

ÖZELGELER ve YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE UZLAŞMA MÜESSESESİNDE HATANIN DÜZELTİLMESİNE İLİŞKİN UYGULAMALAR ve VERGİ USUL KANUNU'NUN 3. MADDESİ KAPSAMINDA YENİ BİR BAKIŞ AÇISI PRACTICE REGARDING CORRECTION IN THE INSTITUTION OF CONCILIATION IN THE LIGHT TAX RULINGS AND CASE LAW, AND A NEW LOOK THROUGH ARTICLE 3 OF TAX PROCEDURE LAW



Cihan TÜRKER*



Nazik ÇINAR**

ÖZ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan uzlaşma müessesesinin konusunu oluşturan hususlarda hataların bulunması, uzlaşmanın taraflarının ön görmediği bir durumdur. Bu nedenle ihtilaf konusu hususlar üzerinde uzlaşmaya varılırken hatanın varlığı sorgulanmamaktadır. Bir başka ifadeyle sakatlanmış iradeler ile uzlaşmalar vuku bulabilmektedir. Bu bağlamda, hatalar tespit edildikten sonra, uzlaşmanın neticelerinin kesinlik arz etmesine rağmen mezkûr Kanun'da yer verilen uzlaşma hükümlerinin mi yoksa hata hükümlerinin mi uygulamaya koyulacağı sorusunun çözüme kavuşturulması, hak kayıplarının önüne geçilmesi noktasında önem arz etmektedir. Bu çalışmada ise uzlaşmada hata bulunması durumlarında, hataların düzeltilmesine ilişkin özelgelerin ve yargı kararlarının ne yönlü olduğu

ABSTRACT

The fact that errors occur in the issues regarding the institution of conciliation, which exists in the Tax Procedure Law, is something that the parties of conciliation do not anticipate. Therefore, the existence of an error is never questioned during conciliation process. In other words, conciliation is concluded by faulty intentions. In this context, even after detecting the existence of an error, it is important whether to apply the tax rules of conciliation of the rules of error correction in order to prevent the loss of rights, although the outcome of a concluded conciliation is the final decision. This study, however, evaluates the tax rulings and case-law in the existence of an error, and some missing points of correction are discussed. Moreover, having emphasised the reasons

* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, cihan.turker@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0003-4931-9816.

** Gelir Uzman Yardımcısı, Hazine ve Maliye Bakanlığı, nazikcinar@gmail.com, ORC-ID:0000-0003-0007-6542.

Türker, C., Çınar, N. (Mayıs 2020). Özelgeler ve Yargı Kararları Çerçevesinde Uzlaşma Müessesesinde Hatanın Düzeltilmesine İlişkin Uygulamalar ve Vergi Usul Kanununun 3.Maddesi Kapsamında Yeni Bir Bakış Açısı, *Vergi Raporu*, 248, (41-55).

Bu makale hakem denetiminden geçmiştir.

Makale Türü: Derleme Makalesi

M.G.T.: 11.02.2020 / **M.K.T.:** 20.04.2020

irdelenmekte ve hataların düzeltilmesi kapsamında eksik yönler ortaya koyulmaktadır. Ayrıca çalışmada; uzlaşma ile hata hükümleri arasındaki çelişkinin sebepleri vurgulanarak, yeni bir bakış açısı ile Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinden hareketle adı geçen Kanun'da hüküm altına alınan hataların bulunması durumunda hataların düzeltilmesi gerektiği değerlendirilmektedir. Bu anlamda, çalışmanın literatürü zenginleştireceği ve karar mercileri için yol gösterici olacağı düşünülmektedir.

Anahtar Kelimeler: Uzlaşma, Hata, Düzeltme, Vergi Usul Kanunu

Jel Sınıflandırması Kodları: H29, K34, K40.

GİRİŞ

Uzlaşma müessesesi, yapısı ve konuluşundaki maksat itibarıyla zaman içerisinde var olan değişiklikler ve ihtiyaçlara binaen ortaya çıkmıştır. Bu anlamda, etkin bir idari çözüm olma özelliği taşımaktadır. Ancak uzlaşmaya varılan vergisel konularda uzlaşma öncesi dikkate alınmayan hata bulunması durumunda, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan uzlaşma ve hataya ilişkin emredici hükümlerden hangisinin uygulamaya konulacağı bağlamında ikilem meydana gelmektedir. Bu durum ise mükellef, vergi idaresi ve yargı mercileri için yeni bir yük oluşturmakta ve amaçlanan aksine verginin hazineye süratle intikaline engel olmaktadır. Bir başka deyişle uzlaşmadan beklenen fayda sağlanamayarak, zaman kaybı ile birlikte sıfır noktasına geri dönmekte ve böylece uzlaşma müessesesi, kendi handikapını oluşturmaktadır. Bu minvalde uzlaşmaya varılan konularda hata bulunması durumlarında, Vergi Usul Kanunu'nun hangi maddelerinin hangi gerekçeler ile uygulamaya alınacağını tespiti önem arz etmektedir.

Bu kapsamda, çalışma dört bölümden oluşmaktadır: Birinci bölüm, "Türk Vergi Sisteminde Vergide Hata", ikinci bölüm, "Türk Vergi Siste-

minde Uzlaşma Müessesesi", üçüncü bölüm, "Uzlaşmaya Varılan Konularda Hata Bulunması Durumunun İdari Kararlar ve Yargı Kararları Çerçevesinde İncelenmesi" ve son bölüm, "Uzlaşmanın Konusunda Hata Bulunması Durumunda İdari Kararların ve Yargı Kararlarının Eksik Yönleri ve Hataların Düzeltilmesine Dair Değerlendirme" başlıklarından ibarettir. Birinci bölümde, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hata ve düzeltme hükümleri, anılan Kanun merkeze yerleştirilmek suretiyle, ikinci bölümde ise Türk vergi sisteminde mevcut olan uzlaşma müessesesi, Vergi Usul Kanunu ve uzlaşmaya ilişkin yönetmelikler aracılığıyla açıklanmıştır. Bunun yanı sıra, üçüncü bölümde, uzlaşmanın konusunu teşkil eden hususlarda hata bulunması ve uzlaşmaya varılması durumunda düzeltme hükümlerinin uygulanıp uygulanmayacağına dair vergi idaresinin benimsediği görüşler ve yargı erkleri tarafından verilen kararlar incelenmiştir. Dördüncü bölümde ise uzlaşmada hata bulunması ve bu durumun ortaya çıkardığı sonuçlar, gerek kanuni gerekse etik değerler bakımından ele alınmış, idare tarafından bildirilen görüşlerin ve yargı kararlarının eksik yönleri vurgulanmıştır. Uzlaşmada hata bulunması halinde düzeltme yapıp yapılmayacağı hu-

Keywords: Conciliation, error, correction, Tax Procedure Law

JEL Classification Codes: H29, K34, K40

susunda Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi ile uzlaşma ve hatalara ilişkin hükümler birlikte değerlendirilmiş ve bir sonuca varılmıştır. Ayrıca sonuç bölümünde hatalı uzlaşılan konular hakkında uygulamadaki tereddütlerin giderilmesi gayesi ile çözüm önerisinde bulunulmuştur.

1- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE VERGİDE HATA

Vergilendirmeye ilişkin muameleler neticesinde, verginin, haksız yere eksik veya fazla tarh edilmesi, Vergi Usul Kanunu'nda vergi hatası olarak tanımlanmaktadır. Mükellef ve idare arasında tesis edilecek işlemlerde maddi hatalar bulunabileceği gibi vergi yükümlülüğünün saptanmasında ve değerlendirilmesinde ortaya çıkan birtakım hatalar da söz konusu olabilmektedir. Kanun koyucu tarafından bu hatalar, mezkûr Kanun'un 117'nci maddesinde "Hesap Hataları" ve 118'inci maddesinde "Vergilendirme Hataları" olarak ikili bir ayrıma tabi tutularak yasalaştırılmıştır.

Hesap hataları, üç farklı hususun bir araya gelmesi ile vücut bulmaktadır. Bunlar; vergilendirme ile ilgili beyannameler, tahakkuk fişleri, ihbarnameler, kararlar vb. vesikalarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması olarak ifade edilen matrah hataları, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması ve söz edilen vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmesinden kaynaklanan miktar hataları ile aynı Kanun'un uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması sonucu oluşan ve mükerrer vergilendirme olarak tanımlanan vergi hatalarından ibarettir.

Vergilendirme hataları ise dört farklı konuyu kapsamaktadır. Bunlar; bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi anlamına gelen mükellefin şahsında hata, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kim-

selerden vergi istenmesi sonucu ortaya çıkan mükellefiyette hata, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi ile meydana gelen mevzuda hata ile aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasından kaynaklanan vergilendirme veya muafiyet döneminde hata hallerinden oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda yedi farklı hata türüne yer verilerek, hatalar bir çerçeve içerisinde şekillendirilmiştir. Bu minvalde, çerçevenin dışında kalan hataların, bu kapsamda değerlendirilmesi mümkün olmadığı gibi, hatalara tanınan ayrıcalıklardan da istifade etme imkânı bulunmamaktadır. Bir başka ifadeyle tarh veya tahsil edilen verginin miktarında bir değişime sebebiyet vermeyen, salt idari işlemlerden kaynaklanan hataların, vergi hatası olarak kabul edilmesi mümkün değildir.

Söz edilen vergide hatalar, vergi incelemesi, takdir komisyonu işlemleri gibi idarece gerçekleştirilen işlemlerde bir takım sakatlıklar mevcut olması sonucu ortaya çıkabileceği gibi mükelleflerin kendi beyanları sonrası da ortaya çıkabilmektedir. Bu kapsamda kanun koyucu tarafından, mezkûr Kanun'un 378'inci maddesinde: "Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanun'un vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur." hükmü ile her ne kadar kural olarak mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacağı ifade edilmiş olsa dahi bu kural bir istisnaya tabi tutularak, beyanlarda mevcut olan hataların müracaat ile düzeltilmesi-ne olanak tanınmıştır.

Hataların varlığı durumunda müracaat sonrası düzeltme makamı ise Vergi Usul Kanunu'nun 120 ve 121'nci maddeleri uyarınca, vergi dairesi müdürüdür. Bu yetki, tereddüt edilmeyen, açık ve mutlak vergi hatalarının varlığında bağımsız

olarak kendiliğinden kullanılabilmektedir. Re'sen yapılan düzeltmelerde mükelleflerin aleyhine işlemlerin uygulamaya konulması durumlarında, idari işlemin iptaline ilişkin dava yoluna gidilebilmektedir. Bunun yanı sıra, mükellefler de söz konusu Kanun'un 122'nci maddesi gereği, vergi uygulamalarında bulunan hataların düzeltilmesini dilekçe ile vergi idaresinden talep edebilmektedir. Lakin düzeltme mercii tarafından bu talebin uygun görülmeyle reddedilmesi halinde, mükelleflerin belirli süreler dahilinde dava açma hakları bulunmaktadır. Ayrıca mükelleflerin hak kaybına uğramasının engellenmek istenmesi sebebiyle söz edilen Kanun'un 123'üncü maddesinde, dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talepleri reddedilenlerin, konunun tekrar değerlendirilmesi için şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığından talep etme hakkı bulunduğu ilişkin ifadeler yer verilmiştir. Şikâyet başvurusunun reddedilmesi durumunda ise idari işlemin iptalinin istenmesi kapsamında yeni bir dava hakkının doğumu söz konusu olabilmektedir.

Dava hakkının kullanılması durumunda düzeltme yapılabilmesi birtakım şartların varlığına bağlı kılınmıştır. Buna göre mezkûr Kanun'un 125'inci maddesi uyarınca, yargı mercilerinin denetiminden geçmiş olan işlemlerde kanunda yazılan vergi hatalarından herhangi birinin varlığı tespit edilmesi halinde, mahkemelerce dava sonuçlandırılmış ve kararlar kesinleşmiş olsa dahi yargı organınca hatanın varlığının değerlendirilmemiş olması halinde hataların düzeltilmesi mümkün olabilmektedir. Öyle ki vergi hatası yargı mercilerince dikkate alınarak karar verilmesi durumunda, söz konusu hatalar düzeltme kapsamı dışında bırakıldığından, düzeltme hükümlerinden faydalanılmasının olanağı bulunmamaktadır.

Burada dikkat edilmesi gereken bir nokta da düzeltmenin yapılabilmesi için sınırsız bir süre

meffhumunun bulunmadığı ve adı geçen Kanun'un 126'ncı maddesi gereği, zamanaşımına tabi olduğudur. Bu kapsamda, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlamak suretiyle beş yılı aşkın sürede tespit edilen hatalar düzeltilmemektedir. Düzeltmede zamanaşımı süresini uzatan üç farklı durum mevcuttur. Bunlar; belirtilen sürenin son yılı içinde verginin tarh edilmesi veya mükellefe tebliğ edilmesi halinde hatanın tespit edildiği tarihten itibaren, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen ilan yolu ile tebliğ edilen vergilerde ödeme emrinin tebliğ tarihinden, ihbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde ise haczin yapıldığı tarihten itibaren bir yıldan az olmamak üzere zamanaşımı süresi uzamaktadır. Söz edilen sürelerin geçirilmesi halinde ise ortaya çıkan hataların düzeltilmesine imkân bulunmamaktadır.

2- TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE UZLAŞMA MÜESSESESİ

Devletin, kamu harcamalarını finanse etmek için cebren ve karşılıksız olarak vergi talep etmesi neticesinde, verginin muhataplarının bu duruma direnç göstermesi ile vergi idaresi ve yükümlülere karşı karşıya gelmekte ve bir takım uyuşmazlıklar vuku bulabilmektedir. Bu uyuşmazlıkların en kısa sürede çözüme kavuşturulması, uyuşmazlığın taraflarının menfaati bakımından önem arz etmektedir. Bu itibarla 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkındaki 19.02.1963 tarih ve 205 sayılı Kanun ile Almanya vergi sisteminde mevcut olan hali model alınmak suretiyle¹ uzlaşma müessesesi, Vergi Usul Kanunu'nun Ek-1 ila Ek-10 maddelerinde yerini almıştır. Söz konusu hükümler, tarhiyat sonrası süreci kapsamakta iken 04.12.1985 tarih ve 3239 Sayılı Kanun ile mezkûr Kanun'a Ek-11 maddesi

¹ Mualla ÖNCEL ve diğerleri. *Vergi Hukuku*. Ankara. 2005. s. 170.

eklenmiş ve tarhiyat öncesinde de uyuşmazlığın tarafları arasında uzlaşma tesis edilmesine imkân tanınmıştır.

Uzlaşma müessesinin mezkûr Kanun'a ithal edilmesinin birtakım gerekçeleri bulunmaktadır. Bu bağlamda, yasa yapıcının gerekçeleri; mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlıkların getirdiği zaman kaybının önüne geçilmek istenmesi, vergi alacağının zamanında hazineye intikal ettirilmesi, yargı mercilerinin ve itiraz komisyonlarının iş yükünün hafifletilmesi ve vergi uyuşmazlıklarının en kısa zamanda neticelendirilerek mükelleflerin huzura kavuşmalarının sağlanmasıdır. Bunlara ek olarak, geniş perspektifte bakmak gerekirse, uzlaşma müessesinin devreye sokulması ile vergi bilinci ve mükellefin vergiye uyumunun zarar görmesinin de önüne geçilmek istenmektedir.

Kanun koyucu, tarhiyat öncesi veya sonrası uzlaşma sürecinin başlangıcını mezkûr Kanun'un Ek-1 maddesinde yer verilen şartlardan birinin varlığına bağlamış olup, bu şartlar:

- Mükelleflerin, Kanun hükümlerine yeterince nüfuz edememesi ve mezkûr Kanun'un 369'uncu maddesinde yer verildiği üzere, "Yetkili makamların mükellefin kendisine yazı ile yanlış izahat vermiş olmaları veya bir hükmün uygulanma tarzına ilişkin bir içtihadın değişmiş olması" nedeniyle yanılığa düşmeleri,
- Mezkûr Kanun'un 116, 117 ve 118'inci maddelerinde yazılı hesap hataları ve vergi hataları ile bunlar dışında her türlü maddi hatanın varlığı,

- Yargı kararları ile idarenin ihtilaf konusu olayda görüş farklılığı olduğunun öne sürülmesi durumlarından ibarettir.

Söz edilen Kanun'un Ek-1 ve Ek-11'inci maddeleri uyarınca, uzlaşmaya varılabilecek vergi ve cezalar, yasa yapıcı tarafından sınırlandırılmıştır. Bu kapsamda, uzlaşmaya konu vergi ve cezalar; ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilecek veya tarh edilen vergiler ile bunlara ilişkin vergi ziyai cezalarından mütevellittir. Söz edilen Kanun'un 359'uncu maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyasına sebebiyet verilmesi halinde ise tarh edilecek veya tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar ile bu fiillere iştirak edenlere kesilen cezalar ve aynı Kanun'un 370'nci maddesinin (b) fıkrası² kapsamında ön tespite müteallik yazı tebliğ edilen mükelleflere adı geçen maddeye göre kesilen cezalar, uzlaşmanın kapsamı dışında bırakılmıştır. Ayrıca doğabilecek uyuşmazlıklarda mükelleflerin hak kaybına uğramasının önlenmesi amacıyla uzlaşma konusu vergilerin, matrah farkları itibarı ile ayrıştırılabilmesinin mümkün olması halinde kısmi uzlaşma yapılabilmesine imkân tanınmıştır.

Uzlaşma sürecinin başlayabilmesi için gerekli koşulların var olması halinde uzlaşma, tarhiyat öncesi ve tarhiyat sonrası olmak üzere iki farklı süreçte uzlaşma komisyonları ile uzlaşma yönetmelikleri marifetiyle icra edilmektedir. Uzlaşmanın tesis edilebilmesi için ise seçimsel bir hak olan uzlaşmanın talep edilmesi gerekmektedir. Bu minvalde tarhiyat öncesi yapılan uzlaşmalarda, nezdinde vergi incelemesi yapılan kimseler, incelemenin başlangıcından, inceleme ile ilgili

² "... b) (a) fıkrası uyarınca yapılmış ön tespitlerin, verginin bu Kanunun 359'uncu maddesinde yer alan fiillerle ziyaa uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izah davet edilmez. Şu kadar ki, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 100 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespite ilişkin yazı tebliğ edilebilir. Mükelleflerce, haklarında yapılan tespite ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51'inci maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir..."

son tutanağın düzenlenmesine kadar geçen süre içerisinde uzlaşma talebinde bulunabilmektedir. Ayrıca harici bilgilere dayanılarak ve mükelleflerin bilgisi dışında yapılan vergi incelemelerinde, incelemeyi yapan tarafından uzlaşmaya davet yazısının tebliğ tarihinden en geç 15 gün içerisinde uzlaşma talep edilebilmektedir.³ Tarhiyat sonrası uzlaşmadan yararlanılmak istenmesi halinde ise vergi veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ tarihini takip eden günden başlamak suretiyle 30 gün içerisinde uzlaşma talebinde bulunulması gerekmektedir.⁴

Uzlaşmanın talep edilmesinin ardından, uzlaşma komisyonu ile mükellefin bir araya gelerek, ihtilaf konusu vergi ve cezalardan yalnızca birisi üzerinde uzlaşması ve tutanağa bağlanması halinde, Vergi Usul Kanunu'nun Ek-6 ve Ek-7'nci maddeleri uyarınca, uzlaşılan vergi ve cezalara karşı dava açılmamakta ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamamaktadır. Bir başka ifadeyle uzlaşmaya konu vergide uzlaşıp cezada uzlaşılamaması ile uzlaşılmayan kısma da dava açılmamaktadır. Yasa koyucu tarafından uzlaşan tarafa dava ve şikâyet hakkı verilmemesindeki maksat, uzlaşmaya konu hususların, tekrar tekrar değerlendirilmeye tabi tutulmasının mevzuat hükümleri ile engellenmek istenmesi ve ihtilaf konusu vergi ve cezalara hızlıca kesinlik kazandırma düşüncesidir.

Uzlaşmaya varılmadan önce, dava hakkının kullanılması anında veya sonrasında uzlaşma talep edilmesi halinde ise söz edilen Kanun'un Ek-7'nci maddesinde yer alan hüküm gereği, uzlaşmaya ilişkin işlemler sonuçlanmadan vergi mahkemeleri tarafından inceleme yapılamamakta ve herhangi bir sebep ile uzlaşmanın içeriğini oluşturan konular hakkında karar verilse dahi karar hükümsüz kalmaktadır. Anlaşıldığı üzere, uzlaşma müessesesi, yasada güçlü temeller ile

hüküm altına alınmış ve kesinliği yargı mercileri tarafından karar verilmesi durumunda dahi kararın geçersiz sayılacağı şekilde inşa edilmiştir. Bu durum, uzlaşmaya varılması halini kapsar iken uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hallerinde mezkûr Kanun'un Ek-1'inci maddesi gereği, yeniden uzlaşma talebinde bulunulamamaktadır. Öyle ki tarhiyat öncesi uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi durumlarında, verginin tarhi ve cezanın kesilmesinden sonra tarhiyat sonrası uzlaşma talep edilememektedir. Ayrıca uzlaşmanın vaki olmaması durumlarında aynı madde gereği, vergi idaresi, uzlaşma tutanağına nihai teklifini yazarak, tarha yetkili vergi dairesine göndermekte ve uzlaşmanın muhatabı, dava açma süresinin son gününe kadar vergi idaresinin teklifini kabul ettiğini yazı ile bildirmesi ile uzlaşma vuku bulmaktadır. Uzlaşmanın vaki olmaması durumlarında ise tutanak düzenlenmeden önce dava açılmışsa durumun vergi idaresince bildirilmesi üzere, anılan davanın görülmesine devam edilmektedir. Dava açılmamış ise uzlaşmanın vaki olmadığına müteallik tutanağın tebliğ tarihinden itibaren, dava açmaya ilişkin süreler dahilinde yetkili vergi mahkemesine dava açılabilmektedir. Lakin anılan madde gereği, dava açma süresinin bitmiş olması veyahut 15 günden az kalması durumlarında, sürelerin yetersizliği sebebi ile mükelleflerin hak kaybına uğramaması adına tutanağın tebliğ tarihinden itibaren dava açılabilmesi için mükelleflere 15 günlük süre verilmektedir.

3- UZLAŞMAYA VARILAN KONULARDA HATA BULUNMASI DURUMUNUN İDARİ KARARLAR ve YARGI KARARLARI ÇERÇEVESİNDE İNCELENMESİ

Uzlaşma tutanaklarının konusunu oluşturan hususlarda hatanın varlığının tespit edilmesi ha-

³ Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği. (31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı T.C. Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

⁴ Uzlaşma Yönetmeliği. (03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı T.C. Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

linde mükellefler, hatanın düzeltilmesi maksadıyla ilk olarak düzeltme ve şikâyet başvurusunda bulunmakta ve vergi idaresinin zımnen veya cevabi yazı ile talepleri reddetmesi üzerine dava haklarını kullanmaktadır. Bu anlamda, mükelleflerin düzeltme taleplerine ilişkin vergi idaresinin nasıl bir anlayış benimsediği ve Danıştayın söz konusu durum hakkında hangi doğrultuda içtihatlarının bulunduğu gerekçeleri ile birlikte incelenmesi, uzlaşmış konularda hatanın varlığında mükelleflerin nasıl sonuçlar ile karşı karşıya kalabileceğinin ve erklerin kararlarının eksiklerinin tespiti ve değerlendirilmeye alınması bakımından önem arz etmektedir.

3.1- Uzlaşmada Hata Bulunması ve İdari Kararlar

Vergi Usul Kanunu'nun 413'üncü maddesinde, mükelleflerin Gelir İdaresi Başkanlığından veya Gelir İdaresi Başkanlığının bu hususta yetkili kıldığı makamlardan vergi durumları ile vergi uygulanması bakımından müphem ve tereddüt duydukları konular hakkında izahat isteyebilecekleri hüküm altına alınmıştır. Vergi idaresi ise bu ihtiyacı özgelcer aracılığıyla gidermektedir. Bu kapsamda, mükelleflerin, uzlaşmış hususlarda hata bulunması durumlarında düzeltme yapıp yapılamayacağı hakkında muhtelif zamanlarda talep ettikleri özgelcerin incelenmesi neticesinde, vergi idaresi, aynı açıklamalar ile bazı hataların düzeltilmesinin yerinde olacağı, bazılarının ise düzeltilmesinin mümkün olmadığı yönlü görüş bildirmiştir. Söz edilen görüşler, bu çalışmada inceleme altına alınmıştır.

09.11.2004 tarihli matrahta hata konulu özgelgede⁵, vergi incelemesi sonucu düzenlenen raporda öngörülen vergi ve kesilmesi istenilen cezalar için mükellef, tarhiyat öncesi uzlaşma

talebinde bulunmuş olup, söz konusu vergi ve cezalara ilişkin uzlaşma sağlanmış ve gerekli tahakkuk işlemleri yapılmıştır. Ancak mükellef, uzlaşmaya konu vergi ve cezaların dayanağı olan matrah farkının, olması gerekenden fazla hesaplandığını ve söz konusu durumun uzlaşma toplantısında dikkate alınmadığını öne sürerek hatanın düzeltilmesini talep etmiştir. Bu kapsamda vergi idaresi, söz konusu hatanın, Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesinin birinci bendinde tanımlanmış olan matrah hatası kapsamında olması ve matrah hatalarının kısmi hata olarak değerlendirilmesi nedeniyle uzlaşmaya konu vergi ve cezaların düzeltilmeyeceğini ifade etmiştir.

20.04.2005 tarihli mevzuada hata konulu özgelgede⁶ ise mükellefin, hazine bonusu ile elde ettiği faiz gelirini dövize endeksli olduğundan bahisle beyan etmemesi nedeniyle vergi inceleme raporu tanzim edildiği ve idare tarafından vergilerin tarh edildiği, cezaların kesildiği, mükellefin talebi üzerine, mükellef ile idarenin söz konusu vergiler ve cezalar üzerinde uzlaştığı ifade edilmiştir. Fakat ödevlinin elinde bulundurduğu hazine bonusunun herhangi bir değere endeksli olmaması, TL cinsinden olması ve TL cinsinden elde edilen hazine bonolarının indirim oranının 1'den büyük olması nedeniyle uzlaşan tarafın, beyanname verme mecburiyeti bulunmadığından, uzlaşmış olan vergiler ve cezalar hakkında düzeltme işlemlerinin yapılması gerektiği yönünde görüş bildirmiştir.

İki farklı doğrultuda görüş bildiren özgelcerde, uzlaşma tutanağının kesin olması sebebiyle dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamayacağı açıklandıktan sonra, vergi sisteminde hata üzerinden vergi alınmaması esasının açık bir şekilde benimsenmesi nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nun 116'ncı ve müteakip

⁵ Bkz. T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 09.11.2004 tarih ve B.07.0.GEL.0.28/2880-5855 sayılı özgelgesi

⁶ Bkz. T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Müdürlüğü'nün 20.04.2005 tarih ve B.07.0.GEL.0.40/4001-115 sayılı özgelgesi

maddelerinde tanımlanmış olan vergi hatalarının düzeltilmesi gerektiği belirtilmiştir. Ayrıca hataya konu hususlarda uzlaşmış olması ve bu hatalı durumların, uzlaşma sırasında dikkate alınmaması halinde, mezkûr Kanun'un düzeltme hükümleri çerçevesinde düzeltilmesi yönlü bir uygulamanın vergi idaresi tarafından benimsendiğinden bahsedilmiştir. Daha sonra söz edilen Kanun'da belirtilen hataların tamamının düzeltilmesi yerine, vergi kanunlarının mevcut hükümleri karşısında, hiç yapılmaması gerektiği halde yapılan ve uzlaşma yolu ile kesinleşen tarhiyatların düzeltilmesinin uygun olacağı ifade edilmiştir. Bir başka deyişle kısmi hataların düzeltilmesine izin verilmemiş olup, düzeltilmesi uygun görülen hata türleri ise vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden muaf olanlara yapılmış olan tarhiyatlar, vergiye tabi olmamaları gerekenler adına yapılan tarhiyatlar ve aynı vergilendirme dönemi için yapılan mükerrer tarhiyatlar olarak sıralanmıştır.

Öyle ki uzlaşma tutanaklarına konu hususlarda hata bulunması durumunda, uzlaşmaya ilişkin emredici hükümlerin varlığına rağmen hataların düzeltilmesine müteallik vergi idaresinin müstakar hal almış bir anlayışı bulunmaktadır. Fakat bu anlayış, anılan Vergi Usul Kanunu'nda mevcut olan hesap ve vergilendirme hatalarının tamamını kapsamamaktadır. İdarenin bu anlayışı benimsemesindeki gayenin, kanunun yorumlanmasından kaynaklı ve üzerinde inceleme gerektiren konularda mükelleflerin uzlaşılan vergi ve cezada tereddütte düşmesi nedeniyle idareye başvurmasının, uzlaşmanın yegâne amaçlarından uzaklaşılmasına sebebiyet vereceğinden, matrah

ve miktar hataları ile vergilendirme ve muafiyet dönemlerinde yapılacak hataların, yapıları itibari ile değerlendirmeye alınmadığı düşünülmektedir.

Aslında, uzlaşmada hata uygulamasına yön verilirken vergi idaresinin sınırsız bir özgürlüğü bulunmamaktadır. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nun 121'inci maddesinde, "... idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak" hataların re'sen düzeltileceği hüküm altına alınmıştır. Bu hüküm, idareye münhasıran serbest bir alan tanıyarak, "açık ve mutlak" tabirinden anlaşılması gerekeni, idarenin takdirine bırakmaktadır. Lakin takdir yetkisi,⁷ T.C. Anayasa Mahkemesinin verdiği bir karardan anlaşıldığı üzere, sınırsız ve keyfi kullanılacak bir yetki değildir.⁸ Buna rağmen anılan özelgelerde, vergi idaresi, takdir yetkisini bir kanun koyucu gibi kullanarak mezkûr Kanun'da yer alan hataları düzeltilebilecek ve düzeltilemeyecek olarak ikiye ayırmaktadır. Ayrıca her ne kadar idari işlemlerin gerekçelerinin belirtilmesine ilişkin genel bir mevzuat hükmü bulunmasa da idari işlemlerin gerekçelerinin özelgelerde ayrıntılı olarak belirtilmesi, mükelleflerin oluşan tereddütlerinin ortadan kaldırılması noktasında önem arz etmektedir. Ancak vergi idaresi söz edilen özelgelerde, hangi gerekçeler ile düzeltmelerin yapılacağı veyahut yapılamayacağına ilişkin açıklamalara yer vermemiştir. Sonuç olarak, söz edilen Kanun, hataların düzeltilmesine ilişkin sınırları çizmişken takdir yetkisinin kullanılması suretiyle hangi gerekçe ile hataların düzeltilmesine dair yeniden tasnif yapıldığı, söz konusu özelgelerde çözüme ulaştırılması gereken bir soru olarak kalmıştır.

⁷ Takdir yetkisi, çerçevesi mevzuat ile çizilmiş ve içi bir takım olanaksızlıklar sebebiyle doldurulamamış bir idari usulün varlığı halinde, idareye bu idari usulün doldurulması konusunda tanınan belli bir kararı alıp almama, değişik ihtimaller arasında bir seçim yapıp yapmama, bir başka deyişle yetkinin kullanılıp kullanılmamasını belirleme yetkisi anlamına gelmektedir. (Cemil KAYA, *İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi*. İstanbul. On İki Levha Yayıncılık. 2011. s. 26)

⁸ T.C. Anayasa Mahkemesinin, "... yasalar ile tanınan yetkilerin "objektif (nesnel)" olması zorunludur. Hukuk sistemimizde yürütme organına ya da idareye "takdir yetkisi" tanınmış olmakla birlikte, bu sınırsız ve keyfi kullanılacak bir yetki değildir. Bu nedenle yasalarda, devredilen yetkinin "açık, somut ve sınırlarının belirlenmiş" olması gerektiği" yönünde görüşü bulunmaktadır. (Bkz. T.C. Anayasa Mahkemesinin 28.02.1996 tarih ve E: 1995/38, K: 1996/7 sayılı kararı)

3.2- Uzlaşmada Hata Bulunması ve Yargı Kararları

Anayasa'nın 125'inci maddesi⁹ ve İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesi uyarınca vergi idaresinin eylem ve işlemleri hukuki anlamda yargının denetimine tabidir.¹⁰ Uzlaşmada hatanın varlığı halinde düzeltme hükümlerinin çalıştırılıp çalıştırılmayacağı hakkında yargı mercilerinin muhtelif zamanlarda verdiği kararlar bulunmaktadır. Bu kararlar, içerik olarak çeşitlilik barındırması nedeniyle ayrıntılı olarak irdelemeyi gerektirmektedir. Ayrıca Vergi Mahkemelerinin ve Danıştayın ilgili dairelerinin verdiği kararlar ile Danıştayda görevli yargı mensuplarının sunduğu görüşlerin gerekçeleri ve ne doğrultuda olduğunun belirlenmesi kanunun nasıl yorumlandığını anlayabilmek adına önem arz etmektedir. Diğer bir deyişle yargı organları tarafından, uzlaşma müessesesinde hatanın varlığı halinde uzlaşmanın kesinliği hükmünün mü yoksa hata üzerinden vergi alınmaması anlayışının mı benimsendiğinin saptanması gerekmektedir. Bu yapılan açıklamalar nedeniyle kronolojik sıra dikkate alınmak suretiyle beş farklı Danıştay kararı bu çalışmada inceleme altına alınmıştır.

İlk kararda, mükellef ile idare ihtilaf konusu vergi ve cezalar hakkında uzlaşmaya varmıştır. Lakin ihtilaf konusu hususa ilişkin matraha uygulanması gereken vergi oranının hatalı uygulanması sebebi ile idare uzlaşılan konu hakkında ek tarhiyat yaparak, vergi miktarında oluşan hatayı gidermiş ve mükellef söz konusu tarhiyatı mahkemeye taşımıştır. İlk derece mahkemesi, uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmayacağı ve hiç bir mercie şikâyetle bulunulmayacağı, yükümlü hakkında ilk incelemeye göre bulunan matrah üzerinden yanlış

vergi hesaplanmış olmasının yeniden tarhiyat yapılmasını haklı kılmayacağı ve uzlaşmanın idare yönünden de kesin olduğu gerekçeleriyle uzlaşma tutanağındaki vergiyi artırıcı yönde yapılan tarhiyatta isabet görmeyerek, tarhiyatın kaldırılmasına hükmetmiştir. İdare, hükmedilen kararının düzeltilmesini talep etmiş fakat Danıştay 4. Dairesi, 13.03.2003 tarihli karar ile ilk derece mahkemesinin kararını oybirliğiyle onamıştır.¹¹

İkinci kararda, mükellefin off-shore hesabından elde ettiği faiz gelirini beyan etmediğinden bahisle vergi inceleme raporu tanzim edilmiş ve söz konusu husus tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu edilerek uzlaşmaya varılmıştır. Mükellef, yalnızca faiz gelirlerinin vergilendirilmesi gerekirken faiz gelirin konu anaparanın matraha eklenerek tarhiyat yapılmasının vergilendirme hatasına sebebiyet verdiğini ileri sürerek idareye düzeltme yoluyla şikâyet başvurusunda bulunmuş, idarenin başvuruyu reddetmesi üzerine, söz konusu idari işlemin iptali maksadıyla dava açmıştır. İlk derece mahkemesi, tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulmayacağı öne sürülerek mükellefin başvurusunun reddedilmesinin yasaya aykırı olmadığına hükmetmiştir. Mükellefin kararı temyiz etmesi üzerine, 04.04.2006 tarihli karar ile Danıştay 3. Dairesi, vergilendirilmeyecek bir unsurun matraha dahil edilmesi, Vergi Usul Kanunu'nun 117'nci maddesine göre açık bir vergi hatası oluşturduğu ve yargı yerlerince daha önce hakkında verilmiş bir karar bulunmayan bu hatanın düzeltme hükümlerine göre giderilmesine ilişkin şartların mevcut olduğu, uzlaşmaya varılmış olmasının düzeltme ile ilgili hükümlerin uygulanmasını engellemeyeceği ve vergi hatası

⁹ 2709 sayılı T.C. Anayasası. (09.11.1982 tarih ve 17863 sayılı T.C. Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

¹⁰ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. (20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı T.C. Resmi Gazete'de yayınlanmıştır.)

¹¹ Bkz. T.C. Danıştay Başkanlığının 4. Dairesinin 13.03.2003 tarih ve E: 2002/3936, K: 2003/611 sayılı kararı

kapsamı dışındaki durumlar için öngörülen anılan Kanun'un Ek-11'inci maddesine göre verilen kararın hukuka uygun düşmediğini öne sürerek, Vergi Mahkemesinin kararının bozulmasına oy birliğiyle karar vermiştir.¹²

Üçüncü kararda, mükellef, üzerinde uzlaşmaya varılan konular hakkında mükerrer vergilendirme olduğu gerekçesi ile düzeltme ve şikâyet yoluyla vergi idaresine yaptığı başvurunun reddedilmesi üzerine, dava yoluna gitmiştir. Vergi Mahkemesi, yapılacak tarhiyatlar hakkında uzlaşarak uyuşmazlık sona erdirildiğinden ve üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar için Vergi Usul Kanunu'nun Ek-6 ve 11'inci maddelerinde, idari ve yargısal hiçbir mercie başvurulamayacağı hüküm altına alındığından, tesis edilen işlemde hukuka aykırılık bulunmadığına hükmetmiştir. Kararın temyiz edilmesi üzerine, Danıştay Savcısı, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve 117'nci maddelerinde sayılan hataların varlığının tespit edilmesi durumunda uzlaşmaya varılmış olmasının düzeltme ile ilgili hükümlerin uygulanmasını engellemeyeceğinden, mahkemece, vergi hatası bulunup bulunmadığının incelenmeksizin üzerinde uzlaşmaya varılan vergilerin yargısal ve idari uyuşmazlıklara konu edilemeyeceği gerekçesiyle karar verilmesinin hukuka uygun olmadığını belirtmiştir. Danıştay 3. Dairesi ise 11.10.2010 tarihli karar ile ilk derece mahkemesinin kararını aynı kanuni gerekçeler ile onamıştır.¹³

Dördüncü kararda, mükellefin, Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yaptığı mal teslimleri nedeniyle doğan katma değer vergilerinin, borçlara mahsuben iadesinin yapıldığı fakat döviz alım belgelerinin banka veya özel finans kuruluşu yerine döviz bürosundan temin edilmesi sebebiyle mükellefin mahsup işleminin

iptal edilerek, iade edilen tutar, vergi ziyayı cezalı olarak geri istenmiş ve ihtilaf konusu üzerinde uzlaşmıştır. Uzlaşmanın ardından mükellef düzeltme şikâyet yoluna başvurarak Türkiye'de ikamet etmeyenlere döviz karşılığı yaptığı satışlara ilişkin özel faturada yazılı tutar kadar özel finans kurumunca düzenlenen döviz alım belgesini ekleyerek söz konusu verginin iadesini talep etmiştir. Mükellef, şikâyet başvurusunun reddedilmesi sebebiyle söz konusu idari işlemin iptal edilmesi için dava açmıştır. Vergi Mahkemesi, uzlaşılan vergi ve cezaların dava konusu edilemeyeceği ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulmayacağı kurala bağlanmış olsa dahi olayda açık vergi hatası bulunduğundan, idarenin ret işleminin iptal edilmesine hükmetmiştir. İdarenin temyiz başvurusu üzere; Tetkik Hakimi, Vergi Usul Kanunu uyarınca tarh edilen vergi ve kesilen cezalar için uzlaşmaya varılması halinde dava açılmayacağından, düzeltme ve şikâyet başvurusunda bulunulmasının mümkün olmadığına, Danıştay Savcısı, söz konusu olayın hukuki yorum gerektirmesi nedeniyle açık bir vergi hatası kapsamında değerlendirilemeyeceğinden, uzlaşma sonucu kesinleşen vergi ve ceza için düzeltme ve şikâyet yoluyla yapılan başvurunun reddedilmesi gerektiği yönünde görüş bildirmiştir. Danıştay 4. Dairesi ise Tetkik Hakimi ve Danıştay Savcısı'nın görüşlerinin aksine 18.06.2012 tarihli karar ile Vergi Mahkemesinin kararını oy çokluğuyla onamıştır. Fakat söz konusu karara, uzlaşmaya varıldıktan sonra uzlaşılan hususlarda dava ve şikâyet yolunun kapalı olması nedeniyle karşı oy kullanılarak karşı çıkmıştır.¹⁴

Beşinci kararda, mükellef tarafından, 2007 yılına ilişkin vergi inceleme raporuna istinaden tarh olunan ve uzlaşarak ödenen vergi ve ce-

¹² Bkz. T.C. Danıştay Başkanlığının 3. Dairesinin 04.04.2006 tarih ve E: 2005/2364, K: 2006/942 sayılı kararı

¹³ Bkz. T.C. Danıştay Başkanlığının 3. Dairesinin 11.10.2010 tarih ve E: 2008/2544, K: 2010/3063 sayılı kararı

¹⁴ Bkz. T.C. Danıştay Başkanlığının 4. Dairesinin 18.06.2012 tarih ve E: 2009/5946, K: 2012/3388 sayılı kararı.

zaların iadesi istemiyle idareye yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusu, zımnen reddedilmiştir. Bu sebep ile açılan dava vergi mahkemesi tarafından reddedilmiştir. Mükellef temyiz isteminde bulunarak kararın bozulmasını istemiştir. Danıştay 9. Dairesi tarafından yapılan inceleme neticesinde; 2006 yılında matrahta hata olduğu ve bu durumun ilgili mahkeme tarafından karara bağlandığı, söz konusu durumun 2007 yılına ilişkin vergi inceleme raporunda dikkate alınmadığı ve 2007 yılında yapılması gereken mahsupların yapılmadığı ve vergi inceleme raporuna istinaden tarh edilen vergi ve cezaların, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi hatası kapsamında olduğu anlaşılmıştır. Yapılan incelemenin ardından, 16.05.2016 tarihli kararda; her ne kadar vergi ve cezalara karşı uzlaşma yoluna gidilse dahi mahkeme kararı ile tespit edilmiş açık bir vergi hatasının varlığı sebebiyle mükellefin düzeltme-şikâyet yoluna başvurulabileceğinin kabulü gerekirken aksi düşünceyle davanın reddedilmesinin, hukuka aykırı olduğu ifade edilmiştir.¹⁵

Yargı kararları incelendiğinde, mükellefler, uzlaşma tutanağına veya uzlaşma tutanağının içeriğini oluşturan konuya doğrudan dava açmaktadır. Öncelikle uzlaşmanın konusunu oluşturan hususta hata olduğundan bahisle idareye düzeltme yoluyla şikâyet başvurusunda bulunmakta, idarenin başvurusu zımnen veya cevabi yazı ile reddetmesi üzere mükellef, idari işlemin iptali için dava yoluna gitmektedir. İrdelenen kararlar arasından dört kararda Vergi Mahkemeleri, uzlaşmanın kesin olması nedeniyle uzlaşmada mevcut olan hataların düzeltilemeyeceği, Danıştayın ilgili daireleri ise üç kararda uzlaşmanın kesin olması, hataların düzeltilmesine engel olmadığı yönlü karar vermiştir. Ayrıca Danıştay savcılarının görüşlerine yer verilen iki kararda, Danıştay savcılar, uzlaşmada hata bulunması

halinde hukuki yorum gerektirmeyen açık vergi hatalarının düzeltilebileceği yönlü görüş bildirmiştir. Tetkik Hakimi'nin görüşlerine yer verilen bir kararda ise Tetkik Hakimi, uzlaşmaya varılması nedeniyle dava yoluna gidemeyeceği, düzeltme ve şikâyet başvurusu hakkı bulunmadığı yönünde görüş bildirmiştir. Görüldüğü üzere yargı organları nazarında ortak bir görüşün hâkim olduğunu söylemek mümkün değildir. Fakat Danıştayın son dönemde verdiği içtihatlar incelendiğinde, uzlaşmaya konu hususlarda hata bulunmadığına dair daha önceden yargı mercileri tarafından verilmiş bir karar bulunmaması ve hukuki yorum gerektirmeyen, açık vergi hatası bulunması halinde hataların, Yasa'da geçen uzlaşma hükümlerinden ayrı değerlendirilerek düzeltilmesi görüşü temyiz makamları nezdinde yerleşmiştir. Ancak uzlaşmanın kesinliğine ilişkin açık hüküm bulunmasına karşın hangi gerekçe ile hata hükümlerinin devreye alınacağı hakkında ayrıntılı açıklamaya yer verilmemiştir.

4- UZLAŞMANIN KONUSUNDA HATA BULUNMASI DURUMUNDA İDARİ KARARLARIN ve YARGI KARARLARININ EKSİK YÖNLERİ ve HATALARIN DÜZELTİLMESİNE DAİR DEĞERLENDİRME

Uzlaşmanın neticelerinin kesin olmasına karşın uzlaşmada hata bulunması durumunda Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hatalara ilişkin hükümler gereği, zamanaşımı hususu hariç vergi idaresinin, bir kısım hataların düzeltilmesi yönlü bir anlayışı bulunmaktadır. Öyle ki vergi idaresi, söz konusu hataların düzeltilmesini anılan Kanun'da yer alan hatalar ile ilgili hükümlere dayanmaktadır. Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından yayınlanan Mükellef Hakları Bildirgesi'nde ise vergi idaresi, yaptığı işlemlerde vergi kanunlarını adil ve hukuka uygun icra edeceğini taahhüt et-

¹⁵ Bkz. T.C. Danıştay Başkanlığının 9. Dairesinin 16.05.2016 tarih ve E: 2016/6588 K: 2016/4390 sayılı kararı.

mektedir.¹⁶ Lakin söz konusu Yasa'da düzeltmeye konu hataların sınırları belirlenmiş iken vergi idaresi, uzlaşmış konularda hata bulunması durumunda bir kısım hataların düzeltilmesine izin vermemektedir. Bir başka ifadeyle hataların konusundaki farklılık nedeniyle mükelleflerin bir bölümü adaletsiz uygulamalar ile karşı karşıya kalmaktadır. Öyle ki hatanın vergi idaresi aleyhine bir konudan ibaret olması durumunda ve benimsenen anlayışın uygulamaya alınması ile adaletsizliğe uğrayan taraf bu defa idare olmaktadır. Bu adaletsizlik, kanuni gerekçe gösterilmeksizin takdir yetkisinin sınırların üstünde kullanılması ve bahsedilen hata türlerinin tasnif edilmesinden kaynaklanmaktadır. Bu durum ise verginin kanuniliği ilkesine uygun düşmemek ile birlikte mükellef aleyhine hata mevcut olması durumunda mükellef haklarının ihlal edilmesine yol açarak söz konusu bildirgenin aşınmasına sebebiyet vermektedir.

Söz konusu bildirmede, vergi idaresinin, mükelleflerin haklarını korumak bağlamında taahhüt ettiği bir başka husus ise vergi incelemelerini doğru bir şekilde neticelendireceğini ifade etmesidir. Diğer bir deyişle vergi incelemesi sonrası tanzim edilecek raporlarda hata bulunmayacağı taahhüt edilmektedir. Mükellefler ise uzlaşmaya konu hususlarda hata bulunmadığı varsayımıyla ihtilaf sebebi olan konu hakkında uzlaşmaya varmaktadır. Aksi takdirde ana argümanında hata olduğu bilinen bir konu üzerinde uzlaşma sağlanması mümkün değildir. Bu bağlamda, tarafların iradesinin sakatlanması sonucu tesis edilmiş bir işlemin hatalı kısmının mezkûr Yasa'da yer alan hükümler uyarınca ve ayırım yapılmaksızın düzeltile yoluna gidilmesi, mükellefin haklarının muhafaza edilmesi kapsamında önem arz etmekte ve bildirmede benimsenen anlayış ile uyusmaktadır.

Uzlaşmış konular hakkında mükellefin düzeltme talebinin vergi idaresi tarafından reddedilmesi üzerine son çare olarak mükellefler, dava haklarını kullanmaktadır. Yargı mercileri, vergi idaresinin aksine uzlaşmış hususlarda hangi hata çeşitlerinin düzeltilebileceğine dair bir sınıflandırma yoluna gitmemiştir. Bununla birlikte, uzlaşmış vergilerde hata bulunması halinde, yargı mercilerinin bütününde düzeltme yönlü benimsenmiş bir görüşün varlığından söz etmek de pek mümkün değildir. Zira Danıştayın uzlaşmaya varılan vergilerde açık hata bulunması halinde hataların düzeltilmesi yönlü bir anlayışı bulunmasının yanı sıra, uzlaşmanın kesinlik arz ettiğinden bahisle hataların düzeltilemeyeceği yönlü kararları da mevcuttur. Ayrıca vergi mahkemelerinin uzlaşmış vergilerde hata bulunması halinde uzlaşmanın kesin olmasının kurala bağlanması nedeniyle düzeltilemeyeceği yönlü kararları ve görüşleri bulunmaktadır. Anlaşıldığı üzere, yargı mercileri nazarında söz konusu konu hakkında tam manasıyla yerleşmiş bir anlayışın varlığından söz etmek mümkün değildir.

Ayrıca yargı mercileri tarafından üzerinde uzlaşmış fakat hata içeren konular hakkında üç temel sebep ile davaların reddine karar verilmektedir. Verilen kararlardan ilki, Yasa'nın lafzı ve ruhuna uygun iken diğer verilen iki karar, Kanun'un hatalardan vergi alınmamasına ilişkin emredici hükümleri ile çelişmektedir. Bu kapsamda uzlaşmış vergilerin mezkûr Kanun'da yer alan hatalardan herhangi birisini içermemesi veya hukuki yorum gerektiren bir husustan kaynaklı olarak ihtilaf konusu olması durumunda, açık ve mutlak vergi hatasından bahsedilemeyeceği için yargı organları tarafından verilen ret kararları yerindedir. Ancak uzlaşmış vergilerin açık vergi hatası içermesi halinde düzeltilebileceği düşüncesine sahip olunmakla birlikte hatanın eksik inceleme

¹⁶ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları Bildirgesi. (<https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>). Erişim tarihi: 18 Aralık 2019.

neticesinde ortaya koyulamaması nedeniyle ve uzlaşmanın kesinlik arz ettiğinden bahisle hatanın varlığının sorgulanmaksızın davaların reddedilmesi, hukuka uygun düşmemektedir.

Nitekim vergi idaresinin, mükelleflerin düzeltme taleplerini, düzeltilebilecek hatalar kapsamında değerlendirmemesi ve yargı mercilerinin her daim hataların düzeltilmesinin yasa gereği olduğuna karar vermemesi, mükelleflerin hak arayışı yolculuklarının adaletsizlik ile neticelenmesi ile son bulmaktadır.

1961 yılında Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiş ve Kanun'un ilk yürürlük tarihinde vergi hatalarına ilişkin hükümlere yer verilirken uzlaşmaya ilişkin emredici hükümlere, 1963 yılında mezkûr Kanun'da yapılan değişiklikler sonrası yer verilmiştir. Bu itibarla Kanun'un ilk yürürlüğe girdiği tarihteki sistematik içerisinde uzlaşmaya dair bir kurguya yer verilmemiş ve uzlaşma hükümleri eklendikten sonra ise hata durumuna dair ilgili maddelerde düzenleme yapılmamıştır. Bu nedenle Kanun'un nihai şeklinde, imza altına alınmış uzlaşma tutanaklarında hata olması durumunda nasıl bir yol izleneceği hakkında açıklık bulunmamaktadır. Fakat mezkûr Kanun, vergi muamelelerinde hata bulunması durumunda yargı mercilerinin hatayı dikkate almaksızın karar vermesi ile düzeltme hükümlerinin uygulanabileceğine ve mükelleflerin beyan ettiği vergilere dava açma haklarının bulunmamasına rağmen söz konusu beyanların hata içermesi halinde düzeltme hükümlerinin mahfuz olduğuna hükmetmiştir. Bu iki durum, yasa yapıcının hatalar üzerinden vergi alınmamasına ilişkin net bir duruşunun olduğunu göstermektedir. Bu kapsamda hataya ilişkin kesinleşmiş yargı kararlarının dahi düzeltilmesine imkân tanınmış iken kesinlik arz eden uzlaşma işlemlerinde düzeltme yapıp yapılamayacağı hakkındaki muammanın, hataların düzeltilmesinin engellenmek istenmesinden ziyade, anılan husus hakkında mezkûr Kanun'un son halinde hüküm bulunmaması ve uzlaşmaya

ilişkin hükümlerin Kanun'un ilk yürürlük tarihinde mevcut olmamasından kaynaklandığı düşünülmektedir.

Muammanın varlığı, uzlaşmaya varılan hususlardaki hataların düzeltilmesi için yeterli olmayıp mevcut durumun hukuki bir zemine oturulması önem arz etmektedir. Ayrıca özeldeler ve yargı kararları, uzlaşmalarda hata olması halinde hangi saik ile hataların düzeltilebileceğine müteallik ayrıntılı açıklamalara yer vermemektedir. Bu kapsamda uzlaşmanın kesinliği ve hataların düzeltilmesi hükümlerinin, Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan "...Vergi kanunları lafzı ve ruhu ile hüküm ifade eder. Lafzın açık olmadığı hallerde vergi kanunlarının hükümleri, konuluşundaki maksat, hükümlerin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı göz önünde tutularak uygulanır..." hükmü bağlamında değerlendirilmesi ve Anayasa'nın 73'üncü maddesinde yer verilen "...Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir ve kaldırılır..." hükmün temele yerleştirilerek uzlaşmaya ilişkin konularda hata olması halinde uzlaşmanın kesinliği mi yoksa düzeltme hükümlerinin mi dikkate alınacağına karar verilmesi gerekmektedir. Bu itibarla uzlaşma ve hatalara ilişkin hükümler söz konusu kanunda açık bir şekilde yerini almış iken birlikte değerlendirildiklerinde uyumsuzluk ortaya çıkmakta ve Kanunu'nun sözünden ifade edilmek istenene erişilememektedir. Dolayısıyla Yasa'nın sözleri ile anlatmak istenenin yanı sıra, ruhuna baş vurmak gerekmektedir. Bu bağlamda, sözü edilen madde uyarınca, hükümlerin koyulmasındaki gayeye bakarak uzlaşma ve hata konusuna yön vermek yerinde olacaktır. Bu sebep ile bu çalışmanın uzlaşmaya ilişkin bölümlerinde yer verildiği üzere uzlaşmanın Kanun'a ithal edilmesindeki maksat ve hangi konular üzerinde uzlaşma tesis edilebileceği irdelendiğinde, hatalar üzerinden vergi alınmasının ön görüldüğünü veya hedeflendiğini söylemek mümkün değildir. Ayrı-

ca Kanun'un muhtelif maddelerinde, kesinlik arz eden hususlarda hata bulunması durumunda, düzeltme hükümlerinin saklı olduğuna yer verilerek Kanun'un ruhundan, hatalar üzerinden vergi alınmasının amaçlanmadığı anlaşılmaktadır. Bu minvalde mezkûr Kanun'un lafzından ziyade ruhıyla ve maddelerin birbiri ile olan ilişkileri de göz önünde bulundurularak değerlendirme yapmak, bir başka ifadeyle uzlaşmış konular üzerinde hata bulunması halinde uzlaşmanın kesin olduğu bahis ile uygulamaya yön vermek yerine söz konusu Kanun'da yer alan hatalar kapsamında aynı Kanun'un düzeltme hükümlerinin uygulanması hakkaniyetli ve hukuka uygun olacaktır.

Nitekim tereddüt edilmeyen, hukuki yorum gerektirmeyen, açık ve mutlak vergi hatalarının zamanasımı mefhumu değerlendirildikten sonra düzeltilmesi, hakkaniyetin sağlanması bakımından önem arz etmekte ve açıklanan nedenler ile hukukun gereğidir.

SONUÇ

Uzlaşmada hata durumlarında idari makamlar ile yargı mercilerinin hataların düzeltilmesi gerektiğine ilişkin kararları bulunmasının yanı sıra, aksi yönlü kararları da mevcut bulunmaktadır. Söz konusu kararların hukuki dayanakları itibarıyla birbirleriyle ortak noktaları bulunmakla birlikte, birçok tutarsız nokta da barındırmaktadır. Ayrıca verilen kararların yeterli açıklamalar ile donatılmamış oluşu ve ikna edici kanuni zemine oturtulmaması, sorun ile karşı karşıya kalan mükellef sayısı arttıkça konu hakkındaki belirsizliğin maliyetlerinin büyümesine sebebiyet vermektedir. Buradaki müphem, varsayımsal açıklamalar yerine, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler çerçevesinde çözüme kavuşturulması, hukuk devleti ilkesiyle de bağdaşan en doğru yöntemdir. Bu bağlamda, mezkûr Kanun'un uzlaşmanın neticelerinin kesinlik arz ettiğine ilişkin hükümlerinin, aynı Kanun'un 3'üncü maddesi kapsamında değerlendirilmesi, bir baş-

ka ifade ile uzlaşmaya ilişkin emredici hükümlerin lafzıyla değil, ruhu ile uygulamadaki sorunlara çözüm üretilmelidir. Bu doğrultuda uzlaşmaya ilişkin hükümlerin gerekçelerinden ve neticeleri kesinlik arz eden bazı hususlardaki hataların düzeltilmesine Kanun'da izin verilmesinden, uzlaşma kapsamında hata üzerinden vergi alınması amacının güdülmediği anlaşılmaktadır. Bu nedenle uzlaşmada açık ve hukuki yorum gerektirmeyen, Kanun'un 117 ve 118'inci maddelerinde yer verilen hatalardan herhangi birisinin bulunması durumunda, mükelleflerin düzeltme veya şikâyet başvurularının, uzlaşmanın neticelerinin kesinliğinin öne sürülmeden düzeltme yoluna gidilmesi, yargının iş yükünün azalmasına ve hak kayıpları yaşanmasının önüne geçecek olup, aynı zamanda verginin yasallığı ilkesi gereğidir.

Ancak hataların düzeltilmesi gerektiğine ilişkin kanunun sözünden doğrudan çıkarım yapılması ve bu durumun farklı değerlendirmelere davet çıkarması ve neticesinde adaletsiz bir durumun ortaya çıkması nedeniyle bu hususun Vergi Usul Kanunu'nun 125'inci maddesinde değişiklik yapılarak nihayete erdirilmesi, uzlaşma ve hata hükümleri arasındaki çelişkinin ortadan kaldırılması en sağlıklı yöntemdir. Buna göre; söz konusu maddeye uzlaşmaya varılan hususlarda hata bulunması durumunda, söz konusu hatalar hakkında uzlaşan tarafların rızası bulunmaksızın hatalı hususlar üzerinde anlaşmaya varılması halinde, uzlaşma tutanaklarının neticeleri kesinlik arz etse dahi düzeltme hükümlerinin uygulanacağını ifade eden hükümlerin eklenmesi konu hakkındaki sorunların çözülmesini sağlayacaktır.

KAYNAKÇA

- KAYA, C. (2011). *İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi*, İstanbul. On İki Levha Yayıncılık.
- Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları Bildirgesi. (<https://www.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>). Erişim tarihi: 18 Aralık 2019.

- ÖNCEL M., KUMRULU A., ÇAĞAN N. (2005). *Vergi Hukuku*. Ankara, 2005.
- 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. (20.01.1982 tarih ve 17580 sayılı T.C. Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)
- 2709 sayılı T.C. Anayasası. (09.11.1982 tarih ve 17863 sayılı T.C. Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)
- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu. (10.01.1961 tarih ve 10703 sayılı T.C. Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)
- Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği. (31.10.2011 tarih ve 28101 sayılı T.C. Resmi Gazete’de yayınlanmıştır.)
- T.C. Anayasa Mahkemesinin 28.02.1996 tarih ve E: 1995/38, K: 1996/7 sayılı kararı.
- T.C. Danıştay Başkanlığının 4. Dairesi- nin 13.03.2003 tarih ve E: 2002/3936, K: 2003/611 sayılı kararı.
- T.C. Danıştay Başkanlığının 3. Dairesi- nin 04.04.2006 tarih ve E: 2005/2364, K: 2006/942 sayılı kararı.
- T.C. Danıştay Başkanlığının 3. Dairesi- nin 11.10.2010 tarih ve E: 2008/2544, K: 2010/3063 sayılı kararı.
- T.C. Danıştay Başkanlığının 4. Dairesi- nin 18.06.2012 tarih ve E: 2009/5946, K: 2012/3388 sayılı kararı.
- T.C. Danıştay Başkanlığının 9. Dairesi- nin 16.05.2016 tarih ve E: 2016/6588 K: 2016/4390 sayılı kararı.
- T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Mü- dürlüğünün 09.11.2004 tarih ve B.07.0. GEL.0.28/2880-5855 sayılı özelgesi.
- T.C. Maliye Bakanlığı, Gelirler Genel Mü- dürlüğünün 20.04.2005 tarih ve B.07.0. GEL.0.40/4001-115 sayılı özelgesi.
- Uzlaşma Yönetmeliği. (03.02.1999 tarih ve 23600 sayılı T.C. Resmi Gazete’de yayınlan- mıştır.)