

T.C.  
MAMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**VERGİ USUL KANUNU'NDA  
DÜZELTME KURUMU**

Yüksek Lisans Tezi

MEHMET SELİM BİLMEN

İstanbul, 2010

T.C.  
MAMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİ HUKUK ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**VERGİ USUL KANUNU'NDA  
DÜZELTME KURUMU**

Yüksek Lisans Tezi

MEHMET SELİM BİLMEN

Danışman: DOÇ.DR. FUNDA BAŞARAN YAVAŞLAR

İstanbul, 2010

Marmara Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı Yüksek Lisans öğrencisi  
MEHMET SELİM BİLMEN nın VERGİ USUL KANUNUNDA DÜZELTME KURUMU adlı  
tez çalışması ,Enstitümüz Yönetim Kurulunun 05.07.2010 tarih ve 2010-13/26 sayılı  
kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Yüksek Lisans Tezi olarak  
kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

Tez Savunma Tarihi : 14.07.2010

1) Tez Danışmanı : DOÇ. DR. FUNDA BAŞARAN YAVAŞLAR

2) Jüri Üyesi : PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ

3) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ



## İÇİNDEKİLER

KISALTMALAR.....	iii
1. GİRİŞ.....	1

### BİRİNCİ BÖLÜM

#### DÜZELTME KURUMUNUN TARİHÇESİ VE ANAYASAL DAYANAKLARI

2. DÜZELTME KURUMUNUN TARİHÇESİ VE AMACI.....	5
2.1. Düzeltme Kurumunun Tarihçesi.....	5
2.2. Düzeltme Kurumunun Amacı.....	8
3. ANAYASAL DÜZENLEMELER KARŞISINDA DÜZELTME KURUMU.....	9
3.1. Düzeltme Kurumuna Temel Olan İlkeler.....	9
3.1.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi.....	9
3.1.2. Eşitlik İlkesi.....	12
3.1.3. Hak Arama Hürriyeti ve Dilekçe Hakkı.....	14
3.2. Düzeltme Kurumunun Hukuki Güvenlik İlkesine Uygunluk Sorunu.....	15
3.2.1. Sorunun Tanımı.....	15
3.2.2. Sorunun İncelenmesi.....	16
3.2.2.1. Belirlilik İlkesi Bakımından.....	16
3.2.2.2. Güvenin Koruması İlkesi Bakımından.....	17
3.2.2.2.1. Genel Olarak.....	17
3.2.2.2.2. Geriye Yürüme Yasağı Bakımından.....	17

### İKİNCİ BÖLÜM

#### DÜZELTME KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

4. DÜZELTME İŞLEMİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ.....	21
4.1. Konuya Genel Bakış.....	21
4.2. Nitelikleri Bakımından İdari İşlemler.....	23
4.2.1. Geri Alma.....	23
4.2.2. Kaldırma.....	24
4.2.3. Değiştirme.....	24
4.3. Değerlendirme.....	25
5. İYUK İLE KARŞILAŞTIRMA.....	26
5.1. Kapsam Açısından Değerlendirme.....	26

5.2. Birinin Varlığı Diğerini Kaldırır mı?.....	29
---	----

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### DÜZELTMENİN KAPSAMI

<b>6. DÜZELTME KAPSAMINA DAHİL HUKUKA AYKIRILIKLAR : VERGİ HATALARI.....</b>	<b>36</b>
6.1. Vergi Hatası Kavramı.....	36
6.2. Vergi Hatası Kavramının Hukuki Koşulları.....	37
6.2.1. Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu Bireysel İşlem Koşulu	37
6.2.2. Kanuna Aykırılık Koşulu.....	39
6.2.3. Açık Olma Koşulu.....	43
6.3. Vergi Hatası Türleri.....	46
6.3.1. Hesap Hataları.....	46
6.3.1.1. Matrah Hataları.....	47
6.3.1.1.1. Kapsam.....	47
6.3.1.1.2. Mükellefin Defter ve Belgelerindeki Hatalar.....	50
6.3.1.1.3. Vergi İnceleme Raporlarının Dayanağı Olan Belgelerdeki Uygunsuzluklar	54
6.3.1.1.4. Takdir Komisyonu Kararlarının Dayanağı Bilgi ve Belgelerdeki Hukuka Aykırılıklar.....	55
6.3.1.2. Vergi Miktarında Hata.....	56
6.3.1.3. Verginin Mükerrer Olması.....	57
6.3.2. Vergilendirme Hataları.....	61
6.3.2.1. Genel Bakış.....	61
6.3.2.2. Mükellefin Şahsında Hata.....	62
6.3.2.3. Mükellefiyette Hata.....	64
6.3.2.4. Mevzuda Hata.....	66
6.3.2.5. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata.....	68
<b>7. DÜZELTME KAPSAMI DIŞINDA KALAN HUKUKA AYKIRILIKLAR.....</b>	<b>70</b>
7.1. İçerik Bakımından : Vergi Hataları Dışındaki Hukuka Aykırılıklar.....	70
7.1.1. Hukuki Hatalar.....	70
7.1.2. Hukuki Uyuşmazlıklar.....	72
7.1.3. Maddi Hatalar.....	76
7.2. Ortaya Çıkış Süreci Bakımından : Ödeme Emri Aşamasındaki Vergi Hataları.....	82
7.3. Yargı Kararına Konu Olmuş Vergi Hataları.....	83

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### DÜZELTME SÜRECİ VE YARGI YOLU İLİŞKİSİ

<b>8. VERGİ HATASININ TESPİTİ VE DÜZELTİLMESİ.....</b>	<b>85</b>
8.1. Düzeltme Süreci.....	85
8.1.1. Genel Açıklama.....	85
8.1.2. İdare Tarafından.....	86
8.1.3. Mükellefin Başvurusu İle.....	86
8.2. Özel Olarak : Düzeltme Sürecinin Mükellef Tarafından Çalıştırılması.....	87
8.2.1. Vergi Dairesine Başvuru.....	87
8.2.2. Maliye Bakanlığı'na Başvuru : Şikayet.....	89
8.3. Düzeltme Zamanaşımı.....	90
8.4. Hatanın Düzeltilmesi : Düzeltme Fişi.....	91
<b>9. DÜZELTME KURUMU İLE YARGIYA BAŞVURU YOLU ARASINDAKİ İLİŞKİNİN TESPİTİ.....</b>	<b>92</b>
9.1. Genel Açıklama.....	92
9.2. Dava Açma Süresi İçinde Düzeltme ve Yargı Yolu.....	93
9.3. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme ve Yargı Yolu.....	95
<b>10. SONUÇ.....</b>	<b>98</b>
<b>KAYNAKÇA.....</b>	<b>101</b>

## KISALTMALAR

AATUHK : Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun

BKK : Bakanlar Kurulu Kararı

HUK : Hesap Uzmanları Kurulu

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

KDV : Katma Değer Vergisi Kanunu

MB : Maliye Bakanlığı

TCK : Türk Ceza Kanunu

VDDGK : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

VUK : Vergi Usul Kanunu

## 1. GİRİŞ

Kamu gelirlerinin en büyük kısmını oluşturan vergiler, devletin egemenlik hakkına istinaden tek taraflı olarak ve cebre dayanarak elde edilmektedir. Vergi yönetimi için kimi ülkelerde özerk gelir idaresi denemeleri olmakla beraber genelde bir ülkedeki mali yönetimden Maliye Bakanlığı sorumlu olmaktadır.<sup>1</sup> Dolayısıyla Vergi Hukuku, Kamu Hukuku'nun bir parçasını oluşturmaktadır. Çünkü burada Özel Hukukta olduğu gibi yatay değil dikey ilişkiler mevcuttur. Devlet vergilendirme işlemini gerçekleştirirken, sahip olduğu otoritesini, yetkisini ve gücünü kullanmaktadır. Ancak, hukuk devleti ilkesi gereğince vergiler kanunla konulabilir, değiştirilebilir veya kaldırılabilir. Ayrıca yine bu ilke gereğince, vergileme işlemleri sırasında mükelleflerin haklarının çiğnenmemesi ve adaletin tesis edilmesi için de en üst derecede hassasiyet gösterilmesi gerekmektedir.

Vergi kanunları mükelleflere bazı ödevler yüklerken aynı zamanda onlara önceden hangi gelirlere, hangi ölçülere göre ne miktarda vergi vermeleri gerektiğini bilme imkanını da vermektedir. Hukuk devleti ilkesi, mükelleflerin kendilerinden istenen veya alınan vergilerde herhangi bir hukuka aykırılık bulunduğu kanısında oldukları takdirde, bu vergiye itiraz etme haklarının bulunmasını gerektiren bir ilkedir.

Bu konuda ülkemizin vergi uygulamalarındaki durumu göz önüne alındığında, vergi kanunlarının karışık ve yorum gerektiren bir yapıya sahip olmaları, idarenin tebliğ, sirküler v.b. düzenleyici araçları çok fazla kullanması ve bunlarda da sıklıkla değişikliğe gidilmesi gibi nedenlerle vergi mükelleflerinin hukuka kısmen veya tamamen aykırı bir vergi yükü ile karşı karşıya gelmeleri her zaman için mümkün gözükmemektedir.

Öte yandan kaynağı ne olursa olsun, vergi alacaklısı durumundaki idare ile vergi borçlusu durumundaki mükelleflerin çıkarlarının çatışması vergi uyumsuzluklarının doğmasına yol açmaktadır. Devletin artan harcamalarını karşılamak için vergi hasılatını arttırmak istemesi, mükelleflerin de kullanabilecekleri gelir miktarını azalttığından ödemeleri gereken vergiden daha az vergi vermek veya hiç

---

<sup>1</sup> Ömer Faruk Batirel, **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**, İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007, s.113

vermemek eğilimi içinde bulunmaları nedeniyle vergi uyuşmazlıklarının doğması kaçınılmaz olmaktadır.

Vergi idaresi ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların normal çözüm yeri vergi yargısı olmakla birlikte, henüz bu aşamaya geçilmeden önce uyuşmazlıkların idari yoldan barışçı yöntemlerle çözülmesi de mümkündür. Türk vergi sisteminde, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözülmesi, bir taraftan mükellefin probleminin çözülmesine ve işlerinin kolaylaşmasına, diğer taraftan vergi idaresinin tahsilatının artmasına ve işgücü kaynağını daha verimli alanlarda kullanmasına ve yargı açısından özellikle vergi yargısının işlerinin azalmasına ve hafiflemesine imkan sağlamaktadır. Türk vergi sisteminde taraflar bir ihtilaf ortaya çıktığı zaman idari aşamadaki usullere başvurmadan önce, kanuni usul ve esaslara uymak şartı ile doğrudan doğruya vergi yargısı merciine başvurabilmektedirler. Bazı ülkelerde ise, önce vergi idaresi ile vergi mükellefi veya sorumlusu karşı karşıya gelmekte, olayın hukuki ve maddi yolu daha açık bir hal almakta, eğer bu görüşmeler sonucunda ihtilaf çözülmemişse idare mükellefe bir belge vermekte ve bundan sonra mükellef vergi yargısına müracaat edebilmektedir.

Türk vergi sisteminde vergi uyuşmazlıklarının idari yoldan barışçı yöntemlerle çözülmesinde dört usul vardır. Bunlar vergi hatalarının düzeltilmesi, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve uzlaşmadır. Bu tezin konusunu da bu yöntemlerden bir tanesi olan vergi hatalarının düzeltilmesi yöntemi oluşturmaktadır. Vergi hatalarının düzeltilmesi işlemi, vergilendirme işlemlerindeki bir takım sakatlıkların giderilmesi amacıyla 10.01.1961 gün ve 10703 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nda 116 ile 126’ncı maddeler arasında düzenlenmiş bulunan düzeltme kurumunu ifade etmektedir.

Bir vergilendirme işlemi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, söz konusu verginin tarh edilmesi, tebliği ve tahakkuku aşamalarından geçmek zorundadır. Bu işlemlerin herhangi birisinde mükellef veya vergi idaresi tarafından hazine lehine veya aleyhine hesap hataları yapılabileceği gibi, vergilendirme hataları da yapılmış olabilir.

Hukuki uyuşmazlıklar vergi hatalarından farklı olarak, vergilendirme işlemlerinin esasına ilişkin hususlarda ve tereddütlü durumlarda ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, herhangi bir sakatlık ortaya çıktığında bu sakatlığın vergi hatası mı yoksa hukuki uyuşmazlık niteliğinde mi olduğunun tespiti çok önemli olmaktadır. Aslında bu iki kavramı ayıran sınırların çizilmesi de büyük ölçüde kendi başına bir yorum konusudur. Bu açıdan Danıştay uygulamasının bilinmesi yararlı olacaktır. Bu nedenle, ilgili bölümde bu konudaki Danıştay içtihatlarına geniş bir şekilde yer verilmeye çalışılmıştır.

Vergilendirme işlemlerindeki belli sakatlıkların giderilmesini sağladığından düzeltme işlemi bir taraftan verginin yasallığı ilkesinin subjektif idari işlemler bakımından gerçekleşmesine yol açar ki böylece anayasal hukuk devleti ilkesinin işlerlik kazanmasında rol oynar<sup>2</sup>. Diğer taraftan düzeltme işlemi anayasal başvuru hakkı kapsamında idari merciler nezdinde yapılan girişimlerin bir örneğidir. Ayrıca bir sonraki aşamada uyuşmazlığın yargı yoluna intikalinin bir ön hazırlığı niteliğini taşıması nedeniyle de anayasal başvuru hakkının içinde yer alan yargı mercilerine gidebilme hakkı ile de ilintilidir. Dikkatli bir inceleme sonunda idare hukukunun idari işlemler ve unsurları, yasal idare ve bağlı yetki gibi bir kısım genel ilkelerinin vergi hataları ve düzeltme konusuna tümüyle yansıdığı anlaşılır.

Bu çalışmada vergi hatalarının düzeltilmesi işlemi, anayasal dayanakları, vergi hukukundaki yeri ve uygulamadaki işleyişi dikkate alınarak incelenmeye çalışılacaktır.

Birinci bölümde; düzeltme kurumunun tarihçesi, amacı ve anayasal temelleri anlatılmaya çalışılacaktır. Bu bağlamda düzeltme kurumunun ilk kez ne zaman mevzuatımıza girdiği, sonrasında hangi değişikliklere uğradığı ve bu yapılan değişikliklerin ne tür sonuçlar doğurduğu üzerinde durulacaktır. Bundan sonra düzeltme kurumunun amacı, bu yolla elde edilebilecek fayda incelenmeye çalışılacaktır. Bu bölümde son olarak düzeltme kurumunun hangi anayasal temeller ve ilkeler üzerine oturduğu irdelenmeye çalışılacaktır.

---

<sup>2</sup>Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan, **Vergi Hukuku**, 14.Baskı, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006, s.174

İkinci bölümde; düzeltme kurumunun hukuki niteliği ve mevzuattaki yeri üzerinde durulacaktır. Bu bölümde düzeltme kurumunun nitelik itibariyle hangi idari işlemin kapsamında değerlendirileceği araştırılacaktır. Bundan sonra ise düzeltme kurumunun Vergi Usul Kanunu ve İdari Yargılama Usul Kanunu açısından ne anlam ifade ettiği ve bu iki kanundaki anlamın birbiriyle ilişkisi üzerinde durulacaktır.

Üçüncü bölümde; düzeltme kurumunun konusunu oluşturan vergi hataları ve düzeltme kapsamına girmeyen hususlar ele alınacaktır. Bu bölümde de önce düzeltmeye tabi hatalar kanuna uygun şekilde sınıflandırılacak ve açıklanacaktır. Sonrasında ise düzeltme konusuna girmeyen hususlar işlenecektir.

Dördüncü bölümde; düzeltme süreci ve usulü konusu ve bunlara ilave olarak düzeltme kurumuyla yargıya başvuru arasındaki ilişki incelenecektir. Burada da öncelikle düzeltme kurumunun işleyiş süreci anlatılacak daha sonra ise düzeltme işlemi yapılırken uygulanabilecek usuller açıklanmaya çalışılacaktır. Son olarak idari süreçle yargısal süreç arasındaki bağı gösteren düzeltme kurumuyla yargıya başvuru arasındaki ilişki konusu incelenecektir.

# BİRİNCİ BÖLÜM

## DÜZELTME KURUMUNUN TARİHÇESİ VE ANAYASAL DAYANAKLARI

### 2. DÜZELTME KURUMUNUN TARİHÇESİ VE AMACI

#### 2.1. Düzeltme Kurumunun Tarihçesi

Vergilendirme işlemlerinin arka planında daima belirli bir sistem dahilinde yapılması gereken hesap işlemleri bulunmaktadır. Buna ilave olarak vergilendirme işlemleri muhatabı, konusu ve dönemi itibarıyla oldukça karmaşık işlemlerin bir hulasası olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi ile ilgili işlemlerin çok fazla hesaplama işlemi gerektirmesi ve bununla birlikte vergi mevzuatının oldukça karmaşık olması, vergilendirme işlemlerinde yanlışlık yapılması ihtimalini bir hayli yükseltmektedir. Düzeltme müessesesi vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacıyla Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş bulunan bir idari imkandır<sup>3</sup>.

Düzeltme kurumunun tarihçesini, düzeltme kurumunun konusu olan vergi hatalarına itirazın usulünün tarihi seyrini göz önüne almadan incelemek pek mümkün ve sağlıklı gözükmemektedir. Türk Vergi Sisteminde 3692 sayılı Vergilerde İtiraz ve Temyiz Usullerine ve Mercilerine ve Vergi İhbarnamelerinin Tebliğ Suretine Dair Kanun vergi kanunları ile ilgili itiraz ve temyiz usullerinin topluca derlendiği ilk kanun olma özelliğini taşımaktadır. Bu bağlamda düzeltme kurumu Türk Vergi Sisteminde ilk kez 3692 sayılı Kanunla düzenlenmiştir. 12 Mart 1939 tarihli kanunun gerekçesi şöyle başlamaktadır : “*Vergi kanunlarımızın hemen kaffesinde itiraz ve temyize ait müddetler ve merciler ayrı ayrı tayin edilmiş olduğu için birkaç vergi ile mükellef olan vatandaşların ve kanunları tatbik ve tazyif edilmiş olan memurların maruz kaldıkları müşkülât nazarı dikkate alınarak, dört beş seneden beri vücuda getirilen vergi kanunlarında itiraz ve temyize ait merci ve müddetlerin mümkün mertebe*

---

<sup>3</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s.173

*birleştirilmesine çalışılmış ve bu sayede mevcut müşkülâtın binnisbe izalesi temin edilmiştir*"<sup>4</sup>. Görüldüğü üzere, Gerekçe'de kanunun amacı vergi kanunlarının farklılık gösteren itiraz ve temyiz sürelerinin birden fazla vergiye tabi mükellefler ve kanunların uygulayıcıları açısından karşılaşılan zorlukların giderilmesi amacıyla itiraz ve temyize ait kurumların ve sürelerinin birleştirilmesi olarak ifade edilmiştir. Ayrıca, üç kısımdan müteşekkil kanunun ikinci kısmını oluşturan itiraz ve temyiz usulleriyle ilgili kısma ilişkin olarak da Gerekçe'de "... Bundan başka vergi itiraz ve temyiz talep ve tedkiklerinin tarzı icrası, kararların tebliği ve saire gibi usule taalluk eden hususlarda, en mufassal hükmü ihtiva eden kazanç vergisi kanununda da bu cihetlerden bazı boşluklar hissedilmekte ve temyiz komisyonlarının teşekkül tarzına ait hükümler de tatbikatta bazı mahzurlar tevliidinden hali kalmamaktadır. .... Vergilerin itiraz ve temyiz usullerine ait hükümlerin birleştirilmesi sureti ile arzu edilen yeknesaklığın ve kolaylığın bir an evvel temini için, bu kısmın ayrı bir layiha halinde takdim edilmesi müzakerede kolaylık temini bakımından da faydalı olacağı düşünüldüğünden bu layiha vücade getirilmiştir."<sup>5</sup> denilmektedir.

Bugün yürürlükte bulunan Vergi Usul Kanunu'nda tanımlanan bir kısım vergi hatalarının da sayıldığı kanun maddesi aynı zamanda bu vergi hatalarının temeli niteliğindedir. Düzeltme istenebilecek haller olarak tanımlanan maddi hatalar, Kanun'un 23'üncü maddesinde sayılmıştır. Bahsi geçen kanun metni şu şekildedir :  
"Mükellefler tarafından verilen itiraz ve temyiz istidaları alakalı varidat memurları tarafından on beş gün içinde, vilayetlerde varidat veya hususi muhasebe müdürlerine ve kazalarda malmüdürü veya hususi muhasebe memuruna ve İstanbul'da tahakkuk şube şeflerine mütelası ilave edilmek suretiyle ve dolayısıyla birlikte tevdi olunur. İtiraz arzuhallerini alan memurlar itirazın aşağıdaki maddi hatalardan mütevellid olduğunu gördükleri takdirde düzeltilmesini vergiyi tahakkuk ettirmiş olan memura yazı ile emreder ve neticesini mükellefe tebliğ eyler. 1-Verginin veya vergi matrahının veyahud misil ve yüzde zamlarının yanlış hesap edilmesi, 2-Verginin mükerrer olması, 3-Verginin hakiki mükelleften gayri bir şahıs namına tarhedilmesi, 4-Kanuni tenzilâtın eksik yapılması veya hiç yapılmaması, 5-Bir kimseye mükellefiyet devresinden az veya

<sup>4</sup> T.C. Zabıt Ceridesi, Devre VI, Cilt 4-6, Ankara: TBMM Matbaası, 1939, s.16

<sup>5</sup> T.C. Zabıt Ceridesi, Devre VI, Cilt 4-6, Ankara: TBMM Matbaası, 1939, s.17

*çok bir devre için vergi tarholunması, 6-Tarhiyatta yanlış nispet tarhedilmesi; Bu noktaların haricinde kalan hususlara müteallik itirazlara ait evrakı alakalı komisyona gönderirler. İstanbul'da dahi yukarıdaki fıkrada yazılı yanlışların düzeltilmesini emretmek salahiyeti varidat veya malmüdürleri ile hususi muhasebe müdür veya memurlarına aid olup tahakkuk şube şefleri bu kabil hallerde, itiraz arzuhalile dosyasını bunlara tevdi ederler".* Bugün hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak iki başlık altında incelediğimiz vergi hatalarını, kanun maddi hata olarak tek başlık altında ele almıştır.

3692 sayılı Kanun'da altı madde olarak sayılan maddi hataları, 213 sayılı mevcut Vergi Usul Kanunu'nda geçen hesap ve vergilendirme hataları ile karşılaştırdığımızda, 3692 sayılı Kanun'un 23'üncü maddesinde birinci sırada açıklanan maddi hatanın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesinde açıklanan hesap hatalarından matrah ve vergi miktarında hata maddeleri içinde yer aldığını görmekteyiz. İkinci sırada açıklanan maddi hatanın, yine 117'nci maddede açıklanan hesap hatalarından verginin mükerrer olması maddesiyle, üçüncü sırada yer alan maddi hatanın 118'inci maddede açıklanan vergilendirme hatalarından mükellefin şahsında hata maddesiyle aynı olduğunu görmekteyiz. Dördüncü sırada yer alan maddi hatanın hesap hataları içinde, beşinci sırada yer alan maddi hatanın vergilendirme veya muafiyet döneminde hata maddesi içinde, altıncı sırada yer alan maddi hatanın ise vergi miktarında hata maddesi içinde yer aldığını görmekteyiz. Bu bağlamda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesinde sayılan vergilendirme hatalarından, mükellefiyette hata ve mevzuda hata maddeleri, 3692 sayılı Vergilerde İtiraz ve Temyiz Usullerine ve Mercilerine ve Vergi İhbarnamelerinin Tebliğ Suretine Dair Kanun'da sayılan maddi hatalar içinde yer almamıştır.

Kanun'un 24'üncü maddesi mükelleflerin düzeltme isteme usulünü açıklamaktadır : *"Mükellefler itiraz hakkı verilmemiş olan tarhiyatta yukarıdaki maddede yazılı maddi hatalardan birinin vukuu halinde bu hatanın düzeltilmesini, bir istida ile istemek hakkını haizdirler. ...."*<sup>6</sup>. Kanun'un 25'inci maddesi itiraz süresinden sonra fark edilen hataların düzeltme usullerini açıklamaktadır *"Mükelleflere*

---

<sup>6</sup> 3692 say.Kanun md.24

*itiraz hakkı verilmiş olan muamelelerde, 23'üncü maddede yazılı neviden bir hata vukua getirilmiş olduğu itiraz müddetinin bitmesinden sonra gerek mükellefin müracaatı, gerek tedkik ve teftiş neticesinde anlaşıldığı takdirde, tarhiyat itiraz veya temyiz komisyonları kararı ile katileşmiş olmamak veya komisyonlarca esastan tedkik edilmeksizin müruru müddet sebebi ile reddedilmiş bulunmak şartı ile, itiraz müddeti geçtikten sonra da 23'üncü maddedeki usul dairesinde düzeltilebilir*"<sup>7</sup>. Bu kanun kapsamında maddi hatanın, "itiraz hakkı olan muameleler" ve "itiraz hakkı olmayan tarhiyatta" nasıl giderilebileceği konusu ele alınmıştır. Buna ilave olarak itiraz hakkı olan muamelelerde itiraz süresinin bitiminden sonra başvuru üzerine yada re'sen düzeltme yapılabileceği hüküm altına alınmıştır.

3692 sayılı kanun sonrası 7 Haziran 1949 tarihinde 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir. 5432 sayılı kanun maddi hata kavramı yerine, günümüzde yürürlükte bulunan ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda da yer alan vergi hatası kavramını kullanmıştır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun da temelini oluşturan 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, vergi hataları; hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki başlıkta düzenlenmiştir. Aynı şekilde düzeltme işlemlerine ilişkin hükümlerde de 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun temelini oluşturmaktadır<sup>8</sup>.

## **2.2. Düzeltme Kurumunun Amacı**

Vergi Usul Kanunu'nun 121'inci maddesi hükmü gereği idare üzerinde tereddüt etmediği mutlak ve açık vergi hatalarını re'sen düzeltir. İdarenin re'sen tarhiyat usulünün yanında Vergi Usul Kanunu'nun 122'nci maddesinde mükelleflerin vergi hatalarının düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri belirtilmiştir. Herhangi bir biçim özelliği gerektirmeyen dilekçenin beş yıllık zaman aşımı süresi içinde verilmesi mümkündür. Düzeltme zaman aşımı süresi dolduktan sonra, düzeltme talebinde bulunan mükelleflerin bu talebi Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesi gereği yerine getirilmez.

---

<sup>7</sup> 3692 say.Kanun md.25

<sup>8</sup> Ahmet Kumrulu, **Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme**, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 1979, s.46,47

Açıklamaya çalıştığımız Vergi Usul Kanunu 121 ve 122'nci maddeleri ışığında düzeltme işleminin vergi borcunu ortadan kaldıran hallerin bir türü olduğunu söyleyebiliriz. Ancak buradaki özellikli durum vergilendirme işleminde bir kısım sakatlıkların mevcut olmasıdır. Düzeltme kurumunun asıl amacı da sakatlık taşıyan bu tür işlemlerin idari aşamada barışçıl yollarla çözülebilmesini sağlamaktır<sup>9</sup>. Başka bir ifadeyle vergi hatalarının düzeltilmesi mükellefle idare arasında meydana gelen uyuşmazlığın, idare aşamasında çözülmesidir<sup>10</sup>. Vergi hatalarının düzeltilmesinde, düzeltme kurumunun etkin şekilde kullanılması hem mükellef hem de vergi idaresi açısından zaman ve kaynak tasarrufu sağlayarak mükellef ile vergi idaresi arasındaki güven duygusunu güçlendirecektir<sup>11</sup>. Böylece hukuka aykırı idari işlemler için yargı yoluna başvurulmayacak ve bu suretle bir taraftan yargı kurumları gereksiz bir şekilde meşgul edilmezken diğer taraftan yargısal sürece nazaran idari süreç çok daha hızlı bir şekilde tamamlanacaktır.

### **3. ANAYASAL DÜZENLEMELER KARŞISINDA DÜZELTME KURUMU**

#### **3.1. Düzeltme Kurumuna Temel Olan İlkeler**

##### **3.1.1. Vergilerin Kanuniliği İlkesi**

Düzeltme kurumunun Anayasal temellerinden bir tanesi vergilerin kanuniliği ilkesidir. Bu ilke Anayasa'nın 73'üncü maddesinde ifadesini bulmuştur. Burada vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla konulabileceği, değiştirilebileceği veya kaldırılabilmesi belirtilmektedir. Anayasada vazedilen bu ilke bir yandan vergi toplamakla yükümlü idari kurumlara bir takım sorumluluklar yüklerken diğer taraftan da vergi verme ödevi bulunan mükellefleri anayasal güvence altına almaktadır. Doktrinde vergilerin kanuniliği ilkesi sadece verginin konusu, matrahı, yükümlüsü, vergiyi doğuran olay ve ödenme zamanının kanunlarla saptanmasını kapsamamakta,

---

<sup>9</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s.173

<sup>10</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuk**, 15. Baskı, Ankara: Siyasal Kitabevi, 2003, s.194

<sup>11</sup> Noyan Alper Ünal, "Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", Vergi Dünyası, Sayı.294 (Şubat 2006), s.82

bununla birlikte verginin tarh ve tahsilinin de kanuna uygun olarak yerine getirilmesini kural olarak ortaya koymaktadır<sup>12</sup>.

Vergilendirmede kanunilik ilkesi, günümüz çağdaş sosyal demokratik hukuk devleti ilkesini benimsemiş modern devlet yapısından çok önceki zamanlardan bu tarafa gündemde olan, 1215 tarihli Magna Carta sözleşmesinden bu yana tartışılmalı bir ilkedir<sup>13</sup>. Keyfi ve sınırsız ölçülere dayalı bir uygulamanın önlenmesi amacıyla güden verginin kanuniliği ilkesi, bu türlü keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek ilkelerin yasada yer almasını ve bireyin özgürlüklerini devlete karşı koruyan güvenlik sınırlarının çizilmesini emretmektedir<sup>14</sup>. Bu noktada kanunilik ilkesinin iki önemli fonksiyonu ortaya çıkmaktadır. Bunlardan ilki, her türlü mali yükümlülüğün keyfilikten çıkartılarak kanunlara dayandırılmasıdır. İkincisi ise, kanunlara dayandırılan bu mali yükümlülüklerin temel ilkelerinin Anayasal hüküm olma zorunluluğudur<sup>15</sup>.

Vergi toplama görevi bulunan idari kurumlar vergilerin kanuniliği ilkesi gereği ancak Anayasa'ya uygun kanunlarla çerçevesi belirlenmiş vergileri toplayabileceklerdir<sup>16</sup>. Bu yasal çerçeve idari kurumlar açısından yetki aşımını engellediği gibi vergi mükelleflerinin de idareye karşı haksız bir şekilde mukavemet göstermemelerini sağlamaktadır. Yasal çerçevede muamelelerini yürüten idari makamlar, vergi mükelleflerinden hukuk dışı davranış sergileyenleri yine yasa hükümleri çerçevesinde muhtelif yaptırımlara zorlayabilirler. Vergi mükellefleri ise çerçevesi yasalarla belirlenmiş olan vergi yükümlülüklerinin ötesinde bir vergi talebiyle karşılaştıklarında, Anayasa'ya dayanarak bu duruma karşı itiraz haklarını kullanabileceklerdir. Böylece vergilerin kanuniliği ilkesi vergi alacaklısı ile vergi borçlusunu için vergilerin kanuna uygun ve doğru olarak toplanmasını temin etmektedir.

Verginin kanuniliği ilkesi bir taraftan bireyi koruyan sınırları çizerken diğer taraftan da devletin vergisel işlemlerinin gerçekleşmesi için bir amir hüküm

---

<sup>12</sup> Kumrulu, s.7; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.173; Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, 2. Baskı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2008, s.14

<sup>13</sup> Ersan Öz, Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları, Vergi Sorunları, Haziran 2005, sayı 201, s.141

<sup>14</sup> Güneş, s.12

<sup>15</sup> Öz, s.142

<sup>16</sup> Funda Başaran Yavaşlar, Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz, Vergi Dünyası, Aralık 2007, sayı 316, s.84

niteliğindedir<sup>17</sup>. Dolayısıyla bu ilke nasıl mükellef birey için yasa sınırlarının aşılması güvencesini sağlıyorsa, vergi alacaklısı devlet için de yasal şartların mevcut olması durumunda bu yetkinin kullanılması olanağını ve ödevini vermektedir<sup>18</sup>.

Vergilerin kanuniliği ilkesi ile düzeltme kurumunun ilişkisini verginin doğru bir şekilde tarh ve tahsil edilmesi gereğinde görebiliriz. Yanlış işlem vergilendirme sürecinde zaman zaman rastlanan bir durumdur. Yanlış işlem vergi borçlusu tarafından yapılabileceği gibi vergi alacaklısı idare tarafından da yapılabilir. Vergilerin doğru olarak toplanabilmesi aynı zamanda yanlışlık içeren muamelelerin de ortadan kaldırılmasını gerektirir. İşte bu yanlışlık Vergi Usul Kanunu'nun tanımladığı vergi hatalarına ilişkinse, bu hatalar vergi borçlusu tarafından düzeltme başvurusuyla veya vergi alacaklısı idare tarafından re'sen yapılan işlemle düzeltilebilir. Dolayısıyla vergi hatası bulunan bir işlem aynı zamanda yasaların belirlediği çerçevenin de dışında olacaktır. Böyle bir işlemi vergilerin kanuniliği ilkesi gereği yasal çerçeve içine almak düzeltme kurumu vasıtasıyla gerçekleştirilebilir.

Verginin kanuniliği ilkesiyle ilgili Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında, *Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabileceği, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyeceği. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetkinin istisnai bir yetki olduğu. Vergilendirmede esas kuralın, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesi olduğu. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muafılığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemeyeceği ifade edilmiştir*<sup>19</sup>.

---

<sup>17</sup> Güneş, s.18

<sup>18</sup> Güneş, s.18

<sup>19</sup> AYM , 21.11.2003, E: 2001/36, K: 2003/3 : "...Anayasa'nın 73. maddesinin dördüncü fıkrasında, "vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir" denilmektedir. Buna göre, Bakanlar Kurulu, yasanın belirttiği alt ve üst sınırlar içinde değişiklik yapabilecek, ancak bu sınırları aşacak biçimde herhangi bir düzenleme getiremeyecektir. Bakanlar Kurulu'na verilen bu yetki istisnai bir yetkidir. Vergilendirmede esas kural, vergilerin kanunla konulup, kaldırılması ve değiştirilmesidir. Nitekim 73. maddenin son fıkrasına ilişkin gerekçede vergi yükünün muafılığı ve istisnaların zamanla artan oranla düşmesini engellemek üzere kanunla Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesinin kabul edildiği belirtilmiştir. Ancak Bakanlar Kurulu'na tanınan

### 3.1.2. Eşitlik İlkesi

Anayasanın 10'uncu maddesine göre “Herkes, dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din, mezhep ve benzeri sebeplerle ayırım gözetilmeksizin kanun önünde eşittir”<sup>20</sup>.

Anayasa Mahkemesinin yerleşik içtihatlarına göre, *Anayasa'nın bu hükmü ile aynı hukuksal durumda olan kişilerin aynı kurallara bağlı tutulacağını, değişik hukuksal durumda olanların ise değişik kurallara bağlı tutulmasının bir aykırılık oluşturmayacağı kabul edilmiştir. Yasa önünde eşitlik, herkesin her yönden aynı kurallara bağlı olacağı anlamına gelmez. Yasaların uygulanmasında dil, ırk, renk, cinsiyet, siyasi düşünce, felsefi inanç, din ve mezhep ayrılığı gözetilmesi ve bu nedenlerle eşitsizliğe yol açılması Anayasa katında geçerli görülemez. Bu mutlak yasak, birbirinin aynı durumda olanlara ayrı kuralların uygulanmasını ve ayrıcalıklı kişi ve toplumların yaratılmasını engellemektedir. Kimi yurttaşların haklı bir nedene dayanarak değişik kurallara bağlı tutulmaları eşitlik ilkesine aykırılık oluşturmaz. Durum ve konumlarındaki özellikler, kimi kişiler ya da topluluklar için değişik kuralları ve değişik uygulamaları gerekli kılabilir. Özelliklere, ayrılıklara dayandığı için haklı olan nedenler, ayrı düzenlemeyi aykırı değil, geçerli kılar. Aynı durumda olanlar için ayrı düzenleme aykırılık oluşturur. Anayasa'nın amaçladığı eşitlik, eylemli değil hukuksal eşitliktir. Aynı hukuksal durumlar aynı, ayrı hukuksal durumlar ayrı kurallara bağlı tutulursa Anayasa'nın öngördüğü eşitlik çiğnenmiş olmaz. Başka bir anlatımla, kişisel nitelikleri ve durumları özdeş olanlar arasında, yasalara konulan kurallarla değişik uygulamalar yapılamaz. Durumlardaki değişikliğin doğurduğu zorunluluklar,*

---

yetkinin çok geniş olması, verginin yasallığı ilkesinin zedelenmesine yol açarak yasama yetkisinin yürütme organına devri sonucunu doğurabileceğinden kabul edilemez. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yetki başlıklı 10. maddesine göre, vergi miktarları yeniden değerlendirme oranında her yıl artmakta ve bu usulle maktu vergilerin zamanla aşınması önlenmektedir. Ancak, dava konusu kuralla belirtilen artışın yeterli olmaması veya değişen ekonomik koşullara uygunluğun sağlanması amacıyla Bakanlar Kurulu'na yeniden değerlendirme oranının %50 fazlasını geçmemek, %20 sinden az olmamak üzere yeni oranlar belirleme yetkisi de verilmiştir. Buna ek olarak Bakanlar Kurulu'na bir de bu tutarları yirmi katına kadar artırma yetkisinin verilmiş olması, yasama yetkisinin devrine yol açan ve vergi adaleti ile bağdaşmayan ölçüsüz bir düzenlemedir. İptali istenilen kuralla vergi miktarının, taşıtların teknik özellikleri ve/veya kullandıkları yakıt türleri, kullanım amaçlarına göre ayrı ayrı veya topluca yirmi katına kadar arttırılabilmesi için Bakanlar Kurulu'na yetki verilmesi, keyfi bir uygulamaya neden olabileceğinden hukuk güvenliği ilkesi ile de bağdaşmamaktadır...” [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (05.01.2009)

<sup>20</sup> Anayasa md. 10

*kamu yararı ya da başka haklı nedenlere dayanılarak yasalarla farklı uygulamalar getirilmesi durumunda Anayasa'nın eşitlik ilkesinin çiğnendiği sonucu çıkarılamaz*<sup>21</sup>.

Anayasa'nın 10'uncu maddesi eşitlik ilkesini, farklılıklarına bakılmaksızın herkesin kanun önünde eşit olduğu şeklinde ifade etmiştir. Yasa maddesini yorumlayan Anayasa mahkemesi ise eşit muamelenin ancak özdeş hukuksal durum mevcut olduğu durumda eşitlik ilkesinin gereği olduğunu, farklı hukuksal durumların farklı muameleler gerektireceğini vurgulamış ve farklı hukuksal durumlara farklı muamelede bulunulmasının eşitlik ilkesine aykırı değil aksine eşitlik ilkesinin gereği olduğunu belirtmiştir.

Bu noktada karşılaştığımız sorun Anayasa'nın 10'uncu maddesinde geçen eşitlik ilkesinin nasıl somutlaştırılacağıdır. Anayasa Mahkemesi'nin görüşleri açısından bakıldığında, “farklı hukuksal durumlar” ifadesiyle belirtilen farklılığın vergilendirme açısından nasıl belirleneceği önemlidir. Diğer bir ifadeyle vergilendirme işlemi bakımından mükellefler arasındaki eşitlik veya farklılığın tespit edilmesini sağlayacak kriter ne olacaktır<sup>22</sup>. Bu soruların cevabı Anayasa md.73'de yer alan mali güç kriteridir. Anayasa'nın 73'üncü maddesinde “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”<sup>23</sup> denilmektedir. Yasa hükmüne göre herkes mali gücüne göre devlet harcamalarını finanse etmekle yükümlüdür. Dolayısıyla eşitlik veya farklılık herkesin sahip olduğu mali güce göre belirlenecektir. Vergilendirmenin mali güçle orantılı olması ilkesi, maddi eşitlik ilkesinin vergi hukukundaki somut şeklidir<sup>24</sup>. Burada ifadesini bulan mali güçle orantılı olma ilkesini Anayasa Mahkemesi, yerleşik içtihatlarında; *malî güce göre vergilendirmenin verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınması olduğu, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gerektiği, malî gücün tanımının Anayasa'da bulunmamakla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta olduğu,*

<sup>21</sup> AYM , 06.06.1991, E: 1990/35, K: 1991/13, [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (05.01.2009)

<sup>22</sup> Funda Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**, 1. Baskı, İstanbul: Beta Yayıncılık, 2003, s.17

<sup>23</sup> Anayasa md. 73

<sup>24</sup> Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**, s.17

*verginin malî güce göre alınmasının aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracı olduğu şeklinde açıklamaktadır*<sup>25</sup>.

Anayasa Mahkemesi'nin bu içtihadını yüksek mahkemenin eşitlik ilkesiyle ilgili kararıyla birlikte değerlendirecek, "aynı"lık mali gücü aynı olanların aynı vergi yüküne, "farklı"lık mali gücü farklı olanların farklı vergi yüküne tabi olmasıdır ve bu eşitlik ilkesinin gereğidir<sup>26</sup>.

Düzeltilme kurumunu, eksik veya fazla yapılan vergilendirmenin giderilmesi şeklinde değerlendirdiğimizde, düzeltilmeye muhtaç bir durum mali gücü aynı olanlar arasında eşitliği bozucu bir etkidir. Çünkü aynı mali güç maliklerinin eşitlik ilkesi gereği aynı vergi yüküne tabi olmaları gerekirken, düzeltmeye muhtaç işlem sahibi bir malik aynı vergi yüküne tabi olmayacaktır. Olması gerekenden eksik veya fazla bir vergi yüküne tabi olacaktır ki bu da vergilendirme anlamında eşitlik ilkesine ve böylece verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırı bir durum ortaya çıkaracaktır.

### **3.1.3. Hak Arama Hürriyeti ve Dilekçe Hakkı**

Anayasa'nın 36'ncı maddesine göre herkes meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı önünde iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Anayasa'nın 36'ncı maddesinde bu şekilde güvence altına alınan hak arama

---

<sup>25</sup> AYM , 06.07.1995, E: 1994/80, K: 1995/27 : "Anayasa'nın Vergi Ödevi başlıklı 73. maddesinin birinci fıkrasında, "Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi vermekle yükümlüdür." denilmektedir. Fıkra, verginin "genel olması", "mali güce göre" ve "kamu giderlerini karşılamak üzere" alınması öngörülmüştür. Genellik ilkesi, sosyal sınıf farkı gözetilmeksizin herkesin elde ettiği gelir, servet ya da harcamalar üzerinden vergi ödemesini amaçlar. Malî güce göre vergilendirme ise, verginin kişilerin ekonomik ve kişisel durumlarına göre alınmasıdır. Bu ilke, malî gücü fazla olanın, malî gücü az olana oranla daha fazla vergi ödemesi gereğini belirler. Malî gücün tanımı Anayasa'da bulunmamasıyla birlikte, genellikle ödeme gücü anlamında kullanılmakta, kamu maliyesi yönünden ise gelir, servet ve harcamalar malî gücün göstergeleridir. Verginin malî güce göre alınması aynı zamanda vergide eşitlik ilkesinin uygulama aracıdır. Vergide eşitlik ilkesi, yükümlülerin vergi ödeme güçleri dikkate alınmak suretiyle vergilendirmenin yapılmasını öngörür. Başka bir deyişle, kişilerin genel vergi yüküne kendi ödeme güçlerine göre katılmalarıdır. Bu durumda, Anayasa'da öngörülen verginin "malî güce göre ödenmesi", "herkesin vergi ödemesi" ilkesiyle birlikte vergilendirmede adalet ve eşitlik ilkesine uygunluğu gösterir ve sosyal devletin en etkin uygulama aracını oluşturur. 3986 sayılı Yasa'ya göre, kurumlar vergisi yükümlüleri 1993 yılı kurumlar vergisi matrahları üzerinden % 10 oranında ekonomik denge vergisi ödeyeceklerdir. Ekonomik denge vergisinin matrahı, 1993 yılı kurumlar vergisi matrahıdır. Söz konusu yükümlüler, sonuç olarak 1993 yılı kazançları üzerinden % 46 yerine % 56 oranında vergi ödeyeceklerdir. Ekonomik denge vergisinin, 1993 yılı için verilen kurumlar vergisi beyannamesindeki matrahlar üzerinden hesaplanması, bu verginin alınmasında kurumlar vergisinin kabul ettiği matrahın saptanması, muafiyet, istisna, indirim gibi temel kavramların esas alındığını gösterir. Bu nedenlerle, ekonomik denge vergisinin kurumlar vergisi yükümlülerine ilişkin hükümlerinde, Anayasa'nın 73. maddesinde belirtilen mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık görülmemiştir." [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (08.01.2009)

<sup>26</sup> Nihal Saban, **Vergi Hukuku**, 5. Baskı, İstanbul: Beta, 2009, s.55

hürriyeti vergi yargısı alanı için de elbette geçerlidir. Vergi idaresi tarafından yasaların dışına çıkılmak suretiyle yapılan bir hatalı vergilendirme işlemine karşı, vergi mükellefi hak arama hürriyeti çerçevesinde vergi yargısına başvurabilecektir. Vergi yargısına ulaşan uyuşmazlıklar yargısal süreç tamamlandıktan sonra nihayete ulaşacaktır. Ancak bu süreç kimi zaman yargı kurumlarının yoğunlukları sebebiyle uzun süreler bekleme gerektirmekte ve yıpratıcı bir süreç olmaktadır.

Hatalı işleme karşı, vergi mükelleflerinin izleyebilecekleri bir diğer yol idareden hatalı vergi işlemi düzeltmesini talep etmektir. İşte mükelleflerin bu haklarını kullanmaları için gereken şekli düzenleme Anayasa ile güvence altına alınmıştır. Dilekçe hakkının düzenlendiği Anayasanın 74'üncü maddesinde vatandaşların kamu ile ilgili şikayetleri hakkında yetkili makamlara yazı ile başvurma hakkına sahip oldukları ifade edilmektedir

### **3.2. Düzeltme Kurumunun Hukuki Güvenlik İlkesine Uygunluk Sorunu**

#### **3.2.1. Sorunun Tanımı**

Hukuk devletinde hukuki güvenlik ilkesi, tüm yurttaşların bağlı olacağı hukuk kurallarını önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir<sup>27</sup>. Burada bahsi geçen hukuk kuralları ifadesi, yasalara ilave olarak BKK veya diğer düzenleyici işlemleri de kapsamaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi vergi hukukunda özel bir öneme sahiptir. Vergi kanunlarının, özellikle vergi yükünü arttırıcı hükümlerinin geçmişe dönük uygulanmaması hukuki güvenlik ilkesi açısından büyük önem taşır<sup>28</sup>. Zira vergi yükümlülerinin vergilendirildikleri dönemdeki ilgili mevzuat onlara güvenlik sağlamalıdır<sup>29</sup>. Dolayısıyla vergilendirme işlemi vergi mevzuatına uygun bir şekilde gerçekleştirildikten sonra buradaki yükümlülüğün sonlanması gerekir. Bundan sonra ilerleyen tarihlerde aynı matrah için yeni vergiler ihdas edilemez. Böyle bir durumda hukuki güvenlik ilkesi zedelenecek ve mükelleflerin devlete güven sorunu doğacaktır.

---

<sup>27</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s.45

<sup>28</sup> Kırbaş, s.66

<sup>29</sup> Coşkun Can Aktan ve Ufuk Gencel, Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali, [http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/geriye-dogru-vergileme.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/geriye-dogru-vergileme.pdf) (10 Haziran 2010), s.4

İncelediğimiz düzeltme kurumu ise tam da bu noktada hassasiyet gerektirmektedir. Konunun özü gereği düzeltme işlemi geçmişe etkileyecek bir düzenlemedir. Özellikle re'sen tarhiyatta yükümlüler hiç beklemedikleri şekilde karşılarında geçmiş dönemli vergi matrahlarına ilişkin olarak salınan vergilerle karşılaşabilirler. Bu çerçevede, düzeltme kurumuyla geçmişe dönük yapılan işlemlerin hukuki güvenlik ilkesine uygunluğu asıl sorunu teşkil etmektedir.

Üst başlık olarak değerlendirilebilecek hukuki güvenlik ilkesi, alt başlıklar halinde vergilendirmede belirlilik ilkesi, vergi hukukunda kıyas yasağı ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkelerini içermektedir<sup>30</sup>.

### **3.2.2. Sorunun İncelenmesi**

#### **3.2.2.1. Belirlilik İlkesi Bakımından**

Belirlilik ilkesi geleneksel anlamda, vergi oran ve miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin, hem idare hem de mükellefler yönünden belli ve kesin olmasını ifade eder<sup>31</sup>. Hukuki güvenlik ilkesi bir yönüyle idarenin bütün davranışlarının az çok öngörülebilir olması anlamına gelmektedir<sup>32</sup>. Bu bağlamda hukuki güvenlik ilkesinin alt başlıklarından biri olan belirlilik ilkesi, yükümlülerin tabi olacağı vergilendirme rejiminin önceden belirli olmasını ve böylece hukuki güvenliğin korunmasını sağlar.

Belirlilik ilkesi bakımından vergi yasalarının kolay anlaşılabilir olmaları, belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramların kullanılmaması, vergi yasalarının sık değiştirilmemesi önemli noktalar<sup>33</sup>. Belirlilik ilkesi vergi yasalarının dilinin ve dayandığı kavramların kesin, açık, yalın, tam ve net, cümlelerin düzgün, ifade gücünün yüksek, buna bağlı olarak vergi sisteminin kolay anlaşılır ve akılcı olmasını gerektirir<sup>34</sup>.

---

<sup>30</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s.46

<sup>31</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s.46

<sup>32</sup> Süleyman Üstün, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, s.88

<sup>33</sup> Ali Rıza Gökbnar, "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme", Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi, 1998, s.4, [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbnar-vergileme-ilkeleri.pdf) (10 Haziran 2010), s.14

<sup>34</sup> Güneş, s.16

Vergi yasalarına gelişigüzel, yanlı, muğlak, anlaşılmaz hükümler konulmamalıdır<sup>35</sup>. Böylece yükümlülerin ödeyeceği vergi keyfi değil, kesin, açık ve net olarak belli olacaktır<sup>36</sup>. Bunun sağlanabilmesi için özellikle vergiyi doğuran olay bakımından, yasama organının yürütme organına devrettiği vergilendirme yetkisinin sınırları, anayasal kurallar doğrultusunda belirlenmelidir<sup>37</sup>.

### **3.2.2.2. Güvenin Korunması İlkesi Bakımından**

#### **3.2.2.2.1. Genel Olarak**

Vergi yükümlülerinin vergilendirildikleri dönemdeki vergi mevzuatına güvenmeleri yani bu kurallara tabi olacaklarına, bu kuralların kendilerine uygulanacağına olan inançları, bu mükelleflerin en tabii hakkıdır<sup>38</sup>. Vergilendirme alanını düzenleyen kurumların vergilendirme rejimini keyfi olarak geçmişe dönük değiştirebilmeleri mükelleflerin hak ve özgürlük alanının doğrudan tahrip edilmesi, ekonomik hayatın belirsizliğe sürüklenmesi, kişi ve kurumların devlet erkine karşı güvenlerinin azalması gibi pek çok olumsuzluğu beraberinde getirecektir. Bu bağlamda kamu gücünü elinde bulunduran devlet erki, kendi egemenlik alanında mükellefiyet tesis ettirmiş şahısların güvenini korumak durumundadır.

#### **3.2.2.2.2. Geriye Yürüme Yasağı Bakımından**

Vergi hukukunda geriye yürümezlik, yeni yasa veya idari düzenlemelerin yürürlüğe girdiği tarihten önceki vergiyi doğuran olaylar için hukuki sonuçlar doğurmasını yasaklayan ve bu yeni yasa ve düzenlemelerin ancak yürürlüğe girdiği tarihten sonrası için uygulanmasını emreden hukuk ilkesidir<sup>39</sup>. Geriye yürümezlik ilkesinin temeli olan ana ilke yukarıda da belirttiğimiz üzere hukuki güvenlik ilkesidir. Hukuk devleti anlayışının karşıtı olan polis devleti anlayışında devlet, kamu düzeni ve yararı için her türlü tedbiri alabilen, bu amaçla kişilere yükümlülükler getirebilen,

---

<sup>35</sup> Güneş, s.16

<sup>36</sup> Güneş, s.16

<sup>37</sup> Yıldırım Taylar, Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Vergi Dünyası, Mart 2007, sayı 307, s.202

<sup>38</sup> Aktan/Gencel, s.4

<sup>39</sup> A.Volkan Özgüven, **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**, Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007, s.110,111

özgürlüklerine müdahale eden ve bunu yaparken de iradesi hukukla bağılı olmayan devlettir<sup>40</sup>. Çağdaş hukuk anlayışında ise hukuk kuralları koyan ve değiştiren devletin, bu kurallara kendisinin de uyması gerekmektedir<sup>41</sup>. Hukuk devletinde idare edilenler önceden konmuş olan genel, nesnel, soyut hukuk kurallarına uymak zorundadırlar<sup>42</sup>. Bu açıdan devlet erki hukuk kurallarını daha önceden düzenlemek ve ilan etmekle yükümlüdür. Böylece her bir yurttaş uymak zorunda olduğu kuralları daha önceden bilme imkanına sahip olacaktır.

Hukuki güvenlik ilkesi gereği herkesin uymakla yükümlü olduğu hukuk kurallarını önceden bilme ve onlara güvenme hakkının varlığı kabul edildiğinde, bu kabulün sonuçlarından bir tanesi geriye yürümezlik ilkesi olacaktır. Bu ilke yoluyla bir taraftan yükümlüler gelecek zamanda beklenmedik vergi yükleriyle karşılaşmayacaklar, diğer taraftan da devlet evvelce almış olduğu vergileri iade etme zorunluluğuyla karşılaşmayacaktır<sup>43</sup>. Aksi takdirde bir hukuk kuralı geriye yürütüldüğünde, yükümlülerin uymakla yükümlü olduğu kurallar daha sonradan düzenlenmiş olacaktır ki bu durumda yükümlüler işlem yaparken mevcut olmayan hukuk kurallarına daha sonradan tabi kılınmış olacaklardır. Bu ise hukuk devleti anlayışını zedeleyici bir durumdur.

Anayasada geriye yürümezlik ilkesine ilişkin genel bir hüküm bulunmamaktadır. Sadece suç ve cezalara ilişkin olarak Anayasanın 38'inci maddesinde bu kurala yer verilmiştir. Ancak geriye yürümezlik ilkesi mutlak ve istisnasız bir kural değildir. Nitekim konuyla ilgili olarak kamu yararı, kamu düzeni, hukuki istikrar, kazanılmış hak gibi pek çok hukuki kavram çatışma halinde bulunmaktadır<sup>44</sup>. Vergi hukuku alanında kanunların geriye yürümezlik ilkesi genel olarak benimsenmekle birlikte zaman zaman geriye yürütülen bazı hükümler de düzenlenmiştir<sup>45</sup>.

---

<sup>40</sup> Taylar, s.198

<sup>41</sup> İsmail Giritli, Pertev Bilgen ve Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, İstanbul: Der Yayınları, 2001, s.42

<sup>42</sup> Giritli/Bilgen/Akgüner, s.43

<sup>43</sup> Ersin Nazalı, Vergi Hukukunda Kazanılmış Hak Kavramı ve 01.01.2006-08.04.2006 Tarihleri Arasında Yapılan Yatırım Harcamalarının Durumu, Vergi Dünyası, Nisan 2007, sayı 308, s.135

<sup>44</sup> Özgüven, s.111

<sup>45</sup> Kırbaş, s.67

Burada ifadesini bulan geriye yürümezlik ilkesini Anayasa Mahkemesi, bir kararında şöyle şöyle yorumlamıştır; *Hukuk devleti, tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca gerçeklik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlettir. Hukuk devletinde kazanılmış haklara saygı duyma esas olmakla beraber, kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın yeni yasadadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olması gerekir*<sup>46</sup>. Anayasa Mahkemesi bu kararında kazanılmış haktan sözedilebilmesi için bu hakkın bütün sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olması gerektiğini belirtmiş, yeni ihdas edilen verginin doğumunu da zorlama bir yorumla beyannamenin verilmesine bağlayarak geriye yürüyen bir yasayı iptal etmemiştir<sup>47</sup>.

Düzeltilme kurumuyla hukuki güvenlik ve geriye yürümeme ilkesi arasında önemli bir ilişki vardır. Öncelikle düzeltme işlemiyle geçmişe dönük bir işlem

---

<sup>46</sup> AYM , 06.07.1995, E: 1994/80, K: 1995/27 : “*Hukuk devleti, tüm işlem ve eylemlerinin hukuk kurallarına uygunluğunu başlıca gerçeklik koşulu bilen, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurmayı amaçlayan ve bunu geliştirerek sürdüren, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, insan haklarına saygı duyarak bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, Anayasa ve hukuk kurallarına bağlılığa özen gösteren, yargı denetimine açık olan, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ile Anayasa'nın bulunduğu bilincinden uzaklaşmayan devlettir. Hukuk devletinde kazanılmış haklara saygı duyma esas olmakla beraber, kazanılmış bir haktan söz edilebilmesi için bu hakkın yeni yasadadan önce yürürlükte olan kurallara göre bütün sonuçlarıyla eylemli biçimde elde edilmiş olmasının gerekir. Vergi Hukukunda geriye yürümenin söz konusu olup olmadığının saptanabilmesi için vergiyi doğuran olayın tanımına bakılmalıdır. Vergi Usul Yasası'na göre, vergi alacağı, vergi yasalarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuksal durumun oluşması ile doğar. Ekonomik Denge Vergisi'nde, vergiyi doğuran olay, kişinin 3986 sayılı Yasa'da yükümlülüğü belirleyen kapsam içine girmesi ve 2. maddedeki olayların meydana gelmesidir. Ekonomik Denge Vergisi, Devletin egemenlik gücüne dayanarak koyduğu yeni bir vergidir. Bu anlamda Ekonomik Denge Vergisi, Gelir ve Kurumlar vergisine ek bir vergi olmayıp başlı başına bir vergidir. Ancak, bir yıl önceki kazançlara göre beyan edilen matrah üzerinden alınmaktadır. Bu vergide vergiyi doğuran olay, beyanname verilmesi olduğuna ve beyannameler de 1994 yılında verildiğine göre geriye yürüme söz konusu değildir. Ekonomik denge vergisinin, gelir ve kazançlar üzerinden bir kez kabul edilebilir bir oranda alınan bağımsız bir vergi olması ve malî gücü daha zayıf olan ücretlilerin çok büyük kesimini kapsam dışında bırakması nedeniyle sosyal devlet ilkesine de aykırı düştüğü söylenemez. Açıklanan nedenlerle, 3986 sayılı Yasa'nın 1. maddesinin (a), 2. maddesinin (a), 4. maddesinin (a) ve (g) bentleri, kurumlar vergisi yükümlülüğü yönünden, Anayasa'nın 2. maddesine aykırı görülmemiştir.”*

[www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (10.01.2009)

<sup>47</sup> Taylar, s.209

yapılmaktadır. Düzeltme işlemi geçmişte yapılan hatalı işlemlerin düzeltilmesi için yapılacağından geçmişe dönük işlem yani geriye yürüme kaçınılmaz olarak yapılacaktır. Ancak bu işlem geriye yürümeme ilkesinin ihlali anlamını taşımaz. Zira geriye yürümeme ilkesinin özünde daha sonra yapılan düzenlemelerin önceki işlemlere uygulanmaması zorunluluğu söz konusudur. Oysa düzeltme işleminde sonradan yapılan düzenlemelerin evvelce yapılmış işlemlere uygulanması gibi bir durum söz konusu değil, aksine daha önce yürürlükte bulunan mevzuatın uygulamasında yapılan hatanın düzeltilmesi talebi vardır.

## İKİNCİ BÖLÜM

### DÜZELTME KURUMUNUN HUKUKİ NİTELİĞİ

#### 4. DÜZELTME İŞLEMİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

##### 4.1. Konuya Genel Bakış

Düzeltilme konusu, İdare Hukuku bakımından da incelenmesi gereken bir konudur. Çünkü Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesinde *vergi tarhının, vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muamele[işlem]* olduğu ifade edilmiştir. Görüldüğü üzere bu hüküm, verginin hesaplanarak tespit edilmesini idari bir işlem olarak tanımlamaktadır. Bu durumda verginin hesaplanarak tespiti hususunda yapılan bir hatalı işlemin düzeltilmesi de bir idari işlem olacaktır. Bu yönüyle konu Vergi Hukuku kadar İdare Hukuku alanı içinde de kendisine yer bulmakta ve hatta konunun çözümü için İdare Hukuku'nun ilke ve kuralları da geçerli olmaktadır<sup>48</sup>.

Kanun metninde tarhiyat için kullanılan idari muamele ifadesi; idari bir makam tarafından, bir kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla, İdare Hukuku'nun yaptığı yetkilendirme çerçevesinde kamu gücünü kullanarak ve tek yanlı iradeyle yapılan kesin ve yürütülmesi zorunlu her türlü işlemdir<sup>49</sup>. Kanunda yapılan tanımın unsurları açık bir şekilde ortaya konulmuştur. Buna göre tarhiyat işlemi idari bir makam tarafından yerine getirilir. Vergiyi tahsil edebilmek için önce mükellefin vergi borcunu belirlemek yani vergiyi tarh etmek gerekir<sup>50</sup>. Verginin yetkili memurlar tarafından hesaplanması bu safhayı teşkil eder<sup>51</sup>.

---

<sup>48</sup> Kumrulu, s.7

<sup>49</sup> Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s.9,10

<sup>50</sup> Bekir Baykara, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008, s.1

<sup>51</sup> Selahattin Tuncer, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003, s.171

Vergiye tarh edecek daire, tarhiyata yetkili ve görevli vergi dairesi olmak durumundadır<sup>52</sup>. Bu daire esas itibariyle gelir veya kurumlar vergisi açısından bağılı bulunan vergi dairesidir. Ancak bu durumun gayrimenkul satışları, ithalat işlemleri gibi bazı istisnaları mevcuttur.

Konuyu Vergi Ceza Hukuku açısından değerlendirdiğimizde, Vergi Usul Kanunu'nun vergisel hukuka aykırılıkları iki kısımda ele aldığımızı görmekteyiz. Vergi Usul Kanunu 359-363'üncü maddelerinde Türk Ceza Kanunu'na atıf yaparak, bu maddelerde geçen fiilleri hürriyeti bağlayıcı suçlar başlığı altında toplamış ve bu suçların tespiti durumunda Cumhuriyet Savcılarında suç duyurusunda bulunmakla idarenin görevinin biteceğini bundan sonraki ceza işleminin yargının görevi olduğunu ifade etmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 341-355'inci maddelerinde ifadesini bulan vergisel hukuka aykırılıklar ise idari nitelikli suçlar(kabahatler) olarak tanımlanabilir. Buradaki vergi kabahatlerinin tespiti durumunda idare, kanunlar çerçevesinde işlenen kabahate ilişkin cezayı kendisi vermektedir. Bu yönüyle de Vergi Ceza Hukuku konusunun bir kısmı bir idari işlem niteliğindedir<sup>53</sup>.

Düzeltilme kurumu, vergilendirme işleminin iki tarafı olan idare ve mükelleften bir tarafın talebi doğrultusunda gerçekleşebilir. İdare tespit ettiği vergi hatasını re'sen düzeltme yoluyla kendiliğinden düzeltir. Mükellef de tespit ettiği vergi hatası için vergi idaresinden bunun düzeltilmesini isteme hakkına sahiptir. Mükellefin düzeltme talebiyle idareye başvurması durumunda idare durumu değerlendirecek ve vergi dairesi müdürü menfi veya müspet bir cevap verecektir. 20.01.1982 gün ve 17580 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesinin birinci bendi yapılan başvurunun hukuki niteliğinin ne olabileceği hakkında farklı işlemler ortaya koymuştur. Bu bentte idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının idari dava açma süresi içinde istenebileceği belirtilmiştir.

---

<sup>52</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, 3. Baskı, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2009, s.242

<sup>53</sup> Funda Başaran Yavaşlar, İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları, Vergi Dünyası, Temmuz 2006, sayı 299, s.117

Buradan hareketle düzeltme işleminin hukuki niteliğinin incelenmesi ve düzeltme işleminin yukarıda sayılan işlemlerden hangisine dahil olduğunu belirlemek düzeltme kurumunu anlamak bakımından önemlidir.

## **4.2. Nitelikleri Bakımından İdari İşlemler**

### **4.2.1. Geri Alma**

Kanunen sakat bir idari işlem, aslında geçersiz bir idari işlemdir. Ancak bu kararın geçersizliği tespit edilip gerekli işlemler yapıncaya kadar bu işlem hüküm ifade edecektir. Böyle bir işlemin geçerliliğine son veren idari işlem türlerinden bir tanesi bu işlemin idarece geri alınmasıdır.

Geri alma, sakat bir idari işlemin başka bir idari işlem ile hukuk aleminden silinmesi durumudur. Geri alma işleminde hükümsüz hale getirilen idari işleme ilave olarak bu işlemin alındığı tarihten itibaren doğurmuş olduğu tüm sonuçlar da hükümsüz hale getirilir. Başka bir ifadeyle geri alınan bir idari işlem sanki hiç yapılmamış gibi sayılır<sup>54</sup>.

Geri alma işlemi etkileri bakımından “iptal” işlemine benzemektedir. İdari Yargıdaki iptal kararının sonuçlarının geriye yürümesine benzer şekilde, idarenin bir işlemi geri alması durumunda da sanki o işlemin hiç yapılmadığı varsayılır<sup>55</sup>. Ancak burada dikkat edilmesi gereken önemli bir husus, geri alma işleminde, geri alınan işlem geçmişe etkili bir şekilde ortadan kalkacağından bu işlemin doğurduğu sonuçlar da ortadan kalkacaktır. Bu durumda hukuka uygunluk ilkesine uygun hareket edilmiş olunur, ancak burada hukuki güvenlik ilkesinin dikkatten kaçmaması gerekir. İdari işlemlerin kişilere sağlamış olduğu kazanılmış haklar hukuk devletinde güvence altındadır ve hak yaratıcı bu işlemler hukuka aykırı olsalar dahi geri alınamayabilir. Buradaki özellikli durum bireysel idari işlemlerin hak yaratıcı nitelik taşımaları halidir. Böyle bir durumda idare işlemi ancak altmış günlük dava açma süresi içinde geri

<sup>54</sup> Metin Günday, **İdare Hukuk**, 8. Baskı, Ankara: İmaj Yayıncılık, 2003, s.154

<sup>55</sup> İlhan Özay, **Günüşğında Yönetim**, İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağ., 1996, s.464

alabilir. Bu süreden sonra hak yaratıcı bireysel işlem hukuka aykırı olsa bile geri alınamaz<sup>56</sup>.

#### 4.2.2. Kaldırma

Kaldırma işleminde idare aldığı bir kararla varolan bir idari işlemi sonuçlarına hanel gelmeksizin geleceğe yönelik olarak sona erdirmektedir<sup>57</sup>. Kaldırma işleminde kaldırılan idari işlemin doğurduğu sonuçlar hukuki açıdan bir değişikliğe uğratılmaz fakat geleceğe yönelik olarak bu işlem yürürlükten kaldırılır. Kaldırmada idari işlemin etkisi yapıldığı andan itibaren ileriye dönük olarak hüküm teşkil eder<sup>58</sup>.

Kaldırma işleminin konusu, geri alma işleminden farklı olarak hukuka aykırı işlemlerin yanı sıra hukuka uygun işlemlerdir. Tabii burada hukuka uygun işlemler hiçbir neden gösterilmeksizin yürürlükten kaldırılamazlar. Örnek olarak hukuka uygun bir atama kararı, kişinin disiplin soruşturması geçirmesi sonrası memuriyetten men edilmesi durumunda yürürlükten kaldırılacaktır<sup>59</sup>.

Kaldırma yetkisi, yetkilerin paralelliği ilkesi çerçevesinde ilk olarak işlemi düzenleyen idari makamın tasarrufundadır. Tabii ki buna ilk kez işlemi düzenleyen idari makamın üst makamları düzeyinde bulunan makamları da eklemek gerekir. Kaldırma işlemi yapılırken de “hukuki güvenlik” ilkesine riayet edilmelidir<sup>60</sup>.

Düzenleyici işlemler hak yaratıcı işlem kapsamında olmadığı için her zaman kaldırılabilirler. Hak yaratıcı olmayan bireysel işlemler de her zaman kaldırılabilir. Hak yaratıcı bireysel işlemler ise yukarıda geri alma bahsinde değindiğimiz şekilde, altmış günlük dava açma süresi içinde kaldırılabilir<sup>61</sup>.

#### 4.2.3. Değiştirme

Değiştirme, bir idari işlemin hem geleceğe yönelik olarak yürürlükten kaldırılmasını hem de onun yerine yeni bir idari işlem yapılmasını ifade eder.

---

<sup>56</sup> Kemal Gözler, **İdare Hukukuna Giriş**, 9. Baskı, Bursa: Ekin Basım Yayım Dağ., 2008, s.163

<sup>57</sup> Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku**, Ankara: Turhan Kitabevi, 2006, s.414

<sup>58</sup> Özyay, s.464

<sup>59</sup> Günday, s.165

<sup>60</sup> Gözler, s.161

<sup>61</sup> Gözler, s.162

Değiştirmede idari işlemin geçmişe dönük sonuçları üzerinde hukuki değişiklik yapılmamakta ve yapıldığı andan itibaren ileriye dönük olarak etki yaptığı için kaldırmaya benzemektedir<sup>62</sup>.

### 4.3. Değerlendirme

Vergi Usul Kanunu'nun 121 ve 122'nci maddelerinde vergi hatalarının nasıl düzeltilebileceği açıklanmıştır. Bu maddelerde kanun koyucu düzeltmenin re'sen veya mükellefin talebi üzerine olabileceğini belirtmiştir. Her iki durumda da bir idari işlem yapılacağı açıktır. Zira her iki durumda da idarenin iradesini bir işlemlerle ortaya koyması gerekir.

Vergi hataları yapıldığı andan itibaren düzeltilmesi gereken hatalardır. nkn vergi hataları düzenleyici işlem niteliğinde olmayan birel işlemlerdir. Bu nedenle hata yapıldığı anda sonuç doğuracaktır. Bu hatanın düzeltilmesi de ancak geçmişe dönük olarak ve tüm sonuçlarıyla bu hatanın (işlemin) ortadan kaldırılması ve yerine yeni ve doğru bir idari işlem tesis edilmesi şeklinde olur. Bu yönüyle düzeltme, hukuki niteliği bakımından geri alma niteliğindedir.

Nitekim, Danıştay birinci dairesi de verdiği bir kararda "*düzeltme ile, açıkça yanlış olduğu belirtilen bir işlem, başka bir deyişle başlangıçta, yapıldığı tarihte yanlış, hatalı olan bir işlem ikinci bir işlemlerle düzeltilmiş bulunmaktadır. Bu durumda, düzeltme işlemi, yapıldığı tarihten sonrası için hüküm doğuran bir işlem değişikliği niteliğinde olmayıp, yeni bir işlemlerle önceki yanlış, hatalı işlemi ortadan kaldıran bir geri alma işlemi niteliği taşımaktadır.*

*Gerek ğreti gerek uygulamada, yanlış, hatalı işlemlerinin ilgilileri lehine kazanılmış bir hak doğurmadığı, bir idari işlemin geri alınmasının, onu, yapıldığı tarihten itibaren doğurduğu hukuki sonuçlarla birlikte hükümsüz kılan, ortadan kaldıran, geriye yrr sonuçlu ikinci bir işlem olduğu ve bu niteliği nedeniyle işlemin*

---

<sup>62</sup> Günday, s.165

yapıldığı tarih ile geri alınması arasında yapılan bütün idari işlemleri geçersiz kıldığı kabul edilip benimsenmiş bulunmaktadır.”<sup>63</sup> demektedir.

## 5. İYUK İLE KARŞILAŞTIRMA

### 5.1. Kapsam Açısından Değerlendirme

Usul Hukuku bir hakkın yargı önünde nasıl ve ne şekilde istenip, savunulup elde edileceğine ilişkin yöntem ve kuralları ifade eder<sup>64</sup>. İlgili yargı birimlerinin çalışma biçimleri, bakacakları davalar, süreler, görevleri v.b. de Usul Hukuku içinde yer alır. Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu sırasıyla, özel hukukla ilgili kanunlarla, ceza kanunlarının hükümlerinden doğan hak ve ödevlerin gerçekleştirilmesi ile ilgili kurallardan oluşmaktadır. Vergi Usul Kanunu da genel anlamda vergi ilişkisinden doğan hak, yetki ve görevlerin gerçekleştirilme ve kullanılma biçimlerini göstermektedir. Ancak vergi yargısının, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun içine alınmasından sonra yargı birimleri ve çalışma biçimleri Vergi Usul Kanunu'nun dışında bırakılmıştır.

Vergi Usul Hukuku günümüzde bağımsız bir hukuk dalı durumuna gelmiştir<sup>65</sup>. Bu itibarla Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına giren konularda genel hükümlere gidilmesi ve diğer usul kanunlarının uygulanabilmesi ancak Vergi Usul Kanunu'nun açıkça atıfta bulunduğu hallerde mümkündür<sup>66</sup>. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 147 ve 151 inci maddelerinde açıkça Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu'na atıfta bulunulmuştur.

İdare Hukuku'nu dar anlamda ele alırsak, İdare Hukuku'nun alanını belirlemede en eski ölçütün “kamu gücü” olduğunu söyleyebiliriz<sup>67</sup>. Bunun dışında “kamu hizmeti” ve “kamu yararı” da daha sonra ortaya atılan ölçütlerdir<sup>68</sup>. İdare Hukuku'nun özelliği idareye özel yetkiler ve ayrıcalıklar tanınmasıdır. Buna karşılık

<sup>63</sup> Dan. 1. D., 03.04.1990, E: 1990/50, K: 1990/49, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.01.2009)

<sup>64</sup> Veysi Seviğ, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, **Referans**, 26 Nisan 2008, s.10

<sup>65</sup> Seviğ, Vergi Usul Kanunu Uygulaması, s.10; Kırbaş, s.28

<sup>66</sup> Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3.Baskı, İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği, 2004, s.1

<sup>67</sup> Özyay, s.298-299

<sup>68</sup> Özyay, s.298-299

idarenin bu gücü kullanırken sahip olduğu hareket alanı oldukça sınırlıdır. İdare işlemlerinde kamu yararını gözetir, içeriği önceden belirlenmiş kurallara bağlıdır, yasaya uygun işlemler yapar ve yasaya uygunluk karinesinden yararlanır, işlemlerinde icraiidir, herhangi bir yargı kararını beklemeksizin uygulama yapabilir<sup>69</sup>.

İdare Hukuku'nun esas itibariyle kodifiye edilmemiş bir hukuk dalı olması, idari usullere ilişkin kuralların büyük oranda yargı kararları sonucu oluşan temel ilkelere dayanılarak belirlenmesi sonucunu doğurmuştur<sup>70</sup>. Hukuk alanında tüm hukuk dallarının tabi olduğu bir usul yasası bulunmamaktadır. Bu noktada Vergi Usul Kanunu idari işlemler icra eden vergi idaresinin tabi olduğu usul yasası olarak kabul edilebilir. 1982 yılı öncesi İdari Yargılama Usul Kanunu'nun henüz yürürlükte olmadığı dönemlerde Vergi Usul Kanunu, Vergi Hukuku alanında hem idari işlemlerin usul kurallarını hem de uyuşmazlıkların çözümünde uyulacak kuralları belirlemekteydi. İtiraz ve temyiz komisyonları vasıtasıyla vergi uyuşmazlıklarının çözülmesi, Vergi Usul Kanunu'nun idari sürece ilave olarak yargısal süreci de düzenlediğini göstermektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 2'nci maddesinde gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin bu kanuna tabi olmadığı ifade edilmektedir. 1'inci maddesinde ise kanunun kapsamı, bu kanunun 2'nci maddesinde yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar olarak belirtilmektedir. Bu çerçevede gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin dışında genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar Vergi Usul Kanunu'nun kapsamına girmektedir.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile birlikte yeni bir usul yasası yürürlüğe girmiştir. 2577 sayılı Kanun'un 1'inci maddesi, idari yargı mercilerinde uygulanacak usul hükümlerinin, bu kanuna tabi olduğunu belirtmektedir. Vergi yargısı

---

<sup>69</sup> Baykara, s.3

<sup>70</sup> Mustafa Akkaya, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı Ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", Ankara Üniversitesi, <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/296/2694.pdf> (10 Ağustos 2009)

da, idari yargının özel bir ihtisas dalını teşkil ettiği için aynı usul hükümleri, vergi yargı mercileri için de geçerlidir<sup>71</sup>.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 1'inci maddesinde, *Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümünün bu kanunda gösterilen usullere tabi olacağı* ifade edilmektedir

İdari yargılama, idari işlemlere karşı açılan iptal davalarının, idari işlem ve eylemler nedeniyle açılan tam yargı davalarının ve kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıkların, kodlaştırılmış Milli Hukuk ve Türkiye'nin taraf olduğu uluslararası sözleşmelerin hükümleri ile içtihatlar, hukukun genel ilkeleri ve İdare Hukuku'nun yazılı olmayan ancak yerleşmiş kural ve prensipleri doğrultusunda çözümlenmesidir<sup>72</sup>.

İdari yargılama usulü; idari işlem, eylem ve sözleşmelerden doğan uyuşmazlıkların kimler tarafından, ne şekilde ve ne tür bir idari davaya konu edilebileceğine, bu davaların görülüş, yürütülüş ve sonuçlandırılması kurallarına, olağan ve olağanüstü kanun yolları sürecine ilişkin olarak, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu ile bu kanunun kaynağı ve göndermede bulunduğu yasalarda düzenlenmiştir<sup>73</sup>.

Vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlerin aynı zamanda birer idari işlem olması nedeniyle vergi hatalarının idari aşamada çözüm yolu dışında yargı yoluna başvurulması durumunda, vergi yargı hukukunun yargılamada kendisine ait bir yargılama usulü bulunmadığından izlenecek yol idari yargının yargılama usulü olacaktır<sup>74</sup>. Bu durumda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11'inci maddeleri düzeltme kurumunun İdare Hukuku alanındaki kanun hükümlerini oluşturmaktadır.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi, idarenin kendiliğinden idari işlem ya da eylem yapmaması veya yapmak zorunda olmaması durumlarında,

---

<sup>71</sup> Yılmaz Özbacı, **Vergi Davaları**, 15. Baskı, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2006, s.45

<sup>72</sup> Cemal Karavelioğlu, Erdem C. Karavelioğlu, **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara: Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, 2009, s.27

<sup>73</sup> Cemal Karavelioğlu, Erdem C. Karavelioğlu, s.28

<sup>74</sup> G. Kürşat Yerlikaya, Vergi Hatalarının Yargısal Çözümüne İlişkin Bazı Sorunlar, Mali Pusula, Kasım 2005, sayı 11, s.22

idare edilenlerin kendileriyle ilgili olarak idari davaya konu edilebilecek nitelikte idari işlem veya eylem yapılması için idareye başvuru haklarını ve bu hakların kullanılması halinde idarenin cevabına göre doğabilecek hukuki durumlarla bu hukuki durumlar bağlamında idari dava açma hakkının kullanılma süresinin hesaplanmasında uygulanacak yöntemi düzenlemektedir. Dolayısıyla bu madde hükmü idare tarafından yapılmış bir işlem olmadığı durumda yürürlük kazanmaktadır<sup>75</sup>. Maddenin ilk fıkrasında yer alan “İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurulabilirler.” düzenlemesi, söz konusu başvuru hakkını; ikinci fıkrasında yer alan düzenleme ise, bu başvuru üzerine idarece verilebilecek cevap şekillerine göre, idari dava açma hakkının kullanılmasına ilişkin yöntemleri konu edinmiştir.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 11’inci maddesinde düzenlenen husus, 10’uncu maddede düzenlenenden farklıdır. Yukarıda belirtildiği üzere, 10’uncu madde hükmü; idarece yapılmış, idari davaya konu edilebilecek nitelikte bir işlem ya da eylemin bulunmaması halinde uygulanabilme imkanına sahiptir. Oysa; “Üst makamlara başvurma” başlığı altında düzenlenen 11’inci madde hükmü, gerek kendiliğinden gerekse idare edilenlerin başvurusu üzerine idare tarafından tesis edilen bir işlemin varlığı halinde uygulanabilir niteliktedir. 11’inci madde, idare edilenlere menfaatlerini ihlal eden idari işlemin değiştirilmesi, geri alınması, kaldırılması veya yenisinin yapılması konusunda idari dava açmadan önce, idareye son bir kez başvuruda bulunma hakkı tanımaktadır. Bunun için de daha önce idarece yapılmış bir idari işlemin bulunması gerekmektedir.

## 5.2. Birinin Varlığı Diğerini Kaldırır mı?

05.04.1990 tarihinde yürürlüğe giren 3622 sayılı Kanun<sup>76</sup> öncesi İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10 ve 11’inci maddelerinin son bentleri “*Vergi Usul Kanununda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri dışında, bu hüküm vergi uyumsuzluklarında uygulanmaz*” şeklinde düzenlenmiş bulunmaktaydı. 3622 sayılı Kanun’la bu bentler “*vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk*

<sup>75</sup> Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, İstanbul, 2009, s.402

<sup>76</sup> İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun Bazı Maddelerinde Değişiklik Yapan Kanun

ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda uygulanmayacağı” şeklinde yeniden düzenlenmiştir<sup>77</sup>. Yani İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10 ve 11’inci maddelerinin vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlülüklerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda kullanılmaları engellenmekteydi. Örneğin tarh, tahakkuk ve tahsil konuları dışında ortaya çıkabilecek bir mahsup fazlasının iadesi talebinde bu kanun kalıpları kullanılamayacaktı<sup>78</sup>. Ancak daha sonra yürürlüğe giren 18.06.1994 tarihli 4001 sayılı Kanun<sup>79</sup> ile bu bentler yürürlükten kaldırılmıştır.

Kaldı ki İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 10’uncu maddesinin 2’nci fıkrasında, idari makamların sükutu veya red cevabı üzerine, davanın konusuna göre Danıştay’a veya idare veya vergi mahkemelerine açılacağı belirtilmiştir. Vergi mahkemelerinde açılacak dava, vergileme alanındaki uyumsuzluklarla ilgili olduğundan, dava açılacak yargı yerleri arasında vergi mahkemelerinin de sayılmış olması; tarh, tahakkuk ve tahsilat dışında belli nitelikteki vergi uyumsuzluklarında 10 ve 11’inci madde hükümlerinin uygulanacağını göstermektedir<sup>80</sup>.

İnceleme konumuz olan düzeltme kurumu açısından İdari Yargılama Usulü Kanunu ile Vergi Usul Kanunu’nu değerlendirdiğimizde, Vergi Usul Kanunu’nun 120’nci maddesi<sup>81</sup> düzeltme kurumunun işleyişini üç unsurla açıklamaktadır. Bunlardan ilki ortada bir vergi hatasının olması, ikincisi ilgili vergi dairesi müdürünün düzeltmeye karar vermesi, üçüncü olarak ise hatanın düzeltme fişine dayanılarak yapılmasıdır. Düzeltme işlemi bu üç unsurun meydana gelmesiyle gerçekleşecektir.

Vergi Usul Kanunu’nun 121’inci maddesine<sup>82</sup> göre üzerinde tereddüt olmayan açık ve mutlak vergi hatalarını idare re’sen düzeltecektir. 122’inci maddesinde<sup>83</sup> ise

---

<sup>77</sup> Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.216

<sup>78</sup> Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.216

<sup>79</sup> İdari Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkındaki Kanun

<sup>80</sup> Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.216

<sup>81</sup> VUK md.120: Vergi hatalarının düzeltilmesinde, ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Bu hatalar düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve müracaat süresi zikredilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilir. Mükellef tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde hakkı sakıt olur.

<sup>82</sup> VUK md.121: İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re’sen düzeltilir.

mükelleflerin vergi hatalarını vergi dairesinde yazı ile isteyebilecekleri ifade edilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 120, 121 ve 122'inci maddelerini topluca değerlendirdiğimizde, vergi hatalarının idare tarafından veya mükellef tarafından tespit edilebildiğini ve bu tespitten sonra yukarıda bahsettiğimiz şekilde düzeltme işleminin yapılabileceğini görüyoruz.

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi idari işlemin geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için üst makamdan üst makam yoksa ilgili makamdan talepte bulunulabileceğini belirtmektedir. Bu talebin nasıl karşılanabileceği, düzeltme işleminin kim tarafından, nasıl yapılabileceği yukarıda Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesinde görülmektedir. Buna ilave olarak İdari Yargılama Usulü Kanunu bu talebin hangi sürede cevaplanması gerektiğine dair mühlet de belirtmektedir. Altmış günlük süre sonunda talebin reddedilmiş sayılacağını ifade ederek, bu tür taleplerin altmış gün içinde sonuçlandırılması gerektiğini göstermektedir.

Burada dikkat çekici bir nokta İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesinin muhtemelen sadece mükellefin başvurusu üzerine yapılacak düzeltme için uygulanabilecek olmasıdır. Çünkü kanun metninde geçen "*İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce*" ifadesinde geçen ilgililer sözcüğü ancak mükellefi belirtmektedir. Zira idarenin öncelikle kendi kendisine dava açması söz konusu olamaz, buna ilave olarak idare gördüğü vergi hatalarını zaten re'sen düzeltmek zorundadır. Dolayısıyla idarenin tespit ettiği vergi hatalarının düzeltilmesi için talepte bulunması, bunun kabul edilip edilmemesi gibi bir durum söz konusu değildir.

Görüldüğü üzere, İdari Yargılama Usulü Kanunu ve Vergi Usul Kanunu düzeltme kurumunun kapsamı açısından birbirini tamamlayan yasalar olarak düşünülebilir. Vergi Usul Kanunu düzeltme işleminin kim tarafından ve nasıl yapılacağını gösterirken, İdari Yargılama Usulü Kanunu da düzeltme işleminin idari niteliği ve düzeltme talebinin hangi sürede cevaplanması gerektiği hakkında yol göstermektedir.

---

<sup>83</sup> VUK md.122: Mükellefler, vergi muamelelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler.

Yukarıda da değinildiği üzere 4001 sayılı Kanunun 6'ncı maddesiyle 18.06.1994 tarihinden itibaren 10 ve 11'inci maddenin 3'üncü fıkrası yürürlükten kaldırılmıştır. Kanun koyucunun bu düzenlemeyi yapmaktaki amacını anlamak bakımından kanun hükmünün gerekçesine bakmak gerekmektedir.

Bu iki maddenin son bentlerini yürürlükten kaldıran 4001 sayılı Kanun'un 6'ncı maddesinin Gerekçesi, "... vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsili ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, idari davaya konu olacak işlemlere karşı mevcut hükümlere göre dava açılmadan önce idari makamlara başvurulmasının mümkün bulunmadığı, başvuru yapılması dava süresini durdurmadığı için daha sonra açılan davaların süre aşımı yönünden reddedildiği, bu sebeple çoğu zaman hak kayıplarına neden olunduğu, gerek bu gibi haksızlıkların ortadan kaldırılması ve gerekse dava yoluna başvurulmadan idareye yapılacak başvuru yoluyla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanmasının, dava sayısını azaltma yönünden yapacağı olumlu etki göz önüne alınarak söz konusu fıkra yürürlükten kaldırılmaktadır..." şeklindedir<sup>84</sup>.

Böylece İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11'inci madde hükümlerinin vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsilleri ile ilgili başvurular hakkında uygulanabilmesinin imkan dahiline girdiği görülmektedir. Bu durumu 10'uncu madde açısından değerlendirdiğimizde, uygulamada hiç kimse istisna haller dışında kendi hakkında vergi salınması, ceza kesilmesi veya salınan vergi ve kesilen cezanın cebren tahsili için başvuruda bulunmaz. Böyle bir başvuruda bulunsa dahi başvurusunun reddi veya 10'uncu maddede belirtilen bekleme süresi içinde cevap verilmemesi durumunda, hak ihlaline uğradığı gerekçesiyle idari dava açma yoluna gitmez. Dolayısıyla 10'uncu madde hükmünün vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanabileceği şeklinde düzenlenmesi uygulamada fazla bir karşılık bulamamıştır<sup>85</sup>.

---

<sup>84</sup> Metin Taş, Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu ve Bir Yargı Kararı, Yaklaşım, Kasım 2007, sayı 179, s.3

<sup>85</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu**, s.406

Bununla birlikte vergi mevzuatının uygulanması dolayısıyla kamu idarelerince tesis edilen işlemlerin tümü bu nitelikte değildir. Bu işlemler arasında, idare edilenler yararına hukuki sonuçlar doğuranlar da vardır. Örneğin, yatırım teşvik belgesi verilmesi bu niteliktedir. İdare edilenler yararına hukuki sonuç doğuran işlemlerin reddinin veya reddi anlamına gelen idari suskunluğun ilgililerin çıkarlarına ters düşeceği açıktır<sup>86</sup>. Bu durumda bu işlemlerle ilgili olarak 10'uncu madde hükmü uygulanabilir.

3622 sayılı Kanunla 1990 yılında getirilen ve 4001 sayılı Kanunla kaldırılan yukarıda bahsettiğimiz uygulama yasağını Danıştay, 3622 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce de vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümler ile bunların zam ve cezalarının tarh, tahakkuk ve tahsilleriyle ilgili bulunan vergi uyumsuzluklarıyla sınırlı olarak yorumlayıp uygulamıştır. Yatırım indirimi, sakatlık indirimi, vergi idaresinden olan bir alacağın vergi borcuna mahsup edilmesi, fazla ödenen verginin geri verilmesi, muafiyet tanınması gibi isteklerle ilgili olarak 10'uncu madde hükmünün uygulanması öteden beri kabul edilmiştir<sup>87</sup>.

4001 sayılı Kanunla yapılan değişiklikten sonra 11'inci maddenin açıklanan hükmü tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri bakımından da uygulanabilir hale gelmiştir. Buna karşılık Danıştay vergi dava dairelerinin (yedinci daire hariç) görüşü 11'inci madde hükmünün verginin tarh ve tahakkukuyla ilgili işlemlerde uygulanamayacağı yönündedir<sup>88</sup>. Bu görüşe göre vergi ödevinin yerine getirilmesi için tesis edilen işlemler 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen özel kurallara tabidir ve Kanun Koyucu vergilendirme alanında kesin işlemin tesis edilmesinden sonra dava yolu dışında bir başvuru yolu öngörmemiştir. Dolayısıyla 11'inci maddenin gerek beyana dayalı vergilendirme işlemlerinde ve gerekse ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlarda uygulanmasına hukuken olanak yoktur.

Danıştay, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesinin, 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da 7 günlük özel dava açma süresi öngörülen ödeme emirleri ile ilgili olarak da uygulanamayacağı, dolayısıyla bu işlemlere karşı yapılan hiyerarşik başvurunun işlemekte olan idari dava açma süresini

<sup>86</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu**, s.406

<sup>87</sup> Dan. 3. D., 18.11.1987, E: 1987/1299, K: 1987/2611, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (11.11.2009)

<sup>88</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu**, s.442

durdurmayacağı yolunda karar vermektedir<sup>89</sup>. Yüksek Mahkeme, bu sonuca ödeme emrinin kamu alacağına tahsiline ilişkin olma özelliğini göz önünde bulundurarak varmaktadır. Danıştay'a göre Kanun koyucu ödeme emrinin anılan özelliği sebebiyle idari dava açma süresini yedi günle sınırlanmıştır. Özel olarak belli edilen bu sürenin durması ve kesilmesi açık düzenleme ile olanaklıdır, fakat böyle bir düzenleme yoktur. Dolayısıyla İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi hükmü ödeme emirleri ile ilgili olarak uygulanamaz. Buradan hareketle idari dava açma süreleri özel olarak tespit edilen idari işlemlerin tümü hakkında anılan 11'inci maddenin uygulanamayacağı söylenebilir.

Konuyla ilgili Danıştay 11'inci Dairesi'nin 25.02.1999 tarihinde vermiş olduğu bir karar ilgi çekicidir. Yüksek Mahkeme önüne gelen uyuşmazlıkta vergi hatasının söz konusu olduğu durumlarda Vergi Usul Kanunu'nun 122 ve müteakip maddeleri ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesiyle öngörülen durumu değerlendirmiş ve *“Vergi dairesince yapılan tarh işlemleri kendine özgü yapısıyla kişilerin hak ve yükümlülüklerinde yenilik yaratan, onları belli bir statüye sokan diğer bir ifadeyle iptal davasına konu edilen idari işlemlerden olmayıp, vergiyi doğuran olaya bağlı olarak tesis edilmeleri dolayısıyla bireylere yükümler getirici ve bu özelliğiyle belirtici, tespit edici bir niteliğe sahip bulduklarından, bu işlemlerin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması istemiyle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesine konu edilmesi olanaklı görülmemektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 377'nci maddesinde, tarhiyatlara karşı vergi mahkemesinde dava açılabileceği şeklindeki düzenlemeyle, mükelleflerin vergi ve ceza ihbarnamelerine karşı nasıl davranacakları belirtilmiş olmaktadır. Ancak olayda vergi hatasının söz konusu olduğu durumlarda Vergi Usul Kanunu'nun 122 ve müteakip maddeleri uyarınca düzeltme ve şikayet yoluna başvurulması her zaman mümkündür. Benzer bir düzenlemenin İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesiyle de öngörüldüğünü kabul etmenin mümkün gözükmediğini”* ifade etmiştir<sup>90</sup>.

---

<sup>89</sup> Dan. 4. D., 22.12.1995, E: 1995/1902, K: 1995/5748; Dan. 9. D., 12.4.1996, E: 1995/3087, K: 1996/1404, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (07.03.2009)

<sup>90</sup> Dan. 11. D., 25.02.1999, E: 1997/2190, K: 1999/820. Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000, s.791

Buna karşın kanun koyucunun konuyla ilgili iradesi açıktır. 4001 sayılı Kanun'un yukarıda yer verilen 6'ncı maddesinin Gereğesi'nde 10 ve 11'inci maddelerin son fıkralarının değiştirilmesiyle amaçlanan, ilgili maddelerin vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmasıdır. Dolayısıyla düzeltme işleminin Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş olmasından hareketle "*Benzer bir düzenlemenin İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 11'inci maddesiyle de öngörüldüğünü kabul etmenin mümkün gözükmediği*" görüşüne katılma olanağı göremiyoruz.

Öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun 120 ve 122'nci maddesiyle düzenlenen düzeltme işleminde kanun koyucu, başvuru ve düzeltme usulüne ilişkin bir takım düzenlemeler yapmıştır. Ancak bu başvuruya hangi süre içinde cevap verileceği, dava açma süresinin durması, talebin reddi, dava açma süresinin yeniden başlaması gibi pek çok teknik ayrıntı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesinde düzenlenmiştir.

İkinci olarak 11'inci maddeyle düzenlenen başvuru yolu esasen idarenin kesin ve yürütülebilir nitelikte olan ve bu özelliği sebebiyle de doğrudan idari davaya konu edilmesi olanaklı işlemlere karşı açıktır. Düzeltme işlemine tabi olabilecek vergi hatalarının sebebi ise kesin ve yürütülebilir nitelikte olan vergilendirme işlemidir ve idari davaya konu edilebilir. Dolayısıyla hem VUK, hem de İYUK kesin ve yürütülebilir işlemler bakımından uygulama alanı bulabilir.

Son olarak 11'inci madde hükmü genel niteliklidir. Bu nedenle de özel yasalarda aksine açık hüküm bulunmadıkça her idari işlem için uygulanmaya müsaittir. Bu çerçevede vergilendirme işleminin özel yasası olan Vergi Usul Kanunu, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun da bu işlemler için uygulanmasına engel teşkil etmez.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### DÜZELTMENİN KAPSAMI

#### 6. DÜZELTME KAPSAMINA DAHİL HUKUKA AYKIRILIKLAR: VERGİ HATALARI

##### 6.1. Vergi Hatası Kavramı

Vergi hatası kavramı Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesinde “*vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*” şeklinde tanımlanmıştır. Kanun koyucu vergi hatası kavramını tanımlarken, kavrama ilişkin birkaç noktayı belirgin hale getirmiştir. Öncelikle kanunda vergi hataları, vergiye ilişkin hesaplarda yapılan hatalar ve vergilendirmede yapılan hatalar olmak üzere kendi içinde ikiye ayrılmıştır. Bu ikili ayırım kanunun devam eden maddelerinde hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ifade edilecektir. Ayrıca kanuna göre vergi hatası, verginin fazla veya eksik istenmesi veya alınması durumunda oluşmaktadır. Bu duruma göre vergi miktarını etkilemeyen hatalar vergi hatası olarak nitelendirilemez<sup>91</sup>. Kanunda verginin fazla veya eksik istenmesi veya alınması durumu denilerek, vergilendirme ile ilgili tarh ve tahsil aşamalarının ikisi de kapsama alınmıştır<sup>92</sup>. Eğer kanun koyucu sadece “*istenmesi*” demiş olsaydı bu durumda tahsil aşaması, sadece “*alınması*” demiş olsaydı tarh aşaması kapsam dışı kalacaktı.

Vergi hataları bu temel özellikleri çerçevesinde düzeltme işleminin konusunu oluşturmaktadırlar. Vergi Usul Kanunu'na göre görülmesi, giderilmesi nispeten kolay bir takım yanlışlıkların yargı yoluna başvurulmaksızın daha pratik bir yol olan düzeltme işlemiyle ortadan kaldırılması öngörülmüştür. Bu yöntemin yükümlü psikolojisi

---

<sup>91</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 12. Baskı, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s.105

<sup>92</sup> Özyer, s.193

üzerinde olumlu etkileri olduğu gibi, idareye olan güvenin artmasına da katkısı bulunmaktadır<sup>93</sup>. Hangi yanlışlıkların vergi hatası kapsamına girdiği ve düzeltme işlemine tabi olabileceğini belirlemek için konunun hukuki sınırlarını ortaya koymak ve diğer hata türleriyle ilişkisini tespit etmek uygun olacaktır.

## **6.2. Vergi Hatası Kavramının Hukuki Koşulları**

### **6.2.1. Kesin ve Yürütülmesi Zorunlu Bireysel İşlem Koşulu**

İdari işlem; bir idari makam tarafından, bir kamu hizmetinin yürütümü amacıyla, İdare Hukuku'nun kendisine tanıdığı kamu gücünü kullanarak ve tek yanlı iradeyle yapılan kesin ve yürütülmesi zorunlu her türlü işlemidir. İdare Hukuku bakımından idari işlemler icrai olup olmamalarına göre ikiye ayrılır<sup>94</sup>. İcrai işlemler tek-yanlı irade açıklamasıyla hukuk aleminde sonuç doğuran, ilgilileri üzerinde hak ve yükümlülükler tesis eden, idarenin re'sen hareket etme yetkisine dayanan işlemlerdir. Kamulaştırma kararları, memur atama kararları, disiplin cezası verme kararları icrai işlemlere örnek teşkil ederler. Bu yönüyle icrai işlemler, kamu gücüyle oluşturulan kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerdir. İcrai olmayan işlemler ise icrai işlemler öncesinde yapılan ancak tek yanlı olarak hukuki sonuç doğurmayan işlemlerdir. İcrai olmayan işlemler "hazırlık işlemleri", "teyit edici işlemler", "iç düzen işlemleri" ve "enformel işlemler" olmak üzere dört ana grup altında toplanabilir<sup>95</sup>. Örneğin bir kamulaştırmanın yapılabilmesi için gerekli bir takım hazırlık işlemleri mevcuttur. Bunlardan değer tespiti hazırlık işlemlerinden bir tanesidir ancak değer tespiti tek başına hukuki sonuç doğuran bir işlem değil kamulaştırma işlemine katkı sağlayan bir ön işlemidir.

İdari işlemler maddi yönden "genel-nesnel" ve "birel-öznel" işlemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır<sup>96</sup>. İdare Hukuku bakımından genel işlemler, yasama tarafından oluşturulan statülerin ilgilileri üzerinde etki meydana getirmesiyle oluşur. Bu işlemlerin somut olarak kim ve ne için yapıldıkları belli olmayıp, yalnızca belirledikleri genel

---

<sup>93</sup> Nihat Edizdoğan, Metin Taş, Ali Çelikkaya, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, 1. Baskı, Bursa: Ekin Yayıncılık, 2007, s.258

<sup>94</sup> Gözler, s.114

<sup>95</sup> Gözler, s.115

<sup>96</sup> Günday, s.324

hukuksal durum içine girmiş bulunan ya da bu hukuksal durumdan çıkma yeteneğine sahip bulunan özneler mevcuttur<sup>97</sup>. Örneğin yasama erki emekliliğin şartlarını tespit etmiştir. Bu şartlara haiz olanlar için emeklilik işlemi tesis edilir ve o kişiler için yeni statü oluşmuş olur. Buna karşılık öznel işlemler bireysel hukuki durumlar yaratan veya bireysel hukuki durumlarda değişiklik meydana getiren işlemlerdir. Mükelleflerin evlilik, çocuk sahibi olma, özürllülük, muafiyet ve istisnadan yararlanma durumlarına göre değişiklik gösteren vergilendirme işlemi öznel işlemlerin tipik örneklerindedir.

Vergi hatası kavramı açısından konuyu irdelediğimizde bir vergi hatasından bahsedebilmemiz için ortada kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlemin bulunması gerekir<sup>98</sup>. Çünkü, icrai olmayan bir işlem tek yanlı olarak hüküm doğuramayacaktır. Bu nedenle vergi hatasının doğması ancak tek yanlı olarak hüküm doğurabilecek bir işlemle mümkün olabilir. Tarh ve tahsilat, vergilendirme sürecinde karşımıza çıkan kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler arasında yer alırlar<sup>99</sup>. Yapılmış olan bir tarhiyat veya tahsilat işlemi mutlak surette hukuki sonuç doğuracaktır. Buna karşılık tarhiyat işlemi için yapılan ön hazırlıklar, örneğin defter ve belge incelemesi sonucu tutulan tutanakta bir hata yapılmış olması, tek yanlı olarak bir hukuki sonuç doğurmayacaktır<sup>100</sup>. Bu şekildeki kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan işlemler yoluyla yapılan hatalar ancak tarhiyat veya tahsilat gibi kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemleri etkilemek suretiyle vergi hatasına sebebiyet verebilirler. Buna karşılık Danıştay'ın aksi yönde kararları mevcuttur<sup>101</sup>.

---

<sup>97</sup> Günday, s.335

<sup>98</sup> Kemal Akmaz, Hâbil İşler, Vergi ve Ceza Hatalarının İdari Aşamada Düzeltilmesi, Yaklaşım, Nisan 2007, sayı 45, s.1

<sup>99</sup> Baykara, s.8

<sup>100</sup> Baykara, s.9

<sup>101</sup> Dan. 7. D., 16.03.2004, E: 2001/805, K: 2004/691: "1997 yılına ait işlemleri incelenen davacı Şirketin, bir kısım hasılatını kayıt ve beyan dışı bırakmak ve bir kısım giderlerini muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı faturalarla belgelendirmek suretiyle, vergi zıyana neden olduğunun tespit edildiğinden bahisle, inceleme raporunda, Haziran-Temmuz-Ağustos-Ekim/1997 dönemleri için tarh edilmesi öngörülen katma değer vergisi ve kesilmesi öngörülen ağır kusur ve kusur cezalarının iptali istemiyle açılan davada anılan vergi ve cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılamaması üzerine açılan dava; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 378'nci maddesi hükmüne göre, vergi mahkemesinde dava açabilmek için, verginin tarh edilip, cezanın kesilmesi icap ettiği; olayda ise henüz böyle bir işlem yapılmadan, inceleme raporunun dava konusu edildiğinin anlaşıldığı; belirtilen Kanun hükmüne göre de, inceleme raporunun nitelik itibarıyla, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığı, bu nedenle idari davaya konu edilemeyeceği gerekçesiyle Ankara Beşinci Vergi Mahkemesi tarafından reddedilmiştir.213 sayılı Vergi Usul Kanununun 377'nci maddesinde, mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri, 378'inci maddesinde ise vergi mahkemelerinde dava açılabilmesi için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği kurala bağlanmıştır. Bir vergi

Netice itibariyle bir işlemde vergi hatasından ötürü sakatlık bulunduğu gerekçesiyle düzeltme talebinde bulunulabilmesi için, bu işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olması ve bunun yanı sıra birel-özel işlem niteliği taşıması gerekir.

Bu çerçevede vergi hatasından bahsedebilmek için tarh veya tahsil işleminin kim veya ne için yapıldığı belli, işlem sonucunda ilgilisi için hukuki sonuç doğuran birel bir işlem olması gerekir. Zaten tarh veya tahsil işleminin birel bir sonuç doğurmadığı veya genel bir statü oluşturduğu bir durum söz konusu olamaz. Böyle bir durum ancak tarh veya tahsil işleminin genel kurallarını belirleyici mevzuat kaynaklarında olabilir, örneğin bir tebliğ gibi ancak böyle bir mevzuat kaynağı da zaten vergi hatası hükümleri dışında kalmaktadır.

### **6.2.2. Kanuna Aykırılık Koşulu**

Vergi hatalarının, Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı maddesinde vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar sebebiyle oluştuğu belirtilmektedir. Vergilendirme işleminin bir idari işlem olduğu göz önüne alınırsa, yapılan bu hatalar idari işlemi sakatlayan durumlardır. Genel olarak idari bir işlemin hukuka aykırı olması, unsurlarında bir sakatlığın bulunmasıyla ortaya çıkmaktadır<sup>102</sup>. Bir idari işlem olan vergilendirme işlemi de unsurlarında sakatlık bulunması durumunda hukuka aykırı bir işlem olmakta, bu sakatlıkların bir kısmı da vergi hatası olarak ortaya çıkmaktadır.

---

incelemesi sonucu düzenlenen raporda inceleme elemanı tarafından tarhi gereken verginin matrahı ve miktarı ile kesilecek cezanın türü ve miktarının gösterildiği durumlarda vergi dairelerinin, bu vergi ve cezaların yükümlülere duyurulmasını sağlayan vergi ve ceza ihbarnamelerini düzenlerken, inceleme raporu doğrultusunda işlem yapmaları gerekeceğinden tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmadığını saptayan tutanağın düzenlenmesiyle, vergi ve cezanın belirlendiğinin kabulü gerekir. Olayda, davanın açılmasından sonra tebliğ edilen ihbarnamede belirtilen vergi ve cezalarla, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılmadığına ilişkin miktarın, inceleme raporunda öngörülen vergi ve ceza ile aynı tutarda olduğu açıktır. İdari işlemlerin, tesis edildikleri tarihte hukuken var olan geçerli bir işlem niteliği kazandığı ve yazılı bildirimden amacın, ilgilileri işlemten haberdar etmek ve dava haklarını kullanmalarına olanak sağlamak olduğu dikkate alındığında; vergi salınmadan ve ceza kesilmeden durumdan haberdar olan, yani ihbarnamenin tebliğinden önce, tarh ve ceza kesme işleminin varlığını öğrenen davacının açtığı davanın incelenmesine herhangi bir engel bulunmadığını ifade etmektedir." [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (22.04.2009)

<sup>102</sup> Gözler, s.146

İdare Hukuku'nda idari işlemler hakkındaki hukuka aykırılık halleri, idari işlemin beş unsuruna bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Bu beş unsur; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat (amaç) unsurlarıdır<sup>103</sup>.

Yetki unsuru, kamu gücü kullanarak tek yanlı irade beyanı ile işlem tesis edebilme iktidarındır<sup>104</sup>. Bir vergilendirme işlemi, işlemi yapan vergi dairesinin bu işlemi yapma yetkisinin bulunup bulunmamasına göre sakat olabilir. Örneğin vergi dairelerinin yetkili oldukları bölge dışındaki vergi dairelerine bağlı mükellefler hakkında tarhiyat yapması, tarh yetkisinin aşılması ve bu nedenle de yetki unsuru yönüyle sakat bir işlemin tesis edilmiş olması demektir<sup>105</sup>.

Şekil unsuru, idari işlemin tesisi için yetkili idari makam tarafından izlenmesi gerekli yöntemi (usulü) ve idari işlemin hukuk düzeninde aldığı biçimi, maddi varlığı ifade eder<sup>106</sup>. Bir idari işlemin şekil yönünden hukuka uygunluğunu sağlayan gerekliliklerden bir tanesi de, bu işlem tesis edilirken, kanunla belirlenmiş yöntem ve biçim kurallarına uyulmuş olmasıdır. İdare Hukuku ile Özel Hukuk dalları arasında şekil unsuru açısından önemli farklılıklar bulunmaktadır. Özel Hukuk'ta genel kural şekil serbestisidir. Kişiler aralarındaki sözleşmeleri kendi tasarrufları dahilinde yazılı, sözlü, noter tasdikli vs. istedikleri şekilde yapabilirler. Burada ki hareket noktası kişilerin kendi çıkarlarını koruyacakları ve ihtiyatsız davranmayacakları varsayımdır. Ancak idari işlemlerde kamu yararı söz konusu olduğundan, bu sorumluluğun yani kamu çıkarlarının korunması ve gözetilmesi görevinin sıkı şekil şartlarıyla güvence altına alınması gerekmektedir. Bu nedenle idari işlemler kural olarak yazılı şekle tabidir<sup>107</sup>.

Şekil unsuru vergilendirme işlemi açısından değerlendirildiğinde, vergi idaresinin yaptığı tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin yazılı şekilde tesis edilmesi

---

<sup>103</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.11

<sup>104</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.11

<sup>105</sup> Dan. 3. D., 25.11.1987, E: 1986/2467, K: 1987/2656: Vergi tevkifatı dolayısıyla ikmalen vergi tarhının, tevkifat yapılması gereken tarihte ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesince yapılması gerektiği, dava konusu tarhiyatı yapan vergi dairesinin yetkili olmadığı hk; Dan. 4. D., 8.2.1994, E: 1993/2229, K: 1994/602: Tarhiyatın iş yeri ve ikametgahın bulunduğu yerdeki vergi dairesi yerine irtibat bürosunun bulunduğu yerdeki vergi dairesince yapılmasının, açık vergi hatası oluşturduğu hk. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (22.04.2009)

<sup>106</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.19

<sup>107</sup> Gözler, s.127

gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 21'inci maddesinde "tebliğ"i, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi olarak tanımlamaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 25'inci maddesinde ise beyan üzere alınan vergilerin "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirileceği belirtilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 26'ncı maddesinde muhteviyatı verilen tahakkuk fişi, bu tür beyan üzere alınan vergilerin tarh ve tahakkuk işleminin şekil şartını oluşturmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 34'üncü maddesinde açıklanan ihbarname esaslı ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ilgililere tebliğ edilme yöntemidir. Vergi Usul Kanunu'nun 35'inci maddesinde gösterilen ihbarnamenin muhteviyatı, ikmalen veya re'sen yapılan vergi tarhiyatının şekil şartıdır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 30'uncü maddesinde açıklanan verginin idarece tarhı işlemi de ihbarname yoluyla tebliğ edildiğinden bu işlemde de ihbarnamenin muhteviyatı şekil şartını ifade etmektedir. Bu şekil şartını yerine getirmeyen tarh ve tahakkuk işlemleri yok hükmündedir<sup>108</sup>.

Sebeup unsuru, idari işlemin temelinde yatan saiktir<sup>109</sup>. Her idari işlem bir nedene matuf olarak ortaya çıkmak durumundadır. İdare sadece yetkisine dayanarak herhangi bir sebep olmadan işlem yapma yoluna gidemez. İdari işlemin sebep unsuru "maddi fiil" veya "hukuki işlem" olmak üzere iki türlü olabilir<sup>110</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncü maddesinde vergi alacağının, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı belirtilmiştir. Burada vergi alacağının doğumu vergiyi doğuran olayla aynı anlamda kullanılmıştır<sup>111</sup>. Kanun metninde geçen "vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu" ifadesi maddi fiile işaret etmekte, "hukuki durumun tekemmülü" ise hukuki işleme karşılık gelmektedir. Vergilendirme işlemi açısından tarhiyatın sebebinin de vergi idaresi tarafından gösterilmesi ve bunların hukuka uygun sebepler olması gerekir<sup>112</sup>.

---

<sup>108</sup> Dan. 9. D., 24.11.1992, E: 1992/952, K: 1992/2838: Vergi Usul Kanununun 35 inci maddesine uygun ihbarname niteliğinde olmayan bir yazıyla tebliğ edilen verginin süresinde ödenmediğinden bahisle ödeme emri düzenlenemeyeceği hk; Dan. 3. D., 10.4.1986, E: 1986/68, K: 1986/1182: Ödemeye çağrı mektubu, kesin işlem niteliğinde bulunmadığından, idari davaya konu edilemeyeceği hk. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (22.04.2009)

<sup>109</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.23

<sup>110</sup> Gözler, s.136

<sup>111</sup> Özyer, s.79

<sup>112</sup> Dan. 4. D., 26.03.1998, E: 1997/114, K: 1998/1192: Yasaya uygun bir vergilendirme için, vergiyi doğuran olayın somut biçimde tespitinin ve ortaya konulması gerektiği hk. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (27.06.2009)

Konu unsuru, bir idari işlemin yarattığı sonuç, hukuk alanında meydana getirdiği değişikliktir<sup>113</sup>. Konu, bir idari işlemin içeriğini belirtmektedir. Bir kişinin çalışan durumundan çıkartılıp emekli durumuna getirilmesi hukuk alanında meydana gelen değişikliği gösterir. Bu aynı zamanda emekliye sevk işleminin konusudur. Vergilendirme işlemi açısından olay değerlendirildiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesi tarhiyatı açıklarken vergilendirme işleminin konusunu da ortaya koymaktadır. Buna göre vergilendirme işleminin konusu belli matrah ve nispetler üzerinden vergi alacağının tespitidir. Düzeltme işlemi bakımından verginin konusunu doğrudan ilgilendiren matrah ve nispetlerde yapılan değişikliklerin daha sonra geri alınması durumunda karşılaşılan durumun vergi hatası olup olmadığı önemlidir<sup>114</sup>.

Amaç unsuru, idari işlemler açısından kamu yararının kollanması, gözetilmesi ve sağlanmasıdır. Kamu yararı dışındaki bir nedenle ortaya konan idari işlem amaç unsuru bakımından sakat dolayısıyla hukuka aykırı olacaktır. Amaç unsuru bakımından oluşabilecek sakatlıklara örnek olarak ; idari işlemin kişisel çıkar elde etmek için yapılmış olması, siyasi amaç güdülerek yapılmış olması, üçüncü kişilere çıkar sağlamak için yapılmış olması verilebilir.

Vergi hataları sebep ve konu unsurlarındaki sakatlıklardan kaynaklanabilir. Hesap hataları olan vergi miktarında hata, matrahta hata, verginin mükerrer olması ve vergilendirme hataları olan mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata

---

<sup>113</sup> Gözler, s.138

<sup>114</sup> Dan. 4. D., 03.02.1994, E: 1993/2868, K: 1994/604: "Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 8. maddesinin 6 numaralı bendi ile Bakanlar Kurulu'na tanınan yetkiye dayanılarak 1991 takvim yılı için sanayi ürünü ihracat istisnası, ihracattan sağlanan hasılatın % 16'sı olarak tespit edilmiş iken, bu oranın 1991 yılı için % 12'ye indirilmesi yolundaki 12.8.1991 günlü ve 1991/2073 sayılı Bakanlar Kurulu Kararı'nın Danıştay'ca iptali üzerine , bu yeni istisna oranına göre beyan edilip ödenen vergi farkının iadesi dileğiyle yapılan düzeltme ve şikayet istemi hususunda kararnamenin sonradan iptal edilmiş olması beyan tarihinde hatalı bulunmayan vergilemenin, hata iddiası ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümleri çerçevesinde incelenebilmesi sonucunu doğurmaz.213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116.ve takip eden maddelerinde tarifi yapılan ve kapsamı gösterilen vergi hataları nedeniyle ilgililerin 5 yıllık zamanaşımı süresi içinde idareden, haklarında yapılan vergilendirme hatalarının düzeltilmesini ve hata nedeniyle haksız ödenen vergilerin iadesini isteyebilecekleri öngörülmüştür. Bu başvuruların reddi üzerine ilgililer Maliye Bakanlığı'na şikayet başvurusunda bulunabilecektir. Bu istemin reddi yolundaki Bakanlık işleminin idari davaya konu edilebileceğinde tereddüt bulunmamaktadır. Bu davalar, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda "vergi tarhi" üzerine vergi mahkemelerinde açılacağı belirtilen "vergi davası"ndan konusu itibarıyla ayrılmaktadır. Vergi davasının konusunu tarh işlemi teşkil ettiği halde, vergi hatası iddiasıyla açılan davanın konusunu hata iddiasının reddi yolundaki idari işlem teşkil etmektedir. Vergileme işleminde hata bulunduğu iddiasının reddi yolundaki işlem davanın konusunu teşkil ettiğine göre, bu davalarda incelenecek olan vergilemede hata bulunup, bulunmadığı hususudur. Bakanlar Kurulu Kararının iptal edilmiş olmasının, vergi tarhi üzerine açılan bir vergi davasında sonucu etkileyeceği düşünülebilir ise de, vergilendirme döneminde hata teşkil etmeyen uygulama nedeniyle tahsil edilen vergilerin düzeltme yoluyla iadesi mümkün görülmemiştir". [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata konu ve/veya sebep unsurundaki hukuka aykırılıktan kaynaklanabilir.

### 6.2.3. Açık Olma Koşulu

Vergi Usul Kanunu vergi hatalarını düzeltme hükümlerini 121 ve 122'nci maddelerinde düzenlemiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 121'inci maddesi gereğince, idare üzerinde tereddüt etmediği mutlak ve açık vergi hatalarını re'sen düzeltir. Bu durumda aleyhlerine düzeltme yapılanların dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu maddede geçen "üzerinde tereddüt etmediği" ifadesiyle idarenin mükelleften herhangi bir açıklama getirmesine ihtiyaç duymadığı hatalar kastedilmektedir. Bu tür durumlara idare ile yargı organları arasında süren ihtilafın, bir yargı içtihadının oluşmasıyla sona erdiği durumlarda rastlanılmaktadır. Örneğin dış protezcilerinin serbest meslek erbabı mı yoksa ticaret erbabı mı oldukları şeklindeki ihtilafın Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulunca bunların serbest meslek erbabı olduğu yönünde karara bağlanmasından sonra idare bu durumda olan mükelleflerin geçmiş yıllardaki mükellefiyetlerini re'sen düzeltme yoluna gitmiş ancak ilave tarhiyat yapmamıştır<sup>115</sup>.

Danıştay 3. Dairesi'nin 12.01.1999 tarihli bir kararında ; *"....davacının 1993-1994 ve 1995 yıllarında almış olduğu teşvik ikramiyeleri üzerinden yapılan gelir vergisi kesintilerine karşı dava açma süresi geçirildikten sonra söz konusu gelir vergisi kesintilerinin red ve iadesi istemiyle düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddi üzerine dava açıldığı anlaşılmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümleri uyarınca düzeltme ve şikayet yoluna başvurulabilmesi için ortada açık bir vergi hatası bulunması gerekmektedir. Oysa teşvik ikramiyesi üzerinden gelir vergisi kesilmesi, yukarıda değinilen maddelerde tanımlandığı şekilde açık bir vergilendirme veya hesap hatası oluşturmadığı..."* ifade edilmiştir<sup>116</sup>.

Konuyu aydınlatıcı bir örnek de, menkul sermaye iradı konusunda verilebilir. Borç para verme işleminin birden fazla yapılması halinde, bu durum ticari faaliyet sayılır ve gelir vergisinin yanı sıra banka ve sigorta muameleleri vergisinin de

<sup>115</sup> Özyer, s.200,201

<sup>116</sup> Dan. 3. D., 12.01.1999, E: 1997/1845, K: 1999/32. Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, s.794

kapsamına girer. Ancak borç para verme işlemi tek bir defa yapılmışsa, elde edilen gelir menkul sermaye iradidir ve sadece gelir vergisinin konusuna girer. İşte, eğer borç para verme işlemi tek bir defa yapılmış olmasına rağmen, elde edilen faiz geliri üzerinden banka ve sigorta muameleleri vergisi alınmışsa, vergi konusunda hata hali ortaya çıkar. Ancak vergi dairesi, borç verme işleminin vade uzatması ve diğer nedenlerle birden fazla yapılmış sayılması gerekeceği iddiasıyla banka ve sigorta işlemleri vergisini tarh ederek istemişse, ortada yargı organlarınca çözümlenebilecek bir hukuki uyumsuzluk var demektir.

Mükellefin şahsında hata bulunup bulunmadığı kişinin nüfus cüzdanına bakılarak kolaylıkla anlaşılabilir. Bunun için özel bir araştırma yapılmasına gerek duyulmaz. Aynı şekilde vergi miktarında hata bulunup bulunmadığı beyannamede bildirilen vergi matrahına kanunda yazılı vergi nispet ve oranları uygulanmak suretiyle basit bir aritmetik hesabıyla ortaya çıkarılabilir.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi'nin 26.04.2007 tarihinde verdiği bir kararda; *“Sosyal Sigortalar Kurumuna ait araca ilişkin olarak 2000 ila 2004 yılları için ödenen motorlu taşıtlar vergisinin yasal faiziyle birlikte iadesi talebiyle yapılan düzeltme şikayet başvurusunun, Vergi Usul Kanununun 116'ncı maddesinde düzenlenen açık vergi hatası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda, Vergi Usul Kanununun 122'nci ve 124'üncü maddelerine göre idareden düzeltilmesi talep edilebilecek vergi hataları, kendisinden düzeltme isteminde bulunulan idari makamın veya uyumsuzluk halinde yargı yerinin, anılan Kanunun 3'üncü maddesinde öngörülen yorum tekniklerine başvurmadan, ilk bakışta anlayabileceği açıklıktaki vergilendirme yanlışlıklarıdır.”* denilmiştir<sup>117</sup>.

Yine Danıştay 4. Dairesi'nin 23.02.2006 tarihinde verdiği bir kararda; *“davacı merkezi yurt dışında bulunan bir şirkete vermiş olduğu mühendislik hizmeti karşılığı aldığı ücretleri yıllık gelir beyanına dahil ederek beyan etmiş ve vergisini ödemiştir. Dava açma süresi geçtikten sonra ise, ücretlerinin istisna kapsamında olduğunu ileri sürerek yaptığı düzeltme ve şikayet başvurularının reddi yolundaki işleme karşı açtığı dava, Vergi Mahkemesince olayda açık bir vergi hatası bulunmadığı gerekçesiyle*

---

<sup>117</sup> Dan. 4. D., 26.04.2007, E: 2007/29, K: 2007/2094, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

*reddedilmiştir. Söz konusu ücretlerin açık olarak vergiden müstesna olması nedeniyle beyan edilen bu ücretlerle ilgili olarak Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesinin 3 numaralı fıkrasında belirtildiği şekilde açık bir vergilendirme hatası bulunduğu kabulü gerekir.”* denilmiştir<sup>118</sup>.

Buna karşılık ; Katma Değer Vergisi mükellefinin indirim hakkı olup olmadığı; ilgili vergilendirme döneminde kazanç getirici faaliyette bulunup bulunmadığı konularında bir yargıya varılabilmesi, mükellefin veya mükellefle ilişkide bulunan diğer mükelleflerin defter ve belgelerinde inceleme ve araştırma yapılmasıyla olanaklıdır. Bu son halde, indirim hakkının varlığına veya kazanç getirici faaliyetin bulunmadığına ilişkin iddiaların, vergilendirme (tarh) işlemine karşı süresi içerisinde açılacak idari davada dile getirilmesi gerekir.

İkincisi, vergi hatasının, lafzi yorum dışındaki yorum tekniklerinin uygulanmasını gerektirmeden anlaşılabilir durumda olmalıdır. Örneğin ; transmikserli kamyonun ek motorlu taşıtlar vergisine tabi olmadığı yolundaki yargısına Danıştay ilgili yasa hükmünün amaçsal yorumuyla ulaşmıştır. Bu yüzden söz konusu kamyon için salınan ek motorlu taşıtlar vergisinin süresi içerisinde idari davaya konu edilmemesi halinde vergi hatası iddiasıyla düzeltilmesinin istenilmesi de olanaklı değildir<sup>119</sup>.

Vergi hatasının mutlak olması ise doğruluğu ileri sürülen hususun tartışmalı olmamasını anlatır. Örneğin, taksitli motorlu taşıt satışlarında vade farkının fatura bedeline dahil edilip edilemeyeceği konusunda doğan uyuşmazlıklarda Danıştay'ın vergi davalarına bakan dairelerinde farklı biçimlerde çözüme ulaşılmıştır. Danıştay bu konuda vergi hatası iddiasını kabul etmemiştir<sup>120</sup>. Hatta bir konunun tartışmalı olarak

<sup>118</sup> Dan. 4. D., 23.02.2006, E: 2005/1282, K: 2006/289, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

<sup>119</sup> Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, 2. Baskı, Süryay Yayınları, İstanbul, 2004, s.384

<sup>120</sup> Dan. V.D.D.G.K., 25.06.1999, E: 1999/283, K: 1999/376 : “...Davayı inceleyen ... Vergi Mahkemesi, ... günlü ve ... sayılı kararıyla; davacının ortağı olduğu şirketin 1991 yılında yasal defterlerine intikal ettirdiği yüksek tutarlı gider belgelerinin gerçeği yansıtmadığı karşıt inceleme ile tespit edilerek cezalı tarhiyat yapıldığı, İstanbul vergi dairelerinin mükellefleri ... ve ... hakkında yapılan karşıt incelemelerde düzenledikleri faturaların, bu kişilerin bastırdıkları fatura ciltlerinden olmadığı, ...'ın bütün adreslerine tebligat çıkarılmasına rağmen kendisine ulaşamadığı, ...'e tebligat yapıldığı ancak, defter ve belgelerini ibraz etmediği, bu tespitlere göre faturaların, muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı kabul edildiği, ara kararıyla, fatura suretleri ile bu faturalarla alındığı iddia edilen emtiaya ilişkin işletme kayıtlarında, sevk irsaliyeleri, nakliye faturaları ve banka havalesi, çek gibi muteber bir ödeme kaydı olup olmadığının sorulduğu ancak, iki sel felaketinde bu kayıtların yok olduğundan bahisle ibraz edilemediği, vergi inceleme raporundaki tespitler karşısında bu belgelerin muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı olduğunun kabulü gerektiği gerekçesiyle davayı reddetmiştir. Yükümlünün temyiz istemini inceleyen Danıştay Üçüncü Dairesi, ... günlü ve ... sayılı kararıyla; söz konusu faturaların muhteviyatı itibarıyla yanıtıcı belge niteliğinde olduğunun

nitelendirilebilmesi için farklı karar ve görüşlerin farklı dava dairelerine ait olması da gerekmemektedir. Aynı dairede karar oy çokluğu ile verilmekte ise, ulaşılan çözüm tartışmalı kabul edilmektedir<sup>121</sup>. Bu nitelikteki bir yargı kararının kesin hüküm halini almış olması dahi, bu kararda ulaşılan çözüme aykırı vergilendirme işleminde vergi hatası bulunduğunu kabule yeterli görülmemektedir<sup>122</sup>.

### 6.3. Vergi Hatası Türleri

#### 6.3.1. Hesap Hataları

VUK 117'inci maddesinde hesap hataları üç başlık altında tanımlanmıştır. Bunlar ;

- Matrah hataları,
- Verginin miktarında hatalar,
- Verginin mükerrer olmasıdır.

---

tespit edildiği ancak, faturalarda yazılı çelik konstrüksiyon ve kaynak işlerinin adi komandit şirket tarafından yaptırılmadığı yolunda yapılmış bir tespitde bulunmadığı, bu işin yaptırıldığına ilişkin defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle ibraz edilememiş olması işin yaptırılmadığı anlamına gelmeyeceğinden varsayım ve eksik incelemeye dayalı tarhiyata karşı açılan davanın reddinde isabet görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur. Bozma kararına uymayan Zonguldak Vergi Mahkemesi, 11.5.1999 günlü ve E:1999/176, K:1999/166 sayılı kararıyla ilk kararında yer alan hukuksal nedenler ve gerekçe uyarınca direnmiştir. Komandite ortağı bulunduğu adi komandit şirketin 1991 yılına ilişkin işlemlerinin incelenmesi sonucunda, gerçeği yansıtmayan faturaları gider yazarak dönem kazancını azalttığı saptanan davacı adına salınan kaçakçılık cezalı gelir vergisi ile hesaplanan fon payına karşı açılan davanın reddine ilişkin vergi mahkemesi ısrar kararı yükümlü tarafından temyiz edilmiştir. Makina imalatı ve ticareti yapan ve bilanço esasına göre defter tutan adi komandit şirketin imalat defteri onaylatıp, tutmadığı saptanmıştır. Vergi Usul Kanununun 197 nci maddesine göre imalat defteri tutması ve 220 nci maddesi uyarınca bu defteri onaylatması gereken kurumun dönem kazancının resen belirlenmesi, 213 sayılı Yasanın 30 uncu maddesinin ikinci fıkrasının (3) işaretli bendi gereğidir. Yükümlünün gider kayıtları arasına aldığı bazı işçilik faturalarının; gerçeği yansıtmadığı, yapılan karşıt inceleme sırasında bu faturaların düzenleyicilerinin bastırdıkları fatura ciltlerine ait olmadığı saptanarak, dönem giderlerinden çıkarılmış ve matrah farkı bu noktadan bulunmuştur. Gerçeği yansıtmayan gider belgesi kullanılması Vergi Usul Kanununun aynı maddesinin (4) işaretli bendi uyarınca resen tarh nedenidir. Belirtilen nedenlerle kurumun dönem kazancının resen belirlenmesinde hukuka aykırılık yoktur. Ancak, resen tarh nedeninin varlığı, tek başına vergilendirmenin yasaya uygunluğunu kabule yeterli değildir. Gelir vergisi ve kurumlar vergisi; yükümlülerin bir vergilendirme dönemindeki gerçek kazançlarının vergilendirilmesi ilkesine dayanmaktadır. Vergi Usul Kanununun 134 üncü maddesinde de, vergi incelemesinden amacın ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması ve saptanması olduğu kabul edilmiştir. Makina imalatı ve ticareti yapan kurumun vergisi ihtilafli dönemde yaptığı ve hasılatını dönem kazancına dahil ettiği imalatının, gerçeği yansıtmayan gider belgeleri kabul edilen faturalarda yer alan işçilik giderleri yapılmaksızın gerçekleştirildiği yönünde herhangi bir tespit yapılmadığı halde faturalarda yazılı çelik konstrüksiyon ve kaynak işlerinin yapılmadığı varsayımından hareketle eksik inceleme sonucu düzenlenen rapora dayanılarak uygulanan tarhiyata karşı açılan davanın reddinde hukuka uygunluk görülmemiştir...” [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

<sup>121</sup> Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.385

<sup>122</sup> Dan. V.D.D.G.K., 25.06.1999, E: 1999/283, K: 1999/376: Aynı konuda aksi yönde kesinleşmiş yargı kararlarının bulunmasının, tarhiyatta vergi hatası olduğunu göstermeyeceği hk. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

### 6.3.1.1. Matrah Hataları

#### 6.3.1.1.1. Kapsam

Matrahın saptanmasına ilişkin farklı usuller mevcut bulunmaktadır. Hangi usuller izlenerek matrah tespiti yapılacağı kanunlarla belirlenir. Bu usulleri beş grupta toplamak mümkündür<sup>123</sup>. Bunlar;

- Beyan Usulü
- Basit Usul
- Karineler Usulü
- İdarece Takdir Usulü
- Götürü Usul'dür.

Türk Vergi Sisteminde karineler usulü kullanılmamakta, götürü usul ise 3946 sayılı Kanun ile 01.01.1994 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmış bulunmaktadır<sup>124</sup>. Basit usul yöntemi ise Vergi Usul Kanunu'nun matrah tespit yöntemleri arasında yer almamakta bunun yerine Gelir Vergisi Kanunu'nda kazanç tespit yöntemleri arasında yer almaktadır. Tarh şekilleri Vergi Usul Kanunu'nun 25-39'uncu maddelerinde düzenlenmiştir. İlgili maddelerde "Tahakkuk Fişi Esası", "İkmalen Vergi Tarhı", "Re'sen Vergi Tarhı" ve "Verginin İdarece Tarhı" usulleri yer almaktadır.

Matrah hatalarına bakıldığında, Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesi birinci fıkrasında matrah hataları, "*vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin noksan veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır*" şeklinde tanımlanmıştır. Bu

---

<sup>123</sup> Kırbaş, s.107

<sup>124</sup> Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007, s.386

hataların mükelleflerce<sup>125</sup> veya vergi dairesince yapılmış olması işlemdeki hatanın matrah hatası olma niteliğini ortadan kaldırmaz<sup>126</sup>. Madde içeriğine bakıldığında burada yapılan vergi hatası mükellef veya idare tarafından düşülen bir algılama yanlışlığından kaynaklanmaktadır<sup>127</sup>.

Yürürlükte bulunan mevcut Türk Vergi Sisteminde tekalif cetveli ile vergileme yapılması söz konusu değildir. 1446 sayılı Kanun'un 3'üncü maddesiyle Vergi Usul Kanunu'nun "tahrir usulü" ile ilgili hükümleri 01.03.1972 tarihinden başlayarak kaldırıldığından Türk Vergi Sisteminde tekalif cetveli ile vergileme kalmamıştır.

Yukarıda "Beyan Usulü" olarak ifade edilen beyan esasına dayanan vergi sistemlerinde vergi, mükellefin beyanı ile tarh edilir. Vergi Usul Kanunu'nun 25'inci maddesinde yer alan tahakkuk fişi esasına göre de "*vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir*". Tahakkuk fişi, verginin beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirildiği hallerde kullanılan bir belgedir<sup>128</sup>. Tahakkuk fişinin dayanağı, mükellef tarafından verilen beyannamedir.

Vergi Usul Kanunu 29, 30 ve mükerrer 30'uncu maddelerde yer alan ikmalen, re'sen ve idarece tarh yöntemleri yukarıda matrahın tespitinde sayılan İdarece Takdir Usulü içinde yer almaktadırlar. Vergi Usul Kanunu'nun 34'üncü maddesi uyarınca ikmalen ve re'sen tarh edilen vergiler ihbarname ile ilgililere tebliğ olunur. İhbarname, takdir komisyonu kararı, inceleme raporu, yoklama fişi ya da tutanaklara dayanarak düzenlenmektedir<sup>129</sup>. Vergi Usul Kanunu'nun Mükerrer 30'uncu maddesi uyarınca verginin idarece tarhı yoklama fişine istinaden gerçekleşmekte ve yine ihbarname

---

<sup>125</sup> Danıştay V.D.D.G.K., 13.06.2003, E: 2002/483, K: 2003/314 : 1/3 hissesine sahip olduğu kamyon ile nakliyecilik faaliyetinde bulunan ve kamyonu haricen satıldığı halde noter satış işlemlerinin yapılmaması nedeniyle 1993 yılının Aralık ayına kadar bu faaliyetine ilişkin beyannamelerini hayali olarak verdiğini belirten davacının, gerçekte herhangi bir faaliyetinin olmaması nedeniyle 1991 yılının Ocak ayından itibaren mükellefiyet kaydının silinmesi ve bu tarihten sonra adına tahakkuk etmiş olan vergi, gecikme zammı ve faizi ile kesilen cezaların kaldırılması istemiyle düzeltme ve şikayet yoluyla yapmış olduğu başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istenmiştir. (Funda Başaran Yavaşlar, Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz, Vergi Dünyası, Aralık 2007, sayı 316, s.84), Danıştay V.D.D.G.K., 11.04.1997, E: 1995/194, K: 1997/188: 1- vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan bir vergi için düzeltme başvurusunda bulunulabileceği, 2- tereddüt edilmeyecek derecede açık ve mutlak vergi hatalarının idarece re'sen düzeltilmesi gerekirken, eksik ödenen miktarın tahsili için ödeme emri düzenlenmesinde hukuka uygunluk bulunmadığı hk. (Şükrü Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, s.772)

<sup>126</sup> Başaran Yavaşlar, Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz, s.84

<sup>127</sup> G.Kürşat Yerlikaya, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**, İstanbul: Kazancı, 2005, s.62

<sup>128</sup> Edizdoğan/Taş/Çelikkaya, s.259

<sup>129</sup> Edizdoğan/Taş/Çelikkaya, s.259

aracılığıyla tebliğ olunmaktadır. Emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi gibi sonraki yıllarda bütçe yılının girmesiyle otomatik olarak tahakkuk eden vergilerde, başlangıçta, tahakkuk fişi (emlak vergisi) veya ihbarname esasına göre (motorlu taşıtlar vergisi) tarh ve tahakkuk işlemleri yapılır<sup>130</sup>.

İşte verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesine dayanak olan bu belgelerde, tahakkuk fişi, beyanname, ihbarname, inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi veya tarhiyata dayanak olan tutanaklarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması halinde matrah hatası olarak ifade ettiğimiz hata türü ortaya çıkmaktadır<sup>131</sup>. Buna ilave olarak kanunda sayılan belgeler sınırlayıcı değildir<sup>132</sup>. Zira kanunun kastettiği mana, matrahın yer aldığı belgelerde yanlış yazılmış olmasıdır<sup>133</sup>. Bu kapsamda kanunda sayılan belgelerin dışında takdir komisyonu kararları, inceleme raporları gibi belgelerde matraha ilişkin olarak yapılan yanlışlıklar da matrah hatası olarak değerlendirilir.

Bu hatalar genellikle açık yanlışlıklardan doğmaktadır. Örneğin, beyannameye yapılan basit bir toplama veya çıkartma hatası sonucu, matrah yüksek veya düşük gösterildiği takdirde ortaya matrah hatası çıkmaktadır<sup>134</sup>. KDV beyannamesinde, satış bedelinin yanlış gösterilmesi vergi indiriminin eksik veya hiç yapılmamış olması da matrah hatasıdır.

Ancak, matrahın doğru olarak saptanmasına yönelik bazı konular vardır ki, bunlar yoruma bağlı ya da tartışma götürür nitelikte olmaları sebebiyle hata kavramının dışında kalırlar. Hukuki uyumsuzluk kapsamına giren ve aşağıda ele alınan bu konular, yargı organları tarafından ilgili yasa hükümlerinin göz önünde tutulmasıyla ancak

---

<sup>130</sup> Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.386

<sup>131</sup> Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1994, s.1054

<sup>132</sup> Ünal, s.75

<sup>133</sup> Ünal, s.75

<sup>134</sup> Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, s.780 : Maliye Bakanlığı'nın 02.10.1998 tarih B.07.0.GEL.0.60/6000-2148/35325 sayılı özelgesinde ; "Mirasçılar tarafından Bakanlığımıza verilen ve bir örneği 31.03.1998 tarih ve 12071 sayılı yazımızla Valiliğinize de gönderilen dilekçede, 1985 model traktörün alış bedelinin 2.950.000 lira, ölüm tarihi olan 1989 yılındaki değerinin de 19.000.000 lira olduğu belirtilerek veraset ve intikal vergisi beyannamesinde beyan edilen 1.500.000.000 liralık değer bir hatadan kaynaklandığı ileri sürülmektedir. Motorlu Kara Taşıtları Kasko Değer Listesindeki veriler de mükelleflerin bu iddialarını doğrulamaktadır. Bu durumda takdir komisyonunca rayiç bedel takdiri sırasında da mükellefin beyanında olduğu gibi Vergi Usul Kanunu'nun 117 nci maddesinin bir numaralı bendindeki tanıma uygun matrah hatası yapılmış olmaktadır. Bu hatanın takdir komisyonunca alınacak bir kararla düzeltilmesinde anılan Kanun hükümlerine aykırılığın söz konusu olmayacağı" belirtilmiştir.

açıklığa kavuştuklarından, açık ve basit yanlışlıkları kendi içinde barındıran matrah hatası kavramının dışında kalarak düzeltme kurumunun işlemesine de olanak vermemektedir. Örneğin, devlet tahvili faizinin stopaj matrahına dahil edilip edilemeyeceği<sup>135</sup>, kredi karşılığı bankalara ödenen faizlerin genel idare gideri sayılıp sayılmayacağı<sup>136</sup>, hangi vergilendirme oranının uygulanması gerektiği<sup>137</sup>, re'sen takdir sebebinin bulunup bulunmadığı<sup>138</sup> hususlarına ilişkin uyuşmazlıklar, hukuki niteliktedirler ve vergi hatalarının düzeltilmesi yöntemine konu edilemezler. Bu gibi durumlarda, noksan vergi alınmışsa, vergi idaresi tarafından tarh yöntemlerine ; fazla vergi alınmışsa, mükellef tarafından doğrudan dava yoluna başvurulabilir.

#### 6.3.1.1.2. Mükellefin Defter ve Belgelerindeki Hatalar

Mükelleflerin, defter ve belgelerinde maddi hatalar yapmaları her zaman mümkündür. Matrah konusunda dikkat edilecek bir nokta, düzeltme konusu olacak matrah hatalarının sadece tahakkuk fişi, ihbarname veya bu belgelerin dayanağı olan beyanname, vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi ve tarhiyata konu olan tutanakta yapılmış hatalar olduğu konusudur. Bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerde yapılmış hatalar ise matrah hatası sayılmaz ve düzeltme sürecine dahil edilmez<sup>139</sup>. Vergi mükellefleri bu hatalar sonucu vergi matrahını olması gerekenden daha fazla olarak beyan ederek fazla vergi ödediklerini iddia edebilirler. Böyle bir durumda mükellefin defter ve belgeleri üzerinde inceleme yapılarak, vergi inceleme raporu düzenlenir.

Vergi inceleme raporu, mükellef nezdinde yapılan vergi incelemesi sonunda tespit edilen bütün hususları kapsayan ve incelemesi sonunda düzenlenip bir nüshası da mükellefe tebliğ edilen resmi vesikadır<sup>140</sup>. Bu raporlara dayanılarak yapılan tarhiyatın

<sup>135</sup> Dan. 4. D., 15.05.1970, E: 1968/5897, K: 1970/2699, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (27.06.2009)

<sup>136</sup> Dan. 7. D., 31.03.1973, E: 1972/2497, K: 1973/974, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (27.06.2009)

<sup>137</sup> Dan. 4. D., 11.12.1974, E: 1974/1575, K: 1974/4363, Dan. 7. D., 23.06.2003, E: 2000/7564, K: 2003/3678: Birahanelerde verilen hizmetin KDV oranının belirlenmesi konusundaki uyuşmazlığın hukuki nitelikte olduğu; bu konuda yapılan hatanın, vergi hatası olarak kabul edilemeyeceği hk.; [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (27.06.2009)

<sup>138</sup> Dan. 7. D., 20.10.2004, E: 2001/3605, K: 2004/2485: Katma değer vergisi beyannamesinin üç aylık dönemlerle verilmesinin, VUK'nun 30/2-1 bendi uyarınca re'sen takdir sebebi sayılıp sayılmayacağı sorununun, hukuki olduğu, vergi hatası kapsamında değerlendirilemeyeceği hk. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (27.06.2009)

<sup>139</sup> Ali Uysal, Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İctihathı Vergi Usul Kanunu**, 3. Baskı, Ankara, 2005, s.169

<sup>140</sup> Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 3. Baskı, İstanbul, 2004, s.23

ayrıca mükellefe tebliğ edilmesi şarttır<sup>141</sup>. Defter ve belgelerinde maddi hata yapmış olan mükelleflerin, vergi dairesinden inceleme isteğinde bulunmaları, vergi dairesinin de bu talebi bir inceleme ihbarı kabul ederek gereken incelemeyi yapması gerekir.

İnceleme sırasında sadece hata üzerinde durulmayacak, mükellefin ödemesi gereken verginin doğruluğu bütün yönleriyle araştırılacaktır<sup>142</sup>. Bu nedenden dolayı vergi inceleme raporlarıyla mükellef veya sorumluya eski beyanını tamamlayan bir matrah farkı üzerinden vergi salınabileceği gibi, büsbütün yeni bir mükellefiyet durumu ile de karşı karşıya bırakılabilir. Ayrıca zaman naklinin verdiği olanaklar ölçüsünde gelecek yıllarda etkisi ve hükmü görülebilecek bir vergi yükü de ortaya çıkabilir. Vergi inceleme raporları, delil ve belgelere dayanılarak tespit edilmiş matrah farklarını, matrah ve beyanların defter ve belgelere uygunluğunu, defter, belge ve kayıtların sağlıklı bir vergi incelemesine uygun olmaması veya hiçbir defter, belge ve kayıt olmaması nedeniyle, vergi miktarının takdir yoluyla tayinini ve mükellefin beyan ettiği zararın defter ve belgelere uygun olup olmadığı hususunun tespitini sağlayan belgelerdir.

Mükellef hesapları, defter ve belgeleri üzerinde yapılan vergi incelemesi sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporuna göre; hata dolayısıyla gerçekten fazla vergi ödendiği tespit edilirse (başka yönlerden de matrah farkı bulunmamak koşuluyla; çünkü başka yönlerden de matrah farkı bulunduğu takdirde ikmalen vergi tarhiyatı yapılması durumuyla karşı karşıya kalınır); fazla tahakkuk ettirilen vergi, inceleme raporuna dayanılarak ve düzeltme fişi düzenlenmek suretiyle, mükellefe iade edilerek düzeltilir<sup>143</sup>.

Vergi incelemesi, ilk bakışta salt vergi idaresinin denetim işlevini yerine getiren bir araç olarak görülmekle birlikte, aynı zamanda Vergi Usul Kanunu'nun çeşitli hükümleriyle, iki taraflı olarak uyulması gereken bazı noktaları da içinde barındıran, mükellefin hakkını koruma işlevini de yerine getiren bir araçtır. Vergi incelemesinin

---

<sup>141</sup> Nezih Şeker, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, 1. Baskı, İstanbul, 1994, s.415

<sup>142</sup> Şeker, s.404

<sup>143</sup> Dan. Vergi Dava D., 10.02.1989, E: 1988/92, K: 1989/9: Vergi Usul Kanununun düzeltme ile ilgili hükümleri, yansıtılmayan vergilerde uygulanabileceğinden, vergi mahkemesince davanın yükümlünün defter ve belgeleri üzerinde anılan verginin yansıtılıp yansıtılmadığı yönünden inceleme yapıldıktan sonra karara bağlanması gerekeceği hk. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.08.2009)

amacı, ödenmesi gereken verginin tam ve doğru olarak tespit edilmesidir. Bu nedenle, vergi incelemesi sonucunda eksik tahakkuk yapıldığının tespiti halinde, ilave vergi salındığı gibi, fazla tahakkuk yapıldığının anlaşılması halinde de bu fazla miktarın mükellefe iade edilmesi gerekir.

Bu arada özellik arz eden bir duruma değinmekte fayda vardır. Bu özellikli durum mükellefin tercihine bırakılmış olan bazı durumlarda ortaya çıkmaktadır. Buna göre; vergi yasaları ile yapılması tamamen mükellefin tercihine bırakılmış olan durumlarda, mükellefin tercih hakkını kendi lehine olmayacak bir şekilde kullanılması sonucu fazla vergi ödemesi halinde, bu fazlalık vergi incelemesi aracılığıyla dahi düzeltilerek giderilemez. Zira mükellef başlangıçta kendisine tanınan tercih hakkını, idare lehine olacak şekilde kullanmıştır. Bu nedenle, tercihini daha sonra değiştirmesi mümkün olamaz<sup>144</sup>.

Örneğin, mükellef emsal bedeli ile değerlendirilecek bir emtiayı, maliyet bedeli ile değerleyerek matrahını beyan etmişse, daha sonra aradaki farkın matrahtan düşürülmesini isteyemez. Çünkü emsal bedel ile değerlendirme yapıp yapmamakta seçimlik bir hakka sahip olduğu halde, maliyet bedeli ile değerlendirme yolunu seçmiştir.

Yine, belli bir hesap döneminde yanılarak amortisman ayırmamış olan bir mükellef, ayrılmamış olan amortisman tutarının vergi incelemesi sırasında dikkate alınmasını ve matrahtan düşülerek aradaki matrah farkının iadesini talep edemez. Zira vergi yasalarına göre, amortisman ayrılıp ayrılmaması tamamen mükelleflerin iradesine, tercihine bırakılan bir husustur; bu yönde bir mecburiyetten bahsedilemez. Ancak bunun iki istisnası vardır. İlki şudur; amortismanına tabi olması gerektiği halde masraf yazılan sabit kıymet bedeli, vergi incelemesi sonucunda masraf hesabından çıkarılarak matraha alındığında, buna ait o dönem amortismanın dikkate alınması zorunludur. İkinci istisna ise; Vergi Usul Kanunu'nun 317'nci maddesi uyarınca olağanüstü amortisman için Maliye Bakanlığı'na başvuruda bulunanların, başvurularının cevaplandırılması (olağanüstü amortisman oranının ne olduğu konusu da dahil olmak üzere) bir sonraki vergilendirme dönemine intikal edebilir. Bu takdirde, mükellefin

---

<sup>144</sup> Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu**, 2. Baskı, Ankara, 1995, s.185

başvurduğu dönemde, henüz oran hakkında gerekli tespit yapıp kendisine cevap verilmediğinde, mükellef normal amortisman ayırır. Olağanüstü amortisman oranının cevaplandırılarak belli edilmesi üzerine, başvurunun yapıldığı dönem bakımından gerekli düzeltme yapılarak, o verginin matrahı değiştirilir. Zira, Maliye Bakanlığı'na tayin edilecek olağanüstü amortisman oranı başvuru yıllarından geçerlidir. Vergi Usul Kanunu'nun 318'inci maddesi uyarınca bu durumda düzeltme yapılabilmesi için, mükellefin defter ve belgelerinin incelenerek inceleme raporu düzenlenmesi gerekliliği de yoktur.

Burada önemli bir noktayı daha belirtmek gerekiyor. Vergi Usul Kanunu'nun 76'ncı maddesiyle kanun koyucu takdir komisyonlarının takdir edecekleri matrahlar için bir alt sınır belirlemiştir. Buna göre takdir olunan matrah, mükellefin daha önce beyan ettiği matrahtan düşük olamaz. Bu durumda defter ve belgelerde yapılan maddi hatalar sebebiyle tahakkuk ettirilen verginin, vergi incelemesi aracılığıyla (düzeltilerek) iadesi için o verginin matrahı bakımından re'sen takdiri gerektirecek bir sebebin bulunması durumunda takdir komisyonu daha aşağı bir bedel belirleyebilecek midir? Bir görüşe göre takdir komisyonu Vergi Usul Kanunu'nun 76'ncı maddesi hükmü uyarınca mükellefin beyanı ile bağlıdır ve daha aşağı bir bedel takdir edemez<sup>145</sup>. Diğer bir görüşe göre ise beyana bağlılık esası daha aşağı bir bedel takdirine engel değildir, çünkü kanun koyucu hata üzerinden vergi alınmamasını öngörmektedir<sup>146</sup>. Kanaatimizce de takdir komisyonunun daha aşağı bir bedel belirlemesi mümkün olmalıdır zira, vergilendirmenin gerçek mali güç üzerinden yapılması gerekir. Dolayısıyla hata üzerinden vergi tarhiyatı işlemi her şeyden önce Anayasa'da yer alan verginin mali güçle orantılı olması ilkesine aykırı bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı'nın yukarıda değinilen 02.10.1998 tarih B.07.0.GEL.0.60/6000-2148/35325 sayılı özeldes de bu görüşü destekler mahiyettedir<sup>147</sup>.

---

<sup>145</sup> Özbalcı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.390

<sup>146</sup> Özyer, s.114

<sup>147</sup> Kızılot, **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, s.780 : Maliye Bakanlığı'nın 02.10.1998 tarih B.07.0.GEL.0.60/6000-2148/35325 sayılı özeldesinde ; "Mirasçılar tarafından Bakanlığımıza verilen ve bir örneği 31.03.1998 tarih ve 12071 sayılı yazımızla Valiliğinize de gönderilen dilekçede, 1985 model traktörün alış bedelinin 2.950.000 lira, ölüm tarihi olan 1989 yılındaki değerinin de 19.000.000 lira olduğu belirtilerek veraset ve intikal vergisi beyannamesinde beyan edilen 1.500.000.000 liralık değer bir hatadan kaynaklandığı ileri sürülmektedir. Motorlu Kara Taşıtları Kasko Değer Listesindeki veriler de mükelleflerin bu iddialarını doğrulamaktadır. Bu durumda takdir komisyonunca rayiç bedel takdiri sırasında da mükellefin beyanında olduğu gibi Vergi Usul

### 6.3.1.1.3. Vergi İnceleme Raporlarının Dayanağı Olan Belgelerdeki Uygunsuzluklar

Vergi inceleme raporunun ekleri, vergi inceleme tutanağı ve diğer belgelerdir. Tutanak ve diğer belgeler, vergi inceleme raporuyla birlikte bir bütün teşkil ederler. Bu nedenle, hem raporun asıl metin kısmındaki, hem de vergi inceleme tutanağındaki ve raporun eki niteliğindeki belgelerdeki maddi hatalar düzeltme yolu ile giderilebilir<sup>148</sup>.

Vergi inceleme raporunun eklerinin dayanağı olan defter ve belgelerin gerçek duruma uygun olmaması, matrah hatası olarak kabul edilemez ve bu nedenle de düzeltme kurumunun işletilmesine imkan vermezler<sup>149</sup>.

Örneğin, vergi incelemesi sırasında mükellefçe ibraz edilen kira sözleşmesinde; mükellefin gayrimenkulünü aylığı 200-TL.'den kiraladığı ve bir yıllık kirayı peşin olarak tahsil ettiği, inceleme sırasında ibraz edilen kira kontratında yazılıdır. Durum, kontrata dayanarak tutanakla tespit edilmiş, düzenlenen inceleme raporuna göre, gerekli tarhiyat yapılmıştır. Sonradan mükellef, kontrattaki bilgilere rağmen, kira bedelinin tahsil edilmemiş olduğunu, olayın mahkemeye intikal ettiğini ileri sürerek düzeltme istemiştir. Bu durumda düzeltme kurumunun çalıştırılması mümkün değildir. Olayda yargı organlarının vereceği karara göre işlem yapılacaktır<sup>150</sup>. Çünkü bu olayda; mükellef vergi inceleme tutanağının dayanağı olan bir belgedeki gerçek duruma aykırılığı öne sürerek düzeltme isteminde bulunmaktadır. Oysa yukarıda da belirtildiği gibi, inceleme raporunun eklerinin dayanağı olan defter ve belgelerdeki gerçek duruma aykırılıklar, matrah hatası olarak kabul edilmemekte ve dolayısıyla da bu hatalar için düzeltme kurumu işletilememektedir.

---

Kanunu'nun 117 nci maddesinin bir numaralı bendindeki tanıma uygun matrah hatası yapılmış olmaktadır. Bu hatanın takdir komisyonunca alınacak bir kararla düzeltilmesinde anılan Kanun hükümlerine aykırılığın söz konusu olmayacağı" belirtilmiştir.

<sup>148</sup> Uysal/Eroğlu, s.170; Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.390

<sup>149</sup> Uysal/Eroğlu, s.170, Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.390

<sup>150</sup> Özbacı, **Vergi Davaları**, s.390

#### 6.3.1.1.4. Takdir Komisyonu Kararlarının Dayanağı Bilgi ve Belgelerdeki Hukuka Aykırılıklar

Takdir komisyonu kararlarına dayanak yapılan bilgi ve belgelerdeki hukuka aykırılıklar konusunda, esas olarak yargı organlarının kararlarına göre işlem yapılması gerekmektedir<sup>151</sup>. Fakat, vergi dairesinin maddi hata sonucu takdir komisyonuna hatalı bilgi vermesi ve takdir komisyonu kararının bu yanlış bilgiye dayanması halinde düzeltme yapılmaktadır<sup>152</sup>. Özellikle de re'sen tarh edilen vergilerde, takdir komisyonunun takdir sebebinin bulunmadığının tespiti halinde, re'sen tarh edilen vergilerin düzeltme kurumu yoluyla düzeltilme imkanı vardır<sup>153</sup>. Çünkü takdir sebebinin bulunmadığı durumlarda, takdir komisyonlarının inceleme yapma yetkisi yoktur.

Örneğin, vergi dairesinin yanılması veya ihmali sonucu vergi beyannamesinin mükellefçe verilmiş olmasına rağmen verilmediği gerekçesi ile, vergi dairesinin isteği üzerine takdir komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden re'sen salınan vergi; daha sonra beyannamenin verildiğinin tespit edilmesi üzerine, düzeltme yolu ile kaldırılır.

Takdir komisyonuna, vergi dairesinin maddi hata sonucu yanlış bilgi vermesi ve kararın bu bilgiye dayanması hali dışındaki hallerde, düzeltme kurumu çalıştırılmaz. Bu hallerde, takdir komisyonundan ikinci bir karar alınmasına ihtiyaç vardır. Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun 267'nci maddesi uyarınca, emsal bedel takdirine konu olacak bir bina için vergi dairesi takdir istemiştir. Emsal olarak yüz bin liraya satılan bir gayrimenkul bulunmuş, fakat bu emsal takdir komisyonuna yanlışlıkla bir milyon lira olarak bildirilmiştir. Komisyon bu emsali esas alarak rayiç değeri bir milyon lira olarak

<sup>151</sup> Dan. 7. D., 12.04.1985, E: 1984/3570, K: 1985/1039 : “Uyuşmazlık; yükümlü adına tarhedilen kusur cezalı veraset ve intikal vergisini terkin eden Vergi Mahkemesi kararının bozulması isteminden ibarettir. Mahkemeler önlerine getirilen anlaşmazlıkları çözümlenmekle görevlidirler. İdari yargıda re'sen araştırma ilkesi esas olduğundan mahkemelerce bakılan davalara ait dosyadaki belgelerin gerçeğe ulaşılmasına yeterli bulunmaması halinde her türlü incelemeleri kendilerinden yapmaları 2577 sayılı Kanununun 20.maddesi hükmü gereğidir. Takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi daireleri tarafından mahkemelerde açılan davalar idari yargıdaki iptal ve tam yargı davalarına benzerlik arz etmekle beraber kendine özgü ilkeleri bulunan ve bu dava türlerine benzemeyen tarafları da vardır. Nitekim 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 31.maddesi 2.fıkrasındaki, bu kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümlerinin uygulanacağına ilişkin hükmünde vergi ihtilaflarının diğer idari dava türlerinden farklı olduğunu açıkça göstermektedir. Bu davaların niteliği, maddi değerlerin saptanması gözönüne alınırca, vergi mahkemelerinin yapacakları araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu edindikleri kanıya varırken Yasaya aykırı gördükleri takdir komisyonu kararının iptali ile yetinmeyip daha ileri giderek anlaşmazlığı çözüme ulaştırmaları gerekir. Mahkemenin anlaşmazlığı çözmek için verdiği karar ise idarenin yerine geçerek karar verme anlamına gelmez.” [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.01.2010)

<sup>152</sup> Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.391

<sup>153</sup> Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.391

takdir etmiştir. Bu durumda vergi dairesi matrahta yapılan bu hatayı kendiliğinden düzeltemez. Bu düzeltmeyi yapabilmesi için, takdir komisyonuna başvurarak doğru emsale uygun yeni bir karar alması gerekir<sup>154</sup>.

Farklı bir durum olarak şöyle bir örnek de verilebilir: Mükellefçe, beyan üzerine tarh olunan vergi için beyanname verilmesi gerekirken herhangi bir beyanname verilmediğinden, vergi dairesinin talebi üzerine takdir komisyonunca matrah takdiri yapılmıştır. Ancak bu arada mükellefin vergilendirme döneminin sadece belli bir bölümünde vergiyi doğuran olayla ilgili faaliyette bulunduğu veya belli bir tarihten sonra vergi konusu faaliyetlerini terk ettiği gözden kaçırılarak, tüm bir vergilendirme dönemi için matrah takdiri yapılmıştır. Esasında, burada vergilendirme dönemi bakımından yapılmış bir hata söz konusudur. Bu durumda da takdir komisyonundan yeni bir karar alınmak suretiyle, vergi dairesince düzeltme yapılabilir.

### **6.3.1.2. Vergi Miktarında Hata**

Vergi Usul Kanunu'nun 117/2'nci maddesi hükmü gereği vergi miktarında hata, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi ve ihbarnamelerde verginin eksik ya da fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. Böyle bir yanlış hesaplama yapılmaksızın, vergi miktarı, vergilendirme ile ilgili belgelerde yanlış gösterilmişse yine bu tür bir hata söz konusudur. Vergi miktarında hatalar hesap hatalarından ikincisini oluşturmaktadır.

Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 103'üncü maddesinde düzenlenen tarifeye göre birinci dilimdeki gelir kısmına yüzde on beş oranı uygulanacaktır. Bu dilim için yüzde yirmi oranının uygulanması suretiyle fazla vergi hesaplanmış olması vergi miktarında hata sınıfına girer<sup>155</sup>. Motorlu taşıtlar ve taşıt alım vergilerinde de yasada kabul edilen tarifelerin yaş, ağırlık ve motor gücüne göre yanlış uygulanması yine vergi miktarında hatadır.

---

<sup>154</sup> Özbalcı, **Vergi Davaları**, s.391

<sup>155</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, s.110

Yine mahsup yapılabilecek bir durum olduğu halde, sehven bunun yapılmamış olması sonucu, fazla ödenen gelir vergisinin iade edilmesi talebi üzerine vergi dairesi gereken düzeltmeyi yapacaktır. Çünkü vergilerde kabul edilen mahsupların uygulanmamış olması netice itibariyle ödenecek vergi miktarını etkileyeceğinden bir hata oluşturur.

Danıştay 4. Dairesi 10.02.1971 tarihinde önüne gelen uyuşmazlıkta, ücretleri gelir vergisinden müstesna olduğu kabul edilen özürlü bir mükellefin, çok eskiden beri özürlü olduğunun anlaşılması halinde ücretlerinden kesilen vergilerin müracaat tarihine göre zaman aşımına uğramayan kısmının iade edilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir<sup>156</sup>.

### 6.3.1.3. Verginin Mükerrer Olması

Vergi Usul Kanunu'nun 117/3'üncü maddesi hükmü gereği verginin mükerrer olması; aynı vergi kanununun uygulamasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır. Böyle bir durumda yersiz olan ikinci vergilendirme bir hesap hatası olarak düzeltme yoluyla kaldırılır.

Yukarıda tanımı yapılan ve bir vergi hatası türü olan verginin mükerrer olması kavramı ile uluslararası bir niteliği olan çifte vergilendirme birbirine karıştırılmamalıdır. Çifte vergilendirme, yurt dışında vergilendirilen bir kişinin Türkiye'de aynı kazançları ve vergiyi doğuran faaliyetleri üzerinden yeniden vergilendirilmesi anlamına gelir. Vergilendirme yetkisinin kullanımında devletlerin vergi sistemlerinde öngörülmüş olan egemenlik alanını belirlemeleri kimi zaman yetersiz kalmakta, kimi zaman da çakışmaktadır<sup>157</sup>. İşte bu durum çifte vergilendirme sorununu ortaya çıkartmaktadır. Bu sorun, bir vergi hatası türü olan verginin mükerrer olmasından çok daha farklı olarak devletler arasında yapılan karşılıklı anlaşmalarla önlenmeye çalışılmaktadır. Verginin mükerrer olması ise, düzeltme işlemi çerçevesinde giderilmeye çalışılan bir vergi hatası türüdür.

<sup>156</sup> Dan. 4. D., 10.02.1971, E: 1970/3651, K: 1971/853. **Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, Ankara: Ayyıldız Matbaası, 1972, s.224

<sup>157</sup> Veysi Seviğ, "Almanya Çifte Vergilendirme Anlaşmasını Feshetti", Referans, 26 Ekim 2009. [http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR\\_KOD=130655&KTG\\_KOD=177](http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=130655&KTG_KOD=177) (25 Mart 2010)

Vergi mükerrerliğinden söz edebilmek için dört unsurun aynı olması gerekir. Bu unsurlar; mükellef, vergi türü, vergilendirme dönemi ve vergi matrahıdır. Bunlardan yalnız birinde bir farklılık olursa, vergi mükerrerliğinden söz etme olanağı kalmaz. Dolayısıyla, vergi mükerrerliği için öncelikle aynı mükellef bu işleme muhatap olmalıdır. Tarhiyat aynı vergi türünün uygulanmasıyla ilgili olmalıdır. Aksi takdirde farklı vergi kanunlarının uygulanması diğer unsurlar aynı olsa bile mükerrer vergileme sayılmaz. Örneğin ilk kez iktisap edilen bir binek otomobili üzerinden hem özel tüketim vergisi hem de katma değer vergisi alınması mükerrer vergilendirme olarak düşünülemez<sup>158</sup>. Vergi mükerrerliği için verginin aynı dönemde birden fazla salınması gerekir. Ayrıca daha önce üzerinden vergi salınan matrahın tekrar tarhiyata tabi olması gerekir. Ancak daha önce üzerinden vergi salınan bir matraha ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilecek vergi mükerrer vergilendirme değil, matrah farkını oluşturur<sup>159</sup>.

Uygulamada, mükerrer vergilendirme olgusu en fazla, gelir vergisi açısından bağlı oldukları vergi dairesi çevresi dışında faaliyette bulunan mükellefler bakımından faaliyette buldukları yer vergi dairesi tarafından yapılan re'sen tarhiyatlar konusunda ortaya çıkmaktadır. Bu şekilde faaliyette bulunan mükelleflerin faaliyet gösterdikleri yerde bulunan vergi dairesine gerekli izahatı vermedikleri durumda, bir defa bağlı oldukları vergi dairesince beyan ettikleri gelir üzerinden, bir defa da çalıştıkları yer vergi dairesinin re'sen tarhiyatına muhatap olabilmektedirler. Bu durumun anlaşılması halinde; faaliyette bulunulan yer vergi dairesi tarafından re'sen salınan vergi, mükerrer vergileme nedeniyle düzeltme işlemine göre düzeltilir.

Konuyla ilgili Danıştay 4. Dairesi'nin 08.02.1994 tarihli bir kararında ;  
*“Dayanıklı tüketim malları ticaretiyle uğraşan ve Gaziantep Şahinbey Vergi Dairesi'ne kayıtlı gelir vergisi yükümlüsü olan davacı adına, İstanbul'daki ayrı işleri nedeniyle kiraladığı irtibat bürosu dolayısıyla Kadıköy Vergi Dairesine beyanname vermesi gerektiği belirtilerek, 1986 takvim yılı için salınan gelir vergisi ve kesilen kaçakçılık cezasının düzeltilmesi isteminin reddi üzerine yapılan şikayet başvurusuna cevap verilmemesi suretiyle oluşturulan Maliye Bakanlığı'nın olumsuz işleminin iptali istenmiştir. Belirtilen bu durum karşısında iki ayrı vergi dairesince gelir vergisi*

<sup>158</sup> Özyer, s.196

<sup>159</sup> Özyer, s.196

*yönünden yapılan vergilendirme işlemi sonucu mükerrer vergi istenmesi açık bir vergi hatası oluşturduğundan davacının düzeltme şikayet yoluyla yaptığı başvurusuna cevap verilmemek suretiyle reddinin isabetli olmadığı” ifade edilmiştir<sup>160</sup>.*

Uygulamada daha az sıklıkla rastlanan bir diğer vergi mükerrerliği, bir takvim yılına ilişkin vergi borcu umumi vekili tarafından ödenmiş olan mükellefin aynı vergi borcunu bu defa da kendisinin tekrar ödemesi durumunda ortaya çıkmaktadır. Buna benzer olarak tevkifata tabi tutulmuş bir gelirin daha sonra beyan edildiğinde gelir vergisi hesaplanması ve daha önce tevkifat yoluyla ödenen verginin mahsup edilmemesi de mükerrer vergilendirme örnekleridir<sup>161</sup>.

Vergi yasalarında aynı matrah üzerinden aynı dönemler için salınan ve mükelleflerden istenen çok çeşitli vergiler vardır. Ancak burada istenen vergiler birbirinden farklı olduğu için verginin mükerrerliği olgusu ortaya çıkmaz. Buna bir örnek olarak sermaye şirketlerinin kazançları gösterilebilir. Çünkü sermaye şirketlerinin kazançları aynı vergilendirme dönemi için öncelikle kurumlar vergisine ve kurumlar vergisi sonrası da kar dağıtımını yapılırsa gerçek kişi ortakların menkul sermaye iradı olarak kabul edilip gelir vergisine tabi tutulmaktadır. Doktrinde gelir vergisinin yanısıra ayrıca bir kurumlar vergisinin meşru olup olmadığı ve çifte vergilendirme iddiaları uzun tartışmalara yol açmıştır<sup>162</sup>. Yürürlükte bulunan Türk Vergi Sistemi açısından, konuyla ilgili olarak farklı vergi türleri üzerinden vergilendirme yapıldığı için mükerrer vergileme bulunmadığı kabul edilmektedir.

Mükerrer vergilendirmeye bir başka örnek olarak şu verebilir: Mükellef A. Mart 1989’da, 1988 gelirine ait gelir vergisi beyannamesini tanzim ederek, beyanda bulunmuş ve verginin tarh ve tahakkuk işlemlerini yaptırmış olmasına rağmen, tahakkuk memuru aynı beyan için, sehven ikinci bir tahakkuk fişi daha tanzim ederse, işte bu durum verginin mükerrer olmasıdır. Çünkü aynı kanuna göre, aynı matrah üzerinden aynı dönemde birden fazla vergi istenmektedir.

---

<sup>160</sup> Dan. 4. D., 08.02.1994, E: 1993/2229, K: 1994/602, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (22.04.2009)

<sup>161</sup> Ünal, s.75

<sup>162</sup> Başaran Yavaşlar, **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**, s.106

Mükellefin beyannamesini vergi dairesine vermesinden sonra, bu beyannamede bazı bölümleri yanlış doldurmuş olduğunu fark ederek, yeniden bir beyanname düzenleyerek (ancak bu konuda bir şart koymadan) bağlı olduğu vergi dairesine vermesi, ama bu durumu belirten bir dilekçe vermemesi ve idarenin tahakkuk fişi düzenleyip tahakkuk işlerini yapması halinde de, mükerrer vergileme gerçekleşir. Bu halde de, doğal olarak düzeltme işlemi ile yapılan bu hata düzeltilir.

Danıştay kararına konu olmuş bir mükerrer vergilendirme örneği ise şu şekildedir. Özel bir kurumun, bir taşınmazı için 1986 genel beyan döneminde yanlışlıkla hem arsa ve hem de arazi olarak ayrı ayrı beyanname verdiği ve tahakkuk eden vergileri ödediği, 1990 yılında bu yanlışlığın giderildiği ve taşınmazın arazi olarak beyan edildiği bir olayda, özel kurum 1986 beyanında yapılan vergi hatasının düzeltilmesini istemiştir. Aldığı yanıtı red olarak nitelendiren Kurum, işlemin iptali talebiyle Danıştay Dokuzuncu Dairesinde dava açmıştır. Danıştay Dokuzuncu Dairesi de davayı reddetmiştir. Bunun üzerine kurum Danıştay Dokuzuncu Dairesi Kararını da Yüksek Mahkemeye götürmüştür. Bu başvuru sonucunda Danıştay Vergi Dava Dairesi'nin 28.01.1994 tarihli kararında ; *“...kurumdan, uyuşmazlık konusu taşınmaz için 1986 Emlak Vergisi genel beyan dönemi başında verilen iki ayrı beyanname üzerinden de tahakkuk yapılarak mükerrer vergi alındığı çekişmesizdir. Her ne kadar Kurum tarafından taşınmazın arazi niteliği taşıdığı görüşüyle düzeltme ve şikayet başvurusunda bulunulmuş, dolayısıyla arsa vergisinin geri verilmesi istenmiş ise de, bu istem, gerçekte ödenmesi gereken verginin hangi vergi olduğunun araştırılmasına ve gereksiz tahsil edildiği saptanan verginin geri verilmesine engel oluşturmadığı, Danıştay Dokuzuncu Dairesince davanın reddinin de yasaya uygun görülmediği”* ifade edilmiştir<sup>163</sup>.

---

<sup>163</sup> Dan. Vergi Dava D., 28.01.1994, E: 1993/95, K: 1994/88, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.08.2009)

## 6.3.2. Vergilendirme Hataları

### 6.3.2.1 Genel Bakış

Vergilendirme hataları VUK'un 118'inci maddesinde 4 bent halinde düzenlenmiştir. Bunlar ;

- Mükellefin şahsında hata,
- Mükellefiyette hata,
- Mevzuda hata,
- Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata,

Vergilendirme hataları, hesap hatalarına oranla vergilendirme işleminin özü ve vergilendirme olayı ile daha yakından ilgilidir<sup>164</sup>. Vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları olarak da tanımlanabilecek olan vergilendirme hataları, biraz önce de belirtildiği gibi, hesap hatalarına göre, vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olayla daha yakından ilgilidir. İşte bu özelliği nedeniyle vergilendirme hataları ile ilgili hususlar, hesap hatalarına oranla hukuki uyumsuzluk konusu olarak değerlendirilmeye ve hatalara özgü düzeltme işlemi dışında tutulmaya daha açıktırlar. Hesap hataları, idari işlemlerdeki konu unsuru bakımından sakatlığa ilişkin oldukları halde; vergilendirme hataları idari işlemin sebep unsurundaki sakatlığa ilişkindir. Vergilendirme hataları ile hukuki uyumsuzluk arasında çizilebilecek sınır meselesi büyük ölçüde bir yorum sorunu olarak kendini göstermektedir. Bu bakımdan ancak uygulamaya yön gösteren Danıştay içtihatlarının izlenmesi yoluyla, somut olaylarda doğabilecek hak kayıplarından kurtulma olanağı bulunabilir.

---

<sup>164</sup> Edizdoğan/Taş/Çelikkaya, s.260

### 6.3.2.2. Mükellefin Şahsında Hata

Vergi Usul Kanunu'nun 118/1'inci maddesi hükmü gereği mükellefin şahsında hata, bir verginin asıl borçlusu olan kişi yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasını ifade eder. Böyle bir halin varlığı halinde, bu hata düzeltme hükümlerinin uygulanması ile giderilmeye çalışılır. Verginin tahsil edilmiş olması halinde ise, doğaldır ki, ödenmiş olan vergi hatalı tahsilatın yapıldığı kişiye iade edilir.

Vergiyi doğuran olayla hiçbir ilişkisi olmayan bir kişiden vergi istenmesi veya alınması halinde, mükellefin şahsında hata durumu ortaya çıkar. Örneğin annesinin işlerini vekaleten yürüten kişiden, anneye ait vergi borcunun istenmesi işlemi mükellefin şahsında yapılan bir hatadır.

Bir verginin isim benzerliğinden dolayı başka bir kişiden istenmesi veya alınması durumu mükellefin şahsında hata haline örnek olarak gösterilebilir<sup>165</sup>. Öte yandan, vergi sorumlusunun şahsında yapılan hatanın da, mükellefin şahsında hata kavramının kapsamı içine girdiğini belirtmekte fayda vardır. Yine, vergi sorumlusundan istenecek verginin, asıl mükelleften istenilmesi veya mükelleften istenecek verginin vergi sorumlusundan istenilmesi ya da vergi cezalarının tüzel kişilik yerine, o tüzel kişinin ortaklarından istenmiş olması<sup>166</sup> hallerinin tümü mükellefin veya vergi sorumlusunun şahsında hata sayılır. Bu nedenle, tüm bu hatalar da düzeltme işlemi ile giderilebilecektir.

Belli bir gayrimenkulün emlak vergisinin malik, intifa hakkı sahibi ya da mutasarrıf olmayan bir üçüncü kişiden alınmak istenmesi de tipik bir mükellefin şahsında hata halidir. Buna karşılık, bir şirketin ödenmeyen vergi borçlarından dolayı, sınırsız sorumlu olan ortakların takip edilmesi halinde, bu durum mükellefin şahsında hata olarak kabul edilemez. Çünkü bu takip için gereken yasal koşulların gerçekleşip

---

<sup>165</sup> Ünal, s.76

<sup>166</sup> Dan. 4. D., 22.09.1997, E: 1996/5154, K: 1997/2660: Fiille ilgisi bulunmayan şirkete ceza kesilmesinin, şahısta hata oluşturacağı hk; Dan. 7. D., 25.04.2000, E: 1999/2645, K: 2000/1310: Gümrükte alınan fon payının mükellefin gümrük vergisi beyannamesini veren şirket olduğu, şirket ortağı adına fon payı tahakkuku yapılmasının mükellefiyette hata oluşturacağı hk; [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.08.2009)

gerçekleşmediği durumu, üzerinde enine boyuna düşünülüp tartışılması gereken bir hukuki uyuşmazlık konusudur.

Buna karşılık, konuyla ilgili Danıştay 4. Dairesi'nin 02.11.1992 tarihli bir kararında ; *“Anonim Şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle 213 sayılı Kanununun 10.maddesi uyarınca yönetim kurulu üyesi adına düzenlenen ödeme emrinin kaldırılması istemi Vergi Dairesi Müdürlüğünce reddedilmesi üzerine şikayet yoluyla Maliye ve Gümrük Bakanlığına yapılan başvurunun reddine dair işlemin iptali isteğine ilişkindir. Dosyada bulunan 7.2.1985 günlü Ticaret Sicili Gazetesinin incelenmesinden davacının 31.8.1984 günü şirketteki hisselerini devredip, yönetim kurulu üyeliğinden ayrıldığına anlaşılması karşısında; 1984 takvim yılı kurumlar vergisi borcu için 1985 yılında beyanda bulunması ve ilk taksitin 1985 yılı Nisan ayında ödemesi gerekeceğinden bu konuda şirkete düşen ödevlerin davacı tarafından yerine getirilmediğinin kabulüyle sorumlu tutulması mümkün olamayacağından hakkında yapılan işlemin 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 118.maddesinin 1 nolu bendinde tarif edilen mükellefin şahsında hata teşkil ettiği sonucuna varılmaktadır. Açıklanan nedenlerle, Maliye ve Gümrük Bakanlığı işleminin iptaline karar verildi.”* denilmiştir<sup>167</sup>.

Mükellefin adının veya soyadının tahakkukla ilgili tahakkuk fişi, cetvel, kart veya defterlere yanlış yazılmış olması hali, mükellefin şahsında hata yapılmış olduğu anlamına gelmez. Çünkü bu yanlış yazım mükelleften eksik veya fazla vergi alınması sonucunu doğurmaz<sup>168</sup>.

<sup>167</sup> Dan. 4. D., 02.11.1992, E: 1991/128, K: 1992/4719, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.09.2009)

<sup>168</sup> Dan. 4. D., 08.03.1995, E: 1994/1343, K: 1995/970: “1988 yılı kurumlar vergisi beyannamesinin verilmemesi ileri sürülerek davacı şirket adına re'sen takdir yoluyla kurumlar vergisi salınmış, kaçakçılık cezası kesilmiştir. Ankara 4.Vergi Mahkemesinin 18.10.1993 gün ve 1993/782 sayılı kararıyla; davacı şirketin, limited şirket olmasına karşın, dava konusu edilen tarhiyata ilişkin ihbarnamelerin ve tebligatın anonim şirket olarak yapılmasının mükellefin şahsında hata oluşturduğu gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar verilmiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü, ihtilafli döneme ilişkin beyanname verilmemesinden resen takdir yoluyla yapılan tarhiyatın yerinde olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 108.maddesinde, "Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar." denilmektedir. Anılan hüküm karşısında tebliğ evrakına yazılan şirket nev'inde yapılan hatanın esasa müessir olmayan bir şekil hatasından öteye gitmediği açıktır. Ancak davacı şirket ilgili yıl kurumlar vergisi beyannamesini vermediğinden dönem matrahının resen takdiri yerinde ise de, idarece, davacı şirketin bu yılda gelir elde ettiği yönünde yapılmış bir tespit bulunmadığı ve takdir komisyonunca da herhangi bir incelemede

Öte yandan, tarhiyatın muhatabı olacak kimsenin belirlenmesindeki yanlışlığı, mükellefin şahsındaki hata durumuyla karıştırmamak da gerekir<sup>169</sup>. Örneğin, dar mükellefiyet esasına göre vergilendirmede, tarhiyatın muhatabı dar mükellefiyete tabi mükellefin varsa daimi temsilcisi, yoksa kazanç ve iradı sağlayanlardır. Vergi dairesinin; daimi temsilci olarak addettiği bir kimseyi muhatap olarak yaptığı tarh işlemi, bu kimsenin daimi temsilci olmadığı ispat edilse bile, tarhiyatın kazanç ve iradı sağlayanlar adına yapılması gerektiği ileri sürülerek düzeltme işlemine göre düzeltilemez. Çünkü böyle bir halde, hata mükellefin şahsı ile ilgili değil, muhatabın belirlenmesi ile ilgilidir. Bu nedenle de anlaşmazlığın yargı organları eliyle çözümlenmesi gerekir.

### 6.3.2.3. Mükellefiyette Hata

Vergi Usul Kanunu'nun 118/2'nci maddesinde tanımlanmış olan mükellefiyette hata; açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Her vergi kanununda, verginin konusu, mükellefi ve uygulama alanı açık olarak belirtilir<sup>170</sup>. Ayrıca, aynı vergi kanununa kişi veya mevzu bakımından konulan hükümlerle, vergi konusuna giren birtakım mevzular ve mükellefler vergiden muaf veya istisna tutulur<sup>171</sup>. İşte, vergi kanunlarına konulmuş olan muafiyet ve istisna hükümleri göz ardı edilerek, verginin uygulama alanı dışında bırakılan kişilerden veya şahsa bağlı bir istisnadan yararlanan kişilerden vergi istenmesi veya alınması tipik bir mükellefiyette hata durumudur. Ancak, vergiye tabi olma veya muafiyet durumunun tartışmalı olmayıp, açık ve net şekilde belli edilmiş olması gerekir. Vergi muafiyeti tanınmış, kamu yararına çalışan dernek veya vakıflardan<sup>172</sup> belli bir verginin istenmesi, kendisine veraset yoluyla intikal eden mirası kanuni süresi içinde reddeden kimseden

---

bulunulmadan matrah takdir olduğundan tarhiyatı kaldıran mahkeme kararında sonucu itibariyle kanuna ve usule aykırılık görülmemiştir.” [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.09.2009)

<sup>169</sup> Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.1060

<sup>170</sup> Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.1061

<sup>171</sup> Uysal/Eroğlu, s.171

<sup>172</sup> Ünal, s.76 : MB'nin 17.11.1998 tarih ve B.07.0.GEL.049/4907-25/41439 Sayılı Özelgesi'nde; "... Vakıf üniversitelerinin Devlet ait bir üniversite gibi kurumlar vergisinden muaf tutulması gerektiği, bu nedenle mevduat hesaplarına tahakkuk eden faizlerden ve repo gelirlerinden stopaj yapılmaması gerektiği, yapılan stopajın bulunması halinde de, bunların Vergi Usul Kanunu'nun düzeltme hükümlerine göre iadesi gerekir" denilmiştir.

veraset ve intikal vergisi istenmesi<sup>173</sup>, mükellefiyette hata örnekleri olarak gösterilebilir. Bunun gibi, olay sırasında yürürlükte olmayan hükümlere dayanarak vergi alınması veya vergiden muaf olan binaya malik olan şahıstan emlak vergisi talep edilmesi de mükellefiyette hata türünün örnekleridir.

Mükellefiyette hataya örnek olarak Danıştay 7. Dairesi'nin 16.02.1994 tarihli bir kararında; “.....götürü usulde vergilendirilmesi hususunda 15.1.1990 tarihinde yapılan başvurunun reddedilmesi üzerine, işe başlamaksızın 6.3.1990 tarihinde işi terk dilekçesi veren mükellef için, 1990 yılı Ocak dönemi katma değer vergisi beyannamesini kanuni süresinde vermediğinden bahisle re'sen takdir yoluyla salınan kaçakçılık cezalı katma değer vergisi bakımından, davacının açacağını belirttiği iş yerinde faaliyete başlamaksızın ve vergiye tabi herhangi bir teslim ve hizmette bulunmaksızın mükellefiyet kaydının kapatılmasını talep ettiğinin kabulü zorunlu olup, davacı hakkında süresinde beyanname vermediğinden bahisle resen takdir yoluna gidilmesinin, 213 sayılı yasanın yukarıda açıklanan 118. maddesinde sözü edilen mükellefiyette hatayı teşkil ettiği'ni” ifade etmiştir<sup>174</sup>.

Burada diğer hata türlerinden farklı olarak, “açık olma” ölçütünün arandığı görülmektedir. Yani vergiye tabi olmama veya vergiden muaf bulunma durumunun açık olması gerekir ki; mükellefiyette hatadan bahsedilebilsin. Ancak bu açık olma durumu gerçekleşmiyorsa, ortada yargı organlarınca tartışılması gereken bir konu var demektir. Bu durumda da, karşımıza hukuki uyumsuzluk kavramı çıkmaktadır. Bu ise, düzeltme işlemi kapsamı içinde giderilebilecek bir durum değil, yargı organlarınca çözüme bağlanabilecek bir durumdur.

Muafiyet veya vergiye tabi olmamada açıklığın bulunmayışı, maddi şartlardaki uyumsuzluk veya yorum farklılığından ileri gelebilir<sup>175</sup>. Bu gibi durumlarda, düzeltme kurumu işletemez. Çünkü ortada tartışmalı olan bir durum vardır ve olayın yargı organlarınca çözümlenmesi gerekmektedir. Örneğin, küçük çiftçi olduğunda uyumsuzluk bulunmayan kişiye vergi salınması durumu vergi hatası olduğu halde, aynı kişinin küçük çiftçi sayılıp sayılmayacağı, dolayısıyla gelir vergisinden muaf olup olmadığı

<sup>173</sup> Uysal/Eroğlu, s.172

<sup>174</sup> Dan. 7. D., 16.02.1994, E: 1991/5732, K: 723/1994, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.09.2009)

<sup>175</sup> Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.227

konusunda çıkan uyuşmazlık hukuki nitelikte olduğundan, ancak idari davaya konu edilebilir<sup>176</sup>.

Danıştay 7. Dairesi'nin 24.12.2004 tarihinde verdiği bir kararında ; *“özürlü kişinin taşıt alım vergisinden muaf olarak almış olduğu aracı satarak bir süre sonra yenisinin muafiyetten yararlanmak suretiyle alıp alamayacağını belirlenmesinin hukuki ihtilaf olduğu, sonraki alım sebebiyle yapılan vergilendirme işleminde vergi hatasının bulunduğu kabul edilemeyeceği”* ifade edilmiştir<sup>177</sup>.

#### 6.3.2.4. Mevzuda Hata

Vergi Usul Kanunu'nun 118/3'üncü maddesine göre mevzuda hata; *açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır*. Burada, mükellefin şahsında değil vergi konusu olay ve işlemler üzerinde hata yapılmaktadır. Özetle vergi mevzuunda hata, kişilere değil, madde ve kıymetlere ilişkin yanlışlıklar olması anlamına gelir.

Madde metnine dikkatle baktığımızda; bu hata türü için de mükellefiyette hatada olduğu gibi açık olma kriterinin getirildiğini görüyoruz. Yani, vergi konusunda hata yapıldığından bahsedebilmek için vergi konusuna girmeme veya vergiden müstesna olma durumunun tartışmalı olmaması gerekir.

Konuyla ilgili bir örnek kararda Danıştay, 1990 takvim yılı Temmuz ayına ait muhtasar beyannamenin geç verilmesine karşın verginin süresinde ödenmesi nedeniyle vergi ziyayı doğduğu gerekçesiyle kesilen kaçakçılık cezasını mevzuda hata olarak değerlendirmiştir. Danıştay 4. Dairesi'nin 20.04.1993 tarihli bir kararında; *“Kanuni süresinde ödendiği anlaşılan verginin, tahakkukunun geç yapılmasıyla ziyaa uğratıldığı*

<sup>176</sup> Dan. 4. D., 21.04.1989, E: 1988/3479, K: 1989/1916: “... maliki olduğu biçer döver ile kendi toprağında çiftçilik yapmadığı, yalnızca biçer döver ile başka çiftçilerin zirai istihsal işlerinde ücret karşılığı çalıştığı tartışmasız olan yükümlünün, gerek vergi dairesine verdiği işe başlama dilekçesi, gerekse beyanname ve eklerinin incelenmesinden çiftçi olmayıp biçer döver çalıştırıcısı olduğu saptandığından, yükümlünün faaliyetini zirai faaliyet olarak kabul etmek olanaksızdır.”; **Dan. 4. D., 29.01.1987, E: 1986/594, K: 1987/369** : “miras ortaklığı olarak elde edilen zirai gelirden ortaklığın işletme büyüklüğü ve yıllık satış tutarı ölçüleri küçük çiftçi muaflığının sınırını aşmakla beraber, ortaklar hissesine düşen miktar küçük çiftçi muafiyeti sınırını aşmadığında, küçük çiftçi muaflığının tayini konusunda oluşan ihtilafa, ortaklığın satış tutarı ve işletme büyüklüğünün nazara alınması gerektiği hk.” [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.09.2009)

<sup>177</sup> Dan. 7. D., 24.12.2004, E: 2002/2740, K: 2004/3625, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.09.2009)

*kabul edilemeyeceğinden, kaçakçılık cezası kesilebilmesi için kanunda öngörülen unsurların bulunduğunu söylemek mümkün değildir. Kanunun cezanın Vergi Usul Kanununun 118. maddenin 3 numaralı bendi hükmü karşısında, "mevzuda hata" teşkil ettiğinden kuşku duyulamaz. Buna rağmen davacının düzeltme ve şikayet isteminin reddinde isabet bulunmamaktadır."denilmektedir<sup>178</sup>.*

Yine Danıştay 7. Dairesi'nin 15.03.1984 tarihli bir kararında; *"ihracat garantili yatırım kredisi için banka lehine tahakkuk eden faizin vergiden müstesna olduğu; bu nedenle düzeltme yoluyla geri verilmesi gerektiği"* ifade edilmiştir<sup>179</sup>. Danıştay 4. Dairesi'nin 28.05.1992 tarihli bir kararında; *"amme emlaki olan köy orta malı niteliğindeki ortak mer'a fazlasının kullanımı karşılığında alınan paraların köy tüzel kişiliğinin kamusal geliri olarak kabulü gerekeceğinden kurumlar vergisi kanunu kapsamında bir gelir olarak vergilendirilmesinin mümkün olmadığı"* ifade edilmiştir<sup>180</sup>.

Buna karşılık kazancın vergi konusuna girip girmediği veya vergiden müstesna olup olmadığının açık olmadığı durumlarda mevzuda hata yerine daha önce de bahsedildiği üzere hukuki uyumsuzluk söz konusu olacaktır.

Gelir Vergisi Kanununa göre açık olarak hiçbir gelir unsuruna girmeyen kumar kazancı üzerinden gelir vergisi alınmak istenmesi durumunda, söz konusu kazancın mevzuu tereddüde sebep olmaktadır. Hakkında açık bir düzenleme olmayan böyle bir kazanç unsurunun vergi mevzuuna girip girmediğini göstermesi bakımından konuyla ilgili Danıştay 7. Dairesi'nin 15.04.1999 tarihinde verdiği bir kararda; *"Borçlar Hukuku'nda, hukuki muamelelerin ivazlı ve ivazsız olmak üzere ikiye ayrıldığı; bir kimsenin edindiği istifadeye karşı bir külfet altına girmesi halinde ivazlı; böyle bir külfetin olmaması durumunda da, ivazsız hukuki muamelelerin oluştuğu; genel kabul görmüş tanımına göre, kumarın, tarafların kar etmek veya hoş vakit geçirmek gayesiyle birbirlerine zıt şartlar altında bir edanın yerine getirilmesini taahhüt ettikleri bir akit olduğu;kumar oyununa katılma karşılığında ortaya konan paranın, kumar kazancının elde edildiği anda, mamelekte herhangi bir eksilme olmaksızın ve şahsi bir külfete katlanılmaksızın geri alınması sebebiyle kumarda katlanılan veya ödenen bir bedelden*

<sup>178</sup> Dan. 4. D., 20.04.1993, E: 1991/4613, K: 1993/1722, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

<sup>179</sup> Dan. 7. D., 15.03.1984, E: 1983/1310, K: 1984/575, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.09.2009)

<sup>180</sup> Dan. 4. D., 28.05.1992, E: 1991/1, K: 1992/2277, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

*söz edilemeyeceği; Spor Toto, Spor Loto, Milli Piyango gibi Devletçe düzenlenen çekiliş ve müşterek bahislerde, özel sektör firmalarınca satışların artırılması veya reklam amacıyla mal üzerine düzenlenen çekilişlerde bilet veya kolon bedeli ödenmek veya belli miktardaki malın alımı suretiyle çekilişe katılmak suretiyle belli bir külfete katlanılması söz konusu olmasına rağmen, elde edilen kazançların Yasa koyucu tarafından ivazsız intikal kapsamında değerlendirilmesi karşısında, aynı özellikleri taşıyan kumar kazancının da, bu kapsamda değerlendirilmesi gerektiği” ifade edilmiştir<sup>181</sup>.*

Mükellefiyette hata ve vergi mevzuunda hata birbirleriyle kolay karıştırılabilen hata türleridir. Bu duruma, vergi mükellefiyeti ile vergi konusu arasındaki bağlantıyı sağlayan vergiyi doğuran olay sebep olmaktadır. Çünkü, vergiyi doğuran olayla herhangi bir ilişkisi olmayan biri için mükellefiyet söz konusu olmayacağı gibi, vergi konusuna girmeyen bir madde veya kıymet ile ilişki kurulması da vergiyi doğuran olayın oluştuğu anlamına gelmez.

#### **6.3.2.5. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata**

Vergi Usul Kanunu'nun 118/4'üncü maddesine göre; vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.

Genel olarak vergiler, belli dönemler esas alınarak tarh ve tahakkuk ettirilir ve istenirler. Her vergi kanununda o vergiyle ilgili bir vergi dönemi tespit edilir. Bu vergilendirme dönemi, her verginin nitelik ve özelliğine göre değişir. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadan sözedilebilmesi için; doğru olarak tarh, tahakkuk veya tahsil edilmiş bir verginin ilgili olduğu dönemin hatalı olması gerekir<sup>182</sup>. Muafiyet döneminin tayininde yapılan hata nedeniyle fazla veya eksik alınan vergiler de, yine vergilendirme hatasıdır ve düzeltme kurumunun işletilmesine olanak verir. Örneğin emlak vergisinde geçici muafiyetin yanlış uygulanması bu türden bir hatadır.

Konuyla ilgili Danıştay 4. Dairesi'nin 02.04.1996 tarihli bir kararında; *“...Vadeli mevduatta, faizin vade sonunda ödeneceği kararlaştırılmışsa, elde etme,*

<sup>181</sup> Dan.7. D., 15.04.1999, E: 1999/1502, K: 1998/96, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

<sup>182</sup> Ünal, s.77

*vadenin dolması ile meydana gelir. Bunun aksine yapılan bir uygulama nedeniyle vergi kesilmesi olayı, bir vergilendirme hatası olarak nitelendirilir” denilmektedir<sup>183</sup>.*

Vergi mükellefi olup da, yıl içinde işini terk edenler, bu durumu vergi dairelerine bildirmez ve ayrıca kıst faaliyet dönemi ile ilgili beyanname de vermezlerse; vergi dairesi beyannamenin verilmemiş olduğunu tespit ederek takdir komisyonuna başvurur. Takdir komisyonu ise, sadece belli bir süre için faaliyette bulunulduğunu bilmediğinden, vergi matrahını tüm bir yıl faaliyette bulunmuş gibi takdir eder. Bu durumda, eğer mükellef faaliyetinin takvim yılının sadece bir kısmına inhisar ettiğini ve işi terk olayını kesin olarak ispat ederse, vergilendirme döneminde hata nedeniyle düzeltme kurumu işletilebilmektedir. Ancak bu durumda, vergi dairesi düzeltmeyi kendi başına yapamaz. Düzeltme için takdir komisyonundan ikinci bir karar almaya ihtiyaç vardır. Çünkü takdir komisyonunun ilk kararında takdir edilmiş olan matrahın aylara veya günlere bölünerek, gerçekten faaliyette bulunulan döneme ilişkin matrahın belirlenmesi ve fazla verginin terkin edilip bu matraha göre düzeltme yapılması doğru olmaz. Zira yılın her gününde veya her ayında elde edilen kazanç miktarı farklı olabileceğinden, takdir komisyonunun yeni bir kararına ihtiyaç vardır. İşte düzeltme işleminin asıl dayanağını, sadece düzeltilmesi gereken vergi miktarı belirleyeceği için, mükellefin düzeltme talebinden sonra, takdir komisyonundan yeni bir karar alınıncaya kadar zamanaşımı süresi dolmuş olsa bile, bu süre dikkate alınmaz<sup>184</sup>.

Götürü ücretler bakımından ise, vergilendirme dönemi hizmetin ifa edildiği bütçe yılıdır. Eğer mükellef, diğer gelirleri nedeniyle beyanname vermek zorunda değilse, götürü ücretler yıllık beyanname ile ayrıca beyan edilmez. Eğer diğer gelirler nedeniyle beyanname verilecekse, götürü ücretler de yıllık beyannameye dahil edilir. Bu durumda, götürü ücretler de, bütçe yılının bittiği takvim yılının geliri sayılır.

---

<sup>183</sup> Dan. 4. D., 02.04.1996, E: 1995/5072, K: 1996/1438, (Ünal, s.77)

<sup>184</sup> Dan. 7. D., 16.02.1994, E: 1991/5732, K: 1994/723 : 1-) Tamamında çalışılmayan aylar için, diğer dönemlere eşit miktarda matrah takdir edilemeyeceği, 2-) Mükellefiyet tesis ettirildiği halde faaliyeti olmadığını ileri sürenlerin, bu dönemde çalıştığı tespit edilmeden vergi salınmayacağı hk. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

## 7. DÜZELTME KAPSAMI DIŞINDA KALAN HUKUKA AYKIRILIKLAR

### 7.1. İÇERİK BAKIMINDAN : Vergi Hataları Dışındaki Hukuka Aykırılıklar

#### 7.1.1 Hukuki Hatalar

Hukuki hata kavramı, kişinin yapmış olduğu hareketlerin kanunen yasak olduğunu bilmediği veya kanunları yanlış yorumlamak suretiyle kanunen yasaklanmıŐ eylemleri meşru sayarak yapması sonucu ortaya çıkan durumu ifade etmektedir. Hukuki hata kavramı, Türk Hukuk Sisteminin farklı dallarında farklı değerlendirme ve yaptırımlara tabi tutulmaktadır. Örneğin Türk Ceza Hukuku'nda manevi mesuliyet esası kabul edilmiştir<sup>185</sup>. Buna göre bir kişinin cezayı gerektiren bir fiilinden ötürü cezalandırılabilmesi için bu kişinin bu fiili iŐleyip iŐlememekte özgür olması gerekmektedir. Kişi toplumdaki genel kabuller doğrultusunda iyi ile kötüyü ayırt edebilmeli ve fiillerini buna göre düzenlemelidir. Kişi bu noktadan sonra kanunen yasak fiilleri iŐlerse ceza ile karŐılaŐır.

Buradaki tereddüt duyulan husus, kişi toplumdaki genel kabullere göre kötü olan ve cezayı gerektiren bir fiili bilgisizliği veya aldanması sonucu gerçekleştirirse sonucun ne olacağıdır. Türk Ceza Kanunu'nun 4'üncü maddesinde “*Ceza kanunlarını bilmemek mazeret sayılmaz.*” kuralı yer almaktadır. Ancak yine aynı kanunun 30'uncu maddesinde “*İŐlediĐi fiilin haksızlık oluşturduğu hususunda kaçınılmaz hataya düşen kişi, cezalandırılmaz.*” hükmü yer almaktadır.

GeçmiŐten günümüze kanunu bilmemenin mazeret sayılmayacağı üzerine pek çok teori ortaya atılmıştır<sup>186</sup>. Bunlar dönemin sosyo-politik yapısına göre farklılıklar göstermiŐtir. Bu teorilerden kanunların herkesçe bilindiği varsayımı, 1871 yılında

---

<sup>185</sup> Hakkı Demirel, “Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hata”, Ankara Üniversitesi, [www.dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/330/3332.pdf](http://www.dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/330/3332.pdf) (3 Mart 2009)

<sup>186</sup> Devrim Güngör, “Ceza Hukukunda Kural Üzerinde Hata”, Ankara Üniversitesi, [www.turkhukuk sitesi.com/makale501.html](http://www.turkhukuk sitesi.com/makale501.html) (3 Mart 2009)

Alman Ceza Hukuku'nda ve 1889 yılında İtalyan Ceza Hukuku'nda kabul edilmiştir.<sup>187</sup> Kanunları bilmenin vatandaşlık ödevi olduğunu ileri süren teori de bu alanda önemli bir yer tutar. Bu bilgiler ışığında kanunları bilmemenin veya yanlış yorumlamanın, cezayı gerektiren bir fiilin işlenmesi durumunda mazeret olarak öne sürülmesi pek olanaklı gözükmemektedir.

Borçlar Hukuku açısından hukuki hata, beyan hatası ve saik hatası olmak üzere ikiye ayrılır. Beyan hatası bir kimsenin iç iradesi ile beyanının birbirine uymaması halidir. Saik hatası ise iç irade ile beyan birbirine uymakla beraber, bu iradenin oluşmasına sebep olan saiklerde aldanma olmasıdır<sup>188</sup>. Borçlar Kanunu'nun 23'üncü maddesine göre, bir sözleşmenin kurulması esnasında taraflardan biri "esaslı bir hataya" düşerse, bu durum sözleşmenin nispi butlanla hükümsüzlüğü sonucunu doğurur. Borçlar Kanunu'nun 24'üncü maddesinde ise "esaslı hata" hali olarak bir takım beyan hataları sayılmıştır.

İdare Hukuku açısından bakıldığında, Danıştay 10. Dairesi'nin 04.03.1998 tarihinde verdiği bir kararında ; "... *İdare Mahkemesi; İdare hukuku ilkelerine göre, idari işlemleri sakatlayan ağır ve önemli nitelikteki hukuki hata ve aykırılıkların hizmet kusuru olduğu, yürürlükteki yasalara ve hukuk kurallarına aykırı işlem tesis eden ve bunu uygulayan idarenin kural olarak hizmet kusuru işlemiş sayılacağı ancak her idarenin işleyebileceği türden, olağan nitelikteki hukuki yanlışlık ve aykırılıkların hizmet kusuru sayılamayacağı...*" ifade edilmiştir<sup>189</sup>. Bu kararda hukuki hata kavramının, yürürlükteki yasalara ve hukuk kurallarına aykırı işlem tesis edilmesini ve uygulanmasını ifade ettiğini görmekteyiz.

Vergi hukuku açısından değerlendirildiğinde, vergi hataları da vergi kanunlarına aykırı işlemler sonucu doğmaktadır. Örneğin Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinde "*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir*". Buna karşılık Vergi Usul Kanunu'nun 118/3'üncü maddesine göre "*vergiye tabi olamayan veya vergiden muaf bulunan kimseden vergi istenmesi veya alınması mükellefiyette hatadır*" ve yasaya aykırı bir

<sup>187</sup> Devrim Güngör, a.g.e.

<sup>188</sup> Aydın Aybay, **Borçlar Hukuku Dersleri**, 11. Baskı, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1995, s.60

<sup>189</sup> Dan. 10. D., 04.03.1998, E: 1998/1000, K: 1997/3567, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

işlemdir. Görüldüğü üzere, vergi hataları da hukuki hata kapsamında yer alırlar; ancak, hukuki hata kavramı vergi hataları dışında büyük bir alanı kapsamaktadır. Çünkü, vergi hatası, sadece tarhiyat ya da tahsilat idari işlemlerindeki –Vergi Usul Kanunu md.117 ve 118’de sayılan türde- hukuka aykırılıkları ifade etmektedir.

### 7.1.2 Hukuki Uyuşmazlıklar

Türk Vergi Sistemi’nde; düzeltme konusuyla bağlantılı olarak, hukuki hata kavramından farklı olarak bir de hukuki uyuşmazlık kavramının kullanıldığını görmekteyiz.

Hukuki uyuşmazlık ile vergi hatası arasındaki fark, birinde kanun hükmüne ilişkin yorum farkı mevcutken diğerinde sadece basit yanlışlıklar olmasıdır. Yukarıda da değinildiği üzere, vergi hataları, hata niteliğinde, görülmesi, giderilmesi basit, üzerinde tartışmaya gerek duyulmayan, açık yanlışlıkları ifade etmektedir. Vergi hataları olarak nitelendirilemeyecek hukuki uyuşmazlıklar ise düzeltme yolu ile çözüme bağlanamamaktadır<sup>190</sup>. Hukuki uyuşmazlıklar maddi olaya ilişkin açık olmayan noktalardan, yasa hükümlerinin kaleme alınış şeklinden, maddi olayın karmaşık niteliğinden, olaydaki teknik özelliklerden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekillerinden, vergi borcunun zaman aşımına uğrayıp uğramadığı vb. konulardan doğar<sup>191</sup>. İşlemin özüne ilişkin anlaşmazlık durumunda artık idari makamlarca değil yargı organlarınca bu işlemlerin sonuçlandırılması gerekir.

Örneğin, vergiden müstesna unsurlarla ilgili Danıştay 4. Dairesi’nin 18.11.1998 tarihinde verdiği bir kararında; “*özel televizyon kanallarında yapımıcılığı ve sunuculuğu üstlenilen programlardan elde edilen kazancın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 18. maddesinde sayılan istisna hükümleri kapsamında değerlendirilemeyeceğini*” ifade etmiştir<sup>192</sup>.

Yine Danıştay 4. Dairesi’nin 28.12.1999 tarihinde verdiği bir kararında; “... *Bankası’na müşavirlik hizmeti vermek suretiyle serbest meslek kazancı elde ettiği halde*

<sup>190</sup> Filiz Keskin, Vergi Hatası-Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı, Yaklaşım, Temmuz 2006, sayı 163, s.1

<sup>191</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s.176-177

<sup>192</sup> Dan.4. D., 18.11.1998, E: 1998/2246, K: 1998/4348, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

*mükellefiyet tesis ettirmeyen ve beyanda bulunmayan ... Üniversitesinde Öğretim Üyesi olarak görev yapan davacının, elde ettiği kazancın 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde sayılan istisna hükümleri kapsamında değerlendirilemeyeceği” ifade edilmiştir<sup>193</sup>.*

Buna benzer uyuşmazlıklarda düzeltme kurumu marifetiyle hatalı işlemin düzeltilmesi mümkün olmadığından, süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılmamışsa, mahkemece dava reddedilmekte ve mükellefin işlemi düzeltmek için başka bir seçeneği kalmamaktadır.

Konuyu biraz daha aydınlatmak bakımından, ilgi çekici Danıştay kararlarını aşağıdaki şekilde sıralamak mümkündür.

Danıştay 7. Dairesi'nin 12.10.1986 tarihli bir kararında *“fiktif antrepodaki malların fiili ithali esnasında ödenecek katma değer vergisi matrahına, emsal antrepo ücretinin ilave edilip edilmeyeceğine ilişkin olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na tesis olunan İşlem Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili hükümler kapsamına giren bir uyuşmazlık olmadığından uyuşmazlığın görülüp çözümlenmesi görevinin vergi mahkemesine ait olduğu”* ifade edilmiştir<sup>194</sup>.

Danıştay 4. Dairesi'nin 07.06.1989 tarihli bir kararında *“silah kaçakçılığından sağlanan kazancın vergilendirilip vergilendirilmeyeceği hususunun vergilendirme hatası konusu olmayacağı”* ifade edilmiştir<sup>195</sup>.

Danıştay 4. Dairesi'nin 24.01.1990 tarihli bir kararında *“Kurumlar Vergisi Kanununa göre kabul edilmeyen bir kısım giderler üzerinden stopaj yoluyla ödenen verginin düzeltme yoluyla geri verilmesi isteğinin, bu giderlerin matrahtan indirilip indirilmeyeceğine ilişkin yasada açık bir hüküm bulunmadığına ve ancak yorum yoluyla açıklığa kavuşturulacak bir konu olduğuna göre vergi usul kanununun vergi hatalarıyla ilgili hükümleri kapsamında düşünülemeyeceği”* ifade edilmiştir<sup>196</sup>.

---

<sup>193</sup> Dan.4. D., 28.12.1999, E: 1999/1346, K: 1999/5194, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

<sup>194</sup> Dan. 7. D., 12.10.1986, E: 1986/2349, K: 1986/2296, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

<sup>195</sup> Dan. 4. D., 07.06.1989, E: 1988/3729, K: 1989/2587, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

<sup>196</sup> Dan. 4. D., 24.01.1990, E: 1988/5492, K: 1990/246, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

Danıştay 4. Dairesi'nin 13.05.1991 tarihli bir kararında “6183 sayılı kanunun uygulanmasına ilişkin olarak haksız alındığı iddia olunan gecikme zammının vergilendirme hatası kapsamında değerlendirilmesi mümkün olmadığından buna ilişkin davaların vergi mahkemesinde çözümlenmesinin gerekeceği” ifade edilmiştir<sup>197</sup>.

Danıştay 4. Dairesi'nin 12.12.2002 tarihli bir kararında “dar mükellef kurum tarafından Türkiye'de gerçekleştirilen serbest meslek faaliyetlerinden elde edilen gelirin istihkaklarından Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca yapılan tevkifatın hukuki nitelikte bir uyuşmazlık olduğu, düzeltme şikayet konusu edilemeyeceği” ifade edilmiştir<sup>198</sup>.

Danıştay 4. Dairesi'nin 31.03.2004 tarihli bir kararında “vakfa ait iktisadi işletme durumunda olan davacı kurumun 1999 yılı kazancından, kurumlar vergisi ve fon payı çıktıktan sonra kalan ve bağlı olduğu vakfa aktarılan, kar üzerinden tevkifat yapılmaması gerektiğini ileri sürerek 1999 yılında kesinti yoluyla ödediği gelir (stopaj) vergisi, özel işlem vergisi, damga vergisi, hesaplanan fon payı ile eğitime katkı payının iadesi istemiyle yapmış olduğu düzeltme şikayet başvurusunun reddine ilişkin davalı idare işleminin iptali istemiyle açılan davada uyuşmazlık vergi hatası kapsamında değerlendirilerek dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir. Ancak uyuşmazlığın esası, davacı iktisadi işletmenin bağlı olduğu vakfa aktardığı kazancın bir kar aktarımı ve bu aktarımın da vakıf yönünden 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 75 nci maddesinin 1 nci fıkrasının 2 nci bendinde belirtilen iştirak kazancı kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğine ilişkin olup, bu haliyle olayın ve ileri sürülen iddiaların tamamen hukuki bir ihtilaftan kaynaklanması nedeniyle 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergi hatasına ilişkin hükümlerine göre değerlendirilmesine olanak bulunmamaktadır.” denilmektedir<sup>199</sup>.

Danıştay 4. Dairesi'nin 12.10.2004 tarihli bir kararında “4325 sayılı kanuna göre olağanüstü hal bölgesi kapsamında sayılan illerde taahhüt işi yapan davacının, bu kanunda öngörülen indirim hükümlerinden yararlanıp yararlanamayacağı yolundaki

<sup>197</sup> Dan. 4. D., 13.05.1991, E: 1990/1749, K: 1991/1749, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

<sup>198</sup> Dan. 4. D., 12.12.2002, E: 2001/4690, K: 2002/3792, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

<sup>199</sup> Dan. 4. D., 31.03.2004, E: 2003/1191, K: 2004/635, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

*başvurusunun reddine ilişkin işlemin, hesap ve vergilendirme hataları kapsamında incelenemeyeceği” ifade edilmiştir<sup>200</sup>.*

Danıştay 4. Dairesi'nin 07.12.2004 tarihli bir kararında *“uyuşmazlığın vergi hatası dışında maddi olayların değerlendirilmesi ve irdelenmesini gerektiren hukuksal bir sorun olarak ortaya çıkması ve yorumu gerektirmesi söz konusu olduğundan, düzeltme ve şikayet yoluyla yapılan başvurunun zımnen reddine ilişkin işlemin yasaya uygun olduğu”* ifade edilmiştir<sup>201</sup>.

Danıştay 4. Dairesi'nin 12.11.2003 tarihli bir kararında *“yatırım indiriminden yararlanabilmek için yeminli mali müşavir tasdik raporu ibraz etmesi gereken, ancak etmeyen davacı adına yapılan tarhiyatla ilgili uyuşmazlığın hukuksal yorumla çözümlenebilecek nitelikte olduğu; düzeltme ve şikayet başvurusuna konu edilemeyeceği”* ifade edilmiştir<sup>202</sup>.

Danıştay 4. Dairesi'nin 15.03.2004 tarihli bir kararında *“geçici verginin ilgili yıl sonuna kadar yazılı olarak istenilmemesi durumunda, sonraki yıllarda mahsup edilip edilemeyeceği konusunda doğan uyuşmazlığın hukuki olduğu, vergi hatası kapsamında değerlendirilemeyeceği”* ifade edilmiştir<sup>203</sup>.

Danıştay 4. Dairesi'nin 31.03.2004 tarihli bir kararında; *“hukuki bir ihtilafın çözümüne yönelik iddiaların düzeltme şikayet kapsamında değerlendirilemeyeceği”* ifade edilmiştir.<sup>204</sup> Yine, Danıştay başka bir kararında, bir iş yerinin vergi mevzuuna girip girmediği, işletmecilerinin bu iş yerinden dolayı yükümlü olup olmayacakları konularının, Vergi Usul Kanunu'nun 118'inci maddesine giren açık bir vergilendirme hatası olmayan hukuki nitelikte bir uyuşmazlık olduklarını ifade etmektedir<sup>205</sup>.

<sup>200</sup> Dan. 4. D., 12.10.2004, E: 2004/561, K: 2004/1994, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

<sup>201</sup> Dan. 4. D., 07.12.2004, E: 2004/256, K: 2004/2463, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

<sup>202</sup> Dan. 4. D., 12.11.2003, E: 2002/1487, K: 2003/2862, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

<sup>203</sup> Dan. 4. D., 15.03.2004, E: 2003/1226, K: 2004/477, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

<sup>204</sup> Dan. 4. D., 31.03.2004, E: 2003/1191, K: 2004/635, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

<sup>205</sup> Dan. 7. D., 12.11.1980, E: 1979/1987, K: 1980/1373; Ayrıca: Dan. VDDGK., 14.11.2003, E: 2003/315, K: 2003/420: Yükümlünün üstlendiği işin inşaat ve onarım işi olmadığı ve istihkakının vergi tevkifatına tabi bulunmadığı yolundaki iddiasının, vergi hatası kapsamında incelenemeyeceği hk.; Dan. 7. D., (Dan.9.D. ile müşterek kurul), 04.01.2006, E: 2004/138, K: 2006/2: İpotek işleminin 3505 sayılı geçici 2 nci maddesi kapsamında olup olmadığı konusunda çıkan uyuşmazlığın, vergi hataları ile ilgili düzenlemelere göre idari davaya konu edilemeyeceği hk. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

Bu örneklerden sonra vergi hatası, hukuki hata ve hukuki uyuşmazlık kavramlarının bağlantısı ve düzeltme sürecinin işleyişi bakımından konuyu şöyle özetleyebiliriz. Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118'inci maddelerinde sayılan vergi hataları yasalara aykırı olarak tesis edilen işlemler olmaları nedeniyle hukuki hata kapsamındadırlar. Ancak bu hatalar Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesi hükmü gereği idari aşamada düzeltilebilme imkanına sahiptirler. Vergi idaresi ile uyuşmazlık içinde olan mükelleflerin ise olası hak kayıplarının önlenmesi için, işlemde vergi hatası olup olmadığının araştırılması ve izlenecek hukuki yolun buna göre belirlenmesi faydalı olacaktır.

### 7.1.3 Maddi Hatalar

Maddi hata kavramı uzlaşma müessesesinin yer aldığı VUK ek madde 1'de kullanılmaktadır. Burada, kavram, "...vergi ziyanına sebebiyet verilmesinin kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememekten ya da 369'uncu maddede yazılı yanılmadan kaynaklandığının veya bu kanunun 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata bulunduğu veya..." ifadesi içinde kullanılmıştır.

Maddi hata kavramı, günlük dilde daha çok aritmetik işlem hatalarını ya da kelime hatalarını belirtmek için kullanılan bir kavram olarak karşımıza çıkar. Danıştay kararlarında<sup>206</sup> ve doktrinde<sup>207</sup> de maddi hata kavramının yine yukarıda verdiğimiz anlamda kullanıldığını görmekteyiz. Bu noktada maddi hata kavramı ile ilgili bir tespit yapmakta yarar vardır. Maddi hata kavramı, hayatın hemen her alanında yapılmakta olan eylem, işlem ve fiillerin barındırmaları muhtemel açık yanlışlıkları ifade etmek amacıyla kullanılmaktadır. Bu eylem, işlem ve fiillerin özünde veya esasında sonucu değiştiren bir hata olmadığı halde, mevcudiyeti açık olarak belli olan aritmetik işlem veya kelime hataları mevcut bulunmaktadır. Maddi hataya örnek olarak bir öğrencinin sınav kağıdındaki notların yanlış toplanmasını, bir avukatın itiraz dilekçesine dosya

---

<sup>206</sup>Dan. 6. D., 11.06.1993, E: 1993/1374, K: 1993/2330 : Yapının yıktırılmasına ilişkin belediye encümeni kararında maddi hata sonucu olarak yapı sahibinin isminin yanlış yazıldığı anlaşıldığından, mahkemece davanın ehliyet yönünden reddine karar verilmesinde isabet görülmediği hk. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

<sup>207</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, s.107, Öncel/Kumrulu/Çağan, s.177

takep numarasını yanlış yazmasını veya muhatabın unvanını yanlış yazmasını gösterebiliriz.

Maddi hata kavramını vergi mevzuatı açısından incelersek kanunun<sup>208</sup> lafzında vergi hataları ile maddi hata ayrı ayrı zikredilmiştir. Ancak kanunun ruhu bu kavramların aslında iç içe geçmiş kavramlar olduğunu bize ifade etmektedir.

Kanun metnini çözümlersek; metin mükellefle uzlaşılabilir durumları tespit etmektedir. Buna göre vergi ziyana sebebiyet verilmesinin ilk nedeni “kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememek” olarak belirtilmiştir. Metinde ilk durumdan sonra “ya da” bağlacı kullanılarak başka bir duruma geçildiği gösterilmiş ve ikinci durum olarak “369’uncu maddede yazılı yanılma” hali belirtilmiştir. Bundan sonra ise üçüncü durumu göstermek için “veya” bağlacı kullanılmış ve “bu kanunun 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile bunun dışında her türlü maddi hata” hali belirtilmiştir. Kanun burada vergi hatalarını, maddi hata kavramı ile ilişkilendirmekte ve bu nedenle “ile” bağlacının devamında “bunun dışında her türlü maddi hata” ifadesini kullanmaktadır. Burada geçen “bunun” ifadesinin yerine “116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hataları” ifadesini koyarsak metin “bu kanunun 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hataları ile 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hataları dışında her türlü maddi hata” şeklinde olacaktır. Burada kanun koyucu “116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hataları dışında her türlü maddi hata” şeklinde açılabilir bir ifade kullandığına göre bu ifadedeki “dışında” kelimesi bize “116, 117 ve 118’inci maddelerde yazılı vergi hataları” içinde de maddi hatalar olduğunu göstermektedir. Dolayısıyla 116, 117 ve 118’inci maddelerde yazılı vergi hatalarının bir bölümü veya tamamı kanun koyucu tarafından aynı zamanda maddi hata olarak nitelendirilmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 116, 117 ve 118’inci maddelerini incelediğimizde 116’ncı maddede “vergi hatası” tanımlandıktan sonra, 117’nci maddede “hesap hataları” ve 118’inci maddede de “vergilendirme hatalarının” tanımlandığını görmekteyiz. Bu duruma göre kanun koyucu hesap hatalarını ve/veya vergilendirme hatalarını maddi hata olarak nitelendirmektedir.

---

<sup>208</sup> Vergi Usul Kanunu Ek madde 1

Vergi hataları dışında vergi kanunlarında maddi hataya ilişkin bir tanımlama yapılmadığı yukarıda ifade edilmiştir. Bu durumda vergi hataları dışındaki maddi hataların neler olabileceği ve Vergi Usul Kanunu ek madde 1 açısından da vergi hataları dışındaki uzlaşılabilir durumların hangi işlemleri kapsadığı sorusuyla karşı karşıya kalmaktayız. Bu noktada yargı kararlarını incelemek suretiyle maddi hata kavramının, vergi hataları dışında neleri kapsadığına dair somut örnekler bulunabilir.

Danıştay 4. Dairesi'nin 24.02.1994 tarihli bir kararında “ 1986 takvim yılı işlemlerinin incelenmesiyle 31.12.1986 tarihi itibariyle davacı şirket aktifinde kayıtlı bulunan alacak senetleri için dış iskonto yöntemiyle hesaplanan reeskont tutarının, iç iskonto yöntemine göre hesaplanan tutardan fazla olduğu belirtilerek, inceleme elemanınca matrah farkı bulunmuştur. Davacı, tarhiyat öncesi uzlaşılan verginin üzerinden hesaplandığı bu matrah farkının, beyan edilen 1987 yılı karını etkilediğini, bulunan bu farkın re'sen 1987 yılı kurum kazancından düşülmesinin gerektiğini, bu düzeltme yapıldığında 1987 yılı için ödenmesi gereken kurumlar vergisinin kalmayacağını ileri sürerek, 1987 yılı için fazla ödediği kurumlar vergisinin iadesi için davalı idareye başvurmuş istemi reddolununca dava açmıştır. Açılan dava sonunda, İstanbul 9. vergi Mahkemesi 1991/951 sayılı kararıyla, 31.12.1986 tarihi itibariyle şirket aktifinde kayıtlı olan alacak senetlerinin reeskonta tabi tutulması suretiyle bulunan reeskont tutarının anılan yıl hesaplarında gider olarak yazıldığı, inceleme elemanınca yapılan inceleme sonunda, reeskont tutarının fazla hesaplandığı belirtilerek matrah farkı bulunduğu ve bu fark esas alınarak hesaplanan vergide tarhiyat öncesi uzlaşıldığı, 1986 yılında ayrılan ve aynı yıl giderlerine yazılan alacak senetleri reeskont tutarının 1987 yılında gelirler hesabına yazılarak kurum kazancının bu şekilde beyan edildiği ve tahakkuk eden verginin ödendiğinin anlaşıldığı, ancak 1986 yılı için bulunan bu fark dikkate alındığında şirket 1987 yılını zararla kapattığı ve bu durumda davacı şirket tarafından bu yılda ödenmesi gereken kurumlar vergisi bulunmadığı gerekçesiyle dava konusu işlemi iptal etmiştir. Vergi Dairesi Müdürlüğü, kararın bozulmasını istemektedir. Yapılan vergi incelemesinde bulunan matrah farkı nedeniyle takip eden dönem beyanlarının yükümlü lehine düzeltilmesi gereken hallerde inceleme elemanlarının ve vergi dairelerinin söz konusu tarhiyat nedeniyle ortaya çıkan duruma göre müteakip dönem vergilerinde gerekli düzeltmeleri re'sen yapmaları gerekmektedir.

Genellikle bir dönem işlemlerinin incelenmesiyle matrah farkı bulunmasının, takip eden dönem işlemlerinin düzeltilmesini gerektirmesi halinde idarece bu düzeltmenin yapıldığı, eksik hesaplanan vergi varsa bunun tamamlandığı, fazla ödenen vergi varsa bunun iade edildiği bilinmektedir. Haksızlığı açık olan söz konusu vergi, her zaman Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118 inci maddelerinde sayılan hesap ve vergilendirme hataları kapsamında olmayabilir. Haksız alınan verginin düzeltme hükümleri kapsamında dışında bulunması nedeniyle bu yolla aranamayacak olması idarenin söz konusu vergileri iade etmeyeceği anlamına gelmez<sup>209</sup>. Bu vergileme işlemi nedeniyle ortaya çıkan ve açıkça görülen bir haksızlığın usulüne uygun olarak dava edilebilmesi halinde vergi hatalarının düzeltilmesi ile ilgili prosüdürün tamamlanması için konunun bir defa da şikayet merciince incelenmesine gerek görülmemiştir. Bu durumda, konunun şikayet merciine intikaline gerek olmadan yargı yerince incelenmesine bir engel bulunmadığı ve mahkeme kararının uygunluğu” ifade edilmiştir<sup>210</sup>.

Bu kararda Danıştay söz konusu olayın Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118'inci maddelerinde sayılan hesap ve vergilendirme hataları kapsamında olmadığını ve haksız alınan verginin düzeltme hükümleri kapsamında bulunduğunu belirtmiş ancak yine de bu tür işlemlerde bulunan yanlışlıkların giderilmesi gereğini vurgulamıştır.

Yine Danıştay 4. Dairesi'ne gelen bir davada 1986 ve 1987 yıllarına ilişkin tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu kesinleşen gelir ve katma değer vergileri üzerinden hesaplanıp ödenen gecikme faizlerinin red ve iadesine ilişkin düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine dair Maliye Bakanlığı'nın 12.3.1993 günlü ve 17058 sayılı işleminin iptali istenmektedir. Danıştay 4. Dairesi'nin 14.04.1994 tarihli kararında “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Vergi Hatalarını Düzeltme" başlıklı bölümünde yer alan 116. maddesinde "vergi hatası" vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanmış, 117. maddesinde "hesap hataları" matrah hataları, vergi miktarında hatalar, verginin mükerrer olması şeklinde sayılmış, 118. maddesinde de "vergilendirme hataları" mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata,

<sup>209</sup> Vurgu yazara aittir.

<sup>210</sup> Dan. 4. D., 24.02.1994, E: 1992/1353, K: 1994/1081, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olarak açıklanmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 3239 sayılı Kanunla değişik 112. maddesininin 1.1.1986 tarihinde yürürlüğe giren 3. fıkrasının (a) bendinde; dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere kendi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı, gecikme faizinin de aynı sürede ödeneceği, gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirlerinin nazara alınmayacağı, uzlaşılan vergilerde, gecikme faizinin uzlaşılan vergi miktarına bu fıkra da belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanacağı hükmü mevcuttur. Aynı Kanuna 3239 sayılı Kanununun 33.maddesiyle eklenen ek 11.maddede vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle, kesilecek cezalarda tarhiyat öncesi uzlaşma yapılabileceği, tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin yönetmelikle belirleneceği öngörülmüştür. Tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin ek 11. madde hükmü ile gecikme faizi alınmasına ilişkin 112. maddede yer alan hüküm 3239 sayılı Kanunla getirilmesine karşın; gerek 112. maddede, gerekse ek 11.maddede tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu uzlaşılan vergilere de gecikme faizi uygulanacağına dair bir hükme yer verilmemiştir. Ancak, 10.12.1988 tarihinde yürürlüğe giren 3505 sayılı Kanununun 10. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun ek 11.maddesinin ikinci fıkrasının sonuna eklenen hükümle; tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu uzlaşılan vergilere, uzlaşılan vergi miktarı üzerinden bu Kanununun 112. maddesine göre gecikme faizi hesaplanacağı öngörülmüştür. Vergide kanunilik ilkesi gereğince vergi, resim, harç kanunla konulduğu gibi, mali yüküm ve fer'i alacak niteliğinde olan gecikme faizinin de açık kanun hükmüne dayanılarak alınması gerekir. Tarhiyat öncesi uzlaşma sonucu uzlaşılan vergilere gecikme faizi uygulanmasına ilişkin hüküm 10.12.1988 tarihinde yürürlüğe girdiği için, kanunların geçmişe uygulanamayacağı kuralı uyarınca, kanunun yürürlüğe girdiği tarihten önceki vergilendirme dönemlerine ilişkin vergilere gecikme faizi uygulanması olanaksızdır. Bu durumda, olayda Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerinde açıklanan açık vergi hatası mevcut olmadığı halde düzeltme

talebinin reddi yolunda tesis edilen işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı<sup>211</sup>” ifade edilmiştir<sup>212</sup>.

Bu iki örnek kararda Danıştay 4’üncü Dairesinin farklı iki yorumunu görmekteyiz. Yukarıdaki 14.04.1994 tarihli kararında Yüksek Mahkeme söz konusu olayın Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve müteakip maddelerinde açıklanan vergi hataları içinde mevcut bir durum olmadığı halde düzeltme talebinin reddedilmemesi gerektiğini belirtmiştir. Dolayısıyla bu işlemin düzeltme müessesesiyle düzeltilebilir bir işlem olduğunu ortaya koymuştur. Bir önceki örnek kararda ise Yüksek Mahkeme söz konusu olayın Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118 inci maddelerinde sayılan hesap ve vergilendirme hataları kapsamında olmadığını ve düzeltme hükümleri kapsamı dışında bulunduğunu ancak yine de bu tür işlemlerde bulunan yanlışlıkların giderilmesi gerektiğini belirtmiştir. Kanımızca Yüksek Mahkeme 24.02.1994 tarihli kararında düzeltme kurumunu, Vergi Usul Kanunu açısından değerlendirerek söz konusu kurumlar vergisinin iadesi işlemini düzeltme hükümleri dışında tutmuştur. Buna karşın düzeltme hükümleri kapsamında aranamayacak “haksızlığı açık olan” bu durumun giderilmesi gerektiğini vurgulamıştır. 14.04.1994 tarihli kararında ise düzeltme kurumunu, İdari Yargılama Usul Kanunu’nda mevcut daha geniş anlamıyla değerlendirmiş ve söz konusu işlemin kanunen sakat olması nedeniyle düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesini mümkün görmüştür.

Bu iki kararı hata kavramıyla birlikte ele aldığımızda, iki örnek olayın da Vergi Usul Kanunu’nun 116, 117 ve 118’inci maddelerinde yazılı vergi hataları dışında kaldığını ancak haksızlık içeren ve kanunen sakat işlemler olduğunu görmekteyiz. Ve yine bu işlemlerin giderilmesi ve düzeltilmesi gereken ancak vergi hataları kapsamında değerlendirilmeyen haksızlık içeren işlemler olduğunu görmekteyiz. Bu çerçevede bu işlemlerin maddi hata kapsamında değerlendirilmesi gereken işlemler olduğunu söyleyebiliriz.

Buna karşılık doktrinde, sadece hesap hatalarının, maddi hata kavramıyla açıklanmaya çalışıldığı görülmektedir. Bir görüşe göre hesap hataları, vergi miktarını

---

<sup>211</sup> Vurgu yazara aittir.

<sup>212</sup> Dan. 4. D., 14.04.1994, E: 1993/1806, K: 1994/2253, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

etkileyen maddi hatalardan ya da verginin birden fazla istenmesi veya alınmasından doğmaktadır<sup>213</sup>. Diğer bir görüşe göre ise hesap hataları, vergi miktarını etkileyen maddi hatalar veya hesaplama yanlışları olarak ifade edilmektedir<sup>214</sup>. Bu iki görüşe göre de maddi hatalar, hesap hatalarının bir alanını oluşturmaktadır.

Kanımızca maddi hata kavramı, Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesinde düzenlenen hesap hataları ve 118'nci maddesinde düzenlenen vergilendirme hataları ile bunlar dışında kalan ancak İdari Yargılama Usul Kanunu çerçevesinde düzeltme hükümleri kapsamında değerlendirilebilecek<sup>215</sup> veya düzeltme hükümleri dışında kalmakla birlikte giderilmesi gereken<sup>216</sup> hukuka aykırılıkları da ifade etmektedir.

## **7.2. Ortaya Çıkış Süreci Bakımından : Ödeme Emri Aşamasındaki Vergi Hataları**

Vergi Usul Kanunu'nun 126'ncı maddesi b bendinde “*vergi hatalarında düzeltme zamanaşımının ilan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz*” demektedir. Buna karşılık AATUHK'nın ödeme emrine karşı yargısal başvuruyu düzenleyen 58 inci maddesi “*Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur.*” hükmü yer almaktadır.

Ödeme emri aşamasında Vergi Usul Kanunu'nun 126'ncı maddesi düzeltme yolunun işletilmesi için bir yıllık süre tanımıştır. Buna karşın AATUHK'nın 58'inci maddesi yedi günlük bir süre hakkı vermektedir ki bu süre de şahsın böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında alacaklı tahsil dairesine itirazda bulunabilmesi içindir. Vergi Usul Kanunu madde 126 ile AATUHK

<sup>213</sup> Şükrü Kızılot, Zühal Kızılot, s.107

<sup>214</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s.177

<sup>215</sup> Dan. 4. D., 14.04.1994, E: 1993/1806, K: 1994/2253, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

<sup>216</sup> Dan. 4. D., 24.02.1994, E: 1992/1353, K: 1994/1081, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

madde 58 birlikte değerlendirildiğinde, ödeme emri aşamasında düzeltme yoluna gidilemeyeceği yolunda içtihat yerleşmiş bulunmaktadır<sup>217</sup>.

Buna karşılık ödeme emrine karşı mükellef tarafından açılan davanın vergi mahkemesi veya Danıştay tarafından reddedilmesi, eğer varsa tarhiyatta bulunan hata hakkında karar verildiği anlamına gelmez<sup>218</sup>. Böyle bir durumda red kararına rağmen tarhiyattaki hatanın düzeltilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla düzeltme süreci ancak verginin tarh aşaması ile verginin tahsilinden sonraki aşamada işleyebilmektedir<sup>219</sup>.

### **7.3. Yargı Kararına Konu Olmuş Vergi Hataları**

Vergi Usul Kanunu'nun 125'inci maddesine göre hakkında vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi veya Danıştay tarafından karar verilmiş olan bir vergi hatası, düzeltme işlemi kapsamı dışında tutulmaktadır. Kanun koyucu burada iki nedene dayanmaktadır. Birincisi Anayasa'da ifadesini bulan kuvvetler ayrılığı ilkesidir. Buna göre idare, yargı kararıyla hükme bağlanmış bir hususu idari işlem konusu yapamaz. İkinci olarak usul hukuku kesin hükme geçerlik tanımıştır ve bu nedenle yargı kararının değiştirilememesi gerekir<sup>220</sup>.

Vergi Usul Kanunu'nun 125'inci maddesine göre vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hatası bulunduğu takdirde bu hatalar yargı kararı kesinleşmiş olsa bile Vergi Usul Kanunu'nda belirtilen düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilebilir. Ancak bu şekilde düzeltme yapılabilmesi için, vergi hatası hakkında anılan yargı organlarınca bir karar verilmemiş olması gerekir. Öte yandan, vergi dairesi veya mükellef tarafından yapılmış olan hatalar yargı organı tarafından incelenmiş ve bir karara bağlanmış ise bu hatalar daha sonra vergi dairesi tarafından düzeltilemez. Ancak bu gibi hallerde süresi içinde bir üst yargı organına müracaat edilebilir.<sup>221</sup>

---

<sup>217</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s.181

<sup>218</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, s.125

<sup>219</sup> Yerlikaya, Vergi Hatalarının Yargısal Çözümüne İlişkin Bazı Sorunlar, s.23

<sup>220</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan, s.181

<sup>221</sup> Uysal/Eroğlu, s.179

Diğer taraftan hakkında yargı kararı bulunan bir vergilendirme sürecinde yargı kararı, vergi hatasını çözüme bağlamadı ise düzeltmeye tabidir<sup>222</sup>. Diğer bir deyişle yargı kararı vergi hatasına ilişkin bir çözüm ve sonuç ortaya koymuşsa düzeltme yoluna başvurulamaz. Ancak hakkında yargı kararı bulunmakla birlikte bu karar herhangi bir şekilde vergi hatasına ilişkin sonuç içermiyorsa, bu hata için düzeltme yoluna gidilebilir. Örneğin matrahta veya vergi tutarında bir hesaplama hatası bulunuyorsa ve yargı kararı hesaplama hakkında değil sadece vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hakkında ise burada hesap hataları için düzeltme yoluna gidilebilir<sup>223</sup>.

Bu noktada önemli bir husus yargı organlarından geçmiş olan işlemlerde mevcut vergi hataları, bu yargı organları tarafından yapılmış olan hatalar değil vergi dairesi veya mükellef tarafından yapılmış olan ve yargı mercilerine intikal ettirilen muamelelerdeki hatalardır. Bunun dışında doğrudan doğruya yargı organları tarafından yapılmış olan vergi hatalarının, vergi dairesince düzeltme hükümlerine göre giderilmesi söz konusu değildir. Bu hataların düzeltilebilmesi için İdari Yargılama Usul Kanunu'nun 29 ve 30'uncu maddelerine göre vergi dairesinin, ilgili yargı organından kararın açıklanmasını istemesi gerekir. Kararın açıklanması isteği ile amaçlanan, kararın açık olmayan taraflarını veya birbirine aykırı görünen hüküm fıkralarını ortadan kaldırmak ve gerçek anlamını meydana çıkarmaktır<sup>224</sup>. Yanlışlıkların düzeltilmesi yine aynı yargı organınca düzeltme ilamıyla gerçekleştirilir.

---

<sup>222</sup> Edizdoğan/ Taş/Çelikkaya, s.266

<sup>223</sup> Kızılot, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.1098

<sup>224</sup> Zehreddin Aslan, Kahraman Berk, **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**, 2. Baskı, İstanbul: Alfa Yayıncılık, 2003, s.305,306.

## DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

### DÜZELTME SÜRECİ VE YARGI YOLU İLİŞKİSİ

#### 8. VERGİ HATASININ TESPİTİ VE DÜZELTİLMESİ

VUK'un 119'uncu maddesine göre, vergi hataları;

- İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile,
- Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile,
- Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile,
- Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile,
- Mükellefin müracaatı ile,

belirlenebilirler.

#### 8.1. Düzeltme Süreci

##### 8.1.1. Genel Açıklama

Kanun koyucu vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkları yargı yoluna başvurmadan idari aşamada çözümlenmesini sağlamak amacıyla düzeltme kurumunu ihdas etmiştir<sup>225</sup>. Vergi hatalarının düzeltilmesi, eksik veya fazla istenen veya alınan verginin<sup>226</sup>, yargı mercilerine başvurmadan ilgili vergi dairesince düzeltilmesine yönelik bir idari işlemdir.

---

<sup>225</sup> Ünal, s.74

<sup>226</sup> Vergi Usul Kanunu md.116

### 8.1.2. İdare Tarafından

Vergi hatasının herhangi bir başvuru olmaksızın vergi idaresi tarafından kendiliğinden düzeltilmesidir. Re'sen düzeltme için vergi hatasının tereddüte meydan bırakmayacak şekilde açık ve mutlak olması gereklidir<sup>227</sup>.

Vergi idaresi hatalı vergiyi vergi mükellefinin aleyhine ya da lehine düzeltebilir. Aleyhte düzeltme halinde mükellefin bu işlemi kendisine tebliğini izleyen günden itibaren genel dava açma süresi içerisinde idari davaya konu edebilmesi mümkündür. Vergi idaresi, re'sen düzeltme yetkisini ancak düzeltme zamanaşımı süresi içinde kullanabilir.

### 8.1.3. Mükellefin Başvurusu İle

Vergi Usul Kanunu'nun 122'inci maddesinde vergi mükelleflerine de vergi hatasının düzeltilmesini vergi idaresinden isteme hakkı tanınmıştır. Kanun metninde geçen "mükellef" kelimesinin, vergi sorumlularını da kapsayıp kapsamadığı zaman zaman tereddüte neden olmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun 8'inci maddesinin son fıkrasında, yasanın izleyen maddelerinde geçen "mükellef" deyiminin, vergi sorumlularını da kapsadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla düzeltme kurumuna, vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenen ya da alınan sorumlular da başvurabilir<sup>228</sup>.

Nitekim Danıştay 4. Dairesi'nin 26.04.2007 tarihinde verdiği bir kararda; *"...davacı Banka tarafından evvelce tevkifat tutarı olarak Vergi Dairesine yatırılan ... liranın bir de ...'e ödenmek zorunda kıldığı, böylelikle vergiden müstesna bulunduğu yargı kararıyla saptanan bir gelir unsurunun evvelce vergilendirilerek vergi sorumlusu tarafından Vergi Dairesine yatırılmış olması nedeniyle meydana gelen bir vergilendirme hatasının ortaya çıktığı, davacı Bankanın bu nedenle düzeltme talebinde bulunduğu, ancak, davalı Bakanlıkça yasal süre içerisinde cevap verilmemek suretiyle*

<sup>227</sup> Vergi Usul Kanunu md.121

<sup>228</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, s.121

*istemin reddedildiği anlaşılmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 8.maddesinde, vergi sorumlusu "verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi" olarak tanımlanmış ve bu Kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtilmiştir. Vergi hatalarının mükellefin başvurusu ile de meydana çıkarılabileceğini hükme bağlayan Vergi Usul Kanununun 119/5.maddesi ile vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini mükelleflerin yazı ile isteyebileceklerini öngören 122. maddesinin yukarıda bahsi geçen 8. madde ile birlikte değerlendirilmesi durumunda vergi sorumlularının düzeltme isteminde bulunmalarını engelleyen açık bir hükmün bulunmadığı anlaşılmaktadır." denilmiştir<sup>229</sup>.*

Buna göre ceza muhatapları da vergi cezalarındaki hesap ve cezalandırma hatalarının düzeltilmesini, cezayı kesen vergi dairesinden isteyebilirler.

## **8.2. Özel Olarak : Düzeltme Sürecinin Mükellef Tarafından Çalıştırılması**

### **8.2.1. Vergi Dairesine Başvuru**

Vergi Usul Kanunu'nun 122'nci maddesinde mükelleflerin, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri ifade edilmiştir. Ancak maddede istek yazısının şekil ve içeriği hakkında bir açıklama getirilmemiştir. Bir dilekçeden ibaret olan istek yazısında, uygulamada düzeltilmesi istenilen vergi veya cezanın türü, miktarı, dönemi, mükellef hesap numarası, hatanın yapıldığı vesika ve hata hakkında bilgi ve açıklamalara yer verilmektedir. Dilekçede ileri sürülen hata açık ve öz biçimde ortaya konularak yasal dayanakları gösterilir.

Danıştay 7. Dairesi'nin 21.05.1986 tarihinde verdiği bir kararda düzeltme istemi ; "...orman emvali satışı nedeniyle 1976 Ocak dönemine ilişkin olarak 16.2.1976 tarihli tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilerek orman idaresi tarafından ... Vergi dairesine yatırılan verginin, söz konusu emvalin Lice depreminde felakete uğrayanlara verilmesi

---

<sup>229</sup> Dan. 4. D., 23.01.1986, E: 1985/3253, K: 1986/343, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

*nedeniyle düzeltme yolu ile iadesi istemiyle 3.2.1976 tarihinde ... Vergi Dairesi müdürlüğüne müracaat edildiği...*” şeklinde ifade edilmiştir<sup>230</sup>.

Yine Danıştay 7. Dairesi'nin 11.06.2001 tarihinde verdiği bir kararında düzeltme istemi ; *“Mülkiyeti Hazineye ait ... Kışlası vasıflı binanın irtifak hakkının, tapuda yapılan işlemle 49 yıllığına davacı kuruma verilmesinden doğan ve ödenen damga vergisinin, irtifak hakkı tesisine ilişkin işlemin iptal edilmiş bulunması nedeniyle iadesi istemiyle vergi dairesi müdürlüğüne yapılan başvurunun...*” şeklinde ifade edilmiştir<sup>231</sup>.

Düzeltilme dilekçesi, düzeltmeyi yapacak olan vergi dairesinin ilgili servisine verilebileceği gibi, posta ile taahhütlü olarak da gönderilebilir. Dilekçenin ilgili servise verilmiş ya da posta ile gönderiliş tarihi, ileride değinileceği üzere, düzeltme zaman aşımı süresinin dolup dolmadığının belirlenmesi bakımından önemlidir.

Düzeltilme başvurularında ilgili makamın, başvuru tarihinden itibaren hangi süre içerisinde mükellefe cevap vereceği veya cevap vermemesi durumunda ne yapılması gerektiği hakkında Vergi Usul Kanununda bir açıklık yoktur. Bu konuda genel hükümlere gidilerek düzeltme yapmaya yetkili idari makamın düzeltme başvurusuna, 01.11.1994 gün ve 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun'un 7'nci maddesinde öngörülen iki aylık süre içerisinde veya İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddelerinde yer alan altmış günlük süre içerisinde cevaplaması gerektiği söylenebilir. Bir görüşe göre düzeltme başvurusu üzerine idari makamın vereceği söz konusu cevap kesin nitelikte olmayan bir ara işlemdir. Bu ara işlemin anılan niteliği sebebiyle idari davaya konu edilmesi olanaklı değildir. Bu nedenle İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun idari davaya konu edilebilecek nitelikte idari işlem tesisi için idareye yapılan başvurularla ilgili 11'inci madde hükümlerinin düzeltme başvuruları dolayısıyla uygulanması söz konusu olamaz<sup>232</sup>. Bu başvuruların 3071 sayılı kanunun 7'nci maddesinde söz edilen iki aylık süre içerisinde cevaplandırılmaları gerekir<sup>233</sup>. Buna karşın, bu husustaki genel uygulama İdari Yargılama Usulü Kanunu 11'inci

<sup>230</sup> Dan. 7. D., 21.05.1986, E: 1985/136, K: 1986/1625, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

<sup>231</sup> Dan. 7. D., 11.06.2001, E: 2000/1631, K: 2001/2097, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

<sup>232</sup> Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.386

<sup>233</sup> Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.386

maddelerinde belirtilen altmış günlük süre içinde idarenin cevabı ilgiliye tebliğ etmesi gerektiği yönündedir<sup>234</sup>.

### 8.2.2. Maliye Bakanlığı'na Başvuru : Şikayet

Vergi hatalarının düzeltilmesi için vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme istemlerinin ilgili vergi dairesi müdürünce reddedilmeleri veya reddedilmiş sayılmaları halinde ilgili isterse şikayet yoluyla genel bütçeye giren vergiler ve bu vergilere bağlı vergi cezalarıyla ilgili olarak Maliye Bakanlığına ; il özel idare vergileri ve bu vergilere bağlı vergi cezaları hakkında valiliğe, belediye vergileri ve bu vergilere bağlı vergi cezaları ile ilgili olarak da ilgili belediye başkanlığına başvurabilir.

Şikayet başvurusunda bulunulabilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesinde iki ön koşul aranmıştır. Bu koşullardan ilki, hata içeren vergilendirme işlemine karşı vergi mahkemesinde idari dava açma süresinin geçmiş olmasıdır. Bunun sebebi, vergi hatası içeren bir vergilendirme işleminin idari davaya konu edilmesinin doğal yolunun, işlemin tebliğinden itibaren İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesinde öngörülen otuz günlük süre içerisinde doğrudan vergi mahkemesinde dava açılması olmasıdır. İstisnai ve özel bir başvuru olan şikayet başvurusu yolunun kullanılması suretiyle dava hakkı yaratılması bu yüzden olağan dava hakkı için öngörülen otuz günlük sürenin geçirilmiş olması önkoşuluna bağlanmıştır. Böylece, talepleri reddedilen mükelleflere, dava açma sürelerinin geçtiği göz önünde bulundurularak vergi mahkemesine bir anlamda yeni bir başvuru hakkı tanınmıştır<sup>235</sup>.

İkinci ön koşul, düzeltme isteminde bulunulmuş ve bu istemin reddedilmiş olması veya reddedilmiş sayılmasıdır. Hatalı vergilendirme işlemi yapan vergi dairesine, düzeltme istemiyle herhangi bir başvuruda bulunulmaksızın doğrudan Maliye Bakanlığı'na şikayet başvurusunda bulunulması olanaklı değildir. Aynı şekilde, il özel idarelerinin vergileri konusundaki düzeltme talepleri reddedilenler de şikayetlerini

<sup>234</sup> Hasan Hacıgül, Veli Karataş, "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme ve Şikayet Yolu", Vergi Dünyası, Sayı.315 (Kasım 2007), s.135

<sup>235</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, s.131

valiliğe, belediyeye ilişkin vergiler konusundaki düzeltme taleplerini reddedilenler de şikayetlerini Belediye Başkanlığı'na yapabilirler.

Düzeltilme isteğinin reddi veya reddedilmiş sayılması üzerine, hangi süre içerisinde şikayet başvurusunda bulunulması gerektiği konusunda Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesinde açık bir düzenleme yoktur. Şikayet yoluyla başvuru hakkı, düzeltme istemi reddedildiği veya reddedilmiş sayıldığı tarihten itibaren zaman aşımı süresi içinde kalmak kaydıyla her zaman kullanılabilir<sup>236</sup>.

### **8.3. Düzeltme Zamanaşımı**

Düzeltilme isteminde bulunulabilmesi için, hatalı vergi tarh edilmiş ve muhatabına ihbarname ile tebliğ edilmiş olmalıdır. Vergi Usul Kanunu'nun 125'inci maddesine göre ; vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde bulunan vergi hatalarının da, kararlar kesin hüküm halini almış olsalar dahi, aynı yöntemle düzeltilmeleri mümkün bulunmaktadır. Ancak bunun için, bu yargı yerlerince hatalar hakkında karar verilmemiş olması şarttır. Yargı yeri, kararında vergi hatası olarak ileri sürülen hususu tartışarak hüküm altına almış ve ortada hata bulunmadığına karar vermiş ise, artık bu hatanın varlığından bahisle düzeltme isteminde bulunulamayacağı gibi, vergi idaresince de re'sen düzeltme yoluna gidilemez.

Vergi hatalarını düzeltme bakımından getirilen zamanaşımı süresi, niteliği itibariyle hak düşürücü süredir<sup>237</sup>. Vergiyi doğuran olayın doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak 5 yıl içinde düzeltilmeyen vergi hataları zamanaşımına uğrar ve düzeltilmez. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 126'ncı maddesine göre 5 yıllık zamanaşımı süresinin yanında özel bir düzenleme de vardır, buna göre düzeltme zaman aşımı süresi;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,

<sup>236</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, s.134, Turgut Candan, **Vergi Suçları ve Cezaları**, s.395, Hasan Hacıgöl, Veli Karataş, s.135

<sup>237</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, s.123

- İlan yoluyla tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanun'a göre haczin yapıldığı;

tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz. Bu durumda zamanaşımı süresine 1 yıl daha ekleme yapılmış olmaktadır.

#### **8.4. Hatanın Düzeltmesi : Düzeltme Fişi**

Hesap ve vergilendirme hataları Vergi Usul Kanunu'nun 120'nci maddesine göre ilgili vergi dairesi müdürünün kararıyla ve düzeltme fişine dayanılarak düzeltilebilir. İlgili vergi dairesi tabirinden Vergi Usul Kanunu'nun 4'üncü maddesi uyarınca vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairenin anlaşılması gerekir. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin edilir. Vergi tahsil edilmişse mükellefe red ve iade edilir. Düzeltme fişinin bir nüshası, reddedilecek miktarla başvurulacak muhasebe ve müracaat süresi belirtilerek mükellefe tebliğ edilir. Mükellef, tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere müracaat etmediği takdirde bu hakkı sakıt olur. Bu bir yıllık süre hak düşürücü süredir. Bu süre geçtikten sonra hatalı olarak fazla alınan verginin iadesi olanaklı değildir. Ancak bunun için düzeltme fişinde reddedilecek miktarın, müracaat edilecek muhasebenin ve müracaat süresinin belirtilmiş bulunması şarttır<sup>238</sup>. Bu açıklamaları içermeyen düzeltme fişi, mükellefe tebliğ edilmiş olsa dahi, verginin geri istenmesi için öngörülen bir yıllık hak düşürücü süre işlemez.

Hatalı tarhiyatın dayanağı tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısmı ile geçerliliğini korur<sup>239</sup>. Mükellef aleyhine yapılmış düzeltme işleminde ise ilave vergi düzeltme fişine ilave olarak ihbarname ile mükelleften aranır.

<sup>238</sup> Dan. 4. D., 04.05.2004, E: 2004/14, K: 2004/974: 2000 yılı kurumlar vergisi beyannamesinde, kurumlar vergisi ve fon payı iadesi doğması üzerine 2.7.2001 tarihli düzeltme fişiyle iadesi kararlaştırılan miktarın davacıya 22.9.2001 tarihinde bildirilmesine karşın 5422 sayılı kurumlar vergisi kanununun 44 üncü maddesindeki bir yıllık süreden sonra yapılan iade talebinin yerine getirilemeyeceği hk. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

<sup>239</sup> Mustafa Çolak, Vergi ve Sosyal Güvenlikte Kamu Zararına Neden Olan Durumlar ve Genel İlkeler, Yaklaşım, Kasım 2008, sayı 191, s.2

Dolayısıyla mükellef aleyhine yapılan düzeltme işleminde düzeltme fişi ile birlikte bunun eki olan ihbarnamenin mükellefe tebliği zorunludur.

## **9. DÜZELTME KURUMU İLE YARGIYA BAŞVURU YOLU ARASINDAKİ İLİŞKİNİN TESPİTİ**

### **9.1. Genel Açıklama**

Düzeltilme kurumu marifetiyle işletilmeye çalışılan vergi hatalarının idari yolla çözümü usulü, müracaat üzere yapılan düzeltme talebinde talebin reddi veya reddedilmiş sayılması durumunda sonlanmak durumunda kalacaktır. Talebin reddi veya reddedilmiş sayılmasından kasıt, mükellef tarafından yapılan başvurunun Vergi Usul Kanunu'nun 123'üncü maddesine istinaden vergi dairesi müdürü tarafından yerinde görülmemesi veya şikayet yoluyla yapılan başvurunun reddedilmesi veya reddedilmiş sayılmasıdır. Bu durumda idari yolla çözüm bulma imkanı kalmayan mükellefe dava yolu kalmakta ve bu konuyla ilgili Vergi Usul Kanunu'nda hüküm bulunmadığından İdari Yargı Usulü Kanunu'nun 10 ve 11'inci maddelerinde öngörülen sürelerle uyulması gerekmektedir<sup>240</sup>.

Konumuz açısından özellikle müracaat üzere düzeltmelerde idarenin red cevabı veya sükutu ile dava açma işlemi arasında sıkı bir ilişki bulunması sebebiyle, İdari Yargı Usulü Kanunu'nun 10 ve 11'inci maddelerinde belirtilen süreler büyük önem arz etmektedir.

Açılacak idari davanın konusu da vergi hatası içeren tarh ya da tahakkuk işlemi değil şikayet başvurusunun reddine veya reddedilmiş sayılmasına dair işlemdir. Burada önemli bir nokta davada hasım olarak ilk işlemi tesis etmiş bulunan makam değil, son şikayeti reddeden makamların gösterilmesi gerektiğidir<sup>241</sup>.

---

<sup>240</sup> Kürşat Yerlikaya, Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-II, Yaklaşım, Haziran 2004, sayı 138, s.1

<sup>241</sup> Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, 1982, s.33

## 9.2. Dava Açma Süresi İçinde Düzeltme ve Yargı Yolu

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7'nci maddesindeki düzenleme uyarınca vergi mahkemesinde dava açma süresi işlemin tebliğ tarihinden itibaren otuz gündür. Bu hüküm vergi mahkemelerindeki genel dava açma süresini belirlemektedir.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılan düzeltme başvurusu, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesi hükmü gereği işlemeye başlamış olan dava açma süresini durdurur. 11'inci maddede düzenlenen durum gerek kendiliğinden, yani mükelleflerin bir başvurusu olmadan, gerekse mükelleflerin başvurusu üzerine idare tarafından tesis edilen bir işlemin varlığı halinde uygulanabilir niteliktedir<sup>242</sup>. Dolayısıyla ortada mevcut bir işlemin varlığı söz konusu ise 11'inci maddenin değerlendirilmesi gerekir. Anılan kanun hükmü gereği başvuru tarihinden itibaren 60 gün içinde üst makam üst makam yoksa ilgili vergi dairesi cevap vermezse, bu düzeltme talebinin reddi sayılır ve 60 günlük sürenin bitiminden sonra durmuş olan 30 günlük zamanaşımı süresi yeniden başlar. Kalan bu süre zarfında yetkili vergi mahkemesine dava açılabilir<sup>243</sup>. Düzeltme talebinin reddi veya reddedilmiş sayılması durumunda, dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava mı açılması gerektiği yoksa şikayet başvurusu yoluyla Maliye Bakanlığı'na mı başvurulacağı konusunda Danıştay Daireleri arasında içtihat farklılıkları bulunmaktadır.

Konuyla ilgili olarak Danıştay Yedinci Dairesi önüne gelen bir uyuşmazlıkta; ilgili vergi mahkemesi tarafından düzeltme isteminin vergi dairesince reddi üzerine, Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluyla başvuruda bulunulmadan süresi içinde açılan davada idari merci tecavüzünde bulunulduğu gerekçesiyle, dava dilekçesinin Maliye Bakanlığı'na gönderilmesi yolunda karar vermiştir. Buna karşılık yüksek mahkeme yükümlülerin vergilendirme hatalarının düzeltilmesi talebi ile dava açma süresi içerisinde 2577 sayılı Kanununun 11'inci maddesi uyarınca, vergi dairesine yaptıkları başvurunun reddi üzerine vergi mahkemelerine dava açabilecekleri; dava açma süresini geçirdikten sonra düzeltme başvurusunda bulunanların ise, istemlerinin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı Maliye Bakanlığı'na şikayet başvurusunda bulunduktan

<sup>242</sup> Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu*, s.441

<sup>243</sup> Yerlikaya, *Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-II*, s.2

sonra bu başvurularının reddi üzerine buna dair işleme karşı idari dava yoluna gidebilecekleri yönünde karar vermiştir<sup>244</sup>. Buna karşın Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu önüne gelen bir uyuşmazlıkta şikayet yoluyla başvuru için düzeltme talebinin reddinin gerek ve yeter şart olduğu, idari işlemin iptali için dava yoluna ise ancak şikayet yoluyla başvurunun reddi üzerine gidilebileceği, aksi durumun merci tecavüzü olacağı yönünde karar vermiştir<sup>245</sup>.

Yüksek mahkemenin farklı iki içtihadına baktığımızda, reddedilen veya reddedilmiş sayılan düzeltme talebine karşılık dava açma süresinde yapılabilecek işlemin idari yargı yoluna başvurmak olduğu kanaatindeyiz. Zira bu durumda şikayet yoluyla başvurunun şartlarından biri olan dava açma süresinin geçmesi durumu henüz oluşmamıştır. Bunun dışında zaten şikayet yoluyla başvuru da reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması durumunda yükümlüye vergi mahkemesinde otuz günlük dava açma hakkı kazandıracaktır. Dolayısıyla dava açma süresi içindeyken ve bu hakka zaten sahipken bunun yerine şikayet yoluyla başvuru yapılmasının İdari Yargılama Usulü

<sup>244</sup> Dan. 7.D., 30.09.1998, E:1997/2737, K: 1998/3086 : “...2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun dava açma süresi başlıklı 7'inci maddesinde, dava açma süresinin özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu, aynı kanunun ... tarihli 4001 sayılı Kanunla değişik 11'inci maddesinde de, ilgililer hakkında idari dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamlardan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdaki idari dava açma süresi içinde istenebileceği, bu başvurmanın da işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durduracağı, isteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı ve başvurma tarihine kadar geçmiş sürenin de hesaba katılacağı hükme bağlanmıştır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 122'nci maddesinde, mükelleflerin, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairelerinden yazılı ile isteyebilecekleri, 124'üncü maddesinde ise vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edebilecekleri düzenlenmiş olup; bu yasa hükümlerinin birlikte değerlendirilmesinden, yükümlülerin vergilendirme hatalarının düzeltilmesi istemi ile dava açma süresi içerisinde 2577 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan 11'inci maddesi uyarınca vergi dairesine yaptıkları başvurunun reddi üzerine vergi mahkemelerine dava açabilecekleri; dava açma süresini geçirdikten sonra düzeltme başvurusunda bulunanların ise, istemlerinin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı Maliye Bakanlığına şikayet başvurusunda bulduktan sonra bu başvurularının reddi üzerine buna dair işleme karşı idari dava yoluna gidebilecekleri sonucuna varılmaktadır. Bu duruma göre; düzeltme isteminin vergi dairesince reddi üzerine süresi içinde açılan davada işin esasının incelenmesi gerekirken; düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemlerine karşı Maliye Bakanlığına düzeltme şikayet talebinde bulunulmadan açılan davada idari merci tecavüzünde bulunduğu gerekçesiyle, dava dilekçesinin Maliye Bakanlığına gönderilmesi yolunda verilen temyize konu kararda isabet bulunmamaktadır...” [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

<sup>245</sup> Dan. V.D.D.G.K., 27.02.2004, E: 2003/254, K: 2004/28 : “...Dava dosyasının incelenmesinden, Turizm Bakanlığı Döner Sermaye İşletmeleri Merkez Müdürlüğüne bağlı İstanbul Döner Sermaye İşletmeleri Müdürlüğünün 1995 ve 1996 yıllarına ilişkin kurumlar vergisi beyannamelerinin verilmediğinden bahisle resen salınan uyuşmazlık konusu vergi ve cezalara ait ihbarnamelerin 21.12.2000 gününde tebliği üzerine 4.1.2001 gününde vergi dairesine düzeltme başvurusunda bulunduğu, düzeltme isteminin reddine dair yazının 20.2.2001 tarihinde davacıya tebliğ edildiği, 15.3.2001 tarihinde vergi mahkemesinde dava açıldığı anlaşılmaktadır. Vergi Usul Kanununun yukarıda sözü edilen hükümleri uyarınca, düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulması ve ancak Bakanlığın olumsuz yanıtı üzerine işlemin iptali istemiyle dava açılması mümkün olduğundan, merciiine başvurulmadan açılan davanın incelenmesi mümkün değildir. Bu nedenle, şikayet mercii olan Maliye Bakanlığına müracaat edilmeden açılan davada, vergi mahkemesince 2577 sayılı Kanunun yukarıda açıklanan hükümleri uyarınca, dilekçenin Maliye Bakanlığına tevdi gerekirken, davanın süre aşımı nedeniyle reddinde hukuka uygunluk görülmemiştir...” [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Kanunu'nun 11'inci ve Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddelerinde yapılan yasal düzenlemelerin amacına uygun olmadığı düşüncesindeyiz.

### 9.3. Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Düzeltme ve Yargı Yolu

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvurusu reddedilenler, yukarıda açıklanan şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvuru hakkını kullanabileceklerdir. Bu başvuru, düzeltme istemini sürdüren mükellefler açısından zorunlu bir safhadır. Danıştay'ın konuyla ilgili görüşünü ortaya koyan bir kararda, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme talebinin reddi üzerine şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına veya Belediye Başkanlığına gidilmeksizin doğrudan mahkeme nezdinde açılan davanın görev yönünden reddinin gerektiği ifade edilmiştir<sup>246</sup>.

Şikayet yoluyla başvuruda Maliye Bakanlığı'nın mükellefe ne kadar sürede cevap vermesi gerektiğiyle ilgili Vergi Usul Kanunu'nda bir düzenleme bulunmadığından, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesinde belirtilen altmış günlük bekleme süresinin burada da geçerli olduğunu kabul etmek gerekir<sup>247</sup>. Maliye Bakanlığı'na yapılan şikayet başvurusu kabul edilirse, Bakanlık durumu ilgili vergi dairesine bildirir ve hatalı işlem düzeltilir<sup>248</sup>. Maliye Bakanlığının red cevabı veya başvurunun reddedilmiş sayılması durumunda ilgililer otuz günlük dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesine dava açabilmektedir. 4001 sayılı Kanun öncesinde Danıştay Kanunu'nun 24'üncü maddesi uyarınca Danıştay'da çözümlenen şikayet

---

<sup>246</sup> Dan. 9. D., 08.06.1987, E: 1986/1780, K: 1987/1948: "...2575 sayılı Danıştay Kanununun 24.maddesinin (j) fıkrasında; Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere ait davalar, ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'ın görevine dahil edilmiş olup, bu tür davaların Danıştay'da açılabilmesi için 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 213.maddesi uyarınca dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunanların bu talebi vergi dairesince reddedildiği takdirde öncelikle Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na müracaat etmeleri, bu müracaatın sonuçlanmasından sonra yasal süresi içinde Danıştay'da yargı yoluna başvurmaları, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15/1-e maddesine göre de, idari merci tecavüzü halinde dava dilekçesinin görevli idari mercie gönderilmesi gerekmektedir. Olayda, yükümlünün 30 günlük dava süresinden sonra yaptığı düzeltme talebinin vergi dairesince reddinden sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na şikayet yolu ile başvurusu, Bakanlığın işlem tesis etmesinden sonra Danıştay'a müracaat etmesi gerekmekte olup, bu hükümlere uyulmadan idari merci tecavüzü suretiyle doğrudan vergi mahkemesine dava açtığı anlaşıldığından, vergi mahkemesince davanın görev yönünden reddi gerekirken süre aşımı nedeniyle reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir..." (Kürşat Yerlikaya, Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-II, s.3)

<sup>247</sup> Hacıgül/Karataş, s.135

<sup>248</sup> Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, s.135

yoluyla başvuru uyuşmazlıkları, 10.06 1994 tarihinde İdari Yargılama Usul Kanunu'nda yapılan bir değişiklikle<sup>249</sup> vergi mahkemelerinin görev alanına dahil edilmişlerdir<sup>250</sup>.

Dava yolunu kullanırken İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11'inci maddelerinden hangisinin yasal dayanak olarak dikkate alınması gerektiği konusu doktrinde tartışma konusu olmuştur. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi hükmü, idarenin kendiliğinden idari işlem ya da eylem yapmaması veya yapmak zorunda olmaması durumlarında, mükelleflerin kendileriyle ilgili olarak idari dava yolunun kullanılabilceği nitelikte idari işlem veya eylem yapılması için idareye başvurma ve bu hakların kullanılması halinde idarenin davranış biçimine göre doğabilecek hukuki durumlarla bu hukuki durumlar dolayısıyla idari dava açma hakkının kullanılma süresinin hesaplanmasında uygulanacak yöntemi düzenlemektedir<sup>251</sup>.

Dava açma süresinin geçtiği durumda hak arama yolunda İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu maddesi yürürlük kazanacaktır. Çünkü bu madde şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na yapılan başvurunun 60 gün içinde cevaplanmadığı durumda isteğin reddedilmiş sayılacağını ve 60 günlük süre sonunda ilgililerin dava açma süresi içinde konusuna göre Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine dava açabileceğini düzenlemektedir. 60 günlük süre içinde idarece verilen cevap kesin değilse ilgili bu cevabı, istemin reddi sayarak dava açabileceği gibi, kesin cevabı da bekleyebilir. Bu takdirde dava açma süresi işlemez. Ancak, bekleme süresi başvuru tarihinden itibaren altı ayı geçemez. Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, altmış günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler

Danıştay 4. Dairesi'nin 26.02.1997 tarihli bir kararında ; *"...213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 124 üncü maddesinde vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların şikayet yolu ile Maliye*

---

<sup>249</sup> İdari Yargılama Usul Kanunu mad. 37-b : "(Ek : 10/6/1994 – 4001/17 md.) Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren"

<sup>250</sup> Yusuf Ziya Taşkan, "Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş", **Vergi Dünyası**, Sayı, 309 (Mayıs 2007), s.122

<sup>251</sup> Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu**, s.402

*Bakanlığı'na müracaat edebilecekleri öngörülmüştür. Bu takdirde ortaya çıkacak durumu 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 uncu maddesi kapsamında değerlendirmek mümkündür. Düzeltme talebi üzerine 60 içinde cevap verilmemesi halinde istem reddedilmiş sayılarak şikayet merciine başvurulabileceği gibi vergi dairesinin red cevabı üzerine Maliye Bakanlığı'na başvuru da söz konusu olabilir. İlgililerin şikayet merciine başvuruları bir süreyle kısıtlanmamıştır. Ancak şikayet merciinin olumsuz cevabının tebliğinden itibaren otuz gün içinde davanın açılması gerekmektedir. 60 gün içinde cevap verilmezse talebin reddedildiği sonucuna varılarak, bu sürenin bitiminden itibaren dava açma süresi içinde dava açılabilir. Dava açılmamışsa, fakat şikayet mercii kendiliğinden cevap vermişse bu cevap üzerine dava hakkı yeniden doğar.” denilmektedir<sup>252</sup>. Görüldüğü üzere, Yüksek Mahkeme de dava açma süresi geçirildikten sonra yapılacak başvuruya, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 10'uncu madde hükmünün yasal temel oluşturması gerektiği yönünde kanaat belirtmiştir.*

---

<sup>252</sup>Dan. 4. D., 11.07.1985, E: 1985/2569, K: 1985/1931 ( Nihal Saban, s.517)

## 10. SONUÇ

Vergi hataları ve düzeltme kurumunun temelleri vergi mevzuatımızda oldukça eski zamanlarda atılmıştır. Vergi hataları ve düzeltme kurumun düzenlendiği Vergi Usul Kanunu 10.01.1961 tarihinde yürürlük kazanmış olmasına rağmen burada yer alan bazı vergi hataları ve düzeltme kurumunun işleyiş şekline ilişkin usul ilk kez 12.03.1939 tarihli 3692 sayılı Vergilerde İtiraz ve Temyiz Usullerine ve Mercilerine ve Vergi İhbarnamelerinin Tebliğ Suretine Dair Kanun'da yer almıştır. Sonrasında Vergi Usul Kanunu'nun yürürlük kazanmasıyla vergi hataları ve düzeltme kurumunun işleyiş şekline ilişkin usul daha kapsamlı ve sistemli bir şekilde düzenlenmiştir. Tarihsel açıdan ciddi bir geçmişe sahip bulunan düzeltme kurumunun amacı vergi hatası bulunan vergilendirme işlemlerinin yargı yoluna gidilmeden idari aşamada çözülmesidir.

Anayasal ilkeler bakımından hukuk devleti ilkesi, vergilerin kanuniliği ilkesi, eşitlik ilkesi, hukuki güvenlik ilkesi, hak arama özgürlüğü gibi ilke ve kavramlarla düzeltme kurumunun yakın ilişki içinde olduğu görülmektedir. Düzeltme kurumunun öz itibarıyla geçmişte yapılan hatalı işlemlerin giderilmesine yönelik bir işlem olması buna karşın hukuki güvenlik ilkesinin ise öz itibarıyla kanunların geçmişe dönük uygulanmaması kuralını vazetmesinden ötürü hukuki güvenlik ilkesi düzeltme kurumu açısından özel öneme sahiptir.

Düzeltme kurumuna kuramsal açıdan bakıldığında kamu hukuku alanında yer aldığı ve kamu hukukunun diğer çeşitli alanlarıyla ilgili olduğu söylenebilir. Özellikle İdare Hukuku'yla düzeltme kurumu arasında ciddi bir ilişki mevcuttur. İdare Hukuku alanında sayılan işlem çeşitleri arasında idari işlemin geri alınması hususu, Vergi Hukuku alanında düzeltme kurumuna karşılık gelmektedir. Buradan hareketle düzeltme kurumunun hukuki niteliği geri alma işlemidir. Diğer taraftan düzeltme işlemi Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenirken, idari işlemin geri alınması "üst makamlara başvuru" başlığı altında İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiştir. Bu iki düzenlemede de kanun koyucu işlem sürecinin farklı özelliklerini belirtmiştir. Bu noktada Danıştay "vergi ödevinin yerine getirilmesi için tesis edilen işlemler 213 sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenen özel kurallara tabidir" görüşünü ortaya koymuştur. Ancak İdari

Yargılama Usulü Kanunu'nun 11'inci maddesinin Gerekçesi'ne bakıldığında bu iki düzenlemenin de düzeltme işlemi için kullanılabileceği açıktır.

Düzeltilme işleminin konusunu oluşturan vergi hataları Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesi hesap hatalarını düzenlerken, 118'inci maddesi vergilendirme hatalarını düzenlemektedir. Hesap hataları, vergilendirme hatalarına göre görülmesi görece olarak daha kolay olan hatalardır. Vergilendirme hataları ise daha fazla yoruma açık hata türleridir ve bu nedenle hata ile hukuki uyumsuzluk kavramlarının sınırlarını belirlemek oldukça zorlaşmaktadır. Bu noktada hata olduğu düşüncesiyle düzeltme yoluna başvuru ancak hukuki uyumsuzluk olduğu için idare tarafından reddedilen taleplerde dava açma süresinin geçirilmesi durumlarında hak kayıpları yaşanabilmektedir. Bu tür mağduriyetlerin yaşanmaması için öncelikle tereddüt edilen durumun bir vergi hatası mı yoksa hukuki uyumsuzluk durumu mu olup olmadığı kesin olarak belirlenmelidir.

Düzeltilme işleminin sınırları belirlenirken ödeme emri aşamasındaki vergi hatalarının Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 58'inci maddesi gereği özel itiraz usulüne bağlanmış olması nedeniyle ödeme emri aşamasındaki vergi hataları düzeltme kapsamı dışında kalmaktadır. Tarhiyat sonrası ve tahsilat sonrası işletilebilen düzeltme sürecinin tahsilat aşamasında işletilememesi garip bir durum ortaya çıkartmaktadır. Bunun dışında Vergi Usul Kanunu'nun 125'inci maddesi gereği yargı kararına konu olmuş hatalar için yeniden düzeltme yolu kullanılamaz. Yargısal kararların kesinliği ilkesi gereği yargı kararına konu olmuş vergi hatalarının düzeltme kapsamı dışında kalması gayet yerinde bir durumdur.

Bu noktaya kadar sayılan aşamalarla sınırları belirlenen vergi hataları iki şekilde düzeltilir. Bunlar re'sen düzeltme ve başvuru üzerine düzeltmedir. Re'sen düzeltmede idare tespit ettiği açık ve mutlak vergi hatalarını re'sen düzeltmektedir. Mükellef de tespit ettiği vergi hatalarının düzeltilmesini vergi dairesinden yazılı başvuruyla isteyebilir. Vergi Usul Kanunu düzeltme zaman aşımı için 5 yıllık süre öngörmüştür.

Vergi Usul Kanunu'nun 124'üncü maddesinde düzenlenen şikayet yoluyla başvuru usulü, dava açma süresi geçtikten sonra yaptığı düzeltme talebi reddolunan veya reddolunmuş sayılanların şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaatını düzenlemiş bulunmaktadır. Böylece dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme talebinin olumsuz neticelenmesi sonucu çaresiz kalan mükellefe bir imkan daha sunulmaktadır.

Konumuz olan düzeltme kurumu, mükellef açısından vergi hatalarını yargı yoluna başvurmadan idari aşamada çözme imkanı sağlamaktadır. İdare açısından ise uzun zaman alan vergi davalarına muhatap olmak, tahsilatları geç yapmak veya hiç yapamamak gibi durumları azaltmaktadır. Diğer taraftan yargının iş yükünün artmasını engellemekte ve genel olarak ülke enerjisinin boşa harcanmasını önlemektedir. Bu yönüyle vergi hatalarının ayrı bir hukuka aykırılık türü olarak görülmesi ve idari aşamada giderilmesi oldukça faydalı bir düzenlemedir. Buna karşın vergi hatalarıyla, hukuki uyumsuzluk arasındaki sınırın kimi zaman birbirine çok yakın olması ve incelediğimiz Danıştay kararlarında da görüleceği üzere hak kayıplarına sebebiyet vermesi engellenmesi gereken bir durumdur.

Bu noktada faydasına tümüyle inandığımız vergi hataları ve düzeltme kurumunun işleyişinin geliştirilmesi gerektiği düşüncesindeyiz. Bu itibarla düzeltme kurumunun daha etkin kullanılması açısından vergi hatalarıyla ilgili doğrudan yargı yoluna gidebilme imkanının yerine ancak idareye başvuru yapıldıktan sonra yargı yolunun kullanılabilmesine imkan sağlayan bir düzenlemenin yapılmasını önermekteyiz. Ancak bu sistemde düzeltme başvurusunun vergi dairesi müdürleri yerine her ilde en az bir tane, büyük şehirlerde ihtiyaca göre daha fazla oluşturulan özel kurullar eliyle yapılması daha sağlıklı bir yapı ortaya koyacaktır. Zira vergi dairesi müdürlerinin ağır iş yükünden böylesi bir sorumluluğun ayrılarak görevi sadece bu tür başvuruları değerlendirmek olan bir yapı daha verimli olacaktır. Yargıya başvuru yolunun da ancak bu kuruldan alınan red cevabı üzerine açılması ve tabii ki dava açma süresinin de aynı şekilde bu kurulun cevabından sonra işlemeye başlaması gerekir.

## KAYNAKÇA

### **Kitap ve Makaleler**

- Akkaya, Mustafa. "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı Ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu". Ankara Üniversitesi. <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/296/2694.pdf>. (10 Ağustos 2009).
- Akmaz, Kemal ve Habil İşler. "Vergi ve Ceza Hatalarının İdari Aşamada Düzeltilmesi", **Yaklaşım Dergisi**. Nisan 2007, sayı 45, s.1-6.
- Aktan, Coşkun Can ve Ufuk Gencel. Türkiye'de Geriye Doğru Vergileme ve Verginin Hukukiliği İlkesinin İhlali. [http://www.canaktan.org/canaktan\\_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/geriye-dogru-vergileme.pdf](http://www.canaktan.org/canaktan_personal/canaktan-arastirmalari/kamu-maliyesi/geriye-dogru-vergileme.pdf) (10 Haziran 2010).
- Aslan, Zehreddin ve Kahraman Berk. **İdare Hukuku ve İdari Yargıya İlişkin Temel Kanunlar**. 2. Baskı. İstanbul: Alfa Yayıncılık, 2003.
- Atay, Ender Ethem. **İdare Hukuku**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2006.
- Aybay, Aydın. **Borçlar Hukuku Dersleri**. 11. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1995.
- Başaran Yavaşlar, Funda. "Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz". **Vergi Dünyası**. Sayı.316, Aralık 2007, ss.84-91.
- Başaran Yavaşlar, Funda. "İdari Nitelikli Vergi Suç ve Cezaları". **Vergi Dünyası**. Sayı.299, Temmuz 2006, ss.117-121.
- Başaran Yavaşlar, Funda. **Gelir Vergilendirilmesinin Temelleri**. 1. Basım. İstanbul:Beta Yayıncılık, 2003.
- Batirel, Ömer Faruk. **Kamu Maliyesi ve Yönetimi**. İstanbul: İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları, 2007.
- Baykara, Bekir. **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**. Ankara: Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2008.
- Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usul Kanunu**. 3. Baskı. İstanbul: Adalet Yayınevi, 2009.
- Candan, Turgut. **Vergi Suçları ve Cezaları**. 2. Baskı. İstanbul: Süryay Yayınları, 2004.
- Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**. 2. Baskı. Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- Çolak, Mustafa. "Vergi ve Sosyal Güvenlikte Kamu Zararına Neden Olan Durumlar ve Genel İlkeler". **Yaklaşım Dergisi**. Kasım 2008, sayı 191, s.2-7.
- Demirel, Hakkı. "Ceza Hukukunda Bilmeme ve Hata". Ankara Üniversitesi. [www.dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/330/3332.pdf](http://www.dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/38/330/3332.pdf). (3 Mart 2009)
- Edizdoğan, Nihat, Metin Taş ve Ali Çelikkaya. **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**. 1. Baskı. Bursa: Ekin Yayıncılık, 2007.
- Eroğlu, Nurettin. **Açıklamalı ve İctihathı Vergi Usul Kanunu**. 2. Baskı. Ankara, 1995.
- Giritli, İsmail, Pertev Bilgen ve Tayfun Akgüner. **İdare Hukuku**. İstanbul: Der Yayınları, 2001.
- Gökbunar, Ali Rıza. "Vergileme İlkeleri ve Küreselleşme". Celal Bayar Üniversitesi İİBF Yönetim ve Ekonomi Dergisi. 1998, Sayı.4, ss.1-23. [http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu\\_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf](http://www.canaktan.org/ekonomi/kamu_maliyesi/maliye-genel/diger-yazilar/gokbunar-vergileme-ilkeleri.pdf) (10 Haziran 2010).
- Gözler, Kemal. **İdare Hukukuna Giriş**. 9. Baskı. Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2008.

- Günday, Metin. **İdare Hukuku**. 8. Baskı. Ankara: İmaj Yayıncılık, 2003.
- Güneş, Gülsen. **Verginin Yasallığı İlkesi**. 2. Baskı. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2008.
- Güngör, Devrim. "Ceza Hukukunda Kural Üzerinde Hata". Ankara Üniversitesi.  
[www.turkhukuksitesi.com/makale501.html](http://www.turkhukuksitesi.com/makale501.html). (3 Mart 2009)
- Hacıgül, Hasan, Veli Karataş. "213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme ve Şikayet Yolu". **Vergi Dünyası**. Kasım 2007, sayı 315, s.132-136.
- Hesap Uzmanları Derneği, **Denetim İlke ve Esasları**, 3. Baskı. İstanbul, 2004.
- Karavelioğlu, Cemal ve Erdem C. Karavelioğlu. **Açıklama ve Son İçtihatlarla İdari Yargılama Usulü Kanunu**. Ankara: Karavelioğlu Hukuk Yayınevi, 2009.
- Keskin, Filiz. "Vergi Hatası-Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı". **Yaklaşım Dergisi**. Temmuz 2006, sayı 163, s.1-5.
- Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**. 15. Baskı. Ankara: Siyasal Kitabevi, 2003.
- Kızılot, Şükrü ve Zuhâl Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**. 12. Baskı. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- Kızılot, Şükrü. **Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1994.
- Kızılot, Şükrü. **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 1994.
- Kocahanoğlu, Osman Selim. **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**. 1982.
- Kumrulu, Ahmet. "Vergi İşlemlerinde Hata ve Düzeltme", **Yayımlanmamış Doktora Tezi**. Ankara Üniversitesi SBE, 1979.
- Nazalı, Ersin. "Vergi Hukukunda Kazanılmış Hak Kavramı ve 01.01.2006-08.04.2006 Tarihleri Arasında Yapılan Yatırım Harcamalarının Durumu". **Vergi Dünyası**. Nisan 2007, sayı 308, s.131-143
- Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. 14.Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 2006.
- Öz, Ersan. "Vergilendirmede Kanunilik İlkesi ve Bütçe Kanunları". **Vergi Sorunları**. Haziran 2005, sayı 201, s.141-149.
- Özay, İlhan. **Günışığında Yönetim**. İstanbul: Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1996.
- Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Davaları**. 15. Baskı. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2006.
- Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**. Ankara: Oluş Yayıncılık, 2007.
- Özgül, A.Volkan. **Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi**. Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2007.
- Özyer, Mehmet Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**. 3. Baskı. İstanbul: Hesap Uzmanları Derneği, 2004.
- Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**. 5. Baskı. İstanbul: Beta Yayınevi, 2009.
- Seviğ, Veysi. "Vergi Usul Kanunu Uygulaması", **Referans**, 26 Nisan 2008.
- Seviğ, Veysi. "Almanya Çifte Vergilendirme Anlaşmasını Feshetti", **Referans**, 26 Ekim 2009.  
[http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR\\_KOD=130655&KTG\\_KOD=177](http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?HBR_KOD=130655&KTG_KOD=177) (25 Haziran 2010)
- Şeker, Nezih. **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**. 1. Baskı. İstanbul, 1994.
- Şenyüz, Doğan, Mehmet Yüce ve Adnan Gerçek. **Türk Vergi Sistemi Dersleri**. 3. Baskı. Bursa: Ekin Yayıncılık, 2009.

- Uysal, Ali ve Nurettin Eroğlu. **Açıklamalı ve İctihath Vergi Usul Kanunu**. 3. Baskı. Ankara, 2005.
- Üstün, Süleyman. **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**. Ankara: Turhan Kitabevi, 2007.
- Ünal, Noyan Alper. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları”. **Vergi Dünyası**. Şubat 2006, sayı.294, s.74-83.
- Taş, Metin. “Vergi Uyuşmazlıklarında Üst Makamlara Başvuru Yolu ve Bir Yargı Kararı”. **Yaklaşım Dergisi**. Kasım 2007, sayı 179, s.3-10.
- Taşkan, Yusuf Ziya. “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözümünden Yargısal Çözüme Geçiş”. **Vergi Dünyası**. Mayıs 2007, Sayı.309, s.118-122.
- Taylar, Yıldırım. “Anayasa Mahkemesi Kararları Işığında Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi”. **Vergi Dünyası**. Mart 2007, sayı 307, s.196-213.
- T.C. Zabıt Ceridesi**. Devre VI, Cilt 4-6. Ankara: TBMM Matbaası, 1939.
- Tuncer, Selahattin. **Vergi Hukuku ve Uygulaması**. Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2003.
- Yerlikaya, G. Kürşat. “Vergi Hatalarının Yargısal Çözümüne İlişkin Bazı Sorunlar”. **Mali Pusula**. Sayı.11, Kasım 2005, ss.21-25.
- Yerlikaya, G. Kürşat. **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu**. İstanbul: Kazancı Yayınevi, 2005.
- Yerlikaya, G. Kürşat. “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-II”. **Yaklaşım Dergisi**. Haziran 2004, sayı 138, s.1-6.

## **Mahkeme Kararları**

- Danıştay 4. D. 10.02.1971. E: 1970/3651, K: 1971/853. (**Danıştay Dördüncü Daire Kararları**, Ankara: Ayyıldız Matbaası, 1972).
- Danıştay 4. D. 11.07.1985. E: 1985/2569, K: 1985/1931. (Saban, Nihal. **Vergi Hukuku**, 5. Baskı. İstanbul: Beta Yayınevi, 2009)
- Danıştay 11. D. 25.02.1999. E: 1997/2190, K: 1999/820. (**Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000).
- Danıştay 3. D. 12.01.1999. E: 1997/1845, K: 1999/32. (**Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2000).
- Danıştay V.D.D.G.K. 13.06.2003. E: 2002/483, K: 2003/314. (Başaran Yavaşlar, Funda. “Anayasal Bir Hak Olarak Vergi İadelerinde Faiz”. **Vergi Dünyası**. Sayı.316, Aralık 2007, ss.84-91.)
- Dan. 9. D., 08.06.1987, E: 1986/1780, K: 1987/1948 (Kürşat Yerlikaya, Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-II, s.3)
- Dan. 4. D., 02.04.1996, E: 1995/5072, K: 1996/1438 (Noyan Alper Ünal, Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları, s.77)
- Danıştay V.D.D.G.K. 11.04.1997. E: 1995/194, K: 1997/188. [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (05.01.2009)
- AYM, 21.11.2003, E: 2001/36, K: 2003/3 [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (05.01.2009)
- AYM. 06.06.1991. E: 1990/35, K: 1991/13. [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (05.01.2009)

AYM. 06.07.1995. E: 1994/80, K: 1995/27. [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (08.01.2009)

AYM , 06.07.1995, E: 1994/80, K: 1995/27. [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (10.01.2009)

Dan. 1. D., 03.04.1990. E: 1990/50, K: 1990/49. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.01.2009)

Dan. 3. D. 18.11.1987. E: 1987/1299, K: 1987/2611. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (11.11.2009)

Dan. 4. D. 22.12.1995. E: 1995/1902, K: 1995/5748; Dan. 9. D. 12.4.1996. E: 1995/3087, K: 1996/1404. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (07.03.2009)

Dan. 7. D. 16.03.2004. E: 2001/805, K: 2004/691. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (22.04.2009)

Dan. 3. D. 25.11.1987. E: 1986/2467, K: 1987/2656. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (22.04.2009)

Dan. 4. D. 8.2.1994. E: 1993/2229, K: 1994/602. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (22.04.2009)

Dan. 9. D. 24.11.1992, E: 1992/952, K: 1992/2838: [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (22.04.2009)

Dan. 3. D. 10.4.1986. E: 1986/68, K: 1986/1182. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (22.04.2009)

Dan. 4. D. 26.03.1998. E: 1997/114, K: 1998/1192. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (27.06.2009)

Dan. 4. D. 15.05.1970. E: 1968/5897, K: 1970/2699. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (27.06.2009)

Dan. 7. D. 31.03.1973. E: 1972/2497, K: 1973/974. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (27.06.2009)

Dan. 4. D. 11.12.1974. E: 1974/1575, K: 1974/4363. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (27.06.2009)

Dan. 7. D. 23.06.2003. E: 2000/7564, K: 2003/3678. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (27.06.2009)

Dan. 7. D. 20.10.2004. E: 2001/3605, K: 2004/2485. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (27.06.2009)

Dan. Vergi Dava D. 10.02.1989. E: 1988/92, K: 1989/9. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.08.2009)

Dan. 4. D. 08.02.1994. E: 1993/2229, K: 1994/602. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.08.2009)

Dan. Vergi Dava D. 28.01.1994. E: 1993/95, K: 1994/88. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.08.2009)

Dan. 4. D. 22.09.1997. E: 1996/5154, K: 1997/2660. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.08.2009)

Dan. 7. D. 25.04.2000. E: 1999/2645, K: 2000/1310. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.08.2009)

Dan. 4. D. 02.11.1992. E: 1991/128, K: 1992/4719. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.09.2009)

Dan. 4. D. 08.03.1995. E: 1994/1343, K: 1995/970. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.09.2009)

Dan. 7. D. 16.02.1994. E: 1991/5732, K: 723/1994. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.09.2009)

Dan. 7. D. 24.12.2004. E: 2002/2740, K: 2004/3625. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.09.2009)

Dan. 4. D. 29.01.1987. E: 1986/594, K: 1987/369. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.09.2009)

Dan. 4. D. 21.04.1989. E: 1988/3479, K: 1989/1916. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.09.2009)

Dan. 7. D. 15.03.1984. E: 1983/1310, K: 1984/575. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.09.2009)

Dan. 4. D. 28.05.1992. E: 1991/1, K: 1992/2277. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

Dan. 4. D. 31.03.2004. E: 2003/1191, K: 2004/635. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

Dan. 7. D. 12.11.1980. E: 1979/1987, K: 1980/1373. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

Dan. VDDGK. 14.11.2003. E: 2003/315, K: 2003/420. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

Dan.4. D. 18.11.1998. E: 1998/2246, K: 1998/4348. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

Dan.4. D. 28.12.1999. E: 1999/1346, K: 1999/5194. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

Dan.7. D. 15.04.1999. E: 1999/1502, K: 1998/96. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

Dan. 4. D. 03.02.1994. E: 1993/2868, K: 1994/604. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

Dan. 7. D. 16.02.1994. E: 1991/5732, K: 1994/723. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (26.10.2009)

Dan. 10. D. 04.03.1998. E: 1998/1000, K: 1997/3567. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

Dan. 7. D. 12.10.1986. E: 1986/2349, K: 1986/2296. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

Dan. 4. D. 07.06.1989. E: 1988/3729, K: 1989/2587. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

Dan. 4. D. 24.01.1990. E: 1988/5492, K: 1990/246. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

Dan. 4. D. 13.05.1991. E: 1990/1749, K: 1991/1749. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

Dan. 4. D. 12.12.2002. E: 2001/4690, K: 2002/3792. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

Dan. 4. D. 31.03.2004. E: 2003/1191, K: 2004/635. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

Dan. 4. D. 12.10.2004. E: 2004/561, K: 2004/1994. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

Dan. 4. D. 07.12.2004. E: 2004/256, K: 2004/2463. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (08.12.2009)

Dan. 4. D. 12.11.2003. E: 2002/1487, K: 2003/2862. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 4. D. 15.03.2004. E: 2003/1226, K: 2004/477. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 6. D. 11.06.1993. E: 1993/1374, K: 1993/2330. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 4. D. 24.02.1994. E: 1992/1353, K: 1994/1081. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 4. D. 14.04.1994. E: 1993/1806, K: 1994/2253. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 4. D. 26.04.2007. E: 2007/29, K: 2007/2094. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 4. D. 23.02.2006. E: 2005/1282, K: 2006/289. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 4. D. 23.01.1986. E: 1985/3253, K: 1986/343. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 7. D. 21.05.1986. E: 1985/136, K: 1986/1625. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 7. D. 11.06.2001. E: 2000/1631, K: 2001/2097. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 4. D. 26.05.2004. E: 2003/1631, K: 2004/1185. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 4. D. 04.05.2004. E: 2004/14, K: 2004/974. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 7. D. 12.04.1985. E: 1984/3570, K: 1985/1039. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 4. D. 20.04.1993. E: 1991/4613, K: 1993/1722. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. V.D.D.G.K. 25.06.1999. E: 1999/283, K: 1999/376. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. 7.D. 30.09.1998. E:1997/2737, K: 1998/3086. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)

Dan. V.D.D.G.K. 27.02.2004. E: 2003/254, K: 2004/28. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (19.01.2010)