

**VERGİ HATALARI VE HATALARIN
DÜZELTİLMESİ**

Eda TANİLLİ
(Yüksek Lisans Tezi)

Eskişehir, 2000

**VERGİ HATALARI VE HATALARIN
DÜZELTİLMESİ**

Eda TANILLI

**Yüksek Lisans Tezi
Maliye Anabilim Dalı
Danışman: Prof. Dr. Fethi Heper**

**Eskişehir
Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü
Mayıs 2000**

YÜKSEK LİSANS TEZ ÖZÜ

VERGİ HATALARI VE HATALARIN DÜZELTİLMESİ

Eda Tanilli

Maliye Anabilim Dalı

Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Mayıs 2000

Danışman: Prof. Dr. Fethi Heper

Vergilendirme ilişkisi, vergi alacağının doğumu yani vergiyi doğuran olayla başlar ve tahsiline kadar devam eder. Vergi mükellefi ile idare arasında doğaldır ki bir takım uyumsuzluklar çıkabilir. Bu uyumsuzlukların bir örneği olan vergi hataları haksız işlem sonucunda mükelleften fazla veya eksik vergi alınmasıdır. Hemen belirtelim ki vergi hataları idare tarafından yapılabileceği gibi mükellef tarafından da yapılabilir. Bu hatalar, matematiksel yanlışlıklardan kaynaklanan **Hesap Hataları** ve vergi yükümlülüğünün saptanmasındaki değerlendirme yanlışlıkları yani daha çok öze ve esasa ilişkin yanlışlıklar olarak tanımlayabileceğimiz **Vergilendirme Hatalarıdır**. Hesap hataları, matrah hataları, vergi miktarında hatalar, ve verginin mükerrer olması gibi hatalardır. Vergilendirme hataları ise, mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olarak gruplandırılabilir. Bu hataların düzeltilebilmesi için öncelikle ortaya çıkarılması gerekir.

Kavram olarak hataların düzeltilmesi bir haksız işlemin idari aşamada çözümlenmesidir. Böylece yasaların desteği ile tarafların uğradıkları haksız işlem sonucu oluşan zararları giderilecektir. Hataların düzeltilmesi, hukuka aykırılığın önlenmesi, anayasal vergileme ilkelerine aykırılığın önlenmesi ve sistemin sistemsizliğe dönüşmesinin engellenmesi bakımından bir gerektir. Düzeltme müessesesi sadece kanunda sayılan vergi hatalarına ilişkin işlemler için geçerlidir. Yargı kararına konu olan uyumsuzluklar ve hukuki uyumsuzluklar için geçerli değildir. Vergi hataları idare tarafından görülerek res'en düzeltilebileceği gibi mükellefin kendi başvurusu ile de düzeltilebilir. Eğer mükellefin talebi olumlu yönde değerlendirilirse düzeltme işlemi yapılacak, böylece haksız işlem giderilmiş olacaktır. Önemli olan mükellefin düzeltme talebini, kanunların kendisine vermiş olduğu zamanaşımı süresi içinde yapmasıdır. Ayrıca mükellefin düzeltme talebini vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapmış olması ve dava açma süresi geçtikten sonra yapmış olması durumu da mükellefin düzeltme talebinin reddedilmesi durumunda sonucu etkileyecektir. Talep eğer dava açma süresi içinde yapılmışsa ve reddedilmişse mükellefin dava açma hakkı saklı kaldığından yargı yoluna başvurabilir. Ancak düzeltme talebi dava açma süresi geçtikten sonra yapılmışsa ve talep reddedilmişse mükellef dava açma yoluna gidemez. Ancak şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilir. Uyumsuzluğun idari çözüm yolları ile çözümlenememesinin sonucu yargıya intikaldir. Bu ise hem mükellef hem de idare açısından maddi ve manevi pek çok külfete yol açacak, zaman kaybına neden olacak ve yargının yükünü de artıracaktır. Bu bakımdan arzu edilen uyumsuzluğun barışçıl yollarla çözümlenmesidir.

SUMMARY OF THE THESIS

TAX ERRORS AND CORRECTION OF THESE ERRORS

Tax relations start with the occurrence of taxable event and end with the collection of the tax. It is natural that sometimes tax disputes may occur between the taxpayer and tax administration. An example of these disputes is tax errors, which occurs when less or more money is collected from the taxpayer. It is obvious that tax errors may be done by the taxpayers or the tax administration. These tax errors are classified in two groups; calculation errors and taxation errors. Calculation errors are errors at the tax base, errors at the amount of the tax and double taxation; Taxation Errors are errors at the taxpayer, errors at tax liability and errors at the subject of the tax and errors at the exemption period. In order to correct tax error first of all there should be a tax error in reality.

Correction of the tax errors is an administrative solution. Thus according to tax laws the individuals losses will be compensated. Correction of the tax errors is important from the constitutional rights point of view. This institute covers only tax errors. Disputes, besides tax errors, are solved at courts. Tax errors can be corrected due to taxpayers demand or by the administration independently. If taxpayers demand is found suitable, the error is corrected by the head of tax offices. The important thing is that the taxpayers demand should reach the tax office within the time which is shown in the tax laws. If taxpayer demands tax error correction within the period of going to court and it is rejected then he can go to court. If taxpayer demands tax error correction after this period and he is rejected then he can not go to court, but he can take his request to Ministry of Finance. If the dispute is not solved at administration level, the only way is to go to court. But this way is loss of time and put a heavy duty to tax judges. The ideal solution is seen at administrative level.

JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI

Eda TANILLI'nin "Vergi Hataları ve Hataların Düzeltilmesi" başlıklı tezi 5 Mayıs 2000 tarihinde, aşağıdaki jüri tarafından Lisansüstü Eğitim Öğretim ve Sınav Yönetmeliğinin ilgili maddeleri uyarınca, Maliye (Mali Hukuk) Anabilim Dalında, yüksek lisans tezi olarak değerlendirilerek kabul edilmiştir.

İmza

Üye (Tez Danışmanı) : Prof.Dr.Fethi HEPER
Üye : Doç.Dr.Recai DÖNMEZ
Üye : Doç.Dr.Kerim BANAR

Prof.Dr.Enver ÖZKALP
Anadolu Üniversitesi
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürü

ÖNSÖZ

Gelecekte yapılacak benzer bir çalışmaya yardımcı olmasını ve ışık tutmasını temenni ettiğim bu çalışmamda benden değerli yardımlarını ve emeklerini esirgemeyen **SN. PROF. DR. FETHİ HEPER'E, SN. DOÇ. DR. RECAİ DÖNMEZ'E** ve **SN. DOÇ. DR. KERİM BANAR'A** sonsuz teşekkürlerimi bir borç bilirim.

SAYGILARIMLA

KISALTMALAR

V.U.K.	Vergi Usul Kanunu
A.A.T.U.H.K.	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
İ.Y.U.K.	İdari Yargılama Usulü Kanunu
D.N.	Danıştay
G.V.K.	Gelir Vergisi Kanunu
K.D.V.	Katma Değer Vergisi
B.İ.M.	Bölge İdare Mahkemesi
a.g.e.	Adı Geçen Eser
a.g.m.	Adı Geçen Mahkeme
a.g.t.	Adı Geçen Tez

İÇİNDEKİLER

	<u>Sayfa</u>
ÖNSÖZ	II
ABSTRACT	III
JÜRİ VE ENSTİTÜ ONAYI	IV
ÖNSÖZ	V
ÖZGEÇMİŞ	VI
KISALTMALAR	VII
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HATASI KAVRAMI, HUKUKİ NİTELİĞİ, KAPSAMI

VE TÜRLERİ

GENEL OLARAK UYUŞMAZLIK.....	2
1. VERGİ HATALARI	4
1.1. Vergi Hatalarının Niteliği Ve Vergi Hatası Kavramı.....	4
1.2. Vergi Hatası Kavramının Hukuki Sınırları	6
1.3. Vergi Hatası Ve Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı	8
1.4. Düzeltme Talebinin Hukuki Mahiyeti	10
1.4.1. Anayasal Açıdan Hukuki Boyutunun İncelenmesi	10
1.4.1.1. İdari İşlem Ve Eylemlere Karşı Yargı Yolunun Açık Olmasının Güvencesi	11
1.4.1.1.1. Sosyal, Hukuk Ve Demokratik Devlet Olma İlkesi	12
1.4.1.1.2. Anayasanın 73.Maddesi'nin Vergilemeye Dair İlkeleri	18
2. VERGİ HATALARININ KAPSAMI	19
2.1. Haksız Ve Yürütülmesi Zorunlu Bir İşlemin Olması	20
2.2. Haksız İşlem Sonucunda Fazla Veya Eksik Vergi İstenmesi Veya Alınması	21
2.3. Haksız İşlemin Kanunda Sayılan Hata Türlerinden Olması	21
2.4. Hatanın Hem Vergi Dairesi Hem Mükellef Tarafından Yapılabileceği	21
3. VERGİ HATALARININ TÜRLERİ	22
3.1. Hesap Hataları	22
3.1.1. Matrah Hataları	23
3.1.1.1. Mükellefin Defter Ve Kayıtlarındaki Hatalar.....	24

3.1.1.2. Vergi İnceleme Raporunun Dayanağı Olan Belgelerdeki Hatalar	25
3.1.2. Vergi Miktarında Hatalar	26
3.1.3. Verginin Mükerrer Olması	29
3.2. Vergilendirme Hataları	31
3.2.1. Mükellefin Şahsında Hata	31
3.2.2. Mükellefiyette Hata	34
3.2.3. Mevzuda Hata	36
3.2.4. Vergilendirme Ve Muafiyet Döneminde Yapılan Hatalar	38
3.3. Vergi Hatalarında Bazı Özel Durumlar.....	40
3.3.1. Vergiyi Doğuran Olayın Mutlak Butlan İle Malul Olması	40
3.3.2. Aynı Nitelikteki Matrah Farkında Şahıs Veya Dönem İtibarı İle Farklılık	40
3.4. Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar	41
3.4.1. Vergi Cezalarında Hesap Hataları	43
3.4.1.1. Matrah Hataları	43
3.4.1.2. Ceza Miktarında Hatalar	44
3.4.1.3. Cezada Mükerrerlik	44
3.4.2. Vergi Cezalarında Vergilendirme Hataları	45
3.4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata	45
3.4.2.2. Mükellefiyette Hata	45
3.4.2.3. Konuda Hata	45
3.5. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkması	45
3.5.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması Veya Görmesi	45
3.5.2. Üst Memurların Yaptığı İncelemeler Sonucunda Hatanın Görülmesi	46
3.5.3. Hatanın Teftiş Sırasında Ortaya Çıkarılması	46
3.5.4. Hatanın Vergi İncelemesi Sırasında Meydana Çıkması	46
3.5.5. Mükellefin Başvurusu Üzerine Ortaya Çıkması	46
3.5.6. Vergi Cezalarında Hataların Meydana Çıkarılması	46

İKİNCİ BÖLÜM

HATALARIN DÜZELTİLMESİ SÜRECİ

1. HATALARIN DÜZELTİLMESİ.....	48
1.1. Düzeltme Talebinin Mahiyeti	48
1.2. Hataları Düzeltme Gereği	48
1.2.1. Hukuka Aykırılığın Önlenmesi	49
1.2.2. Anayasal Vergileme İlkelerine Aykırılığın Önlenmesi	49
1.2.3. Sistemin Sistemsizliğe Dönüşmesinin Önlenmesi	49
1.3. Düzeltmenin Kapsamı	49
1.3.1. Davasız Ödemede	51
1.3.2. Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme	51

1.3.3.	Uzlaşma Konusu Olan Tarhiyatlarda Vergi Hatası	52
1.3.4.	Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri Ve Danıştay'dan Geçen Muamelelerde Hata Bulunması Hali	52
1.3.5.	Ödeme Emirlerine Karşı Açılan Davaların Vergi Mahkemeleri Veya Danıştayca Reddi	52
1.3.6.	Vergi Mahkemeleri Veya Danıştay Kararlarında Hata Bulunması Bulunması Hali	53
1.3.7.	Vergi Cezalarında Düzeltme.....	53
1.4.	Düzeltme Kapsamı Dışında Kalan Konular	53
1.4.1.	Hukuki Uyuşmazlıklar	53
1.4.2.	Yargı Kararına Konu Olan Uyuşmazlıklar	54
1.4.3.	Ödeme Emri Aşamasındaki Uyuşmazlıklar	55
1.5.	Düzeltme Yetkisi Ve Reddiyat	57
2.	VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE ESAS USUL	59
2.1.	Res'en Düzeltme	59
2.2.	Talep Üzerine Düzeltme	61
2.2.1.	Düzeltme Talebi	61
2.2.2.	Düzeltme Talebinin İncelenmesi	63
2.2.3.	Düzeltmenin Yapılması Hali	63
2.2.4.	İdarenin Talebe Cevap Vermemesi	65
2.2.5.	İdarenin Talebe Kesin Cevap Vermemesi	66
2.2.6.	Düzeltme Talebinin Reddedilmesi Hali	67
2.2.6.1.	Reddedilen Düzeltme Talebinin Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi İçinde Yapılmış Olması	69
2.2.6.2.	Reddedilen Düzeltme Talebinin Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılmış Olması	72
2.3.	Düzeltmede Zamanaşımı	78
2.3.1.	Tamamlayıcı Zamanaşımı Süreleri	80
2.3.1.1.	Zamanaşımı Süresinin Son Yılında Tarh Ve Tebliğ Edilen Vergilerde Düzeltme Zamanaşımı Süresi	80
2.3.1.2.	İlan Yoluyla Tebliğ Edilen Ve Dava Konusu Edilmeksizin Tahakkuk Eden Vergilerde Düzeltme Zamanaşımı Süresi	81
2.3.1.3.	İhbarname Ve Ödeme Emrinin İlan Yoluyla Tebliğ Edildiği Vergilerde Düzeltme Zamanaşımı Süresi	81
2.3.2.	Zamanaşımının Durması	82
2.3.2.1.	Sürenin Mükellef Lehine Durması	82
2.3.2.2.	Sürenin Durmasından İdarenin Yararlanamaması	82
2.3.2.3.	Düzeltme Zamanaşımına Tabi Olmayan Haller	83

2.4. Vergi Hatalarından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Düzeltme Yoluyla İdari Aşamada Çözümlemesinin Taraflar Açısından Sonuçları	84
2.4.1. Mükellef Açısından Sonuçları	84
2.4.1.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından	84
2.4.1.2. Emek Ve Zaman Kaybının Ve Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından	84
2.4.1.3. Faiz Ödemekten Kurtulmak Bakımından	84
2.4.2. İdare Açısından Sonuçları	85
2.4.2.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından	85
2.4.2.2. İdarenin Mükellefler Üzerinde Yarattığı Güven Bakımından	85
2.4.2.3. Emek Ve Zaman Kaybı İle Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından	85
2.5. Vergi Hatalarından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Düzeltme Yoluyla İdari Aşamada Çözümlememesinin Taraflar Açısından Sonuçları	86
SONUÇ VE ÖNERİLER	90
KAYNAKÇA	92

GİRİŞ

Vergilendirme süreci vergiyi doğuran olayla başlar ve tahsili ile son bulur. Bu süreç içinde mutlaka ki mükellef ile idare arasında bir takım uyuşmazlıklar çıkabilir. Bu uyuşmazlıkların idari çözüm yolları ile yargıya intikal etmeksizin düzeltilmesi bu süreçte rol oynayan her iki taraf için de arzu edilen bir durumdur. Bu çalışmada vergi hataları şeklinde ortaya çıkan uyuşmazlığın barışçıl yollarla idari aşamada düzeltilmesini, hataların ortaya çıkmasından itibaren her aşamasını ele almak suretiyle inceleyeceğiz.

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ HATASI KAVRAMI, HUKUKİ NİTELİĞİ

KAPSAMI VE TÜRLERİ

GENEL OLARAK UYUŞMAZLIK

Vergi hatalarının tam olarak niteliğini anlayabilmek için öncelikle vergi uyuşmazlığı kavramını açıklamamız gerekir. Uyuşmazlık sözcüğü, herhangi bir konuya taraf olanların o konuya ilişkin farklı düşünce ve tavırlara sahip olması nedeniyle anlaşamamalarını ifade eder. Taraflar arasında bir fikir birliği yoktur. Vergi uyuşmazlığı ise verginin taraflarının yani vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabının farklı düşünce ve davranışları dolayısıyla uygulamada karşılaşılan anlaşmazlığı ifade eder.

İdarenin yaptığı bir işlemin hukuka uygun olmadığı gerekçesiyle bir yükümlünün dava açması bir vergi uyuşmazlığıdır. Aynı biçimde bir yükümlünün gerçekleştirdiği bir fiil dolayısıyla kendisine verilen cezayı haksız bularak girişimde bulunması da vergi uyuşmazlığının örneğini oluşturur.

Vergi uyuşmazlığında taraflar etkin vergi süjesi olan devlet veya devlet tarafından vergilendirme yetkisiyle donatılmış kuruluşlardır. Vergi uyuşmazlığının ikinci tarafı ise vergi yükümlüsü ve/veya ceza muhatabıdır. Uyuşmazlıkların ortaya çıkma zamanının belirlenmesi, itiraz hakkının tanınmasıyla ilişkilidir. Verginin taraflarına yasayla hangi aşamada itiraz hakkı tanınmışsa, vergi uyuşmazlığı da o aşamada doğar.¹

Türk pozitif hukukunda vergi uyuşmazlıklarının çözüm yollarını sistematize etmek gerekirse önce idari çözümler-yargısal çözümler ayrımı yapılabilir. İdari çözümler yükümlü ile vergi dairesi arasında uyuşmazlık konusunun çeşitli barışçıl yöntemlerle anlaşarak veya idari denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasına yönelik yöntemlerdir. Türkiye'deki uygulama bakımından idari çözümlerin iki özelliği vardır; bu yollara başvurma zorunluluğu yoktur, idari yollara başvurulduktan sonra duruma göre yargısal çözüm de istenebilir. Vergi davası açmak, kanun yollarına

¹ Metin Taş, Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Ve Yargısal Çözüm Yolları (Ekin Kitabevi, Bursa 1997) S:5

başvurmak (itiraz, temyiz vs.) suretiyle çekişme çözüme bağlanır.²

Vergi uyuşmazlıklarının vergi yönetimi ile yükümlü arasında, çeşitli yöntemlerle karşılıklı iyi niyet havası içinde anlaşarak ya da vergi yönetiminin kendi iç denetim mekanizması çerçevesinde sona erdirilmesine **idari çözümlene** adı verilir.³

Vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına götürülmeksizin, idari aşamada çözümlenmesini sağlayan çeşitli yollar vardır. Bunlardan biri **uzlaşmadır**. Kısaca belli miktarda vergi tarhiyatı üzerinde vergi dairesi ve yükümlünün pazarlık sonucu anlaşmaları şeklinde tanımlanan uzlaşma yolu, Türk Vergi Hukuku'na 1963 yılında girmiştir. Uzlaşmanın amacı uyuşmazlıkları kolayca giderip vergi alacağının hazineye giriş süresini kısaltmaktır. Yargısal karara göre miktarı değişebilecek bir vergiyi ödeme durumunda kalmaktansa belli marjlar içinde saptanan bir miktarı ödemek yükümlüler açısından da bazen yararlı olmaktadır.⁴

Ancak bu pratik yararlarına karşın, uzlaşma yolu hukuk teorisi açısından bir kısım çekinceleri akla getirir. Şöyle ki, yasa önünde her bakımdan aynı durumda olan iki yükümlüden biri uzlaşma yoluna gidip daha az vergi ödeyebilir. Bu durumda vergide, anayasal eşitlik zedelenmiş olur. Aynı durumdaki yükümlülerin her ikisinin de uzlaşmaya başvurup birinin uzlaşmaması olasılığında da eşitlik ilkesi açısından kuvvetli soru işaretleri yine söz konusu olabilecektir. Ayrıca vergi alacağının bir kısmından da vergi idaresinin feragati de bu ödev ilişkisinin kamusal niteliğine ve verginin yasallığı ilkesine aykırı düşmektedir. Öte yandan idare uzlaşma yolunda yaptığı bir tür idari sözleşme ile vergi borcu aslının bir kısmından vazgeçtiği sırada bundan dolaylı olarak vergi cezası da etkilenmektedir.

Uzlaşmaya konu olacak hususlar res'en, ikmalen veya idarece tarh edilen vergilerdir. Dolayısıyla uzlaşma yoluna başvurabilmenin önkoşulu verginin res'en, ikmalen veya idarece tarh edilmiş olmasıdır.

Uzlaşmaya varılması halinde imzalanan tutanak kesin olup bu konuda artık hiçbir idari ya da yargısal başvuru yapılamaz.(V.U.K. ek madde 9) Uzlaşmanın vaki olması

² Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan. **Vergi Hukuku** (6.Baskı Ankara Turhan Kitabevi Ekim 1998) s:169

³ Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı Ve Türk Vergi Yargısı Sistemi** (Filiz Kitabevi İstanbul 1990) s:74-75

⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, **a.g.e**, s:170-171

halinde mükellef, üzerinde uzlaşılan vergi ve buna bağlı olarak kesilen cezaya karşı dava açamaz.(V.U.K. ek madde 7/3) Ayrıca uzlaşılan işlemlerde artık V.U.K' un 376. Maddesi uyarınca cezalarda indirim uygulaması geçerli olamaz.

Vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarına götürülmeksizin, idari aşamada çözümlenmesini sağlayan ikinci yol vergi hataları ve düzeltme müessesesidir.

Düzeltilme de uzlaşma gibi barışçıl yolla mevcut uyuşmazlığın yani vergi hatasının ortadan kalkmasını sağlar. Öncelikle vergi hatası kavramını tüm yönleriyle irdeledikten sonra düzeltme müessesesini inceleyeceğiz.

1.VERGİ HATALARI

1.1.Vergi Hatalarının Niteliği ve Vergi Hatası Kavramı

Türk Vergi Sistemi'nde vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları arasında yer alan ikinci yol vergi hatalarında düzeltmedir. Düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların giderilmesi amacıyla V.U.K'da düzenlenmiş bir idari süreçtir.

V.U.K' un 116. ve 126. maddeleri arasında düzeltme yolu ve bu sürecin konusu olan vergi hataları hükme bağlanmış bulunmaktadır.⁵

Vergi Usul Kanunu' nun 116. maddesinde yer alan tanımlamaya göre vergi hatası, "vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır."

Tanımın incelenmesinden de anlaşılacağı üzere vergi hatası, "**haksız yere**" "**fazla**" veya "**eksik**" vergi alınması sonucunu doğuran yanlış bir işlemidir. Yalnızca hesap hatasının ya da vergilendirme hatasının yapılmış olması, hata olarak nitelendirilmesi için yeterli bir sebep değildir. Hatanın hesap hatası olarak nitelendirilebilmesi için, **vergi miktarını etkileyen** bir hata söz konusu olmalıdır.⁶ Maddi hatanın dışında vergi alacaklısı ile vergi borçlusunu arasındaki anlayış ve görüş farklılıklarından kaynaklanan uyuşmazlıklar vergi hatasının kapsamı içinde sayılmamaktadır.⁷

⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e, s:173

⁶ Şükrü Kızılot, "Vergi Hatalarını Düzeltme" **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi**, Yıl:1Aralık 1985

S:7

⁷ Veysi Seviğ, "Vergi Hatasının Niteliği", **Dünya Gazetesi**, 30 Mayıs 1991 S:5

Ayrıca bir vergi hatasından bahsedebilmek için öncelikle bir vergi alacağının tahsil edilebilir hale gelmiş olması, yani öncelikle tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarını tamamlamış olması gerekir. Bu aşamalardan herhangi birinde yanlışlık yapılması söz konusu olduğunda bu hatalara genel olarak vergi hatası denilmektedir.⁸

Vergi hatalarının düzeltilmesi için yargı yoluna başvurulabileceği gibi, beş yıllık zamanaşımı süresi içinde kalmak koşuluyla bu hata vergi dairesince res' en veya yükümlünün başvurusu üzerine düzeltilebilir. Vergi hatalarında düzeltme müessesesinin uygulamaya konulması ile yargıya intikal etmek suretiyle dava konusu olabilecek vergi hatasının yargı organlarında çözülmesine gerek kalmadan idari aşamada çözümlenmesi sağlanmaktadır.⁹

Ayrıca V.U.K.' nun 125. maddesine göre Vergi Mahkemesi, Bölge İdare Mahkemesi ve Danıştay' dan olan işlemlerde vergi hatası bulunduğu taktirde bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile düzeltme yoluyla giderilebilir. Ancak bu gibi durumlarda düzeltme yapılabilmesi için hatalarla ilgili olarak söz konusu yargı organlarınınca karar verilmemiş olması gerekir.

Gelir Vergisi Kanunu' nun mülga 116. maddesine istinaden, hayat standardı esasına göre tarhiyat yapıldığı durumlarda mükellefler kendilerine, eşlerine, çocuklarına ve bakmakla yükümlü oldukları diğer kişilere ait olup, yıllık beyannamede toplanması zorunlu olmayan vergiye tabi gelirleri bulunduğunu belgeledikleri taktirde, hayat standardı esasına göre yapılan tarhiyatlar da düzeltme hükümlerine göre düzeltilebilmekte idi.¹⁰

4369 Sayılı Kanunun yürürlüğe girmesiyle vergi ziyayı suçu ve cezası yürürlüğe girmiştir. Vergi ziyayı suçu mükellefin veya vergi sorumlunun vergilendirmeye ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder.¹¹ Ceza hükümleri kitabının ikinci bölümünde, vergi cezalarında yapılan hatalardan kısaca söz edilerek V.U.K.' nun düzeltme hükümlerine gönderme yapmakla yetinilmiştir. V.U.K.' nun 375. maddesi ile vergi cezalarında yapılan hatalar ve bunların düzeltilmesi ile ilgili olarak getirilen hüküm aynen şöyledir: "Vergi cezalarında yapılan

⁸ Yüksel Karaca, "Düzeltilme ve Düzeltilme Talebinin Reddi", **Maliye Dergisi**, 1993 Sayı:113 S:26

⁹ Sadık Kırbas, **Vergi Hukuku** (7. Baskı Ankara, Siyasal Kitabevi 1995), s.167

¹⁰ Kızılot, **a.g.m**, s.8

¹¹ V.U.K. Madde 344

hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.”¹²

Vergi hatalarına ve bunların düzeltilmesine ilişkin hükümlerle 6183 Sayılı A.A.T.H.K. kapsamına giren işlemler arasında da bağlantı kurulabilir. Şöyle ki 6183 Sayılı Kanunun 58. maddesinde ”Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zaman aşımına uğradığı hakkında tebliği tarihinden itibaren yedi gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir. İtirazın şekli, incelenmesi ve itiraz incelemelerinin iadesi hususlarında Vergi Usul Kanunu hükümleri tatbik olunur...” denilmektedir.¹³

1.2. Vergi Hatası Kavramının Hukuki Sınırları

Bir vergilendirme işleminin vergi hatası türünden bir sakatlık taşıması için öncelikle **kesin ve yürütülmesi zorunlu, bireysel işlem** niteliğinin bulunması gerekir. Buna göre, örneğin tarh işlemine hazırlık niteliğindeki ön işlemlerde yapılacak bir yanlış vergi hatası sayılmayacaktır. Aynı şekilde idarenin düzenleme yetkisini kullandığı genel işlemlerin, örneğin bir yönetmeliğin taşıdığı yasaya aykırılık unsuru da bireysel bir işlem söz konusu olmadığından vergi hatası kapsamına sokulamaz. Dolayısıyla V.U.K.’ na göre düzeltme konusu yapılamaz. Bu genel tebliğ de vergi hatası kapsamındaki işlemler dışında kalacaktır. İkinci olarak işlem **yasaya aykırılık** unsurunu da taşımalıdır. Bundan kastedilen, ilke olarak vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı sırasında yürürlükte olan yasa hükümlerine aykırılıktır. Yoksa vergi yasası hükümlerinin değişmesi, zamanında yürürlükte olan hükümlere göre doğru tesis edilmiş işlemi sakat kılmaz.¹⁴

Danıştay’ ın bu konuya ilişkin verdiği örnek bir kararı şöyle açıklayabiliriz: 1988 takvim yılına ait geçici verginin düzeltme yoluyla terkinin reddedilmesi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı’ na yapılan başvuruya cevap verilmeyerek tesis edilen olumsuz işlemin, kurumlar vergisi mükelleflerinin ödeyecekleri geçici verginin miktarı konusunda esas alınan hayat standardı esasıyla ilgili mükerrer 40. maddenin 2. fıkrası

¹² O.Selim Kocahanoğlu, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suçları Vergi Cezaları Ve İhtilaflar Sistemi** (İstanbul, 1977), s.287

¹³ A.A.T.U.H.K. **Madde 58**

¹⁴ Mahmut Sekdur, ”Vergi Hataları Ve Düzeltme I ”, **Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl:11 Sayı:266 15 Şubat 1998 S:95

Anayasa Mahkemesi'nce iptal edildiğinden salınan geçici verginin dayanağının kalmadığı ileri sürülerek iptali istemine ilişkindir. Nitekim Danıştay'ın bu konuya ilişkin olarak "Yapıldığı tarihte yürürlükte olan mevzuata uygun bulunan vergileme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün sonradan iptali, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen gelir üzerinden vergi istenmesi veya alınması anlamına gelmeyeceğinden mevzuda hata olarak nitelendirilemez." şeklinde bir karar vermiştir.¹⁵

Uyuşmazlık konusu yapılan bir tasarrufun dayanağı olan kanun veya kanun hükmünde kararname hükmü Anayasa Mahkemesi'nce iptal edilirse, söz konusu uyuşmazlığı çözecek yargı yeri iptal kararını da uygulamak zorundadır. Bu durumda kanunun iptali, kendinden önce uygulandığı olayların kanuna aykırı hale gelmesine neden olmayacaktır. Buna bir açıklık kazandırmak açısından T.C. Anayasası'nın 150. Maddesini ele alabiliriz. 150. madde uyarınca kanun hükmünde kararnamelerin, kanunların ve T.B.M.M. içtüzüğünün ve bunların belirli madde ve hükümlerinin şekil ve esas bakımından Anayasaya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesi'nde doğrudan doğruya iptal davası açabilme hakkı Cumhurbaşkanı'na, iktidar ve muhalefet partisi meclis grupları ile T.B.M.M. üye tamsayısının en az beşte biri tutarındaki üyelere aittir.

Yine Anayasanın 152. maddesinde Anayasaya aykırılığın diğer mahkemelerde ileri sürülmesine ilişkin esaslar yer almaktadır. Bu maddeye göre "Bir davaya bakmakta olan mahkeme, uygulanacak bir kanun veya kanun hükmünde kararnamenin hükümlerini Anayasaya aykırı görürse ve taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının ciddi olduğu kanısına varırsa, Anayasa Mahkemesi'nin bu konuda vereceği karara kadar davayı geri bırakır. Mahkeme Anayasaya aykırılık iddiasını ciddi görmezse bu iddia, temyiz merciince esas hükümlerle birlikte karara bağlanır. Anayasa Mahkemesi, işin kendisine gelişinden başlamak üzere beş ay içinde kararını verir ve açıklar. Bu süre içinde karar verilmezse mahkeme davayı yürürlükteki kanun hükümlerine göre sonuçlandırır. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin kararı, esas hakkındaki karar kesinleşinceye kadar gelirse, mahkeme uymak zorundadır.

Anayasa Mahkemesi'nin kararları kesindir. Anayasa Mahkemesi bu hükümleri iptal ederken, kanun koyucu gibi hareketle, yeni bir uygulamaya yol açacak şekilde hüküm tesis edemez. İptal kararları geriye yürümez. Anayasa Mahkemesi'nin kararları

¹⁵

Dn. 4.Daire E:1990/2917, K:1991/1745

Resmi Gazete’de hemen yayınlanır ve yasama, yürütme ve yargı organlarını, idare makamlarını, gerçek ve tüzel kişileri bağlar.

Bu kanun hükümlerini de gözönünde bulundurarak, Anayasa Mahkemesi’nce iptal edilen bir kanun hükmü, iptalinden önce uygulandığı olayları kanuna aykırı hale getirmeyecektir. Çünkü zaten o dönemde geçerliliğini korumaktadır. Bu örnek davada bu nedenle kanuna aykırılık olmadığını söyleyebiliriz.

1.3. Vergi Hatası Ve Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı

Vergi hataları nisbeten kolaylıkla görülebilen, üzerinde tartışmaya pek gerek olmayan açık ya da basit yanlışlıklardır. Hukuki anlaşmazlıklar, vergi hatalarından farklı olarak vergilendirme işleminin özüne ilişkin vergi alacaklısı ile vergi borçlusu arasında hukukten tartışma konusu yapılabilecek hususlarda ortaya çıkar. Taraflardan biri işlemde sakatlık olduğunu ileri sürerken karşı taraf işlemin hukuk kuralları çerçevesinde düzgün olduğunu iddia eder. Bu tür tartışmalar 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, bir vergi suçunda kast, ağır kusur gibi unsurların bulunup bulunmadığı vb. gibi konulardan doğar. İşte maddi olayı irdeleme farklılıkları ile yasa hükümlerinde yorum farklılıklarından doğan bu tür çekişmelerde, ortada kolayca görünen bir hatanın varlığı düşünülmemeyeceğinden bizim sistemimizde işlemde sakatlık bulunup bulunmadığı yolundaki tartışmanın yargı organlarında karara bağlanması öngörülmüştür.¹⁶ Vergi hatalarının idarece res’ en veya mükellefin başvurusu üzerine düzeltilmesi mümkün iken, vergiye ilişkin hukuki uyuşmazlıkların çözüm yerleri doğrudan doğruya vergi yargısı organlarıdır.¹⁷

Konuyla ilgili Danıştay’ca verilen bazı örnek kararlar şunlardır:

“Tarhiyat öncesi uzlaşılan vergi için gecikme faizi alınıp alınmayacağı hususu vergilendirme hatası kapsamına girmez.”¹⁸

¹⁶ Mahmut Sekdur, “Vergi Hataları”, *Mali Hukuk Dergisi*, Sayı:66 Kasım-Aralık 1996 S.38

¹⁷ Sekdur, 1998, a.g.m., S.95

¹⁸ Dn. 9. Daire.10.11.1992 Tarih ve E:1990/2745, K:1992/2409

“Bir işyerinin vergi konusuna girip girmediği ve işletmecilerinin bu işyerinden dolayı mükellef olup olmayacağı gibi hususlar, V.U.K.’ nun 118. maddesine giren açık bir vergilendirme hatası olmayıp, hukuki bir uyumsuzluk niteliğindedir.”¹⁹

Bu konuya ilişkin bir örnek bir Danıştay kararı şu şekildedir:²⁰

Kamyonu ile yapmış olduğu kaza nedeniyle ödemediği tazminatı gider yazıp yazamayacağını soran mükellefe, Maliye Bakanlığı’ nca zamanında bilgi verilmemesi halinde sonraki yılda bu gidere isabet eden verginin düzeltme ve red işleminin yapılması gerekir.

Bilindiği gibi, 193 sayılı G.V.K.’ nun 40/3. maddesinde, işle ilgili olmak şartıyla mukavelenameye veya ilama veya kanun emrine istinaden ödenen zarar, ziyan ve tazminatların safi ticari kazancın tespitinde gider yazılacağı hükme bağlanmıştır.

Bu durumda ortaklık halindeki nakliyecilik faaliyetinden ve boru fabrikası acenteliğinden dolayı gelir vergisi mükellefi olan adı geçen nakliyecilik faaliyetinde kullandığı kamyonun 1979 yılında yapmış olduğu kaza dolayısıyla, kazada zarar gören tarafa ödemiş olduğu tazminatı hissesi oranında gider yazması mümkündür.

Ancak mükellef söz konusu tazminatın gider yazılıp yazılamayacağı konusunda Bakanlığa başvurmuş ancak haberleşmedeki aksaklık nedeniyle yükümlüye zamanında haber verilememiş, dolayısıyla yükümlü ödemediği tazminatı 1979 yılı hesaplarına gider olarak intikal ettirememiştir. Bu nedenle yükümlünün 1979 yılında ödemediği ancak, kayıtlarına gider olarak intikal ettiremediği tazminatın hissesine düşen kısmı üzerinden 1979 yılı ile ilgili olarak gerekli düzeltme ve red işleminin yapılması uygun görülmüştür.

Vergi hatalarının hukuki nitelikleri ve hukuki sınırları belirtildikten sonra bu hataların idari aşamada çözümlenmesine yönelik çözüm yolu olan ve çalışmamızın ana temasının bir parçası olan düzeltme müessesesinin hukuki niteliklerini, başta anayasal açıdan olmak üzere incelemek yerinde olacaktır.

¹⁹

Dn. 7. Daire.12.11.1980 Tarih ve E:1979/1987, K:1980/1372

²⁰

Maliye Bakanlığı Muktezası Tarih:27.11.1980 Sayı:1.2126-39-50

1.4. Düzeltme Talebinin Hukuki Mahiyeti

Genel anlamıyla bir idari uyuşmazlık, daha özel anlamıyla bir vergi uyuşmazlığı olan vergi hatalarının idari aşamada çözümünü sağlayan düzeltme işleminin hukuki niteliğine geçmeden önce, bu işlemin ne olduğu üzerinde durmak faydalı olacaktır. Her türlü idari işlem ve eylemlere karşı yargı yolu açıktır. Bu ilke doğrultusunda vergi idarelerinin yaptığı işlemler de buna dahildir.

Düzeltme talebi de, türlü şekillerde ortaya çıkan vergi ve vergilendirme hatalarının V.U.K. 'da belirtilmiş usuller doğrultusunda düzeltilmesinin talebidir. Düzeltme işlemi idarenin mükellef aleyhine yapmış olduğu hatalı bir idari işlemin giderilmesine yönelik yeni bir idari işlemdir. Düzeltme, idarece hatayı görerek res 'en yapılabileceği gibi mükellefin başvurusu ile de yapılabilir. V.U.K.' un düzeltme hükümlerinden yararlanabilmek için mükellefle vergi idaresi arasındaki uyuşmazlığın vergi hatalarından doğmuş olması gerekir.²¹ Aynı zamanda düzeltmenin söz konusu olabilmesi için herşeyden önce hatanın ortaya çıkarılmış olması gerekir.

Düzeltme talebi Vergi Usul Kanunu' nun 122. maddesinde, "Mükellefler, vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler." şeklinde ifade edilmektedir. Düzeltme başvurularının postayla taahhütlü olarak gönderilmesi de kanun gereği caiz olmaktadır. Posta yoluyla düzeltme talebinde bulunulması yolunu açık olması hem mükellefler açısından hem de idare açısından kolaylık sağlayabilmektedir. Düzeltme talebi gücünü Anayasa 'dan alan ve mükellefin hak ve menfaatinin vergi idaresi karşısında yargı yolunun açık bırakılmasıyla korunması sağlanan bir başvuru müessesesidir.

1.4.1. Anayasal Açıdan Hukuki Boyutunun İncelenmesi

Kamu hukuku geneli içinde vergi hukukunun, anayasa hukuku ve idare hukuku ile temel bağlantıları vardır. Devletlerin sosyal, hukuk ve demokratik devlet olma yolundaki özenleri anayasa hukuku, vergi hukuku ve idare hukuku arasında bireyin lehine olumlu bir ittifak oluşturmuştur. Yine 1961 Anayasası'nın tüm maddeleri gözden geçirildiğinde, ortalama üçte birinin doğrudan ya da dolaylı olarak vergi kavramlarıyla ilişkilendirilebileceği görülür. Örnek olarak sosyal devlet, hukuk devleti, verginin

²¹ Y. Hürol Sipahioğlu, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Ve Yargı Yolu", **Maliye Postası**, Yıl:17 Sayı:373 15 Mart 1996 S:66

kanuniliği, ödeme gücü gibi ilkeler ile temel hak ve özgürlükler, bütçe ve planlı ekonomi ile ilgili benzeri hükümler gösterilebilir.²²

1982 Anayasası'nda ise 1961 Anayasasından pek farklı olmayarak ve onun bu konuyla ilgili bir kısım hükümlerini muhafaza ederek daha derli toplu hale geldiği söylenebilir. Ancak yürütme organına biraz daha fazla yetki verilmiştir. Örneğin Bakanlar Kurulu'na Kanun Hükmünde Kararname yapma yetkisinin verilmesi gibi..

Vergi hatalarının giderilmesine ilişkin olarak vergi dairelerine intikal eden düzeltme başvurularının yapılmasında bir kısım anayasal öğelerin etkisi bulunmaktadır. Bu öğeler bireye idare karşısında yargı yolunun açık olması güvencesiyle hak ve menfaatlerini koruma ve savunma hakkı tanımaktadır. Bu anayasal öğeler şunlardır:

1.4.1.1. İdari İşlem Ve Eylemlere Karşı Yargı Yolunun Açık Olmasının Güvencesi

İdari işlem ve eylemlere karşı bireyin korunabilmesi, iki aşamalı bir seyir izlemektedir. Bunlardan ilki, bireyi koruyucu hükümlerin anayasada düzenli olarak yerini alması ikincisi ise, uygulamada anayasa ve kanunlara riayet edilmesidir. Bunun anlamı bireyin iki taraflı güvenceye alınmasıdır. Yoksa burada önemli olan idarenin işlemlerinin yargı denetimine bağlı tutulmasını sağlayan hukuk kuramını kabul etmek değil, idarenin idari yargıyı benimsemesi ve idari yargı organlarının verdiği kararlar neticesinde kendini bağlı görmesidir. Bu aynı zamanda eşitlik ve insan haklarına ve çağdaş devlet özellikleri dediğimiz sosyal, hukuk ve demokratik devlet idesiyle de temelden bağdaşmaktadır.²³

Buna göre düşünüldüğünde T.C. 1982 Anayasası'nın 125. Maddesinde "İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır." denilmektedir. Bu bize idarenin kanuna ve hukuka aykırı bilerek veya bilmeyerek yaptığı eylem ve işlemlerinin yargısal denetiminin güvencesini getirmektedir. 125. Maddenin son paragrafında geçen ibare bize, idarenin sebep olduğu "eylem ve işlemlerinden doğan zararı ödemekle yükümlüdür" demesiyle, verdiği zarar karşılığında belli bir edimle karşılaşacağı anayasal olarak kayıtlanmıştır. Aynı maddenin dördüncü fıkrası yargının idarenin yerine

²² Ahmet Kumrulu, "Vergi Hukuku'nun Bir Kısım Anayasal Temelleri", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl:1979 C.36, sayı:14, S:147

²³ Cevat Koç, "Vergi Hatalarını Düzeltme"(Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bilim Dalı, İstanbul 1991) S:26

geçip karar vermemesini öngörmektedir. Bu fıkıyla aynı zamanda idarenin takdir hakkına tolerans tanınmıştır. Konuyu vergi hukuku boyutunda düşündüğümüzde vergilendirme işlemi idari bir işlem olduğuna göre vergi idarelerinin bilerek ya da bilmeyerek yaptığı hukuka aykırı işlemlerin düzeltilmesi gerekir. Yapılan haksız işlemin düzeltilmesi işlemi anayasa ile kayıt altına alınmak suretiyle devletin bir takım ilke ve özelliklerinden de desteğini almış bulunmaktadır. Bu ilkeleri şöyle sıralayabiliriz:

1.4.1.1.1. Sosyal, Hukuk Ve Demokratik Devlet Olma İlkesi

Sosyal Devlet, genellikle “vatandaşların sosyal durumlarıyla, refahlarıyla ilgilenen, onlara asgari bir yaşama düzeyi sağlamayı ödev bilen devlet” diye tanımlanır.²⁴ Bu refah devleti tanımı ile de uymaktadır. Sosyal devletin amaçları, sosyal adalet ülkesi, sosyal refah ülkesi, sosyal güvenlik ülkesidir.²⁵ Sosyal devletin somut olarak gerçekleşmesi demek, bir toplumda zayıfların ezilmesine, toplumda dengesizliklerin ortaya çıkmasına engel olmak, ulusal gelirin adalete uygun biçimde dağıtılmasını sağlamak gibi benzeri amaçlar gütmeye orantılıdır.²⁶ Sosyal hukuk devleti güçsüzleri güçlüler karşısında koruyarak gerçek eşitliği, yani sosyal adaleti ve böylece toplumsal dengeyi sağlamakla yükümlü devlettir.

Sosyal devlette vergilendirmenin kamu giderlerine karşılık bulmak olan geleneksel mali amacının yanı sıra ekonomik amaçları da önem kazanmaktadır. Anayasanın 73. Maddesi'nin birinci fıkrası herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğunu hükme bağlamaktadır. Öte yandan 1961 Anayasasında yer almayan 1982 Anayasasındaki, “vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır.” hükmü (m.73, f.2), vergilendirmenin sosyal amacı açısından yasama organına yol gösterici niteliktedir.²⁷

Sosyal devlet vergilendirme aracını bir yandan sosyal adaletin, gelirin ve servetin yeniden dağılımının gerçekleşmesinde, diğer yandan da planlı kalkınma için gerekli

²⁴ Mümtaz Soysal, 100 Soruda Anayasanın Anlamı, (7. Baskı. İstanbul: Gerçek Yayınevi, 1987)

S:231

²⁵ Bekir Balta, İdare Hukuku, (Ankara :A.Ü. Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:326, 1970)

S:113

²⁶ Soysal, a.g.e. S:234

²⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s:52

özendirici tedbirleri alırken kullanmaktadır. Ancak bu hedefler birbirine ters düşen tedbirleri gerektirdiğinden çoğu kez çelişmektedir; dolayısıyla sosyal devlet ilkesinin ne dereceye kadar hukuki bağlayıcılığa sahip olduğu sorunu ortaya çıkmaktadır.

Mali güce göre vergilendirme sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir. Mali güce göre vergilendirme kişilerin ekonomik ve kişisel durumları göz önüne alınarak vergilendirilmeleridir. Bu ilkeye uyulması ile vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı da sağlanır. Mali güce göre vergilendirme ilkesi dar anlamda vergi için geçerlidir. Vergiler dışındaki mali yükümlülüklerde kısmen de olsa karşılık ve yararlanma ilkesi geçerli olur. Çünkü bu yükümlülüklerle konu olan hizmetlerin kişiler yönünden özelleştirilmesi ve mali bir karşılığa dayandırılabilmesi olanağı vardır. Anayasanın 73. Maddesinde vergilerin mali gücüne göre konulacağını hükme bağlamakla beraber, mali gücün tanımını yapmamış ve hangi göstergelere göre belirlenebileceğini öngörmemiştir.

Sosyal devletin vergilendirme yolu ile ekonomiye müdahale etmesinde temel amaç, gelir ve servet dağılımındaki adaletsizlikleri giderme düşüncesidir. Vergiyi ekonomik bakımdan tarafsız bir mali araç olarak ele almamakta tersine bu aracı sosyal dengeyi sağlamak ve sosyal sınıf ve gruplar arasındaki gerginlikleri azaltmak amacıyla kullanmaktadır.²⁸

Gelirin ve servetin yeniden dağılımı konusunda yasa koyucunun takdir yetkisi mali güce göre vergilendirme ilkesine göre daha serbest ve geniştir. Gelir ve servet dağılımını olumsuz etkileyen vergi yasaları öncelikle mali güce göre vergilendirme ilkesine aykırılık taşıyacağından, bu yönü ile yargısal denetime tabi tutulabilir. Yasa organı vergilendirme yetkisini gelirin ve servetin yeniden dağılımında kullanırken temel hak ve özgürlüklerin sınırlarına dikkat etmek, ölçülü olmak zorundadır. Aksi halde sosyal devlet ilkesinin gereğine uymaya çalışırken hukuk devleti ilkesinin ihlal edilmesi olasılığı ortaya çıkabilir.²⁹

Hukuk devleti, “tüm etkinliklerinde hukukun üstünlüğü ilkesine ve yargı denetimine bağlı kalan devlet” şeklinde tanımlanabilir. Hukuk devletinin tüm öğelerini içeren bir tanım vermek olanaksızdır. Ancak yazında hukuk devletinin belli başlı şu nitelikleri üzerinde durulmaktadır: yasal idare ilkesi, yasaların genelliği ilkesi, yasa önünde eşitlik ilkesi, kazanılmış haklara saygı ilkesi, temel hak ve özgürlüklerin

²⁸ aynı, s:54
²⁹ aynı, s:57

güvence altına alınması, yargı bağımsızlığı ve tarafsızlığı, yasaların anayasaya uygunluğunun yargısal denetimi, idari işlem ve eylemlerin yargısal denetimi ve devletin mali sorumluluğu.³⁰

Hukuk devleti kavramı vergi hukuku açısından sınır özelliği taşımaktadır. Çünkü devlet vergilendirme yetkisi aracılığı ile kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale etmektedir. Hukuk devletinde vergilendirme yetkisinin yasama ya da yürütme organı tarafından keyfi olarak kullanılması önlenmeye çalışılır. Bu konuda yargıya da görevler düşmektedir.

Hukuk devletinin belli niteliklerinden biri olan yasal idare ilkesi, vergi hukuku alanında, Anayasanın 73. Maddesi'nin üçüncü fıkrasında yer alan, "vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır" hükmü dolayısıyla daha sağlam bir güvenceye sahiptir. İdare hukukunda yasal idare ilkesi, idarenin yasa yanında tüzük, yönetmelik ve diğer düzenleyici işlemlere de uygun davranmasını ifade eden bir içerik taşımaktadır. Vergi hukukunda vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olayın yasada açık olarak belirtilmesi zorunluluğu yasallık ilkesinin bir uzantısıdır.

Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkeleri geleneksel vergi adaleti ilkeleridir. Vergilendirmede genellik ilkesi bir toplumda yaşayan herkesin mali gücüne göre vergi yükümlüsü olmasını gerektirir. Vergi yasalarının genel nitelikte olması gerekir. Başka bir deyişle bu yasalar sadece şekli yasa değil, aynı zamanda maddi yasa özelliği de taşımalıdır. Böylece yasama organı şekli anlamda bir yasa ile kimliği belli kişilere mali yükümlülükler yükleyemez. Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel haklarını etkileyen yasaların genel olmasını zorunlu kılar. Bu anlamda vergilendirmenin genel olması, eşit olmasının da ön koşuludur. Ancak vergilendirmede eşitlik ilkesi daha geniştir.

Vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkelerini gerçekleştirme konusunda ilk görev yasama organına düşer. Yasa koyucunun vergi yükümlüleri veya vergi konuları bakımından ortaya çıkan fiili eşitsizliklerin tümünü gözönünde bulundurabilmesi olanaksızdır. Yasa koyucu bu konuda takdir yetkisine sahiptir. Ancak bu takdir yetkisi Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tabidir. Anayasa Mahkemesi, takdir

30

aynı, s:39

yetkisinin keyfi olarak kullanılıp kullanılmadığını, eşitlik ilkesine aykırı görünen durumların haklı bir nedene dayanıp dayanmadığını denetleyecektir.³¹

Yasa koyucu, ekonomik, sosyal, kültürel ve sağlık politikaları ile vergi tekniğine ilişkin kolaylaştırıcı nedenlerle eşitlik ilkesine istisnalar getirebilir. Bu istisnalar anayasanın diğer kurallarına dayanıyorsa eşitlik ilkesinden sapmalar geçerli sayılabilir. Örneğin ekonomik kalkınmaya yönelik yatırımları ve ihracatı teşvik için getirilen düzenlemeler(Ana.,m.166), tarımın ve çiftçinin korunmasına yönelik(Ana.,m.45) düzenlemeler eşitlik ilkesinden ayrılmayı zorunlu kılmakla beraber anayasanın diğer hükümlerinde öngörülen amaçların gerçekleşmesini hedef almışlardır. Bunun gibi vergi hukukunda kabul edilmiş olan tahakkuk ve tahsil zamanaşımı, vergi borçlarını zamanında ve düzenli ödeyen yükümlüler açısından eşitsizliğe neden olmaktadır. Bu eşitsizliğin kaynağı ise kamu yararı ve hukuk politikası düşünceleridir. Ayrıca uzlaşma yoluyla tahakkuk eden vergi, normal yasal usule uygun olarak tahakkuk etmesi gereken vergiye göre farklılık göstereceğinden eşitlik ilkesine aykırılık taşır. Vergilendirmede eşitlik ilkesi bazen belirli bir hukuk kuralı dolayısıyla değil de fiili bazı durumlar nedeniyle bozulmaktadır. Vergi denetiminin yetersizliği ve eksikliği vergilendirmede eşitlik ilkesini bozmaktadır. Çünkü vergi yükümlülerinin ancak bir kısmı denetlenebiliyorsa yükümlüler arasında haklı bir nedene dayanmayan ayırım yapılıyor demektir. Aynı durumdaki iki kişiden birinin vergi kaçırması, diğerinin vergi ödemesi, eşitlik ilkesinin en tipik ihlalidir. Baskı grupları da sosyo- politik bir etmen olarak fiili eşitsizliğe yol açabilmektedir.

Hukuk devleti ilkesi, kişilerin temel hak ve özgürlüklerinin güvence altına alınmasını gerektirir. Devlet vergilendirme yetkisini kullanırken kişilerin çeşitli hak ve özgürlüklerini sınırlandırabilir. Temel hak ve özgürlüklerin vergi yasaları ile de olsa sınırlandırılması ölçsüz ve aşırı boyutlara ulaştığı takdirde, bu hak ve özgürlükler kullanılamaz hale gelebilir veya bu hak ve özgürlükler konusuz kalabilir. Vergi yasalarıyla bir kısım vergi doğurucu olayların özendirilmesi, önlenmesi veya caydırılması amaçlanmaktadır. Vergiyi doğuran olay caydırılmak istenirken temel hak ve özgürlükler zedelenebilir.

Hukuk devletinin hukuki güvenlik ilkesi, herkesin tabi olacağı hukuk kurallarını

³¹

aynı, s:41

önceden bilmesi, tutumunu ve davranışlarını buna göre güvenle düzene sokabilmesi anlamına gelir. Kişilerin davranışlarını düzenleyen kurallar onlara güvenlik sağlamalıdır. Bu güvenliğin sağlanabilmesi herşeyden önce, devletin kendi koyduğu hukuk kurallarına kendisinin de uymasına bağlıdır. Hukuki güvenlik ilkesi, vergilendirmenin belirliliğini, vergi hukukunda kıyas yasağını ve vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkelerini de içermektedir. Belirlilik ilkesi vergilerin miktarlarının, tarh ve tahsil zamanlarının ve biçimlerinin hem idare, hem de kişiler yönünden belli ve kesin olması anlamına gelir. Vergilerle ilgili kurallar ve işlemler açık ve anlaşılabilir olduğu ölçüde keyfilik önlenecektir. Bu ilke bir yandan yükümlülerin hukuki güvenliğini korurken diğer yandan da vergi idaresinde istikrarı sağlamaktadır.

Vergilerin yasallığı ilkesi ve idarenin vergiyi doğuran olayla bağlılığı belirlilik ilkesinin ön koşuludur. Yasa koyucu tipleştirme yaparken belirsiz, çift anlamlı ve içerikten yoksun kavramlar kullanmamalıdır. Vergi yükümlülerinin hukuki güvenliklerinin sağlanabilmesi için kişisel vergi yükünün açık olarak önceden hesaplanabilmesi ve tahmin edilebilmesi gerekir. Ayrıca belirlilik için vergi yasalarının dilinin de açık ve yalın olması zorunludur.³²

Hukuki güvenlik ilkesi vergi yasalarının geçmişte meydana gelen olaylara uygulanmamasını gerektirir. Kişiler gelecek dönemlere ilişkin planlarını yürürlükteki vergi yasalarına göre yaparlar. Sonradan çıkartılan yasalarla geçmiş dönemler için vergi yükünün arttırılması, yükümlülerin devlete ve hukuki düzenine olan güvenlerini sarsar, ekonomik ve ticari hayatta bulunması gereken belirlilik ve istikrar bozulur.1982 Anayasasında vergi yasalarının geriye yürümezliği ilkesi ile ilgili bir hüküm bulunmamasıyla beraber Anayasa Mahkemesi, geriye yürütülen vergi yasalarını hukuk devleti ilkesi ve ölçülülük açısından yargısal denetime tabi tutabilir.³³

Vergi hukukunda geriye yürümezlik ilkesi sadece vergi yasaları yönünden değil, aynı zamanda yürütme organının vergilendirme alanında düzenleme yetkisine sahip olduğu durumlarda da geçerlidir. Bakanlar Kurulu' nun yükümlülük yükleyici işlemlerle geçmiş önlemlere ilişkin mali yükümlülükler getirmesi ya da mevcutları arttırması idari işlemlerin geriye yürümezliği ilkesine de ters düşer. Aksi halde söz konusu işlem, yetki ögesi açısından sakatlanır.

32

aynı, s:46

33

aynı, s:49

Hukuk devleti ilkesi ve buna bağılı ilkelere tek başına kişiler için bir güvence oluşturmamaktadır. Yeterli güvence, bu ilkelere işlerlik kazandıracak başvurma hakkı ve yargısal denetimle sağlanabilir. Örneğin yasaya aykırı bir vergilendirme işlemi ile karşı karşıya kalan bir yükümlünün yasal idare ve eşitlik ilkelerinden yararlanabilmesi için idari ve yargısal başvurma olanaklarına sahip olması gerekir. Anayasa'nın 36. maddesi (f. 1) ile 40. maddesi hak arama özgürlüğü ve başvurma hakkı ile ilgilidir. Anayasa'nın 74. maddesi ise vatandaşların dilekçe ile yetkili idari makamlara veya T.B.M.M.' ne dilek veya şikayetlerini bildirme hakkını düzenlemiştir.³⁴

Kendisi hakkında Anayasa ve yasalara aykırı bir işlem yapılan yükümlünün bu işlemi yargı organlarına götürme hakkı vardır. Sakat vergilendirme işlemine karşı yükümlülerin mahkemeye başvurma olanağı kaldırılamaz. Vergilendirme işlemlerinin yargısal denetimi vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay tarafından gerçekleştirilmektedir. Anayasa koyucu vergilendirme alanında Danıştay ve Sayıştay kararları arasında uyumsuzluklar ortaya çıkabileceğini düşünerek bu uyumsuzluklarda Danıştay kararlarının esas alınacağını belirtmiştir. (m. 160, f. 2)

Vergilendirme yetkisinin yargısal denetiminin ikinci yönü de vergi yasalarının Anayasa yargısının denetimine tabi olmasıdır. Türk hukukunda vergi yasaları da diğer yasalar gibi Anayasa Mahkemesi'nin yargısal denetimine tabidir. Ancak yasaların Anayasa Mahkemesince denetimi sınırlı durumlarda söz konusu olduğundan (Ana, m. 150-152) bu denetim yaygın bir biçimde işleyememektedir. Anayasa'nın 152. Maddesinde düzenlenen anayasaya aykırılığın itiraz yolu ile ileri sürülmesi vergi yasaları yönünden de söz konusu olabilecektir. Ancak bir yasa hükmünün anayasaya aykırı olduğunun ya bir mahkemece res'en düşünülmesi veya dava sırasında taraflardan birinin ileri sürdüğü aykırılık iddiasının davaya bakmakta olan mahkemece ciddi bulunması gerekir.

Demokratik devlet, biçimsel olarak belli başlı özelliklere sahiptir. Bunlar seçim ve temsil, genel ve eşit oy, çoğunluğun yönetim hakkı, azınlığın korunması ve çoğunluğun sınırlanması, devlete karşı bireysel temel haklar ve yasalar önünde eşitlik ilkesinden ibarettir.³⁵

Anayasa'nın 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti'nin niteliklerinden biri de

³⁴ aynı, s:51

³⁵ Soysal, a.g.e s:267

demokratik devlet olmasıdır. Demokratik devleti sosyal ve hukuk devleti ilkesinden ayırmak mümkün değildir. Çünkü bir devletin demokratik olması, insani değerleri barındırmasına bağlıdır. Örneğin klasik demokratik devlet anlayışında devletin kişi hayatına müdahalesinin en aza indirilmesi, kişi hak ve özgürlüklerinin anayasada açıkça belirtilmesi ve idare birimleri küçültülerek, mümkün olduğu kadar çok sayıda insanın yönetime katılması ya da ilgilenmesi gerektiğini öngörmektedir.³⁶

İdarede demokrasi, halkın devlet idaresinde etkili olması anlamına gelir. Bunun için idarenin halkı aydınlatması, halk tarafından gelen tepkileri göz önüne alması gerekir. Vergilendirme devletle halkı en somut biçimde karşı karşıya getiren bir işlem olduğundan idarede demokrasi bu alanda önem kazanmaktadır. Vergi hukukunda, idarede demokrasi hedefine yönelik çeşitli mekanizmalar vardır. Herşeyden önce beyanname yöntemi, yükümlülerin kendileri için yapılacak tarh işlemine katılmaları anlamına gelmektedir. Ancak bu konuda fazla ileri gitmek yarardan çok sakınca getirebilecektir. Yükümlülerin beyanları idare tarafından denetlenmediği ya da eksik denetlendiği takdirde, bu kez vergilendirmede yükümlü kesiminden gelen bir keyfilik söz konusu olacaktır.³⁷

Birey ya da vergi mükelleflerinin idareyle ortaya çıkan uyuşmazlıklarında haklarını koruyabilmek ve yapılan haksız işlemin düzeltilmesi işlemi anayasa ile kayıt altına alınmak suretiyle devletin bu ilke ve özelliklerinden de desteğini almıştır. Vatandaşlar bu ilkelerin güvencesiyle haklarını korumak ve aramak imkanına sahiptir.

1.4.1.1.2. Anayasa' nın 73. Maddesi'nin Vergilemeye Dair İlkeleri

Vergilendirme, devletin, kişisel hak ve özgürlük alanlarına yönelttiği en etkili müdahalelerden biri olduğundan anayasada güvenlik altına alınması zorunludur.

Anayasamızın “vergi ödevi” başlığını taşıyan 73. Maddesine göre “Herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür.”Ancak burada mali gücün ne olduğu konusunda bir ayırım getirilmemiştir. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Yine bu maddenin üçüncü fıkrası hükmü gereğince vergi hukukunda yasalar temel kaynak niteliği taşır.

³⁶ Fevzi Demir, Şükrü Karatepe , *Anayasa Hukukuna Giriş*, (Bilgehan Basımevi, İzmir 1986)

S:42

³⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s:37

Anayasa'nın 73. ve 167. maddelerinde sayılan haller dışında vergi benzeri mali yükümlülükler, sadece T.B.M.M. tarafından konulur, değiştirilir veya kaldırılır. 167. Maddesine göre “dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri mali yükümlülükler dışında ek mali yükümlülükler koymaya ve bunları kaldırmaya kanunla Bakanlar Kuruluna yetki verilebilir.”³⁸

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Bakanlar Kurulu'na verilebilir.³⁹

Anayasanın adı geçen kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere yasama yetkisinin istisnaları görülmektedir. Önemli olan bu hassas dengenin bozulmamasıdır. Kanun koyucunun vergi ile ilgili hatalı kanun yapılması durumunda, gücünü anayasadan alan anayasa mahkemesi müdahale ederek kanunun ilkelere uygun yapılmasını sağlar. Anayasa mahkemesi, yürütmeye tanınan hak ve yetkilerin yürütmece kullanılmasında anayasaya uygunluğunu denetleyen mercii durumundadır. Yürütme organının yasama organının yetkisine benzer yetkilerle donatılması demokratik, sosyal ve hukuk devleti anlayışıyla bağdaşırılığı sorunu bu yüzden anayasa mahkemesine düşmektedir. Çözüm yürütme organına tanınan uygulama yetkilerinin kanunlarla çok iyi kontrol edilmesi ve keyfiliğe kaçırılmamasıdır. Bakanlar Kurulu dışında ve idari olarak nitelendirilebilen diğer organlar yalnızca uygulayıcı ve uygulamaya yönelik düzenleyici işlemler yapabilirler. Sonuç olarak yürütme organlarının yasama yoluyla kontrol edilmesi kişi hak ve hürriyetleri için bir güvencedir.⁴⁰

2. VERGİ HATALARININ KAPSAMI

Daha önce de belirttiğimiz gibi vergi hatası, Vergi Usul Kanunu' nun 116. maddesinde “vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınması” şeklinde

³⁸ T.C. Anayasası Madde:167

³⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s:14

⁴⁰ Koç, a.g.t. s:36

tanımlanmış bulunmaktadır. Bir hatanın vergi hatası sayılması için, V.U.K' un, 117. ve 118. maddeleri de tetkik edildiğinde şu hususların gerçekleşmesi gerekir :

2.1. Haksız Ve Yürütülmesi Zorunlu Bir İşlemin Olması

Vergilendirme işleminin haksız olması demek, bu işlemin hukuka aykırı olması demektir. Haksız işlem den kasıt, yapılan işlemin hukuka ve yasaya aykırılığıdır. Haksız işlem, vergi dairesi lehine ve mükellef aleyhine olabileceği gibi, tam tersi yani mükellef lehine ve vergi dairesi aleyhine de olabilir. Aynı zamanda böyle bir işlem sonucu, vergilendirme işlemi sebep ve konu unsurları bakımından sakatlanmaktadır.⁴¹

Burada hemen vergilendirme işleminin sebep ve konu unsurları bakımından sakatlanmasının ne anlama geldiğini irdelemek gerekir.

Herhangi bir somut vergi ilişkisi vergiyi doğuran olay ile başlar. V.U.K.' nun 19. Maddesine göre, "Vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar." Vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturur. Vergi işleminde hukuki sebep yürürlükteki yasa hükmüdür.(soyut norm); maddi sebep ise vergiyi doğuran olaydır.(somut tip) Somut olay norma uygun olarak gerçekleşmişse sebep unsuru ortaya çıkmış demektir.⁴² Eğer somut olay yani vergiyi doğuran olay, soyut norma yani yürürlükteki yasa hükmüne aykırı ise ortaya haksız bir işlem çıkacaktır. Yani yasal dayanağı olmaksızın bir vergilendirme işlemi olacaktır. Bu da haksız işlem demektir.

Konu unsuruna bakarsak vergilendirme işlemi bir idari işlemdir ve idari işlemde konu unsuru, işlemin doğurduğu hukuki sonuç olarak tanımlanır. Açık olarak hukuka aykırılık hallerinde konu yönünden sakatlık söz konusu olur. Örneğin, gelir elde eden kişiden gelir vergisi alınır. Burada vergi tarhi işleminin konu unsurunu gelir vergisi yükümlülüğü oluşturmaktadır.⁴³ Sebep ve konu unsurları arasında illiyet yani sebep-sonuç ilişkisi doğru kurulmadığı takdirde işlem hukuka aykırı olur, esas yönünden sakatlık taşır.

Vergi idaresince 116. ve 126. maddeleri kapsamında yapılan haksız işlemin aynı zamanda mükellefin aleyhine olmak üzere **icrai olması** da gerekir. Eğer yapılan

⁴¹ Aksoy, a.g.e, s:76

⁴² Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s:87

⁴³ aynı, s:92

işlemin yürütülmesi zorunlu değilse ve mükellefin mamelekinde bir azalma meydana getirmeyecekse bu durum söz konusu olabilecek bir davayı sonuçsuz bırakacaktır.

Danıştay bir kararında “213 sayılı kanunun 116. ve 126. Maddeleri çerçevesi içinde alınmış yürütülmesi zorunlu bir idari karar veya işlemin varlığından bahsedebilmek için yükümlüler tarafından önce düzeltme(iade) yapmaya yetkili vergi dairesi müdürlüğüne başvurulmasının gerekli olduğu, bu başvuru olmadan, dolayısıyla icrai nitelikte bir işlem tesis edilmeden, fuzulen ödendiği iddia edilen verginin iadesi isteği ile doğrudan vergi mahkemesinde açılan davanın vergi mahkemesince incelenme yeteneği yoktur” şeklinde bir kararı da vardır.⁴⁴

2.2. Haksız İşlem Sonucunda Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması

Eğer yapılan işlem verginin fazla veya eksik istenmesine veya alınmasına neden olmuyorsa yani vergi miktarına etki etmiyorsa bu tür işlemleri vergi hatası saymak mümkün değildir. Çünkü bir işlemin vergi hatası sayılabilmesi için mutlaka vergi miktarının haksız bir işlem sonucu artması veya azalması gerekir.

2.3. Haksız İşlemin Kanunda Sayılan Hata Türünden Olması

Haksız bir vergilendirme işlemindeki sakatlığın, vergi hatası olarak nitelendirilebilmesi için V.U.K.’ nun 117. ve 118. maddelerinde öngörülen bir hata dahilinde olması gerekir. Aksi halde bu sakatlığı vergi hatası saymak mümkün değildir.⁴⁵ V.U.K.’ un 117. ve 118. maddelerine girmeyen yanlış vergi işlemleri ise, vergi hatasına özgü düzeltme prosedürüne tabi bulunmamaktadır.⁴⁶

2.4. Hatanın Hem Vergi Dairesi Hem Mükellef Tarafından Yapılabileceği

Bir vergilendirme işleminde, vergi hatası türünde bir sakatlıktan bahsedebilmek için işlem kesin ve yürütülmesi zorunlu bireysel bir işlem niteliğinde olması gerekir. O halde, kesinlik arz etmeyen ve vergi tarh işlemine hazırlık niteliğinde olan ön işlemlerde

⁴⁴ Dn.7.Daire 23.12.1985 Tarih,E:1984/141,K:1985/3333

⁴⁵ Aksoy, a.g.e. s.77

⁴⁶ Ekrem İspir, Tahsin Yağmurlu, Yılmaz Özbalcı, **Vergi Usul Kanununun Uygulanmasına İlişkin Danıştay Kararları** (Ankara: Feryal Matbaası 1985) s:194

yapılan yanlışlıkları vergi hatası saymak mümkün olmaz. İdarenin düzeltme yetkisini kullandığı genel idari işlemlerdeki sakatlıkların da düzeltme kapsamına girmesi söz konusu değildir.

Vergilendirme ilişkisinde taraflar mükellef ve vergi idaresi olduğuna göre hata her iki taraftan da kaynaklanabilir. Mükellef yapmış olduğu beyanlarında kendisinden kaynaklanan bazı hatalar nedeniyle veya idare mükellef adına salınan vergilerde kendisinden kaynaklanan bazı hatalar yapabilir. Bu hatalar, yasada öngörülen kriterlere uygunluk çerçevesinde düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenebilir.

3. VERGİ HATALARININ TÜRLERİ

Bir verginin tahsil edilebilir safhaya gelmesi için, önce vergi alacağının doğması, sonra tarh,tebliğ ve tahakkuk safhasından geçmesi gerekir. Bu safhalarda mükellef ve vergi idaresi tarafından hazine lehinde veya aleyhinde maddi hatalar yapılabileceği gibi, verginin mükellefi ,vergilendirme dönemi ve bunlara benzer yönlerden tespit hataları da yapılabilir. Vergi alacağının teşekkülünü etkileyen hatalar, düzeltme hükümleri dairesinde ıslah edilir.⁴⁷

Vergi Usul Kanununda vergi hataları , **hesap hataları** ve **vergilendirme hataları** olmak üzere iki gruba ayrılmış bulunmaktadır.

3.1. Hesap Hataları

V.U.K.' nun 117. maddesinde üçlü bir sınıflamaya tabi tutulan hesap hataları, verginin miktarını etkileyen maddi hatalardan veya verginin birden fazla istenmesi veya alınmasından doğabilmektedir. Hesap hataları maddede tahditli sayılmış olduğundan, bunlar dışında kalan yanlışlıkların düzeltilmesi, kanuna aykırı düşecektir.⁴⁸ Vergi miktarını etkileyen hesap hataları kolay görülebilen basit aritmetik yanlışlıklardan doğmaktadır. Hesap hatalarının idari işlemin konu unsurundaki sakatlığa ilişkin olduğu söylenebilir.⁴⁹

⁴⁷ Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları** (Ankara 1988) S.203

⁴⁸ Kızılot, a.g.m, s:8

⁴⁹ Sekdur M., 1998, a.g.m. S.95

3.1.1. Matrah Hataları

Matrah hataları, vergilendirmeye ilgili belgelerde ,matraha ilişkin olarak yapılan maddi hatalardır. Bunlar genellikle matematik hatalarından oluşur.⁵⁰ V.U.K.' un 117/1 maddesine göre matrah hataları, vergilendirmeye ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda, matraha ilişkin rakamların ya da indirimlerin eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır. Matrah hataları, genellikle basit yanlışlıklardan doğmaktadır. Örneğin, istisna uygulanmamış veya gayrisafi iratlardan götürü gider düşülmemiş olması vs. hatalardır.⁵¹

Matrahın saptanmasına ilişkin öyle bazı konular vardır ki bunlar yoruma bağlı ya da tartışma götürür nitelikleri olması nedeniyle, hata kavramının dışında kalır. Örneğin, kurumlar vergisinde örtülü kazanç ve örtülü sermayeye ilişkin iddialar, takdir komisyonlarınca takdir olunan matrahlar ya da değerler, belli bir gelir unsurunun toplamaya tabi olup olmadığı gibi konular, nitelikleri gereği tartışılabilir, yargı organınca irdelenip yasa hükümlerinin yorumlanması ile açıklığa kavuşacak hukuki uyumsuzluk örnekleridir.⁵²

Matrah hatalarına çok basit bir örnek vermek gerekirse, K.D.V. 'de satış bedelinin yanlış gösterilmesi, indirilecek vergilerin eksik indirilmesi veya hiç indirilmemiş olması, matrah hatasıdır. Burada dikkat edilmesi gereken nokta,matrah hatası sebebiyle düzeltme yapılabilmesi için, hatanın bir değerlendirme hatası niteliğinde olmaması veya bu şekilde mütalaasının mümkün bulunmaması gerektiğidir.⁵³

Beyan esasına dayanan sistemlerde vergi, mükellefin beyanı üzerine tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Daha sonra ilave bir verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesini

⁵⁰ Konuya ilişkin bazı önemli Danıştay kararlarının ve muktezalarının özeti şöyledir:

-Murise ait traktörün varisler tarafından değerinin yanlışlıkla fazla beyan edilmesi durumunda v.u.k.'un 117.maddesinin bir numaralı bendinde yazılı matrah hatasının yapılmış olduğu kabul edilir ve düzeltilmesi yoluna gidilir.(M.B.'nın, 02.10.1998 tarih ve 6000-2148/35325 sayılı özelgesi)

-Mükellefin gayrimenkul sermaye iradını yanlışlıkla fazla gösterdiğinin saptanması durumunda, fazla beyan edilen kısma isabet eden vergilerin, düzeltme yoluyla iade edilmesi gerekir.(M.B.'nın 22.01.19680 tarih ve 3-2131-9-44/3042 sayılı özelgesi)

-Maddi hata sonucu vergi matrahının fazla saptanması durumunda, bu fark üzerinden yapılan tarhiyatların, düzeltme hükümlerine göre terkin edilmesi gerekir.(Dn.4.D. 12.04.1978 Tarih ve E:1977/3159, K:1978/1218)

⁵¹ Kızılot, a.g.m. s:8

⁵² Şükrü Kızılot, **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**, (Ankara: Yaklaşım Yayınları, 1999) S:99

⁵³ Özbacı, a.g.e. s:205

gerektiren bir durumun ortaya çıkması halinde ise, vergi ihbarname esasına göre tarh edilir.

Tahakkuk fişinin dayanağı, mükellefçe verilen beyanamedir. İhbarnamenin dayanağı ise, vergi inceleme raporu, takdir komisyonu kararı, yoklama fişi ve tutanaktır. İşte verginin tarh ve tahakkukuna dayanak olan bu belgelerde, matraha ait bilgilerin noksan veya fazla gösterilmiş olması veya yanlış hesaplanmış olması nedeniyle meydana gelen hatalar matrah hatası sayılır.⁵⁴

Üzerinde önemle durulması gereken bir konu da matrah hatalarının sadece tahakkuk fişi, ihbarname veya bu belgelerin dayanağı olan beyanname, vergi inceleme raporu, yoklama fişi ve tutanakta yapılmış hatalar olduğu konusudur. Bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerde yapılmış hatalar ise, matrah hatası sayılmaz ve düzeltme konusuna girmez.⁵⁵

Beyanamedeki bir toplama ya da çıkarma hatası sonucu matrahın yüksek veya düşük gösterilmesi, zararların karlara takas ve mahsubunun yapılmamış olması, açıkça vergiden istisna edilmiş bulunan bir gelirin sözgelimi emekli aylığı veya devlet tahvili faiz gelirinin diğer gelirlerle birlikte beyan edilmiş bulunması, beyanname üzerinden doğru hesaplanan matrahın tahakkuk fişine yanlış aktarılması, takdir komisyonu kararlarının yanlış okunarak eksik veya fazla tutardaki matrah üzerinden tarhiyat yapılması, beyannamelerin muhtelif gelir tablolarındaki safi gelir ya da zarar tutarlarının icmal tablosuna hiç veya eksik veya fazla kaydedilmiş olması gibi yanlışlıklar, vergi matrahının eksik ya da fazla gösterilmesi sonucunu yaratan hatalardır.⁵⁶

Tüm bu açıklamalardan sonra, matrah hatalarını iki gruba ayırarak incelemek, konuya açıklık kazandırması açısından faydalı olacaktır:

3.1.1.1. Mükellefin Defter Ve Kayıtlarındaki Hatalar

Mükellefin defter ve belgelerinde yaptığı maddi hata sonucu, vergi matrahını olması gerekenden fazla olarak tespit ve beyan etmesi mümkündür. Örneğin kar zarar hesabının dönem sonundaki alacak toplamı 300.000.000 TL borç toplamı 180.000.000

⁵⁴ Nurettin Eroğlu, **Açıklamalı Ve İctihatlı Vergi Usul Kanunu** (Ankara: Sevinç Matbaası1989) S.196

⁵⁵ Eroğlu, a.g.e. s:198

⁵⁶ Şükrü Kızılot, **Vergi Usul Kanunu Ve Uygulamaları-1**, (Ankara:Yaklaşım Yayınları 1995)S:1054

TL, buna göre teşekkül eden kar 120.000.000TL olduğu halde, ticari kazanç 180.000.000 TL olarak tespit ve beyan edilmiş olabilir. Bu durumda hatanın bir matrah hatası olarak düzeltme hükümleri dairesinde ıslahı mümkün değildir.⁵⁷ Böyle bir durumda mükellefin defter ve belgeleri incelenerek, vergi inceleme raporu düzenlenir. Tanzim edilen vergi inceleme raporuna göre, gerçekten maddi hata sonucu, fazla vergi ödendiği tespit edilirse, bu rapora dayanarak fazla tahakkuk ettirilen vergi, düzeltme hükümlerine göre ıslah edilir. Ancak bu şekilde düzeltme yapılabilmesi için, vergi incelemesi sırasında başka matrah farkının bulunmamış olması gerekir.

Üzerinde önemle durulması gereken bir konu da vergi kanunları ile yapılması tamamen vergi mükellefinin tercihine bırakılmış olan durumlar için, mükellefin tercih hakkını kullanmamış olması sonucu fazla vergi ödemesi halidir. Örnek, belli bir hesap döneminde, hataen de olsa amortisman ayırmamış bir mükellef, ayrılmamış amortisman miktarının, vergi incelemesi sırasında nazara alınmasını ve matrahtan düşülmesini ve dolayısıyla fazla ödediği verginin iadesini veya bu farkın dikkate alınmasını isteyemez. Çünkü vergi kanunları amortisman ayrılmasını zorunlu kılmamış, bu hususu mükellefin ihtiyatına bırakmıştır. İşte böyle bir durumun, vergi incelemesi yapılmak suretiyle dahi ıslah edilmesi söz konusu değildir. Çünkü mükellef başlangıçta tercih hakkını kullanmış bulunup bu tercihini sonradan değiştiremez.⁵⁸

3.1.1.2. Vergi İnceleme Raporunun Dayanağı Olan Belgelerdeki Hatalar

Vergi inceleme raporunun ekleri tutanak ve diğer belgelerdir. Rapor, tutanak ve diğer belgeler bir bütün teşkil eder. Bu nedenle raporun metni, tutanak ,rapor eki ve diğer belgelerdeki maddi hatalar düzeltme yolu ile ıslah edilebilir.⁵⁹

Vergi inceleme raporunun eklerinin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hataların ise yukarıda açıklandığı üzere belli bir prosedüre tabi olarak düzeltme yolu ile ıslah edilmesi söz konusu değildir.

57

Özbalcı, a.g.e. s:206

58

Eroğlu, a.g.e., s.184

59

aynı, s.185

3.1.2. Vergi Miktarında Hatalar

Vergi miktarında hatalar V.U.K.' un 117. maddesinin ikinci bendinde, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentteki yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması şeklinde tanımlanmıştır.⁶⁰

Örneğin G.V. oranının %25 yerine %30 olarak uygulanması, konut olarak kullanılan gayrimenkule işyerlerine ait Emlak Vergisi oranının uygulanması, tevkif yoluyla ödenen vergilerin mahsubunun yapılmaması ya da yanlış yapılmış olması gibi durumlar vergi miktarının eksik veya yanlış hesaplanmasına neden olan hatalardır.⁶¹

V.U.K.' un 376. maddesine göre, ceza indiriminden yararlanarak ödenen vergi ve ceza tutarında vergi hatası varsa, bu hata düzeltme hükümlerine göre ıslah edilir. Zira, şartları kanunen tespit edilmiş olan ve mükellefin rızasını beyan ederek yapmış olduğu ödeme ise de, eğer hata yapılmamış olsaydı, mükellefin bu hükümden yararlanmak istemesi halinde ödeyeceği miktar, düzeltme yapılması halinde ödeyeceği miktar olacağından ve bu durumu engelleyen bir hüküm de mevcut olmadığından, böyle bir durumda ceza indirimi talep edilen ve ödenecek ceza miktarında yapılmış olan hatalar, düzeltme yapılarak ıslah edilir.⁶²

Bu konuda bir örnek olarak Katma Değer Vergisi'ni gösterebiliriz. Katma Değer Vergisi'nde, belli bir dönem içinde satılan mal veya yapılan hizmet üzerinden hesaplanan ve tahsil edilmiş olan vergiden, aynı dönem içinde mal veya hizmet alımları nedeniyle ödenmiş olan vergi miktarı ile bir önceki dönemde indirilmeyerek bu döneme devreden aynı nitelikteki vergi indirilir. Eğer kalan bir bakiye varsa bu vergi ilgili vergi dairesine ödenir. İndirilecek olan vergi fazla ise, bu fazlalık bir sonraki dönemde indirilmek üzere devredilir.

İşte belli bir dönemde tahsil edilen vergi veya indirilecek vergi miktarının beyanname üzerinde yanlış hesaplanmış veya gösterilmiş olması durumunda, vergi hatası meydana gelmiş olur ve bu hata düzeltme yoluyla ıslah edilir.⁶³

⁶⁰ Sekdur M., 1998, a.g.m., S.96

⁶¹ Kızılot, a.g.m., s:9

⁶² Eroğlu, a.g.e., s.192

⁶³ aynı, s:191

Yine bir örnek olarak Danıştay'ın verdiği bir kararı şu şekilde ifade edilebilir:⁶⁴

Söz konusu davada yükümlü şirket tarafından ithalat işlemlerine aracılık eden bankaya verilen beyannamenin nispi damga vergisine tabi tutulması sonucunda 1985 Mart dönemi için tahakkuk ettirilerek tahsil edilen damga vergisinin iadesi istemiyle düzeltme şikayet yoluyla yapılan müracaatı cevap vermemek suretiyle reddeden Maliye Bakanlığı işleminin, söz konusu belgenin beyanname niteliğinde olduğu, taahhüdü ihtiva etmediği, Damga Vergisi Kanununa ekli (1) sayılı tablonun IV/2 bölümünde beyannamelerin tabii olduğu maktu vergi miktarlarını gösterildiği ileri sürülerek iptali istenmektedir.

Uyuşmazlık, ithalat işlemlerine aracılık eden bankalara verilen belgenin taahhütname niteliğinde kabul edilerek nispi damga vergisine tabi tutulmasından doğmuştur.

Yükümlünün, verilen belgenin beyanname olarak kabulü ile maktu damga vergisine tabii tutulması gerekirken taahhütname niteliğinde kabul edilerek % 0,5 nispet üzerinden damga vergisi tahsil edilmesinde isabet bulunmadığı, bu nedenle iade edilmesi gerektiği yolunda düzeltme ve şikayet mercii olan Maliye Bakanlığı'na yaptığı başvuru, anılan bakanlıkça cevap verilmemek suretiyle reddedilmiştir. Dava, bakanlıkça tesis edilen menfi işlemin iptali ile fazladan tahsil edilen verginin red ve iadesine karar verilmesi isteği ile açılmıştır.

Bu dava, uyuşmazlığın 213 sayılı V.U.K' a göre açık bir vergilendirme ve hesap hatasına ilişkin olmayıp, vergi mahkemesinde incelenip karara bağlanacak nitelikte olduğu, bu durumda vergi hatası kapsamına girmeyen bir konu için yükümlünün düzeltme ve şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvurmasında yasal isabet bulunmadığından istemin cevap verilmemek sureti ile reddi yolundaki işlemde sonucu itibarıyla yasaya aykırılık görülmediği gerekçesi ile reddedilmiştir.

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu' nun kararı ile ⁶⁵; 213 sayılı V.U.K' un "Hesap Hataları" başlıklı 117. maddesinin ikinci fıkrasında, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanmasının düzeltme istemine konu yapılabilecek vergi hatalarından sayıldığı ve şirket ithalatına aracılık eden bankaya verilen beyanname üzerinden damga vergisi alınması nedeni ile, Damga Vergisi Kanunu' na bağlı (1) sayılı tablo uyarınca

⁶⁴ Dn. 9.Daire 24.03.1992 Tarih ve E:1990/3526, K:1992/1003

⁶⁵ V.D.D.G.K. 27.11.1992 Gün Ve E: 1992/194, K: 1992/402

beyannameler üzerinden maktu damga vergisi alındığı ileri sürülerek fazla ödenen kısmın red ve iadesi istemi ile düzeltme talebinde bulunulmuştur. İthalat işlemlerine aracılık eden bankalara verilecek beyannamenin incelenmesinden, bu belgenin ithalatçı kişi ve kuruluşların yapacakları ithalata ait bilgileri kapsadığı ve sadece bir bildirim niteliği taşıdığı, ilgililerin herhangi bir taahhüdünü içermediği gibi, beyannamenin dayandığı kararlar karşısında ithalatçıların herhangi bir taahhütte bulunmalarının da gerekmediği anlaşıldığı, şirketin isteminin reddi yolunda kurulan işleme karşı açılan davanın bu nedenle ve Danıştay 9. Dairesince sonuçlandırılması gerekirken, istemin V.U.K' un vergi hatalarını düzenleyen kurallarına ilişkin olmadığından bahisle reddedilmesinin yasaya uygun olmadığı gerekçesi ile 24.03.1992 gün tarihli kararı bozulmuştur.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu' nun dördüncü maddesinde, bir kağıdın tabi olacağı verginin tayini o kağıdın mahiyetine bakılarak buna göre tabloda yazılı vergisinin bulunacağı, aynı kanunun onuncu maddesinde de, nispi vergide kağıtların nev' i ve mahiyetlerine göre bu kağıtlarda yazılı belli paraların, maktu vergide kağıtların mahiyetlerinin esas olduğu hükme bağlanmıştır. Bu örnek davada söz konusu kağıtların beyanname olarak maktu damga vergisine tabi tutulması gerekirken, taahütname niteliği taşıdığı gerekçesi ile nispi damga vergisine tabi tutulmak sureti ile tahsil edilen damga vergisinin red ve iadesi istemi ile yapılan düzeltme başvurusunun zımnen reddine ilişkin Maliye Bakanlığı işleminde isabet bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle davanın kabulüne karar verilmiştir.⁶⁶

Görüldüğü gibi bu örnek davada uyuşmazlık vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması sebebi ile haksız yere fazla vergi tahsil edildiği iddiasından ortaya çıkmıştır. Söz konusu davada ilk bakışta vergi hatasına ilişkin bir tereddüt var gibi gözükse de dikkat edildiğinde yasa hükümlerine dayandırılarak müphem olmayan bir olayın söz konusu olduğu açıkça görülür. Yani bir tereddüt unsuru bulunmadığından açıkça bir hesap hatası söz konusudur. Bu nedenle davacının isteminin reddedilmesinde yasal dayanak bulunamaz. Danıştay yine bir kararında "fazla tahsil edilen meblağın iadesi için doğrudan Danıştay'a başvurulamaz" demiştir. Bu hükümle ödenen fazla

⁶⁶ Dn. 7. Daire E:1993/2999, K:1993/5180

verginin geri alınabilmesi için önce idari ve ilk derece yargı mercilerine başvurulması gerektiği ifade edilmiştir.⁶⁷

3.1.3.Verginin Mükerrer Olması

Vergi Usul Kanunu' nun 117. maddesinin üçüncü bendinde de belirtildiği üzere verginin mükerrer olması "Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için, aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır."

Vergi mükerrerliği nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için ;

-vergilendirme döneminin,

-matrahın,

-verginin aynı olması icap eder. Bunlardan sadece biri farklı olduğunda mükerrerlikten bahsedilemez. Örneğin, emlak vergisi matrahı üzerinden, gelir vergisi ile birlikte, temizlik aydınlatma resmi de alındığı durumda, vergilendirme dönemi ve matrah aynı olmakla birlikte, vergi farklı olduğu için mükerrerlik söz konusu olamaz.⁶⁸

Bir verginin mükerrerliğinden bahsedebilmek için yukarıdaki üç koşulun gerçekleşmesi gerektiği gibi, aynı vergi kanunun uygulanmış olması da gerekir. Uygulanan vergi kanunu değişik ise yukarıda belirtilen unsurlar mevcut olsa bile mükerrerlikten söz edilemez.⁶⁹

Mükerrer olarak salınan verginin önce mükellef tarafından kabul edilerek üzerinde uzlaşılması, daha sonra farkedilerek düzeltme isteminde bulunulması halinde, salınan mükerrer verginin terkin edilmesi, uzlaşma yoluyla tahsil edilen miktarın da iadesi gerekir.⁷⁰

Uygulamada sık rastlanan vergi mükerrerliğine ait en tipik örneklerden birini de bağlı oldukları vergi dairesi dışında faaliyette bulunan mükellefler için yapılan res' en tarhiyatlar oluşturur. Zira, bu mükellefler faaliyet gösterdikleri bölgedeki vergi dairesine (bağlı oldukları vergi dairesinin yetki alanı dışındaki diğer vergi dairesine) gerekli bilgiyi vermedikleri durumlarda, faaliyette bulunulan yerdeki vergi dairesi, kendi yaptığı

⁶⁷ Dn. 9. Daire E:1979/703, K:1980/1449

⁶⁸ Yılmaz Özbacı, a.g.e., S:210

⁶⁹ Eroğlu, a.g.e. s:186

⁷⁰ Kızılot, a.g.m. s:9

tespitlere göre, kendisine beyanname verilmemiş olması sebebiyle takdir komisyonuna başvurarak, gerekli takdir işlemini yaptırmak suretiyle, resen vergi tarh eder. Halbuki bu mükellefler bağlı oldukları vergi dairesine gerekli beyanı yaparak, vergilerini tarh ve tahakkuk ettirmiş durumdadırlar.

Bu durumun anlaşılması üzerine, faaliyette bulunulan yerdeki vergi dairesi tarafından yapılan res' en tarhiyatın düzeltilmesi gerekir. Yani res' en tarh edilen verginin, vergi mükerrerliği nedeniyle düzeltme hükümlerine göre ıslah edilmesi gerekir.⁷¹

Danıştay'ın buna ilişkin bir kararını örnek verebiliriz.⁷²

Dava, davacı (yükümlü şirket)tarafından şirketin 1988 yılı Ağustos ayında OYAK Ordu Pazarına yaptığı mercimek satışı nedeniyle, Ordu Pazarınca % 4 oranında kesilen zirai ürün stopajının iadesi isteminin vergi dairesince reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı' na yaptığı başvurunun yanıtlanmaması suretiyle tesis edilen olumsuz işlemin iptali istemiyle açılmıştır. Tüccar, üreticiden alım sırasında zaten G.V.K.' nın 94. maddesi uyarınca çiftçilere yapılan ödemelerden tevkifat yapıldığından söz ederek mükerrer bir vergilendirmeye hedef olduğunu belirtmiştir.

193 sayılı G.V.K' nun 25.05.1995-4108/23.md. ile değişik 94. Maddesinin onbirinci fıkrasında, zirai mahsullerin müstahsilden alımı sırasında vergi tevkifatı yapılması öngörülmüştür. Bununla birlikte, tacirden mal alan başka bir tacirin G.V.K' nun 153 sayılı Genel Tebliği'nde belirtildiği biçimde ayrıca bir tevkifat yapılması halinde, bir muameleden kanunun öngörmemesine karşın mükerrer vergi alınması sonucu doğacağından, ikinci kez tahsil edilen verginin V.U.K' un 117. maddesinde sözü edilen verginin mükerrer olması iddiasına dayanması nedeniyle vergilendirme hatası kapsamında görülüp incelenmesi ve mükerrerlik varsa bunun idarece sonuçlandırılması gerekir. M B' nin yayınladığı 153 ve 155 sayılı G.V.K. Genel Tebliği ile tüccardan zirai ürün alanların müteselsil sorumluluktan kurtulmak amacıyla tevkifat yapabileceklerinin belirtilmesi nedeniyle bu ürünlerin ikinci el satışında tevkifat yapılmış ise bunun 213 sayılı V.U.K' un "vergi hatalarını düzeltme" ile ilgili hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi gerekir. Bu nedenle bu başvurunun genel hatlarıyla yapılacak

⁷¹ Eroğlu, a.g.e. s:186

⁷² Dn. 4. Daire E:1990/101 K:1993/486

bir inceleme sonucu eğer mükerrer bir vergi alındığı saptanırsa bunun red ve iadesi gerekir. Bu nedenle mükellefin istemi hakkında verilen olumsuz işlemin iptaline ve düzeltme talebinin incelenmesine karar verilmiştir.

Bu örnek davada da görüldüğü üzere davacı daha önceden bir stopaja tabi olduğunu, ikinci kez stopaj yapılmasının mükerrerliğe neden olacağını iddia etmektedir. Bu konuda yapılacak inceleme sonucu davacının lehinde karar alınabilmesi için aynı vergilendirme dönemi içinde aynı verginin salınmış olması ve matrahının aynı olması gerekir.

3.2. Vergilendirme Hataları

Bu tür hatalar, hesap hatalarına nazaran, vergilendirme işleminin özü ve esası ile daha yakından ilgili bulunmaktadır.⁷³

Vergi Usul Kanunu' nun 118. Maddesinde “vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları” olarak tanımlayabileceğimiz bu hatalar, hukuki uyumsuzluk konusu telakki edilmeye daha yatkındır. Dört bent halinde düzenlenmiştir. Bunlar mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata, vergilendirme veya muafiyet döneminde hatadır.

3.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Mükellefin şahsında hata, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır. Vergiyi doğuran olayla hiçbir ilişkisi olmayan bir kişiden vergi istenmesi durumunda mükellefin şahsında hata karşımıza çıkar. Uygulamada pek rastlanmamakla beraber bu nitelikteki bir hatanın düzeltme ve şikayet yoluyla düzeltilmesine ilişkin başvurunun Maliye Bakanlığı'nca reddi üzerine açılan davada anonim şirketin ödenmeyen vergi borçları nedeniyle 213 Sayılı kanunun 10. maddesi uyarınca yönetim kurulu üyesi hakkında yapılan işlemin V.U.K'UN 118. maddesinin birinci bendinde tarif edilen mükellefin şahsında hata oluşturacağı şeklinde bir karar vermiştir.⁷⁴

Böyle bir durumda yapılan hata düzeltme hükümlerine göre ıslah edilir. Vergi tahsil edilmişse, alınmış olan vergi red ve iade edilir.

⁷³ Aksoy, a.g.e. s:80

⁷⁴ Dn.4.Daire 2.11.1992 Tarih ve E:1991/128 K:1992/4719

Ayrıca, vergi sorumlusundan istenecek verginin, asıl mükelleften veya mükelleften istenecek verginin vergi sorumlusundan istenmesi ya da vergi cezalarının şirket tüzel kişiliği yerine, şirketin ortaklarından istenmiş olması halleri mükellefin şahsında hata sayılır.

V.U.K'un 10. Maddesine göre “ Tüzel kişilerle, mahcur ve kısıtlıların ve tüzel kişiliği olmayanların mükellef veya vergi sorumlusu olması halinde bunlara düşen ödevler kanuni temsilcileri, tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri idare edenler ve temsilcilerince yerine getirilir. Bu ödevleri yerine getirmemeleri halinde alınamayan vergi borçları ve buna bağlı alacaklar kanuni ödevleri yerine getirmeyenlerin varlıklarından alınır. Rücu hakları saklıdır.” 346 Sayılı Kanunun 21. Maddesi ile, 6183 Sayılı Kanunun limited şirket ortaklarının şirket borçlarından dolayı sorumluluğunu düzenleyen 35. Maddesi değiştirilmiştir. Limited şirket ortakları, şirketin kamu borçlarından, şirkete koydukları sermaye kadar sorumlu durumda iken, yapılan değişiklikte sermaye payı kadar sorumlu olma sınırı kaldırılmıştır. Bu değişiklik neticesinde, limited şirket ortakları şirketin kamu borçlarının tamamından, sermaye payları oranında sorumlu duruma gelmişlerdir. Örneğin bir limited şirkete %20 pay karşılığı 1.000.000.000 TL. sermaye payı taahhüt eden ve şirkette müdür gibi bir sıfatı olmadığı gibi şirkete de hiç uğramayan bir ortak, şirketin 300.000.000 TL. vergi borcunun %20'sinden (60.000.000 TL.) sorumlu olacak(eski düzenlemeye göre 1.000.000.000 TL. idi) ve takibata uğrayabilecektir. Hiç şüphesiz ortağın takip konusu yapılması, söz konusu alacağın şirketten talep edilmiş ve yeterli malvarlığının olmaması vb. bir sebeple tahsil edilememiş olması şartına bağlıdır.⁷⁵ Danıştay nitekim bir kararında “Limited şirketten tahsil imkanı kalmayan vergi borcunun şirket ortağından istenebileceği ve uyuşmazlık hukuki nitelikte olup, vergi hatası kapsamında düzeltilemeyeceği” şeklinde bir karar vermiştir.⁷⁶ Çünkü burada her şeyden önce maddi delillerle ispat edilmesi gereken bir konu vardır. O da gerçekten tüzel kişilikten bu alacağın tahsilini imkansız kılan ve dolayısıyla ortağa başvuruyu zorunlu hale getiren koşulların gerçekleşip gerçekleşmediğidir. Bu durumda uyuşmazlık vergi hatası sayılamaz, koşulların varlığı yargısal aşamada tartışılıp çözümlenecektir.

⁷⁵ Bumin Doğrusöz, *Vergi Reformu Yorum Ve Açıklamaları*, (İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları 1998)S:20

⁷⁶ Dn. 9. Daire 30.03.1974 Tarih ve E:1972/1240 K:1974/677

Her iki kanun maddesinde kanuni temsilcilerin kanunen yerine getirilmesi gereken ödevlerin yerine getirilmemesinden dolayı sorumlu olduklarını ancak buradaki sıfatlarının mükellef olmadığından dolayı doğrudan doğruya bu kişilerden vergi istenmesi veya alınmasının bir vergi hatası olduğu sonucunu çıkarabiliriz.

Mükellefin adının veya soyadının tahakkukla ilgili fiş, cetvel, kart ve defterlere yanlış yazılmış olması durumu, mükelleften noksan veya fazla vergi alınmasına sebep olmayacağından mükellefin veya vergi sorumlusunun şahsında hata sayılmaz.

Üzerinde durulacak bir konu da tarhiyatın muhatabı olacak şahsın tayininde yanlışlığın mükellefin şahsındaki hata ile karıştırılmaması gerektiğidir. 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 şahsı muhatap alarak yaptığı tarhiyat, bu kimsenin daimi temsilci olmadığı ispat edilse dahi, tarhiyatın kazanç ve iradı sağlayanlar adına yapılması gerektiği ileri sürülerek düzeltme hükümlerine göre ıslah edilemez. Çünkü bu durumda hata mükellefin şahsında olmayıp muhatabın tayini ile ilgilidir. Bu nedenle anlaşmazlığın yargı organları tarafından çözümlenmesi gerekir.⁷⁷

Bu konuya ilişkin bir örnek karar gösterebiliriz: 31.08.1984 tarihinde, şirket hisselerini üçüncü kişilere devredip şirketle ilişkisini kesen ve yönetim kurulundan da istifa eden davacıya anonim şirketin 1984 yılına ilişkin vergi borcu nedeniyle düzenlenen ödeme emri duyurulmuştur. Ödeme emri 1989 yılında kendisine tebliğ edilen davacı, dava açma süresi geçtikten sonra 07.02.1990' da düzeltme, 16.04.1990' da şikayet başvurusunda bulunmuş, istemlerinin reddi yolundaki işleme karşı Danıştay'da dava açmıştır.

İnceleme yapan Danıştay 4. Dairesi K:1992/4719 sayılı kararında, vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle mükellef veya sorumludan fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması vergilendirme hatası olduğuna ve ödeme emri verginin tahsili amacıyla düzenlendiğine göre davacının şikayet ve düzeltme yoluna başvurmaya engel bulunmadığı, dosyada örneği bulunan Ticaret Sicil Gazetesi' nin incelenmesinden davacının, 31.08.1984'de şirket paylarını devredip, istifa ettiğinin anlaşıldığı, ödeme emrinin ise 1984'e ait olup 1985 yılı Nisan ayında ödenmesi gereken Kurumlar Vergisi

77

Eroğlu, a.g.c. s:187

için düzenlendiği, ilk taksiti Nisan 1985’de ödenecek bu vergiden dolayı şirkete düşen ödevin davacı tarafından yerine getirilmediğinin kabulü ve sorumlu tutulmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle mükellefin şahsında hata yapıldığı sonucuna varılarak işlemin iptaline karar verilmiştir. Maliye Bakanlığı bu kararı temyiz etmesine karşın, mükellefin şahsında hata yapılması sebebiyle iptal edilmesinde yasaya aykırılık görülmemiştir. Çünkü 1985 yılı Nisan ayında ödenmesi yükümlülüğü şirkete ait olduğu için söz konusu borcun ödenmemesinden davacı sorumlu tutulamaz. Bu nedenle Danıştay 4. Dairesinin 02.11.1992 günlü ve E:1991/128, K:1992/4719 sayılı kararına karşı yapılan temyiz başvurusunun reddine 22.04.1994 gününde oybirliği ile karar verilmiştir.⁷⁸

3.2.2. Mükellefiyette Hata

Açık olarak vergi mükellefiyetinin kapsamına girmeyen, vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan şahıslardan vergi istenmesi veya alınmasıdır.

Her verginin uygulama alanı, mevzuu ve mükellefi itibarıyla kendi kanununda belirtilir. Ayrıca verginin konusuna giren bir kısım mevzular ve mükellefler yine aynı vergi kanununa şahıs veya mevzu itibarıyla konulan hükümlerle, vergiden muaf veya istisna tutulur.

Bu nedenle, mükellefiyette hata bulunduğundan söz edilebilmesi için mükellefin vergiye tabi olmadığıнын veya vergiden muaf olduğunun açık bir şekilde belli olması gerekir. Tartışmaya müsait hallerde, mükellefiyette hatadan bahsedilemez ve bu hatalar düzeltme yoluyla ıslah edilemez.⁷⁹

Buna örnek bir Danıştay kararı da ”Vergiden muaf küçük çiftçi adına salınan gelir vergisi, mükellefiyette hata sayılacağından düzeltme yoluyla iadesi gerekir” şeklindedir.⁸⁰

Yine Danıştay bir başka kararında “vergi muafiyeti tanınmış kamu yararına çalışan dernekten belli bir verginin istenmesi, gelir elde eden kişiden veraset ve intikal vergisi istenmesi mükellefiyette hata örneğidir.⁸¹

Yine mükellefiyette hata konusuna bir diğer örnek de şu şekilde verilebilir:

⁷⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E:1993/118 K:1994/195

⁷⁹ Eroğlu, a.g.e. s:188

⁸⁰ Dn. 4.Daire 16.03.1984 Tarih ve E:1982/17962 K:1984/112

⁸¹ Sekdur, M., 1998, a.g.m. s:97

Damga Vergisi Kanunu' na göre vergiyi doğuran olay, verginin konusuna giren kağıtların düzenlenerek imzalanmasıdır. Pul yapıştırmak vs. şekillerde ödenebilir. Eğer bu kağıtlar imzalanmadan önce, kağıdın düzenlenmesini gerektiren muameleden vazgeçilmişse, kağıdın düzenlenmesini gerektiren neden ortadan kalkmışsa, vergiyi doğuran olay meydana gelmemiş olacaktır. Bu nedenle tahsil edilmiş verginin düzeltme yapılarak red ve iadesi gerekir.

Ayrıca damga vergisine maktu olarak tabi bulunan bir kağıda hataen nisbi usule göre fazla pul yapıştırılarak vergi ödenmişse, bu durumda düzeltme yapılarak ıslah edilir ve fazla tahsil edilen vergi red ve iade edilir.

Eğer vergiye tabi olan kağıtlar imzalandıktan sonra herhangi bir nedenle muameleden vazgeçilirse, bu durumda vergiyi doğuran olay meydana gelmiş olduğundan düzeltme konusu yapılamaz.⁸²

Danıştay' da bu tür hataya ilişkin açılan örnek bir dava da şöyle bir seyir izlemiştir:

Minibüs işletmeciliği yapan Bay (A), daha önce ortaklık halinde kamyon ve otobüs işletmeciliğinden dolayı gerçek usulde Gelir Vergisi mükellefidir. Ancak ortaklıktan ayrılarak yeniden mükellefiyet tesis ettirerek kendi başına minibüs işletmeciliği faaliyetinde bulunmaktadır. Vergi dairesince Bay (A)' nın bu faaliyeti daha önceki ortaklık halindeki işletmenin devamı kabul edilerek gerçek usulde vergiye tabi tutulmaktadır. Ancak yapılan inceleme sonucu, düzenlenen rapora göre, yükümlünün ortaklıktan ayrıldıktan sonra aynı işin devamı olan minibüs işletmeciliğinden dolayı götürü usulde vergilendirilmesi mümkün olmadığı gibi, G.V.K.' nun 48. maddesinin de ihlal edilmesi nedeniyle davacı adına 1987 yılı için res' en takdir yoluyla gelir vergisi salınarak ağır kusur ve usulsüzlük cezaları kesilmiştir. Ancak Adana 2. Vergi Mahkemesi' nin 24.04.1989 gün ve E:1988/823, K:1989/440 sayılı kararıyla ortaklıktan ayrılarak müstakil iş yapmaya başladığı taktirde aynı işin devamı olarak faaliyet gösterse bile G.V.K.' nun 47. ve 48. maddelerde yazılı şartları haiz olması kaydıyla götürü usulde vergilendirilebileceği, ancak dosyanın incelenmesinden davacının aynı işe devam ettiği halde, 48. maddede öngörülen götürü usule tabi olmanın özel şartlarını ihlal etmiş olduğundan götürü usulden istifade etme olanağı bulunmadığı gerekçesiyle

82

Özbalcı, a.g.e.,s:216

davanın reddine karar vermiştir. Davacı ise yapılan tespitin hatalı olduğunu ileri sürerek anılan kararın temyizen bozulmasını istemektedir.

Ancak yapılan inceleme sonucunda uyuşmazlık döneminde işletilen minibüs ile kasabadan şehre yolculuk yapan davacının kendi beyanına dayanarak günlük sağladığı ortalama hasılatın inceleme tutanağı ile tespit edildiği ve bütün yıl aralıksız olarak çalışmış olduğu kabul edilerek yıllık olarak hesaplanan taşıma ücreti tutarına göre, gerçek usulde gelir vergisi mükellefiyeti tesis edilerek tespit edilen matrahın üzerinden res'en cezalı tarhiyat yapıldığı anlaşılmaktadır. Anılan madde hükmünde belirtildiği üzere, bir takvim yılı içinde alınan taşıma ücreti tutarının maddede öngörülen 2.400.000 T.L' lik tutarı aştığının gerçeğe uygun şekilde tespit edilmesi gerekir. Bu nedenle bir varsayıma dayanarak tespit edilen miktar ve yeni başlanan bu işin eski ortaklığa ait işletmenin devamı olarak kabul edilemeyeceğinden gerçek usulde vergilendirilmesi mümkün değildir. Açıklanan nedenlerle Adana 2. Vergi Mahkemesi'nin 24.04.1989 gün ve E:1988/823 ve K:1989/440 sayılı kararının bozulmasına 18.01.1993 gününde oybirliği ile karar verilmiştir.⁸³

3.2.3. Mevzuda Hata

V.U.K.' un 118. maddesinin 3. bendinde açık olarak vergi konusuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması mevzuda hata olarak tanımlanmıştır. Burada sözü edilen hata mükellefin kişiliği ile ilgili değil, vergilendirilecek ekonomik unsur yönünden doğan hatalardır.⁸⁴

Vergi mevzuundaki hata dolayısıyla düzeltme yapılabilmesi için mükellefiyette olduğu gibi vergi mevzuuna girmeme veya vergiden müstesna olma durumunun açık olması, maddi şartlar veya hukuki yorum bakımından içtihadı mütehammil olmaması gerekir.

Borç verme işleminin bir defa yapılması halinde elde edilen gelir menkul sermaye iradıdır. Birden fazla yapılırsa, ticari faaliyet (bankerlik) sayılır ve gelir vergisinden başka Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi alınır. Borç para verme işlemi bir defa

⁸³ Dn. 4. Daire E:1990/2593 K:1993/138

⁸⁴ Sekdur, M., 1998, a.g.m., s.97

yapılmış olmasına rağmen, elde edilen faiz üzerinden Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi tarh edilmişse, vergi hatası vardır. Düzeltme yapılır.⁸⁵

Konuyla ilgili olarak Danıştay' a intikal eden uyuşmazlıklar hakkında Danıştay' ın verdiği bazı kararlar şunlardır :Arazisini mahsul karşılığı vererek gayrimenkul sermaye iradı elde eden mükellef adına zirai faaliyette bulunduğu nedenine dayanarak yapılan tarhiyatın vergi mevzuundaki hata dolayısıyla kaldırılması gerekir.⁸⁶

Vergilendirme işleminin dayanağı olan kanun hükmünün Anayasa Mahkemesi tarafından sonradan iptal edilmesi açık olarak vergi mevzuuna girmeyen gelir üzerinden vergi istenmesi veya alınması anlamına gelmeyeceğinden mevzuda hata olarak nitelendirilemez.⁸⁷

Danıştay bir kararında da “Bir işyerinin vergi mevzuuna girip girmediği işletmecilerin bu işyerinden dolayı mükellef olup olmayacağı hususlarının V.U.K’ un 118. maddesine giren açık bir vergilendirme hatası niteliğinde olmayıp bir hukuki uyuşmazlık niteliğindedir.” denilmiş ve böyle bir davayı hükme bağlayarak vergi hatası olmayıp hukuki uyuşmazlık konusu olduğunu ifade etmiştir.

Danıştay’ ın buna ilişkin bir örnek kararını şu şekilde özetleyebiliriz :⁸⁸

1990 yılı Temmuz ayına ait muhtasar beyanname geç verilmesine karşın verginin süresinde ödenmesi nedeniyle vergi ziyayı doğduğu gerekçesiyle kesilen kaçakçılık cezasının kaldırılması istemiyle vergi dairesi müdürlüğüne yapılan başvuruya yanıt verilmemesi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı’na başvuruya altmış gün içinde cevap verilmemek suretiyle kurulan olumsuz işlemin kendilerince verilen beyannameye göre tahakkukun yapılması ve verginin süresinde ödenmesi nedeniyle kaçakçılık cezası kesilemeyeceği ileri sürülerek iptali istemine ilişkindir.

213 sayılı V.U.K.’ un 341. maddesinde vergi ziyasının, mükellef veya vergi sorumlusunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmemesi veya eksik yapması yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade edeceği hükme bağlanmıştır. Aynı kanunun 344. maddesinde de kaçakçılık cezası ancak vergi ziyayı olursa kesilebilir şartı mevcuttur.

85

Özbalcı, a.g.e. s.213

86

Dn. 3.Daire 14.12.1989 Tarih ve E:1989/1185, K:1989/2811

87

Dn. 4.Daire 13.05.1991 Tarih ve E:1990/2917, K:1991/1745

88

Dn. 4.Daire E:1991/4613 K:1993/1722

Olayda beyanname geç verilmesine rağmen ödeme süresinde yapıldığına göre, verginin geç ödenmesinden söz edilemeyeceğinden vergi ziyayı olmadığı açıktır. Her ne kadar yukarıda sözü edilen V.U.K.' un 341. maddesinde vergi ziyayı, mükellefin veya sorumlunun vergilendirmeyle ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi olarak tarif edilmişse de aynı kanunun 25. maddesinde beyan üzerinden alınan vergilerin tahakkuk fişiyle tarh ve tahakkuk ettirileceği hükme bağlanmış, 22. maddesinde de, verginin tahakkukunun, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesi olarak belirtmiş olması karşısında, beyannamenin verilerek tahakkukun yapılmasının, ödemenin sağlanması amacına yönelik bulunduğu açık olduğundan, tahakkuktan sonra gelen ödemenin zamanında yapılması nedeniyle, olayda vergi ziyayı bulunmamaktadır.

Bu durumda, kesilen kaçakçılık cezası yasaya açıkça aykırı olduğundan isteme karşı bakanlıkça cevap verilmemek suretiyle tesis edilen olumsuz işlemde yasaya uyarlık görülmemiştir. Bu nedenle, davanın kabulünün gerekeceği düşünülmektedir.

Hüküm veren Danıştay Dördüncü Dairesince belgeler incelendikten sonra gereği düşünülmüştür. Beyanname zamanında verilmemesine rağmen vergi kanuni ödeme süresi içinde ödendiğinden vergi ziyayı olmadığı açıktır. Bu nedenle kaçakçılık cezası için kanunda belirtilen ön koşul yani vergi ziyayı gerçekleşmediğinden kararın yasal dayanağı bulunmamaktadır. Kanunda cezanın V.U.K.' un 118. maddesinin 3. bendi hükmü karşısında, mevzuda hata teşkil ettiğinden kuşku duyulamaz. Buna rağmen davacının düzeltme ve şikayet isteminin reddinde isabet bulunmamaktadır.

Bu nedenle Maliye Bakanlığı'nın olumsuz işleminin iptaline 20.04.1993 tarihinde oybirliği ile karar verildi.

3.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Yapılan Hatalar

Vergilendirme ve muafiyet döneminde hata, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik yahut fazla hesaplanmış olmasıdır.

Her verginin kendi kanununda belirtilen bir vergilendirme dönemi vardır. Gelir Vergisinde vergilendirme dönemi takvim yılıdır. 1981 yılına ait bir gelir unsurunun

1980 yılında vergiye tabi tutulması açıkça vergilendirme dönemindeki bir hatadır.⁸⁹

Diğer bir örnek de götürü usule tabi olmanın koşullarını yıl içinde kaybedenlerin ertesi takvim yılı başından itibaren değil de, bu durumun meydana geldiği takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmesi, bu tür hatalara bir örnektir. Dönem bakımından yapılacak yanlışlığın hata sayılabilmesi için, vergi hatasının genel niteliklerine uygun olarak eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınması olayının bulunması gerekir.⁹⁰

Vergilendirme dönemi bazı hallerde bir yıldan az olabilir. Özellikle işin bırakılması veya yeni işe başlanması halinde, bu duruma sıkça rastlanır. Bu gibi durumlarda vergilendirme döneminin olduğundan fazla veya eksik hesaplanmış olması, vergilendirme döneminde hata sayılır.⁹¹

Vergilendirme ve muafiyet dönemi ile ilgili yapılan hataların düzeltilmeleri gereğine ilişkin Maliye Bakanlığı'nın muktezası ve Danıştay kararları da bulunmaktadır.

Bu konuya ilişkin olarak Danıştay, “vadeli mevduatta, faizin vade sonunda ödeneceği kararlaştırılmışsa, elde etme vadenin dolması ile meydana gelir. Bunun aksine yapılan bir uygulama nedeni ile vergi kesilmesi olayı, bir vergilendirme hatası olarak nitelendirilir.” şeklinde hüküm vermiştir. Başka bir Danıştay kararında da “Muaflik koşullarını yitiren çiftçi, ancak ertesi yıldan itibaren vergiye tabi tutulabileceğinden, aksine yapılan bir işlemde vergilendirme hatası vardır.” şeklinde hüküm verilmiştir.⁹²

Görüldüğü gibi vergi hatalarının varlığından bahsedebilmenin ön koşulu tüm hatalar için geçerli olmak koşuluyla bu hatalar nedeniyle eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınması yani **vergi miktarını** etkilemesidir. Bunun dışında en küçük bir tereddüt, yoruma müteammil bir durumun olması bu hatayı bir vergi hatası kapsamından çıkaracak, bir hukuki uyumsuzluk niteliğine koyacaktır. Düzeltme ancak ve ancak vergi hataları için geçerlidir. Bunun dışında, dediğimiz türdeki hukuki uyumsuzlukların çözümü ilgili yargı organlarıdır.

⁸⁹ Özbacı, a.g.e., s:213

⁹⁰ Kızılot, a.g.m., s:111

⁹¹ Eroğlu, a.g.e., s:189

⁹² Dn. 4.Daire 16.03.1984 Tarih ve E:1982/17962 K:1984/1112

Yapılmış olan bir tarhiyatta vergi hatası bulunup bulunmadığı ve bu hatanın düzeltme yoluyla giderilip giderilemeyeceği bazı durumlarda tereddüt konusu olmaktadır. Uygulamada tereddüt konusu olan hususlardan bazıları aşağıdaki gibidir:

3.3.Vergi Hatalarında Bazı Özel Durumlar

3.3.1. Vergiyi Doğuran Olayın Mutlak Butlan İle Malul Olması

Böyle bir durumda alınmış olan vergi iade edilir. Çünkü vergiyi doğuran olayın mutlak butlan ile malul olması halinde buna dayanılarak yapılan tarh ve tahakkuk geçersiz sayılır, batıl olacaktır. Düzeltme, vergi hataları ile ilgili hükümlerle ilgili olmamakla beraber umumi hükümlere göre, sebepsiz iktisap nedeni ile yapılır.

Örneğin; bir kimse 2.000.000.000 TL. bedelle gayrimenkul almış, tapudaki işleminden önce 2.000.000 TL. emlak alım harcı ödemiştir. Sonradan satışı mutlak butlanla malul olduğu anlaşılmış, satış iptal edilmiştir. Bu durumda, tahsil edilen 2.000.000 TL' nin bir dayanağı kalmadığından iadesi gerekir.⁹³

3.3.2. Aynı Nitelikteki Matrah Farkında Şahıs Veya Dönem İtibarı İle Farklılık

Adi ortaklıklarda, aynı kaynaktan doğan matrah farkına ortaklardan birinin itiraz edip, diğerlerinin etmemesi halinde, itiraz yoluna giden adına yapılan tarhiyatın vergi yargı organları ve Danıştay' ca kaldırılması, diğerleri için düzeltme sebebi olamaz.

Aynı mükellefe ait olarak iki ayrı vergilendirme dönemi için salınan, aynı nitelikteki matrah farkına sadece bir dönem için itiraz edilirse, bu dönem bakımından vergi yargı organları ve Danıştay' ca verilecek terkin kararı, itiraz edilmeyen diğer dönemde düzeltmeyi gerektirmez.⁹⁴

Bu özel durumların yanısıra 4369 Sayılı Kanununun 82/3-e maddesiyle 29.07.1998 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılan ihtiyari toplama ve beyan konusu da özellik arz etmekte idi. Mükellef tarafından beyanı ihtiyari olan bir gelir unsurunun mükellefçe tercih hakkı kullanılarak yıllık beyannameye dahil edilmiş olması halinde, sonradan bu

⁹³ Özbalcı, a.g.e. s:217

⁹⁴ aynı, s:215

tercihten vazgeçildiği veya yanlışlıkla beyannameye dahil edilmiş olduğu iddia edilerek fazla ödenmiş olan verginin düzeltme yapılarak iadesi istenemez. Ancak yıllık beyannameye dahil edilmesi gerekmeyen bir gelir unsurunun hataen beyannameye dahil edilmesi fazla ödenen verginin düzeltme yoluyla ıslahı mümkündür. Zira bu durumda vergi matrahında hata yapılmış sayılır. Yine 4369 Sayılı Kanun ile kaldırılan aile reisi beyanına ilişkin yapılan hatalar da kaldırılmadan önce özel bir durum arz etmekteydi. Buna göre G.V.K'nın 93. Maddesine göre, aile reisi beyanına dahil edilmesi mümkün olmayan veya aile fertleri tarafından ayrıca beyan edilmesi gereken gelir unsurlarının beyannameye dahil edilerek vergilendirilmiş olması durumunda vergi matrahında hata yapılmış olur. Bu hatanın düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerekir.

3.4. Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar

Ceza hükümleri kitabının ikinci bölümünde, vergi cezalarında yapılan hatalardan kısaca söz edilerek, V.U.K.' un düzeltme hükümlerine gönderme yapılmakla yetinilmiştir. V.U.K.' un 375. Maddesiyle vergi cezalarında yapılan hatalar ve bunların düzeltilmesiyle ilgili hüküm aynen şöyledir: “Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir.”

Vergi cezalarında yapılan hatayı, vergi cezasının hesaplanması veya ceza muhatabının tespiti gibi hususlarda yapılan hatalı işlemler yüzünden haksız yere fazla veya eksik ceza alınması veya kesilmesi şeklinde tanımlayabiliriz. V.U.K.' da düzeltilmesine imkan tanınan hatalar genellikle ceza ihbarnamesinin mükellefe veya vergi sorumlusuna tebliğ edilmesinden sonra ortaya çıkan hatalardır. Yapılan hatanın mükellef veya vergi idaresi tarafından meydana getirilmiş olması, mükellef veya idare lehine/aleyhine meydana gelmesi arasında hiçbir fark yoktur. Her iki halde de düzeltme yoluna gidilir.

Vergi aslı ile ceza kesilmesi işlemlerinde vergi ve ceza hataları arasında tarhiyat bakımından ilişki olmasına rağmen, gerek bir cezalı tarhiyat işleminde gerekse vergi aslına bağlı olmayan ceza kesilmesi hallerinde bu yakınlığın her zaman için bulunacağını söylemek mümkün değildir. O halde tarhiyat konusu olayın özelliğine göre karakter kazanabilecek olan vergi cezalarında yapılabilecek hataların türlerini,

V.U.K.' un 117.ve 118. maddelerinde belirtilen esaslara göre ayrı ayrı tespit etmeye çalışmak gerekir.⁹⁵

4369 sayılı kanunun 11. Maddesiyle bölüm başlığı ile birlikte değişen ve 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren Madde 344 ile vergi ziyayı suçu yürürlüğe girmiştir. 4369 sayılı Kanunda idari para cezası ile cezalandırılan ağır kusur ve kusur suç ve cezaları kaldırılmakta, yerine bu fiillerin hepsini kapsayacak şekilde vergi ziyayı suç ve cezası ihdas olunmaktadır. Madde 341'e göre vergi ziyayı, "mükellefin veya sorumlunun vergilendirmeye ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesini veya eksik tahakkuk ettirilmesini ifade eder." Madde 344'de ise vergi ziyayı suçu tanımlanmıştır. Madde 344'e göre "vergi ziyayı suçu, mükellef veya sorumlular tarafından 341. Maddede yazılı hallerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi" olarak tanımlanmıştır. Vergi ziyayı suçu işleyenlere vergi ziyayı cezası kesilir ve bu ceza ziyaa uğratılan verginin bir katına, bu verginin kendi kanununda belirtilen normal vade tarihinden cezaya ilişkin ihbarnamenin düzenlendiği tarihe kadar geçen süre için, bu kanunun 112. Maddesine göre ziyaa uğratılan vergi tutarı üzerinden hesaplanan gecikme faizinin yarısının eklenmesi suretiyle bulunur. Vergi ziyasına 359. Maddede yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi halinde, bu ceza üç kat, bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat olarak uygulanır. Vergi incelemesine başlanmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.⁹⁶

V.U.K'un, 4369 Sayılı Kanun'un 14. maddesiyle bölüm başlığı ile birlikte değiştirilen ve 1.1.1999 tarihinde yürürlüğe giren 359. Maddesinde kaçakçılık suç ve cezaları tanımlanmıştır. Bu madde uyarınca, vergi kanunlarına göre tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter ve kayıtlarda hesap ve muhasebe hileleri yapanlar, gerçek olmayan veya kayda konu işlemlerle ilgisi bulunmayan kişiler adına hesap açanlar veya defterlere kaydı gereken hesap ve işlemleri vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak şekilde tamamen veya kısmen başka defter, belge veya diğer kayıt ortamlarına kaydedenler, defter, kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibarı ile yanıltıcı belge düzenleyenler veya

⁹⁵ Kocahanoğlu, a.g.e., s:287-288

⁹⁶ V.U.K. Madde 344

bu belgeleri kullananlar hakkında altı aydan üç yıla kadar hapis cezası hükmolunur. Maddenin b bendinde ise vergi kanunları uyarınca tutulan veya düzenlenen ve saklanma ve ibraz mecburiyeti bulunan defter kayıt ve belgeleri yok edenler veya defter sayfalarını yok ederek yerine başka yapraklar koyanlar veya hiç yaprak koymayanlar veya belgelerin asıl veya suretlerini tamamen veya kısmen sahte olarak düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar, belgeleri Maliye Bakanlığı ile anlaşması olmadığı halde basanlar ile sahte olarak basanlar veya bu belgeleri kullananlar hakkında on sekiz aydan üç yıla kadar ağır hapis cezası hükmolunur. Kaçakçılık suçlarını işleyenler hakkında bu maddede yazılı cezaların uygulanması 344. Maddede yazılı vergi ziyayı cezasının ayrıca uygulanmasına engel teşkil etmez.

Ayrıca vergi kaybına yol açana fiilin aynı zamanda hapis cezasını gerektiren fiillerden olması halinde, bu ceza üç kat olarak uygulanacaktır.

Ancak bu düzenleme cezada belirliliği ortadan kaldırmaktadır. İdarenin denetimdeki etkinsizliğinin veya inceleme sürecinin hızlandırılmamasının yahut takdir komisyonlarının iş yoğunluğu nedeniyle geç karar vermesinin sonucu, mükellefe ceza olarak dönecektir. Beyanında matrah farkı bulunan ve idare tarafından fark edilip ,üç ay sonra ceza kesilen bir mükellefin cezası ile aynı fiil dolayısıyla dört yıl sonra cezalandırılan bir mükellefin cezasında, korkunç farklar olabilecektir. Bu nedenle ceza adaletini ve cezalarda eşitliği ortadan kaldıracaktır.⁹⁷

3.4.1.Vergi Cezalarında Hesap Hataları

3.4.1.1. Matrah Hataları

Bu tür hatalar herşeyden önce, vergi aslı ile ilgili olarak yapılabilecek bir hatadır. Vergi cezalarında matrah diye bir şey yoktur. Ancak bu matrah hatasından dolayı vergi eksik veya yanlış hesaplanmak suretiyle, buna bağlı cezada da bir hataya düşülmüş olabilir. Yani matrah hatası önce vergiye sonra buna bağlı cezaya yansır.

Bununla beraber V.U.K.' un 353. maddesine göre nisbi olarak kesilen ve vergi aslına bağlı olmayan özel usulsüzlük cezalarında bir nevi ceza matrahı bulunmaktadır. Çünkü alınması ve verilmesi gereken fatura ve vesikaların alınmadığı veya

⁹⁷

Doğrusöz, a.g.e., s:15

verilmediğinin tespiti halinde her vesika için 20.000.000 TL' den aşağı olmamak üzere bu belgelere yazılması gereken meblağın veya meblağ farkının %10' u tutarında ceza kesilmektedir. Örneğin, mükellefin 300.000.000 TL. tutarında iki ayrı satış faturasını kesmediği belli olmuştur. Burada özel usulsüzlük cezası kesilirken 60.000.000 TL. değil de başka rakam esas alınmışsa, burada vergi cezası yönünden matrah hatası vardır.

3.4.1.2.Ceza Miktarında Hata

Ceza nisbeti ve usulsüzlük cezalarına ait cetvellerin yanlış uygulanması, vergilendirme ile ilgili vesikalarda cezanın eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması gibi durumlarda bu tür bir hata yapılmış sayılır. Bu hatayı gerek vergi aslından, gerek ceza kesilmesini gerektiren olayın özelliğinden çıkarmak mümkündür.

3.4.1.3. Cezada Mükerrerlik

Vergi kanunlarına aykırı bir hareketten dolayı vergi ziyanına sebebiyet veren ve ceza kesilen bir kimseye ceza kesildikten sonra, başka bir suç doğuran olay meydana gelmeden yeniden ceza kesilemez. Ceza mükerrerliğinin başlıca şartı, aynı vergi kanununun uygulanmasıdır. Eğer kanun değişirse, kanuna aykırı hareket aynı olsa bile birden fazla ceza kesilmesi mükerrerlik sayılmaz. Cezada mükerrerlik, **aynı cezanın aynı mükellefe** birden fazla tarh edilmesinden doğmaktadır. Örneğin, mükellefe 50.000.000 TL. vergi ile 25.000.000 TL. kusur cezası tarh edilmiştir. Aynı kişiye, aynı vergi veya olayla ilgili olarak 25.000.000 TL. ikinci bir kusur cezalı ihbarname tebliğ edilmiştir. İşte ikinci ceza ihbarnamesi mükerrer olarak kesilmiştir. Bunun düzeltilmesi gerekir. Çünkü bu ceza muhataba ancak bir defa tatbik edilebilir.

Burada aklımıza hemen tekerrür geliyor. V.U.K'un, 4369 sayılı kanununun 9.maddesiyle değişen ve 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe giren 339. Maddesine göre vergi ziyanına sebebiyet vermektен veya usulsüzlükten dolayı ceza kesilen ve cezası kesinleşenlere, cezanın kesinleştiği tarihi takip eden yılın başından başlamak üzere vergi ziyanında beş, usulsüzlükte iki yıl içinde tekrar ceza kesilmesi durumunda, vergi ziyai cezası %50 usulsüzlük cezası %25 oranında artırılmak suretiyle uygulanır.

Burada hemen belirtelim ki tekerrür ile mükerrerlik aynı anlamda değildir. Bir vergi suçu ancak cezası kesinleşen bir mükellefçe belli bir zaman zarfında yinelenirse,

yinelemeden dolayı tekerrür meydana gelecektir. Oysa mükerrerliğin şartları kanunda açıkça belirtilmiştir. Tekerrür ile mükerrerliği birbirinden ayırdeden en büyük kriter tekerrürün mükerrerlik koşullarından birine girmemesidir.

3.4.2. Vergi Cezalarında Vergilendirme Hataları

3.4.2.1. Mükellefin Şahsında Hata

Bir vergi cezasının asıl muhatabı ve sorumlusu yerine başka bir kimseden istenmesi veya alınmasıdır. Vergi hukukunda ceza muhatabı ve sorumluları belirtilmiştir. Ceza ancak bunlar adına kesilebilir. Ceza ihbarnamelerinde, ceza kesilen mükellefin şahsında hata yapılmış olduğunda bu hatanın düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi gerekir.

3.4.2.2. Mükellefiyette Hata

Bu hataya müstakil olarak pek rastlanmaz. Ancak olsa olsa, vergi aslına bağlı olarak kesilen cezalarda hata yapılabilir ki, burada öncelikle vergiyi ve cezayı doğuran işlemdeki temel hatanın düzeltilmesi gerekir. Zira vergiden muaf olan bir kişiden ne vergi ne de ceza istemek olanaksızdır.

3.4.2.3. Konuda Hata

Konuda, vergilendirme ve muafiyet döneminde yapılan hatalar da genellikle vergi aslına ilişkindir. Vergi cezası yönünden eğer bir hata yapılmışsa mutlaka vergi aslından yansımış olacaktır. Bu da oldukça nadir görülür.

3.5. Vergi Hatalarının Ortaya Çıkması

3.5.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması Veya Görmesi

Vergi dairelerinde tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işleriyle uğraşan memurlar bu işlemi yaparken vergi hatalarına rastlayabilirler ya da sonradan dosya üzerinde işlem yaparken hatayı bulabilirler.⁹⁸

⁹⁸

Kızılot,Ş., 1995, a.g.e., s:1065

3.5.2. Üst Memurların Yaptığı İncelemeler Sonucunda Hatanın Görülmesi

Burada üst memurdan kastedilen, servis şefi, müdür yardımcısı, vergi dairesi müdürü, gelir müdürü ve defterdardır. Bunlar mükellefle ilgili bir yazıyı paraf veya imza ederken ya da incelerken hatayı görebilirler.

3.5.3. Hatanın Teftiş Sırasında Ortaya Çıkarılması

Bazen vergi dairelerinde belli aralıklarla bazı inceleme elemanlarınca daire genel biçimde teftişe tabi tutulmakta, bu arada işlemlerin doğru olup olmadığı, mükellef dosyaları ve diğer kayıtlar taranarak araştırılmaktadır. Bu araştırmalarda varolan hata ortaya çıkabilir.

3.5.4. Hatanın Vergi İncelemesi Sırasında Meydana Çıkması

Vergi incelemesi önceden yapılmış işlemlerin sonradan değerlendirilmesidir. Buna revizyon da denilmektedir. Vergi incelemesi, işlem üzerinden belli bir süre geçtikten sonra, önceden yapılmış işlemler hakkında yapılır. Vergi incelemesi mükelleflerin ödeyecekleri vergilerin doğruluk derecesini araştırma faaliyetidir. İşte vergi inceleme elemanları tarafından yapılan defter ve kayıtların incelenmesi sırasında varolan vergilendirme hataları ortaya çıkabilmektedir.

3.5.5. Mükellefin Başvurusu Üzerine Ortaya Çıkması

Vergi mükellefi veya sorumlusu verdiği belge ve beyannamelerde hata olması üzerine bağlı olduğu vergi dairesine başvurarak hatayı bildirebilir.

3.5.6. Vergi Cezalarında Hataların Meydana Çıkarılması

Yapılan bu hataların varlığı üç yolla ortaya çıkarılabilir. Hatalar genellikle yapılan bir işlemde meydana geleceğine göre, vergi ve cezalarla ilgilenen memurlar tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil gibi safhalarda bu hataları bulurlar veya görürler. Yahut onların amirleri konumunda olan servis şefi, müdür gibi kişilerin tetkiki ve incelemesi sırasında bir hatanın yapılmış olduğu görülebilir. Hatalar bir de teftiş ve vergi incelemesi sırasında görülüp ortaya çıkarılırlar. Bilhassa vergi daireleri işlemlerinin

kanun ve yönetmelik hükümlerine uygunluğunun araştırılması olan teftişler sırasında, Maliye Müfettişleri, Gelirler Kontrolörleri gibi teftiş elemanlarının belgeler üzerinde bu hataları bulmaları mümkündür.

Hataların meydana çıkarılmasının diğer bir yolu da hatanın bizzat mükellefin kendi tarafından ortaya çıkarılmış veya görülmüş olmasıdır.⁹⁹

Buraya kadar yaptığımız açıklamalarda vergi hatası kavramını, türlerini çeşitli boyutlarıyla incelemeye, yeri geldikçe Danıştay'ın verdiği kararlardan örnekler vererek konuyu pekiştirmeye çalıştık. İkinci bölümünde bu hataların düzeltilmesine ilişkin konulara değinilecektir.

⁹⁹

Kocahanoğlu, a.g.e. s.291

1.2.1. Hukuka Aykırılığın Önlenmesi

Vergi hatalarının düzeltilmesi öncelikle haksızlığa uğrayanların mağduriyetine son verir. Arzu edilen, düzeltmenin üst makama ya da yargısal yola başvurulmadan işlemi yapan idarenin kendi iradesi ile yapılmasıdır. Bu da haksız vergilemenin düzeltilmesi yanında, mükellefin vergi dairesine olan güvenini artırır. Düzeltme isteminin reddi halinde de diğer başvuru yollarının varlığı(üst makama başvuru hakkı, Danıştay,süresi içinde direkt olarak vergi davası açılması) devlete olan güveni artırır.

1.2.2. Anayasal Vergileme ilkelerine Aykırılığın Önlenmesi

Vergi mükellefi olmayan bir kimseden hatalı vergi alınması, “vergilemede yasallık ilkesi” ile bağdaşmaz. Sakat olan bir mükellefin sakatlık indiriminden yararlandırılmaması “sosyal hukuk devleti ilkesi” ile bağdaşmaz. Benzer örnekler vermek mümkündür. Sonuçta idarenin eylem ve işlemlerinin anayasaya uygunluğunun sağlanması açısından, vergi hatalarını düzeltme gereği kaçınılmaz olmaktadır.

1.2.3. Sistemin Sistemsizliğe Dönüşmesinin Önlenmesi

Vergi sisteminin kendi bütünlük ve işlerliğini koruyabilmesi, öncelikle içindeki her türlü aksaklığı yine kendi içerisinde ve kısa yoldan giderebilme yeteneğinin varlığına bağlıdır. Nitekim bu nedenle düzeltme, hatayı yapan birim(vergi dairesi) içerisinde vergi dairesi müdürünün kararı ile yapılabilir. Vergi sisteminin bütünlüğünü koruyabilmesi ve sistemsizliğe yani istenmeyen sonuçlar üreden sistemsiz, denetimsiz bir güce dönüşmesinin önlenmesi ancak yapılan hataların kaynağında ve kısa yoldan çözümü sayesinde mümkün olabilir.

İçinde düzeltme yolu bulunmayan bir vergi sisteminin, hata yapıldıktan ve dava açma süresi geçirildikten sonra durumu fark eden idare ve mükellefleri ne denli zor bir duruma sokacağı açıktır.

1.3. Düzeltmenin Kapsamı

Birinci bölümde mahiyeti ve nitelikleri açıklanan hesap hataları ve vergilendirme hataları, ister mükellef tarafından, isterse vergi dairesi tarafından yapılmış olsun,

V.U.K' daki düzeltme hükümlerine göre ıslah edilir.Düzeltilme yoluyla ıslahı istenen vergi, tahakkuk fişi veya ihbarname ile tarh ve tahakkuk ettirilmiştir.¹⁰¹

Vergi Usul Kanunu' nun 378. maddesinde “mükellefler, beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.” İfadesi kullanılmıştır.¹⁰²

İhbarnameyle yapılan tarhiyatlarla ilgili ödemeler yapıldıktan sonra da vergi hataları ortaya çıkabilir. Buna en yakın örnek itirazsız ceza indirimi ya da uzlaşma sonucu yapılan ödemelerle ilgili cezalı vergilerde de daha sonra düzeltme yapılabilmesidir.¹⁰³

Vergi mahkemesi, B.İ.M. ve Danıştay' dan geçmiş olan muamelelerde de vergi hatası bulunduğu takdirde, bu hatalar yargı kararı kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki, düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan vergi yerleri tarafından karar verilmemiş olması şarttır.¹⁰⁴

Burada önemle üzerinde durulması gereken husus, yargı organlarından geçmiş olan işlemlerde bulunan vergi hatalarının, bu yargı organları tarafından yapılmış olan hatalar değil, vergi dairesi veya mükellef tarafından yapılmış olan ve yargı mercilerine intikal ettirilen muamelelerdeki hatalardır. Yoksa doğrudan doğruya yargı organları tarafından yapılmış olan vergi hatalarının vergi dairesince düzeltme hükümlerine göre ıslahı mümkün değildir. Bu nevi hatalar vergi dairesince düzeltilemez. Bu hataların düzeltilebilmesi için vergi dairesinin ilgili yargı organından kararın tavzihini istemesi gerekir. Bu nevi hatalar yine aynı yargı organı tarafından, önceki kararın tavzih edilmesi suretiyle düzeltilir.¹⁰⁵ Düzeltmenin kapsamı hakkında yaptığımız bu açıklamalardan sonra ihbarname esasında tarh edilen vergilerin tahakkuk veya ödmeden önce geçirebileceği safhaları inceleyelim.¹⁰⁶

101 Özbalcı, a.g.e. s:96
 102 V.U.K. Madde 378
 103 Sekdur, a.g.m. s:96
 104 V.U.K. Madde 125
 105 Eroğlu, a.g.e. s:194
 106 Özbalcı, a.g.e. s:223

1.3.1. Davasız Ödeme

Yapılan tarhiyata karşı dava açılmazsa vergi, dava açma süresinin geçmesi ile ödenecek safhaya gelir. Bu durumda, tarhiyat idari veya kazai planda herhangi bir organın tasarrufuna ayrıca konu olmamıştır. Vergi hataları normal şekilde düzeltilir.

1.3.2. Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme

V.U.K' un 376. Maddesinde öngörülen ceza indirimi ile ödeme vergi dairesi ile mükellef arasında, şartları kanunen tespit edilmiş bir anlaşma şeklidir. 4369 Sayılı Kanun'un 17. maddesi ile değişen ve 01.01.1999 tarihinden itibaren geçerli olan 376. Maddeye göre " İkmalen, res'en veya idarece tarh edilen vergi veya vergi farkını ve aşağıda gösterilen indirimlerden arta kalan vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarını mükellef veya vergi sorumlusu ihbarnamelerin tebliğ tarihinden itibaren otuz gün içinde ilgili vergi dairesine başvurarak vadesinde veya 6183 sayılı Kanunda belirtilen türden teminat göstererek vadenin bitmesinden itibaren üç ay içinde ödeyeceğini bildirirse vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, müteakiben kesilenlerde üçte biri, usulsüzlük veya özel usulsüzlük cezalarının üçte biri indirilir. Mükellef veya sorumlu ödeyeceğini bildirdiği vergi ve vergi cezası farkını maddede belirtilen süreleri içinde ödemez veya dava konusu yaparsa bu madde hükmünden faydalanamaz. Bu hüküm vergi aslına tabi olmaksızın kesilen usulsüzlük cezaları hakkında da uygulanır.

Yapılan tarhiyata mükellef rıza ve muvafakatını beyan etmiştir. Buna rağmen, ceza indirimden yararlanarak ödenen vergi ve cezalarda hata bulunması halinde gerekli düzeltme yapılır. Cezada indirim müessesesi, vergi uyuşmazlıklarının yargı mercilerine götürülmeden, idari aşamada çözülmesini sağlayan bir müessesedir. Vergi uyuşmazlığının cezada indirim müessesesinin uygulanması ile idari aşamada çözümlenmesi olayında, vergi idaresi, ceza ile ilgili alacağını, bir an önce hazineye kazandırmış olmaktadır.¹⁰⁷

1.3.3. Uzlaşma Konusu Olan Tarhiyatlarda Vergi Hatası

V.U.K' un uzlaşmayla ilgili EK 6. maddesinde uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu, uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında, Danıştay dahil hiçbir mercie dava açılmayacağı hükme bağlanmıştır. Ancak uzlaşma vaki olmadığı takdirde dava açma yoluna gidilir. Bununla beraber, üzerinde uzlaşılan tarhiyatın vergi hatası taşınması halinde düzeltme yapılabilmektedir. Ancak bu hallerde uzlaşma yenilenmekte ve düzeltme uzlaşma komisyonunun ikinci kararına göre yapılmaktadır.

ÖRNEK: Aslı 150.000.000 TL. olan vergi ihbarnameye hataen 180.000.000 TL. yazılmıştır. Mükellefin talebi üzerine, vergi aslı 140.000.000 TL 'ye, 90.000.000 TL'lik cezası da 60.000.000 TL' ye düşürülmek suretiyle uzlaşma yapılmıştır. Sonradan vergi aslının 150.000.000 TL, cezasının ise 80.000.000 TL. olduğu anlaşılmış ve mükellef düzeltme istemiştir. Bu durumda uzlaşılan vergi ve ceza tutarı üzerinde, uzlaşma komisyonu dışında tasarrufta bulunulmamakta, uzlaşmanın yeniden yapılması yoluna gidilmektedir. ¹⁰⁸

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

Vergi mahkemeleri, B.İ.M ve Danıştay' dan geçmiş muamelelerde hata bulunması halinde, kararlar kesinleşmiş bile olsa normal şekilde düzeltme yapılabilir. Ancak bu organlar tarafından hakkında karar verilen vergi hataları düzeltmeye tabi tutulamaz. Bu konuda bir yargı merci kararı yoksa, yargı organlarının kararları kesinleşmiş olsa da düzeltme yapılabilir. Şu kadar ki hatalar hakkında bu yargı mercileri karar vermemiş olsun. ¹⁰⁹

1.3.5. Ödeme Emirlerine Karşı Açılan Davaların Vergi Mahkemeleri veya Danıştay'ca Reddi

Ödeme emirlerine karşı mükellefçe açılan davanın vergi mahkemeleri veya Danıştay' ca reddedilmesi, varsa tarhiyattaki hata hakkında karar verilmiş olduğunu

¹⁰⁸

Özbalcı, a.g.e., s:224

¹⁰⁹

Aksoy, a.g.e., s:83

ifade etmez. Bu nedenle ödeme emrine karşı açılan davanın reddine rağmen varsa tarihyattaki hatanın düzeltilmesi icap eder.

1.3.6. Vergi Mahkemeleri veya Danıştay Kararında Hata Bulunması Hali

Vergi mahkemeleri veya Danıştay kararlarında, rakam hatası şeklinde bir maddi hata yapılması veya kararın gerekçe kısmıyla sonucu arasında çelişki bulunması mümkün olabilir. Bu yüzden alınması gereken vergi eksik veya fazla hesaplanmış bulunabilir.

Vergi mahkemeleri veya Danıştay kararlarındaki hatalar vergi idaresi tarafından düzeltilemez. Bu kabil hallerde mahkemelerden veya Danıştay' dan kararın tavzihinin yani açıklanmasının istenmesi icap eder.¹¹⁰

1.3.7. Vergi Cezalarında Düzeltme

Vergi cezalarında yapılan hatalar vergi hataları ile ilgili esaslar dahilinde düzeltilir (V.U.K. madde 375). Kanun vergi hatalarında olduğu gibi, vergi cezalarında yapılan hatalarda da düzeltme yetkisini vergi dairesi müdürüne tanımıştır. Buradaki vergi dairesi, bizzat hatalı işlemi yapan ve aynı zamanda uygulayan ceza kesmeye yetkili vergi dairesidir.¹¹¹

1.4. Düzeltme Kapsamı Dışında Kalan Konular

Vergilendirme sürecindeki tüm uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla çözümlenmesine olanak bulunmamaktadır. Yasa ve Danıştay'ın kökleşmiş içtihadı gözönünde tutularak vergi hatalarını düzeltme süreci dışında kalan konuları aşağıdaki şekilde sıralayabiliriz:

1.4.1. Hukuki Uyuşmazlıklar

Düzeltme yolu V.U.K. 116/118. maddeler dahilindeki vergi hatalarıyla sınırlıdır. Hukuki uyuşmazlıklar bu anlamda vergi hataları değildir. Danıştay' ın yerleşmiş içtihadına göre de düzeltme yoluyla çözümlenmezler. Hukuki ihtilaflar,

¹¹⁰ İ.Y.U.K. Madde 29-30

¹¹¹ Kocahanoğlu, a.g.e., s:291

vergilendirmenin esasına ve maddi olaylara ilişkin açık olmayan hususlardan, bu olayların çok karmaşık olmasından, değerlendirmelerindeki görüş ayrılıklarından ve yasa hükümlerinin yorumundaki tartışmalardan ortaya çıkan çekişmelerdir.¹¹²

Bir işlem üzerindeki hukuksal uyuşmazlık, yargı kararı ile çözümlenmiş fakat aynı işlem üzerindeki vergi hatası çözüm dışı kalmışsa, idarenin hatayı düzeltmesi mümkündür. Çünkü vergi hatası yargı kararının çözümü dışında kalmış bulunmaktadır.¹¹³ Bu tür uyuşmazlıklar hakkında süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılmamışsa sonradan düzeltme yoluyla hak arama sürecinin harekete geçirilmesi mümkün değildir.¹¹⁴

Danıştay, vergi kesintisinin oranının belirlenmesi bakımından, bir gelirin ticari kazanç mı yoksa menkul sermaye iradı mı olduğunun tespitini, vergi ihbarnamelerinin tebliğine ilişkin uyuşmazlığı, gelir vergisinde gelirlerin birleştirilmesinin gerekli olup olmadığının tespitini, pişmanlık hükümlerinden yararlanıp yararlanılamayacağını, bir kazancın istisna hükümleri kapsamına girip girmediğini, indirim uygulanması nedeniyle fazla kesilen vergilerin geri verilmesinin gerekip gerekmediğini, hukuki uyuşmazlık olarak nitelendirilmiş, düzeltme süreci işletilerek açılan iptal davasını bu nedenle reddetmiştir. Halbuki Danıştay gelir vergisinden mahsup edilmesi gereken vergilerin mahsup edilmemesinden dolayı fazla ödenmiş olan verginin düzeltme yoluyla iade edilmesi talebini yasal kabul etmiştir.¹¹⁵

Danıştay bir kararında “Tarhiyat öncesi uzlaşma ile sonuçlanan vergi incelemesinde hata bulunduğu iddiası vergi hatası kapsamına girmez.” demiştir.¹¹⁶

1.4.2. Yargı Kararına Konu Olan Uyuşmazlıklar

V.U.K’ un 125. madde hükmü uyarınca, vergileendirme işleminin yasal aşamasından geçmiş olması onun düzeltilmesine engel değildir. Yalnız vergi hatalarının, yargı kararının çözüme bağladığı yönlerinin dışında olmalıdır. Yani kararında çözüme bağlanmamış olması gerekir. Bu kuralın iki nedeni vardır. Bunlardan

¹¹² Aksoy, a.g.e., s:91

¹¹³ Cevat Koç, “Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları”, Vergi Dünyası sayı:107 Temmuz 1990 s:62

¹¹⁴ Selim Kaneti, *Vergi Hukuku* (2. Baskı. İstanbul:Filiz Kitabevi 1989) S:137

¹¹⁵ Aksoy, a.g.e. s:92

¹¹⁶ Dn. 7.Daire 29.12.1991 Tarih E:1989/2781, K:1991/2995

birincisi, kuvvetler ayrılığı prensibinin bir sonucu olarak, yargı organının vermiş olduğu bir kararın idari bir işlemle değiştirilmemesi, ikincisi ise usul hukukunun kesin hükme tanıdığı üstünlüktür.¹¹⁷ Bu gibi hallerde, süresi içinde bir üst yargı organına müracaat edilebilir.¹¹⁸

Danıştay bir kararında özet olarak “Bir verginin tahsili için ödeme emri tebliğ edilmiş olması, ilgilinin düzeltme yoluna başvurmasına engel değildir. Yargı mercilerince incelenmekte olan vergilendirme hatası hakkında düzeltme yoluna başvurulamaz.” demiştir. Danıştay’ın bu kararına göre vergi hataları ile iddiaların yargı mercilerinde incelenmekte olması dahi düzeltme talebinin reddi için yeterlidir.¹¹⁹

Burada önemle üzerinde durulması gereken konu, yargı organlarından geçmiş olan işlemlerde bulunan vergi hatalarının, yargı organları tarafından yapılmış olan hatalar değil, vergi dairesi veya mükellefler tarafından yapılmış olan ve yargı mercilerine intikal ettirilen muamelelerdeki hatalardır. Yoksa doğrudan doğruya yargı organları tarafından yapılmış olan vergi hatalarının, vergi dairesince düzeltme hükümlerine göre ıslah edilmesi söz konusu değildir. Yani bu nevi hatalar, vergi dairesince düzeltilemez. Vergi dairesinin ilgili yargı organından kararın tanzihini yani açıklanmasını istemesi gerekir. Bu nevi hatalar yine aynı yargı organı tarafından, önceki kararın tanzih edilmesi suretiyle düzeltilir.¹²⁰

1.4.3. Ödeme Emri Aşamasındaki Uyuşmazlıklar

Ödeme emri aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla çözümlenmesi kabul edilmemektedir. Tarh işlemi ile tahsil işlemi aşamasında ortaya çıkan vergi hataları için düzeltme yoluna gidilmesi mümkün olabilmektedir. Fakat tahsil işlemlerinin yürütülmesi sırasında ödeme emrinin tebliğinden sonra düzeltme yoluna gidilememektedir. A.A.T.U.K’ın ödeme emrine karşı yargısal başvuruyu düzenleyen 58. maddesi hükmü ile V.U.K. hükümlerinin birlikte topluca değerlendirilmesi sonucu bu aşamada düzeltme yoluna başvurulamaması yolunda içtihat yerleşmiştir.¹²¹

Ancak unutulmamalıdır ki , ödeme emri, teknik anlamıyla bir idari işlem niteliği

¹¹⁷ Aksoy, a.g.e. s:92

¹¹⁸ Eroğlu, a.g.e. s:194

¹¹⁹ Dn. 4.Daire 14.04.1977 Tarih E:1977/2809, K:1977/1056

¹²⁰ İYUK Madde 29-30

¹²¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s:181

taşıır. Bu niteliği göz önüne alındığında, bu işlemdeki hukuki sakatlıkların, diğer tüm idari işlemlerde olduğu gibi idari işlemin genel unsurlarını oluşturan yetki, şekil, konu, sebep ve amaç unsurlarında oluşabileceğini ve dolayısıyla bu nedenlerin her birine dayalı olarak ödeme emrinin dava konusu edilebileceğini belirleyebiliriz.

Ancak 6183 Sayılı Kanun'un 58. Maddesinde yer alan düzenleme büyük bir önem taşımaktadır. Bilindiği gibi ödeme emri kamu alacağının tahsil aşamasına ilişkin bir idari işlemdir. Anılan kanun hükmüne bu açıdan yaklaştığımızda şu sonuca varmak kaçınılmazdır: ödeme emrine karşı açılacak davalarda, vergi tarhiyatı ya da ceza kesme işlemine karşı açılacak olağan vergi davasında ileri sürülebilecek olan ve alacağın esasına ilişkin iddiaların ileri sürülmesi mümkün değildir. Aksi halde vergilendirme işlemlerine karşı açılacak olağan vergi davalarına ilişkin dava açma sürelerinin anlamsız hale gelmesi sonucu ortaya çıkacaktır. Bu davanın amacı, kesinleşmiş ve ödenmesi gerekli hale gelmiş kamu alacağının tahsil aşamasına ilişkin işlemlerde herhangi bir hukuki sakatlık olup olmadığının yargı organlarınca denetlenmesidir. Mükelleflerin bu noktaya özellikle dikkat etmesi gerekir. Çünkü tarhiyat aşamasında dava konusu edilmeyen esasa ilişkin iddiaların, ödeme emri aşamasında dava konusu edilmesi mümkün değildir.¹²²

Mükellefler ödeme emrine karşı dava açma hakkına sahiptir. Ancak ödeme emri aşamasına gelmiş vergilendirme işlemlerine karşı açılacak davalarda iki yönden farklılık vardır. Birincisi bu durumda dava açma süresinin tebliği izleyen günden itibaren yedi gün olması, diğeri de kanunda dava açma sebeplerinin kısıtlı biçimde belirtilmiş olmasıdır. Buna göre ödeme emrine karşı dava ancak borcun bulunmadığı, kısmen ödenmiş olduğu, zamanaşımına uğramış olduğu gerekçeleri ile açılabilir.¹²³

Danıştay bir kararında 2577 Sayılı Kanun'un 37/c maddesi gereğince ödeme emrine karşı açılan davanın, bu ödeme emrini düzenleyen vergi dairesinin bulunduğu yerdeki mahkemede açılması gerektiğine karar vermiştir.¹²⁴ Ödeme emrinin dayanağı olan para cezası verilmesine ilişkin encümen kararının denetimi, adli yargının görev alanında olduğu halde, verilen para cezasının tahsili amacıyla 6183 Sayılı Yasa'ya göre

¹²² Kızılot ,Ş.,1999, a.g.e., s:435

¹²³ aynı, s:301

¹²⁴ Dn. 3.Daire 01.07.1997 Tarih ve E:1996/2382, K:1997/2749

düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davanın yargısal denetimi idari yargının görevine girer.¹²⁵

1.5. Düzeltme Yetkisi ve Reddiyat

V.U.K' un 120. maddesi hükmü uyarınca, vergi hatalarının düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir. Vergi dairesi bulunmayan yerlerde mal müdürleri bu yetkiye sahip bulunmaktadır. Söz konusu yetki doğrudan doğruya vergi dairesi müdürlerine verilmiş olduğundan başkasına devredilemez. Ancak vergi dairesi müdürüne, müdür yardımcısının vekalet etmesi halinde, vekalet eden kişinin düzeltme yetkisine sahip olacağı kuşkusuzdur.¹²⁶

Saymanlık işlemleri sırasında meydana gelen vergi hatalarındaki düzeltme yetkisi ise, o mahallin vergi dairesine aittir. Ancak bu durumda gerekli red ve iadeler saymanlık tarafından yapılacaktır. Saymanlıkların, tevkif ettikleri vergileri vergi dairesine yatırdıkları takdirde, reddiyat da bu vergi dairesince yapılacaktır.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra, vergi dairesine yaptıkları düzeltme talebi reddolunanlar V.U.K' un 124. maddesi uyarınca şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilmektedir. Bu durumda düzeltmeye yetkili organ Maliye Bakanlığı olmakta, ancak bu düzeltme işlemleri vergi dairesince yapılmaktadır.

Düzeltilme yoluyla reddiyat işlemleri hakkında genel bir değerlendirmeyi şöyle yapabiliriz: Hazine zararına olan vergi hatalarının düzeltilmesinde ortaya çıkan vergi farkı, düzeltme fişine dayanılarak mükellefe vergi ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle aranır. Hazine yararına (mükellef zararına) olan vergi hatalarından dolayı tarh edilmiş fazla vergi düzeltme fişine dayanılarak terkin, tahsil olunmuşsa mükellefe reddolunur.

Düzeltilme yoluyla reddiyat işlemlerini, verginin tahakkukundan önce ve sonra meydana çıkarılanlar şeklinde ikili bir ayrıma tutmakta fayda vardır:

Verginin tahakkukundan önce meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilmesi; vergilendirme işleminin bu aşamasında, tarhiyat işlemi yapılmış, ancak vergi henüz tahakkuk etmediğinden tahsil işlemi kısmen veya tamamen gerçekleşmemiştir. Bu gibi durumlarda ilgili memur tarafından bir düzeltme fişi düzenlenir ve şef ile müdür yardımcısına da imzalatıldıktan sonra onay için vergi dairesi müdürüne sunulur.

¹²⁵ Dn. 6.Daire 13.03.1997 Tarih ve E:1996/1302, K:1997/1338

¹²⁶ Kızılot, Ş.,1995, a.g.e., s:1067

Vergi dairesi müdürü tarafından onaylanan düzeltme fişinin “mükellef” yazılı nüshası alma haberli olarak mükellefin adresine yollanır.

Bu aşamada henüz tahakkuk etmiş olan bir vergi söz konusu olmadığından, tarh kayıtlarından terkin suretiyle düzeltme işlemi yapılır ve düzeltme fişi, vergi dairesindeki tarh defterine işlendikten sonra tarh dosyasında muhafaza edilir.

Vergi tahakkukundan sonra ortaya çıkartılan vergi hatalarının düzeltilmesi; bu hatalar da düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir.¹²⁷ Vergi dairesinin ilgili bölüm ve servislerince düzenlenerek ilgili memur, servis şefi ve müdür yardımcısı tarafından da onaylanarak tamamlanan düzeltme fişinde asgari bilgi olarak;

- a-) Düzeltme konusu, mükellef lehine ise red, iade veya terkin edilecek vergi ve varsa cezanın iadeye konu miktarı, cinsi ve dönemi,
- b-) Red ve iade işlemi yapacak vergi dairesi veya saymanlığın adı ve mahalli,
- c-) Red ve iade konusu parayı geri alabilmek için başvuruda bulunulabilecek sürenin sınırı belirtilmelidir.

Vergi dairesi müdürünce onaylanan düzeltme fişi, üzerine cilt ve sıra numarası yazıldıktan sonra, “mükellef” yazılı nüshası mükellefin bilinen en son kayıt adresine alma haberli olarak gönderilir. “Muhasebe kayıt” yazılı nüshası, “Dosya” yazılı nüshasına servis şefinin imzası alınmak suretiyle muhasebe kayıt servisine verilir. “Takibat” yazılı nüshası, borç takipli ise takip numarası yazılarak “Hesap dosyası” yazılı nüshasına ilgili memurun imzası alınmak suretiyle takibat servisine verilir. “Hesap dosyası” yazılı nüshası ise mükellefin hesap kartına işlendikten sonra, hesap dosyasında muhafaza edilir. Bir diğer nüsha olan “Dosya” yazılı nüsha da tarh dosyasında muhafaza edilir.

Hazine zararına olan vergi hataları nedeniyle eksik tarh ve tahakkuk ettirilmiş bulunan vergilerin, düzeltme fişine dayanılarak tarh edilmesi gerekir. Tespit edilen eksik vergi, düzeltme hükümlerine göre ve düzeltme fişi ile düzeltilir. Düzeltmeyle ilgili vergi daha önce ister tahakkuk fişi ile ister ihbarname ile mükellefe duyurulmuş olsun, düzeltme fişine göre istenmesi gereken noksan vergi, ihbarname kuralına göre mükelleften aranır. İhbarname, düzeltme fişine dayanılarak düzenlenir ve “mükellef” yazılı nüshası ihbarnameye eklenerek mükellefe gönderilir.

¹²⁷

2. VERGİ HATALARINI DÜZELTMEDE ESAS VE USUL

Öncelikle belirtmek gerekir ki, kural olarak düzeltme talebinin gözönünde tutulabilmesi için zaman aşımı süresi içinde verilmiş olması şarttır. Düzeltmeyi yapmaya yetkili olan kişi ilgili vergi dairesi müdürüdür. Süresi içinde ortaya çıkan vergi hatalarını ilgili servis, res 'en veya mükellefin istemi üzerine inceleyerek kendi görüşünü de ekleyerek düzeltme merciine gönderir. Yani ilgili vergi dairesi müdürüne intikal etmektedir. Eğer vergi dairesi müdürü düzeltmenin yerinde olduğuna karar verirse düzeltme işlemi gerçekleşir ve bunu müteakip işlemlerde düzenlenen düzeltme fişinin bir örneği mükellefe bildirilir. Eğer mükellef aleyhine düzeltme yapılır veya mükellefin istediği düzeltme talebi yerinde görülmezse bu durumda bir ihbarname mükellefin adresine gönderilerek durumdan haberdar edilir. Verginin tahsil edildiği durumlarda düzeltme fişinin bir nüshası iade edilecek miktarla başvuracağı saymanlık ve başvuru süresi belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir.¹²⁸

Vergi dairesinin düzeltme taleplerine altmış gün içinde cevap vermesi gerekir. Eğer bu süre içinde idare cevap vermezse talep reddedilmiş sayılacaktır. Bu gibi hallerde yükümlü, Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluyla başvurabilmektedir. Fakat düzeltme talebi itiraz dilekçesi yerine geçmemektedir. Bu altmış günlük süre şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na müracaat edilmesi hallerinde de geçerli olmaktadır. Mükellefin bu vergi hatalarının düzeltilmesi için vergi dairesine müracaat etmesi halinde verginin tahsili durmamaktadır. Sadece dava açma süresi durur. Bu kısa açıklamadan sonra konuyu daha ayrıntılı olarak incelemek üzere öncelikle düzeltme yollarını inceleyelim:

2.1. Res' en Düzeltme

V.U.K.'un 121. Maddesine göre tereddüt edilmeyen açık ve kesin vergi hataları idare tarafından res' en düzeltilmektedir. Ayrıca bu kanun maddesinde "kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin bu düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur." denilmektedir.

Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, bazen mükelleften istenen veya alınan vergilerin hatalı olduğu açık ve mutlak olarak tespit edilebilir. İdarece tereddüt

¹²⁸

Aksoy, a.g.e., s:85

edilmeyen vergi hataları res' en düzeltilir. Bu gibi durumlarda, düzeltme yapılmasının mutlak surette mükellef tarafından istenmesi şart değildir. Mükellef lehine yapılan düzeltme işlemlerinde düzeltme fişinin bir örneği mükellefe tebliğ edilir. Hatalı tarihyatın dayanağı olan tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilmiş olan tutar dışında kalan kısım için geçerliliğini korur. Mükellef düzeltme konusu olan vergiyi ödemiş ise, düzeltme fişinin tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde müracaat etmediği takdirde bu hakkı sakıt olur. Müracaat ederse, ödemiş olduğu vergi kendisine iade edilir.

Bu noktada 4369 Sayılı yasa ile getirilen yeni bir düzenlemeye göre bu yasanın ikinci maddesiyle V.U.K.'un 112. Maddesine eklenen ve 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe giren 4. bent hükmüne göre, "fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 Sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120.madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenmesi gerekir."

Eğer res' en yapılan düzeltme mükellefin aleyhine ise bu durumda yeniden tarh olunan fazla verginin mükellefe ihbarnameyle tebliği gerekir.¹²⁹

Mükellef bu tebliğ üzerine yasal süre içinde dava açabilir. Mükellef dava açmazsa düzeltme ile ilgili salınan vergi tebliğ tarihinden bir ay geçince tahakkuk eder. Ödeme vadesi ise normal taksit süresinde, bu süre kısmen veya tamamen geçmiş ise ek verginin tahakkukunu izleyen bir ay sonunda dolar.¹³⁰

Bu konuya ilişkin bir örnek: Ticaretle uğraşan mükellef (A) 1994 takvim yılına ilişkin olarak vermiş bulunduğu gelir vergisi beyannamesinde 200.000.000 TL. vergi matrahı beyan etmiştir.

Vergi dairesi işlerinin teftişi sırasında, mükellefin beyan etmiş olduğu 3.000.000.000 TL. vergi matrahı için 400.000.000 TL. vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerektiği halde, 350.000.000 TL. verginin tarh ve tahakkuk ettirilmiş olduğu tespit edilmiştir. Bu durumda mükellef (A)' nın beyannamesini verdiği tarihte tarh ve

¹²⁹ Eroğlu, a.g.e., s:195

¹³⁰ Elif Sonsuzoğlu, "Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usul ve Yargısal Çözüm", Vergi Dünyası, sayı:167 Temmuz 1995, s:138

tahakkuku doğru yapılıyorsa vergi 400.000.000 TL. olacaktır. Yani hata tahakkuk fişinde yapılmıştır. Bu durumda 50.000.000 TL. noksan tarh ve tahakkuk eden vergi, ihbarname düzenlenmek suretiyle mükellefe tebliğ edilecektir. Mükellef yapılan bu tebliğ üzerine, düzeltme işlemine karşı yani ilave tarh ve tebliğ eden vergiye karşı vergi mahkemesinde dava açabilir. Vergi mahkemesinde dava açmadığı takdirde; vergi ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük sürenin geçmesi ile tahakkuk etmiş olur. Bu şekilde tahakkuk eden vergi, eğer normal taksit ayları geçmemişse taksit sürelerinde, eğer taksit süreleri geçmişse tahakkuk tarihinden itibaren bir aylık süre içinde ödenmesi gerekir.

2.2. Talep Üzerine Düzeltme

2.2.1. Düzeltme Talebi

V.U.K'un 122. maddesinde düzeltme talebi ile ilgili olarak aynen, "Mükellefler vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilirler. Bunların postayla taahhütlü olarak gönderilmesi caizdir."denilmiştir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, mükellefler de hatalı gördükleri vergi muamelelerinin düzeltilmesini yazıyla ilgili vergi dairesinden isteyebilir.¹³¹

Düzeltilme istemi, yazılı ve şekle tabi olmayan bir dilekçe ile işlemi yapan vergi dairesine başvurularak yapılır. İşlemin düzeltilmesine ilgili vergi dairesi müdürü karar verir.

Düzeltilme bizzat adına hatalı işlem tesis edilmiş olan vergi mükelleflerince istenebilir. Vergi sorumluları düzeltme talebinde bulunamaz. Aynı şekilde vergi sorumluları vergi hatalarının düzeltilmesi için yukarıda açıklanan vergi yargısı yoluna da başvuramazlar.¹³² Vergi mükellefi ile vergi sorumlusunu ayıran temel özellik amme alacağının tahsil kaynağı yönündendir. Ancak V.U.K.' un 8. Maddesinin son fıkrasında yasanın izleyen maddelerinde geçen "mükellef" tabirinin vergi sorumlularını da kapsadığı belirtilmiştir. Çelişkili görünen bu iki durumun da yasal dayanağı bulunmakla beraber gerçekten de mükellef deyiminin sorumluları kapsayıp kapsamadığı

¹³¹ Eroğlu, a.g.e. s:196

¹³² Koç, a.g.m., s:62

duraksamalara neden olmaktadır. Bu konuda Danıştay'a yansıyan bir uyuşmazlıkta, "...Düzeltilme ve şikayet yollarının, vergi sorumluları tarafından da istenebileceğine..." karar verilmiştir.¹³³

Örneğin hizmet erbabına yapılan ücret ödemelerinden fazla vergi kesildiğinde vergi tarifesinin yanlış uygulanmasından doğan bir vergi hatası yapılmış olur. Ancak burada düzeltmeyi vergi kesintisini yapan işverenin değil, istihkak sahibi işçilerin istemesi gerekir. İade de doğrudan doğruya işçilere yapılır. Danıştay içtihatları da bu merkezdedir ve istikrar kazanmıştır. Buna karşılık sorumlu tarafından hazine aleyhine bir vergi hatası yapılırsa, düzeltme hükümlerine göre salınacak ilave verginin muhatabı da sorumlunun kendisidir. Burada şu soru akla geliyor. Bu durumda düzeltme istihkak sahipleri adına toplu olarak mı yapılacaktır? Normal olarak düzeltmenin istihkak sahipleri adına ve ayrı ayrı düzeltme fişleri düzenlenmek suretiyle yapılması gerekir. Ancak bu hal, uygulamada gerek vergi dairesi gerekse mükellefler yönünden büyük külfetler yaratmaktadır. Bu husus gözönünde tutularak vergi hatasının aynı mahiyette olması ve sorumlunun değişmemesi şartı ile, istihkak sahiplerinin tümünü kapsayacak toplu bir düzeltme fişi düzenlenmesi ve düzeltmenin bu fişe göre yapılması vergi idaresince kabul edilmiştir.¹³⁴

Yasal düzenleme gereği yansıtılmalı vergilerde, vergi yükü mükellef satıcı tarafından alıcıya yansıtılmışsa, alıcı malı başkasına satmadan tüketmişse ve böylece vergi yükü kendi üzerinde kalmışsa, alıcı malvarlığında bir azalma oluşturan ve kendisine yansıtılmış olan bu verginin yasal dayanaktan yoksun olması durumunda düzeltme yoluyla geri verilmesini isteyebilir.

Daha önce de belirttiğimiz gibi düzeltme ilgili vergi dairesinden istenir. Stopaj suretiyle vergi ödeyenler düzeltmeyi, kesilen vergilerin sorumlu tarafından yatırıldığı vergi dairesinden isterler.

G.V.K.'nun 100. Maddesine göre genel bütçeye dahil idare ve müesseseler, yaptıkları kesinti için beyanname vermezler. Kesinti bunlar tarafından yapıldığında düzeltmenin, istihkak sahibinin diğer gelir unsurları dolayısıyla bağlı olduğu bir vergi

¹³³ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu 22.04.1994 Tarih E:93/118, K:94/195

"Mükellefin malvarlığındaki azalmayı sorumlu karşılamışsa, mükellefin düzeltme yoluna gitmede yarar olmadığından malvarlığındaki azalma nedeniyle sorumlu düzeltme isteyebilir." (Dn. 4.Daire 23.01.1986 Tarih ve E:1985/3253, K:1986/343)

¹³⁴ G.V.K. 84 no' lu Genel Tebliğ

dairesi yoksa ikametgahının bulunduğu yerin vergi dairesinden istenmesi icap eder. Ancak genel bütçeye dahil, idare ve müesseseler saymanlıklarınca inşaat istihkaklarından kesilen vergilerdeki hata, vergi hatası niteliğinde sayılmamakta ve aynı saymanlıklarca genellikle sonraki istihkakların ödenmesi sırasında düzeltilmektedir.

2.2.2. Düzeltme Talebinin İncelenmesi

Mükellefin düzeltme ilişkin dilekçesini alan vergi dairesi bu talebi inceler. Vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme hakkındaki mütalaası ile birlikte düzeltme mercii olan vergi dairesi müdürüne sunar.

Düzeltilmenin yapılıp yapılmayacağına vergi dairesi müdürü karar verir. Bu arada şunu da belirtmek gerekir ki düzeltilmenin söz konusu olabilmesi için hatanın ortaya çıkarılmış olması ve kural olarak düzeltme talebinin gözönünde tutulması için zaman aşımı süresi içinde verilmiş olması şarttır.¹³⁵

Mükelleflerin, dava açma süresi içinde ya da V.U.K' da yazılı zamanaşımı süreleri içinde yaptıkları düzeltme talepleri, vergi dairesi müdürü tarafından altmış gün içerisinde incelenip karara bağlanır.

Şayet düzeltme talebi yerinde görülürse, yukarıdaki hükümlere göre işlem yapılır. Yerinde görülmezse, düzeltme talebinin kabul edilmediği gerekçeli bir yazı ile alma haberli olarak mükellefe bildirilir. Dava açma süresi içindeki düzeltme talebi dilekçelerinin talebin reddi halinde dava açma dilekçesi yerine geçmesi mümkün değildir. Düzeltme talebi, mükellef veya mükellef adına genel vekil tarafından yapılır. Düzeltme talebi vekil tarafından yapılırsa vekaletname istenir.¹³⁶

2.2.3. Düzeltmenin Yapılması Hali

Mükellefin talebi üzerine vergi dairesince incelenen düzeltme talepleri, düzeltme mercii olan vergi dairesi müdürlüğünce uygun bulunduğu takdirde düzeltilmenin yapılmasını emreder ve düzeltme yapılır.

Düzeltilmenin yapılması üzerine tanzim edilen düzeltme fişinin bir örneği mükellefe tebliğ edilir. Mükellef de bu tebliğ tarihinden itibaren bir yıl içinde fazla

¹³⁵

Kaneti, a.g.e. s:132-133

¹³⁶

Kızılot, Ş.,1995 a.g.e. s.1079

alınmış olan vergiyi ilgili saymanlığa başvurarak geri alması gerekir. Aksi halde geri isteme hakkı düşmektedir.¹³⁷

Düzeltilme yoluna başvurulması tahakkuk etmiş verginin vergi idaresince istenmesine ve mükellef adına ödeme düzenlenmesine engel değildir.

Mükellefin düzeltme başvurusuna idarenin cevap vermesi süreye tabi midir?

2686 Sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce “Düzeltilme taleplerinin müracaattan başlayarak bir ay içinde incelenip karara bağlanması ve neticenin talepte bulunana bu süre içinde tebliğ edilmesi hususu yasada yer almaktaydı. V.U.K.’un 2686 Sayılı Kanununun 23. maddesiyle değişmeden önceki 123. maddesinde itiraz süresi içinde düzeltme talebinde bulunanların bu talepleri reddolunduğu takdirde düzeltme talebi itiraz dilekçesi yerine geçiyordu ve bu takdirde itiraz hükümleri uygulanmaktaydı. Ancak, bu hüküm 2686 sayılı yasanın 23. maddesiyle kaldırılmış ve 2577 sayılı İ.Y.U.K’ un 10. maddesinin 2. bendinde ise vergi dairesinin düzeltme talebini altmış gün içinde cevaplandırması hükme bağlanmış ve 10. maddenin 3. bendinde de, 10. madde hükümlerinin V.U.K’ da yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerine de uygulanabileceği ifade edilmiş bulunmaktadır. Şu halde vergi dairesinin altmış gün içinde isteme cevap vermesi gerekir. Vermezse istem reddedilmiş sayılacaktır. Bu gibi hallerde mükellef Maliye Bakanlığı’na şikayet yoluyla başvurabilmektedir. Fakat düzeltme talebi, hiçbir zaman itiraz dilekçesi yerine geçemez. Buna daha ayrıntılı olarak değineceğiz.

Düzeltilme talebine ilişkin önemli hususlardan biri de şudur: vergi hataları tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında olabileceği gibi, bu hataların düzeltilmesi sırasında da tekrar meydana gelebilir. Örneğin; iadesi gereken miktar , fazla veya eksik tespit edilebilir. Gerçekte vergi hatası olmamasına rağmen, haksız yere mükellefe red ve iade de bulunmuş olabilir. Böyle durumlarda, mükelleflere fazladan iade edilmiş bulunan vergilerin yeniden geri alınıp alınmayacağı konusu uygulamada duraksamalara neden olabilmektedir. Bilindiği üzere, vergi alacağını ortadan kaldıran sebepler, V.U.K’ un ilgili bölümlerinde ödeme, zamanaşımı, terkin ve vergi hatalarının düzeltilmesi olarak belirlenmiştir. Ancak vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla vergi alacağının kalkmasına

137

Aksoy, s:86

ilişkin hüküm yalnızca usulüne uygun düzeltme işlemlerini kapsamaktadır. Dolayısıyla, ilgili mevzuata uygun olmayarak yapılan düzeltme işlemlerinin, vergi alacağını tarh zamanaşımı dolmadan kaldırması mümkün değildir.

Ayrıca V.U.K' un 341. maddesinin 2. fıkrasında mükelleflerin verginin haksız yere iadesine sebebiyet vermesi durumunda vergi ziyanının doğmuş sayılacağı hükme bağlanmıştır.¹³⁸ Buna göre mükelleflere haksız yere iade edildiği anlaşılan vergilerin, tarh zamanaşımı süresi içinde yeniden tarh ve tahsil edilebilmesi mümkündür.

2.2.4. İdarenin Talebe Cevap Vermemesi

Düzeltilme talebinde bulunulması halinde, düzeltme başvurusuyla birlikte dava açma süresi durur. Düzeltme talebinin yetkili en son mercii tarafından reddedildiği tarihten itibaren durmuş olan dava açma süresi, kaldığı yerden işlemeye başlar.¹³⁹

İdarenin düzeltme talebine cevap vermediği durum ise özellik taşımaktadır. Yükümlünün talebini idareye yazılı olarak iletildiği tarihten itibaren altmış gün beklemesi gerekir. İdarenin bu süre içinde yükümlüye olumlu bir cevap vermesi durumunda uyuşmazlık ortadan kalkar. Olumsuz cevap vermesi durumunda, durmuş olan dava açma süresi yeniden işlemeye başlar. Bunların dışında idarenin cevap vermemesi gibi iki durum daha söz konusu olabilir.

İdare altmış günlük süre içinde yükümlüye hiç cevap vermezse (idari makamların sükutu) talep reddedilmiş sayılır. Bu duruma zımni red kararı adı verilir.

Zımni red halinde yükümlü bekleme süresi olan altmış günün bitimini izleyen günden itibaren dava açma süresi içinde vergi davasını açabilir. Yükümlünün bu süre içinde dava açmamış olması ya da dava açma süresi bittikten sonra dava açmış olması durumunda dava yargı organı tarafından süreaşımı yönünden reddedilir.

Ancak, yükümlünün dava konusu yaptığı konuya ilişkin idarenin sonradan (altmış gün geçtikten sonra) cevap vermesi durumunda, yükümlü idarenin cevap verdiği tarihten itibaren dava açma süresi içinde vergi davası açabilir. Bu durumun söz konusu olabilmesi için, idarenin sonradan verdiği cevabının yükümlünün ilk başvurusuyla ilgili olması gerekir. Daha sonra yapılan başvurulara idarenin cevap vermesi durumunda dava açma süresini geçirmiş olan yükümlünün dava açması mümkün değildir.

¹³⁸ Kızılot, Ş.,1995, a.g.e. s.1080

¹³⁹ Taş, a.g.e., s:60

ÖRNEK: Yükümlü (H)' ye Nisan 1996 dönemine ait KDV' yi ödemediği gerekçesi ile 10.03.1997 tarihinde tebliğ edilen ihbarnameyle söz konusu verginin ödenmesi istenmiştir. Yükümlü (H), bu tebligata karşılık 17.03.1997 tarihinde vergi dairesine dilekçeyle başvurarak verginin ödendiğini bildirmiş ve söz konusu hatanın düzeltilmesini istemiştir. Yükümlüye yapılan tebligat ile yükümlünün başvurusu arasında altı günlük süre bulunmaktadır. Bu altı günlük süre yükümlünün dava açma süresinden eksilmiştir. (H)' nin düzeltme başvurusunda bulunmasıyla altı gün işlemiş olan dava açma süresi duracaktır. Vergi dairesi yükümlünün başvurusuna 16.05.1997 tarihine kadar (altmış gün içinde) cevap vermemiştir. Bu durumda (H)' nin durmuş olan dava açma süresi 17.05.1997 gününden itibaren işlemeye başlayacaktır. Örneğe göre (H)' nin yirmi dört günlük dava açma süresi bulunmaktadır. Yani (H) en geç 09.06.1997 tarihinde vergi mahkemesine dava açmak durumundadır. (H) bu tarihe kadar dava açmazsa, dava açma hakkı ortadan kalkmaktadır.

(H) 'nin dava açma süresini geçirdikten sonra dava açabilmesi, başvuruya idare tarafından altmış gün geçtikten sonra cevap verilmesi halinde mümkündür. (H)' nin 09.06.1997 tarihine kadar dava açmadığını ve idarenin (H)' nin aynı talebine 15.06.1997 tarihinde cevap verdiğini varsayalım. Bu durumda (H) süresi içinde vergi mahkemesinde dava açma olanağına kavuşacaktır. **Ancak bu hakka sahip olunabilmesi için**, idarenin altmış günden sonra verdiği cevabın (H)' nin ilk başvurusu ile (17.03.1997 tarihli) ilişkili olması gerekir.

2.2.5. İdarenin Talebe Kesin Cevap Vermemesi

İdarenin kendisine yöneltilen taleple ilgili olarak bekleme süresi içinde kesin olmayan cevap vermesi durumunda (örneğin konunun araştırıldığı yönünde bir bilgiyi içeren cevap verilmesi), yükümlü bu cevabı isteğin reddi sayarak dava açma süresi içinde vergi davası açabilir.¹⁴⁰

İdarenin kesin nitelik taşımayan cevap vermesi durumunda yükümlünün bir seçeneği daha vardır. Bu seçenek, yükümlünün idare tarafından verilecek kesin cevabı beklemesidir. Ancak buradaki bekleme süresi, hiçbir zaman düzeltme dilekçesinin

¹⁴⁰

aynı, s:61

verildiği tarihten itibaren, altı ayı aşamaz. Buradaki altı aylık süre hak düşürücü süredir.¹⁴¹

Bu süre içinde idarenin kesin cevabı vermemesi durumunda yükümlü, altı aylık sürenin bitiminden itibaren yasal süreler içinde dava açma hakkını kullanmalıdır.

Süresi içinde dava açmayan yükümlüye idarenin altı aylık süreden sonra cevap vermesi durumunda, dava açma süresini geçiren yükümlünün dava açması olanaksızdır.

Örneğin, yükümlü (H)' ye Nisan 1996 dönemine ait K.D.V.' yi ödemediği gerekçesi ile 10.03.1997 tarihinde tebliğ edilen ihbarname ile, söz konusu verginin ödenmesi istenmiştir. Yükümlü (H) bu tebligata karşılık 17.03.1997 tarihinde vergi dairesine dilekçeyle başvurarak verginin ödendiğini bildirmiş ve söz konusu hatanın düzeltilmesini istemiştir.

Yükümlüye yapılan tebligat ile yükümlünün başvurusu arasında altı günlük süre bulunmaktadır. Bu altı günlük süre yükümlünün dava açma süresinden eksilmiştir. Yükümlü (H)' nin düzeltme başvurusunda bulunmasıyla altı gün işlemiş olan dava açma süresi duracaktır. Vergi dairesi (H)' ye 10.05.1997 günü (altmış gün içinde) "talebinin incelenmekte olduğu ve cevabın verileceği" bilgisini içeren bir cevap (kesin olmayan cevap) verdiğini varsayalım.

Bu durumda (H) verilen cevabı isteğin reddi sayarak dava açabilir. Bu seçeneğin tercih edilmesi durumunda (H)' nin yirmi dört gün içinde, yani en geç 03.06.1997 günü dava açmış olması gerekmektedir. (H)' nin ikinci seçeneği ise idarenin vereceği kesin cevabı beklemektir. Bu durumda bekleme süresi hiçbir zaman düzeltme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren, altı ayı geçemez. Bu seçeneğin benimsenmesi durumunda altı aylık bekleme süresi 11.11.1997 günü bitmektedir. (H)' nin durmuş olan dava açma süresi ise 12.11.1997 günü kaldığı yerden işlemeye başlayacaktır.

2.2.6. Düzeltme Talebinin Reddedilmesi Hali

Mükellef tarafından yapılan düzeltme talebi, ilgili vergi dairesi tarafından incelenir. Yapılan düzeltme isteminin uygun görülmemesi durumunda mükellefin düzeltme talebi vergi dairesince reddedilir.

Vergi dairesine düzeltme talebinin reddedilmesi halinde, mükellefin başvuracağı

¹⁴¹

Kızılot, a.g.e.,1999 s:123

makam yani düzeltme talebini sürdüreceği ve başvuracağı makam, düzeltme talebinin vergi dairesine verilme zamanına göre özellik gösterir. Daha açık bir ifade ile düzeltme talebinin vergi dairesine verilme tarihinin vergi mahkemesine dava açma süresi içinde veya dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış olmasına göre, düzeltme talebinin vergi dairesince reddedilmesi üzerine, başvurulacak makam da değişecektir.¹⁴²

V.U.K.' un 2686 sayılı kanununun 23. maddesiyle değişmeden önceki 123.maddesinde, itiraz süresi içinde düzeltme talebinde bulunanların bu isteklerinin reddolunması halinde, düzeltme talebinin itiraz dilekçesi yerine geçmesi kabul edilmiş, 124. maddede ise itiraz süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunanların isteklerinin reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı' na başvurabilecekleri düzenlenmişti.

2576 Sayılı Kanunla vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihten sonra görevleri sona eren itiraz ve temyiz komisyonlarında uygulanacak yargılama usulüne ilişkin kurallar yerine aynı tarih itibarı ile 2577 sayılı İ.Y.U.K. hükümlerinin uygulanması söz konusu olduğundan ilgili madde hükümlerinin değiştirilmesi gerekmiştir.

2686 Sayılı Kanununun 23. maddesi ile itiraz süresi içinde düzeltme talebinde bulunanların, isteklerinin reddolunması halinde düzeltme talebinin itiraz dilekçesi yerine geçeceğine ilişkin 123. maddede yer alan hükümler yürürlükten kaldırılmıştır. V.U.K.' un 124. maddesinde yer alan itiraz süresi "vergi mahkemelerinde dava açma süresi" olarak değiştirilmiştir.

İ.Y.U.K.' un 10. maddesinde, ilgililerin haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilecekleri, aynı kanunun 11. maddesinde ise ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılması geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasını üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan idari dava açma süresi içinde istenebileceği belirtilmiş ve anılan madde metinlerinde söz konusu başvurulara ilişkin dava açma sürelerinin ne şekilde hesaplanacağı açıklanmıştır.

İ.Y.U.K.' nun 11. maddelerinin son fıkrasında yer alan "vergi usul kanununda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi işlemleri dışında bu madde hükümleri vergi

¹⁴²

Kızılot, Ş., 1995, a.g.e.,s:1084

uyuşmazlıklarında uygulanmaz.” hükmü 4001 Sayılı Kanun ile kaldırılmıştır.

2.2.6.1. Reddedilen Düzeltme Talebinin Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi İçinde Yapılmış Olması

İhbarname ile mükellefe tebliğ edilen vergi ve cezalarda vergi hatası bulunması durumu; Vergi hatası ikmalen, res’ en ve idarece yapılan tarhiyatlarda yapılmış olabilir. Otuz günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılabilir. İhbarname ile mükellefe tebliğ edilen tarhiyatlara karşı dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması halinde dava açma süresinin durup durmayacağı konusunda V.U.K’ da bir hüküm yoktur. İtiraz ve temyiz komisyonlarının yürürlükte olduğu dönemde konuyla ilgili olarak V.U.K’ un 123. maddesinde yer alan hüküm, 2686 sayılı kanunla yapılan değişiklikle yürürlükten kaldırılmıştır.¹⁴³

Konuyla ilgili İ.Y.U.K’ nun 11. maddesi şöyledir:

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

2. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır.

3. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden işlemeye başlar ve başvurma tarihine kadar geçmiş süre de hesaba katılır.

4. (Mülga 10.06.1994-4001/6 md.)

İ.Y.U.K’ un 11. madde hükümlerinin dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması halinde uygulanması konusunda başlangıçta duraksamalar ortaya çıkmış ancak Danıştay kararlarının uygulanması gerektiği şeklinde oluşması üzerine uygulamaya yön verilmiştir.¹⁴⁴

¹⁴³ Kızılot, Ş., 1995, a.g.e., s:1085

¹⁴⁴ Danıştay’ın bu konuya ilişkin vermiş olduğu kararları da burada örnek vermek mümkündür:

“Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebinin reddi üzerine açılan davanın 2577 sayılı kanunun 11. maddesine göre süresinde olması halinde, esas yönünden incelenerek sonuçlandırılması, düzeltme talebinin dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış olması halinde ise şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı’na başvurulması gerektiğinden dava dilekçesinin adı geçen bakanlığa verilmesi gerekir.”(Dn. 3. Daire 07.11.1987 Tarih ve E:1986/1975 K:1987/53)

“Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebinin reddi üzerine, mükellefin 2577 sayılı kanunun 11. maddesine göre süresi içinde vergi mahkemesinde dava açması gerekmektedir.”(Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı, 04.05.1987 Tarih ve E:1987/11, K:1987/12)

İhbarnameyle mükellefe tebliğ edilen vergi ve cezalarda vergi hatası bulunduğu takdirde, mükellefin otuz günlük dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunması halinde dava açma süresi durur.¹⁴⁵ Vergi dairesinin altmış gün içinde cevap vermesi halinde dava süresi yazının tebliğinden itibaren kaldığı yerden işlemeye devam eder. Mükellefin kalan dava açma süresi içinde mahkemeye başvurması gerekir. Danıştay bu konu hakkında, “Dava açma süresi içindeki düzeltme talebinin altmış günlük bekleme süresi içinde cevaplandırılmaması üzerine 2577 sayılı kanunun 11. maddesi uyarınca süre kaldığı yerden işlemeye başlar.” şeklinde bir karar vermiştir.

Vergi dairesinin altmış günlük süre içinde cevap vermemesi halinde dava açma süresi altmış günün bittiği tarihten itibaren devam eder. Mükellef dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunmakla dava açma süresini durdurduğu için, altmış günlük sürenin bitiminden itibaren kalan dava açma süresi içinde davanın açılması gerekir.

Dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunulması halinde, düzeltme talebinin reddi üzerine doğan dava hakkı şu örnekle açıklanabilir:

ÖRNEK: Mükellefe vergi ve ceza ihbarnamesi 16.03.1991 tarihinde tebliğ edilmiştir. Mükellef yapılan tarhiyattaki hata üzerine 06.04.1991 'de yazılı olarak vergi dairesine düzeltme talebinde bulunmuştur.

Vergi dairesinin düzeltme talebini altmış günlük süre dolmadan ve bu süre içinde cevap vermemesi durumuna göre dava açma süresi şu şekildedir:¹⁴⁶

a-) Vergi dairesinin düzeltme talebini 29.05.1991 tarihinde reddettiğini varsayalım.

Bu durumda, mükellefe ihbarname 16.03.1991 tarihinde tebliğ edilmiş ve 06.04.1991 tarihinde düzeltme talebinde bulunmakla dava hakkının yirmi günü kullanılmıştır. Kalan süre on gündür. Vergi dairesinin red cevabı 29.05.1991 tarihinde tebliğ edildiği için on gün içinde yani 08.06.1991 tarihinde mesai saati bitimine kadar davanın açılması gerekir.

b-) Vergi dairesinin altmış günlük süre içinde cevap vermemesi halinde ise altmış günlük bekleme süresi 05.06.1991 tarihinde sona ermektedir. Vergi mahkemesinde 15.06.1991 tarihinde mesai saati bitimine kadar davanın açılması gerekir.

¹⁴⁵ Dn.4.Daire, 30.04.1986 Tarih ve E:1984/2035, K:1986/1758

¹⁴⁶ Kızılot, Ş.,1995, a.g.e., s:1087

Düzeltilme talebinin reddinden sonra doğan dava açma süresinin son gününün, çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde, mükellef çalışmaya ara vermenin bittiği tarihten itibaren yedi günlük ek dava açma süresinden yararlanarak dava açabilir.

Dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvurmakla birlikte, aynı süre içinde vergi mahkemesinde dava açılmışsa ve düzeltme talebi, dava sonuçlanmadan talepte bulunanın isteği çerçevesinde kabul edilmişse, vergi mahkemesinde açılan davanın konusu kalmayacak ve bu nedenle ortadan kaldırılacaktır.

Vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde, vergi dairesine düzeltme talebinde bulunulması halinde düzeltme talebinin reddedilmesi veya altmış gün içinde cevap verilmemesi durumunda Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluyla müracaat edilemez. Çünkü böyle bir durumda uyuşmazlık, vergi yargı organları ve Danıştay tarafından çözüme bağlanacaktır. Zira Maliye Bakanlığı'nın yargı organlarına intikal etmiş olan olaylar hakkında herhangi bir tasarrufta bulunması söz konusu değildir.¹⁴⁷ Bu konuya ilişkin Danıştay'ın bir kararına ait özet şu şekildedir: "Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebinin reddedilmesi halinde 2577 sayılı kanunun 11. maddesi gereği süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılması gerekir."¹⁴⁸

Dava Açma Süresi İçinde Düzeltme Talebine Konu Olacak Vergi Hatasının Beyan Üzerine Tarhedilen Vergide Yapılmış Olması Halinde; durum bir yönüyle farklıdır. Buradaki özellik, beyan üzerine tarhedilen vergiye karşı düzeltme istemeden doğrudan doğruya dava açılmayacağı ile ilgilidir.¹⁴⁹

Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin ikinci fıkrasında, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden salınacak vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmış, ancak vergi hataları ile ilgili durumun saklı olduğu belirtilmiştir. Ancak, bu hükmün değerlendirilmesinde Danıştay kararları arasında görüş birliği olmadığı anlaşılmaktadır.

Danıştay bir kararında "Beyan üzerine tarh olunan vergideki hataya karşı doğrudan dava açabilir"¹⁵⁰ denilirken, bir başka kararında da "Beyannameye itirazı kayıt konulmadıkça, beyan olunan matrahlara dayanılarak salınan vergilere karşı

¹⁴⁷ Eroğlu, a.g.e., s:198

¹⁴⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı: 04.05.1987 Tarih ve E:1987/11, K:1987/12

¹⁴⁹ Kızılot, Ş., 1995, a.g.e., s:1088

¹⁵⁰ Dn. 13.Daire 13.06.1977 Tarih ve E:1977/1282, K:1977/1915

düzeltilme isteminde bulunulmadan doğrudan dava açılmaz.”¹⁵¹ şeklinde açıklama yapılmıştır.

Danıştay’ ın ikinci görüşü (üçüncü daire kararı) esas alındığında, beyan üzerinden salınan vergilerdeki hata ile ilgili düzeltme isteklerinin, dava açma süresi içinde de olsa, 2577 sayılı kanunun 10. madde hükmü uyarınca değerlendirilmesi gereği doğmaktadır. Konu, İdari Yargılama Usulü Kanunu’ nun 10. ve 11. maddelerinin uygulanış şeklini ilgilendirmektedir.

Burada belirtilmesi gereken husus, dava açma süresi içinde yapılan düzeltme taleplerinin reddi üzerine, vergi mahkemesinde davanın, dava açma süresinin kalan kısmı içinde açılmasına özellikle dikkat edilmesidir. Bu durum, beyan üzerinden salınan vergilerdeki hatalara karşı açılacak davalar bakımından da geçerli sayılmalıdır.

2.2.6.2. Reddedilen Düzeltme Talebinin Vergi Mahkemesinde Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılmış Olması

Vergi hatalarının düzeltilmesi için düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi dairesine başvurabilir. Düzeltme zamanaşımı süresi V.U.K’ un 126. maddesinde özel olarak düzenlenmiştir. Vergi dairesinin düzeltme talebini reddetmesi halinde mükellefin başvuru hakkı 124. maddede düzenlenmiştir. Vergi dairesinin dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme talebini reddetmesi halinde şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı’na başvurulur. Yine aynı madde “İl özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilir.” hükmünü içermektedir. Şikayet yoluyla başvuru hakkını kullanmak için öncelikle düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi dairesine başvurarak düzeltme talebinde bulunmak gerekir. Vergi dairesinin bu talebi reddetmesi halinde şikayet yoluna başvurulur.¹⁵² İ.Y.U.K’ daki altmış günlük cevap süresi esas alınarak vergi dairesinin bu süre içinde cevap vermemesi halinde de şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı’na başvurulabilir.

Konuyla ilgili Danıştay’a yansıyan bir uyuşmazlıkta, Danıştay’ca ; “...düzeltme ve şikayet yoluyla dava açabilmek için, 213 Sayılı Yasa’da öngörülen anlamda bir vergi hatası bulunması ve dava açma süresinin geçmiş olması...” gerektiğine karar

¹⁵¹ Dn. 3.Daire 25.02.1987 Tarih ve E:1986/1892, K:1987/567

¹⁵² Kızılot, Ş.,1995, a.g.e., s:1090

verilmiştir.¹⁵³

V.U.K.'un 116. maddesinde vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlanan vergi hatalarının idari yoldan düzeltilmesi ile ilgili olan başvuru yolunun, vergilendirme işlemine karşı idari dava açma süresinin geçmesinden sonra işleyen bir idari başvuru yolu olması sebebiyle, 2577 sayılı İ.Y.U.K.' un 11. maddesinde düzenlenen hiyerarşik başvuru ile ilgisi yoktur.¹⁵⁴ Ayrıca şikayet idari bir başvurudan ibaret olup bunun kabul veya reddinden hiçbir hukuki sonuç doğmaz.¹⁵⁵

Mükellefin şikayet başvurusunu hangi süre içinde yapması gerektiği konusunda farklı görüşler mevcuttur. Bir görüşe göre, mükellefin şikayet başvurusunu hangi süre içinde yapması gerektiği konusunda açık bir düzenleme yoktur. Bu nedenle şikayet başvurusunun düzeltme zamanaşımı süresi içindeki herhangi bir zamanda yapılabileceği kabul edilebilir.¹⁵⁶ Şikayet başvurusunun reddi ya da Maliye Bakanlığı'nın altmış gün içinde cevap vermemesi nedeniyle reddedilmiş sayılması halinde ise yükümlü İ.Y.U.K.' un 37/b maddesi gereğince otuz günlük süre içinde vergi mahkemesinde dava açabilir.

İkinci görüşe göre ise, şikayet başvurusu, İ.Y.U.K.' un 11. maddesi uyarınca dava açma süresi içinde yapılmalıdır.¹⁵⁷ Buna göre, şikayet başvurusunun yapılabileceği süre, İ.Y.U.K.' un 11/1 ve 7/1 maddelerinin dikkate alınması sonucunda, düzeltme başvurusunun vergi dairesince reddedildiği ya da reddedilmiş sayıldığı tarihi izleyen otuz veya altmış gün olarak belirlenebilir. Söz konusu sürenin otuz veya altmış gün olarak belirlenebilmesi "idari dava açma süresi" kavramından ne anlaşılması gerektiğine bağlıdır. Genel olarak idari dava açma süresi anlaşılacaksa süre altmış gün, vergi mahkemelerinde dava açma süresi anlaşılacaksa süre otuz gün olarak ifade edilebilir.

Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluyla başvurma süresi V.U.K.' da belirtilmemiştir. İ.Y.U.K' un 11. maddesi uyarınca idari işlemlere karşı dava açılmadan önce, idari

¹⁵³ Dn. 11.Daire 21.11.1997 Tarih ve E:1996/5978, K:1997/4181

¹⁵⁴ Turgut Candan, "Şikayet Başvurularının Reddine İlişkin İşlemler Dolayısıyla Açılacak Davalarda Görev Değişikliği Ve Bu Değişikliğin İdari Dava Açma Süresi Bakımından Sonucu", **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:3, sayı:36, Aralık 1995, s:45

¹⁵⁵ Kızılot,Ş., 1999, **a.g.e.**, s:121

¹⁵⁶ Mahmut Sekdur, "Vergi Hataları ve Düzeltme-3", **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl: 12, S:275, 1 Temmuz 1998, S:52

¹⁵⁷ Kaneti, **a.g.e.**, s:134

işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması için üst makama yapılacak başvuruyu, süre yönünden düzenlemiştir. Bu madde gözönünde tutularak, şikayet yoluna idari dava açma süresi içinde, yani düzeltme talebinin reddinin tebliği tarihinden başlayarak altmış gün içinde (İ.Y.U.K. Madde 7) başvurmak gerekir.¹⁵⁸

Şikayet merciinin cevabı bekleme süresi de altmış gündür. Bu süre içinde cevap verilmediği takdirde şikayet reddedilmiş sayılır. Bu tarihi izleyen günden itibaren otuz gün içinde vergi mahkemesinde dava açılması gerekir.

Altmış günlük süre geçtikten sonra verilen olumsuz cevap üzerine ilgilinin yeniden (bekleme süresi içinde dava açılmamışsa) dava açma hakkı kazandığının kabulü gerekir.

Uygulamada vergi dairesinin düzeltme talebini reddetmesi halinde doğrudan dava açıldığı durumlar ortaya çıkmaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu' nun 10. maddesine göre idareye başvuru üzerine altmış günlük sürenin dolmasıyla dava hakkı doğmakla beraber, V.U.K' un 124. maddesinde özel hüküm olduğu için şikayet hakkı kullanılmadan dava açılmaması gerekir. Vergi dairesinin düzeltme istemine red cevabı üzerine şikayet merciine gidilmeden dava açıldığında idari mercii tecavüzü nedeniyle dilekçe Maliye Bakanlığı' na (veya diğer şikayet mercilerine) gönderilmekte, bazı hallerde de dava reddedilmektedir.¹⁵⁹ Bu konuda Danıştay'ın vermiş olduğu birçok karara rastlamak mümkündür.¹⁶⁰

Söz konusu 124. maddedeki özel hüküm nedeniyle böyle durumlarda mahkemelerce mercii tecavüzü nedeniyle dilekçelerin ilgili mercilere gönderilmesi gerekmektedir (İ.Y.U.K. m.15/1-e). Ancak davanın reddi halinde de düzeltme zamanaşımı süresi içinde şikayet yoluna gidilmesinde yasal bir engel yoktur.

İ.Y.U.K.' un 11.maddesi uyarınca, şikayet başvurusunun reddi ya da Maliye

¹⁵⁸ aynı, s:134

¹⁵⁹ Sekdur, M., Temmuz 1998,8, S:53

¹⁶⁰ "Dava açma süresi geçirildikten sonra düzeltme talebinin reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı' na gidilmeksizin doğrudan mahkeme nezdinde açılan davanın görev yönünden reddi gerekir."(Dn.9. Daire 08.06.1987 Tarih ve E:1986/1780, K:1987/1948)

"Dava açma süresi içinde yapılan düzeltme talebinin reddi üzerine şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na (veya Belediye Başkanlığı'na) gidilmeksizin doğrudan mahkeme nezdinde dava açılması gerekir."(Dn.9. Daire E:1987/286 K:1987/1030)

"Yapılan tarhiyat ve kesilen cezaya karşı öncelikle ilgili vergi mahkemesinde dava açılması gerekir. İlgili vergi mahkemesine düzeltme talebinde bulunmadan veya vergi mahkemesine müracaat etmeden; şikayet ve düzeltme yoluyla doğrudan Danıştay' da dava açılmaz. Bu şekilde açılan davanın Danıştay' ca incelenmeden reddi gerekir."(Dn.4. Daire 06.12.1984 Tarih ve E:1984/3736, K:1984/4636)

Bakanlığı'nın altmış gün içinde cevap vermemesi nedeniyle reddedilmiş sayılması halinde ise yükümlü İ.Y.U.K.' un 37/b maddesi gereğince otuz günlük süre içinde vergi mahkemesinde dava açabilir.¹⁶¹

4001 sayılı kanunun yürürlüğe girmesinden önce şikayet yoluyla düzeltme talebinin reddi halinde yargısal aşamadaki hukuki durum şu şekilde idi; V.U.K 'un 112. maddesinde öngörülen hususlara uygun olarak yapılan şikayet ve düzeltme başvuruları sonucu idari yetkili makam (Maliye Bakanlığı, Valilik veya Belediye Başkanlığı) tarafından açık veya İ.Y.U.K' un 10. maddesinde yazılı bekleme süresi içinde cevap verilmemek suretiyle zımni olarak tesis edilen olumsuz işlemler, anılan İ.Y.U.K' un 14. maddesinin 3. fıkrasının (d) bendinde belirtilen anlamda yani idari davaya konu olabilecek nitelikte (kesin ve yürütülmesi gereken) birer idari işlemdir. Bu işlemler dolayısıyla, İ.Y.U.K' un 2. maddesinin 1. fıkrasında tanımları yapılan iptal ve tam yargı davalarından birinin veya her ikisinin birlikte açılması olanaklıdır.¹⁶²

2575 sayılı Danıştay kanununun 24. maddesinin 1/J bendinde, vergi hatalarının şikayet yoluyla düzeltilmesi isteklerinin kesin olarak reddine ilişkin Maliye Bakanlığı, valilik veya belediye başkanlığı işlemlerinin iptali veya fazla alınan vergilerin iadesi istemiyle açılacak davaların vergilendirme işlemlerini konu edinen idari davalardan farklı olarak, ilk derece mahkemesi sıfatıyla Danıştay'da açılması gerekir.

4001 sayılı kanunun 17. maddesiyle yapılan değişikliğe göre, Gümrük Kanunu'na göre alınması gereken vergilerle V.U.K' un gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde vergi, resim, harç vb. mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinin yetkili mahkeme olduğu açıklanmıştır. Bu yeni bent hükmü, V.U.K' un 124. maddesi uyarınca yapılacak şikayet başvurularının reddine dair işlemler dolayısıyla açılacak idari davalara bakmaya yetkili vergi mahkemesini belirtmektedir. Bu düzenlemenin hareket noktası, ancak söz konusu davaların görüm ve çözümünün, Danıştay' ın ilk derece mahkemesi sıfatıyla baktığı davalara ilişkin görevleri arasından çıkarılmış ve vergi mahkemelerinin görevine verilmiş olduğu yolundaki ön kabul olabilir.¹⁶³

Hukuk düzenimizde, 2575 sayılı Danıştay Kanunu' nun 24. maddesinin vergi

¹⁶¹ Kızılot,Ş.,1999, a.g.e., s:129

¹⁶² Candan, a.g.m.,46

¹⁶³ aynı, s:46

hatalarının düzeltilmesi talebiyle yapılan şikayet başvurularının reddine ilişkin işlemlere karşı açılacak davaların görüm ve çözümünün ilk derece mahkemesi olarak Danıştay' ın görevine girdiğini söyleyen hükmüyle 2577 sayılı İ.Y.U.K' un 37. maddesinin bu davalara bakacak yetkili vergi mahkemesini belirleyen (b) bendinin düzenlenmesinin birlikte varolması, ortada bir normlar çatışması olduğu izlenimini vermektedir.

Gerçekten, iki ayrı kanunun (2575 sayılı Danıştay Kanunu ile 2577 sayılı İ.Y.U.K.) birbiriyle çelişir gibi görünen iki ayrı düzenlemesi vardır. Ancak ne bu iki kanunun düzenleme alanları, ne de bu iki kanunun söz konusu iki maddesinin konuları aynıdır. Danıştay Kanunu' nun düzenleme alanı, Danıştay kuruluşu, görevleri, yetkileri, organları, mensupları ve sınırlı sayıda yargılama usulü kuralına ilişkin olduğu halde, 2577 Sayılı İ.Y.U.K. adından da anlaşılacağı üzere idari yargı yerlerinde uygulanacak yargılama usulüne ilişkin kuralları ve bu mahkemelerin yetki alanlarını düzenler. Aynı şekilde; 2575 Sayılı Kanunun 24. maddesi, Danıştay' ın ilk derece mahkemesi olarak görevlerini; 2577 Sayılı Kanunun 37. maddesi ise yetkili vergi mahkemesinin belirlenmesine ilişkin esasları konu edinmiştir. Yargılama hukuku bakımından görev ve yetki, birbirini tamamlayan ancak birbirinden farklı iki kurumdur. Görev sözcüğü bir yargı yerinin konusu itibarıyla bir davaya bakmaya yetkili olup olmadığını belirtmek amacıyla kullanılır. Yetki sözcüğü ise bir davaya konusu itibarıyla bakmaya yetkili(görevli) yargı yerinin bu yetkisini kullanabileceği coğrafi alanı ifade eder. Bu farklılık sebebiyle, görev kurallarını düzenleyen bir yasa hükmü ile yetki kurallarını düzenleyen bir başka yasa hükmünün çelişmesi olanaklı değildir.¹⁶⁴

Yetki kurallarına ilişkin düzenlemenin kendisinden beklenen etki ve değişiklikleri yaratabilmesi, görev kurallarına ilişkin düzenlemenin yapılmış olması koşuluna bağlıdır.

Bu aradaki hassas ayrımın yanısıra diğer önemli bir husus dava açma süresi içinde düzeltme talebi yoluna başvurulması halinde, dava açma süresi durduğu için mükellef bu talebin reddi halinde uyuşmazlığı dava konusu yapabilir. Dava açma süresi dolduktan sonra düzeltme yoluna başvuranların bu talepleri reddedilirse, önce şikayet yoluna, bu da reddedilirse şikayet işleminin reddinin iptali için mahkemeye başvurabilmektedirler. Yani uyuşmazlık dava konusu yapılamayıp idarenin red işlemini

dava konusu yapabilmektedir. Mükellef bu durumda dava açma süresi içinde, başvuru yapanlardan farklı olarak uyuşmazlığı dava konusu yapamaz. Zira V.U.K' un Madde 116-118' de düzenlenmiş olan hatalar dışındaki hukuki uyuşmazlıklar düzeltme talebinin kapsamı dışındadır. Ancak yargı mercilerince çözümlenebilir. Bunun için de dava açma süresi içinde vergi mahkemesine başvurulmuş olması gerekir. Dava açma süresi içinde düzeltme talebi yapılması dava açma süresini durduracağından, bu talebin reddi halinde yalnızca idarenin red işleminin iptali değil, dava açma süresi dolmadığından uyuşmazlık da yargı konusu yapılabilecektir. Diğer halde yani dava açma süresi dolduktan sonra düzeltme talebi yoluna gidenlerin bu istemi, hem vergi dairesince hem de şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı' nca reddedilirse bundan sonra yetkili yargı merciinde, sadece eğer V.U.K' da düzenlenmiş hatalardan biri söz konusu ise, hatanın düzeltilmemesi yani düzeltme isteminin reddi işleminin iptali dava yoluyla talep edilebilecektir. Eğer vergi hatası değil de vergi uyuşmazlığı dava konusu edilirse, böyle bir dava usulden red edilecektir.¹⁶⁵

Daha önce de belirttiğimiz gibi şikayet dilekçesinin reddedilmemesi için vergi dairesinin red cevabı üzerine altmış günlük süre içinde başvurulması gerekir. İdarenin de bu talebe cevap süresi altmış gündür. Altmış günlük süre içinde cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılacaktır. Altmış günlük cevap süresi şikayet dilekçesinin bakanlığa verildiği tarihten başlar. Altmış günlük sürenin bitimi tatil gününe veya çalışmaya ara verme zamanına rastlarsa, bekleme süresi uzamaz. İ.Y.U.K' na göre dava açma sürelerinin sonunun çalışmaya ara verme zamanına rastlaması halinde dava açma süresi uzamakla beraber, şikayet yolu ile başvurularda bu sürenin uzamayacağı uygulamada kabul edilmiştir.¹⁶⁶

Özetle, Maliye Bakanlığı şikayeti kabul ederse durumu ile ilgili vergi dairesine bildirir, hatalı işlem düzeltilir. Vergi dairesinin, üst makam olan Maliye Bakanlığı' nın kararına uyması gerekir.

Maliye Bakanlığı şikayeti reddederse yada altmış günlük süre içinde cevap vermezse, düzeltme talebinde bulunan kişi idari dava yoluna başvurabilir. Bu idari davanın süresi hakkında İdari Yargılama Usulü Kanunu' nun 11. maddesi uygulanır. Şikayetin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresi yeniden

165

Sonsuzoğlu, a.g.m. s:143

166

Kızılot, a.g.e. s:1090-1091

işlemeye başlar. Şikayet yoluyla başvurma tarihine kadar geçen süre de hesaba katılır. Bu açıklamalara göre, vergi dairesinin düzeltme talebinin reddine ilişkin kararının tebliğinden ya da bu talebin reddedilmiş sayıldığı tarihten başlayarak otuz günlük idari dava süresi işlemeye başlar. Bu süre içinde yapılan şikayet sürenin işlemlerini durdurur. Şikayetin reddinin tebliğ edildiği ya da reddedilmiş sayıldığı tarihten başlayarak, daha önce durmuş olan otuz günlük idari dava süresi, kaldığı yerden işlemeye devam eder.

İ.Y.U.K' da 4001 Sayılı Kanunla yapılan değişiklikten önce düzeltme şikayet yollarından sonra Danıştay Kanunu' nun 24/1-j bendi uyarınca Danıştay' da ilk derece mahkemesi olarak iptal davası açılması söz konusu idi. Danıştay Kanunu' nda hala bir değişiklik yapılmadığı için düzenleme hala yürürlükte. Ancak 2577 Sayılı Kanunun 37. maddesinde 4001 Sayılı Kanunun 11. maddesi ile şu (b) bendi eklenmiş, (b) ve (c) bentleri (c) ve (d) olarak değiştirilmiş, buna göre "Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde vergi, resim, harç vb. mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettirilen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesince bu uyuşmazlıkların çözümlenebileceği" hükmü getirilmiştir.

Bu hükmün görev itibarıyla da belirlemeyi ifade ettiğinin kabulü gerektiğinden, şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde görevli mahkemenin vergi mahkemesi olduğu Danıştay' ca içtihat edilmiş ve Danıştay Kanunu' nun anılan 24/1-j maddesi hükmü yürürlükte bulunmasına rağmen konu ile ilgili davalar vergi mahkemelerine intikal ettirilmiştir.¹⁶⁷

İçtihadın herkes tarafından önceden bilinmesi her zaman mümkün olmadığından; konunun içtihatla açıklığa kavuşturulmuş bulunması da bu duraksamanın giderilmesini sağlayamamaktadır. Bu bakımdan 2575 sayılı Danıştay Kanunu' nun 24. Maddesiyle ilgili tasarının bir an önce kanunlaşmasında kamu yararı vardır.¹⁶⁸

2.3. Düzeltmede Zamanaşımı

Vergi Usul Kanunu' nda düzeltme işlemleri için öngörülen zamanaşımı süresi aslında hak düşürücü süre niteliğindedir. V.U.K' un 126. maddesine göre "114. Maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkartılan vergi hataları düzeltilemez." . Görüldüğü gibi, yasa 114. maddeye yani tahakkuk zamanaşımına atıf

¹⁶⁷ Sekdur, M., Temmuz 1998, a.g.m., s:54

¹⁶⁸ Candan, a.g.m., s:49

yapılmak suretiyle, düzeltme zamanaşımının başlangıcında da vergiyi doğuran olayı ve onu izleyen takvim yılı başını esas tutmaktadır.¹⁶⁹ Bu zamanaşımı süresi yönetim ve yargı organlarınca res 'en göz önüne alınır. Vergi hataları düzeltme zamanaşımı süresi içinde meydana çıkartılmışsa, mükellef yararına zamanaşımı süresi kesileceğinden, düzeltme işlemi zamanaşımı süresi dolduktan sonra da gerçekleştirilebilir.¹⁷⁰

Genel olarak zamanaşımı süresi beş yıldır. Kanun bazı özel durumlarda bunu altı yıla kadar çıkarabileceğini de öngörmektedir. V.U.K' un 126. maddesine göre, 114. maddede geçen zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkartılan vergi hataları düzeltilemez.¹⁷¹ Ancak yargı kararı ve bakanlığın onayı ile uygulama alanı bulan, bir zamanaşımına tabi olmaksızın düzeltilebilecek hatalar da vardır.¹⁷²

Zamanaşımı süreleri V.U.K' un 126. maddesine göre, res' en ve başvuru üzerine yapılan düzeltmelerde tanınan zamanaşımı süresi beş yıldır. Tarh zamanaşımı süresi içinde mükellefe duyurulmuş olan vergilerdeki hataların, aynı zamanaşımı süresi içinde çıkarılması halinde düzeltilmesi mümkündür. Bu durumda zamanaşımı süresi dolduktan sonra düzeltme yapılmayacağı değil, zamanaşımı süresi içinde ortaya çıkartılmayan hataların düzeltilemeyeceği mevzu bahistir.¹⁷³

Beş yıllık zamanaşımı süresi her iki düzeltme yolu için geçerlidir. Bu süre içinde kalmak koşuluyla yükümlü başvuru ile düzeltme isteminde bulunulabileceği gibi vergi dairesi de res' en düzeltme yoluna gidebilir. Bu sürenin dolması ile, hatalı işlem sonucu lehine bir durum doğmuş taraf olarak yükümlü ya da vergi dairesi için adeta bir kazanılmış hakkın varlığı söz konusu olmaktadır.¹⁷⁴

Bakanlık bir muktezasında "Hataların düzeltilmesinde zamanaşımı, düzeltme konusu verginin doğduğu takvim yılının başından başlayarak beş yıldır. Beş yıl içinde mükellef tarafından yapılmış bir düzeltme talebinin olması ve ayrıca düzeltilmesi gereken bir hususun bulunması durumunda düzeltme işleminin yapılması gerekir." şeklinde bir düzenleme getirilmiştir.¹⁷⁵

¹⁶⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s:183

¹⁷⁰ Koç, a.g.t. s:146

¹⁷¹ Kaneti, a.g.e., s:164

¹⁷² Koç, a.g.t., s:146

¹⁷³ aynı., s:147

¹⁷⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s:183

¹⁷⁵ Maliye Bakanlığı 30.12.1988 Tarih ve 21112621932/83895 Sayılı Muktezası

V.U.K' da 126. maddenin a, b ve c bentleri ile, düzeltme işlemlerinde tamamlayıcı zamanaşımı süreleri kabul edilmiştir. Bu düzenlemeye göre, düzeltme zamanaşımı süresi;

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

2-) İlan yoluyla tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde; mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği,

3-) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun' a göre haczin uygulandığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz.¹⁷⁶

2.3.1. Tamamlayıcı Zamanaşımı Süreleri

Önce de belirttiğimiz gibi vergi hatalarının düzeltilmesinde zamanaşımı, düzeltme konusu verginin doğduğu yılı izleyen takvim yılının başından başlayarak beş yıl olarak belirlenmiştir. Özellik gösteren aşağıdaki durumlarda bu süre uzayabilir. Bu süreler tamamlayıcı süreler niteliğindedir.

2.3.1.1. Zamanaşımı Süresinin Son Yılında Tarh ve Tebliğ Edilen

Vergilerde Düzeltme Zamanaşımı Süresi

Zamanaşımı süresinin son yılı içerisinde tarh ve tebliğ edilen vergilerdeki vergi hataları için asgari bir yıllık zamanaşımı süresi öngörülmüştür. Böylece zamanaşımı süresi duruma göre bir yıla kadar uzayabilir.

Örneğin; 1990 takvim yılına ilişkin olarak 9 Aralık 1995 tarihinde res' en tarh edilen vergi; ihbarnamede 200.000.000 TL. yerine 2.000.000.000 TL. olarak gösterilmiştir. Bu durumda, 1990 takvim yılına ilişkin düzeltme zamanaşımı süresi, 31 Aralık 1995 tarihinde değil, 9 Aralık 1996' da sona erecektir. Hatanın yapıldığı 9 Aralık 1995 tarihinden 9 Aralık 1996 tarihine kadar on iki aylık süre, beş yıllık zamanaşımı süresine ilave edilmiş olur.

¹⁷⁶

Kızılot. Ş.,1995, a.g.e., s:1108

**2.3.1.2. İlan Yoluyla Tebliğ Edilen ve Dava Konusu Edilmeksizin
Tahakkuk Eden Vergilerde Düzeltme Zamanaşımı
Süresi**

Düzeltme zamanaşımında ikinci özel durum, ilan yoluyla tebliğ edilip dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerle ilgilidir.

İlan yoluyla yapılan tebliğden genellikle mükellefin haberi olmaz. Vergi de dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eder. Mükellef kendisine 6183 Sayılı Kanuna göre ödeme emri tebliğ edilmesi üzerine bu durumdan haberdar olur. Bazı hallerde zamanaşımı süresi de dolmuş olur. Dolayısıyla mükellefin düzeltme talebinin incelenmesi ve yerine getirilmesi de mümkün olamaz. Bu durumu düşünen kanun koyucu; yalnızca ilan tebliğ ve tahakkuk eden vergilere ilişkin olmak üzere düzeltme zamanaşımı süresini, ödeme emrinin tebliğinden başlayarak bir yıldan az olamayacağı esasını kabul etmiştir. Tarh ihbarnamesinin, normal şekilde yani ilan yolunun dışında tebliği halinde bu hüküm uygulanmaz.

**2.3.1.3. İhbarname ve Ödeme Emrinin İlan Yoluyla Tebliğ
Edildiği Vergilerde Düzeltme Zamanaşımı Süresi**

Tarh edilen vergilerin, posta yoluyla ya da memur eliyle tebliğ edildiği durumlarda, tahakkuk eden vergilerden mükellefler 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K. hükümlerine göre yapılan tebligat sonucu haberdar olmaktadır.

Bu şekilde yapılan tarhiyatta, kısmen ya da tamamen hatalı bir işlemin bulunması durumunda, hatanın düzeltilebilmesi için mükellefin önünde iki yol vardır. Dava açma süresinin geçmemiş olması halinde mükellefler dava açma yoluna başvururlar. Dava açma süresinin geçmiş olması halinde ise mükellefler vergi dairesine başvururlar.

V.U.K' un 126. maddesinde, 3239 Sayılı Kanunla eklenen 3 no.' lu bent uyarınca "İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 Sayılı Kanuna göre, haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz." şeklinde hüküm getirilmiştir. Söz konusu hüküm uyarınca, mükelleflerin beş yıllık tarh zamanaşımı süresi içinde haberdar olmadıkları ancak 6183 Sayılı Kanuna göre yapılan takip sonucunda öğrendikleri hatalı vergilendirme işlemlerinin düzeltilmesine olanak

sağlanmıştır.¹⁷⁷

2.3.2. Zamanaşımının Durması

V.U.K' un 119. maddesinde sayılan vergi hataları biri res' en veya başvuru üzerine ortaya çıkması halinde süre kesintiye uğrar. Bu aşamadan sonra yapılması gereken, düzeltme işleminin idarece yerine getirilmesidir. İdarenin düzeltme talebini reddetmesi halinde yargı yoluna kadar uzanan ve düzeltimi böylece sağlanan bir süreç işlemeye başlamış olur.¹⁷⁸

2.3.2.1. Sürenin Mükellef Lehine Durması

Yukarıda sözü edildiği gibi düzeltme başvurusu ile kesilen zamanaşımı tamamen mükellef lehine olmaktadır. Örneğin; Danıştay eski bir kararında, düzeltme talebinin düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılmasından sonra yargısal uyuşmazlık aşamasına gelindiğinde, açılan ve bunu takip eden dava hasmın yanlış gösterilmesi nedeniyle reddedildiğinden, dilekçenin yenilenmesi için mahkemece verilen yeni süre içinde açılan üçüncü davanın (düzeltme zamanaşımı süresi dolduğu savı ile) reddedilmesini takip eden davalının bu talebini ve savunmasını kabul etmemiş ve düzeltme başvurusunun düzeltme zamanaşımını kesintiye uğratması nedeniyle işin esasına girmiştir.¹⁷⁹ Düzeltme süreci işlerken düzeltme zamanaşımı süresinin dolması, mükellef yararına olmak üzere düzeltmenin yapılmasına engel değildir.¹⁸⁰ Mükellefin düzeltme talebini tekrarlaması halinde zamanaşımı ikinci başvuruya göre yeniden hesaplanır.

2.3.2.2. Sürenin Durmasından İdarenin Yararlanamaması

İdarenin düzeltme yoluyla haksız yere elde ettiği vergileri, zamanaşımı süresi içinde yeniden tarh ve tebliğ etmesi mümkün olabilmektedir. Geçen süre içinde zamanaşımı işlemeye devam eder.¹⁸¹

Vergi dairesinin usulsüz olarak yapılan birinci tarhiyatın düzeltilebilmesi için

¹⁷⁷ Kızılot, Ş., 1995, a.g.e., s:1111

¹⁷⁸ Koç, a.g.t., s:150

¹⁷⁹ Danıştay Dava Daireleri Genel Kurulu Kararı 30.04.1954 Tarih ve E:1954/10, K:1954/81

¹⁸⁰ Koç, a.g.t., s:150

¹⁸¹ Kaneti, a.g.e. s:164

zamanaşımının söz konusu olamayacağını ileri sürerek reddini istediği ikinci tarhiyatla ilgili davada Danıştay, “düzeltme yoluyla geri alınan vergiler için önce düzeltme fişinin düzenlenip mükellefe tebliğ edildiği, vaki itiraz sonunda itiraz komisyonunca vergilerin ancak ihbarname düzenlemek suretiyle salınacağı hükme bağlanıp tarhiyat terkin edilince bu kez zamanaşımı süresi dolduktan sonra 1970 yılında verginin ihbarname ile geri istendiği ve uyuşmazlık konusu teşkil eden olayın da ihbarname üzerine salınan bu vergilere ait olduğu emsali olaylar dolayısıyla mahallinden getirilen tarh dosyalarının incelenmesinden anlaşılmaktadır. Bu itibarla zamanaşımı geçtikten sonra salınan vergiyi terkin eden yargı kararında herhangi bir isabetsizlik bulunmadığından” oybirliğiyle vergi dairesinin temyiz talebinin reddine karar vermiştir.¹⁸²

2.3.2.3. Düzeltme Zamanaşımına Tabi Olmayan Haller

Danıştay’ın içtihadına göre hakkında vergi doğuran bir olay gerçekleşmemiş, süresinde gerçek mükellefi tarafından beyan edilerek ödenmiş olan bir başkasına ait verginin kendisinden istenilmesi üzerine, hatanın düzeltilmesi talebinin kanunlarla ve hak ve adalet ilkeleriyle bağdaştığı durumlarda düzeltme zamanaşımına tabi olmaksızın düzeltilmesi gerekmektedir.¹⁸³ Danıştay verdiği kararda bu görüşünü “...Mükellefin şahsında hata yapıldığından bahsedebilmek için, idarenin bir vergi alacağıının bulunması gerekir. Halbuki olayda, verginin asıl borçlusu tarafından süresinde ödenmesiyle idarenin vergi alacağı esasen kalkmış bulunmaktadır. Bir başkasına ait, üstelik süresinde ödenmekle kalkmış bulunan bir verginin düzeltilmesi talebinin zamanaşımından bahisle reddi yolundaki dava konusu işlemin hukuka uygunluğunu kabule imkan bulunmamaktadır.” şeklinde ifade etmiştir.¹⁸⁴

Danıştay kararlarında da görüyoruz ki davada taraflardan biri olan mükellefin düzeltme taleplerinin değerlendirilmesinde hakkaniyet unsuru da gözönünde bulundurularak esnek bir şekilde karar verilmiştir. Bu da kararların ve takdir hakkının hak ve adalet kavramlarına uygun olmasını sağlamaktadır.

182

Koç, a.g.t., s:80

183

Kaneti, a.g.e. s:164

184

Koç, a.g.t., s:152

2.4. Vergi Hatalarından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Düzeltme Yoluyla İdari Aşamada Çözümlemesinin Taraflar Açısından Sonuçları

2.4.1. Mükellef Açısından Sonuçları

2.4.1.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından

Uyuşmazlığın düzeltme yoluyla idari aşamada çözülmesi sonucu, mükellef üzerinde psikolojik yönden olumlu bir etki yaratmakta ve uyuşmazlığa konu vergi ve cezaya ilişkin huzursuzluğu ortadan kaldırmakta, uyuşmazlık da sona ermektedir.¹⁸⁵

2.4.1.2. Emek ve Zaman Kaybının ve Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından

Uyuşmazlığın düzeltme yoluyla idari aşamada çözülmesi, emek ve zaman kaybını önlemektedir. Uyuşmazlığın idari aşamada çözülmemesi nedeniyle vergi mahkemelerinde dava açılması, daha sonra da Bölge İdare Mahkemeleri ya da Danıştay' da uyuşmazlığın sürdürülmesi, önemli ölçüde emek ve zaman kaybına neden olmaktadır. Ayrıca dava dilekçelerinin hazırlanması ve davanın izlenmesi için yapılan çeşitli giderlerde uyuşmazlığın maliyetini artırıcı unsurlar olmaktadır.

Vergi uyuşmazlığının idari aşamada çözülmesi sonucu, mükellefler söz konusu giderleri de yapmaktan kurtulmaktadırlar.

2.4.1.3. Faiz Ödemekten Kurtulmak Bakımından

Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların, düzeltme yoluyla idari aşamada çözülmesinin mükellef açısından bir sonucu da ödemenin gecikmesinden kaynaklanan faizin ödenmesi yönündendir.

Mükellefin idari aşamada çözümleyebileceği uyuşmazlığı dava konusu yapması ve davayı da kısmen veya tamamen kaybetmesi halinde ihtilaf kısmın kesinleşen ve ödenmemiş olan miktarı üzerinden, vergi mahkemelerinden dava açma süresinin son

¹⁸⁵ Kızılot, Ş., 1995, a.g.e. s:1112

günü izleyen ayın başından itibaren, 6183 Sayılı Kanuna göre belirlenen gecikme faizi oranında bir faizi de ödemek zorunda kalması söz konusu olabilecektir. Uyuşmazlığın idari aşamada giderilmesi mükellefi bu giderlerden kurtaracaktır.

2.4.2. İdare Açısından Sonuçları

2.4.2.1. Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından

Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenerek sona erdirilmesi sonucu, ortaya çıkan sorun başlangıçta halledilmiş olmaktadır. Böylece idare, bir daha söz konusu uyuşmazlıkla ilgilenmekten kurtulmuş olmaktadır.¹⁸⁶

2.4.2.2. İdarenin Mükellefler Üzerinde Yarattığı Güven Bakımından

Daha önce de açıklandığı gibi, vergi uyuşmazlığına konu olabilen hata ya idare tarafından ortaya çıkarılmakta ya da mükellefin yazılı başvurusu üzerine düzeltme işlemlerine başlanmaktadır.

İdarenin, ortaya çıkan hatayı, mükellefi yargı yoluna başvurmayaya zorlamadan kendi bünyesi içinde düzeltme yoluyla gidermesi mükelleflerin idareye güven duymasını ya da güveninin artmasını sağlayabilecektir.

2.4.2.3. Emek ve Zaman Kaybı İle Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından

Vergi uyuşmazlığının düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesinin diğer bir sonucu da, idarenin olayın yargıya intikal etmesi halinde uğrayacağı emek ve zaman kaybını önlemesi olmaktadır.

Olayın idare açısından bir başka sonucu da, dava ile ilgili harçlar ile bazı giderlerin uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmesi ile birlikte önlenmiş olmasıdır.

Çalışmamızın bu bölümünde vergi uyuşmazlıklarından biri olan vergi hatalarının idari aşamada düzeltilmesine ilişkin esasları incelemiş bulunmaktayız. İdari mercii yolları mükellef tarafından ilk tercih edilen yoldur. Mükellefçe idari mercii yolları tüketilmesine rağmen sonuç alınamamışsa yargısal yollara başvurulacaktır. Her ne

kadar istenmeyen bir yol olsa da vergi ilişkisinde taraflar yani hem mükellef hem de vergi idaresi idari yollara başvurarak çözemedikleri uyuşmazlıkları yargıya intikal ettireceklerdir.

2.5. Vergi Hatalarından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Düzeltme Yoluyla İdari Aşamada Çözülmemesinin Taraflar Açısından Sonuçları

Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmemesinin taraflar açısından sonucu yargıya intikaldir. Taraflar artık hakkını yargı süreci içinde arayacaktır.

Vergi davaları bakımından önemli olan kanunda öngörülen süreye riayet edilmesidir. İ.Y.U.K, vergi davalarında süreyi tebliği izleyen günden başlamak üzere otuz gün olarak düzenlemiştir (m. 7/1). Bu süre ilke olarak tebliği izleyen günden başlar. Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak iptal davası açılması halinde dava açma süresi altmış gündür. V.U.K.' un 377. maddesine göre vergi daireleri tadilat ve takdir komisyonlarının saptadığı matrahlarla karşı dava açabilirler. Vergi davası yasada öngörülen yetkili mahkemeye açılır. İ.Y.U.K.' a göre yetkili mahkeme uyuşmazlık konusu vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren zam ve cezaları kesen, A.A.T.U.H.K.' nin uygulanmasında ödeme emrini düzenleyen, diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, Gümrük Kanunu'na göre alınan vergilerle, V.U.K. gereğince şikayet başvurusunun reddinde söz konusu yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir.(m.37)

Dava dilekçesi ilgili mahkeme başkanlıklarına, idare ve vergi mahkemesi başkanlıklarına, bunların bulunmadığı yerlerde asliye mahkemelerine, Danıştay'a verilir.¹⁸⁷ Görevli olmayan yargı yerlerine başvurulması halinde, görevsizlik kararının tebliğinden itibaren otuz günlük ek süre içinde yetkili vergi mahkemesine başvurulabilir.(İ.Y.U.K. m.9).

Vergi uyuşmazlıklarında genel görevli bağımsız ilk derece vergi mahkemeleridir. Vergi mahkemeleri genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümler ve bunlara ilişkin zam ve cezalarla ilgili

¹⁸⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s:192

uyuşmazlıklarla tarife uyuşmazlıklarını ve 6183 Sayılı A.A.T.U.H.K.' nun uygulanmasından doğan uyuşmazlıkları çözüme bağlar.¹⁸⁸ Ayrıca Danıştay da Danıştay Kanunu' nun 24/1-j maddesi uyarınca birden çok idare ve vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere bakar. Diğer vergi davalarında ise Danıştay temyiz mercii sıfatıyla yani üst derece mahkemesi olarak görevlidir.

Vergi mahkemeleri tek yargıçla ve kurul halinde olmak üzere iki şekilde görev yapar. Toplam sekiz milyon lirayı aşmayan tarhlara karşı açılan davalar ile mülga götürü usulde gelir saptanmasında sınıf ve derecelere ilişkin davalar vergi mahkemesince tek hakimle, bunlar dışındaki uyuşmazlıklara ise kurul halinde bakar.¹⁸⁹

Vergi mahkemelerinde tek yargıçla bakılan davalarda verilen kararlara karşı kanun yolu, halen yirmi iki merkezde kurulmuş olan bölge idare mahkemelerinde yapılacak itiraz başvurusudur. Vergi mahkemelerinin kuru halinde verdikleri kararlara karşı ise Danıştay'da temyiz yoluna gidilir. Böylece vergi yargısının bugünkü yapısı iki dereceli olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Bölge İdare Mahkemesi'nin verdiği kararlar kesindir ve bu kararlara karşı Danıştay'a temyiz yoluna başvurulamaz. İ.Y.U.K, tek yargılı vergi mahkemesi kararlarından bir kısmı için Danıştay'da temyiz yolunu açık tutmuştur.(m.47) Buna göre yükümlülüğün konusuna, esasına, şekline, muafiyet ve istisna hükümlerine ilişkin olarak tek yargıç tarafından verilen vergi mahkemesi kararlarına karşı Danıştay'da temyiz yoluna başvurma olanağı getirilmişti. Böylece vergi mahkemesinde tek yargıçla görülüp, B.İ.M. tarafından kesin karara bağlanan uyuşmazlıklar olarak geriye yalnızca miktarı sekiz milyon liradan az olan tarhiyata ilişkin matrah ve oran uyuşmazlıkları kalmaktaydı. Bu düzenlemeyle vergi yargısı için öngörülen ana model oldukça gevşetilmiştir. Bölge idare mahkemelerinin vergiler konusunda görev alanı çok sınırlı tutulmuş, buna karşılık aslında bir yüksek içtihat mahkemesi olarak düşünülmesi gereken Danıştay'ın yükü yeterince azaltılmamıştır.¹⁹⁰

Vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yüksek mahkeme olarak Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinde verilen kararlar ve ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalarla ilgili kararlara karşı temyiz işlemlerini inceler ve karara bağlar. Danıştay Vergi Dava Daireleri, vergi mahkemelerince verilen nihai kararları, Danıştay

188

Taş, a.g.e. s:48

189

Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e. s:187

190

aynı, s:188

Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu da ilk derece mahkemesi olarak Danıştay Dava Daireleri'nden biri tarafından verilen kararları ve vergi mahkemelerince verilen ısrar kararlarını temyizen inceler. Ayrıca Danıştay, V.U.K. uyarınca şikayet yoluyla düzeltme taleplerinin reddine karşı açılacak davalar da Danıştay'ın ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalardandır.

10.06.1994 gün ve 4001 Sayılı Kanun ile İ.Y.U.K.' da yapılan değişiklikler sonucu belli bir ölçüde hukuki pürüzler sokulmuş bulunmaktadır. Şöyle ki; 4001 Sayılı Kanun' dan önce düzeltme-şikayet yollarından sonra Danıştay Kanunu' nun 24. maddesinin j bendi uyarınca Danıştay' da ilk derece mahkemesi olarak iptal davası açılması söz konusu idi. Danıştay Kanunu'nda bir değişiklik yapılmadığı için bu düzenleme hala yürürlükte. Buna karşılık 4001 Sayılı Kanun ile İ.Y.U.K.' un 37. maddesinde yapılan değişiklik ile b bendi eklenmiş ve karışıklık olmuştur. Bu bende göre V.U.K. gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde vergi, resim, harç vb. mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir. Bu hüküm ile Danıştay Kanunu ve İ.Y.U.K. arasında çelişki doğmaktadır. Bu çelişki de ancak Danıştay Kanunu'nda yapılacak değişiklik ile giderilebilir.¹⁹¹

Vergi yargısının yapısına değindikten sonra yargı aşamasında işleyen yasal prosedüre bakılırsa, önceden de belirtildiği gibi dava yasada öngörülen yetkili mahkemeye yazılı dilekçe ile başvurulmak suretiyle açılır. Vergi yargısında yazılı usul ve dosya üzerinde inceleme asıldır. Vergi mahkemeleri res' en araştırma ilkesi gereği vergi mahkemeleri davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar.

Vergi davası açıldığında önemli bir etki yaratır. Verginin tahakkuku karara göre dava sonuna kadar ertelenmiş olur, dolayısıyla tahsil işlemleri durur, ancak dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz. Ancak tahsil aşamalarında açılan davalarla ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere ilişkin davalarda tahsilat durmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulmasını isteme olanağı vardır. Danıştay'da, idare ve vergi mahkemelerinde iptal ve tam yargı davası açılması durumunda da, dava esastan karara bağlanmasına kadar davacı davanın her safhasında yürütmenin durdurulmasını isteyebilecektir. Talebin reddi veya kabulüne karşı bir üst mahkemeye veya kuruluna

191

aynı, s:185

başvurulabilir. Yürütmenin durdurulması ile uyumsuzluk neticeden çözümlenmez ancak dava konusu işlem veya eylemin etkilerini nihai karara kadar askıda tutar.¹⁹²

İ.Y.U.K' nun 27. maddesinin 3. Fıkrasına göre, "Vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzluklarından doğan davaların açılması, tarhedilen vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak 26. maddenin 3.fıkrasına göre işlemde kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemde kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir." Danıştay ve idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilir. Bu karar teminat karşılığında verilir. Ancak duruma göre teminat aranmayabilir. Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlara karşı tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir.

Yükümlü tarafından açılan davada hüküm davanın kabulü yolunda ise, vergi dairesinin işlemi iptal edilir. Tarhiyatın terkinini, ödenmiş verginin iadesi, haciz vb. işlemlerin kaldırılması yolunda hüküm tesis edilir. Yükümlünün davası reddedildiği takdirde, tarh edilmiş vergi tahakkuk etmiş olacağından ödenecek aşamaya gelir. V.U.K.' un 112. maddesi uyarınca tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar mahkeme kararına göre hesaplanan verginin ihbarname tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir.¹⁹³ Ayrıca tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için 6183 Sayılı Kanunda belirtilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir.

Görüldüğü gibi vergi hatalarına ilişkin uyumsuzlukların düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesinin mükellefler açısından ve vergi idaresi açısından sağladığı

¹⁹² Vahit Polatkan, "Danıştay, B.İ.M., İdare ve Vergi Mahkemelerince Verilen Yürütmenin Durdurulması Kararları", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl:1sayı:6 Haziran 1993 S:12

¹⁹³ Öncel, Kumrulu, Çağan, a.g.e., s:194

getirileri gözönünde bulundurursak şüphesiz ki tercih sebebi olacaktır. Yargısal aşamaya intikal etmiş bulunan bir uyuşmazlık taraflar açısından hem maddi olarak, hem moral açısından, hem de zaman açısından bir çok maliyetler getirecektir. Arzu edilen uyuşmazlığın idari aşamada sulh ile çözülmesidir.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Vergi Usul Kanunu' nun 116. ve 126. maddeleri arasında geçen düzeltme, işlevi açısından çok iyi düşünülmüş, mükellef ve vergi dairesi yani vergilendirme ilişkisindeki taraflar arasında doğabilecek hataların idari yollar dahilinde sulh ile çözümünde atılacak ilk adımdır. Aynı zamanda tarafların menfaatleri devlet desteği ile gözetilmekte bu da tarafların devlete olan güvenini artırmaktadır.

Önceden de belirtildiği gibi V.U.K.' un 116 ve 126. maddeleri arasında hükümleri geçen düzeltme müessesesi idari ve yargı aşamalı olarak iki çözüm aşamasından ibarettir. Vergi kanunları ve Vergi Usul Kanunu birbirinden ayrılmaz birer bütündür. Düzeltme müessesesi de bu kanunlar bütününe objektif ölçülere göre düzenlenmiş önemli bir parçasıdır. Düzeltme müessesesinin gerçekleştirilmesinde yargı aşamasının da bulunmasından dolayı düzeltme talebinin yargı merciine intikali halinde, düzeltmenin yargılama hukuku açısından kendi yargılama usulüne tabi olması beklenmektedir. Ancak, V.U.K.' un yargılama hukuku açısından İdari Yargılama Usulü Kanunu' nun hükümlerine tabi olması uygulama aşamasında çeşitli sorunlar yaratmaktadır. En tipik örneği de Danıştay Kanunu' nda düzeltme ve şikayet yolunun tüketilmesine rağmen çözülemeyen uyuşmazlıkların ilk ve üst derece mahkeme olarak Danıştay tarafından çözülmesi hükmü bulunmakta, buna karşın İ.Y.U.K' un 37. maddesinin b bendi uyarınca V.U.K. gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde vergi, resim, harç vb. mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkilidir. Bu hüküm ile Danıştay Kanunu ve İ.Y.U.K. arasında çelişki doğmaktadır. Bu çelişki de ancak Danıştay Kanunu'nda yapılacak değişiklik ile giderilebilir.

Düzeltme müessesesinin gerçekleştirilmesinde başvurulacak yargısal merciler ve süreler bakımından da İ.Y.U.K' na tabi olması da bir takım sorunlara neden olmaktadır. V.U.K.' un 116 ve 126. maddeleri arasında geçen düzeltmeye ait süre hükümlerindeki bir sorun m.120/2 bendinde hatanın vergi dairesince düzeltilmesine karar verilmesi

durumunda mükelleften fazla tahsil edilen kısmın mükellefe tebliğinden itibaren bir yıl içinde geri alması aksi taktirde hakkının sakıt olması, buna karşın düzeltmede beş yıllık zaman aşımı ve bir yıllık ek süre tanınmış olmasıdır. Danıştay Kanununda yapılacak birkaç reform ve V.U.K.' na özgü ve İ.Y.U.K' dan biraz daha bağımsız bir vergi yargılaması usulünün geliştirilmesi idari ve yargısal mercilere daha işlerlik kazandıracaktır.

Mükelleflerin vergi hataları ve diğer vergi davaları ile ilgili ihtilaflarda önce idari çözüm aşamalarını denemek ve mümkün olduğu kadar olayı yargıya intikal ettirmeden çözmeleri arzu edilmektedir. Aksi taktirde anlaşmazlığı yargıya intikal ettirmek hem külfet hem de zaman kaybı meydana getirecektir. Bunun dışında tabi ki bu vergi hatalarının kaynağında çözümü bakımından en çok arzu edilen vergi idaresi personellerinin vergi tekniği ve mevzuata hakim olma açısından iyi eğitilmiş olmalarıdır. Böylece vergi hatalarının ve vergiyle ilgili diğer sorunların giderilmesinde önemli bir katkısı olacaktır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR

- Aksoy, Şerafettin. **Vergi Yargısı Ve Türk Yargı Sistemi**. İstanbul.1990
- Alver Cemil, Doğan Ali Abdullah. **Vergi Usul Kanunu**.Ankara.1989
- Balta, Bekir. **İdare Hukuku** . Ankara . A.Ü.S.B.F. Yayınları No:326. 1970
- Doğrusöz, Bumin. **Vergi Reformu Yorum Ve Açıklamaları**. İstanbul: Lebib Yalkın Yayınları 1998
- Demir Fevzi, Karatepe Şükrü. **Anayasa Hukuku'na Giriş**. İzmir. Bilgehan Basımevi 1986
- Eroğlu, Nurettin. **Açıklamalı Ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu**. Ankara:Sevinç Matbaası,1989
- Gözübüyük, Şeref. **Yönetim Hukuku**.7. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi, 1994
- Gözübüyük, Şeref. **Yönetim Hukuku**. 9. Baskı. Ankara: Turhan Kitabevi,1993
- Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**. 7. Baskı. Ankara:Siyasal Kitabevi, 1995
- Kocahanoğlu, Osman Selim. **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suçları, Vergi Cezaları ve İhtilaflar Sistemi**. İstanbul 1977
- Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıkları İle İlgili Danıştay Kararları Ve Muktezalar**. Ankara Vergi Yayınları1983
- Kızılot, Şükrü. **Vergi Usul Kanunu Ve Uygulaması**. Ankara:Yaklaşım Yayınları,1995
- Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**. 2. Baskı. İstanbul: Filiz Kitabevi, 1989
- Koç, Cevat. **Vergi Hatalarını Düzeltme**. İ.Ü. Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Bilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi ,İstanbul 1991
- Öncel Mualla, Kumrulu Ahmet, Çağan Nami. **Vergi Hukuku** .6.Baskı.Ankara Turhan Kitabevi, 1998
- Özbalcı Yılmaz, İspir Ekrem,Yağmurlu Tahsin. **Vergi Usul Kanununun Uygulanmasına İlişkin Danıştay Kararları**. Ankara: Feryal Matbaası, 1985
- Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum Ve Açıklamaları**. Ankara Feryal matbaası,1998
- Soysal, Mümtaz. **100 Soruda Anayasanın Anlamı**. Gerçek Yayınevi 7. Baskı 1987
- Şimşek, Edip. **A.A.T.U.H.K. Şerhi ve Uygulamaları**. Ankara: Eka Yayınları 1990
- Taş, Metin. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Ve Yargısal Çözüm Yolları**. Bursa: Ekin Kitabevi, 1997
- Uluatam, Özhan. **Türk Vergi Hukuku**. Ankara: Adım Yayıncılık, 1990

MAKALELER

- Akyürek Akman, Danıştay Kararlarında İptal Davalarının Menfaat İhlali Koşulunun Kişisellik Unsuru”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:21, Sayı:81, 1991
- Aytan Muammer, “İdari İşlemlerin Geri Alınması”, **Danıştay Dergisi**, Yıl:2, Sayı:67, 1972
- Candan Turgut, “Şikayet Başvurularının Reddine İlişkin İşlemler Dolayısıyla Açılacak Davalarda Görev Değişikliği Ve Bu Değişikliğin İdari Dava Açma Süresi Bakımından Sonucu”, **Yaklaşım Dergisi**, Yıl:3, sayı:36, Aralık 1995
- Kumrulu Ahmet, “**Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri**”, A.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi Yıl:1979 C:36 Sayı:14
- Karaca Yüksel , “Düzeltilme ve Düzeltilme Talebinin Reddi” **Maliye Dergisi** 1993 Sayı: 113
- Kızılot Şükrü , “Vergi Hatalarını Düzeltilme” **Mali Sorunlara Çözüm Dergisi** Yıl:1 Aralık 1985
- Sonsuzoğlu, Elif , “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Usul ve Yargısal Çözüm”, **Vergi Dünyası**, sayı: 167 Temmuz 1995
- Seviğ Veysi , “Vergi Hatasının Niteliği” **Dünya Gazetesi** 30 Mayıs 1991
- Sekdur Mahmut , “Vergi Hataları ve Düzeltilme-3”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Yıl: 12, S:275, 1 Temmuz 1998, S:54
- Sekdur Mahmut, “Vergi Hataları” **Mali Hukuk Dergisi** Sayı:66 Kasım-Aralık 1996
- Sekdur Mahmut, “Vergi Hataları Ve Düzeltilme 1” **Maliye Ve Sigorta Yorumları Dergisi** Yıl:11 Sayı:266 15 Şubat 1998
- Sipahioğlu Y. Hürol , “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Ve Yargı Yolu” , **Maliye Postası**, Yıl:17 Sayı:373 15 Mart 1996
- Turmangil Civan, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği” **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi** C:39 S:14 1982-1987

KANUNLAR VE DANIŞTAY KARARLARI

Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun

Gelir Vergisi Kanunu

İdari Yargılama Usulü Kanunu

Maliye Bakanlığı Muktezalari

Vergi Usul Kanunu

Danıştay 3. Daire Kararları

Danıştay 4. Daire Kararları

Danıştay 9. Daire Kararları

Danıştay 7. Daire Kararları