

# İNCELEMAYA BAŞLANILMASINDAN SONRA VERİLEN DÜZELTME BEYANNAMELERİ ÜZERİNE BİR ÖNERİ

## A PROPOSAL ON CORRECTION DECLARATIONS ISSUED AFTER THE START OF THE REVIEW



Levent ÖZKAYA\*

### ÖZ

Beyan esasının temelinde mükelleflerin, işlemlerini vergi idaresine belirli dönemlerde kendilerinin bildirmesi ve bu bildirim üzerine tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemlerinin yapılması bulunmaktadır. Ancak mükellefler, çeşitli sebeplerden dolayı beyannamelerini yanlış veya hatalı olarak verebilmektedirler. Önceki beyanları da içeren yeni bir beyanname ile düzeltilmesi mümkün olan bu beyannameler uygulamada düzeltme beyannamesi olarak ifade edilir. Vergi incelemesine başlanılmasından sonra da verilebilen düzeltme beyannamelerine ilişkin uygulamada çeşitli sebeplerle eksik tarhiyat yapılması, yanlış oranda/tutarda ceza kesilmesi gibi hatalı idari işlemler tesis edildiği görülmektedir. Hatalı tesis edilen idari işlemlerin ise nasıl bir idari işlemlerle giderileceği hususu yasal mevzuatta açıkça ifade edilmediğinden uygulamada farklı idari işlemler-

### ABSTRACT

Based on the basis of the declaration, the taxpayers themselves notify the tax administration of their transactions in certain periods, and upon this notification, the imposition, accrual, notification and collection operations are carried out. But taxpayers can give their declarations incorrectly or erroneously for various reasons. These declarations, which can be corrected with a new declaration, including previous declarations, are expressed in practice as a declaration of correction. In the declaration of Correction returns, which can also be issued after the start of the tax review, it is seen that incorrect administrative procedures such as incomplete assessment for various reasons, incorrect rate/amount of punishment have been established. Since the issue of how to eliminate administrative operations that are incorrectly established is not clearly stated in the legal

\* Vergi Müfettişi, Hazine ve Maliye Bakanlığı, levent.ozkaya@vdk.gov.tr, ORC-ID: 0000-0001-6909-9393.

Özkaya, L. (Nisan 2021). İncelemeye Başlanılmasından Sonra Verilen Düzeltme Beyannameleri Üzerine Bir Öneri, *Vergi Raporu*, 259, (51-59).

re rastlanmaktadır. Aynı durumdaki mükellefler arasında farklı hukukî sonuçlar meydana gelmesine sebep olan bu durum ortadan kaldırılarak uygulama birliğini sağlayacak bir düzenleme yapılmalıdır.

**Anahtar Kelimeler:** Düzeltme Beyannamesi, Vergi İncelemesi, İncelemeye Başlama.

**JEL Sınıflandırma Kodları:** H20, K34.

## GİRİŞ

Beyan esasına dayanan Türk vergi sistemi, mükellef ve vergi sorumlularının elde ettikleri kazançları en iyi kendilerinin bildikleri görüşünden hareket ederek vergi kanunlarında belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde beyanname vermelerini öngörmektedir. Ancak vergi kanunlarının karmaşık yapıda olması ve detaylı teknik bilgi gerektirmesi, hesap ve işlem hataları yapılması, ticari hayatın olağan akışında yaşanan eksiklikler vb. birçok sebepten dolayı mükellefler beyannamelerini eksik, hatalı, yanlış verebilmektedir.

Bu hatalar, eksiklikler, yanlışlıklar mükellefler tarafından tespit edilebileceği gibi vergi idaresi tarafından da tespit edilebilmektedir. Mükellefler tarafından tespit edilmesi durumunda, söz konusu hatalı beyannamenin yanında aynı döneme ilişkin ayrıca bir beyanname daha vermek suretiyle söz konusu hata, eksiklik, yanlışlık giderilebilmektedir.

Vergi incelemesine başlanılmasından sonra verilen düzeltme beyannamelerine vergi dairesinin tesis ettiği idari işlemin hatalı olması durumunda bu hatanın nasıl düzeltileceği hususunu irdelediğimiz çalışmamızda incelemeye başlanılmasından sonra verilen düzeltme beyannamelerinin hukuki niteliği ile bu beyannameler üzerine tesis edilen idari işlemlerin neler olduğu aktarılmış, tesis edilen idari işlemlerin uygulamada farklılık gösterdiği ve bu farklılıkların aynı hukukî

legislation, different administrative operations are encountered in practice. An arrangement should be made that will ensure the unity of practice by eliminating this situation, which causes different legal consequences between taxpayers in the same situation.

**Keywords:** Correction Declaration, Tax Review, Start Review

**JEL Classification Codes:** H20, K34.

durumdaki mükelleflerin farklı hukukî sonuçlarla karşılaşmasına sebep olduğu yönündeki düşüncelerimize yer verilmiştir.

## 1- DÜZELTME BEYANNAMESİNİN HUKUKİ DURUMU

Ticarî hayatın olağan akışında kabul edilebilecek birtakım aksaklıklar dolayısıyla olabileceği gibi vergi kanunlarının yanlış yorumlanması, hatalı hesaplama yapılması, hatalı oran uygulanması vb. sebepler dolayısıyla da mükellef ve vergi sorumlularının beyannamelerini gerçeğe uygun olmayacak şekilde verebildikleri görülmektedir.

Mükellef ve vergi sorumlularının kasit unsuru barındırmayan bu şekildeki hatalarının yanında kasıtlı olarak ödemek istedikleri vergi tutarına ulaşacak şekilde gerçeğe aykırı beyanname verdikleri de görülmektedir.

Mükellef ve vergi sorumluları tarafından ister kasten isterse bilmeden ve istemeden olsun, gerçeğe aykırı olarak verilen beyannamelerin mükellef veya vergi sorumluları tarafından düzeltilerek gerçeğe uygun hâle getirilmesi mümkündür. Uygulamada 'düzeltme beyannamesi' olarak ifade edilen bir beyanname verilmesi ile gerçekleştirilen bu işlemin şekli ve usulüne ilişkin herhangi bir yasal hüküm bulunmamakla birlikte 368 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde<sup>1</sup> kanuni süresi içerisinde veya kanuni süresi geçtikten sonra verilen bir beyannamenin eksik ve/veya

<sup>1</sup> 368 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 24 Aralık 2020.

hatalı olduğu hâllerde mükellef tarafından kanuni süre geçmeden ya da kanuni süre geçtikten sonra söz konusu hata ve/veya eksiklikleri düzeltici mahiyette yeni bir beyannamenin verilmesinin mümkün olduğu ve düzeltme beyannamelerinin daha önce verilen beyannamedeki/beyannamelerdeki bilgileri de kapsayacak şekilde verilmesinin uygun görüldüğü ifade edilmiştir.

Genel tebliğ açıklamalarından anlaşılacağı üzere mükellef veya vergi sorumluları her ne sebeple olursa olsun gerçeğe uygun olmayan beyannamelerini, kanuni süresi içerisinde ya da kanuni süresi geçtikten sonra önceki beyannamelerinde yer alan bilgileri de kapsayacak şekilde verecekleri yeni bir beyanname ile düzeltebileceklerdir. Ayrıca düzeltme beyannamesi için herhangi bir sayı kısıtlaması da bulunmamakta olup aynı döneme ilişkin birden fazla düzeltme beyannamesi verilebileceği anlaşılmaktadır.

Mükellef veya vergi sorumluları tarafından verilen düzeltme beyannamelerine istinaden vergi dairesinin tesis ettiği idari işlemler, düzeltme beyannamesinin verilme zamanına ve pişmanlıkla verilip verilmediğine göre değişiklik göstermektedir. Şöyle ki kanunî süresinde verilen düzeltme beyannamesi, mükellef veya vergi sorumlusunun normal beyannamesi gibi kabul edilerek beyan üzerine tarh işlemi yapılacak, herhangi bir cezaî müeyyide uygulanmayacaktır. Ancak kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamesi dolayısıyla mükellef veya vergi sorumlusu adına usulsüzlük cezası kesilecek, şayet matrah artırımı ya da indirilecek vergi tutarının indirimi vb. sebeplerle tarh edilmesi gereken bir verginin varlığı söz konusu ise vergi ziyai cezası da gündeme gelecektir.

Kesilecek vergi ziyai cezası da düzeltme beyannamesinin verilme zamanına ve pişmanlık

talepli olup olmadığına göre değişiklik göstermektedir. Buna göre kesilecek vergi ziyai cezası, Vergi Usul Kanunu'nun<sup>2</sup> 344. maddesinin üçüncü fıkrası gereği kanuni süresinden sonra ve incelemeye başlanılmasından ya da takdir komisyonuna sevk edilmesinden önce verilen düzeltme beyannamelerinde %50 oranında uygulanacaktır. Ancak beyannamenin pişmanlık talepli olması, aynı Kanunun 371. maddesinde yazılı şartları sağlaması kaydıyla, vergi ziyai cezası kesilmesini engelleyecektir.

Buna ilaveten beyannameler ihtirazi kayıt koyularak da verilebilmektedir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun<sup>3</sup> 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler ile tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı hükmünden hareketle ihtirazi kayıtlarla beyanname verilebileceği kabul edilmektedir. Ancak söz konusu yasa, yalnızca ihtirazi kayıtlarla verilen beyannamelere ilişkin bir hukuki sonuçtan bahsetmektedir. Bu çerçevede ihtirazi kayıtlarla beyanname verilmesine ilişkin usul ve esasların yasada doğrudan düzenlenmediği, buna karşılık yargı içtihatlarıyla uygulamaya yön verildiği görülmektedir.

Yargı içtihatlarının yön verdiği uygulama çerçevesinde vergi idaresi de Vergi Daireleri İşlem Yönergesinin 39. maddesinin üçüncü fıkrasında ihtirazi kaydı tanımlamıştır. İhtirazi kaydı mükelleflerin beyan ettikleri matrah üzerine tarh edilen vergiye dava açma haklarını saklı tutmalarını sağlayan not olarak ifade eden Yönergenin 46. maddesinde ise ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı mükelleflerin dava açmaması durumunda tahakkukun kesinleşeceği, dava açılması durumunda ise dava açmanın tahsilatı durdurmayacağı belirtilmiştir.

<sup>2</sup> 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 27 Aralık 2020.

<sup>3</sup> 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 10 Mart 2021.

## 2- İNCELEMAYA BAŞLANILMASINDAN SONRA VERİLEN DÜZELTME BEYANNAMELERİ

Mükellef veya vergi sorumlularının çeşitli sebeplerle eksik ve/veya hatalı verdikleri ve gerçek durumu yansıtmayan beyannamelerini, haklarında yürütülen vergi incelemesine başlanılmasından sonra da düzelttikleri görülmektedir. Mükelleflerin vergi incelemesine başlanılmasından sonra düzeltme beyannamesi verip veremeyecekleri hususu doktrinde tartışma konusuna rağmen bu konuda düzeltme beyannamesi verilmesine bir engel olmadığı görüşünün ağır bastığı görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesinin üçüncü fıkrasının lafzından mükellef veya vergi sorumlularının vergi incelemesine başlanılmasından sonra düzeltme beyannamesi verebilecekleri anlaşılmaktadır. Zira kanun hükmü, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için kesilecek vergi ziyai cezasının %50 oranında uygulanmasını, vergi incelemesine başlanılmasından sonra verilen beyannameleri hariç tutmak suretiyle ifade etmektedir. Dolayısıyla bu ifadeyi, vergi incelemesine başlanılmasından sonra beyanname verilmesinin mümkün olduğunu belirten bir ifade olarak kabul etmeliyiz.

Mükellef veya vergi sorumlularının vergi incelemesine başlanılmasından sonra verebilecekleri düzeltme beyannamelerinin kanuni süresi içerisinde ya da kanuni süresinden sonra, ihtirazi kayıtlı olarak ya da ihtirazi kayıt koyulmaksızın verilme imkânı olduğu, ancak pişmanlık talebiyle verilme imkânının olmadığı görülmektedir.

Kanuni süresinde verilen beyannameler, incelemeye başlanılmasından sonra verilmesi durumunda dahi mükellef veya vergi sorumlusunun normal beyannamesi gibi değerlendirilmektedir. Bu durumda vergi dairesi tarafından bu beyannamelere beyana dayalı tarh usulü çerçevesinde işlem yapılmakta ve dolayısıyla tarh edilecek vergiye ilişkin herhangi bir cezaî müeyyide uygulanmamaktadır.

Kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri incelemeye başlanılmasından sonra verilirse, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi kapsamına giren durumlar hariç olmak üzere vergi ziyai oluşturan durumlarda 1 (bir) kat vergi ziyai cezası uygulanır.

Mükellef veya vergi sorumluları tarafından düzeltme beyannamesinin vergi incelemesine başlanılmasından sonra ihtirazi kayıtlı verilmesinin önünde yasal bir engel bulunmamakla birlikte ihtirazi kayıt koyulacak düzeltme beyannamesinin kanuni süresinde verilip verilmediğinin de bir önemi yoktur. Mükellef ve vergi sorumluları, dava açma süresi içinde ihtirazi kayıt koydukları beyannamelerine ilişkin vergi dairesinin tesis ettiği idari işleme dava açmazlarsa, vergi dairesi tarafından yapılan işlemler kesinleşir.

Yasal süresi içerisinde dava açma hakkını kullanan mükellef ve vergi sorumluları hakkında ise dava sonucu verilen kesinleşmiş mahkeme kararı vergi dairesinin yaptığı tahakkuk işlemini hukuka uygun bulursa, vergi dairesinin tesis ettiği idari işlem kesinleşmiş olur. Aksi durumda yani kesinleşmiş mahkeme kararı vergi dairesinin tesis ettiği idari işlemi hukuka aykırı bulursa, vergi dairesi tesis ettiği idari işlemi mahkeme kararına uygun hâle getirecek düzeltme işlemini yapar.

Dolayısıyla vergi incelemesine başlanılmasından sonra mükellef veya vergi sorumlusu tarafından gerek kanuni süresinde gerekse kanuni süresinden sonra verilen düzeltme beyannamelerine ihtirazi kayıt koyulmasına herhangi bir engel bulunmamaktadır. Bu şekilde verilen beyannamelere karşı mükellef ve vergi sorumlularının yasal süresi içerisinde dava açma hakları bulunmaktadır. Mükellef ve vergi sorumluları bu haklarını kullanırsa, bir başka ifadeyle ihtirazi kayıtlı verdiği beyannameye dava açarsa, söz konusu davanın derdestliği vergi incelemesinin yürütülmesine etki etmeyecektir. Ancak dava sonucu mahkeme kararının kesinleşmesi ve bu

süreçte incelemenin devam etmesi durumunda inceleme konusuna ilişkin kesinleşmiş yargı kararının incelemeyi etkileyeceği tabiidir.

Son olarak vergi incelemesine başlanılmasından sonra verilen düzeltme beyannamesinin pişmanlık talebi içermesi durumuna değinecek olursak; Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi gereği, vergi incelemesine başlanılmasından sonra pişmanlık talebiyle düzeltme beyannamesi verilmesi imkânı bulunmadığını belirtmeliyiz. Zira yasa hükmü, beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükellefler ile fiillerin işlenişine iştirak edenlerin kanuna aykırı hareketlerini kendiliğinden ilgili makamlara bir dilekçeyle bildirilmesi durumunda ve dilekçenin mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı günden evvel verilmesi ve resmî kayıtlara geçirilmesi şartıyla pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılabileceğini ifade etmektedir. Dolayısıyla vergi incelemesine başlanılmasından sonra pişmanlık talebiyle düzeltme beyannamesi verilmesi durumunda, incelemeye başlamadan evvel dilekçenin verilme şartı yerine getirilemediğinden pişmanlık ve ıslah hükümlerinden yararlanılamaz. Bu durumda vergi dairesi söz konusu beyannameyi verilme zamanına göre kanuni süresinde ya da kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak dikkate alıp idari işlem tesis eder.

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması amacıyla yürütülen vergi incelemesinin ne zaman başlayacağı hususuna gelecek olursak; Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinin birinci fıkrasının (2) numaralı bendinde vergi incelemesine ilişkin hususların bir tutanağa bağlanarak nezdinde vergi incelemesi yapılabileceğine hükmedilmiştir. İncelemeye hangi tarihte başlandıysa, hususuna ilişkin herhangi bir yasa hükmü

bulunmamakla beraber bu hususun Vergi İncelemelerinde Uygulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'te<sup>4</sup> düzenlendiği görülmektedir. Yönetmeliğin 'İncelemeye Başlama' başlığını taşıyan 9. maddesinin (3) numaralı fıkrasında incelemeye başlama tarihinin mükellefin tutanağı imzaladığı tarih olduğu, tutanakta mükellefin imzasının bulunmaması durumunda tutanağın vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarih olduğu belirtilmiştir.

### 3- İNCELEMAYA BAŞLANILMASINDAN SONRA VERİLEN DÜZELTME BEYANNAMELERİ ÜZERİNE VERGİ DAİRESİNİN EKSİK İŞLEM TESİSİ VE BİR ÖNERİ

Vergi incelemesine başlanılmasından sonra mükellef veya vergi sorumluları tarafından çeşitli güdülerle inceleme konusuna yönelik düzeltme beyannamesi verildiği görülmektedir. Bazı mükellefler vergi inceleme süreci boyunca işleyecek gecikme faizinden sakınmak amacıyla düzeltme beyannamesi verirken bazı mükellefler de yapılan vergi incelemesini karşıt tespit olarak algılayarak cezaî müeyyidelere muhatap olmamak amacıyla düzeltme beyannamesi vermektedir. Bu ve benzeri daha birçok sebebin bu hususa örnek olarak verilmesi mümkündür.

Mükellef veya vergi sorumluları tarafından bu beyannamelerin verilmesine herhangi bir yasal engel olmadığından vergi dairesi tarafından tarh ve tahakkuk işlemi gerçekleştirilmektedir. Vergi dairesi tarafından tesis edilen bu idari işlem bazı durumlarda hatalı olabilmektedir. Özellikle vergi dairesinin vergi incelemesinin başladığından haberdar olmaması, vergi incelemesinin başladığı hususunun görülmemesi gibi durumlarda vergi dairesinin mükellef veya vergi sorumlusu adına tarh edilen vergi tutarının bir katı (Vergi Usul Ka-

<sup>4</sup> Vergi İncelemelerinde Uygulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 03 Ocak 2021.

nunu'nun 359. maddesinde yazılı durumlar hariç) tutarında vergi ziyai cezası kesmesi gerekirken % 50 oranında vergi ziyai cezası kestiği; beyannamenin pişmanlık talebini içermesi durumunda ise, herhangi bir vergi ziyai cezası kesmediği görülmektedir.

Vergi dairesinin tesis ettiği bu hatalı idari işlemin nasıl düzeltileceği konusunda yasa da herhangi bir hüküm bulunmamaktadır. Vergi idaresi tarafından oluşturulan tali mevzuatta da düzeltme beyannamesinin hangi durumlarda ne şekilde verileceği açıklanmasına rağmen vergi incelemesine başlanılmasından sonra verilen düzeltme beyannamesine vergi dairesinin hatalı idari işlem tesis etmesi durumunda hatalı idari işlemin nasıl düzeltileceği açıklanmamıştır.

Uygulamaya bakacak olursak, bu durumun iki yoldan çözüme kavuşturulduğu görülmektedir. Bu çözüm yollarından birincisi hatalı idari işlem tesis eden vergi dairesinin, hatalı işlemini tesis edeceği yeni bir idari işlemle kendisinin düzeltmesi iken ikinci çözüm, mükellef veya vergi sorumlusunun verdiği düzeltme beyannamesinin vergi incelemesinde dikkate alınarak eksik kalan işlemlerin vergi inceleme raporunda tamamlanmasıdır.

Uygulama birliği bulunmayan bu durumda her iki fiilin hukuk alanında meydana getirdiği sonuçlar birbirinden farklıdır. Bu farklılığı her iki durum için ayrı ayrı ve bir örnek yardımıyla irdeleyelim. Örneğin (LY) A.Ş.'nin 2018 hesap döneminde (Z) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen faturalarla sınırlı olarak sahte belge kullanımı yönünden incelendiğini, şirket yetkilisi ile 02.04.2020 tarihinde incelemeye başlama tutanağı imzalandığı ve tutanağın bir örneğinin şirket yetkilisine verildiğini, bu sırada incelemenin kapsamı ve konusu hakkında şirket yetkilisine detaylı bilgi verildiğini düşünelim. Şirket yetkilisi, kapsamı ve konusunu öğren-

diği bu inceleme tamamlanmadan 05.04.2020 tarihinde katma değer vergisi yönünden düzeltme beyannamesi vermek suretiyle (Z) Ltd. Şti. tarafından düzenlenen faturalarda yazılı KDV tutarlarını indirimlerinden tenzil etmiş olsun. Bu düzeltme beyannamesine istinaden şirketin 'Ödenmesi Gereken KDV' tutarının 100.000,00-TL arttığını, vergi dairesinin bu tutarda vergi tahakkuk ettirerek %50 oranında (50.000,00-TL) vergi ziyai cezası kestiğini varsayalım.<sup>5</sup>

Bu örnekte vergi dairesi incelemeye başlanılmasından sonra verilen düzeltme beyannamesi üzerine ziyaa uğratılan vergi tutarı (100.000,00-TL) kadar vergi tarh etmesi ve 1 (bir) kat vergi ziyai cezası (100.000,00-TL) kesmesi gerekirken vergi ziyai cezasını eksik kesmiştir. Hatalı idari işlem tesis eden vergi dairesinin bu işlemi, uygulamada ya vergi dairesi tarafından ya da vergi incelemesini yürüten merci tarafından düzeltilecektir.

Öncelikle hatalı idari işlemin, işlemi tesis eden vergi dairesi tarafından düzeltilmesi durumunu irdeleyelim. Bu durumda vergi dairesi ya hatalı idari işlemi iptal ederek yeni bir idari işlem tesis edecek ya da eksikliği giderici yeni tahakkuk işlemi yaparak eksik kestiği vergi ziyai cezasını ilaveten kesecektir. Yani neticede vergi dairesi tarafından mükellef adına, verdiği düzeltme beyannamesine istinaden 100.000,00-TL katma değer vergisi tahakkuk edilecek ve 100.000,00-TL tutarında (1 kat) vergi ziyai cezası kesilmiş olacaktır. Mükellef tarafından verilen beyannameye istinaden idari işlem tesis edildiği için Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin ikinci fıkrası gereğince mükellefin bu işleme dava açma ve aynı Kanunun Ek 11. maddesi gereği tarhiyat öncesi uzlaşma hakkı bulunmayacak olup yalnızca Kanunun Ek 1. maddesi gereği tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı olacaktır.

<sup>5</sup> Fiilin Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesine girmedeği varsayılmış, ayrıca konudan sapılmaması amacıyla usulsüzlük cezası, gecikme faizi, gecikme zammı vb. hususlar göz ardı edilmiştir.

Yukarıdaki örnekte vergi dairesinin hatalı idari işleminin, vergi incelemesine yetkili merci tarafından düzeltilmesi durumunu irdeleyecek olursak; vergi incelemesine yetkili merci, (LY) A.Ş. hakkında vergi dairesi tarafından tarh işleminin yapıldığından ve 50.000,00-TL tutarında vergi ziyai cezasının kesildiğinden yalnızca kesilmesi gereken ancak vergi dairesi tarafından kesilmeyen 50.000,00-TL tutarında vergi ziyai cezası kesilmesini önerecektir. Bu durumda düzeltme beyannamesine istinaden vergi dairesi tarafından yapılan tarh işlemi ile 50.000,00-TL vergi ziyai cezası kesme işlemi Vergi Usul Kanunu'nun Ek 1. maddesi gereği tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında olup aynı Kanununun 378. maddesinin ikinci fıkrası gereği bu işlemlere mükellefin dava açma hakkı bulunmamaktadır. Vergi incelemesine yetkili merci tarafından yapılan vergi ziyai cezası kesilmesi işlemi ise Kanununun Ek 11. maddesi gereği tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olup aynı Kanununun 378. maddesinin birinci fıkrası gereği bu işleme mükellefin dava açma hakkı da bulunmaktadır.

Vergi dairesinin örnekteki hatalı idari işleminin vergi incelemesi neticesinde düzeltilmesi, mükellef veya vergi sorumlularına kanun koyucu tarafından verilmeyen bazı hakların (tarhiyat öncesi uzlaşma ve dava açma hakkı) yürütme organı tarafından verilmesi anlamına gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi gereği vergi incelemesine başlanılmasından sonra verilen beyannameler dolayısıyla 1 (bir) kat vergi ziyai cezası uygulanması gereken mükellefin aynı kanununun 378. maddesi gereği kendi beyanına ilişkin vergi idaresi tarafından yapılan işlemlere dava açma hakkı bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu iki açık ve amir yasa hükmünü birlikte değerlendirdiğimizde vergi incelemesine başlanılma-

sından sonra verilen düzeltme beyannamesine 1 (bir) kat vergi ziyai cezası uygulanması gerekirken mükellefin kendi beyanı olan bu düzeltme beyannamesi üzerine vergi idaresinin tesis ettiği idari işlemlere karşı dava açma hakkı bulunmadığı sonucuna ulaşmaktayız.

Her iki idari işlemin meydana getirdiği sonuçlar açısından da olayı irdelememiz önemlidir. Örneğimizdeki iki farklı idari işlemin aynı hukukî durumdaki (nezdinde vergi incelemesine başlanılmış olma durumu) mükelleflere uygulanmasının, farklı hukukî sonuçların meydana gelmesine sebebiyet vereceği açıkça görülmektedir. Bu durum da hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayan bir durumdur. Zira örnekteki durum, T.C. Anayasası'nın<sup>6</sup> 10. maddesinde yer alan kanun önünde eşitlik ilkesine aykırılık oluşturur. Bu yüzden vergi dairesi tarafından eksik tesis edilen işlemin, hukuk devleti ve idare hukuku ilkeleri göz önüne alınarak düzeltilmesi uygun olacaktır.

Anayasa ve kanunlarda aksine bir hüküm bulunmayan durumlarda idari işlemi yapmaya yetkili makam ve merciin söz konusu idari işlemi aynı usullerle geri alma, kaldırma, değiştirme ve düzeltme yetkisini de haiz olduğunu ifade eden *yetki ve usulde paralellik ilkesi*, yargı organları tarafından geliştirilmiş bir ilkedir.<sup>7</sup> Danıştay bir kararında, idare hukukunun temel prensiplerinden biri olan yetki ve usulde paralellik ilkesi gereği, kanunda aksine hüküm bulunmadıkça idari işlemin tesisinde uygulanan yetki ve usul şartlarının, işlemin geri alınması ve kaldırılması işlemlerinde de aynen uygulanması gerektiğine hükmetmiştir.<sup>8</sup> Bu kapsamda vergi dairesinin tesis ettiği hatalı işlemlerini geri alma, kaldırma, değiştirme ve düzeltme yetkisinin bulunduğu -anayasa ve kanunda aksine bir hüküm olmadığından- kabulü gerekir.

<sup>6</sup> 2709 Kanun Numaralı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. ([www.mevzuat.gov.tr](http://www.mevzuat.gov.tr)). Erişim Tarihi: 03 Ocak 2021.

<sup>7</sup> Gürsel KAPLAN. İdari Yargılama Hukuku. Ekin Yayınevi. Bursa. 2016. s. 212.

<sup>8</sup> Bkz. Danıştay 8. Dairesinin 26.11.2013 tarihli ve E.2013/5211, K.2013/8692 sayılı Kararı.

İdari işlem tesis etmeye yetkili olan idare, çeşitli sebeplerle hatalı, yanlış veya eksik olarak işlem tesis edebilmektedir. Hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak hukuka aykırı olan bu durumun en kısa sürede düzeltilmesi beklenir. Bunun için de doktrinde idari işlemi tesis eden idarenin bu işlemi geri alabilmesi, kaldırması, düzeltilmesi ve değiştirilmesi kabul edilmiştir. Bu kabule yüksek yargı mercilerinin kararlarında da rastlanmaktadır.

İdare tarafından yetki ve usulde paralellik ilkesi kapsamında kullanılabilmesi kabul edilen bu işlemlerin doktrinde nasıl ifade edildiğine bakalım olursak; **geri almanın** idari işlemin tesis edildiği tarihten itibaren geçersiz ve hükümsüz sayılması şeklinde, **kaldırmanın** idarenin tesis edeceği yeni bir işlem ile geleceğe yönelik olarak önceki işlemin yürürlükten kaldırılması şeklinde, **değiştirmenin** tesis edilen idari işlemin geleceğe etkili olarak öncelikle kaldırılması ve aynı zamanda bu işlemin yerine yeni bir idari işlem tesis edilmesi şeklinde ve son olarak **düzeltilmenin** de tesis edilen idari işlemin içeriği ve sonucu değiştirilmeksizin yalnızca işlemin hatalı kısımları yerine geçmişe veya geleceğe etkili olacak yeni hükümlerin koyulması şeklinde ifade edildiği görülmektedir.<sup>9</sup>

Bu çerçevede mükellef nezdinde yürütülen vergi incelemesine başlanılmasından sonra verilen düzeltme beyannamesine istinaden mükellef veya vergi sorumlusu hakkında vergi dairesi tarafından bir kat vergi ziyai cezası kesme işlemi yerine normal beyannameler için %50 oranında vergi ziyai cezası kesilmesi, pişmanlık talebi içeren beyannameler için ise herhangi bir vergi ziyai cezası kesilmemesi işleminin; yetki ve usulde paralellik ilkesi kapsamında vergi dairesi tarafından **değiştirme işlemi** ile geleceğe etkili olarak tüm hukuki sonuçlarının öncelikle ortadan kaldırılması ve bu işlemin yerine geçmek üzere yeni

bir idari işlem tesis etmesinin hukuka ve hakka-niyete uygun olacağını değerlendirmekteyiz.

Böylece mükellef ve vergi sorumlularına kanun koyucu tarafından verilmeyen hakların (tarhiyat öncesi uzlaşma ve dava açma hakkı), yürütme organı tarafından verilebilmesinin önüne geçilir. Hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayan herhangi bir durumun yaşanmaması amacıyla uygulamada birliği sağlamaya yönelik bir düzenleme yapılarak vergi incelemesine başlanılmasından sonra verilen düzeltme beyannamelerine ilişkin vergi dairesi tarafından eksik yapılan işlemlerin yetki ve usulde paralellik ilkesi gereği vergi dairesi tarafından düzeltilmesinin sağlanması gerektiğini düşünmekteyiz.

## SONUÇ

Beyan esasına dayanan Türk vergi sisteminde mükellef veya vergi sorumluları, elde ettikleri gelirleri beyanname vasıtasıyla bağlı buldukları vergi dairesine beyan ederler. Çeşitli sebeplerle bu beyannamelerde eksiklik veya yanlışlık olabilmektedir. Bu durumun mükellef veya vergi sorumlusu tarafından fark edilmesi durumunda bir düzeltme beyannamesi ile bu eksiklik veya yanlışlık düzeltilebilmektedir.

Bu düzeltmenin ne zaman yapılacağı ya da yapılmayacağına ilişkin yasal bir düzenleme bulunmamakla birlikte nezdinde vergi incelemesi yürütülen mükellef veya vergi sorumlularının, vergi incelemesine başlanılmasından sonra inceleme dönemine ilişkin olarak düzeltme beyannamesi vermesinin önünde yasal bir engel bulunmamaktadır. Bu durumda, fiilin Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yer almaması koşuluyla, Kanunun 344. maddesinin üçüncü fıkrası gereği tarh edilen vergi tutarının bir katı tutarında vergi ziyai cezası kesilmelidir. Ancak uygulamada vergi incelemesine başlanılmasından vergi daire-

<sup>9</sup> Lütüfî DURAN. İdare Hukuku Ders Notları. Fakülteler Matbaası. İstanbul. 1982. s.421.

sinin haberdar olmaması ya da bu hususun vergi dairesinin dikkatinden kaçması gibi nedenlerle vergi dairesi tarafından %50 oranında vergi ziyai cezası kesildiği, pişmanlık talebi içeren beyannameler üzerine ise vergi ziyai cezası kesilmediği görülmektedir. Bu durumda nasıl bir idari işlem tesis edilerek mükellef adına 1 (bir) kat vergi ziyai cezası kesilmesinin sağlanacağına ilişkin gerek yasal mevzuatta gerekse tali mevzuatta herhangi bir hüküm bulunmamaktadır.

Vergi incelemesine başlanılmasından sonra verilen düzeltme beyannamesine istinaden vergi dairesi tarafından bir kat vergi ziyai cezası kesilmesi gerekirken %50 oranında vergi ziyai cezası kesilmesinin ya da hiç vergi ziyai cezası kesilmemesinin, uygulamada iki farklı yol izlenerek düzeltildiği görülmektedir. Birincisi vergi dairesinin tesis ettiği idari işlemdeki hatayı yeni bir idari işlem tesis etmek suretiyle kendisinin düzeltilmesi iken ikincisi başlanılan vergi incelemesinin neticesinde düzenlenen vergi inceleme raporunda kesilmeyen oranda/tutarda vergi ziyai cezası kesilmesinin önerilmesidir.

Uygulama birliğinin bulunmadığı bu konuda izlenen iki farklı yol, hukukî durumu aynı olan mükelleflerin farklı haklara sahip olmasına sebebiyet vermektedir. Hatalı idari işlemin vergi incelemesine yetkili merci tarafından düzeltilmesi durumunda mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma ve dava açma hakları bulunurken hatalı idari işlemin vergi dairesi tarafından düzeltilmesi durumunda mükellefin tarhiyat öncesi uzlaşma ve dava açma hakları bulunmamakta, yalnızca tarhiyat sonrası uzlaşma hakkı bulunmaktadır.

Aynı hukukî durumdaki mükelleflerin farklı haklara sahip olmasına sebebiyet vermesinin yanında hatalı tesis edilen işlemin vergi incelemesine yetkili merci tarafından düzeltilmesi, ayrıca

kanun koyucunun mükellefe tanımadığı tarhiyat öncesi uzlaşma ve dava açma haklarının yürütme organı tarafından mükellefe verilmesi anlamına da gelmektedir.

Hukuk devleti ilkesine aykırı olduğunu düşündüğümüz bu durumların önüne geçilebilmesi için vergi incelemesine başlanılmasından sonra verilen düzeltme beyannamelerine vergi dairesi tarafından eksik ya da hatalı işlem tesis edilmesi durumunda, bu eksiklik ya da hatanın yetki ve usulde paralellik ilkesi gereği hatalı idari işlemi tesis eden idare tarafında düzeltme işlemi ile giderilmesi gerekmektedir. Bu doğrultuda uygulama birliği, gerekli yasal veya tali düzenlemeler yapılmak suretiyle sağlanmalıdır.

#### KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 27 Aralık 2020.
- 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 10 Mart 2021.
- 2709 Kanun Numaralı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası. (www.mevzuat.gov.tr). Erişim Tarihi: 03 Ocak 2021.
- 368 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.(www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 24 Aralık 2020.
- Danıştay 8. Dairesinin 26.11.2013 tarihli ve E.2013/5211, K.2013/8692 sayılı Kararı.
- DURAN. L. (1982). İdare Hukuku Ders Notları. Fakülteler Matbaası. İstanbul.
- KAPLAN. G. (2016). İdari Yargılama Hukuku. Ekin Yayınevi. Bursa.
- Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik. (www.gib.gov.tr). Erişim Tarihi: 03 Ocak 2021.