

İDARİ BAŞVURU YOLU OLARAK DÜZELTME VE ŞİKÂyet BAŞVURUSUNDA İYUK 10 VE 11. MADDELERİN UYGULANMASI

Application for Correction and Complaint as an Administrative Appeal Procedure: Application of Articles 10 and 11 of the Law

Mustafa Oğuzhan BÖLÜKBAŞI*

Özet

Hata düzeltme prosedürü mükellef aleyhine yapılan yanlışlıkların idare tarafından yargı yoluna gitmeden düzeltilmesi amacıyla getirilmiş idari başvuru yoludur. Bir nevi alternatif uyuşmazlık çözüm mekanizmasıdır. Vergi Usul Kanununda sayılan durumların ortaya çıkması halinde başvurulabilir. Hata halleri sınırlı sayı prensibine göre Kanunda sayılmıştır. Hata düzeltme yoluna dava açma süresi içinde başvurulabileceği gibi dava açma süresi geçtikten sonra da başvurulabilir. Dava açma süresi geçtikten sonra ortaya çıkan hata hallerinde düzeltme yoluyla vergi dairesi müdürlüğüne başvurduktan sonra Gelir İdaresi Başkanlığı'na şikâyet yoluna başvuru yapılması zorunludur. Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme ve şikâyet prosedürü zorunlu idari başvuru yolu olarak düzenlenmiştir. Başvurudan sonra dava açılması halinde hata halleriyle sınırlı bir inceleme yapılmaktadır. Dava açma süresinde yapılan düzeltme başvurusu sırasında kaç gün içinde idareye başvuru yapılabileceği ve idarenin kaç gün içinde işlem tesis etmesi gerektiğine dair bir düzenleme bulunmadığından bu konuda İYUK'un 11. maddesinde yer alan süreler kıyasen uygulanmaktadır. Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusu hakkında ise İYUK'un 10. maddesinde yer alan süreler kıyasen uygulanmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Hata, Düzeltme, Şikâyet, Başvuru, Mükellef

Abstract

The error correction procedure is an administrative appeal process introduced to allow the administration to correct errors made against taxpayers without resorting to legal action. It is a kind of alternative dispute resolution mechanism. It can be applied when the situations listed in the Tax Procedure Law arise. The error cases are listed in the Law according to the principle of limited number. The error correction procedure can be applied for within the lawsuit filing period or after the lawsuit filing period has expired. In cases of errors that arise after the lawsuit filing period has expired, it is mandatory to apply to the tax office for correction and then file a complaint with the Revenue Administration. The correction and complaint procedures after the lawsuit filing period has expired are regulated as mandatory administrative appeal procedures. If a lawsuit is filed after the application, the investigation is limited to the error cases. Since there is no regulation regarding the number of days within which an application for correction can be made to the administration and the number of days within which the administration must take action, the periods specified in Article 11 of the Administrative Procedure Law are applied by

➤ Bu makale Etik Kurul iznine tabi değildir/This article is not subject to Ethics Committee permission.

➤ Makale Geliş Tarihi/Article Received Date: 17.2.2026

➤ Yayın Kurulu Kabul Tarihi/Editorial Board Acceptance Date: 17.7.2026

* Dr., Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. İdari Dava Dairesi, Ankara/Türkiye,
E-posta: hakimoguzhanbolukbasi@gmail.com, <https://orcid.org/0000-0003-3683-2776>.



analogy. For correction and complaint applications made after the deadline for filing a lawsuit has passed, the time limits specified in Article 10 of the Administrative Procedure Law shall be applied by analogy

Keywords: Error, Correction, Complaint, Application, Taxpayer

GİRİŞ

Anayasa'nın 73. maddesinde, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü olduğu düzenlenmiştir. Ancak verginin adaletli olarak dağıtımını yani vergi kanunlarının aynı statüde bulunanlara eşit olarak uygulanmasını sağlama görevi vergi idaresindedir.

İdare sahip olduğu kamu gücü nedeniyle, tek taraflı işlemler tesis edebilir. Bu işlemleri yaparken mükelleflerin hukukunu doğrudan etkileyen icrai kararlar alırlar. Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olması düzenlemesine bağlı olarak mükellefler, vergi idaresinin vergi konusundaki işlemlerine karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler. Ancak, yargı yolu uyuşmazlıkların çözümünde tek yol değildir. Bunun yanında vergiyle ilgili ihtilafların bazı koşullarda, idare bünyesinde kurulan müesseselerle çözümü de mümkündür.

Vergi kanunlarının karmaşıklığı ve anlaması zor olan düzenlemeleri nedeniyle mükelleflerin veya vergi idaresinin vergiye ilişkin konularda, yanlış yorumlarda bulunabildiği görülmektedir. Bu tür sorunlar, mükellefin veya vergi dairesinin dikkatsizliğinden kaynaklanabilmektedir. İdare, kendi aleyhine olan yanlışlıkları kamu gücüne dayanarak re'sen düzeltmektedir. Ancak mükellefin elinde böyle bir kamu kudreti bulunmadığından, yapılan yanlışlığın düzeltilmesi için idari başvuru yoluyla veya doğrudan yargı yoluna başvurularak düzeltme istenmektedir.

Hata düzeltme prosedürü mükellef aleyhine yapılan yanlışlıkların idare tarafından yargı yoluna gitmeden düzeltilmesi amacıyla getirilmiş idari başvuru yoludur. Yani dava öncesi başvurulabilen alternatif uyuşmazlık çözüm yoludur. Bu başvuru yolunun kullanılmasının zorunlu olup olmadığı ilerleyen bölümlerde değerlendirilecektir.

Hata düzeltme yolu Vergi Usul Kanununun (VUK) 117 ve 118. maddelerinde sayılan hata hallerinde uygulanabilen istisnai bir yoldur. Düzenlemelerde yer alan hata halleri hem tarh ve tahakkuk hem de tahsil aşamasında mükellef veya vergi dairesinden kaynaklı olarak ortaya çıkabilir. Hataya ilişkin hükümler her halde mükelleflerin mağdur olmasını engellemekte ve verginin eksik ya da fazla ödenmesi gibi yanlışlıkların düzeltilmesiyle vergi kanunlarına göre doğru verginin tahsilini sağlamaktadır.

Esasen düzeltme ve şikâyet yolu, dava açma süresinden sonraki dönem bakımından, mükellefler için ek güvence getirmektedir. Dava açma süresinde yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusu ihtiyaridir. Bu yola başvurmadan doğrudan dava açılabilir. Hata düzeltme yoluna ilişkin düzenlemeler olmasaydı dava açma süresi

geçtikten sonra yapılan başvuru sonrasında vergi mahkemesinde açılan davalar süreden reddedilebilirdi.

Çalışmamızın ilk bölümünde hata kavramı ile bu kavramın Türk Vergi Sistemindeki düzenlenme şekli üzerinde durulacaktır. İkinci bölümde ise, düzeltme ve şikâyet prosedürü anlatılmış ardından düzeltme ve şikâyet prosedürü çerçevesinde 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) 10 ve 11. maddelerinin uygulaması anlatılacaktır. Tüm bunlar anlatılırken VUK’ da yer alan düzeltme ve şikâyet yoluna ilişkin hükümler ile İYUK’un 10 ve 11. maddeleri bir arada değerlendirilecektir.

I. HATA KAVRAMI VE VERGİ HATASININ TÜRK VERGİ SİSTEMİNDEKİ YERİ

Hata kavramı sözlükte, “İstemeyerek ve bilmeyerek yapılan yanlış, kusur, yanılma, yanılğı” şeklinde tanımlanmıştır¹. Tanımdan da anlaşılacağı üzere, bir olayda hatadan söz edilebilmesi için istemeden ve bilmeden düşülen yanılğı olmalıdır.

Hata kavramının hukukun bir çok alanında tanımlandığı görülmektedir. Örneğin, 6098 sayılı Borçlar Kanunu ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanununda hataya ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Borçlar Hukukunda hata (yanılma), irade ile beyan arasında istemeyerek ortaya çıkan uygunsuzluk hali olarak tanımlanmaktadır². Kişinin aklından geçen şey ile dilinden dökülen sözler arasında uyumun olmadığı durumlarda hatanın ortaya çıktığı kabul edilmektedir³. Ceza hukukuna göre hata ise 5237 sayılı Kanunun 30. maddesinde, “*Filinin icrası sırasında suçun kanuni tanımındaki maddi unsurları bilmeyen bir kimse, kasten hareket etmiş olmaz*” şeklinde ifade edilmiştir. Tanımdan hareketle ceza hukukundaki hatada, hataya düşen kişi kasten hareket etmemektedir. Kast ise 5237 sayılı Kanunun 21. maddesinde “*suçun kanuni tanımındaki unsurların bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesidir*” şeklinde tanımlanmıştır. TCK’deki kastın tanımından ve kast ile hata arasındaki hukuksal bağdan hareketle hata kavramının içeriği doldurulabilir. Kişinin kastı olmaksızın yaptığı eylemler hata kapsamında görülebilir. Yani hataya düşen kişi, eylemin sonucu olan neticeyi hem bilmemekte hem de istememektedir.

Vergi hukukundaki hata kavramı borçlar ve ceza hukukundakine benzer şekilde düzenlenmiştir. Vergi hukukundaki hata, verginin iki tarafı olan mükellef ile vergi idaresinin iradelerinin zaafa uğraması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bir olayda hatanın ortaya çıkacağını öngörerek yapılan hareketler hata olarak değerlendirilemez. Örneğin, beyannamede kanunda istisna olarak öngörülmeyen bir kalemin mükellef tarafından bilerek ve istenerek istisna olarak gösterilmesi

¹ Türk Dil Kurumu Sözlüğü <<https://sozluk.gov.tr>> Erişim Tarihi 10 Ekim 2025.

² Safa Reisoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (20. baskı Beta Basım Yayın 2008) 100.

³ Borçlar hukukunda hata türlerine bağlanan hukuki sonuçlar için bkz. 6098 sayılı Borçlar Kanununun 30 vd. maddeleri.

sonucu vergi dairesinin vergiyi eksik tahsil etmesi durumunda kişinin hatasından söz edilemez.

Vergi hatası ve buna bağlanan hukuki sonuçlar VUK'un altıncı kısmının üçüncü bölümünde 116 ila 126. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergi hatası VUK'un 116. maddesinde, "*Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*" şeklinde tanımlanmıştır. Vergi hatasının kaynağı konusunda bir ayrıma gidilmemiş olup mükelleften veya vergi dairesinden kaynaklandığı kabul edilmektedir⁴. Ancak, hatadan dolayı eksik veya fazla vergi alınması söz konusu olmalıdır⁵. Verginin tahsiline kadar olan süreçte, "*istenmesi*" kavramı tarh ve tahakkuk aşamasında, "*alınması*" kavramı ise tahsil aşamasında hatanın gerçekleşebileceğini göstermektedir⁶. Yani verginin tarhı ile tahsili arasındaki tüm süreçte vergi hataları ortaya çıkabilmekte ve VUK'da bulunan vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin usul uygulanmaktadır⁷.

Vergi hataları VUK'da iki gruba ayrılmıştır. Bunlar, 117 ve 118. maddelerde düzenlenen hesap ve vergilendirme hatalarıdır. 117. maddedeki hata halleri; hesap hataları, matrah hataları, verginin miktarında hata ve verginin mükerrer olması şeklinde sıralanmıştır. 118. maddede düzenlenen vergilendirme hataları ise; mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata ile vergilendirme ve muafiyet döneminde hata olarak düzenlenmiştir. Söz konusu hata türleri kanunda açıkça sayıldığından bunların dışındaki hata halleri vergi hatası kapsamında değerlendirilemez.

II. VERGİ HATALARINA KARŞI İDARİ BAŞVURU YOLU OLARAK DÜZELTME VE ŞİKÂyet BAŞVURUSU

Düzeltilmenin vergi hukukundaki anlamı, bir idari kararın içeriğine ve meydana çıkardığı sonuçlarına dokunmaksızın yanlış kısımları yerine doğrularının geçmişten itibaren uygulanmasıdır⁸. Yani hatanın düzeltilmesi işlemi,

⁴ Ümit Süleyman Üstün, 'Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması' (2013) 105 Türkiye Barolar Birliği Dergisi 171, 185; Mustafa Ali Sarılı, 'Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi - I' (2011) 225 Yaklaşım Dergisi 20, 20.

⁵ Ender İnelli, 'Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı' (2010) 215 Yaklaşım Dergisi 148, 149.

⁶ Yusuf Karakoç, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)* (1. baskı Yetkin Basımevi 2013) 86.

⁷ Doktrinde aksini savunan yazarlar da bulunmaktadır. Aksi yöndeki görüşe göre, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanundan kaynaklı idari işlemlerin VUK'un 116. maddesi kapsamında görülemeyeceği dolayısıyla düzeltilmeyeceği savunulmuştur, İbrahim Bayar, *Türkiye'de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları (Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı Serisi - 3)* (1. baskı Beta Basım Yayın 2015) 43.

⁸ Tahir Erdem, 'Hatalı Beyanın Sonuçları' (2005) 196 Vergi Sorunları Dergisi 115, 137.

hatanın meydana getirdiği eksiklikleri ilk ortaya çıktığı andan itibaren ortadan kaldırmaktadır.

Hatanın düzeltilmesi istemli idari başvurular, idari makamlara yapılan başvurulara denilmektedir⁹. Bu başvuruların yapıldığı vergi dairesi ile Gelir İdaresi Başkanlığı bir idari makam olarak kabul edilmektedir¹⁰. Düzeltme ve şikâyet başvuru yolu, mükellefler hakkında onların hukukunu etkileyen lehine veya aleyhine olan hususların düzeltilebilmesi için getirilen bir idari başvuru yoludur. Düzeltme ve şikâyet müessesesi, vergi hukukunda yargıya gitmeden mükellefler için vergi hatasının düzeltilebilmesi amacıyla getirilen idari çözüm yollarındandır¹¹. Buna bağlı olarak mükelleflerin hata düzeltme başvurularına yetkili makamlarca gecikmeksizin cevap verilmelidir.

A. Başvuru Usulü

Ülkemizde idari başvuru yolları anayasal hükümlerle güvence altına alınmıştır. İdareye birtakım nedenlerle başvuru yapabilmek hakkına ilişkin olarak Anayasa’da çeşitli düzenlemeler yer almaktadır. Anayasa’nın “*Dilekçe, bilgi edinme ve kamu denetçisine başvurma hakkı*” başlıklı 74. maddesinde, ilgililerin yetkili makamlara yazılı olarak başvuru yapabilecekleri, bilgi edinme hakkına sahip oldukları belirtilmiştir. Söz konusu düzenlemeler gereğince, ilgililerin hukukunu etkileyen durumların varlığı halinde, idareye başvuru yapabilmeleri engellenmemelidir. Aksi bir durum Anayasa’ya aykırı olacaktır. Mükellefin hata düzeltme başvurusu da dilekçe hakkı kapsamında değerlendirilebilecek bir başvurudur¹².

Öncelikle düzeltme yoluna başvuru yapabilecek kişilerin belirlenmesi gerekir. Mükellef VUK’un 8. maddesinde, “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu tereddüp eden gerçek veya tüzel kişi*” şeklinde tanımlanmıştır. Vergiyle ilgili sorumluluk ilk olarak mükelleftedir. Bazı hallerde ise, verginin ödenmesi bakımından vergi mükellefi yerine başka kişiler sorumlu olmaktadır¹³. VUK’un 8. maddesinde vergi sorumlusu, “*verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir*” şeklinde tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu,

⁹ Yasin Sezer, Hüseyin Bilgin, ‘Danıştay Kararlarında İdari Başvurular’ (2008) 57 (4) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 337, 340.

¹⁰ 4 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinin on ikinci bölümünde 134 vd. maddelerde Gelir İdaresi Başkanlığı Teşkilatı düzenlenmiştir. Gelir İdaresi Başkanlığı, Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın bağlı kuruluşudur. Merkez teşkilatı yanında defterdarlık ve ona bağlı olarak kurulan vergi dairesi müdürlüklerinden oluşan taşra teşkilatı bulunmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (RG 15.07.2018/30479).

¹¹ Cansın Değirmencioglu, ‘İdari Yargıda Şikâyet Yoluyla Düzeltme Başvurusu Yeniden Dava Açma Hakkı Kazandırır mı?’ (2016) 133 Mali Çözüm Dergisi 169, 169.

¹² Doğan Şenyüz, ‘Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku’ (2007) Prof. Dr. Adnan TEZEL’in anısına Galatasaray Üniversitesi Vergi Hukuku Merkezi 17.

¹³ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku* (47. baskı Savaş Yayınevi 2019) 41.

verginin ödenmesi bakımından vergi dairesine karşı mükellefin temsilcisi konumundadır¹⁴. Mükellefin vergi sorumlusundan ayrılan yönü, vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşiyor olmasıdır¹⁵. Ayrıca mükellef, vergi borcunun ödenmesinden malvarlığıyla beraber sorumludur.

VUK'un 122. maddesinde, mükelleflerin vergi hatasının düzeltilmesini isteyebileceğinden bahsedilmektedir¹⁶. Talebin yazılı olarak yapılması gerekir. Ayrıca, başvurunun istisnai durumlar dışında bizzat yapılması zorunludur. Düzenlemeye göre, mükellef vergi dairesine giderek bizzat başvuru yapabileceği gibi posta yoluyla taahhütlü başvuru da kabul edilmiştir¹⁷. Posta yolu ile başvuru durumunda, sürelerin hesaplanmasında düzeltme başvuru dilekçesinin postaya verildiği tarihin esas alınması gerekmektedir. Danıştay, VUK'un 170. maddesi uyarınca mükellef yanında vergi sorumlularının da düzeltme ve şikâyet yoluna başvurabileceklerini kabul etmektedir¹⁸. Başvuru sonucunda vergi hatasının düzeltilmesi halinde fazladan vergi tahsil edilmişse ödeme mükellefe yapılmalıdır¹⁹.

Hataların nasıl düzeltileceği hususu ise VUK'un 121 ve 122. maddelerinde düzenlenmiştir. Bunlar re'sen düzeltme ile talep üzerine düzeltmedir. 121. maddede, idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının re'sen düzeltileceği belirtilmiştir. Mükellef tarafından başvuru yapılmaksızın vergi dairesince düzeltme yapılmaktadır. Re'sen düzeltme, mükellefin lehine olabileceği gibi aleyhine de olabilir²⁰. Lehine düzeltme durumunda yeni bir tarhiyat olmayacağından, düzeltme fişi tanzim edilerek mükellefe tebliğ edilir²¹. Aleyhe düzeltme durumunda, vergi tarhiyatı olacağından mükellef bu işlemi vergi mahkemesinde genel dava açma süresinde dava konusu yapabilir²². VUK'un 122. maddesine göre hatanın düzeltilmesi, mükellef tarafından da istenebilir. Vergi hatasını fark eden mükellef yazılı şekilde vergi dairesine başvuru yaparak düzeltme talep edebilir²³. Düzeltme başvurusu yerinde görülürse düzeltme merci, vergi hatasının düzeltilmesine karar verir²⁴.

¹⁴ Güneş Çetin Gerger, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum* (1. baskı Legal Kitapevi 2011) 23.

¹⁵ Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku* (14. baskı Turhan Kitabevi 2006) 72.

¹⁶ Mustafa Akkaya, 'Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu' (1997) 46 (1-4) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 185, 200.

¹⁷ VUK 122. maddesi.

¹⁸ Danıştay 2 D, E 2012/2203, K 2014/1063, T 12.03.2014. (UYAP Bilişim Sistemi).

¹⁹ Akkaya (n 16) 201.

²⁰ Şenay Oto, 'Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi' (1996) 97 Vergi Sorunları Dergisi 59, 68.

²¹ Oto (n 20) 68.

²² Turgut Candan, *İdari Yargılama Usulü Kanunu* (5. baskı Adalet Yayınevi 2012) 445.

²³ Ayrıntılı bilgi için bkz. VUK'un 122. maddesi.

²⁴ VUK 123. maddesi.

İlgililer düzeltme talebini VUK'un 125. maddesinde yer alan "*Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebilir*" hükmü gereğince dava açtıktan sonra da isteyebilir²⁵. Yani hakkında istinaf ve temyiz incelemesinden geçip kesinleşmiş bir yargı kararı bulunan vergi hakkında da vergi dairesince re'sen veya talep üzerine düzeltme yapılabilir.

Vergi idaresinin vergi kanunlarına uygun olarak vergiyi tahsil etmesinin anayasal zorunluluk olduğu gözetilerek hatayı fark etmesi gerektiği ileri sürülebilir. Ancak günümüzde beyannamelerin sayısının artması nedeniyle vergi dairesine böyle bir yükümlülük yüklemek oldukça güçtür²⁶. Beyana dayalı vergilerde verginin tahakkuku, tahakkuk fişinin mükellefe verilmesiyle gerçekleşmekte ve kesinleşmektedir²⁷. VUK'un 378. maddesinde, "*Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar*" hükmü yer almaktadır. Beyana dayalı vergilerde dava açılmak isteniyorsa beyanname-nin ihtirazi kayıtla verilmesi gerekmektedir²⁸. Mükellef tarafından beyan edilen vergide hata hallerinin varlığı konusunda tereddüt edilen hususlar bulunuyorsa beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesinde fayda olduğunu düşünmekteyiz.

Mükellef ihtirazi kayıtla beyanname vermese de beyan ettiği vergiyle ilgili hata hallerinin ortaya çıkması halinde dava açabileceği VUK'da kabul edilmiştir. VUK'un 378. maddesinde yer alan, "*Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur*" hükmüne göre vergi hatasının bulunması halinde, beyana dayalı vergiye karşı dava açılabilir. Bu nedenle, mükellefçe sonradan vergiye ilişkin bir konuda açık bir vergi hatası bulunduğu konusunda tespit yapılmışsa düzeltme beyannamesi verilebilmektedir²⁹. Beyana dayalı vergilerde, düzeltme beyannamesiyle düzeltme yoluna başvurulabilmektedir³⁰. Düzeltme beyannamesi dava açma süresi içinde verilebileceği gibi süre geçtikten sonra da verilebilir.

Düzeltilme başvurusu vergi dairesince yerinde görülmezse bir üst mercii olan Gelir İdaresi Başkanlığı'ndan şikâyet yolu ile hatanın düzeltilmesi istenebilmektedir. İl özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına müracaat edilmektedir³¹.

²⁵ Mahmut Sekdur, 'Düzeltilmenin Şümulü (Kapsamı)' (2010) 215 Yaklaşım Dergisi 242, 246.

²⁶ Üstün (n 4) 214.

²⁷ Bilici (n 13) 91.

²⁸ Sevil Şin, 'Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü' (2019) 2 İzmir YMMO Dergisi 68, 77.

²⁹ Şin (n 28) 72.

³⁰ Danıştay 3 D, E 2016/7721, K 2020/583, T 10.02.2020. (UYAP Bilişim Sistemi).

³¹ VUK 124. maddesi. Belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına şikâyet yoluna başvuru yapılması gerektiği belirtilmiştir. Bu konuda Danıştay bir kararında, "*2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. ve 15. maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesi uyarınca, dava*



Düzeltme yoluna kaç gün içinde başvurulabileceği VUK'da düzenlenmemiştir. Ancak VUK'un 124. maddesinde şikâyet yoluna dava açma süresi geçtikten sonra başvurulabileceği belirtilmiştir. Kanunun lafzından hareketle mükelleflerin düzeltme başvurusunun reddi üzerine, şikâyet yoluna ihtiyari olarak başvurma hakları olduğu kabul edilmelidir³². Düzeltme başvurusu reddedilen mükellefin şikâyet yoluna başvuru yapmadan doğrudan dava açması Danıştay tarafından kabul edilmemiş ve bu şekilde dava açılması halinde merciiine tevdi kararı verilmesi gerektiği belirtilmiştir³³. Bunun yanında Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun (VDDK) yerel mahkemenin ısrar kararını incelediği bir kararında; *“dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesine yaptıkları düzeltme başvurusu reddolunanların doğrudan dava açmalarının mümkün olmadığı ve öncelikle Maliye Bakanlığına şikâyet yolu ile başvurulması gerektiği halde düzeltme talebinin reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davada idari merci tecavüzü bulunduğu gerekçesiyle dava dilekçesi ve eklerinin Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına tevdiine karar vermiştir”* gerekçesiyle ısrar kararı veren yerel mahkeme kararını onamıştır³⁴.

VUK'a göre öncelikli olarak düzeltme yoluna ardından şikâyet yoluna gidilebilmektedir. Uygulamada mükelleflerin ya da vergi sorumlularının, düzeltme yoluna başvurmadan doğrudan şikâyet yoluna başvuru yapabildikleri görülmektedir. Danıştay, düzeltme ve şikâyet başvurularını inceleyen vergi dairesi ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın aynı hiyerarşi içinde yer alan idari makamlar olduğunu belirterek düzeltme yoluna gitmeden doğrudan şikâyet yoluna gidilmesinin idari merci tecavüzü olarak görülemeyeceğini söylemiştir³⁵. Yüksek Mahkeme kararı

konusu idari işleme karşı öncelikle davalı belediye nezdinde şikâyet yoluyla müracaatta bulunulması ve sonucuna göre hareket edilmesi gerekirken, anılan belediyenin Mali Hizmetler Müdürlüğü'nün işleminin doğrudan dava konusu edilmesi idari merci tecavüzü sonucunu doğurduğundan, dava dilekçesi ve eklerinin Sultangazi Belediye Başkanlığı'na tevdiine karar verilmiştir” gerekçesiyle merciiine tevdi kararı veren yerel mahkeme kararını onamıştır. Dava açma süresi geçtikten sonra şikâyet yoluyla belediye başkanlığına müracaat edilmesinin zorunlu olduğuna karar verilmiştir. Aksi takdirde idari merci tecavüzü gerçekleşmektedir, Danıştay 9 D, E 2016/17224, K 2019/1243, T 28.03.2019. (UYAP Bilişim Sistemi).

³² Şikâyet yoluna başvuruyu düzenleyen VUK'un 124. maddesinde “müracaat edebilirler” ifadesi yer almaktadır.

³³ Danıştay 4 D, E 2017/2599, K 2018/4739, T 17.05.2018 (UYAP Bilişim Sistemi). Bu kararın muhalefet şerhinde haklı olarak *“davacının düzeltme talebinin reddine dair işleme karşı, doğrudan dava açılması mümkün bulunduğu ve Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla müracaat etmesine gerek olmadığından temyizce konu vergi mahkemesinin merciiine tevdi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır”* gerekçesiyle şikâyet yolunun zorunlu bir başvuru yolu olmadığı, ihtiyari bir yol olduğu belirtilmiştir.

³⁴ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E 2012/403, K 2013/330, T 23.10.2013 (UYAP Bilişim Sistemi).

³⁵ Danıştay *“düzeltme yoluna başvurulmadan doğrudan Maliye Bakanlığına başvurulmasında ve Maliye Bakanlığınca tesis edilen işleme karşı dava açılmasında hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddine karar verilmiştir”* gerekçesiyle davayı usulden

idarenin bütünlüğü ilkesine göre yerindedir. Anayasa'nın 123. maddesinde idarenin bir bütün olduğu düzenlenmiştir. Devlet tüzel kişiliği içinde çok sayıda idari birim yer almaktadır. Devlet tüzel kişiliğinden ayrı olarak kamu tüzel kişilikleri bulunmaktadır. Bunlar birbirinden ayrı teşkilatlar gibi görünse de aralarında bütünlük olduğu kabul edilmelidir³⁶. Buna idarenin bütünlüğü ilkesi adı verilmektedir. İdarenin bütünlüğü ilkesi gereğince, Gelir İdaresi Başkanlığı da merkez ve taşra teşkilatıyla birlikte bir bütündür. İdarenin karmaşık yapısında başvuru yapılacak idari makamda hata yapılması durumunda, ilgilinin idareye başvuru şartını yerine getirdiğinin kabulü gerekmektedir³⁷. Bir kurumun taşra teşkilatı onun merkez teşkilatına bağlı, denetim ve gözetimi altındadır. Bu kapsamda düzeltme başvurusunu vergi dairesine yapmayı ihmal eden mükellefin başvurusunun, idarenin bütünlüğü ilkesi ile Anayasa'nın 74. maddesinde sayılan çeşitli yollarla idareye başvurma imkanının verilmiş olması nedeniyle incelenmesi gerekmektedir.

Düzeltilme ve şikâyet başvurusunun usulüne uygun şekilde yapıldığının kabul edilebilmesi için kural olarak zamanaşımı süresi içinde başvurulması gerekmektedir. VUK'un 126. maddesinde, kanun koyucu tarafından zamanaşımı süresi dolduktan sonra ortaya çıkan hataların düzeltilemeyeceği belirtilmiş olmakla birlikte mükelleflerin lehine olacak şekilde farklı zamanaşımı süreleri belirlenmiştir³⁸. Mükellefin korunması kadar vergi idaresinin işlemlerinde istikrarın sağlanması

reddeden yerel mahkeme kararını bozmuş ve uyuşmazlığın esasının incelenmesine karar vermiştir, "Kanunda düzeltme talebinin reddi halinde şikâyet yolu öngörülmüş olduğundan, bu yetkinin nihai ve mutlak bir yetki olduğundan söz edilmesine olanak yoktur. Zira, üst makam olan Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, şikâyet başvurusunu haklı görmesi halinde, hiyerarşik yapı içerisinde bu hatanın düzeltilmesi için talimat verebileceği ve bu talimat üzerine düzeltme işleminin mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince yerine getirileceği tabiidir. Dolayısıyla, düzeltme yolu kullanılmayıp doğrudan şikâyet yoluna başvurulması halinde, üst makamca tesis edilen ve idari davaya konu olabilecek şikâyet işleminin dava konusu edilmesine ve bu davanın esasının incelenmesine hukuki bir engel bulunmamaktadır. Esasen davacının Maliye Bakanlığına yaptığı başvuru üzerine, Bakanlığın davacının mükellefi bulunduğu vergi dairesi ile yazışma yapılarak cevaben alınan 23.7.2007 tarih ve 74486 sayılı yazısı ile gönderilen belgelerin ve açıklamaların değerlendirildiği ve bu değerlendirme sonucu vergi dairesi tarafından yapılan işlemlerin uygun bulunduğu açıklamasına yer verildiği, sonuç olarak vergi dairesinin de görüşünün alındığı ve vergi dairesinin mükellef hakkında yaptığı işlemin onaylandığı anlaşılmaktadır" gerekçesiyle bozma kararı verilmiştir, Danıştay 4 D, E 2008/3647, K 2010/1550, T 25.03.2010 (UYAP Bilişim Sistemi).

³⁶ Kemal Gözler, *İdare Hukuku 1* (3. baskı Ekin Kitabevi 2019) 246.

³⁷ Murat Sezginer, 'İdari Makamların Sükutu Üzerine Açılan Davalarda Süre' (1996) 5 (1-2) Selçuk Üniversitesi Dergisi 417, 423.

³⁸ VUK'un 126. maddesinde; "114 üncü maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamanaşımı süresi: a) Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz" hükmü yer almaktadır, Rifat Engin, 'Vergi Hatalarında Düzeltme' (2005) 155 Yaklaşım Dergisi 122, 126.



amacıyla zamanaşımı süresinde düzeltilmeyen sakat işlemler, geçerli idari işlem olarak kabul edilmektedir³⁹.

Yerel mahkeme, beş yıllık zamanaşımı süresinde tarh ve taraflara tebliğ edilmeyen verginin sonradan tarh ve tebliği üzerine, mükellefçe başvuru düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddedilmesine ilişkin işlemi incelemiş ve zamanaşımı süresi dolduğu gerekçesiyle ret kararı vermiştir⁴⁰. Danıştay ise zamanaşımı süresi içinde düzeltme ve şikâyet başvurusu yapılmasına engel fiili ve hukuki engeller bulunması halinde zamanaşımı süresinden sonra yapılan başvuruların kabul edilebileceğini belirterek bozma kararı vermiştir⁴¹. VUK'un 126. maddesinde düzeltme ve şikâyet yoluna zamanaşımı süresinde başvurulabileceği belirtilmesine karşın, Yüksek Mahkeme kararına konu uyuşmazlıktaki gibi hakkaniyete aykırı sonuçlar ortaya çıkabilmektedir. Danıştay söz konusu kararında, kişilerin hakkını ön planda tutarak hak arama özgürlüğünü gözetmiştir. Böylece, kişilerin hak kaybının engellenmesi sağlanmıştır.

Düzeltilme ve şikâyet başvurusunun zamanaşımı süresinde yapılması gerek-mekle birlikte, zamanaşımı süresinde yapılan başvuruya idarece zamanaşımı süresi geçtikten sonra cevap verilebilir. Ya da düzeltme başvurusu zamanaşımı süresinde olmasına karşın, şikâyet başvurusu zamanaşımı süresi geçtikten sonra yapılmış olabilir. Bu tür durumlarda zamanaşımı süresi dolduğu için başvurunun incelenemeyeceği söylenebilir. Ancak, VUK' da hata düzeltme sürecinin mutlaka zamanaşımı süresinde tamamlanacağı ile ilgili bir hükme yer verilmemiştir⁴².

³⁹ Tahir Erdem, *Vergisel Kabahatler* (1. baskı Beta Basım Yayın 2010) 371; Danıştay bir kararında, “1993 ilâ 1999 yıllarına ilişkin olarak salınan kurumlar vergisi, katma değer vergisi, fon payı, ekonomik denge vergisi, net aktif vergisi, kesilen ağır kusur, kaçakçılık, vergi ziyai cezaları ile hesaplanan gecikme faizine karşı, 213 sayılı Kanunun 126'ncı maddesinde düzeltme başvurusu için öngörülen süre geçtikten sonra 17.10.2007 tarihinde düzeltme ve bu talebin reddi sonrası 31.3.2008 tarihinde şikâyet başvurusunda bulunulduğu anlaşıldığından, davanın reddi yolunda verilen vergi mahkemesi ısrar kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir” gerekçesiyle zamanaşımı süresinin dolmasından sonra yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusunun incelenemeyeceğini belirtmiştir, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E 2015/695, K 2015/948, T 25.11.2015 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁴⁰ İstanbul 1 Vergi Mahkemesi, E 2011/1420, K 2012/85, T 26.01.2012 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁴¹ “2004 yılına ait vergi ve cezalar beş yıl içinde, yani en son 31.12.2009 tarihine kadar tarh ve tebliğ edilmesi gerekirken bu tarihten sonra 2010 yılında tarh ve tebliğ edildiğinden, davacının anılan tarihten önce düzeltme yoluna başvurmaya fiilen ve hukuken imkan bulunmaması karşısında; davalı idareden kaynaklanan sebeplerle zamanaşımına uğrayan vergi ve cezalardan dolayı davacının bilgisi dışında aleyhine ortaya çıkan durum nedeniyle zamanaşımı gerekçe gösterilmek suretiyle mahkemece verilen ret kararında yasal isabet bulunmamaktadır” gerekçesine yer vermiştir, Danıştay 9 D, E 2012/3761, K 2015/2921, T 20.04.2015 (UYAP Bilişim Sistemi). Aksi yönde kararları da bulunmaktadır. Bir kararında; “zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesi hükmü uyarınca düzeltilmesi mümkün olmadığından dava konusu işlemlerde hukuka aykırılık bulunmadığı gerekçesiyle dava reddedilmiştir” gerekçesiyle davanın reddine karar veren yerel mahkeme kararını onamıştır, Danıştay 3 D, E 2015/10507, K 2019/1932, T 25.03.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁴² Karakoç (n 6) 113.

Buna paralel olarak, Danıştay'ın bu konuda verdiği bir kararda, 5 yıllık zamanaşımı süresinin son gününün cumartesi gününe denk gelmesi nedeniyle ilgilinin sonraki ilk iş günü olan 2.1.2012 tarihinde pazartesi günü düzeltme başvurusunda bulunmasıyla ilgili, posta alındı belgesinin dosyaya ibrazının sağlanması ve konunun açıklığa kavuşturulması gerektiği belirtilerek bozma kararı verilmiştir⁴³. Bizce de karar isabetlidir. İlgili zamanaşımı süresi içinde hatanın farkına varmıştır. Hatanın düzeltilmesi hem mükellef hem de vergi dairesi için verginin doğru olarak tahsil edilmesi ve kişilerin mülkiyet hakkının güvence altına alınması bakımından yerindedir.

Mükellefler kendi aleyhine olan vergi hatalarının düzeltilmesi için karmaşık bir başvuru usulü olan düzeltme ve şikâyet prosedürünü kullanmaktadır. Ancak mükellef aleyhine ortaya çıkan hataların düzeltilmesinde vergi dairesince zamanaşımı süresinde re'sen düzeltme yapılabilir. Vergi dairesi için de zamanaşımı süresi geçerlidir. Ancak mükellefler için getirilmiş düzeltme ve şikâyet prosedürünü vergi dairesi kendisi için uygulamamaktadır. Vergi dairesi tek yanlı icrai işlemler yapabilen bir idari makam olması nedeniyle mükellef aleyhine doğrudan düzeltme işlemi yapabilmektedir. Bu durum mükellefler bakımından eşitsizlik oluşturmaktadır.

B. Başvurunun İncelenmesi

Düzeltilme ve şikâyet başvurusunun vergi dairesince incelenmesi sonucunda, vergi dairesi müdürü VUK'da düzenlenen hata hallerinin var olduğunu tespit ederse hatanın düzeltilmesine karar verebilir⁴⁴. Danıştay, VUK'un 117 ve 118. maddelerde sayılan hata çeşitlerini *numerus clauses* ilkesine tabi olarak görmektedir⁴⁵. Buna bağlı olarak vergi dairesi müdürü VUK'da sayılan hata halleri dışında düzeltme yapamamaktadır.

Kural olarak verginin aslında düzeltme yapılabilir. Ayrıca vergi cezalarında yapılan hatalarda da vergi dairesince re'sen ya da başvuru üzerine kısmen veya tamamen düzeltme yapılabilir⁴⁶. Ancak gecikme faizi, ceza niteliğinde

⁴³ Danıştay 7 D, E 2016/11252, K 2017/1963, T 14.03.2017 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁴⁴ VUK 120. maddesi. Danıştay bir kararında; “davacı tarafından, konut yapı kooperatiflerine yapılan inşaat taahhüt işlerinde uygulanacak oranın % 1 olması gerekirken sehven % 18 olarak uygulandığı ileri sürülerek yalnızca tarhiyata karşı süresinde açılacak davada incelenme olanağı bulunan iddialarla yapılan başvurunun, Vergi Usul Kanunu'nun 117 ve 118. maddelerinde tanımlanan hesap ve vergilendirme hatalarından hiçbirinin konusuna girmedigi sonucuna varılmıştır” gerekçesiyle davanın reddine karar veren yerel mahkeme kararını onamıştır, Danıştay 4 D, E 2018/9351, K 2020/82, T 14.01.2020 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁴⁵ Karakoç (n 6) 85; Osman Sarıaslan, ‘Düzeltilme (ve Şikâyet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar’ (2012) 371 Vergi Dünyası Dergisi 118, 119.

⁴⁶ Karakoç (n 6) 107.

olmadığından ve kamu alacağından mahrum kalınan dönemin telafisi için hesaplandığından düzeltme kapsamında değerlendirilmemektedir⁴⁷.

Vergi hataları kolay tespit edilebilen, üzerinde tartışılması gerekmeyen, gayet basit yanlışlıklardır⁴⁸. Tartışmaya açık hukuki uyuşmazlıklar hakkında düzeltme ve şikâyet başvurusu yapılmadan doğrudan dava açılması gerekmektedir. Zira, hata halleri ile inhisar edilmiş olan düzeltme ve şikâyet başvurusu istisnai bir başvuru yoludur⁴⁹.

Özetle, vergi hatasının VUK'un 117 ve 118. maddelerinde sayılan hata halleri kapsamında olması yanında, hatanın hukuki uyuşmazlık niteliğinde olmaması gerekmektedir⁵⁰. Yani ortaya çıkan hata durumu, yorumu gerektirmeyen berraklıkta olmalıdır. Vergi hatası dışında kalan tartışma nedeni olabilecek konulara ait hukuki uyuşmazlıklar, vergi hatasından farklı olarak vergilendirme sürecinin özüne ve maddi vakıalara ilişkin açık olmayan konularda ortaya çıkmaktadır⁵¹.

Hukuki uyuşmazlıklarla birlikte tahsil aşmasında düzenlenen ödeme emri hakkındaki uyuşmazlıklarda da hata hükümleri uygulanmamaktadır⁵². Bunun sebebi düzeltme yolunun VUK' da, tahsil sürecinin ise 6183 sayılı Kanunda düzenlenmiş olmasıdır⁵³. Ancak Danıştay bazı kararlarında tahsil aşamasında hata hükümlerinin uygulanabileceğini kabul etmiştir⁵⁴. Danıştayın ödeme emrine karşı düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulamayacağına dair kararları da bulunmaktadır⁵⁵. Yüksek

⁴⁷ Erdem (n 8) 138.

⁴⁸ Öncel, Kumrulu ve Çağan (n 15) 176.

⁴⁹ Danıştay bir kararında yer alan, “Kanunda sayılan hata türlerinden birinin bulunması, ayrıca bu hataların, Kanun maddelerinin hukuki yorumu gerektirmeyecek şekilde açık olarak belirlenebilmesi gerekmektedir. Mükellefiyette hata yapıldığından söz edilebilmek için hatanın, açık olarak vergiye tabii olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasının hukuki yorum gerektirmeksizin açıkça anlaşılması gerekmektedir” şeklindeki açıklamasıyla hukuki hatanın ne olduğunu ortaya koymuştur, Danıştay 4 D, E 2016/5204, K 2019/2623, T 04.04.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁵⁰ Sarıaslan (n 45) 123.

⁵¹ Öncel, Kumrulu ve Çağan (n 15) 176.

⁵² Öncel, Kumrulu ve Çağan (n 15) 181.

⁵³ Karakoç (n 6) 95.

⁵⁴ Danıştay kararında; “olayda davacının hukuki menfaatini etkileyen idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem bulunduğundan Vergi Mahkemesince işin esasının incelenerek vergi hatası kapsamında haksız yere vergi istenmesi hususunun değerlendirilerek bir karar verilmesi gerekirken, ödeme emirlerine karşı vergi dairesi müdürlüğüne başvurulmasına olanak bulunmadığı ve ortada idari davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem bulunmadığı gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddine karar verilmesinde hukuka uygunluk bulunmamıştır” gerekçesine yer vermiştir, Danıştay 9 D, E 2016/1331, K 2017/1331, T 31.05.2017 (UYAP Bilişim Sistemi). Aynı yönde karar için bkz. Danıştay 9 D, E 2016/22091, K 2018/6897, T 12.11.2018 (UYAP Bilişim Sistemi). Danıştay 9 D, E 2016/19887, K 2017/4081, T 13.04.2017 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁵⁵ “Ödeme emrine karşı düzeltme ve şikâyet yolunun kullanılmasına hukuki imkân bulunmadığı dikkate alındığında, davacının vergi borçlarının terkin talebiyle yaptığı başvurusu, “idari davaya konu

Mahkemenin ödeme emrine karşı düzeltme ve şikâyet yoluna gidilip gidilemeyeceği konusunda çelişkili ve farklı kararlarının bulunduğu gözlemlenmektedir.

6183 sayılı Kanunun 58. maddesinde ödeme emrine karşı ancak belirli koşullarda itiraz edilebileceği öngörülmüştür⁵⁶. Ödeme emrine karşı itiraz edilebilecek durumlar arasında, hata hallerine yer verilmediğinden söz konusu başvuru yolunun kapalı olduğu izlenimi oluşmaktadır. Ancak, vergi hatasının tanımının yer aldığı VUK'un 116. maddesinde eksik veya fazla alınan yani ödenen vergiden söz edilmektedir. O halde, kanaatimizce her iki hüküm arasında çelişki bulunmaktadır. Ödeme emri aşamasında da hata hallerinin ortaya çıkabileceği gözetildiğinde, 6183 sayılı Kanun ile VUK arasındaki çelişkinin giderilmesi, ödeme emrine karşı düzeltme ve şikâyet yoluna gidilmesinin önünün açılması isabetli olacaktır.

Vergi hatasının yargı kararıyla çözümlenmesi durumunda, düzeltme ve şikâyet prosedürünün uygulanması mümkün değildir⁵⁷. Danıştay, vergi hatasının düzeltilmesi amacıyla açılan dava sonucunda verilen usule ilişkin yargı kararını hata hakkında verilmiş karar olarak görülemeyeceğini söylemiştir⁵⁸. Yüksek Mahkeme kararının yerinde olduğunu düşünüyoruz. Usule ilişkin yargı kararı vergi hatasının incelenmesi suretiyle davanın sonuçlandırılmasına yönelik bir karar değildir. Verginin özüne ilişkin esasa dair kararların bu kapsamda değerlendirilmesi gerekmektedir.

C. Yargı Yolu

Düzeltilme ve şikâyet başvurusunun reddine ilişkin işlemin tebliğ tarihini izleyen günden itibaren otuz günlük genel dava açma süresinde dava açılabilir. Vergi mahkemesi kararından sonra ilgililer duruma göre istinaf ve temyiz kanun yoluna başvuru yapabilmektedir⁵⁹.

olabilecek idari işlem tesis ettirmek amaçlı" bir başvuru şeklinde değil de, 213 sayılı Kanun'da belirtilen düzeltme hükümleri çerçevesinde değerlendirerek karara bağlayan temyize konu Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır", Danıştay 4 D, E 2016/6821, K 2018/9235, T 22.10.2018 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁵⁶ 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinde, "*Kendisine ödeme emri tebliğ olunan şahıs, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı hakkında tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde itirazda bulunabilir*" hükmü yer almaktadır.

⁵⁷ Karakoç (n 6) 95.

⁵⁸ Danıştay 9 D, E 2005/4443, K 2007/2422, T 22.06.2007 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁵⁹ Ancak, İYUK'un 45. maddesinde yer alan "*konusu otuz bir bin Türk lirasını geçmeyen; vergi davaları, tam yargı davaları ve idari işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup, bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz*" hükmü gereğince otuz bir bin TL'yi geçmeyen davalarda istinaf ve temyiz kanun yoluna başvurulamamaktadır. Bu davalar vergi mahkemesinin kararı ile birlikte kesinleşmektedir. Ayrıca, İYUK'un 46. maddesindeki konusu dokuz yüz yirmi bin TL'yi aşan vergi davaları hakkında temyiz yoluna gidilebileceği öngörülmüştür. Bu nedenle, söz konusu miktarın altındaki uyumsuzluklar istinaf aşamasında kesinleşmektedir.



Davanın kime karşı açılacağıyla ilgili bir düzenlemeye VUK’ da veya İYUK’ da yer verilmemiştir. Hazine ve Maliye Bakanlığının bağlı kuruluşu olan Gelir İdaresi Başkanlığı’ nın görevleri arasında şikâyet başvurularını karara bağlamak yer almaktadır⁶⁰. Ayrıca, VUK’ un 120. maddesinde, vergi hatalarının düzeltilmesi-ne vergi dairesi müdürü tarafından karar verileceği belirtilmiştir. Ancak düzeltme işlemi, vergi dairesince yapılırsa da şikâyet yoluna Gelir İdaresi Başkanlığına başvurulabildiğinden ve bu merciin talebi reddetmesi üzerine dava açılabilirdiğinden davanın uygulamada Gelir İdaresi Başkanlığı husumetiyle açıldığı görülmektedir. Nitekim Danıştayın yaklaşımı da bu yöndedir⁶¹.

Düzeltilme işlemini yapan merci vergi dairesi olsa da şikâyet başvurusunu reddeden son merci Gelir İdaresi Başkanlığıdır. Vergi mahkemesince hukuka uygunluğu incelenen son işlemin yani şikâyet başvurusunun reddine dair işlemin Gelir İdaresi Başkanlığı işlemi olduğu düşünüldüğünde Danıştayın yaklaşımının yerinde olduğu söylenebilir. Gelir İdaresi Başkanlığı şikâyet talebini yerinde görmesi halinde vergi dairesinin düzeltme talebiyle ilgili karar verme konusunda takdir hakkı bulunmamaktadır. Vergi dairesi Gelir İdaresi Başkanlığının işlemi doğrultusunda hatayı düzeltmesi gerekir. Çünkü vergi dairesi Gelir İdaresi Başkanlığının hiyerarşik olarak altında bulunan taşra teşkilatının bir birimidir.

Diğer taraftan, vergi hatalarının düzeltilmesi talebinin reddine ilişkin işlemlere karşı yetkili mahkemenin neresi olduğu konusunda İYUK’ un 37. maddesinde bir düzenlemeye yer verilmiştir. “...*Vergi Usul Kanunu gereğince şikâyet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren ... Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir*” hükmü bulunmaktadır. Bir önceki paragrafta düzeltme ve şikâyet başvurusu sonucunda son işlemin Gelir İdaresi Başkanlığı işlemi olduğunu ve dava açarken hasım mevkiine Gelir İdaresi Başkanlığının alınması gerektiğini söylemiştik. Genel yetki kuralı, dava konusu işlemi yapan merciin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi olması sebebiyle, söz konusu özel yetki kuralı olmasaydı davanın Ankara Vergi Mahkemelerinde açılması gerekirdi. Çünkü şikâyet başvurusunu reddeden işlemi tesis eden Gelir İdaresi Başkanlığı Ankara ilinde bulunmaktadır. Ancak kanundaki özel yetki kuralıyla, tarh ve tahakkuk işlemini yapan vergi dairesi müdürlüğünün bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi yetkili kılınmıştır. Dava konusu yapılan idari işlem niteliğindeki düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddine dair işlem başka bir idare tarafından tesis edilmiş olmasına karşın, dava, vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesinde açılmaktadır⁶².

⁶⁰ 4 sayılı CBK’ nin 137. maddesi.

⁶¹ Danıştay 3 D, E 2015/10507, K 2019/1932, T 25.03.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁶² Candan (n 22) 958.

III. İYUK’UN 11. MADDESİNDE DÜZENLENEN İHTİYARI BAŞVURU YOLU

İYUK’un 11. maddesinin birinci fıkrasında; “İlgililer tarafından idari dava açılmadan önce, idari işlemin kaldırılması, geri alınması değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan, idari dava açma süresi içinde istenebilir. Bu başvurma, işlemeye başlamış olan idari dava açma süresini durdurur” hükmüne yer verilmiştir. Düzenlemede “istenebilir” ifadesine yer verildiğinden ilgililerin bu madde kapsamında idari başvuru yapma veya dava açma konusunda seçimlik bir hakka sahip olduğu anlaşılmaktadır. Bu tür başvurularda ihtiyari başvuru denilmektedir⁶³. Hakkında icrai özelliği haiz idari işlem tesis edilen ilgili, bu işleme karşı dava açmadan önce idari dava açma süresi içinde 11. madde kapsamında başvuru yapabilir⁶⁴. Dava açma süresi geçtikten sonra, 11. madde kapsamında yapılan başvuru dava açma süresini durdurmamaktadır⁶⁵.

Kamu gücü kullanarak etkili işlemler tesis eden idare, tesis ettiği işlemi sonrakı değerlendirmelerine göre kaldırabilir, geri alabilir, değiştirebilir veya onun yerine geçecek yeni bir işlem tesis edebilir. 11. madde idarenin bu yetkilerini gözeterek düzenlenmiştir⁶⁶. İlgililer de haklarında tesis edilen işlem hakkında 11. maddenin uygulanmasını istiyorsa bu sayılan taleplerle idareye başvuru yapmalıdır. Gerçek anlamda 11. madde kapsamındaki başvurunun, idareden bir talep içeren, uyuşmazlığı çözme amacına dönük olması gerekmektedir⁶⁷. Bunların dışındaki taleplerle yapılan başvurular dava açma süresini durdurmamaktadır⁶⁸.

Başvuru üst makama, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makama yapılmalıdır. Dava açma süresi içinde işlemi tesis eden makama başvuru yapılabilmesi için üst makamın bulunmaması gerekmektedir. Üst makamın bulunması durumunda işlemi tesis eden makama başvuru yapılması halinde dava açma süresi durmaz, işlemeye devam eder⁶⁹.

⁶³ Gürsel Kaplan, *İdari Yargıda Dava Açma Süreleri* (1. baskı Turhan Kitabevi 2007) 228.

⁶⁴ Halil Kalabalık, *İdari Yargılama Usulü Hukuku* (6. baskı Sayram Yayınları 2013) 289.

⁶⁵ “60 günlük dava açma süresi geçtikten sonra dava açma süresini yenilemeyen aynı Kanunun 11.madde hükmü uyarınca yapılan 16.08.2013 tarihli başvurunun reddi yolunda tesis edilen 16.09.2013 tarihli işlemi üzerine 05.11.2013 tarihinde açılan davada süreaşımı bulunmaktadır”, Danıştay 6 D, E 2015/5552, K 2019/9290, T 15.10.2019 (UYAP Bilişim Sistemi). Aynı yöndeki kararlar için bkz. Danıştay 2 D, E 2018/2245, K 2018/6667, T 29.11.2018 (UYAP Bilişim Sistemi); Danıştay 8 D, E 2013/10629, K 2018/7058, T 19.11.2018 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁶⁶ Kazım Yenice, Yüksel Esin, *İdari Yargılama Usulü* (1. baskı Arısan Matbaacılık 1983) 216.

⁶⁷ Kaplan (n 63) 251.

⁶⁸ Yenice ve Esin (n 66) 216.

⁶⁹ A. Şeref Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı* (14. baskı Turhan Kitabevi 2001) 422. Başvuru yapılan idari makamın idari teşkilat içinde hiyerarşi dâhilinde bulunması gerekmektedir, Kaplan (n 63) 233.



İYUK'un 11. maddesinde yer alan gerekli koşulların sağlanmasıyla dava açma süresi durmaktadır. Sürelerin durmasından sonra, durma anına kadar geçen zaman dava açma süresinden düşülür ve arta kalan sürede davanın açılması gerekmektedir⁷⁰. Başvuru yapılması halinde sürenin kesilmesindeki gibi bir durum ortaya çıkmaz. Başvurunun reddinden sonra otuz günlük dava açma süresi varmış gibi hareket edildiğinde mahkemece süre ret kararı verilmektedir⁷¹.

İYUK'un 11. maddesi ilgiliye bir kez başvuru hakkı vermektedir⁷². İkinci kez yapılan başvuru yeniden işlemeye başlayan dava açma süresini durdurmaz⁷³. Başvuru hakkının birden fazla kez kullanılması durumunda dava açma hakkı düşmektedir⁷⁴. İlgililer haklarında yapılan tarhiyata karşı dava açmadan önce 11. madde kapsamında başvuru yaptıktan sonra, idarece ilgilinin başvurusuna cevap verilsin veyahut cevap verilmeden ilgilinin tekrar başvuru yapması durumunda, yeni bir dava açma süresi ortaya çıkmaz. Bu nedenle ikinci defa yapılan başvuru, yeni bir dava açma hakkı vermez.

İlgili hakkında dava açma süresi geçmiş ya da 11. madde kapsamında birden fazla idari başvuru yapılarak dava açma hakkı kaybedilmişse, yeniden dava açma hakkının ortaya çıkması bazı durumlarda mümkün görünmektedir⁷⁵. Dava açma süresi geçtikten sonra yönetimin, yeni bir karar alarak eski kararını değiştirmesi halinde, dava açma süresi kesilir ve süre yeniden işlemeye başlar⁷⁶.

İYUK'un 11. maddesinin ikinci fıkrası, idarenin başvuruya cevap vermeyerek susmasına hukuki sonuç bağlamıştır. Düzenlemede, "*Otuz gün içinde cevap verilmese istek reddedilmiş sayılır*" demektedir. Yönetimin yanıt vermesi için otuz günlük üst sınır konulmuştur⁷⁷. Buna göre ilgili, idari başvurusuna idarenin cevabını maksimum otuz gün beklemeli ve bu tarihten itibaren davasını açma yoluna gitmesi gerekmektedir. Başvurunun zımni reddinden sonra, dava açma süresinin geçmesi halinde, idarenin cevap vermesi dava açma süresini canlandırmamaktadır⁷⁸.

⁷⁰ Yenice ve Esin (n 66) 213.

⁷¹ Danıştay 8 D, E 2013/3702, K 2019/3812, T 29.04.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁷² Kalabalık (n 64) 290.

⁷³ Gözübüyük (n 69) 421; Ramazan Çağlayan, *İdari Yargılama Hukuku* (1. baskı Seçkin Yayıncılık 2011) 205.

⁷⁴ Mehmet Akmansu, 'Danıştay'da İdari Dava Süresinin Durması ve Uygulama Şekli Üzerine Düşünceler' (1978) 2 Ankara Barosu Dergisi 265, 269.

⁷⁵ Kaplan (n 63) 258.

⁷⁶ Gözübüyük (n 69) 422.

⁷⁷ Yıldırım Uler, 'Yönetmelik Yargıda Dava Süresi' (1990) I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi Ankara 228.

⁷⁸ Ahmet Bağrıaçık, 'İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. Maddesine Göre Yapılan Başvuruya Zımni Retten Sonra Gelen Açık Ret Cevabının Dava Açma Süresine Etkisi' (2018) 76 (3) Ankara Barosu Dergisi 81, 96. Aksi yöndeki görüş için bkz. Onur Karahanoğulları, 'Zımni Retten Sonra Gelen Yanıtlarda Dava Açma Süresi (İçtihat Değerlendirilmesi)' <<http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/makaleler.htm>> Erişim Tarihi 22 Ekim 2025.

Sadece bir önceki paragrafta belirttiğimiz üzere eski kararın yerine yeni bir karar alınması durumunda dava açma süresi canlanmaktadır⁷⁹.

Vergi hatalarının düzeltilme talebine ilişkin düzeltme ve şikâyet başvuru usulü ile İYUK'un 11. maddesi arasındaki bağlantının kurulması VUK' da yer alan düzeltme ve şikâyet usulüne ilişkin kanundaki eksikliklerin giderilmesi bakımından faydalı olacaktır. Bu kapsamda, düzeltme ve şikâyet usulü ile 11. maddenin uygulanma biçimi ve bağlantısı üzerinde durulacaktır.

IV. DÜZELTME VE ŞİKÂYET BAŞVURUSUNDA İYUK'UN 11. MADDESİNİN UYGULANMASI

İdari uyuşmazlıkların tümü hakkında aksine kanuna hüküm konulmamışsa İYUK'un 11. maddesi uygulanmaktadır. İYUK'da bir ayırım yapılmadığından vergi uyuşmazlıkları için de 11. madde uygulanmaktadır. 11. maddenin uyuşmazlıklarda uygulanabilmesi için işlemin dayanağı özel kanunda 11. maddenin kanun kapsamındaki uyuşmazlıklar için uygulanacağına dair bir hükme yer vermeye gerek bulunmamaktadır⁸⁰. Ancak 10/6/1994 tarih ve 4001 sayılı Kanunla mülga 11. maddenin dördüncü fıkrasında; *“Bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda uygulanmaz”* hükmü yer almaktaydı. Söz konusu düzenlemenin yürürlükten kaldırılmasıyla 11. maddenin vergi uyuşmazlıkları için uygulanmasının önündeki engel ortadan kalkmıştır⁸¹.

VUK'un 122. maddesinde, düzeltme başvurusunun yapılma zamanına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemesine karşın, şikâyet yolunun düzenlendiği 124. maddede şikâyet başvurusunun dava açma süresi geçtikten sonra yapılacağı belirtilmiştir⁸². Dava açmadan önce hata hallerinden birisinin bulunması halinde, düzeltme yoluna başvuru yapılmasını engelleyen bir düzenleme bulunmamak-

⁷⁹ Danıştay bir kararında; *“davacı tarafından ... Kurulu tarafından alınan ... günlü, ... sayılı kararın geri alınması talebiyle yapılan başvurunun 2577 sayılı Kanunun 11. maddesi kapsamında olduğu, idare tarafından altmış gün içinde cevap verilmeyerek istemin zımnen reddedildiği ve bu işleme karşı dava açıldığı, altmış günlük süre geçtikten sonra idare tarafından verilen ret cevabının ise ilgiliye yeni bir dava açma hakkı vermeyeceği dikkate alındığında, idarenin bu cevabının idari davaya konu edilebilir mahiyette kesin ve yürütülebilir nitelikte bir işlem olmadığı sonucuna ulaşılmıştır”* gerekçesiyle zimni retten sonra verilen yanıtın dava açma süresini canlandırmayacağına karar vermiştir, Danıştay 14 D, E 2015/11145, K 2018/979, T 28.02.2018 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁸⁰ Candan (n 22) 471.

⁸¹ Mehmet Batun, ‘İdare Hukukunda Üst Makamlara Başvurma ve Vergisel Konulara Uygulanabilirliği’ (2009) 339 Vergi Dünyası Dergisi 109, 110.

⁸² Danıştay bir kararında *“Bir vergilendirme hatasına dayalı olarak vergi idaresine yapılacak düzeltme başvurusu üzerine yanıtın vergi mahkemesinde dava açma süresinden sonra verilmesi halinde şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurulması gerekmektedir”* gerekçesine yer verilmiştir, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E 1999/16, K 1999/493, T 26.11.1999 (UYAP Bilişim Sistemi).

tadır⁸³. Başvurunun kaç gün içinde yapılabileceği ve vergi dairesinin düzeltme talebini kaç gün içinde cevaplandıracağına ilişkin bir hükme yer verilmemiştir.

Mükellef, dava açma süresinde düzeltme başvurusunda bulunabileceği gibi bu başvuruyu yapmadan doğrudan dava açabilir. Otuz günlük dava açma süresinde düzeltme başvurusunda bulunulabilir. Bu sürede yapılan başvurunun hangi süre içinde cevaplandırılacağı ile bundan sonra kaç gün içinde dava açılacağına ilişkin bir düzenlemeye VUK’ da yer verilmemiştir. Doktrinde bu başvurunun İYUK’un 11. maddesi kapsamında yapılan bir başvuru olduğu kabul edilmektedir⁸⁴. Danıştayın da dava açma süresinde yapılan başvurunun 11. madde kapsamında yapılan başvuru olduğunu belirten kararları bulunmaktadır⁸⁵.

Düzeltilme talebiyle vergi dairesine dava açma süresi içinde başvuru yapıldıktan sonra 11. maddenin uygulanması neticesinde idarenin üç şekilde davranması olasıdır.

A. Düzeltme Talebi Reddedilebilir

İlgililer dava açma süresinde İYUK’un 11. maddesi kapsamında idareye düzeltme başvurusunda bulunması halinde dava açma süresi durmaktadır. İdarece yapılan başvuru üzerine bir işlem tesis edilip mükellefe tebliğ edilmesi halinde, duran dava açma süresi işlemeye devam eder.

Düzeltilme ve şikâyet başvurusunun idarece açıkça reddedilmesi üzerine mükellefler ya da vergi sorumluları otuz günlük sürede doğrudan dava açmalıdır. Dava açma süresinde düzeltme başvurusunda bulunulması ve süresinde dava açılması halinde vergi mahkemesi önüne gelen davada, hata hükümleri ile birlikte diğer hukuka aykırılıkları da inceleyecektir⁸⁶.

Ancak düzeltme başvurusunun reddi üzerine dava açılmayıp şikâyet yoluna başvuru yapılması durumunda dava açma süresi geçmekte ve sadece VUK’ da yer alan hata hükümlerine göre inceleme yapılmaktadır⁸⁷. VUK’un 124. maddesine göre, şikâyet yoluna dava açma süresi geçtikten sonra başvurulabilmektedir. Danıştay, her ne kadar kanunda şikâyet yoluna dava açma süresinden sonra baş-

⁸³ Mustafa Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikâyet* (3. baskı On İki Levha Yayınları 2026) 244.

⁸⁴ Balcı (n 83) 244; Karakoç (n 6) 110; Öncel, Kumrulu ve Çağan (n 15) 183.

⁸⁵ Danıştay bir kararında; “18.1.2007 tarihinde tebliğ edilen işleme karşı 24.1.2007 tarihinde yapılan itiraz başvurusunun, sözü edilen 11’inci madde kapsamında dava açma süresini durdurduğu, başvurunun reddine ilişkin işlemin 15.2.2007 tarihinde tebliğ edilmesi ile dava açma süresinin yeniden işlemeye başladığı ve kalan dava açma süresi geçirilerek 14.3.2007 tarihinde açılan davanın süresinde olmadığı açıktır” şeklindeki gerekçesiyle 11. maddede yer alan kurallara uyulmaması halinde süre ret kararı verilmesi gerektiğine karar vermiştir, Danıştay 7 D, E 2008/2392, K 2012/1012, T 26.03.2012 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁸⁶ Ahmet Tomul, ‘Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme ve Düzeltme Şikâyet Müessesesinin Kısa Bir Değerlendirilmesi-I’ (2008) 181 *Yaklaşım Dergisi* 258, 259.

⁸⁷ Tomul (n 86) 260.

verulabileceği belirtilse de dava açma süresinde yapılan şikâyet başvurusunun da kabul edilmesi gerektiğini söylemiştir⁸⁸. Kanunun lafzına uygun bir çözüm olmasa da hem Anayasa'nın 36. maddesinde düzenlenen hak arama özgürlüğü hem de kişilerin davasının görülebilmesi ve hak kaybının önlenmesi maksadıyla doğru bir karar olduğunu düşünmekteyiz.

B. Zımnen Reddedilebilir

İdarenin, yapılan başvuruya otuz gün içinde hiç cevap vermemesi yani susması durumunda istek reddedilmiş sayılır. Buna zımni ret denilmektedir⁸⁹. İYUK'un 11. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan “*Otuz gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır*” hükmüyle zımni retin idarenin otuz gün süreyle susması sonucu ortaya çıkacağını öngörmektedir. Dava açma süresinde düzeltme yoluna başvuru yapan mükellefler, cevabın gelmesi için otuz gün beklemelidir. Eğer bu süre içinde vergi dairesince bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılmaktadır⁹⁰. Sonrasında ise başvuru yapılanaya kadar geçirilen süre, otuz günlük dava açma süresinden düşülecek, kalan sürede dava açılacaktır.

İYUK'un 11. maddesine göre zımni ret süresinden sonra dava açma süresi işlemeye devam etmektedir. Danıştay, “İdari Yargılama Usulü Kanununun 7. maddesi uyarınca vergi ihtilaflarında uyulması gereken 30 günlük süre içinde açılması gerekirken davacı tarafından 22.6.2009 tarihinde yapılan düzeltme başvurusunun

⁸⁸ Danıştay bir kararında, “*davacının 16.2.2009 tarihinde öğrendiği ve 26.2.2009 tarihli dilekçe ile vergi dairesinden düzeltilmesini istediği vergilere karşı, bu talebin reddine ilişkin 3.3.2009 tarihli yazının 9.3.2009 tarihinde tebliği üzerine 2577 sayılı Kanunun 11'inci maddesi uyarınca kalan dava açma süresi içinde şikâyet yoluna gitmesi gerekirken, bu sürenin geçmesinden çok sonra 5.8.2009 tarihinde yapılan şikâyet başvurusunun zımnen reddi üzerine açılan davanın esasının incelenmesine olanak bulunmadığı gerekçesiyle süre aşımı yönünden davanın reddine karar verilmişse de, şikâyet yoluyla yapılan başvurunun zımnen reddi yolundaki Maliye Bakanlığı işlemine karşı 2577 sayılı Yasanın 7'nci maddesinde öngörülen süre içinde açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddedilmesi yolundaki vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir*” gerekçesiyle süre ret kararını bozmuştur, Danıştay 3 D, E 2010/1589, K 2012/412, T 26.03.2012 (UYAP Bilişim Sistemi). Yüksek Mahkeme başka bir kararında ise, “*davacı tarafından 23/12/2013 tarihinde vergi dairesi müdürlüğüne yapılan başvurunun zımnen reddedilmesi üzerine 24/03/2014 tarihinde davalı idarenin kayıtlarına giren dilekçeyle şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulduğu, bu başvurunun da 60 gün içinde cevap verilmeyerek zımnen reddedilmesinden sonra 16/06/2014 tarihinde süresi içinde dava açıldığı anlaşılmış olup, her ne kadar, Mahkemece, olayda uygulama imkanı olmayan 2577 sayılı Kanun'un 11. maddesi hükümlerinin yanlış yorumlanması sonucu süre ret kararı verilmiş ise de, süresi içinde açıldığı anlaşılan davanın esasının incelenmesi suretiyle karar vermek üzere temize konu kararın bozulması gerekmektedir*” gerekçesiyle bozma kararı vermiştir. Uyuşmazlıkta davacı düzeltme yoluna başvurup ardından dava açmak yerine, şikâyet yoluna başvurmuş ve dava açmıştır. Yüksek Mahkeme de davacının şikâyet yoluna başvurması nedeniyle artık İYUK 11. maddenin uygulanmayacağını VUK'da yer alan düzeltme ve şikâyet yolunun uygulanacağını belirtmiştir. Böylece davanın süresinde olduğu belirtilerek bozma kararı verilmiştir, Danıştay 7 D, E 2015/1209, K 2019/2126, T 29.03.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁸⁹ Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, *Türk İdari Yargılama Hukuku* (2. baskı Savaş Yayınevi 2019) 303.

⁹⁰ Karakoç (n 6) 110.



zımnen ret süresinin dolduğu tarihten itibaren 30 günlük süre geçirilerek dava-
nın 20.10.2009 tarihinde açıldığı görüldüğünden *temyize konu vergi mahkemesi
kararı sonucu itibariyle yerinde görülmüştür*” gerekçesiyle zımni ret süresinin
dolmasından sonra kalan sürede dava açılmaması nedeniyle davanın süresinde
açılmadığına karar vermiştir⁹¹.

Bunun yanında, düzeltme başvurusuna otuz günlük dava açma süresi geçtikten
sonra idarece zımni retle sonuçlanan konuya ilişkin bir yanıt verilmesi durumun-
da dava açma süresi canlanmamaktadır. Danıştay, “*davacı tarafın davaya konu
ettiği idari işlem, 30 günlük dava açma süresi geçtikten sonra işlemi tesis eden
idari makamın üst makamına 11. madde uyarınca yapılan bir başvuru niteliğinde
olmakla birlikte bu başvuruya verilecek cevap yahut zımni ret yanıtının, yeni bir
dava açma hakkı tanınması mümkün olmadığından, Vergi Mahkemesi kararında
hukuki isabet görülmemiştir*” gerekçesiyle dava açma süresinin geçmesinden
sonra verilen cevabın yeniden dava açma hakkı vermeyeceğine karar vermiştir⁹².

C. Kesin Olmayan Cevap Verebilir

İdarenin dava açma süresi içinde yapılan başvuruya oyalayıcı, İYUK’un 10.
maddesinde yer alan ifadeyle kesin olmayan cevaplar vermesi durumunda, dava
açma süresine etkisinin nasıl olacağı konusunda açık bir düzenleme bulunma-
maktadır⁹³. İYUK’un 11. maddesinin uygulandığı durumlarda, idarenin dava açma
süresindeki düzeltme başvurusuna karşı kesin olmayan cevap vermesi halinde,
mükellefin kalan sürede davasını açması gerekmektedir. Aksi takdirde dava, sü-
resinde açılmadığı gerekçesiyle reddedilebilir. Nitekim Danıştayın kararları da
bu yöndedir⁹⁴.

⁹¹ Danıştay 9 D, E 2010/10186, K 2013/651, T 14.02.2013 (UYAP Bilişim Sistemi). Danıştay başka
bir kararında, zımni ret süresi dolmadan açılan davada, erken açılmış dava olduğu gerekçesiyle
verilen incelenmeksizin ret kararını bozarak “*Anayasa’nın 125’inci maddesinde idarenin her
türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu hükme bağlanarak yargı denetimi
dışında tutulacak işlemler belirtildiğinden, idari işlemlerin yargı denetimini engelleyecek açık
kanun hükmü bulunmadığı ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14’üncü maddesinde
belirtilen davanın incelenmesine engel durumlar olmadığı sürece idari işlemlerin yargı denetimi
dışında tutulmaması gerekmektedir. Dava konusu idari işlemin yargı denetimini ortadan kaldıracak
şekilde davanın salt vaktinden önce açılması nedeniyle incelenmeksizin reddi halinde, merciine
tevdii kararının tebliğ edildiği tarihe göre sürenin geçmesi nedeniyle dava açamayacak ya da açtığı
dava incelenemeyecek olan davacının yargı yoluna başvurma olanağının ortadan kalkacağı ve hak
arama özgürlüğü engelleneceği gibi söz konusu işlemin hukuka uygunluk denetimi de yapılamamış
olacaktır*” gerekçesine yer vermiştir, Danıştay 9 D, E 2013/1084, K 2016/502, T 17.02.2016 (UYAP
Bilişim Sistemi). Aynı yönde karar için bkz. Danıştay 4 D, E 2011/1423, K 2013/950, T 22.02.2013
(UYAP Bilişim Sistemi).

⁹² Danıştay 4 D, E 2015/110, K 2018/9122, T 17.10.2018 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁹³ Kaplan (n 63) 229.

⁹⁴ Danıştay bir kararında; “*davacının idareye başvurusunun 2577 sayılı Yasanın 11. maddesi kapsamında
yapılan bir başvuru olması nedeniyle aynı Yasanın 10. maddesinin uygulanmasına hukuken olanak
bulunmadığından, Daire kararı usul ve hukuka uygun görülmüştür*” gerekçesiyle idarenin kesin

Doktrinde dava açma süresinde yapılan düzeltme başvurusuna karşı kesin olmayan cevap verilmesi halinde, 10. maddenin uygulanması gerektiğini savunan yazarlar da bulunmaktadır⁹⁵. Kanaatimizce, dava açma süresinde 11. madde kapsamında yapılan başvurunun 10. madde ile ilişkilendirilmesi mümkün görünmemektedir. 11. maddede kanun koyucu bilinçli olarak kesin olmayan cevaplardan söz etmemiş olması nedeniyle zımni ret süresi olan altmış gün beklenmeli ve sonrasında süresinde dava açılmalıdır.

İdarenin dava açma süresinde kesin olmayan cevap vermesinden sonra dava açma süresinin geçirilmesi halinde, dava açmak yerine şikâyet yoluna başvuru yapılması daha yerinde olacaktır. Mükellef açık bir hatanın bulunduğunu düşünüyorsa şikâyet yoluna başvurduktan sonra davasını açmalıdır. Ancak, mahkemece vergi hatası ile sınırlı inceleme yapılarak uyuşmazlık çözümlenecektir. Bu durumda, mükellefin taraf olduğu ve dava konusu yaptığı uyuşmazlığın yargısal denetimi yapılmış olacaktır.

V. DÜZELTME VE ŞİKÂYET BAŞVURUSUNDA İYUK’UN 10. MADDESİNİN UYGULANMASI

Düzeltilme ve şikâyet yolunun dava açma süresinden sonra kullanılması halinde, İYUK’un 10. maddesinin kıyasen uygulanacağı kabul edilmesine karşın iki idari başvuru yolunun birbiriyle tam olarak uyuştugu söylenemez. Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun kapsamında yapılan bir başvuru olduğunu ileri süren görüş de bulunmaktadır⁹⁶. Dava açma süresinde yapılan düzeltme başvurusu doktrinde ve yargı kararlarında çoğunlukla 11. madde kapsamında görülürken, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan başvuru 10. madde kapsamında değerlendirilmektedir⁹⁷. Ancak düzeltme ve şikâyet yolu konusunda, İYUK’un 10. maddesinin uygulanacağına dair bir düzenlemeye VUK’ da veya İYUK’ da yer verilmemiştir. Doktrin ve Danıştay kararlarında düzeltme ve şikâyete ilişkin hükümlerde süreyle ilgili konularda boşluk bulunduğundan, boşluğun doldurulması amacıyla İYUK 10 ve 11. maddenin uygulanabileceği kabul edilmektedir.

Düzeltilme ve şikâyet yolunun dava açma süresinden sonra kullanılması nedeniyle, dava açma süresinin yeniden canlanmasını sağlayan özel olarak düzenlen-

olmayan cevabına karşı altmış günlük sürede dava açılması gerekirken açılmamış olması nedeniyle davanın süresinde olmadığına karar vermiştir, Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E 2006/1405, K 2007/1328, T 31.05.2007 (UYAP Bilişim Sistemi).

⁹⁵ Ali Çakmakçı, ‘Vergi Hatalarının İdari ve Yargısal Aşamada Düzeltilme Yollarına İlişkin Usuller’ (2009) 332 Vergi Dünyası Dergisi 119, 124.

⁹⁶ Balcı (n 83) 255.

⁹⁷ Kürşat Yerlikaya, ‘Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-II’ (2004) 138 Yaklaşım Dergisi 165, 169.

miş bir başvuru yolu olduğu söylenebilir⁹⁸. Ancak ne 10. madde ne de 11. maddenin, dava açma süresi geçtikten sonra uygulanabileceği sonucu çıkarılamaz⁹⁹.

A. Başvurunun reddi

Dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddedilmesi üzerine, ret işlemine karşı doğrudan dava açılması mümkün değildir. Çünkü henüz vergi hukuku anlamında ortada idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülebilir bir işlem bulunmamaktadır¹⁰⁰. Danıştay bir kararında, “*vergi mahkemelerinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanların, şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığı’na (Gelir İdaresi Başkanlığı) müracaat etmeleri gerektiğinden, söz konusu idari başvuru yolu tüketilmeksizin, kesin ve yürütülebilir özellikte bulunmayan düzeltme isteminin reddi üzerine dava açılmasına olanak bulunmamaktadır.*

Buna göre, şikâyet yolu ile Gelir İdaresi Başkanlığı’na başvurulması ve yapılan başvurunun ilgili Başkanlıkça reddi üzerine dava açılması gerekirken, Vergi Dairesi Müdürlüğü’ne yapılan başvurunun reddi üzerine açılan davanın incelenmesi mümkün olmadığından, davaya ait dilekçe ve eklerinin şikâyet mercii olan Gelir İdaresi Başkanlığı’na tevdiine karar verilmesi gerekirken, uyuşmazlığın esası incelenerek verilen kararda hukuka uyarlık bulunmamaktadır” gerekçesiyle davanın esasını inceleyen ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur¹⁰¹. Yüksek Mahkeme, dava açma süresi geçtikten sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikâyet yoluna zorunlu olarak başvurulması gerektiğini belirtmiştir.

Düzeltilme yoluna zamanaşımı süresi içinde herhangi bir zamanda başvuru yapılabilir. Düzeltme başvurusunun kaç gün içinde cevaplandırılacağı ve reddi durumunda kaç gün içinde şikâyet yoluna başvuru yapılabileceğine dair düzenlemeye VUK’da yer verilmemiştir¹⁰². Bu durumda, İYUK’un 10. maddesinde yer alan idari başvuru yoluna ilişkin hükümlerin kıyasen uygulanması yoluna gidilmektedir¹⁰³.

İYUK’un 10. maddesinde, “İlgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler” düzenlemesi yer almaktadır. 10. madde kapsamındaki başvuru ilk olarak, idari davaya

⁹⁸ Ersin Nazalı, ‘Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar’ (2007) 313 Vergi Dünyası Dergisi 119, 126.

⁹⁹ Sadece İYUK’un 10. maddesinin ikinci fıkrasının son cümlesinde, davanın süreden reddinden sonra idarenin yeni bir cevap vermesi halinde dava açma süresi geçse de dava açılabilir.

¹⁰⁰ Karakoç (n 6) 113.

¹⁰¹ Danıştay 4 D, E 2016/11623, K 2019/4125, T 28.05.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).

¹⁰² Gülsen Güneş, Zafer Ertunç Şirin, ‘Vergi Ödevlisinin Hakları’ (2005) 197 Vergi Sorunları Dergisi 135, 140.

¹⁰³ Mehmet Tahir Ufuk, ‘Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları’ (2001) 104 Yaklaşım Dergisi 106, 108.

konu olabilecek bir işlemin kurulmasına yönelik bir istem ya da çağrı niteliğinde olması gerekmektedir¹⁰⁴. Aksi halde bu madde kapsamında yapılmış bir başvurudan söz edilemez. Düzeltme ve şikâyet müessesesi, 10. madde kapsamında değerlendirilse de birbirine tam olarak benzemeyen iki kurum bulunmaktadır. 10. maddenin uygulanmasında ilgili hakkında aynı konuda tesis edilen bir işlem veya gerçekleşmiş bir eylem bulunmamaktadır¹⁰⁵. Oysa düzeltme ve şikâyet konu durumlarda, idareden veya mükelleften kaynaklı bir hata bulunmaktadır. Ayrıca hata nedeniyle eksik veya fazla alınan vergi söz konusudur.

Başvuru yaptıktan sonra idarenin kaç gün içinde cevap vereceğine dair bir düzenleme VUK’ da yer almamaktadır. Ancak, idarenin İYUK’un 10. maddesinin kıyasen uygulanmasıyla otuz gün içinde cevap vermesi gerekmektedir¹⁰⁶. Bu sürede tesis edilen düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işleme karşı şikâyet yoluna başvurulması zorunludur¹⁰⁷. Şikâyet yoluna kaç gün içinde başvuru yapılabileceğine dair bir hüküm de bulunmamaktadır. Bu noktada da, düzeltme talebinin reddinden itibaren zamanaşımı süresinde şikâyet yoluna başvuru yapılması gerekmektedir¹⁰⁸.

B. Zımnen Reddedebilir

İYUK’un 10. maddesine göre, ilgililerin başvurusuna idarenin otuz gün içinde cevap vermemesi halinde isteğin reddedilmiş sayılacağı düzenlenmiştir. Bu durumda zımnen rette karşı altmış gün içinde dava açılması gerekmektedir¹⁰⁹. Otuz günlük sürenin cevap vermeden geçirilmiş olması olumsuz bildirim yapıldığı anlamına gelmektedir¹¹⁰. Süre, başvurunun ilgili yönetsel makama iletildiği günü takip eden günden itibaren başlamaktadır¹¹¹. İdarenin yapılan başvurulara herhangi bir cevap vermemesine hukuki sonuçlar bağlandığı görülmektedir.

Zımni ret süresi dolmadan dava açılması durumunda, idari yargı merciinin nasıl hareket edeceği sorunu ortaya çıkmaktadır. Doktrinde bu konu tartışmalıdır. Bir görüşe göre, İYUK’un 10. maddesi kapsamında yapılan bir başvuruya idarenin otuz günlük cevap verme süresi içinde yani zımni ret süresinde ilgilinin idarenin cevabını beklemeden dava açması halinde mahkeme, zamanından önce erken açılan dava bulunduğu gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddine karar

¹⁰⁴ Yahya Kâzım Zabunoğlu, ‘İdari Yargıda Dava Açma Süresi’ I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (1990) I. Kitap 196.

¹⁰⁵ Kaplan (n 63) 191.

¹⁰⁶ Karakoç (n 6) 111.

¹⁰⁷ Balcı (n 83) 263.

¹⁰⁸ Hasan Hacıgöl, Veli Karataş, ‘213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Düzeltme ve Şikâyet Yolu’ (2007) 315 Vergi Dergisi 132, 135.

¹⁰⁹ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya (n 89) 303.

¹¹⁰ Yenice ve Esin (n 66) 206.

¹¹¹ Zabunoğlu (n 104) 198.



vermelidir¹¹². Diğer bir görüşe göre ise, mahkemenin otuz günlük süreyi beklemesi ve idarenin tutumuna göre hareket etmesi gerekmektedir¹¹³. Danıştayın yaklaşımı ilk görüşe yakındır¹¹⁴. Bizce ilk görüşe katılmak pek mümkün görünmemektedir. Çünkü idare, Anayasa'nın 74. maddesinde düzenlenen dilekçe ve bilgi edinme hakkı müesseselerinde öngörüldüğü üzere başvurulara cevap vermekle yükümlüdür. Kanunla idareye başvurulara cevap vermeme yönünde bir hareket imkânı verilmesinin Anayasa'ya aykırı olduğunu düşünmekteyiz¹¹⁵. Anayasa'ya aykırı bir durum olan başvurunun zımnen reddinden sonra, davanın erken açıldığı gerekçe gösterilerek reddedilmesinin hak arama özgürlüğü ve mahkemeye erişim hakkını ihlal edeceğini düşünmekteyiz.

İlgilinin zımni ret süresi dolduktan sonraki otuz günlük dava açma süresinde dava açmaması halinde, sonradan yapılan mükerrer başvuruların dava açma süresini yeniden canlandırıp canlandırmayacağı konusu da doktrinde tartışmalıdır. Bir görüşe göre, zımni ret kararına karşı süresi içinde dava açılmaması halinde, yeniden yapılan başvuruya idarece verilen cevap dava açma süresini canlandırmaz¹¹⁶. Diğer görüşe göre ise, dava açma süresinin canlanması bakımından cevabın idarece kendiliğinden ya da ilgilinin mükerrer başvurusu üzerine verilmiş olması arasında bir fark bulunmamaktadır. Zımni ret süresi dolduktan sonra, idarece kendiliğinden ya da ilgilinin başvurusu üzerine bir cevap verilecek olursa cevabın ilgiliye tebliğinden itibaren yeniden dava açma süresi başlayacaktır¹¹⁷. Danıştay bir kararında, *“bu durumda davalı idare işlemini ilk öğrendiği 24.2.2011 tarihli işleminin tebliği üzerine dava açmayarak düzeltme-şikâyet başvurusunda bulunan davacının, Gelir İdaresi Başkanlığı'na yaptığı başvurunun reddine ilişkin işlemin davacıya duyurulduğu tarihten itibaren yasal süre içinde davayı açma-*

¹¹² Yenice ve Esin (n 66) 206.

¹¹³ Zabunoğlu (n 104) 198; Kaplan (n 63) 209.

¹¹⁴ Danıştay bir kararında, *“başvurunun idarenin kayıtlarına girdiği tarihten itibaren altmış gün içinde hiçbir cevap vermeyerek ve işlem tesis etmeyerek başvuruyu zımnen reddetmiş sayılacağı kanun gereği olmasına karşın davalı idarece herhangi bir işlem tesis edilmeden veya altmış günlük cevap verme süresinin sona ermesi beklenilmeden davanın 11.4.2008 tarihinde açıldığının anlaşıldığı, bu durumda davalı idareye yapılan düzeltme başvurusundan itibaren altmış günlük zımni ret süresinin geçmediği ve idarece tesis edilen herhangi bir işlemin olmaması nedeniyle ortada yürütülmesi gerekli bir işlemin bulunmadığı ve erken açılan davanın reddi”* gerekçesiyle davanın reddine karar veren yerel mahkeme kararını onamıştır, Danıştay 4 D, E 2008/5125, K 2009/2097, T 27.04.2009 (UYAP Bilişim Sistemi). Karşı oy yazısında, *“altmış günlük zımni ret süresi geçmeden istemin reddedildiği kabul edilerek dava açılmış olup idarenin hala olumlu veya olumsuz bir cevap vermediği gibi, Dairemizde temyizen incelenmekte olan çok sayıda dosyada idarenin bu nitelikteki başvuruları reddettiği görülmektedir. Bu nedenle, zımni ret süresinin sona ermesini beklemeden açılan davada işin esasının incelenmesi gerekmektedir”* gerekçesiyle davanın reddine karar verilmeden önce, zımni ret süresinin geçmesi gerektiği savunulmuştur.

¹¹⁵ Karahanoğulları (n 78) 9; Sezginer (n 37) 418.

¹¹⁶ Yenice ve Esin (n 66) 208; Kalabalık (n 64) 282-283; Balcı (n 83) 263. Ancak BALCI bu konuda yeni bir hukuki durum olması halinde yeni bir başvuru yapılabileceğini kabul etmektedir.

¹¹⁷ Zabunoğlu (n 104) 204; Kaplan (n 63) 216.

dığı görülmekte olup, bu süre de geçirildikten sonra Gelir İdaresi Başkanlığı'na ikinci kez yapılan başvurudan sonra verilen cevap üzerine 18.11.2011 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunduğu gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 15 inci maddesinin 1/b bendi hükmü uyarınca davanın süre aşımı yönünden reddine karar verilmiştir” gerekçesiyle ikinci kez şikâyet yolu ile Gelir İdaresi Başkanlığına başvuru yapılmasının dava açma süresini canlandırma-
dığını belirtmiştir¹¹⁸. Bazı koşulların gerçekleşmesi halinde mükellef tarafından ikinci kez başvuru yapılması, yeni bir hukuki durum olarak kabul edilmektedir¹¹⁹.

Kanaatimizce, dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusunun zımnen veya açıkça reddinden sonra dava açılmaması ve sonrasında tekrar idareye başvuru yapılarak idarenin yeni başvuruya göre işlem tesis etmesi halinde, düzeltme ve şikâyet yoluna ilişkin olarak düzenlenen beş yıllık zama-
naşımı süresini geçirmemek kaydıyla davanın süresinde açıldığını kabul etmek gerekmektedir. Çünkü İYUK 10. maddeyi kıyasen uyguladığımızda ilgililer haklarında işlem tesis edilmesi için birden fazla başvuru yapabilmektedir. 10. madde uygulamasında, idarenin işlem tesisi için harekete geçirilmesi söz konu-
sudur. Daha önce tesis edilmiş bir işlem bulunmamaktadır. Bir kez başvuru ya-

¹¹⁸ Danıştay 4 D, E 2012/4977, K 2014/2559, T 15.04.2014 (UYAP Bilişim Sistemi). Danıştayın başka bir kararında düzeltme ve şikâyet başvurusu sonucu açılan davanın süresinde açılmadığı gerekçesiyle reddedilmesinden sonra, yeni bir hukuki durum yokken tekrar aynı taleple açılan dava hakkında, “mükellefin şahsında hata yapıldığından bahisle 04/05/2005 tarihli düzeltme dilekçesiyle başlatıldığı düzeltme şikâyet sürecinde açtığı davanın süre aşımı yönünden reddi yönündeki kararın kesinleştiği de dikkate alındığında, yeni bir hukuki durum söz konusu olmaksızın, aynı mahiyetteki taleple, Gelir İdaresi Başkanlığına 26/02/2013 tarih ve 27029 sayılı dilekçeyle yaptığı başvurusunun dava açma süresini ihya etmesi mümkün olmadığından dolayısıyla, davanın süre aşımı nedeniyle esasının incelenme olanağı bulunmadığından, Vergi Mahkemesinin kararının bozulması gerekmiştir” gerekçesiyle davanın süreden reddine karar verilmesi gerektiğine karar verilmiştir. Aynı kararda gerekçeye ek olarak “vergi dairesince yeni bir işlem tesis edilmesinde, bu işleme karşı süresinde dava açılabileceği tabidir” açıklaması yapılmıştır. Danıştay bu kısa açıklamayla İYUK'un 10. maddesini uyguladığını göstermiştir. Çünkü İYUK'un 10. maddesinin son cümlesinde yer alan “Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, otuz günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler” hükmüne göre, davanın süreden reddedilmesinden sonra idarece bir cevap verilmişse dava açma süresi yeniden canlanmaktadır. Ancak bunun dışında idarece bir işlem tesis edildikten sonra dava açılmaması durumunda tekraren yapılacak başvurular yeni bir dava açma hakkı vermemektedir, Danıştay 3 D, E 2015/4604, K 2019/5158, T 26.09.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).

¹¹⁹ Danıştay bir kararında, “yasa hükmünün iptali yolundaki Anayasa Mahkemesi kararının sonuçlarından yararlanmak amacıyla yapılan başvurunun, 2577 sayılı Yasanın 10'uncu maddesi uyarınca idari davaya konu olabilecek idari işlem yaratmak amacıyla yapıldığı sonucuna varıldığından, vergi mahkemesince, davaya konu işlemin hukuka uygunluğu incelendikten sonra hüküm kurulması gerekirken davacı tarafından yapılan başvurunun vergilendirmeye karşı dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış bir başvuru olduğu nitelmesiyle verilen dava dilekçesi ve eklerinin Maliye Bakanlığına tevdiine ilişkin ısrar kararı hukuka uygun görülmemiştir” gerekçesiyle verilen merciiine tevdi kararını bozmuş, Anayasa Mahkemesi'nin kanun hükmünü iptal eden kararını esas alarak yapılan başvuruyu 10. madde kapsamında yeni bir idari başvuru olarak değerlendirmiştir, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E 2011/215, K 2013/97, T 27.0.2013 (UYAP Bilişim Sistemi).

pilip reddedildikten sonra ikinci kez başvuru yapılmasına İYUK'un 10. maddesi imkân vermektedir.

C. Kesin Olmayan Cevap Verebilir

İYUK 10. madde kapsamında yapılan başvuru sonucunda idarece verilen cevap kesin nitelikte olmayabilir. Hangi cevapların kesin cevap olarak değerlendirileceği ile ilgili genel geçer bir örnek vermek zordur. Somut olayın özelliğine göre değerlendirme yapılması ve ilgililerin dava açma haklarını kullanabilmelerine olanak tanınması gerekmektedir¹²⁰. Kanun maddesinin uygulamasında kesin olmayan cevap, otuz günlük sürede verilmelidir.

İdarenin kesin olmayan cevabına karşı ilgililerin seçimlik hakkı bulunmaktadır. Bu haklardan ilki, otuz günlük cevap verme süresinde idare, kesin olmayan cevap verirse ilgili talebin reddi sayarak dava açma süresinde dava açabilir¹²¹. Bunun yanında ilgililer, kesin cevabı da bekleyebilir. Kesin cevap gelene kadar dava açma süresi işlemeyecektir¹²². İlgilinin bekleme süresi dört ayı geçemez. Burada dört aylık bekleme süresi, idarenin vereceği cevapla değil, ilgilinin idareye başvurduğu tarihte başlayacaktır¹²³. Dört aylık bekleme süresinin aynı maddede düzenlenen zımni ret durumunu da kapsadığı yani zımni redde ilişkin durumlarda da uygulanacağını düşünmek doğru değildir. Düzenleme sadece ilgilinin başvurusuna idarenin kesin olmayan cevaplar vermesi durumunda uygulanabilmektedir¹²⁴.

10. maddenin son cümlesinde yer verilen “*Dava açılmaması veya davanın süreden reddi hallerinde, otuz günlük sürenin bitmesinden sonra yetkili idari makamlarca cevap verilirse, cevabın tebliğinden itibaren altmış gün içinde dava açabilirler*” düzenlemesi dikkat çekmektedir. Cümlede idarenin kesin cevabı üzerine dava açmayan veya dava açmasına karşın davası süreden reddedilen ilgiliye yeni bir dava açma hakkı tanınmaktadır¹²⁵. Zımni ret süresi dolduktan sonra ya da zımni ret süresi geçip ayrıca dava açma süresi de geçince idarece yeni bir işlem tesis edilirse dava açma süresi yeniden başlayacaktır. Kanun maddesinin düzenleniş şekline, dört aylık bekleme süresinden sonraki altmış günlük sürede idari makamlarca işlem tesis edilmesi durumunda, yeni bir dava açma hakkının ortaya çıkacağı anlaşılabılır. Ancak doktrinde düzenlemenin hem dört aylık bekleme süresinden sonraki altmış günlük sürede tesis edilen işlemleri hem de dört aylık bekleme süresinden sonraki dava açma süresinin geçmesinden sonraki dönemde tesis edilen işlemleri kapsadığı kabul edilmektedir¹²⁶.

¹²⁰ Kaplan (n 63) 211.

¹²¹ Çağlayan (n 73) 201.

¹²² Yenice ve Esin (n 66) 206.

¹²³ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya (n 89) 305.

¹²⁴ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya (n 89) 305.

¹²⁵ Candan (n 22) 440.

¹²⁶ Akyılmaz, Sezginer ve Kaya (n 89) 306; Kaplan (n 63) 212-213.

Danıştay dava açma süresinin geçirilmesinin ardından düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulması üzerine Bakanlıkça verilen, ancak, kesin nitelik taşımayan cevabı isteğin reddi sayarak, İYUK'un 10. maddesi hükmü uyarınca, dört aylık sürenin dolmasından çok sonra açılan davada, süreaşımı nedeniyle uyuşmazlığın esasının incelenemeyeceğine karar vermiştir¹²⁷. Olayda mükellef, dava açma süresinden sonra başvuruda bulunmuştur. Yüksek Mahkeme, dava açma süresinden sonra yapılan düzeltme ve şikâyet başvurusuna İYUK'un 10. maddesini uygulamadığı görülmektedir. Şikâyet başvurusunun kesin olmayan nitelikte bir cevapla karşılanmasından sonraki dört aylık bekleme süresi de geçirilmiştir. Dört aylık bekleme süresinden sonraki otuz günlük dava açma süresinde davanın açılması gerekmektedir. Ancak davacının bu sürede dava açmamasından dolayı davasının süreden reddedildiği görülmektedir. Biz de kesin olmayan cevaplara karşı 10. maddenin uygulanması gerektiğini düşünmekteyiz. 10. maddenin düzeltme ve şikâyet yoluna uygulanabileceği kabul edildiğinde, kesin olmayan cevaplara karşı dört aylık bekleme süresinden sonraki otuz günlük sürede dava açılması gerekmektedir.

Mahkeme kararında, dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesi müdürlüğüne yapılan düzeltme başvurusunun reddinden sonra şikâyet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulması üzerine Bakanlıkça verilen, ancak, kesin nitelik taşımayan cevap üzerine vergi dairesi müdürlüğünün ön işlem niteliğindeki, düzeltme başvurusunun reddine ilişkin işlem incelenmiştir. Danıştay, kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşımayan vergi dairesi müdürlüğü işleminin iptali istemiyle açılan davanın esasının incelenerek karara bağlanmasını hukuka aykırı olarak değerlendirmiştir¹²⁸. Yüksek Mahkeme, mükellefin düzeltme başvurusundan sonra şikâyet başvurusuna karşı Gelir İdaresi Başkanlığının kesin olmayan cevap vermesi üzerine, düzeltme başvurusunun reddi işlemine karşı dava açtığını tespit etmiştir. Bu belirlemeden sonra, mükellefin kesin cevabı beklemesi gerektiği söylenmektedir. Danıştayın uyuşmazlıkta 10. maddenin ikinci fıkrasında yer alan kesin olmayan cevaplara ilişkin hükümleri uyguladığı görülmektedir.

Düzeltilme ve şikâyet başvurusuna ilişkin VUK' da yer alan hükümler yetersizdir. Bu nedenle, İYUK 10. maddenin kıyasen dava açma süresinden sonra işletilen düzeltme ve şikâyet prosedürüne uygulanmasında bir sakınca bulunmamaktadır. 10. maddenin düzenlenme nedeni tam olarak düzeltme ve şikâyet usulünün yapısına uygun olmasa da kanundaki boşluğu dolduran ve geçici çözümler ortaya koyan özelliğe sahiptir.

¹²⁷ Danıştay 3 D, E 2010/5298, K 2013/356, T 07.02.2012 (UYAP Bilişim Sistemi).

¹²⁸ Danıştay 7 D, E 2003/123, K 2004/3253, T 07.12.2004 (UYAP Bilişim Sistemi).

DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Düzeltme ve şikâyet müessesesi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin üzerinden çok zaman geçse dahi kullanılabilen önemli bir idari başvuru yoludur. Vergi hatalarına münhasır olarak sadece 117 ve 118. maddelerde sayılan hata hallerinin gerçekleşmesi durumunda kullanılabilen bir usuldür. Düzeltme ve şikâyet prosedürü mükellefler için getirilen bir yol olsa bile sadece mükellef aleyhine olan hatalar düzeltilmemekte bunun yanında, verginin eksik alınması durumunda yani vergi dairesi aleyhine yapılan hatalar da düzeltilmektedir. Her hatanın süresiz şekilde düzeltilmesi gibi bir durum öngörülmemiştir. Zamanaşımı süresi üst sınır olarak hem VUK’ da hem de yargı kararlarında kabul edilmektedir.

Düzeltme ve şikâyet yolu vergi hatalarına hasredilmiştir. VUK’un 122. maddesinde düzeltme talebi, 124. maddesinde şikâyet yolu düzenlenmiştir. Hata durumlarının sık ortaya çıktığı düşünüldüğünde hem mükellef hem de vergi dairesi için prosedürün kurallarının açık bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Ancak düzeltme ve şikâyet süreleriyle ilgili ayrıntılı düzenlemelere VUK’ da yer verilmemiştir. Kanundaki eksiklikler, doktrin ve yargı kararlarıyla doldurulmaya çalışılmaktadır.

Düzeltme ve şikâyet yolu hakkındaki kanuni eksikliklerin doldurulması için İYUK’un 10 ve 11. maddelerinin uygulandığı görülmektedir. VUK’ da düzenlenen düzeltme ve şikâyet başvurusu ile İYUK’daki düzenlemelerin birbiriyle tamamen uyumlu olmadığı düşünülebilir. 10 ve 11. maddenin geçmişte ilk düzenlendiği dönemlere bakıldığında, vergi hatalarıyla ilgili hükümler yer almaktaydı. Yani her iki maddenin ilk düzenlenen şeklinde, vergi hataları ve vergiye ilişkin diğer konular gözetilmiştir¹²⁹.

İYUK’un 10. maddesi, idarece tesis edilen bir işlem henüz ortada yokken uygulanabilen bir düzenlemedir. Vergi hataları konusunda, dava açma süresi geçtikten sonra yapılacak düzeltme ve şikâyet başvurusunda 10. maddenin uygulanabileceği kabul edilmektedir. 10. maddenin uygulamasında ortada idarece yapılmış bir işlem bulunmamaktadır. Ancak, düzeltme ve şikâyet prosedürünün işletilebilmesi için ortada bir hata hali bulunmalıdır. Aslında, ortada idarenin hatadan kaynaklı vergiyi eksik veya fazla alması söz konusudur. Bu nedenle, 10. maddenin hata düzeltme yolu ile tamamen uyduğu söylenemez. Ancak düzeltme ve şikâyet prosedürünün uygulanması esnasında, kanunda eksik düzenlenen hu-

¹²⁹ İYUK’un 10. maddesinin 20/1/1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan ilk halinde üçüncü fıkrada, “*Vergi Usul Kanununda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri dışında, bu madde hükümleri vergi uyusmazlıklarında uygulanmaz.*” hükmü, 11. maddenin üçüncü fıkrasının ilk halinde ise, “*Vergi Usul Kanununda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri dışında, bu madde hükümleri vergi uyusmazlıklarında uygulanmaz*” hükmü yer almaktaydı. Kanun maddelerinin ilk halinde vergi hatalarıyla ilgili uyusmazlıklarda 10 ve 11. maddenin uygulanacağı belirtilmiştir. Yani vergi hatalarıyla ilgili konularda 10 ve 11. maddenin uygulanıp uygulanmayacağı ile ilgili tartışma İYUK’un ilk düzenlendiği zamandan beri var olan bir meseledir.

susları tamamlaması bakımından 10. maddenin uygulanması, düzeltme ve şikâyet müessesesini daha işler hale getirdiğinden olumlu bir durumdur.

Hata düzeltme başvurusundan sonra dava açma süresi geçirildiyse şikâyet yoluna başvurulması zorunludur. Bu yollar tüketilmeden açılan davada, idari merci tecavüzü gerçekleşmekte ve merciine tevdi kararı verilmektedir. Düzeltme ve şikâyet başvurusu reddedildikten sonra süresinde dava açılması gerekmektedir. Zamanaşımı süresi içinde hata düzeltme prosedürüne başvurulduktan sonra sınırsız bir dava açma hakkı bulunmamakta, başvuru yolları tüketildikten sonra davanın otuz günlük sürede açılması gerekmektedir. Ancak idarece sonradan yeni bir değerlendirme yapılarak yeni bir cevap verilirse o zaman dava açma süresi yeniden başlamaktadır. Bu durumlar, İYUK'un 10. maddesinin düzeltme ve şikâyet prosedürüne uygulanmasının bir sonucudur.

İYUK'un 11. maddesi ise, dava açma süresinde yapılan düzeltme başvuru sürecine uygulanmaktadır. Dava açma süresinde yapılan düzeltme başvurusunun reddi üzerine doğrudan dava açılabilir. Dava açma süresinde yapılan başvuru sonucu açılan davalar sırasında, hata dışındaki hukuka aykırılıklar da ileri sürülebilmekte ve incelenebilmektedir. Ancak, dava açma süresinden sonraki düzeltme ve şikâyet başvurusunun reddi üzerine dava açılması durumunda, mahkemece sadece hata halleriyle sınırlı bir inceleme yapılabilir. Bu nedenle, dava açma süresinde mükellefin hatanın varlığının farkına varması halinde şikâyet yoluna gitmek yerine vergilendirme işlemine karşı dava açması lehine olacaktır. Çünkü bu şekilde açılan davada yargı merciince, sınırlı bir inceleme yapılmayıp hata halleri dışındaki hukuka aykırılıklar da incelenecektir.

Vergiye alan devlet, kişinin mülkiyet hakkına müdahale etmektedir¹³⁰. Hatanın düzeltilmesiyle birlikte ya kişilerin mülkiyet hakkını ilgilendiren verginin fazla alınmasının engellenmesi ya da eksik alınan meblağ tamamlanarak verginin tam olarak tahsil edilmesi sağlanmaktadır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi işleminin sonuçları kişilerin mülkiyet hakkıyla ilgili olduğundan, düzeltme ve şikâyet usulünün uygulanmasında kanunda yer alan düzenlemelerin geniş yorumlanmasının faydalı olduğunu düşünmekteyiz. Bu yüzden, düzeltme ve şikâyet yoluyla ilgili kanuni eksiklikler doldurulurken İYUK'un 10 ve 11. maddeleri idari istikrar ilkesi de gözetilerek uygulanmalıdır.

KAYNAKLAR

Akkaya M, 'Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu' (1997) 46 (1-4) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 185.

Akmansu M, 'Danıştay'da İdari Dava Süresinin Durması ve Uygulama Şekli Üzerine Düşünceler' (1978) 2 Ankara Barosu Dergisi 265.

¹³⁰ Şenyüz (n 12) 15.



Akyılmaz B, Sezginer M, Kaya C, *Türk İdari Yargılama Hukuku* (2. baskı Savaş Yayınevi 2019).

Bağrıaçık A, 'İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. Maddesine Göre Yapılan Başvuruya Zımnî Retten Sonra Gelen Açık Ret Cevabının Dava Açma Süresine Etkisi' (2018) 3 Ankara Barosu Dergisi 81.

Balcı M, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikâyet* (3. baskı On İki Levha Yayınları 2026).

Batun M, 'İdare Hukukunda Üst Makamlara Başvurma ve Vergisel Konulara Uygulanabilirliği' (2009) 339 Vergi Dünyası Dergisi 109.

Bayar İ, *Türkiye'de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları (Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar; Uluslararası Vergi Hukuku Konferansı Serisi – 3)* (1. baskı Beta Basım Yayın 2015).

Bilici N, *Vergi Hukuku* (47. baskı Savaş Yayınevi 2019).

Candan T, İdari Yargılama Usulü Kanunu (5. baskı Adalet Yayınevi 2012).

Çağlayan R, İdari Yargılama Hukuku (1. baskı Seçkin Yayıncılık 2011).

Çakmakçı A, 'Vergi Hatalarının İdari ve Yargısal Aşamada Düzeltme Yollarına İlişkin Usuller' (2009) 332 Vergi Dünyası Dergisi 119.

Değirmencioğlu C, 'İdari Yargıda Şikâyet Yoluyla Düzeltme Başvurusu Yeniden Dava Açma Hakkı Kazandırır mı?' (2016) 133 Mali Çözüm Dergisi 169.

Engin R, 'Vergi Hatalarında Düzeltme' (2005) 155 Yaklaşım Dergisi 122.

Erdem T, 'Hatalı Beyanın Sonuçları' (2005) 196 Vergi Sorunları Dergisi 115.

Erdem T, *Vergisel Kabahatler* (1. baskı Beta Basım Yayın 2010).

Gerger G Ç, *Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum* (1. baskı Legal Kitapevi 2011).

Gözler K, İdare Hukuku 1 (3. baskı Ekin Kitabevi 2019).

Gözübüyük Ş, *Yönetmelik Yargı* (14. baskı Turhan Kitabevi 2001).

Güneş G, Şirin Z E, 'Vergi Ödevlisinin Hakları' (2005) 197 Vergi Sorunları Dergisi 135.

Hacıgöl H, Karataş V, '213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Düzeltme ve Şikâyet Yolu' (2007) 315 Vergi Dünyası Dergisi 132.

İnnelli E, 'Yargı Kararları Işığında Vergi Usul Kanunu Uyarınca Düzeltme Konusu Yapılabilecek Vergi Hatalarının Kapsamı' (2010) 215 Yaklaşım Dergisi 148.

Kalabalık H, İdari Yargılama Usulü Hukuku (6. baskı Sayram Yayınları 2013).

- Kaplan G, İdari Yargıda Dava Açma Süreleri (1. baskı Turhan Kitabevi 2007).
- Karakoç Y, *Vergi Anlaşmazlıklarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)* (1. baskı Yetkin Basımevi 2013).
- Nazalı E, ‘Türkiye’de Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesinin Geçirdiği Aşamalar’ (2007) 313 Vergi Dünyası Dergisi 119.
- Oto Ş, ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltilmesi’ (1996) 97 Vergi Sorunları Dergisi 59.
- Öncel M, Kumrulu A, Çağan N, *Vergi Hukuku* (14. baskı Turhan Kitabevi 2006).
- Reisoğlu S, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler* (20. baskı Beta Basım Yayım 2008).
- Sarıaslan O, ‘Düzeltilme (ve Şikâyet) Başvurusu ile İYUK 11. Madde Başvurusunun Karşılıklı İncelenmesi: Benzerlikler ve Farklılıklar’ (2012) 371 Vergi Dünyası Dergisi 118.
- Sarılı M A, ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Hatalarının Düzeltme Yoluyla Çözümlemesi – I’ (2011) 225 Yaklaşım Dergisi 20.
- Sekdur M, ‘Düzeltilmenin Şümulü (Kapsamı)’ (2010) 215 Yaklaşım Dergisi 242.
- Sezer Y, Bilgin H, ‘Danıştay Kararlarında İdari Başvurular’ (2008) 57 (4) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 337.
- Sezginer M, ‘İdari Makamların Sükutu Üzerine Açılan Davalarda Süre’ (1996) 5 (1-2) Selçuk Üniversitesi Dergisi 417.
- Şenyüz D, ‘Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku’ (2007) Prof. Dr. Adnan TEZEL’in anısına Düzenlenen Toplantı Tebliği Galatasaray Üniversitesi Vergi Hukuku Merkezi.
- Şin S, ‘Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü’ (2019) 2 *İzmir YMMO Dergisi* 68.
- Tomul A, ‘Vergi Yargısı Kararları Işığında Düzeltme ve Düzeltme Şikâyet Müessesesinin Kısa Bir Değerlendirilmesi-I’ (2008) 181 Yaklaşım Dergisi 258.
- Ufuk MT, ‘Vergi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları’ (2001) 104 Yaklaşım Dergisi 106.
- Uler Y, ‘Yönetmelik Yargıda Dava Süresi’ (1990) I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi 209.
- Üstün Ü S, ‘Mükellefe İadesi Gereken Vergilerde Faiz Uygulanması’ (2013) 105 Türkiye Barolar Birliği Dergisi 171.
- Yenice K, Esin Y, İdari Yargılama Usulü (1. baskı Arısan Matbaacılık 1983).
- Yerlikaya K, ‘Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-II’ (2004) 138 Yaklaşım Dergisi 165.



Zabunoğlu Y K, ‘İdari Yargıda Dava Açma Süresi’ (1990) I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi Birinci Kitap 187.

KARARLAR

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E 1999/16, K 1999/493, T 26.11.1999 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E 2011/215, K 2013/97, T 27.0.2013 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E 2012/403, K 2013/330, T 23.10.2013 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, E 2015/695, K 2015/948, T 25.11.2015 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E 2006/1405, K 2007/1328, T 31.05.2007 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 2 D, E 2018/2245, K 2018/6667, T 29.11.2018 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 3 D, E 2010/1589, K 2012/412, T 26.03.2012 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 3 D, E 2010/5298, K 2013/356, T 07.02.2012 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 3 D, E 2015/10507, K 2019/1932, T 25.03.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 3 D, E 2015/4604, K 2019/5158, T 26.09.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 3 D, E 2016/7721, K 2020/583, T 10.02.2020 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 4 D, E 2008/5125, K 2009/2097, T 27.04.2009 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 4 D, E 2008/3647, K 2010/1550, T 25.03.2010 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 4 D, E 2011/1423, K 2013/950, T 22.02.2013 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 4 D, E 2012/4977, K 2014/2559, T 15.04.2014 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 4 D, E 2015/110, K 2018/9122, T 17.10.2018 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 4 D, E 2016/6821, K 2018/9235, T 22.10.2018 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 4 D, E 2017/2599, K 2018/4739, T 17.05.2018 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 4 D, E 2016/5204, K 2019/2623, T 04.04.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 4 D, E 2016/11623, K 2019/4125, T 28.05.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 4 D, E 2018/9351, K 2020/82, T 14.01.2020 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 6 D, E 2015/5552, K 2019/9290, T 15.10.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 7 D, E 2003/123, K 2004/3253, T 07.12.2004 (UYAP Bilişim Sistemi).

Danıştay 7 D, E 2008/2392, K 2012/1012, T 26.03.2012 (UYAP Bilişim Sistemi).
Danıştay 7 D, E 2016/11252, K 2017/1963, T 14.03.2017 (UYAP Bilişim Sistemi).
Danıştay 7 D, E 2015/1209, K 2019/2126, T 29.03.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).
Danıştay 8 D, E 2013/10629, K 2018/7058, T 19.11.2018 (UYAP Bilişim Sistemi).
Danıştay 8 D, E 2013/3702, K 2019/3812, T 29.04.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).
Danıştay 9 D, E 2005/4443, K 2007/2422, T 22.06.2007 (UYAP Bilişim Sistemi).
Danıştay 9 D, E 2010/10186, K 2013/651, T 14.02.2013 (UYAP Bilişim Sistemi).
Danıştay 9 D, E 2012/3761, K 2015/2921, T 20.04.2015 (UYAP Bilişim Sistemi).
Danıştay 9 D, E 2013/1084, K 2016/502, T 17.02.2016 (UYAP Bilişim Sistemi).
Danıştay 9 D, E 2016/19887, K 2017/4081, T 13.04.2017 (UYAP Bilişim Sistemi).
Danıştay 9 D, E 2016/1331, K 2017/1331, T 31.05.2017 (UYAP Bilişim Sistemi).
Danıştay 9 D, E 2016/22091, K 2018/6897, T 12.11.2018 (UYAP Bilişim Sistemi).
Danıştay 9 D, E 2016/17224, K 2019/1243, T 28.03.2019 (UYAP Bilişim Sistemi).
Danıştay 14 D, E 2015/11145, K 2018/979, T 28.02.2018 (UYAP Bilişim Sistemi).
İstanbul 1 Vergi Mahkemesi, E 2011/1420, K 2012/85, T 26.01.2012 (UYAP Bilişim Sistemi).

Diğer Kaynaklar

Onur Karahanoğulları, ‘Zımni Retten Sonra Gelen Yanıtlarda Dava Açma Süresi (İçtihat Değerlendirilmesi)’ <<http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makaleler/makaleler.htm>> Erişim Tarihi 22 Ekim 2025.

Türk Dil Kurumu Sözlüğü <<https://sozluk.gov.tr>> Erişim Tarihi 10 Ekim 2025.

