

**T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
MALİYE ANABİLİM DALI**

**VERGİLENDİRME HATALARI VE DÜZELTME YOLLARI:
DANIŞTAY KARARLARININ İNCELENMESİ**

Fatma MUTLU

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Danışman: Doç. Dr. Hakan YAVUZ

TEMMUZ-2025

T.C.
SAKARYA ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

**VERGİLENDİRME HATALARI VE DÜZELTME YOLLARI:
DANIŞTAY KARARLARININ İNCELENMESİ**

YÜKSEK LİSANS TEZİ

Fatma MUTLU

Enstitü Anabilim Dalı: Maliye Anabilim Dalı
Enstitü Bilim Dalı : Mali Hukuk

“Bu tez 24/07/2025 tarihinde online olarak savunulmuş olup aşağıdaki isimleri bulunan jüri üyeleri tarafından oybirliği ile kabul edilmiştir.”

JÜRİ ÜYESİ	KANAATİ
Doç. Dr. Hakan YAVUZ	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi Yüksel ÇAĞDAŞ	Başarılı
Dr. Öğr. Üyesi Tunahan DEĞİRMENCİ	Başarılı

ETİK BEYAN FORMU

Enstitünüz tarafından Uygulama Esasları çerçevesinde alınan Benzerlik Raporuna göre yukarıda bilgileri verilen tez çalışmasının benzerlik oranının herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve Etik Kurul Onayı gerektiği takdirde onay belgesini aldığımı beyan ederim.

Etik kurul onay belgesine ihtiyaç var mıdır?

Evet ☐

Hayır ☒

(Etik Kurul izni gerektiren araştırmalar aşağıdaki gibidir:

- Anket, mülakat, odak grup çalışması, gözlem, deney, görüşme teknikleri kullanılarak katılımcılardan veri toplanmasını gerektiren nitel ya da nicel yaklaşımlarla yürütülen her türlü araştırmalar,
- İnsan ve hayvanların (materyal/veriler dahil) deneysel ya da diğer bilimsel amaçlarla kullanılması,
- İnsanlar üzerinde yapılan klinik araştırmalar,
- Hayvanlar üzerinde yapılan araştırmalar,
- Kişisel verilerin korunması kanunu gereğince retrospektif çalışmalar.)

Fatma MUTLU

24/07/2025

ÖN SÖZ

Vergilendirme Hataları ve Düzeltme Yolları: Danıştay Kararlarının İncelenmesi başlıklı tezimi çalışırken hem dönemden hocam hem de tez danışmanım olan, tüm dar vakitlerinde ilgisini esirgemeyen, her anlamda destekleyici ve yönlendirici tutum ve davranışlarda bulunan saygıdeğer tez danışmanım Doç. Dr. Hakan YAVUZ hocama tüm emekleri için çok teşekkür ederim.

Bununla birlikte savunma jürimde yer alan, yönlendirme ve desteklerini benden esirgemeyen Dr. Öğr. Üyesi Yüksel ÇAĞDAŞ ve Dr. Öğr. Üyesi Tunahan DEĞİRMENCİ hocalarıma da emekleri için çok teşekkür ederim.

Tezimle ilgili çalışmalarımı yaparken en başından sonuna kadar bütün süreçlerde yanımda olan, süreç boyunca hoşgörüsünü ve sonsuz desteğini benden eksik etmeyen, her işin üstesinden birlikte geldiğimiz diğer yarım olan canım kardeşim Av. Elif MUTLU' ya hususen teşekkürü borç bilirim.

Hayatımın her saniyesinde her zaman yanımda olan, sevgilerini, maddi ve manevi desteklerini benden eksik etmeyen, kendilerini evlatlarına adanmış çok sevgili ve kıymetli aileme, anneciğime ve babacığima sonsuz teşekkür ediyorum. Bu çalışmamı kendilerine ithaf etmekten büyük gurur ve mutluluk duyuyorum. Onların desteklerini her anımda hissetmek benim her zaman en büyük gücüm ve ayrıcalığım oldu.

Aileme, hocalarıma, beni destekleyen tüm dostlarıma en içten sevgilerimle,

Yüce Allah'a şükürle...

Fatma MUTLU

24/07/2025

İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	vi
TABLO LİSTESİ.....	xi
ŞEKİL LİSTESİ	xii
ÖZET	xiii
ABSTRACT	xiv

GİRİŞ.....	1
1. BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARINA YOL AÇAN DURUMLAR VE DÜZELTME YOLLARI	4
1.1. Vergi Hukukunda Hata Kavramı	4
1.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi Hataları	4
1.3. Vergi Hatasının Özellikleri.....	6
1.4. Vergi Hatası ve Hukuki İhtilaf Arasındaki Ayrım	7
1.5. Vergi Hatası Kapsamına Giren Durumlar	8
1.5.1. Hesap Hataları	8
1.5.1.1. Verginin Matrahında Hata	9
1.5.1.2. Vergi Miktarında Yapılan Hatalar	9
1.5.1.3. Verginin Mükerrer Olması.....	10
1.5.2. Vergilendirme Hataları	11
1.5.2.1. Mükellefin Şahsında Hata	11
1.5.2.2. Mükellefiyette Hata	12
1.5.2.3. Verginin Konusunda/Mevzuda Hata.....	13
1.5.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata	14
1.6. Vergi Hatalarında Açık Olma Hali	15
1.7. Vergi Hataların Ortaya Çıkarılması.....	15
1.8. Vergi Hatalarında Düzeltme Kavramı	17
1.8.1. Vergi Hatalarını Düzeltme Süreci	17
1.8.2. Düzeltmede Karar Yetkisi	18
1.8.3. Yazılı Talepte Bulunulması.....	18
1.8.4. Başvuru Evrakı	18

1.9. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları	19
1.9.1. Hataların Re'sen Düzeltmesi	19
1.9.2. Re'sen Düzeltmenin Sonucu	19
1.9.3. Hataların Şikâyet Yoluyla/Müracaat ile Düzeltmesi	19
1.10. Fazla Alınmış Olan Verginin İadesi	21
1.11. Hataların Düzeltilmesinde Zamanaşımı	21
2. BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ	
İDARİ AŞAMADA VE YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ	24
2.1 Genel Olarak Vergi Uyuşmazlığı Kavramı	24
2.2. Vergi Uyuşmazlığının Kaynağı	25
2.3. Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları	26
2.3.1. Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma	28
2.3.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamı	29
2.3.1.2. Kapsam Dışında Kalan Vergi ve Cezalar	30
2.3.1.3 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi	30
2.3.1.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmeleri	31
2.3.1.5. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu	32
2.3.1.6 Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları	33
2.3.1.7. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu	33
2.3.1.8.Uzlaşma Sağlanamamasının Sonuçları	34
2.3.1.9 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kapsamı	34
2.3.1.10.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi	35
2.3.1.11.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmeleri	36
2.3.1.12.Uzlaşmanın Sağlanması Durumu ve Sonuçları	36
2.3.1.13.Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu	37
2.3.1.14.Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları	37
2.4. İzaha Davet	38
2.4.1. İzaha Davet Şartları	38
2.4.2. İzaha Davet ve Sonuçları	39
2.4.3. İzaha Davetin Pişmanlık Bakımından Sonuçları	40
2.4.4. İzaha Davetin Kaçakçılık Suçları Bakımından Sonuçları	41
2.5. Kanun Yolundan Vazgeçme	42

2.5.1. Kanun Yolundan Vazgeçmenin Amacı	42
2.5.2. Kanun Yolundan Vazgeçmenin Şartları ve Sonuçları	43
2.5.3. Kanun Yolundan Vazgeçmenin Vergi İdaresi Tarafından Sonuçları	44
2.6. Karşılıklı Anlaşma Usulü	44
2.6.1. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru ve Dava Açılması	45
2.6.2. Karşılıklı Anlaşmanın Vergilemeye İlişkin Sonuçları	46
2.6.3. Uzlaşmaya İlişkin Sonuçları	47
2.7. Pişmanlık ve Islah	47
2.7.1. Pişmanlık ve Islah Şartları	48
2.7.2. Pişmanlık ve Islah Uygulanmasının Sonuçları	49
2.8. Cezalarda İndirim (Vergi zıyaı, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları)	50
2.9. Hata ve Hataların Düzeltilmesi	51
2.10. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümlemesi	52
2.11. Türk Vergi Yargısının Organları	53
2.11.1. Vergi Mahkemeleri	54
2.11.2. Bölge İdare Mahkemeleri	56
2.11.3. Danıştay	57
2.11.3.1. Danıştay'ın Teşkilat Yapısı	58
2.11.3.2. Danıştay'ın Görev ve Yetkileri	59
2.11.3.3. Danıştay'ın İlk Derece Mahkemesi Olarak Bakabileceği Davalar	60
2.12. Mahkemelerin Vermiş Olduğu Kararlara Karşı Başvurulabilecek Kanun Yolları	60
2.12.1. Olağan Kanun Yolları	61
2.12.1.1. İstinaf Kanun Yolu	61
2.12.1.2. Temyiz Kanun Yolu	63
2.12.2. Olağanüstü Kanun Yolları	64
2.12.2.1. Kanun Yararına Temyiz	64
2.12.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi	65
2.12.3. Diğer Başvuru Yolları	66
2.12.4. Açıklama İstenmesi	66
2.12.5. Yanlışlıkların Düzeltilmesi	67
2.13. Vergi Yargılamasına Hâkim Olan İlkeler	67
2.13.1. Yazılılık İlkesi	68

2.13.2. Re'sen Araştırma İlkesi.....	69
2.13.3. Toplu Yargılama İlkesi	70
2.13.4. Delil Serbestisi İlkesi	71
2.13.5. Kıyas Yasağı İlkesi	72
2.13.6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi.....	73

3. BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARI VE DÜZELTME YOLLARININ DANIŞTAY KARARLARINDA GÖRÜNÜMÜ.....75

3.1. Danıştay'ın Seçilmiş Yıllara Göre Vergilemeye İlişkin Dava ve Dosya İstatistikleri	75
3.2. Vergilemeye İlişkin Genel Çerçeve.....	76
3.3. Dairelere Göre Danıştay'a İntikal Eden Vergilendirmeye Konu Dosya Sayıları	76
3.4. Dairelere Göre Vergilendirmeye İlişkin Sonuçlanan Dosya Sayıları.....	77
3.5. Yayımlanan Karar Sayıları	78
3.6. Duruşmalı Olarak Görülen Dosya Sayıları.....	79
3.7. Doyalar Üzerinde Yapılan Müzakere Sayıları.....	80
3.8. Vergilendirme Hatalarına İlişkin Danıştay Kararları	80
3.8.1. Danıştay 7. Dairesi, 07.10.2004 tarih, E:2021/2601 ve K:2024/2400 Sayılı Karar	80
3.8.2. Danıştay 3. Dairesi, 07.10.2021 tarih, E:2021/1102 ve K:2021/2923 Sayılı Karar	83
3.8.3. Danıştay 7. Dairesi, 25.05.2009 tarih, E:2008/1371 ve K:2009/2629 Sayılı Karar.....	84
3.8.4. Danıştay 9. Dairesi, 21.12.2022 tarih, E:2022/171 ve K:2022/6589 Sayılı Karar.....	85
3.8.5. Danıştay 9. Dairesi, 22.06.2021 tarih, E:2020/5591 ve K:2021/3799 Sayılı Karar.....	87
3.8.6. Danıştay 4. Dairesi, 06.10.2020 tarih, E:2020/2183 ve K:2020/3476 Sayılı Karar.....	88
3.8.7. Danıştay 3. Dairesi, 25.10.2005 tarih, E:2005/529 ve K:2005/2279 Sayılı Karar.....	89
3.8.8. Danıştay VDDK, 05.02.2025 tarih, E:2023/398 ve K:2025/1 Sayılı Karar ...	90

3.8.9. Danıştay 4. Dairesi, 14.03.2022 tarih, E:2018/6251 ve K:2022/1524 Sayılı Karar	91
3.8.10. Danıştay VDDK, 12.06.2025 tarih, E:2024/928 ve K:2025/40 Sayılı Karar	93
3.8.11. Danıştay 9. Dairesi, 23.05.2023 tarih, E:2020/6035 ve K:2022/4706 Sayılı Karar	93
3.8.12. Danıştay 7. Dairesi, 17.03.2022 tarih, E:2021/3862 ve K:2022/1065 Sayılı Karar	94
SONUÇ	97
KAYNAKÇA.....	100

KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil ve Usulü Hakkında Kanun
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AY	: Anayasa
BİM	: Bölge İdare Mahkemesi
Bkz.	: Bakınız
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
Gen. Teb.	: Genel Tebliğ
DK.	: Danıştay Kanunu
HMB	: Hazine ve Maliye Bakanlığı
İDDK	: İdari Dava Daireleri Kurulu
KYV	: Kanun Yolundan Vazgeçme
KDV	: Katma Değer Vergisi
K.	: Karar Sayısı
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
İYUK	: İdari Yargılama Usul Kanunu
İBK	: İçtihadı Birleştirme Kurulu
md.	: madde
s.	: Sayfa
Sk.	: Sayılı Kanun
Uzl. Yön.	: Uzlaşma Yönetmeliği
VUK	: Vergi Usul Kanunu
VDKB	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu

TABLO LİSTESİ

Tablo 1: İdari Yargılamada Parasal Sınırlar	56
Tablo 2: Vergilendirmeye İlişkin Açılan Dosya Sayıları	76
Tablo 3: Vergilendirmeye Konu Sonuçlanan Dosya Sayıları.....	77
Tablo 4: Vergi Dava Daireleri Kurulu ve Dairelerin Yayınlanan Karar Sayıları.....	78
Tablo 5: 2020-2024 Yılları Arasında Duruşma Yapılan Dosya Sayıları.....	79
Tablo 6: 2020-2024 Yılları Arasında Yapılan Müzakere Sayıları.....	80



ŞEKİL LİSTESİ

Şekil 1: Vergi Hataları	8
Şekil 2: Vergi Hatalarının Tespit Edilmesi	16
Şekil 3: Vergi Hatalarına Karşı Dava Süreci	23
Şekil 4: Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yolları	28
Şekil 5: Vergi Yargısı Organları	54
Şekil 6: Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yolları	61



ÖZET	
Başlık: Vergilendirme Hataları ve Düzeltme Yolları: Danıştay Kararlarının İncelenmesi	
Yazar: Fatma MUTLU	
Danışman: Doç. Dr. Hakan YAVUZ	
Kabul Tarihi: 24/07/2025	Sayfa Sayısı: xiv (ön kısım) + 108 (ana kısım)
Devletin egemenlik gücü aracılığıyla vergi alma konusunda sahip olduğu fiili ve hukuki gücü vergilendirme yetkisi olarak tanımlanmaktadır. Vergilendirme yetkisi devletin finansal alanda sahibi olduğu en önemli ve temel yetkilerden biridir. Bu sayede devlet, kamu kesiminin ihtiyaç duyduğu temel hizmetleri elinde bulundurduğu vergilendirme yetkisi aracılığıyla Anayasa tarafından kendisine tanınmış olan hakkını kullanarak kamu kesiminin ihtiyaç duyduğu finansal kaynakları karşılama gücüne sahiptir. Bu gücü elinde bulunduran Devletin kamu giderlerinin karşılanabilmesi için vatandaşlardan tahsil etmek zorunda olduğu bu değerler direkt olarak kişilerin mülkiyet haklarına etki ettiği için kamu düzeninin gerçek anlamda korunması ve hukuk devleti gereği üzerinde önemle durulması gereken konu olmuştur. Vergilendirme yetkisi kapsamında vergilendirmeye ilişkin işlemler yapılırken vergi alacağına ilişkin haksız yere veya eksik vergilendirme gibi hatalar meydana gelmektedir. Bu husus Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi Hatası” başlıklı 116. maddesi ve devamında düzenlenmiştir. Vergilendirme işlemlerine ilişkin hataların tespit edilerek düzeltilmesi ve haksız vergilendirilen durumlardan dolayı hem idarenin hem de mükellefin dezavantajlı duruma düşmesinin engellenmesi gerekmektedir. Yine bu hataların düzeltilmesi Vergi Usul Kanunu’nun 120. maddesi ve devamında “Düzeltme Yetkisi ve Reddiyatı” başlığında düzenlenme alanı bularak, uyuşmazlıkların idare ve yargısal yoldan güvence altına alınmasını sağlamıştır. Uygulama sırasında karşılaşılan sorunlardan olan hata ve düzeltme yollarına ilişkin hata türlerinin neler olduğunun tespit edilmesi ve vergilemeye ilişkin işlemlerin usule uygun bir şekilde işletilmesi gerekmektedir. Bu hususta meydana gelecek uyuşmazlıklara ilişkin belirlenen çözüm yolları idari ve yargı yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda çalışmada vergisel işlemlerde uyuşmazlıklara ilişkin idari yargıda en üst karar mercii olan Danıştay tarafından verilmiş kararlarda vergi hatalarının görünümü çalışmanın temel konusunu oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen hata ve düzeltme mekanizmaları, vergisel işlemlerin adil, hukuka uygun ve güvenilir biçimde yürütülmesi açısından vazgeçilmezdir. Çalışmada incelenen Danıştay kararları da göstermektedir ki, vergi hatalarının doğru şekilde tespit edilip düzeltilmesi, hukuk devleti ilkesinin ve mükellef haklarının korunmasının temel güvencelerinden biridir.	
Anahtar Kelimeler: Vergi Hataları, Düzeltme, Vergi Uyuşmazlıkları, İdari Çözüm Yolları, Yargısal Çözüm Yolları	

ABSTRACT	
Title of Thesis: Taxation Errors and Correction Methods: Review of Council of State Decisions	
Author of Thesis: Fatma MUTLU	
Supervisor: Assoc. Prof. Hakan YAVUZ	
Accepted Date: 24/07/2025	Number of Pages: xiv (pre text) + 108 (main body)
The actual and legal power of the state to collect taxes through its sovereign power is defined as the taxation power. The taxation power one of the most important powers included in the state's sovereignty in the economic field. In this way, the state has the power to meet the financial resources needed by the public sector by using the right granted to it by the Constitution through the taxation power for the services needed by the public sector. Since these values that the state, which holds the taxation power, has to collect from its citizens in order to finance public expenses are related to the property rights of individuals, protection of public order and the necessity of the rule of law have become issues that need to be emphasized with sensitivity. While performing taxation-related transactions within the scope of taxation authority, errors such as unfair taxation or undertaxation regarding tax receivables occur. This issue has been regulated in Article 116 and following of the Tax Procedure Law titled “Tax Error”. It is necessary to detect and correct errors related to taxation transactions and prevent both the administration and the taxpayer from being disadvantaged due to unfairly taxed situations. Again, the correction of these errors has been regulated in Article 120 and following of the Tax Procedure Law titled “Correction Authority and Rejection”, ensuring that disputes are secured through administrative and judicial channels. It is necessary to determine the types of errors regarding the error and correction remedies, which are among the problems encountered during the implementation, and to operate the taxation procedures in a procedural manner. The methods determined for resolving disputes arising in this regard are administrative and judicial remedies. In this context, the study focuses on the appearance of tax errors in decisions issued by the Council of State, which is the highest administrative court for disputes concerning tax transactions. The error and correction mechanisms regulated in the Tax Procedure Law are indispensable for the fair, lawful, and reliable execution of tax proceedings. The Council of State decisions examined in the study also show that the correct identification and correction of tax errors is one of the fundamental guarantees of the rule of law and the protection of taxpayer rights.	
Keywords: Tax Errors, Correction, Tax Disputes, Administrative Solutions, Judicial Solutions	

GİRİŞ

Devletin vergi toplama yetkisi, egemenlik gücü sayesinde elde ettiği hukuki ve fiili güç olarak tanımlanmaktadır. Bu vergi toplama yetkisi, devletin ekonomideki egemenliğinin en önemli unsurlarından birini oluşturmaktadır. Böylece devlet, Anayasa ile kendisine verilen hakları kullanarak, kamu sektörünün ihtiyaç duyduğu hizmetlerin finansmanı için gerekli kaynakları sağlama yeteneğine sahip olmaktadır. Vergilendirme yetkisini elinde bulunduran devlet, kamu harcamalarının finansmanı için vatandaşlarından almak zorunda kaldığı bu değerlerin, bireylerin mülkiyet haklarını doğrudan etkilediği için, kamusal düzeninin ve huzurun korunması ve hukukun mutlak üstünlüğünün sağlanması bakımından hassasiyet gerektiren bir konu haline gelmiştir.

Vergilenmeye ilişkin hatalar, vergi güvenliği açısından önemli sonuçlar doğurmaktadır. Mükellef açısından inceleme riski ve güven kaybı yaratırken; idare açısından da iş yükü, maliyet ve zaman kaybı gibi olumsuzluklara neden olabilir. Bu nedenle hataların düzeltilmesi her iki tarafın da yararına olacak niteliktedir. Vergi hataları, genellikle vergi mükellefi veya vergi idaresinin yaptığı işlemler sırasında ortaya çıkar ve verginin eksik ya da fazla alınmasına neden olur. Bu nedenle, bu tür hataların düzeltilmesi hem mükellef açısından hem de kamu idaresi açısından büyük önem taşımaktadır.

Türk Vergi Hukuku'nda vergi hataları, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 116 ila 126. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler, vergilendirme sürecinde ortaya çıkabilecek maddi nitelikteki açık hataların düzeltilmesini amaçlamaktadır. Kanun gerekçeleri ve Danıştay içtihatlarına göre, yoruma dayanmayan, herkesin kolayca anlayabileceği türden hatalar vergilendirme hatası sayılarak düzeltme konusu olabilmektedir.

Vergilendirmeye ilişkin hatalar genel olarak muhasebe kayıtlarındaki yanlışlıklar, beyanlardaki hatalar, vergi dairesi tarafından yapılan hesaplama hataları gibi durumları kapsamaktadır. Ancak bu hataların maddi hata niteliğinde ve açık bir şekilde olması şarttır. Bu hatalar yoruma yer verebilecek nitelikte ise bu durumlarda hukuki ihtilaf olarak değerlendirilir. Vergi hataları ile hukuki ihtilaflar arasında önemli bir ayrım söz konusudur. Vergi hatası, açık, maddi ve yoruma gerek bırakmayan durumları kapsar. Buna karşılık, hukuki ihtilaflar, vergilendirme sürecinde taraflar arasında hukuken tartışmaya açık, yoruma dayalı anlaşmazlıklardır. Hukuki ihtilaflar, genellikle, vergi işleminin özünüyle ilgili karmaşık konular, yorum gerektiren teknik durumlar, usul ve şekil

kurallarına dayalı itirazlar gibi konularda ortaya çıkmaktadır. Bu tür durumlar vergi hatası kapsamı dışında kalır ve ancak yargı yoluyla çözülebilmektedir. Çünkü hem mükellef hem idare kendi lehine farklı yorumlar yapabilme durumu söz konusu olabilmekte ve bu nedenle yargı dışı çözüm mümkün olmamaktadır. Vergi hataları yalnızca Vergi Usul Kanunu kapsamındaki işlemler için geçerlidir ve bu sınırlar dışındaki hatalara bu kanun hükümleri uygulanmamaktadır.

Vergilendirmeye ilişkin hata türleri; hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki ana gruba ayrılmaktadır. Bu hatalar, verginin eksik ya da fazla tahsil edilmesine neden olduğu durumlarda, Vergi Usul Kanun’unda açıkça belirtilen hallerde kanunun izin verdiği ölçülerle düzeltilebilir. Vergi hatası ancak kanunda sayılan açık maddi hatalarla sınırlıdır. Bu tür hataların varlığında Vergi Usul Kanunu kapsamında düzeltme ve şikâyet yollarıyla çözüm mümkündür. Ancak daha karmaşık, yoruma dayalı durumlar hukuki uyuşmazlık sayıldığından sadece yargı yoluyla çözümlenebilme imkânı bulmaktadır.

Çalışma kapsamında; vergilendirmenin Anayasal dayanağı, vergilendirmeye ilişkin uyuşmazlık kavramları, bu uyuşmazlıkların çözüm yolları, vergilendirme hatalarının neler olduğu, hataların tespit usulleri, hataların düzeltilme yolları, hataların düzeltilmesinin veya düzeltilmemesinin idare ve mükellef açısından doğurduğu sonuçlar ve tüm bu başlıkları kapsayan hususlara ilişkin uygulamada karşılaşılan sorunların Danıştay kararları çerçevesinde görünümüne ilişkin araştırma, çalışmanın konu ve kapsamını oluşturmaktadır.

Araştırmanın Konusu

Türk Vergi Hukuku’nda yer alan vergilendirmeye ilişkin hataların ve düzeltme yollarının neler olduğu ve idari yargılamada en üst yargı mercii olan Danıştay kararlarında nasıl görüldüğü hususu araştırma konusunu oluşturmaktadır.

Araştırmanın Önemi

Vergi hataları hem idarenin işlemlerinde hem de mükelleflerin yükümlülüklerinde ciddi sonuçlar doğuran, uygulamada sık karşılaşılan bir sorun alanıdır. Vergi Usul Kanunu’nda tanımlanan bu hata türlerinin doğru ayrıştırılması, hukuki ihtilaflardan ayırt edilmesi ve yargı kararlarında nasıl yorumlandığının incelenmesi; vergi adaletinin sağlanması, mükellef haklarının korunması ve idarenin hukuka uygun hareket etmesi açısından önem

taşımaktadır. Özellikle Danıştay'ın güncel kararlarının analizi, hatanın türüne göre (mükellefiyette, şahısta, vergilendirmede veya miktarda) nasıl bir çözüm yolu izlendiğini ortaya koyarak hem teorik hem de pratik düzeyde katkı sunacaktır. Bu yönüyle araştırma literatürde vergi hataları ile hukuki ihtilafların sınırlarının netleştirilmesine yardımcı olmaktadır.

Araştırmanın Amacı

Bu araştırmanın amacı, Türk vergi hukukunda vergi hatalarının kapsam ve türlerini belirlemek, bu hataları hukuki ihtilaflardan ayırmak ve güncel yargı kararları ışığında uygulamadaki sonuçlarını incelemektir. Çalışma ile, vergi hatalarının doğru sınıflandırılması ve giderilmesine ilişkin hem idare hem de mükellef açısından ortaya çıkan sorunların çözümüne katkı sağlanması hedeflenmektedir.

Araştırmanın Yöntemi

Yöntem olarak bilimsel araştırmalarda sıklıkla kullanılan içerik analizi ve literatür taraması yöntemi olan nitel araştırma yöntemi çalışmanın araştırma yöntemini oluşturmaktadır.

Araştırmanın Ana kütlesi ve Örnek Kitle

Araştırmamızın ana kütlesini; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Vergi Hukuku literatürü ve konu ile ilgili verilmiş Danıştay kararları oluşturmaktadır. Araştırmanın sınırlılıkları dolayısıyla VUK. 116-126. maddelerine ilişkin literatürdeki kaynakların fazlalığı, uyuşmazlıklara uygulanan tüm kararların ele alınmasının zor olması, Danıştay kurumunun vermiş tüm kararları açık erişime sunmaması gibi nedenlerle ulaşılabilen literatür taranmış olup, 2020 ile 2025 yılı arasındaki sayısal veriler ele alınarak, ilgili yıllardaki örnek birkaç karar çalışmanın örnek kitesini oluşturmuştur.

Çalışmada vergilendirme hataları ve düzeltilmesine ilişkin çözüm yolları kanunlar çerçevesinde açıklanarak, vergilendirme işlemlerde hata ve hataların düzeltilmesine ilişkin usullerin Anayasa, kanun, yönetmelik ve güncel genelgeler ışığında literatür taraması yöntemiyle incelenerek Danıştay tarafından bu uyuşmazlıkların ele alınış biçimi ile ilgili vermiş olduğu kararlara değinilecektir.

1. BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARINA YOL AÇAN DURUMLAR VE DÜZELTME YOLLARI

1.1. Vergi Hukukunda Hata Kavramı

Türk Dil Kurumu'na (2025)¹ göre hata kelimesi; istenmeyerek veya bilmeyerek yapılan yanlış davranış şeklinde tanımlanmaktadır. Hata kavramının özünde söz konusu davranışın irade dışında gelişmesi, bilmeyerek yapılması durumu söz konusudur. Bu özelliği ile hile kavramından ayrılmaktadır. Hile kavramında ise yapılan davranışın kasıtlı ve bilinçli olarak yapılması dolayısıyla hata ve hile birbirinden farklı anlamlar ihtiva etmektedir.

Hata birçok alanda karşılaşılan bir durumdur ve Vergi Hukuku'nda ise fazlaca yer aldığı görülmektedir. Hata, özü itibariyle irade dışı ve istenmeden yapıldığından dolayı fark edildiği zaman düzeltilebilmesi mümkün olan bir fiildir. Meydana gelen vergi hatası nedeniyle yapılacak olan düzeltmenin sınırı, söz konusu hatanın hiç olmaması durumunda asıl olması gereken durum veya tutardır (Batı, 2023a: 479). Bu kapsamda vergi hatası meydana geldiği durumda hesaplanan vergi miktarı mükellef lehine veya aleyhine değişiklik gösteriyorsa burada vergi hatasından söz edilebilecektir. Aynı durum vergi idaresi bakımından da geçerli olacaktır. Vergiler devletin en temel gelir kaynaklarının başında yer aldığı gibi verginin hukuki, sosyal, ekonomik yönleri de bulunmaktadır. Bu kapsamda vergi idaresinin birinci amacı mükellef veya devlet açısından ek maliyetlere sebep olmaksızın vergilendirme süreçlerinin etkin ve hukuka uygun ve hataya sebebiyet vermeyecek bir şekilde yürütülmesini sağlamaktır (Biniş, 2012: 487). Vergi hataları, verginin miktarını etkileyen hatalar olmakta ve haksız yere fazla veya eksik vergi alınmasına sebebiyet vermektedir. Türk Vergi Hukuku'nda vergi hatalarına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda² yer verilmektedir.

1.2. Vergi Usul Kanunu Kapsamında Vergi Hataları

Türk Vergi Hukuku'nda vergi hataları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” başlıklı üçüncü bölümünde 116 ile 126. maddeleri arasında düzenlenme alanı bulmaktadır. Bu kanun ile birlikte düzeltme ve şikâyet yolu,

¹ Türk Dil Kurumu Sözlük (2025), <https://sozluk.gov.tr>, E.T. 18/03/2025

² 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu

vergi hukukunun uygulanması sırasında meydana gelebilecek olan vergilendirmeye ilişkin hataların genel anlamda maddi hatalara özgülendiği anlamı ve vergi yargılamasında Danıştay'ın düzeltme istemine konu olabilecek hataların, hukuksal yorumdan uzak, herkesçe anlaşılabilir derecede açıklıkta bir maddi hata olması gerektiği doğrudan Vergi Usul Kanun'unun gerekçesinden³ anlaşılmaktadır (Balcı, 2022: 73).

Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde vergi hatasının tanımı; “vergiye ilişkin olan hesaplarda ya da vergilendirmede yapılmış olan hatalar sebebiyle eksik veya fazladan vergi istenmesi, alınması” şeklinde ifade edilmiştir. Aynı şekilde Kızılot ve Kızılot'a göre (2013) “vergi alacağının doğduğu andan itibaren tahsil aşamasına ve sonrasında yargılama aşamasına kadar söz konusu olabilen ve vergi alacağının haksız bir şekilde fazla veya eksik alınmasına neden olan usulsüz işlem” olarak adlandırılmaktadır. Muhasebe kayıtlarında meydana gelen bir hata, kanunun yanlış anlaşılmasından ve/veya yanlış yorumlanmasından kaynaklanan yanlışlıklar, mükellefin kendi beyanı ve eklerinde yapmış olduğu yanlışlıklar, vergi dairesinin yaptığı hesap hataları gibi sebeplerle verginin miktarını etkileyecek düzeyde meydana gelen hatalar vergi hatası kapsamına girmektedir. Vergi hatası vergi yükümlüsüne olum ya da olumsuz etki edeceği gibi vergi alacaklısı olan vergi idaresini de etkileyebilmektedir.

Vergilendirme ile alakalı her türlü işleme ilişkin düzeltme ya da mükellef aleyhine yapılan hatalı bir vergilendirme işlemi hata düzeltmenin asıl konusunu oluşturmaktadır (Karataş, 2016: 60). Bir hatanın vergi hatası kapsamında değerlendirilebilmesi için yoruma gerek olmaksızın açık bir şekilde olması gerekir (Batı, 2022c: 198). Vergi hatası belirlenirken Vergi Usul Kanunu'nda sayılan haller dışında yer alan sebepler dikkate alınmamaktadır. Bunun dışında kalan hususlarda verginin az istenmesi veya fazla ödenmiş olması gibi durumların vergi hatası olarak değerlendirilmemektedir. Vergi hataları yalnızca Vergi Usul Kanunu kapsamında sayılan amme alacakları ve bunlara bağlı olarak işlenmiş cezalar için geçerli olmakta, VUK kapsamına girmeyen, amme alacakları için hata ve düzeltme hükümleri uygulanmamaktadır. Örnek olarak; 5510 sayılı yasa uyarınca hesaplanmış olan sigorta priminde meydana gelmiş olan bir hata için VUK maddeleri gerekçe gösterilerek düzeltme işlemi gerçekleştirilemeyeceği açıktır (Batı, 2023: 482).

³213 sayılı Vergi Usul Kanunu, Kanun Tasarısı Gerekçesi, https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuat/gerekceler/VUK/vuk_gerekce.pdf, E.T. 19/03/2025

Vergi hatalarının oluşması mükellefler açısından vergi uyumsuzluğu, güven eksikliği, haklarında vergi incelemesinin başlaması gibi sonuçlar doğurabilirken, vergi idaresi açısından da vergi ziyayı, ek iş yükü, parasal maliyet gerektiren durumların varlığı gibi durumlar meydana getirebilmektedir (Biniş, 2012:486).

Vergi hatasının bulunduğu bir hukuki işlem için düzeltmenin sağlanmaya çalışılması ve doğrulanması çabasının hem vergi otoritesinin hem de muhakkak vergi mükelleflerinin menfaatinin olduğu bir gerçektir. Bu amaç sonucunda vergi ile ilgili işlemlerin kanuna uygun bir şekilde yapılması ile birlikte mükellef bakımından vergi güvenliğinin sağlanması, vergisel uyumun artması; vergi otoritesi açısından ise hukuka uygun işlem tesis edilmesi mümkün bir hale gelecektir (Ömercioğlu, 2023: 63).

1.3. Vergi Hatasının Özellikleri

Vergilendirme sürecinde ortaya çıkabilecek hata ve yanlışlıkların birtakım özelliklere sahip olması gerekmektedir. Vergi Usul Kanun’unda düzenlendiği üzere bir hatanın vergilendirme hatası niteliğine haiz olabilmesi için esasa yönelik bir hata olması ve birtakım unsurları barındırması gerekmektedir (Biniş, 2012: 32). Buna göre;

- Haksız yapılmış bir işlemin varlığı,
- Yapılan haksız işleme dayanarak vergi alınması,
- Vergi idaresi/dairesi veya vergi mükellefi tarafından gerçekleşmiş olması durumlarında vergi hatasının varlığından söz edilebilmektedir.

Vergilendirme işlemleri yapılırken vergilerin haksız eksik veya fazla olacak şekilde istenmesi/alınması olarak tanımlanan vergi hatası kavramı Vergi Usul Kanun’unda sınırlı şekilde sayılmış olup bunların dışında meydana gelen vergi hatalarının vergi hatası niteliğinde olmayacağı anlaşılmaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2022; 307).

Buna göre kanunda sayılan haller dışında kalan hususlar vergi hatası olarak nitelendirilmemektedir.

Vergilendirmeye ilişkin hata işlemi vergi idaresi tarafından yapılabileceği gibi mükellef tarafından da meydana gelebilmektedir. Bu kapsamda kanunda yazılı olan sebepler dahilinde meydana gelen hatalar istisnai olarak kanunda yer alan düzeltme-şikâyet başvurularına konu edilebilmektedir. Vergi yargısının yüksek mahkemesi olan Danıştay’ın vergi hatalarına ilişkin kararlarında da vergi hatalarının sıklıkla geniş bir biçimde ele alındığı görülmektedir.

1.4. Vergi Hatası ve Hukuki İhtilaf Arasındaki Ayrım

Vergilendirme işleminden kaynaklanan hata söz konusu olduğu durumda Vergi Usul Kanun'unda tahdidi olarak sayılan haller dışında vergi hatası söz konusu olamayacağı gibi bu sebeplerin yorum yöntemiyle genişletilmesi de mümkün olmamaktadır. Vergi hatalarının sınırlı şekilde sayılmış olması ve bunların dışındaki sebeplerin hata kapsamına alınmaması nedeniyle vergi hatası uygulamasında kıyas yasağının kabul edildiği (kıyasın geçerli olmadığı), tarihi, sistematik, lafzi yorumun geçerli olduğu, gai yoruma başvurulmaması gerektiği anlamı çıkmaktadır (Melikoğlu, 2007: 22).

Bir vergilendirme işlemin yerine getirilirken vergi hatasının tanımında da olduğu üzere eksik veya fazla bir şekilde alınmış olan miktar/tutar söz konusu olmalıdır. Yoruma yer bırakmayacak derecede açık vergi miktarı, vergi hatasının öznesi olarak görülebilmektedir. Vergi hatasının açık (m.118) ve mutlak olması (m.121) da beraber ele alınan hata şartlarından olmaktadır. Dolayısıyla vergi miktarını etkilemeyecek derecede açık olmayan hatalar vergi hatası olarak nitelendirilmeyecektir (Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, 2020: 180). Sonuç olarak ilk bakışta kolayca fark edilebilen maddi nitelikteki hatalar ve anlaşılması yoruma ve tartışmaya bağlı olmayan durumlar vergi hatası kapsamına girebilmektedir. Bu nitelikteki hatalar ek bir dava işlemine konu olmasına gerek olmaksızın kanunda (VUK) düzenlenen ilgili hükümler aracılığıyla hataların/yanlışlıkların giderilmesi sağlanmaktadır.

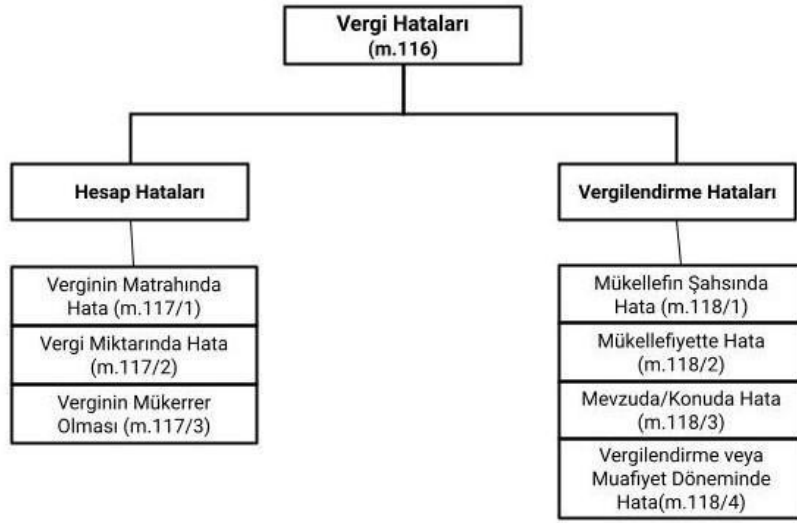
Vergilendirme sürecinde ortaya çıkabilen uyuşmazlıklar vergi ile sınırlı değildir. Vergisel ihtilaflar vergi hataları ile sınırlı bir vergi hatası meydana geldiğinde yorum yönteminin kullanılmasını gerektiren iddialar, vergilendirme işlemine karşı kanunda belirlenmiş olan yasal süresi içerisinde açılacak davalarda ileri sürülebilecek nitelikte olan durumlar ise hukuki ihtilaf kapsamında değerlendirilmektedir (Balcı, 2022: 117). Hukuki ihtilaflar açık vergi hatalarından ayrı, vergilendirme işleminin temel yapısına ilişkin, vergi alacaklısı idare ile vergi yükümlüsü arasında hukuken tartışma konusu yapılabilecek hususlarda ortaya çıkmaktadır. Bu hususlar ihtilafın karmaşıklığından, teknik özelliğinden, vergilendirme türünden, tebliğ ve usul şekillerinden, maddi olayın açık olmayan niteliğinden doğabilmektedir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2006: 177)

Bir diğer yandan hukuki uyuşmazlık olarak nitelendirilmiş olan ihtilafların, hata düzeltme kapsam dışında tutulmasının nedeni, tartışma götürür niteliği gereği hem vergi idaresi hem de mükellefin kendilerini haklı görmesi ve yargı organınca da yoruma bağlı kalarak

her iki taraf aleyhine/lehine de karar verebilecek durumda olması dolayısıyla kanun koyucu, bu nitelikteki ihtilaflara vergilendirme ilişkisinin taraflarınca değil, her iki taraftan bağımsız olarak ihtilafın yargı organlarıınca çözümlenmesini ve tartışmaların böylece sonlandırılmasını istemiştir (Melikoğlu, 2007: 25).

1.5. Vergi Hatası Kapsamına Giren Durumlar

Vergi hataları, vergilendirme süreçleri içinde yer alan verginin tarh edilmesinden tahsiline kadar olan tüm aşamalarında meydana gelebilen ve verginin ödenmesi gerekenden az veya daha fazla tahsil edilmesine yol açmaktadır. Hatalar verginin tarafları olan vergi mükelleflerinden kaynaklanabildiği gibi vergi idaresi tarafından da kaynaklanabilmektedir. Hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak temelde iki grup altında incelenebilmektedir.



Şekil 1:Vergi Hataları

Kaynak: Kanunlar ve literatürden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

1.5.1. Hesap Hataları

Vergi hatası kapsamında sayılabilecek hesap hataları verginin doğrudan miktarını etkileyen maddi hatalar ile maddi yanlışlıkları kapsayan ve düzeltilmesinin daha kolay olduğu hata türleridir (Öner, 2023: 238).

VUK 117. maddesinde belirtilen hesap işlemlerinden kaynaklanan hatalar; verginin matrahında yapılan hata, verginin miktarında yapılan hata ve verginin mükerrer olması şeklinde üç başlık altında sayılabilmektedir.

1.5.1.1. Verginin Matrahında Hata

Verginin matrahında hata Vergi Usul Kanun'unun 117/1. maddesinde; "Vergilendirmeye ilişkin olan beyannameler, tahakkuk fişleri, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ilişkin tutarların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş olmasıdır." şeklinde tanımlanmıştır.

Matrah hatasının meydana gelebilmesi için doğruluğu tespit edilmiş yasal defter veya belgeler üzerinden hesaplanan matrah tutarının ve kanunen yapılması gereken indirim, istisna hallerinin eksik ya da hatalı gösterilmiş olması gerekmektedir. Mükellefin kendi takdirinden veya değerlendirilmesinden söz edilmesi mümkün olmamaktadır. Mükellefe karşı resmî belgeler üzerinden yapılmış ve eksik ya da fazla gösterilmiş olması durumunda verginin matrahında meydana gelmiş hata kapsamında değerlendirilmektedir. Yapılacak incelemeler sonucunda mükellef aleyhine gelişen bir fark bulunması durumunda düzeltme işlemine tabi olarak re'sen veya ikmalen tarh yapılabilmektedir (Melikoğlu, 2007: 28). Matrahın eksik ya da fazla gösterilmesi durumu söz konusu fiilden kolayca anlaşılabilir olmalıdır. Açık ve anlaşılır olmayan durumlarda konunun hata olarak değil, hukuki ihtilaf/uyuşmazlık bakımından değerlendirilmesi söz konusu olacaktır.

1.5.1.2. Vergi Miktarında Yapılan Hatalar

Vergi özü itibarıyla maddi, ekonomik karşılığı bulunan bir terimdir. Dolayısıyla vergi hatasından söz edilmesi için verginin tutarına etki eden bir etken olması gerekmektedir. Verginin miktarından hata yapılması Vergi Usul Kanun'unun 117/2. maddesinde düzenlenmektedir. Buna göre; "Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsuplarının hiç yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, resmi evrak ve belgelerde yer alan vergi tutarının eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması" anlamını taşımaktadır. Ekonomik bir değer taşıyan, vergi miktarına doğrudan etki eden hatalar vergi miktarında yapılan hata kapsamında değerlendirilmektedir. Örnek olarak; gelir vergisi tarifesinin ikinci diliminin %20 oranında uygulanması gerekirken %27 oranında

uygulanması, engelliler için tanınmış olan engelli indiriminin uygulanmamış olması, artan oranlı tarifenin farklı yıl baz alınarak yanlış uygulanması gibi durumlar verilebilmektedir.

Verginin miktarında meydana gelen hatalarda vergiye ilişkin tüm işlemler doğru olarak belirlenmiştir ancak belgeler üzerinden hesaplanan veya tahakkuk etmiş olan verginin miktar olarak fazla veya eksik olması durumu söz konusudur. Vergi idaresinin mükellef adına tarh etmiş olduğu vergi miktarının doğru olması vergi matrahının da tam ve doğru olmasına bağlı olmakla birlikte vergi matrahının tam ve doğru olması da vergi mükellefinin şekli ve maddi sorumluluklarına sıkı sıkıya bağlı kalmasıyla mümkün olmaktadır (Bati, 2023: 484). Vergi miktarından kaynaklanan hatalar uygulamada sıklıkla karşılaşılan ve düzeltmeye konu olan hata türlerindendir.

1.5.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Verginin mükerrer olması; “Aynı vergi kanunlarının uygulanması sırasında belirlenmiş bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla olmak suretiyle vergi istenmesi veya alınması” durumu olarak Vergi Usul Kanun’unun 117/3. maddesinde düzenlenmektedir. Bir vergilendirme döneminde matrahın ve kanunun aynı olduğu durumda verginin tekraren alınmasından/istenmesinden söz edilebilmektedir. Söz konusu madde hükmü aynı kanundan kaynaklandığı durumda esasen çifte vergilendirme işlemi sonucu meydana gelen hatalar olarak da nitelendirilebilmektedir (Bati, 2023: 484). Farklı kanunlardan kaynaklanan çifte vergilendirme hükmü mükerrer vergi hatası kapsamında değerlendirilmeyecektir. Mükerrer vergilendirme aynı vergilendirme döneminde, aynı matrah üzerinden, birden fazla vergi istendiği açıkça görülen, anlaşılabilir bir hata türüdür (Şenyüz vd., 2022: 308).

Verginin mükerrer olarak alındığına ilişkin hatanın varlığından söz edebilmek için yürürlükte olan kanun uygulaması aynı olmalı, söz konusu işlem aynı vergilendirme dönemi içerisinde yapılmış olmalı ve aynı matrah hesaplaması üzerinden bir defadan fazla vergi alınmış olması şartlarının bir arada oluşması ve bunun açıkça anlaşılabilir olması gerekmektedir.

Verginin mükerrer olması hatası vergi idaresinden kaynaklanabilen bir hata türüdür. Aynı vergilendirme döneminde, aynı hükümden dolayı iki kez vergilendirilen mükellefin bu durumu sona ereceği için sonucu mükellef aleyhine etki etmektedir.

Verginin mükerrerliği örnek olarak şu hususlar verilebilmektedir:

*Bir mükelleften 2023 yılı için elde etmiş olduğu kira gelirinden dolayı aynı yıl içerisinde ikinci defa vergi istenmesi mükerrer vergilendirme kapsamına girmektedir.

*Bankanın sehven iki defa tahakkuk ettirmiş olduğu komisyon ücretinin vergilendirmede mükerrerlik kapsamına girmesi nedeniyle düzeltme işlemine tabi olması,

* Bir gelir vergisi mükellefi ikametgahı olan ve iş faaliyetini sürdürerek mevcutta vergilendirildiği İstanbul haricinde iş bağlantılarını artırmak üzere Ankara’da bir irtibat ofisi kiralamış ve gelir vergisi beyanını İstanbul’da bağlı olduğu vergi dairesine vermiştir. Ancak Ankara’da yetkili vergi dairesi Ankara’da açılmış olan irtibat ofisi nedeniyle herhangi bir ticari kazanç elde edildiği tespit edilmemesine rağmen, gelir vergisi beyannamesi verilmemiş olduğu gerekçesiyle mükellef adına takdir komisyonu kararıyla tarhiyat yapmıştır. Durumdan da anlaşılacağı üzere bir kişinin iki farklı vergi dairesi tarafından vergilendirilmesi işlemi verginin mükerrer olduğunu ve bu yönde bir hata söz konusu olduğunu açıkça göstermektedir.

1.5.2. Vergilendirme Hataları

Vergi işlemleri yapılırken vergilendirme hatası kapsamında sayılabilecek hatalar daha çok vergi mükellefiyetinin belirlenmesi aşamasında karşılaşılan maddi hataları olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanun’unun 118. maddesinde düzenlenme alanı bulan vergilendirme işlemlerinden kaynaklanan hatalar, mükellefiyette hata, mükellefin şahsında hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olmak üzere dört başlık altında sayılabilmektedir.

1.5.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Vergi mükellefinin şahsında hata Vergi Usul Kanun’unun 118/1. maddesinde; “bir verginin esas borçlusu yerine başka bir kişiden alınması veya istenmesi hali” olarak tanımlanmaktadır. Bu hatanın var olduğu durumlarda verginin istendiği kişinin vergiyi doğuran olayla hiçbir ilgisi bulunmamaktadır (Şenyüz vd., 2022: 308). Yalnızca uygulamadan kaynaklı olarak vergi talep edilmesi durumu söz konusu olmaktadır. Vatandaşların kullanılmakta olduğu T.C. kimlik numaraları ve firmaların vergi numaralarının varlığı bu hatanın meydana gelmesini aza indirgeyen uygulamalardan

olmaktadır (Batı, 2023: 486). Bu sayede çok sık karşılaşılan hata türlerinden olmadığı anlaşılmakla birlikte, uygulama sırasında örneklerine rastlamak mümkündür.

Mükellefin şahsında yanlışlık yapılmasından kaynaklanan hatalara şu örnekler verilebilmektedir:

*Gelir vergisi mükellefi olmayan birisinden, mükellef olan kişi ile yalnızca isim benzerliği nedeniyle vergi istenmesi durumunda,

*A kişisine ait olan bir motorlu taşıt adına, A'dan önceki mülkiyet sahibi olan B kişisinden motorlu taşıt vergisi istenmesi durumunda,

*Şirket ortaklık yapısında şirketteki hisselerinin tümünü devreden eski ortak veya eski kanuni temsilciye hala şirket adına tarh edilmiş olan vergi ile vergi ceza ihbarnamelerinin tebliğ edilmesi gibi durumlarda,

*İstanbul sınırları içerisinde ikamet eden bir mükellefin 2023 takvim yılına ait gayrimenkul sermaye iradı beyannamesi (GMSİ) hazır beyan sistemi üzerinden girişi yapıldığı sırada sehven Ankara sınırları içerisinde ikamet eden ve farklı daire yetki alanına giren bir ödevli adına 2023 yılına ait GMSİ beyanı verilerek mükellefiyet kaydı yapılmıştır. Hatanın varlığının fark edilmesi ile sehven açılmış olan beyannamenin ve GMSİ mükellefiyetinin açılış tarihi itibarıyla kaldırılması, beyannameye istinaden tahakkuk eden tutarın tamamının terkin edilmesi ile meydana gelen mükellefin şahsında hata durumu ortadan kaldırılmıştır.

1.5.2.2. Mükellefiyette Hata

Verginin mükellefiyetinde hata olması; “Açık olarak vergiye tabi olmayan ya da vergiden muaf bulunan kimselerden vergi alınması veya istenmesi” durumu olarak Vergi Usul Kanun’unun 118/2. maddesinde düzenlenmektedir. Vergi hataları vergi miktarına yönelik olma ve açıkça anlaşılması bakımından hukuki ihtilaftan ayrılmaktadır. Bu kanunun lafzından anlaşılmaktadır. Ancak diğerlerinden farklı olarak 118/2 madde hükmü ise doğrudan doğruya açık olma ölçütünü kendi bünyesinde barındırmaktadır (Batı, 2023: 487; Balcı, 2022: 97). Bu bağlamda kanunlar ile açıkça vergiden muaf olan kişilerin muafiyet kapsamına alınmaması ya da doğrudan vergilendirilmesi mükellefiyette hata kapsamında değerlendirilecektir.

Bu madde hükmünün geçerli olabilmesi için vergilendirme dönemi içerisinde kişinin muhakkak olarak bir vergi kanunundan/konusundan muafiyetinin bulunması ve bunun tespit edilmesi gerekmektedir (Şenyüz vd., 2022: 309).

Mükellefiyette hata örnekleri arasında yer alabilecek durumlar şunlardır;

*İlgili vergilendirme döneminde esnaf muafiyetinden yararlanan bir mükellefin vergi dairesine yıllık beyanname vermediği gerekçesiyle vergi dairesi tarafından vergi tarh edilmesi durumunda,

*Resmi kamu kurumlarının aralarında kurulacak resmî belge ve işlerler ilgili her türlü kağıtların damga vergisinden muaf olduğu halde damga vergisi tarh edilmesi gibi durumlarda,

* Kurumlar vergisinden muaf olan bir vakıftan kurumlar vergisi talep edilmesi durumunda,

* Motorlu Taşıtlar Vergisi (MTV) beyannamesi vermesi beklenen kişiden sehven GMSİ beyanı istenmesi gibi örneklerde de görüldüğü üzere vergi yükümlülerinin söz konusu verginin mükellefi olmadıkları, herhangi bir detaylı inceleme veya araştırmaya gerek olmadan anlaşılabilmektedir.

1.5.2.3. Verginin Konusunda/Mevzuda Hata

Verginin konusunda hata Vergi Usul Kanun'unun 118/3. maddesinde; "Açık olarak verginin mevzuuna/konusuna girmeyen veya vergiden muaf/müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evraklar ve işlemler üzerinden vergi alınması veya istenmesi hali" olarak tanımlanmaktadır. Bu madde hükmünde de açık olma kavramına yer verilmiş olduğu görülmekte ancak burada söz konusu olan hatanın mükellefiyet ile ilgili değil, vergilendirilecek olan ekonomik değer/unsur yönünden meydana gelmiş bir hata olduğu anlaşılmaktadır (Melikoğlu, 2007: 42). Verginin konusunun üzerine özgülenmiş olan verginin kaynağına yönelik bir mal veya eşya, bir hizmet, tüketim, herhangi bir evrak gibi iktisadi değere sahip unsur bu hükme esas olmaktadır.

Verginin konu unsurunda hata işlemlerine örnek olarak;

*Bir kişinin kişisel mal varlığı olan çalışma odasındaki masasını ve kitaplığını satması sonucunda KDV mükellefiyeti oluşturulması ve vergi istenmesi,

*Kişini kurumlar vergisi mükellefiyeti bulunmasına karşın kurum kazancı dolayısıyla kurumlar vergisi ile vergilendirilmesi gerekirken gelir vergisi istenmesi,

- *Hukuka aykırı olarak yapılmış olan tapu tescil işlemleri üzerinden harç alınması,
- *Maden ocaklarında çalışan işçilerin yer altında çalıştıkları süre zarfında elde etmiş oldukları ücretleri gelir vergisinden müstesna tutulmasına karşın, bunun üzerinden gelir vergisi tarh edilmesi veya alınması gibi durumlar verginin konusunda hata kapsamında değerlendirilebilmektedir.

1.5.2.4. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olması; “aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş ya da süre itibarıyla fazla veya eksik hesaplanmış olması” durumu olarak Vergi Usul Kanun’unun 118/4. maddesinde düzenlenmektedir. Bu hatanın varlığından söz edilebilmesi için işleme konu verginin doğru olarak tarh ya da tahakkuk edilmiş olmasıyla birlikte, bağlı olduğu dönemde bir yanlışlık bulunması gerekmektedir (Bacı, 2023: 489). Aynı şekilde her verginin vergilendirme takvimi dolayısıyla muafiyet dönemleri de farklılık gösterdiği için bu aşamada karşılaşılabilecek hatalar, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak nitelendirilebilecektir (Bacı, 2022: 106).

Bu madde hükmüne örnek olarak;

- *Yürürlükten kalkmış olan bir vergi kanunu ya da kanun maddesine dayanılarak mükellefin/yükümlünün kanun yürürlükteymiş gibi vergilendirme işlemine tabi tutularak vergi tarhiyatı yapılması,

- *Emlak Vergisi Kanun’una göre geçici muafiyetten yararlanması gereken bir yükümlü için muafiyetlerin uygulanmamış olması nedeniyle vergi tarhı veya tahakkuk ettirilmesi,

- *2024 Ocak ayında verilmesi gereken KDV beyannamesinin verilmemiş olması nedeniyle yapılacak olan re’sen tarhiyata ilişkin kesilen ceza ihbarnamesinin Ocak 2024 dönemi için değil de Ocak 2023 dönemi için düzenlenmiş olması gibi durumlarda vergilendirme döneminde hata olduğu anlaşılmaktadır.

Verilen maddelerden ve örneklemelerden de görüldüğü üzere vergi hatası kapsamında değerlendirilebilecek hususlar açık bir biçimde VUK’nun ilgili maddelerinde düzenlenmektedir. Buna göre meydana gelen herhangi bir uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında olup olmadığının anlaşılabilmesi için madde hükümlerine bakılması yeterlidir. Ancak bu hatalarda yorum gerektirecek durumlar söz konusu ise vergi hatası kapsamında değerlendirilemeyeceği, hukuki ihtilaf veya uyuşmazlık kapsamına gireceği

açıktır (Ortaç ve Ünsal, 2022: 211). Bu tür ihtilaflı konular da yukarıdaki açıklamalarda da belirtildiği üzere hata düzeltme yolu işletilememekte yargı yoluna başvurulmaktadır.

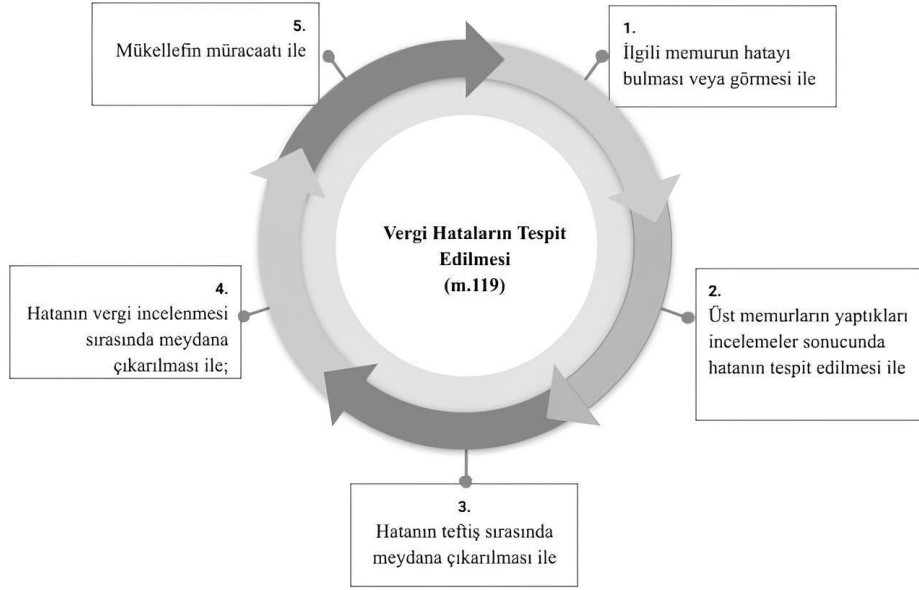
1.6. Vergi Hatalarında Açık Olma Hali

Kanun koyucu tarafından vergi hatası kapsamına giren durumlardan mükellefiyette hata ile, konuda hata türlerinde açık olma şartı lafzi olarak da belirtilmiştir. Ancak bunun dışında kalan hata türlerinde açık olma ibaresinin yer almadığı görülmektedir.

Yukarıda da ifade edildiği üzere vergi hatasının özellikleri arasında açıkça, kolayca anlaşılabilir olma şartı yer almaktadır. Bu ayrım sayesinde hata ve ihtilaf kavramı birbirinden ayrılmaktadır. Bu nedenle mükellefiyette hata ile konuda hata maddelerinde net bir ifade ile “açık olma” ibaresinin yer alması hatanın tespiti sırasında yorum gerektirmesinden ve yorum gerektiği durumda hata söz konusu olmayacağı, bunun hukuki ihtilaf olarak nitelendirileceği gerekçesiyle tartışmaya mahal verilmemesi adına “açık olma” şartının bilinçli bir biçimde eklendiği görülmektedir (Batı, 2023: 490; Balcı, 2022: 149). Aksi durumda mükellefin ödememesi gereken bir vergiyi ödemek durumunda kalması ve bu sebeple de mülkiyet hakkı yönünden Anayasaya aykırılığı söz konusu olabilecektir (Balcı, 2022; 149).

1.7. Vergi Hataların Ortaya Çıkarılması

Vergilendirme işlemleri yapılırken Vergi Usul Kanun’unun 116. ve devamı maddeleri kapsamında hata yapılmış olması durumunda kanuni sürelerle bağlı kalınmaksızın haksız bir işleme dayanılarak vergi hatası bulunan hallerde mülkiyet hakkı ilkesi gereği düzeltme ve şikâyet yolu ile bu durumun düzeltilmesi hedeflenmiştir. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesini hedefleyen bir yol olarak vergi hatasının kaynağı tespit edilerek düzeltme işlemine konu edilebilir. Bu vergi hatalarının tespit edilmesine ilişkin hususlar Vergi Usul Kanunu’nun 119. maddesinde yer aldığı üzere aşağıdaki şekilde belirtilmektedir.



Şekil 2: Vergi Hatalarının Tespit Edilmesi

Kaynak: Kanunlar ve literatürden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Buna göre yukarıdaki şekilde de belirtildiği üzere;

Vergi hataları;

1. Vergi ile ilgili belgeleri almaya ve tarhiyat işlemini yapmaya yetkili ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile;
2. Vergi dairesinde görev yapan şef, müdür, grup müdürü, daire başkanı gibi üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın fark edilmesi ile,
3. Müfettişler tarafından yapılan teftiş sırasında hatanın meydana çıkarılması ile,
4. Vergi incelemesi yapmaya yetkili kişiler⁴ tarafından vergi incelenmesi sırasında hatanın fark edilmesi ile,
5. Vergi yükümlüsü mükellefin hata ve yanlışlığı fark etmesi üzerine mükellefin başvurusu ile vergi hataları ortaya çıkarılabilmektedir.

⁴ Vergi Usul Kanun'unun (VUK). 135. maddesinde vergi incelemesi yetkili olan memurlar belirtilmiştir. Buna göre; "Vergi incelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından; Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapan memurlar ise her durum ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir." şeklinde ifade edilmektedir.

1.8. Vergi Hatalarında Düzeltme Kavramı

Mükellef tarafından veya idare tarafından meydana gelmiş olan vergi hataları VUK m. 119/1-5 aracılığıyla tespit edildikten sonra, bu hataların düzeltilmesi talebinde bulunulmasına ilişkin hükümler VUK m. 120 ve izleyen maddelerinde düzenlenmektedir. Düzeltme, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümlenmesine ilişkin barışçıl bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergilendirme işlemleri sırasında meydana gelen hata ve yanlışlıkların yargı yoluna başvurulmasına gerek olmaksızın ortadan kaldırılmasına yönelik bir idari işlem niteliğindedir (Öner, 2023:237). Hataların düzeltilmesi yolu yalnızca vergi hukukuna özgü, idari aşamada uygulanan bir çözüm yoludur. İdare ile mükellef arasında meydana gelen hatanın tespit edildikten sonra uzun süren dava süreçlerine katlanılmaksızın varlığı tespit edilen hatayı giderme ve sonuca uygun somut/maddi yapının ortaya konulması düzeltme olarak tanımlanmaktadır (Şenyüz vd., 2022: 306).

Düzeltme, vergilendirmeye sırasında meydana gelen hataların çözümüne ilişkin bir çözüm yolu olduğu için, her türlü hukuki işlem yanlışlığına karşı hata düzeltme yapılması söz konusu olmamaktadır (Öner, 2023:237). VUK’unda tahdidi (sınırlı sayıda) olarak sayılan haller dışında kalan hata ve yanlışlıklar vergi hatası olarak nitelendirilemeyeceği gibi hukuki uyuşmazlığı ya da hukuki ihtilaf olarak adlandırıldığından dolayı düzeltmeye konu edilmemektedir. Kanunda yer almayan ve mükellef ile idare arasında meydana gelen diğer hususlar ve kanunların farklı anlaşılmasından doğan ihtilafların çözüm yeri yargı organlarıdır.

Vergi hatalarının varlığı halinde düzeltme çabası içerisinde olunması, vergi kanunlarının yasa koyucunun amacına uygun ve sağlıklı bir biçimde uygulanması gereği bakımından önem arz etmektedir (Akdoğan, 2023: 190). Ters durumda vergi ilkelerine uygun olarak hazırlanmış bir kanunun doğru biçimde işletilememesi sonucu doğacaktır. Düzeltmenin, idare hukukundaki “işlemin iptali” olarak değil, “geri alma” işleminin bir türü olduğu da söylenebilecektir (Şenyüz vd., 2022: 307).

1.8.1. Vergi Hatalarını Düzeltme Süreci

Hataları düzeltme yolu vergi hatalarına özgü bir çözüm yolu olarak benimsenmiş olup her nevi işlem yanlışlığına karşı hata düzeltme yolu başvurulamamaktadır. Yalnızca Vergi Usul Kanun’unda tahdidi olarak sayılmış sebeplerin varlığı halinde hata düzeltme

yoluna gidilebilmektedir. Vergi hatası kapsamına girmeyen uyuşmazlıklar düzeltme konusu yapılamayacağı gibi idare ile mükellef arasında yasaların farklı yorumlanmasından dolayı meydana gelen ihtilafların çözüm yeri yargı organları olarak belirlenmiştir (Öner, 2023:237).

Vergilendirme işlemleri sırasında meydana gelen hatalar; mükellefin vergi dairesine başvurusu, ilgili memurun hatayı bulması ve görmesiyle, üst birim memurlarının yaptıkları incelemeler sırasında hataların fark edilmesiyle, teftiş, kontrol ve vergi incelemeleri sırasında fark edilmesiyle ortaya çıkabilmektedir (VUK, m. 119/1-5).

1.8.2. Düzeltmede Karar Yetkisi

Vergilendirme işlemlerinin icrası sırasında meydana gelen hata ve yanlışlıkların düzeltilmesine sorumlu vergi idaresi müdürü karar vermektedir (VUK, m. 120). İlgili vergi dairesi müdürü yanlışlığın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde miktarın ne olduğuna bakılmaksızın düzeltme kararı vermeye yetkilidir (Öner, 2023: 239). Hatalar, düzeltme fişi esas alınarak düzeltilmektedir.

1.8.3. Yazılı Talepte Bulunulması

Mükellef ya da vergi yükümlüsü vergisel işlemlerden kaynaklanan hataların fark edilmesiyle birlikte, vergi dairesi müdürlüğüne ithaf ettiği dilekçe ile vergi dairesine başvurabilmektedir (VUK, m. 122, 375). Başvurunun yazılı olması esas doğrudan doğruya “yazı ile” ibaresiyle hüküm altına alındığı için yazılı beyanın esas olduğu açıktır (VUK, m. 122).

Yazılı bir şekilde yapılmış olan başvuru vergi dairesince incelenir ve düzeltme talebi yerinde görülürse söz konusu işleme karşı düzeltme işlemi gerçekleştirilir. Düzeltme talebinin yerinde görülmemesi halinde ise bu durum mükellefe tebliğ edilir (VUK, m. 123). Mükellefin yazılı talebinin yanı sıra hataların idare tarafından fark edildiği durumlarda re’sen düzeltilmesi durumu da söz konusu olmaktadır.

1.8.4. Başvuru Evrakı

VUK m. 120’de belirlenmiş olan hükme göre, hata düzeltme işlemi düzeltme fişine dayanılarak yapılabilmektedir. Vergilendirme işlemi sonucunda mükellef aleyhine yapılmış bir işlem söz konusu ise terkin ve tahsil olunan fazla vergi bu fiş üzerinden

mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinde reddolunacak miktar ve müracaat süresi yazılarak mükellefe tebliği gerçekleştirilir. Mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıl içerisinde parasını geri almak üzere başvurması gerekmektedir. Aksi halde bu hakkı düşmektedir (VUK, m.120).

1.9. Vergi Hatalarını Düzeltme Yolları

1.9.1. Hataların Re'sen Düzeltmesi

Vergi hataları Vergi Usul Kanun'unun 121. maddesinde; "İdare tarafından tereddüt edilmeyecek derecede açık ve mutlak olan vergi hataları re'sen düzeltilir" şeklinde düzenlenmiştir. Madde hükmünden de yorumlanacağı üzere vergi hatalarının özelliklerinden olan açık ve mutlak olma özelliği düzeltme yapılabilmesi için gerekli olan şartlar arasında sayılmaktadır. Vergi İdaresi, vergi hatası yapmış olduğunu fark etmesi halinde doğrudan düzeltme işlemini gerçekleştirebilecektir (Ortaç ve Ünsal, 2022: 212; Batı, 2022c: 203). Vergi hatalarının düzeltilmesine, işlemin gerçekleştirildiği vergi dairesi müdürünce karar verilir ve bu hataların düzeltme fişine dayanılarak giderilmesi sağlanır (Balcı, 2022: 182). Düzeltme işlemi yoluyla mükellef aleyhine bir durum/yükümlülük ortaya çıkmışsa vergi mahkemelerinde otuz (30) gün içerisinde dava açılabilmektedir (Okçu, 2021: 75).

1.9.2. Re'sen Düzeltmenin Sonucu

Vergi dairesi tarafından yapılan hatanın fark etmesi sonucunda, idare re'sen harekete geçerek hatanın düzeltilmesini sağlamakla yükümlüdür. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılmış olan mükellef veya yükümlüler, yapılan düzeltme işlemi sonucunda aleyhe olan durum hakkında vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptirler (VUK, m.121). Bu süre kendilerine yapılan düzeltme talebinin tebliğ tarihinden itibaren otuz (30) gündür. Yükümlü tarafından davanın açılmaması durumunda, ihbarnamenin yükümlüye tebliğinden itibaren otuz gün sonra söz konusu vergi tahakkuk eder.

1.9.3 Hataların Şikâyet Yoluyla/Müracaat ile Düzeltmesi

Vergi hatalarına karşı vergi idaresinin re'sen harekete geçmesi ile hata düzeltme işletileceği gibi, mükellefin talebi ile de fark edilmiş olan hatanın düzeltilmesi talebinde bulunulabilmektedir. Usule uygun ve doğru olarak yapılmış olduğu düşünülen vergi

işleminde VUK 117 ve 118. maddelerinde geçen bir hata yapılmış olduğunun tespit edilmesi durumunda, söz konusu alacak kesinleşmiş olsa dahi idare ve yargı nezdinde çözümü mümkün olmaktadır (Batı, 2022c: 203). Vergi mükellef ve yükümlülerinin müracaat ile hata düzeltilmesi isteminde bulunabilmeleri Vergi Usul Kanunu m. 124'te düzenlenmiştir.

Mükellef veya yükümlüler kendi aleyhlerine terettüp etmiş olan hataların düzeltilmesini dava açma süresi içerisinde talep etme hakkına sahip oldukları gibi, dava açma süresi geçmiş olduktan sonra da talep edebileceklerdir. Buna göre hatalı işleme maruz kalmış olan kişiler vergi dairesine bu taleplerini yazılı olarak

***Dava Açma Süresi İçerisinde İse**

Vergi mükellefleri veya yükümlüler, VUK kapsamında vergi hatası olarak sayılabilen hallerin gerçekleşmiş olması yani hatalı işlemin yapılması tarihinden itibaren otuz (30) günlük süre içerisinde bu hatanın düzeltilmesi istemiyle ilgili vergi dairesine yukarıda belirtildiği üzere yazılı bir dilekçe aracılığıyla başvuruda bulunabilirler. Şikâyet yoluyla başvuru mercii ilgili vergi dairesidir. Bu başvuru ile dava açma süresi durmaktadır (Kırbaş, 2012: 194).

Yapılan başvuru sonucunda düzeltme talebine 30 gün içerisinde yanıt verilebilir. Bu durumda bir problem bulunmamaktadır (Batı, 2022c: 203). Ancak bu talep vergi dairesi tarafından reddedilir ya da cevapsız kalması suretiyle reddedilmiş sayılırsa, dava açma süresi kaldığı yerden itibaren devam eder ve şikâyet yoluyla müracaat olarak Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvuru yapılması mümkün olmayacaktır.

Mükellefler dilerse bu sürede vergi mahkemesinde idari dava açabileceklerdir. Ret yazısının kendilerine tebliğ tarihinden itibaren, kendilerine cevap verilmemiş (zımni red) ise otuz günlük sürenin dolduğu tarihten itibaren (30'uncu günü takip eden gün) idari yargıda dava açabileceklerdir (Öner, 2023: 241).

***Dava Açma Süresinin Geçmesi Halinde**

Vergi dairesine düzeltme talebinde bulunulan tarihte, otuz (30) günlük dava süresinin bitmiş olması durumunda doğrudan vergi mahkemesinde idari dava açma imkânı bulunmamaktadır (Öner, 2023: 241). Bu halde mükellef ve yükümlüler zamanaşımı süresi içerisinde, HMB'na şikâyet yoluyla müracaat aracılığıyla düzeltme talebinde

bulunabileceklerdir (VUK, m.124). İl özel idare vergileri ile ilgili valilik, belediye vergileri ile ilgili belediye başkanlıkları müracaata yetkili kılınmıştır.

Yapılan başvuru sonucunda HMB ve diğer yetkili makamlar talebi haklı bulur ve şikâyeti kabul ederse, bu durumu ilgili vergi dairesine bildirilir ve vergi dairesi hatanın düzeltme işlemini gerçekleştirir. (Öner, 2023: 242). Şikâyet yoluyla müracaat Hazine ve Maliye Bakanlığı veya ilgili diğer merciiler (valilik, ilgili belediye) tarafından reddedilmişse bu cevabın verilmiş olduğu tarihten itibaren, bir cevap verilmemiş ise otuz (30) günlük sürenin dolduğu tarihten itibaren otuz gün (30) içerisinde idari dava açılabilir (Öner, 2023: 242).

Vergi Usul Kanun'unun 125. maddesi kapsamında; Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi veya Vergi Mahkemesinden geçmiş olan hukuki işlemlerde herhangi bir vergi hatasını bulunduğunu tespit edilmesi durumunda, bu hatalar yargısal kararlar kesinleşmiş olsa dahi düzeltilebilecektir. Ancak tespit edilen hata ile ilgili yargı mercileri tarafından önceden bir karar verilmemiş olması şarttır (VUK, m.125).

1.10. Fazla Alınmış Olan Verginin İadesi

Meydana gelmiş olan bir vergi hatası sonucunda eksik veya fazla vergi alınmış olması söz konusu olabilmektedir. Eksik vergi alınması durumunda bu tamamlanmak üzere düzeltme işlemi yapılırken, mükelleften fazla alınmış olması durumunda ise bu fazla miktarın düzeltilmesi sağlanmaktadır.

Vergilendirme işlemi sonucunda, hatalı ve fazla miktarda tahsil edilmiş olan verginin mükellefe iadesi gerçekleştirilir (VUK, m.120). Bu hususlar düzeltme fişinde miktar, başvuru süresi ve müracaat yeri olarak belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir (Ortaç ve Ünsal, 2022: 214). Mükellefler, kendilerine tebliğ tarihinden itibaren fazla ödemiş oldukları verginin iade işlemi için bir (1) yıl içerisinde müracaat etmezlerse bu hakları düşecektir. İade, mahsuplaşma, düzeltmeye dayanak belgeler ve bu işlemlere ait usul ve esaslar Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenmektedir.

1.11. Hataların Düzeltmesinde Zamanaşımı

Vergi hatalarının ortaya çıkarılması neticesinde düzeltme talebinde bulunulması sınırsız bir süreye tabi değildir. Vergi alacağının doğmuş olduğu takvim yılını takip eden yılı takip eden yıl başından başlayarak beş (5) yıl içerisinde tarh edilip, mükellefe veya

yükümlüye tebliğ edilemeyen vergi alacakları zamanaşımına uğramaktadır (VUK, m.114-126). Vergi hatasının söz konusu olduğu durumda vergi alacağının doğmuş olduğu takvim yılını takip eden yıldan başlayarak beş (5) yıl içerisinde ortaya çıkarılması gerekmektedir (Şenyüz vd., 2022: 309). Zamanaşımı süresi ona erdikten sonra ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği VUK'un 126. maddesinde düzenlenmektedir. Vergi dairesi marifetiyle matrah takdiri için ilgili takdir komisyonuna başvurulmuş olması zamanaşımını durdurmaktadır. Duran zamanaşımı, ilgili komisyonun kararının vergi dairesine gönderimini takip eden günden başlayarak devam eder ve her koşulda 1 yıldan fazla olamaz⁵.

Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda (m.126) sayılmış olan;

*Zamanaşımı süresinin son yılında denk gelen yılda tarh edilerek tebliğ edilmiş olan vergilerde hatanın yapıldığı,

*İlan yoluyla tebliğ işlemi gerçekleşmiş olup vergi mahkemelerinde davaya konu olmadan tahakkuk etmiş olan vergilerde, mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

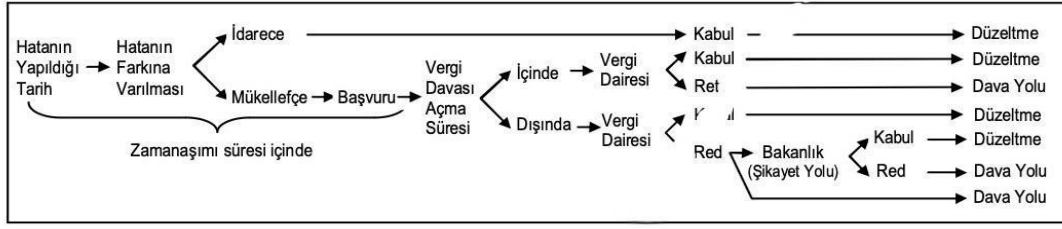
*İhbarnamenin ve ödeme emrinin ilan tebliğ edildiği vergilerde 6183 sayılı kanuna⁶ göre haciz işleminin yapıldığı tarihten başlayarak bir (1) yıldan az olmamak üzere ek süre hakkı düzenlenmiştir.

Belirtildiği üzere zamanaşımı için öngörülen süre beş (5) yıl olmakla birlikte VUK madde 126'da belirtilen şartların sağlandığı görüldüğü takdirde beş (5) yıllık zamanaşımı süresi geçirilmiş olsa dahi düzeltme talebinde bulunulabilecektir. Bu durumda zamanaşımı bir (1) yıl daha uzayarak toplamda 6 yıla çıkmaktadır (Balcı, 2022: 193). Örnek olarak; 2019 yılına ait olan bir vergilendirme işleminin 2024 yılı içerisinde tarh ve tebliğ edilmesi durumunda, beş yıllık zamanaşımı süresi geçirilmiş olsa bile, işlemde hata olduğu gerekçesiyle bu işleme karşı düzeltme talebiyle başvuruda bulunulabilmektedir.

Vergilendirme işlemleri sırasında meydana gelen hatalı işlemlere karşı, vergi dairesi ve yargı aşamasında düzeltme başvurusunda bulunulmasına ilişkin aşağıdaki özet tablo incelenebilmektedir (Şenyüz vd., 2022: 310).

⁵ Vergi Usul Kanunu m.114, Anayasa Mahkemesi'nin 15/10/2009 tarihli ve E.: 2006/124, K.: 2009/146 sayılı Kararı

⁶ 21.07.1953 Tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun



Şekil 3: Vergi Hatalarına Karşı Dava Süreci

Kaynak: Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A. (2022). Vergi Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Ekin Basım, Bursa.

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yollarından olan hata ve düzeltme başlığından bahsederken diğer uyuşmazlık çözüm yollarını da birlikte ele alınması gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin konuların idari aşamada ve yargılama aşamasında çözülmesi imkânı bulunmaktadır. Çalışmanın ikinci bölümünde vergi uyuşmazlıklarının yargısal aşamada; Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay üzerinden çözümlenebileceği, idari aşamada ise; uzlaşma, izaha davet, kanun yolundan vazgeçme, karşılıklı anlaşma usulü, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim yoluyla çözümlenebileceği hususlarına ilişkin açıklama ve tanımlamalara yer verilerek, üçüncü bölümde Danıştay'ın "Hata ve Düzeltme" konusunda vermiş olduğu kararların incelendiği bölüme geçilecektir.

2. BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA VE YARGI AŞAMASINDA ÇÖZÜMLENMESİ

2.1. Genel Olarak Vergi Uyuşmazlığı Kavramı

Vergi yasaları icra edilirken çoğu zaman idare ile vergi borçlusu olan vergi mükellefleri arasında anlaşmazlıkların ve uyuşmazlıkların yaşandığı durumlarla karşı karşıya kalınmaktadır. Uyuşmazlık; karşılıklı bir konu üzerinde tarafların birbirinden farklı görüşlere sahip olmaları nedeniyle meydana gelen anlaşmazlığı ifade etmektedir (Yardımcıoğlu ve Kütükçü, 2014: 3). Bu anlaşmazlıklar sıklıkla vergi yasalarının doğru anlaşılmasından kaynaklanabildiği gibi, kanunda yer alan belirsizlikler ya da gelişen yeni koşullara karşı kanunların cevap veremediği durumlar şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Ne şekilde ortaya çıkmış olursa olsun söz konusu bu uyuşmazlıkların belirlenmesi ve bir çözüme kavuşturulması gerekmektedir. Aynı zamanda vergi hukuku gibi dinamik ve değişkenliklerin sıklıkla yaşandığı bir yapının işlemleri dolayısıyla idare ve mükellefler arasında uyuşmazlıkların meydana gelmesi olağandır (Arslaner, 2016: 278).

Vergi uyuşmazlığı en genel tanımıyla vergi kanunlarının uygulanması sırasında vergi mükellef veya sorumluları arasında meydana gelen hukuk kurallarına aykırılıklar dolayısıyla ortaya çıkan anlayış farklılıklarını ifade etmektedir (Öner, 2014: 217). Bir diğer tanımla; vergi toplama yetki ve gücünü elinde bulunduran yerel veya merkezi idare ile vergi borçlusu tarafında bulunan vergi mükellefleri arasındaki vergilemeye ilişkin ihtilaflar dolayısıyla ortaya çıkan görüş ayrılıkları olarak karşımıza çıkmaktadır (Bayraklı, 2011: 5). İdare ya da mükellef tarafından gerçekleşip gerçekleşmediğine bakılmaksızın ortaya çıkan bu ihtilafların yargı aşamasında çözüleceği gibi bu aşamaya gelmeden önce Vergi Usul Kanun'unun (VUK)⁷ ilgili maddeleri gereğince idari aşamada da çözümlenebilme imkânı bulunmaktadır.

⁷10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanun'un Ek 1-12 maddelerinde yer alan "Uzlaşma", m.370'te yer alan "İzaha Davet Müessesesi", m. 379'da düzenlenmiş olan "Kanun Yolundan Vazgeçme", Ek 14-18. maddelerinde yer alan "Karşılıklı Anlaşma Usulü", m. 371'de düzenlenen "Pişmanlık ve İzah" ile m. 376 "Vergi Ziyayı, Usulsüzlük ve Özel Usulsüzlük

2.2. Vergi Uyuşmazlığının Kaynağı

Vergi uyuşmazlığının tarafları vergi alacaklısı konumunda olan idare ile vergi borçlusu konumunda olan vergi mükellef veya sorumlularıdır. Vergi uygulamalarına anlayış farklılıklarını ya da aynı yönde düşünmeme uyuşmazlığın ana konusudur (Karakoç, 2014: 3640). Vergiyi doğuran olay meydana gelmesinin akabinde tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından birinde meydana gelen hukuka aykırılık vergi uyuşmazlığının kaynağına girmektedir. Genel olarak vergi uyuşmazlıklarının en temel sebebinin ise idarenin vergiyi doğuran bir olay neticesinde tarhiyat işleminin re'sen veya ikmalen tamamladığı durumlar ile mükellefler adına kesilen vergi cezaları sonucunda meydana geldiği görülmektedir (Öner, 2014: 217). Geniş anlamda vergi uyuşmazlığı idarenin kullanmakta olduğu vergilendirme yetkisine ilişkin hususlarda düzenleyici tasarrufları ya da birel işlemleri olabilmekte, dar anlamda vergi uyuşmazlıkları ise doğrudan doğruya vergilendirme yetkisini elinde bulunduran idare ile mükellef veya vergi sorumlusu arasında ortaya çıkan hukuki uyuşmazlık anlaşılmaktadır (Erdem, 2012: 244). Vergi idaresinin iş ve eylemlerinin hukuka aykırılık teşkil ederek yanlış işlem tesis edildiği durumlara; vergi matrahının yanlış hesaplanması, eksik ya da fazla matrah çıkarımı, tarh işlemlerinde indirim, muafiyet ve istisnaların uygulanmaması, yanlış tebligat çıkarılması, vergi hatası düzeltilmesine ilişkin taleplerin reddedilmesi, vergi cezalarına ilişkin muhatabın yanlış belirlenmesi, cezaların hesaplanması gibi birtakım uyuşmazlıklar örnek olarak verilebilmektedir.

Kaynağı tespit edilen ve bir uyuşmazlık haline gelen konunun yargı mercilerine başvurulmasına gerek olamadan idare ve mükellef arasında barışçıl yollarla uyuşmazlığın kaynağında çözüme kavuşturulması hem idare hem de mükellef tarafından fayda sağlamaktadır. Vergi uyuşmazlığının idari yollarla çözümlenmesine imkân tanıyan sistem ve uygulamalar sayesinde uyuşmazlığa konu ihtilaflar uzun yargı süreçlerine başvurulmadan çözümlenerek idare ve mükellef tarafından usulüne uygun bir şekilde ve barışçıl yolla hukuki işlem tesis edilmiş olacaktır (Akdoğan, 2019: 214).

Cezalarında İndirme” başlıkları gereğince vergi uyuşmazlıklarının idari usulle çözüme kavuşturulması sağlanabilmektedir.

2.3. Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözüm Yolları

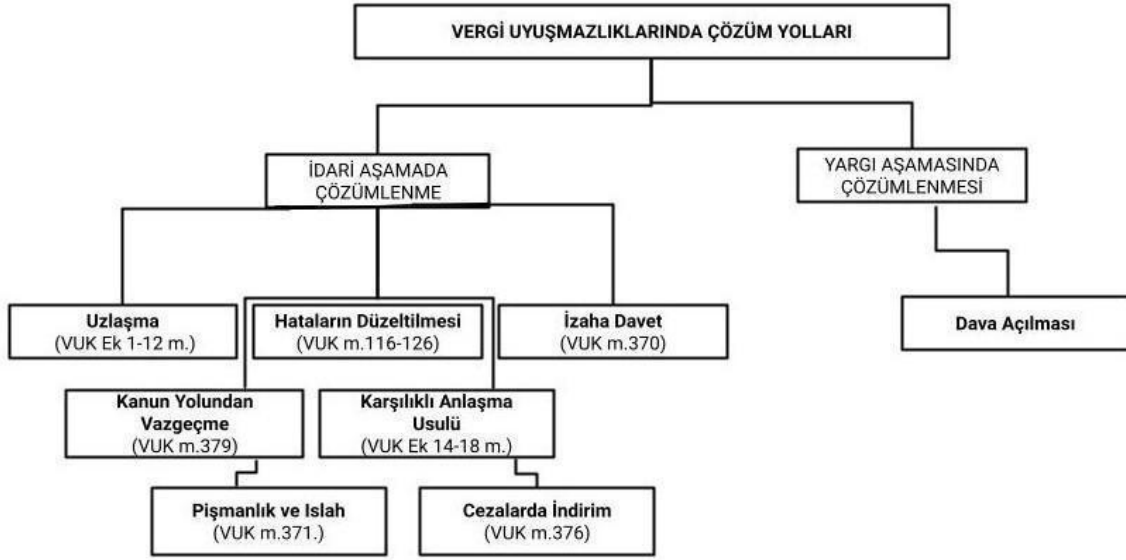
Bir hukuk devletinde hukuk kuralları yerine getirilirken meydana gelen hukuka aykırılıkların çözüm yolu yine önceden belirlenmiş hukuk kuralları dahilinde belirlenmektedir. Bu aykırılık ya da uyuşmazlık sınırları önceden belirlenmiş hukuk kuralları dahilinde çözümlenirken klasik uyuşmazlık çözüm yolu olarak yargılama (dava) yoluna başvurulmaktadır. Ancak bununla birlikte hukuk sistemi içerisinde gelişmiş alternatif uyuşmazlık çözüm yollarına da başvurulmaktadır. İdarenin kendisine tanınmış olan düzenleme yetkisini kullanmak suretiyle çıkarmış olduğu genel objektif işlemlerin kanun hükümlerine uygunluğunun denetimi idari yargı alanının görev alanına girmekte, idari aşamada çözüme kavuşturulan uyuşmazlıklar ise subjektif vergi işlemlerinin yasalara uygunluğunun ele alındığı idari çözüm yolları olarak karşımıza çıkmaktadır (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1985). Klasik yargılama yöntemlerinin yanı sıra uyuşmazlıkların alternatif yollarla çözüme kavuşturulması çeşitli yöntem ve araçlarla uyuşmazlıkların dava yoluna başvurmayaya gerek olmaksızın çözülmesini amaçlamaktadır. Vergisel işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar; idari aşamada çözüm yolları, barışçıl çözüm yolları gibi anlamlarda da kullanılabilir (Arslaner, 2016: 227).

Hukuk sisteminden ayrılmaz bir parça haline gelen alternatif uyuşmazlık çözüm yolları birtakım usul ve esaslarla belirlenmiş, devlet tarafından düzenlenen ve yargı yolu dışında kalan unsurları kapsamaktadır (Erdem, 2012: 45). Bu usullerle yargı dışında devletin yetkilendirildiği alanlarda meydana gelen uyuşmazlıkların devlet denetiminde ve hukuk kurallarına göre çözümlenmesiyle birlikte hukuk sisteminin işleyişinin ve güveninin yargı süreçleri öncesinde güvenli ve pratik bir şekilde çözüme kavuşturulması sağlanmaktadır. Türk Vergi Sistemi içerisinde seçimlik bir hak olması, uzun yargılama süreçlerinin dışında olması, uyuşmazlığın türüne göre karşılıklı anlaşma ile çözüme kavuşturulması, uyuşmazlığın çözümüne ilişkin usullerde esneklik tanınması gibi birtakım sebeplerle uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi yoluna sıklıkla başvurulmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarında vergi borçlusu konumunda olan mükellefler ile vergi alacaklısı konumunda olan idarenin yargı yoluna başvurulmadan karşılıklı anlaşma ve tekniklerle uyuşmazlığı tamamen barışçıl bir yöntemle çözüme kavuşturması uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi olarak nitelendirilmektedir (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2022: 299). Uyuşmazlığın tarafı olan mükellef ya da idare bu yola başvurma zorunluluğu olmadan doğrudan yargı yoluyla da çözümlenmesi talebinde bulunabileceği gibi alternatif olarak

nitelendirilen bu yolu da tercih edilebilmektedir. İdari çözüm yolu yargı yolunun ön şartı değildir ancak gümrük vergileri sebebiyle meydana gelen uyuşmazlıklarda bu durum farklılık göstermektedir. Uyuşmazlığın tarafı olanlar Gümrük Kanunu⁸ uyarınca öngörülen zorunlu idari çözüm yollarını tükettikten sonra hala çözüme ulaşmamışsa söz konusu uyuşmazlığı yargı yoluyla da çözme yoluna gidebilmekte, itiraz yolu dava şartı olarak nitelendirilmektedir (Işık, 2019: 196; Şenyüz vd, 2022).

Türk Vergi Hukuku'nda vuku bulan uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi için Vergi Usul Kanun'unda düzenlenme alanı bulmuş olan uzlaşma, hata ve düzeltme, izaha davet, kanun yolundan vazgeçme (kvy) ve karşılıklı anlaşma yolu çözüm yolları olarak belirlenmiştir. Literatürde bu yollara ek olarak cezalarda indirim, pişmanlık ve ıslah düzenlemelerini de çözüm yolları olarak sayan görüşler de bulunmaktadır (Ortaç ve Ünsal, 2022; Akdoğan, 2023; (Aksüt, 2021; Akdoğan, 2019; Karakoç, 2014). Çalışmada sayılan başlıkların tümü ele alınarak idari aşamadaki çözüm yolları aktarılacaktır.

⁸ Vergi Usul Kanun'unun 2. maddesine göre Gümrük idarelerince tahsil edilen vergi ve resimler VUK hükümlerine tabi olmamaktadır. Buna ilişkin uyuşmazlıklar Gümrük Kanunu uyarınca düzenlenmektedir. 27/10/1999 tarih ve 23866 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 4458 sayılı Gümrük Kanunu 242. maddesi vergilemeye ilişkin uyuşmazlıklarda izlenecek usulü düzenlemektedir. Buna göre uyuşmazlıklarda idari itiraz yolu bir dava şartı olarak nitelendirilmektedir. Belirlenen süreler içerisinde idari çözüm yolları tüketildikten sonra yargı yoluna başvurulabilmektedir.



Şekil 4: Vergi Uyuşmazlıklarında Çözüm Yolları

Kaynak: Vergi Usul Kanunu ve literatürden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.3.1. Vergi Uyuşmazlıklarında Uzlaşma

Vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi için en sık tercih edilen yöntemlerden biri olan uzlaşma, idare ve mükellef arasındaki uyuşmazlığın yargıya gitmeden çözülmesini öngören bir uygulamadır (Kalenderoğlu, 2017: 90; Akdoğan, 2019: 182; Şenyüz vd., 2022: 300; Öner, 2023: 243; Mutluer, 2008: 379). Uzlaşma müessesesi Vergi Usul Kanun'unun Ek 1-12⁹ maddesinde düzenlenme alanı bulmaktadır. Uzlaşma kurumu ile esas olan tarafların menfaatine olacak şekilde bir çözüme kavuşturulmasıdır (Şenyüz vd., 2022: 302). Bu durum mükellefin lehine olabileceği gibi devlet lehine de olumlu anlam ifade etmektedir. Böylelikle uzlaşma komisyonu¹⁰ aracılığıyla tarhiyat öncesi veya sonrasında uzlaşma sağlanarak hem mükellef açısından hızlı, pratik ve lehine olabilecek bir yolla vergi borcu sona erdirilecek, hem de devlet ya da idare hızlı bir şekilde vergi alacağını tahsil etmiş olacaktır. Vergisel uzlaşma gibi verginin salınması ve vergilerin tahsil edilmesine yönelik her türlü alternatif yöntemler

⁹ Ek: 19/2/1963-205/22 md.; Değişik: 22/7/1998-4369/18 md.

¹⁰ Uzlaşma Komisyonlarının nasıl oluşturulacağı, görev ve yetkileri 02.03.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan Uzlaşma Yönetmeliği çerçevesinde belirlenmektedir (m.5-6). Komisyonlarca uzlaşılacak en üst vergi, resim, harç ve usulsüzlük ile özel usulsüzlük ceza müeyyidelerine ilişkin miktarlar çıkarılacak genel tebliğlerle belirlenmektedir.

ekonomik parametreler üzerinde olumlu sonuçlar doğurarak toplam vergi gelirlerinin artmasına katkı sağlamaktadır (Kızıltoprak, 2020: 26).

Uzlaşma kurumu ile taraflar karşılıklı anlaşarak vergi borcu üzerinde zamandan ve maliyetten tasarruf sağlayarak mükellef tarafından uzlaşma öncesine göre uzlaşma sonrası ödeyeceği vergi yükü ve miktarı daha az olduğu için memnuniyet duymakta, yargı yoluna gitmesi halinde katlanmak zorunda olduğu ek maliyetler ve uzun süreler ile çeşitli bürokratik işlemlerden kurtulmakta, idare ise asıl amacı olan vergi tahsil işlemini hızlı bir şekilde gerçekleştirmiş olmaktadır. Uzlaşma sayesinde vergi uyuşmazlıklarının süratli çözüme kavuşmasıyla birlikte mükelleflerin yaşamış oldukları tereddütlerinin giderilerek huzura kavuşmaları sağlanmaktadır (Şin, 2019: 305). Vergi borcu alacaklısı konumunda olan idare için uzlaşma kapsamında yapılacak indirim oranları mevzuatta belirlenmemekle birlikte verginin aslında ve çeşitli vergi cezalarında indirim yapılarak uzlaşma müessesesi işletilmektedir. Uzlaşmanın sağlanmasıyla birlikte mükellef üzerinde uzlaşmaya varılan miktarı hemen veya süresinde ödemesi bile tarafların üzerinde anlaşmaya vardıkları bir rakam olması sebebiyle tahsilat kesinleşmekte ve hız kazanarak hazineye nihayetinde intikali sağlanmaktadır (Aksüt, 2021: 169).

Vergi borcunun idari aşamada çözümlenmesi adına yapılacak olan uzlaşma iki aşamada mümkün olmaktadır. Tarhiyat öncesi¹¹ ve tarhiyat sonrası¹² mümkün olan uzlaşmadan yalnızca bir aşamasında yararlanılmaktadır.

2.3.1.1. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Kapsamı

Vergi mükelleflerinin ödemeleri gereken vergiyi zamanında tam ve eksiksiz ödemeleri, olası vergi kayıp ve kaçakların yaşanmasını engellemek için yapılan vergi incelemesi neticesinde vergi tarh edilmeden ve herhangi bir şekilde vergi ziyai cezası kesilmeden başvurulabilecek uzlaşma yolu tarhiyat öncesi uzlaşmadır. Tarhiyat öncesi uzlaşma idare tarafından mükelleflere tanınmış bir haktır (Yavaşlar, 2008: 311). Bu haktan yola çıkılarak idare ve mükellef arasındaki henüz kesilmemiş vergi ve cezalara uygulandığı, bir diğer ifadeyle henüz vergi incelemesi aşamasındaki uyuşmazlıkları kapsadığı anlaşılmaktadır (Kızılot, 2005: 252). Genel bütçe kapsamında olan ve vergi incelemesi

¹¹ Bu uyuşmazlıklara ilişkin hükümler 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete ile yürürlüğe konulan “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” aracılığıyla düzenlenmektedir; VUK Ek.1-12 md.

¹² 02.03.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmî Gazete ile yürürlüğe konulan “Uzlaşma Yönetmeliği” Tarhiyat Sonrasına ilişkin hükümleri düzenlemektedir.

yapmaya yetkili taraflarca yapılan vergi incelemelerine dayanarak tarha edilebilecek olan ve Hazine ve Maliye Bakanlığı bağı vergi dairelerince yetkili olunan vergi, resim, harçlar ile bunlarla bağı olarak meydana gelen vergi ziyai cezaları tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamındadır (Şin, 2019: 306). VUK’unda yer alan Uzlaşma Ek-11 maddesine göre vergi incelemesi esas alınarak vergi, resim, harçlara ve bunlara ilişkin ağır nitelikli suç fiilleri hariç olmak üzere kesilecek vergi ziyai cezaları ile 33.000 Türk Lirasını¹³ geçen miktarlardaki özel usulsüzlükler ile usulsüzlük cezaları bu kapsamındadır.

Uzlaşmaya konu edilecek uyuşmazlıklarda özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarının tespitinde cezalandırılmayı gerektiren fiiller bazında toplam ceza miktarları baz alınır ve 376. maddedeki indirim oranı %50 artırımlı olarak uygulanır (VUK Gen. Teb. No:544). Uzlaşma kapsamına alınan bu tutarlar her yıl yeniden tespit edilerek (arttırılarak) uygulanmaktadır.

2.3.1.2. Kapsam Dışında Kalan Vergi ve Cezalar

Vergi Usul Kanun’unda yer alan Uzlaşma başlıklı maddeye göre tarhiyat öncesinde uzlaşma kapsamına girmeyen cezalar şu şekildedir:

01/01/2023 tarihinde yayımlanan genelge ile 15.000 Türk Lirası sınırını geçmeyen usulsüzlük cezaları ile özel usulsüzlük cezaları, ağır nitelikli kaçakçılık suçları sebebiyle 3 katı oranın kesilecek vergi cezaları, kaçakçılık suçlarına iştirak edenlerce verginin ziyana sebebiyet verilmesi halinde işlenecek suçlar ve vergi incelemesi yapılmaksızın matrah farkından dolayı oluşan tarh edilecek vergilere uygulanacak vergi ziyai, usulsüzlük cezaları ve özel usulsüzlük cezaları tarhiyat öncesi uzlaştırma kapsamının dışında kalmaktadır.

2.3.1.3 Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Talebi

Tarhiyat öncesi uzlaşma kurumuna vergi borçlusu konumunda olan vergi mükellefi tarafından, onaylı noter vekaletnameye sahip mükellefi temsil edenler tarafından, tüzel kişilerin, kısıtlıların kanuni temsilcileri tarafından vergi incelemesini gerçekleştiren birime başvurulması suretiyle talep edilmektedir. Tarhiyat öncesi uzlaşmayı doğrudan mükellef talep edebileceği gibi vergi memuru tarafından da davet edilmesi usulüyle

¹³ 31.12.2024 tarihinden itibaren geçerli tutar, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Sıra No: 577 (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı).

gidilebilmektedir (Şenyüz vd., 2022: 301). İnceleme memuru bu talebinden önce ilgili uzlaşma komisyon başkanıyla görüşerek uzlaşma için bir tarih belirler ve yazılı bir şekilde mükellefe tebligat yoluyla ileterek davette bulunur. Bu tebligat VUK tebliğ usullerine göre yapılmaktadır.

Bu taleplere ek olarak dijital gelişim ve dönüşüm kapsamında mükelleflere vergi ile ilgili işlemlerde kolaylık sağlanması ve zamandan tasarruf sağlanması amacıyla uzlaşma başvurularının alınması elektronik ortamda yapılabilmektedir (Vergi Denetim Kurulu, 2022: 75)¹⁴.

Vergi incelemesine tabi olan mükellef incelemenin başladığı andan itibaren ilgili son evrak düzenlenmesine kadar olan süre içerisinde olmak şartıyla istediği zaman uzlaşmaya başvurabilmektedir. İnceleme tutanağının düzenlenmesine kadar olan sürede her zaman uzlaşmaya başvurma serbestisi bulunmaktadır (Yavaşlar, 2008: 325). Vergilendirme döneminin ya da çeşidinin farklı olması halinde ayrı ayrı talep edilebilmektedir (Hocaoğlu, 2015: 497). Eğer inceleme memuru/elemanı tarafından davet edilmesi durumu söz konusu olaksa bu aşamada süre uzlaşmaya davet yazısının mükellefe tebliğ edilmesinden itibaren 15 gündür. En az 15 günlük süresi içerisinde davete uyması, belirlenen gün ve saatte uzlaşma toplantısına katılması gerekmektedir, aksi durumda talep reddolunacaktır. Mükellefin kayıtlı son adresine tebliğin yapılamaması veya davete uyulmaması halinde uzlaşma konusu üzerine başka işlem tesis edilmesi söz konusu olmayacak, uzlaşma temin edilmemiş olacaktır. Ancak mükellefin toplantıya katılmayı isteyip zorunlu bir sebepten katılamayacak olması durumu, uzlaşmanın o gün içerisinde sonuçlandırılmaması durumu, uzlaşma konusunun daha detaylı bir araştırma ve inceleme istemesi veya uzlaşma komisyonunun belirlenen günde herhangi bir sebeple toplanamaması halinde uzlaşma görüşmeleri mükellefe yeni gün ve saat bildirilerek ileri bir tarihe ertelenebilmektedir. Bu durum uzlaşma komisyonu başkanı ve üyelerce imza altına alınır ve uzlaştırma dosyasına eklenir.

2.3.1.4. Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Görüşmeleri

Tarhiyat öncesi uzlaşma esas ve hükümleri “Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği” ile belirlenmektedir. Uzlaşma, mükellefin vergi incelemesini yapan müfettiş ise, vergi müfettişlerinin bağlı bulunduğu ilgili grup başkanlıklarında, incelemeye yetkili diğer

¹⁴ Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2023 Yılı Faaliyet Raporu

memurlar tarafından yapılması halinde ilgili vergi dairesi başkanlığı ya da defterdarlıklarda oluşturulan uzlaşma komisyonları ile mükellef arasında gerçekleştirilmektedir. Buna göre uzlaşma komisyonları başkan ve üyelerinin tamamının toplantıya katılımıyla toplanarak oy çoğunluğuyla kararlarını vermektedirler.

Uzlaşma komisyonuna mükellefin vermiş olduğu uzlaşma talepli dilekçe veya uzlaşma komisyonu tarafından mükellefin uzlaşmaya davet edilmiş olması durumunda ilk olarak komisyon sekreteryası tarafından belgelerin usule uygunluğu ve tebliğ işleminin tebligat hükümlerine uygun olarak gerçekleştiğinin ve uzlaştırma konusunun yetkisi içinde bulunup bulunmadığının incelenmesi yapılır. Bu yapılan ilk inceleme neticesinde uzlaşma talebi süresi içerisinde verilmemiş ve komisyonun yetkisi dışında olduğu anlaşılırsa talep reddedilerek görüşmeye geçilmez. Yapılan ön incelemede ilgili taleplerde usul ve hukuka aykırılık söz konusu değilse talep kabul edilerek en az 15 gün önceden belirlenmiş tarih, saat ve yerde (mükellefin talep etmesi halinde 15 günlük süreye bağlı kalınmaksızın) mükellef, resmi vekâletnameye sahip vekil veya kanuni temsilcilerin katılımıyla uzlaşma görüşmeleri gerçekleştirilir. Mükellef bu görüşme sırasında talep etmesi halinde bağlı bulunduğu meslek odasından bir temsilci veya 3568 sayılı Kanun'a¹⁵ göre kurulan meslek odasından bir meslek mensubu bulundurabilir. Bu kişiler toplantı sırasında uyuşmazlığa ilişkin görüşlerini açıklayabilirler ancak uzlaşma resmi tutanaklarına herhangi bir imzalama işlemi yapamazlar. Uzlaşma görüşmeleri genel kural olmamakla beraber genellikle belirlenen günde sonuçlandırılmalıdır, ancak anlaşmaya varılmaması veya daha ayrıntılı inceleme yapılması gereken durumlarda ertelenebilmektedir (Şin, 2019: 308).

2.3.1.5. Uzlaşmanın Sağlanması Durumu

Belirlenen gün ve saatte uzlaşma görüşmelerinin yapılması için toplanılır. Uzlaşma komisyonu ile verginin aslı ve cezaları üzerinden yapılan görüşmeler neticesinde uyuşmazlık konusu tartışılır ve uzlaşma kararı alınır. Uzlaşma kararının alınması halinde bu durum bir tutanak altına alınarak uzlaşma komisyon başkanı ve üyeleri, mükellef veya vekili tarafından da imzalanmak suretiyle üç kopyası oluşturulur. Bunlardan birisi doğrudan mükellefe teslim edilir ve bu teslim tebliğ işlemi yerine geçmektedir. Bir

¹⁵ 01/06/1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu

nüshası ise tahakkuk fişi yerine geçer ve görüşmeleri takip eden 3 gün içerisinde tutanak rapor ve ekleriyle ilgili vergi dairesine iletilir.

Nezinde inceleme ve devamında uzlaşma yapılan mükellef bu karar uzlaşma tutanağı ile kesinleşmiş olup, mükellefin bağlı bulunduğu vergi idaresince gereği derhal yerine getirilir (VUK. Ek m.6) ve işbu karar kesindir.

2.3.1.6 Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları

Görüşmeler sonucunda tutanakla uzlaşılan vergi konusu hakkındaki hükümler hakkında hiçbir suretle dava açılmaz ve herhangi bir merciye itiraz/şikâyet başvurusunda bulunulamaz (VUK. Ek m.6).

Mükellef veya kanuni temsilcinin söz konusu uyuşmazlık ile ilgili uzlaşmaya başvurmadan önce dava açmış olması durumunda bu uzlaşma tutanağı ile uzlaşma sağlandığı hususu ilgili mahkemeye bildirilir ve dava incelenmeksizin reddolunur.

Uzlaşma konusu yapılan vergi aslı ve cezaları kesinleşmiş olur ve süreleri içerisinde ödenir. Bu karar mükellefe kanuni ödeme süreleri henüz gelmeden tebliğ edilmişse süresi geldiği zaman ödeme gerçekleştirilir. Kanuni ödeme süreleri geçmişse uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içerisinde ödemesi gerekmektedir (VUK. Ek m.8). Ödenmediği takdirde ödenmeyen kısmı için AATUHK¹⁶ uyarınca gecikme zammı ile birlikte tahsil edilir. Mükellefin tanınmış olan yasal süre içerisinde ödeme yapmamış olması uzlaşmayı geçersiz kılmaz (Şin, 2019: 314).

VUK 376. maddesi gereği üzerinde uzlaşmaya varılmış vergi veya vergi farklarının tamamı ile vergi cezasının %75'inin ödeme süreleri içerisinde ödenmesi durumunda üzerinde uzlaşılmış olan vergi cezasının %25'i indirilerek tahsil edilir.

2.3.1.7. Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu

Uzlaşma görüşmeleri akabinde uzlaşmanın sağlanmaması durumu da mümkün olmaktadır. Uzlaşmanın temin edilememesi komisyon teklifinin vatandaş tarafından kabul edilmemesi anlamına gelmektedir (GİB, 2022a). Bu durum mükellef veya vekili tarafından imza altına alınır. İmzalanan nihai uzlaşma tutanağının bir nüshası mükellef veya kanuni temsilciye teslim (tebliğ) edilir. Uzlaşma komisyonunun nihai uzlaşma

¹⁶ 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete,

tutanağında yer alan hükümlerin bir kısmının kabul edilip, diğer kısmın kabul olunmaması mümkün değildir.

2.3.1.8.Uzlaşma Sağlanamamasının Sonuçları

Uzlaşmanın vaki olmaması durumunda uzlaşma nihai tutanağı ile vergi incelemesi raporu ekiyle birlikte üzerinde uzlaşma söz konusu olan vergi aslı ve varsa cezaları vergi idaresine iletilir ve ilgili vergi dairesi tarafından mükellef adına tarh edilir.

Mükellefin uzlaşma komisyonunun uzlaşma teklifini kabul etmemesi sonucunda bu karardan vazgeçmek isterse, vergi aslı veya ceza ihbarnamesine karşı 30 günlük dava açma süresinin son günü akşam saatine kadar bu kararını uzlaşma komisyonuna bir dilekçe ile iletmesi halinde bu tarihten itibaren uzlaşma sağlanmış ve buna göre işlem tesis edilmesi sağlanır. Bu durumda uzlaşma komisyonunun teklif etmiş olduğu tutarlar üzerinden uzlaşma sağlanmış olur.

Mükellef tarhiyat öncesinde uzlaşma talebinde bulunmuş ve görüşmeler sağlanarak nihai bir karara varılmamışsa, daha sonra tarhiyat sonrasında uzlaşma talebinde bulunamaz bu yol kapanış olmaktadır (Hocaoğlu, 2015: 197).

Uzlaşmanın sağlanamamış olması sebebiyle tarhiyat işleminin tebliğini takiben 30 gün içerisinde Vergi Mahkemesi'nde dava açma yoluna gidilebilmektedir.

Eğer mükellef uzlaşma görüşmelerinden önce dava açmış ise uzlaşmanın vaki olmadığı ilgili vergi dairesince Vergi Mahkemesi'ne bildirilir.

Yapılan tarhiyat işlemine karşı uzlaşma ya da cezalarda indirim taleplerinden yalnızca birinden yararlanma hakkı bulunan mükellef, tarh işleminin tebliğ tarihini takiben 30 gün içerisinde vergi dairesi aracılığıyla VUK m. 376 kapsamında cezada indirim talebinde bulunarak vergi ve cezasını indirimli ödeyebilmektedir.

Vatandaşın aynı anda hem dava hem de indirim hakkını kullanması durum söz konusu olmamaktadır. Uzlaşmanın vaki olmamasıyla birlikte mükellef uyuşmazlığın çözümü adına hangi yoldan ilerlemek isterse o şekilde hareket edebilmektedir (Şin, 2019: 314).

2.3.1.9 Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Kapsamı

Tarhiyat sonrası uzlaşma yalnızca vergi mükellefi adına tarh işleminin gerçekleşmesi durumunda başvurulabilen uyuşmazlık çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaştırma kapsamına beyana dayalı tarh edilen vergiler girmemekte,

yalnızca re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergiler girmekte, ağır nitelikli fiiller hariç olmak üzere vergi ziyai cezaları ile 33.000 Türk Lirasını¹⁷ aşan genel usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları dahildir. Vergi ziyasına sebebiyet veren fiil kaçakçılık cezasını gerektiren bir fiil ise kaçakçılık kısmı için uzlaşma uygulanmamaktadır (VUK Ek. m. 11). Kaçakçılık suçlarına ilişkin (VUK 359) fiiller sonucu meydana gelen cezaların kapsam dışı bırakılmış olması uzlaşma kurumunun da amacının bir göstergesi olmaktadır (Şin, 2019: 307). Kaçakçılık suçları son derece apır suçlar olarak değerlendirildikleri için yalnızca kaçakçılık suçu özelinde değil, buna sebebiyet veren fiiller neticesinde işlenmiş kabahatler için de uzlaşma yolu kapalıdır (Yavaşlar, 2008: 318; VUK Ek. m. 1-11).

Tarhiyat sonrasında;

- Vergi aslı üzerinden hesaplanan tarhiyatta vergi hesap hatalarının bulunması,
- Vergi ziyasına sebebiyet verebilmesinin kanun hükmünün yeterince nüfuz edilememesinden kaynaklanması,
- Mükellefin veya temsilcinin yanılma hali içerisinde bulunuyor olması,

Uyuşmazlığa ilişkin yargı kararları ile idare kararları arasında görüş farklılıkları bulunması gibi durumlarda uzlaşma kapsamı dahilinde değerlendirilebilmektedir (Kalenderoğlu, 2017: 90; (Şenyüz vd., 2022: 304).

2.3.1.10. Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Talebi

Uzlaştırma Yönetmeliğine göre tarhiyat sonrası uzlaşma müessesesinden yararlanabilmek için tarh işlemi yapıldıktan sonra vergi veya vergi ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içerisinde yapılması gerekmektedir (VUK. Ek m.1). Vergi mükellefi veya kanuni temsilci tarafından tarhiyat sonrası uzlaşma için bu talebi içeren yazılı dilekçeyle, yetkili uzlaşma komisyonları aracılığıyla talep edilebilir. Aynı zamanda taahhütlü posta ile de gönderilerek talep edilme imkânı bulunmaktadır. Başkan ve üyelerden oluşan uzlaşma komisyonu kararlarını oy çokluğuyla almaktadır. Tarhiyat öncesi uzlaşmadan farklı olarak tarhiyat sonrası uzlaşmada verginin matrahı hesaplanmış ve ilgili mükellef veya kanuni temsilciye tebliğ edilmiş olması durumu dikkat edilecek önemli hususlardan biridir.

¹⁷ 31.01.2024 tarihinden itibaren geçerli tutar, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Sıra No: 577 (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı).

Tarhiyat sonrasında uzlaşma talep eden mükellefin öncelikli olarak bu talebi yönetmeliğe göre bir sekreteryaya incelemesinden geçirilmektedir. Ön inceleme aşamasında süresi içinde dilekçenin verilmiş olması, talep etmeye yetkili kişilerce başvurulmuş olması, uzlaşma komisyonunun yetki alanına girmesinin kontrolü gibi hususlar incelenmektedir. Ön inceleme aşamasından sonra usulüne uygun talep dildiğinin anlaşılması halinde bu durum mükellefe veya kanuni temsilcisinin bizzat bulunması notuyla, uzlaşma görüşmesinin yapılacağı yer ve saat sekreteryaya tarafından en az 15 gün içerisinde yazılı bir şekilde mükellefe bildirilir. Mükellefin kendisinin talep etmesi halinde bu süre beklenmeksizin daha önce görüşmek için toplanılabilmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma durumunda mükellef veya kanuni temsilci talep etmesi halinde matrah üzerinden kısmi uzlaşma yoluna da gidebilmektedir. Örnek olarak, nezdinde vergi incelemesi yapılan vergi mükellefi ortaya çıkan matrah farkının 3.000 Türk Lirasının aynı matrah üzerinden birden fazla vergi istenmesinin (mükerrer) anlaşılması üzerine ve 10.000 Türk Lirasının ise randıman incelemesinden oluşması durumunda mükerrer vergilendirmeden oluşan matrah farkı için uzlaşma yoluna gidebilir, kalan kısmı için de dava açma yoluna gitme hakkını kullanabilmektedir.

2.3.1.11.Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Görüşmeleri

Tarhiyat sonrası uzlaşmaya mükellefin davet edilmiş olmasına rağmen görüşmeye mazeretsiz katılmaması halinde görüşme sürdürülemez ve bu durumda uzlaşma vaki olmamış sayılır. Tarhiyat öncesi uzlaşmada olduğu gibi uzlaşma görüşmelerine mükellefin kendisi, resmi vekaletnameye sahip vekili ile, mükellefin talep etmesi halinde meslek odasından temsilci ile meslek mensubu katılabilmektedir. Ancak bu kişiler uzlaşma görüşmeleri sırasında yalnızca uyuşmazlığa ilişkin görüş açıklayabilmektedir. Komisyon tutanaklarına imzalama yetkisine sahip değildirler (VUK, Ek m. 1).

2.3.1.12.Uzlaşmanın Sağlanması Durumu ve Sonuçları

Uzlaşmanın vaki olması, sağlanmış olması halinde (VUK, Ek m. 6);

Bu karar kesindir ve ilgili vergi daireleri ile mükelleflerce derhal yerine edilir. Taraflar bu uzlaşma hükümlere karşı dava açamamaktadır. Hiçbir şekilde dava açılmayacak gibi herhangi bir merciye de şikâyetle konu edilemez.

Üzerinde uzlaşmaya varılan konu üzerinden tek tarafın uzlaşmadan vazgeçmesi durumunda tutanağın iptali söz konusu olmamaktadır. Uzlaşmanın vaki olması durumunda uzlaşma tutanağının tebliğ tarihinden itibaren ödeme işlemi vergi ve vergi cezalarının kanuni ödeme süreleri içerisinde ödenmektedir. Ancak bu kanuni süreler tebliğ tarihinden itibaren kısmın ya da tamamen geçmişse ödeme zamanı tutanağının tebliğinden başlayarak 1 ay içinde ödenecek şekilde belirlenir. Üzerinde uzlaşma sağlanan vergiler üzerinden vergi alacağının kesinleşmiş hale gelmesi sebebiyle ayrıca gecikme cezası uygulanır, bununla birlikte uzlaşılan vergi ceza ve işleyen faizleri vade tarihinde ödenmediği takdirde uzlaşma geçersiz olmamaktadır.

2.3.1.13.Uzlaşmanın Sağlanamaması Durumu

Uzlaşma komisyonu ile mükellef önceden belirlenmiş gün ve saatte görüşmeyi gerçekleştirmekle birlikte uzlaşma tutanağını imzalamaz yahut ihtirazı kayıtlı imzalamak istemesi uzlaşmanın temin edilmediği anlamına gelmektedir (Uzl. Yön, m.10)¹⁸. Uzlaştırma Yönetmeliği'ne göre mükellef bu durumda vergi aslı veya cezasında VUK kapsamında cezalarda indirim talep edebilir. Aynı zamanda eğer mükellef uyuşmazlığa karşı dava açma süresi içinde ise kalan sürede dava açabilir,

- Eğer bu kalan süre 15 günden az ise dava açabilmesi için 15 günlük süre verilir,
- Eğer dava açma süresi geçmişse de dava açabilmesi için 15 günlük ek süre verilmektedir.

Bunun yanı sıra mükellef uzlaşma komisyonunun teklifinin reddedip uzlaşma tutanaklarını imzalamamış olmasına rağmen dava açma süresinin son gününe kadar komisyonun teklifinde yer alan tutarı kabul ettiğini beyan eden dilekçe ile vergi dairesine bildirdiği takdirde, dilekçeyi vermiş olduğu gün uzlaşma sağlanmış olacaktır.

2.3.1.14.Uzlaşma Sağlanmasının Sonuçları

Uzlaşma Yönetmeliği'ne göre tarafların karşılıklı olarak üzerinde mutabık kaldıkları vergi matrahı üzerinden memnun olmaları halinde uzlaşma sağlanmış ve belirlenen vergi, ceza miktarının ödemeyi kabul etmiş sayılır. Uzlaşma tutanağının 3 nüshası oluşturularak bir nüshası derhal mükellefe veya vergi temsilcisine teslim edilir, bu evrak tebliğ niteliğini taşımaktadır. Bir nüsha 3 gün içerisinde ilgili vergi dairesine gönderilerek

¹⁸ Uzlaşma Yönetmeliği, 02.03.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmî Gazete.

tahakkuk fişi niteliğini kazanır ve bunun üzerinden işlem gerekli işlem yapılır. Tahakkuk fişi niteliğini taşıyan bu nüsha ilgili vergi dairesinde uyumsuzluğa konu vergi ve cezaları yeni matrahlar üzerinden uzlaşma şartlarına göre düzenlenir.

2.4. İzaha Davet

İzaha davet kurumu Vergi Usul Kanun'unun 370. maddesinde uygulama alanı bulmaktadır. Buna göre vergilendirme işlemlerine ilişkin uyumsuzlukların çözülmesi adına idari aşamada başvuru bir yoldur (Şenyüz vd., 2022: 310; Ortaç ve Ünsal, 2022; Akdoğan, 2023: 201; Bilici, 2020: 243; Bayraklı ve Hatipoğlu, 2018: 562). İdarenin vergi ziyana uğranmış olması durumunu, henüz vergi incelemesine başlanmadan ve ilgili takdir komisyonlarına sevk edilmeden önce çeşitli emarelerle ve güçlü tespitlerle fark edilmesi halinde yetkili mercinin mükelleflerden bir açıklama ve/veya izahat talep etmesidir (VUK m.370). Mükellef adına da yasal zorunluluklar kapsamında ya da diğer sebeplerle açıklamaya muhtaç durumlar olabilmektedir. Davetin en temel amacı bu izaha muhtaç durumların araştırılarak ortaya çıkarılması ve indirimli ceza uygulanması yoluyla mükellefin vergi uyumunu arttırmaktır (Bıyan ve Ötgen 2021: 336). İzaha davet edilen mükellef adına bu işlemlere karşı bir herhangi bir ihbarda bulunulmaması olması gerekmektedir. İzaha davet müessesesi ile ilgi tüm hususları düzenlemeye HMB yetkilidir.

2.4.1. İzaha Davet Şartları

VUK ile düzenleme alanı bulan ve 482 sayılı genel tebliğ¹⁹ ile hükümleri belirlenmiştir. Vergi mükellefinin izaha davet edilmesi için bazı şartların bulunması gerekmektedir. Vergi Usul Kanun'una göre (m. 370);

“Vergi almaya yetkili mercii tarafından mükellef nezdinde vergi ziyayı yapıldığına karşı güçlü ön tespit yapılması,

Yapılan bu tespitle ilgili o zamana kadar bir ihbarda bulunulmamış olması yahut mükellefin ilgili döneme ait takdir komisyonlarını sevkini gerektiren husus bulunmaması (Güneş ve Çiçek, 2019: 16),

¹⁹ 25.07.2017 tarih ve 30134 sayılı Resmî Gazete, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Sıra No: 482 (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı).

Vergi ziyanına sebebiyet verdiği ön tespitle anlaşılan mükellefin, bu fiili VUK. 359. madde kapsamında kaçakçılık fiilleri neticesinde oluştuğu durumda izaha davet edilmesi mümkün olmamaktadır²⁰. Kaçakçılık suçu mükellef ile idarenin arasındaki karşılıklı güven ilişkisinin zedeleyen ve dahası ortadan kaldırılmasına yol açan bir fiil olduğu için izaha davetin amacına ters düşmektedir (Hatipoğlu vd, 208: 568). Bu ön tespitlerin varlığının ortaya çıkarılmasına ait hukuki düzenleme HMB sorumluluğundadır (Özmen, 2018: 72).

Sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma suçunun işlenmiş olacağının ön tespit edilmesi durumunda “bu yanıltıcı belge tutarının belge başına 50.000 Türk Lirasını²¹ geçmemesi ve eğer geçmesi durumunda yıl içindeki toplam mal alışlarının %5’i aşmaması” gibi hallerde mükellef izaha davet uygulamasından yararlanabilecektir.

Mükellefler adına düzenlenmiş tapu ve banka kayıtları, muhasebe kayıtları (BA, BS) yanıltıcı belge düzenlemeye ilişkin düzenlenmiş vergi inceleme raporları gibi belgeler üzerinden yapılan ön tespitler izaha davet edilmesini gerektiren bazı durumlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

2.4.2. İzaha Davet ve Sonuçları

İlgili vergi dairesi inceleme elemanlar tarafından VUK M.370 (a) bendi uyarınca hakkında vergi ziyanına uğratıldığına ilişkin ön tespitleri yapılmış ve tespit tarihine kadar bir şikâyetle bulunulmamış mükellefler izaha davet edilebilmektedir. İzaha davet mükellefe tebliğ şeklinde yapılmaktadır. Kendisine izaha davet tebliğ işlemi yapılan mükellefler yalnızca davete konu tespitle ilgili olarak VUK 371. maddede yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz.

İzaha davet edilen mükellef;

İzah davet yazısının kendisine tebliğ edilme tarihinden itibaren 30 günlük süre zarfında izahla bulunulursa;

Mükellef tarafından yapılan izah komisyonu tarafından bir değerlendirmeye tabii tutulur. Mükellef beyanlarının akıllıca ve makul bulunması durumunda herhangi bir uyuşmazlık

²⁰ “VUK m. 370/ b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359 uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez.”

²¹ 01.01.2024 tarihinden itibaren geçerli tutar, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Sıra No: 574 (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı).

söz konusu olmamakta ve bu husus değerlendirilerek ayrıntılı bir şekilde değerlendirmeyi içeren yazı mükellefe tebliğ edilir.

Mükellef tarafından yapılan izah sonucunda ilgili idare tarafından verginin ziyanının söz konusu olmadığına anlaşılmaması durumunda taleple ilgili olarak vergi incelemesine tabi tutulmaz veya takdir komisyonlarına sevk gerçekleştirmez. Gereksiz yere komisyonlara sevk işlemi gerçekleştirmezken, içinde bulunulan durumu idareye açıklama fırsatı sunması bakımından ve mükellefin vergiye uyumunu artırması bakımından önemli olmaktadır (Hatipoğlu vd, 2018: 562). Bu sayede uyuşmazlık meydana gelmediği gibi yargı yoluna başvurmayla gerek olmaksızın vergi ziyayı durumu ortadan kaldırılmış olarak barışçıl bir çözüm yolu izlenmiş olmaktadır. Böylelikle uyuşmazlık hem idare hem de mükellef lehine kısa süre içerisinde sonuçlanması sağlanmaktadır.

İzaha davet sonucu yapılan izahın idare tarafından yeterli bulunmaması halinde uyuşmazlık konusu izaha davet görüşmesi sonucunda ayrıntılı değerlendirmeyi içeren yazı mükellefe tebliğ edilir. Tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre zarfında;

Daha önce verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi,

Yapılan beyan var ise bunlardaki eksikliklerin tamamlanması veya düzeltilmesi,

Ödeme süresi geçmiş ve ödenmemiş bulunan vergilerin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu (AATUHK) m. 51 uyarınca gecikme zammı uygulanması ve aynı süre içerisinde ödenmesi şartıyla,

Vergi ziyayı cezasının kayba uğratan vergi üzerinden %20 oranında kesilmesi kararlaştırılır (VUK m. 370/1, 2)

2.4.3. İzaha Davetin Pişmanlık Bakımından Sonuçları

İzaha davet kurumu idarenin bilgisi dahilinde olduğu için pişmanlık yolunun kapalı olduğu durumlar için getirilmiş ve tamamen mükellef odaklı, mükellef lehine bir düzenlemedir (GİB, 2022: 5b). Vergi ziyasına sebep olduğu ön incelemeler sonucu kuvvetli emarelerle tespit edilen mükellefe bu durum kapsamında izaha davet yazısı gönderildikten sonra yalnızca izaha davet edilen konu uyuşmazlık ile ilgili olarak hiçbir suretle pişmanlık hükümlerinden yararlanması söz konusu olamaz. VUK m. 371 pişmanlık ve ıslah kapsamında vergi ziyasına sebebiyet verildiğini yetkili makamlara yalnızca kendiliğinden haber vererek yanlış uygulamasından dönen mükellefler bakımından uygulanmaktadır.

2.4.4. İzaha Davetin Kaçakçılık Suçları Bakımından Sonuçları

Vergi Usul Kanunu m. 370 kapsamında izaha davet uygulaması uyarınca ön tespitleri tamamlanmış mükellefler bakımından VUK 359'daki kaçakçılık suçlarına ilişkin fiiller neticesinde işlenmiş olması durumunda izaha davet kurumundan yararlandırılamaz, mükellef izaha davet edilemez. Fakat bu durumun sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması sonucu işlendiğinin anlaşılması halinde;

Kullanılan bu belge tutarının belge başına 50.000 Türk Lirasını²² geçmemesi durumunda ve mükellefin belirtilen yıl içerisinde toplam hizmet ve mal alışlarının %5 oranını aşmaması kaydıyla bu durum ön tespite ilişkin bir yazı ile mükellefe tebliğ edilir. Bu fıkra yer alan rakamlar her yıl daha önceki yıllarla ilgili olarak hesaplanan oranı arttırılmak suretiyle uygulanmaktadır.

Mükellefler hakkında yapılan tespite ilişkin süresi içerisinde (30 gün);

Hiç vermedikleri vergi beyannamelerini vermeleri,

Noksan veya düzeltme yapılmasını gerektiren hususların düzeltilmesi,

Ödeme süresi geçen vergi ödemelerinin ödenmesi ve bunların ödenmesinin geciktirildiği her ay için AATUHK uyarınca uygulanacak gecikme zammı oranında ve aynı süresinde ödenmesi şartıyla vergi cezası ve ziyana uğratılan vergiler üzerinden %20 oranında kesilmek suretiyle uygulanmaktadır.

Bu durum yapılan vergi incelemesine ve vergi tarhiyatına engel teşkil etmemektedir.

Aynı şekilde bu hükümden yararlanan mükellef, bu hükümle bağlı olmak şartıyla pişmanlık hükmünden yararlanamamaktadır.

İzaha davet uygulaması vergi uyuşmazlıklarına ilişkin problemlerin barışçıl yöntemlerle çözülmesine yardımcı olan bir uygulamadır. Bu sayede belirlenmiş olan yasal çerçeve ile mükelleflere indirimli cezalar uygulanmakta, idare ile mükellef arasındaki uyum maliyetinin kalkması sağlanmakta, iki taraf arasındaki vergisel uyuşmazlıklar azalmakta, devlet için öncelikli olan vergi tahsilatlarının artması sağlanmakta ve bu hakkı korunmaktadır (Akdoğan, 2023: 204).

²² 01.01.2024 Tarihinden itibaren geçerli tutar (VUK Gen. Teb. No:544)

2.5. Kanun Yolundan Vazgeçme

Olağan kanun yollarından biri olan ve Vergi Usul Kanun’una 7194²³ sayılı ek kanunla getirilen ve 2020 yılından itibaren uygulanmaya başlanan kanun yolundan vazgeçme VUK 379. maddede düzenlenme alanı bulmaktadır. Meydana gelen vergi uyuşmazlıklarında uyuşmazlığın yargı aşamasına intikal ettirilmeden kanunda belirlenmiş bazı uyuşmazlıklara ilişkin kanun yollarına başvurmadan vazgeçmeleri anlamına gelmektedir (Öner, 2023: 244; Ortaç vd., 2022: 238; Şenyüz vd., 2023: 312; Batı, 2022: 629). Burada mükellefler kanun yoluna başvurarak uyuşmazlığı çözüme kavuşturabilme yetkisine sahipken kendi talebiyle bu yola başvurmadan vazgeçmektedir. Bu sayede mükelleflere yargı aşamasında kanun yolundan vazgeçmek şartıyla idareyle karşılıklı anlaşma hakkı verilmiş olmaktadır (Yücel, 2023: 179). Buna bağlı olarak mahkeme kararları baz alınarak belirli birtakım esaslara göre söz konusu uyuşmazlığa ilişkin olan vergi ve vergi cezalarının mükellef talebine bağlı olarak çözülebilmesi imkânı tanınmıştır. Yalnızca mükellefin tek taraflı irade beyanıyla ve bir dilekçe ile talep edilebilmekte, alacaklı konumunda olan idare bu karara uymak ve uygulamak durumundadır (VUK m.379). Bir nevi “kanun yoluna başvurma aşamasında gerçekleşen uzlaşma” olarak tanımlanabilmektedir (Öner, 2023, 246).

2.5.1. Kanun Yolundan Vazgeçmenin Amacı

Kanun yolundan vazgeçme uygulamasının temel amacı son dönemlerde artış göstermekte olan idari yargı davalarından feragat edilmesi şartlı mükellefin iradesinin değerlendirilmesi ve elbette ki mükelleflere cezalarını indirimli bir şekilde ödenmesi imkânı tanınarak idarenin alacağını kısa ve hızlı bir şekilde tahsil edebilmesinin sağlanmasıdır (Yücel, 2023: 176). Mükellef burada kanun yollarının tüketilmesini beklemeye gerek kalmadan uyuşmazlığa hızlı bir şekilde son vermek üzere istinaf ve temyiz isteminden vazgeçmektedir. İstinaf ve temyiz isteminden tek taraflı beyanı ve ilgili dilekçesini sunmasıyla birlikte, yani yargı yolunu kullanmaktan vazgeçenlere tarh edilmiş olan vergi ve cezalarında indirim yapılmak suretiyle ödenme imkânı tanınarak uzun süren dava sürecinden kurtulması sağlanmaktadır. Bu da mükellefin ödeyeceği vergi veya cezasını şartların oluşması (borcun %80 oranında ödenmesi şartıyla %20 ek

²³ 07.12.2019 tarih 30971 sayılı Resmî Gazete ile “7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun” ile getirilmiştir.

indirim yapılması) halinde ikinci kez indirim sağlanmış haliyle ödeyebilme imkânı sağlamakta, idarenin de tahsil edeceği miktarı yine indirimli olmakla birlikte tahsil edebilmesi fayda sağlayan hususlardandır.

2.5.2. Kanun Yolundan Vazgeçmenin Şartları ve Sonuçları

Kanun yolundan vazgeçme müessesesinden yararlanabilmek için VUK 379/2'ye göre bu talebi içeren bir dilekçe ile ilgili vergi dairesine iletilmek suretiyle başvurulması gerekmektedir. Bu dilekçenin şartları VUK ve 517 sayılı genel tebliğine²⁴ göre belirlenmektedir. Kanun yolundan vazgeçildiğini içeren dilekçenin verilmesiyle başkaca işlem yapılmasına gerek olmaksızın tahakkuk etmektedir.

Bu maddeden yararlanılarak tahakkuk eden vergi veya cezalar 1 ay içerisinde ödenmek zorundadır (VUK m.359/2). Belirlenen süre içerisinde cezanın %80'lik bir kısmının hesaplanan gecikme faizleriyle birlikte ödenmesi şartıyla vergi cezasından ve çergi ceza tutarlarından ek olarak %20 oranında bir indirim daha yapılarak mükellef lehine çifte indirim yapılmış olur (VUK m.359/2).

Kanun yolundan vazgeçmeden yararlanılabilecek davalar VUK 359'da açıkça belirtilmiştir:

- Vergi idaresi tarafından re'sen, ikmalen veya idarece tarh edilmiş vergi ceza ihbarnamelerine ilişkin süresi içerisinde açılmış olan davalar,
- İlk derece mahkemesinin (vergi) vermiş olduğu istinaf kanun yolu açık kararlar,
- BİM tarafından verilen temyiz yolu açık kararlarda bu yola başvurulabilmektedir.

Ancak Danıştay'ın bozma kararları üzerine verilmiş olan kararlar kapsam dışındadır. "Kaldırılmış olan vergi tutarlarının %60'ı ile tasdik edilmiş olan tutarın tamamı ve tasdik edilmiş vergi miktarına ilişkin uygulanan vergi ziyai cezasının %75'i,

Bağlı olunan vergi esası dava konusu yapılmamış olan veya VUK m. 359'da yer alan fiillere katılma nedeniyle kesilmiş olan cezalarla, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezalarında kaldırılan tutarın %25'i ve tasdik eden miktarın %75'i,"

Mükellefin süresinde dilekçe ile başvuru yapması şartıyla başvuru yapılan tarih itibarıyla vergi tahakkuk eder. Bu usulle tahakkuk eden yukarıda belirtildiği üzere 1 ay içinde ödenerek, şartları taşıması halinde ek indirimli ödenebilmektedir. Ancak indirim yapılma

²⁴ 20.02.2020 tarih ve 31045 sayılı Resmî Gazete, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Sıra No: 517 (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı).

suretiyle tasdik edilmiş olan ve tahakkuk eden vergi tutarından indirim yapılmamaktadır (VUK 379/2).

2.5.3. Kanun Yolundan Vazgeçmenin Vergi İdaresi Tarafından Sonuçları

Kanun yolundan vazgeçme talepli dilekçe kesinlikle istinaf veya temyiz süresi içinde yapılmak kaydıyla mükellefin bağlı bulunduğu ilgili vergi dairesine verilmektedir. Süresi içinde yapılmayan başvurularda kanun yolundan vazgeçilmesi mümkün olmamaktadır. Vazgeçme talepli bu dilekçenin verilmesiyle birlikte bu talep vergi dairesi tarafından ilgili yargı merciine gönderilir. Dilekçenin verilmiş olduğu tarih kanun yolundan vazgeçme için uzlaşma yapıldığı, sağlandığı tarih olmaktadır.

Vazgeçme ile birlikte uyuşmazlık devam etmez ve hem kanun yolundan vazgeçilip hem de dava (istinaf ve temyiz) yoluna gidilemez, bu şekilde olduğu taktirde bu başvurular incelemeye alınmaz.

Verilmiş olan yargı kararına göre ona uygun şekilde vergi ve veya cezalarının indirimli olarak tahakkuk edilmesi sağlanır. Kanun yolundan vazgeçme uygulanmasına rağmen süresi içinde ödeme yapılmadığı durumlarda gecikme zammı uygulanarak tahsile devam ettirilmektedir.

Kanun yolundan vazgeçmeye ilişkin örneklendirmeler 517 sayılı genel tebliğde²⁵ yer almaktadır.

2.6. Karşılıklı Anlaşma Usulü

Uluslararası vergi uyuşmazlıklarından kaynaklanan hukuki çifte vergilendirme günümüzde oldukça sıklıkla faaliyet alanları içerisine girmektedir. Buna uygun vergilendirmelerin yapılması ve uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları son derece önem arz etmektedir (Şenyüz vd, 2022: 313). Karşılıklı anlaşma usulü en temel ve yalın anlamıyla uyuşmazlıkların taraf devletlerin katılımıyla müzakere edilerek çözümlenmesidir (Korkut, 2022: 54). Ülkelerin almış oldukları tek taraflı önlemler uyuşmazlıkların giderilmesinde yeterli olmayınca çifte vergilendirmeyi önleyen anlaşmaların düzenlenmesi gerekliliği doğmuş ve buna ilişkin anlaşmazlıkların pratik çözümler sunması ana hedef olmuştur (Ferhatoğlu, 2008: 193; Sevinçhan, 2016: 455). Bu

²⁵ Bkz., 20.02.2020 tarih ve 31045 sayılı Resmî Gazete, Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Sıra No: 517 (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı).

kapsamda Vergi Usul Kanun’una ek olarak 14.10.2021 tarih ve 7338 sayılı kanun²⁶ ile getirilen ek madde ile “Karşılıklı Anlaşma Usulü” müessesesi ihdas edilmiştir. Bu hedef üzerinde uyuşmazlıkların çözümü bazı durumlarda istenilen sonucu vermemekle birlikte temel çözüm yöntemlerinden biri olarak varlığını sürdürerek çözüm ihtiyaçları doğrultusunda gelişme göstermeye devam etmektedir.

2.6.1. Karşılıklı Anlaşma Usulüne Başvuru ve Dava Açılması

Buna göre kanun ve usule uygun bir şekilde yürürlükte olan çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükmüne aykırı bir şekilde vergilendirilmeye sebebiyet veren ya da aykırılığa ilişkin ciddi ön tespitlerin olması halinde mükellef bu durumda “Karşılıklı Anlaşma Usulü” hükümlerine dayanarak Gelir İdaresi Başkanlığı’na başvurabilmektedir (VUK, Ek. m.14). Ayrıca bu başvurunun mükelleflerce yapılabildiği gibi anlaşmaya taraf akit devlet yetkili makamlarınca da yapılabilmesiyle, yalnızca vatandaşa tanınan bir çözüm yolu olmadığı anlaşılmaktadır. Bu başvurunun hükümde belirlenen süresi içerisinde yapılması temel şartlardan biri olmaktadır. Buna göre bir süre belirtilmemiş ve ilgili iç mevzuat hükümlerine atıf verilmesi durumlarında süre, mükellefin aykırılığa sebebiyet vergilendirme işlemini ilk öğrendiği tarihten itibaren 3 yıldır. Her halükârda vergi kesintisinin yapılmış olduğu durumda anlaşmada öngörülen süre bitiminde ya da sürenin belirlenmemiş olması durumunda 3 yılın tamamlanmasıyla sona ermektedir (VUK, Ek. m.14).

Mükellefin süresi içinde başvuruyu gerçekleştirilmesi; tarh işleminin ardından tebliğ edilen vergi ve cezalar ve ihtirazi kayıtla verilmiş olan beyannameye tahakkuk eden vergiye ilişkin dava açma süresini durdurmaktadır. Ancak yapılmış olan başvurunun reddedilmesi veya akit devlet makamı ile anlaşmaya varılmaması halinde bu yazı mükellefe tebliğ edilir ve tebliğ tarihinden itibaren kalan sürede ilk derece yargı mercii nezdinde dava açabilmektedir. Kalan dava açma süresi 15 günden az ise, bu süre tebliğ tarihinden itibaren olmak şartıyla 15 gün daha uzamaktadır (VUK, Ek. m.16).

Mükellefin Karşılıklı Anlaşma Usulü ile başvuru yapmadan önce dava açma yoluna gitmiş olması durumunda anlaşma başvurusu sonuçlanmadan vergi mahkemeleri tarafından incelemeye alınmaz, incelenmesi ya da karara bağlanmış olması durumunda

²⁶ 26.10.2021 tarih ve 31640 Resmî Gazete, 14.10.2021 kabul ve 7338 sayılı “Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”

ise karşılıklı anlaşmanın sonucu nihai olarak dikkate alınmaktadır (VUK, Ek. m.17). Karşılıklı anlaşmanın sonucu bir yazı ile davaya bakan yargı merciine bildirilerek gereği yapılması sağlanır. Ancak karşılıklı anlaşmanın sonucu anlaşmanın sağlanmaması (anlaşmanın vaki olmaması) halinde ise durdurulmuş olan davanın görülmesine devam edilecektir.

2.6.2. Karşılıklı Anlaşmanın Vergilemeye İlişkin Sonuçları

Karşılıklı anlaşma usulüne uygun bir şekilde başvurusu gerçekleştirilen talebin akit devlet veya GİB tarafından kabul edilmesiyle birlikte bu anlaşma vaki olmaktadır ve bu durumu içeren bir resmi yazı aracılığıyla mükellefe tebliğ edilmektedir. Talebin sonucunu kabul veya reddetme yetkisi mükellef nezdindedir. Ancak bu yazının kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde kabul veya ret kararına ilişkin bildirimde bulunması gerekmektedir. Aksi halde bildirimde bulunamaması halinde Ek m. 16 hükmüne göre sonucu kabul etmediği anlaşılabacaktır. Kabul edilmediğinin anlaşılması durumunda 15 günden az kalmış olmaması şartıyla 30 günlük sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi başlar ve vergi mahkemesinde dava açılabilir.

İdare ile anlaşma tarafları arasında varılan başvurunun kabulüyle birlikte;

Tarafların karşılıklı anlaşması gerçekleşir ve söz konusu vergilerde ve cezada düzeltme işlemi yapılır,

Kabul edilen, uzlaşılan anlaşma üzerinden hiçbir suretle dava açılmaz ve herhangi bir idari merciye şikâyet içeren bir talepte bulunulamaz,

Tahakkuk eden verginin normal vade tarihinden itibaren mükellefin anlaşmayı kabul ettiğini bildirmesine kadar olan süre zarfı kadar bir süre için AATUHK uyarınca gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır,

Anlaşmaya varılan vergi aslı ve cezalarının mükellefe tebliğ edilmesini takiben mükellef tarafından 1 ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir,

Belirlenmiş süreler içerisinde bu cezaların ödenmesi durumunda vergi aslının tümü ve cezaların yarısının ödenmesi hainde cezalar yarı oranda indirilerek tahsil edilir (VUK, Ek. m.16).

İdareye (GİB) yapılan başvuru söz konusu vergi ve cezanın zamanaşımını sürelerini durdurmaktadır,

Durmuş olan zamanaşımı mükellefin anlaşmayı kabul etmemesi veya etmemiş sayılması durumunda bu tarihi takip eden gün itibarıyla devam edecektir (VUK, Ek. m.18).

Anlaşma talebi, bu talebin kabul edilmemesi şartıyla her zaman geri çekilebilmektedir.

2.6.3. Uzlaşmaya İlişkin Sonuçları

Meydana gelen uyuşmazlığa ilişkin uzlaşma yoluna başvurulmasını içeren hükümler VUK Ek. M 17’de iki aşamada düzenlenmiştir. Söz konusu uyuşmazlığa ilişkin uzlaşma talebinde bulunması durumunda uzlaşma, karşılıklı anlaşmanın sonuçlanmasına kadar ertelenmektedir. Eğer mükellef anlaşma başvuru sonucunu beklemezsiniz uzlaşmaya gitmeyi talep ederse, anlaşma talebinden vazgeçmiş sayılacaktır.

Bu usulle uzlaşmanın sağlanmasıyla birlikte akit devlet nezdinde yapılacak olan düzeltme talebi hariç olmak kaydıyla tekraren karşılıklı anlaşma yoluna başvurulamamaktadır.

Uzlaşmanın temin edilemediği durumda mükellef isterse tekraren karşılıklı anlaşma usulü hükümlerine uygun bir şekilde başvuruda bulunabilmektedir (VUK, Ek. m.17).

2.7. Pişmanlık ve İslah

213 sayılı Vergi Usul Kanunu madde 341’de vergi ziyasını konu alan ibareye göre, vergilerin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmiş olması vergi ziyasına sebebiyet vermektedir. Buna göre vergi tam, eksiksiz ve zamanında tahakkuk ettirilmeli, aksi hali olması durumunda vergi ziyayı cezasına hükmolunabilmektedir. Pişmanlık ve ıslah müessesesi de bu maddenin özünden hareketle idare ve mükellefin haklarının korunması, vergi alacağının güvence altına alınması gibi birtakım sebeplerle kolaylık sağlanması amacıyla konuşmuş, getirilmiş bir uygulamadır (Kırbaş, 2012; 182). Vergi Usul Kanununun 371. maddesinde düzenleme alanı bulmuş olan pişmanlık ve ıslah müessesesi dürüst vergi mükellefleri ile iyi niyetli olmayan mükellefler arasında bir ayırım yapılabilmesi ve onlara bir hak tanınması amacıyla getirilmiştir (Bayraklı, 2017: 48).

Mükellefler işlemiş oldukları vergi ziyayı suçlarından dolayı belirli şartları taşımaları halinde pişmanlık duyduklarını öne sürerek bu suçluluk durumundan kurtulabilmektedirler. Bu sayede iyi niyetle kısmen ya da tamamen vergi ziyasına sebebiyet veren mükellefe bir kolaylık ve ayrıcalık tanınarak uyuşmazlığın çözümü hedeflenmiştir (Akdoğan, 2023: 204). Bu uygulama diğer uygulamalarda da olduğu gibi

mükelleflerin vergiye uyum sağlama düzeylerini arttırmaya yönelik bir uygulama olarak karşımıza çıkmaktadır (Bozdoğan, 2017: 164; Şenyüz vd, 2022: 287).

Beyana dayalı olarak uygulanan vergilerde vergi ziyayı cezasının gerektirdiği fiilleri işlemiş olan mükellef ile bu fiillere iştirak eden diğer kişilerin bu hukuka ve kanuna aykırı eylemlerini kendi iradeleriyle ilgili makamlara bildirmek suretiyle haber vermeleri halinde ve bazı şartların da karşılanmasıyla birlikte bu uygulama işletilerek vergi ziyayı cezası kesilmemektedir (VUK, m. 371). Ancak burada önemli olan hususlardan birisi mükellefin işlemiş olduğu kanunsuz fiilin henüz ilgililerin bilgisi olmadan kendi isteğiyle bildirmiş olmasıdır (Öner, 2023: 164). Bu sayede mükelleflere bir şans verilerek işlemiş olduğu hukuksuz fiilini telafi edebilme imkanına kavuşmuş olmaktadır.

2.7.1. Pişmanlık ve Islah Şartları

Pişmanlık müessesesi vergi uyuşmazlıklarını idari yolla çözülmesine yardımcı olan ve vergi cezalarını mükellef lehinde ortadan kaldıran bir yoldur (Ak ve Ekeryılmaz, 2016: 4). Ancak pişmanlık müessesesinden yararlanabilmek için kanunda belirtilen fiilleri yapan veya buna iştirak edenlerin işlemiş oldukları vergi ziyayı suçlarından dolayı pişmanlık duyduklarını idarenin henüz bilgisi ve bir müdahalesi olmadan, tamamen kendi iradeleriyle bildirmeleri gerekmektedir (Akdoğan, 2023: 204; Kırbaş, 2012: 182). Mükellefler emlak vergisi hariç olmak üzere beyana dayalı olan vergilerde, vergi ziyayı suçlarını yetkili mercilere kendiliğinden bildirmesi şartıyla suçluluktan kurtulabilecektir (Bozdoğan, 2017: 164). Bu bildirimin geçerli olması için pişmanlık halinin VUK 371'e göre aşağıda belirtilen şartları da taşıması gerekmektedir. Buna göre;

- Mükellefin işlediği suçtan dolayı pişman olduğunu yetkili makama kendiliğinden, bir dilekçe ile haber vermesi,
- Pişmanlığını haber verdiği suçun daha önce hiçbir suretle dilekçe veya tutanakla beyan edilmemiş olması ve hakkından ihbarda bulunulmamış olması (VUK 371/1),
- Pişmanlığı içeren dilekçesinin verilmesinden önce takdir komisyonlarına sevk edilmemiş olması veya incelemeye başlanmamış olması (Ancak kaçakçılık fiili sonucu ise bu suçun tespitinden önce) (VUK, 371/2),
- Hiç verilmemiş beyannamelerin gönüllü haber verme dilekçesini vermesinden itibaren 15 (on beş) gün içinde tevdi olması (VUK, 371/3),

- Hiç verilmemiş ya da eksik yapılmış beyanları kendisini haber verme tarihinden itibaren 15 (on beş) gün içine düzeltmesi veya tamamlaması (VUK, 371/4),
Ödeme süreleri geçen ve mükellefçe haber verilen vergilerin geciktiği her ay ve kesri için AATUHK'un²⁷ 51. maddesi nispetinde %3,5 oranında²⁸ zamlı olacak şekilde gönüllü haber verme tarihinden itibaren 15 (on beş) gün içerisinde ödenmesi (VUK, 371/5) şartlarının sağlanması gerekmektedir.

Ancak bu şartların sağlanması halinde verilen gönüllü haber verme dilekçesiyle birlikte mükellefler pişmanlık ve ıslah müessesesinden yararlandırılarak hileli suçları nedeniyle haklarında vergi ziyai cezası uygulanmamış olacaktır (Ak vd., 2016: 9; Bozdoğan, 2017; Yoruldu, 2020: 139; Bayraklı, 2017; Şin, 2016).

2.7.2. Pişmanlık ve Islah Uygulanmasının Sonuçları

Pişmanlık ve ıslah müessesinin uygulanmasıyla birlikte idarenin vergi tahsil kabiliyetinin artması ve dolayısıyla verimliliğin sağlanması doğal bir sonuçtur. Mükelleflerin işlemiş oldukları kanunsuz fiillerinden dolayı veya buna iştiraklerinden dolayı cezalandırılacakları durumun gerçekleştiğini idarenin kendi marifetiyle araştırıp ortaya çıkarmasından önce mükellefin kendisinin bildirmiş olması ve kanunda yazılı diğer bazı şartlarında sağlanmış olması durumunda vergi cezalarını tamamen ortadan kalkmaktadır. Şartların tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmesiyle vergi ziyai cezası kesilmemekte ve gecikme faizi hesaplanmamaktadır (Öner, 2023: 165). Mükelleflerin VUK 359. maddesinde yer alan fiilleri işlemiş olması ve bu fiilinden dolayı pişmanlık duyarak yetkili mercilere haber vermesi neticesinde ıslah müessesesi dolaylı olarak bir af niteliğine bürünebilmektedir (Yoruldu, 2020: 140). Bu sayede kişi işlemiş olduğu hukuksuz eyleminden dolayı cezalandırılmayarak (vergi kabahati, vergi ziyai) suçluluktan kurtulmaktadır. En nihayetinde uyuşmazlığın idari aşamada tamamen barışçıl bir yöntemle çözülmesi sağlanarak idare ile mükellef arasındaki güvenin korunmasına katkı sağlanmaktadır.

²⁷ 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete. Madde 51'e göre; "ay kesirlerine isabet eden gecikme zammı günlük bazda hesaplanarak zam tutarı belirlenmektedir."

²⁸ 21.05.2024 tarih ve 32552 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 8484 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararı ile amme alacakları için tatbik edilecek olan gecikme zammı oranı, 21.05.2024 tarihinden itibaren olmak suretiyle her ay ayrı ayrı uygulanmak üzere gecikme faiz oranı %4,5 olarak belirlenmiştir.

Mükellef uzun süren yargı süreçlerinden kurtulmuş, karmaşık belgelendirme işleriyle ilgilenme durumuna maruz kalmadan hem de işlediği suçtan dolayı kanuna göre cezalandırılmadan bu uygulamadan yararlanarak pişmanlığını ve iyi niyetini göstermekte, idare ise sınırsız kamusal ihtiyaçların karşılanmasında en temel gereksinin olan verginin daha hızlı ve pratik bir şekilde tahsil edilmesi sayesinde vergiye uyum sağlanmasında etkin rol oynamaktadır. Dolayısıyla mükelleflerin vergiye gönüllü uyum sağlamaları pişmanlık ve ıslah uygulamasının önemli faydalarından biri olarak karşımıza çıkmaktadır (Şenyüz vd, 2022: 287).

2.8. Cezalarda İndirim (Vergi ziyayı, özel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları)

Cezalarda indirim müessesesinin amacı diğer uyuşmazlık çözüm yollarında olduğu gibi idarenin ve mükellefin uzun dava süreçlerine katlanmaksızın vergi uyuşmazlıklarını azaltmak, uygulamaya işlerlik kazandırmak ve çok daha kısa süre içerisinde verginin hazineye girmesini sağlamaktır (Mutluer, 2008: 335; Akdoğan, 2023: 205; Karakoç, 2014: 3647; Öncel vd, 1985). Bu usulle vergi idaresi ile verginin birincil mükellefi arasında ortaya çıkan bir uyuşmazlık, vergi cezaları üzerinde belirli oranlarda indirim yapılmak suretiyle önlenmiş olmaktadır.

Cezalarda indirim müessesesi VUK madde 376'da "Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirim" başlığı adı altında düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre vergi ziyayı cezası, usulsüzlük cezası ve özel usulsüzlük cezalarını işlemiş mükellef veya vergi sorumlularına bu kapsamda karşılaştıkları cezalar üzerinde idare ile uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda anlaşılan ceza üzerinden belirli bir miktar indirim yapılmaktadır (GİB, 2022c: 4). Böylelikle vergi cezasının indirilmiş olmasıyla birlikte kalan tutarın ödenmesinde kolaylık sağlanan bir uygulama tesis edilmiş olmaktadır (Şenyüz vd, 2022: 286).

Cezalarda indirimin kapsamına vergi ziyayı cezaları, genel usulsüzlük ve usulsüzlük cezaları girmektedir. Mükellef veya vergi sorumluları kendi nam ve adlarına tarh edilmiş olan vergi ve cezaları sebebiyle kendilerine düzenlenen vergi ya da ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesinden itibaren 30 (otuz) gün içerisinde ilgili vergi dairesine başvurmasıyla cezalarda indirim müessesesinden yararlanabilmektedir (Çelik, 2018: 43). Ancak söz konusu vergi ya da ceza ihbarnamesinin herhangi bir şekilde daha önce dava konusu yapılmamış olması, anlaşmanın ve talebin kabulü halinde indirilen tutardan kalan

miktarın belirtilen süreler içerisinde ödenmesi ve ikmalen veya idarece tarh edilmiş olan vergi veya farklarını vadesinde veya 6183 sayılı AATUHK ile belirtilmiş olan türde bir teminat gösterilmesiyle vade bitiminden itibaren 3 (üç) ay içerisinde ödenmesi gibi şartları taşıması halinde vergi ve ceza indirim müessesesinden yararlanılmaktadır (Ortaç vd., 2022: 234). Mükellefler vergi ve cezalarda indirim taleplerini doğrudan ilgili vergi dairesi başkanlıklarına ilgili dilekçeleriyle birlikte iletebilmektedirler. Bunun yanı sıra interaktif vergi dairesini kullanarak diğer birçok işlemlerini yapabildikleri gibi elektronik ortamda da bu taleplerini iletebilme imkanına sahiptirler (Akdoğan ve Yavuz, 2022: 63). Mükellef veya vergi sorumluları ödeyeceğini bildirdikleri vergi cezalarını belirtilen sürelerde ödemezlerse yahut aynı hususu dava konusu yapmaları durumunda söz konusu cezalarda indirim müessesesinden yararlanamamaktadırlar. Açmış oldukları dava bulunması ve sonradan kararlarını değiştirerek indirimden yararlanmak istedikleri takdirde ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük başvuru süresi geçmemiş olması şartıyla indirimden yararlanmaları mümkündür (Akdoğan, 2023: 206). Bununla birlikte indirim talebinden vazgeçmek istedikleri ve dava açmak istedikleri durumda ise yine 30 günlük başvuru süresi geçmeden indirim talebinden vazgeçtiğini belirterek dava yoluna başvurabilecektir. Bu itibarla indirimden yararlanabilmenin yolu dava açmama şartına bağlıdır yani hem yargı yolunun kullanılıp hem de indirimden yararlanılması söz konusu olmamaktadır (Karakoç, 2014: 3645).

Cezalarda indirim oranları vergi ziyai, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında yarısı oranında (%50) uzlaşmanın gerçekleşmiş olması durumunda üzerinde anlaşılan vergi cezaları, vergi farkları ve verginin tamamının %75 oranında ve süresi içerisinde ödenmesi durumunda cezaların %25' oranında bir indirim sağlanması VUK 376 ile hükme bağlanmıştır (Şenyüz vd, 2022: 288). Belirtilen şartlar sağlanmadığı ve ödemelerin süresinde yapılmadığı takdirde cezalarda indirim söz konusu olmamaktadır.

2.9. Hata ve Hataların Düzeltilmesi

Vergilemeye ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözülmesi amacıyla Vergi Usul Kanun'unun Üçüncü Bölümünde "Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat" başlığı altında düzenlenme alanı bulan vergi hataları ve düzeltme yolları uygulamada sıklıkla karşılaşılan sorunların barışçıl yöntemlerle çözülmesine yardımcı olmaktadır. Konuya ilişkin detaylı açıklamaya çalışmanın üçüncü bölümünde yer verilecektir.

2.10. Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Yoluyla Çözümlemesi

Türk vergi yargılamasında vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari yolla çözümlemesinin mümkün olabileceği gibi vergi yargısı aracılığıyla da çözüme kavuşturulabilmektedir. Bu usulde idari yargı yollarına gidilmekle birlikte mükellef veya vergi sorumlusu lehine karar alınmamış olması halinde yargı eliyle çözümlemesi için de başvurulabilecektir. Vergilemeye ilişkin uyuşmazlıkların çözümlemesine dair birçok farklı idari yol belirlenmiş olmasına rağmen bunların da yeterli gelmediği ve yargı yoluna başvurulması gereken durumlar olduğu için vergi yargısı müessesesi işletilmektedir (Kırbaş, 2012: 200). Yargısal denetim aracılığıyla vergi kanunlarının uygulanmasının sağlanması mükellefler bakımından bir güven unsuru olduğu için idari usullerin yanında yargı yolu da sıklıkla başvurulmuş yol olarak karşımıza çıkmaktadır (Kızılot ve Kızılot, 2013: 252: 68).

Vergi yargısı vergilemeye ilişkin mükellefler veya vergi yükümlüleri ile idare arasında meydana gelen çeşitli ihtilafların hukuk kurallarına bağlı kalınarak çözümlemesini sağlayan bir sistemdir. Vergi yargılaması hukuku yalnızca Vergi ve Bölge İdare Mahkemeleri ile Danıştay ile sınırlı kalmayıp, aynı zamanda vergi mevzuatına ilişkin uygulamaların anayasaya uygunluğunun denetlenmesi görevini üstlenen Anayasa Mahkemesini de kapsam dahiline almaktadır (Ünsal ve Ortaç, 2022: 277).

Yargılama hukukunun bir alanı olarak karşımıza çıkan vergi yargılama hukukunun en temel amacı uyuşmazlığa ilişkin adilane bir kararın ortaya çıkarak somut gerçeğe ulaşılmasının sağlanmasıdır (Batı, 2023a: 607). Maddi gerçeğin ortaya çıkarılmak suretiyle uyuşmazlığın çözümlemesi sağlanmaktadır. Bu amaçla mali kanunlardan doğan uyuşmazlıkların çözümlenerek, etkin bir şekilde işletilmesinin sağlanması hedeflenen hukuka uygunluğun amaçların gerçekleşmesinde önemli bir rol oynamaktadır (Akdoğan, 2023: 210).

Türk vergi hukukunda vergilerin kanuniliği ilkesinin hâkim olması neticesinde vergiler ancak ve ancak kanunla konulur, değiştirilir ve yalnızca kanunlara uygun yollarla tahsil edilmektedir. Bu kanun ve yasalara uygunluğun işletilmesi de idarenin işlemlerinin ve fiillerinin yargı denetimine tabi olmasıyla sağlanabilmektedir. Hukukumuzda idarenin bütün iş ve eylemleri yargısal denetime tabi olmaktadır. Yargısal denetime tabi olması hukuk devleti olunmasının bir sonucu ve gereğidir. İdari işlem ve eylemlerin yargı denetimine tabi olması yapılan işlemlerin hukuka uygunluğu ile sınırlı olmakta ve vergi

idaresinin vergilendirmeye ilişkin olarak tesis etmiş olduğu iş ve eylemler de bu kurala tabii olmaktadır (Öner, 2023: 251).

Vergi uyuşmazlıklarının çözüme kavuşması Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay aracılığıyla gerçekleştirilmektedir. Vergi yargılaması üç merciden oluşmakta ve üç dereceli olarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda Türk vergi yargılaması temelde üç kanunla düzenlenmiştir. Bunlar; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu²⁹, 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun³⁰ ile 2575 sayılı Danıştay Kanunu'nda³¹ düzenlenmiştir. Bu kanunlara göre; idari ve vergi mahkemeleri ilk derece mahkemesini, bölge idare mahkemeleri istinaf mahkemesini ve Danıştay ise temyiz mahkemesini temsil etmektedir. Bu düzenlemeler sayesinde vergilemeye ilişkin ihtilafların idari yargılama alanı içerisinde vergi ve bölge idare mahkemeleri aracılığıyla çözümlenmesi hedeflenmiştir.

Türk vergi yargısının temelde vergilemeye ilişkin anlaşmazlıkların çözümünü sağlamak ve içtihat oluşturmak olmak üzere iki işlevi bulunmaktadır. Vergi yargısı organları mükellef veya vergi sorumluları ile idare arasında meydana gelen hukuki uyuşmazlıklarının çözüme kavuşturulması ile bir sonuca bağlanması vergi yargısının en temel fonksiyonunu oluşturmakta ve bunun yanı sıra kendisine intikal eden olaylara ilişkin önceden vermiş olduğu kararlar aracılığıyla meydana gelebilecek olan diğer hukuki olaylara içtihat oluşturmaktadır (Şenyüz, Yüce ve Gerçek, 2022: 314).

2.11. Türk Vergi Yargısının Organları

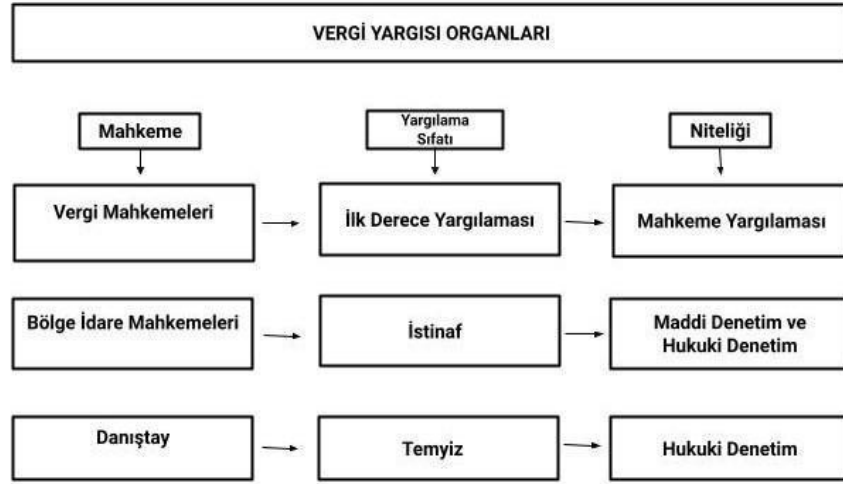
Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay'dan oluşan üç mercii ve dereceli sistemde vergilemeye ilişkin hususların çözümlenmesi sağlanmaktadır. Danıştay Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun ile vergi yargılamasının kuruluş, işleyiş ve görevlerine ilişkin tüm esas ve usuller belirlenmiştir. İlk derece yargı mahkemeleri Vergi Mahkemesi, istinaf mercii Bölge İdare Mahkemeleri ve temyiz mercii ise Danıştay olarak belirlenmiştir. Bununla birlikte uyuşmazlıkların

²⁹ 06.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

³⁰ 06.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun

³¹ 06.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 2575 sayılı Danıştay Kanunu

yargı aşamasında çözümlenmesi için İdari Yargılama Usul Kanun’unda belirlenmiş olan; yargılamanın yenilenmesi kanun yararına temyiz, açıklama istenmesi ve yanlışlıkların düzeltilmesi başlıklarında çözüm yolları düzenlenmiştir. Buna göre mükellef veya vergi sorumluları idare ile aralarında meydana gelen uyuşmazlıklara ilişkin belirtilen usullerle uyuşmazlığın çözümlenmesini sağlayabileceklerdir.



Şekil 5: Vergi Yargısı Organları

Kaynak: Kanunlar ve literatürden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.11.1. Vergi Mahkemeleri

Uyuşmazlıkların çözümlenmesine ilişkin ilk başvurabilecek yetkili ilk derece mahkeme olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi mahkemeleri “2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’da” düzenlenmiştir. Vergi mahkemelerinde bir başkan ile birlikte yeterli sayıda üye bulunarak işlemler tesis edilmektedir. İlk derece yargılaması görevini yerine getiren vergi mahkemelerinin görev ve işleyişlerini düzenleyen kanunun 6. maddesinde görev ve yetkilerine ilişkin usul ve esaslar sıralanmıştır. Buna göre;

- Genel bütçe, il özel idareleri, köy ve belediyelere ait olan vergi resim ve harçlar ve bunların cezaları, zamları ile tarifelerine ilişkin davalar,
- İlk maddede sayılan aynı konular olmak kaydıyla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un (AATUHK)³² uygulanmasına ilişkin tüm davalar ve diğer

³² 21.07.1953 Tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

kanunlarla ilgili verilmiş, verilecek olan işlerin çözümlenmesine ilişkin davalar vergi mahkemelerinin görev alanındadır.

Bu kapsamda verginin aslı, vergi ve benzeri mali yükümlülükler, bu yükümlülüklerle ilişkin ceza ve tarifelerine ilişkin hususları ilgilendiren davalara da bakılabileceği anlaşılmaktadır (Akdoğan, 2023a: 211; Batı, 2023: 613; Şenyüz vd., 2022: 305). Dava açma süresi İYUK m. 7 uyarınca Danıştay ve İdare Mahkemelerinde 60 gün, Vergi Mahkemelerinde ise 30 gündür. Ancak çeşitli özel kanunlarda belirtilen sürelerin olması halinde bu süreler de geçerli olmaktadır (İYUK, m.7/2).

Buna göre dava açma süreleri;

- İdari uyuşmazlıklara ilişkin hususlarda yazılı usulle bildirimin yapıldığı tarihi izleyen gün itibarıyla (İYUK, m.7/2a),

Bunların dışında kalan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ve bunların cezalarına ilişkin konularda (İYUK, m.7/2a,b);

- Tahakkuk edilmesi tahsiline bağlı olan vergiler bakımından tahsilatın yapılması,
- Tebliğ yerine geçen işlemler bakımından tebliğin yapılması,
- Tevkif usulüyle alınan vergiler bakımından istihkak sahiplerine ödemelerin yapılması,
- Tescile bağlı vergilerde tescilin yapılmış olduğu tarihte,
- İdare tarafından dava açılmasının gerektiği durumlarda ise ilgili merci ya da komisyon kararlarının ilgili daireye geldiği tarihten itibaren işletilmektedir.

Vergi mahkemelerinde verilen kararlar kural olarak kurul halinde verilmektedir. Ancak belirlenen husularda tek hakimle de kararlar verilebilmektedir. Vergi mahkemelerinde dava konusu tek hakimle bakılabilecek davalarda üst sınır 2023 yılı için 171.000 Türk Lirası, 2024 yılı için bu tutar 270.000 Türk Lirası, 2025 yılı için de 388.000 TL³³ olarak güncellenmiştir. Buna göre dava konusu vergi, resim ve benzeri mali yükümlülükler ile bunlara ait zam ve cezaların toplam değeri 380.000 Türk Lirasını geçmeyen işlemlere karşı açılan davalar vergi mahkemelerinde tek hakimle sonuçlanmaktadır (Akdoğan, 2023a: 211). Bu rakamsal değerler mali nitelikteki davaların nasıl çözümleneceği konusunda belirleyicidir.

³³ Vergi Usul Kanun'unun 298. maddesine göre her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak belirlenen had ve tutarların yeniden değerlendirme oranının da arttırılmak suretiyle uygulanacağı hüküm altına alınmıştır. 25.11.2024 tarihli Resmi Gazete 'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 574)'ne göre 2024 yılı için yeniden değerlendirme oranı %49,93 olarak tespit edilmiştir. Buna göre vergi mahkemelerinde tek hakimle bakılacak davalarda sınır 388.000 Türk Lirası olarak belirlenmiştir.

	2022	2023	2024	2025
Duruşma Sınırı (Tek Hâkimli)	77.000 TL	171.000 TL	270.000 TL	388.000 TL
İstinaf Sınırı	9.000 TL	20.000 TL	31.000 TL	44.000 TL
Temyiz Sınırı	261.000 TL	581.000 TL	920.000 TL	1.324.000 TL

Tablo 1: İdari Yargılamada Parasal Sınırlar

Kaynak: Kanun ve tebliğlerden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

Tablo 2’de yer alan parasal hadlerden de anlaşılacağı üzere, her yıl belirlenen yeniden değerlendirme oranında arttırılmak suretiyle uygulanan sınırlara göre 0-44.000 Türk Lirası arasında olan uyuşmazlıklar ilk derece mahkemelerinde duruşmasız olarak, 44.000 Türk Lirası ile 388.000 Türk Lirası arasında olan uyuşmazlıklar tek hakimle duruşmasız olarak(talebe göre duruşmalı), 388.000 Türk Lirası ile 1.324.000 Türk Lirası arasında yer alan uyuşmazlıklar heyet halinde ilk derece mahkemelerinde, konusu 1.324.000 Türk Lirası ve üzerinde olan uyuşmazlıklar ise istinaf ve temyiz kanun yolu açık olmak üzere talebe göre duruşmalı ve heyet olarak karara bağlanmaktadır (İYUK, m. 17,45, 46; RG).

2.11.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Vergilemeye ilişkin uyuşmazlıkların yargıya başvurma yoluyla çözümlenmesini gerektiren durumların varlığında başvurulabilecek mahkemeler arasında yer alan idare mahkemeleri 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’da düzenlenme alanı bulmaktadır. İdari yargıda yargılama faaliyetini yerine getirmekle görevli ana kurumlarından biri olan BİM, İdare ve Vergi Mahkemeleri olmak üzere en az iki daireden oluşmakta, her bir dairesinde en az bir başkan ve yeteri kadar üyesi bulunmaktadır. 2576 sayılı kanunun ilk maddesine göre İdare, Vergi ve Bölge İdare Mahkemeleri kanunla belirtilmiş görevleri yerine getirmekle görevli olarak kurulmuş bağımsız mahkemelerdir. Bu kapsamda yargı çevreleri ve iş hacimleri göz önüne alınarak Adalet Bakanlığı bünyesinde kurularak yargı yerleri tespit olunmaktadır.

2014 yılında yürürlüğe giren 6545 sayılı kanun³⁴ hükümlerinin uygulanmaya başlanmasından evvel 25 farklı şehrimizde 25 adet Bölge İdare Mahkemesi (BİM) bulunmakta iken, kanun ile birlikte istinaf uygulamasına geçilmiş olup, mahkemelerin sayısı azaltılarak her bir Bölge İdare Mahkemesi dahilinde birden fazla istinaf dairesi ihdas edilerek yargı alanları belirlenmiştir (Bilgin, 2021: 641).

Vergi yargılamasında ikinci derecede icra alanı bulunan Bölge İdare Mahkemelerinin asıl görevi; ilk derece mahkemeleri tarafından tamamlanmış olan yargılama işlemlerinin hukuka uygunluğunun maddi ve hukuki yönden denetlenmesini sağlamak ve bu yönde kararlara hükmetmektir (Kuşçu ve Doğan, 2022: 1313).

Vergi yargılamasında ilk derece mahkemesi sıfatıyla Vergi Mahkemeleri, istinaf mahkemesi sıfatıyla ise bir üst derece mercii olarak Bölge İdare Mahkemeleri yargılama yapmaktadır (Şenyüz vd., 2022: 317). Buna göre istinaf kanun yolunun uygulanmasına görevli olan Bölge İdare Mahkemelerinin kanunla belirlenmiş görev ve sorumlulukları aşağıdaki şekildedir (2576 sk., m. 3/A):

- Mahkemeye tevdi edilen istinaf başvurularının incelenip karara bağlanması,
- Yargı çevresi içerisine giren İdare ve Vergi Mahkemeleri arasında meydana çıkan yetki ve görev uyuşmazlıklarının giderilerek, kesin karara bağlanması,
- Diğer çeşitli kanunlarla verilen görevlerin yerine getirilmesi gibi görev ve sorumlulukları bulunmaktadır.

Hukukumuzda bir üst derece ara istinaf mahkemesi sıfatıyla görev yapan Bölge İdare Mahkemeleri toplumumuzdaki ekonomik, sosyal ve siyasal yapı içerisinde denetim ve uyum unsuru olma niteliğini sürdürmektedir (Güler, 2012: 114).

2.11.3. Danıştay

1982 Anayasasında yüksek mahkemeler arasında sayılmakta olan Danıştay kurumu kuruluşu itibarıyla 155. maddede düzenlenmiştir. Bağımsız bir yüksek mahkeme olarak düzenlenen Danıştay kurumu yargılama yetkisini temyiz mercii olarak kullanmaktadır. En temel görevi temyiz mahkemesi görevini yerine getirmektir. Ancak bazı düzenleyici işlemler bakımından ilk derece mahkemesi olarak da görev yaptığı görülmektedir (Şenyüz vd, 2022; 316). Danıştay hem yargısal hem de idari olmak üzere iki alanda da

³⁴ 28. 06.2014 Tarih ve 29044 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

görevi bulunmaktadır (Gözler, 201; 151). Danıştay kuruluş itibariyle doğrudan Anayasa’da düzenlenmesiyle birlikte, görev ve yetkileri, işleyişi, genel başkaca diğer hususlara ilişkin kuralları 2575 sayılı Danıştay Kanun’u³⁵ ile hüküm altına alınmıştır. İdari mahkemelerce verilmiş olan, kanunların farklı bir idari yargı merciine bırakmadığı hükümlerin son inceleme mercii olan Danıştay aynı zamanda bazı davalara ilk inceleme mercii olarak da bakmaktadır (AY, m.155).

2.11.3.1. Danıştay’ın Teşkilat Yapısı

İdari yargılama alanında üst yetkili danışma ve inceleme mercii olarak görev yapan Danıştay’ın teşkilat yapısına ilişkin düzenlemeler 2575 sayılı kanunda düzenlenmektedir. Buna göre yüksek mahkemeler arasında sayılan Danıştay daireler halinde görev yapar ve karar organları; Danıştay Genel Kurulu, İdari İşler Kurulu, İdari Dava Daireleri Kurulu, Vergi Dava Daireleri Kurulu ve İçtihatları Birleştirme Kurulu, Başkanlık ve Yüksek Disiplin Kurulu şeklindedir (Danıştay Kanunu, m.5). Danıştay’da 8’i İdari Dava Dairesi, 3’ü Vergi Dava Dairesi ve 1’i İdari Daire olma üzere toplamda 12 daire bulunmaktadır. Danıştay’da yer alan dava dairelerinden Üçüncü Daire Başkanlığı, Dördüncü Daire Başkanlığı, Yedinci Daire Başkanlığı ve Dokuzuncu Daire Başkanlığı olmak üzere toplamda 4 Vergi Dava Dairesi bulunmakta iken, 20 Temmuz 2023 yılında Resmî Gazete’de yayımlanan Danıştay Başkanlık Kurul Kararı³⁶ ile Vergi Dava Dairelerinin sayısı 3’e düşürülmüştür. Buna göre Danıştay Kanun’unda belirlenen dairelerin iş yüklerinden dolayı meydana gelen ihtiyaca istinaden vergi dava dairesi olarak görev yapmakta olan Danıştay Dördüncü Dairesinin görev alanının değiştirilerek İdari Dava Dairesi olarak görevlendirilmesine karar verilmiştir. Böylelikle yalnızca Üçüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Daireler Vergi Dava Dairesi olarak vergi mahkemelerinde kurul halinde verilen kararlara karşı olarak temyiz incelemesi yoluyla uyuşmazlıkları çözümleme görevini yapmaya devam etmektedir.

Vergi Dava Dairelerinde kararlar kural olarak çoğunlukla verilmektedir. Her bir dairede bir başkan ve yeteri kadar üye bulunmakta, heyetler en az 4 üyenin katılımıyla toplanmaktadır (DK, m.13/2).

³⁵ 20.01.1982 Tarih ve 17580 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2575 sayılı Danıştay Kanunu.

³⁶ 20.07.2023 Tarih ve 33254 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 2023/32 nolu Danıştay Başkanlık Kurul Kararı ve 2023/33 nolu Danıştay Başkanlık Kurul Kararı.

Danıştay bünyesinde İdari ve Vergi Dava Daireleri ile birlikte İdari Dava Daireleri Kurulu (İDDK) ve Vergi Dava Daireleri Kurulları (VDDK) bulunmaktadır. Vergi Dava Dairesi Kurulu vergilemeye ilişkin olarak görevleri ve kanunlarla kendisine verilen çeşitli görevleri yapmaktadır. Bu kurul Vergi Dava Daireleri başkanları ve her Vergi Dava Dairelerinin kendine ait üyeleri arasından, her bir üyenin kurulda görevlendirileceği şekilde 2 yıl için seçilecek üç asil ve üç yedek üyelerden oluşmaktadır (Şenyüz vd., 2022: 317). Kurullarda görevlendirilmiş olan üyeler en fazla üst üste iki dönem görevlendirilebilmektedirler. Vergi Dava Daireleri Kurulunda toplantı ve görüşme yeter sayıları ise on bir olup, kurulda verilen kararlar oyçokluğu ile alınmaktadır (DK, m.17/3; 17/5). Vergi Mahkemelerince verilmiş olan ısrar kararları ve Vergi Dava Daireleri tarafından ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilmiş olan kararları temyizen incelemek Vergi Dava Daireleri Kurulunun görevleri arasında yer almaktadır (DK, m.38).

Danıştay bünyesinde yer alan bir diğer kurul İçtihatları Birleştirme Kurulu olarak karşımıza çıkmaktadır. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu (İBK) Danıştay Başkanı, Danıştay Başsavcısı, Başkanvekilleri, Dava Daireleri Başkanları ve bunların üyelerinden oluşmaktadır (DK, m.18). Kurulun toplantı yeter sayısı en az otuz bir (31) olup kural olarak kararları oyçokluğu ile alınmaktadır. Danıştay Kanun'u madde 39'da kurulun görevleri belirlenmiştir. Kurulun en temel görevi; İdari ve Vergi Dava Dairelerinin veya İdari ve Vergi Dava Dairesi Kurullarının vermiş oldukları kendi kararları arasında aykırılık veya uyumsuzluk yaşanması durumunda gerekli görülmesi üzerine iki farklı kararın birleştirilmesi, değiştirilmesi yahut kaldırılması hakkında karar vermektir. Danıştay Başkanı bu şekilde işlem görmesini düşündüğü karar var ise konuyu İçtihadı Birleştirme Kuruluna gönderir. Gönderilen konu ile ilgili kurulca Danıştay Başsavcısının da görüşü alındıktan sonra konu karara bağlamaktadır. İçtihadı Birleştirme Kurul kararları kendisi ile benzer nitelikte olan diğer hukuki olaylar için de bağlayıcı olmaktadır. Kurulun vermiş olduğu nihai kararlara Danıştay, Daire ve Kurullar ile İdari Mahkemeler ve idare uymak ve bu kararları uygulamak zorundadır (DK, m.40).

2.11.3.2. Danıştay'ın Görev ve Yetkileri

Anayasa'da yüksek mahkemeler arasında sayılmış olan Danıştay görev ve yetkileri bakımından Anayasa ve Danıştay Kanun'unda belirtilen hükümlere tabiidir. Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalar, temyiz incelemesi yoluyla bakacağı davalar

ve genel düzenleyici işlemlere ilişkin verebileceği hükümlere ilişkin üst yetkileri bulunmaktadır. 2575 sayılı Danıştay Kanun'una göre;

- İdare ve Vergi Mahkemeleri tarafından verilmiş olan nihai kararlar ile ilk derece mahkemesi sıfatıyla yargılama yapmasını gerektiren davalara ilişkin temyiz incelemelerinin incelenerek karara bağlanması,
- Temyiz mercii olarak bakmış olduğu davalara ilişkin söz konusu hukuk kurallarının uygulanmaması veya yanlış uygulanmış olması şeklinde ortaya çıkan uyuşmazlıklara ilişkin hukuka aykırılıkların denetiminin yapılması,
- Kamu hizmetlerinin yürütülmesine ilişkin sözleşme vb. hakkında görüş ve düşüncelerini bildirmek,
- Bu kanunla veya diğer kanunlarla verilecek diğer görevlerin yapılması,
- İdari Dava Daireleri aracılığıyla idari uyuşmazlık ve davaların incelenerek karara bağlanması gibi görevleri icra etmekle yetkilendirilmiştir.

2.11.3.3. Danıştay'ın İlk Derece Mahkemesi Olarak Bakabileceği Davalar

Danıştay'ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla genel düzenleyici işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklarda bakabileceği davalar aşağıda sıralanmıştır:

Cumhurbaşkanı tarafından verilmiş olan kararlar,

Cumhurbaşkanı tarafından çıkarılan ancak Cumhurbaşkanlığı kararnameleri dışındaki düzenleyici işlemlere,

Birden fazla vergi ya da idari mahkemesinin yetki alanına dahil olan işlere,

Danıştay İdari İşler Kurulu veya Yüksek Disiplin Kurulunca verilmiş olan kararlar sonucu uygulanan iş ve eylemlere karşı açılacak davalara ilk derece mahkemesi sıfatıyla işlem tesis etmektedir (DK, m 24.).

2.12. Mahkemelerin Vermiş Olduğu Kararlara Karşı Başvurulabilecek Kanun Yolları

Türk vergi yargılamasında uyuşmazlık esas olarak vergilendirme işlemlerine konu olan hukuki olaylara uygulanacak kuralların yorumlanması ve anlaşılması noktasında tarafların kendi haklılıklarını ısrarla öne sürmeleri sonucu ortaya çıkmaktadır (Kızılot vd. 2013: 252) Ancak taraflar ortaya çıkan bu uyuşmazlıklara karşı yetkili mercilere başvurulması suretiyle çözüme kavuşturulabilmektedir. Vergi yargılaması hukukunda

vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada sonuçlandırılmaması sonucunda kullanılabilecek bir diğer yol adli çözüm yollarıdır (Gülşen, 2018: 244). Vergi yargılaması ile vergilendirme işlemlere ilişkin uyuşmazlıkların çözülmesi ve yargısal olarak da denetiminin sağlanması amacıyla başvurulabilecek yollar arasında İdari Yargılama Usulü Kanun’unda düzenlenen kanun yolları bulunmaktadır. Olağan kanun yolları istinaf incelemesi ve temyiz incelemesi iken, olağanüstü kanun yolları arasında ise kanun yararına temyiz, yargılamanın yenilenmesi bulunmaktadır. Bununla birlikte uyuşmazlığa ve nihai karara konu olaya göre de kanun yolu olarak tanımlanmamakla birlikte diğer başvuru yolları arasında sayılan açıklama istenmesi ve yanlışlıkların düzeltilmesi hükümleri düzenlenmektedir.



Şekil 6: Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yolları

Kaynak: Kanunlar ve literatürden yararlanılarak yazar tarafından oluşturulmuştur.

2.12.1. Olağan Kanun Yolları

2.12.1.1. İstinaf Kanun Yolu

28. 06.2014 tarih ve 29044 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ile birlikte Bölge İdare Mahkemeleri, yapısı da değişikliğe uğramıştır.

İstinaf kanun yolu hukukumuzda İdari Yargılama Usul Kanun'unun 45. maddesinde düzenleme alanı bulmuştur. İstinaf, ilk derece mahkemesi kararlarını hem hukuki hem de maddi yönlerden, üst dereceli bir mahkeme tarafından yeniden incelenmesini sağlayan olağan bir kanun yoludur. Türkiye'de idari yargı alanında üç dereceli yargılama sistemine geçilmesiyle birlikte, istinaf sistemi uygulamaya konmuş; bu düzenlemeyle Danıştay'ın iş yükünün azalması, yargılamaların hızlanması ve karar kalitesinin artması amaçlanmıştır. 6545 sayılı Kanun ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan değişiklik sonucunda, itiraz müessesesi kaldırılmış, yerine istinaf sistemi ihdas edilmiştir. İstinaf incelemesi, Bölge İdare Mahkemeleri tarafından yapılmakta olup bu mahkemeler, ilgili kararın verildiği yargı çevresinde yetkilidir. Taraflar istinaf başvurularını yazılı dilekçeyle ve gerekçeli olarak yapabilir; başvuru süresi bu kararların tebliğ tarihinden itibaren otuz gündür.

Bölge İdare Mahkemesi, ilk derece mahkemesinin kararını hukuka uygun bulursa başvuruyu reddeder; aksi durumda kararı kaldırarak davayı esastan inceleyip yeniden hüküm kurar. Ancak, bazı kararlar istinaf incelemesine konu olamaz. Özellikle değeri 44.000 TL'yi aşmayan vergi ve tam yargı davalarıyla idari işlemlere ilişkin kararlar kesindir ve temyiz yolu da kapalıdır.

İstinaf incelemesinde genel kural, ilk derece mahkemesinin kararındaki hukuki ya da maddi eksikliklerin tamamlanarak kesin hükme varılmasıdır. Ancak yetkisizlik, görevsizlik ya da yasaklı hâkim kararı gibi durumlarda, dosya tekrar ilk derece mahkemesine gönderilir.

İstinaf yoluna başvurulmuş olması, kararın icrasını kendiliğinden durdurmaz. Yürütmenin durdurulması kararı, üst mahkemelerin takdirine bağlıdır ve yalnızca hukuka açık aykırılık ile telafisi güç zarar koşullarının birlikte bulunması hâlinde verilebilir. Kararın iptal edilmesi hâlinde ise, idare artık işlemi icra edemez. Davanın reddi veya kısmi iptali durumlarında yürütmenin durdurulması talebi ayrı ayrı değerlendirilir. Ayrıca yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlar, teminat alınarak veya alınmaksızın verilebilir. Bu tür kararlar hakkında itiraz imkânı bulunmamaktadır.

2.12.1.2. Temyiz Kanun Yolu

Vergi uyuşmazlıklarının yargısal yolla çözümlenmesinde olağan kanun yollarından olan temyiz kanun yolu İdari Yargılama Usul Kanun'unun 46. maddesinde düzenleme alanı bulmuştur. Temyiz, idari yargı sisteminde bölge idare mahkemelerince verilen bazı kararların, hukuka uygunluk denetimi amacıyla Danıştay tarafından incelenmesini sağlayan olağan bir kanun yoludur. Temyiz, yalnızca hukuki denetimi kapsar; Danıştay, maddi olgularla ilgili yeni bir değerlendirme yapmamaktadır, ancak kararın hukuka uygun olup olmadığını denetlemektedir. İYUK madde 46/1 uyarınca: Bölge idare mahkemesi kararlarına karşı Danıştay'a temyiz yoluna başvurulabilmektedir. Ancak bu hak, belirli sınırlamalara tabidir. Aynı maddenin devamında bazı kararların temyiz edilemeyeceği de belirtilmiştir. Temyize tabi kararlar:

Vergi davaları, tam yargı davaları ve idari davalarda, konusu yüz bin (1.324.000) Türk Lirasını aşan bölge idare mahkemesi kararları (İYUK Ek madde 1 uyarınca bu tutar her yıl yeniden değerlendirme oranında güncellenir), ilk derece mahkemesi tarafından verilen ve istinaf yolu tüketildikten sonra bölge idare mahkemesi tarafından verilen esasa ilişkin nihai kararlar sayılabilmektedir. Temyize kapalı kararlar ise İYUK madde 46/2'ye göre; Bölge idare mahkemesince verilen ve konusu belirtilen rakamı geçmeyen kararlar kesindir. Bu hüküm uyarınca, belirli parasal sınırın altındaki uyuşmazlıklar için temyiz hakkı bulunmamaktadır.

Temyiz süresi, İYUK madde 46/3'e göre temyiz süresi, kararın taraflara tebliğinden itibaren otuz (30) gündür. Bu süre, hak düşürücü niteliktedir ve geçmesi hâlinde temyiz hakkı ortadan kalkmaktadır.

Temyiz incelemesi Danıştay'ın ilgili dava dairesi veya kurulu tarafından yapılır. Danıştay şu kararları verebilir; onama (İYUK md. 49), bozma (İYUK md. 49) ve davanın esastan karara bağlanması (İYUK md. 49/3). Temyiz yoluna başvurulması, kararın yürütmesini kendiliğinden durdurmaz. İYUK madde 52 uyarınca temyiz veya istinaf yoluna başvurulmuş olması, mahkemenin ya da Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmamaktadır ifadesine göre net olarak açıklanmıştır. Ancak yürütmenin durdurulması talebi yapılabilir ve Danıştay, hukuka açık aykırılık ile telafisi güç zarar koşullarının birlikte bulunması hâlinde bu talebi kabul edebilir (İYUK md. 27).

Temyiz, idari yargı sisteminde Danıştay bünyesinde en üst denetim mekanizmasıdır. Bölge idare mahkemesi kararları, belli şartlar altında Danıştay'a taşınabilir. Ancak bu yolun

kullanımı hem parasal sınırlarla hem de süre sınırlamalarıyla düzenlenmiş ve hukuk devleti ilkesine uygun biçimde şekillendirilmiştir.

2.12.2. Olağanüstü Kanun Yolları

2.12.2.1. Kanun Yararına Temyiz

Kanun yararına temyiz idari yargı mercilerinin vermiş olduğu kararların karşı başvurulabilecek olağanüstü kanun yollarından biridir. Kanun yolu, bir mercii tarafından verilmiş olan hükmün düzeltilerek onun yerine bir yenisinin konulmasının sağlanması anlamındadır (Gözübüyük, 1965: 145). Bu kapsamda kanun yolu olan kanun yararına temyiz, İdari Yargılama Usul Kanun'unun 51. maddesinde düzenlenmektedir. Bu düzenlemeden önce 6545 sayılı Kanun³⁷ ile getirilen değişiklik öncesinde uygulamada olan “kanun yararına bozma” ibaresinin yeni yasal düzenleme ile “kanun yararına temyiz” yolu olarak değiştirilmiş halidir.

2577 sayılı İYUK 51. maddesine göre:

- İdare mahkemeleri, vergi mahkemeleri ve bilge idare mahkemelerinin vermiş olduğu kesin nitelikteki kararlar ile temyiz ve istinaf incelemesinden henüz geçmeden kesinleşmiş olan kararlardan hukuki niteliği bakımından yürürlükte bulunan hukuka aykırı bir durum ifade etmesine karşın, bu hükümlere karşı kanun yolları kullanılmamış olması halinde farklı ve özel bir temyiz uygulamasına tabi tutulabilmektedir (Şenyüz vd., 2022: 330; Akdoğan, 2023a: 218; Batı, 2023: 67). Bu kanun yararına temyiz edilmesi anlamını taşımaktadır.
- Kanun yararına temyize ilgisi bulunan bakanlıkların göreceği lüzum üzerine ya da kendiliğinden olmak suretiyle Danıştay Başsavcısı tarafından başvurulabilmektedir. Yapılan başvuru sonucunda temyiz istemi yerinde görüldüğü takdirde verilmiş olan karar kanun yararı gerekçesiyle bozulur.
- Bozma kararı ile hükmedilen karar, daha evvel kesinleşmiş olan mahkeme kararlarının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmaz.

Bozulan bu karar Resmî Gazete’de yayımlanarak bir örneğinin ilgili bakanlığa iletilmesi sağlanır.

³⁷ 28. 06.2014 Tarih ve 29044 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.

Kanun yararına temyiz uygulamasının temel amacı yargı mercileri tarafından verilen kararlar neticesinde hukuka aykırı olarak vergi kararlarının düzeltilerek yargı kararları arasında içtihat birliğinin sağlanmasıdır (Ünsal ve Ortaç, 2019: 209; Muratoğlu, 2022: 61). Bu sayede meydana gelen hukuki aykırılıklar giderilerek bu kararların emsâlen uygulanmasının önüne geçilmekte, pratikte de hukuk birliği oluşturularak kanunun her yerde aynı şekilde uygulanmasını sağlanmaktadır (Kara, 2020: 369). Bir hukuk devletinde hukuk birliğinin sağlanması yüksek mahkemelerin eliyle olmakta, yüksek mahkemeler ise yalnızca mahkemelerin kararlarını denetlememekte, aynı zamanda içtihat birliğinin sağlanması konusunda da görev almaktadır.

2.12.2.2. Yargılamanın Yenilenmesi

Yargılamanın yenilenmesi yolu Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinin vermiş olduğu kararlara karşı başvurulabilecek olağanüstü kanun yolları arasında yer almaktadır. İdari Yargılama Usul Kanun'unun 53. maddesinde düzenlenme alanı bulan yargılamanın yenilenmesi, kesinleşmiş nihai mahkeme kararlarına uygulanabilmektedir. Başvuru mercii esas kararı vermiş olan mahkemedir. Buna göre kanun maddesinde aşağıda belirtilen yazılı sebepler ile sınırlı kalmak üzere yargılamanın yenilenmesi yoluna gidilebilmektedir (İYUK m. 53):

- Yargılama sırasında karara doğrudan etki edebilecek nitelikteki bir belge veya belgelerin, lehine karar verilen tarafın eyleminden doğan herhangi bir sebep veya zorlayıcı birtakım sebepler dolayısıyla mahkeme kararının verilmesinden sonra elde edilmiş olması,
- Karara esas alınmış olan belgenin sahte nitelikte bir belge olduğunun anlaşılması,
- Karara esas alınan ilam hükmünün kesinleşmiş bir mahkeme kararı neticesinde bozulmuş olması,
- Yargılamada görev alan bilirkişinin kasti olarak gerçeğe aykırı bir beyanda bulunmuş olmasının mahkeme kararıyla ortaya çıkarılması,
- Uyuşmazlığın taraflarından lehine karar verilmiş olan tarafın, mahkeme kararına etki eden bir hile kullanmış olduğunun ortaya çıkması,
- Kanuni temsilci veya vekil olmayan kimselerle yargılamanın sürdürülüp, karara bağlanmış olmasının anlaşılması,

- Yargılama esnasında belirli sebeplerin varlığı neticesinde çekinmek zorunda olan, üye, hâkim veya başkanın katılmasıyla hükme esas kararın verilmiş olması,
- Mahkemece verilmiş olan nihai hükmün insan hak ve hürriyetlerini ihlali sonucunda verildiğinin Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin (AİHM) kararıyla tespit edilmesi durumlarında talep edilebilmektedir.

Yargılamanın yenilenmesi talebi nihai esas kararı vermiş olan mahkeme tarafından yargılanarak karara bağlanmaktadır. İstemin süresi İYUK m. 53/3 gereğince sayılan ilk sebepler için on yıl (10), AİHM tarafından tespit edilen durumlarda AİHM kararının kesinleştiği tarihten itibaren bir yıl (1), diğer sebepler için altmış gün (60) olarak belirlenmiştir.

2.12.3. Diğer Başvuru Yolları

2.12.4. Açıklama İstenmesi

Açıklama istenmesi İdari Yargılama Usul Kanun’unda düzenlenen ve mahkeme kararlarına karşı başvurulacak yollardan biridir. Mahkeme kararlarının ifasında önem arz eden yardımcı hükümleri içermektedir. İlk derece mahkemeleri ya da idari yargıdaki yüksek mahkemelerin vermiş oldukları kararlara ilişkin ortaya çıkan maddi nitelikteki hatalar ve anlam karışıklıklarının giderilmesi ile uygulamada karşılaşılabilecek sorunların çözülmesi amaçlanmaktadır (Ersöz, 2017: 44; Ayyıldız, 2015: 144).

Açıklama istenmesine ilişkin düzenlemeler İYUK 29. maddede düzenlenmiştir. İlgili madde hükmüne göre;

- İdare ve vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından verilmiş olan kararlar yeterince açık ve anlaşılabilir değilse, ya da kararda belirtilen hükümler birbirine aykırılık teşkil ediyorsa uyuşmazlığın giderilmesi için bu aykırılığın giderilmesi ve hükmün açıklanması talep edilebilmektedir.
- Açıklama istenmesi ya da hüküm fıkraları arasında meydana gelen aykırılıkların giderilmesini uyuşmazlığın taraflarından her biri talep edebilmektedir.
- Açıklamanın istenilmesine kararın yerine getirilmesine kadar başvurulabilmektedir.
- Açıklama talep dilekçelerinin uyuşmazlığın karşı taraf sayısından bir nüsha fazla olarak verilmesi ve sunulması gerekmektedir.

- Açıklanmaya konu mahkeme kararını vermiş olan mahkeme veya daire gelen dilekçeyi inceler ve gerekli görmesi halinde dilekçenin bir nüshasını belirlenen süre içerisinde cevaplaması suretiyle karşı tarafa tebliğ eder ve cevabı iki nüsha olarak verilir.
- Verilmiş olan cevap dilekçesi açıklama yapılması yahut söz konusu aykırılığın giderilmesini talep eden tarafa gönderilir.

Nihayetinde görevli mahkeme veya dairenin bu konuya ilişkin vermiş olduğu karar tüm taraflara tebliğ edilmek suretiyle uygulanır.

2.12.5. Yanlışlıkların Düzeltilmesi

Vergilemeye ilişkin uyuşmazlıkların yargı eliyle çözümlenmesinde başvuru alan diğer kanun yolları arasında yer alabilecek olan yanlışlıkların düzeltilmesi önem atfedilen uygulamalardan biri olmaktadır (Akdoğan, 2023a: 220). İYUK madde 30’da düzenlenen yanlışlıkların düzeltilmesi hükmüne göre:

- Uyuşmazlığın taraflarının adı, soyadı, sıfatları ile öne sürülen iddialara ilişkin meydana gelen yanlışlıklar ve hüküm fıkrasındaki hesaplama ile ilişkin hataların düzeltilmesi talep edilmesi halinde mümkün olabilmektedir.
- Kararların yazım aşamasında meydana gelen dil veya hesaplama ile ilişkin yanlışlıkların düzeltilerek tekrar sunulabilmektedir.
- Talep sonucunda düzeltilmesine karar verilen bu kararlara ilişkin düzeltme ilamının altına yazılmaktadır.
- Açıklama istenmesi hükmünün son fıkrasında yer alan “açıklama veya aykırılığın kaldırılması, kararın yerine getirilmesine kadar istenebilmektedir” ibaresi hariç olmak üzere diğer tüm hususları yanlışlıkların düzeltilmesi hükmü için de geçerli olmaktadır.

2.13. Vergi Yargılamasına Hâkim Olan İlkeler

Türk vergi yargılamasında uyuşmazlıkların çözülmesi adına yargıya intikal eden durumlarda uyulması gereken birtakım usul ve ilkeler bulunmaktadır. Objektif bir yargılama süreci yürütülebilmesi için VUK (Vergi Usul Kanunu) ve İYUK (İdari Yargılama Usulü Kanunu) gibi kanunlarda belirtilmiş olan; yazılılık ilkesi, delil serbestisi ilkesi, re’sen araştırma ilkesi, ekonomik yaklaşım, toplu yargılama usulü ilkesi ve kıyas yasağı ilkesidir.

2.13.1. Yazılılık İlkesi

Yazılı yargılama ilkesi İdari Yargılama Usul Kanunu'nda düzenlenme alanı bulan ve idari yargılamaya hâkim olan ilkelerden biridir. İdari yargılama usulünde kural olarak yazılı yargılama geçerli olmakla birlikte istisnai durumlar kapsamında duruşmalı olarak da yargılama yapılabilmektedir. İYUK m.1'e göre Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri ile İdare ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulü geçerlidir ve incelemeler evrak üzerinden yapılmaktadır.

Yazılı yargılama ilkesinin esas amacı duruşma süreçleriyle davanın uzun sürmesinin önüne geçilerek sürecin hızlandırılması ve en kısa sürede çözüme kavuşturularak hüküm verilmesinin sağlanmasıdır (Şenyüz vd., 2022: 316; Batı, 2023a: 608). Vergi hukukunun da yazılı yargılama esasına dayanması sebebiyle vergilendirme ile ilgili ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların kanıt ve belgeye dayandırılması ihtiyacı bulunmaktadır. Buna istinaden gerçek veya tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olan her türlü iş ve işlemlerinin VUK kapsamında belirlenmiş olan kurallar dahilinde çeşitli defter ve sair belgeleri tutulması gerekmekte ve bu belgeler ortaya çıkan uyuşmazlıklarda ispat niteliğini haiz olarak yargılamaya konu durumun tespitinde oldukça etkin rol almaktadır (Durmuş, 2014: 505). Bu durum en çok mükellefler nezdinde oldukça büyük fayda sağlamaktadır. Çünkü idare veya kişilerle etkileşimde bulunan vergi mükellef veya sorumluları ortaya çıkan herhangi bir uyuşmazlık durumunda olayın varlığı veya yokluğunu kanıtlama aracına VUK kapsamında tutmuş olduğu bu defter veya belgelerle kavuşmuş olmaktadır. VUK m. 3'te belirtilen; vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyetinin araştırılması ve ortaya çıkarılmasının esas olması lafzından da anlaşılacağı üzere defter, kayıt ve belgeler aracılığıyla maddi gerçeğe ulaşılmasına imkân tanınmış olmaktadır.

İdari yargılamada ve dolayısıyla vergi yargılama hukukunda karşılaşılan uyuşmazlık konuları çoğunlukla idari işlem ve eylemler sonucu meydana gelmekte, bu idari işlemlerin de genel olarak yazılı olarak hüküm ifade ettiği açıktır (Kapucu ve Kocatepe, 2021: 138). Bu kapsamda yazılı yargılamanın uygulanıyor olması idari usul ve esaslara ilişkin aykırılık veya uyuşmazlıkların yazılı yargılama usulü ile zamandan tasarruf sağlanarak çok daha hızlı bir biçimde çözüme kavuşturulmasına olanak sağlamaktadır.

Yazılı yargılama ilkesine bir istisna olarak İYUK madde 17 verilebilmektedir. Buna göre vergi yargılamasında kural olarak yazılı yargılamanın egemen olmasının yanı sıra ilgili

maddede belirtilen sınırı aşan³⁸ (2023 yılı için (25.000 Türk Lirası) dava türlerinde taraflardan herhangi birinin talebiyle duruşmalı olarak da yargılama yapılması imkânı bulunmaktadır.

2.13.2. Re'sen Araştırma İlkesi

Vergi yargılaması hâkim olan ilkelerden biri de re'sen araştırma ilkesidir. Re'sen kelimesi sözlükte³⁹ kendiliğinden, herhangi bir isteğe gerek olmadan ve otomatikman şeklinde ifade edilmektedir. Bu tanımdan hareketle yargılama esnasında temel amaç olan maddi gerçeğe ulaşabilmek amacıyla uyuşmazlığa konu iş ve eylemlerin tarafların taleplerine veya iddialarına bağlı olmaksızın kendiliğinden araştırılması ve soruşturulması re'sen araştırma ilkesinin özünü oluşturmaktadır. Vergi yargılamasında hâkim veya yargıçlar re'sen araştırma yetkisi ve göreviyle donatılmışlardır (Şenyüz vd., 2022: 317; Zabunoğlu, 1982: 97). Bunun doğal sonucu olarak da yargılamanın idaresinin taraflara ait değil mahkemeye ait olduğu anlaşılmaktadır (Özdemir, 2019: 83). Bu sistem tamamen hâkimin aktif rol oynadığı sistemdir ve bu sisteme “tahkik usulü” adı da verilebilmektedir (Karavelioğlu, 1999: 635). Hâkim vergi yargısının içinde bulunur ve davanın yürütülerek, kanıtların araştırılmasında kendiliğinden, bir talebe bağlı olmaksızın araştırma yetkisine sahiptir. Davanın açıldığı andan itibaren sonuçlanıncaya kadar sevk ve idarenin kendisinde olması, davanın usulüne uygun açılıp açılmadığı, tarafların değindiği deliller veya hiç değinmediği durumların tespit edilmesi gibi hususlara ilişkin tüm inceleme ve araştırmalar hâkimin yetkisi altında bulunmaktadır (Ergün, 2006: 68; Aslan, 2001:53). Burada temel amaç tarafların iddialarıyla bağlı kalınmaksızın araştırma yapılarak maddi gerçeğe ulaşılmasının sağlanmasıdır. Vergi yargılamasına hâkim olan bu ilke ile hâkim delilleri serbestçe değerlendirerek elde etmiş olduğu takdir ve kanaate göre karar vermektedir.

Devletin vergilendirme yetkisini kullanırken zaman zaman kişilerin haklarına müdahalede bulunabileceği alanlar ortaya çıkabilmektedir. Kendiliğinden araştırma ilkesi sayesinde vergilemeye ilişkin olayın özünün araştırılıp ortaya çıkarılması sağlanarak keyfiyete sebebiyet verilmesi önlenecektir (Kırbaş, 2012: 217). Dolayısıyla özün açığa

³⁸ 27.11.2024 tarihli Resmî Gazete 'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 574)'ne göre 2025 yılı için yeniden değerlendirme oranı %49,93 olarak tespit edilmiştir. Buna göre vergi mahkemelerinde tek hakimle bakılacak davalarda sınır 388.000 Türk Lirası olacaktır.

³⁹ Adalet Bakanlığı Hukuk Sözlüğü, 2025, <https://sozluk.adalet.gov.tr/re'sen>, E.T. 16/05/2025

ıkarılması bakımından oldukça faydalı ve önem arz eden bir ilke olduğu açıktır. Bu sayede yargıç her türlü araştırma ve incelemeyi yapacak ve nihayetinde maddi gerçeği ortaya çıkararak olayın çözümlenmesini sağlayacaktır.

Re’sen araştırma yetkisi kural olarak idari yargılama usulünde de geçerli olmakla birlikte vergi yargılamasına has yönleri de bulunmaktadır (İYUK m.1; m.20). Örneğin VUK m. 3 ve mükerrer 378. maddede düzenlenen ispat ve delil aşamasında yalnızca vergilendirmeye ilişkin hususlarda ve madde metninde yazılı kişilerle sınırlı olmak kaydıyla tanık dinlenmesi olanağı bulunmaktadır. Ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi olması şartıyla mümkün olmaktadır. Vergi yargılamasına özgü olan bir diğer husus ise bilgi ve belgelerin toplanması bakımından karşımıza çıkmaktadır. İdare mahkemelerinde söz konusu davaya ilişkin çok fazla bilgi ve belge bulunmadığı için hâkim kendisine tanınmış olan hak ile re’sen araştırarak süreci yrtmekteyken vergi yargılamasında ise davacı tarafın elinde çok fazla bilgi ve belge bulunmakta (Ergün, 2006: 82) ve davacı çeşitli kanunlara göre tutmakla yükümlü olduğu bu defterleri veya sözleşmeleri yargılamanın yürütülmesi aşamasında ileri sürebilmektedir.

2.13.3. Toplu Yargılama İlkesi

Türk vergi yargılamasında idari yargıya ilişkin hususlarda kural olarak toplu yargılama yapılması ilkesi hakimdir. Vergi yargılama sistemin tek hâkimin bakması gerektiği bazı davalar dışında temel olarak toplu yargılama yapılması temeline dayanmaktadır (Basa, 2018: 182; Ayyıldız, 2015: 88). 2576 sayılı kanunda da belirtildiği üzere Danıştay ve ilgili daireleri, Vergi Mahkemeleri ile Bölge İdare Mahkemeleri kurul halinde yargılama ile hüküm ve işlem tesis etmektedir.

Bölge İdare Mahkemelerinin, İdare Mahkemesi başkanı ile iki üyeden oluşması ve Vergi Mahkemelerinin birer başkan ile yeteri kadar ye bulundurmaları gerektiği 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’da⁴⁰ belirtilmiştir. İdari yargı ve vergi yargılamasının hâkim olan toplu yargılama yapılması ilkesinin amacı; uyuşmazlığa konu olaya ilişkin tek hâkimin vereceği karardan ziyade birden fazla hâkimin bir araya gelerek uyuşmazlık üzerinde karşılıklı denetim sağlayabilecekleri ve bilgi ve tecrübeleriyle daha iyi kararlar

⁴⁰ 06.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmî Gazete ’de yayımlanan 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun

alınabileceği ilkesine dayandırılmaktadır (Şenyüz vd., 2022: 320; Ayyıldız, 2015: 88). Toplu yargılama ilkesinin bir diğer amacı ise; vergilemeye ilişkin uyuşmazlıklarda vergi hakimlerinin bir kurul halinde görüşme yapmaları ile karar vermeleri sonucunda vergi adaletinin etkin bir şekilde sağlanması ve korumasına da katkıda bulunmalarıdır (Saygılıoğlu, 2013: 209). Aynı şekilde toplu yargılama yapılmasının uyuşmazlığın çözümüne ilişkin bir güvence verdiği de kabul edilmektedir (Sancakdar, 2013: 2250). Verilen kararların kurul halinde alınması yargılamaya ilişkin sorumluluğun kurulun üyelerinin arasında eşit şekilde dağılmasına yardımcı olarak üyelerin birbirlerini kontrol edebilme imkânına sahip olmalarıyla daha adil sonuçlar elde edilmesi sağlanmaktadır.

2.13.4. Delil Serbestisi İlkesi

İdari yargılamada delil serbestisi ilkesi uyuşmazlığa konu tarafların kendi iddialarının ispat edilebilmesi için her türlü delili kullanabilmelerinin mümkün olması anlamına gelmektedir (Şenyüz vd., 2022: 318; Basa, 2018: 185; Biyan, 2012; Saygılıoğlu, 2013: 209). Delil serbestisi ilkesi en temelde re'sen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak meydana gelmiştir (Karakoç, 2019: 693). Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde de ifade edildiği gibi vergilemeyle ilgili yasaların uygulanmasının sağlanması, vergilendirmeye ilişkin tüm olayların ve muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması ancak ispat ile mümkün olmaktadır (Pehlivan, 2013: 134). Buna göre vergi yargılamasında uyuşmazlığın belirsizlikten kurtulup açığa kavuşturulması için yemin haricen tutulmak üzere her türlü delile başvurulma serbestisi bulunmaktadır (VUK m. 3/B). Ancak bu öne sürülen durumların doğrudan doğruya vergiyi doğuran olayla bağlantılı olmaması durumunda kural olarak tanık gösterme usulü de kullanılmamaktadır. Bu madde hükmünden hareketle vergiyi doğuran olay ile bağlantılı olması şartının sağlanması halinde tanık delili de kullanılabilir. Örnek olarak; bir doktorun serbest meslek faaliyeti dolayısıyla elde etmiş olduğu kazancının araştırılması için, doktorun hastalarının bilgisine ve görüşüne başvurulması vergiyi doğuran olaya açık şahit ifadesine başvurulması verilebilmektedir (Öncel, Kumrulu ve Çağan, 1985: 241). Vergi yargılamasına ilişkin olarak delil serbestisinin iki istisnasının tanık ve yemin olduğu net bir şekilde kanunda ifade edilmiştir.

İdari yargılamada esas amaç maddi gerçeğin açığa çıkarılması olduğu için uyuşmazlığa konu olaya ilişkin istisnaları saklı kalmak suretiyle her türlü delil uyuşmazlığın

aydınlatılması amacıyla kullanılabilir (Ceylan, 2018: 326: Ayyıldız, 2015: 90). Vergi yargılamasında delil serbestisi ilkesi hem mükellefler hem de idare nezdinde kullanılabilen bir ilkedir. Bu ilkenin uygulanmasıyla birlikte mükellefler kendileri aleyhine öne sürülen iddiaları, kendi tutmuş oldukları kayıt ve belgelerine dayandırarak idarenin iş ve eylemlerinin yanlışlığını kanıtlayabilmektedir (Durmuş, 2014: 518). İdare nezdinde ise mükelleflerin yapmış oldukları işlemlerin hangi amaçlarla yaptığının açıklığa kavuşturulması ve vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesi için bu ilkenin etkinliğinden ve mahiyetinden söz edilebilmektedir.

2.13.5. Kıyas Yasağı İlkesi

Kıyas yasağında; doğrudan doğruya kamu düzenini ilgilendirmesi, emredici hüküm ve esasların olması sebebiyle vergilemenin kanunilik ilkesinin en doğal sonucu olarak özel hukukun aksine kıyasa başvurulmasına ve kamu hukukunda hâkimin hukuk yaratmasına izin verilmemektedir. Kıyas yasağı meydana gelen bir olay hakkında kanunlarla hüküm altına alınmış olan bir kuralın, nitelikleri ve görünümü kendisine benzeyen ancak kanunlarla düzenlenmemiş olan bir başka hukuki olaya uygulanmasını ifade etmektedir (Şenyüz vd., 2022: 318: Batı, 2023a: 610: Ayyıldız, 2015: 90: Doğrusöz ve Kaplan, 2018: 46: Pehlivan, 2013: 40). Kıyas yasağı ilkesi en temelde hükümlerin kanuni olması yani kanunilik ilkesi, hukuki güvenlik ve de belirlilik ilkelerinin bir sonucu olarak düzenlenme alanı bulmaktadır. Benzer hukuk alanlarında kıyas yoluna başvurularak hüküm tesis edilmesi mümkün olmasına karşın, ceza hukuku, vergi hukukun ve vergi ceza hukukunda kıyas yoluna başvurularak bir netice elde edilmesi mümkün görünmemektedir (Karakoç, 2013: 1294).

Kanunun kıyasın kullanımını gerektirdiği halleri söz konusu olduğunda, kanunda sanılanın aksine bir boşluk durumu söz konusu değildir. Bu durumda yasa yapıcı daha önce belirttiği bir durumu tekrarlamaktan kaçındığı için yalnızca o hususa bir referans vermektedir. Fakat yasal boşluğu tamamlamak amacıyla gerçekleştirilen kıyas, yasa ile düzenlenmemiş olan ve bu nedenle de bir çözüm sunulmamış olan temel bir konuya dayanmaktadır. Bu nedenle, benzer bir duruma uygulanması uygun kabul edilen bir hukuk kuralının devreye girmesi mümkündür (Edis, 1993: 144-145). Kıyasa başvurularak kanuni boşlukların doldurulmasında yürürlükte olan hukuk kurallarına bağlı kalınarak, uygulamada olan yasa ve hukuk kurallarından

yararlanılarak hüküm tesis edilmektedir (Gözübüyük, 2004: 78). Kesin olarak belirtmek gerekir ki; “kanunsuz suç ve ceza olmaz” ilkesinin net bir biçimde hâkim olduğu ceza yargılamasında, “kanunilik ilkesinin” olduğu vergi hukukunda kıyas yapılması kesin bir ifadeyle yasaklanmıştır (Bilge, 2000: 200). Vergilerin yalnızca yasal çerçevede belirtilen kişiler ve konular üzerinden tahsil edilmesi, bu nedenle yasa metinlerinde yer almayan kişi, davranış ve konuların vergiye dahil edilemeyeceği açıktır (Birsenoğlu, 2003: 176). Vergilemeye ilişkin olan yasa hükümlerinin kıyas yöntemiyle yorumlanması, vergilendirme ilkelerinden olan hukuk devleti kavramına, vergilerin kanuniliği ilkesine ve de hukuki güvenlik ilkesine ters düşmektedir. Bu durum yargı organlarının ve idarenin bu usulle farklı bir vergiyi doğuran olay meydana gelmesine veya yurttaşın vergi yükünün arttırılmasına sebebiyet verebilir; bu da bireylerin hukuki güvenliği ve toplumsal barışı bozucu bir etki oluşturmaktadır (Erkin, 2013: 1124; Doğrusöz vd., 2018: 46).

Kıyas yasağı ilkesinin hukuki güvenlik ilkelerinin belirleyicileriyle bir bağ kurulmadan değerlendirilmesi doğru olmamaktadır. Kıyas yasağı ilkesi, vergilendirmeye dair ortaya konmuş olan yasaların kuralları belli, net, açık ve anlaşılır bir biçimde, yani tamamen belirli bir şekilde düzenlenmesini ve uygulanabilir olmasını zorunlu kılmaktadır. Aksi takdirde, yasaların farklı biçimlerde yorumlanabilen ve belirsizlik içeren karmaşık anlamlar taşıdığı durumlarda kıyas yasağı ilkesinin ihlaline sebep olunabilmektedir. Bu nedenlerle, kıyas yasağı, belirlilik ilkesinin tamamlayıcısı olarak değerlendirilmektedir (Ekeryılmaz, 2019: 51).

2.13.6. Ekonomik Yaklaşım İlkesi

Ekonomik yaklaşım ilkesi vergi yargılamasına özgü olan bir ilke olarak karşımıza çıkmaktadır (Öner, 2023: 46; Taşkın, 2012: 71). VUK m. 3/B’de düzenlenme alanı bulan; “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” hükmü ile ekonomik yaklaşım ilkesine atıf verilmiştir (Şenyüz vd., 2022: 318; Basa, 2018: 186; Ünsal ve Ortaç, 2022: 280; Kalenderoğlu, 2017: 34). Ekonomik yaklaşım ilkesi vergilemeye ilişkin olayların ve vergi yasalarının ortaya konularak belirli hukuki olaylara uygulanmasında bu kuralların biçimsel yapısından ziyade ekonomik olarak bir değer ifade etmesi anlamını taşımaktadır (Batı, 2023: 610). Madde metninde de ifade edildiği üzere olayların gerçek mahiyetinin araştırılması ve yargılama sonucunda ortaya konulabilmesi için oldukça öneme sahip bir ilkedir. Bu

sebeple vergiyi doğuran olayın hukuki açıdan tespitine değil esas mahiyetine, ifade ettiği ekonomik ve parasal değerine değinmektedir. Verilemeye ilişkin hukuki olayların özünde ekonomik sonuçlar ön plana çıkmaktadır (Öner, 2023: 46).

Ekonomik yaklaşım kavramı uyumsuzluğa ya da hukuki olaya ilişkin konuyu irdeleme ve yorumlama unsurlarından oluşmaktadır (Şenyüz vd., 2022: 319; Öncel vd., 1985: 28). Bu yorum sayesinde vergiyi doğuran hukuki olaya uygulanması gereken hukuki kural veya kuralların sayısal değerler ve gerçekler dikkate alınarak belirlenir ve hukuki olayın özü ortaya çıkarılmış olur (Basa, 2018: 186). Bununla birlikte olayın mahiyeti ortaya çıkarılırken vergilerin kanuniliği ilkesine zarar verici, tamamıyla keyfiyete dayalı işlem ve uygulamalardan sakınmak ve vergilerin kanuniliği ilkesinin her zaman gözetilmesi gerekmektedir (Akkaya, 2002: 114). Vergi yargılaması hukukunda istisnai durumlar hariç olmak üzere delil serbestisi ilkesiyle birlikte vergilemenin ekonomik amaçlarının gerçekleştirilebilmesi için ekonomik yaklaşım ilkesi kabul görmüştür (Taşkın, 2012: 71). Ekonomik yaklaşım ilkesinin en temel işlevi vergilemeye hâkim olan ilkelerden mali güce göre vergilendirme ilkesinin işler hale gelmesini sağlayarak vergilemede eşitliğin ve adaletin sağlanmasına katkıda bulunmaktır (Taşkın, 2012: 72). Bunun yanı sıra genel olarak peçeleme işlemlerinin ve sözleşmelerin ortaya çıkarılmasında kullanılan bir ilke olarak ekonomik yaklaşım ilkesi; vergi kanunlarının lafzında geçen soyut kavramları belirlenebilir, hesaplanabilir ve somut hale getirmektedir (Erol, 2019: 61). Vergilemede adalet ve eşitliğin sağlanması için; ekonomik olayların gerçek mahiyetinin araştırılması ve amacının ne olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir. Soyut kanunların somut verilere dönüşmesinde bütünlük sağlamasına yardımcı olan, vergi hukuku içerisinde özgün bir biçimde yer tutan ve amaçsal yorum yöntemiyle bir eşbiçim halde devam eden ekonomik yaklaşım ilkesi hukuka yeni bir yorum ve yöntem getirmiştir.

3. BÖLÜM: TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARI VE DÜZELTME YOLLARININ DANIŞTAY KARARLARINDA GÖRÜNÜMÜ

1982 Anayasasında yüksek mahkemeler arasında bağımsız nitelikte bir mahkeme olarak düzenlenen Danıştay kurumu yargılama yetkisini temyiz mercii olarak kullanmaktadır. İdari mahkemelerce verilmiş olan, kanunların farklı bir idari yargı merciine bırakmadığı hükümlerin son inceleme mercii olan Danıştay aynı zamanda bazı davalara ilk inceleme mercii olarak da bakmaktadır (AY, m.155). Daireler halinde görev yapan Danıştay'ın teşkilat yapısında 4 Vergi Dava Dairesi bulunmakta iken, 20 Temmuz 2023 itibariyle yapılan son düzenleme⁴¹ ile Danıştay Dördüncü Dairesinin görev alanı değiştirilerek, yalnızca Üçüncü, Yedinci ve Dokuzuncu Daireler Vergi Dava Dairesi olarak vergi mahkemelerinde verilen kararlara karşı uyuşmazlık çözme görevini yerine getirmektedir. Danıştay bünyesinde İdari ve Vergi Dava Daireleri ile birlikte İdari Dava Daireleri Kurulu (İDDK) ve Vergi Dava Daireleri Kurulları (VDDK) bulunmaktadır. Vergi Mahkemelerince verilmiş olan ısrar kararları ve Vergi Dava Daireleri tarafından ilk derece mahkemesi sıfatıyla verilmiş olan kararları temyizen incelemek Vergi Dava Daireleri Kurulunun (VDDK) görevleri arasında yer almaktadır (DK, m.38).

Vergi Dava Daireleri (3, 7, 9), vergi uyuşmazlıkları hakkında ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştayda açılan davaları karara bağlar; ayrıca istinaf hükümlerinin yürürlüğünden sonra bölge idare mahkemeleri vergi dava dairelerince verilen kararları temyizen inceler. (Dan. Faaliyet Raporu, 2024).

3.1. Danıştay'ın Seçilmiş Yıllara Göre Vergilemeye İlişkin Dava ve Dosya İstatistikleri

Bu bölümde Danıştay Vergi Dava Dairelerinde görülen dava sayıları, duruşmalı olarak görülen davalar, müzakere sonucu karara çıkan dosyalar, seçilmiş yıllara göre gelen dosya sayıları, seçilmiş yıllara göre sonuçlanan, karara bağlanan dosya sayıları, Danıştay Başkanlığı tarafından seçilmiş yıllara göre yayımlanan dava dosya sayıları gibi birtakım istatistiki bilgilere yer verilecektir.

⁴¹Danıştay Başkanlık Kurulu'nun 19.07.2023 tarih ve 2023/33 sayılı kararı

3.2. Vergilemeye İlişkin Genel Çerçeve

Danıştay Başkanlığı karar arama sayfasında yayımlanan kararlar çerçevesinde elde edilen verilere göre:

Danıştay Başkanlığı karar arama sayfasında güncel olarak yayımlanmış olan toplam 328.066 adet⁴² karar dokümanı bulunmaktadır. Bu kararlar arasında yalnızca “vergi” kelimesini içeren 166.777 adet karar, yalnızca “hata” kelimesini içeren 5044 adet karar bulunmaktadır. Aynı anda “vergilendirme hatası” kelimesinin yer aldığı ise 1304 adet karar ve “yanlışlığın düzeltilmesi” kelimesinin yer aldığı 3172 adet karar dokümanı, “hataların düzeltilmesi” başlığına ilişkin ise toplamda 302 adet karar dokümanı karşımıza çıkmaktadır.

Vergi hatalarının belirlenmesine yönelik hükümlerin yer aldığı “vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat” kelimelerinin birlikte geçtiği 42 adet karar bulunmakta iken, düzeltmeye ilişkin hükümlerin yer aldığı “düzeltme yetkisi ve reddiyat” kelimelerini birlikte içeren toplamda 43 adet karar olduğu görülmektedir.

3.3. Dairelere Göre Danıştay'a İntikal Eden Vergilendirmeye Konu Dosya Sayıları

Dava Dairelerinde Vergilendirmeye Konu Açılan Dosya Sayıları					
	2020	2021	2022	2023	2024
3. Daire	5197	4048	4300	5476	5259
4. Daire	6509	9245	7611	6272	-
7. Daire	3939	5105	4854	3907	3672
9. Daire	6313	4897	4906	4621	7497

Tablo 2: Vergilendirmeye İlişkin Açılan Dosya Sayıları

*4. Daire 2023 yılından sonra İdari dava dairesi olarak görev yapmaya başlamıştır.

Kaynak: 2020-2024 yıllarına ait Danıştay yıllık raporları incelenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

Danıştay ilgili Vergi Dava Dairelerinde belirtilen yıllara göre açılan dosya sayıları tabloda belirtilmiştir. Verilere göre vergilendirmeye ilişkin konularda açılan dosya sayılarında 2020 yılından 2021 yılına gelindiğinde daha çok artma eğilimli bir veri seti

⁴² Danıştay Karar Arama, <https://karararama.danistay.gov.tr/> (Erişim Tarihi:18/04/2025).

gözlemlenmiştir. Bunun sebebinin ülkede yaşanan salgın hastalıklar dolayısıyla meydana gelen uyuşmazlıklarda artış olması ve yavaş yavaş normal hayata dönüş sağlanması olarak gösterilebilmektedir. 2022, 2023 ve 2024 yıllarında da bu artış trendi devam ederek dairelerde iş yükünü oluşturmuştur. 2022 yılından 2024 yılına kadar Danıştay'ın 11 Dava Dairesinde toplamda 80774 açılan dosya sayısı, 2024 yılında genel toplamda %2,4 oranında artarak 82736 sayısına yükselmiştir. (Dan. Rapor, 2024).

3.4. Dairelere Göre Vergilendirmeye İlişkin Sonuçlanan Dosya Sayıları

Dava Dairelerinde Vergilendirmeye Konu Sonuçlanan Dosya Sayıları					
	2020	2021	2022	2023	2024
3. Daire	6620	6703	5840	6359	8125
4. Daire	6757	11671	9616	7536	-
7. Daire	5379	6117	5702	5103	5470
9. Daire	6416	7768	6832	6293	8180

Tablo 3: Vergilendirmeye Konu Sonuçlanan Dosya Sayıları

Kaynak: 2020-2024 yıllarına ait Danıştay yıllık raporları incelenerek yazar tarafından oluşturulmuştur. Yukarıdaki verilerin tabloda yer alan verilere göre Danıştay'ın ilgili Vergi Dava Dairelerinde vergilendirme işlemlerine ilişkin açılan dosyalara karşılık olarak dairelerde sonuçlanan dosya sayıları verilmiştir. Buna göre ele alacağımız 2022 yılında 3. Daire için %6,8 olan sonuçlanma oranı, 2023 yılında %7,2'ye, 2024 yılında ise %8,5'e yükselmiştir. 2023 yılında 7. Dairede sonuçlanan dosyalara bakıldığında %5,4 oranında görülmekte iken, bu rakam 2024 yılında %5,7 olmuştur. En fazla artış ise 9. Dairede sonuçlanan dosya sayısında gözlemlenmiştir. Buna göre 2023 yılında %6,7 oranında dosya sonuçlanmışken, 2024 yılına gelindiğinde bu oran %8,6 oranına yükselmiştir (Dan. Rapor, 2024). Bir önceki yıla oranla artan dosya sayılarının sebebinin ise önceki yıldan devreden dosyaların ve mevcut yıldaki dosyaların birlikte sonuçlandırılmış olmasıdır.

3.5. Yayımlanan Karar Sayıları

Vergi Dava Daireleri Kurulu ve Dairelerin Yayımlanan Karar Sayıları					
	2020	2021	2022	2023	2024
3. Daire	61	4672	4504	4183	4151
4. Daire	95	6714	6457	7391	6490*
7. Daire	56	4066	3785	3912	4146
9. Daire	50	4502	4959	5098	5759
VDDK	115	1199	820	900	1557

Tablo 4: Vergi Dava Daireleri Kurulu ve Dairelerin Yayımlanan Karar Sayıları

*Bu yıldaki kararlarını İdari Dava Dairesi olarak vermiştir.

Kaynak: 2020-2024 yıllarına ait Danıştay yıllık raporları incelenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

Danıştay tarafından verilen kararların tamamı yayınlanmamaktadır. Bir önceki Tablo 3’te yer alan sonuçlanan dosya sayıları tablosunda da görüleceği üzere 2024 yılında 3. Dairede sonuca bağlanan 8125 adet dosyanın, yalnızca 4151 tanesi yayımlanarak erişime sunulmuştur.

Yine aynı şekilde incelenecek olursa 9. Dairede 2024 yılında sonuca bağlanan 8180 adet dosya bulunmakta iken, bu sonuca bağlanan dosyaların 5759 tanesi Danıştay Başkanlığı tarafından yayımlanarak erişime açılmıştır.

3.6. Duruşmalı Olarak Görülen Dosya Sayıları

2020-2024 Yılları Arasında Duruşma Yapılan Dosya Sayıları					
	2020	2021	2022	2023	2024
3. Daire	0	0	0	1	17
4. Daire	1	2	1	2	.*
7. Daire	0	2	1	2	11
9. Daire	1	10	0	0	0

Tablo 5: 2020-2024 Yılları Arasında Duruşma Yapılan Dosya Sayıları

*2023 yılından sonra İdari dava dairesi olarak görev yapmaya başlamıştır.

Kaynak: 2020-2024 yıllarına ait Danıştay yıllık raporları incelenerek yazar tarafından oluşturulmuştur. Danıştay Dava Dairelerinde yargılama dosya üzerinden gerçekleştirilmekle birlikte, her yıl Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen yeniden değerlendirme oranında hesaplanan artışla dosyaların duruşmalı olarak görülebilmesi için parasal sınır ortaya çıkmaktadır. 2025 yılı için Danıştay’da duruşmalı olarak dosya incelenmesinin alt sınırı 388.000 Türk Lirası olmuştur. Buna göre kural olarak duruşmasız bir şekilde gerçekleştirilen yargılamaların yanında duruşmalı olarak görüşülen dosyaların da olduğu yukarıdaki tabloda belirtilmiştir. 2024 yılında belirlenmiş 270.000 TL olan parasal sınırı aşan ve Danıştay’a intikal eden dosyalarda %100 oranında bir artış olduğu da tablodan anlaşılmaktadır. Yayımlanan kararlar üzerinden alınan istatistiki veriden de görüleceği üzere bu sınırı aşan meblağda vergi uyumsuzluğuna konu dosyaların yalnızca 27 adet olduğu anlaşılmaktadır.

3.7. Dosyalar Üzerinde Yapılan Müzakere Sayıları

2020-2024 Yılları Arasında Yapılan Müzakere Sayıları					
	2020	2021	2022	2023	2024
3. Daire	107	142	127	123	142
4. Daire	115	158	143	150	-*
7. Daire	94	125	131	120	127
9. Daire	91	119	117	97	111

Tablo 6: 2020-2024 Yılları Arasında Yapılan Müzakere Sayıları

Kaynak: 2020-2024 yıllarına ait Danıştay yıllık raporları incelenerek yazar tarafından oluşturulmuştur.

*2023 yılından sonra İdari dava dairesi olarak görev yapmaya başlamıştır.

Danıştay Kanun’una göre her dairede bir başkan ve yeteri kadar üye bulunmaktadır. Buna göre Vergi Dava Dairelerinde kararlar kural olarak çoğunlukla verilmektedir. Her bir dairede bir başkan ve yeteri kadar üye bulunmakta, heyetler en az 4 üyenin katılımıyla toplanmaktadır (DK, m.13/2). Aynı dairede birden fazla heyetle çalışılması halinde her bir heyetin yapmış olduğu müzakere sayısı dikkate alınarak yukarıdaki tablo oluşturulmuştur.

3.8. Vergilendirme Hatalarına İlişkin Danıştay Kararları

3.8.1. Danıştay 7. Dairesi, 07.10.2004 tarih, E:2021/2601 ve K:2024/2400 Sayılı

Karar ⁴³

Temyiz başvurusunda bulunan Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın talebi; davacı Banka tarafından düzenlenen ancak lehdarı tarafından kabul edilmemesi nedeniyle iptal edilen teminat mektuplarına ait damga vergisinin beyan edilerek ödenmesinden sonra, olayda vergilendirme hatası bulunduğundan bahisle yapılan şikâyet başvurusunun reddedilmesine ilişkin işlemi iptal eden Vergi Mahkemesi kararının, bozulması istemine

⁴³Danıştay 7. Dairesi, 07.10.2004 tarih, E:2021/2601 ve K:2024/2400 sayılı karar, <https://www.legalbank.com.tr>, (Erişim Tarihi:18/04/2025).

ilişkindir. İstemin reddi yönünde bir talep bulunmaktadır. Buna göre teminat mektubu düzenlendiğinde ibraz edilebilecek nitelik kazanmakta, ibraz edilecek belgeler de damga vergisinin konusunu oluşturmakta, muhatabın söz konusu belgeyi kabul etmemesi vergiyi doğuran olayı etkilemeyeceğinden muhatapça kabul edilmeyen teminat mektubunun damga vergisi yükümlülüğü doğurmayacağı gerekçesiyle verilen mahkeme kararında yasal isabet bulunmadığı gerekçesiyle iptal edilen Ankara 3. Vergi Mahkemesi kararı söz konusudur. Bu nedenle temyiz isteminin kabul edilerek, olayda vergi hatası bulunmadığı gerekçesiyle mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir.

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın yaptığı temyiz başvurusu; davacı Banka'nın düzenlediği, ancak alacaklı tarafından kabul edilmeyen teminat mektuplarının damga vergisinin beyan edilip ödenmesinden sonra, olayda vergilendirme hatası olduğunu belirterek reddedilen şikâyet başvurusuna yönelik Vergi Mahkemesi'nin kararının bozulmasını istemektedir. İstemin reddedilmesi talep edilmektedir.

Bu bağlamda, teminat mektubunun düzenlenmesiyle birlikte ibraz edilebilir hale geldiği, ibraza sunulacak belgelerin damga vergisine konu olduğu, muhatabın belgeyi kabul etmemesinin vergiyi doğuran olaya etki etmeyeceği ve muhatap tarafından kabul edilmeyen teminat mektubunun damga vergisi yükümlülüğünü doğurmayacağı gerekçesiyle iptal edilen Ankara 3. Vergi Mahkemesi kararı söz konusudur. Bu nedenle, temyiz talebinin kabul edilerek olayda vergi hatası bulunmadığı yönüyle mahkeme kararının bozulması gerektiği düşünülmektedir. Sonuç olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesi, mükelleflerin vergi işlemlerinde oluşan hataların düzeltilmesi için vergi dairesine başvurabileceklerini açıklamaktadır. Aynı Kanun'un 124. maddesine göre ise, Vergi Mahkemeleri'nde dava açma süresi sona erdikten sonra yapılan düzeltme talepleri reddedilen mükellefler, şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurabilir. Ayrıca, VUK'un 116. maddesi, vergiyle ilgili hesaplamalarda veya vergilendirmede meydana gelen hatalar nedeniyle haksız yere fazla ya da eksik vergi talep edilmesi veya tahsil edilmesini "vergi hatası" olarak tanımlamaktadır. Bunun yanında, 117. ve 118. maddelerde bu hata türleri detaylı bir şekilde ele alınmaktadır. Bu düzenlemelerden de anlaşıldığı üzere, vergi hatası kapsamında düzeltme talep edebilmek için, bahsedilen hata; idari ya da yargı organları tarafından, VUK'un 3. maddesinde belirtilen yorumlama yöntemlerine başvurmaksızın, açık ve anlaşılır bir

şekilde ifade edilmelidir. Bu çerçevede, davada ortaya konan konunun, yukarıda belirtilen yasal düzenlemelere göre vergi hatası olarak değerlendirilemeyeceği sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle, belirtilen hatanın düzeltilmesi ya da şikâyet yollarıyla giderilmesi mümkün olmadığından; hukuki bir soruna bağlanan ve yalnızca yasal düzenlemelerin yorumuyla çözülebilecek nitelikteki bu uyuşmazlıkta, düzeltme ve şikâyet yolu ile gerçekleştirilen işlemi iptal eden mahkeme kararında hukuka uygunluk söz konusu olmamıştır. Bu gerekçeyle mahkeme kararının bozulmasına hükmedilmiştir. Bu nedenle, ileri sürülen hatanın düzeltme ve şikâyet yollarıyla giderilmesi mümkün olmadığından; hukuki bir soruna dayanan ve ancak yasal hükümlerin yorumlanmasıyla çözülebilecek nitelikteki bu uyuşmazlıkta, düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulması suretiyle tesis edilen işlemi iptal eden mahkeme kararında hukuka uygunluk bulunmamıştır. Bu gerekçeyle, mahkeme kararının bozulmasına hükmedilmiştir.

Söz konusu bu uyuşmazlıkta davacının ileri sürdüğü durum vergilendirmeye ilişkin hata olduğu gerekçesiyle öne sürülerek bunun düzeltilmesine yönelik olarak açılmış bir davadır. Ancak somut olaydaki vergi hatası olduğu öne sürülen konu düzeltme ve şikâyet yoluyla giderilebilecek bir vergi hatası değil, ancak yargı yolunda çözümlenmesi gereken bir hukuki ihtilaf olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim vergi hukukunda hukuki hata, vergi idaresi veya mükellef tarafından yasal bir hükmün açık ve nesnel biçimde yanlış uygulanması durumudur, yorum veya hukuki tartışma gerektirmemektedir. Bu hatalar vergi hatası kapsamında ele alınmaktadır. Buna karşılık hukuki ihtilaf, kanunun farklı yorumlanmasından kaynaklanan tartışmalı durumları ifade eder ve burada nesnel bir hatanın varlığı söz konusu değildir. Kapsamlı hukuki değerlendirme gerektirir ve düzeltme-şikâyet yoluyla değil, idari dava yoluyla çözülebilmektedir. Örnek kararda da ele alındığı üzere böyle uyuşmazlıklarda Danıştay, hukuki ihtilaf ve hukuki hata ayrımını belirtmiş ve uyuşmazlığın vergi hatası niteliğine haiz olmadığı yönündeki kararları gerekçelendirerek sonuçlandırdığı yapılan incelemelerde sıklıkla karşılaşılmıştır. Bu karar Danıştay'ın "hukuki ihtilaf ve hukuki hata" kavramına atıf yaparak verdiği kararlara örnek olarak ele alınmıştır.

3.8.2. Danıştay 3. Dairesi, 07.10.2021 tarih, E:2021/1102 ve K:2021/2923 Sayılı Karar ⁴⁴

Temyiz başvurusunda bulunan ABC İmalat Sanayi Ticaret şirketinin talebi; 2016 ve 2017 yılında pişmanlık hükümlerinden yararlanarak vermiş oldukları beyanname üzerinde tahakkuk eden katma değer vergisi, pişmanlık zammı ve fer'ilerinin hata sonucu eklenmiş olduğu gerekçesiyle söz konusu bu hata ve yanlışlığın düzeltilmesi talebine ilişkindir.

İlk derece mahkemesi bu kararda ihtirazi kayıt olmaksızın pişmanlıkla verilen beyannamenin üzerinden tahakkuk eden vergi ve pişmanlık zammına ilişkin dava açılmayacağı gerekçesiyle incelenmeksizin red kararı uygulamıştır. Bölge İdare Mahkemesi de istinaf başvurusunun usul ve yasaya uygun olduğunu ancak Vergi Mahkemesi kararının kaldırılacak nitelikte olmadığı gerekçesiyle dosyanın reddi yönünde karar kılmıştır.

Bunun yanı sıra temyiz edenin iddiası ve gerekçesine göre ise; dava konusu dönemlere ilişkin verilen düzeltme beyannamelerinde yapılan bir hata nedeniyle sonrasında bu beyanların tekrardan düzeltildiği, yapılan bu hatanın 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 119 ve 120. maddeleri uyarınca davalı idarece düzeltilmesi gerekirken incelemeye sevk edilerek düzeltme işleminin yapılmamasının hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek kararın bozulması gerektiğini savunmuştur.

Sonuç olarak dosyadaki belgeler ışığında temyizen incelenen kararın usul ve yasaya uygun olduğu, ihtirazi kayıt olmaksızın pişmanlıkla verilen beyannamenin üzerinden tahakkuk eden vergi ve pişmanlık zammına ilişkin dava açılmayacağı ve dilekçede ileri sürülen temyiz nedenlerinin bozulmasını gerektirecek nitelikte olmadığı düşünceleriyle temyiz isteminin reddine karar verilmiştir.

Yanlışlığa ilişkin olarak hata ve düzeltme taleplerinin genel olarak hukuki hata ve hukuki ihtilaf ayırımlarının doğru tayin edilememesinden olduğu görülmektedir. Danıştay'a intikal eden ve verilen kararların büyük çoğunluğunda bu ayırımın yanlış yapıldığı ve hata değil ancak hukuki ihtilaf olduğuna ilişkin kararların olduğu görülmektedir. Danıştay da burada kararlara ilişkin sorunların çözümünü ifade ederken ilgili VUK maddelerine atıfta bulunarak, yalnızca kanunda belirtilen durumların vergi hatasına haiz olacağını

⁴⁴Danıştay 3. Dairesi, 07.10.2021 tarih, E:2021/1102 ve K:2021/2923 sayılı karar, <https://www.lexpera.com.tr>, (Erişim Tarihi:18/04/2025).

belirtmek, kararlarını bu yönde tesis etmektedir. Bu kararları vergilemeye ilişkin hatalardan ayrı tutmak doğru bir yaklaşım olmamaktadır. Çünkü ikisi birbirine çok fazlaca karıştırılan terimler olması dolayısıyla birçok uyuşmazlık yargıya intikal etmekte ve uyuşmazlıkların konusunu oluşturmaktadır. Söz konusu bu uyuşmazlıkta yine hata sonucu meydana gelen durumun ancak “ihtirazi kayıt şerhi konularak gerçekleşmiş olsaydı hata niteliğini taşıyacağını” belirtmiştir. Bu karar hata başlığında yargıya taşınmış olup, Danıştay’ın hukuki ihtilaf ve hata kavramına atıf verdiği kararlara örnek olarak ele alınmıştır.

3.8.3. Danıştay 7. Dairesi, 25.05.2009 tarih, E:2008/1371 ve K:2009/2629 Sayılı Karar⁴⁵

Temyiz talebinde bulunan davacı kurum, 4958 sayılı Sosyal Sigortalar Kurumu Kanunu’nun “Muafiyetler” kısmını içeren 23. maddesine göre, Kurumun açtığı ve taraf olduğu davalar, icra işlemleri ve mahkeme kararlarının her türlü vergi, resim, pul ve harçtan muaf olduğunu ifade etmektedir. Bu durumda, harç ödemediği dava açılmış olmasına rağmen, birinci derece mahkeme tarafından verilen kararda davacı kurum aleyhinde harç alınmasına karar verilmesi hukuka aykırı görülmekte ve kurumun muafiyetinin dikkate alınmadığı iddiasıyla kararın kaldırılmasını talep etmektedir. Görüş açısından, Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 11. 02. 1988 tarihli ve E:1987/3, K:1988/1 numaralı kararı uyarınca, Sosyal Sigortalar Kurumuna bir muafiyet tanınmıştır. Bu çerçevede, davacı Kurumun sahip olduğu araçların motorlu taşıtlar vergisinden muaf olduğuna dair bir ifade yer almaktadır. Bahsedilen karar, 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 40. maddesinin dördüncü fıkrasına göre, Danıştay Daireleri ve Kurulları, İdari Mahkemeler ve idare açısından zorunlu bir niteliktedir. Bu durum ışığında, mevcut uyuşmazlığın, Vergi Usul Kanunu’nun 116. maddesinde belirtilen vergi hatası kapsamına girdiği görülmektedir. Bu nedenle, olayda VUK’ta belirtilen düzeltme ve şikâyet yöntemlerine ilişkin maddelerin uygulanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. İlgili kurumun motorlu taşıtlar vergisinden muaf tutulması, 2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 40. maddesi hükmü gereğidir. Bu nedenle, kuruma ait araçların

⁴⁵Danıştay 7. Dairesi, 25.05.2009 tarih, E:2008/1371 ve K:2009/2629 sayılı karar, <https://www.legalbank.com.tr>, (Erişim Tarihi:18/04/2025).

vergilendirilmesi işlemi, Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesi uyarınca bir vergi hatası olarak değerlendirilmelidir.

Sonuç olarak söz konusu olayın vergilendirme hatası olarak kabul edilerek temyiz isteminin kabulü ile mahkeme kararının bozulması ve mahkemece yeniden verilecek kararlar yargılama giderlerinin de hüküm altına alınacağına oybirliği ile karar verilmiştir. Söz konusu uyuşmazlıkta olay, doğrudan madde 116 kapsamında vergi hatası kapsamında değerlendirilmiştir. Burada vuku bulan hata VUK m. 118'de sayılan hallerden olan "mükellefiyette hata" türüne girmektedir. Buna göre açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kişi veya kurumlardan vergi istenmesi veya alınması doğrudan "mükellefiyette hata" türüne girmektedir. Çünkü vergi idaresi veya mahkeme, yasal muafiyeti göz ardı ederek vergi tahakkuku yapmış ve bu durum açık ve objektif bir hatadır, yorum gerektiren hukuki bir ihtilaf değildir. Bu Danıştay kararı mevzuatta açıkça belirtilmiş muafiyetin uygulanmaması nedeniyle yapılan yanlış tahakkuk dolayısıyla meydana gelen uyuşmazlık olarak ele alınmıştır.

3.8.4. Danıştay 9. Dairesi, 21.12.2022 tarih, E:2022/171 ve K:2022/6589 Sayılı Karar⁴⁶

Kanun yararına temyiz edilen uyuşmazlığa konu ihale sözleşmesi nedeniyle ihale kararı ve sözleşmesi üzerinden ödenen damga vergisinin iadesi talebiyle yapılmış olan düzeltme-şikâyet başvurusunun reddedilmesine ilişkin olarak Gelir İdaresi Başkanlığı'nın işlemin iptali ve ödenen miktarın yasal faiziyle iadesinin istemiyle dava açılmıştır. İhale kararı ve sonrasında imzalanan sözleşme üzerinden hesaplanarak tahsil edilen damga vergilerinin vergiden müstesna tutulan kağıtlardan olması nedeniyle vergilendirme işleminin mevzuunda hata yapıldığı gerekçesiyle Vergi Usul Kanunu'nun ilgili maddelerinde düzenlenen vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin olduğu değerlendirilmesi gerektiği savunulmuştur. Bu doğrultuda işin esası incelenerek karar verilmesi gerekmektedir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde, mükelleflerin vergi işlemlerinde ortaya çıkan hataların düzeltilmesini vergi dairesinden talep edebilecekleri hükme

⁴⁶Danıştay 9. Dairesi, 21.12.2022 tarih, E:2022/171 ve K:2022/6589 <https://www.legalbank.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/04/2025).

bağlanmıştır. Aynı Kanun'un 124. maddesinde ise, vergi mahkemelerinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme taleplerinin reddedilmesi hâlinde, mükelleflerin şikâyet yoluna başvurarak Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri düzenlenmiştir. Ancak İlk derece Mahkemesi tarafından, uyuşmazlığın hukuki bir ihtilaf olduğu, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili yukarıda anılan maddeleri kapsamında vergi hatası olarak değerlendirilemeyeceği gerekçesiyle işin esasına girmeden davanın reddine karar verildiği anlaşılmaktadır. 213 sayılı Yasa'nın yukarıda anılan vergilendirme hatalarını düzenleyen 118'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında da açık olarak vergi konusuna hiç girmeyen veya vergiden müstesna ya da istisnalı bulunan servet, gelir, kıymetli evrak, madde ve işlemler üzerinden vergi talep edilmesi veya tahsil edilmesinin mevzuda hata olduğu açık ve net bir biçimde yasa ile hükme bağlanmıştır.

Buna göre, anılan mahkeme kararında davacıdan ihale kararı ve ihale sözleşmesi için tahsil edilen damga vergisinin, 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu kapsamında istisna kapsamında olup olmadığının, bir başka ifade ile Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesi kapsamında mevzuda hatanın bulunup bulunmadığının değerlendirilmesi suretiyle hasıl olacak durumu göre karar verilmesi gerekirken, uyuşmazlığın esasına girmeksizin, ihtilafın vergi hatası kapsamına girmeyeceği ve hukuki bir ihtilaf olduğu gerekçesiyle verilen Mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu kanaatine varılmıştır. Sonuç olarak temyiz isteminin kabulü ile açıklanan hükmün sonuçlarına etkili olmayacağı üzere kanun yararına bozulmasına oyçokluğuyla karar verilmiştir.

Söz konusu uyuşmazlıkta olay, tahsil edilen damga vergisi, yasal olarak vergiden muaf veya istisna kapsamında olan ihale kararı ve sözleşmesi üzerinden yapılmıştır. Bu, açık ve objektif bir mevzuata aykırılık olup, yorum veya hukuki ihtilaf gerektiren bir durum değildir ve doğrudan vergi hatası kapsamında değerlendirilmektedir. Meydana gelen hata, VUK'un 118. maddesinde sayılan hallerden "mükellefiyette hata" türüne girmektedir. Buna göre, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf tutulan kişi ya da kurumlardan vergi talep edilmesi veya tahsil edilmesi açıkça mükellefiyette hata teşkil etmektedir. Nitekim vergi idaresi veya mahkeme, mevzuatta açıkça belirtilmiş istisnayı uygulamayarak vergiyi tahsil etmiştir. Açık ve objektif bir hata olarak sonuç doğurmuştur. Danıştay da bu kararında, mevzuatta açıkça düzenlenmiş muafiyetin uygulanmaması sebebiyle yapılan yanlış tahakkuktan kaynaklanan uyuşmazlığı ele almıştır.

3.8.5. Danıştay 9. Dairesi, 22.06.2021 tarih, E:2020/5591 ve K:2021/3799 Sayılı Karar⁴⁷

Dava konusu istem Millî Eğitim Bakanlığı'nca ihale ile sunulan ders kitapları ve öğretim materyallerinin satın alınması işleri sebebiyle ödenen damga vergisinin geri ödenmesi için yapılan düzeltme-şikâyet başvurusunun reddine ilişkin verilen kararın iptaline ve ödenen verginin faizle beraber geri ödenmesi istemine ilişkindir.

İlgili uyuşmazlık kapsamında Vergi Mahkemesi uyuşmazlığın vergilendirme hatası kapsamında değerlendirilmemesi gerektiği, ihaleye konu işin 222 sayılı İlköğretim ve Eğitim Yasası'nın 78 ve 83. Maddeleri kapsamında değerlendirilebileceği ve ilgili mevzuatın yorumlanması gerektiğine dair görüş bildirerek, vergi hatası bulunmadığı, hukuki uyuşmazlık niteliğinde olan davadaki iddiaların, vergi işleriyle ilgili olarak zamanında açılacak bir davada ele alınabileceği gerekçesiyle davayı reddetmiştir.

Bölge İdare Mahkemesi ise Vergi Mahkemesi'nin dayandığı hukuki gerekçeye dayanarak, ileri sürülen istemin kaldırılmasının sağlayacak durumda bulunmadığı gerekçesiyle istinaf başvurusunun reddi yönünde karar vermiştir.

Temyize konu olan davada, Millî Eğitim Bakanlığı tarafından davacıya verilen “Ders Kitapları Baskısı” ile “Ders Kitapları/Ders Notları ve Öğretim Materyalleri Baskı ve Satın Alınması” ihaleleri kapsamında, davacının damga vergisinden muaf tutulması gerektiği ve bu hususun vergi hatası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği sonucuna varılmıştır. Bu bağlamda, davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz başvurusunu reddeden Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmadığı kanaatine varılmıştır. Bu nedenle, davacının temyiz talebinin kabulüne, ilk derece Vergi Mahkemesi ile Bölge İdare Mahkemesi'nin ilgili tarih ve sayılı kararlarının bozulmasına karar verilmiştir.

Söz konusu uyuşmazlıkta olay, ilk derece mahkemesi ve onu takip eden istinaf mahkemesinin kararlarının yanlış olduğu, tahsil edilen damga vergisinin, yasal olarak vergiden muaf veya istisna kapsamında olan ihale kararı ve belgeler üzerinden yapıldığı Danıştay'ın temyiz incelemesi sonucunda açıkça anlaşılmıştır. Bu, açık ve objektif bir mevzuata aykırılık olup, VUK madde 118 kapsamında “mükellefiyette hata ve konuda/mevzuda hata” olarak değerlendirilip, yorum veya hukuki ihtilaf gerektiren bir

⁴⁷Danıştay 9. Dairesi, 22.06.2021 tarih, E:2020/5591 ve K:2021/3799 <https://www.legalbank.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/04/2025).

durum değildir. Nitekim vergiden muaf bulunan kişi veya kurumlardan vergi istenmesi ve açık olarak verginin mevzuuna girmeyen evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması hükmü gereği bu karar doğrudan vergi hatası kapsamında değerlendirilmiştir. Bu Danıştay kararı mevzuatta açıkça belirtilmiş muafiyetin eksik ve yanlış uygulanmaması nedeniyle yapılan vergilendirme hatası kapsamında meydana gelen uyumsuzluk olarak ele alınmıştır.

3.8.6. Danıştay 4. Dairesi, 06.10.2020 tarih, E:2020/2183 ve K:2020/3476 Sayılı Karar⁴⁸

Dava konusu vergi matrah artırımı yapan bir mükellef, yıllık beyannameye artırılan matrah satırında yıllık beyannameyle beyan edilen matrahın %15'i yerine, kurumlar vergisi matrahını yazmış ve bu somut durumda da mükellef, beyannameye yanlış matrah yazmış ve bu açık hesaplama hatası nedeniyle fazla vergi ödemiştir. Bunun fark edilmesinden sonra ilgili idareye başvuru yapmış ve idare bu düzeltme başvurusunu idare tarafından reddedilmiştir.

Temyiz talebinde bulunan mükellef, yıllık beyannameye yanlış matrah bildirilmesi nedeniyle ödenmiş olan kurumlar vergisinin iadesi talebiyle yaptığı başvurunun reddi üzerine, Vergi Mahkemesi kararının bozulmasını istemiştir. Mükellef, yıllık beyannameye yazılan matrahın yanlış hesaplandığını, ödenen verginin fazla olduğunu belirterek, idarenin hatalı tahakkuku VUK kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini ve buna istinaden düzeltmesini talep etmiştir.

Danıştay 4. Dairesi yapmış olduğu dosyanın incelenmesi sonucunda, mükellefin beyan ettiği matrah ile ödenmesi gereken matrah arasında açık bir hesaplama yanlışı bulunduğunu tespit etmiştir. Yapılan hatanın yorum veya hukuki değerlendirme gerektirmeyen, nesnel ve objektif bir matrah hatası olduğu belirlenmiş ve bu nedenle, 2577 sayılı Kanun ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve 117. maddeleri uyarınca söz konusu hatanın düzeltme ve iade kapsamında değerlendirilmesi gerektiğini ifade etmiştir ve davayı kabul etmiştir.

⁴⁸Danıştay 4. Dairesi, 06.10.2020 tarih, E:2020/2183 ve K:2020/3476 Sayılı Karar <https://www.legalbank.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/04/2025).

Sonuç olarak Danıştay, Bölge İdare Mahkemesi'nin, mükellefin talebini reddeden kararını usule ve esasa aykırı bularak bozmuş ve yapılan hatanın “hesap hatası” olduğunu kabul etmiştir. Bu hata açık ve objektif hesap hatası olduğu için VUK m. 117 kapsamındaki hata türlerinden “hesap hatası/ vergi matrah hatası” türüne girmektedir. Bu hata doğrudan objektif ve matematiksel tutarsızlık içerip yorum gerektirmediği için düzeltilmesi yönünde işlem yapılmasına karar vermiştir.

3.8.7. Danıştay 3. Dairesi, 25.10.2005 tarih, E:2005/529 ve K:2005/2279 Sayılı Karar⁴⁹

Temyiz talebinde bulunan Konut Yapı Kooperatifi, arsa sahibi ile imzaladığı anlaşmaya dayanarak arsasının karşılığında kendisi için hususi bir konut yapması istemiyle Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 7. Maddesinde kendisine yer bulan “sadece ortaklarla iş yapılması” şartını ihlal ettiğini belirterek, kendisine ait kurulan kurumlar vergisi ile katma değer vergisi yükümlülüklerinin düzeltilmesi için yapmış olduğu usule uygun şikayeti, somut olayda hukuki değerlendirme gerektiren ve düzeltme ile şikayet kapsamına girmeyen açık bir vergi hatasının tespit edilmediği gerekçesiyle kabul edilmeyen Vergi Mahkemesi kararının bozulması talebini içermektedir.

Buna göre ortaklarına konut sahibi yapma amacı gütmek üzere oluşturulan kooperatifin, arsa sahiplerine nakit yerine daire verilmesi yoluyla arsa temin etmesi, yalnızca ortaklarla iş yapılması şartını ihlal etmeyeceğinden dolayı, kendilerine vergi mükellefiyeti tesis edilmesinin açık ve bariz bir vergi hatası doğurduğu düşünüldükçe mahkeme kararının bozulması gerektiğini öne sürerek işbu dava yoluna başvurma gereği duyulmuştur.

Sonuç olarak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116. Maddesine göre, vergi hatası; vergiyle ilgili hesaplarda ya da vergilendirme aşamasında ortaya çıkan hatalar nedeniyle haksız yere fazla ya da eksik vergi talep edilmesi veya alınması şeklinde tanımlandıktan sonra, kanunun 117. maddesinde ise, matrah hataları ve vergi tutarındaki hatalar ve vergilendirmenin tekrarı gibi durumlar "hesap hataları" başlığı altında sayılmıştır. 118. maddede ise, "vergilendirme hataları" başlığı altında; vergi mükellefinin şahsında,

⁴⁹Danıştay 3. Dairesi, 25.10.2005 tarih, E:2005/529 ve K:2005/2279 <https://www.legalbank.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/04/2025).

mükellefiyetin türünde, vergi konusunun belirlenmesinde veya vergilendirme ya da muafiyet döneminde yapılan hatalar, usule ve esasa etkili olacak şekilde açıkça belirtilmiştir.

Aynı Kanun'un 122. maddesi, mükelleflerin vergi işlemlerinde oluşan hataların düzeltilmesi için vergi dairesinden yazılı talepte bulunabileceğini belirtmiştir. 124. madde ise, vergi mahkemesinde dava açma süresi sona erdikten sonra düzeltme talebi reddedilenlerin, şikâyet vasıtası ile Maliye Bakanlığı'na başvurma hakkına sahip olduğunu düzenlemektedir. Bu açıklamalardan, henüz vergi tahakkuk ettirilmeyen kooperatifin, mükellefiyetinin iptali için yaptığı başvurunun idari dava konusu olabilecek bir işlem içerdiği ve bu başvuruya 60 gün içinde yanıt verilmemesi durumunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın işleminin hukuka uygunluğu açısından yapılacak incelemeden sonra bir karar verilmesi gerektiği anlaşılmaktadır.

Bu nedenle, söz konusu başvurunun; vergi işlemleri kapsamında haksız yere talep edilen veya alınan vergilerle ilgili hataların düzeltilmesine yönelik hükümlere göre incelenmesi suretiyle verilen mahkeme kararında hukuka uygunluk tespit edilememesi sonucu, mahkeme kararının bozulmasına hükmedilmiştir. Bu kararda yine daha önce de karşımıza çıktığı üzere doğrudan VUK'a göre "vergilendirme hatasından" bahsedilmektedir. Vergiyle ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan fazla/eksik vergiye yol açan açık yanlışlıklar sebebiyle Kooperatife yanlış şekilde bir mükellefiyet tesis edilmiş ve "mükellefiyette hata kapsamında" değerlendirilmektedir. Bu durum, hesaplama hatası değil, doğrudan yanlış kişiyi veya kurumu mükellef kabul etme hatasıdır. Danıştay'ın yaklaşımına göre Kooperatifin, yalnızca ortaklarına konut sağlama amacı dışına çıkmadığı kabul edilmiş ve buna rağmen mükellefiyet tesis edilmesi "açık ve bariz vergi hatası" sayılmıştır. Dolayısıyla, mahkeme kararının hukuka uygun olmadığı sonucuna varılmıştır.

3.8.8. Danıştay VDDK, 05.02.2025 tarih, E:2023/398 ve K:2025/1 Sayılı Karar⁵⁰

Temyiz başvurusunda bulunan Davacı şirket, 2008 yılına ait kurumlar vergisi ve katma değer vergisi ile ilgili olarak düzenlenen ödeme emirlerinin bir kısmının mükerrer olarak

⁵⁰ Danıştay VDDK, 05.02.2025 tarih, E:2023/398 ve K:2025/1 Sayılı Karar <https://www.lexpera.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/04/2025).

kaydedildiğini ve bu nedenle aynı borcun birden fazla kez tahakkuk ettirildiğini belirtmiştir. Şirket, mükerrer tahakkukun açık ve nesnel bir hesap hatası oluşturduğunu ve bu nedenle düzenlenen ödeme emirlerinin iptal edilmesi gerektiğini savunmuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, mükerrer tahakkukun Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 117. maddesinde düzenlenen "hesap hataları" kapsamında değerlendirilebileceğine karar vermiştir.

Danıştay, mükerrer tahakkukun açık ve nesnel bir hesap hatası oluşturduğunu ve bu nedenle düzenlenen ödeme emirlerinin iptal edilmesi gerektiğini belirtmiştir. Kararda, mükerrer tahakkukun, vergi idaresinin hata yapması sonucunda haksız yere fazla vergi talep edilmesi olarak kabul edilmiştir. Verginin mükerrer olması aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması anlamını taşıdığından dolayı şirketin iddiasının yerinde olduğu anlaşılmıştır.

Sonuç olarak davacı şirketin iddiası, aynı borcun birden fazla kez tahakkuk ettirilmesiyle ilgili olup, bu durum VUK'un 117. maddesinin üçüncü fıkrasında belirtilen hata türlerinden "verginin mükerrer olması" hatası kapsamında değerlendirildiği açıkça görülmektedir. Danıştay tarafından ele alınan mükerrerlik hatasının çözümüne ilişkin karar örneği olarak ele alınmıştır.

3.8.9. Danıştay 4. Dairesi, 14.03.2022 tarih, E:2018/6251 ve K:2022/1524 Sayılı Karar⁵¹

Temyiz isteminde bulunan ilgili Bakanlık, Birleşik Arap Emirliklerinde mukim davacı şirketin doğalgaz boru hattının fiziki kontrol iş sözleşmesi nedeniyle ilgili yıllara ilişkin hakediş ödemelerinden kesinti yoluyla tahsil edilen kurumlar vergisinin iade edilmesi istemiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine dair ilk derece Vergi Mahkemesinin vermiş olduğu kararın iptali ile, tahsil edilen tutarın kesinti tarihinden itibaren yürütülecek yasal faiziyle beraber iadesine konu talepte bulunmaktadır.

İlk derece mahkemesi Türkiye Cumhuriyeti ile Birleşik Arap Emirlikleri arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleriyle davacının ilgili firma ile imzaladığı

⁵¹Danıştay 4. Dairesi, 14.03.2022 tarih, E:2018/6251 ve K:2022/1524 <https://www.lexpera.com.tr>, (ErişimTarihi:19/04/2025).

sözleşme kapsamında devletler arasındaki çifte vergilendirmeyi önleme anlaşması hükümleri gereği davacı firma tarafından yapılan işin serbest meslek olarak görülmesi ve ayrıca çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmasının gelir ve kurumlar vergisini kapsadığı hususları birlikte değerlendirildiğinde davalı idarece aksine adı geçen firmaya ait mükellefiyeti gerektirecek bir husus tespit edilmemiş olması yanında, 213 sayılı Vergi Usul Kanun'unun 116 ile 125. maddeleri arasında düzenlenen "vergi hataları" hükümleri uyarınca davacının hak edişlerinden kurumlar vergisi kesintisi yapılması ile mükellefiyette hata yapıldığı anlaşıldığından davacının hakediş ödemelerinden tevkifat yoluyla tahsil edilen kurumlar vergisi kesintisinin iadesi istemi üzerine yapılan başvurunun geri çevrilmesine yönelik işlemin hukuka uygun olmadığı tespit edilmiştir. Yukarıda belirtilen nedenlerle davanın kabul edilmesine karar verilmiştir.

Bölge İdare Mahkemesine yapılan istinaf başvurusunda ise ilk derece mahkemesinin verdiği kararın usul ve yasaya uygun olduğundan bahisle davacı idarenin istinaf başvurusunun reddi yönünde karar verilmiştir.

Sonuç olarak çifte vergilendirmeyi önleme anlaşmaları kapsamında bunun yanı sıra mükellefiyette hata yapıldığı gerekçeleriyle temyiz isteminin reddiyle birlikte, ilk derece mahkemesi ve Bölge İdare Mahkemesinin kararlarının onanmasına oyçokluğuyla karar verilmiştir.

Sonuç olarak somut olayda tahsil edilen vergi, yasal olarak mükellefiyeti bulunmayan şirkete uygulanmıştır. Bu durum yorum veya hukuki ihtilaf gerektirmeyen nesnel bir vergi hatasıdır. Burada vergi matrahı veya tutarında yanlışlık bulunmamaktadır; sorun mükellefiyetin yanlış belirlenmesi ile ilgilidir. Mükellefiyette hata tespit edilmiş, hakedişlerden kesinti yapılan kurumlar vergisinin iadesi gerektiğine karar vermiştir. Dolayısıyla bu Danıştay kararı “mükellefiyette hata” türüne örnek teşkil etmekte ve Çifte Vergilemeyi Önleme Anlaşması gibi uluslararası anlaşmaların dikkate alınmadığı durumlarda vergi hatasının nasıl tespit edilebileceğini gösterir nitelikte örnek bir karar olarak karşımıza çıkmaktadır.

3.8.10. Danıştay VDDK, 12.06.2025 tarih, E:2024/928 ve K:2025/40 Sayılı Karar⁵²

Temyiz başvurusunda bulunan davacı şirket, 2021 yılına ait gelir vergisi beyannamesinde, indirim konusu yaptığı yatırım harcamalarını yanlış bir dönemde beyan ettiğini fark etmiştir. Bu durumun, vergi matrahını etkileyerek fazla vergi tahsil edilmesine neden olduğunu belirten şirket, düzeltme ve şikâyet yoluyla fazla ödenen verginin iadesini talep etmiştir. Vergi dairesi, yapılan başvuruyu reddetmiş ve davacı, bu işlemin iptali için dava açmıştır.

Vergilendirme döneminde yapılan hesap hatası nedeniyle tarhiyatın düzeltilmesi gerekçesiyle açılan davada Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, davacının beyanında yer alan yatırım harcamalarının yanlış dönemde indirim konusu yapılmasının, Vergi Usul Kanunu’nun 118. maddesinde belirtilen “vergilendirme döneminde hata” kapsamında değerlendirilebileceğine karar vermiştir. Kurul, bu tür hesap hatalarının, vergi matrahını doğrudan etkileyen nesnel ve açık hatalar olduğunu ve düzeltme ve şikâyet yoluyla düzeltilmesi gerektiğini belirtmiştir.

Sonuç olarak, vergi dairesinin reddedici işlemi hukuka aykırı bulunmuş ve iptal edilmiştir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 2021 yılına ait gelir vergisi beyannamesinde yapılan hesap hatasının, Vergi Usul Kanunu’nun 118. maddesinde düzenlenen “vergilendirme döneminde hata” kapsamında değerlendirilebileceğine ve düzeltme ve şikâyet yoluyla düzeltilmesi gerektiğine karar vermiştir. Bu karar, vergi hatalarının düzeltilmesiyle ilgili uygulamada önemli bir örnek teşkil edebilecek güncel kararlardan birisidir.

3.8.11. Danıştay 9. Dairesi, 23.05.2023 tarih, E:2020/6035 ve K:2022/4706 Sayılı Karar⁵³

Temyiz başvurusunda bulunan davacı şirket 2012–2013 eğitim öğretim yılına ait ders kitapları alımı ihalesini kazanmış ve bu kapsamda yapılan hakedişler üzerinden damga vergisi ödemiştir. Ancak damga vergisi borcu, isim benzerliği nedeniyle yanlışlıkla farklı

⁵²Danıştay VDDK, 12.06.2025 tarih, E:2024/928 ve K:2025/40 <https://www.lexpera.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/06/2025).

⁵³Danıştay 9. Dairesi, 23.05.2023 tarih, E:2020/6035 ve K:2022/4706 <https://www.lexpera.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/06/2025).

bir mükelleften tahsil edilmiştir. Bu durum, mükellefin şahsında hata olarak yapıldığı düşünülerek davacı şirket tarafından yargıya taşınmıştır.

Danıştay yaptığı inceleme sonucunda; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinin birinci fıkrasına göre, "Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması" mükellefin şahsında hata olarak kabul edilir. Bu tür hatalar, vergi dairesinin mükellefiyet tespitinde isim, unvan veya vergi kimlik numarası gibi unsurları karıştırmaları sonucu ortaya çıkabilir ve söz konusu davadaki olay bu kapsamda değerlendirilmelidir şeklinde görüş bildirmiştir.

Sonuç olarak bu karar Danıştay'ın çözüme ulaştırdığı ve isim benzerliği nedeniyle vergi borcunun yanlış kişiden tahsili sonucunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 118. Maddesi kapsamındaki "mükellefin şahsında hata" türündeki vergi hatalarına çözüm olarak değerlendirilmiştir. Bu hataların nasıl tespit edildiğini ve düzeltildiğini gösteren önemli bir örnektir. İsim benzerliği veya vergi kimlik numarası karışıklığı, verginin asıl borçlusundan başka bir kişiden alınması gibi durumlar, mükellefin şahsında hata olarak değerlendirilir ve bu tür hataların düzeltilmesi için mükelleflerin düzeltme ve şikâyet başvuru yollarını kullanmaları sonucunda çözüme kavuşturulmaktadır.

3.8.12. Danıştay 7. Dairesi, 17.03.2022 tarih, E:2021/3862 ve K:2022/1065 Sayılı Karar⁵⁴

Temyiz başvurusunda bulunan A Başkanlığının talebi; davacı tarafından, 2012 yılı Kasım ayı ile 2014 yılı Haziran ayı arasındaki döneme ilişkin özel tüketim vergilerinin mahsup edilerek geri alınması için yapılan talebin reddine dair uygulamanın, mahkeme kararıyla iptal edilmesinin ardından, davacı tarafından bu tutara yasal faiz ödenmesi talebiyle yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddedilmesi kararının iptal edilmesi ile, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4. fıkrası gereği faiz ödenmesi istemine ilişkindir.

İlk derece mahkemesi bu kararda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinin 4 ve 5. fıkralarında yer alan hükümlerin yürürlüğe girdiği tarih itibarıyla davacı şirketin adına düzenlenen ödeme emirlerine istinaden ödediği vergiler ile iadesini talep ettiği

⁵⁴Danıştay 7. Dairesi, 17.03.2022 tarih, E:2021/3862 ve K:2022/1065 <https://www.lexpera.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/04/2025).

diğer vergilerin halihazırda ret ve iadesinin yapılmadığını, mükelleflerin lehine düzenlemeler içeren usul hükümlerinin derhal uygulanmasını öngören kural gereğince ise mahkeme kararına istinaden davacı şirkete iade edilen vergilerin düzeltme fişinin mükellefe ulaştığı zamana kadar geçen süre boyunca, 6183 sayılı Kanun uyarınca belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiziyle birlikte ödenmesi gerektiğinden bahisle dava ile ilgili işlemin yasalara uygun olduğu düşüncesiyle işlemin iptaline karar kılınmıştır. Bölge İdare Mahkemesi de istinaf başvurusunun usul ve yasaya uygun olduğunu ancak davalı idare tarafından ortaya konulan savların Vergi Mahkemesi kararını kaldırılacak nitelikte olmadığı gerekçesiyle dosyanın reddi yönünde karar kılınmıştır.

Bunun yanı sıra temyiz edenin iddiası ve gerekçesine göre ise; Mahkemece hukuka aykırı olarak vergilerin iadesinin yanında ferileri olan faizlerinin de ödenmesinin kararlaştırıldığı ancak vergilerin iadesine hükmedilmesi üzerine faiz ödenmesi gerektiğine ilişkin ise bir hukuki düzenlemenin mevcut olmadığını, iadeye ilişkin işlemlerin Vergi Usul Kanunu'na göre değil İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28. maddesine göre yapılması gerektiğini ileri sürerek kararın bozulması gerektiğini savunmuştur.

Sonuç olarak somut olayda, haksız olarak tahsil edilen verginin iadesinden sonra, iade isteğinden farklı ve bağımsız bir biçimde faiz ödenmesi istemiyle başvurulmuş olan düzeltme şikayet başvurusunun reddine ilişkin olan işlemde vergiyle bağlantılı hesaplarda veya vergilendirme işlemlerinde yapılmış olan hatalardan dolayı davacıdan haksız yere talep edilen ya da tahsil edilen fazla ya da eksik bir miktarın mevcut olmadığını, vergiden ayrı bir biçimde tek başına talep edilen faiz için 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun hatayı içeren 116. ve devamındaki maddelerinin uygulanma kabiliyeti mümkün olmadığından bahisle temyize konu hukuka aykırı kararın bozulmasına, temyiz isteminin kabulüne karar verilmiştir.

Söz konusu bu karar vergi hatası kapsamına giren bir örnek için değil “vergilendirme hatalarının sınırlarını gösterir nitelikte” bir örnek teşkil etmesi amacıyla ele alınmıştır. İlk başta vergilendirme hatası kapsamında başvurulmuş, bu ilgilere göre yargılama ve gerekçeler sunulmuş olup, nihayetinde Danıştay'ın yapmış olduğu son ve nihai inceleme ile vergiye bağlı olmayan bağımsız faiz taleplerinin, açık ve nesnel vergi hatası oluşturmadığı için düzeltme ve şikâyet yoluyla değil, farklı hukuki yollarla ele alınması

gerektiği kararı verilmiştir. Bu kapsamda önem arz eden ve örnek teşkil eden bir karar olarak karşımıza çıkmaktadır.



SONUÇ

Vergi hataları, vergi hukukunda açık ve objektif yanlışlıkları ifade ederken; hukuk uyuşmazlıkları, vergi kanunlarının farklı yorumlanmasından kaynaklanan anlaşmazlıkları ifade etmektedir. Bu iki terim arasındaki fark, çözüm yollarının belirlenmesinde önem taşımaktadır. Vergi hataları çoğunlukla açık nitelikte olduğundan, bunların çözümünde yargı yoluna başvurmaya gerek kalmadan, idari yollarla düzeltme yapılması mümkündür. Danıştay, kuruluş ve esasları kanun ile düzenlenen, idari ve vergiye ilişkin uyuşmazlıkların çözümünde yetkili en üst mercii olarak görev yapmaktadır. Aldığı kararlarını kesin niteliktedir ve itiraz yolu bulunmamaktadır. Kararlarını incelenmek ve yeniden değerlendirmek üzere ilgili İdare ve Vergi Mahkemesine, ilgili Bölge İdare Mahkemelerine göndererek yeniden işlem tesis edilmesini talep edebilmektedir. Vergilendirmeye ilişkin konularda meydana gelebilecek VUK madde 116 ve devamındaki maddeleri kapsamında vergi hatalarına ilişkin açılacak davalar da görev yetki ve sorumlulukları arasındadır. Bu vergilendirmeye ilişkin hataların giderilmesi için verdiği kararlar kesin nitelikte olup, geçmişe etkili olabilmektedir. Danıştay'ın yetkili ve görevli dava dairelerinde vergilendirmeye ilişkin hususlarda kararlar alınmakta, uyuşmazlıklar sona erdirilmektedir. Güncel olarak 3,7 ve 9. Daireler bu dava türlerinin bakıldığı dairelerdir. Danıştay tarafından verilmiş olan yukarıda belirtilen kararlarda da görüleceği üzere, vergilendirme hataları ve düzeltmelerine ilişkin uyuşmazlıklar çözüme kavuşturulmaktadır. Verginin yanlış veya eksik hesaplanması, mükellefiyetin yanlış tespit edilmesi, çifte bir şekilde mükellefiyet tesis edilip fazla vergilendirme çıkarılması, fazla veya eksik vergi tahakkuk ettirilmesi, vergi muafiyeti ve istisna kapsamında değerlendirilmesi gereken kişi veya kurumların muafiyet ve istisna durumlarının göz ardı edilerek yanlışlıklar sonucunda vergi tarh ya da tahakkuk ettirilmesi, damga vergisi konularında fazla vergi miktarı alınması, kurumlar vergisine esas olan durumlarda vergilendirmenin hiç yapılmaması ya da fazla yapılması, bazı dosyalarda ihtirazı kayıt şerhi bulunmasına karşın itiraz ve/veya şikayet- düzeltme taleplerinin reddolunması, diğer tüm maddi ve ilk bakışta anlaşılması kolay olan ve tayin edilebilen nitelikteki uyuşmazlıkların Danıştay ilgili Vergi Dava Daireleri ve kurulunda incelenip karara bağlandığı görülmektedir. Bunlar dışında kalan anlaşmazlıklar hukuki hata olmayıp hukuki ihtilaf niteliğinde değerlendirilmektedir.

Ancak Türkiye’de vergi hatalarının düzeltilmesi müessesesi, uygulamada yeterince yaygın ve etkin değildir. Bunun başlıca nedenleri arasında düzeltme sürecinin karmaşık görülmesi, idarenin çekimser yaklaşımı ve mükelleflerin uzlaşma gibi daha pratik yöntemlere yönelmesi yer almaktadır. İdari çözüm yollarının yeterince işletilememesi ise yargı yolunu bir tercih olmaktan çıkarıp zorunluluk haline getirmektedir. Bu durum hem yargı sistemine ek yük getirmekte hem de vergi hatalarının çözümünü geciktirmektedir. Vergi hatalarının idari kanallar aracılığıyla düzeltilmesi; sürecin başında hataların giderilmesini sağlayarak daha büyük ihtilafların önüne geçilebilmekte hem mükellef hem de kamu açısından daha etkin, ekonomik ve süratli bir çözüm olması sayesinde muhtemel finansman kayıplarının da önüne geçilebilmektedir. Bu kapsamda, düzeltme taleplerinin daha açık, hızlı ve verimli bir şekilde sonuçlandırılması hem mükellef haklarının korunmasına hem de idarenin etkinliğinin artırılmasına katkı sağlayacaktır. Ayrıca yasa koyucunun, vergiyle ilgili düzenlemeleri yaparken yargı kararlarını dikkate alması ve denetim süreçlerinde iyileştirmelere gidilmesi, sistemde doğacak hataların erken tespit edilmesini ve barışçıl yollarla giderilmesini mümkün kılacaktır.

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin mevcut uygulamada görülen aksaklıkların giderilmesi ve müessesenin işlevselliğinin artırılması için bir dizi önlem alınması gerekliliğini ortaya koymaktadır. Kısa vadede bakıldığı zaman, düzeltme sürecinin karmaşık yapısı basitleştirilmeli ve mükellefler için erişilebilir hale getirilmelidir. Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu’nda yer alan düzeltme ve şikâyet hükümleri sadeleştirilmeli, standart başvuru formları oluşturulmalı ve süreç e-devlet altyapısı üzerinden dijital olarak yönetilebilir kılınmalıdır. Örnek olarak tüm düzeltme başvuruları e-devlet üzerinden yapılabilir hale getirilerek, başvuru sürecinin adım adım izlenebilir olması süreci hızlandıran bir diğer öneri olacaktır. Vergi dairelerinde oluşturulacak özel birimler aracılığıyla, hataya ilişkin kanunun tanımlamasına uyan açık ve basit nitelikteki hatalar yargıya intikal etmeden kısa sürede çözüme kavuşturulabilecektir.

Sunulacak bir diğer öneri vergi idaresinin düzeltme taleplerini zamanında ve etkin bir biçimde sonuçlandırmasının performans kriteri haline getirilmesidir. Bu sayede haksız veya keyfi ret kararlarının denetlenmesi için ilgili ve bağımsız kurullar oluşturularak bir denetim mekanizması sağlanmış olacaktır. Ayrıca, idare çalışanlarına düzenli hizmet içi eğitim verilerek vergi hatası ile hukuk uyumsuzluğu arasındaki ayrımın doğru biçimde yapılması sağlanması, sürecin çok daha kolay bir şekilde yönetilebilir olmasına katkıda

bulunacaktır. Vergilendirmeye ilişkin mükelleflerin idari çözüm yolunu tercih etmelerinin teşvik edilmesi amacıyla, düzeltme başvurularının kabulü halinde faiz indirimi, ceza affı veya benzeri mali kolaylıklar sağlanabilir veya hali hazırda uygulanan bu teşvik edici mekanizmalar arttırılabilir, reklam, sosyal medya paylaşımları, kişisel sms bilgilendirmeleri gibi yöntemler ile hata düzeltmeye ilişkin sürecin varlığı eğitici, özendirici ve öğretici içeriklerle sunularak etkin ve verimli süreç oluşturulmasına katkıda bulunulmuş olacaktır.

Uzun vadede ise sistemin kalıcı ve sürdürülebilir biçimde etkin işlemesi için kanunların kapsamlı olarak ele alınması bir diğer öneri olarak görülmelidir. Kanun koyucu, vergi kanunlarında sık ve karmaşık değişikliklerden kaçınmalı, vatandaş ya da mükellef nezdinde de mevzuatın sadeliğini ve uygulanabilirliğini gözetmelidir. Vergi denetim süreçlerinde dijital analiz ve yapay zekâ tabanlı erken tespit sistemlerinin kullanılması aracılığıyla hatalar daha oluşmadan fark edilmesine yardımcı olan sistemlere entegre edilebilir. İlk derece idari birimlerin güçlendirilmesi amacıyla vergi dairelerinde düzeltme komisyonları kurularak basit hataların yargıya gitmeden çözülmesi sağlanmalıdır. Bunun yanı sıra, Danıştay tarafından verilen emsal kararların dijital bir arşivde toplanması, hali hazırdaki sitelerin zorluktan sıyrılıp, daha kullanışlı hale getirilmesi, benzer uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesine bilgiye kolay erişim anlamında katkı sağlayacaktır. Uzun vadede vergi idaresinin, mükellefi yalnızca yükümlülüklerini yerine getiren bir taraf değil, aynı zamanda kamu maliyesinin güvence altına alınmasında ortak bir paydaş olarak gören anlayışı benimsemesi, mükellef odaklı bir vergi kültürünün gelişimine hizmet edecektir.

Sonuç olarak, vergi hatalarının idari yollarla düzeltilmesi teşvik edici uygulamalarla desteklenerek bu yol yargıdan önce başvurulması gereken etkin ve işlevsel bir çözüm mekanizması haline getirilmelidir. Vergi hatalarının hızlı ve düşük maliyetlerle çözümlenmesi, mükellefin idareye olan güveninin artması, bu sayede vergiye gönüllü uyumunun güçlenmesi ve yargı mercilerine intikal eden dosyaların azalarak hali hazırdaki yoğun iş yükünün hafiflemesi sağlanacaktır. Böylece hem vergi uygulamaları daha sağlıklı yürütülecek hem de kamu maliyesinin finansmanın güvence altına alınması açısından daha isabetli sonuçlar elde edilecektir.

KAYNAKÇA

Kitaplar

- Akdoğan, A. (2019). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, A. (2023). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. 16. Baskı, Gazi Kitabevi.
- Akdoğan, T., ve Yavuz, H. Dijitalleşme Perspektifinden Vergi Uyumu. İksad Yayınevi, Ankara.
- Akkaya, M. (2002). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım. Turhan Kitabevi, Ankara.
- Aksüt, B. D. (2021). Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma. On İki Levha Yayıncılık.
- Ayyıldız, Y. (2015). Türk vergi yargısı: iş yükü ve etkinliği. 1. Baskı, Seçkin Yayıncılık.
- Batı, M. (2022). Vergi Hukuku Genel Hükümler. 2. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Batı, M. (2023). Vergi Hukuku Genel Hükümler, Vergi Tekniği, Vergi Yargısı, Kamu İcra. 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Basa, E. C. (2018). Mükelleflerin Özel İşlerini Yapma Suçu. On İki Levha Yayıncılık.
- Bayraklı, H.H. (2011). Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları. Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar.
- Bilge, N., (2000). Hukuk Başlangıcı, Ankara, Turhan Kitabevi.
- Biyan, Ö. (2012). Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil, Ankara: Adalet Yayınevi, s.159-167.
- Edis, S. (1993). Medeni Hukuka Giriş ve Başlangıç Hükümleri, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları no:41, Ankara.
- Erdem, T. (2012). Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları (Türkiye ve ABD Karşılaştırmalı). Seçkin Yayınları, Ankara.
- Gözübüyük, A.Ş., (2004). Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Kalenderoğlu, M. (2017). Vergi Hukuku Türk Vergi Sistemi. 18.Basım, Agon Bilgi Akademisi, Ankara.
- Karavelioğlu, C. (1999). İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi, 4. Baskı.
- Karakoç, Y. (2019). Genel Vergi Hukuku. Yetkin Yayıncılık.2. Bası Ankara.

- Kızılot, Ş., ve Kızılot, Z. (2013). Vergi ihtilafları ve çözüm yolları. Ankara. Yaklaşım Yayıncılık.
- Kırbaş, S. (2012). Vergi Hukuku, 20. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- Mutluer, M. K. (2008). Genel Vergi Hukuku. 2. Basım, İstanbul Bilgi Üniversitesi yayınları.
- Ortaç, F. R. ve Ünsal, H. (2022). Genel Vergi Hukuku. 1. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Öner, E. (2014). Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi. 3. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Öner, E. (2023). Vergi Hukuku. 14. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara.
- Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N., (1985). Vergi Hukuku. 2 Basım, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları.
- Özdemir, E. (2019). İdari Yargıda Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme. On İki Levha Yayıncılık.
- Pehlivan, O. (2013). Vergi Hukuku Genel İlkeler. Celepler Matbaacılık. Trabzon.
- Şenyüz, D., Yüce, M., ve Gerçek, A. (2022). Vergi Hukuku Genel Hükümler, 13. Baskı, Ekin Basım, Bursa.
- Işık, A. M. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarından Doğan Davalarda Ehliyet. On İki Levha Yayıncılık.

Makaleler

- Ahmet, A. K., ve Ekeryılmaz, Ş. (2016). Türk Vergi Hukukundan Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Geçirdiği Aşamalar ve Mevcut Halinin Değerlendirilmesi. Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi, 8(2), 1-16.
- Aslan, Z. (2011). Türk İdari Yargı Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi. İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi (23-24), 53-58.
- Arslaner, H. (2016). "Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümünde Uzlaşma Müessesesi ve Etkinliği Sorunu". Uluslararası İktisadi ve İdari İncelemeler Dergisi, (17), 273-300.
- Bayraklı, H. H. (2017). Pişmanlık ve İslah Hükümleri Karşısında Vergi Kaçakçılık Suçlarının Konumu. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, (31), 47-64.
- Bilici, N. (2020). Çoğalan Vergi Uyuşmazlıkları ve Azaltılmasına Yönelik Önlem Arayışları. Maltepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, (1).

- Birsenoğlu, H. (2003). Vergi Hukukunda Kıyas Yasağı Yoluyla Hukuk Güvenliği Mi?. *Erzincan Binalı Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 7(3-4), 157-169.
- Biyan, Ö., Altundal Biyan, N. & Ötgen, Z. (2021). İzaha Davet Müessesesinin Vergi Uyumuna Üzerindeki Etkisinde Güvenin Aracılık Rolü: Denizli İli Muhasebe Meslek Mensupları Örneği. *International Journal of Public Finance*, 6 (2) , 332-352 .
- Bilgin, H. (2021). Bölge İdare Mahkemesi Kararları Arasındaki Aykırılık ve Uyuşmazlığın Giderilmesi Sorunu. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(3), 639-688. <https://doi.org/10.34246/ahbvuhfd.979199>.
- Bozdoğan, D. (2017). Pişmanlık ve İslah Müessesesinin Vergi Cezalarının Yaptırım Gücü Üzerine Etkisi. *Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*, 12(1), 153-168.
- Ceylan, M. (2018). İdari Yargıda Delil Serbestisi ve Sınırları. *Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Sosyal Bilimler Dergisi*, 8(16), 325-342.
- Çelik, H. (2018). Vergi Cezalarının Kısmen veya Tamamen Kalkması. *Vergi Raporu*, (223), 37-44.
- Çiçek, H. ve Güneş, B. (2019). Vergi Uyuşmazlıklarını Önlemeye Yönelik Yeni Bir Yöntem: İzaha Davet Müessesesi. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*, 6 (17) , 12-29.
- Doğrusöz, M. E., Kaplan, N. F. (2018). Constitutional principles that dominate the authority to tax. *Journal of Strategic Research in Social Science*, 4(4), 41-52.
- Ergün, Ç. E. (2006). “Vergi Yargılamasında Re'sen Araştırma İlkesi”. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 55(2), 65-89.
- Erkin, G., (2013). Türk Hukuku'nda Vergilendirme Yetkisi. *Journal of Yasar University*, 8.
- Erol, A. (2019). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Önemi. *Uygulamalı Sosyal Bilimler Dergisi*, 3(1), 57-64.
- Ersöz, A. K. (2017). İdari Yargılama Hukukunda Mahkeme Kararlarının Açıklanması. *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 25(2), 43-63. <https://doi.org/10.15337/suhfd.368021>.
- Ferhatoğlu, E. (2008). Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Giderilmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 57(4), 191-218.
- Gözübüyük, A. Ş. (1965). İdari Yargıda Kararın Düzeltilmesi. *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 20(04). https://doi.org/10.1501/SBFder_00000000627.

- Güler, A. (2012). Kuruluşunun 29. Yılında Bölge İdare, İdare ve Vergi Mahkemeleri - Keyfiliği Önleyen Güvence-. İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi, 15(1), 71-116.
- Hatipoğlu, M. ve Bayraklı, H. H. (2018). İzaha Davet ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 9 (2), 561-592.
- Hocaoğlu, C. (2015). Vergi hukukunda uzlaşma. Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi, (5), 491-515.
- İrteş Gülşen, M. (2018). Vergi Uyuşmazlıklarında Yargısal Çözüm Yollarının Çeşitli Göstergeler ile Analizi: İstanbul Vergi Mahkemeleri Örneği. Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi (52), 241-258. <https://doi.org/10.18070/erciyesiibd.441818>.
- Kara, B. C. (2020). İdari Yargılama Usulünde Kanun Yararına Temyiz. İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 11(1), 353-371. <https://doi.org/10.21492/inuhfd.704292>.
- Karataş Durmuş, N. (2014). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 18(3), 505-528.
- Karakoç, Y. (2014). “Vergi Cezası Anlaşmazlıklarının Çözüm Yollarından Cezalarda İndirim Müessesesi”. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. Cilt (16). 3637-3739.
- Karakoç, Y., (2013). Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme. Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi Cilt: 15, Özel s., s.1259-1308 (Basım Yılı: 2014). (s.1259-1308).
- Kapucu, G., Kocatepe, M. (2021). Vergi Yargılamasında Tanık. Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 7(1), 133-165.
- Kızıltoprak, Ö. (2020). Vergi Uzlaşma Görüşmelerinde Oyun Teorik Metodoloji ile Stratejik Konumlanma. International Anatolia Academic Online Journal Social Sciences Journal, 6(1), 25-36.
- Kuşçu, E. ve Doğan, A. S. (2022). “Bölge İdare Mahkemelerinin Dosyayı İlk Derece Mahkemesine İadesi ve Bunun Yargılama İlkeleri Bakımından Değerlendirilmesi” Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi. 4(2). 1312-1356.
- Muratoğlu, T. (2022). Danıştay Kararlarına Karşı Kanun Yararına Temyiz Yoluna Başvurulmasının Mümkün Olup Olmadığı Sorunu. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi(52), 49-74. <https://doi.org/10.54049/taad.1183559>.
- Özmen, İ. (2018). Vergi Usul Kanununda İzaha Davet: 370 inci Madde Mükelleflere Yeni Bir Fırsat Mı?. Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 26 (1) , 63-85.

- Saygılıoğlu, N. (2013). Vergi Yönetimi Açısından Vergi Yargısına Bakış, Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu, Ankara, 11.
- Sancakdar, (2013). İdari Yargıda İstinaf Sistemi Üzerine Düşünceler. The Review of Appeal System in Administrative Judiciary. Yaşar Üniversitesi E-Dergisi. 8(Özel), 0-2326.
- Sevinçhan, E. (2016). Uluslararası Vergi Hukukuna İlişkin Uyuşmazlıklarda Tahkim Yolu. Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 65(2), 449-472.
- Şin, S. (2019). Vergi Hukukunda Uzlaşma Kurumu ve Komisyonları. Karabük Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi, 9 (1), 304-322.
- Taşkın, Y. (2012). Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesine Genel Bakış. Mali Çözüm Dergisi/Financial Analysis, (109).
- Yardımcıoğlu, M., ve Kütükçü, M. (2014). “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari ve Adli Çözüm Yolları, Kahramanmaraş Vergi Dairesi Başkanlığında Örnek Çalışma”. Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi (AKAD), 6 (11), 2-26.
- Yavaşlar, F. (2008). Türk Vergi Hukuku'nda Uzlaşma. Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi, 25(2), 309-337.
- Yücel, A. (2023). “Vergi Hukukunda Feragat Ön Koşullu Uyuşmazlık Çözüm Yolları Açısından Mükellef İradesinin Değerlendirilmesi”. Ankara Barosu Dergisi, 81(2), 173-209.
- Yoruldu, M. (2020). Hüküm ve Sonuçlarıyla Pişmanlık ve Islâh Müessesesi. İda Academia Muhasebe ve Maliye Dergisi, 3(2), 133-142.
- Zabunoğlu, Y.K. (1982) “İdari Yargılama Usulü: Genel İlkeler ve Pozitif Düzenlemeler”. İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:33. Ankara.

Tezler

- Ekeryılmaz, Ş. (2019). “Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Yargı Kararları Çerçevesinde Analizi”, Sakarya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmış Doktora Tezi, Sakarya.
- Korkut, Ö. Ö. (2022). Uluslararası Vergilemede Karşılıklı Anlaşma Usulü. Yüksek Lisans Tezi. İzmir Ekonomi Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü, İzmir.
- Melikoğlu, B. (2007). Vergi Hataları ve Düzeltme Yolu. Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Karadeniz Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon.

Tebliğler

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Sıra No: 574

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Sıra No: 517

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Sıra No: 482

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ Sıra No: 482 (Hazine ve Maliye Bakanlığı, Gelir İdaresi Başkanlığı).

21.05.2024 tarih ve 8484 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 32552 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı

27.11.2024 tarihli Resmî Gazete 'de yayımlanan Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 574)

Danıştay Başkanlık Kurulu'nun 19.07.2023 tarih ve 2023/33 sayılı kararı

Kanunlar

21.07.1953 Tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

28. 06.2014 Tarih ve 29044 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan 6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun

06.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

06.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun

06.01.1982 tarih ve 17580 sayılı Resmî Gazete 'de yayımlanan 2575 sayılı Danıştay Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı Resmî Gazete.

6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 tarih ve 8469 sayılı Resmî Gazete,

Uzlaşma Yönetmeliği, 02.03.1999 tarih ve 23600 sayılı Resmî Gazete.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmî Gazete.

4458 Sayılı Gümrük Kanunu, 27/10/1999 tarih ve 23866 sayılı Resmî Gazete.

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 07.12.2019 tarih 30971 sayılı Resmî Gazete.

3568 Sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu, 01.06.1989 tarih ve 20194 sayılı Resmî Gazete.

7338 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 26.10.2021 tarih ve 31640 Resmî Gazete.

18.10.1982 tarihli ve 2709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, (RG. 9.11.1982 - 17863).

Danıştay Kanunu (1982), T.C. Resmî Gazete, 17580, 20 Ocak.

Broşür, Faaliyet Raporu

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (2022a). Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Broşürü, 2022. Yayın No: 437, s.1-14.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (2022). Vergi Uyuşmazlıklarının İdare ile Çözümünde Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Broşürü. Yayın No: 438, s.1-26.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (2022b). İzaha Davet Uygulaması Broşürü, 2022. Yayın No: 434, s.1-12.

Hazine ve Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı (2022c). Vergi Cezalarında İndirim Uygulaması Broşürü, 2022. Yayın No: 436, s.1-11

Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Faaliyet Raporu, 2022.

Danıştay Başkanlığı, Yıllık Faaliyet Raporu, 2020

Danıştay Başkanlığı, Yıllık Faaliyet Raporu, 2021

Danıştay Başkanlığı, Yıllık Faaliyet Raporu, 2022

Danıştay Başkanlığı, Yıllık Faaliyet Raporu, 2023

Danıştay Başkanlığı, Yıllık Faaliyet Raporu, 2024

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (VDKB) (2022), (2023) Yılı Faaliyet Raporu

Yargı Kararları

Danıştay 7. Dairesi, 07.10.2004 tarih, E:2021/2601 ve K:2004/2400 sayılı karar, <https://www.legalbank.com.tr>, (Erişim Tarihi:18/04/2025)

Danıştay 3. Dairesi, 07.10.2021 tarih, E:2021/1102 ve K:2021/2923 sayılı karar, <https://www.lexpera.com.tr>, (Erişim Tarihi:18/04/2025).

Danıştay 7. Dairesi, 25.05.2009 tarih, E:2008/1371 ve K:2009/2629 sayılı karar, <https://www.legalbank.com.tr>, (Erişim Tarihi:18/04/2025).

Danıştay İBK, 11.02.1998 tarih, E:1987/3 ve K:1988/1 sayılı karar, <https://www.legalbank.com.tr>, (Erişim Tarihi:18/04/2025).

- Danıştay 9. Dairesi, 21.12.2022 tarih, E:2022/171 ve K:2022/6589
<https://www.legalbank.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/04/2025).
- Danıştay 3. Dairesi, 25.10.2005 tarih, E:2005/529 ve K:2005/2279
<https://www.legalbank.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/04/2025).
- Danıştay 4. Dairesi, 06.10.2020 tarih, E:2020/2183 ve K:2020/3476 Sayılı Karar
<https://www.legalbank.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/04/2025).
- Danıştay 9. Dairesi, 22.06.2021 tarih, E:2020/5591 ve K:2021/3799
<https://www.legalbank.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/04/2025).
- Danıştay VDDK, 05.02.2025 tarih, E:2023/398 ve K:2025/1 <https://www.lexpera.com.tr>,
(Erişim Tarihi:19/04/2025).
- Danıştay 4. Dairesi, 14.03.2022 tarih, E:2018/6251 ve K:2022/1524
<https://www.lexpera.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/04/2025).
- Danıştay VDDK, 12.06.2025 tarih, E:2024/928 ve K:2025/40
<https://www.lexpera.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/06/2025)
- Danıştay 9. Dairesi, 23.05.2023 tarih, E:2020/6035 ve K:2022/4706
<https://www.lexpera.com.tr>, (Erişim Tarihi:19/06/2025)