

VERGİ HATALARININ DÜZELTİLMESİNDE KANUNİLİK ENGELİ

LEGALITY OBSTACLE IN CORRECTING TAX ERRORS

Prof. Dr. Murat BATI*

Av. Devrim Doğa DİNÇER**

ÖZ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddelerinde vergi hataları ve bu hataların neler olduğu belirtilmiştir. Anılan maddelerde vergi hatasının ayrıca nasıl düzeltileceği ve şikâyet mercileri de gösterilmiştir. 213 sayılı Kanun'un 117/3'üncü hükmü uyarınca aynı dönemde, aynı kanuna konu olmuş unsurlarla ilgili olarak aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınması, verginin mükerrer olmasına neden olmaktadır. Bu durum bir vergi hatasıdır ve söz konusu vergi hatası vergi idaresi nezdinde ya da belli koşullarda doğrudan vergi mahkemelerine dava konusu yapılabilmektedir. Ancak mükerrer vergilendirmenin bir kanun hükmünü dayanak alması hâlinde düzeltme istemi, "kanunilik" engeline takılmaktadır. Bu makalede özellikle 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu özelinde mükerrer vergileme irdelenmeye çalışılmıştır. Bu

* Ondokuz Mayıs Üniversitesi Ali Fuad Başgil Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Ana Bilim Dalı Öğretim Üyesi
murat.bati@omu.edu.tr, ORCID: 0000-0003-3615-6851

** Avukat
av.dogadincer@gmail.com, ORCID: 0000-0002-6193-1875

kapsamda ihdas edilmiş kanunların ilgili hükümleri her ne kadar bir vergi hatası olarak görülmesi de bu tarz hataların da vergi hatası olarak görülüp düzeltmeye konu edilmesi gerektiği düşünülmektedir. Bu kapsamda, özellikle vergi hatalarının düzeltilmesinin kanunilik ilkesi engeline takılması hususu anayasal ilkeler kapsamında değerlendirilerek konunun Anayasa Mahkemesi nezdinde çözülmesi yönünde önerilerde bulunmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hataları, Hukuki İhtilaf, Düzeltme, Kanunilik Engeli, Mükerrer Vergilendirme

ABSTRACT

Article 116 and the following articles of the Tax Procedure Law No. 213 define tax errors and what they are. The aforementioned articles also indicate how the tax error can be corrected and the authorities to appeal to. According to Article 117/3 of the Tax Procedure Act No. 213, taxation more than once on the same basis in the same period, in relation to the elements subject to the same law, causes the tax to be repeated. This situation constitutes a tax error. This tax error can be corrected by appealing to the tax administration or, under certain circumstances, directly to the tax courts. However, if the double taxation is based on a legal provision, the request for correction is subject to the obstacle of "legality". In this study, an attempt was made to analyse double taxation in particular in Law No. 1319 on Property Tax and Law No. 488 on Stamp Tax. Although the relevant provisions of the enacted laws are not considered as tax errors, it is necessary that such errors are also considered as tax errors and are subject to correction. In this context, especially the question whether the correction of tax errors is hindered by the principle of legality will be evaluated within the framework of constitutional principles and suggestions will be made to resolve the issue before the Constitutional Court.

Keywords: Tax Errors, Legal Dispute, Correction, Legal Obstacle, Double Taxation

GİRİŞ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 116. ve devamı maddelerinde vergi, resim, harçlar ile bunlara bağlı ceza ile gecikme faizi ve zamlarına ilişkin hataların neler olduğu ve bunların nasıl düzeltilmesi gerektiği yönünde usuli yol ve yöntemler hüküm altına alınmıştır. Söz konusu hatalar aşağıda detaylı şekilde izah edildiği üzere vergi, resim,

harç ve bunlara bağlı cezalar ile gecikme faizi ve gecikme zammına ilişkindir.

Mezkûr hatalar çoğu zaman VUK'un ilgili hükümleri uyarınca vergi idaresi nezdinde çözülebilirken bazı durumlarda ise yargıya taşınıp çözümü mahkemelerde aranmaktadır.

Ancak kanunda açıkça düzenlenen *-bizce hata olarak değerlendirilmesi gereken-* bazı hükümlerin hata kapsamında değerlendirilip düzeltilmesi mümkün olmamaktadır. Bu durumda kanunilik engeliyle karşılaşmakta ve konunun Anayasa Mahkemesine somut norm denetimi yoluyla taşınıp çözümlenmesi gerekmektedir. Bu makale bu minvaldeki sorunlara çözüm bulmak adına önce konunun tespitini yapıp ardından çözüm sunmak üzere muhtelif yöntemler ileri sürmektedir.

I. HATA KAVRAMI

Hata, bir tür kusur hâlidir ve sözlük anlamı olarak içerisinde barındırdığı kusurluluk fiilinin hukuki analizinde ve ceza olarak nitelenmesinde önemlilik arz eder. Hata; bir tür yanılma, yanılma, yanlışlık¹ hâli olması sebebiyle de özellikle vergi ve muhasebe işlemlerinde sık sık rastlanan bir durumdur. Hata kavramını hile ile karıştırmamak gerekmektedir, ancak buradaki tespit oldukça güçtür (Bozkurt, 2000: 15). Hatanın temelinde suçun cezasını hafifleten kusur hâli mevcuttur. Mesleki yeterliliğe sahip olmayan kişilerin kayıt yapması, dikkatsizliği, unutkanlığı; çalışanın düzensiz, plansız olması gibi etkenler hataların oluşmasına yol açan unsurlardır (Güçlü, 2005: 74-75).

Hata birçok alanda karşımıza çıkabilmektedir. Vergi hukukunda ise ziyadesiyle görülmektedir. Hata, özü itibarıyla bilmeden yapıldığından fark edildiği zaman da düzeltilebilen bir fiildir. Vergi hatası nedeniyle yapılacak düzeltmenin sınırı, o hatanın olmaması durumunda

¹ <https://sozluk.gov.tr/>, (Erişim Tarihi: 02.11.2023).

olması gereken durum ve/veya tutardır. Bu kapsamda gerek muhasebe kayıtlarında ortaya çıkan bir hata sonucu gerekse de kişinin kendi beyanı ve eklerinde ve/veya vergi idaresinin yaptığı hesaplamalarda ya da kanun maddelerinin yanlış yorumlanmasından kaynaklı bir nedenle hesaplanan vergi miktarını mükellef lehine ya da aleyhine değiştiriyorsa bir vergi hatasının varlığından söz etmek gerekecektir. Bu anlamda **hata** mükellef lehine olabilirken vergi idaresi lehine de olabilir.

Tespit edilen bir vergi hatasını vergi idaresi re'sen düzeltebilirken yükümlünün bunu vergi idaresine bildirmesi yoluyla da düzeltiler. Vergi idaresinin bir *hata olmadığı yönünde* sabit bir fikri varsa bu, *yargı aşamasına* taşınıp orada da çözüm aranabilir. Vergi hatasının varlığına binaen yapılacak düzeltme sonucunda verginin aslı, cezaları ve bunlara bağlı gecikme faizi ile gecikme zammı da kısmen ya da tamamen düzeltilip silinebilir.

VUK'un vergi hataları ve düzeltme-şikâyet yoluyla başvurunun kapsamına, genel bütçeye giren vergi, resim, harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar girmektedir. Ayrıca vergi cezaları da kapsama dahildir. İlaveten VUK m.1'de açıkça yazmamasına rağmen, VUK kapsamında olan vergi, resim ve harçlara ilişkin cezalar ile VUK kapsamındaki vergilere ilişkin gecikme faizleri de vergi hatası kapsamındadır.

Nitekim *Danıştayın bir kararı² faizin haksız veya fazla tahsil edilen vergi kapsamında değerlendirilmesi gereken yasal bir unsur olduğu bu nedenle fazladan tahsil edilen verginin iadesinin tam olarak yerine getirildiğinden bahsedilemeyeceği ve iade işlemindeki eksikliğin giderilmesi ve işlemiş olan faizin ödenmesi istemiyle asıl alacağın iadesine ilişkin öngörülen düzeltme zamanaşımı süresi içinde asıl alacaktan ayrı ve*

² Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 02.03.2022 Tarih ve E.2022/1, K.2022/4 Sayılı Karar.

bağımsız olarak faiz ödenmesi isteminin düzeltme ve şikâyet başvurularına konu edilebileceği gerekçesiyle, bölge idare mahkemesi kararları arasında yaşanan aykırılığın, haksız olarak tahsil edilen verginin iadesi üzerine vergiden bağımsız olarak ve tek başına faiz ödenmesi istemiyle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı maddeleri uyarınca düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabileceği yönündedir (Balci, 2022: 11). VUK kapsamında olmayan amme alacakları için VUK'un hata hükümleri uygulanamaz. Örneğin 5510 sayılı Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu uyarınca hesaplanan sigorta priminde karşılaşılan bir hata için bu madde gerekçe gösterilerek düzeltme istenebilir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla vergi borçları kısmen veya tamamen ortadan kaldırılır. Vergi hatasının vergi idaresi tarafından düzeltilmesi idari bir işlemdir. Diğer taraftan vergi miktarını etkilemeyen hatalar vergi hatası olarak nitelendirilemez (Kızılot ve Kızılot, 2013: 108).

Bir hatanın vergi hatası kapsamında değerlendirilebilmesi için VUK'un 116, 117 ve 118'inci maddelerinde sayılan vergi hataları içerisinde yoruma gerek duyulmaksızın açık bir şekilde yer alması gereklidir. Danıştay 7. Dairesi'nin 16.06.1997 tarih ve E.1996/4042 K.1997/2365 sayılı kararı doğrultusunda 213 sayılı VUK'un 116, 117 ve 118. maddeleri kapsamında bir vergi hatası bulunmayan hukuki yorum gerektiren iddiaların düzeltme ve şikâyet yoluyla açılan davada incelenemeyeceği hükme bağlanmıştır (Biniş, 2012: 488).

Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığının **26.10.1994 tarih ve B.07.GEL.40/4001-115/17574 sayılı Özelgesi** uyarınca uzlaşmaya konu olmuş ve uzlaşmış hatta ödenmiş bir vergiyle ilgili olarak daha sonra bir vergi hatası ortaya çıkarsa bu husus düzeltmeye konu olabilecektir.

VUK'un 116'ncı maddesi, vergi hatası kavramını üst kavram olarak kabul edip genel bir çerçeve çizerek düzenlemiştir. VUK m.116

lafzına göre “*Vergi hatası, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*”. Genel bir düzenleme ile vergi hatası kavramı günlük yaşantıda vergi miktarının hesaplanması, vergi mükellefinin tespiti, vergi kanunlarının yanlış uygulanması vb. şekilde kendisini göstermektedir. VUK’un 116’ncı maddesindeki tanımından anlaşılacağı üzere, “*vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*” şeklinde olmak üzere vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar vergi hatası kavramını ortaya çıkarmaktadır (Tayfur, 2011: 28).

Ayrıca VUK m.112/4 uyarınca fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması hâlinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hâllerde verginin tahsil tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanun’a göre *belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte*, VUK m.120 hükümlerine göre mükellefe ret ve iade edilir.

VUK m.116’da da görüldüğü üzere *fazla ya da eksik* ifadesinden *neticenin idarenin lehine sonuçlanabileceği gibi aleyhine de sonuçlanabilir* şeklinde bir anlam da çıkmaktadır. Ayrıca bu cümleden *hatanın* vergilendirme sürecinin tüm aşamalarında da olabileceği anlaşılmaktadır.

Vergi hataları, bir hükmün ya da vergisel olayın yorumundaki görüş ayrılıklarından doğmadığı hâlde, vergi salınmasına ilişkin usuli işlemlerin (tarh, tahakkuk, tahsil) vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sırasında yürürlükte bulunan vergi mevzuatına göre vergiyi doğuran olayın gerektirdiğinden daha az ya da daha çok vergi alınmasına yol açan ve vergi cezalarıyla gecikme zammı ve gecikme faizlerini de kapsayan sakat işlemlerdir (Koç, 1991: 23). VUK’un 116’ncı maddesinde yer alan düzenleme ile vergi hatasının genel çerçevesi belirtildikten sonra devam eden kanun maddelerinde bu kavramın içeriği

ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu kapsamda, VUK'un 117 ve 118'inci maddeleri karşımıza çıkmakta olup 117'nci maddesinde **hesap hataları** ve 118'inci maddesinde ise **vergilendirme hataları** başlığı altında kanuni düzenlemeye yer verilmiştir.

Bu minvâlde VUK, vergi hatalarını hesap hataları (VUK m.117) ve vergilendirme hataları (VUK m.118) olarak ikiye ayırmıştır.

II. HESAP HATALARI

VUK m.117 uyarınca hesap hataları; matrah hataları, vergi miktarında hatalar ve verginin mükerrer olması şeklinde üç bent hâlinde düzenlenmiştir.

A. Matrah Hataları

Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır (VUK m.117/1). Genellikle matematik hataları olarak değerlendirilir. *Örneğin* konut kira gelirinden istisna düşülmemiş olması, zararların karlara takas ve/veya mahsubun yapılmamış olması örnek verilebilir (Kızılot ve Kızılot, 2013: 112). Kanunda sayılan belgeler dışında da verginin *eksik ya da fazla yazılması matrah hatasının varlığını* gösterebilir. Mesela vergi inceleme raporu, yoklama fişi gibi belgelerde de yapılan hatalar matrah hatası sayılır (Özbalcı, 2012: 364). Tosuner ve Arıkan'a (2010: 91) göre düzeltme konusu olacak matrah hatası, yalnızca tahakkuk fişi, ihbarname, inceleme raporu ve kararların bulunduğu belgelerde yapılan hataları kapsamakta, bu belgelerin dayanağı olan defter ve belgelerdeki hatalar düzeltme konusuna girmemektedir. Mükellefin kendi defterlerinde yaptığı *rakam hatası da* matrah hatasıdır.

Defterlerinde hata olduğunu iddia eden mükellefin kayıtlarında ya da hesaplarında re'sen takdir nedeni bulunmaması gerekir. Zira takdir nedeni bulunması durumunda, takdir komisyonu VUK m.76

uyarınca mükellefin daha önce beyan ettiği matrahtan daha düşük bir matrah takdir edemez (Özyer, 2014: 253).

Matrahta yapılan hataların, vergi hatası kapsamında kabul edilebilmesi için, *hukuki uyumsuzluk niteliğinde olmaması* gerekir. *Kurumlar vergisinde örtülü sermaye ve örtülü kazançla ilişkin iddialar, takdir komisyonlarınca yapılan değerlendirmeler, belli harcamaların doğrudan gider mi yazılacağı yoksa amortismanla mı tabii tutulacağı gibi konular, ortaya çıkacak matrah miktarının doğruluğu ile ilgili olmakla birlikte nitelikleri gereği tartışılabilir, yargı organınca irdelenip kanun hükümlerinin yorumu sonucu açıklığa kavuşacak nitelikte hukuki uyumsuzluk örnekleri* olduğundan matrahta hata kapsamında değildir (Balcı, 2022: 82).

B. Vergi Miktarında Hatalar

Vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması beyannamede veya tahakkuk fişinde verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır (VUK m.117/2).

Vergi miktarında hatadan söz edebilmek için vergiyle alakalı tüm işlemler doğru ama belgelerinde hesaplanan ya da tahakkuk eden verginin fazla ya da eksik olması gerekir.

Vergi idaresi tarafından mükellef adına tarh edilen vergi miktarının doğru olması büyük ölçüde vergi matrahının tam ve doğru olmasına bağlıdır. Vergi matrahının tam ve doğru olması ise vergi mükellefinin şekli ve maddi mükellefiyetlerine sıkı sıkıya bağlı kalması hâlinde mümkün olabilir. Hesaplanan vergi miktarının hatalı olması büyük ölçüde vergi matrahının tam ve doğru belirlenmemiş olması ile ilgili olmakla birlikte sadece bununla ilgili değildir. Vergi mükellefinin vergi matrahı tam ve doğru iken; matraha yanlış vergi tarifesinin uygulanmış olması da vergi miktarında hatanın olmasına yol açabilir.

C. Verginin Mükerrer Olması

Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m.117/3). Yani vergilendirme döneminin, matrahın ve kanunun aynı olduğu durumda verginin mükerrerliğinden söz edilir. Bu madde hükmü esas olarak **çifte vergileme (birden fazla vergileme)** sonucu ortaya çıkacak hataları göstermektedir. Verginin mükerrerliğinden söz etmek için **aynı vergi kanunu uygulaması olmalı, aynı vergilendirme dönemi olmalı ve aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınmış olmalıdır**. Farklı vergi kanunları açısından vergilerin mükerrerliği söz konusu olmayacaktır. *Örneğin* satın alınan bir taşıt üzerinden ödenecek hem ÖTV hem de KDV mükerrer vergilemeye örnek teşkil etmez, bu madde kapsamında bir hatadan söz edilmez.

Anayasa Mahkemesinin bir kararı³ "*Başvuru kararında her ne kadar mal teslimi ve ithâlatından alınan bir vergi üzerinden aynı karakterli başka bir vergi alındığı ileri sürülmüş ise de mükerrer vergilendirmeden söz edilebilmesi için aynı kaynaktan, aynı yapıdan birden fazla vergi alınması gerekmektedir. Katma değer vergisi ile özel tüketim vergisinin her ikisi de harcamalar üzerinden alınmakla birlikte yapıları birbirinden farklıdır. Katma değer vergisi, malların ve hizmetlerin satışında oransal olarak alınan bir işlem vergisi olup verginin konusu tüm mal ve hizmetlerin üretiminden tüketiciye intikaline kadar her üretim ve dağıtım aşamasında "katılan değeri"dir. Diğer bir deyişle katma değer vergisinde mal ya da hizmetin üretiminden tüketiciye kadar her el değiştirme aşamasında katılan değer vergilendirilmektedir. Özel tüketim vergisi ise 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'na ekli dört adet listede yer alan Türk Gümrük Tarife Cetveli'nde tanımlanan mallardan bir defaya mahsus olarak alınmakta olup verginin konusu anılan Cetvel'de özel olarak sayılan mallardır. Dolayısıyla sözü edilen iki vergi türünün aynı*

³ Anayasa Mahkemesi, 25.12.2014 Tarih ve E.2013/48, K.2014/198 Sayılı Karar.

kaynaktan alınsalar da yapı itibarıyla aynı olmadıkları anlaşıldığından mükerrer vergilendirmeden söz edilemez." şeklindedir.

Danıştayın bir kararında⁴; mükellef tarafından *pişmanlıkla verilen düzeltme beyannamesi ile yasal kayıt ve beyanlarından bir kısım faturalar içeriği katma değer vergisi indirimlerini çıkarmasına karşın, bu kez sonrasında yapılan vergi incelemesi sonrasında düzenlenen inceleme raporuna istinaden aynı faturalar nedeniyle cezalı tarhiyat yapılmış olması mükerrer vergileme olarak kabul edilmiş ve bu durumun vergi hatası kapsamında olduğuna hükmedilmiştir (Balci, 2022: 90).*

III. VERGİLENDİRME HATALARI

VUK m.118 uyarınca vergilendirme hataları; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ve vergilendirme veya muafiyet döneminde hata olmak üzere 4 grup altında yazılmıştır.

A. Mükellefin Şahsında Hata

Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır (VUK m.118/1). Uygulamada özellikle T.C. kimlik numarası ve vergi kimlik numarasının varlığı bu hatanın yapılmasını asgariye indirmektedir. Verginin asıl mükellefi ile nezdinde hatalı işlem yapılan kişinin isim benzerliği bu hatanın ortaya çıkış biçimine örnek olarak verilebilir. Ancak uygulamada çok sık karşılaşılsa da örnekleri mevcuttur (Balci, 2022: 95).

B. Mükellefiyette Hata

Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m.118/2). Bu madde, diğer maddelerden farklı olarak ***açık olma*** ölçütünü getirmiştir. Bu madde hükmünden söz edebilmek için öncelikle bahse konu edilecek amme borcunun ***döneminde*** o kişinin ilgili vergi kanununun-

⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 03.07.2019 Tarih ve E.2019/199, K.2019/483 Sayılı Karar.

dan **muaf** olmuş olması gerekmektedir. Hata olduğu düşünülen vergilerin hesaplandığı **dönemde o kişinin mutlaka ilgili kanun uyarınca muaf olduğunun tespit edilmesi gerekmektedir**. Buna göre muafiyette hak kazanıldığı andan önceki dönemlere ilişkin bu hata-dan söz edilmesi mümkün değildir.

C. Mevzuda Hata

Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden istisna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m.118/3). Bu madde de diğer maddelerden farklı olarak **açık olma** ölçütünü getirmiştir. Ancak burada yer alan hata, mükellefin kişiliği ile değil vergilendirilecek **ekonomik unsur yönünden** doğan hatalardır.

Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu'nun "ortalama kâr haddi esası uygulanarak ikmalen salınan vergiler dolayısıyla vergi ziyayı doğmadığından, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 111'inci maddesinin yürürlükte olduğu dönemde, bu vergiye bağlı olarak ceza kesilmesi olanaklı değildir." şeklindeki kararında⁵ ikmalen tarhiyat üzerine belirlenen gelir vergisi uyarınca ceza kesilemeyeceğine karar verilmiştir. Kararda VUK m.118/3'te geçen "**açık olarak vergi mevzuuna girmeyen**" ifadesinden ötürü **mevzuda hata** söz konusudur.

Mevzuda hataya başka bir örnek Danıştayın 2022 yılında verdiği bir karar⁶ verilebilir. Mezkûr karar: 222 sayılı Kanun'un 83. maddesinde, Kanun'un 78. maddesinde belirtilen yoksul öğrencilere parasız olarak verilecek okul kitapları ve ders levazımı bedeli gibi giderler her türlü resim ve vergiden muaf tutulmuştur. Anılan Kanun'un 78. maddesinde "gibi" ifadesine yer verilmek suretiyle giderler tahdidi olarak sayılmamıştır. Başka bir anlatımla salt yoksul öğrencilere parasız olarak

⁵ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu, 16.02.1989 Tarih ve E.1988/1, K.1989/1 Sayılı Karar.

⁶ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 13.04.2022 Tarih ve E.2021/903, K.2022/458 Sayılı Karar.

verilecek okul kitapları ve ders levazımlarına yönelik ilköğretim kurumunun giderleri damga vergisinden muaf tutulmamış, kuralda yer verilen giderler örnekleme yoluyla sayılmıştır. Bu nedenle söz konusu olayın mevzuda hata olarak değerlendirilmesi şeklindedir.

D. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır (VUK m.118/4). Bu hatadan söz edebilmek için verginin doğru olarak tarh, tebliğ, tahakkuk ya da tahsil edilmiş olmakla birlikte ilgili olduğu dönemin yanlış olması gerekir.

IV. “AÇIK OLMA” DURUMU

Yukarıda belirtilen hata hâllerinde “**mükellefiyette hata**” ve “**mevzuda hata**” hâli için “**açık olma**” şartı aranmıştır. Kanun maddesinde diğer vergi hatalarından farklı olarak “**mükellefiyette hata**” ve “**mevzuda hata**” hâli için “**açık olma**” unsurunun aranmış olmasının sebebi; bu hata hâllerinin bulunup bulunmadığının tespitinde yorum ve değerlendirme yapılması gerektiğinden, **ortada vergi hatasının mı yoksa hukuki ihtilaf mı bulunduğu hususunda tereddüt ve uyuşmazlıklar ortaya çıkabileceğinden**, kanun koyucu tarafından; diğer vergi hatası türlerinden farklı olarak, gerek böyle bir tartışmaya mahal vermemek ve gerekse 30 gün içinde dava açılması gereken hukuki ihtilafların düzeltme şikâyet yoluyla beş yıl süreyle dava konusu yapılmasına engel olmak amacıyla “**mükellefiyette hata**” ve “**mevzuda hata**” hâli için “**açık olma**” şartı bilinçli olarak öngörülmüştür (Balci, 2022: 150).

Konuyla alakalı Danıştay VDDK'nin 15.02.2023 tarih ve E.2021/1607, K.2023/133 sayılı kararıyla vergi kanunlarının yorumu sonunda çözümlenebilecek nitelikte olan uyuşmazlığın, düzeltme ve şikâyet konusunu oluşturacak **açık bir vergilendirme hatası** kapsamında değerlendirilemeyeceği yönünde karar verilmiştir (Bati, 2023a: 479-489).

V. VERGİ HATASI İLE HUKUKİ İHTİLAFA İÇEREN UYUŞMAZLIK AYRIMI

Vergi hataları; nispeten kolay fark edilen, üzerinde tartışmaya pek lüzum bulunmayan, açık ya da oldukça basit yanlışlıklardır (Öncel vd., 2022: 199). Anılan nitelikleri dolayısıyla yasa koyucu tarafından VUK'un 116 ve müteakip maddelerinde vergi hatalarına özgü idari bir çözüm yolu olarak **düzeltilme-şikâyet müessesesi** ihdas olunmuştur. Bu sayede **ilk bakışta anlaşılabilir açık ve mutlak hataların** yargı yoluna başvurulmaksızın henüz idari aşamada iken düzeltilmesine imkân tanınmıştır.

İdari çözüm yolları, uyuşmazlığın yargı yoluna nazaran daha kısa sürede ve daha az masrafla çözüme kavuşturulmasında bir alternatif olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla idari çözüm yollarına başvuru zorunluluğu olmadığı gibi başvuruda bulunulmuş olması da uyuşmazlığın yargı önüne götürülmesine engel teşkil etmemektedir. Öte yandan gerek vergi hatalarından doğan gerekse hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlıklar yönünden doğrudan yargı yoluna başvurulması mümkündür. Ancak hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlıklar için vergi hatalarına özgü düzeltme-şikâyet müessesesinin işletilmesine imkân bulunmamaktadır, mutlak surette yargı yoluna başvurulması gerekmektedir.

O hâlde uyuşmazlığın bir vergi hatasından mı doğduğu yoksa hukuki ihtilaf mı içerdiği hususunun net bir biçimde ortaya konulması ve buna göre bir çözüm yolu benimsenmesi şarttır. Zira uyuşmazlığın niteliğinin doğru tahlil edilememesi, mükellef aleyhine ciddi hak kayıplarına yol açabilmektedir.

Öyle ki hakkında gerçekleştirilen vergilendirme işleminde bir vergi hatası bulunduğu kanısında olan mükellefin önce idari çözüm yolu olarak düzeltme-şikâyet müessesesine, ardından yargı yoluna başvurması hâlinde, yargı merciince sakatlığın vergi hatası kapsamında olmadığı yönünde bir kanaate varılacak olursa dava, **süre-**

sinde yargı yoluna başvurulmadığından bahisle usulden reddedilecektir. Nitekim açılan davalarda, davalı idarenin usule ilişkin savunmalarının neredeyse tamamı; somut olayda vergi hatasının bulunmadığı, hukuki yoruma ihtiyaç duyulduğu, davanın usulden reddi gerektiği yönündedir (Gezer, 2020: 14).

İzah olunan nedenlerle ilk olarak uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceğinin saptanması, şayet bu hususta net bir kanıya varılamıyor ise mükellefin savunma hakkına hanel gelmemesi açısından süresi içerisinde doğrudan yargı yoluna başvurulması önerilmektedir. Ancak bu yaklaşım, uzun vadede düzeltme-şikâyet müessesesinin işlevini yitirmesine neden olabilir. Zira vergi hataları ile hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlıklar arasındaki sınır oldukça belirsizdir.

Hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlıklar için öğretide “hukuki uyuşmazlık”, “içtihada mütehammil hususlar”, “yorum konusu hususlar” (Öncel vd., 2022: 199), “hukuk uyuşmazlıkları” ve “yorum uyuşmazlıkları” gibi terimler kullanılmaktadır (Özbilen, 2013: 244). Bu tür uyuşmazlıklar, vergi hatalarından farklı olarak somut olaya dair açık olmayan hususlardan, olayın karmaşıklığından ve barındırdığı teknik özelliklerden, hükümlerin kaleme alınış biçiminden, vergilendirme şekillerinden, tebliğ usul ve şekline, borcun zamanaşımına uğrayıp uğramadığından vs. kaynaklanmaktadır (Öncel vd., 2022: 200). Dolayısıyla saptamaları için salt lafzi yorum metodu yeterli gelmemekte, yanı sıra gai, tarihsel ve sistematik yorum metotlarından da faydalanılması gerekmektedir (Aydın, 2021: 222).

Esasen yorum, hukuki bir metnin anlamlandırılması çabasıdır ve soyut normun somut olaya uygulanması ancak ve ancak yorum faaliyeti ile mümkündür. Dolayısıyla sadece hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlıkların çözümlenmesinde değil vergi hatası kapsamındaki uyuşmazlıkların çözümlenmesinde de yorum, kaçınılmazdır. Ancak vergi hatasının var olup olmadığı hususunda yapılacak yorumun *detaylı bir*

hukuki irdeleme ve değerlendirmeden uzak olması gerekmektedir (Balci, 2022: 119).

Gözler'in (2015: 265) ifadesiyle "*metinden ve sözden kopuk yorum yoktur.*" ki bu sebeple ilk olarak lafzi yorum metodunu diğer metotlardan ayırmak gerekmektedir. Zira lafzi yorum metoduna yorum faaliyetinin doğası gereği zaruri olarak başvurulmaktadır. Ayrıca metot, VUK m.3/A hükmünde "*Lafzın açık olmadığı hâllerde*" ifadesiyle diğer yorum metotlarına atıfla öncelenmiştir (Toprak ve Armağan, 2018: 155). Buna göre diğer hukuk dallarından farklı olarak vergi hukukunda yasa hükümleri; önce lafzi yorum metodundan yararlanılarak yorumlanacak, buna rağmen açıklığa kavuşturulamazsa diğer metotlara başvurulacaktır.

Şu hâlde lafzi yorum metodunun ve dolayısıyla metnin sınırlarının aşılmasıyla birlikte hukuki ihtilaf içeren bir uyuşmazlıktan söz etmek mümkün hâle gelecektir. Zira hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlıkların **VUK m.3/A hükmünde öngörülen yorum tekniklerine başvurulmaksızın ilk bakışta anlaşılması mümkün olmadığı gibi** bu uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulması, **maddi olayların irdelenmesini ve mevzuat hükümlerinin yorumlanmasını gerektirmekte**, lafzi yorumu aşan ayrıntılı bir hukuki değerlendirmeye ihtiyaç duyulmaktadır.

Ne var ki metotlar arası geçişin saptanması kolay değildir. Hatta çoğu kez uyuşmazlığın çözüme kavuşturulabilmesi için birden çok metot aynı anda uygulanmaktadır. Dolayısıyla vergi hataları ile hukuki ihtilaf içeren uyuşmazlıkların ayırımında belirleyici bir kriterin var olduğunu söylemek oldukça güçtür. Bu güçlük, yargı kararlarına da yansımaktadır.

Nitekim Danıştayın bir kararına⁷ konu olayda, katılım payı ödemelerine ilişkin gelir ve damga vergisinin iadesi talebiyle düzeltme-

⁷ Danıştay 4. Dairesi, 17.02.2022 Tarih ve E.2019/3169, K.2022/851 Sayılı Karar,

şikâyet ve ardından yargı yoluna başvurulmuştur. Yerel Mahkemece; davacı tarafından kurulan “...Mensupları Munzam Sosyal Güvenlik ve Yardımlaşma Sandığı Vakfı” üzerinden kendisine hizmet akdi ile bağlı çalışanlara sağlanan menfaatlerin de ücret niteliği taşıdığı kanaatine varılmış, uyuşmazlık konusu olayda bir vergi hatası bulunmadığından bahisle davanın reddine hükmedilmiştir. İstinaf başvurusunun reddi üzerine gerçekleştirilen temyiz incelemesi neticesinde karar, uyuşmazlığın **açık vergilendirme hatası kapsamında değerlendirilemeyeceği zira çözümünün hukuki yorum gerektirdiği** gerekçesi ile Yüksek Mahkeme tarafından onanmıştır.

Diğer taraftan Danıştayın bir kararına⁸ konu olayda, 27.03.2018 tarihinden önce imzalanan ikale sözleşmesiyle sonlandırılan iş akdi dolayısıyla davacıya yapılan ek ödeme üzerinden tevkif edilen gelir vergisinin iadesi talebiyle düzeltme-şikâyet akabinde yargı yoluna başvurulmuştur. Yerel Mahkemece ödemenin gelir vergisine tabi olmadığı gerekçesiyle davanın kabulü yönünde verilen karar, istinaf merciince de hukuka uygun bulunmuştur. Ancak temyiz incelemesi sırasında Yüksek Mahkeme tarafından, ödemenin ücret niteliğinde olduğu kanaatine varıldıktan sonra uyuşmazlığın hukuki ihtilaf niteliği taşıdığından bahisle bozma kararı verilmiştir. Bozma üzerine verilen ısrar kararı temyiz edilmiştir. Danıştay VDDK tarafından yapılan değerlendirmede; ödemenin yasal zorunluluktan doğmadığı gibi hizmet karşılığı da olmadığı vurgulanarak ücret niteliği taşımadığı kanaatiyle uyuşmazlık konusu olayda **açık bir vergilendirme hatası bulunduğu** sonucuna varılmış ve ısrar kararı, müstakar hâle gelen içtihatlar ile 27.03.2018 değişikliğiyle anılan tarihten önce yapılan ödemeler

<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2019-3169-k-2022-851-t-17-2-2022>, (Erişim Tarihi: 10.11.2023).

⁸ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 24.05.2023 Tarih ve E.2022/1076, K.2023/504 Sayılı Karar, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2022-1076-k-2023-504-t-24-5-2023>, (Erişim Tarihi: 10.11.2023).

üzerinden tevkif edilen verginin iadesi için düzeltme yoluna işaret edildiğine dikkat çekilerek hukuka uygun bulunmuştur.

Özetlenen her iki kararda da yapılan ödemelerin ücret niteliği taşıyıp taşımadığının saptanması, vergilendirmenin hukuka uygun gerçekleşip gerçekleşmediği noktasında belirleyicidir. Ancak Daire kararında mezkûr saptamanın hukuki yorum gerektirdiğinden bahisle uyuşmazlığın vergi hatası kapsamında değerlendirilemeyeceği sonucuna varılırken VDDK kararında yorum suretiyle ödemenin ücret niteliği taşımadığı saptanmış, uyuşmazlık konusu olayda açık bir vergilendirme hatası bulunduğu sonucuna varılmıştır. Bu durum, soyut normun somut olaya uygulanması esnasında yapılan yorumun hangi ölçüde gerçekleştirilmesi hâlinde detaylı bir hukuki irdelemeye evrileceği hususundaki belirsizliği bariz bir biçimde ortaya koymaktadır.

Benzer bir tartışma, boşalan noterlikleri bir süre için vekâleten yöneten başkatip davacılar tarafından yapılan ödemelerin serbest meslek kazancı olarak beyan edilmesi üzerine tahakkuk eden gelir ve damga vergisinin vergi hatası kapsamında değerlendirilip değerlendirilemeyeceği hususunda yaşanmış, Danıştay VDDK'nın bir kararı⁹ ile Bölge İdare Mahkemesi kararları arasındaki aykırılığın *"...uyuşmazlık, herhangi bir kuşku ya da hukuki tartışmaya meydan bırakmayacak şekilde nitelendirilebilecek açık bir vergi hatası kapsamında olmayıp kanunların yorumu sonucunda çözümlenmesi mümkün olan hukukî uyuşmazlık niteliğindedir..."* gerekçesiyle *"başkatibi oldukları noterliklerin boşalması üzerine noterliği bir süre yöneten davacılar tarafından 1512 sayılı Noterlik Kanunu'nun 33. maddesi uyarınca ödenen vekalet ücretinin vergiye tabi olup olmadığı, vergiye tabi ise 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesinde belirtilen gelir unsurlarından hangisi kapsamında vergilendirilmesi gerektiği hususunun 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun*

⁹ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 05.10.2022 Tarih ve E.2022/6, K.2022/10 Sayılı Karar, <https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2022-6-k-2022-10-t-5-10-2022>, (Erişim Tarihi: 10.11.2023).

düzeltilme ve şikayet hükümleri çerçevesinde incelenemeyeceği” yönünde giderilmesine karar verilmiştir.

Yüksek yargı, çözümü maddi olayların değerlendirilmesine ve mevzuatın yorumlanmasına bağlı uyuşmazlıkları, hukuki ihtilaf kapsamında değerlendirme eğiliminde ise de yeknesaklaşmış bir uygulama bulunmamaktadır. Zaman zaman dar, zaman zaman geniş yorum benimsenmekte ve bu yaklaşım benzer nitelikteki uyuşmazlıklar yönünden farklı içtihatların oluşmasına neden olmaktadır. Nihayetinde *hukuki belirlilik* ve *öngörülebilirlik* zedelenmektedir. Bu nedenle spesifik uyuşmazlıklar bakımından *ıçtihatları birleştirme* yoluna gidilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir (Balcı, 2022: 143).

VI. VERGİ HATASI İLE HUKUKİ İHTİLAF İÇEREN UYUŞMAZLIK SINIRINDA MUĞLAK BİR ALAN: KANUN HÜKMÜNÜN UYGULANMASINDAN DOĞAN MÜKERRERLİK

VUK m.116 ve devamı maddelerde hüküm altına alınan vergi hataları, bazı durumlarda doğrudan kanuni düzenlemelerden kaynaklı olabilmektedir. Aşağıda emlak vergisi ile damga vergisi özelinde bu konu irdelenmeye çalışılmıştır.

A. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu Hükümlerinin Uygulanmasından Doğan Mükerrerlik Sorunu

29.07.1970 tarih ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu’nda düzenlenen emlak vergisi; bina, arsa ve arazi gibi unsurlar üzerinden alınmakta olan bir servet vergisidir. Dört kısımdan oluşan Kanun’un birinci kısmında bina vergisi hükme bağlanmıştır. Buna göre Türkiye sınırları dahilindeki binalar, bina vergisine tabidir (EVK m.1).

Verginin mükellefi; binanın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa malik gibi tasarruf edendir (EVK m.3).

Matrahı, EVK m.29 hükmünde belirtilen vergi değeridir. Vergi değeri, mükellefiyetin başladığı yılı izleyen yıldan itibaren her yıl, bir

önceki yılın vergi değerinin 213 sayılı VUK hükümlerince tespit olunan yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar artırılması suretiyle hesaplanmaktadır. Yeniden değerlendirme oranı, 24.11.2022 tarih ve 32023 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan 542 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁰ ile %122,93 olarak belirlenmiştir. Buna göre 2023 yılı için uygulanacak olan vergi değeri, 2022 yılı için belirlenen yeniden değerlendirme oranının yarısı kadar, %61,465 oranında artırılmıştır.

Bina vergisi, hesaplanan vergi değeri esas alınmak suretiyle ilgili belediye tarafından dört yılda bir takdir işlemlerinin gerçekleştirildiği yılı izleyen bütçe yılının ocak ve şubat aylarında yıllık olarak tarh olunmaktadır (EVK m.11).

Değerli konut vergisi ise 05.12.2019 tarih ve 7194 sayılı Kanun’un 30. maddesi ile 1319 sayılı EVK’nın 42 ve müteakip maddelerine eklenmek suretiyle ihdas olunmuş bir diğer servet vergisidir. Türkiye sınırları dahilindeki mesken nitelikli taşınmazlardan EVK m.29 hükmüne göre belirlenen bina vergi değeri 5.000.000 TL üzerinde olanlar, değerli konut vergisine tabidir (EVK m.42). Bu değer, 2023 yılı için 9.967.000 TL olup aşan kısım, değerli konut vergisinin matrahını oluşturmaktadır.

Mükellefi, mesken nitelikli taşınmazın maliki, varsa intifa hakkı sahibi, her ikisi de yoksa malik gibi tasarruf edendir (EVK m.45).

Değerli konut vergisi, mesken nitelikli taşınmaz değerinin, belirlenen tutarı aştığı yılı izleyen yılın şubat ayının yirminci günü sonuna dek verilen beyan üzerine yıllık olarak tarh olunmaktadır (EVK m.47). Takip eden yıllar için de aynı uygulama geçerli olup mükellef tarafından verilen yıllık beyanname üzerine vergi dairesince tarh işlemi gerçekleştirilmektedir.

Esasen servetin servet olarak ayrıca vergilendirilmesi, edinilmesi sırasında kullanılan gelirin tekrar vergilendirilmesi anlamına gelir ki

¹⁰ <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/11/20221124-4.htm>

bu durumun anayasal düzlemde kabulü, vergi yükünün ancak beklenmedik doğal afet, savaş, seferberlik ve kriz gibi nedenlerle haklı görülmesiyle mümkündür (Candan, 2020b). **Anayasa Mahkemesi bir kararında**¹¹ değerli konut vergisi ile amaçlananın “*lüks servet unsuru niteliğinde görülen ve belirli bir tutarın üzerinde değere sahip olan mesken niteliğindeki taşınmazların vergilendirilmesi*” olduğu belirtilmiştir. Candan’a (2020b) göre “konutun değerli oluşu”, ölçülülük ve eşitlik ilkeleri çerçevesinde emlak vergisinin oranını etkilemesi ve konutun edinilmesi esnasında ödenen tapu harcını artırması haricinde ayrı bir vergi ihdasını gerektirecek bir nitelik değildir.

Diğer taraftan **1319 sayılı EVK’da düzenlenen, matrah olarak vergi değerini esas alan ve aynı dönemde vergilendirilen** her iki vergi, **mükerrer** vergilendirmeye yol açmakta olup bu durum vergi hatası niteliği taşımaktadır (Batı, 2023: 485). Matrahın belirlenmesinde yetkili makam ve yöntem bakımından birbirinden ayrılan iki verginin aynı konu üzerinden alındığına dikkat çeken Sonsuzoğlu’nun (2020: 48) görüşü de bu yöndedir. Bina vergisinin değerli konut vergisinden **mahsup** edilmediğine vurgu yapan Candan’a (2020a) göre anılan vergilerin farklı bütçelere aidiyeti de vergilendirme yoluyla **mükellefin mülkiyet hakkına iki defa müdahale** edilmesini haklı kılmamaktadır.

Mükerrerlik nedeniyle vergi hatası teşkil eden bu durumun düzeltme-şikâyet yahut süresi içerisinde doğrudan yargı yoluna başvurulmak suretiyle düzeltilmesi gerekmektedir.

¹¹ Anayasa Mahkemesi, 18.05.2023 Tarih ve E.2020/11, K.2023/98 Sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2023-98-nrm.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.10.2023).

B. 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Hükümlerinin Uygulanmasından Doğan Mükerrerlik Sorunu

01.07.1964 tarih ve 488 sayılı Damga Vergisi Kanunu m.1 hükmü uyarınca ekli (1) sayılı tablo kapsamında yer alan kağıtlar damga vergisine tabidir. Buna göre “akitlerle ilgili kağıtlar”, “kararlar ve mazbatalar”, “ticari işlemlerde kullanılan kağıtlar”, “makbuzlar ve diğer kağıtlar” damga vergisine tabidir.

Mükellef, kağıtları imza edenlerdir ancak taraflardan birinin resmi daire sıfatını haiz olması durumunda işleme ilişkin kağıtların damga vergisi, kişiler tarafından ödenecektir (DVK m.3). Resmi daireden anlaşılması gereken genel ve özel bütçeli idareler, il özel idareleri, yatırım izleme ve koordinasyon başkanlıkları, belediye ve köylerdir (DVK m.8).

Damga vergisi, nispi ya da maktu olarak alınmaktadır. Nispi vergide kağıtların tür ve mahiyetlerine göre, bu kağıtlarda yazılı belli para esas alınmakta iken maktu vergide kağıtların mahiyetleri esas alınmaktadır (DVK m.10).

Verginin tahsili, ekli (1) sayılı tabloda yer alan oranların matraha uygulanması ile makbuz karşılığı, istihkaktan kesinti yapılması ya da basılı damga konulması suretiyle gerçekleştirilmektedir (Bati ve Yılmaz, 2023: 219).

Bu çerçevede resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlardan biri tarafından ihale olunan iş uhdesinde kalan şirketçe ödenen damga vergileri mükerrerlik teşkil etmektedir. Şöyle ki: ihale olunan iş uhdesinde kalan şirket, DVK ekli (1) sayılı tablo uyarınca sırasıyla; **ihale kararına ilişkin** binde 5,69 oranında, **ihale sözleşmesine ilişkin** binde 9,48 oranında ve işin yapılması ile birlikte **hakedişe ilişkin** binde 9,48 oranında damga vergisi ödemektedir. Nitekim DVK m.1 uyarınca ekli (1) sayılı tablo'da yazılı kağıtların imzalanması ile birlikte vergiyi doğuran olay gerçekleşmektedir. Buna göre ihaleye katılım, sözleşmenin akdedilmesi ve hakediş sırasında olmak üzere **üç**

ayrı damga vergisi doğmaktadır. Ancak her biri, esasen **tek bir sonuç doğurucu işleme** dayanmaktadır.

Anayasa Mahkemesinin, 25.12.2014 tarih, E.2013/48, K.2014/198 sayılı kararında¹² mükerrer vergilendirmeden bahsedilebilmesi için **“aynı kaynaktan, aynı yapıdan birden fazla vergi alınması”** gerektiği belirtilmiştir. Buradan hareketle aynı Kanun çerçevesinde bir ihale üzerinden ayrı ayrı üç kez vergi alınması mükerrerlik teşkil etmektedir. Vergi yükü artışına neden olan bu durum, açıkça vergi hatası olup düzeltilmesi gerektiği kanaatindeyiz.

C. Mükerrer Verginin Düzeltilmesi Önündeki Kanunilik Engeli

Aynı vergi yasası kapsamında bir vergilendirme dönemi içerisinde aynı matrah üzerinden birden çok kez vergi istenmesi ya da alınması biçiminde tanımlanabilecek olan mükerrer vergilendirme, VUK m.117/3 hükmü uyarınca vergi hatasıdır.

Mükerrer vergilendirme, mükellef aleyhine vergi yükünü ağırlaştırmakla mülkiyet hakkına hukuka aykırı bir müdahale niteliği taşımaktadır. Haksız yere alınan fazla verginin Hazine'ye aktarılmasına neden olmakta, nihayetinde vergilendirmenin hukuka uygun surette gerçekleştirilmesine engel teşkil etmektedir. Bu nedenle mutlak surette düzeltilmesi gerekmektedir.

Yasa koyucu tarafından vergi hatalarına özgü barışçıl bir çözüm yolu olarak düzeltme-şikâyet müessesesi ihdas olunmuştur. Buna göre mükellef, vergi hatasının düzeltilmesi ve mükerrer vergilendirme nedeniyle haksız yere istenen/alınan fazla verginin terkinin/ia-desi istemiyle hatalı işlemi tesis eden vergi dairesine bir dilekçe ile başvuru hakkına sahiptir (VUK m.122). Düzeltmeye karar verme yetkisi ilgili vergi dairesi müdürüne aittir (VUK m.120). Şayet düzeltme

¹² Anayasa Mahkemesi, 25.12.2024 Tarih ve E.2013/48, K.2014/198 Sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2014-198-nrm.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.10.2023).

talebi kabul edilecek olursa vergi hatası, düzeltme fişine dayanılarak düzeltilecek; fazla vergi, aynı fişe dayanılarak terkin edilecek yahut tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunacaktır (VUK m.120). Diğer taraftan düzeltme talebinin açıkça yahut zımnen reddedilmesi hâlinde dava açma süresi içerisinde yargı yoluna başvurulması mümkündür. Bununla birlikte düzeltme talebi, dava açma süresi geçirildikten sonra ileri sürülmüş olabilir. Yasa koyucu tarafından bu durum gözetilerek dava açma süresi geçirildikten sonra düzeltme talebi reddolunanlar için şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvuru imkânı tanınmıştır (VUK m.124). Şikâyet yoluyla düzeltme talebi de reddedilecek olursa uyuşmazlık, yargı önüne götürülebilecektir.

Bu bağlamda gerek 1319 sayılı EVK hükümlerinin uygulanması dolayısıyla kendisinden hem bina hem değerli konut vergisi alınan mükellef gerekse 488 sayılı DVK hükümlerinin uygulanması dolayısıyla ihaleye katılım, sözleşmenin akdedilmesi ve hakediş sırasında olmak üzere kendisinden üç ayrı damga vergisi alınan şirket; mükerrer vergilendirme nedeniyle vergi hatasının düzeltilmesi istemiyle düzeltme-şikâyet yoluna başvuru hakkına sahiptir.

Vergi hatalarının zorunlu unsurlarından biri de fazla yahut eksik verginin "**haksız yere**" istenmiş ya da alınmış olmasıdır. Haksız olma unsurundan anlaşılması gereken hukuka ve yasaya aykırılıktır (Öncel vd., 2022: 198).

Vergilendirme işleminin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği sırada yürürlükte bulunan bağlayıcı hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Nitekim Anayasa m.73/3: "*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" ifadesi ile **verginin kanuniliği** ilkesi benimsenmiş, vergilendirmenin ancak kanun ile gerçekleştirilebileceği hükme bağlanmıştır.

Verginin kanuniliği ilkesi uyarınca bir verginin alınabilmesi için dayanak aldığı kanunun yürürlükte olması, işlem/eylemin ilgili kanunun konusuna girmesi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve ilgili kanunun o yılın bütçe kanununun C cetvelinde bulunması gerekmektedir (Bati, 2023a: 109). Bu dört koşuldan herhangi birinin gerçekleşmemesi, vergilendirmeye engel teşkil edecektir. Buna rağmen gerçekleştirilen vergilendirme işlemi ise kanunilik ilkesine ve dolayısıyla da hukuka aykırı olduğundan iptal edilmesi gerekecektir. Nihayetinde vergilendirme idari bir işlemdir ve idari işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yönünden hukuka uygun olmalıdır. Anayasa m.125 hükmü uyarınca idarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolu açıktır. Vergilendirmede hukuki güvenliğin sağlanması da gerek vergi yasalarının anayasa yargısı önünde gerekse vergilendirme işlemlerinin idari yargı önünde denetlenebilir olmasına bağlıdır (Çağan, 1980: 143).

Bu bağlamda her ne kadar mükerrerlik teşkil etmekte ise de bina vergisi gibi değerli konut vergisi de yürürlükte olan bir **kanun hükmünü** dayanak almaktadır. Dolayısıyla istenen ya da alınan vergi, esasen kanun hükmünün uygulanmasından başka bir şey değildir. Usul hükmünün konuluş amacına aykırı uygulama ve sonuçlar doğurabilecek nitelikte bir esas hükmünün ihdası söz konusudur. Zira 1319 sayılı EVK m.42-49 hükümlerinin ihdası suretiyle adeta meşru kılınmış mükerrer vergilendirme, 213 sayılı VUK m.117 hükmü uyarınca açıkça vergi hatasıdır.

Benzer biçimde resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlardan biri tarafından ihale olunan iş uhdesinde kalan şirket bakımından mükerrerlik yaratan damga vergisi uygulaması da dayanak aldığı 488 sayılı DVK hükümlerinin güvencesi altındadır. Bu nedenle her iki hâlde de vergi hatası teşkil eden mükerrer vergilendirmenin düzeltilmesi istemi, kuvvetle muhtemel kanunilik engeline takılacaktır.

Şöyle ki mükerrerlik nedeniyle vergi hatası iddiasında olan mükellefin vergi hatalarına özgü idari bir çözüm yolu olan düzeltme-

şikâyet müessesesine başvuruda bulunması hâlinde talebin idarece kabulü, hata düzeltme ve iade/mahsup işlemini gerektirecektir. Ancak her iki verginin de istenmesi/alınması kanun hükmüne dayanmaktadır. Üstelik yasa koyucu tarafından herhangi bir mahsup mekanizması da öngörülmemiştir. Bu hususta kanun ile yetkili kılınmamış idarenin kendi yetki alanını aşmak suretiyle işlem tesis etmesi, fonksiyon gaspına neden olacaktır.

İdarenin vergilendirme işleminin vergi hatası teşkil edip etmediği noktasında sınırlı bir takdir yetkisi olduğu savunulabilirse de düzeltme isteminin kabulü için fazla verginin “haksız yere” istenmiş/alınmış olması koşulunun sağlandığı hususunun yasal dayanaklarıyla net bir biçimde ortaya konulması gerekecektir. Kuşkusuz mükerrerlik teşkil eden bu durumda fazla vergi “haksız yere” alınmaktadır ancak bu haksızlık, doğrudan kanun hükmünü dayanak almaktadır, dolayısıyla ne ilk bakışta anlaşılabilir açık ve mutlak bir vergi hatasından ne de maddi olayların ve mevzuat hükümlerinin yorumlanması ile çözüme kavuşturulabilecek bir hukuki ihtilaf içeren uyumsuzluktan bahsetmek mümkündür. Bu nedenle yasa değişikliği ile birtakım önleyici mekanizmalar önerilmektedir.

Nitekim değerli konut vergisinin hesaplanmasında; EVK m.29 hükmünde yer alan vergi değeri yerine ***Tapu ve Kadastro Genel Müdürlüğü (TKGM) tarafından gerçekleştirilecek değerlendirme*** ile tespit olunacak değer yahut ***değerleme hizmeti sunan bir firmadan alınacak ekspertiz raporunun*** esas alınması mükerrerlik sorununu çözecektir (Batı, 2023b: 68-69). Karadeniz’e göre ***değerli konut vergisine tabi taşınmazlara ilişkin hesaplanan vergiden emlak vergisinin düşülmesi*** suretiyle de mükerrerliğin önüne geçilmesi mümkündür (Kabakçı Karadeniz, 2021: 171). Bozdoğan’a (2023: 75) göre de değerli konutlardan iki ayrı servet vergisinin tahsili vergilendirmede adaletsizliğe neden olmakta; emlak vergisinin değerli konut vergisinden mahsubunu içeren yasal düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

Benzer biçimde ihdas olunacak bir **mahsup** mekanizması ile bir ihale kapsamında tahsil olunan üç ayrı damga vergisinin yarattığı mükerrerliğin önüne geçilmesi mümkündür.

VII. KANUNİLİK İLKESİNDE ARANAN MEŞRUIYET ELEŞTİRİSİ VE ÇÖZÜM ÖNERİLERİ

Vergilendirme işleminin kanuna uygun surette gerçekleştirilmiş olması, istenen yahut alınan vergiyi her zaman için **meşru** kılmayabilir.

Anayasa'da vergilerin ancak kanunla konulacağı ve kaldırılacağı biçiminde kendisine yer bulan kanunilik ilkesi, vergilendirme yetkisine yalnız "**hukukilik**" sağlayacak; asla "**meşruiyet**" kazandırmayacaktır (Aktan, 2019: 26). Meşruiyeti kanunilik ilkesinde aramak oldukça tehlikeli bir yaklaşımdır. Zira bu yaklaşım, keyfi vergilendirmeye zemin hazırlamaktadır. Oysa parlamentoların yasama yetkilerinin çıkış noktası, iktidarların keyfi tutum ve davranışlarına bir tepki olarak vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına yönelik girişimlerdir (Çağan, 1980: 131).

Bugün modern devlet parlamentoları, anayasalarında yer alan kanunilik ilkesini meşruiyet kaynağı olarak kabul etmekte ve diledikleri konu üzerinden vergi alabilmektedir (Aktan, 2019: 24). Ancak böylesi bir yaklaşımın benimsenmesi, hukuk devleti ilkesi ile taban tabana zıt olan keyfiliğin kanunilik ile maskelenmesi gibi kabulü mümkün olmayan bir sonucun doğmasına yol açabilecek niteliktedir.

Nitekim Anayasa Mahkemesi, bir kararında¹³: "*...devletin vergilendirme yetkisinin sınırı, aynı zamanda kişilerin hak ve özgürlüklerinin de sınırını oluşturduğundan, bu yetkinin keyfiliğe kaçacak biçimde kullanılmasının önlenmesi, hukuk devleti olmanın gerekleri arasında öncelikli bir yere sahip bulunmaktadır. Vergilendirme alanında olası*

¹³ Anayasa Mahkemesi, 07.10.2003 Tarih ve E.2003/73, K.2003/86 Sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2003-86-nrm.pdf>, (Erişim Tarihi: 08.11.2023).

keyfi uygulamalara karşı düşünülen ilk önlem, kuşkusuz yasallık ilkesidir. Ancak vergilerin yasayla getirilmesi, yalnız başına vergilendirme yetkisinin keyfi kullanılarak adaletsiz sonuçlar doğurmasını engelleyemeyeceğinden, yasallık ilkesi yanında verginin genel ve eşit olması, idare ve kişiler yönünden duraksamaya yol açmayacak belirlilik içermesi, geçmişe yürümemesi, öngörülebilir olması ve hukuk güvenliği ilkesine de uygunluğunun sağlanması gerekir...” ifadesiyle salt kanunilik ile keyfiliğin önüne geçilemeyeceği vurgulanmış, vergilendirmenin mutlak surette anayasal ilkelere uygun gerçekleştirilmesi gereğine işaret edilmiştir.

Nihayetinde vergilendirme, bireyin mülkiyet hakkına devlet eliyle doğrudan bir müdahale niteliği taşımaktadır. Anayasa m.13 hükmü uyarınca temel hak ve hürriyetlerin **özlerine dokunulmaksızın** yalnız Anayasa'nın ilgili hükümlerinde yer alan nedenlerle ve yasa ile sınırlandırılması mümkündür.

Mülkiyet hakkının sınırlandırılmasına ilişkin Anayasa m.35/2 hükmünde mülkiyet hakkının **yalnız kamu yararı amacıyla** sınırlandırılacağı öngörülmüştür. Dolayısıyla vergilendirme, ancak ve ancak kamu yararının haklı kıldığı ölçüde meşrudur. Ne var ki “kamu yararı” kavramı ve bu kavramın sınırları üzerinde uzlaşmış bir tanım bulunmamaktadır.

Diğer taraftan temel hak ve hürriyetlere getirilen sınırlamalar, Anayasa m.13 hükmü uyarınca mutlak surette **ölçülülük** ilkesine de uygun olmalıdır. Nitekim hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasıyla elde edilmek istenen **kamu yararı ile bireyin hakları arasında adil dengenin kurulması**, Anayasa Mahkemesi tarafından da bir zorunluluk olarak kabul edilmektedir (Topçu, 2020: 198). Yüksek Mahkeme bir kararında¹⁴: “...kanun koyucu, düzenlemeler yaparken hukuk devleti ilkesinin bir gereği olan ölçülülük ilkesiyle de bağlıdır. Bu ilke ise

¹⁴ Anayasa Mahkemesi, 05.05.2016 Tarih ve E.2016/16, K.2016/37 Sayılı Karar,

“elverişlilik”, “gereklilik” ve “orantılılık” olmak üzere üç alt ilkeden oluşmaktadır. “Elverişlilik”, getirilen kuralın ulaşılmak istenen amaç için elverişli olmasını, “gereklilik”, getirilen kuralın ulaşılmak istenen amaç bakımından gerekli olmasını, “orantılılık” ise getirilen kural ile ulaşılmak istenen amaç arasında olması gereken ölçüyü ifade etmektedir. Bir kuralda öngörülen düzenleme ile ulaşılmak istenen amaç arasında da “ölçülülük ilkesi” gereğince makul bir dengenin bulunması zorunludur...” ifadesiyle bu hususa dikkat çekilmiştir.

Buna göre mülkiyet hakkına müdahalenin, kanuna dayalı olması ve kamu yararı amacına yönelmesi tek başına yeterli olmayıp ölçülü olması da gerekmektedir. Nitekim Anayasa m.73/1 ile herkesin, kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu hükme bağlanmış; **verginin genelliği** yanında **mali güce göre vergilendirme** ilkesi anayasal zemine kavuşturulmuştur. Müteakip fıkrada, **vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına** işaret edilmiştir.

Ancak ele alınan yasa hükümleri mezkur dengeyi kurmaktan çok uzaktır. Zira mükerrer vergilendirme, kanun ile yapılmış olsa dahi mükellefin gerek Anayasa gerekse Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi ile güvence altına alınmış olan mülkiyet hakkına, Anayasa m.13 hükmüne aykırı surette **ölçüsüz ve haksız bir müdahale** niteliğindedir (Candan, 2020a).

Anayasa Mahkemesi bir kararı¹⁵ ile “...Güncelleştirilen yeni miktar üzerinden 2003 yılında ikinci kez ek vergi tahakkuk ve tahsil edilmek suretiyle vergi yükü araç sahipleri aleyhine ağırlaştırılmakta, gelir ve kurumlar vergisi yükümlüleri gibi diğer vergi mükelleflerine de yansıtılmamaktadır. Bu durum, vergi yükünün dengeli, adil, ölçülü ve eşit da-

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2016-37-nrm.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.10.2023).

¹⁵ Anayasa Mahkemesi, 23.07.2003 Tarih ve E.2003/48, K.2003/76 Sayılı Karar, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2003-76-nrm.pdf>, (Erişim Tarihi: 30.10.2023).

ğılımını engelleyerek Anayasa'nın 73. maddesinde öngörülen vergilendirme ilkelerine aykırılık oluşturmaktadır..." gerekçesiyle motorlu taşıtlar vergisinin aynı yıl içerisinde aynı miktarda ikinci defa alınmasını öngören ek vergi, iptal edilmiştir.

Üstelik iptal olunan ek motorlu taşıtlar vergisinin bir defaya mahsus alınması öngörülmüştür. Oysa izah olunduğu üzere mükerrerlik teşkil eden değerli konut vergisi ve damga vergisi, bir defaya mahsus olmayıp süreklilik arz etmektedir.

Vergi yasalarının, temel hak ve özgürlüklerin anayasal sınırlarına uygun olup olmadığı ve ölçülülüğü, *anayasa yargısı* ile denetlenmektedir (Çağan, 1980: 141).

Cumhurbaşkanı, TBMM üye tamsayısının en az 1/5'ini oluşturan üyeler ile en fazla üyeye sahip iki siyasi parti grubu (AY m.150), Anayasa'ya aykırılık iddiası ile kanunun Resmi Gazete'de yayımından itibaren 60 gün içerisinde (AY m.151) Anayasa Mahkemesinde doğrudan iptal davası açma hakkını haizdir.

Diğer taraftan dava sırasında uygulanacak olan kanuna ilişkin taraflardan birinin ileri sürdüğü Anayasa'ya aykırılık iddiasının ciddi bulunması yahut mahkemece re'sen böyle bir kanıya varılması hâlinde davanın, Anayasa Mahkemesi kararına dek geri bırakılması da mümkündür (AY m.152).

O hâlde uyuşmazlığın yargı önüne götürülmesi hâlinde anılan hükümlerin mükerrer vergilendirmeye sebep olduğundan bahisle *mülkiyet hakkını* ihlal ettiği gerekçesiyle *ölçülülük* üzerinden *Anayasa'ya aykırılık* iddiası ileri sürülebilir.

Hatta kanaatimizce bir adım öteye geçilerek *mahkemeye erişim hakkının* zedelendiği dahi iddia olunabilir. Zira mükellefin mülkiyet hakkına mükerrer vergilendirme suretiyle gerçekleştirilen hukuka aykırı müdahalenin doğrudan doğruya bir kanun hükmünü dayanak alıyor oluşu, uyuşmazlığın olağan kanun yolları ile çözüme kavuştu-

rulmasına engel teşkil etmektedir. Nitekim yürürlükteki kanun hükümleri, herkes için bağlayıcı olup kuvvetler ayrılığı ilkesi uyarınca ne yürütme ne de yargı organının adeta yasama organı yerine geçerek işlem tesis etmesi mümkün değildir.

Anayasa Mahkemesi bir kararında¹⁶ “Adil yargılanma hakkının en temel unsurlarından biri olan mahkemeye erişim hakkı, bir **uyuşmazlığı mahkeme önüne taşıyabilmek ve uyuşmazlığın etkili bir şekilde karara bağlanmasını isteyebilmek** anlamına gelmektedir. (B. No: 2012/791, 7/11/2013, § 52). Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM), mahkemeye etkili erişim hakkını “**hukukun üstünlüğü**” ilkesinin temel unsurlarından biri olarak kabul etmekte ve mahkemeye etkili erişim hakkının, mahkemeye başvuru konusunda tutarlı bir sistemin var olmasını ve dava açmak isteyen kişilerin mahkemeye ulaşmada açık, pratik ve etkili fırsatlara sahip olmasını gerektirdiğini ifade etmektedir. Bu sebeple hukuki belirsizliklerin ya da uygulamadaki belirsizliklerin tarafların mahkemeye erişimine zarar verdiği durumlarda bu hakkın ihlâl edildiğine karar verilmektedir (Geffre/Fransa, B. No: 51307/99, 23/1/2003, § 34).” ifadesiyle mahkemeye erişim hakkının “etkili” kılınması üzerinde durulmuştur.

Esasen vergi hatalarının düzeltilebilmesi için gerek düzeltme-şikayet gerekse yargı yolu açık tutulmuştur. Ancak mükerrerlik nedeniyle vergi hatası teşkil eden uygulamaların bizzat kanun hükmünü dayanak alması dolayısıyla olağan kanun yollarına başvurulması, uyuşmazlığın çözümü için yeterli olmayacak; ileri sürülen Anayasa’ya aykırılık iddiası şayet mahkemece ciddi görülürse Anayasa Mahkemesine taşınacaktır. Bu yönüyle mahkemeye erişim hakkının “**etkili**” kılındığından söz etmek güçtür.

Son tahlilde gerek yasa koyucu tarafından önleyici mekanizmaların ihdası gerekse ilgili hükümlerin somut norm denetimi yoluyla

¹⁶ Anayasa Mahkemesi, 26.06.2014 Tarih ve B. No. 2012/855 Sayılı Karar, <https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2012/855?Kelime-Ara%5B0%5D=ya&page=734>, (Erişim Tarihi: 09.11.2023).

AYM önüne taşınması ve iptali suretiyle mükerrer vergilendirmeye ivedilikle son verilmesi gerekmektedir.

SONUÇ

213 sayılı VUK m.117/3 hükmü uyarınca aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması, verginin mükerrer olmasına sebep olmakla vergi hatası teşkil etmektedir. Vergi hatalarının düzeltme-şikâyet yahut doğrudan yargı yoluna başvurulmak suretiyle düzeltilmesi mümkündür. Ancak mükerrer vergilendirmenin bir kanun hükmünü dayanak alması hâlinde düzeltme istemi, “kanunilik” engeline takılmaktadır.

Nitekim 1319 sayılı EVK hükümleri uyarınca mükelleften hem bina hem değerli konut vergisi istenmesi/alınması mükerrerlik teşkil etmektedir. Benzer biçimde 488 sayılı DVK hükümleri uyarınca resmi daire ve kamu tüzel kişiliğini haiz kurumlardan biri tarafından ihale olunan iş uhdesinde kalan şirketten alınan üç ayrı damga vergisi mükerrer vergilendirmeye neden olmaktadır. Üstelik yasa koyucu tarafından herhangi bir mahsup mekanizması da öngörülmemiştir. Mükerrer vergilendirmenin düzeltilmesi gerekmektedir, ancak her iki hâlde de istenen/alınan vergi, dayanak aldığı kanun hükümlerinin güvencesi altındadır. Bununla birlikte vergilendirmenin kanuna uygun surette gerçekleştirilmesi istenen/alınan vergiyi her zaman için meşru kılmamaktadır. Zira vergilendirmenin mülkiyet hakkına devlet eliyle doğrudan bir müdahale niteliğinde olması hasebiyle istenen/alınan verginin kanuna dayanması yanında kamu yararı amacına yönelmesi ve muhakkak ölçülü olması da gerekmektedir. Kanun yoluyla öngörülmüş olsa dahi mükerrer vergilendirme, mükellefin vergi yükünü ağırlaştırmakla mülkiyet hakkına ölçüsüz bir müdahaledir.

Şu hâlde anılan hükümlerin uygulanmasından doğan mükerrer vergilendirme nedeniyle ortaya çıkan vergi hatasının düzeltilmesi istemiyle yargı yoluna başvurulması hâlinde Anayasa'ya aykırılık iddiasının ileri sürülmesi gerekmektedir. Zira ne düzeltme-şikâyet ne de olağan kanun yolları ile anılan uyuşmazlığın çözüme kavuşturulması mümkün görünmemektedir. Dolayısıyla ya ilgili hükümlerin somut norm denetimi yoluyla AYM önüne taşınması ve iptali ya da yasa koyucu tarafından mükerrer vergilendirmeyi önleyici birtakım mekanizmaların ivedilikle ihdası şarttır.

KAYNAKÇA

- Aktan, C. (2019). Anayasal Vergi Hukuku. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Aydın, A. (2021). İdari Yargı Kararları Işığında Vergi İdarelerinin Mali Sorumluluğu. *Konya Barosu Dergisi*. 1 (1), 213-245.
- Balcı, M. (2022). Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri. (2. Baskı). İstanbul: Oniki Levha Yayıncılık.
- Batı, M. (2023a). Vergi Hukuku Genel Hükümler. (3. Baskı). Ankara: Seçkin Yayınevi.
- Batı, M. (2023b). Vergi Reformları ve Öneriler. Ankara: Türkiye Barolar Birliği Yayınları.
- Batı, M. ve Yılmaz, B. E. (2023). Türk Vergi Sistemi. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Biniş, M. (2012). Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma. *Süleyman Demirel Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*. 17 (2), 485-508.
- Bozkurt, N. (2000 Nisan). Mali Tablolarda İşletme Yönetimleri Tarafından Yapılan Muhasebe Hileleri. *T.C. Marmara Üniversitesi Muhasebe Uygulama ve Araştırma Merkezi Muhasebe ve Finansman Dergisi*. S. 12, 18-30.

- Candan, T. (2020a). Değerli Konut Vergisi Mükerrer Bir Bina Vergisi Midir?, <https://turgutcandan.com/2020/02/05/degerli-konut-vergisi-mukerrer-bir-bina-vergisi-midir/>, (Erişim Tarihi: 30.10.2023).
- Candan, T. (2020b). Değerli Konut Vergisi, Anayasanın Mali Güce Göre Vergi Ödemekle Yükümlülük Esasına Uygun Mudur?, <https://turgutcandan.com/2020/02/07/degerli-konut-vergisi-anayasanin-mali-guce-gore-vergi-odemekle-yukumluluk-esasına-uygun-mudur/>, (Erişim Tarihi: 30.10.2023).
- Çağan, N. (1980). Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 37 (1), 129-151.
- Gezer, S. (2020). Dava Açma Süresi Geçtikten Sonra Vergi Hatalarının Düzeltmesinde İdari Süreç ile Yargıya Başvuru. *Vergi Raporu*. S. 253, 11-19.
- Gözen Bozdoğan, K. (2023). Değerli Konut Vergisinde Yer Alan Eksiklikler ve Çözüm Önerileri. *Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi*. 19 (1), 69-79.
- Gözler, K. (2015). Hukuka Giriş. (12. Baskı). Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım.
- Güçlü, F. (2005). Muhasebe Denetimi. (1. Baskı). Ankara: Detay Yayıncılık.
- Kabakçı Karadeniz, H. (2021). Türkiye’de Emlak Vergisi ve Değerli Konut Vergisi. (1. Basım). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Kızılot, Ş. ve Kızılot, Z. (2013). Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları. (22. Baskı). Ankara: Yaklaşım Yayıncılık.
- Koç, C. (1991). *Vergi Hatalarını Düzeltme*. [Yayımlanmamış Doktora Tezi]. İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.
- Öncel, M., Kumrulu, A., Çağan, N. ve Göker, C. (2022). Vergi Hukuku. (31. Basım). Ankara: Turhan Kitabevi.
- Özbalcı, Y. (2012). Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları. (2. Baskı). Ankara: Oluş Yayıncılık.

- Özbilen, Ş. (2013). Vergi Hukuku. (1. Baskı). Ankara: Gazi Kitabevi.
- Özyer, M. A. (2014). Açıklamalı ve Örneklerle Vergi Usul Kanunu Uygulaması. (6. Baskı). İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınevi.
- Sonsuzoğlu, E. (2020). Değerli Konut Vergisinin Anayasaya ve Hukukun Genel İlkelerine Aykırılığı Hakkında Düşünceler. *Legal Mali Hukuk Dergisi*. 16 (181), 28-54.
- Tayfur, A. F. (2011). *Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları*, [Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi]. İstanbul Üniversitesi.
- Topçu, K. M. (2020). Vergi Hukuku Özelinde Anayasa Mahkemesine Bireysel Başvuru. (1. Baskı). Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Toprak, E. ve Armağan, R. (2018). Vergi Hukukunda Yorum Kurallarının ve Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kullanılması Üzerine Bir Değerlendirme. *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 22 (1), 145-169.
- Tosuner, M. ve Arıkan, Z. (2010). Vergi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü ve Türk Vergi Yargısı. (3. Baskı). İzmir: Kanyılmaz Matbaası.

İnternet Kaynakları

www.gib.gov.tr

www.danistay.gov.tr

www.lexpera.com.tr

www.normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr

www.resmigazete.gov.tr

www.tbbyayinlari.barobirlik.org.tr

www.turgutcandan.com

www.sozluk.gov.tr