

**T.C.**  
**DOKUZ EYLÜL ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**MALİYE ANABİLİM DALI**  
**MALİ HUKUK PROGRAMI**  
**YÜKSEK LİSANS TEZİ**

**TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ**  
**AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİNDE**  
**VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ**

**Fatma AKKAŞ**

**Danışman**  
**Doç. Dr. Yusuf KILDİŞ**

**İZMİR-2013**

## ONAY SAYFASI

## YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum **“Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesinde Vergi Hatalarının Düzeltilmesi”** adlı çalışmanın, tarafımdan, bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanılmış olduğunu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.

Tarih

.../.../ .....

Fatma AKKAŞ

İmza

**ÖZET**  
**Yüksek Lisans Tezi**  
**Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesinde Vergi**  
**Hatalarının Düzeltilmesi**  
**Fatma AKKAŞ**

**Dokuz Eylül Üniversitesi**  
**Sosyal Bilimler Enstitüsü**  
**Maliye Anabilim Dalı**  
**Mali Hukuk Programı**

Bu tez çalışmasında, Türk vergi hukukunda vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi usulü, vergi hatalarının düzeltme yolu ile çözümlenmesinin mükellefe ve idareye sağladığı avantajlar, vergi hatalarının düzeltilmesinde uygulamada karşılaşılan sorunlar ve bunlara yönelik çözüm önerileri anlatılmıştır. Vergi hataları, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasından verginin tahsili aşamasına kadar geçen vergilendirme sürecindeki vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkar. Bu hatalar vergilendirme veya hesap hatalarından kaynaklanabilir. Yapılan hatalar sonucunda mükelleften ya fazla vergi alınır ya da eksik vergi alınır. Vergi idaresi hatalı vergilendirme işlemini resen ya da mükellefin yazılı başvurusu ile düzeltebilir. Mükellef idari çözüm yollarına başvurmak zorunda değildir. Dilerse yapılan vergi hatalarına karşı yargısal çözüm yollarına başvurabilir. Düzeltme usulü, kolay, basit, masrafsız ve kısa sürede çözüm sağlaması, yargı organlarının iş yükünü azaltması, devletin vergi gelirlerini zamanında tahsil etmesi gibi avantajlar sağlamakla birlikte hukuki uyuşmazlıkların çözümünde kullanılmaz.

**Anahtar Kelimeler: Vergilendirme Süreci, Vergi Hataları, Düzeltme**

## **ABSTRACT**

**Master's Thesis**

**Tax Error Correction Method on Administrative Resolution of Tax Disputes in Turkey**

**Fatma AKKAŞ**

**Dokuz Eylül University**

**Graduate School of Social Sciences**

**Department of Finance**

**Fiscal Law Program**

**In this study, it is told on tax error and tax error adjustment in Turkish Tax Law, advantages of tax error adjustment both to the taxpayer and the government, problems encountered on tax adjustment practice and suggested solutions. Tax errors may be based on all taxation process from taxable event happens till tax collection period completion. Tax errors are grounded on taxation errors and computation errors. As a result of a tax error, tax is either over taken or under assessed. Tax body, may adjust the errors either exofficio or upon taxpayers written application. Taxpayer does not obliged to apply for administrative resolution, it is possible to apply directly to judgmental resolution. As adjustment procedure has many advantages, it is easy, simple, cost-effective, provide quick settlement, reduce work load of judgmental bodies, provide faster tax collection for tax bodies, it is not used on judgmental conflict resolution.**

**Keywords: Taxation Process, Tax Errors, Tax Adjustment**

**TÜRKİYE’DE VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA  
ÇÖZÜMLENMESİNDE  
VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİ**

**İÇİNDEKİLER**

TEZ ONAY SAYFASI	ii
YEMİN METNİ	iii
ÖZET	iv
ABSTRACT	v
İÇİNDEKİLER	vi
KISALTMALAR	xii
TABLolar LİSTESİ	xiii
ŞEKİL LİSTESİ	xiii
EKLER LİSTESİ	xv
GİRİŞ	1

**BİRİNCİ BÖLÜM**

**VERGİ ALACAĞININ DOĞMASI VE VERGİLENDİRME SÜRECİ**

1.1.GENEL AÇIKLAMA	3
1.2. VERGİYİ DOĞURAN OLAY	4
1.3. VERGİLENDİRME SÜRECİ	5
1.4.VERGİNİN TARHI	6
1.4.1. Tarh Çeşitleri	7
1.4.1.1. Olağan Tarh Yöntemleri	8
1.4.1.1.1. Beyannameye Dayanan Tarh	8
1.4.1.1.2. Diğer Ücretler Üzerinden Verginin Tarhı	10
1.4.1.1.3. Emlak Vergisinde Vergi Tarhı	11
1.4.1.2. Olağandışı Tarh Yöntemleri	11
1.4.1.2.1. İkmalen Vergi Tarhı	12
	vi

1.4.1.2.2. Resen Vergi Tarhı	14
1.4.1.2.3. Verginin İdarece Tarhı	16
1.4.2. Hatalı Vergi Tarhiyatları	17
1.5. TEBLİĞ	18
1.5.1. Tebliğ Yapılacak Kimseler	20
1.5.1.1. Genel Olarak Tebliğ Yapılacak Kimseler	20
1.5.1.2. Veli, Vasi ve Kayımlara Tebliğ	20
1.5.1.3. Tüzel Kişilere Tebliğ	21
1.5.1.4. Vasıtalı Tebliğ	21
1.5.1.5. Yabancı Ülkelerde Bulunanlara Tebliğ	21
1.5.1.6. Kamu İdare ve Müesseselerine Tebliğ	22
1.5.2. Tebliğ Usulleri	22
1.5.2.1. Posta İle Tebliğ	22
1.5.2.2. Memur Aracılığı İle Tebliğ	23
1.5.2.3. Daire ve Komisyonunda Tebliğ	24
1.5.2.4. İlan Yolu İle Tebliğ	24
1.5.2.5. Elektronik Ortamda Tebliğ	26
1.5.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlemler	26
1.5.4. İhbarname Esası	27
1.5.5. Hatalı Tebliğler	27
1.5.5.1. Tebliğ Edilen Belgelerde Yer Alan Hata ve Usulsüzlükler	28
1.5.5.2. Tebliğ Yöntemine İlişkin Hata ve Usulsüzlükler	28
1.6. VERGİNİN TAHAKKUKU	29
1.7. VERGİNİN TAHSİLİ	31
1.8. VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YAPILAN HATALAR	33
1.8.1. Mükelleften Kaynaklanan Vergi Hataları	33
1.8.2. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Vergi Hataları	34

**İKİNCİ BÖLÜM**  
**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE VERGİ**  
**UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜ**

2.1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI	36
2.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI	43
2.3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ	44
2.3.1. Kapsamı ve Nitelikleri	45
2.3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesinin Mevzuat ve Uygulama Alanları	46
2.3.2.1. Vergi Hatalarını Düzeltme Müessesinin Gelişimi	46
2.3.2.2. Cezada İndirim Müessesinin Gelişimi	46
2.3.2.2.1. Birinci Aşama	47
2.3.2.2.2. İkinci Aşama	47
2.3.2.2.3. Üçüncü Aşama	47
2.3.2.2.4. Dördüncü Aşama	48
2.3.2.2.5. Son Aşama	48
2.3.2.3. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Gelişimi	48
2.3.2.4. Uzlaşma Müessesinin Gelişimi	49
2.3.2.4.1. 04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Maddelerin Eklenmesi Hakkındaki 205 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme	49
2.3.2.4.2. 04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Madde ve Fıkralarının Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümlerin Eklenmesi Hakkındaki 485 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme	50
2.3.2.4.3. 04.01.1963 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin 2365 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme	50
2.3.2.4.4. Bir Çok Kanunda Değişiklik Yapan 3239 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme	50
2.3.2.4.5. Bir Çok Kanunda Değişiklik Yapan 4008 sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme	51



2.3.2.4.6. Bir Çok Kanunda Değişiklik Yapan 4369 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme	51
2.3.2.4.7. Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkındaki 4444 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenlemeler	54
2.3.2.4.8. Diğer Düzenlemeler	54
2.4. VERGİ HATALARI KAVRAMI VE KAPSAMI	59
2.5. VERGİ HATALARININ İÇERİĞİ VE TÜRLERİ	61
2.5.1. Haksız Bir İşlemin Olması	61
2.5.2. Haksız İşlem Sonucunda Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması	61
2.5.3. Haksız İşlemin Kanunda Sayılan Hata Türünden Olması	62
2.5.4. Hatanın Hem Vergi Dairesi Hem de Mükellef Tarafından Yapılabileceği	62
2.6. VERGİ HATALARININ SINIFLANDIRILMASI	63
2.6.1. Hesap Hataları	63
2.6.1.1. Matrah Hataları	63
2.6.1.2. Vergi Miktarında Hatalar	66
2.6.1.3. Mükerrer Vergilendirme	67
2.6.2. Vergilendirme Hataları	69
2.6.2.1. Mükellefin Şahsında Hata	70
2.6.2.2. Mükellefiyette Hata	72
2.6.2.3. Konuda (Mevzuda) Hata	74
2.6.2.4. Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata	78
2.6.3. Vergi Hatası Kapsamında Değerlendirilen Diğer Yanlılıklar	80
2.7. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMASI	82
2.7.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması ve Görmesi ile Ortaya Çıkarılması	83
2.7.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler ile Ortaya Çıkarılması	83
2.7.3. Teftiş Sırasında Hataların Ortaya Çıkarılması	84
2.7.4. Vergi İncelemesi ile Hataların Ortaya Çıkarılması	84

2.7.5. Mükellefin Müracaatı ile Hataların Ortaya Çıkarılması	85
2.8. VERGİ HATALARINDA DÜZELTME, DÜZELTMENİN KAPSAMI VE ÖZELLİKLİ BAZI DURUMLAR	85
2.8.1.Davasız Ödeme	86
2.8.2.Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme	87
2.8.3.Uzlaşma Konusu Olan Tarhiyatlarda Vergi Hatası	87
2.8.4.Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Kararlarının Uygulanmasında Hata Yapılması	87
2.8.5.Ödeme Emirlerine Karşı Açılan Davaların Vergi Mahkemeleri veya Danıştayca Reddi	88
2.8.6.Vergi Mahkemeleri veya Danıştay Kararlarında Hata Bulunması	88
2.8.7.Vergi Cezalarında Düzeltme	89
2.9.VERGİ HATALARINI DÜZELTME YOLLARI	89
2.9.1. Re'sen Düzeltme	89
2.9.2. Başvuru Üzerine Düzeltme	90
2.10. DÜZELTMEDE YÖNTEM, YETKİ VE SÜRE	92
2.10.1.Dava Açma Süresi İçinde Yapılan Düzeltme Talebi	96
2.10.2.Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme Talebi	98
2.11. VERGİ HATASI VE UYUŞMAZLIK AYRIMI VE ÖNEMİ	101
2.12. VERGİ HATALARINDAN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN DÜZELTME YOLUYLA İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİNİN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI	102
2.12.1. Mükellef Açısından Sonuçları	102
2.12.1.1.Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından	102
2.12.1.2.Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından	102
2.12.1.3.Gecikme Faizi Ödemekten Kurtulma Bakımından	103
2.12.2. Vergi İdareleri Açısından Sonuçları	103
2.12.2.1.Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından	103
2.12.2.2.İdarenin Mükellef Üzerinde Yarattığı Güven Bakımından	104

2.12.2.3.Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin  
Önlenmesi Bakımından

104

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARINDAN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLAR, ÇÖZÜMÜNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR, KONUVA İLİŞKİN VERİLEN ÖRNEK ÖZELGELER VE DANIŞTAY KARARLARI**

3.1.VERGİ HATALARI VE DÜZELTME İLE İLGİLİ OLARAK UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ	105
3.2. VERGİ HATALARINA İLİŞKİN ÖRNEK ÖZELGELER	109
3.3. VERGİ HATALARINA İLİŞKİN ÖRNEK DANIŞTAY KARARLARI	117
SONUÇ	130
KAYNAKÇA	135
EKLER	

## KISALTMALAR

<b>AATUHK</b>	Amme Alacakları Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun
<b>bkz.</b>	Bakınız
<b>GİB</b>	Gelir İdaresi Başkanlığı
<b>GVK</b>	Gelir Vergisi Kanunu
<b>İYUK</b>	İdari Yargılama Usul Kanunu
<b>KDV</b>	Katma Değer Vergisi
<b>KVK</b>	Kurumlar Vergisi Kanunu
<b>s.</b>	Sayfa No
<b>VİVK</b>	Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
<b>VUK</b>	Vergi Usul Kanunu

## **TABLolar LİSTESİ**

<b>Tablo 1:</b> 2008,2009 ve 2010 Yılı Uzlaşma Rakamları	s.56
<b>Tablo 2:</b> 2012 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Rakamları	s.58

## ŞEKİL LİSTESİ

**Şekil 1:** Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme İstemi s.100

## **EKLER LİSTESİ**

**EK 1** Düzeltme Dilekçesi Örneği

ek s.1

**EK 2** Şikayet Yolu İle Müracaata İlişkin Dilekçe Örneği

ek s.2

## GİRİŞ

Vergi, devletin egemenlik gücüne dayanarak kamu hizmetlerinin gerektirdiği giderleri karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerden belli bir yarar karşılığı olmaksızın, onların mali güçlerine göre alınan paralardır.

Günümüzde, sosyal hayatın gittikçe karmaşık bir biçim alması ve sosyal devletin bu sosyal yapıya gittikçe artan müdahalesi, vergiye olan ihtiyacı dolayısı ile vergilerin önemini artırmıştır. Vergiler, kamu harcamalarının finansman kaynağı olmanın ötesinde, ekonomik ve sosyal fonksiyonları ile ekonomiye yön verir duruma gelmiştir. Verginin en önemli fonksiyonu olan mali fonksiyonunu yerine getirebilmesi için özellikle toplumsal ihtiyaçların sürekli arttığı günümüz devletlerinde kamu harcamalarını ihtiyaçları karşılayabilecek düzeyde kamu gelirininde elde edilmesi oldukça önemlidir. Vergilerin mali fonksiyonlarını yerine getirebilmesi için öncelikli olarak ülkede vergi ahlakının tesisi ile mükelleflerde vergi bilincinin oluşturulması, vergi kayıp ve kaçığının önlenmesi, vergi oranlarının düşürülmesi ve vergi tabanının yaygınlaştırılması oldukça önemlidir.

Kamu gelirleri içerisinde yaklaşık %90'larda olan vergilerin toplanması sırasında, vergi alacaklısı olarak devlet, hizmetten yararlananlara daha fazla kamu hizmeti sunabilmek için Anayasa ve kanunların öngördüğü ölçüde, toplayacağı vergi miktarını maksimize etmeye çalışırken; vergi borçlusu olarak vergi mükellefleri ve sorumluları ise daha az vergi vererek harcanabilir gelirlerini maksimize etmek isteyeceklerdir. Taraflar arasında çatışan bu iki çıkar kimi zaman vergi uyuşmazlıklarına sebep olabilmektedir. Vergi borçluları da bu uyuşmazlıkları ortadan kaldırmak amacıyla çeşitli çözüm yollarına başvurmaktadır. Vergi uyuşmazlıklarının çözülmesinde iki ana yöntem mevcuttur. Bunlar barışçıl çözüm yolu ve yargısal çözüm yoludur.

Vergi mevzuatının karmaşık niteliği ve sık sık değişmesi, katı yargılama usullerinin yargılama faaliyetini uzatması, yargılama masraflarının fazlalığı, personel yetersizliği gibi nedenlerle vergi davalarının sonuçlanması uzun süre almaktadır. Dolayısı ile zaman ve emek kaybına neden olmaktadır. Barışçıl çözüm yolu olan idari çözüm yolları, kısa sürede ve davadan önce çözüm sağlamak, daha az şekilci



olması ve masrafsız olmak gibi özellikler ile mükellefe ve idareye büyük avantajlar sağlamaktadır. Vergi uyumsuzluklarının idari aşamada çözüm yollarının başlıcaları; uzlaşma, cezalarda indirim, vergi hataları ve düzeltme ile pişmanlık ve ıslah dır.

Bu çalışmanın konusu, Türk Vergi Hukukundaki barışçıl çözüm yollarından olan vergi hatalarının düzeltilmesidir. Vergi hataları, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan hukuka aykırılıklardır. Bu nedenle, konu üç ana başlık altında incelenmiştir.

İlk bölümde; vergi alacağının doğması ve vergilendirme süreci ele alınmıştır. Bilindiği gibi vergi hataları, vergilendirme süreci olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamasında yapılan vergilendirme işlemlerindeki hatalardan kaynaklanmaktadır. Dolayısı ile bu konular çalışmamızda ayrıntılı olarak ele alınmıştır.

İkinci bölümde, vergi uyumsuzlukları, vergi uyumsuzluklarının idari çözüm yolları olan cezada indirim, pişmanlık ve ıslah, uzlaşma müesseseleri tarihsel süreç içerisinde ele alınarak kısaca bilgi verilmiştir. Daha sonra da çalışmamızın esas konusu olan vergi hataları, vergi hatalarının çeşitleri, vergi hatalarında düzeltme konularına yer verilmiştir.

Üçüncü bölüm olan son bölümde ise, vergi hataları ve düzeltme ile ilgili olarak uygulamada ortaya çıkan sorunlar ele alınarak çözüm önerilerinde bulunulmuş, Gelir İdaresi Başkanlığı ile Vergi Dairesi Başkanlıkları tarafından verilen özgelgelerle ve vergi hatalarında Danıştay tarafından verilen kararlarla da konular somutlaştırılmaya çalışılmıştır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİ ALACAĞININ DOĞMASI VE VERGİLENDİRME SÜRECİ

Bu bölümde, vergi hatalarının bünyelerinde ortaya çıkması ve çalışma konusuna temel teşkil etmesi nedeniyle vergiyi doğuran olay, vergilendirme süreci içerisinde yer alan verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili konuları ele alınmıştır.

#### 1.1.GENEL AÇIKLAMA

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında yer alan "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" kuralı uyarınca, herhangi bir vergi borcunun doğması için ön koşul, kanunilik ilkesinin gereği olarak, yürürlükte bir vergi kanunu hükmünün bulunmasıdır. Bu vergi kanunu hükmünün uygulanabilmesi için bütçe kanunu ile ön izin verilmiş olması, yani, o vergi yasasının belirli bir mali yılda uygulanacağı yolunda bütçe kanununda bir hüküm bulunması, vergiye "C" cetvelinde yer verilmesi gerekmektedir. Bu ön koşullar sağlandıktan sonra, vergi kanunu hükümleri çerçevesinde, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile yükümlü ve devlet arasında somut bir vergi ilişkisi kurulmuş olmaktadır. Bu ilişkide devlet vergi alacaklısı, yükümlü ise vergi borçlusudur. Somut bir vergi ilişkisi kanun hükümleri çerçevesinde ele alınıp incelendiğinde bu ilişkinin doğup sona ermesine kadar geçen süreçte çeşitli aşamaların yer aldığı, bu aşamalardan her birinin belli bir vergilendirme işlemini karşıladığı görülür<sup>1</sup>.

Söz konusu aşamalar ve bu aşamaların karşıladığı vergilendirme işlemleri 213 sayılı VUK'un "Vergi Alacağının Tayini" başlıklı dördüncü bölümünde sırasıyla, vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil olarak sayılmıştır.

---

<sup>1</sup> Mualla Öncel ve diğerleri, **Vergi Hukuku**, 14. Baskı, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2006, s.87.

Adı geçen Kanunun “Vergi Hatası” başlıklı 116. maddesinde, “*Vergi hatası, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi hataları, vergilendirme sürecinin ayrı birer aşamasını oluşturan vergilendirme işlemlerinden bazılarının tesis edildiği sırada, Kanunun ifadesi ile, vergilerin “istenmesi veya alınması” sırasında ortaya çıkmaktadır.

Bu nedenle, vergi hatalarına geçmeden önce bu hataların ortaya çıktığı vergiyi doğuran olay ile vergilendirme süreci konuları ele alınmıştır.

## **1.2. VERGİYİ DOĞURAN OLAY**

Mükellef için vergi borcu, devlet için vergi alacağı şeklindeki ilişki vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ile işlemeye başlamaktadır. VUK’un 19. maddesine göre, “*vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekammülü ile doğar.*”

Vergiyi doğuran olayın zamanının tam olarak saptanması, sağlıklı bir biçimde tespit edilmesi, hem vergi idaresi hem de mükellefler açısından oldukça önemlidir. Özellikle, vergiyi doğuran olay, vergilendirme döneminin saptanması ve zamanaşımının doğuracağı hukuki sonuçlar açısından önem arz etmektedir. Verginin konusu, matrahı ve oranı vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zamana göre belirlenmektedir.

Vergiyi doğuran olay, zamanaşımı yönünden de önem arz etmektedir. Tahakkuk zamanaşımının başlangıcı, vergiyi doğuran olaya bağlanmış olup, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği takvim yılını izleyen yılın başından itibaren başlamaktadır.

Vergi kanunlarımızda vergi türü için vergiyi doğuran olay ayrı ayrı belirlenmiştir. Buna göre: GVK’da ve KVK’da vergiyi doğuran olay gelirin elde edilmesine bağlanmıştır. KDV’de hizmetin yerine getirilmesi veya malın teslimi vergiyi doğuran olaydır. VİV’de vergiyi doğuran olay ivazsız tasarruflarla intikal eden varlığa sahip olunmasıdır.

Vergi mükellefi veya sorumlusu olmak için kanuni ehliyet aranmadığı gibi, vergiyi doğuran olayın diğer kanunlarca yasak edilmiş olması, mükellefiyete ve suç sorumluluğuna engel teşkil etmez. Yasak faaliyetler sonucu elde edilen gelirler diğer kazanç ve irat olarak vergilendirilir. Örneğin, kumar oynatmak ve kamuya açık yerlerde kumar oynamak Türk Ceza Kanunu'nun 228. maddesine göre genel ahlaka karşı işlenen suçlardan biridir. Bununla birlikte kumar oynatmak Türk Ticaret Kanunu'na göre ticari faaliyet olarak sayılmıştır. Dolayısıyla, bu faaliyet sonucunda elde edilen gelir, GVK'nın 1. maddesine göre vergiye tabi bir kazançtır ve vergilendirilmesi gerekir.

Aynı şekilde Ödünç Para Verme İşlemleri Hakkında 90 sayılı Kanun Hükmünde Kararname'nin<sup>2</sup> 9. maddesine göre, izin belgesi olmaksızın ödünç para verenler tefeci sayılarak cezalandırılmaktadır. Bu tür faaliyetlerde bulunanlar GVK'nın ticari kazanç hükümlerine göre gelir vergisi mükellefi; Gider Vergisi Kanunu'nun hükümlerine göre de banker sayılarak banka ve sigorta muameleleri vergisi mükellefidirler<sup>3</sup>.

Yasak faaliyetlerin vergilendirilmesi, vergi adaletinin gerçekleştirilmesi düşüncesi ile kabul edilmiştir. Çünkü yasak faaliyetlerde bulunan kişilerin vergilendirme dışı tutulmaları, bir yandan "herkesin" vergi ödemesi anlamına gelen vergilendirmede genellik ilkesine, öte yandan da yasal faaliyetlerde bulunan vergi yükümlüleri bakımından kanun önünde eşitlik ilkesine ters düşer<sup>4</sup>.

### 1.3. VERGİLENDİRME SÜRECİ

Devlet açısından vergi alacağı, mükellef açısından da vergi borcu ya da mükellefiyet, mükellef ile vergi konusu arasında, kanunun vergi alacağının doğumunu bağladığı ilişkinin kurulması sonucunda, başka bir deyişle, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile doğmakla birlikte, bu aşamada, söz konusu

---

<sup>2</sup> 6.10.1983 tarih ve 18183 sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>3</sup> Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2010, ss.80-82.

<sup>4</sup> Mualla Öncel ve diğerleri. **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Ankara, 2003, s.9.

alacağın (borcun) miktarı henüz belli değildir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, her zaman ödenecek somut bir vergi borcunun olduğunu göstermez. Vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği kişinin ödeyeceği vergi miktarının belirlenmesi için öncelikle matrahın tespiti gerekir<sup>5</sup>.

Matrah, verginin hesaplanmasında esas alınan değer ya da miktardır. Bu matrahın üzerine bir vergi tarifesi uygulanarak vergi borcu hesaplanır. Vergi matrahları ad-valorem ve spesifik matrah olarak iki çeşitte karşımıza çıkar. Ad valorem matrah (değer esaslı) ekonomik unsurların değerleri esas alınarak hesaplanır ve bu matraha belirli bir vergi oranı belirlenir. Örneğin bir kazançtan %20 vergi almak gibi. Spesifik matrah, miktar esaslı matrah türüdür. Örneğin, pasaport harçları gibi.

Matrahın belirlenmesini takiben verginin tarh edilmesi, tebliğ edilmesi, tahakkuk ettirilmesi ve nihayet tahsili ile vergilendirme işlemleri tamamlanmış olur. Vergilendirme sürecine ilişkin idari işlemlerin tamamlanması, her zaman verginin kesinleşmesini ifade etmeyebilir. Bu nedenle, verginin kesinleşmesinden söz edilebilmesi için, yargı sürecinin de sonuçlanmasının beklenmesi gerekecektir<sup>6</sup>.

#### 1.4.VERGİNİN TARHI

Verginin tahsil edilebilecek aşamaya gelebilmesi için öncelikle verginin tarh aşamasını geçmesi gerekmektedir. Bu aşamada, belirlenen matraha vergi tarifesinin uygulanması sonucunda devletin vergi alacağı, mükellefin de vergi borcu hesaplanır<sup>7</sup>. 213 sayılı VUK'a göre ise verginin tarhi; "*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir.*" Tarh işlemi kanunda bir idari işlem olarak tanımlandığından, idare hukukunun idari işlemler ile ilgili analizlerinin tümüyle tarh işlemi için de geçerli olacağı kabulü gerekir

<sup>5</sup> S.Ateş Oktar, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2010, ss.106-107.

<sup>6</sup> Şüphesiz ki, verginin kesinleşmesi için mutlaka yargı sürecinin sonuçlanması gerekmeyebilir. Kanuni süre içinde dava açılmaması veya her hangi bir kanun yoluna süre içinde başvurulmaması ya da beyannameye dayanan tarh usulünde, vergi hatalarının varlığı ve ihtirazi kayıtlı beyan halleri müstesna olmak üzere, verginin tahakkuku halinde de vergi kesinleşir.

<sup>7</sup> Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 1996, s.19

Hukuki niteliği itibariyle bir idari işlem olan tarh işlemi, bireysel (öznel-sübjektif) bir işlemdir. Bu özelliği, tarh işleminin mükellef grupları için genel-düzenleyici ya da nesnel (objektif) işlemlerde olduğu gibi topluca değil, tek tek mükellefler için tesis edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bir başka idari işlem sınıflandırması çerçevesinde tarh işlemi, yükümlülük getirici özelliği dolayısıyla bir yükümlendirici işlemdir. Ancak, muaflık, istisna ve indirimlerle ilgili işlemler yararlandırıcı işlemlerdir. Tarh işlemi, kesin ve yürütülmesi zorunlu (icrai) işlem niteliğinden dolayı da asli işlem sayılmaktadır. Bununla birlikte, matrah tespiti, yoklama, vergi incelemesi gibi işlemler asli işlem değil, hazırlayıcı işlem niteliğine sahiptir. Vergi alacağı ya da vergi borcu (mükellefiyet), VUK 19/1'e göre, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile doğduğundan, daha ileri bir aşamada yer alan tarh işlemi yeni bir hukuki durum yaratmayarak, var olan durumu tespit ettiğinden, bir başka deyişle, vergiyi doğuran olayla ortaya çıkmış bulunan vergi alacağının (vergi borcunun) miktarının belirlenmesini sağladığından, yapıcı, inşai değil, belirtici (tespit edici) işlem olarak sınıflandırılmaktadır<sup>8</sup>. Başka bir deyişle, verginin tarhı işlemi maddi bakımdan kurucu değil, açıklayıcı ve tespit edici bir niteliğe sahiptir. Kuruculuk işlevi vergiyi doğuran olay tarafından yerine getirilir<sup>9</sup>.

#### 1.4.1. Tarh Çeşitleri

Vergi sistemimiz, esas itibariyle beyan esasına dayanır. Gelir, kurumlar, gider vergileri, veraset ve intikal vergisi mükelleflerin beyanı üzerine tarh olunur. Beyan esasında verginin tarhına esas alınacak matrah unsuru, mükellef tarafından vergi dairesine bildirilir. Vergi dairesi ödenecek verginin tutarını, kanundaki oran üzerinden ve bildirilen matrahı esas almak suretiyle hesaplar. Ancak bazı vergiler bakımından beyanname verilmesi ve verginin beyanname üzerinden hesaplanması söz konusu değildir. Emlak vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, diğer ücretler bakımından vergi mükellefi tarafından beyan edilmemekte, farklı yöntemlerle hesaplanmaktadır. Örneğin, ücret gelirleri bakımından diğer usulde

<sup>8</sup> Öncel ve diğerleri, 14. Baskı, ss.89-90.

<sup>9</sup> Selim Kaneti, **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul,1986/1987, s. 96.

vergilendirilenlerin vergileri ise ilgililerin tarh zamanında, bağılı oldukları vergi dairesine başvurarak ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ edilir <sup>10</sup>. Tarh yöntemleri olağan tarh yöntemleri ve olağandışı tarh yöntemleri olarak ikiye ayrılmaktadır.

Bunlar;

#### **1.4.1.1. Olağan Tarh Yöntemleri**

- Beyannameye dayanan tarh,
- Diğer bazı tarh halleri (diğer ücretlerde, emlak vergisinde vb.).

##### **1.4.1.1.1. Beyannameye Dayanan Tarh**

Türk vergi sisteminde kabul edilen ana tarh yöntemi, beyannameye dayanan tarh yöntemidir. Bu tarhiyat yönteminde, idare mükellefin yazılı olarak beyan ettiği matrah üzerinden vergiyi tarh ve tahakkuk ettirir. Beyannameye dayanan tarh yönteminde, vergilendirme sürecinde yer alan idari işlemlerden tarh ve tahakkuk işlemleri aynı anda gerçekleştiğinden, genellikle bir tebliğ işlemine gerek kalmaz. Yazılı beyan esas olmakla birlikte, kanunlarda istisnai olarak sözlü beyana da yer verildiği görülmektedir <sup>11</sup>. Örneğin, VUK'un 243. maddesinin beşinci fıkrasına göre, çiftçiler sözlü olarak ekim ve sayım beyanında bulunabilirler. Yine Emlak Vergisi Kanunu'nun kaldırılan 25. maddesinde de köylerde sözlü beyana izin verilmekteydi <sup>12</sup>.

---

<sup>10</sup> Tosuner ve Arıkan, ss.87-88.

<sup>11</sup> Oktar, s.108.

<sup>12</sup> Emlak Vergisi Kanunu'nun 3/4/2002 tarih ve 4751 sayılı kanunun yedinci maddesiyle kaldırılan 25'inci maddesinin birinci fıkrasına göre, "belediye ve mücavir alan sınırları içinde bulunan bina ve arazi ile Emlak Vergisinden muaf olmayan bina ve arazi hariç olmak üzere, köylerde bulunan bina ve araziye ilişkin beyanlar sözlü veya yazılı olarak ilgili muhtarlıklara yapılır. Sözlü veya yazılı olarak yapılan beyanlar, şekli ve muhtevası Maliye Bakanlığınca tespit olunacak bina ve arazi kıymet beyanı defterlerine geçirildikten sonra özel yeri mükellefe imza ettirilir. Beyan esnasında köyde bulunmayanların köy muhtarına gönderecekleri yazılı ve imzalı beyanların bu defterlere eklenmesiyle yetinilir." Maddede sözlü beyandan bahsedilmekle birlikte, sözlü olarak beyan edilen bilgilerin deftere kaydedilerek mükellefe imzalatılmasıyla beyanın yazılı şekle dönüştüğü görülmektedir.

- **Gelir ve Kurumlar Vergisinde Beyannameye Dayanan Tarh**

GVK'nın 109. ve KVK'nın 28. maddelerine göre, tahakkuk fişinin beyannamenin vergi dairesine verildiği günde düzenlenmesi zorunludur. Diğer vergilerde de, aynı esasa göre, beyannamenin verildiği günde tahakkuk fişi düzenlenir.

Mükellef ya da vergi sorumlusu, düzenlediği beyannameyi ya bizzat vergi dairesine verir ya da posta ile gönderir. Her iki şekilde de vergi dairesi, aldığı beyannameleri inceleyerek gerekli denetimi yapar ve ardından da tahakkuk fişini düzenler.

Beyan üzerinden alınan vergilerde tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemi birlikte yapılmaktadır. Beyannamenin elden verilmesi halinde tahakkuk fişi anında düzenlenir. Beyannamenin posta ile gönderilmesi hallerinde tahakkuk fişi, beyannamenin vergi dairesine ulaştığı tarihten itibaren GVK'da 7 gün, KVK'da 3 gün içerisinde düzenlenir. Gerek beyannamenin posta ile gönderilmesi, gerekse mükellef yerine beyannameyi tevdi eden kimsenin tahakkuk fişini almaması halinde, mükellefe verilecek örnek, posta ile gönderilir.

Beyannameler posta ile gönderildiğinde, vergi tahakkuk işleminin bitmesi beklenmeden, vadesinde ödenir. Yani, bu durumda, beyan ettiği matrah ve kanunda gösterilen orana göre verginin hesaplanması mükellefe düşer.

Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek ve tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer<sup>13</sup>.

- **Veraset ve İntikal Vergisinde Beyannameye Dayanan Tarh**

VİVK'nın 7. maddesinin birinci fıkrasına göre; *“veraset tarikiyle veya sair suretle ivazsız bir tarzda mal iktisap edenler, iktisap ettikleri malları, futbol müsabakaları ve at yarışları üzerine müşterek bahis düzenleyenler ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.”*

---

<sup>13</sup> Tosuner ve Arıkan, s. 89.



VİVK'nın 10. maddesine göre tahakkuk, beyanname elden verilmiş olsa bile 15 gün içerisinde yapılır. Tahakkuk fişi mükellefe ya elden verilir ya da posta ile gönderilir. Söz konusu Kanunun 19. maddesine göre, verginin ödeme süresi, tahakkukun , bu 15 günlük sürenin hemen başında veya daha sonraki tarihlerde yapılmasına göre değişebilir. 15 günlük sürenin dolmasından önce tahakkukun yapılmış sayılabilmesi için, tahakkuk fişinin bir örneğinin, ya beyannamenin alındığı sırada mükellef veya yerine beyannameyi verene tevdi edilmesi yahut da mükellefin adresine taahhütlü ilmühaberli olarak gönderilmesi gerekir. 15 günün sonunda ise tahakkuk mutlak surette yapılmış sayılır<sup>14</sup>.

VİV'ne ait tahakkuk fişinde ayrıca ilk takside ilişkin ödeme vadesinin belirtilmesi gerekir. Ön tarhiyattan sonra, beyan edilen servet unsurlarının vergi dairesince değerlendirilmesi sonucu doğacak matrah farkına ait vergi ikmalen tarh edilir. Beyannamenin, ikinci süreye rağmen verilmemesi halinde ise re'sen tarhiyat yoluna gidilir .

- **İhtirazi Kayıtlarla Verilen Beyannameler ve Verginin Tarhı**

İhtirazi kayıt ile beyan müessesesi, VUK'da veya herhangi bir vergi kanununda düzenlenmiş bir kurum değildir. Ancak, hukuk ilkelerine dayanılarak öteden beri uygulanmaktadır. Buna göre mükellefler, vergiye tabi olup olmadığı hususunda tereddüt ettikleri matrahları, verecekleri beyannameye ihtirazi kayıt düşmek yoluyla beyan etmekte ve bunun üzerinden salınan vergiye itiraz edebilmektedirler<sup>15</sup>.

VUK'un 378. maddesinde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden salınan vergilere karşı (vergi hatası hali hariç) dava açamayacakları hükme bağlanmıştır. İhtirazi kayıt ile beyan, bu ilkeyi bertaraf etmekte, matrah mükellef tarafından beyan edilmekle beraber, dava hakkı kullanılabilir<sup>16</sup>.

#### **1.4.1.1.2. Diğer Ücretler Üzerinden Verginin Tarhı**

VUK'un 109. maddesine göre; diğer ücret sahipleri vergilerini tarh ettirmek için herhangi bir beyanname vermek zorunda değildir. Bu mükellefler, tarh

---

<sup>14</sup> Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1995, s.185.

<sup>15</sup> Tosuner ve Arıkan, s. 90.

<sup>16</sup> Özbacı, s. 186.

zamanında bu vergilerini, bağılı buldukları vergi dairesine ibraz edecekleri vergi karnelerine yazdırmak suretiyle tarh ettirirler. Söz konusu tarhiyat aynı zamanda tebliğ hükmündedir.

Vergi, karneye yazılmakla, ödenmesi gereken safhaya gelir. Mükelleflerin matrah tutarına dava açma hakları yoktur. Ancak intibak ettirildikleri sınıf ve dereceler için dava açabilirler<sup>17</sup>.

#### **1.4.1.1.3. Emlak Vergisinde Vergi Tarhı**

Emlak Vergisi, önceki uygulamada beyana dayalı olarak tarh edilmekteyken, 4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun ile yapılan değişiklikten sonra, 2002 yılından itibaren ilgili belediyeler tarafından otomatik olarak tarh edilmeye başlanmıştır.

Emlak vergisinde matrah, bina ve arazinin vergi değeridir. Binalar için normal metrekare inşaat bedelleri ilgili bakanlıklar tarafından uygulanacağı yıldan dört ay önce müştereken tespit edilerek Resmi Gazetede yayımlanır. Arsa ve arazilere ilişkin asgari ölçüde birim değer tespitleri ise, takdir komisyonlarınca dört yılda bir takdir edilerek, otomatik tarh ve tahakkukun yapılacağı sürenin başlangıcından en az altı ay önce ilgili kurumlara gönderilir.

Emlak vergisi, belirlenen vergi değerleri üzerinden, her dört yılda bir ilgili belediye tarafından otomatik olarak tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Tarh ve tahakkukun yapıldığı yılı izleyen yıllarda, Emlak Vergisi Kanunu'na göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina vergisi, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılır<sup>18</sup>.

#### **1.4.1.2. Olağandışı Tarh Yöntemleri**

- İkmalen tarh,
- Re'sen tarh,

---

<sup>17</sup> Tosuner ve Arıkan, s. 91

<sup>18</sup> Tosuner ve Arıkan, s. 92.

- İdarece tarh.

Beyannameye dayanan tarh usulünün uygulanamadığı hallerde olağan dışı usullere başvurulmaktadır. Beyannameye dayanan tarh usulü, mükellefin vergi matrahına ilişkin bilgilerin idare tarafından tam ve eksiksiz olarak bilinmesi halinde uygulanabilmektedir. Örneğin, beyanname verilmediği zaman veya yanlış ya da eksik beyanda bulunduğu zaman, beyannameye dayanan tarh usulü uygulanamaz. Beyan edilen matrahın tespitinde kullanılan belge ve defterlerde yer alan bilgilerin doğru ve güvenilir olması da bu usulün uygulanmamasının bir başka sebebini oluşturur.

VUK'da, beyannameye dayanan tarh usulünün uygulanamayacağı haller ile bu gibi hallerde başvurulacak istisnai tarh usullerine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Bu usuller, ilke olarak verginin mükellef tarafından beyan edilen matrah bilgileri yerine idarece belirlenen ya da varsayılan matrah bilgilerine dayanılarak tarh edilmesi temeline dayanır. Bununla birlikte, olağan dışı ya da istisnai usullerin uygulanmasında da mükellefe ait bilgi ve belgelerin dikkate alındığı haller bulunmaktadır<sup>19</sup>.

#### **1.4.1.2.1. İkmalen Vergi Tarhı**

VUK'un 29. maddesine göre ikmalen vergi tarhı; “ *her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.*” şeklinde belirtilmiştir. Tanımdan da anlaşıldığı gibi, idare, genel olarak beyannameye dayanılarak tarh edilen bir vergiye ilişkin olarak mükellefin defter, kayıt ve belgeleri ile kanuni ölçülere göre sonradan tespit ettiği bir ek matrah üzerinden vergiyi tarh etmektedir. İkmalen vergi tarhına dayanılarak oluşturulan matrahın, defter, kayıt ve belgelerden tam ve kesin olarak çıkarılabilmesi ya da kanuni ölçülerin uygulanması yolu ile bulunabilmesi, bu tarh usulünü re'sen vergi tarhından ayırır.

---

<sup>19</sup> Oktar, s.111.

İkmalen vergi tarhının uygulanması iki koşula bağlıdır <sup>20</sup>:

- Daha önce, hangi şekilde olursa olsun, bir verginin tarh edilmiş olması,
- İkmalen tarh işleminin dayanağını oluşturan matrah veya matrah farkının maddi delillerden hareketle tespit edilebilmesi.

Bilindiği gibi gelirin yedi tane unsuru vardır. Bu gelir unsurları GVK'nın konusunu oluşturmaktadır. Gelir unsurlarının ayrı olmasının vergilendirme açısından hiçbir önemi bulunmamaktadır. Yani farklı farklı gelir unsurlarının elde edilmesi önemli değildir. Önemli olan verginin aynı olmasıdır. Örneğin, ticari faaliyeti bulunan bir kimsenin aynı zamanda zirai kazancı ve gayrimenkul sermaye iradı bulunduğunu düşünelim. Söz konusu mükellef zirai kazancını ve gayrimenkul sermaye iradını beyan etmediğinde üç gelir unsurundan birini beyan edip diğer ikisinden vergi kaçırmış durumdadır. Bu durumda yapılan tespitler sonucu belirlenen matrah farkı için mükellefin ikmalen tarhiyat yoluyla vergilendirilmesi gerekmektedir. Çünkü farklı üç türlü gelir unsuru bulunmasına karşın, bu üç türlü gelir unsuru da gelir vergisinin parçasıdır ve gelir vergisinde de ticari kazanç nedeniyle önceden bir tarhiyat yapılmıştır. Önceden tarhiyat yapılmış olması da re'sen değil ikmalen tarhiyatı gerekli kılmaktadır <sup>21</sup>.

Daha önce yapılmış bir tarhiyat mevcut değil ise, matrah, defter, kayıt ve belgeler veya kanuni ölçülere göre de tespit edilmiş olsa, ikmalen tarhiyat mümkün değildir, bu durumda re'sen tarhiyat yapılması gerekmektedir <sup>22</sup>.

İkmalen tarh edilen vergi, ihbarname ile mükellefe tebliğ edilir. Takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde, kararın ve re'sen matrah takdirini gerektiren inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye eklenir. Mükellef dava açmazsa; dava açılır, ancak, taraflarca kanun yollarına başvurulmazsa ya da bütün kanun yolları tüketildiğinde, vergi kesinleşir. İşlem mahkemece iptal edildiği takdirde ise vergi terkin edilir <sup>23</sup>.

<sup>20</sup> Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001, s.113

<sup>21</sup> Zeynep Arıkan, **Resen Vergi Tarhi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001, s.14.

<sup>22</sup> Tosuner ve Arıkan, ss.92-93.

<sup>23</sup> Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, Ankara, 2007, s.246.

#### 1.4.1.2.2. Resen Vergi Tarhı

VUK'un 30. maddesine göre resen vergi tarhı; *"vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır."* şeklinde tanımlanmıştır.

Re'sen vergi tarhı işleminin genel nedeni, vergi matrahının maddi delillere dayanılarak tespit edilememesi olarak belirtilmekle birlikte, kanunda, maddi deliller bulunmadığından, başka bir deyişle, vergi matrahının defter, kayıt, belge ve kanuni ölçülere dayanılarak belirlenmesinin mümkün olmadığının kabul edildiği bazı karinelere de yer verilmiştir.

Re'sen tarh yönteminde vergi matrahının miktarı tespit edilirken iki husus önem arz etmektedir.

Bunlardan birincisi, yetkililer mükellefin ödemek zorunda olduğu vergi matrahının gerçek miktarının tespitinde bazı yöntemler kullanarak gerçek matrah miktarını tespit etmeye çalışmaktadırlar. Re'sen tarh yöntemiyle amaçlananın bu olduğu ilgili Danıştay kararında da hükme bağlanmıştır..

Diğeri de re'sen takdir yoluyla ödenmesi gereken verginin doğruluğu araştırılırken, tarhı öngörülen vergiye ilişkin matrah veya matrah farkının olabildiğince gerçek ya da gerçeğe en yakın miktarının tespitinin gerekliliği önemlidir<sup>24</sup>.

Mükellef beyanname vermemiş ise, buna bağlı bir düzeltme yapılamaz. Vergileme ile ilgili ödevlerini yerine getirmemiş mükellef karşısında, vergi dairesi, tek taraflı tespit yapma imkanına kavuşur ve re'sen tarhiyata başvurur. Bu yönü ile re'sen tarhiyat bir tarhiyat şekli olma dışında bir müeyyide teşkil eder. Mükellefin

---

<sup>24</sup> Arıkan, s.16.

beyan etmesi gereken matrah bütünüyle idare tarafından tayin ve tespit olunur. Bu durumda, daha önce kısmen de olsa ikmalen tarhiyat yapılmasına gerek kalmaz<sup>25</sup>.

VUK'da aşağıdaki hallerden herhangi birisinin bulunması halinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen, defter, kayıt ve belgelere ya da kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmesinin mümkün olmadığı kabul edileceği belirtilmektedir.

- *VUK'un 30/1. maddesine göre, vergi beyannamesi kanunî süresi geçtiği halde verilmemişse,*

- *VUK'un 30/2. maddesine göre, vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,*

- *VUK'un 30/3. maddesine göre, tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,*

- *VUK'un 30/4. maddesine göre, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa,*

- *VUK'un 30/6. maddesine göre, tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa,*

- *VUK'un 30/8. maddesine göre, bu Kanunun mükerrer 227. maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli malî müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse, resen tarhiyat yöntemine başvurulur.*

Bu ayrıntılı düzenlemeye rağmen, re'sen vergi tarhi ve ikmalen vergi tarhi sebeplerinin ayırt edilmesi her zaman kolay olmayabilir. Nitekim, Danıştay, ikmalen ve re'sen vergi tarhında, uygulamada karşılaşılan tereddüt ve karışıklıklar dolayısıyla, ikmalen vergi tarhi yerine re'sen vergi tarh işlemi yapılmış olmasını bozma sebebi saymamıştır<sup>26</sup>.

Re'sen vergi tarhında bazı özel durumlarda söz konusudur. Şöyle ki;

---

<sup>25</sup> Yılmaz Özbalcı, 1995, ss.194-195.

<sup>26</sup> Akif Erginay, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s.84.

- Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara, bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya beyannamenin takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.
- Süresi içinde verilen vergi beyannamelerinde vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması halinde, mükellefe, takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine, mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve belgeler ihticaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah, defter ve belgelere dayanılarak tespit olunacak miktardan fazla olamaz<sup>27</sup>.
- Re'sen vergi tarhi yanında ikmalen vergi tarhini da gerektiren bir sebep bulunduğu takdirde, re'sen takdir sonucu beklenmeksizin ikmalen tarhiyat yapılır. Re'sen takdir sırasında, ikmalen tarhiyata dayanak olan matrah farkı dikkate alınmışsa, vergi tarhi sırasında daha önce tarh edilmiş olan vergi indirilir<sup>28</sup>.

#### 1.4.1.2.3. Verginin İdarece Tarhi

VUK'un mükerrer 30. maddesine göre verginin idarece tarhi, "29. ve 30. maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhi için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir."

İdarece tarhiyat, yoklama fişine dayanılarak yapılır. Verginin idarece tarhi, diğer ücretlerin tespitinde kullanılmaktadır. Ayrıca emlak vergisi ve damga vergisinde bazı hallerde idarece tarh usulü kullanılmaktadır.

<sup>27</sup> Takdir komisyonlarının mükellefin beyanı ile bağlı olduğu bir başka durumda da VUK, m.76'da yer almaktadır. Buna göre, "mükellefin evvelce beyan ettiği bir matraha ait olan takdir işlerinde, takdir olunan matrah mükellefin beyanından düşük olamaz."

<sup>28</sup> Oktar, ss.114-115.

- **Karnesiz, Basit Usulde Vergiye Tabi Hizmet Erbabı Yanında Çalışanlar Adına Tarhiyat**

Basit usulde vergilendirilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü seçmiş olan gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalıştırdıkları hizmet erbabının kanunen tayin edilen süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergiyi ödemelerini sağlamaya mecburdurlar. Bu hususa riayet etmedikleri takdirde, hizmet erbabının vergileri ve bununla ilgili cezalar, VUK'un 251. maddesine göre, çalıştıranlardan alınır<sup>29</sup>.

- **Emlak Vergisinde İdarece Tarhiyat**

Emlak Vergisi Kanunu'na göre, vergi değerini değiştiren sebepler gerçekleştiğinde mükellefler tarafından bildirim verilmesi ve verginin idarece tarh edilmesi gerekmektedir. Bildirimlerin süresi içinde verilmemesi durumunda, vergi takdir komisyonlarınca takdir edilen matrah üzerinden idarece tarh olunur. Ancak, mükellefçe bildirilen değer idarece yükseltildiği hallerde aradaki farka ait vergi ikmalen salınır.

- **Damga Vergisinde İdarece Tarhiyat**

Damga vergisinde, ilgili vergi dairesine sunulan kağıtlarda damga vergisi hesaplanmamışsa veya eksik hesaplanmışsa vergi idarece tarh edilir.

#### **1.4.2. Hatalı Vergi Tarhiyatları**

Verginin hatalı biçimde tarh edilmiş olması, idare ile mükellef arasında uyuşmazlık doğurabilen başlıca nedenlerden biridir. Vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar sonucu haksız yere fazla veya eksik vergi tarh edilmiş olması ve ceza kesilmiş olması farklı biçimlerde ortaya çıkmaktadır

Bu hatalar, yanlış bir hesaplamadan veya vergilendirmeden doğmuş olabilir. Örneğin, verginin tarh edilmesi aşamasında yanlış oran veya tarife uygulanmış olabileceği gibi, yapılması gereken mahsuplar yapılmamış ya da aritmetik işlemlerde hata yapılmış olabilir. Bunların yanı sıra, matrahın yanlış belirlenmiş olması ya da

---

<sup>29</sup> Tosuner ve Arıkan, ss.106-107



aynı matrah üzerinden birden fazla vergi veya ceza alınmak istenilmesi, hesap hatalarına örnek gösterilebilir.

Ayrıca, açık olarak verginin konusuna girmeyen ya da vergiden istisna bulunan gelir servet, değer, belge ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ya da yine açık bir biçimde vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden, örneğin, isim benzerliği sonucu vergi istenmesi, vergilendirmede yapılan hatalara örnek gösterilebilir. Verginin asıl mükellefi yerine başka bir kişiden vergi istenmesi ya da vergilendirme veya muafiyet döneminin yanlış belirlenmesi sonucu, verginin eksik veya fazla istenmiş olması vergilendirme işlemlerinde yapılan diğer hatalardır.

## 1.5. TEBLİĞ

VUK'un 21. maddesine göre tebliğ, *“vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Genel anlamda tebliğ, bir kimseye, hakkında hüküm ifade edecek bir yazının önceden belirlenen usul ve şekillere göre iletilmesidir. Vergi hukuku bakımından tebliğ ise, vergilendirmeye ilişkin olan ve hukuki sonuç yaratan belge ve yazıların mükellefe, vergi sorumlusuna veya diğer ilgililere iletilmesidir<sup>30</sup>.

Tebliğ, vergilendirme sürecinde tarh işleminden sonraki ikinci aşamada yer almaktadır. Beyan usulü dışında, mükellefler ve vergi sorumluları takdir olunan matrahlar ve tarh edilen vergilerden; ceza sorumluları kesilen cezalardan tebliğ aracılığı ile haberdar olurlar. Uygulamaya ilişkin bir idari işlem olan tebliğ, tarh ve tahakkuk işlemleri arasında bir köprü görevi üstlenir. Tebliğ, ayrıca, sürelerin işlemeye başlamasında ve hesaplanmasında da belirleyici rol oynamaktadır<sup>31</sup>. Tebliğ, genel olarak, mükellefe tanınan dava açma süresinin başlangıcıdır. Örneğin, vergi mahkemesinde dava açma süresi olan 30 günün ya da ödeme emirlerine karşı dava açma süresi olan 7 günün başlangıcı, tebliğ tarihi ile belirlenmekte, sürenin

---

<sup>30</sup> Kaneti, s.112.

<sup>31</sup> Öncel ve diğerleri, 14.Baskı, s.103.

başladığı gün dikkate alınmayarak hesaplanan süreler, son günün tatil saatinde sona ermektedir. Bu süreler içinde dava açılmaması verginin kesinleşmesi sonucunu doğurur. Tebliğ yapılmaması halinde ise, ilgilinin lehine olmak üzere tahakkuk zamanaşımı veya tahsil zamanaşımı süreleri işlemeye devam edecektir<sup>32</sup>.

Türk hukukunda, tebliğ işlemleri 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nda düzenlenmiştir. Yargı mercileri, genel ve katma bütçeli daireler, belediyeler, köy tüzel kişileri, barolar ve noterler tarafından yapılacak her türlü tebligat , bu kanun hükümlerine tabidir. Bununla birlikte, vergilendirme işleminin kişilerin temel hak ve hürriyetleri doğrudan olması nedeniyle, VUK'da vergiye ilişkin tebliğ işlemleri konusunda özel hükümlere yer verilmiştir<sup>33</sup>. Ayrıca, AATUHK'nın 8. maddesinde yapılan atıf dolayısıyla, hilafına bir hüküm bulunmadıkça, kanun kapsamına giren kamu alacakları için, gerek sürelerin hesaplanması, gerekse tebliğlerin yapılmasında VUK hükümleri uygulanır. Ancak, VUK'da hüküm bulunmaması halinde, genel hükümlere başvurulması, başka bir deyişle, Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanması gerekir. 2577 sayılı 60. maddesi uyarınca, Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri ile ilgili her tür tebliğ işlemi Tebligat Kanunu hükümlerine göre yapılacağından, bu tebliğler konusunda VUK hükümleri uygulanmamaktadır<sup>34</sup>.

Tahakkuk fişi dışında, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden her türlü belgeler ve yazılar, adresleri bilinene gerçek ve tüzel kişilere posta aracılığı ile iadeli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ise ilan yolu ile tebliği edilir. Tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ edilmemesinin nedeni, vergilendirme sürecinin tahakkuk aşamasında, ilgilinin yapılan işlem konusunda bilgi sahibi olmasıdır. Beyannameye dayanan tarh usulünde, vergi, mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edildiğinden ve tarh işlemi tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile gerçekleştiğinden, tebliğ edilmesi gereken herhangi bir husus bulunmamaktadır. İkmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde ise tarh edilen vergi ve kesilen ceza, önce ihbarname tebliği yolu ile bildirilmektedir. Mükellef veya sorumlu, tesis edilen

---

<sup>32</sup> Erginay, ss.87-88.

<sup>33</sup> Öncel ve diğerleri, 14. Baskı, s. 104.

<sup>34</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitapevi, 16. Baskı, Ankara, 2004, s.126.

işlemi ihbarnamelerin tebliği sırasında zaten öğrenmiş olduğundan, tahakkuk fişinin de ayrıca tebliğ edilmesinin anlam ve gereği bulunmamaktadır<sup>35</sup>.

### **1.5.1. Tebliğ Yapılacak Kimseler**

Bu başlık altında gerçek ve tüzel kişilerde tebliğ yapılacak kişiler ele alınmıştır.

#### **1.5.1.1. Genel Olarak Tebliğ Yapılacak Kimseler**

Tebliğ, mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilenlere yapılır. VUK'un 8/3'de yer alan, "*bu kanunun müteakip maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir.*" hükmü dolayısıyla, gerektiğinde, mükellefe olduğu gibi vergi sorumlularına da tebliğ yapılabilecektir.

VUK'un 94. maddesine göre, "*Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgah adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. (Muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görünüşüne nazaran 18 yaşından aşağı olmaması ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir).*"

#### **1.5.1.2. Veli, Vasi ve Kayımlara Tebliğ**

VUK'un madde 94/1 uyarınca, kanuni temsilci olan veli, vasi veya kayımlara da tebliğ yapılır. Ancak, veli, vasi veya kayyım gibi vergi sorumlularının birden fazla olması halinde, tebliği bunlardan yalnız birine yapılabilir.

VUK'un madde 95/2'ye göre, tebliğin konusunu oluşturan iş, ayrı bir vasi veya kayyımın sorumluluk alanı içinde ise, tebliğ bunlara yapılacaktır.

---

<sup>35</sup> Oktar, s.117.

### **1.5.1.3. Tüzel Kişilere Tebliğ**

VUK'un madde 94/2'de belirtildiği gibi tüzel kişilerde tebliğ bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, cemaatler gibi tüzel kişiliği olmayan kişi toplulukları veya kuruluşlarda bunların yönetici veya kanuni temsilcilerine yapılır.

### **1.5.1.4. Vasıtalı Tebliğ**

Kara, deniz, hava ve jandarma kuvvetlerinin eratına yapılacak tebliğler, kıta komutanı ve müessese amiri gibi en yakın üst vasıtası ile yapılır. Evrakın, derhal ilgisine verilmemesi halinde üst amir tazminat ödemeye mahkum edilir. Bu hususun tebliğ evrakında yazılması zorunludur<sup>36</sup>.

### **1.5.1.5. Yabancı Ülkelerde Bulunanlara Tebliğ**

Yabancı ülkelerde bulunanlara o ülkenin yetkili makamları aracılığı ile tebliğ yapılır. Türkiye'nin o ülke ile anlaşması var ise veya o ülkenin kanunları müsait ise, oradaki Türk siyasi memuru veya konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan ister. Kendisine tebliğ yapılacak kişinin Türk vatandaşı olması halinde, tebliğ doğrudan Türk siyasi memuru veya konsolosu aracılığı ile de yapılabilir.

Yabancı ülkelerde bulunan kimselere tebliğ edilecek belge ve yazılar, tebligatı çıkaran mercinin bağlı bulunduğu bakanlık aracılığı ile Dışişleri Bakanlığı'na gönderilir. Dışişleri Bakanlığı da bu evrakı Türkiye'nin o yabancı ülkelerdeki elçilik veya konsoloslughuna gönderir.

Yabancı ülkelerde resmi görevle bulunan Türk memurlarına tebliğ, Dışişleri Bakanlığı aracılığı ile; yabancı ülkelerde görevli Türk askeri şahıslarına ise, bağlı buldukları kara, deniz ve hava kuvvetleri komutanlıkları ile Jandarma Genel Komutanlığı aracılığı ile yapılır.

---

<sup>36</sup> Tosuner ve Arıkan, s.111.

### 1.5.1.6. Kamu İdare ve Müesseselerine Tebliğ

Kamu idare ve müesseselerinde tebliğ, VUK'un 98. maddesinde belirtildiği gibi idare ve müesseselerin en büyük amirine veya bunların yardımcılara veya en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılmaktadır.

### 1.5.2. Tebliğ Usulleri

Tebliğ, posta ile tebliğ, memur aracılığı ile tebliğ, dairede veya komisyonda tebliğ ve ilan yolu ile tebliğ usullerinden birine göre yapılmaktadır.

#### 1.5.2.1. Posta İle Tebliğ

*Posta yolu ile tebliğ usulünde, tebliğ edilecek yazı veya belge şekli Maliye Bakanlığı'nca belirlenen özel zarf içinde kapalı olarak postaya verilir. Muhatabın bilinen adresine gönderilen mektuplar, posta idaresi tarafından muhatabına teslim edildikleri anda tebliğ edilmiş sayılırlar<sup>37</sup>.*

Tebliğ muhatabının bilinen adresleri şunlardır<sup>38</sup>;

- 1. Mükellef tarafından işe başlamada bildirilen adresler;*
- 2. Adres değişikliğinde bildirilen adresler;*
- 3. İşi bırakmada bildirilen adresler;*
- 4. Vergi beyannamelerinde bildirilen adresler;*
- 5. Yoklama fişinde tespit edilen adresler;*
- 6. Vergi mahkemesinde dava açma dilekçelerinde ve cevaplarında gösterilen adresler;*
- 7. Yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen adresler (İlgilinin tutanakta imzası bulunmak şartıyla);*
- 8. Bina ve arazi vergilerinde komisyonlarca tahrir varakalarında tespit edilen adresler."*

---

<sup>37</sup> VUK. Mad.100.

<sup>38</sup> VUK. Mad. 101.

Tebliğ mektuplarının gönderilmesinde, tebligatı yapacak makama en yakın tarihte bildirilmiş olan veya bu makam tarafından en yakın tarihte tespit edilmiş bulunan adres göz önüne alınır. Bununla birlikte, muhatabın ikametgah ve işyeri adreslerinin her ikisi de biliniyorsa, bu adreslerin ikisine de tebliğ yapılması girişiminde bulunulmadan ilan yolu ile tebliğ usulüne başvurulmaması gerektiği yönünde Danıştay kararları bulunmaktadır<sup>39</sup>.

Tebliğ olunacak evrakın içinde bulunduğu zarf, posta idaresi görevlisi tarafından muhataba verilir ve durum, muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konularak tespit edilir. Muhatabın adresinin değişmiş olmasından dolayı bulunamaması durumunda ise, posta memuru bu durumu zarf üzerine yazar ve mektup derhal posta idaresince tebliğ yaptıran idareye geri gönderilir. Muhatabın, geçici olarak başka bir yere gittiği, bilinen adresinde bulunanlar veya komşuları tarafından bildirildiği takdirde, durum ve bu beyanda bulunanın kimliği tebliğ alındısına yazılarak beyanda bulunana imzalatılır. Bu kişi imzalamaktan imtina ederse, tebliğ yapan görevli durumu şerh ve imza eder ve tebliğ edilemeyen evrak ilgili mercie geri gönderilir. Böyle bir durumda, tebliği çıkaran merci tarafından belirlenecek uygun bir süre sonra yeniden tebliğ çıkarılır. Bu tebliğ evrakı da aynı sebeple tebliğ edilemeyerek iade olunursa, tebliğ ilan yolu ile yapılır. Muhatabın tebellüğden kaçınması halinde, tebliğ evrakı önüne bırakılarak tebliğ edilir. Bu işlemler, muhatabın komşularından bir kişi veya muhtar veya ihtiyar heyeti üyelerinden biri ya da zabıta memuru huzurunda yapılır ve durum taahhüt ilmühaberine yazılıp tarih ve imza konularak ve hazır bulunanlara da imzalatılarak tespit olunur.

### **1.5.2.2. Memur Aracılığı İle Tebliğ**

Olağan tebliğ usulü posta yolu ile tebliğ olmakla birlikte, VUK'un 107. maddesinde, Maliye Bakanlığı'na posta yerine memur aracılığı ile tebliğ yaptırma yetkisinin de verildiği görülmektedir.

---

<sup>39</sup> Doğan Şenyüz, **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997, s.95.

7201 sayılı Tebligat Kanununa göre tebliğin memur aracılığı ile yapılması bazı koşullara bağlanmıştır. VUK’da ise Maliye Bakanlığı’nın tebliğ usulünü seçme konusunda, kayıtsız şartsız yetkili kılınmıştır.

Vergi dairesi memur eliyle yapılan tebliğ şekline daha çok, posta yapılmasının güç ve yarasız olduğu veya tebliğin acele yapılmasının gerektiği hallerde başvurmaktadır.

### **1.5.2.3. Daire ve Komisyonunda Tebliğ**

Vergi dairesi veya komisyonunda bulunan mükellefe, vergi veya ceza sorumlusuna, kabul etmesi şartıyla adresi yerine, dairede veya komisyonunda tebliğ yapılabilir. Muhatabın ya da sorumlunun kabul etmemesi durumunda, tebliğin posta ya da memur aracılığı ile yapılması gerekecektir. Dairede ve komisyonunda yapılacak olan tebliğ, istisnai bir tebliğ usulüdür.

### **1.5.2.4. İlan Yolu İle Tebliğ**

Muhatabın adresinin bilinmemesi nedeniyle posta yolu ve diğer yollarla tebliğ yapılma imkanı olmayan durumlarda tebliğ ilan yolu ile olur. 7201 sayılı Tebligat Kanunu’na göre ise; “*adresli meçhul olanlara tebligat ilanen yapılır.*” Vergilendirme ile ilgili tebliğlerin ilan yolu ile yapılacağı haller ise VUK’un 103. maddesinde tek tek sayılmıştır. Bunlar;

1. Muhatabın adresi hiç bilinmezse;
  2. Muhatabın bilinen adresi yanlış veya değişmiş olur ve bu yüzden gönderilmiş olan mektup geri gelirse;
  3. Başkaca sebeplerden dolayı posta ile tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa;
  4. Yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ yapılmasına imkan bulunmazsa.
- İlanen tebliğde, tebliğ edilecek meblağa göre değişik yollar izlenebilmektedir:
1. Tebliğ konusunun **01.01.2013 tarihinden itibaren 1.800 TL’den** az olması

Tebliğin konusu, her biri için ayrı ayrı olmak üzere, 1.800 TL'den az vergi veya vergi cezası ile ilgili olduğu takdirde, ilan yazısı vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerlerine asılır ve ilan yazısının askıya çıkarıldığı tarihi izleyen onbeşinci gün ilan tarihi olarak kabul edilir.

2. Tebliğ konusunun **01.01.2013'den itibaren 1.800 -TL - 180.000 -TL** arasında olması:

Tebliğin konusu 1.800 TL ile 180.000 TL arasında vergi veya vergi cezası ile ilgili olduğu takdirde, ilan ilgili vergi dairesinin bulunduğu yerin belediye sınırları içinde çıkan bir veya daha fazla gazetede yayımlanır.

3. Tutarın **01.01.2013'den itibaren 180.000 -TL ve aşması halinde** aşması halinde

İlan, Türkiye genelinde yayın yapan günlük gazetelerden birinde ayrıca yapılır.

İlan yazısının bir sureti mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilir.

Tebliğ olunacak evrakın örnekleri yabancı memlekette bulunan mükellefin bilinen adresine ayrıca posta ile gönderilir.

İlanda, tebliğin ilgili bulunduğu vergiler gösterilerek adları veya unvanları belirtilen muhataplara, ilan tarihinden itibaren bir ay içinde ilanı yapan makama bizzat veya vekilleri aracılığı ile başvurmaları ya da taahhütlü mektup veya telgrafla açık adreslerini bildirmeleri ve kendilerine süre ile kayıtlı resmi tebliğ yapılacağı bildirilir.

İlan yapıldıktan sonra, bizzat veya vekil aracılığı ile başvuruda bulunanlara yerinde (daire veya komisyonda) adres bildirenlere ise posta ile tebliğ yapılır. Tebliğin, bu şekilde posta ile yapılması halinde, mektubun posta idaresince muhatabına teslim edildiği tarih tebliğ tarihi olur.

Muhatabın, ilan tarihinden itibaren bir ay içinde vergi dairesine başvurmaması veya adresini bildirmemesi halinde, bir aylık sürenin sonunda tebliğ yapılmış sayılır.



### 1.5.2.5. Elektronik Ortamda Tebliğ

VUK'a 6009 sayılı Kanun ile eklenen ve 01.08.2010 tarihinde yürürlüğe giren 107/A maddesi<sup>40</sup> Elektronik Ortamda Tebliğ başlıklı olup, bu madde ile VUK kapsamındaki tebliğlerin 93. maddede yazılı usullerle bağlı kalınmaksızın elektronik ortamda yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Bu konuya dair usul ve esasların belirlenmesi konusunda Maliye Bakanlığı'nın yetkili olduğu hükmüne yer verilmiştir. Maliye Bakanlığı tarafından henüz bir düzenleme yapılmamıştır. Bu arada tahakkuk fişine özgü olmak üzere bir konunun hatırlanmasında yarar var: VUK'un 28. maddesinde "*Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.*" hükmü yer almaktadır. Her ne kadar elektronik tebliğe dair bir yönetsel düzenleme yapılmamış ise de, tahakkuk fişi yönünden bir uygulamanın yürütüldüğü görülmektedir<sup>41</sup>.

### 1.5.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlemler

Vergi Dairesinde gerçekleştirilen bazı işlemlerde tebligat yerine geçmektedir. Örneğin, mükellefin beyanına göre tarh edilen vergilerde vergi, tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Tahakkuk fişinin mükellefe verilmesi tebliğ yerine geçmektedir. Ayrıca, diğer ücret geliri elde edenlerin vergileri, vergi karnelerine işlenerek tarh ve tahakkuk ettirilir. Vergi ile ilgili tebligat da o anda yapılmış olur<sup>42</sup>

<sup>40</sup> 01.08.2010 Tarih ve 27659 Sayılı Resmi Gazetede yayımlanmıştır.

<sup>41</sup> İ. Hakkı Dura, "Vergi Usul Kanunu'na Göre Elektronik Tebliğ", **Vergi Sorunları Dergisi**, [www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=57](http://www.vergisorunlari.com.tr/yazi.aspx?yazino=57) (Erişim Tarihi: 11.03.2013)

<sup>42</sup> Tosuner ve Arıkan, s.116.

#### **1.5.4. İhbarname Esası**

VUK'un 34. maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere tebliğ edileceği, nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için, ayrı ihbarname kullanılacağı belirtilmiştir. Buna göre;

- Beyan üzerine tarh edilen vergiler,
- Diğer usule göre belirlenen matrahlar üzerinden vergi karnesine yazılmak suretiyle tarh edilen vergiler,
- Tahakkuku tahsile bağlı vergiler ile,
- Belli zaman ölçülerinin geçmesi ile otomatik olarak tahakkuk eden vergiler

Dışında kalan hallerde, yapılan tarhiyatın ilgisine ihbarname ile tebliğ edilmesi gerekmektedir<sup>43</sup>

İhbarname esasında tarh edilen vergilere itiraz edilmezse, tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresinin geçmesi ile tahakkuk eder ve tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içerisinde ödenecek duruma gelir.

İtiraz halinde, verginin tahakkuku, vergi mahkemelerinin tarhiyatı onaylaması ile olur. Ancak, verginin ödenmesi için, mahkeme kararı üzerine, vergi dairesince bir ihbarname düzenlenerek ilgiliye tebliğ edilmesi gerekmektedir. Ödeme, bu ihbarnamenin tebliğinden itibaren 1 ay içerisinde olur.

Vergi, tahakkuk fişi dışında, çok istisnai haller hariç ihbarname esasında tarh edilir.

#### **1.5.5. Hatalı Tebliğler**

Genel olarak, tebliğlerle ilgili iki tür hatadan söz edilebilir. Bunlardan birincisi, VUK'un 108. maddesinde belirtilen, tebliğ edilen belgelerde yer alan hata ve usulsüzlüklerdir. İkincisi ise, VUK'da ayrıca düzenlenmemiş olmakla birlikte,

---

<sup>43</sup> Özbalcı, ss. 251-252.

Tebliğat Kanunu'nda düzenlenen ve bu kanunun 51. maddesi uyarınca vergi tebliğleri için de geçerli olan, tebliğ yöntemine ilişkin hata ve usulsüzlüklerdir<sup>44</sup>.

#### **1.5.5.1. Tebliğ Edilen Belgelerde Yer Alan Hata ve Usulsüzlükler**

VUK'a göre, tebliğ edilen belgelerde bulunan ve esasa etkili olmayan şekil hataları tebliğin geçerliliğini ortadan kaldırmaz. Bu tip hatalar tebliğin hukuki değerini kaybetmesine sebep olmamaktadır. Hangi hataların esasa etkili olduğu, dolayısıyla tebliği hükümsüz kılacağı kanunda belirtilmiştir. Buna göre, vergi ihbarnamelerinde,

- Mükellefin adının,
- Verginin nevi veya miktarının,
- Vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması ya

da bu belgelerin görevli veya yetkili bir makam tarafından düzenlenmemiş bulunması belgeyi hükümsüz hale getirmektedir.

#### **1.5.5.2. Tebliğ Yöntemine İlişkin Hata ve Usulsüzlükler**

Bu hata ve usulsüzlükler, tebliğin yapılmasında kanuna uygun yolun takip edilmemesi halinde ortaya çıkmaktadır.

Bu usulsüzlüklere şu örnekler verilebilir<sup>45</sup>.

- Posta yolu ile veya memur aracılığı ile tebliğ yapma girişiminde bulunulmadan ilan yolu ile tebligata başvurulması,
- Muhatabın ikamet ve işyeri adreslerine tebliğ yapılmadan ilan yolu ile tebliğ yapılması,
- Muhatabın gösterilen adreste tanınmadığını beyan eden komşusunun imzasını taşımayan tebliğ alındısına dayanılarak ilan yolu ile tebliğ yapılması,
- Tebliğ evrakının yetkili olmayanlara teslim edilmesi,

---

<sup>44</sup> Kaneti, ss.117-118.

<sup>45</sup> Şenyüz, s. 143.

- Muhatabın bilinen son adresi yerine başka bir adresine tebliğ yapılması.

VUK'da aksi yönde hüküm bulunmayan hallerde, vergi tebliğlerinin yapılmasında da uygulanan Tebligat Kanunu'na göre, usule aykırı tebliği muhatabın öğrenmesi onu geçerli hale getirir. 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 32. maddesinin birinci fıkrasına göre, *“tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteber sayılır.”* Tebligat Tüzüğü'nün 51. maddesinin birinci fıkrasında da *“tebliğ usulüne aykırı yapılmış olsa bile, muhatabı tebliğe muttali olmuş ise muteberdir.”* Aksi takdirde tebligat yapılmamış sayılır. Muhatab, her ne suretle olursa olsun tebliğ evrakını veya davetiyeyi alır veyahut bunların münderactını öğrenirse tebliğe muttali olmuş sayılır hükmüne yer verilmiştir. Tüzük hükmüne göre, muhatabın muttali olmasının anlamı, tebliğ evrakının varlığından değil, konusundan ve içeriğinden haberdar olmasıdır. Gerek Kanun gerekse Tüzük, muhatabın tebliğin içeriğini öğrendiğini gösteren beyanda bulunduğu tarihi, tebliğ tarihi olarak kabul etmektedir. Diğer önemli bir konu ise, idareye, muhatabın tebliğe muttali olduğunun ileri sürülmesi ve ispatı imkanının verilmemiş olmasıdır. Tebligat Tüzüğü'nün 51. maddesinin üçüncü fıkrasına göre, *“muhatabın tebliğe muttali olduğunun ve bunun tarihinin iddia ve ispatına cevaz yoktur.”* hükmüne yer verilmiştir.

## 1.6. VERGİNİN TAHAKKUKU

VUK'un 22. maddesine göre verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesidir. Tahakkuk, tarh ve tebliğ gibi bir idari işlemde çok, kendiliğinden gerçekleşen bir hukuki durum olarak kabul edilmektedir. Bu hukuki durum, dava açma sürelerinin dava açılmaksızın geçirilmesi veya yargı mercilerinin mükellefin iddiasını reddi ile oluşur<sup>46</sup>.

Verginin tahakkuk zamanı, beyannameye dayanan tarh usulü ile ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinden farklıdır. Beyana dayanan tarhta, vergi tahakkuk fişinin

---

<sup>46</sup> Özhan Uluatam ve Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001, s.127.

düzenlendiği anda tarh ve tahakkuk ettirildiğinden, bu usulde tarh ve tahakkuk işlemleri birleşmiş durumdadır <sup>47</sup>. Bu tarh usulünde, mükellef kural olarak tarh ve tahakkuka karşı dava açamayacağından, verginin tahakkuku, vergi hatalarının varlığı ve ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi halleri dışında, verginin kesinleşmesi sonucunu doğurur. Uzlaşılan vergilere karşı da dava açılmayacağından veya herhangi bir mercie şikayette bulunulamayacağından, üzerinde uzlaşılan vergilerin tahakkuku kesinleşmesini ifade eder.

Verginin kesinleşmesi, o vergiye karşı dava açılmaması ya da kanun yollarına başvurulmaması demektir. Dava açma süresi dava açılmadan geçirilirse, herhangi bir kanun yoluna süresi içinde başvurulmazsa veya dava açıldığı ve bütün kanun yolları tüketildiği halde tarhiyat yargı mercilerince tamamen kaldırılmamış olursa, vergi kesinleşir. Vergi, beyannameye dayanan tarh usulünde tahakkuk fişinin, uzlaşmanın sağlanması halinde uzlaşma tutanağının düzenlenip imzalanması ile kesinleştiğinden tahakkuk da etmiş olur. Ancak, bunu bir verginin tahakkuk etmesi için kesinleşmesinin zorunlu olduğu şeklinde de anlamamak gerekir. Nitekim, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde, vergi ancak belli durumlarda kesinleştikten sonra tahakkuk eder. Pek çok halde ise, tahakkuk ettiği halde henüz kesinleşmemiş olur <sup>48</sup>.

O halde tahakkuk etmesi, başka bir deyişle ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesi, verginin kesinleştiğini göstermez. Vergi tahsil edilse bile, üst yargı mercilerine başvurulması mümkündür <sup>49</sup>.

Beyan üzerinden alınan vergilerde, beyannamenin elden vergi dairesine verildiği anda, tahakkuk fişi düzenlenir ve vergi aynı zamanda tahakkuk etmiş olur. Beyanname posta ile gönderilmiş ise kanuni süresi içerisinde tahakkuku yapılır. VİV'da tahakkuk, beyannamenin verildiği anda değil, tarh edilen verginin mükellefe tebliğ edilmesi ile olur.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde, tarh edilen vergi önce mükellefe tebliğ edilir. Bu durumda, mükellef iki ayrı davranış biçimi sergileyebilir; borcu öder veya tarhiyatın hukuka aykırı olduğu kanısında ise, dava açar. İlk davranışın

---

<sup>47</sup> Kaneti, s.119.

<sup>48</sup> Oktar, s.125.

<sup>49</sup> Erginay, s. 92.

sonucunda, dava açma süresinin dava açılmaksızın geçirilmesi ile vergi tahakkuk eder ve kesinleşir. İkinci durumda, yani mükellefin dava açması halinde, verginin tahakkuku yargı merciinin kararını vereceği zamana kadar ertelenmiş olur. İhtirazi kayıtlarla beyanda bulunulan hallerde ise tahakkuk ertelenmez. Mahkeme davayı reddettiği takdirde, vergi tahakkuk ederek ödenmesi gerekli bir aşamaya gelmiş olur. Mükellef bu durumda vergi borcunu ödemekle birlikte tarhiyatın ve yargı kararının hukuka aykırı olduğu kanaatine sahipse, vergi mahkemesi kararına karşı kanun yollarına, yani üst yargı mercilerine başvurabilir. Ancak, bu başvuru, üst yargı mercileri tarafından yürütmenin durdurulması yönünde bir karar verilmemişse, yürütmeyi kendiliğinden durdurmamaktadır. Burada, tahakkuk eden ve ödenen verginin, henüz bütün kanun yolları tüketilmediği için kesinleşmediği görülmektedir. İtiraz ya da başvurularının reddedilmesi, mükellefin aleyhine olan vergi mahkemesi kararının kesinleşmesine neden olacaktır. Kararın bozulması ise yürütmeyi kendiliğinden durdurur<sup>50</sup>.

Tahakkuk işlemi, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde özellik göstermektedir. Bu vergilerde, tahsil işlemi tahakkuku da kapsamaktadır. VUK'un 24. maddesine göre, “ *Mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır.*” Bir belediye vergisi olan eğlence vergisi bu tip vergilere örnek olarak gösterilebilir. Bu tür vergiler zamanında tahsil edilmedikleri takdirde, tahakkuku tahsile bağlı vergi olma niteliğini kaybederler. Bu durumda, ihbarname ile mükellefe tebliğ edilerek tahakkuk ettirilmesi gerekir<sup>51</sup>. Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde dava açma süresi, tahsilatın yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren başlar.

## 1.7. VERGİNİN TAHSİLİ

Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkmış bulunan vergi borcu verginin tahsili ile ortadan kalkar<sup>52</sup>.

---

<sup>50</sup> Öncel ve diğerleri, 14. Baskı, s.107.

<sup>51</sup> Özbalcı, s.189.

<sup>52</sup> Öncel ve diğerleri, 14 Baskı, s. 108.

Bir taraftan vergilendirme işlemlerinin sonuncusu, diğer taraftan vergi alacağının ortadan kalkmasının en doğal şekli olan<sup>53</sup> verginin tahsili, VUK'un 23. maddesine göre, “*verginin kanuna uygun surette ödenmesidir.*” Tahsil ve ödeme, aynı olgunun vergi alacaklısı ve vergi borçlusu tarafından iki ayrı görünümünü ifade eder. İdarenin alacağını toplaması “tahsil”, mükellefin borçlu olduğu meblağı devlete vermesi “ödemeye” olarak ifade edilmektedir. Her verginin kendi özel kanunu, o verginin ödenmesine ilişkin usul ve esasları düzenler. Böyle bir özel hüküm bulunmaması halinde ise vergiler AATUHK'nın hükümlerine göre tahsil edilir<sup>54</sup>.

Tahakkuk aşamasından farklı olarak, tahsil ayrı bir idari işlemdir. Tarh ve tahsil işlemleri arasında temel işlem-sonuç işlem ilişkisi bulunur<sup>55</sup>. Tarh işlemi, tahsil işleminin sebep unsurunu oluşturur. Tahsil işleminin tarh işlemine uygun olmaması, tahsil işlemini sebep unsuru yönünden sakatlar<sup>56</sup>.

Tahsil, tarh işlemi gibi bireysel-özel(sübjektif) nitelikte bir idari işlemdir. Tarh işlemi ile miktarı tespit edilen vergi borcu her mükellef için ayrı ayrı sona erer. Tahsil işlemi, mükelleflerin vergi borçlarını ödemelerine yönelik davranışlarda bulunmalarını gerektirmesi nedeniyle yükümlendirici bir idari işlemler grubunda yer alır. Vergi Hukuku ilişkisini sona erdirecek yeni bir hukuki durum yarattığından tahsil işlemi, tarh işleminin aksine, yapıcı (inşai) bir işlemdir<sup>57</sup>. Tahsil işleminin niteliği bu bakımdan vergiyi doğuran olaya benzetilebilir.

Kamu alacaklarının tahsiline yönelik işlemler tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğine sahip olmalarından dolayı, yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden hukuka aykırı oldukları takdirde, doğrudan iptal davasına konu yapılabilirler<sup>58</sup>. Tahsil işlemi, hukuka uygunluk karinesi gereği, yapıldığı andan iptal edilinceye kadar hukuka uygun bir işlem ifade eder. Tahsil işlemine karşı açılan davalar yürütmeyi kendiliğinden durdurmaz. Davacının talebi üzerine mahkeme, işlemin uygulanması halinde telafisi güç ve imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartı durumunda gerekçe göstererek yürütmenin

---

<sup>53</sup> Kaneti, s. 121.

<sup>54</sup> Erginay, s.129.

<sup>55</sup> Öncel ve diğerleri, 14. Baskı s. 108.

<sup>56</sup> Karakoç, s.284.

<sup>57</sup> Öncel ve diğerleri, 14. Baskı, s.109

<sup>58</sup> Karakoç, s.284.

durdurulmasına karar verebilir. Yürütmenin durdurulması kararı teminat karşılığında verilir. Bununla birlikte, mahkeme durumun gereğine göre teminat aramayabilir<sup>59</sup>.

## 1.8. VERGİLENDİRME SÜRECİNDE YAPILAN HATALAR

Bir verginin tahsil edilebilir aşamaya gelmesi için, öncelikle vergi alacağıın doğması, sonrada tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçmesi gerekir. Bu aşamalarda, mükellef ve vergi idaresi tarafından Hazine lehine ve aleyhine hesap hataları gibi maddi hatalar yapılabileceği gibi, verginin mükellefi, vergilendirme dönemi ve bunlara benzer vergilendirme hataları da yapılabilir.

Vergilendirme sürecinde meydana gelen vergi hataları, mükelleften kaynaklanan hatalar ve vergi dairesinden kaynaklanan hatalar olmak üzere iki grupta ele alınabilir.

### 1.8.1. Mükelleften Kaynaklanan Vergi Hataları

VUK'ta düzeltme konusu olabilecek vergi hataları; hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere iki ana grupta toplanmaktadır.

Hesap hataları, VUK'un, 117. maddesinde üç bent halinde sayılmış olan matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve çifte vergi (mükerrer vergi) hatalarıdır. Vergilendirme hataları ise VUK'un 118. maddesinde yer alan, mükellefin şahsında, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde yapılan hatalardır.

✓ **Hesap hataları** kolay görülebilen, basit aritmetik yanlışlıklardan doğmaktadır. Vergilendirme de beyan esasının geçerli olması ve beyannamelerin elektronik ortamda verilmesinden dolayı bu tür hatalar genellikle mükelleften kaynaklanmaktadır. Bunlar;

---

<sup>59</sup> Oktar, s. 127.



- Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fiş, ihbarname, ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmesi veya hesaplanmamış olmasından kaynaklanan matrah hataları uygulamada en çok karşılaşılan hatalardandır. Mükellefin, katma değer vergisi beyannamesinde, satış bedelini yanlış göstermesi, vergi indirimini eksik veya hiç yapmamış olması matrah hatalarına örnek olarak gösterilebilir.

- Mükelleflerin, verilen beyannamede vergi nisbet ve tarifelerini yanlış uygulamış olması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması , matrahın hesaplanması ile ilgili belgelerde verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması da mükelleflerin vergi miktarında yaptığı hatalardandır.

- ✓ **Vergilendirme Hataları;** vergilendirme hataları, idari işlemin sebep unsurundaki sakatlıklardan kaynaklanan hatalardan olup genellikle bu hatalar vergi daireleri tarafından yapılmaktadır.

### 1.8.2. Vergi İdaresinden Kaynaklanan Vergi Hataları

- ✓ **Hesap hataları;** genellikle mükelleften kaynaklanan hatalar olmakla birlikte vergi dairelerince de mükerrer vergilendirme hatası yapılabilmektedir. Bu hata, vergi dairesi çevresi dışında faaliyette bulunan mükellefler yönünden söz konusu olabilmektedir. Bunlar, faaliyet gösterdikleri çevre vergi dairesine gerekli bilgiyi vermediklerinden, bir defa bağlı oldukları vergi dairesince beyan ettikleri gelir üzerinden bir defa da çalıştıkları yer vergi dairesinin re'sen tarhiyata muhatap olabilmektedirler. Bu hallerde durumun tesbiti üzerine, re'sen vergi ,mükerrerlik dolayısı ile düzeltilir.<sup>60</sup>

- ✓ **Vergilendirme hataları;** Vergilendirme hataları genellikle vergi dairesinin yaptığı işlemlerden kaynaklanan hatalardır. Bunlar;

- Çok sık karşılaşılan bir durum olmamakla birlikte bazen isim benzerliği nedeniyle vergi borçlusu olmayan birisi adına vergi tarh ve tebliğ edilmesi, ihbarnamelerde Vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış

---

<sup>60</sup> Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara,1999, s.370.

olması, özellikle tasfiyeye girmiş kurumlara ilişkin olarak salınacak her türlü vergi tarhiyatı ve kesilecek cezalara ilişkin yanlış kişi adına tarhiyatların yapılması uygulamada karşılaşılan vergilendirme hatalarıdır.

- Gelir Vergisi Kanunu'nun 18. maddesinde telif kazançları istisnasına yer verilmiştir. Buna göre Müellif, mütercim, heykeltıraş, hattat, ressam, bestekâr, bilgisayar programcısı vb. haklarını satmaları veya bunlar üzerindeki mevcut haklarını devir ve temlik etmek veya kiralamak suretiyle elde ettikleri hasılat gelir vergisinden istisnadır. Yine KDV'nin 17. maddesinin 4 numaralı fıkrasının (g) bendi ile döviz teslimleri vergiden istisna edilmiştir. Yapılan bu satışlar sonucunda vergisi istenmesi halinde verginin konusunda hata yapılmış olur.

## İKİNCİ BÖLÜM

### TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE VERGİ UYUŞMAZLIKLARIN İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMÜ

Bu bölümde, vergi uyuşmazlıkları hakkında genel bir bilgi verildikten sonra vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları olan vergi hatalarında düzeltme, cezada indirim, pişmanlık ve ıslah ile uzlaşma konuları yer verilmiş daha sonrada çalışmamızın asıl konusu olan vergi hataları, vergi hatalarının sınıflandırılması, vergi hatalarının ortaya çıkarılması, vergi hatalarında düzeltme, vergi hatalarını düzeltme yolları, düzeltmede yöntem, yetki ve süre ile vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesinin taraflar açısından sonuçları konuları ele alınmıştır.

#### 2.1. VERGİ UYUŞMAZLIĞI

Vergi ilişkisi kamu hukuku alanında yer alan ve statü itibariyle asimetrik konumda bulunduğu bir zeminde cereyan eder. Temelinde cebirlik bulunan ve toplumu oluşturan tüm bireylere mali güçlerine orantılı olarak kamu giderlerini müştereken karşılamak üzere maddi ödevler ile bu maddi ödevlerin tahakkuka yardımcı olan şekli ödevler yükleyen bu ilişki doğası itibariyle toplum menfaati ile kişi menfaatinin çatıştığı bir nitelik arz eder. Kişi menfaati ya da bireysel çıkarı olgusu, kişilerin yasal çerçeve içinde mümkün olan en az vergi yüküne muhatap olma eğiliminden kaynaklanır. Kamu yararı ise vergi idaresi tarafından verginin, kamu harcamalarının kaynağını oluşturması nedeni ile tam ve zamanında alınmasından doğan yarara dayanır<sup>61</sup>. Vergi ilişkisinin özünde yer alan bu çatışma, aynı zamanda insan doğasına ve psikolojisine, insanın toplumsallaşma sürecinde yaşadığı değişime ilişkin ontolojik bir olgudur.

<sup>61</sup> Gülşen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi**, Alfa Yayıncılık, İstanbul, 1998, ss. 1-3.

Vergilendirme işleminin temelindeki hukuki dayanak noktası devletin mali egemenliğidir. Dolayısıyla, vergi ilişkisi, taraflara arasında eşitsizliğin söz konusu olduğu statü hukukunun tam olarak yansımaları niteliğindedir. Maddi vergi borcu olarak parasal bir yükümlülüğü içeren vergi ilişkisinin temelinde, sözleşme ya da haksız fiil gibi unsurlar değil, devletin tek taraflı iradesi ile ortaya koymuş olduğu vergilendirme iradesi bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle, vergi alacağı, doğrudan devlet iktidarına dayanmaktadır. Bu iradeye tanınan üstünlük ise kamu yararı fikrinden beslenmekle birlikte, tamamen keyfi ve sınırsız değildir. Vergilendirme dahil olmak üzere yasama faaliyetlerinin sınırı üstün hukuk kuralları ile belirlenmiş ve anayasada şekillenmiştir. Nitekim, genel çerçevede, Anayasamızda, devletin tüm organları, kurum ve kuruluşları açısından bir görev dağılımı ve yetki belirlemesi yapılırken, faaliyet ve işlemleri açısından geçerli olan temel hukuk kuralları, bireylere tanınan temel hak ve özgürlüklerle birlikte açıklanmıştır. Dolayısıyla, mali egemenlik ve bu kapsamdaki vergilendirme yetkisi de, devlet egemenliğinin bağlı olduğu sınırlara tabidir.

Vergi ilişkisinin niteliği ve yapısı itibarıyla kamu hukukunun baskın unsurlarını bünyesinde barındıran görünümü ve muhataplarına zora dayalı olarak karşılıksız ödevler yüklemesi, vergilendirmeyi devlet iktidarının en somut olarak hissedildiği bir alana dönüştürmüştür. Bu ise, vergilendirme sürecinin öncelikle temel hukuk kurallarında esaslı ilke ve unsurlara bağlanmasını ve buna paralel olarak da kişilerin devlete karşı korunması bakımından belirli haklarla donatılması gerekliliğini doğurmuştur. Nitekim bu gereklilik vergilendirme konusunda somut olarak Anayasa düzeyinde yer verilen kuralların varlık kazanmasına neden olmuştur. Bunun daha ötesinde, vergi ilişkisinin toplum yaşamındaki önemine ve etkisine binaen tarihsel perspektifte mali hukukun anayasa hukukuna ve anayasaların ortaya çıkışına öncülük ettiği yönünde görüşler de bulunmaktadır<sup>62</sup>.

Vergi ilişkisinin maddi temelini oluşturan gereklilik toplum yaşamının ihtiyaçlarını adil ve kabul edilebilir bir sistem içinde müştereken finanse etmektir. Bununla birlikte toplumu yöneten ve hukuka bağlı olan devletin vergilendirme

---

<sup>62</sup> Kemal Gözler, **İngiltere’de Parlemonto Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme**, Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 2009, ss. 365-374.

alanındaki işlem ve tasarrufların hukuka uygunluğu da bir arada yaşayan insanlar topluluğunu topluma dönüştüren ortak paydalardan biri olan hukuk ve bunun özündeki adalet anlayışının bir parçasıdır. Bu anlayışın ifadesi ise vergilendirme ilişkisinin Anayasal düzeyde kişileri keyfilik ve adaletsizliğe karşı koruyacak ilke ve esaslarla düzenlenmesi ve uygulamalarda da bunların gözetilerek hayata geçirilmesi şeklinde karşılığını bulmak durumundadır.

Vergi ilişkisinin yasama tasarrufu ve buna bağlı idari işlemlerle varlık kazanması ve tesis edilmesinin ardından bu ilişkiyi meydana getiren gerek yasama tasarrufu gerekse idari işlemlerin hukuki koruma sağlayan kural ve kalıplara uygunluğunun denetlenmesi de bir hukuki korumadır. Vergilendirme işlemlerine maruz kalan kişilere hukuk sisteminin sağladığı korumalardan etkin şekilde yararlanabilmeleri için hukuki koruma sağlayan denetim mekanizmalarına başvuru yolları tanınmaktadır. Bu denetim mekanizmalarının en önemlisi ise yargı denetimidir.

Ülkemizde devletin hukuka bağlılığın simgeleri ve toplumun da adalet bileşeninde bulunduğu en önemli göstergeleri olarak Anayasamızda ifade edilen hukuk devleti ve hak arama özgürlüğü kavramları, gerek vergilendirme ilişkisini kuran, yürüten ve yönlendiren devletin bunu hukuka bağlı olarak yapacağını gerekse de bu ilişkiye yönelik her bir tasarrufunun her aşamada hak arama özgürlüğüne uygun olarak yargı denetimine açık olduğunu ifade etmektedir. Bu durum, devletin vergilendirme iradesi bağlamında kişiyi vergi mükellefi veya sorumlusu ve aynı zamanda vergi borçlusu konumuna sokan ya da buna imkan sağlayan her bir işlem ve eylemine karşı muhatapların anlaşmazlık yaşadıkları herhangi bir konuyu yargı denetimine götürerek vergi uyuşmazlığına/ vergi davasına dönüştürmesine olanak sağlamaktadır.

Vergiye karşı en makul ve kabul edilebilir tepkilerden biri yasal yollarla vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetimini isteme ve dolayısıyla vergilendirme işlemlerine karşı çekişme yaratma imkanıdır. Vergilendirme sürecine ilişkin devlet tasarruflarının hukuka uygunluğunun ve meşruluğunun denetlenmesi genel itibariyle toplum ve birey arasında vergi ilişkisinden kaynaklanan soyut çıkar çatışmasından somut alanlardaki yansımaları şeklinde gündeme gelir. Mükellef,

hukuk devleti olduğu Anayasa'da açıkça nitelenen devletin vergilendirme şeklinde ortaya çıkan ve kendisine ait temel hak ve özgürlük alanına yönelik işlem ve tasarruflarını hukuka ve Anayasa'da öngörülen vergilendirme esas ve ilkelerine bağılılığı açısından hak arama özgürlüğü kapsamında sorgulama imkanına sahiptir. Bu hak, sadece idarenin birel anlamda mükellefte somutlaşan vergilendirme ya da cezalandırma işlemleri itibariyle sınırlı olmayıp idarenin ya da yasamanın vergilendirme sürecine yönelik soyut düzenlemelerin de yargı denetimine tabi tutulmasını kapsamaktadır.

Geniş anlamda vergi uyuşmazlığının konusu devletin vergilendirme yetkisine bağılı olarak vergi hukukuna yönelik düzenleyici tasarrufları ya da birel işlemleri olabilir. Bu çerçevede, geniş anlamda vergi uyuşmazlığı vergi hukuku alanındaki bir yasama tasarrufu olarak kanun ya da vergilendirme alanındaki bir kanun hükmündeki kararname, vergi ilişkisine yönelik bir Bakanlar Kurulu Kararı, idarenin tüzük ya da yönetmelik adı altındaki düzenlemeleri ile adsız düzenleyici işlemleri ile birel işlemleri ya da eylemlerin ilişkin olabilir. Her bir işlem niteliğine göre ilgili olduğu yargı kolunda dava konusu edilebilir <sup>63</sup>.

Dar anlamda vergi uyuşmazlığının konusu ise daha sınırlıdır. Dar anlamda vergi uyuşmazlığı, vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi dolayısıyla ortaya çıkan hukuki anlaşmazlıklardır <sup>64</sup>. Vergi uyuşmazlığı kavramı içindeki vergi tabirinin Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrasında ifade edilen ve resim, harç vb. mali yükümlülükleri de kapsayan geniş anlamıyla algılanması gerektiği konusunda şüphe yoktur. Geniş anlamda vergi, devletin kamu harcamalarını karşılamak üzere koyduğu ve vergi, resim, harç, parafiskal yükümlülükler, fon yükümlülükleri gibi kamu gücünün kullanımına dayanan her çeşit mali yükümlülüğü kapsamına almaktadır. Dar anlamda vergi ile geniş anlamda vergi arasındaki en belirgin farklılık, birincisinin mali güç ilkesine göre karşılıksız alınmasına karşın, ikincisinin

---

<sup>63</sup> Tahir Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, ss.242-243.

<sup>64</sup> O. Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlığı ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul, 1982, s.17, Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003, s.2.

yararlanmaya ve karşılığa da dayanabilmesidir <sup>65</sup>. Bu yönüyle vergi uyuşmazlığı, vergi, resim, harç ve vb. mali yükümlülüklerle, vergiye bağlı olarak ortaya çıkan ek mali yükümlülükleri de kapsayan alanda ortaya çıkar <sup>66</sup> Ayrıca, idari vergi cezalarına bağlı anlaşmazlıklar da vergi uyuşmazlık alanı içindedir.

2576 sayılı Kanunun “Vergi Mahkemelerinin Görevleri”ni düzenleyen 6. maddesi uyarınca vergi mahkemeleri; genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları ile bu kapsamdaki konularda AATUHK’nın uygulanmasına ilişkin davaları ve diğer kanunlarla verilen işleri çözümler. 2576 sayılı Kanunun “Vergi Mahkemelerinin Görevleri”ni düzenleyen 6. maddesi dikkate alındığında, Vergi Mahkemeleri VUK’un 1. maddesinde belirtilen VUK’un kapsamına giren vergiler itibariyle konusu VUK’un 378. maddesinde tanımlanmış vergi uyuşmazlıkları ile 4458 sayılı Gümrük Kanunu kapsamına girip aynı Kanunun 242. maddesi uyarınca idari yargıda dava edilebilecek konuları ve bunların tahsiline ilişkin uygulamalardan doğan uyuşmazlıklar çözümlenir.

Bu anlaşmazlıklar, devletin vergilendirme yetkisine bağlı olarak soyut vergi yasalarıyla çizilen vergi ilişkisinin somut olaylara uygulanması ve maddi ya da şekli yükümlülüklerle dönüştürülmesi sürecinde görevli ve yetkili olan vergi ya da gümrük idaresinin işlem ve eylemlerine karşı bunların muhatabı ya da ilgilisi olan yükümlülükleri arasındaki görüş ayrılıkları ya da anlayış farkları nedeniyle aykırılıkları kazanan hukuki çekişme ve çatışmalardır <sup>67</sup>.

Esasen, Anayasa’da öngörülen vergi ödevinin yerine getirilmesi ve toplum ihtiyaçlarının vergilerle karşılanması için yasa koyucu tarafından vergi sisteminin hukuki yapısı oluşturularak bu sistemin işlerlik kazandırılması için idari teşkilat içerisinde vergi idaresi organize edilmiştir. Bu noktada, vergi sisteminin keyfi olarak uygulanmasını önlemek, devletin vergilendirme idaresi karşısında yükümlülere hukuki koruma sağlamak ve vergi uyuşmazlıklarının çözümünü sağlamak üzere bir vergi yargısı kurulması öngörülmüştür. Vergi yargısı yükümlünün hak ve çıkarlarını

---

<sup>65</sup> Yusuf Karakoç, “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt:13. 1996, s. 298.

<sup>66</sup> H.Hüseyin Bayraklı, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, No:11, Afyon, s.4.

<sup>67</sup> Erdem, s.245-246.

da korumakla birlikte bu yargının başlıca konusu vergi idaresinin faaliyetlerinin hukuka uygunluğunu denetlemektir. Mali hukuk, onu kullanacak olanlara icrai karar yetkisi, resen icra, önceden yürütme ayrıcalığı gibi kamu gücünün gerektirdiği bir takım ayrıcalıklı yetkileri vermekle birlikte bunun bir sonucu olarak hakimin sonradan müdahalesi gündeme gelir <sup>68</sup>.

Dar anlamda vergi uyuşmazlığı deyimi vergi idaresi ile yükümlüleri karşı karşıya getiren ve yükümlülerin kişisel vergi borçlarının varlığı ve tutarı üzerindeki uyuşmazlıklardır <sup>69</sup>. Ancak, dar anlamdaki vergi anlaşmazlığının konusu sadece maddi vergi ödevi olan parasal tutarın tespitiyle sınırlandırmak doğru değildir. Nitekim VUK'un "Dava konusu" başlıklı 378. maddesinde vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği belirtilirken vergi uyuşmazlığına konu olabilecek unsurlara yer verilmiştir. Bu kapsamda, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilirken VUK'un vergi hatalarına ait hükümleri mahfuz tutulmuştur <sup>70</sup>.

Bu çerçevede, vergi idaresinin vergi uyuşmazlıklarına konu olabilecek idari işlem ve eylemlerinin tespitinde Vergi Mahkemeleri ve Danıştay, İdari Yargılama Hukukunda genel kabul görmüş kriterleri kullanmaktadır. Bilindiği üzere, idari işlemler, idari makamların, kamu gücünü kullanarak, idare hukuku alanında yaptıkları ve çeşitli hak ve/veya yükümlülükler doğuran tek yanlı irade açıklamalarıdır <sup>71</sup>. Yargı denetimi bağlamında ve iptal davasının konusunu oluşturmaları bakımından idarenin ya da idare adına açıklanan iradelerin belirli unsurlara haiz olmaları şarttır. Diğer bir ifade ile idare tarafından ya da idare adına açıklanan iradenin iptal davasına konu edilebilmesi için öncelikle idari işlem niteliğini kazanması ve belirli unsurları bünyesinde barındırması gerekir. Bir hukuki işlemin idari yargı kapsamında denetlenebilmesi açısından kendisine idari işlem

---

<sup>68</sup> Civan Turmangil, **Vergi Davasının Hukuki Niteliği**, AÜHFD, Cilt:39, Sayı:1, 1987, s.132.

<sup>69</sup> Turmangil, s.127.

<sup>70</sup> Erdem, s.246.

<sup>71</sup> Bahtiyar Akyılmaz, **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 26.



kimliği kazandıran bu unsurlar, idari yargının görev alanının belirlenmesinde de önem arz eder. Bu perspektiften bakıldığında, vergi uyuşmazlıklarına konu olabilmeleri bakımından da vergi ya da gümrük idaresinin işlemlerinden hangilerinin yargı denetimine tabi tutulacağını belirleyen bu kriterler aslında işleme kimliğini kazandıran unsurları ifade etmektedir. İptal davasının konusunu oluşturması bakımından, idari işlemin en önemli iki özelliği tek yanlı ve icrai nitelikte olmasıdır. Bu noktada, kişiye yönelik sonuçlar doğurması bakımından tek yanlılık ve icrailik niteliği, idari yargının ve iptal davasının konusunu oluşturması bakımından kesin ve yürütülebilir idari işlemi diğerlerinden ayırır.

Danıştay, vergi ve gümrük idarelerinin işlemlerinin vergi uyuşmazlığı kapsamında idari yargıda dava konusu edilebilmesi koşulu olarak bu işlemlerin tek taraflı, icrai nitelikte, kesin ve yürütülebilir olmasını araştırmaktadır. Muhatabı üzerinde hukuki sonuçlar doğuran bu niteliklere haiz vergilendirme ve ceza kesme işlemleri vergi uyuşmazlığına konu olabilecektir. Yetkili makamların vergiye ilişkin kesin ve yürütülmesi zorunlu bütün işlemleri vergi davasına konu ve bu yoldan yapılacak vergisel denetim, yetkilerin hukuka uygun olarak kullanılıp kullanılmadığını, İYUK'un 2.maddesi kapsamında saptamaktan ibarettir<sup>72</sup>.

Danıştay vergi tarhiyatı önerilmeyen, ancak izleyen yıla devreden zararın azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporunun gereklerinin yerine getirilmesi yolunda tesis edilen idari işlemin de idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken işlem olduğu yönünde kararlar vermiştir. Yükümlünün inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar tutarlarının azaltılması sonucunu doğuran vergi inceleme raporunun gereklerinin yerine getirilmesi yolunda tesis edilen işlem, yükümlünün haklarını sınırlaması, daha sonraki dönemde vergilendirilmesini doğrudan etkilemesi ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşıması nedeniyle idari davaya konu oluşturacak nitelikte görülerek vergi uyuşmazlığı kapsamında değerlendirilmiştir.

Vergi uyuşmazlıklarının temel konuları idarenin vergi hukuku alanında varlık kazanan mükellefiyet ve vergilendirme, ceza kesme ve tahsil işlemleri ile düzenleyici

---

<sup>72</sup> Lutfi Duran, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II", **Amme İdaresi Dergisi**, Cilt:21, Sayı:1, s.64.

işlemleridir. Mükellefiyet ve vergilendirmeye ilişkin uyumsuzluk konuları genel olarak mükellefiyetin tesisi, vergi matrahının saptanması, vergi tutarının hesaplanması, indirim, muafiyet ve istisnaların uygulanması, tarhiyatın yapılması ve tebliği işlemlerine ilişkindir. Ceza kesme işlemlerine yönelik uyumsuzluklar da, vergi cezasını gerektiren olayın tespitinden, ceza türünün ve muhatabının belirlenmesine, cezanın hesaplanmasına ve tebliğine ilişkin konularda ortaya çıkmaktadır. Tahsil uyumsuzlukları ise, ağırlıklı olarak tebliğ edilen ödeme emri ile ilgili olup; takip edilen kişinin borcunun olmadığı, tamamen veya kısmen ödendiği ya da zamanaşımına uğradığı iddialarından kaynaklanmaktadır. Bunun yanı sıra, tahsil aşamasına ilişkin uyumsuzluklar kamu alacağına ilişkin borçludan teminat istenmesi, tahakkuka veya ihtiyati tahakkuka dayanan ihtiyati haciz uygulaması, tecil ve terkin taleplerinin reddi konularında da ortaya çıkmaktadır<sup>73</sup>.

## 2.2. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ ÇÖZÜM YOLLARI

Verginin kanunilik ilkesinin doğal bir sonucu olarak vergi kanunları yükümlülere bir takım görevler yüklerken, bu görevlere ilişkin itiraz etme hakkı da tanımaktadır. Vergi kanunları hazırlanırken kanun koyucunun düşündüğü bir çok husus, değişik nedenlerle gündeme gelmektedir<sup>74</sup>. Bunun dışında, ekonomik yaşamın sürekli olarak değişmesi, vergi kanunlarını da etkileyerek sık sık değişmesine yol açmakta, uygulanmasında güçlükler yaratmaktadır. Bu durumdan etkilenenler sadece yükümlüler değildir. Vergi memurlarının da uygulamada bir çok hata yaptıkları bir gerçektir. Üstelik vergi dairelerinin, kanunları çoğu kez dar anlamda yorumladığı ve yükümlülere de çoğu kez “krimanilistik” baktığını gözlemek mümkündür<sup>75</sup>. Bundan başka, vergilerin yükümlüler açısından bir “kulfet” olarak algılanması sonucu bir çok yükümlü, kanunlardaki boşluklardan yararlanarak ödeyeceği vergiyi azaltmaya ya da

---

<sup>73</sup> Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.22.

<sup>74</sup> Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1990, s.64.

<sup>75</sup> Akif Giray, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1982, s.106.

hiç ödememeye çalışmaktadır<sup>76</sup>. Bu nedenlerden dolayı, yükümlüler ile vergi yönetimi arasında bazı uyuşmazlıklar (ihtilaflar) çıkmaktadır.

Ülkemizde vergi uyuşmazlıklarını çözümü idari yollar ya da yargı yolu ile çözülmektedir. Yükümlüler ile vergi yönetimi arasında çıkan vergi uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümü her zaman mümkün olmamaktadır. Bu durumlarda, ortaya çıkan uyuşmazlıkların bağımsız yargı organları tarafından çözümlenmesi gerekmektedir. Vergi uyuşmazlıkları konusunda başvuru yargı yoluna, vergi yargısı denir<sup>77</sup>. Ülkemizde, vergi uyuşmazlıklarının yargısal yollardan çözümü anlamına gelmek üzere, vergi yargısı, vergi mahkemeleri terimleri kullanılmaktadır. Vergi davalarının hukuki niteliği tartışmalı bir konudur. Vergi davaları terkin ve iptale yönelik ise “iptal davası”<sup>78</sup>, devlete geçen verginin geri verilmesini de içeriyorsa, iptal davası ile birlikte “tam yargı”<sup>79</sup> davası niteliği taşır. Bununla birlikte, vergi uyuşmazlıklarının kendine özgü niteliği olup, diğer idari dava türlerinden ayrılan yönleri de olduğu vurgulanmalıdır<sup>80</sup>.

### 2.3. VERGİ UYUŞMAZLIKLARININ İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİ

Bu başlık altında, vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yollarından olan cezada indirim, pişmanlık ve ıslah ile uzlaşma konuları ele alınmıştır.

---

<sup>76</sup> Aksoy, s.65.

<sup>77</sup> Sadık Kırbuş, **Vergi Hukuku**, Adım Yayıncılık, Ankara,1992, s.176.

<sup>78</sup> İptal davası, idari bir işlemin, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduğu ve iptal edilmesi gerektiği gerekçesiyle açılan davalardır. İptal kararı neticesinde kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemler, doğdukları tarihten itibaren hükümsüz sayılırlar.

<sup>79</sup> Tam yargı davası, iptal davasının aksine sübjektif nitelik taşır ve dava türü ile ihlal edilmiş bir hakkın yerine getirilmesi ya da uğranılan zararın tazmini amaçlanır. Bu nedenle de tam yargı davaları genellikle tazminat ya da istirdat (geri alma) davaları olarak kabul edilir.

<sup>80</sup> Kaneti, s. 278, Ülkü Özcan, **Türk Vergi Yargı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**, Akliselim Matbaası, İzmir, 1989, ss.47-49.

### 2.3.1. Kapsamı ve Nitelikleri

VUK kapsamına giren, vergi, resim ve harçlarla ilgili uyuşmazlıklar, idari aşamalarda çözümlenebilmektedir. VUK kapsamına girmemekle birlikte, gümrük vergileri ile uyuşmazlıklar da idari aşamada çözümlenebilir.

Bu açıklamalar doğrultusunda, idari aşamalarda çözümlenebilecek vergi uyuşmazlıklarının; gelir vergisi, kurumlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, emlak vergisi, gümrük vergisi, motorlu taşıtlar vergisi ve diğer vergiler ile resim ve harçları da kapsadığı söylenebilir.

İdari aşamada çözümlenebilecek uyuşmazlık, mükellef ya da sorumlunun beyanı üzerine yapılan tarhiyattan kaynaklanabileceği gibi re'sen, ikmalen ya da idarece yapılmış bir tarhiyattan da kaynaklanabilir.

Bunların yanı sıra mükellefiyetten, mükellefin şahsından, verginin konusundan ya da vergilendirme veya muafiyet döneminin hatalı olmasından kaynaklanan uyuşmazlıklar da idari aşamalarda çözümlenebilir.

Vergi uyuşmazlıkları, genellikle mükelleflerin bildirimleri ya da defter ve belgelerin incelenmesi sonucu ortaya çıkmaktadır. Bu nedenle, vergi ile ilgili bildirimlerdeki eksiklik ve hatalardan ortaya çıkan uyuşmazlıklar bu bildirimlerin alınması sırasında yapılan kontroller ile çözümlenebilir. Söz gelimi, beyannameye eklenmesi gereken bildirim ve belgelerin hiç eklenmediğinin ya da eksik olduğunun fark edilerek mükellefin uyarılması, eksik bilgi imza ve pulların tamamlattırılması gibi uygulamalar, bildirimlerin alınması sırasında yapılan denetimlere örnek gösterilebilir.

Bildirimler alındıktan sonra beyanname, defter ve belgeler üzerinde yapılan denetimlerden doğan uyuşmazlıklar da idari aşamalarda düzeltme, cezada indirim, uzlaşma gibi yollarla çözümlenebilir <sup>81</sup>.

---

<sup>81</sup> Şükrü Kızılot, **İdari Aşamada Çözümlenebilecek Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsamı ve Nitelikleri**, Hürses, 1998, s. 7.

### **2.3.2. Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümlemesinin Mevzuat ve Uygulama Alanları**

Bu başlık altında, vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü konusu mevzuat hükümleri çerçevesinde ele alınarak kısaca bilgi verilmiştir.

#### **2.3.2.1. Vergi Hatalarını Düzeltme Müessesinin Gelişimi**

5422 sayılı VUK'tan önce, “vergi hataları” kavramı, mevzuatımızda “maddi hata” deyimi şeklinde yer almıştır. 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un 23. maddesinde, “maddi hata olarak” nitelendirilen ve alt grupta toplanan hata türlerine rastlanmaktadır. Ayrıca aynı Kanunun 23. ve 24. maddelerinde, “itiraz hakkı olan” ve “itiraz hakkı olmayan” vergilerdeki maddi hataların ne şekilde düzeltilebileceği açıklanmaktadır.

3692 sayılı Kanun'u yürürlükten kaldırılan 5422 sayılı VUK ile ilk kez “vergi hatası” deyimine yer verilmiştir.

213 sayılı VUK'ta “vergilendirme hataları” şeklindeki ayırım da ilk kez 5422 sayılı VUK'ta yer almıştır. 213 sayılı Kanun ile, 5422 sayılı Kanun hükümleri ufak tefek bazı değişiklikler dışında aynen korunmuştur<sup>82</sup>.

Son olarak 3239 sayılı kanun (Bir çok kanunda değişiklik yapan Kanun) ve 5035 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunlarla da bazı düzenlemeler yapılarak bugünkü şeklini almıştır.

#### **2.3.2.2. Cezada İndirim Müessesinin Gelişimi**

Cezada indirim müessesesi, bugünkü haline gelinceye kadar değişik aşamalardan geçmiştir. Bu aşamalar şunlardır;

---

<sup>82</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 101.

### **2.3.2.2.1. Birinci Aşama**

Vergi hukukumuzda, 213 sayılı VUK ile 376. madde olarak getirilen bu müessese ile adlarına salınan vergi ile kesilen cezayı, itiraz etmeksizin ve dava konusu yapmaksızın kabul ederek ödemek suretiyle iyi niyetlerini ifade eden mükelleflerin vergi cezalarında, belli koşullar altında indirim yapılması kabul edilmiştir<sup>83</sup>.

### **2.3.2.2.2. İkinci Aşama**

Cezada indirim müessesesi ile, kaçakçılık veya kusur nedeniyle kesilen cezanın birinci defada yarısının, daha sonra kesilen cezalarında üçte birinin indirilmesi kabul edilmiştir. Bu indirim vergi aslına bağlı olsun olmasın tüm usulsüzlükler için üçte bir oranında belirlenmiştir. İndirimden yararlanabilmek için ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içinde başvuruda bulunulması ve vergi aslı ile cezanın indirimden sonraki kısmının vadesinde ödenmesi ön koşul olarak aranmıştır.

Vergi ve indirilmiş cezaya ilişkin ödemenin vadesinde yapılmaması ya da mükellefin itiraz yoluna başvurusu durumunda, yapılan indirim hakkında mükellef vazgeçmiş kabul edilir.

### **2.3.2.2.3. Üçüncü Aşama**

İndirimli ödemeyle ilgili 376. madde hükmü, 2686-213 sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkındaki Kanun ile bir kez daha değiştirilmiş ve indirime konu cezalar arasına, 1981 yılından itibaren getirilen “ağır kusur” cezası da dahil edilmiştir.

---

<sup>83</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 376. Maddesi ile bu gerekçe için bkz. Kemal Berkem ve diğerleri, **Vergi Usul Kanunu (İzahlı-İçtihatlı) T.C. Vergi Kanunları Külliyesi**, Ak Büro Neşriyat Servis Yayını, Ankara, 1966, s. 608.

#### **2.3.2.2.4. Dördüncü Aşama**

3239 sayılı Kanun (Bir çok kanunu değiştiren kanun) ile yapılan düzenlemeyle de, cezada indirim ancak ihbarnamelerin tebliğinden sonra istenebileceği hükme bağlanmış ve tarhiyat sonrası uzlaşmanın ardından cezada indirim istenilmesi uygulamasına son verilmiştir.

#### **2.3. 2.2.5. Son Aşama**

4369 sayılı Kanunun (Bir çok kanunda değişiklik yapan kanun) 17. maddesiyle başlığı “Vergi ziyayı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme” olarak değiştirilen 376. maddede bu kez ise; kaçakçılık, ağır kusur ve kusur cezaları “vergi ziyayı cezası” olarak değiştirilmiş, cezada indirim; vergi ziyayı cezasında birinci defada yarısı, daha sonra kesilen cezalarda üçte biri oranında kesileceği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca cezada indirim, yine ihbarnamelerin tebliğinden sonra istenebileceği gibi tarhiyat sonrası uzlaşmanın ardından cezada indirim istenebileceği konusunda da değişiklik yapılmamıştır.

#### **2.3.2.3. Pişmanlık ve Islah Uygulamasının Gelişimi**

“Pişmanlık ve Islah” adını taşıyan ve özel usulsüzlük dışındaki cezaların kesilmesini önleyen bu müessese, vergi sistemimize ilk kez 5422 sayılı VUK ile 1950 yılında girmiş ancak gelir vergisinin bir yıllık uygulama sonucunda, tahmin edilen gelirin sağlamadığının görülmesi üzerine mevzuatımızdan çıkarılmıştır<sup>84</sup>.

Mükelleflerin ısrarlı başvuruları ile tekrar getirilmiştir. Getirilen bu müessese ile vergi aslından başka, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için pişmanlık zammı alınması öngörülmüştür.

---

<sup>84</sup> Şükrü Kızılot, **Pişmanlık ve Islah**, Hürses, 2000. s.5., Necmi N. Yücel, **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İstanbul, 1955, ss.344-345.

213 sayılı VUK'un 371. maddesinde "Pişmanlık ve Islah" hükümleri yer almaktadır. Daha sonra yapılan değişiklikle madde metnine ağır kusur cezası eklenmiş ve emlak vergisi yönünden pişmanlık hükümlerinin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

4369 sayılı Kanun (Bir çok kanunda değişiklik yapan kanun) ile yapılan düzenlemelerde, maddede yer alan vergi cezaları "vergi ziyai cezası" na dönüştürülmüş, madde metninin genel anlamdaki giriş bölümünde "kaçakçılık" cezasına da yer verilmemiştir.

Ancak, 371. maddenin ikinci bendinde haber verme dilekçesinin, kaçakçılık suçu teşkil eden fiillerin işlendiğinin tespitinden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması durumunda, "vergi ziyai cezası kesilmeyeceği" belirtilerek, bu ceza da kapsama alınmıştır.

5728 sayılı Temel Ceza Kanunlarına Uyum Amacıyla Çeşitli Kanunlarda ve Diğer azı Kanunlarda değişiklik Yapılmasına Dair Kanun'un 304. maddesiyle, 371. madde metni yeniden düzenlenmiştir. Bu düzenleme, bir yenilik getirmemiştir. Düzenlemenin amacı kanunların ceza kanunu sistematiğine uygun hale getirilmesidir.

#### **2.3.2.4. Uzlaşma Müessesinin Gelişimi**

Bu başlık altında, uzlaşma konusunda bugüne kadar yapılan değişiklikler ele alınmıştır.

##### **2.3.2.4.1. 04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Maddelerin Eklenmesi Hakkındaki 205 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme**

Uzlaşma müessesesi, ilk kez 213 sayılı VUK'un Bazı Hükümlerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkındaki 205 sayılı Kanun ile 1963 yılından itibaren uygulanmak üzere, ülkemiz vergi hukukuna getirilmiştir. VUK'a 376. maddeden sonra, ek maddeler olarak getirilen bu



müesseseyle, mükelleflerin dava açma yoluna başvurmadan, idare ile vergi ve cezanın tutarı konusunda pazarlık ederek uyuşmazlığı sona erdirmeleri amaçlanmıştır<sup>85</sup>.

#### **2.3.2.4.2. 04.01.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Madde ve Fıkralarının Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümlerin Eklenmesi Hakkındaki 485 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme**

213 sayılı Kanun'dan önce yürürlükte olan 5422 sayılı VUK'da yer almayan uzlaşma müessesine ilişkin kanun hükümleri, 1963 yılından 1981 yılına kadar aynen korunmuş ancak, zaman zaman yayımlanan tebliğlerle uygulamaya yönelik bazı açıklamalar yapılmış ve uzlaşma komisyonlarının yetkileri arttırılmıştır. Yapılan tek düzenleme, 485 sayılı Kanun'un 11. maddesi ile uzlaşma hakkındaki ek 1. maddeye, ortalama kar haddi ve gider esasına göre yapılan tarhiyatların da, 6. bent şeklinde eklenmesi olmuştur.

#### **2.3.2.4.3. 04.01.1963 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin 2365 Sayılı Kanun İle Yapılan Düzenleme**

04.01.1961 Gün ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin 2365 sayılı Kanun ile yapılan ve 1981 yılı başından itibaren yürürlüğe giren son düzenlemelerde, uzlaşma hükümlerine ilişkin bir değişiklik yapılmamıştır. Ancak, "Uzlaşma Komisyonları" başlıklı ek 3. maddenin sonuna bir fıkra eklemek suretiyle, mahalli komisyonların miktar itibarıyla yetkilerini aşan vergi ve cezalarda uzlaşma yapmak üzere, Maliye Bakanlığı'na merkez uzlaşma komisyonu kurma yetkisi verilmiştir<sup>86</sup>.

---

<sup>85</sup> Şükrü Kızılot, **Uzlaşma Müessesinin Gelişimi**, Hürses, 2000, s.5., Selahattin Tuncer, "Uzlaşmada Yeni Gelişmeler", **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, Sayı:202, 2011, s.12.

<sup>86</sup> Merkezi uzlaşma komisyonları kuruluşu ve çalışma düzeni konusunda, 147 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde ayrıntılı açıklama yapılmıştır. ( Bkz. 30.10.1982 Tarih ve 17853 Sayılı Resmi Gazete)

#### **2.3.2.4.4. Bir Çok Kanunda Değişiklik Yapan 3239 Sayılı Kanunla Yapılan Düzenleme**

3239 sayılı (bir çok kanunda değişiklik yapan kanun) Kanunun 33. maddesiyle eklenen ek 11. maddesiyle de, VUK'a eklenen mükerrer 11. madde ile vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ile kesilecek cezalarda, henüz vergi salınmadan ve ceza kesilmeden vergi idaresi ile mükellef arasında uzlaşma görüşmeleri yapılmasına olanak sağlayan "Tarhiyat Öncesi Uzlaşma" müessesesi getirilmiştir<sup>87</sup>.

#### **2.3.2.4.5. Bir Çok Kanunda Değişiklik Yapan 4008 sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme**

4008 sayılı (bir çok kanunda değişiklik yapan kanun) Kanun ile 01.01.1995 tarihinden itibaren 31.12.1998 tarihinde kadar olan vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda 4008 sayılı Yasa ile getirilen hükümler uygulanacaktır. Bu dönemlerde kaçakçılık suçu cezalı tarhiyatlar nedeniyle salınacak vergi ve kesilecek cezalar uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur. 01.01.1995-31.12.1998 tarihleri arasında yapılacak tarhiyatlarda salınan vergi ve kesilecek ağır kusur ve kusur cezaları ile vergi aslına bağlı usulsüzlük cezaları uzlaşma konusu yapılabilecektir. Kaçakçılık cezalı tarhiyatlar uzlaşma kapsamı dışında tutulmuştur.

#### **2.3.2.4.6. Bir Çok Kanunda Değişiklik Yapan 4369 Sayılı Kanun ile Yapılan Düzenleme**

4369 sayılı (bir çok kanunda değişiklik yapan kanun) Kanun ile uzlaşma müessesinde yeni düzenlemeler yapılmıştır. Buna göre uzlaşmaya ilişkin olarak VUK'un ek 2,3,4 ve 5. maddeleri 1 Ocak 1999 tarihinden itibaren yürürlükten

---

<sup>87</sup> Bülent Ak, **Uzlaşma Hükümlerinin Uygulanması**, TÜRMOB Yayınları, Ankara,2002, s.1

kaldırılmış olup, ek 1. madde bunları da kapsayacak şekilde yeniden düzenlenmiştir. Yine kaldırılan ek 5. maddeye yollama yapan ek 6. maddenin birinci fıkrasında yer alan “uzlaşma komisyonlarının ek beşinci maddeye göre tutacakları...” ibaresi “Uzlaşma komisyonlarının tutacakları...” şeklinde değiştirilmiştir.

4369 sayılı Yasa'nın 18. maddesiyle VUK'un ek 1. maddesi başlığı ile birlikte değiştirilmiştir.

Diğer yönden 4444 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanunun 7. maddesiyle de tarhiyat öncesi uzlaşmayı düzenleyen VUK'un ek 11. maddesinin birinci fıkrası;

*“Maliye Bakanlığı, vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergilerle kesilecek cezalarda (344. maddenin üçüncü fıkrası uyarınca vergi ziyat cezası kesilecek tarhiyata ilişkin vergi ve ceza hariç) tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verilebilir”* şeklinde değiştirilmiştir.

Uzlaşma müessesine ilişkin olarak yapılan diğer değişiklikler aşağıdaki gibidir;

✓ Uzlaşmanın konusunda önemli bir değişiklik yapılarak vergi cezaları uzlaşma kapsamı dışına çıkarılmıştır. Getirilen yeni düzenleme ile ancak verginin aslında uzlaşma yapılabilecektir. Daha önceki dönemlerde, genel olarak vergi aslı konusunda uzlaşma komisyonlarınca bir indirim yapılmamakta cezalarda ise önemli oranlarda indirim yapılmaktaydı. Bu durum vergi cezalarının caydırıcılığı ilkesini zedelemekteydi. Getirilen yeni düzenlemede uzlaşmanın vaki olması durumunda ceza uzlaşılan vergiye göre belirlenecektir<sup>88</sup>. Ayrıca, 1 Ocak 2003 tarihinden itibaren cezalarda gecikme faizi uygulamasına gidilmesi hükme bağlanmıştır.

1 Ocak 1995-31.12.1998 tarihleri arasındaki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan kaçakçılık suçu cezalı tarhiyatlar uzlaşma kapsamı dışında bulunmaktadır.

---

<sup>88</sup> M. Tahir Ufuk, **Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi**, Maliye ve Sigorta Yorumları, Sayı:380, 2002, s. 103.

4369 sayılı Yasa ile 31.12.1998 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin olarak yapılan kaçakçılık suçu cezalı tarhiyatlarda vergi aslı uzlaşma kapsamına dahil olmuştur.

✓ 4369 sayılı Yasa ile getirilen bir diğer düzenleme de kısmi uzlaşma hakkıdır. Önceki düzenlemelerde kısmi uzlaşma hakkının olmadığına ilişkin bir hüküm olmamakla birlikte pek çok tereddütler bulunmaktaydı.

Kısmi uzlaşmada gelir vergisi gibi artan oranlı vergilerde tarhiyat yapılırken hesaplanacak vergi ve kesilecek cezalarda bazı problemler yaratmıştır.

✓ 4369 sayılı Yasa ile getirilmiş en önemli yeniliklerden biri de uzlaşmanın vaki olmadığına dair tutanağa idarenin nihai teklifinin yazılacak olması ve mükellefin de dava açma süresinin sonuna kadar teklif edilen vergi ve cezayı kabul ettiğini yazılı olarak bildirmesi durumunda uzlaşmanın sağlanacak olmasıdır. Burada mükelleflere dava açma süresinin sonuna kadar düşünme şansı tanınmıştır.

✓ 4369 sayılı Yasa ile getirilmiş bir diğer yenilik de; mükellefin uzlaşma görüşmelerinde bağlı olduğu meslek odasından bir temsilci (gözlemci) ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununa göre kurulan meslek odalarından (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir Odası veya Yeminli Mali Müşavir Odası) bir meslek mensubu bulundurma hakkına sahip olmasıdır.

✓ VUK'un 4369 sayılı Kanun ile değişik ek 1. maddesi aynı Kanunun kaldırılan ek iki, üç ve dördüncü maddelerinde yer alan hususları yeniden düzenlemiştir.

Uzlaşma hükümlerine ilişkin olarak getirilen değişiklikler 01.01.1999 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Fakat bu düzenlemenin uzlaşma kapsamına giren cezalar ile ilgili hükümleri 31.12.1998 tarihinden sonraki vergilendirme dönemlerine ilişkin tarhiyatlardan başlamak üzere, diğer hükümleri ise 01.01.1999 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir<sup>89</sup>.

---

<sup>89</sup> Metin Yüksekak, "4369 Sayılı Kanun'la Uzlaşma Müessesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi", **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı:121, 1998, ss. 58-61.

#### **2.3.2.4.7. Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Belediye Gelirleri Kanunu ve Harçlar Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkındaki 4444 sayılı Kanun ile Yapılan Düzenlemeler**

4444 sayılı Kanunun yedinci maddesi ile VUK'un ek bir ve ek 11. maddelerinde değişiklik yapıldı.

Anılan değişiklikle 4369 sayılı (bir çok kanunda değişiklik yapan kanun) Kanun öncesi uygulamada olduğu gibi; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarının tahakkuk edecek miktarları konusunda uzlaşma yapılabilme imkanı getirildi<sup>90</sup>. Hapis cezası gerektiren fiillerle vergi ziyama sebebiyet verilmesi durumunda yapılacak üç kat vergi ziyai cezalı tarhiyatlarda ise vergi ve cezalar uzlaşma kapsamı dışında bırakılmıştır<sup>91</sup>.

#### **2.3.2.4.8. Diğer Düzenlemeler**

4684 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanuna ek 13. madde de 3 bent halinde yer alan Gelir İdaresini Geliştirme Fonu ve İlgili Düzenlemeler yürürlükten kaldırılmıştır. İzleyen dönemlerde 4731 sayılı 17/8/1999 ve 12/11/1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini ile Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 5234 sayılı Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun ve 5345 sayılı GİB'in Teşkilat ve Görevleri Kanunu doğrultusunda bazı değişiklikler yapılarak bugünkü haline gelmiştir.

Vergi ilişkisinin tarafları olan idare ile yükümlünün bir araya gelerek vergi ilişkisinin tesisine yönelik tek yanlı idari işlem üzerindeki uyuşmazlıkları müzakere

---

<sup>90</sup> Ufuk, s.103.

<sup>91</sup> Ak, s.2.

etmek ve görüşmek suretiyle çözüme kavuşturan bir süreç olan uzlaşma, uygulamada mükelleflerin sıklıkla başvurdukları barışçıl çözüm yollarından birisidir.

**Tablo 1:** 2008,2009 ve 2010 Yılı Uzlaşma Rakamları

UZLAŞMA BİRİMİ		Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı		Başvurulan Dosya Sayısına Göre Uzlaşma Oranı	Uzlaşma Sonucunda Kesinleşen Vergi Aşlı Oranı <sup>92</sup>	Uzlaşma Sonucunda Kesinleşen Ceza oranı
		Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)			
2008 YILI	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	32.937	27.177	316.031.30	215.487.089	502.100.252	21.840.980	85,51	68,19	4,35
	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	145.426	132.933	494.065.962	237.638.524	703.572.719	30.843.779	91,41	48,10	4,38
	Merkezi Uzlaşma Komisyonu	84	50	783.128.748	253.544.689	1.001.772.971	6.456.718	59,52	32,38	0,64
	Koordinasyon Uzlaşma Kom.	111	67	136.264.209	34.978.371	169.732.896	1.142.915	60,36	25,67	0,67
	<b>GENEL TOPLAM</b>	<b>178.558</b>	<b>160.227</b>	<b>1.729.489.949</b>	<b>741.648.673</b>	<b>2.377.178.838</b>	<b>60.284.392</b>	<b>89,73</b>	<b>42,88</b>	<b>2,54</b>
2009 YILI	Tarhiyat Öncesi Uzlaşma	38.873	33.274	341.637.099	234.865.972	574.022.882	32.829.518	85,60	68,75	5,72
	Tarhiyat Sonrası Uzlaşma	130.119	111.897	226.628.371	145.640.803	537.503.246	28.426.598	86,00	64,26	5,29
	Merkezi Uzlaşma	36	14	207.615.503	67.449.481	248.725.829	616.118	38,89	32,49	0,25

<sup>92</sup> Oranlama yapılmak sureti ile Dr. Tahir Erdem tarafından hazırlanmıştır.

	<b>Komisyonu</b>									
	<b>Koordinasyon Uzlaşma Kom.</b>	103	73	195.685.932	77.044.148	290.498.029	1.138.406	70,87	39,37	0,39
	<b>GENEL TOPLAM</b>	169.131	145.258	971.566.905	525.000.404	1.650.749.986	63.010.640	85,88	54,04	3,82
<b>2010 YILI</b>	<b>Tarhiyat Öncesi Uzlaşma<sup>93</sup></b>									
	<b>Tarhiyat Sonrası Uzlaşma</b>	129.711	118.322	249.043.184	145.676.717	431.814.346	23.241.220	91.22	58.49	5.38
	<b>Merkezi Uzlaşma Komisyonu</b>	32	26	1.221.246.629	129.130.956	893.738.592	0	81.25.10,5 7	0,00	
	<b>Koordinasyon Uzlaşma Kom.</b>	81	61	195.820.709	31.145.074	261.702.179	1.135.436	75.31	15,90	0,43
	<b>GENEL TOPLAM</b>	129.824	118.409	1.666.110.522	305.952.747	1.587.255.117	24.376.656	91.21	18.36	1.54

Kaynak: Tahir Erdem, **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012, ss.419-420.

<sup>93</sup> 31.12.2010 tarihli ve 27802 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanarak yürürlüğe giren Vergi İnceleme ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik ile Gelir İdaresi Başkanlığı, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ile 4.1.1961 tarihli VUK’un 135. Maddesinde sayıla vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların uygulayacakları yıllık vergi inceleme ve denetim planının hazırlanması, uygulanması ve sonuçlarının izlenmesine ilişkin usul ve esaslar düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 7/1 maddesi uyarınca, Vergi İnceleme ve Denetim Koordinasyon Kurulunun, her yıl vergi inceleme ve denetim istatistiklerini takip eden yılın Nisan ayı sonuna kadar kamuoyuna açıklaması gerekmektedir. Bu istatistiklerde; yapılan çalışmalara sonucunda bulunan matrah farkları, tarhi istenen vergi ve kesilen ceza tutarları, uzlaşma sonuçları, tahsilat durumu ve ihtilaf konusu yapılan vergi ve cezalar ile bunlara ilişkin sonuçlara yer verilmesi gerekmektedir. Bu nedenle aliye Müfettişleri, Hesap Uzmanları, Gelirler Kontrolörleri, Vergi denetmenleri ile Vergi Dairesi Müdürlüğü’nce 2010 yılında yapılmış olan vergi inceleme ve tarhiyat öncesi uzlaşma sonuçlarına, GİB tarafından hazırlanan 2010 yılı faaliyet raporunda yer verilmemiştir. 31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı Resmi Gazete ’de yayımlanan Vergi İncelemelerinde uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 28. Maddesiyle Vergi İnceleme ve Denetim Planının Hazırlanması, Uygulanması ve Sonuçlarının İzlenmesine İlişkin Usul ve Esaslar Yönetmelik yürürlükten kaldırılmıştır.



**Tablo 2:** 2012 Yılı Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Rakamları.

2012 YILI	Dosya Adedi		Vergi Tutarı		Ceza Tutarı	
	Başvurulan Dosya Sayısı	Uzlaşılan Dosya Sayısı	Uzlaşmaya Konu Olan Vergi (TL)	Uzlaşma Sonucu Vergi (TL)	Uzlaşmaya Konu Olan Ceza (TL)	Uzlaşma Sonucu Ceza (TL)
<b>TOPLAM</b>	77.680	73.724	200.110.290	150.781.804	332.918.053	17.818.385

Kaynak: Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012, Yayın No:167, 2013, s.121. (Vergi İncelemelerine dahil olanlar ve diğerleri dahil sonuçlardır.)

## 2.4. VERGİ HATALARI KAVRAMI VE KAPSAMI

VUK'un 116. maddesinde yer alan tanımlamaya göre vergi hatası, “*Vergiye müteallik (ilişkin) hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden, haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımın incelenmesinden de fark edileceği üzere, vergi hatası, “haksız yere”, “fazla” veya “eksik” vergi alınması sonucunu doğuran yanlış bir işlemdir<sup>94</sup>. Yalnızca hesap hatasının ya da vergilendirme hatasının yapılmış olması hatanın düzeltilmesi için yeterli bir neden değildir. Aynı zamanda, bu hatalardan dolayı haksız yere “fazla” ya da “eksik” vergi istenmesi veya alınması gerekmektedir<sup>95</sup>. Vergi miktarını etkilemeyen hatalar, vergi hatası olarak nitelendirilemez<sup>96</sup>.

Hataların, ya VUK'un 117. maddesinde yer alan ve genel olarak vergi miktarına ilişkin maddi hatalar olarak nitelendirilebilen “hesap hataları” ya da vergi mükellefiyetine ilişkin saptama ve değerlendirme hataları olabilen “vergilendirme hataları” olması gerekmektedir<sup>97</sup>. Anılan Kanun'un 375. maddesi ile de vergi cezalarında yapılan hataların da, vergi hataları için belli edilen usul ve koşullara göre düzeltilebileceği hükme bağlanmıştır.

Bu konuya ilişkin olarak Danıştay'a intikal eden bir uyuşmazlıkta;

*“Tecil faizinin, yılın 360 gün olarak kabul edilerek hesaplanması, sözü edilen maddelerde tanımlandığı şekilde açık bir vergilendirme veya hesap hatası oluşturmadığından olaya düzeltme hükümlerinin uygulanması olanaksızdır...”*

şeklinde karar verilmiştir. VUK'un 125. maddesine göre, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan işlemlerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, düzeltme

<sup>94</sup> H. Fevzi Karagözoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1976, s.288-289

<sup>95</sup> Yılmaz Aliefendioğlu, **Türk Vergi Sistemi'nde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara, 1976, s. 49.

<sup>96</sup> Danıştay 9. Dairesi'nin 03.10.1975 Tarih ve E.1973/2086, K.1975/1549 Sayılı Kararı'nda, beyannameye fazladan bir sıfır yazılması vergi miktarını etkilediğinden, vergi hatası olarak kabul edilmiştir.

<sup>97</sup> Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Cilt:7, 2005, ss. 874-876.( Danıştay Dava Daireleri Kurulu'nun 13.06.2003 Tarih ve E.2002/483, K. 2003/314, Danıştay 3. Dairenin 07.05.1998 tarih ve E. 1996/5422, K. 1998/1674 Sayılı Kararı.)

yoluyla giderilebilir. Ancak bu gibi durumlarda düzeltmenin yapılabilmesi için, hatalarla ilgili olarak belirtilen yargı mercilerince karar verilmemiş olması gerekmektedir<sup>98</sup>.

Konuya ilişkin olarak Danıştay'a intikal eden bir uyuşmazlıkta;

*“...Yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan hatalarla ilgili uzlaşmaya varılmış olmasının düzeltme ile ilgili hükümlerin uygulanmasını engellemeyeceği...”*

şeklinde karar verilmiştir<sup>99</sup>.

Vergi tutarını etkilemeyen hataların, vergi hatası olarak kabulü mümkün değildir. Bu nedenle, bir vergi hatasının varlığından söz edilebilmesi için, verginin miktarında ya da vergilendirme işlemi, esasa dönük bir hatanın bulunması gerekir. Buna göre, örneğin;

- Beynamede geçmiş yıllar zararı ile yatırım indirimini göz önüne almadan verginin hesaplanmış olması<sup>100</sup>,
- Belli bir vergilendirme döneminde indirilmesi gereken vergi tutarının beyanname üzerinde yanlış sütunda gösterilmiş olması,
- “İade edilmesi gereken katma değer vergisi” sütununda gösterilmesi gerekirken, yanlışlıkla, “sonraki dönemlere devrolan katma değer vergisi” sütununda gösterilmesi<sup>101</sup>,

Vergi hatası olarak nitelendirilerek, düzeltme işlemi yapılması gerekir.

Hukuki uyuşmazlık dışında vergi hatalarının VUK'da ayrıca düzenlenmesinin amacı, belli yanlışlıklarla fakat vergilendirme işlemlerinin, genel usuller dışında kolayca düzeltilmesini sağlamaktır. Amacın bu olduğu kabul edilince vergi uyuşmazlığının idari yoldan çözümlenmesi amacını güden vergi hatalarının tamamen açık, hiçbir yorum ve tartışmaya gerek duyulmayacak türden yanlışlıklar olması

<sup>98</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, s.109.

<sup>99</sup> Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları**, Ankara, Cilt:8, 2005, s.682. (Danıştay 3. Dairesi'nin 04.04.2006 Tarih ve Esas 2005/2364, Karar 2006/942 Sayılı Kararı.)

<sup>100</sup> Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar), Yaklaşım Yayınları**, Ankara, Cilt:2, s.2200. (Danıştay 4. Dairesi'nin 04.05.1984 Tarih ve Esas 1983/855, Karar 1984/1931 Sayılı Kararı.)

<sup>101</sup> Şükrü Kızılot, Muktezalar, Cilt:2, s.2171.

gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır<sup>102</sup>. Aksi halde, yani yoruma, tartışmaya ve içtihada açık konularda, idari yoldan çözüm getirilmesi mümkün değildir. Çünkü bu tür yorum gerektiren uyuşmazlıkların, yargı yerlerince çözüme kavuşturulması zorunludur<sup>103</sup>.

## **2.5. VERĐİ HATALARININ İÇERİĞİ VE TÜRLERİ**

Bir hatanın vergi hatası sayılabilmesi için, VUK'da 117. ve 118. maddelerde adı geçen bazı hususların gerçekleşmesi gerekmektedir<sup>104</sup>.

### **2.5.1. Haksız Bir İşlemin Olması**

Vergilendirme işleminin haksız olması demek, bu işlemin hukuka ve kanuna aykırı olması demektir. Haksız işlem, vergi idaresi lehine mükellef aleyhine olabileceği gibi, tam tersi yani mükellef lehine ve vergi idaresi aleyhine de olabilmektedir.

### **2.5.2. Haksız İşlem Sonucunda Fazla veya Eksik Vergi İstenmesi veya Alınması**

Eğer, yapılan yanlış işlem verginin fazla veya eksik istenmesine veya alınmasına neden olmuyorsa yani vergi miktarına etki etmiyorsa, bu tür işlemleri vergi hatası saymak mümkün değildir. Bir işlemin vergi hatası sayılabilmesi için muhakkak vergi miktarının haksız bir işlem sonucu artması veya eksilmesi gerekmektedir.

---

<sup>102</sup> şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, s.110.

<sup>103</sup> Veysi Seviğ, **Vergi Hatası'nın Niteliği**, Dünya Gazetesi, 30 Mayıs 1991, s.5.

<sup>104</sup> Kaneti, s. 153.

### 2.5.3. Haksız İşlemin Kanunda Sayılan Hata Türünden Olması

Kanunda sayılan hata türleri VUK'un 117. ve 118. maddelerinde sayılan hatalardır. VUK'un 117. ve 118. maddelerine girmeyen yanlış vergi işlemleri ise vergi hatasına özgü düzeltme prosedürüne tabi bulunmamaktadır<sup>105</sup>.

### 2.5.4. Hatanın Hem Vergi Dairesi Hem de Mükellef Tarafından Yapılabileceği

Hatalar genellikle kişiseldir. Vergi idaresinde çalışan personel veya mükellef tarafından yapılabilen hatalar genellikle uygulamacının dalgınlığı sonucu ortaya çıkmaktadır.

VUK'un 116. maddesinde vergi hataları, vergiye yönelik hesaplarda ve vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tarif edilmiştir. Bu tariften anlaşılacağı üzere, vergi hatası mükelleften istenen veya alınan vergi miktarına yöneliktir. Bir verginin asıl veya cezasına taalluk etmeyen vergi miktarına etkisi olmayan diğer hatalar vergi hatası mahiyetinde sayılmaz. Bu nedenle, mükelleften istenen vergi miktarı kanun gereğince istenmesi mümkün olabilen vergiden ibaret bulunduğu takdirde, matrah miktarında veya oran rakamında hata yapılması vergi hatası sayılamaz. Verginin tahsil aşamalarındaki hatalar da vergi kanunu ile belirlenen esaslar gereğince düzeltilecektir.

Vergilendirme hataları uygulamada hukuki anlaşmazlıklarla karıştırılmaktadır. Bu iki kavramın sınırlarını yargı organları çizecektir<sup>106</sup>.

---

<sup>105</sup> Ekrem İspir, Tahsin Yağmurlu ve Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları**, Ankara, 1985, ss. 194, 198, 202.

<sup>106</sup> Mehmet Tosuner ve Zeynep Arıkan, **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2010, (Türk Vergi Yargısı) ss. 88-90.

## 2.6. VERGİ HATALARININ SINIFLANDIRILMASI

Vergilendirme sürecinde ortaya çıkan vergi hataları tarh aşamasında ortaya çıkabileceği gibi tahsil aşamasında da ortaya çıkabilmektedir. VUK'un 117. ve 118. maddelerinde “hesap hataları” ve “vergilendirme hataları” olmak üzere vergi hataları iki şekilde sınıflandırılmaktadır<sup>107</sup>.

### 2.6.1. Hesap Hataları

Hesap hataları genellikle kolay görülebilen, beyannamelerdeki toplam veya mahsup yanlışlıkları şeklindeki basit aritmetik yanlışlıklardan doğan ve vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama hatalarıdır<sup>108</sup>. VUK'un 117. maddesinde, üçlü bir sınıflamaya tabi tutulan hesap hataları, verginin miktarını etkileyen maddi hatalardan ya da verginin birden fazla istenmesi veya alınmasından ortaya çıkabilmektedir<sup>109</sup>. Hesap hataları, maddede tahdidi olarak sayılmış olduğundan, bunlar dışında kalan yanlışlıkların düzeltilmesi, Kanun'a aykırı düşecektir<sup>110</sup>.

#### 2.6.1.1. Matrah Hataları

Matrah hataları, vergilendirme ile ilgili belgelerde, matraha ilişkin olarak yapılan maddi hatalardır. Bunlar genellikle matematik hatalarından oluşur<sup>111</sup>. VUK'un 117. maddesinin birinci bendinde yer alan tanımlamaya göre; “*Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli*

---

<sup>107</sup> Mine Biniş, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012, s.33.

<sup>108</sup> M.Ali Sarılı, “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözülmesi- I”, **Yaklaşım Dergisi**, ss.20-25

<sup>109</sup> Şükrü Kızılot, **İdari Aşamalarda Çözümenebilecek Vergi Hataları**, Hüres, 1998, s.7.

<sup>110</sup> Kamil Berkem ve diğerleri, **Vergi Usul Kanunu (İzahlı-İçtihatlı) T.C. Vergi Kanunları Külliyesi**, Ankara, 1966, s.201

<sup>111</sup> Öncel ve diğerleri, 14. baskı, s. 201.

<sup>112</sup> ve kararlarda, matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.”

Bu tanımlamaya göre;

- ✓ Beyanname,
- ✓ Tahakkuk fişi,
- ✓ İhbarname,
- ✓ Takdir komisyonu kararları,
- ✓ Vergi inceleme ve teftiş raporları,
- ✓ Yoklama fişi,
- ✓ Tarhiyata esas teşkil eden tutanaklar,
- ✓ Tahakkuk pusulası,
- ✓ Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay kararları,

matrah hatalarının yapılabileceği belgelerden başlıcaları olarak gösterilebilir<sup>113</sup>.

Vergi matrahı “ad-valorem” ve “spesifik” matrah olarak olmak üzere iki çeşitte gösterilmektedir. Günümüzde yaygın kullanıma sahip ad-valorem matrahta fiyat, değer, gelir, irat gibi parasal bir değer; spesifik matrahta ise sayı, metre, metreküp, litre, kilo gibi fiziki veya teknik bir değer söz konusudur<sup>114</sup>. Ad valorem matrahlı vergilere gelir ve kurumlar vergisini; spesifik matrahlı vergilere ise motorlu taşıtlar vergisini örnek olarak verebiliriz.

Verginin konusu ile vergi matrahı kavramları kimi zaman aynı kavramlar olarak düşünülse de aslında birbirinden farklıdır. Verginin konusu nitel, kalitatif bir kavram iken; vergi matrahı ise nicel, kantitatif bir kavramdır. Ancak baş vergilerinde, şahsi gelir ve kurumlar vergisinde ve servet vergilerinde verginin konusu ile matrahı birleşmiş bir durumda uygulanmaktadır<sup>115</sup>. Türk vergi sistemi, daha çok beyana dayalı bir yapıya sahiptir. Beyana dayalı vergilerde verginin tahakkuku, mükellefin beyanı doğrultusunda düzenlenen tahakkuk fişi ile gerçekleştirilmektedir. Kanunda sayılan belgeler dışında verginin eksik veya fazla

---

<sup>112</sup> 1446 sayılı Kanun’un üçüncü maddesiyle, VUK’un “Tahrir Usulü ile ilgili hükümleri 01.03.1972 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırıldığından vergi sistemimizde, tekalif cetveli ile vergileme kalmamıştır. Bir vergi ya tahakkuk fişi ya da ihbarname ile tahakkuk ettirilmektedir.

<sup>113</sup> Şükrü Kızılot, **Matrah Hataları ve Düzeltme**, Hürses, 2000, s. 7.

<sup>114</sup> Kadir Işık ve diğerleri, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 2005, s. 19.

<sup>115</sup> İ.smail Türk, **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1992, s.180.

alınmasına sebep olacak biçimde matrahın hatalı olması matrah hatası olarak kabul edilmemektedir. Düzeltme raporu ve kararların bulunduğu belgelerde yapılan hataları kapsamakta, bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar düzeltme konusuna girmemektedir<sup>116</sup>. Ayrıca mükellefin defter ve belgelerinde yapmış olduğu bir maddi hata sonucu vergi matrahı olduğundan yüksek şekilde belirlenmiş ise bu durumda hata ancak bir vergi incelemesi neticesine göre düzeltilebilecek, düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün olmayacaktır. Matrah hatası nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için hatanın değerlendirme hatası niteliğinde olmaması gerekmektedir<sup>117</sup>.

Örneğin; sahip olduğu gayrimenkulün, emlak vergisine matrah olacak değerini 10 milyar olarak beyan eden kimse, sonradan gerçek değer 1 milyar lira olduğunu, kendisinin hataen, bir sıfır fazla koymak suretiyle, 10 milyar değer beyan ettiğini ileri sürerse, olay düzeltme konusuna girmez. Çünkü gerçekten bir maddi hata yapılmış olabileceği gibi, mükellefin gayrimenkulünün değerini, belli bir nedenle veya hiçbir neden olmaksızın, takdir ve değerlendirme hatası sonucu, 10 milyar lira olarak göstermiş olması da mümkündür. (Belirtilen durumda mükellef beyanına itiraz edemeyeceği için, matrah ancak vergi idaresince yapılacak değerlendirme sonucu gerçek tutarına irca edebilir<sup>118</sup>.)

Matrah hataları ile ilgili önemli bir durumda bazı vergi işlemlerinde mükelleflere tanınan seçimlik haklarla ilgilidir. Buna örnek olarak mükelleflere seçimlik bir hak sağlanan ihtiyari toplama ve beyan gösterilebilir. Mükellefin kendi isteğiyle aleyhine kullanmış olduğu hakkını daha sonra matrahında hata olduğu gerekçesiyle vergi incelemesi yoluyla da olsa dahi düzeltme talebinde bulunma hakkı bulunmamaktadır<sup>119</sup>. Matrah hatasına ilişkin bir örnek verecek olursak, vergi inceleme raporunda üç ayrı durumla ilgili olarak tespit edilen 100'er liralık matrah

---

<sup>116</sup> Tosuner ve Arıkan, (Türk Vergi Yargısı), s.91

<sup>117</sup> Gürol Ürel, **Güncel Vergi Usul Kanunu uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007, s.252.

<sup>118</sup> Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006, s.387.

<sup>119</sup> Şenay Oto, Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi, **Vergi Sorunları Dergisi**, 1996, ss. 59-84.



farkının 300 lira olarak toplanacakken, maddi hata sonucu 400 lira olarak toplanması...<sup>120</sup>.

Matrahta hataya ilişkin Danıştay'ın vermiş olduğu bir karar da şu şekildedir;

*“Vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesi 213 sayılı VUK’un 117. maddesine göre açık bir vergi hatası olduğundan, yargı yerlerinde önce hakkında karar verilmiş bir karar bulunmayan bu hataların düzeltme hükümlerine göre giderilmesi şartları mevcut olup, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla saptanan bu husus hakkında dava açılmayacağına ilişkin vergi hatası kapsamı dışındaki durumlar için öngörülen ek 11. maddesine dayanılarak davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu<sup>121</sup>”* şeklinde hüküm verilmiştir.

### **2.6.1.2. Vergi Miktarında Hatalar**

VUK’un 117. maddesinin ikinci bendinde, *“Vergi miktarında hatalar; Vergi nispet (oran) ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda (beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda) verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.”* şeklinde belirtilmiştir. Örnek vermek gerekirse;

- ✓ Gelir vergisi başlangıç oranının %15 yerine %20 olarak uygulanması,
- ✓ Beyanname kabulü sırasında, gelir vergisi ya da veraset ve intikal vergisi yönünden, artan oranlı vergi tarifesinin yanlış uygulanması,
- ✓ Ücret geliri elde edenlerin, aylık ücretine, yıl içinde bir üst dilimin uygulanması gerektiği durumda, sürekli tarifedeki ilk oranın uygulanması,
- ✓ Konut olarak kullanılan gayrimenkule, iş yerine ait emlak vergisi oranının uygulanması ya da tek bir konutu bulunan ve hiçbir geliri bulunmayan emekliye, indirimli emlak vergisi tarifesinin uygulanmaması,
- ✓ Kesinti (tevkifat) suretiyle ödenen vergilerin mahsubunun yapılmamış ya da yanlış yapılmış olması,

---

<sup>120</sup> Özbalcı, 2006 s.387.

<sup>121</sup> Kızılot, Cilt:8, ss.659-660.

✓ Ücretlerde, sakatlık indiriminin göz önüne alınmaması nedeniyle, verginin fazla hesaplanması,

✓ Veraset ve intikal vergisinin hesaplanması sırasında, intikalın veraset ya da ivazsız intikal olup olmama durumunu göz önüne almadan, yanlış tarife uygulanması gibi durumlar, vergi miktarının eksik veya yanlış hesaplanmasına neden olan hatalardır <sup>122</sup>.

### 2.6.1.3.Mükerrer Vergilendirme

Günümüzde devletlerin egemenlik gücüne dayanarak vergilendirme alanında sahip olduğu hukuki ve fiili güç olarak tanımlanan vergilendirme yetkisinin kullanımı ve kapsamını sınırlandıran bir norm bulunmamakta; devletler “güneşin altındaki her unsuru vergilendirme” özgürlüğüne sahip bulunmaktadır <sup>123</sup>. Yaşanan bu gelişmeler vergilendirme yetkisinin aynı vergilendirme dönemi, aynı mükellef ve aynı tür vergi için kullanılmasına yönelik olarak iç hukuk alanında mükerrer vergilendirme ve uluslararası hukuk alanında çifte vergilendirme sorunlarına neden olabilmekle birlikte, alınacak çeşitli tedbirlerle bu sorunların önüne geçilebilir <sup>124</sup>.

Ulusal vergi sistemleri kapalı ekonomiler için tasarlanmıştır. Farklı ülkelerde gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler sonucunda elde edilen gelir, farklı devletlerce iki kez vergilendirilebilir. Bunun nedeni genellikle yatırımcıların ülkelerinde küresel gelirleri üzerinden ikametgah ilkesine göre vergilendirmelerinden ve aynı zamanda geliri elde ettikleri ülkelerde de kaynak ilkesine göre elde ettikleri kazançlar üzerinden vergilendirmelerinden kaynaklanmaktadır. Kaynak ilkesi ve uyruklu ilkesi prensiplerinden birinin uygulanması ile çifte vergilendirmeyi tamamen önleme imkanı olacaktır <sup>125</sup>.

Uluslararası ilişkilerin artması ile birlikte ülkelerin vergilendirme yetkilerinde ortaya çıkan çakışma ve bu durumda aynı konu üzerinden aynı vergilendirme

<sup>122</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, s.113.

<sup>123</sup> Emrah Ferhatoğlu, **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi: Avrupa Birliği Tahkim Anlaşması**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 17.

<sup>124</sup> Biniş, s.37.

<sup>125</sup> L. Gerken, J Markt ve G Schick, Double, **Double Income Taxation as a Response to Tax Competition in the EU**, *Intereconomics*, 2001, pp.244-254

döneminde vergi alınması durumu olan çifte vergilendirme sorununu önlemek amacıyla ülkeler aralarında vergi anlaşmaları yapma yoluna gitmektedirler.

Uluslararası alanda ortaya çıkan çifte vergilendirme, hukuki ve iktisadi olmak üzere iki şekilde tanımlanabilir; Hukuki anlamda çifte vergilendirme, “*birden fazla devletin, vergilendirmede farklı ilkeler kabul etmeleri veya ilkeleri farklı uygulamaları nedeniyle, aynı kişinin aynı vergi konusu için birden fazla kere vergiye tabi tutulmasıdır*”<sup>126</sup>. İktisadi anlamda çifte vergilendirme ise, “*iki ya da daha fazla devletin aynı vergi konusunu farklı vergi yükümlülükleri nezdinde aynı vergilendirme döneminde benzer veya aynı vergilerle vergiye tabi tutması*” şeklinde ifade edilmektedir<sup>127</sup>.

İç hukuk açısından bakıldığında, aynı vergi konusunda birden fazla vergilendirme yapılmış olması halinde bu durum çifte vergilendirme olarak değil verginin mükerrerliği olarak yer almaktadır. Türk Vergi Hukuku’nda mükerrer vergileme vergi hataları kapsamında değerlendirilmekte ve buna ilişkin hükümler VUK’un 117. maddesinde düzenlenmektedir. Bu madde de; “*Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.*” şeklinde tanımlanmıştır. Tanımdan da fark edileceği gibi mükerrer verginin unsurları, aynı dönemde aynı matrahtan, aynı verginin alınış olmasıdır<sup>128</sup>. Başka bir anlatımla, vergi mükerrerliği nedeniyle düzeltme yapılabilmesi için;

- Vergilendirme döneminin,
- Matrahın,
- Verginin aynı olması gerekir.

Bunlardan yalnızca biri farklı olduğunda mükerrer vergilendirmeden söz edilemez.

Uygulamada, mükerrer vergi salınması, en fazla bağlı oldukları vergi dairesi çevresi dışında faaliyette bulunan mükellefler yönünden söz konusu olmaktadır. Bunlar, faaliyet gösterdikleri çevre vergi dairesine, gerekli bilgiyi vermediklerinden,

---

<sup>126</sup> Yusuf Karakoç, **Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, ss.120-121.

<sup>127</sup> Ferhatoğlu, s.19.

<sup>128</sup> Selahattin Tuncer, **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara, 1974, s.28.

bir defa bağılı oldukları vergi dairesince beyan ettikleri gelir üzerinden bir defa da, çalıştıkları yer vergi dairesinin re'sen tarhiyatına muhatap olabilmektedirler. Bu hallerde, durumun tespiti üzerine, re'sen salınan vergi, mükerrerlik dolayısıyla düzeltilir<sup>129</sup>.

Verginin mükerrer olmasına ilişkin örnek verecek olursak,

✓ Veraset ve intikal vergisi beyannamesinin, varislerce ayrı ayrı ve birbirinden habersiz olarak vergi dairesine verilmesi sonucu bu beyannameler üzerinden, varisler adına aynı miktar verginin birden fazla tahakkuk ettirilmesi,

✓ İş yerini başka bir vergi dairesinin görev alanı içerisine nakledip, bunu önceki vergi dairesine bildirmeyen mükellef adına, biri beyan ettiği matrah üzerinden tahakkuk fişi ile diğeri de daha önce bağılı olduğu vergi dairesince, re'sen tarh yolu ile vergi salınması<sup>130</sup>,

✓ Yine yıl içinde kaynakta kesilen vergilerin ilgili yıl için bir sonraki yıl verilen gelir vergisi beyannamesinde hesaplanan vergiden düşülmemesi<sup>131</sup> örnek olarak verilebilir.

### 2.6.2. Vergilendirme Hataları

Hesap hatalarına kıyasla vergilendirme işleminin esası ve vergiyi doğuran olayla daha yakından ilgili olan vergilendirme hataları, “vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları” olarak ifade edilmekte ve bu tür hatalar hukuki uyumsuzluk konusu olmaya daha yatkın olan hatalardan oluşmaktadır<sup>132</sup>.

VUK'un 118. maddesinde dörtlü bir sınıflamaya tabi tutulan vergilendirme hataları “*mükellefin belli edilmesi bakımından yapılan yanlışlıklar*” şeklinde tanımlanmaktadır<sup>133</sup>.

Mükellefiyet, verginin konusu, vergiyi doğuran olay, muafiyet, istisna ve vergilendirme dönemiyle ilgili olabilen bu hatalar, genellikle vergi dairelerince

<sup>129</sup> Özbalcı, 2006, s.392.

<sup>130</sup> Şükrü Kızılot, **Mükerrer Vergilendirme ve Vergi Hatası**, 2000, s.7.

<sup>131</sup> Tosuner ve Arıkan, s. 92.

<sup>132</sup> Nihat Edizdoğan ve diğeri, **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2007, s.260

<sup>133</sup> **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Maliye Bakanlığı Yayını, s.275.

yapılan yanlış değerlendirme ve işlemlerden doğmaktadır. Çok az olmakla birlikte, zaman zaman mükelleflerce yapılan bildirim ve ödemelerden kaynaklanan vergilendirme hatalarına da rastlanmaktadır <sup>134</sup>.

VUK'ta yer alan düzenlenmiş biçimiyle vergilendirme hataları dört gruba ayrılır;

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

### 2.6.2.1.Mükellefin Şahsında Hata

VUK'un 118. maddesinde, mükellefin sahsında hata, "*Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır*" şeklinde tanımlanmıştır.

Bu tanım; maddenin diğer üç bendiyle birlikte incelendiğinde, söz konusu hata türünün, vergiyi doğuran olay, verginin konusu, istisna ve muafiyet gibi unsurlar bakımından sakat olmayan bir vergilendirme işleminde, yalnızca mükellefin, vergi borçlusunun yanlış seçilmesi ya da saptanması anlamını taşıdığı görülür.

Uygulamada, çoğu kez aynı ad ve soyadı taşıyan kişilerin karıştırılması sonucunda ortaya çıkmaktadır <sup>135</sup>.

Mükellefin adının veya soyadının vergilendirme ile ilgili belgelere yanlış yazılmış olması durumu, fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasına sebep olmayacağından mükellefin sahsında hata olarak görülmez.

Bu tip bir hata, mutlak olmamakla beraber çoğunlukla vergi idarelerinin yapması mümkün olup, bu tip hatalar beyana dayalı tarhiyat dışında ikmalen, resen ve idarece tarhiyat biçimlerinde görülebilir <sup>136</sup>. Zira, mükellefin verdiği beyannamede

<sup>134</sup> Oktay Akyavaş, **Vergi Usul Kanunu'na Göre Düzeltme**, Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu (Yayımlanmamış) Sayı: XLIII-12/87-42, İzmir, 1974, s.31.

<sup>135</sup> Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005, s.131

<sup>136</sup> Kürsat Yerlikaya, "Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme Ve Yargı Yolu-I, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:137 , 2004, ss.189-195.

bir başkasının ismini yazması veya kendine ait olmayan bir vergi borcunu beyan edip ödemesi pek mümkün görülmemektedir.

Vergi cezaları açısından ise, bu hata türü, vergi cezasının, suçun failinden başkası adına kesilmesi olarak tanımlanır <sup>137</sup>.

Uygulamada nadir olarak ortaya çıksa da bu tür hatalara örnek olarak şunları gösterebiliriz;

- Aynı vergi dairesinin gelir vergisi yönünden aynı ad ve soyadını taşıyan birisi basit usulde diğeri ise gerçek usulde vergiye tabi iki mükellefi bulunması, bunlardan gerçek usulde vergiye tabi olan mükellefin vergi borcunun basit usule tabi olan mükelleften istenilmesi gibi isim benzerliğinden kaynaklanan hatalar <sup>138</sup>,

- Tüzel kişi adına tarh edilmesi gereken verginin ortaklardan istenmesi <sup>139</sup> örnek gösterilebilir.

- Yine mükellefin şahsında hatayı Danıştay'ın vermiş olduğu kararda görebiliriz, *“Şirketten tahsil imkanı kalmadığı saptanan kamu alacağıının, öncelikle kanuni temsilcilerin mal varlığından aranılması, buna rağmen tahsil edilememesi halinde, konulan sermaye ile sınırlı olmak üzere ortaklardan tahsil yoluna gidilmesi gerekirken, ilgili dönemde kanuni temsilci sıfatı taşımadığı ihtilafsız olan davacının takibata tabi tutulmasının, açık vergilendirme hatası olduğu, mükellefin şahsında ve matrahta hata yapıldığı sonucuna varıldığından, uyuşmazlığın düzeltme ve şikayet başvurusuna konu yapılabilecek nitelik taşımadığı gerekçesiyle davanın reddi yolundaki ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir <sup>140</sup>.”* Danıştay'ın hükme bağladığı karardan anlaşıldığı üzere verginin öncelikle kanuni temsilcinin varlığından aranılması gerektiğinden, kanuni temsilci sıfatı taşımayan kişiden tahsil edilmesi mükellefin şahsında hata kapsamında değerlendirilmektedir.

---

<sup>137</sup> Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 2.Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.380.

<sup>138</sup> G.Tokaç, “Vergi ile İlgili Hesaplarda veya Vergilendirmede Yapılan Hatalar ile Bu Hataların Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:9, 2009, ss.189-196.

<sup>139</sup> Karakoç, ss. 72-73.

<sup>140</sup> Danıştay Kararları, “Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 13.06.2003 Tarihli, E. 2002/611 ve K. 2003/320 Sayılı Kararı”, [www.alomaliye.com/danistay\\_kararlari](http://www.alomaliye.com/danistay_kararlari), (Erişim Tarihi: 02.02.2013).

Görüldüğü gibi tüm bu olaylarda, ortada bir mükellef ve mükellefe ait bir vergi borcu olmakla birlikte, gerçek mükellef yerine, vergiyi doğuran olayla hiçbir ilgisi olmayan kişilerden vergi istenmiş veya alınmıştır.

Diğer yandan, tarhiyata muhatap olacak kimsenin belirlenmesindeki yanlışlığı, mükellefin sahsındaki hata ile karıştırmamak gerekir. Örneğin, dar mükellefiyette, tarhiyatın muhatabı, varsa daimi temsilci, yoksa, kazanç ve iradı mükelleflere sağlayanlardır. Vergi dairesinin, daimi temsilci kabul ettiği kimseyi muhatap olarak yaptığı tarhiyat, o kimsenin daimi temsilci olmadığı ispat edilse dahi tarhiyatın kazanç ve iradı sağlayanlar adına yapılması gerektiği ileri sürülerek düzeltilemez. Zira, bu durumda, hata mükellefin sahsı ile ilgili değildir<sup>141</sup>. Ortada, mükellefin sahsı ile ilgili değil, mükellef Türkiye’de olmadığı için tarhiyata muhatap alınan kişinin tespiti ile ilgili bir ihtilaf vardır ve hukuki bir ihtilaf olması nedeni ile dava konusu edilmelidir.

#### **2.6.2.2.Mükellefiyette Hata**

VUK.’un 118. maddesinde mükellefiyette hata, “*Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır*” şeklinde tanımlanmıştır.

Mükellefiyette hata, vergi mükellefi olmayan bir kişinin vergi mükellefi gibi kabul edilerek mükellefiyet kapsamı içerisine alınması veya vergi mükellefi olmakla beraber vergiden muaf olan kişinin vergilendirilmek istenmesidir<sup>142</sup>.

Her verginin uygulama alanı, konusu ve mükellefi kendi kanununda belirlenmiştir. Verginin uygulama alanının belirlenmesinden sonra da, bir kısım mükellef veya konular, konan istisnalarla ve muafiyetlerle vergi kapsamı dışında bırakılabilir. İşte, bir verginin uygulama alanı dışında kalan veya kapsam içinde olmakla beraber muaf tutulan kimselerden vergi istenmesi bu hata türünü ortaya çıkarır<sup>143</sup>.

---

<sup>141</sup> Özbalcı, (2006) s.393.

<sup>142</sup> Pehlivan, s.131.

<sup>143</sup> Özbalcı, (2006) s.394.

VUK, diğer hata türlerinden farklı olarak, yükümlülükte hatanın varlığının kabulü için “açık olma” ölçütünü getirmiştir. Bu ölçüt hata kavramına uymakta ise de, bu kavram da her somut olaya göre değişebilecek yorumlara elverişlidir<sup>144</sup>.

Ancak yukarıda belirtildiği gibi, “açık olma” ölçütü aslında vergi hatası kavramının ayırıcı niteliklerinden biridir. Bu hata türü için ayrıca vurgulanmasının nedeni, hukuki uyumsuzluklar ile daha kolay karışabilecek nitelikte bir hata türü olmasıdır. Yani diğer hata türlerinden farklı bir ölçüt getirmemektedir. Aksi bir yorum, diğer hata türleri için açık olmayan konuların da vergi hatası kapsamında değerlendirilebileceği sonucuna götürür ki, bu sonucun, hukuki uyumsuzlıktan farklı bir niteliği olan vergi hatası ile bağdaşmadığı açıktır.

Vergi cezaları açısından, vergi suçunun nitelendirilmesinde hata olarak adlandırabileceğimiz bu hata türü, açık olarak vergi suçu oluşturmeyen bir eylem nedeniyle vergi cezası kesilmesi olarak tanımlanmaktadır<sup>145</sup>.

Mükellefin şahsında hata da, vergi borçlusunun şahsı konusunda bir hata yapılırken, yani gerçek vergi borçlusu yerine onunla karıştırılan bir başka kişiden vergi istenir veya alınırken, bu hata türünde, kimliği noktasında tereddüt olmayan belli bir kişinin mükellef olup olmayacağı ya da vergiden muaf olup olmadığı konusunda bir hata yapılır.

Mükellefiyette hataya ilişkin örnek verecek olursak;

- Veraset yoluyla mal intikal eden bir kişiden, mirası üç aylık süre içinde reddetmesine rağmen veraset ve intikal vergisi istenmesi<sup>146</sup>,
  - Kamu yararına çalışan derneklere Bakanlar Kurulu’nca vergi muafiyeti tanınmasına rağmen bu derneklerden vergi istenmesi<sup>147</sup>,
- mükellefiyette hataya ilişkin örnekler teşkil etmektedir.

Mükellefiyette hataya ilişkin Danıştay’a yansıyan bazı uyumsuzluklarda şu şekildedir;

---

<sup>144</sup> Öncel, Kumrulu ve Çağan, 2006, s.180.

<sup>145</sup> Candan, s. 381.

<sup>146</sup> Tokaç, s.191.

<sup>147</sup> Karakoç, s. 73



• “...Muaflık koşullarını yitiren çiftçi, ancak ertesi yıldan itibaren vergiye tabi tutulabileceğinden, aksine yapılan işlemde bir vergilendirme hatası vardır<sup>148</sup> .”

şeklinde karar vermiştir.

Danıştay’a intikal eden başka bir uyuşmazlıkta da;

• “...tahsil edilmiş olmasına karşın, vergiyi doğuran olayın idarece ortadan kaldırılmış olması sebebiyle, konusu kalmayan verginin, vergi mevzuatına girmeyen bir kıymetten vergi alınması, şeklinde tanımlanan mevzuda hata kapsamında değerlendirilmesi suretiyle ilgisine iadesi gerekirken, aksi yolda tesisi edilen işlemde ve bu işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir...<sup>149</sup>”

sonucuna varılmıştır.

### 2.6.2.3.Konuda (Mevzuda)Hata

VUK.’un 118. maddesinde, verginin konusunda hata, “açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır.

Verginin konusu (mevzuu), üzerine vergi konulan ve doğrudan doğruya veya dolayısıyla verginin kaynağı olan iktisadi unsurdur. Bu bir mal veya eşya, bir hizmet, bir gelir, bir servet, üretim, tüketim, bir evrak, bir hukuki işlem vb. olabilir. Başka bir deyişle verginin konusu, kanunun, mükellefiyetin doğmasını bağladığı unsurdur<sup>150</sup> .

Verginin konusu açıkça vergi kanunlarında gösterilir. İşte, vergi kanunlarında açıkça vergi konusu kapsamı içinde gösterilmeyen bir iktisadi unsurun vergi konusunun kapsamı içerisinde değerlendirilmesi ya da vergi konusunun kapsamı

<sup>148</sup> Danıştay Kararları, “Danıştay 4.Dairesi’nin 16.03.1984 Tarih ve E. 1982/17962, K. 1984/1112 Sayılı Kararı”, www.alomaliye.com/danistay\_kararlari, (Erişim Tarihi: 01.02.2013).

<sup>149</sup> Şükrü Kızılot ve Zühal Kızılot, s.117. (Danıştay 7. Dairesi’nin 20.04.1998 Tarih ve E.1997/1357 ,K. 1998/1429 Sayılı Kararı.)

<sup>150</sup> Akif Erginay, ,**Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s.39.

içerisinde olmakla beraber, özel hükümlerle istisna tutulan bir iktisadi unsurun vergilendirilmek istenmesi bu hata türünü ortaya çıkarır <sup>151</sup> .

Bu hata türünde, vergi idaresinin, vergilendirme işlemini tesis ederken vergiyi doğuran olayla ilgili olarak açıkça yanılması söz konusudur. Vergiyi doğuran olay henüz gerçekleşmemişse ya da vergiyi doğuran olay olarak görülen olay kanuni tipe uymuyorsa, verginin konusunda hataya düşülmüş demektir <sup>152</sup> .

Vergi mevzuatındaki hata dolayısı ile düzeltme yapılabilmesi için, mükellefiyette olduğu gibi, vergi mevzuuna girmeme veya vergiden müstesna olma durumunun açık olması, maddi şartlar ve hukuki yorum bakımından içtihadı mütehammil olmaması gerekir <sup>153</sup> . Verginin konusunda meydana gelen hatayı iki ana başlık altında toplamak mümkündür;

✓ Vergi kanunları ile bilerek verginin konusuna alınmayan ya da verginin konusuna girip girmediği açık olarak belli olmayan ve dolayısıyla henüz sonuca kavuşturulmamış işlem ve olayların vergilendirilmesi,

✓ Verginin konusuna girmekle birlikte, vergiden istisna tutulan gelir, kıymet, evrak ve işlemlerin matraha dahil edilmesi durumunda, verginin konusunda hata yapılması söz konusu olacaktır <sup>154</sup> .

VUK., mükellefiyette hatada olduğu gibi, verginin konusunda hatanın varlığının kabulü için “açık olma” ölçütünü getirmiştir. Yukarıda belirtildiği gibi, “açık olma” ölçütünün bu hata türü için ayrıca vurgulanmasının nedeni, hukuki uyumsuzluklar ile daha kolay karışabilecek nitelikte bir hata türü olmasıdır. Yani diğer hata türlerinden farklı bir ölçüt getirmemektedir.

Mükellefiyette hata ve vergi konusunda hata birbiriyle kolayca karıştırılabilir. Bu durum, vergi mükellefiyeti ile vergi konusu arasındaki bağlantıyı kuran vergiyi doğuran olaydan kaynaklanmaktadır. Yani, herhangi bir kişi için vergiyi doğuran olay ile ilişki kurmaması durumunda mükellefiyet söz konusu olmayacağı gibi vergi

---

<sup>151</sup> Pehlivan, s.132.

<sup>152</sup> Karakoç, s.73.

<sup>153</sup> Özbalcı, 2006, s. 396.

<sup>154</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, s.117.

konusu olmayan bir unsur ile ilişki kurulması da vergiyi doğuran olayı ortaya çıkarmaz<sup>155</sup>.

Pratikte böyle bir karışıklığın önemi yoktur. Çünkü her iki hata türünün varlığı durumunda da, hukuki sonuçlar değişmemektedir. Vergi cezasının konusunda hata ise, cezalandırılması gereken bir vergi suçunun bulunmaması veya zamanaşımı süresinin dolması, pişmanlık hükümlerinden yararlanılması yüzünden vergi idaresinin ceza kesme yetkisini kullanamayacak durumda bulunması hallerinde vergi cezası kesilmesi hallerinde ortaya çıkabilir<sup>156</sup>.

Konuda hataya örnek olarak şunları verebiliriz;

- Vergiden istisna edilmiş bulunan bir menkul sermaye iradından vergi istenmesi,
- Damga Vergisi Kanunu'na ekli 1 sayılı tabloda yer almayan bir kağıt üzerinden vergi alınması<sup>157</sup>,
- VİVK'ya tabi tutulmayan örf ve adete göre verilmesi mutad olan çeyiz ve drahomalardan vergi istenmesi<sup>158</sup>,

örnek olarak gösterilebilir.

Danıştay'a intikal eden uyuşmazlıklardan örnekler verecek olursak;

- *“193 sayılı GVK'nın 94. maddesinin 8. bendinde; dağıtılsın veya dağıtılmasın kurumlar vergisine tabi kurumların, KVK'nın 8. maddesi uyarınca Kurumlar Vergisinden muaf kazanç ve iratlarından gelir vergisi tevkifatı yapılacağı öngörülmüştür. Kurumların geçmiş yıl zararları KVK'nın 14. maddesi uyarınca Kurumlar vergisinden muaf veya müstesna tutulan bir gelir unsuru değil, kurum kazancının tespitinde hasılatтан indirilebilecek gider unsuru niteliğindedir. 14. maddede yazılı giderlerin hasılatтан indirilmesiyle, kurumun vergiye tabi gelirinе, dönem matrahına ulaşılabilir. Davacı kurumun da yıllık beyannamesini bu esasa göre düzenleyip verdiği görülmektedir. Davacı, bu dönem için tespit edilen gelirden geçmiş yıl zararını düşttükten sonra, KVK'nın 8. maddesinin 6. bendi uyarınca, Sanayi Ürünleri ihracı nedeniyle istisnadan yararlanacak gelir tutarını bu miktardan*

<sup>155</sup> Öncel ve diğerleri, 14. Baskı, s.180.

<sup>156</sup> Candan, s. 381.

<sup>157</sup> Özbalcı, 2006, s. 373.

<sup>158</sup> Tosuner ve Arıkan, Türk Vergi Yargısı, s.95.

indirdiği ve indirilen bu tutarın GVK'nın 94. maddesinin 8. bendi uyarınca gelir vergisi tevkifatına tabi tutulduğu görülmektedir. Geçmiş dönem zararlarının vergiden müstesna veya muaf tutulmuş gelir unsuru gibi telakki edilip gelir vergisi tevkifatına tabi tutulması, açıkça vergi mevzuuna girmeyen bir konu üzerinden vergi alınması anlamına geleceğinden, VUK'un 118. maddesinin 3. bendi uyarınca vergilendirme hatası tekil etmektedir<sup>159</sup>.”

şeklinde karar verilmiştir.

- Bir diğer olayda, “Davacı tarafından, 1990 takvim yılı Temmuz ayına ait muhtasar beyanname, beyan süresinden sonra verilmiş, ancak bu beyannameye göre ödenmesi gereken vergi kanuni süresi içinde ödenmiştir. Tahakkukun geç yapılmış olması nedeni ile ceza kesilmesi üzerine açılan davada, “verginin tahakkuku, ‘tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir’ denilmek suretiyle tarif edildiğine göre, verginin tahakkuku daima, verginin ödenmesinden önceki safhayı teşkil edecektir. Kanuni süresinde ödendiği anlaşılan verginin, tahakkukunun geç yapılmasıyla ziya-a uğratıldığı kabul edilemeyeceğinden, kaçakçılık cezası kesilebilmesi için kanunda öngörülen unsurların bulunduğunu söylemek mümkün değildir. Kesilen cezanın VUK'un 118. maddesinin 3 numaralı bendi hükmü karşısında, mevzuda hata<sup>160</sup>” teşkil ettiğine karar verilmiştir.

- Bir başka olayda, “Davacı, kanuni ve is merkezi Japonya'da bulunan bir Limitet Şirkete vermiş olduğu mühendislik hizmetleri gereği yurtdışından döviz olarak gönderilen ücretlerini yıllık gelir beyanına dahil ederek beyan etmiş ve vergisini ödemiştir. Daha sonra, bu ücretlerin istisna kapsamında olduğunu ileri sürerek yaptığı düzeltme ve şikayet başvurularının reddi üzerine açtığı davada, “193 sayılı GVK'nın 23. maddesinin 14 numaralı bendinde "Kanuni ve iş merkezi Türkiye'de bulunmayan dar mükellefiyete tabi işverenlerin yanında çalışan hizmet erbabına, işverenin Türkiye dışında elde ettiği kazançları üzerinden döviz olarak ödediği ücretler" gelir vergisinden müstesna olarak kabul edilmiştir. Davacıya

<sup>159</sup> Danıştay Kararları, “Danıştay 4. Dairesi'nin 15.03.1991 Tarih ve Esas. 1990/1822, Karar 1991/1746 Sayılı Kararı”, www.alomaliye.com/danistay\_kararlari, (Erişim Tarihi: 01.02.2013).

<sup>160</sup> Danıştay Kararları, “Danıştay 4. Dairesi'nin 20.04.1993 Tarih ve E. 1991/4613, K. 1993/1722 Sayılı Kararı”, www.alomaliye.com/danistay\_kararlari, (Erişim Tarihi: 01.02.2013).

*ödenen ücretlerin Kanuni ve iş merkezi Japonya'da bulunan dar mükellefiyete tabi bir işveren tarafından, bu işverenin yurt dışında elde ettiği kazançlardan döviz olarak ödendiği hususu ihtilafsız olup, bu ücretlerin GVK'nın 95. maddesi kapsamında beyana tabi gelir olarak kabul etmeye olanak yoktur. Bu durumda, söz konusu ücretlerin açık olarak vergiden müstesna olması nedeniyle beyan edilen bu ücretlerle ilgili olarak VUK'un 118. maddesinin 3 numaralı fıkrasında belirtildiği şekilde açık bir vergilendirme hatası bulunduğu<sup>161</sup>” na karar verilmiştir .*

#### **2.6.2.4.Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata**

VUK.'un 118. maddesinde, “*vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, “aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”* şeklinde tanımlanmıştır.

Herhangi bir verginin vergilendirme ve muafiyet dönemlerinin yanlış uygulanmış olması<sup>162</sup> ya da vergilendirme döneminin süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olması<sup>163</sup> bu hata türünü ortaya çıkarır. Vergilendirmenin ilgili olduğu dönem bakımından bir yanlışlık söz konusudur<sup>164</sup>. Örneğin; basit usule tabi olmanın koşullarını yıl içerisinde kaybedenlerin ertesi takvim yılı başından itibaren değil de, bu durumun meydana geldiği takvim yılının başından itibaren gerçek usulde vergilendirilmek istenmesi<sup>165</sup>, vergilendirme döneminde yapılan bir hatadır. Emlak vergisinde, konut olarak kullanılan bina ya da apartman dairelerine ilişkin geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması da<sup>166</sup> muafiyet döneminde yapılan bir hatadır.

Her verginin kendi kanununda belirtilen bir vergilendirme dönemi vardır<sup>167</sup> .

<sup>161</sup> Danıştay Kararları, “Danıştay 4.Dairesi'nin 23.02.2006 Tarih ve E. 2005/1282, K. 2006/289 Sayılı Kararı”, www.alomaliye.com/danistay\_kararlari, (Erişim Tarihi: 20.01.2013).

<sup>162</sup> Öncel ve diğerleri 14. baskı, s.180.

<sup>163</sup> Mehmet Ali Özyer, : **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2004.s.198

<sup>164</sup> Karakoç, s.458.

<sup>165</sup> Ahmet Özdemir, **Götürü Gelir Vergisi Mükellefiyeti**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Yayın No: 1983/58, Ankara, 1983, s.75.

<sup>166</sup> Sabri Arpaç, **Açıklamalı-Uygulamalı Emlak Vergisi Kanunu**, Vergi Yayınları, Ankara, 1983, s.79.

<sup>167</sup> Özbalcı, 2006, s.396.

Aynı şekilde, muafiyet dönemleri ya da durumları da, ilgili vergi kanununda süreleri itibariyle açıkça belli edilmiştir. Bu hata türünün varlığından söz edebilmek için, bu hata nedeniyle verginin, ilgili bulunduğu dönemde olması gereken vergi miktarına göre fazla ya da eksik istenmesi ya da alınması gerekir. Vergi miktarında değişiklik getirmeyen, zamanaşımı hükümlerini ihlal etmeyen basit dönem hataları vergi hatası olarak kabul edilmez<sup>168</sup>.

Vergi kanunlarının yürürlüğe girişi ve yürürlükten kalkışı, zamanaşımı konularındaki uygulama yanlışlıkları, kıst hesap döneminin varlığı gibi durumlarda bu tür yanlışlıkların ortaya çıkması olasıdır.

Kıst (bir yıldan az) dönem faaliyette bulunan mükellefin, ilgili yıl matrahının, bir tam yıl esas alınmak suretiyle takdir edilmesi ve bu matrah üzerinden tarhiyat yapılması ya da gayrimenkul sermaye iradına, peşin tahsil edilen kira gelirinin ait olduğu yılda değil de tahsil edildiği yılda vergilendirilmesi, vergilendirme döneminde yapılan diğer hatalara örnek gösterilebilir. Dönem bakımından yapılacak yanlışlığın hata sayılabilmesi için vergi hatasının genel niteliklerine uygun olarak, eksik veya fazla vergi alınması ya da istenmesi olayının bulunması gerekmektedir<sup>169</sup>.

Bu konuda Danıştay'a yansıyan uyuşmazlıklar;

• “...*Vadeli mevduatta, faizin vade sonunda ödeneceği kararlaştırılmışsa, elde etme, vadenin dolması ile meydana gelir. Bunun aksine yapılan bir uygulama nedeniyle vergi kesilmesi olayı, bir vergilendirme hatası olarak nitelendirilir*<sup>170</sup>.”

şeklinde karar verilmiştir.

• Vergilendirme hatası ile ilgili bir diğer örnek de hiçbir faaliyeti olmayan ve tasfiyesine ilişkin karar alınan şirket, adına takdir olunan matrah üzerinden tarhiyat yapılmasıdır<sup>171</sup>. Danıştay'a göre;

“...*kurulduğu tarihten itibaren hiçbir faaliyeti olmayan ve tasfiyesine karar alınan şirket adına, takdir komisyonu kararına istinaden tarh edilen vergi ile kesilen*

<sup>168</sup> Candan, s.2005.

<sup>169</sup> Kızılot ve Kızılot, 2010, s. 118.

<sup>170</sup> Şükrü Kızılot, **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Cilt:4, s. 899.(Danıştay 4. Dairesi'nin 02.04.1996 Tarih ve E. 1995/5072, K. 96/1438 Sayılı Kararı.)

<sup>171</sup> Şükrü Kızılot, **Vergilendirme ve Muafiyet Döneminde Hata-I**, Hürses, 2000, s.7.

*cezaya, süresinde dava açılmaması durumunda, ortada bir vergilendirme hatası olduğu için, salınan vergi ile kesilen cezanın kaldırılması gerekir*<sup>172</sup>.”.

### **2.6.3. Vergi Hatası Kapsamında Değerlendirilen Diğer Yanlışlıklar**

Vergi yargısının yüksek mahkemesi olan Danıştay’ın kararları incelendiğinde, yukarıda ayrıntısı ile incelenen vergi hatası türlerinden hiç birine girmeyen bazı yanlışlıkların da, vergi hatası olarak değerlendirildiği görülmektedir. Daha önce belirtildiği gibi, VUK.’ta öngörülen düzeltme yolu ile bir yanlışlığın düzeltilebilmesi için, bu yanlışlığın vergi hatası türlerinden birine girmesi gerekmektedir. Yüksek mahkeme tarafından, genellikle, belli bir hata türü belirtilmeden, bazen de bir hata türü kapsamında değerlendirilen bu yanlışlıkların hukuki uyumsuzluk niteliği taşıdığı da görülmektedir. Yüksek mahkemenin böyle bir içtihat geliştirmesinin sebebi ise, aşağıda örnek vereceğimiz kararlarda da görüleceği gibi, haksızlığın çok açık olarak görülebildiği ve giderilmesinin hakkaniyete uygun olduğunun değerlendirildiği durumlarda, mükellefin vergi davası açma süresini de kaçırmış olması gözetilerek, haksızlığın giderilmesinin tek hukuki yolu olan düzeltme yolunun işletilmek istenmesidir. Bu yöndeki Danıştay içtihadının dayanağı ise, vicdani kanata göre hüküm vermeyi emreden Anayasanın 138. maddesidir<sup>173</sup>.

Banka ve sigorta muameleleri vergisinde, her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben lehe para kalması vergiyi doğuran olayı meydana getirmektedir. Ancak, hukuken bir değer taşımaması nedeniyle tesis edildiği andan itibaren geçersiz olma özelliği taşıyan, başka bir deyişle batıl olan işlemlere dayanılarak lehe alınan paralar açısından, paranın iadesi veya hesaben elde edilen tutarın iptali halinde vergiyi doğuran olay geçmişe yönelik olarak ortadan kalkacağından, artık lehe kalmış bir paradan bahsetmek olanaklı bulunmadığı gibi, bu paralar üzerinden daha önce beyan edilip yatırılan banka ve sigorta muameleleri vergisinin de düzeltme hükümleri çerçevesinde iadesi, hukuka uygun olandır.

---

<sup>172</sup> Şükrü Kızılot, Cilt:2, s.2199. (Danıştay 4. Dairesi’nin 29.06.1984 Tarih ve E.1983/1653, K. 1984/2930 Sayılı Kararı.)

<sup>173</sup> Anayasa Md. 138/1. ‘Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanî kanaatlerine göre hüküm verirler.

Bu itibarla, dava konusu olayda; *“Bankalar Kanunu ve bu Kanun uyarınca yayımlanan Karar ve Tebliğ hükümlerine aykırı olarak, nakden tahsil edilmediği halde gelir yazılan ve bu hususun fark edilmesi üzerine kayıtlardan iptal edilen temerrüt faizlerine ilişkin olarak; vergiyi doğuran olayın ortadan kalkması nedeniyle daha önce ödenen banka ve sigorta muameleleri vergisinin, düzeltme yoluyla iadesi”* gerektiğine karar verilmiştir <sup>174</sup>.

Görüldüğü gibi bu kararda, vergiyi doğuran olayın sonradan geçmişe dönük olarak ortadan kalkması vergi hatası kapsamında değerlendirilmiştir. Ancak bu, açıkça vergi mevzuuna girmeyen bir iktisadi unsurun vergilendirilmesi niteliğinde değildir. Bu kararda bir hukuki yorum yapılmıştır. Dolayısıyla hukuki yorum yapılan bir olayda vergi hatası da olmaması gerekir. Zaten kararda da herhangi bir vergi hatası türü belirtilmemiştir. Ancak Danıştay, karar metninde de açıkça yazıldığı gibi bunu hukuka uygun bulmuştur

Bir başka olayda, Kooperatiflerin kurumlar vergisi mükellefi olup olmayacakları tartışılmış, Türk Ticaret Kanununun, Kooperatifler Kanunu'nun ve KVK'nın hükümleri bir bütün halinde değerlendirilerek, *“Kurumlar vergisi muafiyetinden yararlanılmasını, üst birliğe girme koşuluna bağlayan fıkra, kooperatifçiliği güçlendirmek amacıyla geçici komisyonda madde metnine eklenmiştir.*

*1163 sayılı Kooperatifler Kanununa göre; kooperatiflerin, üst birliğe üye olmaları zorunlu tutulmamıştır. Üstbirliğe üyeliğin zorunlu bir koşul olmaması karşısında, kurumlar vergisi muafiyeti yönünden biçimsel bir koşul olduğu, muafiyet için temel koşulun, 5422 sayılı KVK'nın 7. maddesinin 16. bendinde yer alan şartlardan oluştuğu anlaşılmaktadır. Esasen, sadece ortakları ile is gören, sermaye üzerinden kazanç dağıtmayan, yönetim kurulu başkan ve üyelerine kazanç üzerinden pay vermeyen, ihtiyat akçelerini ortaklarına dağıtmayan ve ana sözleşmesinde bunlara ilişkin kural bulunan kooperatifler, ortaklarını en kısa sürede ve en düşük maliyetle kuruluş amacına ulaştırmayı hedefleyerek faaliyet göstereceklerinden, vergilendirilebilir kurum kazancı da elde edemeyeceklerdir. Bu durumda, KVK'nın*

---

<sup>174</sup> Danıştay Kararları, “Danıştay 7. Dairesi'nin 10.6.2003 Tarih ve .E.2002/3830, K.2003/3514 Sayılı Kararı”, [www.alomaliye.com/danistay\\_kararlari](http://www.alomaliye.com/danistay_kararlari), (Erişim Tarihi: 01.02.2013).



7. maddesinin 16. bendinde öngörülen koşulları ihlal etmeyen kooperatiflerin, salt faaliyete geçmiş üst kuruluşa üye olmadıkları neden gösterilerek ve vergiye tabi kazanç elde ettikleri de saptanmaksızın kurumlar vergisi mükellefi sayılmalarına olanak bulunmadığına karar verilerek <sup>175</sup>” davacı kooperatif adına yapılan tarhiyat vergi hatası kapsamında değerlendirilmiştir.

Bu kararda da Danıştay, yargıya varırken üç ayrı Kanunu bir arada değerlendirerek sistematik yorum yapmış, kooperatiflerin muafiyet durumunu uzun bir şekilde tartışmıştır. Kararda azlık oyu da vardır. Yani konu tartışmalıdır. Ancak verilen hüküm hakkaniyete uygun bulunmuştur. Bu şekilde verilen kararlar vicdani kanaate göre ve hakkaniyete uygun olarak verilmiş ise de, aslında vergi hatası kapsamında olmamaları ve benzer nitelikteki olayları aynı kapsamda değerlendirmenin her zaman mümkün olmaması karşısında eşitsizliğe yol açabilme sakıncası vardır.

## 2.7. VERGİ HATALARININ ORTAYA ÇIKARILMASI

Vergilendirme ile ilgili işlemlerden doğan hatalar nedeniyle, mükelleflerle idare arasında çeşitli uyuşmazlıkların ortaya çıkabileceği kuşkusuzdur. VUK’un 119. maddesi, bu uyuşmazlıklara neden olabilen hataların ortaya çıkartılma biçimini, beş bent şeklinde düzenlenmiş ve son olarak mükellefin başvurusuna yer vermiştir <sup>176</sup>.

Söz konusu madde hükmüne göre, vergi hataları, aşağıdaki yollardan biri ile ortaya çıkarılabilir;

---

<sup>175</sup> Danıştay Kararları, “Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 28.11.1997 Tarih ve E. 1197/101, K. 1997/486 Sayılı Kararı”, www.alomaliye.com/danistay\_kararlari, (Erişim Tarihi: 05.02.2013).

<sup>176</sup> Şükrü Kızılot, **Vergi Hatalarının Ortaya Çıkması ve Bu Hataları Düzeltmeye Yetkili Organlar**, Hürses, 1999, s. 7.

### 2.7.1. İlgili Memurun Hatayı Bulması ve Görmesi ile Ortaya Çıkarılması

Günümüzde vergilerin büyük bir kısmı beyan esasına göre tarh edilmektedir. Beyana dayalı tarhiyatta mükellef veya sorumlunun beyanı açısından “adi kanuni karine” niteliği yani “ilk bakışta doğruluk karinesi” geçerlidir<sup>177</sup>.

Beyana dayalı tarhiyatta mükelleflerin bilgi eksikliği, vergi kanunlarını tam olarak yorumlayamamaları, yazım hataları ya da kötü niyetli olarak vergi matrahlarını olduğundan az göstermeleri vergi kayıplarına yol açmaktadır.

Türk Vergi Hukukunda mükellefin beyanı esas olmakla birlikte vergi dairesinin de mükellefin beyanının doğruluğunu araştırma yetkisi saklı bulunmaktadır. Vergi dairelerinde görevli olan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilat işleriyle uğraşan memurlar vergilendirme süreci olan verginin tarhından tahsiline kadarki süreçte vergi hatalarına rastlayabilmekte veya dosya üzerinden işlem yaparken vergi hatalarını tespit etmektedirler<sup>178</sup>.

### 2.7.2. Üst Memurların Yaptıkları İncelemeler ile Ortaya Çıkarılması

İdari teşkilat içinde yer alan kamu görevlileri arasında bir kademeleşme, başka bir deyişle ast-üst ilişkisi vardır. Buna hiyerarşi denir. Üstün ast üzerinde yönetme yetkisi vardır. Bu yetkinin bir sonucu olarak da üst ast üzerinde denetim yetkisine sahiptir. Bir kamu kuruluşunda üstün hangi makam olduğu kuruluşa ilgili mevzuatta belirtilir<sup>179</sup>.

Vergi idaresinde de, üst makamların, astlarının işlemlerini denetleme yetkileri mevcuttur. Vergi idaresinde üst makamlar, gelir idaresi başkanı ve başkanlık bürokratları, vergi dairesi başkanı ya da başkan yardımcısı, grup müdürleri, müdürler, şube müdürleri, vergi dairesi başkanlığı bulunmayan illerde, vergi dairesi müdürü ya da müdür yardımcısı, mal müdürü ve servis şefleridir.

---

<sup>177</sup> Tahir Erdem, **Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma**, Sirküler Rapor Serisi, Seri No: 2007-6, Ankara, TÜRMOB Yayınları, s.25.

<sup>178</sup> Biniş, s.49.

<sup>179</sup> Şeref Gözübüyük, **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000, s. 253.

Bunlar yükümlü ya da sorumlu ile ilgili herhangi bir belgeyi paraf veya imza ederken ya da mükellef dosyasını incelerken hatayı görebilecekleri gibi <sup>180</sup> hiyerarşik denetim yetkileri çerçevesinde yapacakları denetimlerde de bu hataları bulabilirler.

### **2.7.3. Teftiş Sırasında Hataların Ortaya Çıkarılması**

Vergi idaresinde, belirli aralıklarla bazı inceleme elemanlarınca, daire genel bir biçimde teftişe tabi tutulur, bu arada işlemlerin doğru olup olmadığı, mükellef dosyaları ve diğer kayıtlar taranmak suretiyle araştırılır <sup>181</sup>. İşte bu araştırma faaliyetleri sırasında da vergi hataları ortaya çıkarılabilir.

Vergi hataları kimi zaman maliye başmüfettişleri, maliye müfettişleri ve müfettiş yardımcıları tarafından yapılan teftişler sırasında saptanabilir. Maliye müfettişleri, teftiş, soruşturma, inceleme ve danışmanlık görevlerini yerine getirmektedir <sup>182</sup>.

### **2.7.4. Vergi İncelemesi ile Hataların Ortaya Çıkarılması**

Vergi incelemesi, mükellefin beyan ettiği ve ödediği verginin, defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması amacıyla yapılan incelemedir <sup>183</sup>.

VUK.'un 135. maddesine göre, vergi incelemesi, hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, vergi dairesi başkanları, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Ayrıca, maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, gelir idaresi başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.

---

<sup>180</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, 9. Baskı, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005, s.124

<sup>181</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, 2005, s.124.

<sup>182</sup> Biniş, s. 49.

<sup>183</sup> Cemal Çakıcı, **Ansiklopedik Muhasebe Terimleri Sözlüğü**, Beta Basım A.S., Nr. 1291, İstanbul, 2002.

İncelemeyi yürüten görevli, inceleme sonuçlarını bir inceleme raporunda belirtir. İnceleme raporu delilli ve gerekçeli olmalıdır. Bu rapor, vergi dairesine gönderilir, vergi dairesi de bu rapordaki esaslara göre vergi tarh ve ceza kesme işlemlerini yapar. Vergi dairesi inceleme raporundaki sonuçlarla bağlıdır ve bu konuda takdir ve değerlendirme yetkisine sahip değildir<sup>184</sup>. Dolayısıyla, vergi inceleme raporlarında bulunabilecek vergi hatalarını düzeltme konusunda yetkisi olmasa da, vergi dairesince bu hatalar ortaya çıkarılabilir.

#### **2.7.5. Mükellefin Müracaatı ile Hataların Ortaya Çıkarılması**

Mükelleflerin vergi kanunlarını tam olarak yorumlayamamaları, bilgi eksiklikleri veya vergi kanunlarında sıklıkla yapılan değişiklikleri takip edememeleri gibi nedenlerle mükellefler vergi matrahlarını doğru olarak tespit edemeyebilir. Bunun tam tersine kimi zaman vergi dairelerince mükellefiyette hata, mükellefin şahsında hata gibi vergilendirme hataları yapılabilir. Bu gibi durumlarda mükellef vergi hatalarının düzeltilmesi talebiyle vergi dairelerine başvurarak idari işlemin düzeltilmesini talep edebilir<sup>185</sup>.

### **2.8. VERGİ HATALARINDA DÜZELTME, DÜZELTMENİN KAPSAMI VE ÖZELLİKLİ BAZI DURUMLAR**

Düzeltilme, kelime anlamı itibariyle, bozukluğu giderme, yanlışlığı giderme, yoluna sokma anlamlarını taşımaktadır<sup>186</sup>.

Vergi hukukundaki anlamı ile düzeltme; vergi hatalarının yargı mercilerine gidilmeksizin, hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik idari bir işlem<sup>187</sup> veya genel bir ifadeyle vergi uyuşmazlıklarının yargı yoluna başvurmaksızın idari aşamada çözümünü sağlayan ve hem vergi borcunun hem de vergi cezasının

<sup>184</sup> Yusuf Karakoç, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, Nr.77, İzmir, 1997.ss.194-195.

<sup>185</sup> Biniş, s. 51.

<sup>186</sup> D.Mehmet Doğan, **Büyük Türkçe Sözlük**, İz Yayıncılık, İstanbul, 1996, s.315.

<sup>187</sup> Altar Ömer Arpacı, “Vergi Hatasını Düzeltme”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**, 2010, ss. 25-31.

kısmen veya tamamen ortadan kaldırılmasını sağlayan bir yol<sup>188</sup> olarak ifade edilmektedir.

Düzeltilme bir idari işlemdir ve idari işlemler için geçerli olan bütün esaslar düzeltme işlemi için de geçerlidir.

Hukuki uyumsuzluklar ile vergi hataları kavramı kimi zaman birbirlerinin yerine kullanılıyor olsa da hukuki uyumsuzluklar, vergilendirmenin özüne ve ruhuna ilişkin açık olmayan noktalardan, bu olayların karmaşık niteliğinden ve yorum farklılıkları, değerlendirme ayrılıkları ile kanun hükümlerinin yorumlanmasındaki tartışmalardan ortaya çıkan uyumsuzluktur<sup>189</sup>.

Düzeltilme yolu ile ıslahı istenen vergi, tahakkuk fişi ve ihbarname ile tarh ve tahakkuk ettirilmiştir.

VUK'un 378. maddesine göre; tahakkukun mükellefin beyanına göre yapılmış olması, varsa, hatanın düzeltilmesine engel değildir.

Vergi yargısıyla görevli organların kararları üzerine yapılacak tarhiyatlarda da vergi hataları yapılması söz konusu olabilir. Ancak bu organlar kararlarında, vergi hatalarını dikkate almış veya almamış olabilirler. Kararlarda dikkate alınmamış olmak koşuluyla söz konusu hatalar hakkında da düzeltme talebinde bulunulabileceği kuşkusuzdur. Söz konusu hataların, vergi yargısıyla görevli organların kararlarında dikkate alınmış olması durumunda ise hatanın düzeltme yoluyla ıslahı mümkün değildir. İhbarname esasında tarh edilen vergiler, tahakkuk yahut ödemededen önce aşağıdaki safhalardan geçmiş olabilir<sup>190</sup>.

### 2.8.1.Davasız Ödeme

Yapılan tarhiyata karşı dava açılmazsa, vergi, dava açma süresinin geçmesi ile ödenecek aşamaya gelir. Bu durumda, tarhiyat idari veya yargısal planda herhangi

---

<sup>188</sup> Tosuner ve Arıkan, Türk Vergi Yargısı, s. 88

<sup>189</sup> N. Perçin, "Vergi Hatası ve Vergi Uyumsuzluğu Farkı Vergi Hatalarında Düzeltilme ve Reddiyat", **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı:79, 2007, ss.155-158.

<sup>190</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, 2010, s. 126.

bir organın tasarrufuna, ayrıca konu olmamıştır. Vergi hataları normal şekilde düzeltilir <sup>191</sup>.

### **2.8.2.Ceza İndiriminden Yararlanarak Ödeme**

VUK'un 376. maddesinde öngörülen ceza indirimi ile ödeme, vergi idaresi ve mükellef arasında, koşulları kanunen kabul edilmiş bir anlaşma şeklindedir. Yapılan tarhiyata mükellef rızasını beyan etmiştir. Buna rağmen, ceza indiriminden yararlanılarak ödenen vergi ve cezalarda hata bulunması durumunda, gerekli düzeltme yapılır <sup>192</sup>.

### **2.8.3.Uzlaşma Konusu Olan Tarhiyatlarda Vergi Hatası**

VUK'un uzlaşma ile ilgili ek 6. maddesinde, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu, uzlaşılan ve tutanakla tespit edilen hususlar hakkında, hiçbir mercie (Danıştay dahil) dava açılmayacağı hükme bağlanmıştır <sup>193</sup>. Ancak Maliye Bakanlığı; *“vergi hatası kapsamında yer alan tarhiyatların uzlaşmaya konu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve hatalı durumun uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, bu hataların düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi mümkündür.”*<sup>194</sup> şeklinde görüş vermiştir.

### **2.8.4.Vergi Mahkemeleri, Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay Kararlarının Uygulanmasında Hata Yapılması**

Vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştay'ın kararları üzerine gerçekleştirilen işlemlerde bu yargı organlarının kararlarını aşacak şekilde hata

---

<sup>191</sup> Tosuner ve Arıkan (Türk Vergi Yargısı), s. 99.

<sup>192</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, (2010) s.127.

<sup>193</sup> Özbacı, (2006) s.412.

<sup>194</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “20.04.2005 tarih ve B.07. 0. GEL.0/40/4001-115/17574 Sayılı Maliye Bakanlığı Özelgesi” [www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html), (Erişim Tarihi: 01.02.2013)

bulunması durumunda, kararlar kesinleşmiş de olsa normal şekilde düzeltme yapılabilir.

Ancak bu şekilde düzeltmenin yapılabilmesi için, VUK'un 125. maddesine göre, anılan yargı organları tarafından bir karar verilmemiş olması gerekir<sup>195</sup>.

### **2.8.5.Ödeme Emirlerine Karşı Açılan Davaların Vergi Mahkemeleri veya Danıştayca Reddi**

Ödeme emirlerine karşı mükellef tarafından açılan davanın vergi mahkemeleri veya Danıştayca reddedilmesi, varsa tarhiyattaki hata hakkında karar verilmiş olduğunu ifade etmez. Bu nedenle ödeme emrine karşı açılan davanın reddine rağmen, varsa, tarhiyattaki hatanın düzeltilmesi icap eder. Bunun yanı sıra, tarhiyata karşı açılan davada vergi hatası ileri sürülmekle birlikte, dava süreden reddedilmişse, vergi hatası için hataların düzeltilmesi yoluna gidilebilecektir<sup>196</sup>.

### **2.8.6.Vergi Mahkemeleri veya Danıştay Kararlarında Hata Bulunması**

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

Vergi mahkemeleri veya Danıştay kararlarındaki hatalar vergi idaresi tarafından düzeltilemez. İYUK'un 29. ve 30. maddelerine göre, bunun gibi hallerde mahkemelerden veya Danıştay'dan kararın, düzeltilmesinin istenmesi icap eder<sup>197</sup>.

---

<sup>195</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, 2010, s.127.

<sup>196</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 27.11.1992 Tarih ve E. 92/00250, K. 92/00449 Sayılı Kararı, **Danıştay Dergisi**, Sayı:87, Ankara 1993, s.131.

<sup>197</sup> Tosuner ve Arıkan, Türk Vergi Yargısı, s. 100.

### **2.8.7.Vergi Cezalarında Düzeltme**

Vergi cezalarında yapılan hatalar, VUK'un 375. maddesinin vergi hatalarına ilişkin hükümleri çerçevesinde düzeltilir.

## **2.9.VERGİ HATALARINI DÜZELTME YOLLARI**

Vergi ve vergi cezaları ile ilgili işlemlerde ortaya çıkan hatalar iki yolla düzeltilebilmektedir. Bunlardan ilki vergi dairesince re'sen yapılan düzeltmedir. Bu yolda idare, bir düzeltme fişi ile hatalı işlemi düzeltmekte ve bunu mükellefe tebliğ etmektedir. Diğer bir düzeltme yolu ise, mükellefin başvurusu üzerine yapılan ve mükellefin matrahı hatalı olarak eksik/fazla bildirmesi durumunda ek beyanda bulunarak düzeltme isteminde bulunmasıdır.

### **2.9.1. Re'sen Düzeltme**

VUK'un 121. madde hükmüne göre, idare tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının bulunması halinde, düzeltmeyi re'sen yapar. Re'sen yapılacak düzeltme, mükellefin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilir.

Re'sen düzeltme işleminin mükellefin lehine olması durumunda, yeni bir vergi tarhiyatı söz konusu olmayacağından, mükellefe düzeltme fişinin bir örneği tebliğ edilir. Hatalı tarhiyatın dayanağı olan tahakkuk fişi veya ihbarname, düzeltilen tutar dışında kalan kısım için geçerliliğini korur. Mükellefin lehine yapılan düzeltme sonucu, mükellefin geri alacağı bir paranın bulunması durumunda, mükellefin, kendisine düzeltme fişinin tebliğ edildiği tarihten itibaren bir yıl içinde ilgili vergi dairesine başvuruda bulunması gerekir. Aksi durumda, parayı geri alma hakkı kaybolur<sup>198</sup>.

Düzeltilen mükellef aleyhine yapılmışsa, ilave verginin ihbarname ile mükellef tebliği zorunludur. Düzeltme konusu tarhiyatın daha önce tahakkuk fişi

---

<sup>198</sup> Şükrü Kızılot ve Zühal Kızılot, 2010, s. 128.



veya ihbarname ile yapılmış olması sonucu değiştirmez. Örneğin; mükellef 1987 takvim yılı gelir vergisi beyannamesinde 3 milyar lira matrah beyan etmiştir. Matrahın tamamı ticari kazançtır. Servis teftişinde, 3 milyar liraya ait verginin 25 milyon lira eksik hesaplandığı tespit edilmiştir.

Bu durumda;

- Başlangıçta hata yapılmamış olsaydı 25 milyon liralık vergi tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilecekti. Yani hata, tahakkuk fişinde yapılmıştır. Buna rağmen, 25 milyon lira vergi, mükellefe ihbarname ile tebliğ edilecektir.

- VUK'un 121. maddesine göre, mükellefin bu düzeltmeye karşı dava açma hakkı mahfuzdur. Dava açılmadığı takdirde, tebliğ tarihinden itibaren bir ay sonra tahakkuk edecek, ödeme vadesi ise, tahakkuktan itibaren birinci ayın sonunda dolacaktır <sup>199</sup>.

### 2.9.2. Başvuru Üzerine Düzeltme

Başvuru üzerine düzeltmede yükümlü vergi dairesinden hatanın düzeltilmesi talebinde bulunur. Yükümlü işlemi tesis eden idareye başvurduğunda, idari denetim mekanizması da islemeye başlayacaktır <sup>200</sup>. Bu başvuru, idari denetim türlerinden istitaf yani aynı mercie başvuru yoluna tekabül etmektedir <sup>201</sup>.

Düzeltilme istenecek vergi dairesi, bünyesinde hata bulunan vergilendirme işlemini tesis eden vergi dairesidir. Düzeltme talebi ile başvurulan ilgili vergi dairesi kendi görüşünü de ekleyerek, bu talebi düzeltme merciine iletmektedir. Düzeltme merciine ulaştırılan hatanın düzeltilmesine ilişkin talep, uygun görüldüğü takdirde, bu durum düzeltmeyi talep eden mükellefe yazı ile tebliğ edilmektedir Başvurunun vergi idaresince kabul edilmesi durumunda, hatalı işlem düzeltilerek uyumazlık ortadan kaldırılır <sup>202</sup>.

VUK.'da, "mükelleflerin" vergi hatalarının düzeltilmesini isteyebilecekleri belirtilmektedir. Vergi sorumlularının düzeltme talepleri kabul edilmemektedir.

---

<sup>199</sup> Özbacı, 2006, ss. 403-404.

<sup>200</sup> Karakoç, 2007, s.81.

<sup>201</sup> Öncel ve diğerleri, 2006, s.182.

<sup>202</sup> Karakoç, 2007, s.81

Danıştay içtihatları da, hataen fazla ödenmiş verginin sorumlunun mal varlığında bir azalmaya yol açmadığı gerekçesiyle bu yönde idi <sup>203</sup>. Maliye Bakanlığı'nın görüşü de düzeltmeye konu olan hatalı vergilendirmede sorumluların kendilerinden fazla vergi istenen ya da alınan kişi olmadıklarından düzeltme başvurusu yapma yetkilerinin bulunmadığı yönündedir <sup>204</sup>.

Ancak, hatanın kimin aleyhine yapıldığına bağlı olarak, sorumluların da düzeltme talebinde bulunabilecekleri kabul edilmelidir. Mesela, tevkifat doğru yapılmakla beraber ödeme aşamasında bir hata yapılmış ise, mükellefin değil sorumlunun mal varlığında haksız azalma olacağından, sorumlu tarafından düzeltme talep edilmelidir <sup>205</sup>.

Son yıllardaki Danıştay kararlarında, sorumlunun düzeltme istemek yetkisine sahip olduğu kabul edilmeye başlanmıştır. Danıştay sistematik yorumla, düzeltme isteyebilecekler arasına vergi sorumlularını da dahil etmektedir. Yüksek Mahkemeye göre, VUK.'un 8. maddesinde, Kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularına da şamil olduğu belirtildiğinden vergi sorumlusu sıfatıyla sehven fazla yatırılan bir vergi için sorumlu tarafından düzeltme başvurusu yapabileceği sonucuna varılmaktadır <sup>206</sup>.

VUK.'da başvuru için herhangi bir süre sınırlaması öngörülmemiş ise de, başvuru üzerine, ancak düzeltme zamanaşımı süresi içinde düzeltme yapılabilir. Mükellef dava açma süresi içinde düzeltme talebinde bulunabileceği gibi düzeltme zamanaşımı süresinde olmak şartıyla da dava açma süresi geçtikten sonra da vergi hatalarının düzeltilmesi talebinde bulunabilir.

Aynı zamanda, yapılan düzeltme başvurusunun geri alınabilmesi olanaklıdır. Çünkü, vergi kanunlarımızda yer alan hükümler açısından bunu engelleyen yasal bir düzenleme mevcut değildir <sup>207</sup>.

---

<sup>203</sup> Özbalcı 14. Baskı, . s..405.

<sup>204</sup> Ürel, s.256.

<sup>205</sup> Mehmet Ali Özyer, **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 3. Baskı, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2004, s.201.

<sup>206</sup> Danıştay Kararlar, "Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 11.04.1997 Tarih ve E. 1995/194, K. 1997/188 Sayılı Kararı", www.alomaliye.com/danistay\_kararlari, (Erişim Tarihi: 02.03.2013).

<sup>207</sup> Mehmet Ezhan Doğrusöz, **Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme**, Basılmamış Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü , İstanbul, 1999, s.75.

## 2.10. DÜZELTMEDE YÖNTEM, YETKİ VE SÜRE

VUK.'un 122. maddesinde, düzeltme başvurusunun yazılı olması gerektiği belirtilmektedir. Ancak; madde de, istek yazısının şekil ve içeriği hakkında bir açıklama getirilmemiştir. Bir dilekçeden başka bir şey olmayan istek yazısında, uygulamada, düzeltilmesi istenilen vergi veya cezanın türü, miktarı, dönemi, mükellef hesap numarası, hatanın yapıldığı vesika ve hata hakkında bilgi ve açıklamalara yer verilmektedir. Dilekçede, ileri sürülen hata, açık ve öz biçimde ortaya konularak, yasal dayanakları gösterilmelidir<sup>208</sup>.

Düzeltilme dilekçesinin, düzeltmeyi yapacak olan vergi dairesinin, ilgili servisine verilmesi mümkün olduğu gibi, taahhütlü olarak posta ile gönderilmesi de mümkündür. Dilekçedeki şekil noksanlığı düzeltme talebini geçersiz kılmaz<sup>209</sup>.

VUK.'un 120. maddesinin 3. fıkrasına göre, nakden veya mahsuben tahsil edilen ancak fazla veya yersiz olarak tahsil edildiği anlaşılan vergilerde ve kanunları gereğince mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esaslar Maliye Bakanlığı'nca belirlenir. Maliye Bakanlığı'nca, sadece KDV.'ye ilişkin olarak, fazla ve yersiz ödenen vergilerin indirim hakkına sahip olanlara iadesi konusunda, 91 Seri No.lu KDV Genel Tebliği ile böyle bir belirleme yapılmıştır. Düzeltme istemini içeren dilekçeye, Maliye Bakanlığı'nca belirlenmiş olan belgelerin de eklenmesi gerekmektedir. Uygulamada, düzeltme talebi mükellef lehine bir değişiklik getirecekse, vergi dairesince doğrudan inceleme talep edilebilmektedir<sup>210</sup>.

Vergi hatasının düzeltilmesine, hatalı vergiyi tarh eden, cezayı kesen vergi dairesi müdürü tarafından, ilgili servisin görüşü alınmak suretiyle karar verilmektedir.

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Gelir İdaresi yeniden yapılandırılmış, Maliye Gelirler Genel Müdürlüğü yerine, Maliye Bakanlığına bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş, Başkanlığın

<sup>208</sup> Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s.233.

<sup>209</sup> Özbalcı, 2006, s.407.

<sup>210</sup> Özyer, s.201.

taşra teşkilatının da, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde de vergi dairesi başkanlıklarının görev ve yetkilerini haiz vergi dairesi müdürlüklerinden oluşması öngörülmüştür.

Anılan Kanunun 27. maddesinde de, Gelir İdaresi Başkanının ve her kademedeki Başkanlık yöneticisinin, sınırları açıkça belirtilmek ve yazılı olmak şartıyla yetkilerinin bir kısmını astına devredebileceğinin öngörülmüş bulunması karşısında; düzeltme yapmaya yetkili görevlinin belirlenmesinde, söz konusu teşkilatlanmanın ve bu teşkilatlanmaya göre yapılacak yetki devirlerinin göz önünde bulundurulması gerekmektedir <sup>211</sup>.

Nitekim, vergileri toplamakla görevli Gelir İdaresinin yapısındaki bu değişiklik nedeniyle, VUK.'un 120. maddesine eklenen 4. fıkra ile, *“Bu Kanunun 4 üncü maddesinde yazılı vergi dairesinin görev ve yetkilerini haiz olarak faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında düzeltme yetkisi vergi dairesi başkanına ait olup, başkan bu yetkisini ilgili grup müdürlerine ve/veya müdürlere devredebilir”* kuralı getirilmiştir.

VUK.'un 123. maddesine göre, vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi mütalaasını da ilave ederek, düzeltme merciine, yani vergi dairesi başkanı ya da müdürüne gönderir, düzeltme mercii, talebi yerinde gördüğü takdirde, düzeltmenin yapılmasını emreder, yerinde görmediği takdirde, keyfiyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ olunur.

Müdürün ya da başkanın düzeltme fişini imzalamaması durumunda düzeltme işlemi yerinde görülmemiş olmaktadır <sup>212</sup>.

Stopaj suretiyle vergi ödeyenler, düzeltmeyi, kesilen verginin sorumlu tarafından yatırıldığı vergi dairesinden isterler <sup>213</sup>. Vergi dairesi müdürü veya başkanı dışındaki, Maliye Bakanlığı ya da Gelir İdaresi Başkanlığı görevlilerinin, örneğin Defterdarın düzeltme yetkisi yoktur <sup>214</sup>. Böyle bir durumda düzeltme işlemi, yetki tecavüzü nedeni ile sakat olacaktır.

---

<sup>211</sup> Candan, 2006, s.239.

<sup>212</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, 2010, s. 128.

<sup>213</sup> Özbacı, 2006, s. 407.

<sup>214</sup> Özyer, s.199.

Ancak, düzeltme yapmaya yetkili makam, düzeltme talebinin gerekçesini ve ilgili birimin görüşünü yeterli bulmazsa, üst makamların olayla ilgili görüşlerini almak ve gerekiyorsa inceleme yaptırmak yoluna da gidebilir. Düzeltme işlemi belli bir şekilde bağlanmıştır. Düzeltme, ancak, düzeltme fişine dayanılarak yapılmaktadır<sup>215</sup>. Düzeltme işleminin yapılması, tarh ya da tahakkuk kayıtlarından olması durumuna göre özellik taşır. Tarh kayıtlarından yapılan düzeltmelerde gerekli düzeltme işlemi yapıldıktan sonra, düzeltme fişinin bir örneğinin mükellefe gönderilmesiyle yetinilir. Tahakkuk kayıtlarından yapılan düzeltmelerde ise, mükelleften haksız yere vergi alınmışsa fazla vergi mükellefe red ve iade olunur<sup>216</sup>.

Hatanın, yükümlüden fazla vergi veya ceza muhatabından fazla ceza alınması sonucunu doğurması halinde, fazla vergi veya ceza, düzeltme fişine dayanılarak terkin edilmektedir. Vergi veya cezanın tahsil edilmiş olması halinde, düzeltme fişinin bir nüshasının kendisine tebliği tarihinden itibaren bir yıl içinde başvurusu üzerine, fazla tahsil edilen para sahibine geri verilmektedir. Mükellefin düzeltme fişinin kendisine tebliğinden itibaren, bir yıl içinde, ilgili saymanlığa başvurusu gerekir. Bu sürede müracaat etmediği takdirde hakkı düşer. Bu süre hak düşürücü süredir. Bu itibarla, hatalı olarak fazla alınmış olan vergi veya cezanın bu süre sona erdikten sonra iade edilmesi mümkün değildir<sup>217</sup>.

Süre hesabı genel hükümlere göre yapılır. Mükellefe tebliğ edilecek düzeltme fişinde, reddedilecek miktarın, müracaat edilecek saymanlığın ve müracaat süresinin belirtilmiş bulunması şarttır. Bu açıklamaları içermeyen düzeltme fişi, mükellefe ya da ceza muhatabına tebliğ edilmiş olsa dahi, verginin ve cezanın iadesi için öngörülen bir yıllık hak düşürücü süre işlemez<sup>218</sup>.

Düzeltilme talebinin zamanaşımı süresi içerisinde yapılıp yapılmadığı oldukça önemlidir. VUK'un 126. maddesinde; “ 114. <sup>219</sup>maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilmez.” şeklinde bir hüküm bulunmaktadır.

<sup>215</sup> Karakoç, 2007, s.87.

<sup>216</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, 2005, s.129.

<sup>217</sup> Karakoç, 2007, s.87.

<sup>218</sup> Candan, 2006, s..239.

<sup>219</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesine göre; “Vergi alacağıın doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar.”

Vergi alacağıının doğduğu takvim yılını izleyen yılın başından başlayarak beş yıllık zamanaşımı süresi içinde vergi hataları ve ceza hataları için düzeltme talebinde bulunabilir<sup>220</sup>.

Düzeltilme zamanaşımı süresinin başlangıç ve bitişi, tarh ve ceza kesme zamanaşımındaki süreler ile aynıdır. Ancak Danıştay'ın düzeltme zamanaşımı süresini, mükellefin idareye müracaatta bulunduğu ve hatalı tarhiyatın yapıldığı tarihten başlatılan kararları da bulunmaktadır<sup>221</sup>.

VUK'un 126. maddesinde belirtildiği üzere normal zamanaşımı süresine bazı durumlarda ek olarak bir yıllık süre verilebilir. Bu bir yıllık süre;

- Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı,
- İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde ödeme emri tebliğ edildiği,
- İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde ve 6183 AATUHK'na göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak hesaplanır. Ek sürenin uygulanabilmesi için hatalı verginin mutlaka normal zamanaşımı süresi içinde ilgisine tebliğ edilmesi gereklidir<sup>222</sup>.

Başvuru üzerine, düzeltme yapma yetkisinin, başvuru tarihinden itibaren hangi süre içerisinde kullanılması gerektiğine ilişkin VUK'da bir açıklık yoktur. Bu nedenle, düzeltme yapmaya yetkili idari makamın, düzeltme başvurusuna, İYUK.'un 10. ve 11. maddelerinde, idari başvurular üzerine idari makamların veya üst makamların cevap vermesi gereken azami süre olarak belirlenen altmış günlük süre içinde cevap vermesi, herhangi bir cevap vermezse aynı sürenin bitiminde, olumsuz cevap vermiş sayılması gerekmektedir<sup>223</sup>. Bu durumda şikayet yoluyla Maliye Bakanlığı'na başvurabilir ya da cevap alamadığı 60 günlük sürenin sonunda, bu sürenin sona erme tarihinden itibaren kalan dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açabilir.

<sup>220</sup> Cevat Koç, "Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:107, 1990, ss. 60-65.

<sup>221</sup> Turgut Candan, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara, 2001, s. 213.

<sup>222</sup> Biniş, s.59.

<sup>223</sup> Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku**, 17. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006, s.180.

Vergi davası açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvuruları yönünden unutulmaması gereken bir nokta vardır ki VUK.'un 125. maddesine göre, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir. Şu kadar ki; düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır.

### **2.10.1.Dava Açma Süresi İçinde Yapılan Düzeltme Talebi**

İYUK.'un 7. maddesine göre, vergi davası açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde otuz gündür.

Vergilendirme işlemlerinde vergi hatası bulunduğunu ileri süren vergi mükellefi ya da sorumlusunca, bu otuz günlük süre içinde doğrudan vergi davası açılabileceği gibi düzeltme yoluna da başvurulabilir.

Dava açma süresi içinde düzeltme talebine konu olan vergi hatası, ikmalen, re'sen ve benzeri şekilde yapılmış ilave tarhiyatta söz konusudur. Bu takdirde, mükellef dilerse, düzeltme istemeden doğrudan yargı yoluna başvurabilecektir. Yani, düzeltme isteminin reddi şeklinde tesisi edilen idari işlem den önce de, ilave tarhiyat şeklinde dava konusu olacak idari bir işlem mevcuttur. Dolayısı ile mükellefin bu durumlarda, düzeltme isteyip, bunun reddi üzerine yargı yoluna gitmesi tamamen kendi arzusuna bağlıdır. Dilerse, bu yola gitmeden, doğrudan ilave tarhiyata karşı davasını açabilecektir.

Dava açma süresi içinde düzeltme talebine konu olacak vergi hatasının beyan üzerine tarh edilen vergide yapılmış olması halinde durum bir yönü ile farklıdır. Özellikle, beyan üzerine tarh edilen vergiye karşı düzeltme istemeden doğrudan dava açılıp açılmayacağı ile ilgilidir. VUK'un 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 değerlendirilişinde Danıştay daireleri arasında görüş birliğı olmadığı anlaşılmaktadır. Danıştay Dairelerinden birinin vermiş olduğı karara göre, beyan üzerinden tarh olunan vergideki hata dolayısı ile doğrudan dava yoluna başvurulabileceğini kabul etmiş<sup>224</sup>, diğeri bir Danıştay kararında ise, beyannameye ihtirazi kayıt konmadıkça, beyan olunan matrah üzerinden salınan vergideki hataya karşı, vergi dairesinden düzeltme istemeden dava açılmayacağı<sup>225</sup> şeklinde karar verilmiştir<sup>226</sup>.

İYUK.'un 11 maddesine göre, ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebileceğı, bu başvurmanın, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durduracağı, altmış gün içinde bir cevap verilmezse isteğın reddedilmiş sayılacağı, isteğın reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması halinde dava açma süresinin yeniden işlemeye başlayacağı ve başvurma tarihine kadar geçmiş sürenin de hesaba katılacağı kuralı yer almaktadır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi talebinin reddedilmesinden sonra dava yoluna gidilmesinde İYUK'un 10. ve 11. maddelerinden hangisinin uygulanacağı konusunda farklı görüşler bulunmaktadır. İYUK'un 10. ve 11. maddelerindeki hükümler incelendiğinde 11. maddenin uygulanmasının daha uygun olduğu görülmektedir. İYUK'un 10. maddesinin uygulanmasının ön koşulu olarak önceden ilgili hakkında aynı konuda bir işlem tesisi edilmesi gerekmektedir. Oysaki vergi hataları için bu durumun geçerli olduğu söylenemez, vergi hatalarında öncelikle bir vergi işleminin bulunması gerekmektedir.

Bu açıklamalara göre, süreç şu şekilde özetlenebilir: İYUK'un 11. maddesine göre, mükellef, vergilendirme işleminin tebliğ tarihini takip eden günden itibaren işlemeye başlayan otuz günlük dava açma süresi içinde vergi dairesine düzeltme talebiyle başvurabilir. Vergi dairesinin altmış günlük süre içinde cevap vermemesi ya da düzeltme talebini reddetmesi üzerine, altmış günlük sürenin dolduğı ya da ret

<sup>224</sup> Danıştay Kararlar, "Danıştay 13'üncü Dairesi'nin 13.06.1977 Tarih ve E. 1977/1282, K. 1977/1915 Sayılı Kararı", www.alomaliye.com/danistay\_kararlari, (Erişim Tarihi: 01.02.2013).

<sup>225</sup> Danıştay Kararlar, "Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 25.02.1987 Tarih ve Esas.1986/1892, Karar 1987/567 Sayılı Kararı", www.alomaliye.com/danistay\_kararlari, (Erişim Tarihi: 01.02.2013).

<sup>226</sup> Özbacı, 2006g, ss. 408-409.



cevabının tebliğ edildiği tarihten başlayarak, daha önce işlemeye başlamış ve durmuş bulunan otuz günlük vergi mahkemesinde dava açma süresi, kaldığı yerden işlemeye devam eder. Yükümlü geri kalan süre içinde, vergi mahkemesinde dava açabilir.

Dava açma süresi içinde düzeltme yoluna başvurulmakla birlikte, aynı süre içinde vergi mahkemesinde dava açılmışsa ve düzeltme talebi, dava sonuçlanmadan, talepte bulunanın isteği yönünde kabul edilmişse, vergi mahkemesinde açılan davanın konusu kalmayacağından karar verilmesine yer olmadığına karar verilerek dosya işleminden kaldırılmalıdır <sup>227</sup> .

Vergi hatalarının düzeltilmesi talebinde bulunan mükellefin başvurusunun kabul edilmesi halinde mevcut vergi hatası da çözülmüş olacaktır. Vergi Dairesine yapılan düzeltme talebinin reddi durumunda ise mükellef ya Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluyla ya da yargı yoluna başvurarak hatanın giderilmesini talep edecektir.

### **2.10.2.Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme Talebi**

Dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine yapılan başvurular VUK'un 124. maddesi kapsamında incelenmektedir. VUK'un 124. maddesinde, “ *vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na müracaat edebilirler. Bu madde gereğince il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığı'na müracaat edilir.*” hükmüne yer verilmiştir.

VUK'un 124. maddesinde vergi hatası olduğu gerekçesiyle düzeltme talebinde bulunan ancak sarahaten veya zımnen ret cevabı alan ve dava açma süresi içinde dava açma yoluna gitmeyerek dava açma hakkını kaybeden mükelleflere Maliye Bakanlığı'na şikayet yoluyla başvuru imkanı sağlanmıştır <sup>228</sup> . Ancak Maliye Bakanlığı bu yetkisini 2005 yılında yürürlüğe giren 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı'nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun ile Gelir İdaresi Başkanlığı'na

<sup>227</sup> Karakoç, **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.111

<sup>228</sup> Mehmet Tahir Ufuk, “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı:104, 2001, ss.106-111.

bırakmıştır. Bu nedenle mükellefler düzeltme talebine ilişkin şikayetlerini Maliye Bakanlığı adına Gelir İdaresi Başkanlığı'na yapacaklardır <sup>229</sup>.

Mükelleflerin şikayet yoluyla üst makamlara olan başvurusunun uygun görülmesi halinde Maliye Bakanlığı vergi dairesine bir yazı göndererek düzeltmenin yapılmasını isteyecektir <sup>230</sup>. Ancak mükellefin yaptığı şikayet başvurusunun reddedilmesi de mümkündür. Bu durumda Maliye Bakanlığı'nın şikayeti reddetmesi veya altmış günlük süre içinde cevap vermemesi veya kesin olmayan cevap vermesi halinde söz konusu mükellef için idari yollar tükenmiş olacaktır. Söz konusu durumda mükellef şikayet başvurusunun reddi veya reddedilmiş kabul edilmesinden itibaren dava açma süresi içinde konusuna göre Danıştay, İdare Mahkemeleri veya Vergi Mahkemelerinde dava açabilecektir. Ancak şikayet yoluna başvuran ve talebi reddedilen veya reddedilmiş sayılan mükellef için görevli mahkeme vergi mahkemeleridir. Altmış gün içerisinde cevap verilmemesi durumunda, istek reddedilmiş sayılarak altmış günlük sürenin bitim tarihinden itibaren vergi mahkemelerinde otuz günlük süre içinde vergi mahkemelerine başvuran mükellef, bu yargı organında da aleyhine karar çıkması halinde düzeltme red kararının kendisine tebliğinden itibaren altmış günlük süre içinde bu red kararına karşı Danıştay'da dava açabilecektir. Danıştay'da vergi mahkemesinin verdiği red kararını onaması halinde mükellef için hem idari hem de yargısal yollar tükenmiş olacaktır <sup>231</sup>.

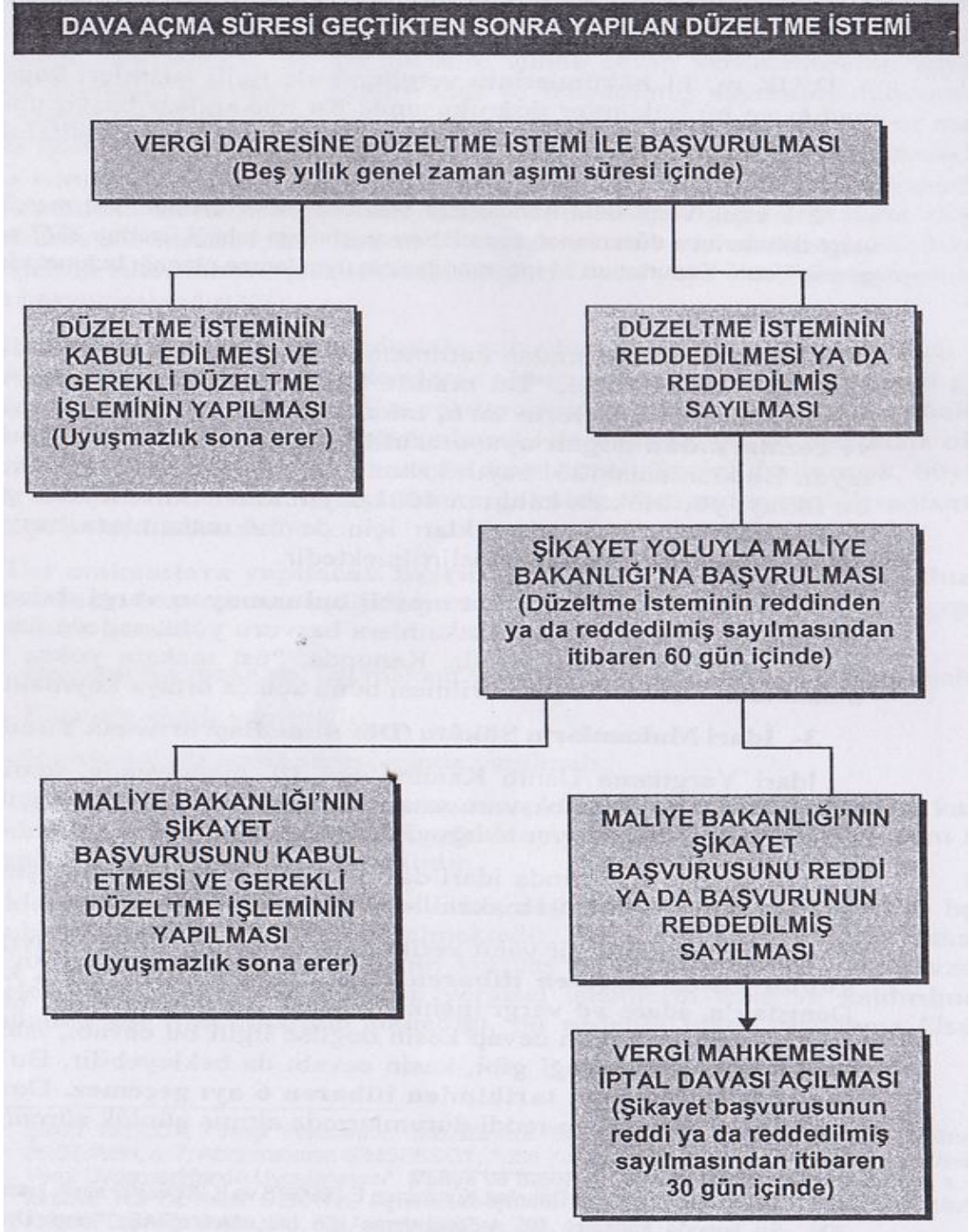
---

<sup>229</sup> Biniş, s. 65.

<sup>230</sup> Yerlikaya, 2004, s.166.

<sup>231</sup> Biniş, s.66

**Şekil 1 : Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Yapılan Düzeltme İstemi.**



Kaynak: Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, 2010, s.135

## 2.11. VERGİ HATASI VE UYUŞMAZLIK AYRIMI VE ÖNEMİ

Düzeltilme ve şikayet yoluyla iptal davası, olağan vergi davası açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme istemlerine özgü olarak düzenlenmiştir ve bu niteliği gereği söz konusu davada vergi uyuşmazlığının özüne ilişkin istemlerin dinlenmesi olanağı yoktur. Danıştay'ın yerleşik içtihatları doğrultusunda, söz konusu davanın sadece işlemde vergi hatası bulunan durumlara özgü bir dava olarak kabul edildiği söylenebilir. Bu durumun doğal bir sonucu olarak, olağan vergi davası açma süresi içinde dava açma hakkını kullanmayan mükellefin, düzeltme ve şikayet yolunu izleyerek uyuşmazlığın özünü, bir hukuki uyuşmazlık boyutuyla yargı önüne getirmesi olanaklı değildir.

Daha açık bir anlatımla, salınan vergi ve kesilen ceza nedeniyle, vergi mahkemesinde dava açma süresini kaçıran her mükellefin, düzeltme yoluna başvurmak suretiyle, vergi mahkemesinde dava açmaları mümkün değildir. Düzeltme yoluna başvurmak, sadece VUK'un 117. ve 118. maddelerinde sıralanan "hesap hataları" ve "vergilendirme hataları"nın bulunduğu durumlarda söz konusu olabilir.

Bu başvurunun reddi durumunda da, önce VUK'un madde 124'e göre "şikayet yolu ile" Maliye Bakanlığı'na düzeltme başvurusu, bunun da reddi durumunda "vergi mahkemesinde dava açma" yolunu izlemek mümkündür. Düzeltme ve şikayet yolunun izlenmesi sonucunda böyle bir istemle karşılaşan yargı yerleri, işlemde bir vergi hatası değil de hukuki uyuşmazlık olduğu kanısına vardıkları takdirde, açılan davayı esastan incelemeyi reddederek, davanın süresi içerisinde açılmadığı gerekçesiyle, İYUK'un 14/3 ve 15/1-a maddeleri gereğince, davayı süre aşımı yönünden ya da konu itibarıyla reddetme yolunu izlemektedir. Böylece mükellefin başvuru yolları da tükenmiş olmaktadır<sup>232</sup>.

Buna göre, yükümlüler vergi hatası ve hukuki uyuşmazlık kavramlarını iyi ayırt etmeli ve ileride herhangi bir hak kaybına uğramamaları açısından, işlemde bir

---

<sup>232</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhal Kızılot, (2010) s.147

hukuki uyuşmazlık olduğu kanısında iseler, düzeltme başvurusu yerine ya da başvurunun yanı sıra süresi içinde vergi davası açma yoluna gitmelidirler<sup>233</sup>.

## **2.12. VERGİ HATALARINDAN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLARIN DÜZELTME YOLUYLA İDARİ AŞAMADA ÇÖZÜMLENMESİNİN TARAFLAR AÇISINDAN SONUÇLARI**

### **2.12.1. Mükellef Açısından Sonuçları**

Vergi hatalarının düzeltme yolu ile çözümlenmesinin mükellef açısından sonuçlarını üç başlık altında ele alabiliriz. Bunlar;

#### **2.12.1.1.Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından**

Uyuşmazlığın düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi sonucu, mükellef üzerinde psikolojik yönden olumlu bir etki yaratmakta ve uyuşmazlığa konu vergi ve cezaya ilişkin huzursuzluk ortadan kalkmakta, uyuşmazlıkta sona ermektedir.

#### **2.12.1.2.Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından**

Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi, emek ve zaman kaybını önlemektedir. Uyuşmazlığın idari aşamada çözümlenmemesi nedeniyle vergi mahkemelerinde dava açılması, daha sonra da bölge idare 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 giderler de uyuşmazlığın maliyetini arttırıcı unsurlar olmaktadır.

---

<sup>233</sup> Öncel ve diğerleri, 14. Baskı, s.185.

Vergi uyuşmazlığının idari aşamada düzeltme yoluyla çözümlenmesi sonucu, mükellefler söz konusu giderleri de yapmaktan kurtulmaktadır<sup>234</sup>.

### **2.12.1.3.Gecikme Faizi Ödemekten Kurtulma Bakımından**

Vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıkların, düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesinin, mükellef açısından doğurduğu diğer bir sonuçta, gecikme faizinin ödenmemesi yönündedir.

Uyuşmazlığın düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi sonucu, mükellef bu faizi ödemekten kurtulmuş olmaktadır<sup>235</sup>.

### **2.12.2. Vergi İdareleri Açısından Sonuçları**

Vergi hatalarının düzeltme yolu ile çözümlenmesinin vergi dairesi açısından avantajları bulunmaktadır. Bunları üç grupta ele alabiliriz.

#### **2.12.2.1.Uyuşmazlığın Sona Ermesi Bakımından**

Uyuşmazlığın, düzeltme yoluyla idari aşamada çözümlenmesi sonucu, mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlık sona ermiş bulunmaktadır.

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

---

<sup>234</sup> Şükrü Kızılot, **Vergi Hatalarından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların, Düzeltme Yoluyla İdari Aşamada Çözümlenmesinin Taraflar Açısından Sonuçları**, Hürses, 1999, s. 7.

<sup>235</sup> Vedat D. Özgören, “Vergi Mükellefine, Açtığı Davayı Kazanmaması Halinde Müeyyide”, **Vergi Dünyası**, Sayı:41, 1985, s.18

### **2.12.2.2.İdarenin Mükellef Üzerinde Yarattığı Güven Bakımından**

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

İdarenin, ortaya çıkan hatayı, mükellefi yargı yoluna başvurmaya zorlamadan kendi bünyesi içerisinde, düzeltme yoluyla gidermesi mükelleflerin idareye güven duymasını ya da güvenin artmasını sağlayabilecektir.

### **2.12.2.3.Emek ve Zaman Kaybı ile Bazı Giderlerin Önlenmesi Bakımından**

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

Olayın idare açısından bir başka sonucu da davayla ilgili harçlar ve bazı giderlerin uyumsuzluğunun idari aşamada çözümlenmesi ile birlikte önlenmiş olmasıdır<sup>236</sup>.

---

<sup>236</sup> Şükrü Kızılot ve Zuhâl Kızılot, 2010, ss. 150-151.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA VERGİ HATALARINDAN KAYNAKLANAN UYUŞMAZLIKLAR, ÇÖZÜMÜNDE ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR, KONUYA İLİŞKİN VERİLEN ÖRNEK ÖZELGELER VE DANIŞTAY KARARLARI**

Bu bölümde, Türk Vergi Hukukunda vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıklar, çözümünde karşılaşılan sorunlar ele alınarak konuya ilişkin verilen örnek özgelere ve Danıştay kararlarına yer verilmiştir.

#### **3.1. VERGİ HATALARI VE DÜZELTME İLE İLGİLİ OLARAK UYGULAMADA ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ**

Günümüzde vergiler, devlet gelirleri içerisinde önemli bir paya sahiptir. Devlet, artan kamu harcamalarının finansmanı için yeterli vergiyi toplamaya çalışırken mükellefte daha az vergi ödemek istemekte bunun sonucunda da vergi uyuşmazlıkları meydana gelmektedir. Vergi uyuşmazlıkları adı verilen anlaşmazlıklar, vergileme aşamalarında ortaya çıkmakta ve idare ile mükellef arasında sorunlar meydana gelmektedir.

Vergi uyuşmazlıkları, vergi kanunlarının çok eski tarihli olması, dilinin ağır olması nedeniyle anlaşılmasının zor olması ve ekonomide yaşanan değişikliklere uyum sağlaması amacıyla vergi kanunlarında sık sık değişikliklerin yapılması, mükelleflerin daha az vergi ödemek amacıyla vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğilimleri nedeniyle ortaya çıkmaktadır. Vergi uyuşmazlığı türlerinden olan vergi hataları uygulamada en sık karşılaşılan sorunlardan biridir. Türk Vergi Hukukunda vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıklar, çözümünde ortaya çıkan sorunlar ve bunları çözmeye yönelik çözüm önerileri şunlardır;

Öncelikle amacımız bir sorunu çözmek değil o sorunun oluşmasını önlemek olmalıdır. Mükelleflerde, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin



önemini bilen toplum bireylerinin, vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmedeki isteklilik düzeyi olan vergi bilinci ile mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyi olan vergi ahlakının oluşturulması gerekmektedir. Vergi bilinci ve vergi ahlakına sahip mükelleflerden oluşan bir toplumda mükelleften kaynaklanan vergi hataları dolayısı ile de vergi kayıp ve kaçığı, kayıt dışı ekonomi olmaz. Kısacası vergiye gönüllü uyumu arttırmalıyız.

Vergi hatalarının nedenlerinden bir tanesi de bilgi eksikliğidir. Bu eksiklik mükelleften, muhasebeciden kaynaklanabileceği gibi vergi idaresi personelinin de kaynaklanabilir. Örneğin, bireylerin beyan ettikleri ve ödedikleri vergiler ile beyan etmeleri gereken miktar arasındaki bir farklılıktan kaynaklanan hesap hataları yapmaları gibi. Bu hatalar, geçmiş yıl zararlarını beyannamede göstermeden matrahtan indirmesinden kaynaklanabilmekte bazen de geçici vergi ödeyen basit usul mükellef dışındaki ticari kazanç sahipleri, serbest meslek kazancı sahipleri ve kurumlar vergisi mükelleflerinin yıl içerisinde ödemeleri gereken fakat ödemedikleri geçici vergileri yıllık gelir vergisi beyannamesi ile kurumlar vergisi beyannamesinden düşmelerinden kaynaklanabilmektedir. Bilindiği üzere, beyannameler elektronik ortamda verilmektedir. Dolayısı ile vergi dairesi personelinin sürekli beyannameleri kontrol etmesi mümkün değildir. Bu nedenle, vergi idaresi personelinin, mükelleflerin, muhasebecilerin dürüst, adaletli, vergi mevzuatına hakim, vergi kanunlarındaki değişiklikleri takip eden bilgili insanlar olması vergi hatalarının azalmasında büyük rol oynayacaktır.

Açık ve mutlak vergi hataları kolaylıkla saptanmakla birlikte her vergi hatasını aynı kolaylıkla belirlemek mümkün değildir. Bazı vergi hataları ancak yapılan vergi incelemeleri ile ortaya çıkarılabilmektedir. Denetim elemanlarımızın yetersiz olması nedeniyle çoğu zaman vergi hatalarının idarece tespiti yapılamamaktaydı. Fakat son zamanlarda inceleme eleman sayıları artmakta olup yapılan denetim ve inceleme sayıları artmaktadır.

Vergi idaresi personelinin iş yükünün fazla olması, her işe yeterli zaman ayıramaması, dikkatsizliği veya vergi mevzuatı hakkında yeterli bilgiye sahip olmaması nedeniyle vergi hataları ortaya çıkabilmektedir. Gelir İdaresi

Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatı dahil toplam 39.556 personeli mevcuttur ki bunun 16.074 Gelir Uzmanı, 3.615 Gelir Uzman Yardımcısı<sup>237</sup> olmakla birlikte yine de personel sayısı yetersizdir. Özellikle uzman kadrosunun artırılması gerekmektedir.

Vergi kanunlarının eski tarihli olduğu için dili ağır ve anlaşılması da oldukça zordur. Ekonomik gelişmelere uyum sağlaması amacıyla vergi kanunlarında sık sık değişiklikler yapılmaktadır. Bu değişikliklerin takip edilmemesinden kaynaklanan vergi hataları olabildiği gibi bazı mükelleflerin kanun boşluklarını bularak vergilerini azaltmaya veya ortadan kaldırmaya çalışmalarından kaynaklanan vergi hataları da olabilmektedir. Vergi kanunları, günümüzün piyasa koşullarına göre tekrar yazılmalıdır. Bu doğrultuda çalışmalar yapılmaktadır.

Ülkemizde genel bir idari usul yasasının bulunmaması nedeniyle idari uyuşmazlıkların idari aşamada çözümüne yönelik genel bir uygulamadan söz etmek mümkün değildir. Bununla beraber her ne kadar kendisi bir yargılama usulü kanunu olsa da 2577 sayılı İYUK'da idari başvuru yolları düzenlenmiştir. Anılan Kanun da diğer özel kanunlara göre genel bir kanun konumunda olması nedeniyle hali hazırda idari uyuşmazlıkların idari başvuru ile çözümlenmesi noktasında genel uygulamayı İYUK teşekkül ettirmiştir. Özellikle de Kanunun 10 ve 11. maddeleri başta olmak üzere, 13. maddesinde de yine idari başvuru yolları düzenlenmiştir. Bununla birlikte bazı özel kanunlarda da idari başvuru yolları düzenlenmiştir. Vergilendirme işlemleri için uygulanan idari başvuru yolu ise 213 sayılı VUK'da yer alan düzeltme ve şikâyet başvuru yoludur. Bu başvuru yolu kendine has ve özel nitelikli olmasına karşın, İYUK'un 11. maddesinin genel mantığı içerisinde kaldığından uygulamada bazı karışıklıklara ve bunun sonucunda da yargı aşamasında muhtemel hak kayıplarına veya yargılama aşamasının uzamasına sebebiyet verebilmektedir. Özellikle de VUK'da düzenlenen düzeltmeve şikâyet başvuru yolunda, bazı durumlar için anılan Kanunda hüküm bulunmaması nedeniyle İYUK'un bazı maddeleri karşılıklı uygulanmak durumunda kalınmaktadır. Örneğin VUK'da düzenlenen düzeltme başvurusu üzerine ilgilinin ne kadar süre bekleyeceği,

---

<sup>237</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012, Yayın No:167, 2013, s.24.

dolayısıyla zımni ret işleminin oluşup oluşmayacağı düzenlenmemiştir. İşte bu ve benzeri durumlarda İYUK'un hükümleri dikkate alınmaktadır.

Son olarak ifade etmek gerekir ki İYUK kapsamında yapılan 11. madde başvurusunun vergilendirme işlemleri için kural olarak uygulanmasında hukuken hiçbir engel bulunmamaktadır. Ancak tarh işlemine karşı yapılan başvurularda, tarh işleminin tebliğinden sonra yasa gereği 30 gün içerisinde olması gereken hukuki durum tanımlanmış olduğundan; yani tebliğ edilen tarh işlemi, 30 gün içerisinde dava konusu edilmediği takdirde tahakkuka dönüşeceğinden, burada özel bir idari usulden söz edildiğinin kabulü gerekir. Böylece kendisine tebliğe edilen tarh işlemine karşı dava açmak, ya da idari başvuru yapmak noktasında tercih hakkına sahip olan kişi, şayet başvurusunu 11. madde kapsamında yaparsa, genel bir idari başvuru yolunu öngören bu süreç, ilgili hakkında işleyen özel kanunlarda düzenlenen 30 günlük süreyi durduramayacağından buradan sonuç alınmaması halinde açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddi söz konusu olabilmektedir. Kişi düzeltme başvurusu yapmayı düşünürse, yine tahakkuk için işleyen süreç durmayacaktır. Ayrıca İYUK'un 27/3. maddesi uyarınca tebliğ edilen tarh işleminin yürürlüğünün durmasına ve böylece tahakkuk işleminin oluşmasına sadece idari dava açılması engel olmakta böylece tahakkuk etmeyen vergiler için tahsil işlemi yapılmamaktadır. Bu da yine tarh işleminin tebliğinden sonra işleyen özel bir sürece işaretir<sup>238</sup>. Düzeltme yolu ile ilgili idari başvuru ve usul hükümlerinin VUK'da düzenlenmesi daha doğru olacaktır.

Düzeltme kendine özgü yöntemi olan ve sadece vergi hatalarının düzeltilmesinde kullanılan bir yöntemdir, hukuki uyuşmazlıkların çözümünde kullanılmaz. Uygulamada ve teoride her ne kadar hukuki uyuşmazlık-vergi hatası ayrımı yerleşmiş ise de, hangi sakatlığın vergi hatası, hangi sakatlığın hukuki uyuşmazlık niteliğinde olduğu, daha çok, her bir somut olay kendi şartları içinde değerlendirilerek verilen yargı kararları ile belirlenmektedir. Vergi yargısı organlarının bu ayrımı yaparken bir tekdüzelik sağladığı da söylenemez. Benzer nitelikte olaylarda vergi mahkemelerinin ve farklı Danıştay dairelerinin kimi zaman

---

<sup>238</sup> Osman SARIASLAN, , “Düzeltme (Ve Şikâyet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı:371, 2013, s.126.

vergi hatası olarak, kimi zaman hukuki uyuşmazlık olarak olayları değerlendirdiği görülmüştür. Bu konuda farklı Danıştay Daireleri ve vergi mahkemeleri arasında içtihat birliğinin sağlanması gerekmektedir.

### **3.2. VERGİ HATALARINA İLİŞKİN ÖRNEK ÖZELGELER**

Bu başlık altında, mükellefler tarafından vergi kanunlarının uygulanması sırasında en çok tereddüte düşülen ve Vergi Dairesi Başkanlıkları ile Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan görüş talep edilen özelgelere yer verilmiştir.

#### **Örnek 1: Matrah Hatasına İlişkin Özelge**

*“ ..İlgide kayıtlı yazınız ve eklerinin incelenmesinden, .....in 25.03.1989 tarihinde vefatı üzerine mirasçıları tarafından 16.02.1998 tarihinde VİV'si beyannamesinde, muristen intikal eden traktör için 1.500.000.000.-TL değer beyan edildiği ve takdir komisyonunca da aynen takdir edilen değer üzerinden mirasçılar adına gerekli vergi tarh ve tahakkuk ettirildiği anlaşılmaktadır.*

*7338 sayılı VİK'nın 10. maddesinin (c) bendinde, menkul malların rayiç bedelle değerlendirileceği, 11. maddesinde de veraset yoluyla intikallerde bu vergiye konu malların değerlendirme gününün mirasın açıldığı gün olacağı hükme bağlanmıştır.*

*Buna göre, VİV'nin konusuna giren menkul malların, veraset yoluyla intikallerde de ölüm tarihindeki, ivazsız intikallerde ise hukuken iktisap edildikleri tarihteki rayiç bedelleriyle vergi matrahına dahil edilerek vergilendirilmeleri gerekmektedir. Diğer bir ifade ile söz konusu malların beyannamenin verildiği tarihteki değerinin vergiye matrah olarak dikkate alınması mümkün değildir.*

*Diğer taraftan, 213 sayılı VUK'un 116. maddesinde, "Vergi hatası, vergiye mütealik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır." denilmekte olup, vergi hatalarının neler olduğu da 117. ve 118. maddelerde sayılmıştır.*

*Yargıya intikal etmeyen vergilendirme olaylarında düzeltme zamanaşımı içerisinde ortaya çıkan vergi hatalarının düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.”*

***VUK'un 378. maddesinin ikinci fıkrasında da mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava***

**açamayacakları belirlenmiş ancak, vergi hataları bu uygulamanın dışında tutulmuştur.**

*Bu hükme göre, bir vergilendirme işleminde mükellefin kendi beyanı bir vergi hatası taşıyorsa, dava açma hakkı tanınmış bulunmaktadır. Dolayısıyla, mükellefin kendi beyanında bir vergi hatası bulunması halinde, düzeltme işleminin yapılmasında da bir sakınca görülmektedir.*

*Mirasçılardan ..... tarafından Bakanlığımıza verilen ve bir örneği 31.03.1998 tarih ve 12071 sayılı yazımızla Valiliğinize de gönderilen dilekçede, 1985 model traktörün alış bedelinin 2.950.000 lira, ölüm tarihi olan 1989 yılındaki değerinin de 19.000.000 lira olduğu belirtilerek veraset ve intikal vergisi beyannamesinde beyan edilen 1.500.000.000 liralık değer bir hatadan kaynaklandığı ileri sürülmektedir. Motorlu Kara Taşıtları Kasko Değer Listesi'ndeki veriler de mükelleflerin bu iddialarını doğrulamaktadır.*

*Bu durumda, takdir komisyonunca rayiç bedel takdiri sırasında da mükellefin beyanında olduğu gibi VUK'un 117. maddesinin bir numaralı bendindeki tanıma uygun matrah hatası yapılmış olmaktadır. Bu hatanın takdir komisyonunca alınacak ikinci bir kararla düzeltilmesinde anılan Kanun hükümlerine aykırılık söz konusu olmayacaktır<sup>239</sup>.”*

### **Örnek 2 : Geçmiş Yıl Zararlarının Mahsubu İle İlgili**

*“İlgide kayıtlı özelge talep formunda, 2005 yılında zarar edilmesine rağmen gönüllü olarak matrah artırımında bulunarak kazanç beyan ettiğiniz belirtilmiş ve 2005 yılına ilişkin söz konusu zarar tutarını 2006 yılı kurumlar vergisi beyannamenizde indirim konusu yapıp yapamayacağınız hususunda Başkanlığımız görüşü sorulmuştur.*

*01.01.2006 tarihinden itibaren uygulanmak üzere yürürlüğe giren 5520 sayılı KVK'nın 9. maddesinde, geçmiş yılların beyannamelerinde yer alan zararların, kurumlar vergisi beyannamelerinde her yıla ilişkin tutarlar ayrı ayrı gösterilmek ve*

---

<sup>239</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Özelgeler”, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 02.10.1998 Tarih ve B.07.0.GEL.0.60/60002148/35325 Sayılı Özelgesi, [www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html), (Erişim Tarihi: 01.02.2013).

*beş yıldan fazla nakledilmemek koşuluyla kurum kazancından indirilebileceği hüküm altına alınmıştır.*

*Buna göre, KVK matrahının tespitinde geçmiş yıl zararlarının indirim konusu yapılabilmesi için, kurumlar vergisi beyannamesinde her yıla ilişkin tutarların ayrı ayrı gösterilmesi ve beş yıldan fazla nakledilmemesi gerekmekte olup beyannamede zarar olsa dahi indirim konusu yapılabilecek indirim ve istisnalar düşüldükten sonra kazanç bulunması halinde de indirime konu edilmesi gerekmektedir.*

*Bu hüküm ve açıklamalar çerçevesinde, 2005 yılı beyannamesinde kazanç beyan edildiğinden, sonraki yıl beyannamelerinde 2005 yılı zarar tutarının indirim konusu yapılması mümkün olmayıp söz konusu zarar tutarının 2005 yılı KVK beyannamesinin düzeltilmesi yoluyla da 2006 kurumlar vergisi beyannamesinde indirim konusu yapılması mümkün değildir.<sup>240</sup>”*

**Örnek 3: Kısmi vergi hatası taşıyan tarhiyatların düzeltilip düzeltilemeyeceği hakkında.**

*“İlgide kayıtlı yazınız ve eklerinde belirtildiğine göre; İliniz Bolu Vergi Dairesi mükellefi .....hakkında 1999 takvim yılına ilişkin olarak Bolu Vergi Dairesi Müdürü ... tarafından yapılan inceleme sonucu düzenlenen ...2004 tarih ve ... sayılı Vergi İnceleme Raporunda tarhi öngörülen vergi ve kesilmesi istenilen cezalar için mükellef tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunmuştur.*

*Tayin edilen uzlaşma gününde uzlaşmanın vaki olması sonucu 27.08.2004 tarih ve 2004/118 sayılı uzlaşma tutanağı düzenlenmiş ve üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar tahakkuk ettirilmiştir.*

*Daha sonra mükellef ilgili vergi dairesine vermiş olduğu 14.09.2004 tarih ve 2874 sayılı dilekçesinde, söz konusu raporda bulunan 10.577.047.720 lira matrah farkı üzerinden 2.851.950.000 lira gelir vergisi ile 285.185.000 lira fon payı tarh edilmesinin öngörülmesi ve bunlar üzerinden 4.188.025.000 lira vergi ziyai cezası kesilmesinin istenmesi gerektiği halde, sehven 19.550.920.000 matrah üzerinden 5.992.882.000 lira gelir vergisi ile 599.282.000 lira fon payının tarh edilmesinin öngörüldüğü ve bunlara ilişkin olarak 8.569.735.460 lira vergi ziyai cezası*

<sup>240</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Özelgeler”, Bursa Vergi Dairesi Başkanlığı’nın 17.05.2011 Tarih ve B.07.1.GİB.4.16.16.01KV 10 20 70 Sayılı Özelgesi, [www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html), (Erişim Tarihi: 01.02.2013).

kesilmesinin istenildiğini ve tarhiyat öncesi uzlaşma görüşmesi sırasında bu hususun dikkate alınmadığını iddia ederek bu hatanın düzeltilmesini talep etmiştir. Vergi dairesince bu talep reddedilmiştir.

Bunun üzerine mükellefin 29.09.2004 tarihli dilekçesi ile Defterdarlığınıza başvuruda bulunması sonucu Defterdarlığınızca da uzlaşma yoluyla kesinleşen söz konusu vergilerin VUK'un düzeltme hükümlerine göre düzeltilip düzeltilmeyeceği hususunda Bakanlığımız görüşü istenilmiştir.

Bilindiği üzere, VUK'un ek 1-12. maddelerinde uzlaşmaya ilişkin hükümler yer almış olup, ek 1. maddesinde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezalar hususunda idare ile mükellefin uzlaşabileceği esasına yer verilmiştir. Ek 11. maddesinin ikinci fıkrasında ise tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde, "... tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz..." hükmü bulunmaktadır. Bu hükme göre, uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde uzlaşma tutanağının mükellefe tebliğ ile üzerinde uzlaşılan vergi kesinleşmektedir.

Ancak, vergi sistemimizde "hata üzerinden vergi alınmaması " esasi açık bir şekilde benimsenmiş olup, VUK'un 116. ve müteakip maddelerinde tanımlanmış olan vergi hatalarının düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesine imkan tanınmıştır.

Bu hata türlerinden sadece aşağıda belirtilen:

-Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların,

-Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,

-Aynı vergilendirme donemi için yapılan mükerrer tarhiyatların,

Uzlaşma mevzuu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumun uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, söz konusu hataların VUK'un düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi şeklinde bir uygulama yapılması Bakanlığımızca benimsenmiş olup, uygulamaya bu şekilde yön verilmiş bulunmaktadır.

Bu uygulama, yapısında kısmi vergi hatası taşıyan tarhiyatların düzeltilmesine imkan tanımamakta ancak vergi kanunlarının mevcut hükümleri

karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup, uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsamaktadır.

Bu durumda, tarhiyat öncesi uzlaşma yolu ile kesinleşen herhangi bir vergilendirme olayında yukarıda 119 şekilde sayılmış olan hata türlerinden herhangi birinin yapıldığının tespit edilmesi halinde VUK'un düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

Olayda, tarhiyat öncesi uzlaşma konusu yapılarak üzerinde uzlaşmanın sağlandığı tarhiyatta, VUK'un 117. maddesinin birinci bendinde tanımlanmış olan matrah hatası yapıldığı anlaşılmaktadır. Başka bir ifade ile söz konusu tarhiyat, yapısında kısmi vergi hatası taşımaktadır.

Bu nedenle, bu vergilendirme işleminde tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilmiş ve uzlaşmanın sağlanması sonucu kesinleşmiş bulunan tarhiyatta yapıldığı belirtilen hata, yukarıda 119 bent halinde tanımlanmış olan hata türlerinden herhangi birinin kapsamında değerlendirilemeyeceğinden dolayı bu tarhiyatın VUK'un düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi imkanı bulunmamaktadır<sup>241</sup>.

**Örnek 4. Vergilendirme işleminde uzlaşmaya konu edilmiş ve uzlaşmanın sağlanması sonucu kesinleşmiş bulunan tarhiyatta yapılmış olan mevzu hatasının uzlaşma görüşmeleri sırasında dikkate alınmamış olması nedeniyle, hatalı olarak uzlaşma yoluyla da kesinleşen miktarların düzeltme zamanasını hükümleri dikkate alınarak düzeltilip düzeltilemeyeceği hak.**

**“İLGİ:** a) ... tarih ve ... sayılı yazınız.

b) ...tarih ve ... sayılı yazımız.

c) ...tarih ve ... sayılı yazınız.

İlgi (c) de kayıtlı yazınız ve eklerinin incelenmesinden; ..... Vergi Dairesi Müdürlüğü mükelleflerinden .....Sanayi Tic. Ltd. Şirketi, 193 sayılı GVK'nın 94. maddesinin 13 numaralı bendinde zikredilen "diğer kişiler" statüsünde bulunan satıcıdan satış bedeli üzerinden tevkifat yaparak, ilgili vergi dairesine süresinden sonra muhtasar beyannameyi verdiği, kanuni süresinden sonra verilen beyanname

<sup>241</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Özelgeler”, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 09/11/2004 Tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5855/52886 Sayılı Özelgesi, www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html, (Erişim Tarihi: 01.02.2013).



üzerine adına cezalı tarhiyat yapılarak uzlaşma sağlandığından, konunun VUK'un 378. maddesi ve 205 sayılı Kanununun 22. maddesiyle eklenen "uzlaşma" konulu bölümün Ek Madde 6'ya göre yeniden değerlendirilmesinin istenildiği anlaşılmıştır.

Bilindiği üzere; VUK'un Ek 1-12. maddesinde uzlaşmaya ilişkin hükümlere yer verilmiş olup, Ek 1. maddesinde re'sen veya ikmalen tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezalar hususunda idare ile mükellefin uzlaşabileceği esasına yer verilmiştir. Ek 6. maddesinde ise uzlaşmaya varılması halinde, "...tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz..." hükmü bulunmaktadır. Bu hükme göre, uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde uzlaşma tutanağının mükellefe tebliğ ile üzerinde uzlaşılan vergi kesinleşmektedir.

Ancak, vergi sistemimizde "hata üzerinden vergi alınmaması" esası açık bir şekilde benimsenmiş olup, VUK'un 116. 117. ve 118. maddelerinde belirtilen vergi hatalarının düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesine imkan tanınmıştır.

Bu hata türlerinden sadece aşağıda belirtilen;

- Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların,

- Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,

- Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların,

Uzlaşma mevzu edilmiş ve üzerinde uzlaşmış olması ve bu hatalı durumun da uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması halinde, söz konusu hataların, VUK'un düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi şeklinde bir uygulama yapılması yönünde, Bakanlık Makamından onay alınmış ve uygulamaya bu şekilde yön verilmiştir.

Bu uygulama, kısmi vergi hatası tarhiyatlarının düzeltilmesine imkan tanımamakta ancak, vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup, uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsamaktadır.

Bu durumda, tarhiyat sonrası uzlaşma yoluyla kesinleşen herhangi bir vergilendirme olayında yukarıda üç şekilde sayılmış olan hata türlerinden herhangi birinin yapıldığının tespit edilmesi halinde VUK'un düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.

*Bu nedenle, vergilendirme işleminde uzlaşmaya konu edilmiş ve uzlaşmanın sağlanması sonucu kesinleşmiş bulunan tarhiyatta yapılmış olan mevzu hatasının uzlaşma görüşmeleri sırasında dikkate alınmamış olması nedeniyle, hatalı olarak uzlaşma yoluyla da kesinleşen miktarların düzeltme zamanaşımı hükümleri dikkate alınarak düzeltilmesi imkan dahilindedir.<sup>242</sup>.”*

**Örnek 5: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, teklif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasından kaynaklanan matrah hatalarının, uzlaşmanın sağlanması sonucunda kesinleşmiş olması halinde, VUK’un düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesinin mümkün olup olmadığı hakkında.**

*“İlgide kayıtlı yazınız ve eklerinin incelenmesinden, 14/04/1998 tarihinde ölen .....’nin mirası ile ilgili VİV. beyannamesinin mirasçıları tarafından 12/08/1998 tarihinde verildiği, daha sonra vergi dairesince murise ait olup söz konusu beyanname beyan edilmediği anlaşılan ..... Anonim Şirketi’ndeki 5.030.370.000.-TL değerindeki hissesi için bu değer üzerinden mirasçılar adına ikmalen cezalı tarhiyat yapıldığı, mirasçılarca bu tarhiyat için uzlaşma talebinde bulunulduğu ve uzlaşmanın sağlanması sonucunda komisyon kararına göre yapılan tarhiyatın kesinleştiği, ancak, adı geçen şirket tarafından ilgili vergi dairesine başvuruda bulunularak murisin ölüm tarihi itibarıyla şirketteki hissesinin değerinin 162.270.000.-TL olduğunun, hisse değerinin ölümünden sonra gerçekleştirilen sermaye artırımını sonucu 5.030.370.000.-TL’na yükseldiğinin bildirildiği anlaşılmaktadır.*

*Bilindiği gibi, 213 sayılı VUK’un Ek I’inci maddesinde, ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezalar hususunda idare ile mükellefin uzlaşabileceği, ek 6. maddesinde ise uzlaşmaya varılması halinde, “... tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz...” hükmüne yer verilmiştir.*

<sup>242</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Özelgeler”, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü’nün 09/12/2001 Tarih ve B.07.0.GEL.0.44/4417 324/66094 Sayılı Özelgesi, [www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html), (Erişim Tarihi: 01.02.2013).

*Bu hükme göre, uzlaşmanın gerçekleşmesi halinde uzlaşma tutanağının mükellefe tebliğ ile üzerinde uzlaşılan vergi kesinleşmektedir. Ancak, vergi sistemimizde "hata üzerinden vergi alınmaması" esası açık bir şekilde benimsenmiş olup, VUK'un 116. ve müteakip maddelerinde tanımlanmış olan vergi hatalarının düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesine imkan tanınmıştır.*

*Bu hata türlerinden sadece aşağıda belirtilen;*

*-Vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatların,*

*-Vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatların,*

*-Aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatların,*

*uzlaşma mevzu edilmiş ve üzerinde uzlaşılmış olması ve bu hatalı durumun uzlaşma sırasında dikkate alınmamış olması hallerinde, söz konusu hataların VUK'un düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi şeklinde bir uygulama yapılması yönünde Bakanlık Makamından onay alınmış ve uygulamaya bu şekilde yön verilmiştir.*

*Bu uygulama, kısmi vergi hatası taşıyan tarhiyatların düzeltilmesine imkan tanımamakta ancak, vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında hiç yapılmaması gerektiği halde yapılmış olup uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesini kapsamaktadır.*

*Bu durumda, tarhiyat sonrası uzlaşma yoluyla kesinleşen herhangi bir vergilendirme olayında yukarıda üç şekilde sayılmış olan hata türlerinden herhangi birinin yapıldığının tespit edilmesi halinde VUK'un düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün bulunmaktadır.*

*Yazınızda belirtilen olayda, VUK'un 117/1. maddesinde tanımlanmış olan matrah hatası yapıldığı anlaşılmaktadır. Bu nedenle, .....'nin mirası ile ilgili vergilendirme işleminde uzlaşmaya konu edilmiş ve uzlaşmanın sağlanması sonucu kesinleşmiş bulunan tarhiyatta yapılmış olan matrah hatası, yukarıda üç bent halinde tanımlanmış olan hata türlerinden herhangi birisinin kapsamında*

*değerlendirilemeyeceğinden, bu tarhiyatın VUK'un düzeltme hükümlerine göre düzeltilmesi mümkün değildir<sup>243</sup>.”*

### **3.3. VERGİ HATALARINA İLİŞKİN ÖRNEK DANIŞTAY KARARLARI**

Bu bölümde, vergi hatalarına ilişkin Danıştay'ın vermiş olduğu bazı kararlara yer verilmiştir.

#### **Karar 1. Vergi Hataları ile ilgili ( İYUK 11.)**

“...

*2007 yılına ait beyannamesini, vergisi tevkif yoluyla ödenmiş olan gelirlerini de dahil ederek veren davacı bu şekilde fazladan ödediği vergilerin iadesi istemiyle yaptığı düzeltme ve şikayet başvurusuna zımnen reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır. İstanbul 10. Vergi Mahkemesi'nin ... günlü ve Esas..., Karar... sayılı kararıyla; VUK'un 122-124. maddelerine göre düzeltme ve şikayet yoluna gidilebilmesi için aynı Kanununun 117. ve 118. maddelerinde tanımlanan bir hatanın yapılmış olması gerektiği, uyuşmazlığın vergi hatası dışında maddi olayların değerlendirilmesi ve irdelenmesini gerektiren bir sorun olarak ortaya çıkması ve çözümü gerektirmesi hallerinde ise düzeltme ve şikayet başvurusunun reddi üzerine açılacak davalarda işin esasına yönelik iddiaların incelenemeyeceği, olayda VUK'un 117. ve 118. maddedeki kapsamında bir vergi hatası değil ancak yasaların yorumu sonucu çözümlenebilecek bir uyuşmazlık bulunduğundan davacının başvurusunun reddine ilişkin dava konusu işlemlerle hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddine karar vermiştir. Davacı, kararın hukuka aykırı olduğunu ileri sürerek bozulmasını istemektedir.*

...

*VUK'un 116. maddesinde vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması*

---

<sup>243</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı, “Özelgeler”, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 08.05.2001 Tarih ve B.07.0.GEL.0.60/6000 2217/25190 Sayılı Özelgesi, [www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html), (Erişim Tarihi: 01.02.2013).

vergi hatası olarak tanımlanmış, aynı Kanununun 117. maddesinde matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması "hesap hataları" olarak, 118. maddesinde ise, mükelleflerin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme ve muafiyet döneminde hatalar vergilendirme hataları olarak sayılmıştır. Aynı Kanununun "Düzeltilme Yetkisi ve Reddiyat" başlıklı 120. maddesinde, vergi hatalarının düzeltilmesine, ilgili vergi dairesi müdürünün karar vereceği belirtilmiştir.

VUK'un "şikayet yolu ile müracaat" başlıklı 124. maddesinde, dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri red olunanların Maliye Bakanlığı'na başvurabilecekleri açıklanmış olup, bu hükümle, dava açma süresini geçirmiş mükelleflere, açık bir vergilendirme hatası varsa bu hatanın bir kez daha düzeltilmesini isteyebilme hakkı tanınmıştır.

Anılan Kanun hükümlerine göre, vergi hatası türlerinden birini yapısında taşıyan sakat bir vergilendirme işlemine karşı beş yıllık zamanaşımı süresi içinde kalmak koşuluyla, bu hata, vergi dairesince re'sen ya da yükümlünün başvurusu üzerine düzeltilebilir. Düzeltme başvurusu vergi dairesince reddedilen yükümlünün ise, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığı'na başvuru olanağı vardır. Vergilendirme işlemlerindeki belli sakatlıkların giderilmesini sağladığından, düzeltme ve şikayet başvurusu yolları uyuşmazlıkların yargı yoluna başvurulmadan önce İdari merciler önünde çözümlenmesine olanak sağlayan, hukuk devleti ilkesinin işlerlik kazanmasında etkili olan idari başvuru yollarıdır.

Dava açma süresi geçtikten sonra, vergi ziyayı cezalarının kaldırılması istemiyle Vergi Dairesine ve Maliye Bakanlığı'na yapılan düzeltme şikayet başvurularının yukarıda belirtilen niteliği karşısında, vergisi daha önce tevkif yoluyla ödenmiş olan gelirlerin diğer gelirlerle birlikte beyan edildiği, bu şekilde fazladan ve mükerrer şekilde vergi ödendiği şeklindeki davacı iddialarının vergi hatası kapsamında incelenip değerlendirilmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Buna göre, VUK'un vergilendirme hatası ile ilgili 116. 117. ve 118. maddeleri kapsamında incelenemeyeceği gerekçesiyle davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.

*Bu nedenle, temyiz isteminin kabulüne, İstanbul 10.Vergi Mahkemesi'nin ... günlü ve Esas..., Karar... sayılı kararının bozulmasına, 29.05.2012 gününde oyçokluğuyla karar verildi.<sup>244</sup>”*

**Karar 2.Vergi hatalarının düzeltilmesi için öngörülen düzeltme ve şikayet yolunun, kamu alacaklarının güvenceye alınması veya tahsili amacıyla yapılan işlemleri kapsayıp kapsamadığına ilişkin Danıştay Kararı**

“ ...

*Davacı şirket hakkında alınan ihtiyati haciz kararının kaldırılması istemiyle yapılan başvurunun reddine ilişkin ...günlü ve ...sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.*

*İstanbul 9. Vergi Mahkemesi...günlü ve Esas.....Kararı...ile 2577 sayılı İYUK'un 7. maddesinde; idari davaların, özel kanunlarda ayrı dava açma süresi gösterilmemişse açılacağı, sürenin otuz gün olduğunun kurala bağlandığı, 6183 sayılı AATUHK'nun 15. maddesinde de; haklarında ihtiyati haciz tatbik olunanlarca haczin tatbiki, giyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 7 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait davalara bakan vergi mahkemesi nezdinde ihtiyati haciz sebebine karşı dava açılabileceği hükmüne yer verildiği, ihtiyati haciz müessesesinin AATUHK'da düzenlenen, amme alacağının korunmasına ilişkin usullerden olduğu, bu özelliği nedeniyle ihtiyati hacizle ilgili davalar için yedi gün olan daha kısa dava açma süresi öngörüldüğü, ihtiyati haciz işlemlerinde İYUK'un 11. maddesinin uygulanmasına olanak bulunmadığı, davacı şirket hakkında alınan ihtiyati haciz kararının 2.11.2004 tarihinde davacıya tebliği üzerine 9.11.2004 tarihinde vergi dairesi müdürlüğünden düzeltme istendiği, bu istemin reddine ilişkin yazının 7.12.2004 tarihinde tebliği üzerine yedi gün olan dava açma süresi geçirildikten sonra ve 8.12.2004 tarihinde açılan davanın esasının incelenmesine olanak bulunmadığı gerekçesiyle ve süre aşımı nedeniyle davanın reddine karar vermiştir.*

*Davacının temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi, ... günlü ve Esas..., Karar... sayılı kararıyla; İYUK'un 7. maddesine göre, dava açma*

<sup>244</sup> Danıştay Kararları, “Danıştay 4. Dairesi'nin 29.05.2012 Tarih ve E. 2009/6960, K. 2012/2112, Sayılı Kararı”, [www.alomaliye.com/danistay\\_kararlari](http://www.alomaliye.com/danistay_kararlari), (Erişim Tarihi: 02.03.2013).

süresinin özel kanunlarda ayrı süre gösterilmeyen hallerde vergi mahkemelerinde otuz gün olduğu ve vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, bu sürenin tebliğ tarihinde işlemeye başlayacağına hükme bağlandığı, vergilendirme işleminden doğan anlaşmazlığın, bir hukuki ihtilaftan değil de, maddi hatadan kaynaklanması durumunda, yasa koyucunun düzeltme ve şikayet müessesesi olarak adlandırılan idari başvuru yolunu vazettiği, bu yola başvurulabilmesi için ortada hukuki ihtilaftan ziyade, VUK'ta belirtilen vergi hatasının bulunması gerektiği, Yasanın 116. maddesinde, vergi hatasının, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlandığı, 117. maddede hesap hataları, 118. maddede ise vergilendirme hatalarının tek tek sayıldığı, vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve ödeme emri ile haciz işlemlerini de içeren tahsilat aşamalarında yapılan vergi hataları hakkında mükelleflerin otuz gün ödeme emrine itirazda ve ihtiyati hacizde yedi gün olan dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açmak suretiyle uyuşmazlığı yargı mercii önüne getirmek hakları bulunduğu gibi önce düzeltme yoluna başvurmak suretiyle vergi hatasının giderilmesini yetkili makamlardan istemek, reddi halinde de dava açma sürelerine bağlı kalarak yargı yerlerine başvurma haklarının da bulunduğu ancak, bu yolun sadece vergi hataları yönünden incelemeye olanak tanıyacağı, VUK'un, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaatı düzenleyen 124. maddesine göre düzeltme isteminin bu konuda yetkili idarece reddi üzerine, şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurulabilmesinin, düzeltme isteğinin vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış olması koşuluna bağlandığı, bir başka ifade ile dava açma süresi içinde idareden düzeltme istenmesi ve isteğin reddi halinde doğrudan vergi mahkemesi nezdinde dava açılması gerektiği, davacı şirketin ihtiyati haciz kararının tebliği üzerine yedi gün olan dava açma süresi içinde düzeltme istemiyle vergi dairesi müdürlüğüne başvurduğu ve bu istemin reddi üzerine de otuz gün içinde dava açtığından, süresinde açılan davada düzeltme yoluna başvurulabilmesinin koşulları bulunup bulunmadığı incelenerek dava hakkında karar verilmesi gerekirken, süre aşımı nedeniyle davanın reddi yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuştur.

*Bozma kararına uymayan İstanbul 9. Vergi Mahkemesi ... günlü ve Esas..., Karar... sayılı kararıyla, davanın süre aşımı nedeniyle reddi yolundaki ilk kararında ısrar etmiştir.*

*Davacı, İYUK'un 11. maddesinin vergi davalarında uygulanamayacağına dair bir düzenleme bulunmadığı, ihtiyati haciz kararının bildiriminden sonra yedi gün içinde işlemi yapan makama itiraz edildiğini, itirazın reddinden itibaren otuz gün içinde açılan davanın süresinde olduğunu ileri sürerek kararın bozulması istenmiştir.*

...

*Karar : İhtiyati haciz kararının kaldırılması istemiyle yaptığı başvurunun reddine ilişkin ... günlü ve ... sayılı işleminin iptali istemiyle açılan davayı süre aşımı nedeniyle reddeden vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir.*

*Davacının, tarafına 2.11.2004 tarihinde tebliğ edilen ve teminat göstermesi istenen yazıdan, hakkında 15.10.2004 tarihinde alınmış bir ihtiyati haciz kararının varlığını öğrendiği; ihtiyati haciz kararının ise 1999 yılında emtia aldığı ... Kimya Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin işlemleri üzerinde yapılan vergi incelemesi sırasında ilk hesaplamalara göre salınacak vergi ve cezaların ihtiyaten tahakkuk ettirilmesi, ihtiyati haciz kararı alınması, teminat istenmesine karşın hiçbir mal varlığı bulunmadığı anlaşılınca, bu şirketten emtia aldığı belirlenen davacının VUK'un 11. maddesi uyarınca ... Kimya Sanayi ve Ticaret Limited Şirketinin borçlarından müteselsilen sorumlu tutulmasına dayandığı, dosyadaki belgelerden anlaşılmaktadır.*

*1999 yılında emtia aldığı bir şirketin vergi ve ceza borçlarından müteselsilen sorumlu tutulması sebebiyle ihtiyati haciz kararı alınamayacağını ileri sürerek, 9.11.2004 tarihli dilekçesiyle ihtiyati haciz kararının kaldırılmasını isteyen davacının, bu dilekçesinin işleme konulmayacağı ve hakkında AATUHK'da sayılı Yasa hükümlerinin uygulanacağı yolunda olup, 11.11.2004 günlü 44386 sayılı yazı ile kurulan işlemin ise davacıya 7.12.2004 tarihinde tebliğ edilmesi üzerine, 8.12.2004 tarihinde açılan davaya bu işlem konu yapılmıştır.*

*VUK'un 123. maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataları düzeltme istemine konu yapabilecekleri düzenlenmiştir. Vergi hatalarının*



*düzeltilmesi ve reddiyat, VUK'un Birinci Kitabı olan "Vergilendirme" adı altında ve bu Kitabın "Vergi Alacağı'nın Kalkması" başlıklı Altıncı Kısımında yer almaktadır. Ödeme, zamanaşımı ve terkine ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı Altıncı Kısımın Üçüncü Bölüm hükümleri gibi "Vergilendirme" kitabında yer alan ve vergi muamelelerindeki hataların giderilmesini amaçlayan düzeltme yolu, kamu alacaklarının güvenceye bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince AATUHK sayılı Yasa uyarınca yapılan işlemleri kapsamamaktadır. Bu nedenle davacının, ihtiyati haciz kararını öğrenmesi üzerine tahsil dairesine yaptığı başvuru düzeltme başvurusu olmayıp, istemi kabul edilmediği takdirde idari davaya konu olabilecek idari işlem yaratmak amacıyla yapılmış bir başvurudur.*

*Davacı, hakkında alınan 15.10.2004 tarihli ihtiyati haciz kararını değil, 9.11.2004 tarihinde verdiği dilekçenin işleme konulamayacağı ve hakkında AATUHK sayılı Yasa hükümlerinin uygulanacağını duyuran idari işlemi davaya konu yapmıştır. Bu işleme karşı açılacak idari davanın süresinin, sözü edilen işlemin tebliğ edildiği tarihe göre belirlenmesi, İYUK'un 7. maddesindeki düzenleme gereği olmakla birlikte, ihtiyati haciz kararı konu yapılmadığı için aynı düzenlemeden dolayı idari işlemlere karşı vergi mahkemesinde otuz gün içinde açılacak bu davanın, ihtiyati haciz kararına karşı daha kısa bir süre öngören ve bu süreyi yedi gün olarak belirleyen AATUHK sayılı Yasaya dayanılarak süre aşımı nedeniyle reddi yolunda verilen ısrar kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.*

*Sonuç : Açıklanan nedenlerle temyiz isteminin kabulüyle, İstanbul 9.Vergi Mahkemesinin ... günlü ve Esas..., Karar... sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından, yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 24.10.2008 gününde oyçokluğuyla karar verildi.*

*...<sup>245</sup> ...*

### **Karar 3. Ödeme emirleri üzerine yapılan düzeltme ve şikayet başvurusuna ilişkin Danıştay Kararı**

*“ ...*

<sup>245</sup> Danıştay Kararları, “Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun E. 2007/547, K. 2008/715, T. 24.10.2008 Sayılı Kararı”, [www.alomaliye.com/danistay\\_kararlari](http://www.alomaliye.com/danistay_kararlari), (Erişim Tarihi: 02.03.2013).

...Turizm İşletmecilik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin 1996 yılına ait ödenmeyen vergi borçları nedeniyle ortak sıfatıyla davacı adına düzenlenen ödeme emirleri üzerine yaptığı düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açmıştır.

Davayı inceleyen Ankara 2. Vergi Mahkemesi, ... günlü ve Esas... Karar... sayılı kararıyla; dosyada mevcut Ankara 6. Noterliği'nin ... tarih ve ... yevmiye sayısıyla onaylı karar defteri ile aynı Noterin ... tarih ve ... sayılı onayını içeren ... tarihli ortaklar kurulu kararından, davacının ... Turizm İşletmecilik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'ndeki payını ... ile ...'e devrettiği ve ortakların bu devre muvafakat ettiğinin görüldüğü, her ne kadar davacı noter tasdikli bir satış sözleşmesini davalı idareye ve mahkemeye ibraz etmemiş ise de, vergi borçlusunun şirketteki hissesini 15.3.1995 tarihi itibarıyla devrettiğinde ihtilaf bulunmadığı, Türk Ticaret Kanunu'nun öngördüğü prosedür tam olarak gerçekleştirilmemesine karşın, vergi hukuku açısından davacının söz konusu şirketle herhangi bir bağı kalmadığından ve bu şirketten gelir elde etmediğinden, şirketteki payı devralanın aynı zamanda bu şirketin borç ve alacağını da devraldığının kabulü gerektiği, bu nedenle davacının vergi borcundan sorumlu tutulamayacağı gerekçesiyle ödeme emirlerini iptal etmiştir.

Davalı idarenin temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, ... günlü ve Esas..., Kararı... sayılı kararıyla; VUK'un "Vergi Hatalarını Düzeltme" başlıklı Üçüncü Bölümünde yer alan 116. maddesinde vergi hatasının, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması olarak tanımlandığı ve bu hataların "Hesap hataları" ve "Vergilendirme hataları" başlıkları altında 117-118. maddelerinde ayrı ayrı tanımlandığı, bu maddelere göre bir vergilendirmede vergi hatasından söz edebilmek için ortada açık biçimde vergi miktarında fazlalık veya eksiklik ya da vergi yükümlülüğünün saptanmasına neden olan yanlışlıkların mevcut olması gerektiği, Kanununun 122. maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekleri, 124. maddesinde ise, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme başvurusu red olunanların şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına müracaat

edebileceklerinin hükme bağlandığı, bir vergilendirmenin düzeltme ve şikayet yoluyla yargı önüne getirilebilmesi için ileri sürülen hususların, vergi hatası kapsamında mütalaa edilmesi, vergi hatasının varlığından söz edilebilmesi için de ileri sürülen hususun yasada hukuki yoruma yer vermeyecek şekilde açık olarak belirlenmesi gerektiği, düzeltme ve şikayet başvurusunun bu niteliği gereği, ilgiliden istenen vergi, resim, harç ve bunlara ilişkin cezaların ancak, tarh ve tahakkuk aşaması ile ilgili taleplerin bu başvuru kapsamında incelenebileceği, VUK'un 126. maddesinde, 114. maddede yazılı zamanaşımı dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği, şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresinin; ( b ) bendinde, ilan yoluyla tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; ve ( c ) bendinde, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde AATUHK'ya göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacağı belirtilmişse de bu düzenlemenin ancak, ihbarname ve ödeme emrinin ilan yoluyla tebliğ edildiği durumlarla sınırlı olarak uygulanmasının mümkün olduğu, dava konusu olayda böyle bir durumun söz konusu olmadığı anlaşıldığından, sözü edilen madde hükmünün uyuşmazlığın çözümünde uygulanamayacağı, öte yandan, AATUHK'nın 1. maddesinde sayılı vergi dahil tüm amme alacaklarının tahsil usulünü düzenlediği, aynı Kanununun 54. maddesinde, ödeme müddeti içinde ödenmeyen amme alacağının tahsil dairesince cebren tahsil olunacağı, 55. maddesinde, amme alacağını vadesinde ödemeyenlere 7 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları lüzumunun bir "ödeme emri" ile tebliğ olunacağı, 58. maddesinde ise, ödeme emrine karşı bir borcun bulunmadığı veya kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı iddiaları ile 7 gün içinde dava açılabilmesinin düzenlendiği, ancak idari bir başvuru yolu öngörülmediğinden ve davacı tarafından, adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı ileri sürülen iddialar, ancak süresi içinde ödeme emrine karşı açılmış olan bir davada incelenebileceğinden, düzeltme ve şikayet başvurusu kapsamında olduğu kabul edilerek verilen vergi mahkemesi kararında hukuki isabet görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuş; davacının karar düzeltme istemini ... günlü ve Esas..., Karar... sayılı kararıyla reddetmiştir .

*Ankara 2. Vergi Mahkemesi, ... günlü ve Esas ... , Karar... sayılı kararıyla; davacı iddialarının "borcun bulunmadığı" iddiası kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, ödeme emrine karşı düzeltme ve şikayet yoluna başvurulamayacağına dair bir yasal düzenleme bulunmadığı gerekçesiyle ilk kararında ısrar etmiştir.*

*Israr kararı Maliye Bakanlığı tarafından temyiz edilmiş, davacının Bakanlıklarına müracaatı üzerine Defterdarlıktan alınan bilgiden davacının hisse devriyle ilgili noter tasdikli devir sözleşmesini ve devrin işlendiği pay defterini ibraz etmediğinin anlaşıldığı, Ankara Ticaret Sicil Memurluğu ile yapılan yazışma neticesinde alınan ... tarihli yazıda, davacının şirketteki ortaklığının devam ettiğinin bildirildiği, öte yandan davacı iddialarının ödeme emrine karşı açılacak davada incelenebileceği ileri sürülerek bozulması istenmiştir.*

...

*Karar: Adına düzenlenen ödeme emirlerinin düzeltilerek kaldırılması istemiyle yaptığı düzeltme ve şikayet başvurusuna, idarece ... gün ve ... sayılı işlemle verilen cevabın kesin olmaması nedeniyle ret işlemi kabul edilerek iptali istemiyle açılan davada ödeme emirlerini iptal eden vergi mahkemesi ısrar kararı temyiz edilmiştir.*

*VUK'un 123. maddesinde, mükelleflerin vergi muamelelerindeki hataları düzeltme istemine konu yapabilecekleri düzenlenmiştir. Vergi hatalarının düzeltilmesi ve reddiyat, VUK'un Birinci Kitabı olan "Vergilendirme" adı altında ve bu Kitabın "Vergi Alacağı'nın Kalkması" başlıklı Altıncı Kısımında yer almaktadır. Ödeme, zamanaşımı ve terkine ilişkin düzenlemelerin de yer aldığı Altıncı Kısımın Üçüncü Bölüm hükümleri gibi "Vergilendirme" kitabında yer alan ve vergi muamelelerindeki hataların giderilmesini amaçlayan düzeltme yolu ile VUK'un 124. maddesinde öngörülen şikayet yolu ile müracaat, kamu alacaklarının güvenceye bağlanması yahut tahsili amacıyla tahsil dairelerince AATUHK sayılı Yasa uyarınca yapılan işlemleri kapsamamaktadır. Ödeme emri, kamu alacağı niteliğini kazanmış vergi ve cezaların tahsili amacıyla vergi idarelerinin tahsilat aşamasında düzenlediği işlemlerdendir. Davacının hisselerini devretmesi nedeniyle ödeme emriyle cebren takibine başlanan kamu alacağını yaratan vergiden sorumlu tutulamayacağı, tebligatın usule uygun olmadığı, ortak sıfatıyla sorumluluğun şirkete*

koymayı taahhüt ettiği sermaye miktarında olması gerekirken ödeme emirlerinin hissesi oranında düzenlendiği yönündeki iddialar ancak, ödeme emrine karşı süresinde açılan davalarda incelenebilir. Bu nedenle kamu alacağının cebren tahsili için düzenlenen ödeme emrine karşı düzeltme ve şikayet yolu izlenmesine olanak bulunmamaktadır.

Öte yandan Vergi Mahkemesinin, davacı adına düzenlenen ödeme emirlerine karşı yapılan şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada, ödeme emirlerini düzenleyen Çankaya Vergi Dairesi Müdürlüğünü husumetten çıkardığı ve davayı Maliye Bakanlığı husumetiyle incelemesine karşın kararın hüküm fıkrasında ödeme emirlerini iptal ettiği saptanmaktadır. Davanın konu yapıldığı işlem, uygulanacak hukuk kuralını da belirleyeceğinden, şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin konu edildiği davada ödeme emirlerinin iptali yolunda hüküm kurulan vergi mahkemesi kararı bu yönden de hukuka uygun bulunmamıştır.

*Sonuç : Açıklanan nedenlerle; Ankara 2. Vergi Mahkemesinin, ... günlü ve Esas..., Kararı... sayılı ısrar kararının bozulmasına, yeniden verilecek kararda karşılanacağından yargılama giderleri hakkında hüküm kurulmasına gerek bulunmadığına, 23.10.2009 gününde esasta ve gerekçede oyçokluğu ile karar verildi*

246

**Karar 4. Düzeltme zamanaşımı süresi içinde yapılan başvurunun reddi yolundaki işleme karşı dava açılmaması nedeniyle zamanaşımı süresinden sonra yapılan aynı konudaki düzeltme başvurusu üzerine kurulan olumsuz işlemin yeni bir dava hakkı doğurup doğurmayacağına ilişkin Danıştay Kararı**

“ ...

*İstemin Özeti : Yükümlü bankanın mülkiyetinde bulunan taşınmazların 1989 yılında ... Konut Anonim Şirketine devri nedeniyle tahsil edilen tapu harcının ret ve iadesi istemiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine ilişkin ... tarih ve ... sayılı işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.*

---

<sup>246</sup> Danıştay Kararları, “Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun E. 2009/1, K. 2009/452 T. 23.10.2009 Sayılı Kararı”, [www.alomaliye.com/danistay\\_kararlari](http://www.alomaliye.com/danistay_kararlari), (Erişim Tarihi: 02.03.2013).

*İzmir 3.Vergi Mahkemesi ... gün ve Esas..., Karar... sayılı kararıyla; 1989 yılında yapılan tapu işlemine ilişkin tarh zamanaşımı süresinin 31.12.1994 tarihinde dolduğu, dolayısıyla VUK'un 126. maddesine göre düzeltme zamanaşımı süresinin de aynı tarihte dolduğu, bu tarihten çok sonra 9.1.1998 tarihli ikinci kez düzeltme talebinin reddi üzerine yapılan şikayet başvurusunun ise süresinde olmaması nedeniyle esastan incelenemeyeceği gerekçesiyle davayı reddetmiştir.*

*Yükümlü bankanın temyiz istemini inceleyen Danıştay Dokuzuncu Dairesi ... gün ve Esas..., Karar... sayılı kararıyla; yükümlünün bir kısım arsalarını ... Konut Anonim Şirketine aynı sermaye olarak koyduğu, bu işlem nedeniyle 26.12.1989 tarihinde tapu harcı ödediği, 22.3.1990 tarihinde 2982 sayılı Kanunun 3. maddesi uyarınca tapu harcından müstesna tutulması gerektiği iddiasıyla iki düzeltme başvurusunun da cevapsız kaldığı, şikayet yoluyla 21.4.1998 tarihindeki başvurusunun 24.6.1998 tarihinde Maliye Bakanlığınca reddi üzerine 17.9.1998 tarihinde açılan davanın mahkemece süreaşımı nedeniyle reddedildiğinin anlaşıldığı, yükümlünün düzeltme ve şikayet dilekçelerine verilen cevapların tebliğ tarihleri açık olmadığı gibi düzeltme dilekçesinin 1990 yılında, cevabın da 1998 yılında verilmiş olduğunun görüldüğü, İYUK'un 7,10. ve 11. maddeleri ile VUK'un 116. maddesi uyarınca mahkemece, şikayet başvurusuna verilen cevabın yükümlüye tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açılması gerektiği göz önünde bulundurularak olayın düzeltme şikayet koşulları yönünden tekrar incelenmesi, süreaşımı bulunmaması halinde işin esasına girilmesi gerektiği gerekçesiyle kararı bozmuştur.*

*Bozma kararına uymayan İzmir 3.Vergi Mahkemesi 1.5.2001 gün ve Esas... Karar... sayılı kararıyla; davacının 1989 yılındaki tapu işlemi dolayısıyla... Vergi Dairesi Müdürlüğüne 22.3.1990 tarihinde başvurarak düzeltme talebinde bulunduğu, bu istem hakkında bir işlem yapılmaması üzerine 9.1.1998 tarihinde ikinci kez düzeltme isteminde bulunarak şikayet yoluna gitmişken bozma kararında davacının 1990 yılındaki düzeltme başvurusuna 1998 yılında cevap verildiğinden bahsedildiği, oysa davacının ilk düzeltme başvurusundan sonra şikayet yolunu kullanmadığı, tarh zamanaşımı süresi geçtikten çok sonra ( yaklaşık yedi yıl sonra ) ikinci kez düzeltme isteminin reddi üzerine dava açtığı, dava açma süresinin "kamu düzeni" ile ilgili olup özel kanunlarında belirtilen sürelerle sıkı sıkıya bağlı olduğu,*

*Kanunda tarh zamanaşımı ile ilgili süre dışında, ilgililerin şikayet yoluna belli sürede başvurmasını zorunlu kılan herhangi bir hükme yer verilmemişse de, bu halde dahi ilk aşamada yapılacak düzeltme isteminin beş yıllık zamanaşımı süresinde yapılması gerektiği, davanın 1998 yılında ve zamanaşımı süresinden sonra açılmış olması karşısında ikinci kez düzeltme başvurusuna göre davanın zamanaşımı süresi içinde açıldığı kabul edilemeyeceği ve işin esasının incelenmesinin hukuken mümkün olmadığı gerekçesiyle ilk kararında ısrar etmiştir.*

*İsrar kararı yükümlü banka tarafından temyiz edilmiş ve yapılan işlemin 2982 sayılı Kanun gereğince istisna kapsamında olduğu, açıkça istisna kapsamında olan bir işlem üzerinden harç alındığı, bu durumun VUK'un 118. maddesinin üçüncü bendine göre vergi hatası olduğu, davanın süresinde açıldığı ileri sürülerek kararın bozulması istenmiştir.*

...

*Karar : Yükümlü bankanın mülkiyetinde bulunan taşınmazların 1989 yılında ... Konut Anonim Şirketine devri nedeniyle tahsil edilen tapu harcının ret ve iadesi istemiyle yapılan düzeltme ve şikayet başvurusunun reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davanın reddi yolundaki karar temyiz edilmiştir.*

*Bir kısım arsalarının ... Konut Anonim Şirketine aynı sermaye olarak konulması nedeniyle 26.12.1989 tarihinde tapu harcı ödeyen yükümlü banka ... tarihli dilekçesiyle 2982 sayılı Kanun uyarınca her türlü vergi, resim ve harçtan muaf olması gerektiğini ileri sürerek düzeltme talebinde bulunmuş, ödediği tapu harcının ret ve iadesini istemiştir. Bu istemin cevapsız kalması üzerine 9.1.1998 tarihinde ikinci kez düzeltme talebinin ve Maliye Bakanlığına şikayet başvurusunun reddi üzerine 17.7.1998 tarihinde dava açmıştır.*

*VUK'un 114. maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı, 126. maddesinde ise 114. maddede yazılı zaman aşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği belirtilmiştir.*

*Olayda, hatanın yapıldığı 1989 yılını takip eden yıldan itibaren beş yıl olan zamanaşımı süresi içinde ve 22.3.1990 tarihinde yapılan düzeltme başvurusu,*

*düzeltilme zamanaşımı süresinde ise de, bu başvuruya yanıt verilmemek suretiyle kurulan işleme karşı süresinde dava açılmamıştır. Düzeltilme zamanaşımı süresi dolduktan sonra ve 1998 yılında aynı konuda yeniden yapılan düzeltilme başvurusunun reddi yeni bir dava hakkı doğurmayacağından davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi ısrar kararında hukuka aykırılık bulunmamaktadır.*

*Sonuç : Bu nedenlerle temyiz isteminin reddine, 07.12.2001 gününde oyçokluğu ile karar verildi<sup>247</sup>.*

...”

---

<sup>247</sup> Danıştay Kararları, “Danıştay 3. Daire’nin E. 1998/1035, K. 1999/968, T. 11.3.1999 Sayılı Kararı ve Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu E. 2001/335, K. 2001/475, T. 7.12.2001 Sayılı Kararı”, [www.alomaliye.com/danistay\\_kararlari](http://www.alomaliye.com/danistay_kararlari), (Erişim Tarihi: 02.03.2013).



## SONUÇ

Çalışmada, vergilendirme işlemleri, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan vergi hataları ve bu hataların düzeltilmesi konuları incelenmiş, yapılan bu inceleme sonucunda da uygulamada ortaya çıkan sorunlar ele alınarak bunlara yönelik çözüm önerilerinde bulunulmaya çalışılmıştır.

Bilindiği gibi vergi, devlet için en önemli gelir kaynağıdır. Kamu gelirleri içerisinde büyük bir paya sahip olan vergi konusunda devlet daha fazla vergi tahsil etmek isterken mükellef ise daha az vergi ödemek istemektedir. Dolayısıyla mükelleflerin vergi vermek istememeleri ya da daha az vergi ödemek istemeleri, idarenin yaptığı işlemlerden dolayı verginin eksik veya hatalı hesaplanması ya da vergi incelemeleri sırasında yapılan bir takım hatalardan dolayı, mükellef ile idare arasında vergi uyuşmazlıkları ortaya çıkmaktadır. Vergilendirilmeye ilişkin işlemlerde taraflar arasında vergi uygulamalarına ilişkin zaman zaman ortaya çıkan görüş ve uygulama farklılıklarına vergi uyuşmazlığı denir. Vergi uyuşmazlıkları, genel olarak; vergi mevzuatının gereğince uygulanmaması veya yanlış uygulanması, vergiyi doğuran olay, mükellefiyet, tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil ve ceza uygulaması esnasında tarafları karşı karşıya getiren bireysel idari işlemlerden kaynaklanmaktadır. Tüm borç ilişkilerinde olduğu gibi vergileme ilişkisinde de bu ilişkinin tarafları olan alacaklı (devlet) ile borçlu (mükellef) arasında zaman zaman sorun ya da uyuşmazlıklar meydana gelmesi doğaldır.

Ortaya çıkan vergi uyuşmazlıklarının çözümü için idari ve yargısal çözüm yolları olmak üzere iki yol bulunmaktadır. Vergi sorunlarını hukuki uyuşmazlık haline getirip yargı yoluna gidilmeden taraflarca çözüme kavuşturulmasına vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları denir. İdari çözüm yolları; uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, cezalarda indirim ve vergi hatalarının düzeltilmesi'dir. Vergi sorunlarının idari aşamada çözümlenememesi ya da bu yollara başvurulmadan doğrudan dava açma yoluna gidilmesi haline ise vergi uyuşmazlıklarının yargı aşamasında çözüm yolları denir.

Vergi sorunlarının yargı yoluna gidilmeden idari aşamada çözümlenmesinin hem mükellef hem de devlet açısından bir çok yararı vardır. Her şeyden önce

mükellefi uzun ve masraflı bir süreç olan yargılama süreci ile uğraşmaktan kurtaracaktır. Bu durumda Gelir İdaresi de yargılama süreci beklemeksizin uyuşmazlık konusu olan vergi gelirleri zamanında tahsil etmek olanağına kavuşacaktır. Çok basit hataların bile yargıya intikal ettirilmesi yargının iş yükünü arttırır ve adaleti geciktirir. Unutulmamalıdır ki gecikmiş adalet adalet olmayacaktır.

Burada belirtilmesi gereken bir husus da, mükellefin idari çözüm yollarına başvurma zorunluluğunun olmamasıdır. Mükellef dilerse doğrudan doğruya yargı yoluna da başvurabilir. İdari yola gitmek yargı yoluna başvurmanın ön şartı değildir. Ayrıca mükellefin önce idari aşamada çözüm aramaya, eğer bu aşamada bir çözüm bulamazsa yargıya başvurma hakkı da bulunmaktadır.

Vergi hatalarında düzeltme, kendine özgü yöntemi olan barışçıl bir çözüm yoludur. Düzeltme, sadece vergi hatalarının düzeltilmesinde kullanılan bir yöntemdir, hukuki uyuşmazlıkların çözümünde kullanılmaz. Uygulamada ve teoride her ne kadar hukuki uyuşmazlık-vergi hatası ayrımı yerleşmiş ise de, hangi sakatlığın vergi hatası, hangi sakatlığın hukuki uyuşmazlık niteliğinde olduğu, daha çok, her bir somut olay kendi şartları içinde değerlendirilerek verilen yargı kararları ile belirlenmektedir. Vergi yargısı organlarının bu ayrımı yaparken bir tekdüzelik sağladığı da söylenemez. Benzer nitelikteki olaylarda bile vergi mahkemelerinin ve farklı Danıştay dairelerinin kimi zaman vergi hatası olarak, kimi zaman hukuki uyuşmazlık olarak olayları değerlendirdiği görülmüştür. Bu konuda farklı Danıştay Daireleri ve vergi mahkemeleri arasında içtihat birliğinin sağlanması gerekmektedir.

Diğer taraftan, vergi hatalarını düzeltmeye yetkili olan vergi idareleri arasında düzeltme konusunda tekdüzelik olmadığı görülmektedir. Bu durumda, mükellefler arasında eşitsizliğe ve adaletsizliğe neden olmaktadır. Bu olumsuzlukların giderilmesi için vergi daireleri arasında uygulama birliğinin sağlanması gerekmektedir.

Vergi hatalarının doğmasında değişik faktörler bulunmaktadır. Bunların en başında; vergi mevzuatının karmaşıklığı ve dilinin ağır olması gelmektedir. Vergi kanunlarında sık sık esasa yönelik yapılan değişikliklerin takibinin zor olması; vergi mevzuatında sürekli değişiklik yapılması mevzuatın yeterince kavranamamasına, mevzuatta boşluklar doğmasına ve vergi uyumsuzluğuna neden olan diğer

faktörlerdir. Bu tür olumsuzlukları gidermek için vergi kanunlarının değişen ve gelişen günümüz ekonomik koşullarına göre vergi mevzuatının sadeleştirilmesi, açık bir dille ve herkesçe anlaşılabilir bir biçimde düzenlenmesi ve vergi kanunlarında bundan sonra sık sık değişikliklere gidilmemesi gerekmektedir.

Vergi bilincinin aşılması ve vergiye gönüllü uyumun artırılmasına yönelik önlemler alınmalıdır. Kayıt dışı ekonominin en iyimser tahminlere göre %50'ler düzeyinde olduğu Türkiye'de vergi kaçakçılığı maalesef önemli boyutlara ulaşmış durumdadır. Bunda yasalardan ve uygulamadan kaynaklanan eksiklikler etkili olduğu gibi özellikle de mükelleflerin önemli bir kısmının yeterli derecede vergi bilincine sahip olmaması etkili olmaktadır. Vergi kayıp ve kaçığının azaltılmasına yönelik elbette ki yapılması gereken ilk iş, eksikliklerden olabildiğince arındırılmış caydırıcı yasal ve idari düzenlemelerin yanında denetim gücünün de daha etkin hale getirilmesi olmakla birlikte, vergi vermenin bir vatandaşlık ödevi olduğu, Devletin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu giderlerinin karşılanması için, vatandaşların, elde ettiği gelirlerden veya servetlerinden yasalarda belirtilen usul, esas ve oranlara uygun olarak katkıda bulunmaları gerektiğini, fark etme, bilme, hatırlama yeteneğine sahip olmalarıdır şeklinde tanımlanan vergi bilincinin ve vergi ahlakının toplumda oluşturulması gerekmektedir. Vergi bilinci ve vergi ahlakı yerleşmiş olan toplumlarda mükellefler vergiye karşı olumsuz davranış göstermeden vergi borçlarını titizlikle ödemektedir. Buna karşılık vergi bilinci ve vergi ahlakı yerleşmemiş olan ülkelerde mükellefler, vergiyi bir yük olarak algılamakta ve her fırsatta bundan kurtulmaya çalışmaktadır. Dolayısıyla, bir ülkedeki vergi bilinci ve vergi ahlakının düzeyi vergi tahsilatını etkileyen önemli bir faktördür. Doğru miktarda vergi ödemenin bir vatandaşlık görevi olduğu bilincinin toplumda yaygınlaştırılması gerekmektedir. Vergiye gönüllü uyum, mükellefin doğru miktarda beyanda bulunma eğiliminin artırılmasını sağlar. Bunun sonucunda mükellefler, verginin doğru miktarda ödenmesine daha çok özen gösterebilir ve bu uyum mükellef kaynaklı vergi hatalarının azalmasını sağlayabilir.

Gelir İdaresi Başkanlığı, toplumun tüm kesimlerinde vergi bilinci oluşturmak ve vergi ödemenin sadece bir yükümlülük değil vatandaş olma ve sorgulama hakkı olduğu bilinci ile vergiye gönüllü uyum arttırmak için çalışmalar yapmaktadır bu

doğrultuda bir çok eğitim, kampanya, etkinlik düzenlenerek yoğun ve dinamik çalışmalar ve VerGİBilir Projesi yürütülmektedir. Vergi bilincinin geliştirilmesi ve artırılması vergi gelirlerinin artırılması açısından çok önemlidir. Hedef kapsamında yürütülen VerGİBilir Projesi, Milli Eğitim Bakanlığı ile ortak yürütülmektedir.

Vergi bilincinin çocukluktan itibaren geliştirilmesi ve yerleştirilmesi amacıyla ilköğretim okullarının 3., 4. ve 5. sınıflarında öğrenim görmekte olan çocukları vergi konusunda bilgilendirmek üzere Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı ile Milli Eğitim Bakanlığı arasında 2007 yılında imzalanan “VerGİBilir” Çalışma Protokolü kapsamında yürütülen çalışmalar vergi bilincinin oluşturulmasında umut verici çalışmalardır.

Diğer taraftan, Gelir İdaresi Başkanlığı mükellefleri vergi uygulamaları konusunda bilgilendirmek ve vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi sürecinin kolaylaştırılmasını sağlamak üzere doğru bilginin hızlı ve etkin bir şekilde sunulması çalışmalarını sürdürmektedir. Verginin toplumun tüm kesimlerine benimsetilmesine ve vergiyi gönüllü olarak ödeme alışkanlığının arttırılmasına yönelik olarak her yıl Şubat ayının son haftasında düzenlenen Vergi Haftası ile Türkiye genelinde mülki idare amirlerine, belediye başkanlarına, sivil toplum örgütlerine ve meslek kuruluşlarına verginin önemi hakkında bilgilendirme ziyaretleri yapılmakta, vergi ile ilgili konularda Türkiye genelinde seminer ve panel düzenlenmekte, yerel gazetede, yerel televizyonda verginin önemini vurgulayan yayınların yapılmaktadır. Fakat bunlar yeterli değildir. Bu tür çalışmalar sadece vergi haftalarında değil yılın belirli zamanlarında yapılırsa daha iyi sonuçlar alınabilir.

Bilindiği üzere vergi hataları, vergilendirme sürecinde yapılan işlemlerde ortaya çıkmaktadır. Vergi hataları ya mükelleften ya da vergi idaresinden kaynaklanmaktadır. Bu nedenle vergi idaresinin çalışanlarının yaşı, eğitim durumu vb. oldukça önemlidir. Devletin gelir politikalarını adalet ve tarafsızlık içinde uygulayacak, mükelleflerin vergiye gönüllü uyumunu sağlayacak ve mükellef haklarını gözeterek yüksek kalitede hizmet sunmak üzere eğitilmiş, bilgili, nitelikli bir personele ihtiyaç vardır.

Sonuç olarak düzeltme yolu, vergi hatalarından kaynaklanan uyuşmazlıklarını yargı yoluna başvurmadan idari aşamada çözen barışçıl çözüm yolarından biridir.

Kolay, basit, masrafsız olması ve kısa sürede çözüm sağlaması, yargı organlarının iş yükünü azaltması, devletin vergi gelirlerini zamanında tahsil etmesi gibi avantajları olmakla birlikte aynı zamanda dezavantajları da bulunmaktadır. Vergi hatalarında düzeltme, kendine özgü yöntemi olan barışçıl bir çözüm yoludur ve sadece vergi hatalarının düzeltilmesinde kullanılan bir yöntemdir, hukuki uyuşmazlıkların çözümünde kullanılmaz. Uygulamada ve teoride her ne kadar hukuki uyuşmazlık- vergi hatası ayrımı yerleşmiş ise de, hangi sakatlığın vergi hatası, hangi sakatlığın hukuki uyuşmazlık niteliğinde olduğu, daha çok, her bir somut olay kendi şartları içinde değerlendirilerek verilen yargı kararları ile belirlenmektedir. Benzer konularda vergi mahkemelerinin farklı kararlar verdikleri görülmektedir. Bu da toplumda adalet ve eşitlik ilkelerini zedelemektedir.

Önemli olan, sorun gerçekleşikten sonra çözüm bulmak değil sorunun oluşmasını önlemektir. Bunun için de devletin gereksinim duyduğu vergi gelirlerini toplayabilmesi için değişimin çok boyutlu ve hızlı bir şekilde yaşandığı, rekabetin yoğunlaştığı bir dönemde, günün gereksinimlerine yönelik yeni projeler üretmesi; adil, etkin ve verimli bir vergi politikası uygulaması; eğitilmiş, nitelikli, işinde mutlu, genç bir personel kadrosuna sahip olması ve mükelleflerin vergi bilincini, vergiye gönüllü uyumunu artırıcı politikalar uygulaması gerekmektedir.

## KAYNAKÇA

Ak, Bülent. **Uzlaşma Hükümlerinin Uygulanması**, TÜRMOB Yayınları, Ankara ,2002.

Akkurt, Mahmut Nedim. “Vergi Hatalarının Düzeltilmesi ve Yargıya Geçiş”, **Mükellefin Dergisi**, Sayı: 120, 2002, ss. 24-35.

Aksoy, Şerafettin. **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, Filiz Kitapevi, İstanbul, 1990.

Akyavaş, Oktay. “Vergi Usul Kanunu’na Göre Düzeltme”, **Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu Bilim Raporu**, (Yayımlanmamış), Sayı (XLIII-12/87-42), 1974, s. 31.

Akyılmaz, Bahtiyar. **İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayıncılık, Ankara,2000.

Aliefendioğlu, Yılmaz. **Türk Vergi Sistemi’nde Verginin Kaynakta Kesilmesi (Stopaj)**, Ankara, 1976.

Arıkan, Zeynep. **Resen Vergi Tarhı**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 2001.

Arpaç, Sabri. **Açıklamalı-Uygulamalı Emlak Vergisi Kanunu**, Vergi Yayınları, Ankara, 1983.

Arpacı, Altar Ömer. “Vergi Hatasını Düzeltme”, **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog Dergisi**. 2010, ss.25-31.

Bayraklı, Hasan Hüseyin. **Vergi Yargılaması Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon, 1998.

Berkem, Kamil, Avni Ertan, Vasfi İtler, Ömer Fikri Akdağ, Nihat Erer, Selami Dinçer Akdağ, **Vergi Usul Kanunu (İzahlı-İçtihatlı) T.C. Vergi Kanunları Külliyyatı**, Ak Büro Neşriyat Servis Yayını, Ankara, 1966.

Biniş, Mine. **Türk Vergi Hukukunda Vergi Hataları ve Sonuçları**, Adalet Yayınevi, Ankara, 2012.

Biniş, Mine. “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, **Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**. Cilt (17) , 2012, ss. 485-508.

Bulutoğlu, Kenan. **Türk Vergi Sistemi**, Batı Türkeli Yayıncılık, İstanbul, 1996.

Candan, Turgut. **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Ankara, 2001.

Candan, Turgut. **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006.

Çakıcı, Cemal. **Ansiklopedik Muhasebe Terimleri Sözlüğü**, Beta Basım, İstanbul, 2002.

Doğan, Mehmet. **Büyük Türkçe Sözlük**, İz Yayıncılık, İstanbul, 1996.

Danıştay Kararlar, [www.alomaliye.com/danistay\\_kararlari](http://www.alomaliye.com/danistay_kararlari), (Erişim Tarihi: 02.03.2013)

Doğrusöz, Mehmet Ezhan. **Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme**,(Yayınlanmamış Doktora Tezi.) Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 1999.

Dumlu, Harun. “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Şikayet Yolu”, **Maliye ve Sigorta Yorumlar Dergisi**, Sayı :380, 2002, s.62.

Dura, İsmail Hakkı. (27.02.2013).  
www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ihakkidura/002. (Erişim Tarihi: 11.03.2013)

Duran, Lutfi. “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II” ,**Amme İdaresi Dergisi**, Cilt : 21, Sayı: 1, s. 64, 1988.

Edizdoğan, Nihat, Metin Taş ve Ali Çelikkaya. **Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2007.

Erdem, Tahir. **Türk Vergi Sisteminde Uzlaşma**, TÜRMOB Yayınları, Ankara, 2007.

Erdem, Tahir. **Vergi Hukukunda Uyuşmazlıkların İdari Aşamada Çözümü ve Alternatif Çözüm Yolları**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2012.

Erginay, Akif. **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, Ankara, 1990.

Erginay, Akif. **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara, 1998.

Ferhatoğlu, Emrah. **Uluslararası Vergi Uyuşmazlıklarının Tahkim Yoluyla Çözülmesi**, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.

Gelir İdaresi Başkanlığı, Özelgeler,  
www.gib.gov.tr/fileadmin/ozelgesistemi/index3.html, (Erişim Tarihi: 01.02.2013)

Gelir İdaresi Başkanlığı, **Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2012**, Yayın No:167, Ankara, 2013.

Giray, Akif. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1982.



Gözler, Kemal. **İngiltere’de Parlemonto Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı: Mali Hukukun Anayasa Hukukundan Eskiliği Üzerine Bir Deneme**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara, 2009.

Gözübüyük, Şeref. **Yönetim Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2000.

Güneş, Gülşen. **Verginin Yasallığı İlkesi**, İstanbul : Alfa Yayıncılık, İstanbul, 1998.

Işık, A. Kadir, Ekrem Karayılmazlar, İbrahim Organ ve Hayriye Işık. **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Ekin Kitapevi Yayınları, Bursa, 2005.

Karagözoğlu, Fevzi. **Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları**, Ankara, 1976.

Kaneti, Selim. **Vergi Hukuku**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1987.

Karakoç, Yusuf. “Türk Hukukunda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi”, **Anayasa Yargısı Dergisi**, Cilt :13, Sayı:298, 1996, ss.

Karakoç, Yusuf. **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir, 1997.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.298.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2004.

Karakoç, Yusuf. **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, Yetkin Yayıncılık, Ankara, 2007.

Karakoç, Yetkin. **Vergi Sorunlarının/ Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**. Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Karakoç, Yusuf. **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, Ankara, 2007.

Keskin, F. “Vergi Hatası-Hukuki Uyuşmazlık Ayrımı” **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 163, 2006, ss. 250-256.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, Adım Yayıncılık, Ankara, 1992.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**. Ankara: Siyasal Kitapevi, Ankara, 2004.

Kırbaş, Sadık. **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2006.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Cilt:2.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Cilt:4, 1998.

Kızılot, Şükrü. **İdari Aşamada Çözümenebilecek Vergi Uyuşmazlıklarının Kapsamı ve Nitelikleri- I**, Hürses, 1998.

Kızılot, Şükrü. **İdari Aşamalarda Çözümenebilecek Vergi Hataları**, Hürses, 1998.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Hatalarından Kaynaklanan Uyuşmazlıkların, Düzeltme Yoluyla İdari Aşamada Çözümenebilmesinin Taraflar Açısından Sonuçları**, Hürses, 1999.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Hatalarının Ortaya Çıkması ve Bu Hataları Düzeltmeye Yetkili Organlar**, Hürses, 1999.

Kızılot, Şükrü. **Pişmanlık ve İslah**, Hürses, 2000.

Kızılot, Şükrü. **Matrah Hataları ve Düzeltme**, Hürses, Ankara, 2000.

Kızılot, Şükrü. **Uzlaşma Müessesinin Gelişimi**, Hürses, 2000.

Kızılot, Şükrü. **Mükerrer Vergilendirme ve Vergi Hatası**, 2000.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Cilt: 7, Ankara,2005.

Kızılot, Şükrü ve Zuhâl Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2005.

Kızılot, Şükrü. **Vergi Uyuşmazlıklarıyla İlgili Danıştay Kararları ve Özelgeler (Muktezalar)**, Yaklaşım Yayınları, Cilt:8, Ankara, 2008.

Kızılot, Şükrü ve Zuhâl Kızılot. **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.

Kocahanoğlu, Osman Selim. **Vergi Uyuşmazlığı ve İdari Uyuşmazlıklar**, İstanbul, 1982.

Koç, Cevat. "Vergi Hatalarına Karşı Yönetmelik ve Yargısal Başvuru Yolları", **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 107, 1990, ss. 60-65.

Luder, Gerken, Markt Jörk and Schick Gerhard. **Double Income Taxation as a Response to Tax Competition in the EU**, Intereconomics., 2001.

Melikoğlu, Burakhan. **Vergi Hataları ve Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Karadeniz Teknik Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Trabzon, 2007.

Oktar, S. Ateş. **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitapevi, İstanbul, 2010.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2003.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2010.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Ankara, 1995.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.

Özbalcı, Yılmaz. **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2006.

Özcan, Ülkü. **Türk Vergi Yargı Sistemi ve Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü**, Akliselim Matbaası, İzmir, 1989.

Özdemir, Ahmet. **Götürü Gelir Vergisi Mükellefiyeti**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını, Ankara, 1983.

Özgören, Vedat D. “Vergi Mükellefine, Açtığı Davayı Kazanmaması Halinde Müeyyide”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı: 41, 1985, s.18.

Özyer, M. Ali. **Açıklama ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Hesap Uzmanları Derneği Yayınları, Ankara, 2004.

Pehlivan, Osman. **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon, 2005.

Perçin, Necati. “Vergi Hatası ve Vergi Uyuşmazlığı Farkı Vergi Hatalarında Düzeltme ve Reddiyat”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı :79, 2007, 155-158.

Saban, Necati. **Vergi Hukuku**, Beta Basım, İstanbul, 2006.

Sariaslan, Osman. “Düzeltilme (Ve Şikâyet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar”, **Vergi Dünyası Dergisi**, Sayı 371, 2013, s. 126.

Sarılı, Mustafa Ali. “Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilme Yoluyla Çözümlemesi- I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı: 225, 2011, ss. 20-25

Sekdur, Mahmut. “Düzeltilmenin Şumulü (Kapsamı)”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı. 112 , 2002, ss. 242-248.

Seviğ, Veysi. “Vergi Hataları ve Düzeltilme”, **Dünya Gazetesi**, 4 Ekim 2000, s.5.

Şenyüz, Doğan. **Vergi Usul Hukukunda Tebligat**, Yaklaşım Yayınları, Bursa, 1997.

Tokaç, Gökhan. “Vergi ile İlgili Hesaplarda veya Vergilendirmede Yapılan Hatalar İle Bu Hataların Düzeltilme Yoluyla Çözümlemesi”, **Mali Çözüm Dergisi**, Sayı : 91, 2009, ss. 189-196.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**, İzmir, 2003.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Usul Hukuku**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2010.

Tosuner, Mehmet ve Zeynep Arıkan. **Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı**. Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık, İzmir, 2010.

Tuncer, Selahattin. **Çifte Vergileme ve Milletlerarası Vergi Anlaşmaları**, Ankara, 1974.

Tuncer, Selahattin. “Uzlaşmada Yeni Gelişmeler”, **İstanbul Sanayi Odası Dergisi**, S ayı: 202, 2010, s. 12.

Turmangil, Civan. “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, **AÜHFD**, Cilt:39, 1987, s.132.

Türk, İsmail. **Kamu Maliyesi**, Turhan Kitapevi, Ankara, 1992.

Ufuk, Mehmet Tahir. **Vergi Hatalarının Düzeltilmesi**, Maliye Postası, 1998.

Ufuk, Mehmet. Tahir. “Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı.104, 2001, ss. 106-111.

Ufuk, Mehmet. Tahir. “Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi”, **Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi**, Sayı: 380, 2002, s. 103.

Uluatam, Özhan ve Yaşar Methibay. **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, 2001.

Ürel, Gürol. **Güncel Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2007.

Yaşın, Mehmet. **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

Yerlikaya, Kürşat. “Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme Ve Yargı Yolu-I”, **Yaklaşım Dergisi**, Sayı :137, 2004, ss.189-195.

Yücel, Necmi. **Tatbikatta Vergi Cezaları**, İstanbul, 1955.

Yüksekal, Metin. “4369 Sayılı Kanun’la Uzlaşma Müessesinde Yapılan Değişiklikler ve Değerlendirilmesi” , **Vergi Sorunları Dergisi**, Sayı: 121, 1998, ss. 58-61.

# **EKLER**

**EK 1: Düzeltme Dilekçesi Örneği**

<b>DÜZELTME DİLEKÇESİ ÖRNEĞİ</b>	
..... <b>VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜNE</b>	
.....	
<b>DÜZELTME İSTEMİNDE BULUNAN</b>	: (Adı, Soyadı ve Adresi)
<b><u>DÜZELTME İLE İLGİLİ VERGİ VE CEZANIN</u></b>	
<b>NEV'İ</b>	:
<b>YILI</b>	:
<b>MİKTARI</b>	:
<b><u>TEBLİĞ</u></b>	<b><u>EDİLEN</u></b>
<b><u>İHBARNAMELERİN</u></b>	
<b>TARİHİ</b>	: ..../..../....
<b>NUMARASI</b>	: ...
<b>TEBLİĞ TARİHİ</b>	: ..../..../....
<b>MÜKELLEF HESAP NUMARASI</b>	: .....
<b>DÜZELTME KONUSU OLAY</b>	: (Düzeltme konusu olan olay kısaca açıklanır.)
<b>DÜZELTME İSTEMİNİN YASAL DAYANAĞI</b>	: (Düzeltme isteminin dayandığı ilgili yasa maddeleri ve hukuki delillerden bahsedilir.)
<b>SONUÇ</b>	: (Yukarıda belirtilen hususlar sonucu, yapılan hatalı işlemin düzeltilmesi talep edilir.)
..../..../....	
<b>Adı-Soyadı</b>	
<b>İmza</b>	



**EK 2: Şikayet Yolu İle Müracaata İlişkin Dilekçe Örneği**

**ŞİKAYET YOLU İLE MÜRACAATA İLİŞKİN DİLEKÇE ÖRNEĞİ  
(VERGİ USUL KANUNU'NUN 124. MADDESİNE UYGUN)**

**MALİYE BAKANLIĞI'NA  
ANKARA**

**ŞİKAYET YOLU İLE  
MÜRACAAT EDEN** : (Adı, Soyadı ve Adresi)

**KARŞI TARAF** : ..... VERGİ DAİRESİ MÜDÜRLÜĞÜ

**ŞİKAYET İLE İLGİLİ VERGİ VE CEZANIN**

**TÜRÜ** :

**YILI** :

**MİKTARI** :

**ŞİKAYET KONUSU İHBARNAMELERİN**

**TARİHİ** :

**NUMARASI** :

**TEBLİĞ TARİHİ** : ..../../....

**MÜKELLEF HESAP NO.SU** :

**ŞİKAYET KONUSU OLAY:** (Şikayet yolu ile müracaata esas olan düzeltme konusu olay kısaca açıklanır ve vergi dairesince verilen olumsuz yanıtın ya da düzeltme başvurusunun 60 günlük süre içinde yanıtlanmamasından söz edilir.)

**ŞİKAYETİN HUKUKİ MESNET VE DELİLLERİ:** (Şikayet yolu ile müracaata konu olan düzeltme isteminin, dayandığı ilgili yasa maddeleri ve hukuki delillerden bahsedilir.)

**SONUÇ:** (Yukarıda belirtilen hususlar sonucu vergi dairesince yapılan hatalı işlemin iptali ve düzeltme talebinin yerine getirilmesi talep edilir.)

Adı-Soyadı  
TARİH  
İMZA

**EKLER** :

- 1- Vergi - ceza ihbarnamesi
- 2- Vergi dairesine verilen düzeltme dilekçesinin fotokopisi ve ekleri
- 3- Vergi dairesinin olumsuz yanıtı