

# “Düzeltilme Beyannamelerinin” Hukuki Niteliğinin Saptanması ve Bunlara Dayalı Olarak Yapılan Tarhların İdari Davaya Konu Edilebilirliği\*

Determination of Legal Status of “Correction Declarations” and Suability of Taxation Based on Them in Administrative Court

Zeynep Nihan ÇAMURCU\*\*

## ABSTRACT

The institution of “reformation of tax errors” is the correspond of the institution of “withdrawal of administrative act” under the administrative law in the area of tax law. According to the relevant article of the Tax Procedure Law, if a tax error is observed by the taxpayer, this error shall be corrected by the tax administration upon the taxpayer written application. There is no regulation in the Tax Procedure Law related to which form of the taxpayer’s written application should be arranged and which facts should be included. The petitions which entitled “correction declarations” regulated in the General Communique of the Tax Procedure Law, are documents frequently used in practice and subject to legal disputes at the same frequency. The issue of whether or not possible to sue against the administrative proceeding based on the “correction declaration with reservation”, it could be made was subject to many court decisions. The legal nature of the “correction declarations” in the study has been discussed and the suability of the administrative proceedings based on them has been discussed.

**Keywords:** tax errors, institution of reformation, reservation, correction declarations, the legal nature of the correction declarations.

## Giriş

Vergi hatalarının düzeltilmesi genel itibariyle, vergilendirme işlemlerinde Vergi Usul Kanunu’nda (VUK) düzenlenen açık vergi hatalarına rastlanması durumunda, hatalı idari işlemin geri alınması ve düzeltilmesi amacına hizmet eden bir vergi usul hukuku müessesesidir.<sup>1</sup> Vergi hataları mükellef tarafından tespit edilebileceği gibi, vergi idaresi tarafından da görülebilir.<sup>2</sup>

\* Makale gönderim tarihi: 09.04.2018. Makale kabul tarihi: 29.05.2018.

\*\* Ar. Gör., Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü. İletişim: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Göztepe Kampüsü Enstitüler Binası Kat: 5 Kadıköy - İstanbul.

1 Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 26. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s. 178.

2 Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Beta Yayınevi, Ankara, 2016, s. 572.

Vergi hatasının mükellef tarafından tespiti halinde, mükellefin yazılı başvurusu üzerine hatanın düzeltileceğini öngören VUK md.122, bahsi geçen yazılı başvurunun şekline veya içeriğine ilişkin herhangi bir düzenleme öngörmemiştir. Maliye Bakanlığı, 368 No'lu VUK Genel Tebliği<sup>3</sup> ile ilgili dönem beyannamesinde hata tespit eden vergi mükellefinin, hata düzeltme talebini vergi idaresine "düzeltme beyannamesi" yoluyla iletmesi gerektiğini belirtmiştir.

VUK'da düzenlenmeyen "düzeltme beyannameleri" uygulamada sıklıkla kullanılmakta ve hukuki uyumsuzluklara konu olmaktadır. Danıştay, ihtirazi kayıt konularak verilen düzeltme beyannamelerine dayanılarak yapılan tarhların idari davaya konu edilemeyeceği yönünde kararlar vermiştir.<sup>4</sup> Çalışmada öncelikle "düzeltme beyannamelerinin" hukuki niteliği ve buna dayanılarak yapılan tarhların türü, pozitif hukuk düzenlemelerinin yanı sıra doktrin görüşleri ve yargı kararları ele alınarak irdelenecektir. Ardından düzeltme beyannamelerine dayanılarak gerçekleştirilen tarhlara karşı mükelleflerin dava açma haklarının "ihtirazi kayıt" koşulu ile sınırlandırılıp sınırlandırılmayacağı sorunu aydınlatılmaya çalışılacaktır.

### I. Hukuki Niteliği İtibariyle "Düzeltilme Beyannameleri"

Vergilendirme ile ilgili işlemin bir idari işlem olması nedeniyle ortaya çıkabilecek hataların idari işleme özgü kurullarla geri alınması mümkündür.<sup>5</sup> Hata düzeltme müessesesi, VUK md.116 ve devamında düzenlenmiştir. İlgili hükümlere göre, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması halinde vergi dairesi müdürünün kararı üzerine bu hatalar düzeltilir.

Hata düzeltme müessesesi, idare hukukundaki idari işlemlerin yine idare eliyle yürürlükten kaldırılması usullerinden<sup>6</sup> biri olan "idari işlemin geri alınması" müessesesinin vergi hukukundaki görünümüdür.<sup>7</sup> İdari işlemin geri alınması, istisnai durumlar bir kenara bırakılırsa, genel itibariyle hukuka aykırı-

3 368 No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Resmi Gazete No 26449, Resmi Gazete Tarihi: 01.03.2007.

4 Danıştay 4. Daire, 2.12.2015, E. 2015/6462, K. 2015/6173, Kazancı İçtihat Bankası; Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 25.2.2015, E. 2014/1164, K. 2015/20, Kazancı İçtihat Bankası.

5 Saban, s. 570.

6 "İdari işlemler idare tarafından genel itibariyle iki şekilde yürürlükten kaldırılmaktadırlar. Bunlardan ilki 'kaldırma' diğeri ise 'geri alma' olarak adlandırılmaktadır. İdari işlemin kaldırılması, işlemin kaldırılma anına dek doğurduğu hukuki sonuçların korunarak geleceğe etkili olacak şekilde işlemin hukuk aleminden çıkarılmasıdır. Geri alma ise idari işlemin yapıldığı andan itibaren hukuk aleminden çıkarılması, başka bir deyişle işlemin hiç yapılmamış varsayılmasıdır." Halil Altındağ, "İdari İşlemin Geri Alınması Sebebi Olarak Açık Hata", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 10, Sayı: 4, 2016, s. 82.

7 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 178.

rı işlemlerin –yapıldığı andan itibaren hukuk aleminden çıkacak biçimde – ortadan kaldırılması amacını taşımaktadır.<sup>8</sup> Vergilendirme sürecinde gerek mükellef gerekse vergi idaresi hesaplama ve belge düzenleme işlemlerini yoğun biçimde gerçekleştirir. Bu nedenle vergilendirme alanında -doğası gereği- açık hatalara rastlanma ihtimali yüksektir.

Vergi hatalarının mükellefin talebi üzerine düzeltilmesi müessesesi VUK m. 122’de düzenlenmektedir. VUK md. 122’de yer alan bu hükümde düzeltme talebinin yazılı olması gerektiği ifade edilmekte olup bahsi geçen yazılı talebin hangi formda olacağı veya içeriğinin ne olması gerektiği hususunda aydınlatıcı bir bilgi yer almamaktadır.

Maliye Bakanlığı’nın 368 No’lu Genel Tebliği’nde, VUK md. 122’de öngörülen yazılı talebin, düzeltme beyannamesi olarak adlandırıldığı ve bu surette kanunda düzenlenmeyen bir kavrama yer verildiği görülmektedir. Tebliğin ilgili hükmü şu şekildedir:

*“...Beyannamelerin ilgili vergi kanunlarında belirlenen sürelerde verilmesi esastır. Kanuni süresi içerisinde verilen bir beyannamenin eksik ve/veya hatalı olduğu hallerde, mükellef tarafından kanuni süre geçmeden veya kanuni süre geçtikten sonra bu hata ve/veya eksiklikleri düzeltici mahiyette yeni bir beyanname verilmesi mümkündür. Diğer taraftan, beyannamenin kanuni süresi içinde verilmeyerek bu süre geçtikten sonra verilmesi ve yine bu şekilde verilmiş olan beyannamede yer alan hata ve/veya eksikliklerin giderilmesi amacıyla yeni beyanname verilmesi söz konusu olabilmektedir.*

*Yukarıda belirtildiği şekilde kanuni süresi içerisinde veya kanuni süresi geçtikten sonra verilmiş olan ilk beyannamelerde yer alan hata ve/veya eksiklikleri düzeltmek amacıyla verilen beyannameler kimi zaman yalnızca ilk beyannameye ek olacak şekilde “ek beyanname” olarak, kimi zaman da ilk beyanı kapsayacak şekilde “düzeltme beyannamesi” olarak verilebilmektedir.*

*Mükelleflere daha iyi hizmet verilebilmesi ve gerçek vergi matrahı üzerinden gerekli tarhiyatın yapılabilmesi için; daha önce verilmiş bulunan beyanname veya beyannamelerdeki hata ve/veya eksikliklere ilişkin verilecek düzeltme beyannamelerinin, daha önce verilen beyanname ya da beyannamelerdeki bilgileri de kapsayacak şekilde verilmesi uygun görülmüştür. Bu beyannamelerin; daha önce verilmiş beyannamedeki matrah ve/veya vergiyi azaltıcı, sonraki döneme devredilen vergiyi artırıcı, mahsup, tecil ya da iade tutarını artırıcı nitelikte olması halinde durumu izah eden bir dilekçe ekinde verilmesi gerekmektedir.”*

8 Altındağ, s. 82.

Yukarıdaki hükümden Genel Tebliğin düzeltme beyannamelerini, eksik veya hatalı biçimde düzenlenen beyannamelerdeki hataların düzeltilmesini sağlamak amacı ile ve ilk beyanı kapsayacak şekilde verilen ayrı bir "beyanname" olarak isimlendirdiğini söylemek mümkündür. Bir diğer ifade ile düzeltme beyannamelerinin mükelleflere, haklarında tesis edilecek tarh işlemlerindeki hataların kendileri tarafından fark edilerek düzeltilmesi imkânını verdiği<sup>9</sup> görülmektedir. Buna ek olarak düzeltme beyannamelerinin, daha önce verilmiş beyanamedeki matrah ve/veya vergiyi azaltıcı, sonraki döneme devredilen vergiyi artırıcı, mahsup, tecil ya da iade tutarını artırıcı nitelikte olması halinde, durumu izah eden bir dilekçeye ek olarak verilmesi gerektiği yukarıdaki hükümde belirtilmiştir.

Genel tebliğ düzenlemesinden düzeltme beyannamelerinin, önceden verilmiş vergi beyannamelerindeki hataları açık eden/gösteren nitelikte belgeler olduğu anlaşılmaktadır. Düzeltme beyannamelerinin, hatanın mükellef tarafından görülmesi akabinde, bu hatanın idareye bildirilmesi amacı ile düzenlendiği açıktır. Dolayısı ile ister, ayrı bir izah dilekçesi ekinde ister tek başına idareye verilmiş olsun, düzeltme beyannamelerinin; mükelleflerin, kendi vergi beyannamelerinde tespit ettikleri hatalardan vergi idaresini haberdar etme ve dolayısıyla hataların idare tarafından giderilmesini talep etme iradelerini yansıttığı söylenebilir.

Türk Dil Kurumu sözlüğünde "bir kimsenin resmi bir kuruluşa herhangi bir durumu bildirmek için verdiği çizelge/bildirge"<sup>10</sup> olarak tanımlanan beyanname, vergi hukuku alanında mükellefin veya sorumlunun vergi idaresine vergi matrahını ve dolayısıyla matrahına dahil olan unsurları bildirdiği çizelge olarak tanımlanabilir. Mükellef, vergi borcunu değil ancak, vergi matrahını – ilgili kanuni düzenlemeler çerçevesinde- hesaplayıp beyannamesinde bildirmekle yükümlüdür.<sup>11</sup> Buna bağlı olarak, vergi kanunlarında düzenlenen oranlar üzerinden tarhın yapılması vergi idaresinin görevidir.

Düzeltilme beyanamesi, ilgili Genel Tebliğ düzenlemesinde adlandırıldığı üzere ayrı bir beyanname türü olarak mı değerlendirilmelidir sorusunun cevabının aranması gerekir. "Düzeltilme beyanamesi" kavramı vergi kanunlarında

9 Cenker Göker, Yunus Emre Yılmazoğlu, "Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı Verilen Düzeltme Beyanamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 3, 2017, s. 84.

10 www.tdk.gov.tr, (Erişim Tarihi: 02.03.2018).

11 Funda Başaran Yavaşlar, "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? –Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı Üzerine", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 94, 2012, s. 4.

düzenlenmemiştir. Vergi kanunlarında düzenlenmeyen yeni bir beyanname türünün, genel tebliğ yoluyla düzenlenip düzenleyemeyeceği sorununa bu noktada kısaca değinilmelidir.

Genel tebliğler, vergi hukukunun açıklayıcı mahiyetteki yardımcı kaynaklarındanıdır.<sup>12</sup> Yeni bir vergi normu getirmeyen genel tebliğler, var olan normların açıklanması için kullanıldıklarından, yükümlüler bakımından değil, yalnız vergi idaresinin iç ilişkileri ve hiyerarşik ilişkileri bakımından bağlayıcıdır.<sup>13</sup>

Beyanname verme, mükellefin şekli ödevlerinden biridir ve bu ödev matrahın tespiti suretiyle tarhın yapılabilmesi için beyanname verilmesi gereken vergi türleri bakımından söz konusudur.<sup>14</sup> Anayasa md. 73 hükmü ile vergilendirme alanında yürütme organı kural olarak dışarıda bırakılmış, yürütme organının görev ve yetkisi yasaları uygulamakla sınırlandırılmıştır.<sup>15</sup> Bir vergi ödevinin, bu ödevin yerine getirilmemesi veya süresinden sonra yerine getirilmesi halinde vergi kabahatlerine ve bazı hallerde ek tarhlara yol açacağı hususu da dikkate alınarak yasa ile düzenlenmesi gerektiğini, aksi yöndeki bir kabulün Anayasa'ya aykırılık teşkil edeceğini ifade etmek gerekir. Dolayısıyla düzeltme beyannamelerini, yeni bir beyanname türü olarak nitelendirmek ilgili Tebliğ düzenlemesinin Anayasaya uygunluğu tartışmasını da gündeme getirecektir.

Genel Tebliğ'in ilgili düzenlemesi, mükelleflerin düzeltme taleplerini idareye -hatayı barındıran beyanlarını kapsayacak biçimde- "beyanname" formunda vermelerini öngörerek, mükelleflerin vergi beyannamelerinde tespit ettikleri hatalara münhasır olan düzeltme sürecinin idari safhadaki işleyişini kolaylaştırmaktadır.

Doktrinde düzeltme beyannameleri için, "kendiliğinden verilen beyanname", pişmanlık ve ıslah talepli düzeltme beyannameleri için "pişmanlık beyanname", "kanuni süresinden sonra verilen beyanname" gibi nitelendirmeler yapılmıştır.<sup>16</sup> 368 No'lu Tebliğ ile uygulamada kullanılmaya başlanan "düzeltme beyannameleri", mükellefin tespit ettiği hatanın düzeltilmesi amacı ile

12 Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 92.

13 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 18.

14 "Türk vergi sisteminde gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, veraset ve intikal vergisi, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi beyana dayanan vergilerden bazılarıdır." Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, 8. Baskı, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2017, s. 177.

15 Funda Başaran Yavaşlar, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak -Vergi Hukuku'nda Yasallık İlkesi", *Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği*, Türkiye Barolar Birliği, Şubat 2015, Ankara, s. 201.

16 Ercan Sarıcaoğlu, "Düzeltilme Beyannamelerine İhtirazi Kayıt Konulabilme Sorunu", *Mali Çözüm*, Sayı: 144, 2017, s. 93.

vergi idaresine müracaat ettiğini gösteren belgelerdir/dilekçelerdir. Bunları, "düzeltilme dilekçeleri" veya "hata düzeltilme talebine ilişkin dilekçeler" olarak nitelendirmek gerekir.<sup>17</sup> Ancak belirtmek gerekir ki bu dilekçeler sadece beyannameye dayalı tarhlara ve beyanname yapılan hatalara münhasırdır.<sup>18</sup> Benzer şekilde pişmanlık ve islah talebini içeren belgeler ise birer "islah dilekçesi" olarak değerlendirilmelidir.

Danıştay konuya ilişkin bir kararında şu ifadeye yer vermiştir:

*"Bu itibarla, süre sınırlandırılması esasen düzeltilme beyannamesi yoluyla iadenin sonradan ( iadenin beyanı gereken yılın bitiminden sonra ) talep edilmesine ilişkindir. Bu ise 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 120. maddesiyle mükelleflere yapılacak iade ve mahsup işlemlerinde, düzeltilmeye dayanak teşkil edecek belgeler ile bu işlemlere ait usul ve esasları belirlemeye ilişkin Maliye Bakanlığına verilen yetkinin, aynı Kanununun 378 inci maddesi gözetilerek kullanılması anlamına gelmektedir."*<sup>19</sup>

Yukarıdaki ifadeden Danıştay'ın düzeltilme beyannamelerini, olması gerektiği gibi, hata düzeltilme talebini ileten belgeler olarak değerlendirdiği anlaşılmalıdır. Ancak Danıştay'ın konu ile ilgili farklı değerlendirmeleri de mevcuttur. Bunlara ayrıca değinilecektir.

"Düzeltilme beyannamelerinin" Genel Tebliğ hükmüne konu olmasının, Maliye Bakanlığının, vergi hatalarının daha pratik bir biçimde düzeltilmesi amacı ile –hatalı beyanname idareye verilerek– idarenin iç işleyişini kolaylaştırmak iradesini yansıttığını söylemek mümkündür. Buna dayanarak ilgili düzenlemenin açıklayıcı mahiyette olduğu düşünülebilir.

## II. Düzeltilme Beyannamelerinin "Düzeltilme Dilekçeleri" Olarak Nitelendirilmesine Bağlı Hukuki Sonuçlar

Bir vergi hatası söz konusu olduğunda buna uygulanacak normlar, VUK'un hata düzeltilmeye ilişkin düzenlemeleri olmalıdır. Res'en araştırma ilkesinin

17 "...213 sayılı Kanunun 116, 117 ve 118 inci maddelerinde tanımlanan türde bir vergi hatasının bulunması halinde düzeltilme şikayet başvurusu yapılmasına yasal bir engel yoktur. Bu bakımdan, davacının 2004 yılı için verdiği kurumlar vergisi düzeltilme beyannamesi üzerine tarh ve tahakkuk eden vergi üzerinden kesilen vergi zıya cezası için uzlaşmaya varılmış ise de, davacın tahakkuk edip ödenen bu verginin iadesi istemiyle düzeltilme şikayet kapsamında ilgili mercie başvuruda bulunabilmesi hukuken olanaklı iken aksi yönde gerekçeyle davayı reddeden Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir...". Danıştay 4.Daire, 17.04.2012, E. 2009/8579, K. 2012/1452, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

18 Cengizhan Hatipoğlu, "Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltilme", *Yayınlanmamış Doktora Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2013, 755 numaralı dipnot, s. 226.

19 Danıştay 4. Daire, 18.05.2016, 2016/3047, K. 2016/2409, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

katı bir şekilde uygulandığı bir vergi sisteminde;<sup>20</sup> hem vergilendirme aşamasında<sup>21</sup> hem de vergi yargılması aşamasında,<sup>22</sup> idari işlemlerin isimlerine bakılmaksızın özerinin tespit edilmesi ve bu tespite göre muamele yapılması gerekir.<sup>23</sup> Res'en araştırma yetkisi hem vergilendirme hem de vergi yargılması safhasında maddi olayın hukuki tavsifinin, olaya uygulanacak hukuk kurallarının tespitinin, olayın hukuki nitelendirmesinin yapılmasının zorunluluğunu ifade eder.<sup>24</sup> Bu noktada, vergi idaresinin düzeltme beyannamelerinin hukuki niteliğini doğru saptaması, buna bağlı olarak gerçekleştirdiği idari işlemlerde, düzeltmenin tabi olduğu hukuki düzenlemeleri dayanak almasını sağlayacaktır. Benzer biçimde vergi yargısının da öncelikle düzeltme beyannamelerinin hukuki niteliklerini saptaması gerekir ki bu belgelerin tabi olduğu hukuki rejimi belirleyebilsin.

20 Başaran Yavaşlar, "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?", s.7; Tuğçe Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Res'en Araştırma İlkesi*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2017, s. 29.

21 VUK Madde 3/B "İspat: Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır."

22 İYUK Madde 20/1 "Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir."

23 "Bu ilke uyarınca idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kurallarını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahip oldukları gibi maddi olayı belirleme yönünden de her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yaparak iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilir, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırıp, maddi olayın çözümü için gerektiğinde birlikişi incelemesi de yapabilirler. Bu tür inceleme ve araştırmaların resen inceleme yetkisinin gereği olarak yapılması, idari yargı yetkisinin kullanımına 2577 sayılı Yasanın 2 nci maddesinin ikinci fıkrasıyla getirilen sınırlamaya aykırı değildir." Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 21.02.1997, E. 1995/209, K.1997/124, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası; Ayrıca benzer yönde karar için bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 04.10.1996, E. 1995/119, K. 1996/294, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

24 "2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 20 nci maddesinin birinci bendinde, Danıştay ile İdare ve Vergi Mahkemelerinin, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapacakları hükme bağlanmakla İdari Yargılama Usulü Hukukunda resen araştırma ilkesi benimsenmiş bulunmaktadır. Madde hükme uyarınca; idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuk nitelendirilmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kuralını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahiptirler. İdari yargı yerleri buna ek olarak olayın maddi yönünü belirleme noktasından da her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yapabilirler. İddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilecekleri gibi tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırmaya da yönelebilirler." Danıştay 3. Dairesi, 12.12.1990, E. 1990/2929, K. 1990/3417, Kazancı İçtihat Bankası.

Düzeltilme işleminin konusunu, VUK' da "vergi hatası" şeklinde adlandırılan belli bir takım vergi sakatlıkları oluşturur.<sup>25</sup> Yasa koyucu, hata niteliği taşıyan, görülmesi ve giderilmesi nispeten kolay bir kısım yanlışlıkların ortadan kaldırılması için, yargılama faaliyetine nazaran daha pratik bir alternatif olarak düzeltme işlemini öngörmüştür.<sup>26</sup> Görülmesi ve giderilmesi nispeten kolay bir kısım yanlışlıktan kasıt, düzeltilmesi talep edilebilecek vergi hatalarının VUK md. 3 de öngörülen yorum tekniklerine başvurulmadan ilk bakışta anlaşılabilir açıklıkta olması gerektiğidir.<sup>27</sup> Örneğin, beyannamede matrahın yanlışlıkla bir sıfır fazladan eklenerek bildirilmesi<sup>28</sup> veya Gelir Vergisi Kanunu uyarınca vergi kesintisi yapılmaması gereken bir ödemeden yanlışlıkla kesinti yapılması<sup>29</sup> hallerinde, görülmesi ve giderilmesi nispeten kolay birer yanlışlığın olduğundan bahsedilecektir. Mükellefin, hata düzeltme müessesinden faydalanabilmesi için vergi hatalarının VUK md.117 de yer alan ve genel itibariyle vergi miktarına ilişkin maddi hatalar olarak nitelendirilebilen "hesap hataları"<sup>30</sup> veya vergi mükellefiyetine ilişkin saptama ve değerlendirme hataları olarak nitelendirilebilen "vergilendirme hataları"<sup>31</sup> kategorilerinin birinin kapsamına dahil olması gerekir.<sup>32</sup>

25 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 179.

26 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 179.

27 Danıştay 4. Daire, 29.04.2010, E. 2008/1457, K. 2010/2332, Legalbank Elektronik Hukuk Bankası.

28 Danıştay 9. Daire, 03.10.1975, E. 1973/2086, K. 1975/1549, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

29 Danıştay 4. Daire, 15.01.1987, E. 1987/4992, K. 1987/155, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

30 VUK md. 117 uyarınca hesap hataları şunlardır: "...1. *Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, teklif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır. 2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmaması veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır. 3. Verginin mükerrer olması: Aynı Vergi Kanunu'nun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır.*"

31 VUK md.118 uyarınca vergilendirme hataları şunlardır: "... 1. *Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır; 2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmıyan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır; 3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmiyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır. 4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.*"

32 Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 13.06.2003, E. 2002/483, K. 2003/314, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası; Ayrıca bkz. Şükrü Kızılol., *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 12. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007, s. 106.

VUK md. 119 uyarınca bir vergi hatası, ilgili memurun hatayı görmesiyle, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatayı görmesiyle, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılmasıyla, hatanın vergi incelemesi neticesinde meydana çıkarılmasıyla veya mükellefin müracaatıyla ortaya çıkabilir. Vergi hataları, VUK md. 121 uyarınca idare tarafından res’en tespit edilip düzeltilebileceği gibi, VUK md.122 uyarınca mükelleflerin yazılı talebi üzerine de düzeltilebilir.

Belirtildiği üzere, düzeltme beyannamelerinin birer hata düzeltme dilekçesi olarak nitelendirilmesi, buna bağlı bir takım hukuki sonuçları beraberinden getirecektir. Verginin haksız yere fazla veya eksik alındığının tespit edilmesinin ardından düzeltme süreci başlayacaktır.

Vergi hukukunda düzeltme, vergilendirme işlemlerindeki hataları, yargı yoluna başvurmaksızın giderme işlemidir.<sup>33</sup> Düzeltme müessesesi, bir idari işlemin hatalı biçimde tesis edilmesi halinde, yargı gibi uzun ve meşakkatli bir çözüm yoluna gidilmesinden önce, hatanın hızlı biçimde idari yolla giderilmesi amacını taşır. VUK md. 120 uyarınca vergi hataları düzeltme fişine dayanılarak düzeltilir. Bu süreçte, mükelleflerin vergi beyannamelerinde yaptıkları hataların vergi matrahını azaltıcı nitelikte olması durumunda, eksik hesaplanan verginin tarh ve tahsil edilmesi; yapılan hataların vergi matrahını artırıcı biçimde olması durumunda ise fazla hesaplanan verginin terkin edilmesi, tahsil edildi ise de iade edilmesi gerekir.

Vergi hatası nedeniyle eksik hesaplanan verginin tarh edilmesi, doktrinde kimi yazarlar tarafından “düzeltme yoluyla tarh” veya “düzeltmeye dayalı tarh” adı altında ayrı bir tarh türü olarak tanımlanmıştır<sup>34</sup>. Tarh işlemi VUK md. 20 uyarınca, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari işlemidir. Tarh işlemi mükellefi genel/kişilik dışı bir hukuki statüden çıkarıp özel/kişisel bir duruma soktuğu için bireysel (sübjektif) bir idari işlemidir.<sup>35</sup> Tarh türleri matrahın belirlenme yöntemine göre VUK’ un ikinci kısmında md.25 ve devamında dört kategoride düzenlenmiştir.<sup>36</sup> Bunlar beyana dayalı tarh, res’en tarh, ikmalen tarh ve idarece tarhtır.

Düzeltme yoluyla tarh düzeltme işleminin doğal bir sonucu olarak, önceki hatalı vergilendirmenin yerine doğru işlemin konulmasına yönelik bir işlemdir.<sup>37</sup> Düzeltme beyannamesine dayanılarak yapılan tarh –önceki beyanname-

33 Şenyüz, Yüce, Gerçek, s. 227 – 228.

34 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 98; Sadık Kırbaş, *Vergi Hukuku*, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012, s. 114; Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, I, 32. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014, s. 61.

35 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 91.

36 Karakoç, s. 263.

37 Öncel, Kumrulu, Çağan, s. 91.

de hatalı biçimde bildirilen –eksik vergi matrahını tamamlamak suretiyle yapıldığı için bu niteliği itibariyle ikmalen tarha benzemektedir.<sup>38</sup> Ancak ikmalen tarh, her ne şekilde olursa olsun sadece matrah veya matrah farkından dolayı ortaya çıkan<sup>39</sup> vergi farkının tamamlanması amacını taşır. Bununla birlikte düzeltme yoluyla tarh ikmalen tarha göre daha özel bir alan ile –vergi hataları ile doğrudan ilişkilidir. İkmalen tarhta VUK md.129 uyarınca matrahın miktarı defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit olunur. Düzeltme yoluyla tarh bu bakımdan beyana dayalı tarha benzer, çünkü mükellefin düzeltilmiş beyanına dayanılarak tarh yapılır.

Düzeltme yoluyla tarh, ikmalen tarh ve beyana dayalı tarh ile idari işlemin şekil unsuru yönünden de farklılaşır. Vergi hataları VUK md.121 uyarınca düzeltme fişine dayanılarak düzeltilirken, ikmalen tarh ihbarname ile ilgililere tebliğ olur. Beyan üzerinden alınan vergiler ise tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Vergi matrahını artırıcı nitelikte bir vergi hatasının olması durumunda, düzeltme fişi düzenlenip mükellefe tebliğ edilmeksizin ödeme emrinin düzenlenmesi Danıştay tarafından iptal sebebi olarak değerlendirilmiştir.<sup>40</sup>

Bir tarhın türünün tespiti buna bağlı birtakım hukuki sonuçları beraberinde getirir. Yapılan tarhın türüne göre VUK'un o tarh türüne özgü düzenlemeleri uygulama alanı bulur. Örneğin, res'en, ikmalen ve idarece tarhlar bakımından uygulama alanı bulan gecikme faizi müessesesi beyana dayalı tarhlarda işletilemez. Bu bakımdan da düzeltme beyannamelerine dayalı olarak yapılan tarhlar ile beyana dayalı tarhlar birbirinden ayrılmaktadır. Vergi hataları nedeniyle eksik tarh ve tahakkuk ettirilen vergilere idare tarafından gecikme faizi uygulanması, bu tarhların res'en tarh olarak nitelendirilmesi nedeniyle, Danıştay Vergi Dava Daireleri tarafından hukuka uygun bulunmuştur.<sup>41</sup>

Düzeltme yoluyla tarhlara uygulanması gereken hukuk normları, VUK' un hata düzeltmeye ilişkin (md.116-126 ve 112/4) hükümleridir. Tabi olduğu hu-

38 Hatipoğlu, s. 131.

39 S. Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2017, s. 121.

40 "...yükümlü şirketin bir kısım mahsup talepleri kabul edilmeyerek aleyhte düzeltme yapıldığı ancak, düzeltme fişleri tebliğ edilmeden doğrudan ihtilaf konusu ödeme emrinin düzenlenerek tebliğ edildiği anlaşılmıştır. Bu durumda anılan madde hükmüne göre düzeltme fişlerine karşı dava açma hakkının ortadan kaldırılması sonucunu doğuran söz konusu tebliğ yapılmadan doğrudan ödeme emri düzenlenmesinde yasaya uyarlık bulunmadığından vergi mahkemesince ödeme emrinin iptali gerekirken yazılı gerekçe ile onanmasında isabet görülmemiştir." Danıştay 9. Dairesinin, 19.10.2004 Tarihli E. 2002/1855, K.2004/5076 Sayılı Kararı.

41 Danıştay VDDK 30.03.2007, E. 2006/346, K. 2007/126, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası; Aksi görüşte olan Şahin'e göre, düzeltme yoluyla tarh edilen vergilere, vergi cezası ve gecikme faizi uygulanamaz. Hasan Şahin, "Vergi Hatalarından Kaynaklanan ve Düzeltme Yoluyla Tarhiyat Gerektiren Vergilerde Gecikme Faizi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 89, 2000, s. 73.

kuki düzenlemeler dolayısıyla diğer tarh türlerinden ayrılan düzeltme yoluyla tarhı, ayrı bir tarh türü olarak nitelendirmek mümkün görünmektedir.

Danıştay düzeltme beyannamelerine dayanılarak gerçekleştirilen tarhların VUK md.30/4 uyarınca res'en tarh olduğu kanaatindedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu bu kanaate, şu gerekçe ile varmıştır:

*“213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30 uncu maddesinin 4 üncü fıkrasında, vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyatın yapılacağı ve bu beyannamelerin re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmeyeceği öngörülmüştür. Aynı Kanununun 112 nci maddesinde ise ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere kendi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı ... düzenlemesine yer verilmiştir. Olayda, geçici vergi beyannamesini yasal süresinde veren ve yasal sürenin dolmasından sonra bu beyannameye ek olarak verdiği düzeltme beyannamesiyle ek matrah beyanında bulunan davacının, düzeltme beyannamesinde belirttiği matrah üzerinden 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30 uncu maddesinin 4 üncü uyarınca re'sen tarhiyat yapıldığı anlaşıldığından, geçici verginin geç tahakkuk ettirilmesi nedeniyle anılan Kanununun 112 nci maddesi uyarınca gecikme faizi hesaplanmasında hukuka aykırılık bulunmamakta olup, aksi yönde verilen ısrar kararında isabet görülmemiştir.”<sup>42</sup>*

Yukarıdaki gerekçeden anlaşıldığı üzere Danıştay, kanuni süresinden sonra verilen beyannamelerin res'en tarh nedeni olduğundan bahisle vergi idaresinin yapmış olduğu tarhın türünü res'en tarh olarak değerlendirmiştir. VUK md. 30/4 uyarınca *“...beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyatın yapılacağı...”* öngörmüştür. Danıştay kararında *“düzeltme beyanna-*

42 Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 30.03.2007, E. 2006/346, K. 2007/126, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.; Ayrıca benzer yönde bir karar için bkz. *“...geçici vergi beyannamesini kanuni süresinde veren süre geçtikten sonra bu beyannameye ek olarak düzeltme beyannamesi ile ek matrah beyan eden davacı adına düzeltme beyannamesinde gösterdiği matrah üzerinden 213 sayılı Kanun'un 30 uncu maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca re'sen tarhiyat yapıldığı anlaşıldığından, geçici verginin yasal beyanname verme süresinden sonra tahakkuk ettirilmesi nedeniyle ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren anılan Kanununun 112 inci maddesi uyarınca hesaplanan gecikme faizinde yasaya aykırılık görülmemiştir.”* Danıştay 4. Dairesi, 15.02.2005, E. 2004/912, K. 2005/223, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası; Danıştay 9. Dairesi, 12.02.1991, E.1992/3882, K.1991/335, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

melerini" süresi geçtikten sonra verilen dönem beyannameleri olarak kabul etmiştir. Bu görüşün düzeltme beyannamelerinin hukuki nitelikleri itibarıyla düzeltme dilekçesi olması nedeniyle yerinde olmadığını yinelemek gerekir. Düzeltme beyannameleri, kanuni süresinde verilen vergi beyannamelerinin açık hata barındırması halinde, bu hatanın bildirilmesi amacı ile idareye verilir. Dolayısı ile artık kanuni süresi içerisinde vergi idaresine verilmemiş beyannamelerin varlığından bahsedilemez. Şu halde VUK md.30/4 hükmü, hata düzeltme dilekçeleri bakımından uygulama alanı bulmaz. Aynı kararda verilen bir karşı oy şu gerekçeye dayandırılmıştır:

*"Yükümlü kurumca, süresinde verilen 2001 yılı Ocak, Şubat ve Mart aylarına ilişkin geçici vergi beyannamesi ile ilgili olarak, yeminli mali müşavir raporu üzerine, "düzeltme beyannamesi" adı altında ek beyanname verilmiş, vergi dairesince, tahakkuk fişi ile geçici vergi ve gecikme faizi tahakkuku yapılmış ve gecikme faizinin terkini talebiyle dava açılmıştır. İkmalen, re'sen veya idarece yapılan bir tarhiyat söz konusu değildir. Vergi Usul Kanunu'nun 25'inci maddesinde, beyan üzerine alınan vergilerin, "tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirileceği düzenlenmiş olup, vergi dairesince de bu esaslara göre işlem yapıldığı hususunda ihtilaf bulunmamaktadır."*

Karşı oyda – kararın aksine – düzeltme beyannamesine dayanılarak gerçekleştirilen tarh, beyana dayalı tarh olarak nitelendirilmiştir.

Hata düzeltme dilekçelerinin, süre bakımından tabi oldukları hukuki düzenleme, düzeltme zamanaşımını düzenleyen VUK md 126'dır. Bu dilekçelerin VUK md 114 gereğince tarh zamanaşımı süresi içerisinde herhangi bir tarihte verilmesi mümkündür. Danıştay yukarıdaki kararında, düzeltme beyannamelerinin hukuki niteliğini tartışmadığı için, VUK un hata düzeltme hükümleri ile hukuki sorunu ilişkilendirmemiş ve hatalı bir hukuki neticeye varmıştır.

### **III. Düzeltme Dilekçelerine Dayanılarak Yapılan Tarhların İdari Davaya Konu Edilebilirliği**

Uygulamada ve yargılama sürecinde düzeltme beyannamelerinin ve bunlara dayanılarak yapılan tarhların hukuki niteliğine ilişkin saptamalardaki tutarsızlıklar, önemli bir hukuki sorunu beraberinde getirmiştir. Bu sorun, düzeltme beyannamelerine dayanılarak yapılan tarhlara karşı mükellefin dava açma hakkının ihtirazi kayıt koşulu ile sınırlandırılıp sınırlandırılmayacağıdır.

VUK md. 378/2 uyarınca, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı –vergi hataları hariç– dava açamazlar. Vergi Usul Kanunu'nda ihtirazi kaydın tanımı olmamasına rağmen, Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 39. maddesinin 3.bendi ihtirazi kaydı, "mükelleflerce, kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah

kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı not” şeklinde tanımlanmıştır. İhtirazi kayıt, genel hukuk ilkelerinden doğarak vergi hukuku alanına girmiş ve burada mükellefin kendi beyanına karşı dava açma hakkını koruyan sui generis bir müesseseye haline gelmiştir.<sup>43</sup> Danıştay ise ihtirazi kaydı şu şekilde tanımlamıştır: “İhtirazi kayıt, uygulamada, beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmak ve hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla beyannameye konulan ve beyanın serbest irade ürünü olmadığını gösteren açıklama olarak nitelendirilmektedir. İhtirazi kaydın bu etkisini gösterebilmesi, yasalarda beyanda bulunulması için belli edilen süre veya zamanda konulmuş olmasına bağlıdır.”<sup>44</sup>

Doktrinde ihtirazi kayda ilişkin farklı tanımlar yapılmıştır. Turgay’a göre ihtirazi kayıt, mükelleflerin tereddüt ettikleri bazı mevzularda herhangi bir cezalı tarha muhatap olmayı önlemek için yaptıkları beyanların bir kısmı veya tamamı için beyannamelerine ihtirazi kayıtlar koymak suretiyle itirazda bulunabilmeleridir.<sup>45</sup> Özbacı ihtirazi kaydı, “mükelleflerin vergiye tabi olup olmadığı hususunda tereddüt ettikleri matrahları, kaydi ihtirazi ile beyan etmelerine ve bunun üzerinden salınan vergiye itiraz etmelerini sağlayan bir müessese” olarak tanımlamaktadır.<sup>46</sup> Kaneti’ye göre ise yükümlü beyanıyla ilgili bazı noktalarda veya tümünde tereddütlü ise dava hakkını saklı tutabilmek için beyannamesine buna ilişkin bir ihtirazi kayıt koyabilir ve buna istinaden dava açabilir.<sup>47</sup> Bahsi geçen tüm tanımların ortak unsuru, mükelleflerde yapmış oldukları beyanlara ilişkin “tereddütlerin” bulunmasıdır. İhtirazi kayıt müessesesi, mükelleflerin beyanlarına karşı dava açamamaları yönündeki genel kuralın istisnası olarak vergi hukukuna girmiştir. Dolayısıyla mükellefin beyan ettiği matrahın veya matraha dahil olan bir unsurun vergilendirilmesinin hukuka uygun olup olmayacağı hususunda tereddüt duyan mükellefin dava hakkını korumak<sup>48</sup> ihtirazi kayıt müessesinin temel amacıdır.

Hata düzeltme dilekçeleri, yalnızca vergilendirme işlemlerinde “açık hata” bulunması durumunda bunun düzeltilmesini talep etme yönündeki iradenin yansıtıldığı dilekçelerdir. Görülmesi kolay bir açık hatanın idareye bildiriimi söz konusu ise artık mükellefin tereddüt duyduğu bir beyandan bahsedile-

43 Gökhan Kürşat Yerlikaya, *Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtların Beyan ve Yargı Yolu*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2005, s. 75.

44 Danıştay 7. Daire, 07/12/2006, E. 2004/3431, K. 2006/3892, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

45 Yücel Turgay, “İhtirazi Kayıtların Beyan”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 3, 1993, s. 52.

46 Yılmaz Özbacı, *Vergi Davaları*, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2002, s. 625.

47 Selim Kaneti, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 112.

48 Filiz Keskin, “Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ile Beyan Müessesesi”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 157, 2006, s. 255.

mez.<sup>49</sup> Bir diğer ifade ile hata düzeltme müessesinin dayanağı olan "açık hata" ile ihtirazi kayıt müessesinin dayanağı olan "tereddüt duyulan beyan" birbiri ile bağdaşmaz. Bu bakımdan ihtirazi kayda ve idari davaya konu olmamından düzeltme beyannamesi ile normal beyannameler arasında herhangi bir fark bulunmadığı<sup>50</sup> yönündeki yaklaşım kabul edilemez.

Düzeltilme beyannamelerine dayanılarak yapılan tarhların idari davaya konu edilip edilemeyeceğine ilişkin hukuki sorun, Anayasa Mahkemesi Kararına konu olmuştur. Düzeltilme beyannamelerine dayanılarak yapılan bir tarhın iptali talebiyle açılan bir davada yerel mahkeme, beyana dayalı tarhlara karşı dava açılmayacağını öngören VUK md.378/2 nin, anayasaya aykırılığı iddiası ile Anayasa Mahkemesine itiraz başvurusunda bulunmuş ancak başvuru Anayasa Mahkemesi tarafından reddedilmiştir.<sup>51</sup> Mahkemenin ret gerekçesi şöyledir:

*"Uygulamada hangi tür beyannamelere ihtirazi kayıt konulabileceği; kanuni süresi içinde veya kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı hususlarından dolayı dava açma hakkının tanınıp tanınmayacağı sorunu ise doğrudan doğruya itiraz konusu kuralla ilişkili olmayıp ihtirazi kaydın kapsamı ile ilgilidir... Somut olayda da olduğu gibi, ihtirazi kaydın uygulamada ortaya çıkan ve düzeltme beyannamesi olarak adlandırılan beyannamelere konulup konulamayacağı; konulabilse dahi dava açma hakkını tanıyıp tanımayacağı esasında itiraz konusu kuralın değil, kuralın istisnasının kanuni dayanağı olan 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasının yorumundan kaynaklanmaktadır... Öte yandan, 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında "ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar" ibaresiyle beyannameler arasında herhangi bir ayırım yapılmadığı görülmektedir. Her ne kadar kanuni süresinden sonra verilen beyannamelere ihtirazi kayıt konulup konulmaması hususunun içtihat farklılığına neden olduğu gerekçesiyle Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülmüş ise de herhangi bir düzenlemenin mahkemeler arasında içtihat uyumsuzluklarına neden olması yargılama hukukunun doğası gereği her zaman mümkün olup bu durumun anayasal bir sorun oluşturması söz konusu değildir. Kaldı ki hukuk sistemi içerisinde mahkemeler*

49 Funda Başaran Yavaşlar, "VEHUP 4. Ulusal Kongresi-Temel Haklara ve Özgürlüklere Vergilendirme Yoluyla Müdahalede Sınır", Alanya Alaattin Keykubat Üniversitesi İşletme Fakültesi ve Vergi Hukuku Platformu , Ekim 2017, Tartışmalar Bölümü Kongre Notları.

50 Sarıcaoğlu, s. 102.

51 Anayasa Mahkemesi, 14.06.2017, E. 2017/24, K. 2017/112, Anayasa Mahkemesi Resmi İnternet Sayfası.

*arasındaki içtihat uyumsuzluklarını çözecek hukuki yollara yer verilmiştir.”*

Yukarıdaki kararda mahkeme, itiraz konusu hüküm ile hukuki sorun arasında bağlantı kurulamayacağına kanaat getirmiştir. Mahkeme itiraz konusu kuralı, istisnalarıyla birlikte hak arama özgürlüğü temelinde anayasaya uygun bulmuş, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulup konulamayacağı yönündeki problemin çözümünü ise içtihatların belirleyeceğini belirtmiştir.<sup>52</sup> Anayasa Mahkemesi'nin, somut olay ile kanun hükmü arasında, kanun hükmünün iptalini gerektirecek bir ilişki olmadığı yönündeki kanaati kabul edilebilir. Ancak düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın dava açma hakkını tanımayacağı yönündeki Danıştay içtihadı, temel hakkın özüne dokunup ihlaline yol açan bir yargı yorumu<sup>53</sup> olması suretiyle tartışılmalıdır. Öte yandan konu ile ilgili yakın tarihli bir bireysel başvuru kararında başvuru, vergi idaresinin baskısı ile ihtirazi kayıt koymaksızın düzeltme beyannamesi vermeye zorlandığını, yerel mahkeme ve Danıştay tarafından açılan davaların usul hükümleri gerekçesi ile incelenmeksizin reddedildiğini ve bu durumun mülkiyet hakkı ve adil yargılanma hakkını ihlal ettiğini iddia etmiştir.<sup>54</sup> Ancak başvuru, derece mahkemesinin ve Danıştay'ın yasal düzenlemelere göre hareket ettiği gerekçesi ile açıkça dayanaktan yoksun bulunarak Anayasa Mahkemesi tarafından reddedilmiştir.

Bir uyuşmazlığı ve uyuşmazlık kapsamında bir talebi, mahkeme önüne taşıyabilme ve karara bağlanmasını isteyebilme mahkemeye erişim hakkının sağladığı güvencelerdendir.<sup>55</sup> Mahkemeye erişim hakkı Anayasa md. 36'da düzenlenen adil yargılanma hakkının bir gereğidir.<sup>56</sup> Beyana dayalı tarhlar bakımından dava açma hakkının ihtirazi kayıt koşuluna bağlı olması, mükellefin adil yargılanma hakkının ve dolayısı ile mahkemeye erişim hakkının sınırlandırılması anlamına gelmektedir. Bir hukuk devletinde hürriyet asıl sınırlama ise istisna olmalıdır.<sup>57</sup> Şu halde hürriyetin veya sınırlamanın konusunda tereddüt ortaya çıkarsa hürriyetin geniş sınırlamanın ise dar yoruma tabi tutulması gerekir.<sup>58</sup>

Her ne kadar, “ihtirazi kayıt” ve “açık hata”nın birbiri ile bağdaşmadığını,

52 Sarıcaoğlu, s. 104.

53 Göker, Yılmazoğlu, s. 98.

54 Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı, B.N. 2017/16797, K.Tarihi 11.12.2017, Anayasa Mahkemesi Resmi İnternet Sayfası.

55 Göker, Yılmazoğlu, s. 89.

56 Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı- Ahmet Yıldırım, B.No. 2012/144, 2.10.2013, Anayasa Mahkemesi Resmi İnternet Sayfası.

57 Kemal Gözler, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi, II*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011, s. 547.

58 Gözler, s. 547.

dolayısı ile düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kayıtların geçerli olmadığını söylemek mümkün olsa da, dikkat etmek gerekir ki idari işlemin geri alınması yönündeki işlem de bir idari işlemdir ve Anayasa md. 125 uyarınca hukuki denetime tabidir. Dolayısıyla sakat bir düzeltme işleminin tesis edilmesi halinde, bu işlemin iptali gerekir.

Konu ile ilgili bir başka kararında Danıştay şu ifadelere yer vermiştir:<sup>59</sup>

*"...Beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi ve davacı tarafından verilen düzeltme beyannamesine konulan ihtirazi kaydın geçerliliği bulunmamaktadır."*

Bu kararda Danıştay ihtirazi kaydın, sadece süresi içerisinde verilen beyannameler bakımından geçerli kabul edilebileceğini, dolayısıyla düzeltme beyannameleri bakımından geçerli olmadığını belirtmiştir. Danıştay'ın düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kayıtları kabul etmemesi yerindedir, ancak bunun gerekçesi "düzeltme beyannamelerinin süresinden sonra verilen beyannameler olarak nitelendirilmesi" olmamalıdır. Düzeltme dilekçelerine konulan ihtirazi kaydın geçerliliği, hata düzeltme müessesesi ve dolayısıyla "açık hata" ile bağdaşmadığı için kabul edilemez. Danıştay'ın bu yaklaşımı vergi idarelerini, mükelleflere düzeltme beyannameleri verme konusunda baskı kurmaları gibi hukuka aykırı uygulamalarda bulunma konusunda cesaretlendirmiştir. Vergi idaresi tarafından mükelleflerin düzeltme beyannameleri vermeye zorlanmaları –Danıştay tarafından da dile getirildiği üzere- uygulamada sık rastlanan bir durumdur.<sup>60</sup> Danıştay'ın ilgili bir kararında şu gerekçe ile aksi yöndeki yerel mahkeme kararını bozmuştur:<sup>61</sup>

59 "Zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması, beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir. Bu nedenle, ihtirazi kayıt beyanname verme süresinde verilen beyannamelere konulabilir..."Danıştay 4.Daire E. 2015/6462, K. 2015/6173, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

60 "...çoğunlukla idarenin baskısı sonucu ikinci bir beyanname verildiği durumlarla da sık sık karşılaşmakta, hatta verilen beyannameye dava açma hakkını saklı tutan ihtirazi kayıt konulmasına idarece izin verilmediği, aksi halde beyannamenin kabul edilmediği gözlemlenmektedir" Danıştay 9. Daire, 13.12.2012, E.2010/4896, K.2012/9474, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

61 Danıştay 9. Daire, 13.12.2012, E.2010/4896, K.2012/9474, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası. Benzer yönde bir karar için bkz. Danıştay 9. Daire, 29.12.2009, E. 2009/7171, K. 2009/5341, LeGalbank Elektronik Hukuk Bankası.

*“Uygulamada vergi dairelerinin; olumsuz mükellefler listesine girmiş bir mükelleften mal ve hizmet alan diğer mükellefleri, yazılı ya da sözlü olarak “koddaki mükelleflerden yapılan alışlara ait faturaları KDV beyanlarından çıkarmaları, yani bu faturalara ait katma değer vergilerini indirim konusu yapmamaları, bu suretle düzeltme beyannamesi vermeleri veya dört katı tutarında teminat göstermeleri veya yeminli mali müşavir raporu ibraz etmeleri, aksi halde olumsuz mükellefler listesine dahil edileceği ve incelemeye alınacakları” yönünde uyardıkları görülmektedir. Birçok firma incelemeye maruz kalmamak için idarenin bu talebini yerine getirmekte ve ilave vergi tahakkukunu faiziyle birlikte ödemek zorunda kalmaktadır....Dosyanın incelenmesinden, davacıya faturalarını kullandığı şirketler hakkında sahte fatura düzenledikleri hususunda rapor bulunduğu belirtilerek, söz konusu faturaların katma değer vergisi indirimleri arasından çıkarılması suretiyle ilgili dönemler için vergi kanunlarında yer almayan ancak uygulamada “düzeltme beyannamesi” denilen ikinci bir beyanname vermesi gerektiği aksi halde kendisinin de kod listesine alınacağı uyarısı yapılarak yeniden beyanname vermesi sağlanarak dava konusu katma değer vergisi, damga vergisi ve gecikme faizi tahakkuk ettirildiği ve vergi ziyayı cezası kesildiği anlaşılmaktadır. Bakılan davada katma değer vergisi beyannamelerini veren davacının daha sonra ihtirazi kayıt konulmak suretiyle ikinci bir beyanname daha vererek ilk beyannamede yer alan indirim konu bazı faturaların beyannameden çıkarılması sağlanmıştır.*

*...Olayda ise davalı idarece 213 sayılı Yasa’da belirtilen tarhiyat şekilleri ve vergi incelemesine ilişkin hükümler göz ardı edilmiş olup, davacının kod listesine girmemek amacıyla düzeltme beyannamesi vermek durumunda bırakıldığı anlaşılmaktadır.*

*Bu durumda davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, kod listesine girmemek amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen vergi ziyayı cezasında yasal isabet görülmemiştir.”*

Yukarıdaki karara konu olan uygulama, yani mükelleflerin iradeleri hilafına- hatta çoğunlukla ihtirazi kayıt konmaksızın- düzeltme beyannamesi vermeye zorlanması uygulaması<sup>62</sup>, bu dilekçelere dayanılarak yapılan tarhi idari

62 “Mükelleflerin Vergi Usul Kanunu’nun 371. maddesi hükmünde yazılı koşullarla kendiliklerinden pişmanlık dilekçesi ile birlikte yeni bir beyanname vermeleri söz konusu olmakla birlikte, çoğunlukla idarenin baskısı sonucu ikinci bir beyanname verildiği durumlarla da sık sık karşılaşmakta, hatta verilen beyannameye dava açma hakkını saklı tutan ihtirazi kayıt konulmasına idarece izin verilmediği, aksi halde beyannamenin kabul edilmediği gözlemlenmektedir.” Danıştay 9. Daire, 13.12.2012, E.2010/4896, K.2012/9474, Kazancı İçtihat Bilgi Bankası.

işlemin sebep unsuru yönünden sakat kılar. Çünkü mükelleflerin yazılı bildirim ve talebi üzerine yapılan düzeltmelerde, işlemin maddi sebebini mükelleflerin iradesini yansıtan yazılı bildirim oluşturur. Mükelleflerin iradelerini sakatlayan bir durum varsa, bu iradelere dayalı olarak yapılan işlem de sebep unsuru yönünden sakatlanır ve işlemin iptal edilmesi gerekir.

İdari işlemin amaç unsuru yönünden hukuka uygunluğunu belirlemede kullanılan kamu yararı ölçütü, işlemin başka amaçlarla yapılıp yapılmadığı araştırılarak ortaya konabilir.<sup>63</sup> Nefret, sevgi, kin gibi kişisel duygular ile veya kişisel ekonomik menfaatler için tesis edilen işlemler, idari işlemi amaç unsuru yönünden hukuka aykırı kılar.<sup>64</sup> Mükelleflerin düzeltme beyannamesi vermeye zorlanması uygulamasının temelinde, mükelleflerin eksik beyanda bulunduğu ve buna dayanılarak vergi idaresi tarafından eksik vergi tarhi yapıldığı düşüncesi yatar. Özel yararın gözetilmediği bu durumlarda işlemin amaç unsuru yönünden sakat olduğu düşünülmemektedir, ancak somut olay özelinde konu unsuru yönünden sakatlık gündeme gelebilir.

### Sonuç

Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde düzenlenen "düzeltme beyannameleri" uygulamada sıklıkla kullanılan belgelerdir. Düzeltme beyannamelerinin ve bu beyannamelere dayanılarak yapılacak tarhların tabi olacağı yasa hükümlerinin tespit edilebilmesi, öncelikli olarak bu belgelerin ve bu belgelere dayanılarak gerçekleştirilen tarhların hukuki niteliğinin saptanmasını gerektirir. Düzeltme beyannameleri dönem beyannamelerindeki hataların giderilmesi amacı ile tanzim edildiği için, hukuki nitelikleri itibarıyla hata düzeltme dilekçeleridir. Dolayısıyla bu dilekçelere dayanılarak vergi idaresi tarafından gerçekleştirilecek herhangi bir idari işlem VUK hata düzeltme hükümlerine dayanılarak yapılmalıdır.

Düzeltilme beyannamelerini Danıştay, ek beyanname/ikinci beyanname/süresinden sonra verilen beyanname olarak nitelendirmiştir ve bu nitelendirmeye hukuki sonuç bağlayarak, düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kayıtların geçerli olmadığına hükmetmiştir. Danıştay'ın bu yaklaşımının, vergi idareleri tarafından da benimsendiğini söylemek gerekir. Nitekim vergi idarelerinin, mükellefleri "olumsuz mükellefler" listesine almak tehdidi ile düzeltme beyannamesi vermeye zorlaması uygulaması yaygın hale gelmiş, güncel pek çok yargı kararına konu olmuştur.

63 Turan Yıldırım, Melikşah Yasin, Nur Kaman, Eyüp Özdemir, Gül Üstün, Özge Okay Tekinsoy, *İdare Hukuku*, 5. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013, s. 462.

64 Yıldırım, Yasin, Kaman, Özdemir, Üstün, Okay Tekinsoy, s. 462.

Danıştay, kanuni süresinden sonra verilen beyannameler bakımından ihtirazi kaydın geçersiz olduğu yönündeki görüşünü birden çok kararında tekrarlamış, ancak düzeltme beyannamelerinin mükelleflerin gerçek iradelerini yansıtmadığı halleri ayrı tutmuş ve bu durumlarda yapılan tarhları iptal etmiştir.

İhtirazi kayıt müessesinin temel amacı, vergilendirilecek matraha veya matrah unsuruna ilişkin mükellefin tereddüt duyması halinde bu beyana karşı dava açma hakkının saklı tutulmasıdır. Hata düzeltmenin temel amacı ise açık vergi hatalarının yargı yoluna nazaran daha pratik bir yol olan idari yolla alternatif olarak çözümlenmesidir. Dolayısı ile yoruma ihtiyaç duyulmayacak derecede açık bir hatanın bildirilmesi ve düzeltilmesi talebini içeren bir dilekçeye ihtirazi kayıt konulabileceğinin kabulü, ihtirazi kayıt müessesinin varoluş amacı ile çelişir. Bu bakımdan düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın geçersiz olduğunu düşünen Danıştay'ın bu görüşünün–farklı bir gerekçe ile- yerinde olduğu söylenebilir. Ancak eklemek gerekir ki, ihtirazi kaydın düzeltme dilekçeleri bakımından geçersiz sayılması gerekliliği, düzeltmeye dayalı tarhlara karşı dava açılmayacağı anlamına gelmemektedir. Ayrı bir tarh türü olan düzeltmeye dayalı tarhlar yürütülmesi zorunlu birer idari işlemdir ve Ay. md.125 uyarınca hukuki denetime tabidir.

Çalışmada düzeltme dilekçelerine dayanılarak yapılan tarhların idari dava-ya konu edilip edilemeyeceği hukuki sorunu ele alınmış ve düzeltme dilekçelerinin hukuki niteliği irdelenerek soruna çözüm aranmıştır. Ancak hali hazırda sıklıkla uyuşmazlık konusu olan sorunun, yeni bir normatif düzenleme veya bir İçtihadı Birleştirme Kararı vasıtasıyla nihai biçimde çözüme kavuşturulması gerekmektedir.

## KAYNAKLAR

- Altındağ, Halil. "İdari İşlemin Geri Alınması Sebebi Olarak Açık Hata", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 10 Sayı: 4, 2016, s. 81 – 97.
- Anayasa Mahkemesi Resmi Web Sayfası <http://www.anayasa.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 28.03.2018).
- Başaran Yavaşlar, Funda, "Hukuki Güvenlik İlkesinin Bir Alt İlkesi Olarak –Vergi Hukuku'nda- Yasallık İlkesi", *Kamu Hukukçuları Platformu: Hukuk Güvenliği*, Türkiye Barolar Birliği, Şubat 2015, s. 189 – 240.
- Başaran Yavaşlar, Funda "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır? –Beyannamenin Hukuki Niteliği, İçeriği ve Tarhın Anlamı Üzerine", *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt: 8, Sayı: 94, 2012, s. 3 – 15.
- Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, I, 32. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2014.
- Göker, Cenker; Yılmazoğlu, Yunus Emre, "Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlarla Verilen Düzeltilme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme", *Ankara Barosu Dergisi*, Sayı: 3, 2017, s. 82 – 100.
- Gözler, Kemal, *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi, II*, Ekin Yayınevi, Bursa, 2011.
- Hatipoğlu, Cengizhan, "Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltilme", *Yayımlanmamış Doktora Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, İstanbul, 2013.
- Kaneti, Selim, *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.
- Karaçoban Güneş, Tuğçe, *Vergi Usul Hukukunda Res'en Araştırma İlkesi*, Seçkin Yayıncılık, İstanbul, 2017.
- Karakoç, Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- Kazancı İçtihat Bilgi Bankası <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/giris.htm>., (Erişim Tarihi: 28.03.2018).
- Keskin, Filiz, "Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt ile Beyan Müessesesi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 157, 2006.
- Kırbaş, Sadık, *Vergi Hukuku*, 19. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2012,
- Kızılot, Şükrü, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, 12. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.
- LegalBank Elektronik Hukuk Bankası. <https://legalbank.net/>, (Erişim Tarihi: 28.03.2018).
- Oktar, S. Ateş, *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2017.
- Öncel, Mualla; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami, *Vergi Hukuku*, 26. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.
- Özbacı, Yılmaz, *Vergi Davaları*, Oluş Yayıncılık, İstanbul, 2002.
- Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, 8. Baskı, Beta Yayınevi, Ankara, 2016.
- Sarıcaoğlu, Ercan, "Düzeltilme Beyannamelerine İhtirazi Kayıt Konulabilme Sorunu", *Mali Çözüm*, Sayı: 144, 2017, s. 89 – 107.
- Şahin, Hasan, "Vergi Hatalarından Kaynaklanan ve Düzeltilme Yoluyla Tarhiyat Gerektiren Vergilerde Gecikme Faizi", *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 89, 2000.

- Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan, *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, 8. Baskı, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2017.
- Turgay, Yücel, “İhtirazi Kayıtlarla Beyan”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı: 3, 1993.
- Yerlikaya, Gökhan Kürşat, *Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlarla Beyan ve Yargı Yolu*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 2005.
- Yıldırım, Turan; Yasin, Melikşah; Kaman, Nur; Özdemir, Eyüp; Üstün, Gül; Okay Te-kinsoy, Özge, *İdare Hukuku*, 5. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2013.

## ÖZ

Hata düzeltme müessesesi idare hukukundaki “idari işlemin geri alınması” müessesinin vergi hukuku alanındaki tezahürüdür. Vergi Usul Kanunu’nun ilgili hükmüne göre bir vergi hatasının mükellef tarafından görülmesi halinde bu hata, mükellefin yazılı başvurusu üzerine vergi idaresi tarafından düzeltilir. Mükellefin yazılı başvurusunun hangi formda olması ve hangi unsurları içermesi gerektiği hususunda Vergi Usul Kanunu’nda bir düzenleme bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde düzenlenen “düzeltme beyannameleri” uygulamada sıklıkla kullanılan ve aynı sıklıkta hukuki uyumsuzluklara konu olan belgelerdir. Düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt konulması suretiyle, buna dayalı olarak yapılan tarha karşı dava açılıp açılmayacağı ve açılması yönündeki kabulün Anayasaya aykırılık teşkil edip etmeyeceği hukuki sorunları, bazıları yakın tarihli olmak üzere pek çok Danıştay ve Anayasa Mahkemesi kararına konu olmuştur. Çalışmada “düzeltme beyannamelerinin” hukuki nitelikleri tartışılmış ve bunlara dayalı olarak yapılan idari işlemlerin dava edilebilirliği hususu irdelenmiştir.

**Anahtar kelimeler:** vergi hataları, hata düzeltme kurumu, ihtirazi kayıt, düzeltme beyannameleri, düzeltme beyannamelerinin hukuki niteliği.

