

**T.C.
SELÇUK ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARH

**Hazırlayan
Zeynep Sena ACAR**

Yüksek Lisans Tezi

**Danışman
Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN**

Konya - 2023

İÇİNDEKİLER

İÇİNDEKİLER.....	I
GİRİŞ.....	1
KISALTMALAR.....	4

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR VE VERGİLENDİRME İŞLEMİNİN AŞAMALARI

I. VERGİ KAVRAMI5

A. VERGİNİN KONUSU.....	7
B. VERGİNİN MATRAHI.....	10
1. <i>Matrah Çeşitleri</i>	11
a. Advalorem (Değer Esaslı) Matrah.....	12
b. Spesifik (Miktar Esaslı) Matrahlar.....	12
2. <i>Matrah Belirleme Usulleri</i>	13
a. Beyan Usulü.....	14
b. İdarece Takdir Usulü.....	17
c. Günümüzde Sınırlı Uygulanan Matrah Belirleme Usulleri.....	18
aa. Karine ve Dış Göstergeler Usulü.....	19
bb. Götürü Usulü.....	20
C. VERGİNİN ORANI VE TARİFESİ.....	22
1. <i>Eşit (Tek) Oranlı Vergi Tarifeleri</i>	24
2. <i>Artan Oranlı Vergi Tarifeleri</i>	26

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TARHİYATA ÖN İŞLEM NİTELİĞİ TEŞKİL EDEN İDARİ İŞLEMLER27

A. YOKLAMA.....	29
B. İNCELEME.....	33
1. <i>İncelemenin Fonksiyonu</i>	33
2. <i>İncelemenin İcrası ve Kapsamı</i>	34
3. <i>İnceleme Raporu</i>	37
4. <i>İnceleme Elemanının Matrah Tespiti Yetkisi</i>	38
C. ARAMA.....	39
D. BİLGİ TOPLAMA.....	41
E. TAKDİR KOMİSYONLARINCA MATRAH HESAPLANMASI.....	43
1. <i>Komisyonun Oluşumu ve Toplantı</i>	44
2. <i>Matrah Tespitine İlişkin Esaslar</i>	44
2. <i>Takdir Komisyonunun Kararının Hukuki Niteliği</i>	50
F. İZAHA DAVET.....	52
1. <i>İzaha Davet Müessesesi</i>	52
2. <i>İşleyiş</i>	53

III. VERGİLENDİRME AŞAMALARI55

A. VERGİYİ DOĞURAN OLAY.....	56
B. TARH.....	59

C. TAHAKKUK.....	64
D. TAHSİL	68

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİNİN TARHI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE UNSURLARI

I. VERGİNİN TARHI.....	72
II. TARH İŞLEMİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ	74
A. İDARİ İŞLEM OLARAK TARH İŞLEMİ	75
B. TARH İŞLEMİNİN ÖZELLİKLERİ.....	79
1. İdari Makamlarca Yapılma.....	79
2. Hukuki Sonuç Doğurmaya Yönelik Bir Düzenleme	81
3. Kamu Gücü Kullanımı	82
a. Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanma.....	82
b. Tek Yanlılık	84
c. İcraîlik.....	85
aa. Tanımı ve Kapsamı	86
bb. Kesinlik	87
cc. Zincir İşlem Kuramı.....	91
III. TARH İŞLEMİNİN UNSURLARI VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ ...	95
A. YETKİ	96
1. Genel Olarak.....	97
2. Yetki Unsurunun Kapsamı	98
3. Hukuka Aykırılık Halleri.....	101
a. Fonksiyon Gaspı	102
b. Yetki Gaspı	103
c. Ağır ve Bariz Yetki Tecavüzü	104
d. Yetki Aşımı.....	105
B. ŞEKİL	107
C. SEBEP	113
D. KONU	117
E. AMAÇ	120
F. TARH İŞLEMİNİN UNSURLARINDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİ	124

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TARH YÖNTEMLERİ VE YARGISAL BAŞVURUDA ÖNEM ARZ EDEN HUSUSLAR

I. TARH YÖNTEMLERİ.....	129
A. BEYANA DAYANAN TARH	129
1. Beyannamenin Şekli ve İçeriği	135
2. Beyannamenin Verilme Zamanı ve Yeri	136
B. İKMALEN TARH	138
C. RE'SEN TARH.....	140

1. Matrahın re'sen takdir edilip verginin re'sen tarh edebileceği durumlar	143
a. Beyannamenin Süresinde İbraz Edilmemiş Olması.....	144
b. Beyannamede Matraha İlişkin Bilgilerin Gösterilmemiş Olması	146
c. Tutulması Zorunlu Defterlerin Hepsinin veya Bir Kısımının Tutulmamış ya da Tasdik Ettirilmemiş veya İbraz Edilmemiş Olması	146
d. Defter, Kayıt veya Vesikaların Noksan ve Usulsüz Olması	147
e. Defter, Kayıt veya Beyannamenin Gerçeğe Aykırı Olması	148
f. 3568 Sayılı Kanun'a Göre Yetki Almış Meslek Mensuplarına İmzalatırma Mecburiyeti Getirilen Beyanname ve Ekleri İmzalatırılmazsa veya Tasdik Kapsamına Alınan Konularda Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu Zamanında İbraz Edilmezse.....	150
2. Matrahın re'sen takdiri ve re'sen tarh işleminde vergi idaresinin izleyeceği yol.....	151
D. İDARECE TARH	154
E. DÜZELTME TARHI	158
1. Vergi Hataları.....	158
a. Hesap Hataları.....	160
aa. Verginin Matrahında Hata	161
bb. Verginin Miktarında Hata	162
cc. Verginin Mükerrer Olması.....	162
b. Vergilendirme Hataları	163
aa. Mükellefin Şahsında Hata.....	164
bb. Mükellefiyette Hata	164
cc. Verginin Mevzuunda/Konusunda Hata	165
dd. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata	166
2. Hata Düzeltme ve Düzeltme Tarhı.....	166
II. YARGISAL BAŞVURU NOKTASINDA TARHİYAT İÇİN ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR	168
A. TAHAKKUKUN ERTELENMESİ VE TAHSİL İŞLEMİNİN DURDURULMASI	170
B. TARHİYATA KARŞI AÇILAN DAVANIN YÜRÜTMENİN KENDİLİĞİNDEN DURMASININ İSTİSNALARI	179
1. Dava Konusu Edilmeyen Bölüm.....	179
2. İhtirazi Kayıt ile Verilen Beyannameler.....	180
3. Tarhiyata ilişkin Dava Dosyasının İşlemden Kaldırılması Üzerine Dava Dosyasının Yenilenmesi	184
SONUÇ.....	188
KAYNAKLAR.....	196

ÖNSÖZ

Bu çalışmanın gerçekleşmesinde en büyük pay şüphesiz tez danışmanım Sayın Prof. Dr. Ümit Süleyman ÜSTÜN'e aittir. Geniş bilgi birikiminden faydalanmamı sağlaması, yol gösterici ve yüreklendirici tavrı için kendisine teşekkür ediyor ve saygılarımı sunuyorum.

Ayrıca tez çalışmam noktasında geri dönüşleri için Sayın Doç. Dr. Taha Emre ÇİFTÇİ ve Sayın Dr. Öğr. Üyesi Ahmet Ziya ÇALIŞKAN'a da saygılarımı sunuyor ve teşekkür ediyorum.

Beni bu zamana kadar yetiştiren, desteklerini eksik etmeyen anne, babama ve kardeşlerim Elif ve Hasan'a da tez çalışmam sırasında sundukları manevi desteklerden dolayı teşekkür ederim.

Çalışmamda hem okumaları, süreç boyunca yardımları ve sonsuz manevi desteği ile her zaman yanımda olan ve beni bilim yolunda daha iyisini yapmaya sevk eden, en büyük destekçim Av. Ahmet Zeki ÖZAYDIN'a ayrıca teşekkürlerimi sunuyorum.

ÖZ

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergilendirme sürecinin sebebi meydana gelmiş olur. Bu aşamadan sonra yapılan ilk ve asıl işlem tarh işlemidir. Dolayısıyla verginin tarhının vergiyi doğuran olaya bağlı olarak tesis edildiğini ve vergi alacağının tespitine yönelik bir işlem olduğunu söylemek mümkündür. Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesine göre “*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir.*” Dolayısıyla tarh işleminin ele alınabilmesi için, tarhiyatın gerçekleştirilmesi hususunda kanunen temel kavram olarak nitelendirilen; verginin konusu, matrahı ve nispetler, verginin tarhı açısından temel unsur niteliğindedir. Kanundaki tanıma bakıldığında, tarh işleminin açıkça idari işlem olarak nitelendirildiği görülmektedir.

Devletin vergi alacaklısı konumunda bulunması nedeniyle yerine getirmesi gereken birtakım ödevleri bulunmaktadır. Bu ödevler ise vergilendirme sürecinde vergi kanunlarını eksiksiz bir şekilde uygulaması, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergiyi tarh ve tebliğ ederek tahakkuku gerçekleştirilmesi ve nihayetinde verginin tahsilinin sağlanmasıdır. Dolayısıyla idari işlem için geçerli olan tüm esaslar tarh için de söz konusu olacaktır.

Verginin tarhına ön işlem teşkil eden işlemler adından da anlaşılacağı üzere vergi tarhının gerçekleştirilmesi bakımından çok büyük önem arz eder. Mükellefin beyanının doğruluğunun araştırılması ve özellikle matrahın idare tarafından gerçekleştirildiği durumlarda tarhiyatın gerçekleştirilmesi bu ön işlemlerin varlığına bağlıdır. Yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama, takdir komisyonunca matrah hesaplanması ve izaha davet işlemleri verginin tarhına dayanak olan ve matraha hazırlayıcı işlemler niteliğinde olup “Tarhiyata Ön İşlemler” başlığı altında ele alınabilir.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tarh usulleri ise şunlardır; “*beyana dayanan tarh*”, “*ikmal yoluyla (ikmalen) tarh*”, “*re'sen tarh*” ve “*idarece tarh*”tır. Kanunda tarh yöntemi olarak düzenlenmiş bu usullerin yanında “düzeltme tarhı”nı da bu kısımda ele alabiliriz.

ABSTRACT

When the realization of the taxable event occurs, the reason for the taxation process emerges. After this stage, the first and main process is the imposition process. Therefore, it is possible to say that the tax base is established depending on the taxable event and it is a process for the determination of the tax receivable. According to Article 20 of the Tax Procedure Law, "Tax assessment is the administrative act that determines the amount of this receivable by calculating the tax receivable on the basis of the tax base and rates specified in the laws." Therefore, in order to deal with the evaluation process, which is defined as the basic concept in the law on the realization of the evaluation; The subject, base and rates of the tax are the basic elements in the tax assessment. Looking at the definition in the law, it is seen that the evaluation process is clearly defined as an administrative action.

Since the state is in the position of tax creditor, there are some duties that must be fulfilled. These duties are the full implementation of tax laws in the taxation process, the realization of the taxable event, the realization of the accrual by imposing and notifying the tax, and finally the collection of the tax. Therefore, all principles regarding administrative action will also apply to the evaluation.

As the name suggests, the transactions that constitute the preliminary process of tax assessment are of great importance for the realization of tax assessment. Especially in cases where tax assessment is made by the administration, the investigation of the accuracy of the taxpayer declaration and the realization of the assessment depend on the existence of these preliminary processes. Survey, examination, research, information gathering, calculation of the tax base by the valuation commission and invitation to explanation are the transactions that form the basis of tax assessment and preparation for assessment and can be discussed under the heading "Evaluation Pre-Processes".

The accrual procedures regulated in the Tax Procedure Law are as follows; These are "declaration-based evaluation", "evaluation by supply", ex officio evaluation and "administrative evaluation". In addition to these procedures, which are regulated as

an evaluation method in the law, we can also consider the "correction evaluation" in this section.





GİRİŞ

Devletin kamu giderlerinin karşılanması amacıyla ekonomik ve sosyal hayata müdahalede kullandığı en etkin mali araç vergilerdir. Vergi, devletin kamu gücüne dayanarak; devlet ve yetkili kılınmış kamu tüzel kişilerinin kamu harcamalarını finansman etmek ve gerekli ekstra fiskal tedbirleri almak amacıyla ödeme güçleri olandan bu ödeme güçleri ile orantılı olarak zorunlu olarak aldıkları karşılıksız nihai ödemelerdir.

Vergilerin etkinliğinin sağlanabilmesi ve mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi açısından vergilere yön veren hususların sağlam bir temele oturtulabilmesi şarttır. Çalışmanın konusunu Türk Vergi Hukukunda tarh işlemi oluşturmaktadır. Tarh işlemini tüm hukuki unsurları ve detayları ile tam olarak ortaya koyabilmek için çalışmanın ilk bölümünün birinci kısmında verginin tarhı bakımından önem arz eden temel hususlar olan vergilendirmeye ilişkin temel kavramlar; verginin konusu, matrahı, vergi oran ve tarifeleri işlenmiştir.

Devletin vergi alacaklısı konumunda bulunması nedeniyle yerine getirmesi gereken birtakım ödevleri bulunmaktadır. Bu ödevler ise vergilendirme sürecinde vergi kanunlarını eksiksiz bir şekilde uygulaması, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergiyi tarh ve tebliğ ederek tahakkuku sağlaması ve nihayetinde verginin tahsilinin gerçekleştirilmesidir. Kamu alacağının eksiksiz ve zamanında yerine getirilebilmesi adına önem arz eden görevlerden biri ise vergi denetiminin etkin bir biçimde sağlanmasıdır. Tarhiyatın ön işlemleri niteliği teşkil eden idari işlemler çoğunlukla vergilerin denetim müesseseleri olarak da nitelendirilmektedir. Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümünün ikinci kısmında vergi tarhına ön işlem niteliğinde olan; yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama, takdir komisyonunca matrah hesaplanması ve izaha davet müesseseleri irdelenmiştir.

Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden oluşan vergilendirme aşamaları birbirini izleyen zincir işlemi oluşturmaktadır. Bununla birlikte vergilendirme sürecinde gerçekleştirilmesi amaçlanan ve asıl işlem niteliğinde olan işlem tahsil işlemidir. Tahsil işleminin gerçekleştirilebilmesi için vergi borcunun miktar itibarıyla tespiti niteliğinde olan tarh işlemi gerçekleştirilmelidir. Tarh işleminin gerçekleştirilebilmesi için ise öncelikle vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında meydana gelmesi gerekir. Dolayısıyla tarh işlemini ele almadan önce birinci bölümün üçüncü ve son kısmında, vergilendirme işleminin aşamaları; vergiyi doğuran olay, tarh, tahakkuk, tahsil aşamaları incelenmesi yerinde görülmüştür. Ödeme aşaması esas itibarıyla 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun

kapsamında kaldığından çalışmanın kapsamının daha çok genişlememesi adına detaylı bir şekilde incelenememiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde yer alan tanıma göre tarh işleminin hukuken idari bir işlemdir. Buna göre tarh işlemi, vergi idaresi tarafından vergiyi doğuran olaya dayalı olarak gerçekleştirilen ve vergi alacağının tespitine yönelik idari işlemdir. Dolayısıyla idari işlem için geçerli olan tüm esaslar tarh için de söz konusu olacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise verginin tarhı ile ilgili olarak genel açıklamalarda bulunulmuş, idari işlem olan tarh işleminin özellikleri ve unsurları (yetki, şekil, sebep, konu, amaç) ile ve tarh işleminin tesisi noktasında ortaya çıkabilecek hukuka aykırı durumlar Danıştay kararları ışığında incelenmiştir. Bu kapsamda verginin tarhında, idari işlemin unsurları bakımından idarenin takdir yetkisi hususu da ayrıca irdelenmiştir.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından hangi tarh yönteminin uygulanacağı kanun ile gösterilir. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tarh usulleri ise; beyana dayanan tarh, ikmal yoluyla (ikmalen) tarh, re'sen tarh ve idarece tarhtır. Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen tarhiyat çeşitleri esasen birbirini tamamlar niteliktedir. Dolayısıyla tarhiyat çeşitleri esasen çalışmanın özünü oluşturmakta olup Danıştay kararları ışığında ayrıntılı bir şekilde üçüncü bölümün ilk kısmında açıklanmıştır. Düzeltme tarhı olarak adlandırılan tarhiyat türü öğretide ayrı başlık altında incelenmemektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda vergi idaresi tarafından tesis edilen tarhiyat türünün ayrı bir başlık altında ele alınması uygun görülmüştür.

Çalışmanın son kısmında ise ilk olarak tarhiyat çeşitlerine karşı başvuru yolları ve özellik arz eden durumlar Danıştay kararlarıyla değerlendirilmek suretiyle ele alınmıştır. Buna göre; ikmalen, re'sen veya idarece tarhın gerçekleştiği durumlarda vergilendirme işlemlerinden tarh ve tahakkuk aşaması birbirinden kesin çizgilerle ayrılmaktadır. Mükelleflerin tarh edilen vergiye veya kesilen vergi cezasına ilişkin tebliğden itibaren 30 gün içerisinde dava açma hakları vardır. Dava açma hakkının kullanıldığı durumda ise kural olarak yürütme kendiliğinden duracaktır. Ancak yürütmenin durdurulması hususunda önem arz eden durumlar da bulunmaktadır. Çalışmanın dördüncü bölümünün ikinci ve son kısmında ise tarh işlemine karşı yargısal başvuru noktasında önem arz ettiğini düşünülen hususlar da ayrı başlık altında incelenmiş olup yargısal başvuru yolları ile idari başvuru yolları çalışmanın kapsamı oldukça genişleyeceğinden burada ayrıca incelenmemiştir. Yargısal başvuru yolları ile idari başvuru yollarına ilişkin diğer hususlar hakkında ise konu başlıkları içerisinde açıklama yapılması uygun görülmüştür.

Çalışmanın ulaşılan sonuçlarını içeren sonuç bölümü ile tez çalışması tamamlanmıştır.



KISALTMALAR

Kısaltmalar	Açıklamalar
AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun
AİHM	Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AYM	Anayasa Mahkemesi
AY	Anayasa
C.	Cilt
BSMVK	Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi Kanunu
DDK	Dava Daireleri Kurulu
Dş.	Danıştay
dn	dipnot
Dnş	Danıştay
EVK	Emlak Vergisi Kanunu
GVK	Gelir Vergisi Kanunu
GVGT	Gelir Vergisi Genel Tebliği
HFD	Hukuk Fakültesi Dergisi
İDDK	İdari Dava Daireleri Kurulu
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KDVK	Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	madde
R.G.	Resmî Gazete
s.	Sayfa
S.	Sayı
E.T.	Erişim Tarihi
ÖTVK	Özel Tüketim Vergisi Kanunu
VDK-RAS	Risk Analiz Merkezinde geliştirilen, Vergi Denetim Kurulu Risk Analizi Sistemi
VERİA	Maliye Bakanlığında toplanan bilgiler Veri Ambarı
VUK	Vergi Usul Kanunu

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİYE İLİŞKİN TEMEL KAVRAMLAR VE VERGİLENDİRME İŞLEMİNİN AŞAMALARI

I. VERGİ KAVRAMI

Toplum halinde yaşama olgusu, adalet, güvenlik, toplum sağlığı, diplomasi, eğitim kamu sağlığı gibi birtakım ihtiyaçları gündeme getirmektedir¹. Söz konusu ihtiyaçların karşılanmasına yönelik olarak devlet birtakım kamu hizmetleri sunmaktadır. Kamusal hizmetlerin karşılanması gerekli mali araçların temini ve bu mali araçların kullanılması ile söz konusu olur. Kamusal hizmetlerin karşılanabilmesi için devletin birtakım harcamalar yapması gerekir. Bu harcamaların yapılabilmesi içinse devlet mali kaynaklara ihtiyaç duymaktadır². Kamu hizmetlerinin yürütülebilmesi ancak yeterli finansmanın sağlanması ile mümkün olmaktadır. Özel kesimin aksine kamu hizmetlerinin sunulması halinde mal ve hizmetleri talep edenler belirlenen fiyatı ödememektedir. Dolayısıyla kamu hizmetlerinin sağlanması noktasında kaynak sorunu ortaya çıkmaktadır. Devlet söz konusu kaynak sorununu kamu gelirleri aracılığıyla gidermektedir³.

Devletlerin toprakları içerisinde yaşayan tüm kişiler üzerinde nerede yaşadığına bakılmaksızın sahip olduğu egemenlik yetkisinin bir gereği olarak vergilendirme yetkisine haizdir⁴.

Devletin kamu giderlerinin karşılanması amacıyla ekonomik ve sosyal hayata müdahalede kullandığı en etkin mali araç vergilerdir. Anayasa’da vergi kavramı

¹ TAŞKAN Yusuf Ziya, *Vergi Hukuku*, Ankara 2020, s. 29; AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2020, s. 24; EDİZDOĞAN Nihat/ÇETİNKAYA Özhan/GÜMÜŞ Erhan, *Kamu Maliyesi*, Bursa 2021, s. 111; ERDEM Metin/ŞENYÜZ Doğan/TATLIOĞLU İsmail, *Kamu Maliyesi*, Bursa 2021, s. 93; AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2021, s. 107.

² BULUTOĞLU Kenan, *Kamu Bütçesi Kamu Harcamaları Kamu Borçları*, İstanbul 2004, s. 8; ÇAĞAN Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul 1982, s. 14; ŞENYÜZ Doğan/YÜCE Mehmet/GERÇEK Adnan, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Bursa 2022, s. 21; ULUATAM Özhan/METHİBAY Yaşar, *Vergi Hukuku*, Ankara 2001, s. 4-5.

³ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 24; ŞENER Orhan, *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, İstanbul 2006, s. 197.

⁴ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 84; “Vergilendirme yetkisi, devletin ülkesi üzerindeki egemenliğine dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücü olarak tanımlanmaktadır.” ÇAĞAN, s. 3; Bu yetki, devletin mali alanda sürdürdüğü egemenliğin içerdiği yetkilerin (harcama, bütçe yapma, borçlanma, vb.) en önemlilerinden birisidir. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s.37; Doktrinde egemenlik gücünden kaynaklanan “güç-kudret-iktidarı” vergilendirme hakkı olarak tanımlanmaktadır. ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Türkiye’de Vergi ve Bütçe Hakkı*, Nobel Yayınları, Şubat 2019, s.16.

tanımlamamıştır⁵. Ancak vergi kavramı zorunlu unsurları da dikkate alındığında kamu giderlerini karşılamak amacıyla kanuna ve zora dayalı ödemeler olarak tanımlanabilir. Anayasa Mahkemesi kararında vergi devletin kamusal gereksinimlerini karşılaması için egemenlik gücüne dayanarak tek taraflı iradesiyle kişilere yüklediği bir kamu alacağı şeklinde tanımlanmıştır⁶. Dolayısıyla vergiler bir nevi özel kesimden devlete yapılan zorunlu ödemeler olarak belirtilebilir. Kamu hizmetlerinin bedelsiz sunulması verginin zorunlu olarak talebi sonucunu doğurmuştur⁷.

Dolayısıyla tüm bu hususlar dikkate alınarak vergi, devletin kamu gücüne dayanarak; devlet ve yetkili kılınmış kamu tüzel kişilerinin kamu harcamalarını finansman etmek ve gerekli ekstra fiskal tedbirleri almak amacıyla ödeme güçleri olandan bu ödeme güçleri ile orantılı olarak zorunlu olarak aldıkları karşılıksız nihai ödemeler olarak tanımlanabilir⁸.

Vergilerin etkinliğinin sağlanabilmesi ve mali, ekonomik ve sosyal fonksiyonlarını gerçekleştirebilmesi açısından vergilere yön veren hususların sağlam bir temele oturtulabilmesi şarttır. Kanunilik gereğince vergilerin temel hususlarının; vergiyi doğuran olay, matrah, mükellef, sorumlu, tarh, tahakkuk, tahsil ve ödemenin kanunla düzenlenmesi keyfi uygulamaların önüne geçilmesi ve vergilendirmeye ilişkin temel ilkelerin gerçekleştirilmesi açısından önem arz eder⁹.

Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesine göre "*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir.*" Dolayısıyla tarh işleminin ele

⁵ 1924 Anayasasının 84. maddesinde vergi kavramı şu şekilde tanımlanmıştır; "*Vergi, devletin genel giderleri için, halkın pay vermesi demektir. Bu esasa aykırı olarak, gerçek veya tüzel kişiler tarafından veya onlar adına resimler, ondalık alınması ve başka yüklemeler yapılması yasaktır.*"

⁶ AYM 20.03.2008, E. 2004/94, K. 2008/83, R.G. 01.07.2008, S.26923.

⁷ Verginin özelliklerini kısaca şu şekilde sıralanabilir;

-Vergi egemenlik gücüne dayanılarak alınır. Bunun sonucu olarak ise vergiler kanuna dayalı olarak ve zorla alınmaktadır.

-Tarihsel süreçte vergilerin aynı olarak alınabildiği görülmekle birlikte, günümüzde vergi ödevi nakdi bir edimdir.

-Vergi devletin yerine getirdiği belli bir kamu hizmetinin karşılığı olarak alınmamaktadır. Vergiler karşılıksızdır. Ancak bu karşılıksızlık teoride verginin faydasının bölünememesinden, tüm topluma ait olan toplumsal mal ve hizmetlerin gerektirmiş olduğu ihtiyaçların karşılanmasından ileri gelir.

-Kural olarak verginin geri ödenmesi söz konusu değildir. MUTLUER Kâmil/DAYANÇ KUZEYLİ Nilay, *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Ankara 2019, s.46; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 83; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 43.

⁸ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 87; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s.39; KANETİ Selim/EKMEKCİ Esra/GÜNEŞ Gülsen/KAŞIKÇI Mahmut, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2022, s. 3; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 43; KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku*, Ankara 2018, s. 87; KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, Ankara 2020, s. 55; SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2021, s. 55.

⁹ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 43.

alınabilmesi için, tarhiyatın gerçekleştirilmesi hususunda kanunen temel kavram olarak nitelendirilen; verginin konusu, matrahı ve nispetlerinin ele alınmasında fayda görülmektedir.

A. VERGİNİN KONUSU

Verginin konusu, vergiyi doğuran olay vergilendirme aşamaları ve tarhın gerçekleşebilmesi açısından önemli bir yere sahiptir. Verginin konusu verginin temel öğelerindendir. Konusu belirsiz olan bir verginin salınması mümkün değildir¹⁰. Vergi borcunun doğabilmesi için verginin konusu ile mükellefin iktisadi veya hukuki olarak ilişki içerisine girmesi gerekmektedir. Verginin konusu vergiyi doğuran olayın nesnel unsurunu oluşturmakta olup verginin doğumuna neden olan ekonomik unsurları bünyesinde barındırır¹¹. Dolayısıyla verginin konusu doğrudan veya dolaylı olarak verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsur olarak nitelendirmek mümkündür¹².

Devlet varlık nedenini oluşturan kamu hizmetlerinin yerine getirilebilmesi ve üstlendiği sosyo-ekonomik fonksiyonları sağlayabilmesi açısından ihtiyaç duyduğu fonları hangi vergi ve iktisadi unsurlara dayandıracağı; verginin hangi konular üzerinden tahsil edileceğinin seçimi bakımından önemlidir. Zira kamu hizmetlerinin maliyetinin mükellefler arasında paylaşımı vergi konusunun tespiti ile olduğundan kamu hizmetlerinin maliyetlerini mümkün olduğunca hizmetten yararlananlara paylaştırılacak şekilde tespiti gereklidir. Böylece vergi adaletini sağlamaya yaklaşılmış olur¹³.

Verginin konusu vergi kanunlarınca verginin üzerinden alındığı, doğrudan veya dolaylı olarak verginin tarhına esas olan ekonomik unsurlardır¹⁴. Vergi, satın alma gücünün devlete intikali noktasında kullanılan en yaygın ve önemli iktisadi unsuru oluştururlar. Kanun koyucular ekonomik, sosyal ve politik nedenleri göz önüne alarak verginin konusunu tespit

¹⁰ KIRBAŞ, s. 87; Cumhurbaşkanının Anayasanın 73. maddesinin 4. fıkrasında yer alan yetki ile verginin konusu hakkında düzenleme yapabilmesi için kanunda Cumhurbaşkanına değişiklik yapabilmesi noktasında yetki veren açık bir kanun hükmü bulunmalıdır. İlgili kanun hükmü verginin temel unsurlarını (Verginin konusu, matrahı, mükellefi, oranı ve vergiyi doğuran olay gibi) içermesi gerekir. Dolayısıyla kanunda belirlenmemiş bir vergi konusunun Cumhurbaşkanı tarafından ihdas edilebilmesi mümkün değildir. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s.38; GÜNEŞ Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, İstanbul 1998, s.110.

¹¹ TAYLAR Yıldırım, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, İstanbul 2021, s. 162.

¹² KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku*, Ankara 2018, s. 87; AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 144; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 138; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, *Kamu Maliyesi*, s. 149; BİLİCİ Nurettin, *Kamu Maliyesi*, Ankara 2021, s. 56.

¹³ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 139.

¹⁴ BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, s. 56; AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 144; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 138.

edebilir. Dolayısıyla verginin konusunu oluşturan unsurlar ülkeden ülkeye ve zaman içerisinde farklılık gösterebilir¹⁵.

Verginin konusundaki amaç varlığı kanuni mükellefiyetin doğmasını gerektiren şey, fiil, olay veya para birimleri ile belirtilen ekonomik değerlerdir. Dolayısıyla verginin konusu mükellefin amacını da önemli ölçüde göstermektedir¹⁶.

Niteliği gereği her şey verginin konusunu oluşturabilir¹⁷. Maddi veya maddi olmayan unsurlar verginin konusunu oluşturabilir. Verginin konusunu iktisadi bir olay, bir iş veya işlem gibi fiili bir eylem oluşturabileceği gibi, mükelleflerin ekonomik, fiziki durumu ve medeni hali gibi şahsi unsurlar da oluşturabilir. Her şeyin verginin konusunu oluşturabilmesi açısından Anayasal normlara uygun verginin konusunun tespiti bakımından değerlendirme yapılmasını gerektirir. Kamu hizmetlerinden faydalanma noktasında eşitlik ve mali güce uygunluk ilkeleri gereği günümüzde verginin konusunu oluşturan unsurlar ise gelir, servet, harcama, hizmet, üretim veya hukuki işlemler olarak tespit edilmiştir. Bu noktada kişilerin sahip oldukları gelir, servet veya yapmış oldukları harcamalar kamu hizmetlerinden yararlanma ölçütü açısından haklı sebep kabul edilmiştir¹⁸.

Türk Vergi Sistemine de bakıldığında vergilerin adlarını genellikle üzerine konuldukları konulardan aldığı görülmektedir¹⁹. Kişinin gelirleri üzerinden alınan vergiler gelir vergisi, bazı malların tüketimini konu alan vergilere tüketim vergisi, bina, arsa ve arazi maliki olmayı konu alan vergiye ise emlak vergisi denilmiştir. Ancak ifade etmek gerekir ki verginin üzerinden alındığı vergi konularının alınan vergilerin içerisinde ağırlığının ne şekilde olacağı ülkelerin gelişmişlik düzeyi, mali, ekonomik ve sosyal yapısı, öncelikleri ile sahip oldukları imkanlar ölçüsünde şekillenecektir²⁰. Bu nedenle verginin konusunun tespitinin ardından verginin verimli olması vergi mükellefi sayısının fazlalığı ve matrah genişliğine bağlı olacaktır²¹.

¹⁵ KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku*, Ankara 2018, s. 87.

¹⁶ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 144; IŞIK Abdulkadir, *Kamu Maliyesi*, Bursa 2014, s. 159; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 139; KIRBAŞ, s. 87.

¹⁷ Tarihsel süreç içerisinde bakıldığında 1696 yılında İngiltere’de 200 yıla yakın süre uygulama bulan ve binalardaki pencereyi konu alan “pencere vergisi” ile Osmanlı imparatorluğunda uşak ve hizmetçi çalıştırmayı konu alan “uşak ve hademe vergisi” verginin konusunu her şeyin oluşturabileceğine örnek teşkil eder. Bu açıdan örnek verilebilen diğer vergi çeşitleri ise: bekarlık vergisi, bıyık vergisi, hınzır vergisi, tuz vergisi ve köle vergisidir. ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 138.

¹⁸ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 144; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 138.

¹⁹ MUTLUER/DAYANÇ KUZAYLI, s. 165.

²⁰ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 44; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 90.

²¹ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 138.

Türk Vergi Sisteminde vergiler konuları itibariyle; gelir, servet ve harcamalar olarak üçe ayrılmaktadır.

Doğrudan doğruya gelirin verginin konusu olarak esas alındığı vergiler gelir vergisi ve kurumlar vergisidir. Gelir Vergisi Kanunu'na göre verginin konusu gerçek kişilerin geliridir (GVK m. 1). Kurum Vergisi Kanunu'na göre ise verginin konusu kurum kazançlarını oluşturmakta, gelir vergisinin konusuna giren kazanç unsurları kurumlar vergisi açısından da aynen kabul edilmektedir (KVK m. 1).

Kanun koyucu servet veya servet transferini verginin konusu olarak kabul edebilmektedir. Emlak vergisinin konusunu *“Türkiye sınırları içerisinde bulunan bina, arazi ve arsalar”* oluşturmaktadır (EVK m. 1, 12). Motorlu taşıtlar vergisinin konusunu ise *“Kanunun 5 ve 6'ncı maddelerinde yazılı tarifelerde yer alan ve 1'nci maddede belirtilen kuruluşlara kayıt ve tescil edilen motorlu kara taşıtları, uçak, helikopter ile motorlu deniz taşıtları”* oluşturmaktadır (MTVK m. 1). Veraset ve intikal vergisinde ise *“Türk tabiiyetinde bulunan kişilere ait mallar ile Türkiye’de bulunan malların vesaret yoluyla ya da herhangi bir surette ivazsız bir şekilde diğerine intikali”* verginin konusunu oluşturur (VİVK m. 1).

Türk Vergi Sisteminde harcama vergilerinde, üretilen, satılan ya da tüketilen mal temini ve hizmet ifası işlemleri verginin konusu olarak belirlenmiştir. Gider ve harcama vergilerine örnek olarak, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, banka ve sigortalar muameleleri vergisi örnek gösterilebilir. Katma değer vergisinin konusunu Kanunun 1. Maddesinde yer alan *“teslim, hizmet, ithalat ve diğer işlemler”* oluşturur (KDVK m. 1). Özel tüketim vergisinin konusunu *“Kanuna ekli dört listede yer alan malların ithal veya imal ve inşa edenler tarafından teslimi veya özel tüketim vergisi uygulanmadan önce müzayede yolu ile satışı, kayıt ve tescile tabi motorlu araçların iktisabı”*dır (ÖTVK m. 1)²². Damga vergisinin konusunu ise *“ekli tabloda yazılı kağıtlar”* oluşturmaktadır (DVK m. 39)²³.

²² Özel iletişim vergisinde ise konu *her nevi mobil elektronik haberleşme işletmeciliği kapsamındaki (ön ödemeli hatlara yüklemeler için yapılan satışlar dâhil) tesis, devir, nakil ve haberleşme hizmetleri, radyo ve televizyon yayınlarının uydu platformu ve kablo ortamından iletilmesine ilişkin hizmetleri, kablolu, kablosuz ve mobil internet servisi sağlayıcılığı hizmeti ve diğer elektronik haberleşme hizmetleridir* (GVK m. 39).

Banka ve sigorta muameleleri vergilerinin konusu ise *10/6/1985 tarihli ve 3226 sayılı Finansal Kiralama Kanununa göre yaptıkları işlemler hariç olmak üzere, her ne şekilde olursa olsun yapmış oldukları bütün muameleler dolayısıyla kendi lehlerine her ne nam ile olursa olsun nakden veya hesaben aldıkları paralardır*²². Damga vergisinin konusunu ise *ekli tabloda yazılı kağıtlar* oluşturmaktadır (GVK m. 31).

²³ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 144; IŞIK, s. 159; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 139; KIRBAŞ, s. 87.

B. VERGİNİN MATRAHI

Vergi Usul Kanunu'nun 20. Maddesinde yer alan hükme göre tarh işleminin gerçekleştirilebilmesi için bilinmesi gereken temel unsurlardan bir diğeri ise verginin matrahıdır.

Matrah vergilemede kullanılan ölçütlerdir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ve verginin konusunun belli olması verginin tarh edebilmesi için yeterli olmayıp mükellefin ödeyeceği vergi miktarının somut olarak ortaya konabilmesi gerekir²⁴. Vergi borcu doğduktan sonra ise vergi borcunun hesaplanabilmesi için verginin matrahının ve bu matraha uygulanacak olan oran, tarife veya birimin bilinmesi gerekir²⁵.

Verginin matrahı vergi borcunun hesaplanabilmesi adına üzerine vergi tarifesinin uygulanan, vergi kanunları uyarınca öngörülen vergi konusunun vergi hesaplanmasına esas teşkil edecek değer veya miktarıdır²⁶. Verginin matrahı verginin hesaplanmasına esas oluşturan bir madde, değer, miktar veya olaydır²⁷.

Verginin matrahı verginin temel unsurlarından birisidir. Verginin alınmasında esas olunacak değer ve miktar olarak tanımlanan verginin matrahının ne olduğu, matrahın nasıl hesaplanacağı ve nasıl bir işleme tabi tutulacağı vergi kanunlarında gösterilmesi gerekir²⁸.

Verginin matrahı bu noktada bir emek veya sermaye gelirin tutarı olabileceği gibi, tereke veya miras payının devri, gümrük sınırından geçen mallar ya da bir harcama tutarı olabilir²⁹.

Verginin matrahı ile verginin konusunun birbirine karıştırılmaması gerekir³⁰. Verginin konusu daha önce de ifade edildiği üzere verginin üzerinden alındığı şeyi ifade ederken matrah mükellefin ödemesinde esas alınan teknik, fiziki veya ekonomik büyüklüktür³¹.

²⁴ KIRBAŞ, s. 96

²⁵ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 152.

²⁶ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 202; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 152; BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, s.56.

²⁷ EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 150.

²⁸ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 47; MUTLUER/DAYANÇ KUZEYLİ, s. 168.

²⁹ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 145; EDİZDEOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 150.

³⁰ Bazı durumlarda verginin konusu ve matrahı aynı olabilecek şekilde örtüşebilmektedir. Özellikle baş vergilerinde karşımıza çına durum, verginin konusu ve matrahının kişinin varlığı olmasından ileri gelmektedir. AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 145; KIRBAŞ, s. 96.

³¹ MUTLUER/DAYANÇ KUZEYLİ, s. 168.

Verginin matrahı ile verginin oranı çarpıldığı takdirde ise somut vergi borcuna ulaşılmış olur³².

1. Matrah Çeşitleri

Türk Vergi Sisteminde matrah iki şekilde tespit edilebilir; “*advalorem (değer esaslı) matrah*” ve “*spesifik (miktar esaslı) matrah*”. Verginin tarh etmesi açısından dayanan temel teknik-fiziki ya da ekonomik-nakdi değerler olabilir. Verginin matrahı vergi konusunun değeri (ekonomik-nakdi değer) üzerinden hesaplanıyorsa, “advalorem matrah”, miktar (teknik-fiziki değer) göz önünde bulunduruluyorsa “spesifik matrah” olarak adlandırılmaktadır³³. Matrah tespitinde adet, kg gibi unsurlar esas alınıyorsa spesifik, eğer parasal değer göz önüne alınıyorsa advalorem vergi göz konusu olmaktadır³⁴.

Türk Vergi Sisteminde vergi konularına göre verginin matrahının ne olduğu ve verginin matrahının hangi türde benimseneceği açıkça düzenleme bulmuştur. Örneğin Gelir Vergisi Kanunu uyarınca gelir vergisinin matrahı “gelirin safi tutarı” iken (değer esası), motorlu taşıt vergisinde ise aracın yaşı, silindir hacmi ve ağırlığı gibi bazı özellikleri (miktar esası) matrahın tespitinde dikkate alınmaktadır³⁵.

Verginin konjektürel dalgalanmalarına karşı matrah çeşitlerinin duyarlılığı yapılarına göre farklılık arz etmektedir. Verginin matrahının *advalorem (değer esaslı) matrah* veya *spesifik (miktar esaslı) matrah* olup olmayacağının tespiti yasama organının takdirindedir³⁶.

Türk Vergi Sisteminde de Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Veraset İntikal Vergisi, Katma Değer Vergisi gibi çoğu vergi değer esasına göre belirlenmiş olup, Motorlu Taşıtlar Vergisi gibi bazı vergilerde de matrahın spesifik olarak belirlenmesi öngörülmüştür³⁷.

³² EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 150.

³³ EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 150; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 152; MUTLUER/DAYANÇ KUZAYLI, s. 168; AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 145; KIRBAŞ, s. 97.

³⁴ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 152; MUTLUER/DAYANÇ KUZAYLI, s. 168; AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 145; Türk Vergi Sisteminde yürürlükten kaldırılan gider vergilerinde matrah advalorem esaslı belirlendiği görülmektedir. Dahilinde alınan istihsal vergilerinde matrah akaryakıtın safi sikleti, kibritin çöp adeti, elektriğin kilovat saati, havagazının metreküpü, kahvenin gayrisafi sikleti bunlara örnek olarak sayılabilir. Çağdaş vergi sistemlerinde advalorem (miktar esaslı) matraha çok fazla başvurulmadığı görülmektedir. Zira miktar esaslı matrah mal ve değer artışıdaki değişimleri izleyememektedir. Dolayısıyla advalorem esası ile matrahı belirlenen vergiler açısından verginin verimi sağlanamamaktadır. KIRBAŞ, s. 97;

³⁵ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 202.

³⁶ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 152; MUTLUER/DAYANÇ KUZAYLI, s. 168; AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 145.

³⁷ MUTLUER/DAYANÇ KUZAYLI, s. 168; Spesifik (miktar esası) matraha dayalı vergilerin vergi adaleti açısından söz konusu iktisadi değere sahip kişilerin gelirine nazaran adaletsiz olduğu doktrinde ifade edilmektedir. Zira Spesifik (miktar esası) matraha dayanılarak alınan vergiler ile vergi konularının parasal

a. Advalorem (Değer Esaslı) Matrah

Advalorem (değer esaslı) matrahlarda matrahın parasal değeri tespit edilmektedir. Matrah belli bir parasal değeri ifade eder ve vergilendirilecek konunun parasal değerine dayanır. Gelir vergisinde, verginin konusu gelir ve vergiyi doğuran olay mükellefin gelir elde etmesi olup, elde edilen kazanç ve iratların safi tutarı da gelir vergisinin matrahını oluşturur. Bina vergisi açısından verginin konusu bina ve vergiyi doğuran olay binaya sahip olmak iken, binanın parasal değeri matrahı oluşturmaktadır. Katma değer vergisi açısından ise teslim edilen mal ve ifa edilen hizmetlerin parasal değeri matrah olarak tespit edilmiştir. Bu tür matrahlarda vergi kanunlarında belirlenen oran ile matrahın çarpımı sonucu ödenecek vergiye ulaşılır³⁸.

b. Spesifik (Miktar Esaslı) Matrahlar

Vergi konusunun parasal değerlerle ölçülmesinin zor olduğu veya parasal değerlerin verginin konusunu yansıtmaktan uzak olduğu durumlarda matrah belirlemede değer dışında farklı ölçütlere başvurulabilir³⁹. Spesifik (miktar esaslı) matrahlarda ise verginin konusuna giren adet, kg, ton, ağırlık, sayı, hacim, alan metrekaare, metreküp, litre, motor hacmi, yoğunluk, galon, varil, gibi fiziki ve teknik ölçülere karşılık gelen parasal değer verginin matrahı olarak tespit edilmiştir. Spesifik matrahlarda vergi konusunun parasal değeri matrah açısından önem arz etmez.

Spesifik matrahlı vergilere örnek olarak özel tüketim vergisinde bir paket sigaradan veya bir metreküpü havagazından vergi alınması ya da motorlu taşıtlar vergisinde araçtan vergi alınması örnek gösterilebilir. Spesifik matrahın söz konusu olduğu durumlarda

değerleri oranlandığı takdirde ödeme gücü açısından olumsuzluk teşkil edecek niteliktedir. AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 146.

³⁸ EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 150; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 152; MUTLUER/DAYANÇ KUZEYLİ, s. 168; AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 145; KIRBAŞ, s. 97; Advalorem esaslı ile belirlenen matrahlar, vergi konusunun parasal değerinin artması ile elde edilen vergi hasılatının da artması nedeniyle konjonktürel dalgalanmalara duyarlıdır. Zira değer ve fiyat artışları kendiliğinden matraha yansımaktadır. Dolayısıyla enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde fiyat artışlarına karşı ayrıca ayarlanması da gerekmez. Advalorem esaslı matrahlar verginin verimini koruyacak niteliktedir. Doktrinde artan oranlı tarife ile advalorem esaslı vergiler birlikte kabul edildiğinde vergilerin konjonktürel durumuna göre ülkedeki toplam talepleri düzenleyici fonksiyonu nedeniyle otomatik stabilizör niteliğinde olduğu söylenmektedir. ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 152.

³⁹ Örneğin gümrükten geçmekte olan bir motorlu aracın değerine göre vergi alınması gündeme gelebilir. Ancak otomobilin gümrükten geçişi sırasında değeri konusunda görüş birliği sağlamak zor olduğundan her araç başına maktu vergi alınması söz konusu olabilir. Otomobilin yaş ve ağırlığına göre alınan vergiler de farklılaşabilir. Bu durumda dahi matrahın spesifik olarak belirlenmesini engellemez. Binaların her bir metre karesi için matrah tespit edildiğinde de fiziki ölçü ile matrah belirlenmiş olur. ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 156.

genellikle tarifelere veya liste dökümlerine yer verildiği görülmektedir. Verginin matrahı belirlenirken yukarıdaki unsurların birkaçına aynı anda başvurulabilir. Ancak bu durum matrahın spesifik olmasını değiştirmez⁴⁰.

Spesifik matraha belli bir oran yerine birim vergi miktarı uygulanır. Advalorem matraha ise bir değer veya fiyat üzerine bir yüzde veya binde gibi oranların uygulanması söz konusu olur. Bu husus ise nispi tarifenin tabi olduğunu gösterir. Bu nedenle tarh işleminin tesisinde uygulanan matrah yöntemi advalorem matrah usulüdür. Spesifik matrahta ise bir değer veya fiyat üzerine bir yüzde veya binde gibi oranların uygulanması söz konusu değildir. Spesifik matraha uygulanacak birim vergi miktarı saptanırken parasal değer göz önüne alınacaktır. Bu türden matraha sahip vergilere maktu vergiler de denir⁴¹.

2. Matrah Belirleme Usulleri

Verginin mükellefi, verginin konusu, vergi matrahı ve matraha uygulanacak oranlar vergi kanunlarında açıkça düzenleme bulmaktadır. Ancak özellikle advalorem esaslı vergilerde, verginin matrahının kanunda açıkça belirlenmesi her zaman mümkün olamamaktadır. Matrahın tespitinin sağlanabilmesi adına bazı usullerden yararlanılması gerekir⁴².

Vergi Usul Kanunu'nun 20. Maddesine göre “*Verginin tarhı, vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir.*” Sonraki bölümlerde ayrıntılı olarak ele alınacak olan tarh işleminin gerçekleştirilmesi hususunda bu bölümde ele alınacak olan matrah usullerine dayanıldığını görmekteyiz.

Türk Vergi Sisteminde matrah iki şekilde tespit edilebilir; İlk ihtimal matrahın mükellef tarafından vergi dairesine beyan etmek suretiyle tespiti iken ikinci ihtimalde matrah vergi idaresi tarafından tespit edilmektedir⁴³. Vergi idaresi çeşitli usullerden faydalanabilir; “*beyan usulü*”, “*karine ve dış alametler (göstergeler) usulü*”, “*idarece takdir usulü*”,

⁴⁰ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 154.

⁴¹ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 154; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 150; Spesifik matrahlı vergilerin vergilerin konjektürel dalgalanmalarına karşı duyarsız olduğu söylenebilir. Bunun nedeni ise verginin konusunun parasal değerinin matrah açısından önemi olmamasıdır. Fiyat artışları ve enflasyonun yüksek olduğu durumlarda vergi hasılatını sabit tutmak için sürekli verginin miktarını arttırmak gerekir. Dolayısıyla enflasyonist devletlerde vergi hesaplaması açısından spesifik matraha çok başvurulmaz. ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 154; BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, s. 57.

⁴² AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 146-147.

⁴³ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 202.

“götürü usulü”. Matrahın belirlenmesi usullerinin uygulanmasının ardından vergi dışında tutulmuş kaynakların belirlenmesi bakımından vergi idaresinin değerlendirme ve takdirine olanak sağlayan tarh usulleri de dolaylı olarak matrahın belirlenmesinde önemli bir yer taşır⁴⁴.

Matrah belirleme usullerinden beyan ve idarece takdir usulleri günümüzde uygulanmaktadır. Matrah belirleme usullerinden esas olarak kabul edilen usul beyan usulüdür. Bununla birlikte idarece takdir usulü ise beyan usulünü tamamlar nitelikte düzenlenmiştir. Karine ve götürü usullerinin ise günümüzde uygulaması bulunmamaktadır. Bu nedenle matrah belirleme usulleri ele alınırken, beyan usulü, idarece takdir usulü ve günümüzde sınırlı uygulanan usuller olmak üzere üç başlık altında incelenecektir.

a. Beyan Usulü

Beyan usulüne göre mükellef veya sorumlu vergi kanunlarında yer alan esaslar çerçevesinde verginin tarh edileceği matrahı saptayarak vergi dairesine yazılı olarak bildirir⁴⁵.

Mükellef veya vergi sorumlusu tarafından beyanname verilmesi, verginin tarhı için beyanın gerekli olduğu haller açısından söz konusudur⁴⁶. Beyan usulünün temelinde vergilendirmeye tabi unsurların en iyi mükellef tarafından bilinebileceği esası yatmaktadır. Beyan usulü matrahın belirlenebilmesi ve üzerinden tarhiyat yapılabilmesi aslında çağdaş hukuk sistemlerince ve Türk Vergi Sistemi açısından da ağırlıklı olarak kabul edilmiş matrah

⁴⁴ KIRBAŞ, s. 97.

⁴⁵ Vergi sorumlusunu da kestikleri vergilerin matrahını beyannameye göstermesi gerekir. Vergi sorumlusunun bu şekilde beyanı mükellefin beyan etmediği vergiler bakımından tanıklık niteliğinde olup vergi denetiminin etkililiğini sağlamaya yardımcı olur. KIRBAŞ, s. 97.

⁴⁶ Mükellef tarafından verilen beyanname genellikle verginin adı ile anılır; Katma Değer Vergisi Beyannamesi buna örnek gösterilebilir. Vergi sorumlusu tarafından yapılan tevfiıkları bildirme amacıyla kullanılan beyannameler ise söz konusu verginin adı ile ilişkilendirilerek Muhtasar Beyanname olarak adlandırılır. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 146.

belirleme usulüdür⁴⁷. Beyan usulü esasen mükellef ve idare arasındaki objektif iyi niyet kurallarına dayanmaktadır⁴⁸.

Beyan usulünde, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından, bu olaya esas teşkil eden vergi matrahının indirim ve giderler de dahil olmak üzere somut bir şekilde belirlenip idareye bildirilmesine kadar tüm usul işlemleri mükellef gerçekleştirir⁴⁹. Vergi mükellefinin kanunlarca tespit edilmiş bulunan süreler içerisinde vergiye tabi unsurları ve vergiye esas alınacak değer ve miktarı vergi kanunlarında öngörülmüş usullere uygun olarak vergi dairesine bildirilmesi üzerine beyan edilen matrah esas alınarak idare tarafından tarh ve eş zamanlı olarak tahakkuk gerçekleştirilir⁵⁰. Bu durum mükellefin kendi saptadığı matrah ve yine kendi beyan etmiş bulunduğu beyanname üzerinden yapılacak tarh işlemine karşı kural olarak bir itirazının bulunmayacağı kabulünün bir sonucudur⁵¹.

Beyanname vermekle⁵² yükümlü bulunan mükellefler açısından beyan usulüne göre vergilendirmenin her zaman etkin bir şekilde sağlanacağı söylenemez. Zira vergi mükellefleri genellikle vergi kaçırma veya vergiden kaçınma eğilimi içerisindedir. Mükelleflerin beyanname verme noktasında getirilen biçimsel yükümlülükler de toplumda vergiye karşı olumsuz etki yaratabilir. Böyle bir uygulanmanın sağlanabilmesi adına önemli unsurlar ise; vergi ahlakının olması, otokontrol mekanizmalarının bulunması⁵³, mükelleflerin dürüstlüğü,

⁴⁷ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 205; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 202; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s.154; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 152; AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 149;

Beyan yönteminin kabul görmesinin nedenleri başlıca şunlardır:

1-) Verginin matrah ve miktarı vergi idaresi tarafından değil, bizzat mükellef tarafından hesaplandığından dolayı vergi idaresi ve mükellef arasında çıkabilecek uyuşmazlıklar da ortadan kalkmaktadır.

2-) Verginin matrah ve miktarının doğru bir şekilde beyan edilmesi vergi kaybını azaltacak ve vergi gelirlerinde artışa neden olabilecektir.

3-) Vergi mükelleflerinin sayısının oldukça fazla olması nedeniyle tüm mükelleflerin vergi matrah ve miktarının vergi idaresi tarafından hesaplanması ciddi bir iş yükünün gerektirmektedir. HEREKMAN, s. 72-73; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 152.

⁴⁸ SARIASLAN Osman, “Takdire Dayalı Tarhiyatlarda Sistem Eleştirisi ve Reform İhtiyacı”, *TAAD*, C.7, S. 29, Ocak 2017, s. 197; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 202; BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, s. 59.

⁴⁹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 202; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 151.

⁵⁰ Mükellefin beyannamesinin kabulünden sonra tarh işlemi ve tahakkuk aynı anda vergi idaresi tarafından gerçekleştirilmektedir. SARIASLAN, s. 197.

⁵¹ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 97; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 205; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203.

⁵² Türk Vergi Sisteminde bazı vergiler mükellefin verdiği beyana dayalı tespit edilmektedir. Dolayısıyla beyanname ödevinin gereği gibi yerine getirilmesi beyan usulüne göre matrah tespitinin temel unsurunu oluşturmaktadır. Doğal olarak beyanname ödevi beyana dayalı tarh eden vergiler açısından geçerli olan bir yükümlülüktür. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 146.

⁵³ Mükellef beyanname verme yükümlülüğünü gereği gibi yerine getirmede vergi idaresi tarafından otokontrol uygulamaları ve vergi incelemeleri yolu ile mükelleflerin gerçeğe uygun bir biçimde beyanname

vergi bilinci ve eğitim düzeyi ve mali yönetimin etkinliği olarak belirtilebilir. Beyan yönteminde yaygın ve etkin bir denetim mekanizması kurulmadığı takdirde vergi adaleti ortadan kalkabilir ve vergi ahlakı olumsuz bir şekilde etkilenebilir⁵⁴.

Beyan usulünün bazı sakıncalı yönleri bulunmaktadır. Bunlardan ilki vergi matrahının tespiti zor ve karmaşık bir görevdir. Ayrıca da mükellef matrahı beyan ederken içten davranmayarak vergi kaybına neden olabilecek davranışlar sergileyebilir⁵⁵. Beyan usulünün diğer bir sakıncası da sır tutulması gereken hususlara müsamaha göstermemesidir. Mükellef ticari sırlarını vergi idaresi ile paylaşmak durumunda bırakılmaktadır. Vergi dairesinin sır saklama yükümlülüğü bulursa da bu yükümlülük uygulamada ihlal edilebilmektedir⁵⁶.

Beyan esasına dayanan matrah tespitinde mükelleflerin beyanları aksi vergi idaresince ispatlanıncaya kadar vergi tarhına esas olan matrahın doğru olduğu kabul edilmektedir⁵⁷. Mükellefin vergi dairesine bildirmiş olduğu matrahın doğruluğu ve vergi kanunlarına uygunluğu idarece denetlenecektir. Beyan usulünde mükellefin matrahını gerçeğe uygun bir şekilde beyan edeceği anlayışı hâkim olduğundan mükellef buna uygun olmayacak bir biçimde gerçek matrahı gizleme veya eksik bildirme amacıyla hareket ederse, vergi idaresinin matrahı mükelleften bağımsız ve haricen belirlemesi söz konusu olacaktır. Vergi idaresi yaptığı inceleme ile mükellefin vergi matrahını eksik beyan ettiğini tespit ederse, artık matrahın eksik beyan edilen kısmını tamamlamak amacıyla mükellefin defter, kayıt veya belgelerinden veya kanuni ölçülerden hareket ederek matrah tespit edecektir⁵⁸. Vergi idaresi tarafından tespit edilen matrah ve buna istinaden gerçekleştirilen tarh mükellefe ihbarname yolu ile tebliğ edilecektir⁵⁹.

yükümlülüklerini gerçekleştirip gerçekleştirmediği, gerçekleştirmediğinin tespiti durumunda ise vergi borcunun gerçek duruma uygun bir biçimde ödenmesini ve gerekli yaptırımların uygulanmasını sağlamakla yükümlüdür. AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 147; BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, s. 60; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 151.

⁵⁴ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 147; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 152.

⁵⁵ KIRBAŞ, s. 97; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 202; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 151.

⁵⁶ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 147.

⁵⁷ ORTAÇ Fırat/ERTÜK ATABEY Selin, “Bir Vergi Güvenlik Önlemi Olarak Kontrol Edilen Kurum Kazancı ve Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Açısından Uygulamasının İncelenmesi”, *International Journal of Social Inquiry, Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, C.9, S. 1, 2016, s. 65.

⁵⁸ Bunun içinse iki unsurun birlikte bulunması gerekir: Önceden beyan usulüne dayanarak tespit edilen matrah ve buna istinaden tarh edilmiş bir vergi ve kanuni defter, belge, kayıt veya kanuni ölçüler göz önüne alındığında matrah farkının bulunmasıdır. Kanuni ölçüler olarak başvuru hususları ise şunlardır: amortismanlar, değerlendirme ölçüleri, emsal kira bedeli, götürü gider oranı ve asgari ücret tarifesidir ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 204.

⁵⁹ SARIASLAN, s. 197.

b. İdarece Takdir Usulü

Matrahın idare tarafından tespit edildiği ve ikmalen ve re'sen tarh işlemlerinde başvurulmuş matrah tespit usulü esasen mükellef tarafından vergi kanunlarınca öngörülen yükümlülükleri eksik yerine getirilmesi sonucunda matrahın defter, kayıt, belge veya kanuni ölçülere göre tespitinin mümkün olmadığı noktalarda matrahın doğrudan idare tarafından takdir edilerek tespit edilmesidir (VUK m. 29-30). Ayrıca idarece tarh işleminde de benzer şekilde matrah tespiti söz konusu olmaktadır (VUK mük. m. 30)⁶⁰. Mükellef vergi kanunlarınca mükellef olduğu defterleri tutmaması veya belge düzenlenmemesi ya da tutulan defterler ile düzenlenen belgelerin ibraz edilmemesi veyahut ibraz edilmesi ile defterler veya belgelerin vergi incelemesine olanak vermemesi söz konusu olabilir. Bu durumda defter ve belge sistemi güvenilir olmadığından mükellef beyanname vermiş ise de söz konusu beyannamenin doğruluğu vergi dairesi tarafından çürütülmüş olur.

İdarece takdir usulüne göre matrah belirleme noktasında çeşitli dış göstergelere başvurmak yerine vergi idaresi söz konusu takdir hakkını mükellefle ilgili bazı karinelere dayanarak kişisel vergileme unsurlarını saptama yönünde kullanmaktadır. Matrah takdir edilirken gerçeğe en yakın sonuca ulaşılması amaçlandığından bu karineler kapsamında mükellefin faaliyet türü, ölçeği ve benzer kuruluşların faaliyet türü ile ölçeği esas alınmak suretiyle karşılaştırma yapılması gerekir.

İdarece takdir usulünden asıl kastedilen matrah belirleme re'sen matrah tespitidir. Mükelleflerin vergi ödeme gücünü belirleme hususunda vergi idaresine geniş yetkiler veren bir matrah belirleme türüdür. Vergi İdaresi, vergi matrahını Vergi Usul Kanunu'nun 72. maddesinde düzenleme bulan "takdir komisyonları" veya "vergi inceleme elemanları" tarafından takdir edilen matrahlar şeklinde tespit yoluna gider. Ancak Türk Vergi Sisteminde ikmalen ve idarece matrah tespit usulleri de bulunmaktadır. İkmalen matrah tespitinde, mükellefin eksik beyan ettiği matrahı defter, kayıt, belgeler ve kanuni ölçülere dayanan diğer maddi delillere dayanılmaktadır⁶¹. Matrahın idarece tespitinde ise, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirli zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen

⁶⁰ 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesi ile emlak vergisinde idarece takdir usulünün örneği olan tahrir usulü yerine beyan usulü tercih edilmiştir. KIRBAŞ, s. 98.

⁶¹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 204; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 210.

verginin kanunda öngörölmüş bulunan matrahlar üzerinden vergi dairesi tarafından kendiliğinden tarh edilmesidir⁶².

İdarece takdir usulü her ne kadar gerçek matrahı tespit amaçlasa da birtakım sakıncaları bünyesinde barındırmaktadır⁶³. Öncelikle bilinmeyen bir unsurun takdir edilmesi söz konusu olduğundan muhtemelen takdir edilen matrah gerçeği yansıtmayacaktır. Zira gerçek matrahın ne olduğu bu durumlarda mükellefin bilgisi dahilinde bile değildir. Dolayısıyla takdir yapılırken gerçeğe en yakın matraha ulaşılması amaçlanmalı, varsayıma dayanarak değil yeterli araştırma yaparak matrah somut ve kesin bir biçimde ortaya konmalıdır⁶⁴. Söz konusu usulün gerçek matrahı tespit edebilmesi için devletin nitelik ve niceliksel olarak mükellefin ödeme gücünü ortaya koyabilecek her türlü kişisel ve mesleki bilgisini ortaya koyabilecek bir mali örgüte sahip olması beklenir. Bu da çoğu zaman mümkün olmamaktadır. Ayrıca idarece takdir usulüne dayanılarak tarh edilen vergi açısından idarenin takdirinin gerçek vergi yükünü yansıtmadığının ispatı da mükellefe yüklenmiştir.

Vergi idaresinde çalışanların matrah belirleme noktasında takdir yetkisini keyfi olarak kötüye kullanmaları, vergi adaletine aykırı ve gerçek vergi yükünü yansıtmayacak bir şekilde bir yüksek veya düşük olarak verginin matrahının tespiti ihtimali de her zaman mümkün olacaktır. İdarece tarhın bir diğer sakıncalı yönü ise beyan usulünü tamamlayıcı nitelikte bulunduğu mükellef vergi kanunlarınca öngörülen şekli yükümlölükleri gereği gibi yerine getirmedğinde idarenin takdiri usulüne göre belirlenmiş matrah açısından idare re'sen veya ikmalen vergi tarhına gidebilecektir⁶⁵.

c. Günümüzde Sınırlı Uygulanan Matrah Belirleme Usulleri

Matrah belirleme usullerinden beyan ve idarece takdir usulleri günümüzde uygulanmaktadır. Karine ve götürü usullerinin ise günümüzde uygulaması bulunmamaktadır. Karine ve götürü usulünde mükellefin gelir ve servetinin ölçüsü olarak kabul edilen dış göstergelerden yararlanılarak matrah belirlenirken, götürü usulünde vergilendirmeye esas alınacak değer ve miktarın tek tek belirlenmesi yerine aynı durumdaki tüm konu ve vergi mükellefleri için bütünlük halinde matrah tespit edilir⁶⁶.

⁶² KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 188; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 207; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 215; FURTUN, s. 32; PİŞKİN, s. 45.

⁶³ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 151.

⁶⁴ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 205.

⁶⁵ HEREKMEN Aykut, *Genel Vergi Teorisi*, Ankara 1976, s. 91-93.

⁶⁶ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 151; KIRBAŞ, s. 85.

aa. Karine ve Dış Göstergeler Usulü

Matrah tespitinde bir diğer usul de karine ve dış göstergeler usulüdür. Ancak günümüzde uygulaması kalmamıştır.

Karine usulü ise bilinen bir şeyden bilinmeyi belirlmeye yönelik vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen faaliyettir. Bu açıdan vergi dairesi bilinen ve bilinmeyen unsurlar arasında ilişki bulunduğunu kabul ederek bilinmeyen unsur niteliğinde olan matrah açısından tahminlerde bulunmaktadır. Mükellefin gelir veya servetinin kanıtı sayılan belirtilerden yola çıkarak matrah tespiti yoluna gitmektedir⁶⁷.

Karine ve dış göstergeler usulü verginin matrahında esas alınacak miktar ve değer tespiti güçlükle bulunduğu veya mali örgütlenmenin yetersiz kaldığı durumlarda başvuru bir usuldür. Vergi idaresi tarafından yararlanılan karinelerin başında ödenen kiralardan, ödeme gücünün bir kanıtı olarak kullanılması gelir⁶⁸.

Verginin tarhına esas olan belirtilere çalıştırılan eleman sayısı, bulunulan şehir veya bölge ya da nüfus sayısı gibi ölçütler kullanılabilir⁶⁹. Matrahın ödeme gücünü yansıttığı kabul edilen göstergeler ile tespit edilmesi verginin hesaplanabilmesi açısından kolaylık ve basitlik sağlamaktadır. Karineler verginin konusunun kolaylıkla kavranması, matrahın rahatlıkla tespiti, vergi kaybının daha az olması, beyan sistemi içerisinde uygulanabilmesi, verginin hesaplanmasında sağladığı kolaylık ve kullanılan objektif ölçüler nedeniyle vergi mahremiyetini tehlikeye atmaması bakımından da elverişli olduğu söylenebilir. Basittir, nettir ve sonuçları tartışılmaz niteliktedir⁷⁰. Zira ödeme gücüne işaret eden karineyi gizlemek zor olduğundan vergi kaybı da azdır. Karine ve dış göstergeler usulü gözle görülür ölçüler dikkate alındığından dolayı da mükellef ve vergi idaresi arasında hukuki değerlerin çatışmasından kaynaklı sürtüşmeleri de en aza indirecektir⁷¹.

⁶⁷ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 147; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 152.

⁶⁸ Eskiden kapı ve pencereleri olan binalar çok değerli sayılıyor ve bu nedenle İngiltere’de ve Fransa’da “kapı ve pencere” vergileri tahsil ediliyordu. Matrah olarak binanın değeri veya sağladığı irat yerine binanın kapı ve pencere sayısı ödeme gücünün ölçütü olarak kabul görüyordu. Buradan hareketle yükümlünün sahip olduğu büyükbaş hayvan veya otomobil sayısı ödeme gücüne ulaşmada karine teşkil edebilir. ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 156; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 152; KIRBAŞ, s. 99.

⁶⁹ PELİN Fazıl, *Finans İlmî ve Finansal Kanunlar*, Birinci Kitap, 3. B, İstanbul 1945, s. 175.

⁷⁰ KIRBAŞ, s. 98.

⁷¹ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 147; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 152.

Karine ve dış göstergeler usulünün sakıncası ile mükelleflerin ödeme gücünü göz ardı etmesinden ileri gelir. Zira vergi hesaplanırken gerçek ödeme gücüne ulaşılmaya çalışılmamakta, ödeme gücünü gösterdiği kabul edilen çeşitli ölçütlerden hareket edilmiştir⁷².

bb. Götürü Usulü

Matrah tespitinde ele alınacak son usul, götürü usulüdür. Karine ve dış göstergeler usulünde olduğu gibi bu usulün de günümüzde uygulaması kalmamıştır.

Götürü usulünde de matrah idarece saptanmaktadır. Ancak götürü usulünde karineler ve dış göstergeler usulü ile idarece takdir usulünden farklı olarak matrah her mükellef için ayrı ayrı değil yükümlülerin oluşturduğu gruplar bakımından tek bir matrah hesaplaması söz konusudur. Götürü usulünde, vergilendirmenin matrahını oluşturan değer ve miktar her bir mükellef için tek tek belirlenmek yerine aynı durumdaki mükelleflerin, aynı vergi konusu için bütün ve genellik içerisinde değerlendirilmesi suretiyle tespiti gerçekleştirilir⁷³. Dolayısıyla diğer matrah belirleme yöntemlerine nazaran daha genel ve objektif niteliktedir⁷⁴.

Götürü usulüne çeşitli nedenlerle başvurulabilir. Bunlardan ilki gelir ve kazançların hesaplanmasında güçlüğü bulunması halidir. Advalorem esas ile belirlenen matrahlarda verginin hesaplanabilmesi için vergi konusunun parasal değerinin bilinmesi gerektiğine daha önce değinilmişti. Eğer verginin konusunun parasal değeri tespit edilemiyorsa değere ulaşmak için birimin takdir edilmesi gerekir. Advalorem esas ile belirlenen matrahlar kural olarak gerçek yönetime göre belirlenir. Bazı durumlarda mükellef açısından advalorem matrahlarda

⁷² ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 157; KIRBAŞ, s. 99; Ödeme gücünü gösterdiği kabul edilen karine ve dış göstergeler yer ve zamana göre değişebilmekte ve farklı gelir elde eden mükellefler arasında ayırım yapmamaktadır. Mükellef vergilendirilmesi açısından esas alınan karine ve dış göstergeleri ortadan kaldırarak da vergiden kaçınabilecektir. Ayrıca karine ve dış göstergeler usulü ile matrah tespiti vergilerin konjonktürel dalgalanmalarına da duyarlı değildir. Enflasyonun yüksek olduğu dönemlerde vergi kaybına da yol açabilir. Dolayısıyla karine ve dış göstergeler usulü vergi adaleti ilkesine ters düşer niteliktedir. ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 157; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 152.

Ayrıca karine ve dış göstergeler usulünde yüksek oranlar da uygulanmadığından verginin verimliliği de sağlanamamaktadır. Örneğin serbest çalışan avukatının ödeme gücünü gösteren kazancının vergilendirilmesi yerine gayri safi kira tutarının esas alınarak vergi hesaplanması ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesini ihlal eder niteliktedir. ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 157; KIRBAŞ, s. 99.

Aynı miktarda kazanç ve gelir elde edilen kişilerin uygulanan karinelerin farklı olması nedeniyle eşitlik, mali güce göre vergilendirme ve vergi adaleti ilkelerine aykırı olarak farklı bir vergi yükü ile karşılaşabilmesi de mümkündür. Dolayısıyla karine ve dış göstergeler usulü vergilerin fiskal ve ekstra fiskal amacının gerçekleştirilmesini de tehlikeye atmaktadır. Mükelleflerin matrahın belirlenmesinde olanak sağlayan kriterler üzerinde değişiklik yapma tehlikesi etkin olmayan kaynak kullanımına yol açabilir. Bu nedenle karine ve götürü usulü ile matrah tespiti günümüzde büyük ölçüde terk edilmiştir. AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 148-149.

⁷³ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 149; BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, s. 56; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 155; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 152.

⁷⁴ KIRBAŞ, s. 98.

verginin hesaplanması hususunda birtakım teknik ve ekonomik güçlüklerle karşılaşılabilir. Bu güçlükleri aşmanın yolu ise matrahı vergi hasılatı ve yapılan giderlerle ilişkilendirmeksizin vergi miktarına esas olacak değer ve miktarların bütün olarak belirlenmesidir. Sonuçta vergilendirmeye esas alınacak değer veya miktarın tek tek belirlenmesi yoluna gidilmez⁷⁵.

Götürü usulüne başvurulmasında diğer bir neden ise mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan ödevleri yerine getirirken uzmanlık ve teknik bilgi gerektiren hususlarda gereken özeni gösterememesi ve bunun sonucunda belge, defter ve kayıtlar esas alınarak gerçek yönetime göre matrahın belirlenmesinin mümkün olmamasıdır⁷⁶.

Götürü usulünde matrahın kanunen öngörülmüş belirli parasal tutara uygun olduğu varsayımı ile hareket edilir. Bu parasal değer üzerinden hesaplanan vergiler ile mükelleflerin gerçek durumları arasında farklılık arz eden durumlar ne verginin hesaplanması ne de vergi miktarı açısından etki doğurur⁷⁷.

Türk Vergi Sistemi açısından götürü usulü 4369 sayılı Kanunla yapılan değişikliklerle büyük ölçüde terk edilmiştir⁷⁸. Uygulamada kural olarak vergilendirmeye esas kazanç açısından götürü usulü ile matrah tespit edilmekte, matrahın bulunması adına gayrisafi kazanç veya irattan düşülecek değer götürü usulü ile hesaplanmaktadır⁷⁹. Türk Vergi Sisteminde

⁷⁵ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 155; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 152; KIRBAŞ, s. 100.

⁷⁶ KIRBAŞ, s. 100.

⁷⁷ Örneğin belirli şartlar altında belirli işleri yapan kişilerin (özel şoförler, özel inşaatlarda çalışan işçiler gibi) belirli bir miktar gelir elde ettiği varsayılarak bu miktar üzerinden vergi tarh edilir. Matrah sayılan miktarın gerçek duruma uymaması önem arz etmez bu kişiler gerçekte elde ettikleri ücretler üzerinden değil kanunca belirlenmiş ücretler üzerinden vergilendirilirler. Bu işleri yapan kişilerin farklı farklı gelir elde etmesi de farklı bir şekilde vergilendirilmelerine neden olmaz. ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 155; BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, s. 56; Doktrinde beyan usulünün vergi kanunlarında öngörülmüş bir şekilde gerçeğe uygun olarak yerine getirmeyecekleri düşünülen mükellefler için önemsiz boyuttaki vergiye tabi unsurların vergilendirilmesinde veya gayrisafi tutardan indirilecek giderler açısından bu usulün benimsenmesi gerektiği ifade edilir. HEREKMEN, s. 89-90; TEKELİ Esat “Vergi Politikaları ve Türkiye’de Vergi Politikası”, *Maliye Enstitüsü Konferansları Dördüncü Seri*, İstanbul 1959, s. 2.

⁷⁸ 4369 sayılı Kanunla götürü usulünün kaldırılması ile götürü usulünün yerine basit usul ile matrah tespiti yöntemi benimsenmiştir. Basit usulde matrah tespitinde ticari kazanç bir hesap dönemi içerisinde elde edilen hasılat ile giderler ve satılan malların alış bedelleri arasındaki müspet farkıdır. Mükellefin kanunen tutmakla yükümlü olduğu belgeler esas alınarak hesaplanır. Bu şekilde tespit edilen kazanç verginin tarhına esas alınır.

Basit usule göre vergilendirilenler, kazancın tespiti ve kanunda yer alan defter tutma ödevi dışında ikinci sınıf tüccarlara ilişkin hükümlere tabidir.

Basit usulde vergilendirilenler, faaliyetlerine ilişkin mal alış ve giderleri ile hasılatlarını gösteren belgeleri ayrı ayrı dosyalarda saklamak zorundadır. Bu belgelerin kayıtları, mükelleflerin bağlı oldukları meslek gruplarının oluşturduğu bürolarda tutulur. (GVK m. 46). KIRBAŞ, s. 99.

⁷⁹ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 149; ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 155; Götürü usulünün idari, mali, hukuki, ekonomik ve sosyal anlamda sağladığı faydalardan ilki önemli ölçüde formaliteleri önemli ölçüde aşmaktadır. Dolayısıyla hem mükellef hem de vergi idaresi açısından vergilendirme sürecini hızlandırıcı etkisi nedeniyle olumlu niteliktedir. Götürü usulü ayrıca diğer matrah yöntemleri ile kavranamayacak nitelikte matrahların tespiti bakımından da elverişlidir. Mükellef açısından ayrıntılı vergi

götürü usulünün temel örneğini Gelir Vergisi Kanunu'nun 74. maddesinde yer alan götürü gider usulü oluşturmaktadır. Örneğin gayrimenkul sermaye iratlarında haklarını kiraya veren mükellefler dilerse giderlere karşılık olmak üzere hasılatlarından %25'ini götürü olarak indirebilirler (GVK m. 74/3).

C. VERGİNİN ORANI VE TARİFESİ

Tarh işleminin vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi alacağının miktar itibarıyla tespit edilmesi olduğuna daha önce değinmiştik. Dolayısıyla tarh işleminin tesisi için matrahın belirlenmesi hususu önem arz ettiği kadar, matraha uygulanacak nispet ve oranlarının tespiti de önem arz etmektedir.

bilgisi gerektirmedikinden uygulanması kolay ve vergi psikolojisi açısından psikolojik baskısı az olan bir yöntemdir. Milli gelirden küçük bir pay alan mükelleflerin, buna nazaran daha fazla vergi yükü altında kalmasını önlemek suretiyle sosyal açıdan korunmalarını da sağlar. Vergi idaresinin bünyesinde yer alan *denetim yetersizliği, personel azlığı, örgütsel sorunlar, vergi bilinci ve eğitim düzeyi* gibi sebeplerle mali yönetime de olumlu katkı sağladığından hareketle zaman zaman götürü usulüne gerekenden daha sık bir biçimde başvurulabilir. Bu durumda bazı mükelleflerin aleyhine vergi adaletini bozabilir. Gerçek vergi matrahı tespit edilseydi vergi hiç ödeyemeyecek veya götürü usulü dikkate alınarak hesaplanan vergi yükünden daha az vergi ödeyecek mükellefleri bu miktarın altında bir vergi tarh etmek suretiyle vergi ödenmesini sağlayan götürü usulü, genel olarak belirlenen matrahlar üzerinden vergi tarh edilmesinden dolayı vergi adaleti ilkesine aykırı bir durum yaratabilir. Söz konusu durum götürü matrahlara nazaran daha yüksek tutarda vergi ödemesi gereken mükellefler açısından da vergi adaletine aykırıdır. Daha çok vergi ödemesi gereken mükelleflerin vergi ödeme güçlerine kıyasla daha az vergi yükü ile karşılaşmaları ayrıca vergi erozyonuna neden olmaktadır. Vergi idaresi açısından formalitede sağladığı kolaylıklar nedeniyle sık sık götürü usulüne başvurulması halinde de vergi denetiminin etkinliğinin sağlanması ve yerleşmiş belge düzeninin oluşmasını engelleyebilecektir. AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 149-150; BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, s. 56; Doktrinde tartışmalara konu olan "Hayat Standardı Vergisi" açısından matrah belirlenmesi usulü olarak götürü usulün benimsendiği söylenebilir. "Hayat Standardı Vergisi" vergi kaybını en aza indirmek amacıyla getirilen bir uygulamadır. Hayat standardı esasen mükellefler beyanname yükümlülüğünü yerine getirirken gerçek duruma aykırı bir şekilde beyanda bulunursa devreye girmektedir. AYM, 12.11.1991, E. 1991/7, K. 1991/43, *AMKD*, S. 27, C. 2, s. 650; AYM, 5.5.1998, E. 1996/43, K. 1998/13, *AMKD* S. 34, C. 1, s. 292; AYM 7.11.1989, E. 1989/6, K. 1989/42, *AMKD* S. 25, s. 406-407; AYM 12.11.1991, E.1991/7 K.1991/43, RG. 23.07.1992, S.21293; Anayasa Mahkemesi "Hayat Standardı" ilkesini Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan ilkelere aykırı bularak iptal etmiştir. AYM, 12.11.1991, E.1991/7 K.1991/43, RG 23.07.1991, S.21293; Günümüzde götürü usul yerine basit usulün uygulanması söz konusudur. Basit usulde ticari kazançta ise bir hesap dönemi içinde elde edilen gelirlerden giderlerin mahsup edilmesi ile hesaplanır. Basit Usulün genel şartları ise: *Kendi işinde bilfiil çalışmak ya da bulunmak, İşyeri mülkiyeti işyeri sahibine aitse emsal kira bedelinin, kiralanmış olması halinde ise yıllık kira bedeli toplamının 2021 yılı için büyükşehirlerde 12.000 TL'yi, diğer yerlerde ise 7.600 TL'yi aşmaması, Ticari, zirai veya mesleki faaliyetleri dolayısıyla gerçek usulde gelir vergisine tabi olmamak*. Özel şartları ise şunlardır: *Alım Satım işi ile uğraşanlar için; satın aldıkları malları olduğu gibi veya işledikten sonra satanların yıllık alım tutarlarının 2021 yılı için 150.000 TL'yi veya yıllık satış tutarının 240.000 TL'yi aşmaması, Hizmet işleri ile uğraşanlar için bir yıl içinde elde ettikleri gayri safi iş hasılatının 2021 yılı için 76.000 TL'yi aşmaması, Hem alım satım hem de hizmet faaliyetlerinin bir arada yapılması halinde yıllık satış tutarı ile iş hasılatı toplamının 2021 yılı için 150.000 TL'yi aşmaması*.

Basit usulde vergilendirmenin avantajları ise şunlardır: defter tutulmaz, vergi tevfiyatı yapılmaz, geçici vergi ödenmez, alınan ve verilen defterlerin kayıtları mükelleflerin bağlı olduğu meslek odalarının bürolarında tutulur. İsteyen mükellefler izin almaksızın kayıtları kendi de tutabileceği gibi meslek mensubuna da tutturabilir. EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 152.

Mükellefi, konusu, matrahı belirli olan bir verginin tarh edebilmesi için matrahın ne kadarından vergi alınacağını saptanması gerekir⁸⁰. Verginin tarifesi vergi tutarının hesaplanabilmesi için matraha uygulanması gereken oran ve ölçütlerdir. Verginin teknik unsurları olmasından dolayı önem taşır. Zira aynı duruda bulunan mükelleflerin farklı şekillerde veya farklı durumda bulunan mükelleflerin aynı şekilde vergilendirilmemesi hususunda vergi oranlarının belirlenmesi gündeme gelir⁸¹.

Vergi tarifesi ve oranı verginin temel öğelerindendir⁸². Tarife ve oran kavramları birbirine yakın olmakla beraber farklı kavramlar niteliğindedir. Vergi oranı, vergi tarifesinin genel unsuru niteliğindedir. Oran vergi kanunlarında matrah üzerine uygulanması gösterilen yüzdelik dilimi ifade etmektedir. Matrahın değişmesi ile vergi oranı değişmemesine karşın ödenecek vergi miktarı matrah değişimine paralel olarak farklılık gösterecektir⁸³. Vergi tarifesi ise, farklı vergi oranlarının uygulandığı, oranlar dizisini ifade eder. Tarifede matraha tek oran uygulanmaz. Matrah dilimlere bölünür ve her bir matrah dilimine farklı oranlar uygulanır. Tarife matrahlar ile oranları birlikte gösterildiği bir cetvel olmakla birlikte oran ise matrahın belirli bir yüzde cinsinden ifade edilmesidir. Bunun sebebi ise ödeme gücüne ulaşılabilmesi için farklı vergi türlerine farklı tarife tiplerinin uygulanmasından ileri gelir⁸⁴.

Verginin matrahına uygulanacak ölçütler iki farklı grupta incelenebilir; İlkinde matrah biriminden alınacak fiziksel miktarlar esas alınarak vergi mutlak rakam olarak saptanır. Bu tür tarifeye “*spesifik tarife*” denir. Bazı vergilerde matrahın fiziki cinsten elde edilmesi nedeniyle oran uygulanması söz konusu olmadığından “birim vergi miktarı” söz konusu olacaktır⁸⁵. Vergi tarifesi ile vergi matrahı üzerinden ne kadar vergi alınacağı hesaplanır⁸⁶. Bunun içinse matrahın spesifik olarak veya değer üzerinden tespit edilmesi gerekir⁸⁷.

İkinci grupta ise ekonomik ve teknik değerlere göre saptanan matraha belirli oranlar uygulanmaktadır. Bu tür tarifeye de “*advalorem*” tarife denir⁸⁸. Matrahın advalorem olması halinde verginin parasal tutarı belli bir oran üzerinden hesaplanacağı anlamına gelir⁸⁹. Vergi

⁸⁰ KIRBAŞ, s. 104.

⁸¹ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 238.

⁸² ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 32; ÜSTÜN, *Vergi ve Bütçe Hakkı*, s.29.

⁸³ MUTLUER/DAYANÇ KUZEYLİ, s. 68.

⁸⁴ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 156; MUTLUER/DAYANÇ KUZEYLİ, s. 68.

⁸⁵ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 156.

⁸⁶ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 247; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 164.

⁸⁷ EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 164.

⁸⁸ KIRBAŞ, s. 104-105; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 164.

⁸⁹ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 156.

oranı bünyesi bakımından fiziki ölçülere dayanıyorsa “*spesifik*”, değere dayanıyorsa advalorem olabilir⁹⁰. Spesifik tarifeli yapıda alınan vergi önceden belirlenmiş sabit tutarlı bir vergi olup maktu vergiler olarak adlandırılabilir. Advalorem tarifiede ise vergi miktarı değil, oranı belirlenmiştir. Dolayısıyla advalorem tarifiede vergiler, nispi vergiler olarak nitelendirilebilir. Advalorem matrahlarda vergi miktarı, matrahın belli bir yüzdesi olarak belirlendiğinden vergi oranları söz konusu olurken spesifik matrahlarda ise, vergi miktarı söz konusu olmaktadır⁹¹.

Çağdaş vergi sistemlerinde spesifik tarife büyük ölçüde terk edilmiştir. Türk Vergi Sistemi açısından da Motorlu Taşıtlar Vergisi tarifesini spesifik tarifeye örnek verilebilir. Advalorem tarife çeşitli biçimlerde uygulama bulmaktadır. Vergilendirme noktasında çeşitli özellikler göz önünde bulundurularak birden fazla oranın matraha uygulanması söz konusu olabilir⁹².

Vergi tarifesini, tarh işleminin tesisi için vergi matrahına uygulanması gereken ölçüler anlamına gelmektedir. Vergi borcunun miktar itibarıyla tespitinin sağlanabilmesi için öncelikle matrahın belirlenmesi gerekir. Matrahın tespitinin ardından ise vergi kanunlarında belirtilen ve vergi tarifelerinde gösterilen vergi oranlarının uygulanması suretiyle tarh işlemi gerçekleştirilir.

Vergi matrahı ve oranı arasındaki ilişki oranın sabit kalmasına veya azalmasına neden olabilir. Vergiler oran açısından sabit oranlı vergiler, sabit miktarlı vergiler, artan oranlı ve azalan oranlı vergiler olabilir⁹³. Tarh işlemi açısından önemine binaen “*eşit (tek) oranlı vergi tarifeleri*” ve “*artan oranlı vergi tarifeleri*” bu bölümde ayrı başlık altında açıklanmıştır.

1. Eşit (Tek) Oranlı Vergi Tarifeleri

Eşit (tek) oranlı vergi tarifesini sabit oranlı, eş oranlı, mütenasip oranlı, düz oranlı veya değişmez oranlı vergi tarifesini olarak da anılmaktadır⁹⁴. Vergi matrahındaki değişimler karşın vergi oranının sabit kalmasıdır. Eşit oranlı vergi tarifesinde tek bir vergi oranı vardır ve bu oran vergi matrahındaki artıştan veya azalıştan bağımsızdır⁹⁵. Eşit (tek) oranlı vergi

⁹⁰ KIRBAŞ, s. 104-105; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 164.

⁹¹ MUTER Naci B./ÇELEBİ A. Kemal/SAKINÇ Süreyya, *Kamu Maliyesi*, Manisa, 2008, s. 121.

⁹² KIRBAŞ, s. 104.

⁹³ EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 164.

⁹⁴ EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 161.

⁹⁵ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 247; AKTAN Coşkun Can/DİLEYİCİ Dilek/VURAL İstiklal Y., *Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar*, Ankara 2006, s. 121; Matrahta değişme söz konusu olduğu durumlarda uygulanacak vergi oranının değişmemesi vergi miktarının da değişmediği anlamına gelmemektedir.

tarifesinde matrahın büyüklüğü ne olursa olsun tek bir vergi oranı uygulanmaktadır. Vergi oranı matrah değişimine rağmen aynı kalmaktadır⁹⁶.

Eşit (tek) oranlı vergi tarifeleri esasında vergi matrahının değişimine karşın marjinal birimin yarattığı faydanın aynı kalması esasına dayanır. Vergi matrahı skalası boyunca marjinal ve ortalama vergi oranları aynıdır⁹⁷. Dolayısıyla herkesin vergi kapsamına giren iktisadi unsurları eşit bir biçimde vergilendirilmelidir⁹⁸.

Matrahın artması veya azalması halinde vergi oranı üzerinden hesaplanan vergi miktarının değişmesi de eşitliği etkileyen bir durum değildir. Eşit vergi tarifesinde ortalama vergi oranı ile marjinal vergi oranı birbirine eşittir. Bu tarifede ödenen vergi miktarı, matrahta artış olmakla birlikte, nispi olarak aynı kalmaktadır. Fakat mutlak olarak matrah arttıkça ödenen vergi miktarı da artmaktadır. AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 248; AKTAN/DİLEYİCİ/VURAL, s. 121.

⁹⁶ KIRBAŞ, s. 105.

⁹⁷ EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 161.

⁹⁸ Adil gözükmesi, hesaplanmasının kolay olması ve uygulanmasının kolay olması, mükellefi zorlamaması ve sıkılamaması eşit oranlı vergi tarifelerin avantajlarındandır. Eşit oranlı tarifelerin temelinde ise devletin sunduğu kamu hizmetlerinden herkesin, ayırım gözetilmeksizin yararlanabilmesi karşısında söz konusu kamu hizmetlerine de eşit oranlı bir şekilde katlanması gerektiği düşüncesi yer alır. AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 247.

Eşit (tek) oranlı vergi tarifesinin temelinde eşit oranlı fedakârlık görüşü yatmaktadır. Eşit oranlı fedakârlık anlayışına göre herkes eşit oranda vergi ödemelidir. DEMİR, İhsan Cemil, “Mükellef Perspektifinden Vergi Tarifeleri: Türkiye Örneği”, *Sosyoekonomi Dergisi*, 2018, C. 26, S. 53, s. 14.

Eşit fedakârlık yaklaşımına göre; matrahın miktarı önemli olmaksızın, farklı gelire sahip olan mükelleflerin vergi yüküne karşılık gelen gelirin faydasındaki azalma eşit olmalıdır. Eşit oranlı fedakârlık yaklaşımında, mükelleflerden gelirleri yüksek olanlar, düşük olanlara nazaran toplumdaki daha fazla fayda sağladıkları düşüncesi hakimdir. Dolayısıyla gelirleri yüksek olanların düşük olanlara oranla daha fazla vergilendirilmesi gerekmektedir. Bu fedakârlık yaklaşımına göre toplumu oluşturan kişiler vergilendirilirken, bir bütün olarak toplumun katlandığı fedakârlık mümkün olan en düşük düzeyde tutulmalıdır. Kolektif olarak toplum açısından vergi yükünün en az fedakârlıkla nasıl sağlanması amaçlanmaktadır. DÜZGÜN Özden, “Vergilendirmede Adalet, Eşitlik ilkeleri ve İlintili Kavramlar”, www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/ozden/003/, (Erişim Tarihi 04.04.2022); AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 249; Eşit oranlı vergiler birtakım temel ilkeleri bulunmaktadır. Bu ilkelerin amaçları ise şunlardır;

1) Vergilendirilebilen tür gelirleri herhangi bir indirim, kanuni boşluklar, istisna ve muafiyetler olmadan vergilendirmek. Zira vergisel teşvikler zenginlerin daha yüksek düzeydeki gelirler elde edenlerin vergi adaletine uygun bir şekilde gelirleri ile orantılı vergi ödemelerinden kaçınmalarını sağlar.

2) Bütün vergi mükelleflerine ve bunların her türlü gelirlerine tek oranlı bir vergi uygulanmasıdır. Bu nedenle gelirin niteliğine göre vergi oranları değişmeyecektir.

3) Vergiye tabi tüm gelirleri sadece bir defaya mahsus olarak vergilendirmek gerekir. Mükellefler için vergi matrahı; *maaş, ücret ve sosyal haklardan* ibarettir. Kurum vergisinde verginin matrahı tüm sermaye temini ve ücret ödemelerinden oluşur. Tasarruflar ve yatırımlar vergi dışı tutularak mükerrer vergilemeyi önlenmiş ve tasarrufları ve yatırım yapılması teşvik edilmiş olur. CANBAY Tülin, *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)*, Bursa 2009, s. 198-199; KOVANCILAR Birol/MİYNAT Mustafa/BURSALIOĞLU Sibel A., *Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler*, Ankara 2007, s. 86.

Eşit (tek) oranlı vergi tarifiyle vergi adaletinin sağlanabilmesi için mükelleflerin vergilendirilebilecek matrahlarının arttığı durumlarda ödeme güçlerinin de arttığının kabulü gerekir. Ancak bu durum her zaman söz konusu olmayabilir. Zira enflasyonist devletlerde kişilerin vergilendirilebilecek gelirleri artmasına karşın bu artış görünürdedir. Ayrıca marjinal birime atfedilen fayda da farklı gelir ve servet düzeyinde bulunan insanlar için aynı nitelikte değildir. Düşük matrahlarda marjinal birime atfedilen fayda yüksek matrahlarda atfedilen faydadan oldukça fazladır. Eşit (tek) oranlı vergi tarifi görünüş olarak vergi adaletini sağlamaya hizmet eder nitelikte olmasına karşın gerçek ödeme gücünü göz ardı ettiğinden hareketle aslında vergi adaleti ilkesine uygun düşmediği söylenebilir. Eşit oranlı vergi tarifesinde vergi oranının keyfi belirlenme tehlikesi de bulunmaktadır. Dolayısıyla günümüzde daha çok objektif yapıdaki

2. Artan Oranlı Vergi Tarifeleri

Matrah tespit edildikten sonra matraha vergi tarifelerinde yer alan oranların uygulanması suretiyle vergi tarh edilecektir⁹⁹. Artan oranlı vergi tarifelerinde vergi matrahında meydana gelen değişikliklere paralel olarak vergi oranlarının artması veya azalması söz konusu olur. Artan oranlı vergi tarifelerinde matrah yükseldiğinde toplam matrah üzerinden hesaplanan vergi miktarı da artmaktadır. Bunun nedeni ise matrahın artması ile birlikte matraha uygulanacak vergi oranının da artmasıdır. Burada vergi oranındaki artış matrahta gerçekleşen artıştan daha fazladır¹⁰⁰. Artan oranlı tarifede vergi oranları tespit edilirken esas kıstas kural olarak matrahta meydana gelen değişikliklerdir. Ancak çeşitli unsurlar oran tespitinde dikkate alınabilir¹⁰¹.

Vergi konusu ve mükelleflerin özellikleri vergi oranının tespitinde dikkate alındığından artan oranlı vergi tarifesi ödeme gücüne ulaşma ve vergi adaletini sağlama hususunda önemli bir araç olarak kabul edilmektedir¹⁰². Artan oranlı vergi tarifesi eşit oranlı vergi tarifesinin de sakıncalarını giderir niteliktedir. Eşit oranlı tarifede vergi matrahının artması vergi oranında bir artışa neden olmadığı halde, artan oranlı tarifede hem ortalama vergi oranı hem de marjinal vergi oranı matrahla birlikte artış gösterir. Fakat artan oranlı vergi tarifelerinde, marjinal vergi oranı, ortalama vergi oranından daha fazladır¹⁰³. Sahip olunan ekonomik değerler arttıkça vergi ödeme gücünün eşit oranlı değil artan oranlı bir biçimde artması söz konusu olacaktır¹⁰⁴.

vergiler açısından uygulama alanı bulur. AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 249; Türk vergi sisteminde eşit oranlı tarifenin uygulanmasına kurumlar vergisi, emlak vergisi ve gider vergilerinde rastlanmaktadır. Kurumlar vergisi açısından kurumun kazancı ne olursa olsun vergi oranı %20 olarak uygulama bulacaktır. Emlak vergisinde ise; değerli konut vergisine tabi mesken nitelikli taşınmazlardan değeri; 6.173.000 TL ile 9.260.000 TL arasında olanlar (bu tutar dahil) 6.173.000 TL'yi aşan kısmı için (Binde 3) 12.347.000 TL'ye kadar olanlar (bu tutar dahil) 9.260.000 TL'si için 9.261 TL, fazlası için (Binde 6) 12.347.000 TL'den fazla olanlar 12.347.000 TL'si için 22.500 (27.783) TL, fazlası için (Binde 10) oranında vergilendirilir.

⁹⁹ MUTLUER/DAYANÇ KUZAYLI, s. 68.

¹⁰⁰ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 249; KIRBAŞ, s. 105.

¹⁰¹ Örneğin veraset ve intikal vergisinde vergi oranlarının tespiti noktasında ivazsız kazandırmanın büyüklüğü ile ölen kişi ve lehine karşılıksız kazandırılmada bulunulan kişi arasındaki akrabalık ilişkisi göz önüne alınmıştır. Benzer şekilde motorlu taşıt vergisi açısından aracın kilosu ve yaşı önem arz eder. MUTLUER/DAYANÇ KUZAYLI, s. 68.

¹⁰² CANBAY, s. 195; AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 249.

¹⁰³ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 249.

¹⁰⁴ Modern yaklaşıma göre matrah arttıkça kişinin ödeme gücünün artacağı kabul edilmektedir. Bu yaklaşım bir malın tüketimi artacağından ondan elde edilecek marjinal faydanın azalacağı anlayışına dayanmaktadır. Zira yüksek gelirlielerde gelirin bir birimine elde edilen marjinal fayda düşük gelirlielere nazaran daha azdır. Matrahın azaldığı durumda ise matrahın son birimine duyulan marjinal fayda artacaktır. Gelir veya serveti yüksek olanların, az olanlara nazaran daha yüksek oranla vergilendirilmesi ayrıca dikey adaletin sağlanmasına da hizmet edecektir. Dolayısıyla matrahın değişikliklerine paralel olarak farklı oranlar içeren

Günümüzde vergi oranlarının tespitinde artan oranlı tarifelere başvurulması kural olarak kabul edilmiş olup vergi tarifesinde bu artan oranlılığın boyutu, ülkenin sosyal ve ekonomik koşulları nazarında yasama organınca ele alınarak tespit edilmektedir.

II. TÜRK VERGİ SİSTEMİNDE TARHİYATA ÖN İŞLEM NİTELİĞİ TEŞKİL EDEN İDARİ İŞLEMLER

Devletin vergi alacaklısı konumunda bulunması nedeniyle yerine getirmesi gereken birtakım ödevleri bulunmaktadır. Bu ödevler ise vergilendirme sürecinde vergi kanunlarını eksiksiz bir şekilde uygulaması, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergiyi tarh ve tebliğ ederek tahakkuku gerçekleştirilmesi ve nihayetinde verginin tahsilinin sağlanmasıdır. Kamu alacağının eksiksiz ve zamanında yerine getirilebilmesi adına önem arz eden görevlerden biri ise verginin denetimin etkin bir biçimde sağlanmasıdır¹⁰⁵.

Verginin tarhına ön işlem teşkil eden işlemler adından da anlaşılacağı üzere vergi tarhının gerçekleştirilmesi bakımından çok büyük önem arz eder. Mükellefin beyanının doğruluğunun araştırılması ve özellikle matrahın idare tarafından gerçekleştirildiği durumlarda tarhiyatın gerçekleştirilmesi bu ön işlemlerin varlığına bağlıdır.

Türk Vergi Hukuku açısından ön işlem/hazırlık işlemleri, mükellefin “hukuki durumunu etkilemeyen” ve “hukuk alanında herhangi bir değişiklik yaratmayan” işlemlerdir. Ön işlem/hazırlık işlemi niteliğinde olan işlemler idari işlem teorisi açısından icrai nitelikte değildir. Ön işlem/hazırlık işlemleri icrai niteliğe haiz idari işlemin gerçekleştirilmesinden önce tesis edilen ve asıl işlemin hazırlayıcısı olan işlemlerdir¹⁰⁶. Hazırlık işlemleri kendilerinden sonra yapılacak icrai işlemin sebep unsurunu oluştururlar. Dolayısıyla hazırlık işlemleri idari işlem teorisi bakımından icrai nitelikte değildir. Danıştay’ın yerleşik kararlarına göre mükellefiyet tesis eden işlemler vergi yargısı açısından ön işlem/hazırlık işlemi niteliğindedir. Ön işlem/hazırlık işlemi niteliğindeki işlemler esasen idari işlemi tesis edecek olan idareye yönelir. Bu işlemler “*idarenin iç hukukunda kalan bireylerin hukuki statülerine yansımayan irade açıklamaları*”¹⁰⁷ niteliğindedir. Mükellefiyet tesis eden işlemlerin vergi

artan oranlı vergi tarifesinin ödeme gücüne ulaşmada eşit (düz) oranlı tarifeye nazaran daha etkili olduğu söylenebilir. MUTER/ÇELEBİ/SAKINÇ, s. 141; MUTLUER/DAYANÇ KUZEYLİ, s. 68.

¹⁰⁵ Devletin kanuna aykırı hareket ederek vergi kaybına neden olan mükellef veya sorumlular açısından vergi cezası kesilmesi, vergilendirme sürecine ilişkin uyumsuzluk söz konusu olduğu takdirde ise yargı organları önünde savunma faaliyetini gerçekleştirmesi ve zamanında vergi borcunu ödemeyenler için Kamu İcra Hukuku hükümleri uygulaması gelir. KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 247.

¹⁰⁶ AKYILMAZ Bahtiyar/SEZGİNER Murat/KAYA Cemil, *Türk İdare Hukuku*, Ankara 2017, s.394.

¹⁰⁷ YÜCESOY, s. 175.

uyuşmazlığına konu olabilmesi için asıl işlem tamamlandıktan sonra asıl işlem ile birlikte yargıya intikal etmesi gerekir¹⁰⁸.

Vergi tarhına ön işlemler esasen vergilerin denetim müesseseleri olarak da nitelendirilebilir. Türk Vergi Sistemi'nde kural olarak beyan usulü tespit edilmiş olup vergilendirmeye yönelik işlemlerin gerçek mahiyetini en iyi mükellefin bilebileceği anlayışı doğrultusunda ve mükellefe güven esası ile kabul edilmiştir. Çağdaş hukuk sitemlerinde de mükellefin beyanname vermesi suretiyle verginin tarh etmesi söz konusudur¹⁰⁹. Mükellefe duyulan güvenin boşa çıktığının tespiti açısından birtakım denetim mekanizmalarına ihtiyaç duyulmuştur. Zira mükellef beyan ödevini hiç yerine getirmeyebilir ya da eksik yerine getirebilir veya yükümlüğüne ilişkin olay ve olguları gizleme yoluna gidebilir¹¹⁰.

Vergi denetimin amacı ise vergi dairesinin hukuka ve vergi kanunlarına uygun bir şekilde işlem ve eylemlerde bulunmasını ve mükelleflerin vergi kanunlarında yüklenmiş ödevlerini gereği gibi yerine getirebilmelerini sağlamaktır. Denetimin sosyal ve iktisadi amacı bulunmaktadır. Vergi denetiminin gelirin topluma adil bir şekilde yeniden dağıtılması ve ekonomik kalkınmayı sağlayıcı fonksiyonu bulunmaktadır. Bu açıdan vergi denetiminin devlete ek gelir elde amacı ile yapılan mali denetim olduğu söylenebilir. Nihayetinde vergi denetimi ile idarenin kanunilik ilkesine riayeti de sağlanır¹¹¹.

Yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama, takdir komisyonunca matrah hesaplanması ve izaha davet işlemleri verginin tarhına dayanak olan ve matraha hazırlayıcı işlemler niteliğinde olup “Tarhiyata Ön İşlemler” başlığı altında ele alınabilir.

¹⁰⁸ Dş. 11D 10.11.1997, E. 1996/6122, K. 1997/3917, *Danıştay Dergisi*, S. 96, s. 666-667; Dş. 7D. 19.04.1979, E. 1978/3004, K. 1979/834, *Danıştay Dergisi*, S. 36-37, s. 446-448; Dş. 7D. 03.02.1983, E. 1981/3975, K. 1979/934, *Danıştay Dergisi*, S. 72-73, s. 256-258; Dş.11D. 21.11.1997, E. 1996/5978, K. 1997/4187, *Danıştay Dergisi*, S. 96, s. 661-664.

¹⁰⁹ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 391.; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 107; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 200; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 235.

¹¹⁰ Vergi denetim mekanizmaları ikili ayrıma tutulmak suretiyle incelenebilir.; genel denetim mekanizmaları Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş denetim müesseseleri ilken, Özel denetim müesseseleri ise özel vergi kanunlarında düzenleme bulan denetim mekanizmalarıdır. Çalışmanın kapsamının çok genişlememesi adına yalnızca genel denetim müesseselerine yer verilecektir. AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 391.

¹¹¹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 247.

A. YOKLAMA

Vergilendirme sürecinin vergilerin gerçeğe uygun bir şekilde tahsil ile tamamlanabilmesi için vergiyi doğuran olayı bünyesinde gerçekleştiren mükellefin beyanname yükümlülüğünü vergi kanunlarına uygun bir biçimde yerine getirmesi gerekir. Bu açıdan vergi yükümlüsü veya sorumlusunun beyanname yükümlülüğünü yerine getirmemesi vergi kaybına yol açabilir. Bu tür davranışların ortaya çıkarılması adına “yoklama” kurumuna başvurulur¹¹².

Vergi Usul Kanunu’nun 127. maddesi uyarınca yoklama işlemi, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen, mükelleflere ve vergi yükümlülüğüne ilişkin maddi olayları, kayıtları, konuları saptamaya yönelik gerçekleştirilen bir işlemdir¹¹³. Kısaca vergi dairesinin bilgisi dışında bırakılan vergilendirmeye ilişkin şekli olguların ortaya çıkarılması işlemine yoklama denilebilir. Dolayısıyla yoklama işlemi, “*vergi alacağının somut bir şekilde doğmasına yardımcı olan bilginin vergi idaresince elde edilme süreci*” olarak tanımlanabilir¹¹⁴.

Yoklamada mali olguların şekli yapısı üzerine yoğunlaşılır¹¹⁵. Burada mükelleflerin gerçekleştirdiği faaliyetlerin vergi dairesinin bilgisi dahilinde olup olmadığı, mükellefin gerekli bildirimleri ve vergi kanunlarınca öngörülen şekli yükümlülükleri yerine getirip getirmediği tespit edilmeye çalışılır¹¹⁶. Nihayetinde yoklama işlemi ile vergi matrahına esas teşkil edecek bilgileri toplanır, toplanan bilgilerin doğruluğunu araştırılır ve vergileme sürecine katkı sağlayacak olayları kayıt altına alınır¹¹⁷. Vergi dairesi yoklama işlemi ile vergilendirmeye yönelik işlemlerin adeta fotoğraflarını çekerek ilgili hususları dış görünüş itibarıyla araştırır¹¹⁸.

¹¹² KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 248.

¹¹³ Bunlara örnek olarak ise veraset konusunda beyan konusu gayrimenkulün varlığının yerinde saptanması, gelir vergisinde serbest meslek erbabının işe başladığını iş yerinde tespit edilmesi, gayrimenkulün kiraya verilip verilmediğinin soruşturulma yolu ile öğrenilmesi örnek gösterilebilir.

Yoklamanın konusunu ise bir işyerinde ödeme kaydedici cihaz kullanılması, defterlerin vergi mevzuatında öngörülmüş usullere uygun bir biçimde tutulması, faturasız mal satılıp satılmadığı, levha bulunup bulunmadığı oluşturabilir. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 107; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 200; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 248.

¹¹⁴ ÜSTÜN Ümit Süleyman, “Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?”, *Çağa Hukuk Ödülü 2011*, İstanbul 2013, s. 35.

¹¹⁵ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 180.

¹¹⁶ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 180; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 248.

Yoklamanın konusunu ise bir işyerinde ödeme kaydedici cihaz kullanılması, defterlerin vergi mevzuatında öngörülmüş usullere uygun bir biçimde tutulması, faturasız mal satılıp satılmadığı, levha bulunup bulunmadığı oluşturabilir. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 107.

¹¹⁷ KARAKOÇ, s. 153; ARSLAN, s. 268.

¹¹⁸ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 119; KOCAHANOĞLU Osman Selim, *Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*, İstanbul, 1983, s.7.

Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğinin tespitinin ardından vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin gerçek duruma uygun bir şekilde tarh edip edilmediği değerlendirilecektir. Yoklamada mükellef veya sorumlu hakkında detaylı bir inceleme yapılmamakta yalnızca Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen yükümlülükleri usulüne uygun yerine getirip getirmediği tespit edilmektedir. Dolayısıyla yoklamanın konusunu işe başlama, işi bırakma, iş yeri adres değişiklikleri, işletme değişiklikleri, ölüm olayının bildirilmesi, bina ve arazi değişikliklerinin bildirilmesi gibi bireysel bildirim yapılmasını gerektiren durumların tespiti olabilir¹¹⁹. Yoklama ile yapılan denetimin sınırlı olduğundan yoklama işleminin aslında yoklamanın yapıldığı ana yönelik tespit niteliğinde olduğu söylenebilir¹²⁰.

Yoklama işlemi, tarh işlemine ön işlem/hazırlık işlemi niteliğinde olan diğer denetim mekanizmalarında olduğu gibi asıl icrai işlem niteliğinde olan vergi tarhına hazırlayıcı niteliktedir¹²¹.

Yoklama yetkilisine tanınmış önemli fonksiyonlardan biri idari işlemin yetki unsurudur¹²². Yoklama işlemini gerçekleştirebilecek vergi idaresi görevlileri Vergi Usul Kanunu'nun 128. maddesi uyarınca şunlardır: vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar, gelir uzmanları. Vergi Usul Kanunu'nun 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili bulunan; vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürler ile Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da aynı kanunun 127. maddesinde yer alan yoklama işlemini gerçekleştirmeye yetkili kılınmıştır¹²³.

¹¹⁹ YENİÇERİ Harun, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Bursa 2014, s. 43.

¹²⁰ Ayrıca yeni bir yoklama veya vergi incelemesi gerçekleştirilmeksizin önceki tarihli yoklama işleminde tespit edilen hukuki durumların, yoklama sonrası dönemde de devam ettiği sonucuna varılamaz. Yoklama ile ilgili tespit edilen bulgular sonrasında ilişkin bir delil niteliği taşımaz. SABAN, s. 186.

¹²¹ ÜSTÜN, *Vergi Denetimi*, s. 35.

¹²² Yoklama bir idari işlem niteliğine haiz olup bu işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygun olması gerekir. (5467 sayılı İYUK m. 2/1-a) Yoklama işlemindeki hukuka aykırılık yoklama işleminin dayanak olduğu diğer işlemlerin de hukuka aykırı olması sonucunu doğurur. Bu bağlamda yoklamaya istinaden tarh eden verginin de sakatlanması söz konusu olacaktır. TEKİN Fazıl/ÇELİKKAYA Ali, *Vergi Denetimi*, Ankara 2018, s. 139; SÖYLER İlhami, "Vergi Yoklamasının Geçerlilik Koşulları", *Vergi Raporu*, S. 145, 2011, s. 64.

¹²³ Vergi Usul Kanunu'nun 5. maddesinin 1. fıkrası uyarınca yoklama memurlarının "vergi mahremiyetini" ihlal etmeme yükümlülükleri vardır. Buna göre, görevleri vasıtasıyla öğrendikleri sır veya gizli bilgileri açıklayamaz kendileri ya da başkaları yararına bu bilgileri kullanamazlar. Aksi takdirde aynı kanunun 362. maddesinde Vergi mahremiyetinin ihlali durumunda Türk Ceza Kanunu (TCK) m. 239 uyarınca cezalandırılacakları öngörülmüştür; Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenleme uyarınca vergi dairesi dilediği zaman yoklama işlemini gerçekleştirebilse de bu keyfi bir şekilde sık sık yoklama yapılabileceği anlamına gelmez Amacını aşacak sıklıkla tekrar eden yoklama işlemleri hukuka aykırılık arz eder. Mükellef hakkında sık sık yoklama yapılması üçüncü kişilerde mükellefin kanun dışı faaliyetler gerçekleştirdiği

Yoklamaya konu olabilecek durumla ilişkili kişilere yönelik olarak da icra edilebilir¹²⁴.

Yoklama vergi denetiminin yaygın ve önleyici fonksiyonunu yerine getirilebilmesi bakımından öneme haiz olup vergi yüküne ilişkin işlemlerin gerçekleşmesi sırasında gözetim, denetim ve müdahale olanağı yaratmaktadır. Yoklama işleminin varlığı mükelleflerin vergi yükümlülüklerini gönüllü bir şekilde yerine getirmelerine ve sağlıklı vergi bilinci oluşmasına hizmet eder. Yoklama işlemi ile verginin kaybı da önlenmiş olur ve devletin elde ettiği gelirlerde artış meydana gelir¹²⁵.

Yoklama diğer denetim araçlarından daha kolay uygulanabilirliği bulunması ve diğer denetim müesseselerine kaynaklık edebilecek bilgiler içermesi nedeniyle vergi idaresi açısından avantajlıdır. Yoklamada diğer denetim yöntemlerine göre süreç de daha kısadır. Yoklama işlemi esasen diğer denetim yollarına dayanak teşkil eden bir mekanizma olarak öngörülmüştür. Dolayısıyla diğer vergi denetim yöntemlerinden farklı olarak cebri yaptırım içermemesi de mükellef açısından avantajlı bir durum arz eder. Ancak yoklama işlemine dayanılarak vergi incelemesi gerçekleştirildiğinde mükellef hakkında vergi tarh etmesi ve vergi cezası kesilmesi mümkündür¹²⁶.

Yoklama işleminin önemi, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 30. maddesinde düzenlenen "İdarece Tarh" işlemine dayanak olmasından ileri gelir. Verginin idarece tarhı; mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirli zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunda öngörülmüş bulunan matrahlar üzerinden vergi dairesi tarafından kendiliğinden tarh edilmesidir¹²⁷. Mükelleflerin vergi kanunları kendilerine

izlenimi uyandırarak maddi veya manevi zararının doğmasına sebep olabilir. Fakat işlem sıklıkla uygulanmakla birlikte hukuka aykırı olarak nitelendirilemiyorsa devletin zarar tazmin sorumluluğu bulunmamaktadır. Burada gerçekleştirilen yoklamaların dayandığı sebep önem arz eder AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 122.

¹²⁴ SOYLU GÖKSOY Emine, Türk Vergi Hukuku'nda Yoklama, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul 2019, s. 7, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp> (E.T. 06.04. 2022).

¹²⁵ KARABOYACI Abdullah, "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", *TBB Dergisi*, S. 219-220, 2014, s. 219, (<http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-115-1429>), (E.T. 06.04.2022).

¹²⁶ KARABOYACI, s. 219.

¹²⁷ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 188; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 207; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 215; FURTUN, s. 32; PİŞKİN, s. 45.

yüklenen ödevleri yerine getirmediği hususu yoklama ile tespit edilir¹²⁸. Bu takdirde verginin tarhi yoklama fişine dayanır¹²⁹.

Yoklama neticeleri tutanak niteliğinde olan "yoklama fişine" geçirilir ve bu fiş imzalatılarak bir nüshası mükellefe veya temsilcisine¹³⁰ verilir. İlgili kişiler yoklamaya katılmazsa veya yoklamaya katılmakla beraber imzadan imtina bu durum da fişe yazılarak fiş; polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır (VUK m. 131/2). Yoklama fişi tespit tutanağı niteliğindedir ve bazı durumlarda ceza ihbarnamesi yerine geçebilir (VUK m. 131-132). Yoklama fişi, Vergi Usul Kanunu'nca öngörülen usulde düzenlenmesi zorunludur, aksi takdirde yoklama fişleri mükellef hakkındaki işlemlere dayanak olamaz¹³¹. Usulüne uygun olarak düzenlenmiş yoklama fişi ile tespit edilmiş olgu ve bulgular verginin tarhına esas olabilir¹³².

¹²⁸ PİŞKİN, s. 46.

¹²⁹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 188; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 207; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 215; FURTUN, s. 32; PİŞKİN, s. 45.

¹³⁰ Vergi Usul Kanununda mükellefin temsilcisi yerine yetkilisi kavramı kullanılmaktadır. “Mükellefin yetkilisi kavramından mükellef ile arasında hukuki, mali veya ticari bir bağ bulunan kişilerin anlaşılması gerekir. Buna göre; işçi, çırak, kâtip, eş, vekil veya mümessil işletmede sürekli çalışan muhasebeci ve muhasebeci yardımcısı mükellefin yetkilisi olarak kabul edilir.” İmza atacak ve mükellefin yetkilisi sayılacak kişinin hakkında yoklama yapılan kişi adına hareket etme, karar alma yetkisi bulunmalıdır. Mükellefin çalışanı olması tek başına yoklamanın usulüne uygun gerçekleşmesi noktasında yeterli değildir. SÖYLER İlhami, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, s. 70.

¹³¹ “Olayda dava konusu ilan ve reklam vergisi ile 1. derece usulsüzlük cezasına dayanak olan yoklama tutanağı mükellefin veya yetkili adamın nezninde düzenlenmediği, bu tutanağın, bunlara veya söz konusu yasanın ikinci fıkrasında yer alan kimselere imzalatılmadığı anlaşıldığından 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 131'inci maddesinde yazılı koşulları taşımayan yoklama tutanağı esas alınmak suretiyle salınan ilan ve reklam vergisi ile kesilen 1. dereceden usulsüzlük cezasının kaldırılması istemi ile açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” Dş. 9.D. 31.10.2013, E. 2014/2441, K. 2016/647, (<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2016/12/20161224-18.pdf>), (E.T. 06.04.2022);

“Olayda, kiraladığı gayrimenkul nedeniyle yaptığı kira ödemelerinden eksik tevkifat yapıldığı ileri sürülerek davacılar adına tarhiyat yapılmıştır. Tarhiyata dayanak alınan yoklama fişi mülk sahibi nezdinde düzenlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 127 nci maddesinde de belirtildiği üzere yoklamadan maksat; mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Dolayısıyla yapılan bir yoklamanın tarhiyata dayanak alınabilmesi için, vergilemeye ilişkin her türlü bilginin somut şekilde ortaya konması gerekir. Oysa, olayda sadece, aralarında husumet olduğu dosyadaki belgelerden anlaşılan gayrimenkul sahibinin ifadesine dayanılarak tarhiyat yapılmıştır. Yoklama fişinde yer alan bilgilerin, başka tespit ve somut belgelerle doğrulanmadıkça tarhiyata esas alınması kabul edilemeyeceğinden, bu şekilde yapılan tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.” Dş. 4. D. 20.02.2001, E. 2000/3921, K. 2001/347, (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2013-4166-k-2016-72-t-25-2-2016>), (E.T. 06.04.2022).

Dş. 9.D., 25.2.2016, E. 2013/4166 K. 2016/72, (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/9-d-e-2013-4166-k-2016-72-t-25-2-2016>), (E.T. 06.04.2022); Dş.4.D., 4.1.1999, E. 1998/4026, K. 1999/36, (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-daire-e-1998-4026-k-1999-36-t-14-1-1999>), (E.T. 06.04.2022); Dş. 11.D, E. 1997/3205, K. 1999/701, (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/11-daire-e-1997-3205-k-1999-701-t-17-2-1999>), E.T. 06.04.2022).

¹³² KARAKOÇ, s. 251.

B. İNCELEME

Vergi kaybının en aza indirilebilmesi için etkin bir denetim mekanizmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu bağlamda üst düzey bir denetim sistemi olan vergi incelemesi yapılması öngörülmüştür¹³³.

Vergi Usul Kanunu'nun 134. ve devamı maddelerinde düzenleme bulan vergi incelemesinin amacı ödenmesi gereken vergilerin gerçeğe uygunluğunu sağlamaktır¹³⁴.

Vergi incelemesinde mükellefin vergilendirmeye ilişkin faaliyetleri geriye dönük olarak incelenmektedir. Vergi incelemesi, mükellefin beyanlarının ve ödemesi gereken vergilerin gerçeğe uygunluğunu derinlemesine araştırır. Bu bağlamda vergi idaresi her türlü incelemeyi gerçekleştirebilir. Bu açıdan vergi dairesi inceleme gerçekleştirirken yalnızca mükellefin defter ve kayıtlarında yer alan hususların incelenmesi ile yetinmemektedir. Bu noktada vergi idaresi tanık ifadelerinden, istihbarat arşivlerinden ve maddi kontrollerden elde edilen olgulardan yararlanabileceği gibi işletmelere dahil iktisadi değerlerin fiili envanterinin incelenerek beyannamede belirtilmesi gereken unsurların incelenmesi sağlanabilir¹³⁵.

1. İncelemenin Fonksiyonu

Vergi inceleme yetkilileri vergi bilincinin oluşması adına eğitici, önleyici ve yaptırım uygulayabilme bakımından birtakım yetkilerle donatılmıştır. Bu husus vergi incelemesinin önleyici, eğitici ve yakalayıcı fonksiyonları bünyesinde barındırmasından ileri gelir¹³⁶.

Beyana dayalı vergi sisteminin etkin bir biçimde işleyebilmesi için vergi incelemesinin yaygın ve etkili olması gerekir. Vergi incelemesi vergi denetiminin etkinliğini sağlayabilecek nitelikte ve sayıda mükellef için gerçekleştirildiği takdirde mükelleflerin suç girişimlerini boşa çıkaracak ve mükelleflerin bu eğilimleri caydırılacaktır. Vergi incelemesinin vergi kayıp ve kaçagını önleme fonksiyonu yanı sıra araştırma fonksiyonu da bulunmaktadır. Vergi incelemesi sırasında hakkında inceleme gerçekleştiren kişinin defter kayıtları, belgeler ve envanterleri incelendiği aşamada ise mükelleflerin hatalı işlemleri konusunda uyarılmaları ve doğru işlemin nasıl gerçekleştirilmesi noktasında yol gösterilmeleri ise eğitici fonksiyonu

¹³³ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 123; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 109; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 239.

¹³⁴ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 123; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 109; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 239.

¹³⁵ Fiilin envanterin yapılması sırasında yapılan harcamaların ve incelemeyi gerçekleştiren tarafından tasdik edilen giderlerin Hazinece mükellefe ödenmesi gerekir. (VUK m. 134/3); KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 252.

¹³⁶ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 123.

bulunmaktadır. Bu fonksiyonun etkin bir biçimde sağlanabilmesi vergi inceleme elemanlarının¹³⁷ mükelleflerin yasal yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirebilmeleri için bilgi verme yükümlülüğünü etkin bir biçimde yerine getirmesi gerekir. Yakalayıcı fonksiyon ise vergi dairesi denetim sırasında suç işlendiğini tespit ettiği takdirde haklarında yasal işlem yapılabilmesi ve yaptırım uygulanabilmesidir¹³⁸.

2. İncelemenin İcrası ve Kapsamı

Vergi Usul Kanunu'nun 137. maddesi uyarınca incelemeye tabi olanlar ise vergi kanunları uyarınca defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişilerdir¹³⁹.

Vergi incelemesinde uygulanacak esaslar Vergi Usul Kanunu'nun 140. maddesinde ve "Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik" te¹⁴⁰ düzenleme bulmuştur.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağına önceden mükellefe haber verilmesi zorunlu değildir. Ancak mükellefin önceden hazırlık yapması gerekiyor ise haber verilir. Vergi mükellefi tarafından inceleme öncesi hazırlık yapılması, inceleme ortamının sağlanabilmesi bakımından sakıncalı ise hakkında inceleme yapılacak kişiye önceden haber verilmeyecektir. Ancak bu nitelikte olmayan, zamanaşımı süresi içerisinde kalan cari dönemlerde yapılacak incelemeler de hakkında inceleme yapılacak kişiye önceden haber verilebilir¹⁴¹.

İncelemenin başlaması ile birlikte inceleme konusunun mükellefe anlatılması ve tutanağa bağlanması gerekmektedir. Tutanağın bir örneği hakkında vergi incelemesi gerçekleştirilen kişiye verilir¹⁴². İncelemeye başlanıldığını dair yazının bir örneği bağlı

¹³⁷ Vergi incelemesi yapmaya yetkili denetim elemanları ise kanunda şu kişiler olarak tespit edilmiştir: *Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri, Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır.* (VUK m. 135); Sayılan vergi inceleme elemanlarının görevlerini vekaleten yürüten memurlar vergi incelemesi yapmak noktasında yetkili değildir. Dş.7D. 30.01.2004, E. 2002/2514, K. 2004/200, (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>), (E.T. 06.04.2022); Sayılan vergi inceleme elemanlarının görevlerini vekaleten yürüten memurlar vergi incelemesi yapmak noktasında yetkili değildir. Dş.7D. 30.01.2004, E. 2002/2514, K. 2004/200, (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>), (E.T. 06.04.2022).

¹³⁸ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 123.

¹³⁹ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 109; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 183.

¹⁴⁰ R.G. 31.11.2011, S. 28101; R.G. 25.10.2016, S. 29868.

¹⁴¹ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 109; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 124; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 239; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 183.

¹⁴² KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 253.

olduğu birime ve ilgili vergi dairesine gönderilir. Vergi incelemesi bu yazının gönderilmesi ile başlamış kabul edilir¹⁴³.

Vergi incelemesinin gerçekleştirildiği esnada mükellef kendisinden istenilen belge, defterleri göstermek, kendisinden istenildiğinde gerekli açıklamaları yapmak ve bilgi vermek zorundadır. Mükellefin işletmesinin envanterinin yapılması gerekiyorsa bu durumda mükellef envanterin yapılması için araç, gereç ve elemanları ile yardımcı olmak zorundadır. Vergi incelemesi sırasında mükellefin vergiyi kayba uğrattığı ve veya vergi kaçırdığına dair bulgular tespit edilirse arama işlemi gerçekleştirilmelidir¹⁴⁴.

Vergi incelemesinde yetkili denetim elemanlarının uyması gereken esaslar ise şunlardır: İncelemeye tabi olan mükellef veya sorumluya, incelemenin konusunu incelemeye başlamadan önce açık olarak izah ederler, Vergi incelemesine başlanıldığı bir tutanağa bağlayarak bir örneğini hakkında vergi incelemesi yapılana verirler¹⁴⁵. Ayrıca, tutanağın bir örneğini bağlı olduğu birime, diğer örneğini de ilgili vergi dairesine gönderirler. Hakkında inceleme yapılan mükellef veya sorumlunun muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler¹⁴⁶.

14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanunda¹⁴⁷ inceleme noktasında değişiklik arz eden hükümler düzenlenmiştir. 1.7.2022 yürürlük tarihli Kanun uygulanana dek ise Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümler uygulama bulacaktır. 14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanuna göre vergi incelemesi kural olarak vergi incelemesi hakkında inceleme yapılacak kişinin iş yerinde değil vergi dairesinde gerçekleştirilir. İlgili Kanun hükmü ile Vergi Usul Kanunu'nun 139. maddesinin 2. fıkrasında yer alan *"Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir"* ibaresi de mülga edilmiştir. Ayrıca incelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın işyerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mâni olmadığı ve mükellef veya vergi sorumlusunun talep etmesi ve işyerinin müsait olması halinde inceleme işyerinde de yapılabileceği düzenleme bulmuştur.

¹⁴³ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 185; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 254.

¹⁴⁴ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 185.

¹⁴⁵ *"İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandan rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır."* (VUK m. 141).

¹⁴⁶ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 185.

¹⁴⁷ R.G. 21.10.2021, S. 31640.

Madde düzenlemesinden de anlaşılacağı üzere işyerinde inceleme yapılması ana kural ve vergi dairesinde aramanın gerçekleştirilmesi istisna iken kural tersine döndürülmüş ve vergi dairesinde kural olarak inceleme yapılması uygulaması benimsenmiştir¹⁴⁸.

Vergi incelemesi henüz sonuç alınmamış ve beyannamesi verilmemiş dönemler de dahil olmak üzere beş yıllık tarh zamanaşımı¹⁴⁹ süresinde gerçekleştirilen tüm işlemleri kapsamaktadır¹⁵⁰.

Gerçekleştirilen vergi incelemesi sonucunda vergilendirmeye ilişkin tespit edilen olaylar ve olgular ile mükellef ya da sorumlunun itirazları tutanağa bağlanır ve ilgili tarafından imzalanır (VUK M. 141). Bu şekilde düzenlenen tutanakların bir nüshası mükellefe veya hakkında vergi incelemesi gerçekleştirilen kişiye bırakılması zorunludur. İlgilinin itirazsız bir şekilde imzaladığı tutanaklar esas alınarak vergi tarh eder¹⁵¹. Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine göre, inceleme raporunda belirtilen matrah farkı üzerinden ayrıca takdir komisyonuna sevk etmeden resen vergi tarh edebilmektedir¹⁵². Ancak tutanaklarla tespit edilen hususların aksi hukuken geçerli belgelerle ispatlanabilir¹⁵³.

¹⁴⁸ “İşyerinin vergi incelemesi için müsait olmadığına dair bir tespit olmaksızın, daireye getirilmesi istenilen defterlerin ibraz edilmemesinin, re’sen takdir sebebi sayılamayacağı” Dş. 3.D. 30.01.2017 E. 2013/2910, K. 2017/407; DVDDGK 25.03.2015, E. 2015/16, K. 2015/135; “İncelemenin işyerinde yapılması temel kural olduğundan, defter ve belgelerin bir yazı ile istenilmesi ve ibraz edilmemesi halinde re’sen takdir nedeninin varlığından bahsedilemez.” Dş. 4. D., 10.11.1999, E. 1999/350, K. 1999/3959, (<http://www.danistay.gov.tr/kerisim/ozet.jsp?ozet=metin&dokid>), (E.T. 11.04.2022); AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 124; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 240 dn 267; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 184; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 254.

¹⁴⁹ “Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar”. (VUK m. 114).

¹⁵⁰ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 127; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 184.

¹⁵¹ “Mükellef inceleme elemanına, 1961 yılında ortak olarak çalıştığı Cevriye Dilsizoglundan 1962 yılında ayrıldığını, iş yerinin mülk sahibi tarafından satılması üzerine yazıhanenin yıkıldığı ve arka tarafta çalışmaya başladığı, 1963’de M.Ü, 1964’de N.Ü, 1965’te E. Ü. ile ortak olduğunu, 1961-1962, 1963, 1964 ve 1965 yıllarına ait defterlerin Almanya’da bulunan ortağında olması sebebiyle ibraz edemediğini (1965 yılı hariç) bu yıllarda 1 işçi çalıştırdığını, ödediği ücreti hatırlamadığını ve yaptığı ödemeler nedeniyle vergi kesip bordro yapmadığı gibi vergisini ödemediğini, 1965 yılının ilk aylarında 3-4, son aylarında ise 18-20 adet işçi çalıştırarak ödediği ücretlerin vergisini kesip vergi dairesine yatırdığını beyan ettiği ve bu beyana havi tutarın itirazsız imzalanmış bulunduğu halde, Temyiz Komisyonunca iş yerinin başkalarının işgalinde olduğu ve işyerinde ortak olarak çalıştığı hususu da tevsik edilmemiş bulunduğu gerekçesine dayanarak terkin kararı verilmesi yerinde görülmüştür.” Dş. 4.D. 28.11.1970, E. 1969/446, K. 1979/7139, *Danıştay Dergisi*, S. 3, s. 253-254.

¹⁵² “213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca vergi incelemesine yetkili kimselerin yaptıkları vergi incelemesi sonucunda düzenlenen inceleme raporlarına ek olarak düzenlenen ve yükümlülerin hiçbir ihtirazi kayı koymaksızın imzaladıkları tutanakların yükümlüleri yargı yerleri önünde bağlayacağı Dairemizin süregelen içtihadlarında olmakla beraber bu tutanakların aksini hukuken geçerli belgeler ve deliller ibrazı suretiyle tevsik ve isbatında herhangi bir engel bulunmamaktadır... Anlaşmazlık konusu olayda davacı servet beyannameleri incelemesi sırasında şahsi işletmesinden alacağının sene sonu itibarıyla nazara alınmasına karşılık aynı işletmeden sene başında gözüken alacağının nazara alınmadığı iddia edilmekte olduğuna ve bu iddiasının hukuken geçerli noterçe açılış ve kapanış tasdikleri yapılmış şahsi firmasının işlemlerini ihtiva eden işletme defterleri ile isbatı mümkün olduğu ileri sürüldüğüne göre

3. İnceleme Raporu

İnceleme sonucunda re'sen vergi tarhının yapılabilmesi için inceleme raporunun düzenlenmesi zorunluluğu Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin¹⁵⁴ ilk fıkrası ve 35. maddesinin¹⁵⁵ son fıkrasında yer alan düzenlemelerden anlaşılmaktadır. Buna göre, vergi incelemesi sonunda hesaplanan matrah veya matrah farkının re'sen tarh işlemine konu olabilmesi için bu hususların vergi inceleme elemanı tarafından düzenlenmiş olan vergi inceleme raporunda gösterilmiş olması gerekir¹⁵⁶.

İnceleme raporu vergi incelemesi sonucunda tespit edilen olguları içerir. Raporda vergi inceleme elemanı, inceleme tutanağında tespit edilen ya da diğer delillerden yararlanmak suretiyle karşıt tespit yolu ile tespit ettiği maddi olay veya hukuki ilişkileri vergi hukuku ve muhasebe tekniği ilkeleri çerçevesinde değerlendirilecektir. İnceleme elemanı bu değerlendirme sonucunda vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmesi gerekli işlemlere değinir¹⁵⁷.

İnceleme raporu dayanaklı ve gerekçeli olmalıdır. Matrah veya matrah farkı delilleri ile somut bir şekilde ortaya konulmalıdır. İnceleme elemanlarının dayanaktan yoksun ve kişisel beyanları niteliğindeki inceleme raporları esas alınarak yapılan tarh işlemi hukuka aykırı olup yargı yerlerince iptal edilir¹⁵⁸.

davacının iddiaları uyarınca yapılacak inceleme sonucunda varılacak neticeye göre yeniden karar verilmek üzere Temyiz Komisyonu Yedinci Dairesinin 24-12/1975 günlü ve 1974/4313 sayılı kararın bozulmasına..." Dş. 4.D. 12.11.1975, E. 1975/932, K. 1975/2911, *Danıştay Dergisi*, S. 22-23, s. 226-227.

¹⁵³ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 127.

¹⁵⁴ "Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır".

¹⁵⁵ "Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir".

¹⁵⁶ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 256.

¹⁵⁷ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 256.

¹⁵⁸ "İnceleme elemanınca, davacının faaliyet konusu dikkate alınarak, ticaret odaları veya diğer ilgili mesleki kuruluşlar nezdinde sektördeki karlılık oranının belirlenmesi amacıyla bir araştırma yapılmamış, sahte olduğu ileri sürülen faturalar içeriği emtianın, davacının faaliyetini yürütürken gerçekte alınıp kullanılması gereken emtiadan olup olmadığı ya da diğer bir ifade ile söz konusu emtianın gerçekte faturaları düzenleyen kişilerden başka kişilerden dahi olsa gerçekte alınıp alınmadığı konusunda bir saptamada bulunulmamıştır. Davacının maliyeti belirlenirken soyut ve varsayıma dayalı tespitler neticesinde elde edilen rakamlar hesaplama unsuru olarak kabul edilmiş, gerçek maliyetinin belirlenmesinden uzak değerlendirmelerde bulunulmuştur. Bu durumda, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma, tespit etme ve sağlama amacından uzak, eksik incelemeye ve varsayıma dayalı olarak düzenlenen vergi inceleme raporu tarhiyata dayanak alınamayacağından bu rapor uyarınca yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddi yolundaki Mahkeme kararın buna ilişkin hüküm fıkrasında hukuka uyarlılık bulunmamaktadır." Dş. 4.D. 1.6.2015, E. 2014/4961, K. 2015/2612,

Vergi incelemesinin bitirilmesinin ardından düzenlenen inceleme raporu “Rapor Değerlendirme Kurulu”na gönderilir. İnceleme raporunun Rapor Değerlendirme Kuruluna gönderilmesiyle vergi incelemesi tamamlanmış kabul edilir¹⁵⁹.

İnceleme raporu komisyonlar tarafından değerlendirildikten sonra işleme konulmak üzere vergi inceleme elemanları tarafından vergi dairesine gönderilir. Vergi dairesi bu raporları esas alarak vergi tarh eder ve vergi cezası keser. Vergi dairesinin inceleme raporundaki hususlarda yetkisi bağlı yetki olup bu konuda takdir yetkisi bulunmamaktadır¹⁶⁰.

İnceleme raporunun önemi gerçekleştirilen tarh işlem açısından hazırlık işlemi (ön işlem) niteliğine haiz olmasından ileri gelir. Hazırlık işlemleri icrai niteliğe haiz idari işlemin gerçekleştirilmesinden önce tesis edilen ve asıl işlemin hazırlayıcısı olan işlemlerdir. Hazırlık işlemleri kendilerinden sonra yapılacak icrai işlemin sebep unsurunu oluştururlar. Dolayısıyla hazırlık işlemleri idari işlem teorisi bakımından icrai nitelikte değildir¹⁶¹. Danıştay’ın yerleşik kararlarına göre mükellefiyet tesis eden işlemler vergi yargısı açısından ön işlem niteliğindedir. Mükellefiyet tesis eden işlemlerin vergi uyumsuzluğuna konu olabilmesi için asıl işlem tamamlandıktan sonra asıl işlem ile birlikte yargıya intikal etmesi gerekir¹⁶².

4. İnceleme Elemanının Matrah Tespiti Yetkisi

Vergi inceleme elemanına matrah tespiti bakımından verilen yetkinin esasında re’sen vergi tarhının etkinliğini, basitliğini ve hızlılığını sağlama düşüncesi yatmaktadır¹⁶³.

(<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2014-4961-k-2015-2612-t-1-6-2015>), (E.T. 09.04.2022); Bkz. Dş. 13.D. 20.09.1976, E. 1974/3108, K. 1976/2415, *Danıştay Dergisi*, S. 26-27, s. 584; Dş. 4. D. 17.5.2004, E. 2003/1906, K. 2004/1087, (<https://www.danistay.gov.tr/guncel-karar-arsiv>), (E.T. 09.04.2022).

¹⁵⁹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 185.

¹⁶⁰ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 246.

¹⁶¹ AKYILMAZ Bahtiyar/SEZGİNER Murat/KAYA Cemil, *Türk İdare Hukuku*, Ankara 2017, s.394.

¹⁶² Dş. 11D 10.11.1997, E. 1996/6122, K. 1997/3917, *Danıştay Dergisi*, S. 96, s. 666-667; Dş. 7D. 19.04.1979, E. 1978/3004, K. 1979/834, *Danıştay Dergisi*, S. 36-37, s. 446-448; Dş. 7D. 03.02.1983, E. 1981/3975, K. 1979/934, *Danıştay Dergisi*, S. 72-73, s. 256-258; Dş.11D. 21.11.1997, E. 1996/5978, K. 1997/4187, *Danıştay Dergisi*, S. 96, s. 661-664.

¹⁶³ Vergi inceleme elemanına matrah tespiti bakımından verilen yetkinin esasında re’sen vergi tarhının etkinliğini, basitliğini ve hızlılığını sağlama düşüncesi yatmaktadır. Vergi Usul Kanunu’na göre vergi inceleme elemanları mükellefin veya sorumlunun beyanname, defter ve belge düzenleme yönünde ödevlerini yerine getirip getirmediğini ve bu şekli düzenin gerçeği yansıtıp yansıtmadığını araştırarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamaya çalışırlar. Matrahın re’sen takdiri ise tarh edecek verginin gerekli araştırmalar ve yeterli tespitlerin yapılması ile gerçeğe en yakın tespitinin gerçekleştirilmesine ilişkin faaliyettir. Bu manada kıyaslama, değerlendirme ve ölçümleme yapılmasını gerektiren matrah tespitinin somut olguları tespit ile görevlendirilmiş vergi inceleme elemanına bırakılması işin niteliğine uygun düşmediği gerekçesiyle öğretilde eleştirilmektedir. KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.213.

Vergi incelemesi sırasında re'sen tarhi gerektiren nedenler söz konusu olmuş ise Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinin birinci fıkrası uyarınca vergi inceleme elemanının izleyebileceği iki yol bulunmaktadır;

1-) Vergi inceleme elemanı inceleme sırasında mükellef hakkında matrahın re'sen takdirini gerektiren bir durum tespit ettiği takdirde takdir komisyonuna sevk etmeden, araştırma ve inceleme sonucunda elde edilen bilgi ve bulgulara dayanarak doğrudan matrahı tespit edebilir. Bu durumda artık takdir komisyonu tarafından ayrıca matrah tespitine gerek duyulmamaktadır.

2-) Vergi inceleme elemanı, inceleme sırasında gerçekleştirdiği araştırma ve tespitlere dayanarak elde ettiği bilgi ve bulgular ile re'sen takdir nedeni bulunduğunu düşündüğü durumları inceleme raporunda gösterir. Ancak ayrıca verginin matrahını takdir etmez. Bu noktada vergi dairesi vergi inceleme raporuna istinaden verginin matrahının tespit edilebilmesi için takdir komisyonuna başvuracaktır¹⁶⁴.

C. ARAMA

Vergi incelemesi sırasında ilgili defter ve kayıtların mükelleften istenmesi halinde kural olarak incelemeye tabi defter ve kayıtlar mükellefin isteği ile vergi inceleme elemanına tevdi olur¹⁶⁵. Ancak istisnai olarak mükellef veya sorumlunun rızası ve isteği olmaksızın ilgilinin defter, kayıt ve belgelerinin aranması ve vergi incelemesinin gerçekleştirilebilmesi için söz konusu unsurlara el konulabilmesi mümkündür¹⁶⁶.

İhbar veya vergi incelemesi sonucunda elde edilen deliller vergi kaçırıldığına işaret ediyorsa¹⁶⁷ mükellefin veya vergi kaçakçılığı ile ilişkili üçüncü kişilerin evleri, işyerleri ve üzerlerinde bir inceleme yapılması gerekebilir¹⁶⁸. Dolayısıyla istisnai olarak mükellefin isteği ve rızası olmaksızın vergi uygulamaları ile ilgili ve vergi incelemesine esas alınacak defter, belge ve envantere el konulması gerekir. Arama vergi ziyayı ve vergi kaçakçılığına ilişkin delil

¹⁶⁴ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.213.

¹⁶⁵ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 252; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 185; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.258.

¹⁶⁶ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.258.

¹⁶⁷ Vergi kaçakçılığı veya idari para cezasını gerektiren ve vergi düzenini bozan fiillerin işlendiğine dair makul şüphe bulunmalıdır. Makul şüphe, "suçlanan kişinin üzerine atılı suçu işlemiş olabileceğine dair objektif bir gözlemciyi ikna etmeye yeterli olay, olgu veya bilginin varlığını gerektirmektedir." AİHM, Fox, Campbell ve Hartley, Birleşik Krallık, no. 12244/86 12245/86 12383/86, 30 Ağustos 1990, paragraf 32; AİHM O'Hara, Birleşik Krallık, no: 37555/97, par. 34. Ayrıca bkz: AYM, 29.1.2019, 3/16 GK, Basın Duyurusu, (<https://www.anayasa.gov.tr/tr/haberler/norm-denetimi-basin-duyurulari/arama-karari-verilebilmesi-icin-makul-suphenin-bulunmasi-sartini-ongoren-kurala-iliskin-kararin-basin-duyurusu/>), (E.T. 10.04.2022).

¹⁶⁸ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.258.

toplanmasına yönelik bir araştırma niteliğindedir. Arama kurumunun niteliği koruma önlemi olarak karşımıza çıkar¹⁶⁹.

Aramaya ihbar veya inceleme sonucunda vergi kaçırdığı yönünde kuvvetli belirtiler bulunan mükellef veya sorumlu ya da olayla ilgisi bulunan üçüncü kişiler hakkında vergi zıya ve vergi kaçakçılığı suçuna ilişkin delilleri toplama amacıyla kişinin ve ilişkide bulunanların üzerinin, ev ve iş yerlerinin araştırılması şeklinde icra edilir¹⁷⁰. Arama yapılabilmesi için sulh ceza hakiminin kararı gereklidir¹⁷¹.

Arama mükellef tarafından gerçekleştirilmesi gereken ödevlerin gereği gibi yerine getirilmediği ve vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde tamamlanmadığının tespiti açısından önem arz eden bir denetim mekanizmasıdır. Ancak arama vergi hukuku bakımından başlı başına bir denetim şekli olmayıp, istisnai bir delil elde etme yoludur¹⁷².

Arama istisnai nitelikte bir delil elde etme yöntemi olduğu nedeniyle arama yapılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesinde yer alan şartların gerçekleşmesi gerekir¹⁷³;

Arama sonucu el konulan defterler ve belgeler en geç üç ay içerisinde incelenir. İnceleme sonucunda aramaya tabi olan belgeler bir tutanağa bağlanarak hakkında arama gerçekleştirilen kişiye teslim edilir. Haklı nedenler varsa sulh hâkimi üç aylık inceleme süresini uzatabilir (VUK m. 145)¹⁷⁴. İnceleme ve arama sonucunda Vergi Usul Kanunu'nun

¹⁶⁹ KANETİ/EKMEKCİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 252; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 185; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.258.

¹⁷⁰ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 109; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 127; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 258.

¹⁷¹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 185.

¹⁷² AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 127.

¹⁷³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.258;

1-) Vergi kaçakçılığı yapıldığı yönünde mükellef hakkında ihbar yapılmış olmalıdır. Mükellef hakkında yapılan ihbar yeterli olmayıp söz konusu ihbar yeterli belirtilerle desteklenmiş olmalıdır. Mükellef hakkında ihbar yapılmadığı durumlarda ise vergi incelemesi sonucunda mükellefin vergi kaçakçılığı yaptığına yönelik yeterli belirtiler elde edilmiş olmalıdır.

2-) Vergi İncelemesi yapmaya yetkili olan kişilerin somut gerekçelerini ve dayanaklarını belirtmek suretiyle sulh yargıcından arama yönünde karar çıkarmasını talep etmesi gerekir.

3-) Sulh yargıcının vergi kaçakçılığı yaptığı yönünde belirtiler bulunan mükellef veya vergilendirme ile ilgili üçüncü kişi hakkında arama koruma önleminin şartlarının gerçekleştiği yönünde kanaat ederse, arama kararı vermesi gerekir. Sulh yargıcı önüne gelen arama talebinde aramanın şartlarının gerçekleşip gerçekleşmediğini re'sen inceleyecektir. KANETİ/EKMEKCİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 254; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 187.

¹⁷⁴ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 128; KANETİ/EKMEKCİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 255.

359. maddesi kapsamında yer alan vergi suçlarından birinin işlendiği tespit edildiği takdirde bu durum Cumhuriyet Savcılığına intikal ettirilir (VUK m. 367)¹⁷⁵.

İdari kolluk faaliyeti niteliğinde olan arama sürecindeki işlemlerin idari işlem teorisi içindeki yerinin tespiti konumuz açısından önem arz eder. Arama, bireysel (sübjektif) idari işlem niteliğinde olup idari işlem teorisi bakımından icrailik niteliğinden yoksun ön işlem/hazırlık işlemleri kategorisindedir¹⁷⁶.

D. BİLGİ TOPLAMA

Vergi sisteminin başarılı bir şekilde işlemesi ve vergi kaybının en aza indirilmesi, vergilendirme sürecine ilişkin tüm bilgilerin eksiksiz ve gerçeğe uygun bir şekilde izlenmesi, toplanması ve değerlendirilmesi ile bu bilgilerin vergilerin amaçlarına uygun bir biçimde kullanılması gerekir. Bu nedenle vergi kanunları ile vergi idaresine bilgi toplama yönünde yetkiler verilmiştir¹⁷⁷. Zira vergilendirme ve vergiyi doğuran olay hakkında sürekli bilgi toplanması hem mükellefi doğru beyanda bulunmaya sevk eder hem de vergi idaresi için denetimin alt yapısını oluşturur¹⁷⁸.

Bilgi toplama müessesinin iki fonksiyonu bulunmaktadır. Bunlardan ilki; bilgi talep edilen mükelleflerin vergi kanunlarında yer alan ödevlerini yerine getirmeleri noktasında daha titiz davranmalarını sağlamaktır. Bilgi toplama müessesesinin diğer fonksiyonu ise vergi incelemesine yardımcı olmasıdır¹⁷⁹. Bu bağlamda bilgi toplama müessesesinin idari işlem teorisi açısından ön işlem/hazırlık işlemi niteliğinde olduğu sonucuna varılabilir. Zira bilgi toplama müessesine başvurulması sonucunda elde edilen bilgiler vergi incelemesinin konusunu oluşturacak ve inceleme raporuna dayanılarak kesin ve yürütülebilir icrai işlem olan tarh işlemi tesis edilecektir.

Hazine ve Maliye Bakanlığından veya vergi dairesi bilgi talebinde bulunabilir¹⁸⁰. Bilgi talebinin muhatabı ise; kamu kuruluşları, mükellefler, sorumlular veya mükellefler ya da

¹⁷⁵ Arama sırasında Türk Ceza Kanunu ve ilgili diğer mevzuat kapsamında suç işlendiği tespit edilirse adli mercilere intikal ettirilerek ceza yargılaması usulünün genel hükümlerine göre yargılama sürdürülecektir. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 109.

¹⁷⁶ YÜCESOY Aslı, "Vergi Hukukunda Arama Ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı", TBB Dergisi, 2018, s.175.

¹⁷⁷ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 129; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 256.

¹⁷⁸ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 188.

¹⁷⁹ KARAKOÇ, s. 261.

¹⁸⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 355. maddesinde bilgi verme yükümlülüğünü yerine getirmeyenler hakkına özel usulsüzlük cezası ile yaptırıma bağlanmıştır. Bilgi verme ödevini yerine getirmeyen kişiler açısından özel usulsüzlük cezasının kesilebilmesi için ilgilie 15 günden az olmayan bir süre verilmesi ve bu sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bir şekilde bilgi verilmesi gerekir. Özel usulsüzlük cezasını kesilebilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda yer alan ceza hükümlerinin uygulanacağı yazılı olarak bildirilmelidir. Dş. 4. D.

sorumlularla işlemlerde bulunan üçüncü kişiler olabilir (VUK m. 148). Bilgi talebinin mükellef ve sorumlularla ilişkide bulunan üçüncü kişilerden de talep edilebilmesi ilgili denetim usulünün uygulama alanını oldukça genişletmektedir¹⁸¹. Bilgi sözlü veya yazılı olarak talep edilebilir. Sözlü bilgi talep edilmesine rağmen muhatap istenilen bilgileri vermediği takdirde yazılı olarak bilgi vermesi talep edilir. Talep edilen bilginin sözlü olarak verilmesi mümkün değilse bu durumda ilgiliye yazılı olarak bilgi verebilmesi için uygun bir süre verilir. Bu süre 15 günden az olamaz. Bilgi istenmek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemezler¹⁸².

Vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili kamu idare ve müesseselerine, gerçek ve tüzel kişileri açısından sürekli bilgi verme yükümlülüğü Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından öngörülebilir. Sürekli bilgi verme yükümlülüğünün söz konusu olduğu durumlarda belirli aralıklarla ayrıca talep olmaksızın bilgi verilmesi zorunlu tutulmuştur¹⁸³. Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesinde yer alan “*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar*” hükmü uyarınca vergi idaresi vergi denetimini gerçekleştirirken vergi mükelleflerinden, mükellef ile işlem yapan üçüncü kişilerden, kamu idare ve müesseselerinden bilgi talep edebilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi dairelerince vergilendirmeye ilişkin olaylar hakkında yukarıda sayılan kurumlardan istenecek bilgilerin fasılalı ve devamlı olarak yazılı verilmesi gerekir. Maddede sayılan kişi veya kuruluşlardan temin edilen bilgiler Vergi Usul Kanunu'nun ispat ile ilgili hükmü çerçevesinde delil niteliği taşıyacaktır¹⁸⁴.

Bilgi toplama işlemleri çerçevesinde elde edilen bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanması zorunlu olup, bu arşivlerden ne surette yararlanılacağını belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına aittir¹⁸⁵.

26.9.2007, E. 2001/1506, K. 2007/2909
(<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-daire-e-2007-1506-k-2007-2909-t-26-9-2007>), (E.T. 10.04.2022).

¹⁸¹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 256; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 188; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 130; KARAKOÇ, s. 262.

¹⁸² AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 130; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 188; KARAKOÇ, s. 262.

¹⁸³ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 110; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 258; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 130; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 189; KARAKOÇ, s. 263.

¹⁸⁴ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 110; KARAKOÇ, s. 263-264.

¹⁸⁵ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 130; KARAKOÇ, s. 263-264.

E. TAKDİR KOMİSYONLARINCA MATRAH HESAPLANMASI

Kamu hukukunda komisyonlar¹⁸⁶ belirli bir görevi ifa etmek veya bir soruşturmayı yürütmek amacıyla kurulurlar. Komisyonun fonksiyonu, idarece tesis edilecek işlemin yasal zeminini hazırlamam veya belirli durumların ya da konuların araştırılması amacıyla kurulabilmektedir¹⁸⁷.

Türk Vergi Hukuku açısından takdir komisyonları¹⁸⁸ ise vergi kanunları ile kendisine verilen görevleri yerine getirerek vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde tamamlanması amacına hizmet eder. Dolayısıyla takdir komisyonlarının hem vergi idaresi hem de vergi mükellefi bakımından apayrı bir yeri ve önemi bulunmaktadır¹⁸⁹.

Takdir komisyonları, doğrudan vergi idaresi hiyerarşisinde yer almamasına karşın kamu hizmeti ifa etmesinden dolayı öneme haizdir. Bu nedenle Takdir Komisyonlarının yetki ve görev tanımlamaları, kuruluş şekli ve esasları kamu düzenine ilişkin olup kanunla düzenlenmiştir. Esasen bu durum vergilerin kanuniliği ilkesinin de gereğidir¹⁹⁰.

Takdir komisyonlarına ilişkin esaslar Vergi Usul Kanununun birinci kitap, dördüncü kısım, birinci bölümünde düzenlenmiştir. Takdir komisyonları daimî veya geçici olarak kurulabilmektedir. Tarh işlemine esas olacak matrahın takdir komisyonları tarafından tespiti önem arz etmektedir. Zira mükellef vergilenme sürecinin başlayabilmesi adına yükümlü olduğu beyanname ödevini hiç veya gereği gibi yerine getirmemişse ve mükellefin vermiş olduğu beyanname vergilendirme sürecinin sağlıklı bir biçimde tamamlanmasını sağlayacak bilgileri içermiyorsa vergi idaresinin matrahın tespitinin sağlanabilmesi için takdir komisyonlarına sevk etmesi gerekebilir¹⁹¹. Dolayısıyla bu bölümde takdir komisyonlarının oluşumu ve toplantı esasları, takdir komisyonunun matrah tespitini gerçekleştirirken göz önüne alacağı esaslar ile takdir komisyonu kararlarının hukuki niteliği incelenmiştir.

¹⁸⁶ Kelime anlamı olarak alt kurul anlamına gelen komisyon, belli bir konuyu ele almak amacıyla bir kurul içinden birkaç kişi seçilerek oluşturulan kurul, encümen, komisyon, komitedir (www.tdk.gov.tr).

¹⁸⁷ Seyidoğlu Halil, *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Ankara 1992, s. 488.

¹⁸⁸ Kelime anlamı ile takdir “değer biçme” anlamını taşımaktadır (www.tdk.gov.tr).

¹⁸⁹ Takdir Komisyonları doğrudan vergi idaresi hiyerarşisi içerisinde yer almamakla birlikte, kamu hizmetinin yerine getirilmesi amacıyla, yetki ve görev tanımlamaları, kuruluş şekli ve esasları Vergi Usul Kanunu ile belirlenmiş olan Komisyonlar olduğu için alacakları kararlar da kamu düzeniyle doğrudan ilgilidir. Takdir Komisyonlarının matrah ve değer takdirine ilişkin görev tanımlamaları Vergi Usul Kanunundaki düzenlemelerle yetkilerinin sınırları kanunla çizilmiştir. ŞİN, s.162.

¹⁹⁰ ŞİN, s. 167.

¹⁹¹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 212.

1. Komisyonun Oluşumu ve Toplantı

Takdir komisyonu¹⁹²; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur (VUK m. 72)¹⁹³.

2. Matrah Tespitine İlişkin Esaslar

Takdir komisyonlarının çalışma ve karar alma usulünün ne olduğu veya nasıl karar alacaklarına ilişkin esaslara ilgili kanunda düzenleme yer almamaktadır.

Takdir komisyonun matrah tespiti noktasında iki görevi bulunmaktadır¹⁹⁴. Takdir komisyonu vergi matrahını teknik bilgi ve kurallarına göre tespit eder¹⁹⁵. Takdir komisyonu,

¹⁹² Komisyon, belirli bir görevi yerine getirmek, bir araştırma veya soruşturmayı yürütmek üzere yetkili kişilerden oluşan grup, komite olarak tanımlanmaktadır. SEYİDOĞLU Halil, *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Ankara 1992, s. 488.

Takdir ise kelime anlamı olarak “değer biçme” anlamına gelmektedir. (www.tdk.gov.tr), (E.T. 18.04.2022).

¹⁹³ Diğer mevzuatta gelir müdürlüğüne, takdir komisyonu başkanı veya başkanlığına, tahsil dairesine, mal müdürü veya mal müdürlüğüne yapılmış atıflar ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya başkanlığına veya ilgili müdür veya müdürlüğüne yapılmış sayılır. Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum Ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (Kararname no:4), R.G. 15.07.2018, S. 30479;

Takdir Komisyonunun oluşumu sırasında üyeleri arasında vergi mahremiyeti kapsamında birinin bulunması Komisyonun toplanmasına ve matrah takdirine ilişkin karar almasına engel teşkil eder¹⁹³. Toplantıya mahremiyetin söz konusu olduğu üyenin yerine yedek üye katılır ya da toplantı yeter sayısı üye sayısının çoğunluğu olduğundan söz konusu üye dışındaki üyelerle toplantı sürdürülecektir. ŞİN, s. 164.

Takdir Komisyonları, yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapmakla görevli olan ve üçü vergi dairesi ve ikisi de mükellef temsilcilerinden oluşan komisyonlardır. Takdir Komisyonlarının toplantıları Komisyon Başkanının başkanlığında gerçekleşir. Takdir komisyonları daimi veya geçici olarak kurulabilirler (VUK m. 72). Toplantıya katılması gereken mesleki kuruluş üyesi, hakkında matrah takdiri yapılacak mükellef veya sorumlunun mensubu olduğu meslek odası olmalıdır. Servet takdiri işlerinde ise yalnızca yalnız Ticaret Odasından seçilen üye katılır (VUK m. 73);

Komisyon üye tam sayısının çoğunluğu ile toplanır. Bu bakımdan beş kişiden oluşan komisyon, üç kişinin katılımı ile karar alabilir. Mükellefin mensubu olduğu odadan katılacak komisyon üyesinin de karara katılmaması önem arz etmez (VUK m. 89);

Servet takdiri işlerinde ise yalnızca yalnız Ticaret Odasından seçilen üye katılır (VUK m.73);

Takdir Komisyonları toplantılarında devam esastır. Ancak, her ne sebeple olursa olsun Komisyon toplantısına katılamayacak üyenin yerine yedek üye davet olunur. Üye tam sayısının çoğunluğunun sağlanması ile de Komisyon toplantısını gerçekleştirir. Toplantılarda asil üyelerden mücbir sebep veya geçerli bir mazereti olan üyenin yerine yedek üye vekalet eder. Seçilmiş üyelerden mücbir sebep olmaksızın arka arkaya üç Komisyon toplantısına katılmayan üye istifa etmiş sayılır ve bunların yerlerine yedek üye asil üye olarak atanır (VUK m. 90).

Takdir komisyonu üyelerinin kararı imzalamasından sonra karar alma süreci tamamlanır. Takdir komisyonu kararları çoğunlukla alınır, oyların eşitliği durumunda Başkanın bulunduğu tarafın çoğunlukta olduğu kabul edilir¹⁹³. Takdir komisyonu vergi kanunlarında öngörülen matrah takdirine ilişkin görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemeyiz. Ancak hatalı gördüğü işlemleri yazılı bir şekilde ilgili vergi dairesine ikaz edebilir (VUK m. 74/a)

¹⁹⁴ “a) 72 nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonunun görevleri şunlardır.

1. Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak;

komisyon kararını oluşturan matrahın tespiti noktasında gerekli inceleme ve araştırmaları yapmakla yükümlüdür. Takdir komisyonu görevini ifa ederken gerekli gördüğü takdirde vergi incelemesi yapmaya yetkilidir (VUK m. 75). Takdir komisyonu matrah takdiri yaparken hakkında inceleme yapılan ilgilinin defter, kayıt ve belgeleri üzerinden eğer ilgili vergi kanunlarına yer alan ödevlerini yerine getirmemişse veya belge değer ve kayıtlara ulaşamıyorsa takdire dayanak oluşturacak konular hakkında gerekli somut araştırma ve incelemeleri gerçekleştirir. Bu husus re'sen araştırma ilkesine de uygundur¹⁹⁶.

Matrah takdiri gerçekleştirilirken mükellefin defter, kayıt ve belgelerine ulaşılmasının mümkün olamaması halinde matrahın gerçek duruma uygun ve net bir şekilde incelenmesi söz konusu değildir. Ancak bu takdir komisyonlarının kararlarının varsayıma dayandığı anlamına da gelmez. Takdir komisyonu edindiği bilgi ve bulgularla, mükellefin faaliyetinin türüne, emsal kuruluşlarındaki uygulamalara ve sonuçlarına göre ölçümleme yaparak matrahı takdiri olarak gerçeğe en yakın şekilde tespit edecektir¹⁹⁷. Takdir komisyonunun yapacağı matrah takdiri yeterli tespit ve incelemeye dayanmalıdır¹⁹⁸.

Yeterli tespit ve incelemenin gerçekleştirildiğine karine olabilecek hususlar şunlardır:
“mükellefin faaliyette bulunup-bulunmadığı, mükellefin faaliyette bulunduğu sektörün sahip

2. Vergi kanunlarında yazılı fiat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek (Bu gibi takdirler de takdir kararına bağlanır.) Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemeyebilir. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur” (VUK m. 72/1).

¹⁹⁵ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 111.

¹⁹⁶ ŞİN, s. 164.

¹⁹⁷ KARAKOÇ, Vergi Hukuku, s. 212.

¹⁹⁸ “....Mükellefin yaptığı işin ve iş yerinin durumu, mevki, emsalleri, piyasa şartları, ilgili dönemdeki mal ve hizmet teslimleri, ... tüketici fiyat endeksi, asgari hayat standardı miktarları, işle ilgili sair bilgiler araştırılmak suretiyle matrah takdir edildiğinin yazılı bulunduğu, kararda yapılan bu açıklamalara göre, takdir kararının kimi araştırma sonuçlarına ve verilere dayalı bulunduğu anlaşıldığı, bu bilgi ve verilerin takdire dayanak olup olmayacağının bilinmesinin, ancak takdir dosyasının getirtilip incelenmesiyle olanaklı olduğu, davada ise bunun yapılmadığı, öte yandan, davacının faaliyet göstermek üzere kiraladığı işyeri için, kira sözleşmesi düzenlendiğinin ve ödemede bulunduğu tespit edilmesine karşın, 1996 ila 1999 yılları için, kira ödemelerine ilişkin muhtasar beyannamelerini vermemesi nedeniyle salınan gelir (stopaj) vergisi ile kesilen vergi cezasını kaldıran ...kararlarıyla, davacının ilgili vergilendirme dönemlerinde kira kontratosuna dayanarak işyeri kirası ödemediğinin, davacı ve kiralayan nezdinde yapılan yoklamalarla sabit bulunduğu gerekçesiyle bozulmuş olmasının da, davacının gözlük camı imalatı faaliyetinde bulunmak amacıyla iş yeri kiraladığını kanıtladığı, asıl olanın, ticari faaliyette bulunmak üzere kiralanan iş yerinin amacına uygun olarak kullanılması olduğu, ticari icaplara ve normal ve mutad olana uygun olan bu durumun aksinin, bunu iddia eden tarafından kanıtlanması gerektiği, işyerinin ticari amaçla kullanılmadığını gösteren bir kanıt dosyada mevcut olmadığı gibi, dört yıl gibi uzun bir süre kirası ödenen işyerinin, ticari faaliyette kullanılmamasının hayatın doğal akışına da uygun olmadığı, ilgili dönemlere ait takdir dosyaları getirtilerek inceleme yapılmaksızın, noksan incelemeyle verilen temyize konu kararda isabet görülmediği, gerekçesiyle kararı bozmuştur.” DVDDGK, E.2003/ 252, K.2003/369, (<https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2003-252-k-2003-369-t-03-10-2003-danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-karari/623224>), (E.T. 1904.2022).

olduğu özellikler, üretim işletmelerinde randıman hesapların tespiti”dir¹⁹⁹. Takdir komisyonu matrahı takdir ederken “mükellefin faaliyeti, o faaliyet alanında geçerli kar yüzdesi, geçmiş yıl kazançları, iş hacmi, sermaye miktarı, emsal kuruluşların beyan ettiği matrahlar, çalıştırılan işçi sayısı ve işin özellikleri” göz önünde bulundurularak matrah tespit edecektir²⁰⁰.

Matrah takdiri yapılırken komisyon mükellef hakkında düzenlenmiş olan önceki vergi inceleme raporlarından yararlanabilir, mükelleften, kamu kurum veya kuruluşlarından veya ilgili bulunan üçüncü kişilerden bilgi talep edebilir. Ancak vergi inceleme yetkisi olmayan birimler tarafından hazırlanmış raporlar esas alınarak matrah takdirinde bulunamazlar²⁰¹. Takdir komisyonlarının kararlarının dayanağı ve açıklamaları matrahın oluşumunu ortaya koyacak nitelikte ve inandırıcılıkta olması gerekir²⁰². Takdir kararı, dayanaktan ve gerekli açıklamalardan yoksun ise delil olma niteliğini kaybeder (VUK m. 32).

Matrahın takdirine yönelik işleri vergi mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yerdeki takdir komisyonu tarafından gerçekleştirilebilir. Bu bağlamda takdir işlerinin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yerdeki takdir komisyonunun gerçekleştirmesi zorunluluk arz etmez²⁰³.

¹⁹⁹ ŞİN, s. 164.

²⁰⁰ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 212.

²⁰¹ “213 sayılı Kanunun tarh ve tahakkuk usulünü düzenleyen ikinci kısmında yer alan re’sen vergi tarhı başlıklı 30’uncu maddesinin birinci fıkrasında; Resen vergi tarhı, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde, takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılı hükmüne yer verilmiştir.

Bu hüküm uyarınca, resen vergi tarhını, vergi alacağının yetkililerce re’sen takdir olunan matrah veya matrah farkı üzerinden vergi nispeti uygulanmak suretiyle hesaplanması olarak tanımlamak mümkündür. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, re’sen vergi tarh olunabilmesi için, öncelikle, re’sen takdir olunmuş bir matrah veya matrah farkının varlığı gereklidir. Başka bir anlatımla, re’sen yapılan vergi tarhının hukuken geçerli olabilmesi için, bu tarhiyatın, 213 sayılı Yasanın 74’üncü maddesi uyarınca matrah takdiri yapmakla görevli bulunan takdir komisyonunca takdir olunan ya da 135’inci maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkına dayandırılmış olması gerekmektedir. Bu itibarla, takdir komisyonunca takdir olunan veya vergi inceleme raporuyla belirlenmiş bir matrah ya da matrah farkına dayanmaksızın, sırf Gümrük İdaresince gönderilen yazıya istinaden yapılan re’sen tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığından, dava konusu tarh ve ceza kesme işlemlerini iptal eden mahkeme kararında isabetsizlik görülmemiştir.” Dş. 7.D. E. 2008/6101, K. 2010/2000, (<https://www.hukukmedeniyeti.org/karar/753832/?v=list&aranan=%C4%B0la-nihaye>), (E.T. 19.4.2022).

²⁰² KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 212.

²⁰³ “213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 4. maddesi hükmü uyarınca mükellefi tesbit, vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil etme görevi vergi dairelerine verilmiş, aynı maddenin son fıkrasında, mükelleflerin vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairelerine bağlı olacaklarının tespiti vergi kanunlarıyla, bu kanunlarda açıkça yazılı olmayan hallerde Maliye Bakanlığınca tayin olunacağı hükme bağlanmıştır. 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu’nun 106. maddesinde ise, gelir vergisi mükellefinin ikametgahının bulunduğu mahal vergi dairesi

Takdir komisyonları tarafından gerçekleştirilen matrah tespitinin kanunilik ilkesi kapsamında değerlendirilmesi gerekir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği takdiri değerler üzerinden verginin tarh etmesi mümkün değildir. Ancak uygulamada karşılaşılan özellik arz eden bazı durumlarda elde edilen bilgi ve belgelerle gerçek matraha ulaşılması mümkün olmamaktadır. Dolayısıyla kanunla düzenleme yapılarak matrahın takdir komisyonları tarafından takdir edilebilmesine cevaz verilmiştir. Vergilerin tarh aşamasında karşılaşılan özellik arz eden durumların neler olduğu ve böyle durumlarda vergilerin nasıl hesaplanacağı da yine vergilerin kanuniliği ilkesi nedeniyle vergi kanunlarında düzenleme yapılarak tespit edilmiştir²⁰⁴.

Takdir komisyonlarına verginin matrahı noktasında mükellefin defter, belge ve bilgilerine ulaşılabilirdiği durumlarda yetkisi takdir yetkisi olmayıp bağlı yetkidir. Ancak mükellefin defter, belge ve bilgilerine ulaşamadığı durumlarda ise matrah tespiti noktasında takdir yetkisinin bulunduğu söylenebilir²⁰⁵.

Mükellefin evvelce beyan ettiği bir matraha ait olan takdir işlerinde, takdir olunan matrah mükellefin beyanından düşük olamaz (VUK m. 76).

Vergi Usul Kanunu'nun 75. maddesi uyarınca takdir komisyonlarına verilen inceleme yetkisine istinaden komisyonlar ilgililerden açıklama ya da bilgi talep edebilir veya servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlendirme noktasında bilirkişiye başvurabilir. Takdir komisyonunun matrah belirlemesi noktasında bilirkişilerin vereceği kararın hukuki açıdan bir bağlayıcılığı bulunmamakla birlikte, matrah takdiri yapılacak ekonomik unsurun bünyesinde barındırdığı özellikler bilirkişiye müracaatı gerekli kılabilir²⁰⁶. Bu durumda takdir komisyonu bilirkişi

tarafından tarh edileceği, iş yeri ve ikametgahı aynı vergi daireleri bölgesinde mükelleflerin vergilerinin Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de evvelden bildirilmek kaydıyla işyerinin bulunduğu yerin vergi dairesince tarh olunacağı hükme bağlanmıştır. Olayda, yükümlünün ikametgahının Ankara'da bulunduğu ve Ankara Kızılbey Vergi Dairesi Müdürlüğüne Kayıtlı vergi yükümlüsü olduğu çekişmesiz bulunmaktadır. Bu durumda yükümlünün vergi matrahının Ankara 1 Nolu Takdir Komisyonunca takdirinde yasa hükümlerinde aykırılık bulunmadığı halde özel inşaatından doğan kazancın bulunduğu yer takdir komisyonunca takdiri gerektiği gerekçesiyle tarhiyatın terkinde yerindelik bulunmamıştır". Dış. 13. D. 26.3.1981, E. 1979/1360, K. 1981/669, Danıştay Dergisi, S. 44-45, s. 559.

²⁰⁴ ŞİN, s.162.

²⁰⁵ İdari işlem niteliğine haiz olan verginin tarhı işlemi ile matrah/değer tespiti işlemlerinin birbirine karıştırılmaması gerekir. Takdir Komisyonlarına tanınan yetki vergi tarh etme değil, matrah takdir etme yönünde tanınmış bir yetkidir. Komisyonların vergilendirme sürecinde yaptıkları değer/matrah takdirleri vergi tarh yöntemlerinden ya vergi dairesinin veya mükellef beyanına dayanak teşkil etme niteliğine sahiptir. ŞİN, s.162.

²⁰⁶ Takdir Komisyonlarınca bilirkişi talebinde bulunabilmesi ancak takdir olunacak ekonomik unsurun özel ve teknik bilgi gerektirmesi durumuna mümkün olup bu niteliğe sahip olmayan herhangi bir hukuki uyumsuzluk konusu hakkında bilirkişi talebinde bulunulamaz.

raporuna dayanarak matrah-değer takdiri hakkında değerlendirme yapar. Takdir komisyonlarınca yapılan takdir ve tahmin görevi ile bilirkişilerce yapılan takdir ve tahmin görevi aynı niteliktedir²⁰⁷. Buna karşılık takdir komisyonu üyeleri açısından vergi mahremiyetine uyma, yakınları ile ilgili işlere bakmama yükümlülüğü öngörülmüştür²⁰⁸.

Emlak vergisinin matrahının tespiti açısından arsa ve arazilere ait asgari ölçüde birim değerini tespit eden takdir komisyonlarının kuruluşuna ilişkin özel hükümlere yer verilmiştir²⁰⁹.

Mükelleflerin veya vergi dairesinin yazılı talebi ile takdir komisyonunun karar alabilmesi mümkündür. Kural olarak tarh zamanaşımı süresi içerisinde takdir komisyonundan bu şekilde bir talepte bulunulabilir²¹⁰.

Mükellef vergi beyannamesini kanunlarda öngörülen veya kendisine tanınan ek sürelerde vermiş olmasına karşın vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemişse, mükellefe

“Gümrük tarife ve istatistik pozisyonlarının tayini bakımından bilirkişi incelemesi yaptırılması, eşyanın teknik niteliği ve yapısı konusundaki belirsizliklerin giderilmesi için gerekli olup, teknik niteliği ve yapısı açıkça bilinmekte olan ithal edilen eşya için Gümrük Giriş Tarife Cetveli İzahnamesindeki açıklamalar dikkate alınmak suretiyle çözümlenebilecek nitelikte olan davada bilirkişi incelemesi yaptırılması ve salt bilirkişi kanaatine dayalı bir gerekçeyle karar verilmesi yerinde görülmemiştir.” DVDDK, 15.12.200. E.2000/249,K.2000/441(<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2000-249-k-2000-441-t-15-12-2000>), (E.T. 20.04.2022).

²⁰⁷ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 212.

²⁰⁸ *“Aşağıda yazılı kimseler görevleri dolayısıyla, mükellefin ve mükellefle ilgili kimselerin şahıslarına, muamele ve hesap durumlarına, işlerine, işletmelerine, servetlerine veya mesleklerine mütaallik olmak üzere öğrendikleri sırları veya gizli kalması lazımgelen diğer hususları ifşa edemezler ve kendilerinin veya üçüncü şahısların nefine kullanamazlar; 1. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile uğraşan memurlar...”* (VUK m. 5)

“Beşinci maddede yazılı olanlar:

- 1. Kendilerine, nişanlılarına ve boşanmış olsalar bile eşlerine;*
- 2. Kan veya sıhri usul ve fîruuna, evlatlığına veya kendisini evlat edinene yahut kan hısımlığında üçüncü (Bu derece dahil), sıhri hısımlıkta, bu hısımlığı meydana getiren evlenme ortadan kalkmış olsa bile, üçüncü (Bu derece dahil) dereceye kadar olan civar hısımlarına;*
- 3. Kanuni temsilcisi veya vekili bulundukları kimselere; Ait vergi inceleme ve takdir işleriyle uğraşamazlar. Vergi muameleleri ve incelemeleri ile vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemeleri ve Danıştayda görevli olanlar, mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili hesap, yazı ve sair özel işlerini ücretsiz de olsa yapamazlar.”* (VUK m. 3).

²⁰⁹ Arsalarla ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya temsil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya temsil edeceği bir memur ve ticaret odasının seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalarla ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur. Araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu, valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Orman ve Köy İşleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur (VUK m. 72).

²¹⁰ Takdir komisyonuna başvuruda bulunulması ile tarh zamanaşımı işlemeyi durdurur. Her halükârda duran süre bir yılı aşamaz. Aştığı takdirde dahi komisyon tarafından duran süre bir yıl olarak hesaplanır. Takdir komisyonunun raporunu göndermesi ile tarh zamanaşımı yeniden işlemeye başlar. (VUK m. 142); ŞİN, s.165.

takdir komisyonu 15 günden az olmamak üzere eksikliği giderebilmesi için uygun bir mühlet verir. Mükellef takdir komisyonunca kendine tanınan sürede vergi matrahına ilişkin bilgileri sunmak ve kendisinden talep edilen belgeleri ibraz etmek zorundadır. Mükellef kendisine verilen mühlet içerisinde talep edilen matrah bilgisini sağlar ve ilgili defter ile belgeleri takdir komisyonuna ibraz ederse bu durumda hakkında tarh edecek vergi ibraz edilen defter ve vesikalarda yer alan miktardan fazla olamaz (VUK m. 30/3)²¹¹.

Mükellef vergi kanunlarında öngörülen sürede beyanname vermiş ancak beyannamesinde matrah göstermemişse, takdir komisyonu mükellefe on beş günden az olmamak üzere süre vererek defter ve belgelerini ibraza davet etmeden mükellef hakkında re'sen matrah takdirinde bulunamaz (VUK m. 72). Ancak vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna başvurulmasından sonra verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz (VUK m. 30/4).

Vergi beyannamelerini süresi içerisinde vermemiş ancak vergi incelemesi başlatılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden beyanname vermiş mükellefler için vergi beyannamede gösterilen matrah üzerinden tarh eder. Ayrıca takdir komisyonuna matrah tespiti için başvurulması söz konusu olmaz (VUK m. 31).

Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesi uyarınca takdir komisyon kararı üzerine tarh eden vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti vergi ihbarnamesine eklenmelidir²¹².

²¹¹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 112.

²¹² Ancak Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun güncel tarihli bir kararının gerekçesinde, ihbarname ekinde tebliğ edilmeyen tarihyata esas vergi inceleme raporunun yahut takdir komisyonu kararının, yargılama aşamasında dosyaya sunulmasıyla eksikliğin giderilmesinin mümkün olduğu ifade edilmiştir. Bu içtihat kanaatimizde açık olan yasa hükmüne aykırılık teşkil etmektedir.

“Kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanıp, vergi alacağının miktar olarak tespit edilmesi olarak tanımlanan tarh işleminin; tebliğ edilmiş olması şartıyla ilgisi hakkında hukuki sonuç doğuracağı hususunda tartışma bulunmamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 35'inci maddesinin son fıkrasında, vergi inceleme raporlarının ekleneceği belirtilen ihbarnameler; Kanunun 34'üncü maddesi uyarınca, ikmalen ve re'sen salınan vergilerin, ilgililere tebliğini sağlayan işlemler olup, değinilen düzenlemeler uyarınca ana kural, vergi inceleme raporlarının vergi ve ceza ihbarnamesine eklenerek tebliğ edilmesidir. Genel olarak uygulamada da bu şekilde yerine getirilmekle birlikte, söz konusu raporların eklenmediği durumlarda, ilk derece mahkemesi tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine davacı tarafından incelenmek ve haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini sunmasına imkân vermek suretiyle bu eksikliğin, yargılama aşamasında giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "savunma hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açık olduğundan...” DVDDK 3.5.2018 E. 2018/298 K. 2018/25,

2. Takdir Komisyonunun Kararının Hukuki Niteliği

Takdir komisyonları değerlendirmeleri sonucunda bir karar verir. Tarh işlemi açısından Takdir Komisyonu kararının hukuki niteliğinin ortaya konulması gerekir. Bu bağlamda komisyon kararının idari işlem niteliğinde olup olmadığı bu kısımda irdelenecektir.

İdari işlem idari makamların, idari fonksiyonu ile ilgili konularda aldığı tek taraflı icrai karardır²¹³. İdari işlem kamu gücü kullanılarak, idare veya idare adına hareket eden özel hukuk kişileri tarafından doğrudan veya belli bir süreç içerisinde tesis edilen kamu hukuku alanındaki faaliyetlerine ilişkin yaptığı, rızalarının bulunmasına bakılmaksızın muhatabın hukuki durumunu etkileyen kesin, tek taraflı, yürütülmesi zorunlu ve kamusal nitelikli irade açıklamalarıdır²¹⁴. İdari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu olmasından anlaşılması gereken ise hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için gerekli sürecin son aşamasının tamamlanmış olması ve idari işlemin hukuken sonuç doğurabilmesi için başkaca bir idari makamın onayına veya başka bir aşamaya ihtiyaç bulunmamasını ifade eder²¹⁵.

Takdir komisyonu kararı, kararın alınmasına dair süreçte kamu düzeni adına kanuni bir görev ifa etmekte ve takdir komisyonunun doğrudan görüşünün alınması dolayısıyla tek yanlılık unsuru gerçekleşmektedir. Takdir komisyonu kanunen kendisine verilmiş yetki doğrultusunda karar verir. Bu noktada kararında talepte bulunan mükellef veya vergi dairesinin görüşlerine yer vermez. Her ne kadar komisyonun kararı tek taraflılık özelliğini karşılarsa da doğrudan mükellefin hukukunu etkileyecek bir nitelik arz etmediğinden kural olarak icrai nitelikte değildir. Ancak bu durumun istisnası doğrudan mükellefin talebine istinaden verilen takdir komisyonu raporlarıdır. Bu değerlendirmeye paralel olarak mükellef talebi üzerine verilen takdir komisyonu kararlarının kesin ve yürütülebilir olmasına karşın, vergi dairesinin talebine istinaden takdir komisyonu kararı alınmış olması halinde, ancak tarh işlemi ile hukuk düzeninde varlık kazanabilirler²¹⁶. Bu açıklamalar ışığında takdir komisyonu kararlarının idari işlem niteliğinde olup olmadığı irdelendiğinde; mükellefin talebi üzerine alınan takdir komisyonu kararı idari işlem niteliğinde iken; vergi dairesi tarafından talep edilen takdir komisyonu kararı ise tarh işlemi açısından ön işlem/hazırlık işlemi niteliğindedir.

(<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2018-298-k-2018-250-t-3-5-2018>), (E.T. 09.04.2022).

²¹³ DİBK, 14.04.1973, E. 1972/2, K. 1973/10, *Danıştay Dergisi*, S.12-13, s. 199.

²¹⁴ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 385; GÖZÜBÜYÜK Şeref A./TAN Turgut, *İdare Hukuku (Cilt 1) Genel Esaslar*, Ankara 2008, s. 435.

²¹⁵ GÖZÜBÜYÜK/TAN, s. 313.

²¹⁶ ŞİN, s.168.

Takdir komisyonları mahkeme niteliğinde de olmadığından verdiği kararlar organik anlamda yargısal nitelik taşımamakta, şekli bakımından da uyuşmazlık hakkında kesin hüküm teşkil etmemektedir²¹⁷.

Mükellef başvurusu üzerine takdir komisyonlarınca matrah tespiti gerçekleştirildiyse, takdir komisyonunun kararı mükellefe tebliğ eder. Doktrinde mükellef tebellüğ olunan karara uygun bir şekilde beyannamede bulunabileceği ya da söz konusu kararı uyuşmazlık haline getirip yargı dava konusu yapabileceği ileri sürülmektedir²¹⁸.

Takdir komisyonuna başvurulması yönünde talep vergi dairesinden gelmişse bu durumda vergi dairesinin nasıl bir yol izleyeceği kararın içeriğine göre farklılık arz eder. Vergi idaresi takdir komisyon tarafından verilen karara müdahale edemez. Ancak takdir komisyonunun kararına karşılık dava açabilir. Takdir komisyonunun kararının niteliği mükellef temsilcilerin de komisyonda yer alması nedeniyle idarenin iç işlemi olarak nitelendirilemez²¹⁹. Eğer takdir komisyonu verginin matrahını belirleme yönünde tespitlerde bulunmuşsa bu noktada vergi dairesinin tarh işlemlerini başlatması gerekir. Eğer takdir komisyonu matrah takdirine yer olmadığı yönünde karar verirse bu noktada vergi dairesi ya söz konusu kararı uyuşmazlık haline getirecek ya da mükellefin dosyasını kaldıracaktır²²⁰.

Vergi dairesinin talebi üzerine alınan takdir komisyonlarının kararlarına karşı mükellef tarafından doğrudan uyuşmazlık çıkarılamaz. Ancak komisyon raporları esas alınarak tarh edilen vergiler ile birlikte idari ve yargısal yola başvurulabilir. Burada kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem niteliğine haiz olan verginin tarhı işlemi olup takdir komisyonlarının raporu uzmanlığa dayanan teknik bir düşünce olarak tarha hazırlayıcı ön işlem niteliğindedir²²¹.

Takdir komisyonları kararında Vergi Usul Kanunu'nun 116., 117. ve 118. maddeleri kapsamında ve düzeltme zamanaşımı içerisinde hesap hatası niteliğinde vergi hatası bulunduğuna yönelik tespitlerde bulunulursa vergi dairesi takdir komisyonundan alınacak yeni bir karara istinaden hatayı düzeltebilir veya vergi dairesi kararında ısrar etmesi durumunda ise takdir komisyonunun kararının iptalini sağlamalıdır²²².

²¹⁷ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 111.

²¹⁸ ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, İstanbul 1998, s. 262; ŞİN, s. 168.

²¹⁹ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 111.

²²⁰ ÖZBALCI, s. 262.

²²¹ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 111.

²²² KIZILOĞLU/TAŞ, s. 853.

F. İZAHA DAVET

Mükellefin vergi mükellefiyetine ilişkin yükümlülük ve ödevlerin tam olarak yerine getirilmesi amacıyla ve vergi kanunlarının verdiği yetkiler çerçevesinde vergi idaresi, kamu idare ve müesseselerinden, mükellefler veya mükelleflerle işlemlerde bulunan diğer gerçek ve tüzel kişilerden çeşitli bilgiler toplamakta, yine bu amaç doğrultusunda mükellefler nezdinde inceleme ve denetimler yapmaktadır (VUK m. 370)²²³.

15.7.2016 tarih ve 6728 sayılı Kanun²²⁴ ile Vergi Usul Kanunu'nun "İzaha Davet" müessesesini düzenleyen madde yeniden düzenlenmiştir. İzaha davet müessesesi ile mükellefler daha az ceza ile hukuka aykırı fiillerinin sonuçlarından kurtulabileceklerdir. İzaha davet müessesesi ile vergiye gönüllü uymanın sağlanacağı düşünülmektedir²²⁵.

Vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin zıyana uğradığına işaret eden belirtiler bulunduğu dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler söz konusu olduğu durumlarda, yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir. Kendisine izaha davet yazısı tebliğ edilmiş bulunan mükellefler bu Kanunu'nun 371. maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden faydalanamamaktadır²²⁶.

1. İzaha Davet Müessesesi

Mükellefin izaha davet yazısının kendisine tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde izahta bulunulması beklenir. İzaha davet yazısının tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük süre içerisinde izahta bulunulması durumunda, yapılan izah değerlendirilerek değerlendirme sonucunu içeren yazı mükellefe tebliğ edilir. Mükellef izahta bulunduğu takdirde iki ihtimal söz konusudur;

1-) Mükellefin izahı üzerine vergi idaresi vergi zıyana uğratılmadığı kanaatine varırsa mükellef açısından vergi incelemesi başlatılması ve takdir komisyonuna sevki söz konusu olmayacaktır.

²²³ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği Sıra No: 519. (<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=34738&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>), (E.T. 20.04.2022).

²²⁴ R.G. 09.09.2016, S. 29796.

²²⁵ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 476; SABAN, s. 445; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 444; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 197.

²²⁶ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 112; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 477; SABAN, s. 445; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 444; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 197.

2-) Mükelleflerce yapılan izahın yeterli bulunmaması hâlinde, değerlendirme sonucunu içeren yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; mükellef eğer vergi beyanname vermemişse verilmemiş olan beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmez (VUK m. 370/a 1-2)²²⁷.

İzaha davet müessesine başvurma zorunluluk arz etmemektedir. Vergi idaresi izaha davette bulunup bulunmama noktasında takdir yetkisine sahiptir²²⁸.

Vergi Usul Kanunu Tebliği Sıra No: 519²²⁹ ile izaha davetin amacı, kapsamı, tespiti ile ilgili konular ayrıntılı olarak düzenleme bulmuştur. Böylece vergi idaresinin izaha davet müessesesini işletirken izleyeceği yol haritası da çizilmiştir²³⁰.

2. İşleyiş

Vergi incelemesi elemanlarından veya bilgi toplama birimlerinden elde edilen bilgi ve bulgular çerçevesinde hakkında verginin kaybına yol açtığı noktada emarelere ulaşılmış

²²⁷ Vergi Usul Kanunun 359. maddesinde yer alan fiillerle verginin ziyai uğratılmış olabileceğine ilişkin olması hâlinde bu kapsamdaki mükellefler izaha davet edilmez. Ancak sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanma fiilinin işlenmiş olabileceğine dair yapılan ön tespitlerde, kullanılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarı, bir takvim yılında 109 bin Türk lirasını geçmeyen veya bu tutarı geçse bile ilgili yıldaki toplam mal ve hizmet alışlarının %5'ini aşmayan mükelleflere ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilebilir.

Mükelleflerce, haklarında yapılan tespiti ilişkin yazının tebliğ edildiği tarihten itibaren otuz gün içerisinde; hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin verilmesi, eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için, 6183 sayılı Kanunun 51. maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamlı aynı sürede ödenmesi şartıyla vergi ziyai cezası, ziyaa uğratılan vergi üzerinden %20 oranında kesilir. Bu durum vergi incelemesi yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmezler. Kendisine ön tespiti ilişkin yazı tebliğ edilen mükellefler, tespitle sınırlı olarak bu Kanunun 371. maddesinde yer alan pişmanlık hükümlerinden yararlanamaz. Bu fıkrada yer alan tutar, her yıl bir önceki yıla ilişkin olarak bu Kanun uyarınca belirlenen yeniden değerlendirme oranında artırılmak suretiyle uygulanır (VUK m. 370/1 b).

Hazine ve Maliye Bakanlığı bu madde uyarınca ön tespiti ve/veya izaha daveti yapacak ve yapılan izahı değerlendirecek mercii, yapılacak ön tespitin ve/veya izaha davetin şekli ve kapsamını, davet yapılacakları, yapılan izahın değerlendirme süresini, yapılan izahla kullanılacak bilgi ve belgeler ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir (VUK m. 370/1 c).

²²⁸ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 478.

²²⁹ (<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=34738&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>), (E.T. 20.04.2022).

²³⁰ SABAN, s. 446.

kişiler açısından “İzah Değerlendirme Komisyonları” tarafından izaha davet gerçekleştirilmektedir. Komisyon mükellef tarafından gerçekleştirilen izah üzerine, bu açıklamaların makul olup olmadığı yönünde karar verecektir. Mükellefin izahında söz konusu olan açıklamaların makul olması halinde ortada hiçbir uyumsuzluk bulunmamaktadır. Makul bulunmadığı durumda ise mükellef hakkında vergi tarh edecek ve vergi cezası kesilecektir²³¹.

Mükellef hakkında yapılan ön tespit uyarınca verginin kayba uğratılmasının yanı sıra esasen vergi kaçakçılığına sebebiyet verdiği anlaşıyorsa kural olarak mükellefin izaha davet edilmemesi gerekir. Ancak bu kural kesinlik arz etmemektedir. Ön tespitte sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığı anlaşılmaması halinde; sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge tutarının 109.000 Türk Lirasını geçmemesi ve mükellefin ilgili yıllardaki mal ve hizmet alışlarının %5’i aşmaması halinde mükellef izaha davet edilebilir²³².

İzaha davet komisyonunun mükellefi “izaha davet edilmesine” ilişkin kararı, idari işlem teorisi açısından icrai nitelikte değildir²³³. İzaha davetin gerçekleştirilmesi ile mükellefin hukuki statüsünde değişiklik yapabilecek kesin ve yürütülebilir bir idari işlemin ilk aşamasını tamamlanmış bulunduğundan, izaha davet yazısı ön işlem/hazırlık işlemi niteliğindedir²³⁴.

Mükellef tarafından yapılan izahın sonucunda verginin kaybına yol açılmadığının anlaşılmaması halinde mükellef hakkında vergi incelemesinde bulunulması veya matrah komisyonlarına sevki mümkün olmayacaktır. Ancak mükellef tarafından yapılan izahın yeterli ve makul bulunmaması halinde tespit edilen kabahatler bakımından ceza kesilmesi yoluna gidilir²³⁵.

²³¹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 478.

²³² KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 478; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 444; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 198.

²³³ “Abone sözleşmesinin uygulanmasından doğan uyumsuzlukların görüm ve çözümü adli yargı yerinin görev alanına girmekte ise de, davacı şirketin atık su kullandığı gerekçesiyle bu konuda abonman sözleşmesi yapmaya davet edilmesine ilişkin işlem idari nitelikte olup, bu uyumsuzluğun görüm ve çözümünün idari yargının görevinde olduğu açıktır.” şeklinde bir yorumlama yaparak davacının atık su kullandığı gerekçesiyle bu konuda abonman sözleşmesi yapmaya davet edilmesini idari davaya konu olabilecek bir işlem olarak kabul etmiştir.” Dş.8.D., 02.10.1995, 4339/2783, (www.kazanci.com/kho2/ibb/files/8d-1994-4339.htm, (E.T.: 25.12 2022).

²³⁴ BAYRAKLI Hasan Hüseyin/HATİPOĞLU Mehmet, “İzaha Davet Ve İzah Üzerine Yapılacak İşlemlerin Davaya Konu Olması”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C.9, S. 2, 2018, s. 583.

²³⁵ Ancak mükellef aşağıdaki şartları yerine getirdiği takdirde indirimli ceza kesilmesi yoluna gidilecektir;
1-) Mükellefin vergi incelemesi yapılmasına, takdir komisyonuna sevkine neden olmaması ve mükellef hakkında ihbarda bulunulmamış olması
2-) Mükellefin izaha davet yazısının kendisine tebliğinden itibaren otuz gün içerisinde hiç verilmemiş beyanlarını vermesi, eksik olan beyanlarını tamamlaması veya yanlış beyanlarını düzeltmesi

Mükellefin izaha davet edilmesi vergi incelemesine alınmasına ve gerekirse ikmalen tarhiyatın gerçekleştirilmesine engel teşkil etmez²³⁶.

İzaha davet müessesesi vergi uygulaması ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek sorunların giderilmesi bakımından öneme haiz bir uygulamadır²³⁷. Doktrinde izaha davet müessesesinin uzlaşma müessesesinin kendine özgü bir uygulama biçimi olduğu ifade edilir²³⁸. İzaha davet kurumunun en belirgin özellikleri ise izahın yapılması ve kabul edilebilir bulunması halinde mükellef hakkında vergi incelemesi yapılmasına ve matrah tespiti için takdir komisyonuna sevkine engel olmaktadır. Şartların gerçekleştirilmesi halinde de indirimli ceza kesilmesini sağlamaktadır. İzaha davet müessesesi mükellef hakkında henüz vergi tarh etmeden ve vergi cezası kesilmeden önce mükellefin vergi idaresi tarafından muhatap alınmasına ve dinlenilmesine neden olması dolayısıyla hukuki dinlenilme hakkını gerçekleştirme yönünden olumlu bir düzenleme olduğu söylenebilir. Anlaşmazlık çıkmasını önleyici fonksiyonu da bulunmaktadır²³⁹. İzaha davet katlanılacak açık ve gizli vergi maliyetini ortadan kaldırması bakımından da yararlı bir müessesedir²⁴⁰.

III. VERGİLENDİRME AŞAMALARI

Vergilendirmenin aşamaları vergiyi doğuran olay ile başlar ve tarh, tebliğ, tahakkuk ile tahsil aşamalarını izler. Doktrinde Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde yer alan "*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder*" hükmü ile aynı Kanunun 24. maddesinde yer alan "*Mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır*" hükmü vergilendirme aşamalarının kanuni dayanağı olarak kabul edilmektedir²⁴¹.

3-) Mükellefin beyanları incelendiğinde vergi kaybına neden olunduğunun anlaşılması

4-) Ödeme süresi geçmiş vergiler için ödemenin geçtiği her ay ve kesri için hesaplanacak gecikme zammının vergi aslı ile birlikte ödenmesi.

İndirimli vergi ziyai cezası ziyai uğratılan cezanın yüzde yirmisidir. Şartlar gerçekleştirilmediği takdirde vergi ziyai cezası ile diğer cezalar tam olarak kesilmelidir. Vergi aslına bağlı olmayan cezalar müessese kapsamına girmemektedir. KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 478; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 198.

²³⁶ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 478; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 444; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 198.

²³⁷ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 199.

²³⁸ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 478.

²³⁹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 478.

²⁴⁰ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 199.

²⁴¹ KANETİ Selim/EKMEKÇİ Esra/GÜNEŞ Gülsen/KAŞIKÇI Mahmut, *Vergi Hukuku*, İstanbul 2022, s. 162.

Tarh işlemini tüm hatları ile ortaya koyabilmek için vergilendirmenin diğer aşamalarını da ele almak gerekir. Aksi takdirde tarh işleminin mahiyeti ve sonuçlarının tam olarak anlaşılması mümkün olmayacaktır. Bu bağlamda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden itibaren silsile halinde birbirini izleyen vergilendirmenin tüm aşamalarını tek tek irdelemek gereklidir. Vergiyi doğuran olayın mükellefin bünyesinde gerçekleşmesinin ardından, vergi miktar itibarıyla hesaplanacak (tarh işlemi tesis edilecek), verginin tebliği, tahakkuku ve tahsili gündeme gelecektir. Bu bölümde vergilendirmenin aşamaları olan; vergiyi doğuran olay, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları incelenecektir. Tarh işlemi ikinci bölümde ayrıntılı bir şekilde ele alındığı için tekrara yer vermemek adına bu bölümde ayrı bir başlık altında incelenmemiştir.

A. VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Vergiyi doğuran olay vergilendirme sürecinin en önemli evresidir. Vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen ve mükellef açısından bağlayıcı işlem niteliğinde olan verginin tarhının gerçekleştirilebilmesi için vergilendirmenin hukuki ve maddi sebebi ayrıca da ön şartı olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması şarttır²⁴².

Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra vergilendirmeye ilişkin idari işlemler kendiliğinden somutlaşır ve uygulanabilir hale gelir²⁴³. Vergi idaresi tarafından vergi alacağının doğması için ayrıca işlem yapılmasına gerek yoktur. Ancak bu durum vergi borcunun da kendiliğinden ödenebilir hale geldiği anlamına gelmemektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ardından ise vergilendirme süreci başlayacak ve tarh ile vergi ödenecek safhaya gelecektir²⁴⁴.

²⁴² MUTLUER/DAYANÇ KUZEYLİ, s. 165; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 116; Anayasa Mahkemesi kararında da isabetle belirtildiği gibi “vergi alacağının doğumu; tarh, tahakkuk, ödemeye değil vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır”. AYM 14.01. 2003, E. 2003/219 K. 2001/34, R.G. 19.11.2003, S. 25294.

²⁴³ “**Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdi hukuki duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergiyi yaratan olayın gerçekleştiği an vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından veya ikmalen, resen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas alınacak tarih vergiyi yaratan olayın meydana geldiği tarihtir.** Olaya bu şekilde bakmak hem devlet malıyesi hem de kamu yararını korumak yönünden gerekli olduğu gibi; vergisini vaktinde ödeyenle ödemeyen yükümlüyü ayırt etmek, ödeyen korumak ve böylece vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak yönünden de gereklidir.” AYM. 27.9.1988, E. 1988/7, K. 1988/42, AMKD, S. 25, S. 417-418; AYM. 12.11.1991, E. 1991/7, K. 199/43, AMKD, S. 27, S. 2, C.2, s. 650-651; AYM. 6.7.1995, E. 1994/80, K. 1995/27, R.G. 2.2.1996, S. 22542; AYM 27.9.1988, E. 1988/9, K. 1988/28, R.G. 26.12.1988, S. 20031; AYM. 27.9.1988, E. 1988/16, K. 1988/29, R.G. 26.12.1988, S. 20031.

²⁴⁴ “**Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdi bir hukuki duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu**

Vergi kanunlarında tipe uygun vergi borcunun meydana gelebilmesi için kişi ve konu unsuru düzenlenmiş olmakla birlikte vergi kanunları soyut kurallar içerdiğinden kişi ve konunun düzenlenmiş olması tek başına vergi borcunun meydana gelebilmesi için yeterli değildir. Vergi borcunun meydana gelebilmesi için vergiyi doğuran olayın kişi unsurunu oluşturan mükellef ile verginin konusu arasında bağlantı kurulması gerekir. Mükellefin vergi kanunlarında öngörülmüş olan vergi konuları ile ilişkiye girmesi ile vergiyi doğuran olay tipe uygun bir biçimde gerçekleşecektir²⁴⁵. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından mükellef ve vergi idaresinin yerine getirmesi gerektiği birtakım ödevler söz konusu olacaktır²⁴⁶.

Vergiyi doğuran olay Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde şu şekilde düzenlenmiştir; *"Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar"*. Hükümden de anlaşılacağı üzere vergiyi doğran olay vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen bir olgu olmayıp doğrudan doğruya mükellefin şahsı ile bağlı ve onun gerçekleştirmiş bulunduğu bir durumdur. Vergiyi doğuran olay devletin vergi alacağının ile mükellefin vergi borcunun hukuki dayanağını ve idari işlem niteliğinde olan vergilendirme işlemlerinin sebep unsurunu oluşturmaktadır²⁴⁷.

Vergiyi doğuran olayın mükellef tarafından gerçekleştirilmesi ile birlikte kamusal niteliğe haiz vergi alacağı hukuksal sonuçları ile doğmuş olur. Vergiyi doğuran olayın vergi borcuna etkisi incelendiğinde; vergi mükellefi açısından uygulanacak vergi kanununun tespiti (vergi oranı, matrah, muafiyet, istisna, indirim gibi) ve vergi borcunun tespitinin ardından

yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından veya ikmalen, re'sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan meydana geliş tarihidir. Olaya bu şekilde bakmak hem devlet malıyesi ve hem de kamu yararını vaktinde ödeyenle ödemeyen yükümlüyü birbirinden ayırdetmek, ödeyenı korumak ve böylece vergilerin zamanında ödenmesini sağlamak yönünden de gereklidir. Böyle bir yaklaşımın hukukun temel ilkelerinden biri olan " kanunların geriye yürütmezliğı" ilkesi ile çatışan bir yönü yoktur. Vergi, geliri yaratan olay ile doğduğundan; beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri, kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır." AYM. 27.9.1988, E. 1988/9, K. 1988/28, R.G. 26.12.1988, S. 20031; SABAN, s. 132-140; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 163-164; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 117.; MUTLUER/DAYANÇ KUZEYLİ, s. 167.

²⁴⁵ Vergiyi doğuran olayın gerçekleşebilmesi için vergi mükellefi ile vergi konusunun kanunlarının öngördüğü şekilde ilişki içerisine doktrinde *isnadiyet* (vergiyi doğuran olayın *izafiyeti*) olarak tanımlanmaktadır. TAYLAR, s. 165, 183-184.

²⁴⁶ MUTLUER/DAYANÇ KUZEYLİ, s. 167.

²⁴⁷ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 199-200; Vergiyi doğuran olay doktrinde geniş anlamda ve dar anlamda olmak üzere ikili tasnife tutularak incelenmektedir. Geniş anlamda vergiyi doğuran olay vergi borcunun doğabilmesi için gerekli olan ve vergi kanunlarında yer alan tüm unsurları kapsamaktayken dar anlamda vergiyi doğuran olay ise verginin mükellefi ile verginin konusunun hukuki olarak ilişkiye girmesini ifade eder. Geniş anlamda vergiyi doğuran olay neredeyse "vergi" kavramı ile aynı kapsamda olması nedeniyle vergiyi doğuran olay kavramından dar anlamda vergiyi doğuran olay anlaşılmalıdır. TAYLAR, s. 164.

vergi mükellefiyetinin yerine getirilmemesi halinde uygulanacak müeyyideler noktasında vergiyi doğuran olayın tamamlandığı an esas alınacaktır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın vergi alacağının ortadan kalkması hususunda da önemli bir unsur olduğu söylenebilir²⁴⁸. Hukuk güvenliği bakımından önemli olan; kişinin bir hukuki işlem yapmak üzere girişimde bulunduğu veya hukuki duruma taraf olduğu an, nasıl bir vergi yüküyle karşı karşıya kalacağını bilebilmesidir. Bu andan sonra, vergiyi doğuran olayla doğrudan ilgisi bulunmayan vergilendirme döneminin sona ermesinden önce yapılacak yasal değişikliklerle, vergi yükünün artırılması halinde; kişinin, hukuki güvenlik içinde olduğu söylenemez²⁴⁹.

Vergiyi doğuran olay farklı görünümlere bürünebilmekte; bir hukuki işlem, fiil veya maddi bir olay olarak gerçekleşebilmektedir. Doktrinde de baskın olarak kabul edilen görüşün Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde yer alan "*hukuki durumun tekemmülü*" kavramı hukuki işlem ve eylemleri kapsayacak şekilde geniş yorumlanması gerektiği ifade edilmektedir. Vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak hukuki işlem ve eylemlerin dayanak alındığı görülmektedir²⁵⁰.

Vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak tanımlanan hukuki olay ve işlemler çoğunlukla kaynağını özel hukuktan almakta olup günlük yaşamda gerçekleşen özel hukuk formlarına vergisel sonuçlar bağlanmıştır²⁵¹.

İfade etmek gerekir ki vergiyi doğuran olayın kanunlarca yasaklanmış olması da kişi hakkında verginin tarh etmesini önlemeyecektir²⁵². Kişiler hukuka ve genel ahlâka aykırı

²⁴⁸ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 199-200; MUTLUER/KAZANÇ KUZAYLI, s. 167 ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 117.

²⁴⁹ "Anayasa'nın 2 numaralı maddesinde belirtilen hukuk devletinin ön koşulları arasında hukuki güvenlik ilkesi bulunmaktadır. Hukuki güvenlik ilkesi, kanunların geriye yürütülmemesini zorunlu kılar. Daha önce tesis edilmiş bulunan işlemlerin doğurduğu hukuki sonuçları ortadan kaldıracak şekilde yasama tasarrufunda bulunulması, hukuki güvenlik ilkesine aykırılık oluşturur." AYM 26.01.2012, E. 2011/74 K. 2012/15, R.G. 21.07.2012, S. 28360; Danıştay'a göre de vergiyi doğuran olay hangi anda gerçekleşmişse o anda yürürlükte olan yasanın uygulanması gerekir. Dş. 13. D. 20.11.1975, E. 1974/2354, K. 1975/3463, *Danıştay Dergisi*, S. 22-23, s. 547-548.

²⁵⁰ TUNCER Selahattin/ŞANVER Salih, "Vergi Mükellefiyeti Vergi Borcu-Vergi Mes'uliyeti", İktisat ve Maliye, C.5., S. 11, Ankara 1959, s. 532; Örneğin Katma Değer Vergisi Kanunu açısından satım sözleşmesine istinaden sözleşmeye konu olan malın zilyetliğinin teslim edilmesi vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır. Damga Vergisi Kanunu açısından kira veya kefalet sözleşmesinin imzalanması vergiyi doğuran olayı oluşturmaktadır. Hukuki işlem veya olayın sonucu teşkil eden hukuki durum da vergiyi doğuran olay olarak vergi kanunlarında yer alabilmektedir. TAYLAR, s. 192.

²⁵¹ TAYLAR, s. 192; Vergiyi doğuran olaya dayanak teşkil eden özel hukuk ilişkisinin geçmişe yönelik ortadan kalkması halinde hukuki ilişkinin ekonomik etkilerinin devam etmesi halinde vergiyi doğuran olaya uygun bir biçimde vergilendirme işlemleri yürütülecektir. Ancak vergiyi doğuran olayın ekonomik etkilerini devam ettirmediği durumda ise nasıl yol izleneceği noktasında değerlendirme yapılması gereken bir sorundur. Bir görüşe göre burada kanun koyucu bilerek susmuştur ve Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesi uyarınca vergiyi doğuran olayı bünyesinde gerçekleştiren mükellef vergilendirilecektir. AKKAYA Mustafa/BAYAR İbrahim, "Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları", *Vergi Dünyası*, 2013, S.385, s.14.

davranışlar gerçekleştirdiğinde bu fiillerden vergiyi doğuran olayın konusunu teşkil edenler adeta yasak değişilmişçesine vergilendirilecektir²⁵³.

B. TARH

Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde tarh işlemi "*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tesbit eden idari muameledir*" şeklinde tanımlanmıştır²⁵⁴.

Tarh yöntemlerinden hangisinin uygulanacağı, tarh edecek vergi ile ilgili kanun hükmü ile belirlenir. Özel vergi kanunlarında gösterilen tarh şekillerinin uygulanma yöntemleri ise Vergi Usul Kanunu'nda gösterilmektedir²⁵⁵.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tarh usulleri ise şunlardır; "*beyana dayanan tarh*", "*ikmal yoluyla (ikmalen) tarh*", "*re'sen tarh*" ve "*idarece tarh*"tır²⁵⁶. Kanunda tarh yöntemi olarak düzenlenmiş bu usullerin yanında "düzeltme tarhı"nı da bu kısımda ele alabiliriz.

C. TEBLİĞ

Vergiyi doğuran olayın mükellefin bünyesinde gerçekleştirilmesinin ardından vergi alacağının vergi kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanması ve alacağın miktar olarak tespit edilmesi olarak tanımlanan tarh işlemi tesis edilecektir²⁵⁷. Tebliğ işlemi ise tarh işleminden sonra tesis edilen bir idari işlem olup mükellefin, hakkında yapılmış tarh işleminden ve adına salınmış olan vergiden haberdar olmasını sağlar. Tebliğ işlemi tesis edilmeden tahakkuk aşamasına geçilebilmesi mümkün

²⁵² "*Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz.*" (VUK m. 9/2)

²⁵³ Kanunca suç sayılan faaliyetler ayrıca Türk Ceza Kanunu'nun hükümlerine göre yaptırıma tabi tutulacaktır. Örneğin sahte fatura düzenleyerek komisyon elde eden kimseler hem sahte belge düzenleme suçundan dolayı cezalandırılacak hem de elde edilen komisyon gelir vergisi kapsamında vergilendirilecektir. Kumar oynamak, hırsızlık yapmak, organ veya dokuları para yolu ile satmak bu kapsama girebilecek diğer örneklerdir. Vergiyi doğuran olayla ilişkili olmayan yasak bir faaliyetten yararlanılması sonucunda da vergiyi doğuran olay meydana gelebilir. Burada da aynı durum söz konusu olup kişi hakkında vergi tarh edecektir. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 119-120.

²⁵⁴ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 216; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 167; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 97.

²⁵⁵ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 168.

²⁵⁶ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 169; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 68; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 206.

²⁵⁷ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 216; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 167; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 97.

değildir. Tebliğ işleminin gerçekleştirilmesi ile tahakkuk aşamasına geçileceğinden tebliğin tarh işlemi ve tahakkuk aşamaları arasında köprü niteliğine haiz olduğu söylenebilir²⁵⁸.

Tebliğ, hakkında gerçekleştirilen hukuki işlemde bir kimsenin haber alabilmesi için yetkili makamlarca kanuni şekillere uygun olarak yazıyla veya ilanla gerçekleştirilecek bilgilendirme işlemidir²⁵⁹. Vergilendirme sürecinde tarh işleminden sonra en çok önem arz eden en önemli vergilendirme işlemi tebliğdir. Zira gerçekleştirilen tarh işleminin tebliğ yolu ile mükellefe bildirilmesi ile mükellef vergi borcunu ödeyecek veya hukuki mercilere kanunda öngörülen sürelerde başvurabilecektir²⁶⁰.

Tebliğ aşaması tarh eden verginin yazı ile mükellefe bildirilmesi suretiyle hakkında gerçekleştirilen vergilendirme işlemlerinden haberdar olması sağlanır²⁶¹. Zira tarh işleminin hukuken hüküm ve sonuç doğurabilmesi için mükellefin bilgisine sunulması ve yargısal denetime tabi tutulabilmesi gerekir²⁶². Tebliğin konusunu tarh işleminin yanı sıra vergilendirmeye ilişkin çeşitli işlemler oluşturabilecektir. Bu işlemler vergilendirme işlemine ilişkin çeşitli belgeler, yazılar veya vergi dairesince yapılan bildirimler olabilir. Ancak bütün vergilerde tebligat zorunlu değildir²⁶³.

Tebliğatin ne zaman yapıldığı; mükellef veya vergi sorumlusuna haklarında tarh edilen vergiler ve kesilen vergi cezaları bakımından tanınan hakların ne zaman kazanıldığı, bu hakları ne zaman kaybedileceği ve hakkın ne kadar süre içerisinde ileri sürülmesi gerektiği açısından önem arz eder²⁶⁴.

*“Tebliğ uygulamaya ilişkin usul ve şekil işlemidir”*²⁶⁵. Tebliğ işlemi asıl hukuki işlemin muhatabına duyurulmasına aracılık eder²⁶⁶. Usulü bir idari işlem olmasının önemi

²⁵⁸ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 210; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 113.

²⁵⁹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 209; KANETİEKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 191.

²⁶⁰ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 113.

²⁶¹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 221; İdarece tespit edilen matrahlar üzerinden gerçekleştirilen tarhiyat mükellefine “ihbarname” ile tebliğ edilir. İhbarname ile bildirilen husus bir vergilendirme işlemi ise “vergi ihbarnamesi” ile eğer kesilen bir vergi cezası ise “ceza ihbarnamesi” ile tebliğ edilir. Gerçekleştirilen tarhiyata ait ihbarname mükellefin bilinen adresine postalanır ve ayrıca vergi dairesinin ilan panosunda duyurulur. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 212; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 114; SABAN, s. 154.

²⁶² ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 210; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 113; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 222.

²⁶³ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 113.

²⁶⁴ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 221.

²⁶⁵ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 217.

²⁶⁶ “Maliye Bakanlığı tarafından yayımlanan Genel Tebliğ’de elektronik ortamda yapılacak tebliğlere ilişkin bir kısım düzenlemeler getirilmiş olmakla birlikte, muhataba elektronik ortamda tebligat yapıldığına ilişkin kısa mesaj ve/veya e-posta yolu ile bilgilendirme yapılması hususunda herhangi bir düzenleme getirilmemiştir.

tebligat işlemindeki eksikliklerin ancak asıl idari işlem niteliğinde olan tarh işlemine karşı yargı yoluna başvurulması hallerinde ileri sürülebilmesinde kendini gösterir²⁶⁷. Ancak usulü işlem niteliğinde olan tebligat işleminin tesisinde meydana gelen birtakım sakatlıkların, tarh işleminden ayrı bir şekilde dava konusu edilebilmesi mümkündür²⁶⁸.

Bu durumda belirtilen şekilde bir bildirim yapılması gerekip gerekmediği konusunda [7201 sayılı Tebligat Kanunu](#)'nun 51. maddesi gereği Tebligat Kanunu ve ilgili Yönetmelik hükümlerinin uygulanması gerekmektedir.

Uyuşmazlıkta, davacı şirket 28/12/2015 tarihinde Cumhuriyet Vergi Dairesi Müdürlüğüne "Elektronik Tebligat Talep Bildirimi" formuyla talepte bulunmuş, belirtilen talep formunda kısa mesaj ve e-posta ile bilgilendirilmek istediğini belirtmiş, dava konusu harç ve cezaya dair ihbarname davacının e-tebligat hesabına tebliğ edilmiştir.

[213 sayılı Vergi Usul Kanunu](#)'nun 107/A ve 7201 sayılı Tebligat Kanunu'nun 51. maddeleri ile [Elektronik Tebligat Yönetmeliği](#)'nin 10. madde hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, vergi dairesi müdürlüklerince elektronik ortamda yapılan bir tebligatın geçerliği açısından muhataba kısa mesaj (SMS) ve/veya e-posta yolu ile bir bilgilendirme yapılmasının gerekli olmadığı, kısa mesaj ve e-postanın asıl tebligat işlemini haber vermek adına sadece muhataba hatırlatmada bulunmak amacıyla sunulan bir hizmet olduğu sonucuna varılmıştır". DVDDK 22.9.2021, E. 2021/2, K. 2021/4, R.G. 18.10.2021, S. 31663.

E-Tebligat için başvurulduğu zaman doldurulan kısımda mükelleflere SMS ile bilgilendirilmek istenip istenilmediği sorulur. Bu durum gerçekleştirilen E-Tebligattan haberdar olmasını sağlayarak tebligatın tol açabileceği ağır sonuçları gidermesi amaçlanır. Her ne kadar Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun SMS gönderilmesinin zorunlu olmadığı, bu nedenle SMS gönderilmemesi durumunda yapılan tebligatın hukuken sakatlanmadığı yönünde görüş bildiren kararı bulursa da hukuk devleti ilkesine göre hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilmiş bir tebligatın bulunduğu söylenemez. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 217.

²⁶⁷ *"İdari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan tebligat işlemleri usuli işlemler olduğundan bu işlemlerdeki noksanlıklar ancak idari işleme karşı yargı yoluna başvurulması hallerinde ve idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebilir. Bu nedenle tebligat işlemlerinin ilgililerine duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilmeleri sözkonusu olamaz. Zira hukuki sakatlıklar taşıyan tebligat işlemlerinin ilgilileri açısından hukuki sonuçlar doğurabilmesi olanağı bulunmamaktadır." Dış 4.D. 7.10.1999, E. 1998/4783, K. 1999/3374; aktaran SABAN, s. 153.*

²⁶⁸ Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde esasa etkili olan ve esasa etkili olmayan şekil hataları ayrımı yapılarak esasa etkili olmayan hataların tebliğ işlemini hükümsüz kılmayacağı belirtilmiştir. *"Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar."* (VUK m. 108). ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 220; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 114; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 200; Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) tarafından adil yargılanma hakkının zımni gerekleri ve bir yargılamanın adil olup olmadığı değerlendirilirken mesele, sadece belli bir hadise veya usul ihlali açısından değil, tüm aşamalara ilişkin kümülatif bir analizle ele alınmakta; bir aşamadaki kusurun, sonraki aşamada telafi edilmiş olmasına da dikkat çekilmektedir. (AİHM, Mialhe/Fransa (No:2), 29.9.1996, B. No:18978/91, s.45-46; Monnell ve Morris/Birleşik Krallık, 2.3.1987, B. No:9562181, 9818182, s.55-70; Tebliğin geçersiz sayılmasının dava süresi açısından sonucu ise dava açma süresinin işlemeye başlamamasında kendisini gösterir. Dolayısıyla yazılı şekilde ve usulüne uygun bir şekilde gerçekleştirilmiş tebliğ yoksa, tarh eden vergiye karşı vergi mahkemesinde dava açıldığı takdirde dava süre aşımından reddedilemeyecektir. Zira geçersiz tebliğ olan tebliğin gerçekleştiği tarih esas alınarak dava açma süresinin hesaplanabilmesi mümkün değildir. Dava açma süresi davacı tarafından dava dilekçesi, savunma dilekçesi veya vergi idaresine verilen itiraz ya da başvuru dilekçelerinin idari makamın kaydına geçmesi ile işlemeye başlayacaktır. KARAKOÇ, Vergi Hukuku, s. 230; Tebliğin hatalı olarak gerçekleştirilmesi tarhiyatın da hatalı olduğu anlamına gelmemektedir. Fakat vergilerin tahsili açısından öngörülen şekli usulün sağlanamamış olması tarh işlemin hukuki sonuçlarını doğurmasını engeller. Dava açıldığı takdirde de söz konusu tarh işlemi vergi mahkemesince iptal edilir. Dava açma süresi geçmiş olmasına karşın hatalı tebliğe istinaden yapılan tarhiyata ilişkin düzenlenen ödeme emirleri iptal edilir. DVDDK, 22.7.1997, E. 1995/136, K. 1997/136. (<http://www.vergi.tc/yargi-karar/1997-16-1995-136/fa4f9cbf-99d3-43fd-8120-b968a2e1a16a>), (E.T. 23.04.2022).

Tebliğ işleminin bir diğer önemi ise idari ve yargısal süreleri başlatmasından ve dolayısıyla hakların doğumu ve kaybedilmesi açısından etki göstermesinden ileri gelir. Tebliğ yapılmadan dava açma sürelerinin işleyebilmesi mümkün değildir. Tebligat yapılmaksızın veya kanunlarda öngörülen usullere uygun olmayan şekilde tebligatın gerçekleştirilmesi durumunda vergilendirme süreci açısından gerçekleştirilen işlemlerin vergi yargılama mercilerince iptal edilmesi söz konusu olur²⁶⁹. Vergi Usul Kanunu’nun 93. maddesiyle düzenlenen “*Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümmum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmiyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir. Şu kadar ki, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, tebliğin daire veya komisyonda yapılması caizdir*” hükmü ile hangi hususların edileceği ve tebliğin yapılma usulü gösterilmiştir. İlgili hükümden şu hususlar çıkartılabilir:

Tebliğ kural olarak mükellef ve ceza sorumlusuna yapılır. Tebliğin konusunu ise vergilendirme işlemini ilgilendiren ve ilgili açısından hukuken hüküm ve sonuç doğuran işlemler oluşturur. Nihayetinde yapılan tebliğin hüküm ve sonuç ifade edebilmesi için yetkili makamlar tarafından gerçekleştirilir²⁷⁰.

²⁶⁹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 210; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 222; Ancak ifade etmek gerekir ki kanunen bazı işlemlerin gerçekleştirilmesi tebliğ yerine geçeceği ifade edilmiştir. Örneğin beyana dayalı tarhiyatta tahakkuk fişinin düzenlenerek mükellefe teslim edilmesi tarhiyat yerine geçmektedir. Elektronik ortamda beyanname verilmesi söz konusu olduğu durumlarda da tahakkuk fişinin de elektronik ortam ile mükellefe tebliği ile tahakkuk fişi tebliğ edilmiş sayılır. Bir başka örnek olarak ise diğer ücret elde eden hizmet erbabınca ödenecek vergilerin karneye yazılması ile tebliğ olunmuş sayılması gösterilebilir. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 114; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 28. maddesinde «Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde de tahakkuk fişi kesilir. Bu takdirde, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede gösterdiği adrese gönderilir ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur» denilmiş 93. maddesinde, tahakkuk fişi dışındaki vergilendirme ile ilgili belgelerin ilmühaberli taahhütlü olarak tebliğ edileceği öngörülmüş 111. maddesinde ise, « beyannamenin, posta ile gönderilmesi halinde beyan edilen vergi tahakkuk işleminin bitmesi beklenmeksizin vadesinde ödenir.» hükmü yer almıştır. Bu hükümlerin birlikte incelenmesinden; posta ile gönderilen ihtirazi kayıtlı beyannameler üzerinde kesilen tahakkuk fişinin ilmühaberli olarak değil, normal posta usulüyle yükümlüye gönderileceği, bu hususta Vergi Usul Kanununun «tebliğ» ile ilgili 93-109. maddelerinin uygulanmayacağı, sonuç olarak da vergi dairesinin tahakkuk fişinin tebliğini kanıtlamak yükümlülüğünde bulunmadığı ortaya çıkmaktadır. Nitekim 28. maddede «gönderilir» sözcüğünün kullanılması da «tebliğe» gerek görülmediğini göstermektedir. Öte yandan ihtirazi kayıtlı verilen beyannamenin posta ile gönderilmesi üzerine vergi dairesince kesilen tahakkuk fişinin kendisine ulaşmadığını iddia eden yükümlünün itiraz komisyonuna en geç beyan ettiği verginin tarh ve tahakkuk işleminin kendi yönünden tamamlandığı ve aynı Kanunun 111. maddesi uyarınca ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren bir ay içinde başvurma olanağı bulunmasına rağmen olayda itiraz yoluna hiç başvurulmadığı da anlaşılmaktadır. Açıklanan nedenlerle ödeme emri düzenlenmesinde Kanuna aykırılık bulunma dığından...” Dş. 4.D. 30.9.1980, E.1980/1803, K. 1980/2685, *Danıştay Dergisi*, S. 42-43, s. 120-121.

²⁷⁰ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 210; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 222.

Türk Hukukunda yargı daireleri, resmi daireler, barolar ve noterler tarafından yapılacak tebligat 7201 sayılı Tebligat Kanunu²⁷¹ ile düzenlemiş olmasına karşın vergilendirmeyi ilgilendiren işlemlerin tebliğine ilişkin özellik arz eden hükümler Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca düzenlenmiştir²⁷². Zira vergilendirme sürecinde tarh işleminin gerçekleştirilmesi ile mükellef açısından ortaya çıkan hukuki sonucun iletiliş şekli de önem arz etmektedir. Buna göre, vergilendirme sürecine ilişkin ve bu süreç ile işlemler üzerinde etkili olan tüm hususlar ile müeyyideler mükellefe, vergi sorumlusuna ve muhatabına yazı ile bildirilmelidir²⁷³. Ancak hakkında hüküm bulunmayan hususlara 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümleri uygulanacaktır²⁷⁴. Vergi yargılaması açısından gerçekleştirilen tebligatlar ise 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu²⁷⁵ yer alan hükümler uyarınca gerçekleştirilir²⁷⁶.

²⁷¹ 7201 sayılı Tebligat Kanunu, R.G. 11.2.1959, S. 10139.

²⁷² ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 210; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 113; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 191; Vergi Usul Kanunu'na göre yapılması gereken bir tebliğin 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerine göre gerçekleştirilmesi kanuna aykırıdır. "...Anılan kanunun 102. maddesinde tebliğ olunacak muhtevi zarfın posta idaresince muhatabına verileceği ve durumun muhatap ile posta memuru tarafından taahhüt ilmühaberine tarih ve imza konulmak suretiyle tesbit olunacağı muhatabın zarf üzerine yazılı adresin değiştirilmesinden dolayı bulunulmamış olması halinde de posta memuru durumu zarf üzerine yazacağı ve mektubun posta idaresince derhal tebliğ yaptıran daireye geri gönderileceği muhatabın geçici olarak başka bir adrese gittiği bilinen adresinde bulunanlar veya komsuları tarafından bildirildiği takdirde ise keyfiyetin ve beyanda bulunanın kimliğinin tebliğ alındı yazısına yazılarak altının beyanda bulunanın kimliğinin tebliğ alındı yazısına yazılarak imzalatılacağı imzadan çekinirse tebliği yapanın bu cihleti açıklanarak imza edeceği ve tebliğ edilemeyen evrakın çıkaran bu mercie iade olunacağı bunun üzerine tebliğe çıkarılan merci tarafından tayin olunan münasip bir süre sonunda tekrar tebliğe çıkacağı, ikinci defa tebliğ evrakı aynı sebeple tebliğ edilmeyerek iade olursa tebliğin ilan yolu ile yapılacağı belirtildikten sonra 107. maddesinde "posta ile tebliğin meşkül ve faydasız görülen hal ve yerlerde tyahut özel ve acele hal ve yerlerde Maliye Bakanlığının tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla yaptırmaya yetkili olduğu" bu madde hükmünün uygulanmasına da bu tebliğ esaslarının da uygulanacağı belirtilmiştir. Olayda yükümlünün bilinen adresine posta vasıtasıyla tebliğin mümkün olmaması üzerine 213 sayılı Vergi Usul Kanununun ilan tebliğ hükümleri uygulanması gerekirken 7201 sayılı Tebligat Kanunu hükümlerinin uygulanmasında uyarılılık görülmemiştir." Dş. 9.D. 1.2.1984, E. 1982/1595, K. 1984/880, *Danıştay Dergisi*, S. 52-53, s. 340; "Davalının gerek bilinen işyeri adresini gerek bilinen ikametgâh adresini değiştirmemiş olmasına rağmen, Vergi dairesinin kendisine bilinen bu adreslerde posta aracılığıyla yapmak istediği tebligat girişimlerinin bir sonuç vermediği, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 107. maddesi uyarınca memur eli ile yapılmak istenen tebligatın ise yükümlünün uzun süredir seyahatte bulunduğu ve ne zaman da döneceğinin de belli olmadığının öğrenilmesi sebebiyle yine mümkün olmadığı, bütün bu nedenler ve zamanaşımı süresinin de dolmakta olduğu hususu da dikkate alındığında tebligatın 7201 sayılı Tebligat Kanununun 51 inci maddesi aracılığıyla ve aynı kanunun 21 inci maddesi hükmü uyarınca yapılmak zorunda kalındığı anlaşılmıştır. Olayın cereyan tarzı ve yükümlünün yapmakta olduğu işi itibarıyla uzun süre seyahatte bulunmasının tutarsızlığı nedeni, yükümlünün vergi tebligatını almaktan kaçındığı kanısını doğurmuştur. Bu nedenle ödeme emrinin tebliği usulünde kanuna aykırılık görülmediğinden..." Dş. 4.D. 30.9.1980, E. 1976/2580, K. 1977/208, *Danıştay Dergisi*, S. 42-43, s. 120-121.

²⁷³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 222.

²⁷⁴ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 210; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 113; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 222.

²⁷⁵ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü, R.G. 6.1.1982, S. 17580.

²⁷⁶ Genel kanun hükmünde olan Tebligat Kanunu hükümleri ile Vergi Usul Kanunu'nda tebligata ilişkin yer alan hükümler çatıştığı takdirde özel kanun niteliğinde olan Vergi Usul Kanunu'nun önceliği bulunmaktadır. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 210.

C. TAHAKKUK

Vergi idaresi tarafından tesis edilen tarh işleminin tebliğinin gerçekleştirilmesinin ardından tahakkuk aşaması gündeme gelecektir.

Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesinde yer alan tanımına göre tahakkuk; "*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*"²⁷⁷. Verginin tahakkuku mükellef veya sorumlu açısından vergi ödeme zorunluluğunun başladığı aşamayı ifade eder²⁷⁸. Bu bağlamda vergiyi doğuran olayın mükellefin bünyesinde gerçekleşmesi vergi borcunun kamu borcu haline gelmesi için yeterli olmayıp tahakkuk aşamasına ihtiyaç duyulmaktadır²⁷⁹.

Tarh işlemi idari bir işlem olması nedeniyle görünüşte hukuka uygunluk karinesinden yararlanır. Dolayısıyla idare herhangi bir mahkeme kararına ihtiyaç duymaksızın tarh işlemine dayanarak vergileri tahsil edebilir. Ancak verginin tarh etmesi ile ortaya çıkan borç tereddütlü bir borçtur²⁸⁰. Tarh işlemi mükellefin ödeyeceği vergiyi tayin ve tespit eden bir işlem olmakla birlikte her zaman verginin ödenmesi gereken safhaya geldiği anlamına gelmemektedir²⁸¹. Bu

²⁷⁷ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 116; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 203; SABAN, s. 160; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 231.

²⁷⁸ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 116; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 203; SABAN, s. 160; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 231.

²⁷⁹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 203; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 231.

²⁸⁰ Vergi dairesi tarafından tek taraflı olarak tarh edilen vergilerde mükellefin tutumuna göre dava açmaması veya mükellefçe açılan davanın red kararı ile sonuçlandırılması ile tarh edilen vergi somutlaşacaktır. Mükellefin veya vergi mahkemesinin vergilendirme sürecine katılımı ile tarh işlemi istem bakımından daha geçerli ve daha sağlam bir nitelik kazanmaktadır. Dolayısıyla tahakkukun gerçekleşmesi ile birlikte tarh edilen vergilerin ödenmesi gerekir. Bu durumda vergi mahkemesinin red kararı vergi idaresinin tek taraflı olarak gerçekleştirdiği tarh işleminin hukuka uygunluğu yönünde karine teşkil eder. Ancak mahkemenin red kararının kanun yoluna gidilerek üst yargı merci tarafından denetlenmesi imkânı hala mümkündür. Talebi reddedilip vergi borcu tahakkuk eden mükellef halen hukuka aykırı bir şekilde tarh işleminin gerçekleştirildiği kanaatinde ise üst yargı merciine başvurur. Kanun yollarına başvurulması halinde vergi tahakkuk etmesine rağmen henüz kesinleşmiş nitelikte değildir. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 117.

²⁸¹ Beyan üzerine tarh edilen vergilerde tahakkuk fişinin kesilmesi ile vergilendirme aşamalarından tarh işleminin ve tahakkuk aşamasının aynı anda gerçekleştirilmesi söz konusu olacaktır. Elektronik ortamda beyanname verildiği durumlarda da tahakkuk fişinin mükellefe elektronik ortamda iletilmesi de bu kapsamdadır. Bazı durumlarda kanunda öngörülen koşulların gerçekleşmesi ile tarh ve tahakkuk aynı aşamada gerçekleşebilir. Motorlu taşıtlar vergisi açısından durum bu şekildedir. Damga vergisinde olduğu gibi bazı durumlarda da tarh ve tahakkuk aşaması da ödeme aşaması ile gerçekleşebilir. Bununla birlikte tahakkuku tahsile bağlı vergilerde verginin vadesinde ödenmemesi veya tahsil edilememesi halinde bu niteliğini kaybetmesi söz konusu olacağından ödeme emrinden önce mükellefe vergi ihbarnamesinin tebliğ edilmesi gerekir. Ancak ifade etmek gerekir ki tahakkukun tarh işlemi ile gerçekleştiği hallerde bu durum tahakkuka ayrı bir idari işlem niteliği kazandırmamaktadır. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 116; "*Eğlence Vergisi tahakkuku tahsile bağlı olmakla birlikte Dairemizin yerleşmiş içtihatlarına göre zamanında tahsil edilmemesi halinde zamanında tahsil edilmemesi halinde bu niteliği kaybederek verginin ödenebilir hale gelmesi için ödeme emrinden önce yükümlüye bir vergi ihbarnamesi tebliğ edilmesi ve tahakkuk işlemi oluşturulması gerekir.*" Dş. 9.D. E. 18.4.1984, 1983/1349, K. 1983/2751, *Danıştay Dergisi*, S. 52-53, s. 393; "*Veraset ve intikal Vergisi beyana dayanan bir vergi olup, yükümlülerce verilen beyannamede gösterilen rayiç değer üzerinden yapılacak ilk tarhiyatın tahakkuk fişi ile tebliğ ve tahsil olunacağı yukarıda anılan kanun hükümleri gereğidir. Yükümlünün beyan*

tereddüttün giderebilmesi de tahakkuk ile mümkün olur. Tahakkuk tarh etmiş bulunan vergilerin ödenecek safhaya gelmesini ifade eden bir hukuki durumdur.

Beyana dayalı tarhta beyannamenin verilmesi ile tebliğ ve tahakkuk kendiliğinden gerçekleşirken; re'sen, ikmalen ve idarece tarh olunan hallerde tebliğin gerçekleşmesi tek başına vergilerin ödenecek safhaya gelmesine neden olmamaktadır. Bunun için tebliğden sonra dava açma süresi içerisinde hukuka aykırılık mahkeme bünyesinde ileri sürülmemiş olmalı veya açılan davanın ilk derece mahkemesi tarafından reddedilmiş olması gereklidir²⁸².

Tahakkuk idari işlem teorisi açısından idari işlem niteliğine haiz değildir. Zira tahakkuk aşaması dava açma süresinin hareketsiz kalınarak geçirilmesi veya açılan davanın reddedilmesi ile kendiliğinden gerçekleşir²⁸³.

Tahakkuk ile “ödeme durumuna gelen” vergi borcu, vergi idaresince tahsil edebilecek aşamaya gelir. Tarh edilen vergilerin ödenebilmesi için tahakkuk aşamasının gerçekleşmesi gerektiğinden tahakkuk aşamasında diğer vergilendirme aşamalarından farklı olarak mükellefe ilişkin bir işlem tesis edebilmesi mümkün değildir. Zira tahakkuk aşaması bir olguyu/hali belirleyen tespit niteliğindedir²⁸⁴.

Matrahın mükellef veya vergi sorumlusu tarafından beyanname ile bildirildiği durumlarda, tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile tarh eden vergi tahakkuk etmiş sayılır²⁸⁵. Beyana dayalı vergilerde mükellef tarafından verilen ve mükellefçe bilinen vergi hesaplanmış olarak vergi dairesinin bilgisine sunulmaktadır. Dolayısıyla daha önce de ifade edildiği gibi beyana dayalı vergilerde tarh edilen verginin ayrıca tebliğ edilmesine gerek yoktur. Beyana dayalı vergilerde tarh edilen verginin tebliğ edilmesi veya bu vergilere dava açılması kural olarak düşünülemediğinden tahakkuk aşamasının da gerçekleştiği söylenebilir²⁸⁶. Burada mükellef ve vergi sorumlusundan beklenen tahakkuk etmiş vergiyi vadesinde ödemesidir.

ettiği bir matrah üzerinden tahakkuk ettirilen vergiye itilai, ister ihbarname, isterse tahakkuk pusulasına dayansın bu verginin tahsil edilebilir hale gelmesi sonucunu doğurmaktadır. Beyana göre tarh ve tebliğ edilmiş bir vergi hakkında bilgi edinme sonucu doğuran tebliğ işleminin tahakkuk fişi yerine tahakkuk pusulasına dayanması söz konusu vergi yükümlülüğünden kurtulma haline kadar götürülemez.” Dş. 11. D. 17.2.1975, E. 1973/3097, K. 1975/6083, Danıştay Dergisi, S. 20-21, s. 615.

²⁸² ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; “Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur” (VUK m. 378/2).

²⁸³ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 116.

²⁸⁴ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 231.

²⁸⁵ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 232.

²⁸⁶ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 204; Nitekim Vergi Usul Kanunu’nun 25. maddesinde “Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir” ifadesi ile beyana dayalı tarh işleminde kural olarak tahakkuk aşamasının da tarh aşaması ile birlikte gerçekleşeceği öngörülmüştür. Dş. 11. D. 17.2.1975, E. 1973/3097, K. 1975/6083, Danıştay Dergisi, S. 20-21, s. 615.

Aksi takdirde tahakkuk edilen vergiyi vergi idaresi vergi icra hükümlerine göre tahsil edecektir²⁸⁷. Bu noktada vergi dairesine gelen kişinin tahakkuk fişini kabul etmemiş olması, beyannamede belirtilen matrah üzerinden verginin tarh etmesini engellememektedir²⁸⁸. Beyana dayalı vergilerin tarhında tahakkuk fişinin kesilmediği durumlarda vergi borcunun kesinleştiğinden söz edilemez. Dolayısıyla vergi borcu yükümlüden ödeme emri ile talep edilemez²⁸⁹.

Beyana dayalı vergilere karşı dava açılabilirdiği iki durum bulunmaktadır; verilen beyannamede matrahın ihtirazi kayıtlı gösterilmiş olması²⁹⁰ ve tarh edilen vergide hatanın bulunması halidir²⁹¹.

İkmalen, re'sen veya idarece tarhın gerçekleştiği durumlarda vergilendirme işlemlerinden tarh ve tahakkuk aşaması birbirinden kesin çizgilerle ayrılmaktadır²⁹². Matrahın idare tarafından tespit edildiği durumlarda (ikmalen ve re'sen tarh) veya kanunen belirlenmiş matrahlar (idarece tarh) üzerinden tarhiyatın gerçekleştiği durumlarda gerçekleştirilen tarhiyatın mükellefe tebliğ yoluyla bildirilmesi gerekir. Tarh ve ceza kesme işleminin tebliğinde "vergi ihbarnamesi"²⁹³, cezalar ise "ceza ihbarnamesi"²⁹⁴ yolu ile mükellefe bildirilecektir²⁹⁵.

²⁸⁷ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 232.

²⁸⁸ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 232; Bu takdirde tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası 28 nci maddede yazılı olduğu şekilde posta ile mükellefe gönderilir. (VUK m. 27/1, c. 2).

²⁸⁹ Dş. 9.D. 27.10.1976, E. 1974/3097, K. 1975/6083, *Danıştay Dergisi*, S. 26-27, s. 357; Karşı görüş için bkz: Dş. 4.D. 20.10.1978, E. 1980/1803, K.1980/2685, *Danıştay Dergisi*, S. 20-21, s. 120.

²⁹⁰ Mükellef ya da vergi sorumlusu beyanname verirken vergilendirilmemesi gerektiği gerekçesi ile dava açma hakkını saklı tuttuğunu beyannamede veya beyanname ile verdiği dilekçe ile belirtmesi gerekir. İfade etmek gerekir ki dava açma hakkının saklı tutulduğunu beyanname verme süresi içerisinde ve beyanname verdikten sonra da vergi dairesine ibraz etmesi mümkündür. KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 234; Ancak İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan düzenleme uyarınca beyanname ihtirazi kayıtlı verilse dahi *ihtirazi kayıt konusu matrah tutarı üzerinden tarh edilen vergi tahakkuk etmiş olur*. İhtirazi kayıt konusu matrah tutarı üzerinden tarh ve tahakkuk eden vergilerin tahsili vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması kararı ile tahsil aşaması durdurulabilmektedir. KANETİ/EKMEKCİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 204-205; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 234; Danıştay 3. Dairesi'nin görüşü, vergi kesintisi yapmakla ödevli vergi sorumlusu ihtirazi kayıtlı beyanname vermiş olsa dahi dava açamayacağı yönündeydi.", Dş. 3. D. 25.12.1984, E. 1984/4075, K. 1984/3527, *Danıştay Dergisi*, S. 58-59, s. 131-133; Ancak Danıştay daha sonraki tarihli kararında içtihat değişikliğine gitmiştir. Dş. 3.D. 17.10.2011, E. 2010/7404, K. 5955, R.G. 20.12.2011, S. 28148.

²⁹¹ "Bu şekilde işlemiden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir." (İYUK m. 27/4); ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222.

²⁹² KANETİ/EKMEKCİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 205; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 234.

²⁹³ "İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır." (VUK m. 34)

²⁹⁴ "Kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur." (VUK m. 366/1)

²⁹⁵ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KANETİ/EKMEKCİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 205.

Tarh edilen verginin tahakkuk edebilmesi için tebliğ edilen tarhiyata 30 gün içerisinde idari yargıda dava açılmamış olması veya açılan bu davanın reddedilmiş olması gerekir. Mükelleflerin tarh edilen vergiye veya kesilen vergi cezasına ilişkin tebliğden itibaren 30 gün içerisinde dava açma hakları vardır. Dava açma süresi içinde hareketsiz kalındığı takdirde vergi borcunu kabul eder ve tarh eden vergi ile kesilen ceza tahakkuk etmiş ve aynı zamanda kesinleşmiş olur²⁹⁶.

Tarh edilen vergiye veya kesilen vergi cezasına mükellefin ya da cezanın muhatabının gerçekleştirilen tebliğden itibaren 30 gün içerisinde dava açması halinde, yürütme kendiliğinden durmaktadır. (İYUK m. 27/4). Dolayısıyla mahkeme nihai karar ile uyuşmazlığı çözümleyene dek artık tahakkuk aşamasının ve tarh eden verginin tahsilinin gerçekleşmesi söz konusu olmayacaktır²⁹⁷.

Vergi mahkemesi mükellefin gerçekleştirilen tarhiyata karşı açtığı davayı kabul ederek hukuka aykırı bir şekilde tarhiyatın gerçekleştirildiği yönde karar vermesi halinde vergi tahakkuk etmeyecektir²⁹⁸.

Vergi mahkemesinin açılan davayı reddetmesi halinde ise vergi idaresince gerçekleştirilen tarh işleminin hukuka uygunluğuna ilişkin ilamın muhatabına tebliği ile vergi tahakkuk etmiş olur²⁹⁹. Ancak bu durumda da mükellefin istinaf ve temyiz yollarına başvuru hakkı bulunmaktadır³⁰⁰. Kanun yolu denetimi kapsamında Bölge İdare Mahkemesine veya Danıştay'a başvurulması halinde yargı organından ayrıca yürütmenin durdurulması talep edilip, mükellefin bu yöndeki talebi yargı merciince uygun bulunmadığı sürece tahakkuk eden verginin tahsili kendiliğinden durmayacaktır. Üst yargı merciince mükellefin kanun yolu başvurusu kabul edildiği takdirde daha önceden tahakkuk etmiş ve ödenmiş vergiler bulunuyorsa bunların iadesi gerekir³⁰¹.

²⁹⁶ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 234.

²⁹⁷ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI s. 205; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 235; Mükellef veya sorumlu tarafından tarh edilen vergilere yönelik dava açtığı durumlarda dava inceleme aşamasındayken ödeme emri tebliğ edilerek vergileri ödemesi istenemez. Dş. 9.D. 24.11.1976, E. 1976/683, K. 1976/3050, *Danıştay Dergisi*, S. 26-27, s. 350.

²⁹⁸ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 235.

²⁹⁹ Tahakkukun geciktirilmesine bağlı olarak ödeme süresinin de gecikmesi söz konusu olduğu hallerde devlet parasının kullanılarak mükellefin ödüllendirilmesinin önüne geçmek amacıyla gecikme faizi de tahsil edilecektir. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222.

³⁰⁰ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 207; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 235.

³⁰¹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 236.

D. TAHSİL

Vergi borcunun zamanında ve gereği gibi ödenmesi kamu hizmetlerinin aksamaması için gereklilik arz eder. Vergilendirme sürecinde; tarh, tebliğ, tahakkuk aşamasından sonra vergilendirme sürecinin son aşamasını ifade eden tahsile geçilmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından, vergi alacağının miktar itibarıyla tespitine ilişkin tarh ve tebliğ işlemlerinin tesisinin nihai amacı ise vergi alacağının tam ve gerçeğe uygun bir şekilde tahsilinin gerçekleştirilmesidir. Somut ve sübjektif bir vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme süreci tahsil ile son bulmaktadır³⁰².

Vergi Usul Kanunu'na göre tahsil aşamasını, "*Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesi*" olarak tanımlamaktadır (VUK m. 23)³⁰³.

Vergilendirme sürecinin son aşaması olan tahsilin gerçekleşebilmesi için verginin tahakkuk etmiş olması gerekli ve yeterli olup verginin kesinleşmiş olması aranmaz³⁰⁴. Tahsil aşaması tahakkuk aşamasından farklı olarak idari işlem niteliğindedir³⁰⁵.

Tahsil aşaması mükellef açısından görünümü "ödeme" şeklinde ortaya çıkan maddi bir eylemdir. Tahsil aşamasından vergi borcunun alacaklısı konumunda olan devletin beklentisi, mükelleflerin vergiden kaçınma veya vergi kaçırma eylemlerine yönelmeksizin verginin eksiksiz, gereği gibi ve zamanında ödemesidir. Ödemenin gerçekleşmesi ile mükellefle devlet arasındaki vergilerden kaynaklı borç ilişkisi sona erecektir. Tahsil aşamasında ise daha çok mükellefin vergi kanunundan kaynaklı yükümlülüklerini kendiliğinden yerine getirmemesi sonucu verginin zorla alınması karşımıza çıkar³⁰⁶. Bu durumda mükellef vadesi geçmesine rağmen vergi borçlarını ve cezalarını kendi iradeleri ile ödemedikleri takdirde vergi dairesi

³⁰² ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 228; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER s. 118; SABAN, s. 161; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 240.

³⁰³ *Vergi borcu, mükellefin bu bakımdan bağlı olduğu vergi dairesine ödenir. Mükellef vergi borcunun vergi dairesinin bulunduğu belediye sınırlarının dışındaki vergi dairelerine de yatırabilir. Bu takdirde ödemenin hangi vergi dairesi hesabına yapıldığının bildirilmesi şarttır.* (VUK m. 110).

Vergi, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir. (VUK m. 111); Vergilendirmenin diğer aşamalarının aksine vergi alacağının esasen bir amme alacağı olması nedeniyle Vergi Usul Kanunu'nda değil 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)'da düzenleme bulmuştur. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 228; Tahsil işleminin esasını oluşturan maddi-teknik faaliyet ise tahsil işleminin Vergi Usul Kanunu'nun 100. ile 112. maddeleri arasında bazı genel ilkelere bağlanmasına neden olmuştur. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER s. 119.

³⁰⁴ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 228.

³⁰⁵ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER s. 118; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 242; "*Vergi hukukunda tarh ve tahakkuk; idarenin hazırlanması, hazırlığını karara bağlayarak hukukî tasarrufunu tamamlaması safhalarıdır. Tahsil, İdari usullerle verginin yükümlüden alınması evresidir. Bazı vergilerde --geniş anlamda yükümlülüklerde--görüldüğü gibi, tahakkukun tahsile bağlı olması, baştaki idari kararı veya işlemi, diğer deyişle hukuki tasarrufu; fiile, salt maddî tasarrufa dönüştürmez.*" Dş. İBK 14.4.1973, E. 1972/2, K. 1972/10, R.G. 12.7.1973, S. 14592.

³⁰⁶ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 235.

“ödeme emri”³⁰⁷ düzenleyerek cebri tahsil sürecini başlatacaktır. Hakkında ödeme emri düzenlenmiş bulunan kamu alacağı temelindeki borçtan soyutlanır ve salt para alacağına dönüşür³⁰⁸.

Tarh işlemi tahsil işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Tarh, tebliğ, tahakkuk ile tahsil işlemleri arasında temel işlem ve sonuç işlem ilişkisi bulunmaktadır. Tahsil işlemi vergilendirme sürecinde diğer idari işlemler açısından sonuç işlem-amaç işlem niteliğindedir. Ancak tahsil işlemi konu edindiği tarh işleminden ayrı ve bağımsız bir işlemdir. Eğer tahsil işlemi gerçekleştirilen tarh işlemi ile uyumluluk göstermiyorsa, tahsil işlemi sebep unsuru bakımından sakatlanmıştır³⁰⁹.

Verginin tahsili işlemi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile meydana gelen ve tarh işlemi ile miktar itibarıyla tespit edilen vergi alacağının sona erdiren nitelikte bir idari işlem niteliğindedir. Tarh işleminin önemi tahsil işleminin sebep unsurunu oluşturmamasından ileri gelir. Tarh, tebliğ, tahakkuk ile tahsil işlemleri arasında “temel işlem ve sonuç işlem” ilişkisi bulunmaktadır³¹⁰.

Tahsil işlemi idare tarafından re’sen icra edilebilir, yükümlendirici ve sübjektif karakter arz eden bir idari işlemdir³¹¹. Tahsil işleminin sübjektif ve yükümlendirici³¹² nitelikte olması tarh işlemi ile paralellik gösterir. Ancak tarh işleminden farklı olarak tahsil işlemi inşai nitelik arz etmektedir³¹³. Tahsil işleminin gerçekleştirilmesiyle birlikte vergi alacağı sona ermiş bulunacak ve dolayısıyla mükellef açısından yeni bir durum ortaya çıkacaktır. İnşai niteliğe haiz olması vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile borçlu hale gelen ve kendisine ihbarname ile vergi borcu bildirilen mükelleften tahsil işleminin gerçekleşmesi ile vergi borcunun sona ermesinden ileri gelir. Yetki bakımından ise tarh işlemine yetkili vergi idaresi tahsil işlemini de gerçekleştirmeye yetkilidir³¹⁴.

³⁰⁷ Ödeme emrinin konusunu oluşturan para borcunun temelinde yer alan vergi borcunun ödenmesidir. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 228.

³⁰⁸ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 228; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER s. 118; SABAN, s. 161; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 240.

³⁰⁹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 243.

³¹⁰ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 243.

³¹¹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 228; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 235.

³¹² Tahsil işleminin vergi borçlusunu borcundan kurtardığı için yararlandırıcı işlem niteliğinde olduğu düşünülebilir. Ancak tahsil işleminin aslında muhatabın vergi borcunu gereği gibi yerine getirmesine ilişkin olduğundan ve “ödeme” şeklinde tezahür eden belirli davranış biçiminde bulunmasını gerektirdiğinden yükümlendirici işlem olarak adlandırılması daha yerinde olacaktır. KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 243.

³¹³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 242; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER s. 119.

³¹⁴ Vergi idaresinin ödeme emrini tebliğ etmesi uygulamaya yönelik bir işlemdir. Ödemenin gerçekleştirilmesinden sonra ise kesilen makbuz ise işlemin bildirimi niteliğindedir. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER s. 119.

Tahsil işlemi açısından idarenin yetkisi bağlı yetkidir. Dolayısıyla idarenin tahsile yönelik yetkilerini hiç kullanmama gibi bir yetkisi bulunmamaktadır³¹⁵. Ayrıca idare tahsilin hukuka uygun ve gereği gibi gerçekleşebilmesi için gerekli hukuki tedbirleri almakla da yükümlüdür³¹⁶. Bu nedenle tahsil aşamasının birden çok işlemin yapılmasını gerektiren bir işlemler dizisi olduğu söylenebilir. Ödeme emri³¹⁷ ile başlayan cebren tahsil süreci ihtiyati haciz, haciz, haczedilen malların paraya çevrilmesi, tecil, terkin, teminat istenilmesi gibi işlemlerin yapılmasını gerektirebilir. Tek bir işlemde veya birbirini izleyen birçok işlemde ya da bağımsız işlemlerden oluşsa dahi tahsil işlemi asıl işlem niteliğinde olup kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olarak iptal davasına konu edilebilir³¹⁸.

Tahsil işlemi kanunda belirtilen şekil ve içeriğe uygun olarak gerçekleşmelidir³¹⁹. Tahsil işlemi idari işlem niteliğine uygun olarak tesis edildikleri anda hukuka uygunluk karinesinden yararlanır ve iptal edilinceye karar hüküm ve sonuçlarını doğurur³²⁰.

Tahsil işleminde vergi borcunun ortadan kalkmasında insiyatif vergi dairesine veya mükellefe aittir. Mükellef iradi olarak vergi borcunu vadesinde veya vadesi geçtikten sonra gecikme zammı³²¹ ile ödeyebilir. Mükellef tarafından kendiliğinden ödenmeyen vergi

³¹⁵ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER s. 119; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 228; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 242.

³¹⁶ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 228.

³¹⁷ İdarenin vergi borcunu tahsil için ödeme emri göndermesi uygulama niteliğinde bir işlem olduğunu ortaya koyar. KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 235.

³¹⁸ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 243.

³¹⁹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 228.

³²⁰ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 243.

³²¹ "Anayasa'nın 73. maddesi herkesi "Kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlü" kıldığından, usulü-ue uygun şekilde çıkarılmış yasalarla getirilen "vergi mükellefiyeti" kabullenmek bir vatandaşlık görevidir. "Gecikme zammı" ve "Gecikme faizi" yükümlülüğü ise, belli şartlarda, vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyettir. Bilindiği gibi faiz; ekonomik açıdan, "paranın fiatı"dır. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında, paranın asıl sahibine "faiz" ödemek zorundadır. Çünkü paranın likidite özelliği, onun her an her türlü üretim faktörünü, mal ve hizmeti satın alabilmesine olanak verir. Daha açık bir deyişle parayı nakit olarak elinde bulunduran kimse, "bugünkü" ihtiyaçlarını karşılayabildiği gibi, piyasanın "yarına dönük" olanaklarından da yararlanabilir. Elindeki parayı başkasına veren veya kendine belli tarihte ödenmesi gereken bir miktar para olduğu halde bu parası ödenmeyen kimse ise bu imkânlardan yararlanamaz. Bu nedenle parayı kullanan kimsenin, parayı kullanmaktan vazgeçen kimseye bu kaybını ödemesi gerekir. İşte faizi doğuran temel neden budur. İtiraz konusu "gecikme faizi"nin dayandığı ekonomik mantık budur. Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır. Harcamaların kısılması durumunda toplum bazı devlet hizmetlerinden yoksun kalmakta, devletin borçlanması durumunda ise devlet hizmetlerinin maliyeti artmaktadır. Doğrudan ortaya çıkan bu sonuçlara ek olarak, vergi yükümlülerinin vergilerini zamanında ödememeleri; devlet câri harcamaları ile devlet yatırımlarının ya aksamasına ya da borçlanma yoluyla finansmanına neden olduğu için enflasyon, işsizlik ve gelir dağılımında eşitsizlik gibi önemli ekonomik dengesizliklerin kaynağını da oluşturmaktadır." AYM, 27.9.1988 E. 1988/7, K. 1988/27, R.G.:26.12.1988, S. 20031.

borcunun tahsili için vergi dairesi harekete geçerek cebren tahsil edecektir³²². Zorla tahsilin hukuki sebebi verginin tahakkuk etmiş olmasına karşın vergi borcunu vadesinde ödemeyen mükellef hakkında vergi dairesince ödeme emrinin düzenlemesidir³²³.

³²² ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER s. 119.

³²³ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 229; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 245.

İKİNCİ BÖLÜM

I. VERGİNİN TARHI

Verginin tarhi, vergi hukukunun en temel konularından biridir. Zira vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile mükellefin vergi borcunun hesaplanması gerekecektir³²⁴.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergilendirme sürecinin sebebi meydana gelmiş olur. Bu aşamadan sonra yapılan ilk ve asıl işlem tarh işlemidir³²⁵. Dolayısıyla verginin tarhının vergiyi doğuran olaya bağlı olarak tesis edildiğini ve vergi alacağının tespitine yönelik bir işlem olduğunu söylemek mümkündür³²⁶.

Vergi Usul Kanunu'nun tanımına göre verginin tarhi; vergi alacağının kanunda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanmasıdır. Tarh işleminin sonucunda vergi alacağı miktar itibarıyla tespit edilmiş olur³²⁷. Verginin tarhi ile vergi alacağı kimlik ve talep edilebilirlik kazanmaktadır³²⁸. Verginin tarhi, verginin ödenmesi gereken safhaya geldiği anlamına gelmemektedir. Bunun için tahakkuk aşamasının gerçekleşmiş olması gerekir. Tahakkuk için ise verginin tarhının mükellefe tebliğ edilmiş olması ve mükellef tarafından gerçekleştirilen tarhiyata karşı dava açılmamış olması veya açılan davanın reddedilmiş olması gerekir³²⁹.

Verginin tarhının kanuni tanımına bakıldığında tarh işleminin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle matrahın bilinmesi gerekir. Türk Vergi Hukukunda kural olarak beyan usulü benimsenmiştir. Beyan usulüne göre mükellef veya sorumlu vergi kanunlarında yer alan esaslar çerçevesinde verginin tarh edeceği matrahı saptayarak vergi dairesine yazılı olarak bildirilmektedir³³⁰. Beyan usulünde, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından, bu olaya esas teşkil eden vergi matrahının indirim ve giderler de dahil olmak üzere somut bir şekilde belirlenip idareye bildirilmesine kadar tüm usul işlemleri mükellef gerçekleştirir³³¹.

³²⁴ KIZILOT Şükrü/ŞENYÜZ Doğan/TAŞ Metin/DÖNMEZ Recai, *Vergi Hukuku*, Ankara, Mart 2007, s.133.

³²⁵ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 97.

³²⁶ TAŞKAN, s. 196.

³²⁷ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 216; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 167; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 97.

³²⁸ GÖZTEPE, s. 44.

³²⁹ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 116; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 203; SABAN, s. 160; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 231.

³³⁰ KIRBAŞ, s. 97.

³³¹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 202; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 151.

Beyan edilen matrah esas alınarak idare tarafından tarh ve eş zamanlı olarak tahakkuk gerçekleşmektedir³³².

Beyan usulünde mükellefin matrahını gerçeğe uygun bir şekilde beyan edeceği anlayışı hâkim olduğundan mükellef buna uygun olmayacak bir biçimde gerçek matrahı gizleme veya eksik bildirme amacıyla hareket ederse bu noktada vergi idaresinin matrahı mükelleften bağımsız ve haricen belirlemesi söz konusu olacaktır. Bu durumda mükellefin defter, kayıt veya belgelerinden veya kanuni ölçülere dayanarak matrah tespit edecektir³³³.

Matrahın vergi idaresi tarafından tespit edilmesi, asli işlem olan tarh işlemi açısından ön işlem/hazırlık işlemi niteliğindedir. Matrahın vergi idaresi tarafından tespit edildiği durumlarda, tarh işleminin gerçekleştirilebilmesi için birtakım hazırlık işlemlerine ihtiyaç duyulabilir. Verginin tarhına, ön işlem/hazırlık işlemi niteliği taşıyan tüm ön işlemler bu kapsamda değerlendirilir. Ön işlem/hazırlık işlemler, verginin tarh edebilmesi için matraha ulaşmayı ve vergi idaresini bilgilendirmeyi amaçlar³³⁴. Bu bağlamda arama, yoklama, inceleme ve izaha davet işlemleri verginin tarhına dayanak olan ve matraha hazırlayıcı işlemler niteliğindedir³³⁵. Ancak matrahın tespitine yönelik ön işlem/hazırlık işlemi niteliği taşıyan işlemler esasen yoklama ve incelemedir. İnceleme raporu veya yoklama fişi düzenlendikten sonra vergi dairesi tarafından incelenmekte ve bu belgelerdeki gerekçe ve tespitler çerçevesinde vergi tarh etmekte ve/veya vergi cezası kesilmektedir. Dolayısıyla ön işlem/hazırlık esasen verginin tarhını ortaya çıkarmayı amaçlamaktadır³³⁶.

Vergi tarhına ön işlemler/hazırlık işlemlerinden her biri, kendilerinden sonra tesis edilen idari işlemin hukuki sebebini oluşturmaktadır. Söz konusu işlemler tarh işlemi tesis edilmediği müddetçe tek başına mevcut hukuki durumu etkileyecek nitelikte değildir. Vergi tarhına ön işlemler/hazırlık işlemleri doğrudan mükelleflerin hukuki durumunu etkilememektedir³³⁷. Vergi tarhına ön işlemler/hazırlık işlemleri kesin ve yürütülebilir bir

³³² SARIASLAN, s. 197.

³³³ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 204.

³³⁴ ÖZCAN Onur, "Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi", *İÜHFM*, C. LXXV, S. 1, s. 164.

³³⁵ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 247.

³³⁶ ÖZCAN, s. 164.

³³⁷ "Davada, davacı tarafından, hakkında yapılmış bir tarh ve tahakkuk işleminin dava konusu edilmeyerek bu işlemlere hazırlayıcı mahiyette olan ve ortaklık kazancı ile katma değer vergisi matrahlarının takdir komisyonu tarafından re'sen takdir edilmesini öngören inceleme raporu dava konusu edildiğinden dava konusu edilen kısmının tek başına kesin ve yürütülmesi gerekir nitelikte bir işlem mahiyetinde olmadığı gerekçesiyle davanın incelenmeksizin reddine" Dş. 3.D. 06.12.2012, E.2010/5052, K.2012/3411, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2010&EsasNo2=5052>), (E.T. 28.12.2022).

idari işlem niteliğinde olmadığından, bu işlemlerin hukuka aykırılıkları ancak tarha karşı açılan davada ileri sürülebilir³³⁸.

Verginin tarhının kanunda yer alan tanımında açıkça idari işlem olarak nitelendirildiği görülmektedir. Bir sonraki başlıkta verginin tarhının idari işlem olma niteliği üzerinde durulacaktır.

VERGİNİN TARHI, HUKUKİ NİTELİĞİ VE UNSURLARI

II. TARH İŞLEMİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde tarh işlemi "*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir*" şeklinde tanımlanmıştır³³⁹. Kanundaki tanıma bakıldığında zaman tarh işleminin açıkça idari işlem olarak nitelendirildiği görülmektedir³⁴⁰. Buna göre tarh işlemi vergi idaresi tarafından vergiyi doğuran olaya dayalı olarak gerçekleştirilen ve vergi alacağının tespitine yönelik idari işlemdir³⁴¹. Tarh işlemi idari işlem olarak nitelendirildiği takdirde de idari işlem için geçerli olan tüm esaslar tarh için de söz konusu olacaktır³⁴².

"*Hukuki işlem hukuksal iktidar kullanılmak suretiyle gerçekleştirilen irade açıklamalarıdır*". İdare hukuku ve vergi hukuku bakımından hukuki işlemlerin en belirgin şekli idari faaliyetlerin hukuksal temelini oluşturan idari işlemlerdir. İdari işlemler de öncelikle bir hukuki işlem olup, hukuki etki ve sonuçlar doğurmaya yönelik irade açıklaması ihtiva ederler. İdari işlem kamu hukuku kurallarına dayanarak idarenin tek yanlı iradesi ile ilgililerin rızası olduğuna bakılmaksızın onların hukuki durumlarını etkileyen kararlardır³⁴³.

³³⁸ AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 391.; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 107; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 200; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 235.

³³⁹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 216; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 167; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 97.

³⁴⁰ PİŞKİN Serhat, *Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı*, Ankara 2018, s. 48.

³⁴¹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 167.

³⁴² KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 167; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 97; PİŞKİN, s. 48; Unutmak gerekir ki; tarh işlemine hazırlık işlemi niteliğinde olan ve bir önceki bölümde ayrıntılı bir şekilde açıklanmış bulunan idari işlemlere karşı tek başına dava açılabilmesi mümkün değildir. KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 216.

³⁴³ SANCAKDAR Oğuz/ÖNÜT Lale Burcu/US DOĞAN Eser/KASAPOĞLU TURHAN Mine/SEYHAN Serkan, *İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı*, Ankara 2021, s. 313; ERKUT, s. 14; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 382.

“İdari işlemlerde “irade” kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla ve objektif bir temelde biçimlenir”³⁴⁴.

A. İDARİ İŞLEM OLARAK TARH İŞLEMİ

Vergi Usul Kanunu’nun 20. maddesinde yer alan tanıma göre vergilendirme aşamalarından biri olan verginin tarhının idari işlem olarak nitelendirildiğine daha önceden değinilmişti. Bu nedenle idari işlemler açısından söz konusu olan genel esaslar verginin tarhı için de geçerli olacaktır.

Hukuki işlem niteliğinde olan idari işlem, idari makamlar tarafından kamu gücü kullanılarak idari görevin veya işlevin gerçekleştirilmesi amacıyla tesis edilen, hukuk düzeninde değişiklik meydana getiren, idarenin tek yanlı iradesi ile hukuki sonuç doğuran irade açıklamalarıdır³⁴⁵. “İdari işlem, idari makamların idari fonksiyonlu ile ilgili konularda aldığı icrai kararlardır”³⁴⁶. İdari işlemlerde iradenin açıklanmasında devlet yetkisinin kullanılmasıdır. Hukuki işlem ehliyetli bir hak sahibi tarafından yeni bir hukuki durum doğurmak veya mevcut hukuki durumu değiştirmek ya da kaldırmak amacıyla hukuki güç kullanarak gerçekleştirilen irade açıklamalarıdır³⁴⁷. Hukuki işlemin temeli icap ve kabule dayanan irade açıklamalarından oluşmaktadır³⁴⁸. İdari işlemde ise idari organ ve makamların “tek yanlı” irade açıklamaları bulunmaktadır³⁴⁹.

İdare hukukunda idari işlemler, genel-düzenleyici (objektif), bireysel (sübjektif) işlemler, şart (koşul) işlemler, yararlandırıcı ve yükümlendirici işlemler, asli, hazırlayıcı, uygulama ile ilgili işlemler, sarıh, zımni işlemler, yapıcı (inşai) işlemler, belirtici (tesbit edici) işlemler

³⁴⁴ ERKUT Celal, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemlerin Kimliği*, Ankara 1990, s. 9-13.

³⁴⁵ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 402 vd; SANCAKDAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 357 vd; BALTA, s. 156-157.

³⁴⁶ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 382; “İdarenin idare etme fonksiyonu sırasında bir hareketi, bir olayı, bir tutumunu anlatır. İdari karar ve işlemle ilgisi olmayan idari eylem de salt maddi bir tasarruftur. Öncesinde, temelinde, bir idari işlem olmayan bütünüyle idari eylem olarak ortada olan bir idari faaliyet söz konusudur. İdareye ait bir barajın taşması, kolluk görevinin ifası veya yangın söndürme çalışmaları sırasında İdare ajanlarının bir başkasının şahsına veya malına zarar vermeleri halinde olduğu gibi...” Dş. İBK, 14.4.1973, E. 1972/2, K. 1973/10, *Danıştay Dergisi*, S. 12-13, s. 199.

³⁴⁷ ZEVLİLİLER Aydın, *Giriş ve Başlangıç Hükümleri*, İzmir 1991, s. 111; SEROZAN Rona, *Medeni Hukuk Genel Bölüm Kişiler Hukuku*, İstanbul 2017 s. 318; DURAL Mustafa/Öz Tufan, *Temel Kavramlar ve Medeni Hukukun Başlangıç Hükümleri*, İstanbul 2016 s.193; OĞUZMAN Kemal/BARLAS Nami, *Medeni Hukuk Giriş Kaynaklar ve Temel Kavramlar*, İstanbul 1966, s. 177.

³⁴⁸ ZEVLİLİLER s. 111; SEROZAN, s. 318; DURAL, s.193; OĞUZMAN/BARLAS s. 177.

³⁴⁹ BALTA Tahsin Bekir, *İdare Hukukuna Giriş*, Ankara 1970, s. 385; İdari işlemde ise idari organ ve makamların “tek yanlı” irade açıklamaları bulunmaktadır³⁴⁹. İdari işlem kavramından önce ilk olarak özel hukuk alanında hukuki işlem kavramı ortaya çıkmıştır. Özel hukukta yer alan hukuki işlem kavramı idare hukukunda da uygulanmaya başlamakla birlikte zamanla özel hukuktaki hukuki işlem kavramından farklı bir karaktere bürünmüştür. ERKUT, s. 9-13.

olarak tasniflendirilebilir³⁵⁰. Tarh işleminin özellikleri değerlendirilirken, konu bütünlüğünün sağlanabilmesi adına, idari işlem tasniflerinden tarh ile ilgili olanlar hakkında açıklamalarda bulunulacak, diğer tasnifler ile ilgili açıklamalarda bulunulmayacaktır.

Sübjektif işlemler işlemin konusu ve süjesi önceden idarenin bilgisi dahilinde olan işlemlerdir. Sübjektif işlemlerde idari işlemin doğurabileceği sonuçlar kişisel durumlara bağlı olarak her işlem için farklılık arz etmektedir. Sübjektif işlemlerde belirli kişi veya nesne doğrudan kendisinin düzenlediği hukuki statüye konulmaktadır³⁵¹. Sübjektif işlemler bir hukuki durumun kuruluşunu sağlamasının yanı sıra, hukuki durumun kapsamını düzenleyerek kişiye göre farklı durumlar ortaya çıkmasını sağlayabilmektedir³⁵². Vergilerin salınmasında temel idari işlem tarh işlemidir. İdari işlem türlerine göre tarh işleminin niteliği ise *bireysel (sübjektif)* işlemdir³⁵³. Zira tarh işleminin tesisinde vergilendirme yetkisinin kullanılması ile mükellefler hakkında hukuki sonuç doğuracak şekilde vergi alacağının miktar olarak tespit edilmesi, sübjektif işlem ile vergi alacağının somutlaştırılması, yürürlük kazanması ve talep edilebilir hale gelmesi söz konusudur³⁵⁴.

Vergilendirme aşamasında idare farklı niteliğe haiz birden fazla işlem gerçekleştirmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından kişinin vergi borçlusu olması sonucunu doğuran işlemler koşul işlemler, matrahın tespitine yönelik işlemler iç ve hazırlık işlemleri, vergi alacağının miktar olarak tespitini sağlayan tarh işlemi ise öznel nitelikli işlemlerdir³⁵⁵. Tarh işleminin dayanağı olan vergi yasaları objektif ve kişisellikten uzak iken, tarh işlemi ile mükellef genel ve kişilik dışı hukuki durumdan çıkartılıp özel ve kişisel bir hukuki statüye sokulur. Aynı zamanda bu işlemle, mükellef ve vergi dairesi arasında sübjektif bir ilişki kurulur³⁵⁶. Tarh işleminin sübjektif nitelikte olmasından dolayı her bir mükellef açısından, mükelleflerin kişisel durumları da dikkate alınmak suretiyle hesaplanan verginin miktar ve tutarı da farklılık arz edecektir³⁵⁷. Dolayısıyla idarenin

³⁵⁰ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 402 vd; SANCAKDAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 357 vd; BALTA, s. 156-157.

³⁵¹ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 404-405; SANCAKDAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 358-359; ÖZAY, s. 440; GÜNDAY, s. 117.

³⁵² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 97; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 262; SABAN, s. 130.

³⁵³ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 404-405; SANCAKDAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 358-359; ÖZAY, s. 440; GÜNDAY, s. 117; BALTA, s. 156.

³⁵⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 97.

³⁵⁵ PİŞKİN, s. 49.

³⁵⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 97.

³⁵⁷ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195; Ancak hazırlık işlemi niteliğinde olan ve tarh işleminin gerçekleştirilmesi açısından ön işlem olarak kabul edilen vergi denetim işleri; bu kapsamda yoklama,

düzenleyici işlemlerinden farklı olarak tarh işlemi, hakkında işlem tesis edilen mükellef açısından hukuki sonuçlar doğuran kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlemdir. Bu nedenle tarh işlemi dava konusu yapılabilir³⁵⁸.

“Belli bir kişi ya da nesneye yönelik yapılan ve o kişi ya da nesneyi belli bir hukuki statüye sokan veya o statüden çıkaran idari işlemler şart (koşul) işlem olarak adlandırılmaktadır”³⁵⁹. Şart (koşul) işlem bir hukuki durumu kuran ancak kapsamını düzenlemeyen işlemlerdir³⁶⁰. Kişileri belirli hukuki statüye sokan işlemler için kullanılan şart (koşul) işlem kavramı tarh işlemi için söz konusu değildir. Zira şart (koşul) işlemin etkisi vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile meydana gelmektedir³⁶¹. Sübjektif işlem ve şart (koşul) işlem arasındaki en büyük fark koşul işlemde ortaya çıkan hukuki sonucun tek tip ve önceden belli olması söz konusu iken sübjektif işlemde somut olayda değerlendirilmesi suretiyle ortaya çıkan hukuki sonucun farklılık gösterebilmesi mümkün olacaktır. Dolayısıyla matrah ve nispetlerin uygulanması ile vergi alacağını her bir mükellef için ayrı ayrı tespit eden tarh işlemi şart (koşul) işlem değil, sübjektif işlem niteliğindedir³⁶².

Tarh işlemi mükelleflerin talebi üzerine tesis edilen bir idari işlem değildir. Beyana dayanan tarh usulünde beyanname vermek mükellef açısından yükümlülük teşkil etmektedir. Mükellef bu ödevini yerine getirmediği takdirde diğer tarh usullerine başvurulacaktır³⁶³.

İdari işlem var olan bir hakka müdahalede bulunarak ya da hakkın korunmasını engellemek suretiyle bireylerin hukuki durumlarını sınırlandırıyor, ilgisine yapma, katlanma ve kaçınma yükümlülüğü getiriyorsa yükümlendirici işlem söz konusudur. Bütün emredici ve yasaklayıcı işlemler ile vergilendirme işlemleri yükümlendirici niteliktedir³⁶⁴. Tarh işlemi yükümlendirici nitelikte bir işlemdir. Zira verginin tarh etmesi ile birlikte

arama, vergi incelemesi gibi işlemler kural olarak tek başına dava konusu edilemez. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 97; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 216; PİŞKİN, s. 49.

³⁵⁸ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 216.

³⁵⁹ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 404; SANCAKDAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 358-359; ÖZAY, s. 447; GÜNDAY, s. 116.

³⁶⁰ BALTA, s. 157.

³⁶¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 97.

³⁶² KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 278; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 97; PİŞKİN, s. 49.

³⁶³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 278; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 97; CANDAN, s. 30; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 99; PİŞKİN, s. 49.

³⁶⁴ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 416; GÜNDAY, s. 122.

mükellefe belli yükümlülükler yüklenmektedir. Ancak vergi indirimi veya muafiyetinin tanınması gibi işlemler ise yararlandırıci nitelikte işlemlerdir³⁶⁵.

Asli işlemler bir hukuki duruma esas olan işlemlerdir. “*Tarh işlemi kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliği itibarıyla asli işlem görünümündedir*”³⁶⁶.

Tarh işleminin idari işlem kategorileri içerisinde yeri saptanırken vergi hukuku bakımından önem taşıyan bir diğer husus işlemin “*yapıcı (inşai)-belirtici*”, (*tespit edici*) işlemler kategorisinde ne şekilde nitelendirileceğinin tespiti önem arz etmektedir³⁶⁷. “*Yapıcı (inşai) işlemler bir hak veya hukuki ilişkiyi tesis eder, ortadan kaldırır ya da değiştirirler*”. Belirleyici (tespit edici) işlem ise yalnızca olan durumu ortaya koyar. Belirleyici işlem ile bir hak veya hukuki durumun olumlu ya da olumsuz özelliklerinin tespit edilmesidir. Tesis edilen idari işlem ile belirsiz olan bir hukuki statü somut ve hukuken bağlayıcı bir şekilde tespit edilir. Belirleyici işlemler yürütülebilir nitelikte olmadığı gibi yürütülmelerine lüzum da yoktur³⁶⁸.

Tarh işleminin “*yapıcı (inşai)*” veya “*belirtici (tespit edici)*” olduğunun tespiti noktasında vergi borcunun doğum anının belirlenmesi önemli bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 19. maddesinde “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” ifadesi ile vergi borcunun vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile söz konusu olacağı açıkça düzenlenmiştir³⁶⁹. Türk Vergi Sisteminde tarh işlemi var olan durumu tespit eden, belirtici (izhari) işlem niteliğindedir³⁷⁰. Zira daha önce de değinildiği üzere vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile soyut vergi borcu doğmaktadır. Mükellef vergi kanunları ile tanımlanmış bulunan vergiyi doğuran olayı bünyesinde gerçekleştirdiği takdirde, mükellef ile devlet arasında bir alacak ve borç ilişkisi doğrar. Ancak soyut olan bu vergi borcunun mükellef nezdinde miktar veya tutar olarak somutlaştırılmaz. Var olan vergi borcunun miktar veya tutar olarak belirlenleştirilmesi için idare tarafından gerçekleştirilen hesap işlemi tarh

³⁶⁵ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 278; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 97; CANDAN, s. 30; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 99; PİŞKİN, s. 49.

³⁶⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 97.

³⁶⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 97.

³⁶⁸ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 415; GÜNDAY, s. 117.

³⁶⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 97; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 167.

³⁷⁰ Tarh işlemi idarenin tek yanlı iradesi ile *mükellefi borçlu haline getirme şeklinde yükümlülük doğurduğundan, inşai veya kurucu işlem niteliğindedir* ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195.

işlemdir³⁷¹. Tarh ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle doğan vergi borcunun miktarı somut olarak tespit edilir. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından tesis edilmesi gereken ilk işlem tarh işlemidir³⁷².

Tarh işleminin biçimsel olarak önemli sonuçları söz konusudur. Her ne kadar maddesel anlamda kurucu nitelik taşımasa da vergi dairesinin tarh işlemi ile vergi borcunu yükümlünün malvarlığına yüklenmesi ve vergi alacağına yürürlük kazandırması söz konusu olmaktadır. Bu nedenle tarh işlemi biçimsel bakımdan icrai nitelik taşımaktadır³⁷³.

B. TARH İŞLEMİNİN ÖZELLİKLERİ

İdari işlem niteliğinde olan ve iptal davasının konusunu oluşturan tarh işlemi, vergi idaresinin kamu gücünü kullanarak, mükellef açısından çeşitli hak ve yükümlülükler doğuran, kesin ve icrai tek yanlı irade açıklamalarıdır³⁷⁴. İdari işlem hukuki iktidarın devlet yetkisinden kaynaklanması, kamu gücünden kaynaklanan üstün konumun kullanılması ve tek yanlı irade açıklaması ile hüküm ve sonuç doğurması özellikleri tarh işlemi için de söz konusu olacaktır. Bu bağlamda idari işlemin özellikleri ele alınmak suretiyle tarh işleminin özelliklerinin de incelenmesi gerekir.

1. İdari Makamlarca Yapılma

“İdari işlem kamusal idarenin süjesi olan idari makamlarca yapılır”³⁷⁵. İdari işlem idari makamın iradesini içeren işlemdir. İdari işlem ancak kamu gücünü kullanma yetkisine sahip olan idareler tarafından tesis edilen işlemlerdir. Bu bağlamda kamu gücünü kullanma yetkisine haiz olmak ifadesinden idari makamlar ile idare nam ve hesabına kamu hizmeti tesis

³⁷¹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195; Doktrinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi herkes için mümkün olduğu, miktar olarak belirlenmemiş soyut ve belirsiz bir borcun kurucu işlem olarak kabul edilmesi eleştirilmiş ve bu soyut borcu somutlaştıran, miktar olarak tespit eden tarh işleminin kurucu işlem olarak kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir. OĞURLU Yücel, “İdare Hukuku Açısından Vergilendirme İşlemlerinin Niteliği Üzerine”, Prof. Dr. Hayri DOMANIÇ’e 80. Yaş Günü Armağanı, C. II, İstanbul 2001, s. 1451-1458.

³⁷² Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından idarenin tarh işlemini gerçekleştirmesi noktasında tanınan yetki bağlı yetkidir. İdare kanunun gösterdiği şekilde tarh işlemini gerçekleştirmek zorundadır. İdare tarh işlemini ayrımcılık yapmadan herkese eşit bir şekilde uygulaması gerekir. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195; Tarh işlemin inşai veya belirtici olup olmadığının tespiti önemli sonuçlar doğurmaktadır. Vergi hukukunda vergi kanunlarının uygulama zamanı, zamanaşımının işlemeye başlaması ve ceza yaptırımlarının geçerlilik kazanması gibi üç önemli konu vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır. Eğer tarh işlemi inşai nitelik taşıyorsa bu durumda yukarıdaki işlemlerde tarh işleminin tamamlanması esas alınır. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 99.

³⁷³ KANETİ/EKMEKCİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 168.

³⁷⁴ AKYILMAZ Bahtiyar, *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, Ankara 2000, s. 26; ÇAĞLAYAN Ramazan, *İdare Hukuku Dersleri*, Ankara 2019, s. 301.

³⁷⁵ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 196.

etmek ile kanunla açık bir şekilde kendilerine yetki ve görev tanınmış bulunan özel hukuk tüzel kişileri³⁷⁶ anlaşılmalıdır³⁷⁷. Tarh işlemini tesis eden makam ise vergi idaresidir³⁷⁸.

Vergi Kanunlarını uygulama görevi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na aittir. Hazine ve Maliye Bakanlığı bu görevi ifa ederken, merkez ve taşra örgütü yani Maliye İdaresi eliyle gerçekleştirilir. Vergi idaresi bu görevi ifa ederken, yükümlü hakkında sübjektif nitelikteki tarh işlemini tesis etmesi halinde ise yetkisi vergi kanunlarına göre yetkili kılınmış vergi dairesidir. Bu bağlamda vergi idaresi tarhiyatı gerçekleştirebilmek için birtakım ön işlem/hazırlık işlemi tesis edebileceğine değinmiştik. Vergi tarhına ön işlem/hazırlık işlemi niteliğinde olan işlemlerin de hangi idari makamlarca tesis edileceğine değinilmesi gerekir.

Yoklama ve inceleme işlemlerini tesise yetkili idari makam birlikte ele alınarak incelenebilir. Zira inceleme yetkisine haiz kişiler, yoklama işlemini de tesis edebilir. Yoklama işlemini gerçekleştirebilecek vergi idaresi görevlileri Vergi Usul Kanunu'nun 128. maddesi uyarınca şunlardır: *“vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar, gelir uzmanları”*. Vergi incelemesine yetkili olanlar Vergi Usul Kanunu'nun 135.maddesinde sayılarak belirlenmiştir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığının Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ile Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname³⁷⁹ ile Vergi Usul Kanunu 135 maddesinde yapılan değişik uyarınca; *“vergi İncelemesi; vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal müdürü veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir”*.

Arama işlemini ise sulh hakiminin kararı üzerine vergi inceleme elamanı icra eder³⁸⁰.

Bilgi toplama işlemi açısından yetkili idari makam incelendiğinde Vergi Usul Kanunu'nun 148. maddesinde yer alan *“Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar”*

³⁷⁶ ERKUT, s. 16.

³⁷⁷ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 382.

³⁷⁸ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 196.

³⁷⁹ R.G. 10.07.2011, S.27990.

³⁸⁰ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 254; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 187.

hükmü göz önüne alındığında Hazine ve Maliye Bakanlığından veya vergi dairesi bilgi talebinde bulunabilir³⁸¹.

Mükellef vergilenme sürecinin başlayabilmesi adına yükümlü olduğu beyanname ödevini hiç veya gereği gibi yerine getirmemişse ve mükellefin vermiş olduğu beyanname vergilendirme sürecinin sağlıklı bir biçimde tamamlanmasını sağlayacak bilgileri içermiyorsa vergi idaresinin matrahın tespitini gerçekleştirecek idari makam takdir komisyonudur³⁸². Vergi inceleme elemanı, inceleme sırasında verginin re'sen tarhını gerektiren bir sebep bulmuş ise bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca, elde ettiği bilgi, bulgu ve belgeler, yaptığı araştırma ve incelemelere göre verginin matrahını takdir ederek bu hususu raporunda gösterebilir. Bu durumda takdir komisyonunca ayrıca matrah tespiti yapılmasına gerek yoktur³⁸³.

İzaha daveti gerçekleştirecek idari makam ise, Vergi Denetim Kurulu bünyesine kurulan "İzaha Davet Komisyonu"dur³⁸⁴.

2. Hukuki Sonuç Doğurmaya Yönelik Bir Düzenleme

*"İdari işlem hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir düzenleme ihtiva etmelidir. Zira idari işlem belirli bir kişiye hukuki sonuç doğuran irade beyanıdır"*³⁸⁵. İdari işlemin hukuk düzeninde etki meydana getirmesi, var olmayan bir hukuki durumu yaratmak ya da var olanı değiştirmek ya da ortadan kaldırmak şeklinde anlaşılmalıdır³⁸⁶. İdare muhatabın hukuki durumuna etkide bulunmak amacıyla irade açıklamasında bulunmaktadır. Bu bağlamda idari işlemin hukuki etki doğurabilmesi için idari işlemin tamamlanmış olması gerekir³⁸⁷.

Vergiye doğuran olayın meydana geldiği bilgisi vergi dairesine ulaştığında, vergi dairesi belirlenmiş matrah ve nispetler üzerinden verginin hesaplanmasını (tarh etmesini) ihtiva eden bir idari işlemdir. Tarh işleminin hukuki sonucu ise vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile; devlet ve mükellef arasında doğmuş bulunan alacak-borç ilişkisinin

³⁸¹ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 110; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 258; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 130; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 189; KARAKOÇ, s. 263.

³⁸² KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 212.

³⁸³ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 185.

³⁸⁴ BAYRAKLI/HATİPOĞLU, s.576.

³⁸⁵ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 389.

³⁸⁶ ERKUT, s. 17.

³⁸⁷ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 389.

konusunun miktar itibariyle tespitinin sağlanmasıdır. Tarh işleminin gerçekleşmesi ile devlet ve mükellef arasında doğmuş bulunan alacak-borç ilişkisinin konusu somutlaşacaktır.

3. Kamu Gücü Kullanımı

İdari işlem kamu gücü kullanılarak tesis edilir. İdarenin işlemi kendisine kamu gücünü kullanma yetkisi vermiyorsa, idare tarafından açıklanan irade özel hukuk usullerine göre yapılan bir tasarruftan ibaret olacaktır. Zira irade açıklamada bulunan idare, hukuki sonucun yöneldiği birey ile eşit olduğu bir durumda kamu gücünün kullanımından söz edilemez³⁸⁸. Bu nedenle idari işleminden bahsedilebilmesi için idareye kamu gücünü kullanma yetkisi veren hukuki norma dayanılarak irade açıklamasında bulunulmalıdır³⁸⁹. Kamu makamları devlet yetkilerini kullanırken donatıldıkları kamu gücü, kendilerine ve bireyler ile girdikleri ilişkilerde muhatabın karşıt iradesi bulunsun dahi tek yanlı iradesini ortaya koymak suretiyle hukuki sonuçlar ve etkiler yaratabilecek işlemler yapabilme yeteneği tanımaktadır³⁹⁰.

İdarenin kamu gücü kullanımı alt unsurlara ayrılarak ele alınabilir. Bu unsurlar; “hukuka uygunluk karinesinden yararlanma”, “tek yanlılık” ve “icrailik”tir. İdarenin kamu gücü kullanımı alt unsurları, tarh işlemi ile ilgili önem arz eden hususlar kapsamında ele alınarak açıklanacaktır.

a. Hukuka Uygunluk Karinesinden Yararlanma

İdari işlemler sahip oldukları icrailik özellikleri dolayısıyla hukuka uygunluk karinesinden faydalanırlar³⁹¹. İdari işlemlerin kanuni dayanakları bulundukları için iptal davası ile tesis edilen işlemin hukuka aykırı olduğu ispat edilinceye kadar idari işlemler karine olarak hukuka uygun kabul edilir³⁹². İdarenin yürütme organının bir kanadı olması nedeniyle kanunların yerine getirilmesini sağlama ve gözetme işlevi bulunmaktadır. İdare organının

³⁸⁸ SANCAKDAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 314; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 390.

³⁸⁹ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 390.

³⁹⁰ ERKUT, s. 20.

³⁹¹ GÜNDAY Metin, *İdare Hukuku*, Ankara 2013, s. 124; “İdari işlemler, tesis edildikleri tarih itibarıyla hukuka uygunluk karinesinden faydalanmaktadır. Başka bir ifade ile idari işlemler, mahkeme kararıyla iptal edilmedikleri; idarece geri alınmadıkları sürece hukuk alanında varlıklarını ve etkilerini sürdürmektedirler” Dş. 6.D. 30.09.2009, [E. 2007/2793 K. 2009/8987](https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/6-daire-e-2007-2793-k-2009-8987-t-30-09-2009), (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/6-daire-e-2007-2793-k-2009-8987-t-30-09-2009>), (E.T. 20.06.2022); Dş. 10. D. 24.3.2015, [E. 2011/6068 K. 2015/1283](https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/10-d-e-2011-6068-k-2015-1283-t-24-3-2015), (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/10-d-e-2011-6068-k-2015-1283-t-24-3-2015>), (E.T. 20.06.2022); Dş. 14. D. 13.3.2017, [E. 2016/5755 K. 2017/147](https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/14-d-e-2016-5755-k-2017-1470-t-13-3-2017), (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/14-d-e-2016-5755-k-2017-1470-t-13-3-2017>), (E.T. 20.06.2022).

³⁹² AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 392.

kullandığı bu ayrıcalıklı yetkinin sonucunda hukuki işlemlerde taraflar arasında eşitlik ilkesine bir istisna getirilmiş ve bireysel iradenin kullanılmasına kesin bir sınır çizmiştir. Bu nedenle idarenin tesis ettiği işlemle0rin karene olarak hukuka uygun olduğu kabul edilmektedir³⁹³. Dolayısıyla idari işlemlerin hukuka uygunluğunun yargı mercilerince tespitine gerek olmaksızın hukuka uygun sayılarak tesis edildikleri andan itibaren ilgililer açısından hukuken hüküm ve sonuç doğuracaktır³⁹⁴.

İdari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanmakla birlikte dava açma süresi içerisinde ilgililer idari işlemin hukuka aykırı olduğunu ileri sürebilirler. İdari işleme karşı tava açılması kural olarak işlemin icraliğini etkilememektedir. Dolayısıyla idari işleme karşı dava açılması dava konusu edilen işlemin yürütülmesini kendiliğinden durdurmamaktadır. Yürütmenin durdurulması için ayrıca mahkemeden talepte bulunulması gerekir³⁹⁵.

Hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idari işlemlere karşı dava açıldığı durumlarda idari işlemin icrailik niteliğinin etkilenmemesi noktasında vergilendirme işlemleri açısından özellik arz eden durum bulunmaktadır. Vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından kaynaklı dava açılması halinde dava konusu edilen vergi ve cezaların tahsil işlemleri açısından kural olarak ayrıca yürütmenin durdurulması kararı alınmasına gerek olmaksızın kendiliğinden durmaktadır³⁹⁶.

Tarh işleminin tesis edilmesi ile mükellefin vergi borcu hesaplanmaktadır. Ancak kesin ve yürütülebilir bir işlem olan tarh işlemi hemen uygulanmamaktadır. Mahkeme kararına gerek duyulmaksızın idarenin tek taraflı tarh işlemi ile ödenecek miktara ulaşıldığı için tereddütlü borç niteliğindedir³⁹⁷. Aksi takdirde mükellefin telafisi güç bir zararla karşı karşıya kalması söz konusu olabilir. Bu nedenle matrahın idare tarafından tespit edildiği durumlarda yapılan tarh işlemine karşı dava açıldığı takdirde yürütme kendiliğinden durmaktadır. İlk derece mahkemelerinde dava görülürken tarh işlemine karşı ayrıca yürütmenin durdurulması kararı alınması gerekmez. Bu özelliği bakımından tarh işleminin bir nevi “askıda geçerli işlem” niteliğinde olduğu söylenebilir³⁹⁸.

³⁹³ ERKUT, s. 22.

³⁹⁴ GÜNDAY, s. 124; ÇAĞLAYAN Ramazan, *İdare Hukuku Dersleri*, Ankara 2018, s. 304.

³⁹⁵ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun madde 27.

³⁹⁶ SANCAKDAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPÖĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 314; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 390.

³⁹⁷ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195.

³⁹⁸ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 216; İdare Hukukunda bir işleme karşı dava açılması halinde yürütme kendiliğinden durmamaktadır. İdari işlemin yürütülmesinin yargılama sonuna bırakılabilmesi için yürütmenin durdurulması yönünde kararı alınması gerekir. (İYUK m. 27).

b. Tek Yanlılık

İdari işlemlerin tek yanlı olması gerekliliği hukuki işlem teorisi açısından idari işlemleri, özel hukuk işlemlerinden ayıran en belirgin özelliği oluşturmaktadır. İdare kamu hizmetlerini yerine getirirken, gerekli sonucun hukuk dünyasında ortaya çıkabilmesi için çoğunlukla tek yanlı işlemler tesis etmektedir³⁹⁹. İdari işlemin tek yanlılığının temelinde “*kamusal iradenin üstünlüğü*” veya “*kamu gücü ile bireyler arasındaki ilişkinin eşitsizliği*” ilkesi yer almaktadır⁴⁰⁰. İdari işlemler kanunla yetkili kılınmış idari makamların tek yanlı iradesini ortaya koyması ile gerçekleştirilmektedir⁴⁰¹.

Tek yanlı işlemlerde karşımıza çıkan en belirgin ve ilk özellik, “*tek bir iradenin söz konusu olması*” gerektiğidir⁴⁰². Burada “*tek bir iradenin söz konusu olması*” ibaresinden işlemin yalnızca tek bir kişi veya makamın iradesi ile meydana geldiği şekilde anlaşılmaması gerekmektedir. İşlemin tek yanlı olması açısından işlemi oluşturan kişilerin sayısı önem arz etmemektedir. İdari işlemler bir kişi veya makamın eseri olabileceği gibi birden fazla kişi ya da makamın katılımı ile oluşabilir. Ancak idari işlemi oluşturan iradenin bir kurul içerisinde ortaya konulması veya birçok kişi ya da organ tarafından belirli bir süreç içerisinde müşterek işlemler şeklinde ortaya çıkması işlemin tek yanlı olmadığı anlamına gelmemektedir⁴⁰³. Bir idari işlemin tek yanlı olmasından anlaşılması gereken; işlemi yapan kişinin tek bir kişiden ibaret olması değil, karşı tarafın iradesine bakılmaksızın sadece işlemi yapanın iradesi ile oluşmasıdır⁴⁰⁴. Tek yanlı işlemlerde taraflardan tek bir tarafın iradesi değer taşımaktadır. İdari işlemlerde idare irade açıklamasında bulunurken çoğunlukla muhatabın karşıt iradesine rağmen ilgililerin hukuki durumunu etkileyebilecek şekilde tek yanlı olarak karar verebilir⁴⁰⁵.

³⁹⁹ SARICA Ragıp, *İdare Hukuku Ders Notları*, İstanbul 1971-1972, s. 84.

⁴⁰⁰ ERKUT, s. 20-21.

⁴⁰¹ ERKUT, s. 14; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 391.

⁴⁰² ERKUT, s. 14; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 391.

⁴⁰³ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 391; ERKUT, s. 27; Vergi tarhına ön işlemler esasen vergilerin denetim müesseseleri olarak da nitelendirdiğine daha önce değinilmişti. Vergi dairesi mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan yükümlülüklerini gereği gibi yerine getirip getirmediğini ancak hukuksal denetim mekanizmaları ile tespit edebilir. Vergi denetimi kapsamında yapılan incelemede yalnızca defter ve belgelerdeki olgularla yetinilmeyerek, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu araştırılacaktır. Dolayısıyla bu kapsam öncelikle vergi incelemesi veya yoklama gibi yollara başvuracak, takdir komisyonlarında tarha esas olacak matrah takdir edilebilecektir. Ancak söz konusu hazırlık işlemlerinin gerçekleştirilmesi tarh işleminin tek yanlı bir şekilde tesis edilmediği şekilde yorumlanmamalıdır. AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 391.; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 107; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 200; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 235.

⁴⁰⁴ BALTA Tahsin Bekir, *İdare Hukuku I, Genel Konular*, Ankara 1972, s. 142; GÜNAY, s. 123, ÇAĞLAYAN, s. 3030; SEZGİNER Murat, *İptal Davasına Uygulanma Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı*, Ankara 2019, s. 310.

⁴⁰⁵ ERKUT, s. 14; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 391.

İdare kamu ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla idari işlem tesis ederken genellikle idare edilenlerin taleplerine uygun hareket eder. Ancak bu işlemin tek yanlı olmadığı, idare edilenlerin de tesis edilen işlemin gerçekleştirilmesinde iradelerinin bulunduğu anlamına gelmemektedir. Burada idare edilenlerin iradesi ancak idareyi harekete geçirici hukuksal yol niteliğindedir. Bu noktada tesis edilen işlem sonucunda ortaya çıkan hukuki sonuçların idare edilenler tarafından benimsenmesinin bir önemi bulunmamaktadır. İdari işlemin tek yanlı olması nedeniyle, idari işlem karşılıklı iradelerin uyuşması ile değil, yalnızca idarenin iradesini açıklaması ile hukuki sonuç doğurabilir niteliktedir⁴⁰⁶.

Tarh işlemi vergi idaresinin tek yanlı iradesi ile tesis edilmekte olup bu hususta mükellefin iradesine ihtiyaç bulunmamaktadır⁴⁰⁷. Tarh ile kişilere belli birtakım mükellefiyetler getirmesi nedeniyle tarh işlemi “yükümlendirici” bir işlemdir⁴⁰⁸. Yükümlendirici işlem olması, mükellefin üzerinde etkisi bir şey yapmayı emretme, bu kapsamda vergi borcunu ödemeye sevk etme şeklinde ortaya çıkmaktadır⁴⁰⁹. Yükümlendirici işlemlerde tek yanlılık özelliği daha net bir şekilde ortaya konulabilmekte, idari işlem ilgilinin rızasına gerek olmaksızın hukuki sonuç doğurmaktadır⁴¹⁰.

c. İcraîlik

İcraîlik unsuru, idari işleme kimlik kazandıran bir unsur olup tesis edilen idari işlemin üçüncü kişiler üzerinde doğurduğu hukuki sonuçlara ilişkindir. Buna göre vergi idaresi, kamu gücüne dayanarak, mükelleflerin rızasını almaksızın, sahip olduğu kamu gücüyle tek yanlı olarak hukuki sonuçlar doğurabilir.

Tarh işleminin iptal davasına konu olması hususunu irdelerken İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK.) 14. Maddesinin 3-c bendinde “kesin ve yürütülmesi gereken işlem” ve “icraîlik” unsurunu birlikte değerlendirmek gerekir. Dolayısıyla icraîlik alt unsurunun; “tanımı ve kapsamı”, “kesinlik” ve “zincirleme işlem kuramı” kapsamında ele alınması uygun görülmüştür.

⁴⁰⁶ ERKUT, s. 24.

⁴⁰⁷ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 196.

⁴⁰⁸ Teşvik tedbiri olarak yapılacak vergi indirimi, vergi muafiyeti tanınması gibi işlemler yararlandırıci işlem olarak örnek gösterilebilir. KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 216.

⁴⁰⁹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 196.

⁴¹⁰ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 391.

aa. Tanımı ve Kapsamı

İdare getirmiş olduğu hak ve yükümlülükler ile çeşitli hukuki sonuçları ve etkiler meydana gelmesini amaçlar. İdarenin bu amacını gerçekleştirmek için tesis ettiği işlemler “icrai” niteliktedir. İdari işlemler idarenin tek yanlı iradesi ile ilgililerin hukuki durumu üzerinde etki doğururlar. Bu özellik idari işlemin icrailiği olarak nitelendirilmekte olup, kanunilik karinesinden yararlanılmasının sonucudur⁴¹¹. Diğer bir ifadeyle idare tarafından kamu gücü kullanılarak üçüncü kişileri üzerinde tesis edilen ve doğrudan doğruya hüküm ve sonuçlarını doğuran işlemler icrai niteliktedir⁴¹²⁴¹³. Bu tür işlemler için doktrinde “icrai işlem”, “etkili işlem”, “kesin ve yürütülmesi gerekli işlem” gibi farklı kavramların kullanıldığı görülmektedir⁴¹⁴. Bu tür belirlemeler ile ulaşılmak istenen, iptal davasına konu edilebilecek idari işlemlerin ortaya konulmasıdır⁴¹⁵.

İdari makamın, kamu gücüne dayanarak iradesini açıklaması ile idari işlem hukuk dünyasında geçerlilik kazanır ve her an uygulanabilir hale gelir. Bu nedenle icrai işlemin hukuki dünyada hüküm ve sonuçlarını doğurabilmesi için başka bir işlemin tesisine ihtiyaç duyulmamaktadır⁴¹⁶. Doktrinde idari işlemin icrailiğinden bahsedilebilmesi için şu kriterlerin birlikte bulunması aranmaktadır; “kamusal makamların kanunların uygulanmasını sağlamak üzere kamu gücünün kullanılmasının sonucunda oluşması”, “üçüncü kişiler üzerinde ve hukuk düzenini etkileyici hükümler ihtiva etmesi”, “kendi bünyesinde barındırdığı icrailik özelliği nedeniyle kendiliğinden icra edilebilir olması”dır⁴¹⁷.

İdari işlemin icrailiği ile kastedilen irade açıklamasının hukuki etkisidir. Bu bağlamda “işlemin yürürlüğe girmesi”, “kesin olması”, “kişinin menfaatini ihlal etmesi gibi”⁴¹⁸

⁴¹¹ SANCAKDAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 315; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 391.

⁴¹² ONAR Sıddık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, İstanbul 1966, s. 386.

⁴¹³ Anayasa Mahkemesi’ne göre, yetkili idari makamların, kamu gücünü kullanarak, idare işlevlerine ilişkin olmak üzere, idare hukuku esaslarına göre aldıkları, kişiler yönünden idari alanda hak ve yükümlülükler (statüler) doğuran, kesin ve uygulanabilme özelliği olan tek yanlı irade açıklamaları idari işlemdir. AYM. T. 11.12.1997, E. 1997/70, K. 1997/132, R.G.14.07.2000, S. 24109, “Bir idari işlemin hukuk düzeninde varlık kazanabilmesinin idarene edilenlerin hukukunu şu ya da bu yönde etkileyebilmesine bağlı olduğu” hk. Dş. 3.D. 04.06.1986, E. 1986/1733, K. 1986/1500, (www.kazanci.com), (E.T. 21.06.2022).

⁴¹⁴ SEZGİNER, s. 45.

⁴¹⁵ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 392.

⁴¹⁶ ÇAĞLAYAN, s. 304.

⁴¹⁷ ERKUT, s. 195; SANCAKDAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 315; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 393.

⁴¹⁸ ERKUT, s. 119.

durumlar idari işlemin iptal davasına konu olup olmaması ile ilgilidir⁴¹⁹. İdari işlemler icrailik özelliğini tesis edildikleri andan itibaren bünyelerinde barındırmaktadır⁴²⁰. İdari işlemlerin hukuki etkisi ani ve geneldir. İdari işlemler tesis edildikleri anda ilgili bulundukları konuların hukuki durumunu değiştirir. Bu açıdan işlemin yürürlüğe girmemesi icrai olmadığı anlamına gelmemektedir⁴²¹.

Verginin tarhı, vergi dairesinin vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplayarak bu alacağın miktar itibarıyla tespiti anlamına gelmektedir⁴²². Tarh işleminin tesis edilmesi ile mükellefin vergi borcu hesaplanmaktadır. Ancak kesin ve yürütülebilir bir işlem olan tarh işlemi hemen uygulanmamaktadır. Mahkeme kararına gerek duyulmaksızın idarenin tek taraflı tarh işlemi ile ödenecek miktara ulaşıldığı için tereddütlü borç niteliğindedir⁴²³. Bu tereddüttün giderilmesi tahakkuk aşamasının gerçekleşmesi ile olur. Bu nedenle vergi alacağının ödenecek safhaya gelmemiş olması, tarh işleminin icrai olmadığı sonucunu doğurmaz.

bb. Kesinlik

İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda idari işlemin iptal davasına⁴²⁴ konu olabilmesi için kesin ve yürütülebilir olması gerektiği düzenlenmiştir⁴²⁵. İşlemin icrai olması kesin olması ile

⁴¹⁹ “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Yasasının idari dava türlerinin sayıldığı 2. maddesinin 1/a fıkrasında iptal davaları, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan davalar olarak tarif edilmiş, aynı Yasanın 14. maddesinin 3/d fıkrasında dava dilekçelerinin, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı yönünden inceleneceği kuralı yer almıştır.” Dş. 8.D. 23.12.2002, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/8-daire-e-2002-3476-k-2002-6237-t-23-12-2002>), (E.T. 19.06.2022); Dş. 6. D. 17.11.1998, E. 1997/4788, K. 1998/5520, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/6-daire-e-1997-4788-k-1998-5520-t-17-11-1998>), (E.T. 19.06.2022); Dş. 7.D. 14.10.1998, E.1997/2452, K. 1998/3120, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1997-2452-k-1998-3120-t-14-10-1998>), (E.T. 19.06.2022); Dş. 10. D. 20.4.2000, E. 1997/280, K. 2000/1490, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/10-daire-e-1997-280-k-2000-1490-t-12-4-2000>), (E.T. 19.06.2022).

⁴²⁰ ÇAĞLAYAN, s. 304.

⁴²¹ SANCAKDAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 317.

⁴²² KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 216; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 167; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 97.

⁴²³ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195.

⁴²⁴ İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 4001 sayılı Kanun ile değişik 2. maddesinin 1. bendinin (a) alt bendinde idari dava türleri sayılıp tanımlanırken, iptal davaları; “idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için, çevre, tarihi ve kültürel değerlerin korunması, imar uygulamaları gibi kamu yararını yakından ilgilendiren hususlar hariç olmak üzere, kişisel hakları ihlal edilenler tarafından açılan davalar” olarak tanımlanmıştır. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun “Dilekçeler Üzerine İlk İnceleme” başlıklı 14'üncü maddesinin 5.4.1990 gün ve 3622 sayılı Kanunun 5'inci maddesiyle değişik 3'üncü fıkrasında, dilekçelerin, Danıştay'da daire başkanının görevlendirileceği bir tetkik hakimi; idare ve vergi mahkemelerinde ise, mahkeme Başkanı veya

aynı nitelikteki kavramlar değildir. İşlemin iptal davasına konu olabilmesi için hem icrai olması hem de kesin olması aranmaktadır. İdari işlemin iptal davasına konu edilebilmesi için gerekli bir şart olarak aranan kesinlik, işlemin nihai nitelik arz etmesi ve uygulanmaya hazır olması anlamına gelmektedir. İdari makam idari işlemi tesis etmiş ve o işleme dair yapılacak bir şey kalmamış ise işlem kesinlik arz etmektedir⁴²⁶. İcrai niteliğe sahip olduğu halde, kesin ve nihai olma niteliği taşımayan idari işlemler iptal davasına konu edilemez⁴²⁷.

İdari işlemin kesinliği vergilendirme işlemleri açısından da özellik arz etmektedir. Tahsil ile sonuçlanan vergilendirme süreci için öncelikle vergiyi doğuran olay, tarh ve tahakkuk aşamalarının gerçekleşmesi gerekir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile

görevlendirileceği bir üye tarafından foranın bentlerinde yazılı yönlerden sırası ile inceleneceği açıklandıktan sonra, (d) bendinde, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlemin olup olmadığı konusu bu incelemede dikkate alınması gereken yönler arasında sayılmıştır. Aynı maddenin 6'ncı fıkrasında da, 3'üncü fıkranın bentlerinde yazılı yönlerden kanuna aykırılıklarının ilk incelemeden sonra saptanması halinde de davanın her safhasında 15'inci madde hükmünün uygulanacağı belirtilmiştir. Bu fıkarda sözü edilen 15'inci maddenin ilk fıkrasının (b) bendinde ise ortada, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken işlemin olmaması halinde davanın reddime karar verileceği hükme bağlanmıştır.

⁴²⁵ “İdare hukukunda, idari işlem bir idari makam tarafından, kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla, kamu gücü kullanılarak tek yanlı iradeyle yapılan kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olarak tanımlanmaktadır. Yine anılan Hukukun ilkelerine göre idari işlemin kesinliği, idari prosedürün son aşamasının da bitirilmiş olmasını, yani hukuki sonuç yaratabilmesi için bir başka idari makamın bankanın tutumundan kaynaklanan ve bu nedenle bankaya karşı açılacak hukuk davasında tazminat isteme hakkı verebilecek olan bu durumun davacıyı teminat mektubunun nakde çevrilmesi işleminin kendi adına idari davaya konu edilmesi konusunda ehliyetli kılması olanaklı değildir.” Dş. 7.D. 14. 10.1998, E. 1997/2452 K. 1998/3120 (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1997-2452-k-1998-3120-t-14-10-1998>), (E.T. 20.06.2022); “Vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanları belirleyen Vergi Usul Kanununun 377/1. maddesinde, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri vurgulandıktan sonra 378. maddesinde de vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararların tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği hükme bağlanmıştır. İdarenin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerinin idari davaya konu olabilecekleri kabul edilmekle birlikte, vergi uyumsuzluklarında, kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemler, ihbarname, ödeme emri veya haciz varakası tebliğ edilmesi, tahakkuk fişi düzenlenmesi ya da vergi tevkifatı yapılması yahut düzeltme ve şikayet başvurularının yetkili makamlarca reddedilmesi halinde ortaya çıkmaktadır. Dş. 11. D. 21.1.1997, E. 1996/5978 K. 1997/4181, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1996-5978-k-1997-4181-t-21-11-1997>), (E.T. 20.06.2022); Dş.9. D. 16.05.2018, E. 2016/3947, K. 2018/3014, (www.kazanci.com), (E.T. 20.06.2022).

⁴²⁶ ERKUT, s. 119.

⁴²⁷ “İdari işlemin kesinleşmesi iptal davasına konu olabilmesi için zorunlu şartlardan olup, işlemin kesin oluşu, idari karar alma sürecinde nihai işlemin ortaya çıkması bakımından önem taşımaktadır. Bir idari işlemin kesin ve yürütülebilir nitelikte olması için, başkaca işleme gerek kalmaksızın tesis edildiği anda hukuk düzeninde değişiklik meydana getirip kendiliğinden sonuç doğurması anlamına gelmektedir.” Dş. 13. D. 15.04.2019, E. 2014/2833, K. 2019/1205, (www.kazanci.com), (E.T. 20.06.2022).

tarh işlemi ile vergi borcu talep edilebilir hale geldiğinden dolayı kesin ve yürütülebilir idari işlem bulunduğu söylenebilir⁴²⁸.

Tarh işleminin kesinliği, verginin hesaplama aşamasının bittiğini ve kendinden sonra gelen tebliğ aşamasına geçileceğini ifade eder. Bu itibarla tarh işlemi, hem icrai hem de kesin bir işlemdir. Ancak burada ifade edilen “kesinlik” kavramını vergi alacağının kesinleşmesi ile karıştırmamak gerekir. Şöyle ki vergi alacağının kesinleşmesi esasen tahakkuk aşaması ile ilgili olup temelde ikmalen, re’sen ve idarece tarhlarda önem arz etmektedir. Zira beyana dayalı tarhta tahakkuk fişinin kesilmesiyle tarh işlemi ve tahakkuk aşaması aynı anda meydana gelir. Ancak kesin ve icrai idari işlem niteliğe sahip olan tahr ve tahsil işlemlerinin tek başına iptal davasına konu edilebilmesi kamu alacağının kesinleşmesi anlamına gelmemektedir.

İkmalen, re’sen ya da idarece tarh edilen vergilerde, mükellef vergi ihbarnamesinin kendine tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açmazsa kamu alacağı kesinleşmiş olacak ve söz konusu alacağa karşı tüm yargı yolları kapanmış bulunacaktır. İkmalen, re’sen ya da idarece tarh edilen vergilere karşı dava açıldığı takdirde ise İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. maddesinin 4. fıkrası uyarınca yürütme kendiliğinden duracak ve tahsil aşamasına geçilemeyecektir. Dava reddedildiği takdirde ise vergi borcu tahakkuk etmesine karşın henüz kanun yoluna gitme imkânı mevcut olduğundan “*vergi borcunun kesinleşmesi*” söz konusu değildir. Kanun yoluna gitmeden sürenin geçirilmesi veya kanun yoluna başvurulmasına karşın ilk derece mahkemesi kararının hukuka uygun bulunması⁴²⁹ halinde kesinleşme gerçekleşir. Kanun yoluna başvurulması halinde ayrıca yürütmenin durdurulması

⁴²⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN, s. 89; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 262, 263, 277; CANBAZOĞLU Kerem, “Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, *TBB Dergisi*, 2010, S. 89, s. 167, 168.; AĞAR Serkan, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I”, *TBB Dergisi*, 2006, S. 67, s. 294.

⁴²⁹ Dava açma süresi geçtikten sonra yapılan hata düzeltme başvurusu bağlamında, zorunlu idari başvuru yönteminin söz konusu olduğu; kesin ve yürütülebilir işlemin vergi dairesinin red işlemi değil, Maliye Bakanlığı’nın verdiği şikayetin reddi kararı olduğu yönünde bkz. KARAKOÇ Yusuf, *Vergi Yargılaması Hukukunda Süreler*, Ankara 2000, s. 87., TAYFUR Ayça Fulya, *Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları, Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2011, s. 107., (YÖK Ulusal Tez Merkezi , E.T. 20.06.2022); Şikayet başvurusuna idari işlemi İYUK’ un 14. maddesi anlamında “kesin” leştirici etki tanınması hususunda bkz. Dş. 9.D, 24.10.2002, E. 2001/4589, K. 2002/4356, KİBB: “...Yükümlünün ihbarname ile tebliğ edilen vergi ve cezaların kaldırılması istemiyle Vergi Mahkemesinde dava açma süresini geçirmeden düzeltme talebinde bulunduğu bu talebin Vergi Dairesi Müdürlüğüne 60 günlük sürede cevap verilmemek suretiyle zımnen reddedildiği, ancak şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat edilmeden dava açıldığı, bu arada dava açma süresinin geçirildiği ve yapılan ilk başvurunun, süre geçirildikten sonra yapılmış başvuru ile eşdeğer hale geldiği dosyanın incelenmesinden anlaşılmış olup, idari başvuru yolları tüketilmeksizin, henüz kesin ve icrai nitelikte olmayan düzeltme isteminin reddi üzerine yargı yoluna başvurulması olanağı bulunmamaktadır...”.

kararı verilmezse bu durumda vergi borcu kesinleşmese de tahsil edilebilir⁴³⁰. Tarh işlemine karşı açılan dava ilk derece mahkemelerince kabul edildiği takdirde tahakkukun gerçekleşebilmesi için vergi idaresinin kanun yoluna başvurması gerekir⁴³¹⁴³².

Doktrinde bir görüş, yukarda yer alan açıklamalar ışığında Türk Vergi Hukukunda kamu alacağının kesinleşmesi ile İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesinde yer alan “kesin ve yürütülebilir” bir işlem kavramının örtüşmediğini ileri sürmektedir. Bu görüş tarh işlemine karşı açılan davanın reddedilmesi veya kabul edilmesi halinde tahsil işleminin gerçekleştirilebilmesi için vergi borcunun kesinleşmesi aranmadığı hususu temel alır. Vergi alacağının kesinleşmesi ile kastedilen idari işlemi ortaya koyan iradenin belirgin olmasına ilişkin bir husus olmayıp yargısal kesinleşmeye benzer bir kesinliği ifade eder⁴³³. İdari işlemin kesin ve icrai niteliğe sahip olması ve bu bağlamda tarh ve tahsil işlemlerinin tek başlarına ayrı bir dava konusu edilebilmesi ile kamu alacağının kesinleşmesi birbirine karıştırılmamalıdır. İşlemin kesinliği ile kastedilen idari makamın o işlemle ilgili nihai iradesini açıklamış olmasını ve işleme dair yapılacak bir şey kalmamasını ifade eder. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 14. maddesi uyarınca tarh ve tahsil işlemi tek taraflı irade beyanı ile mükellefler üzerinde hüküm ve sonuç doğuran kesin ve icrai işlemlerdir. Vergilendirme süreci içerisinde yer alan tarh işlemi ve tahakkuk aşaması, sonuç işleminden bağımsız ve ayrı hukuksal değer taşımakta ve tesis edildiği anda hukuki sonuçlarını

⁴³⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107.; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 301.; GÜNDAY, s. 245.

⁴³¹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107.

⁴³² İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesinde yer alan üst makamlara (üst makam bulunmaması halinde işlemi yapan idari makama) işlemin geri alınması, kaldırılması ya da değiştirilmesi talepleri uyarınca “idari başvuru yollarının kapalı olması” anlamında kesinliği bağlamında ele alınmalıdır. Burada, “tarh” işlemine karşı, ihtiyari başvuru yoluna gidilmesinin mümkün olup olmadığı, idari işlemin kesinliğinin tespiti noktasında önem taşımaktadır. 4001 sayılı kanun ile mülga olmasından önce, “*bu madde hükümleri vergi, resim ve harçlarla benzeri mali yükümlerin tarh, tahakkuk ve tahsilinden ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda uygulanmaz*”. Hüküm gereğince tarh ve tahsil işlemi için İYUK 11. Maddesine göre başvurusu yapılması mümkün değildi. Ancak bu hüküm artık mülga olduğundan, İYUK'un 11. maddesinin tarhiyat kapsamında uygulanmasına engel bulunmamaktadır. Bu durumda tahakkuk, dava açma süresinin sona erdiği an veya dava açılması halinde, davanın sonuçlanma zamanına kadar ertelenmiştir KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 107-109; TAYFUR, s. 99; Ayrıca, idari başvuru öncesinde “kesin” bir idari işlem bulunduğunun ifade edilmesi de anılan kararda dikkate değer hususlardan bir tanesi olduğuna ilişkin karar için bkz: “...Bütün bu hükümler birlikte değerlendirildiğinde, vergi ödevinin yerine getirilmesi için tesis edilen idari işlemlerin özel kurallara tabi olduğu, nihai işlem tesis edilmeden önce ve işlemin tesisinden sonra, yükümlülere idari müracat yollarının tanındığı, böylece kesin işlem tesis edildikten sonra, dava yolu dışında, kamu alacağının gecikmeksizin tahsilinin sağlanmasının amaçlandığı görülmektedir. Vergi tarhına ilişkin işlemlerin yukarıda belirtilen yollarla düzeltilmesinin sağlanamaması veya bu yollara başvurulmaması halinde, dava açılmamışsa, tahakkuk eden vergi, 213 sayılı Kanunun 111 inci maddesi uyarınca Kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenir...”. DVDDK, 16.02.2007, E.2006/232, K. 2007/62, (<https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2006-232-k-2007-62-t-16-02-2007-danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-karari/623075/>), (E.T. 20.06.2022).

⁴³³ YILMAZ Dilşat. "Türk İdare Hukuku'nda İdari İşlemin “Kesinliği Üzerine Bir Değerlendirme: “Kime Göre?”, “Ne İçin?” Kesinlik". *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 21, S. 2 (Nisan 2017), s.133-134.

doğurabildiğinden işlemin kesinliği kabul edilmelidir⁴³⁴. Bu husus zincir işlem kuramının da gereğidir⁴³⁵. Bir sonraki alt başlıkta tarh işlemi, zincir işlem kuramı kapsamında incelenecektir.

cc. Zincir İşlem Kuramı

*“Zincir (halka) işlemler, belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden ve tamamlayıcı bir dizi işlemdir”*⁴³⁶. İdari işlemler adeta zincirin halkalarında olduğu gibi belli bir sırayla birbirlerini izlemekte ve aralarında hukuki bir bağ bulunmaktadır. Zincir işlemler arasındaki hukuki bağ nedeniyle, nihai işlem öncesindeki tüm işlemler bağımsız olarak iptal davasına konu olamamakla birlikte ancak nihai işlemin iptal davasına konu olabileceği kabul edilmektedir. Zira zincirdeki her işlem nihai işlemin tesisini sağlamak amacıyla süreklilik içerisinde gerçekleştirilmektedir. Zincir işlemi kuramına karşı olarak ayrılabilir işlem kuramı geliştirilmiş olup zincirin halkalarında yer alan diğer idari işlemlerin tek yanlı ve icralık özelliğini bünyesinde barındıran ve kişinin menfaatini etkileyen idari işlemlerin, nihai işlemten ayrı olarak hukuka uygunluk bakımından yargı organlarınınca denetlenebileceği kabul edilmiştir⁴³⁷.

Ayrılabilir işlemler kuramı ile süreklilik arz eden ve birbirini takip eden her bir işlemin içerisinde bulundukları idari süreç ve statülerden bağımsız olarak değerlendirilerek, ilgilisi açısından hukuki sonuç doğuracak nitelikte olan her bir işlemin nihai işlemten bağımsız olarak dava edilebilmesini ileri sürmektedir. Ayrılabilir işlemler kuramına göre, zincir işlemlerden birinde hukuka aykırılık bulunması durumunda; zincirin halkasını oluşturan

⁴³⁴ GÖZTEPE Şulenur, *İdari İşlem Teorisi açısından Bireysel Vergilendirme İşlemlerinin Genel Görünümü*, Ankara 2020, s. 27.

⁴³⁵ *“Hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idari işlemin, idarenin iradesi dışında yalnızca mahkeme kararıyla hüküm ve sonuçlarının ortadan kaldırılması mümkündür ve söz konusu işlemlere karşı dava açılmasının süresi ve yolu kanunla belirlenmiştir. Bu yol ve süre dışında ilgili idari işlemin mahkemece değerlendirilme olanağı bulunmamaktadır. Aksi takdirde idari işlemin sürekli ortadan kaldırılma riski bulunur ki, bu durum idarenin sürekliliği ve işleyişi açısından bir aksamaya sebebiyet vermesinin yanı sıra, süresinde dava konusu edilmeyen işleme karşı dava süresinin ihyası sonucunu doğurur. Şayet, içerdiği hukuka aykırılıklara karşın, bu işlemlerden birisi dava konusu edilmeyecek olursa, idari dava açma süresinin geçmesiyle hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaya başlayan bu işlemin, zincirin sonraki halkasını oluşturan işleme karşı açılacak idari davada hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması, anılan karine ile korunan kamu düzeninin ihlali sonucunu yaratır. İdari dava açma süresinin sonuncu gününü izleyen tarihten itibaren, işlem hukuka uygun kabul edilip, zincirin sonraki halkasını oluşturan işleme dayanak alınabilir. Başka deyişle; işlemler zincirine dahil bir işlemdeki hukuka aykırılığın, işlemin idari yargı yerince iptal edilmiş olması hali dışında, bu işleme dayanılarak yapılan kendisinden ayrılabilir nitelikteki sonraki işlemi hukuka aykırı kılması söz konusu olamaz.”* Dş. 10. D. 20.03.2019, [E. 2017/52 K. 2019/230](https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/10-d-e-2017-52-k-2019-2306-t-20-3-2019), (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/10-d-e-2017-52-k-2019-2306-t-20-3-2019>), (E.T. 20.06.2022).

⁴³⁶ ERKUT, s. 122-123.

⁴³⁷ ERKUT, s. 122-123; SEZGİNER, s. 57.

ve hukuki sonuç doğuran işlemin, içerisinde bulunduğu süreçten koparılarak münhasıran yargı denetimine tabi olmasıdır⁴³⁸. Ayrılabilir işlem kuramının temelinde idarenin tek yanlı ve icra edilebilir nitelikte işleminin dava konusu edilebilmesi yer alabilmektedir⁴³⁹.

Vergilendirme aşamaları (tarh-tebliğ-tahakkuk-tahsil) ve bu aşamalar içindeki tarh işleminin zincir işlem ve ayrılabilir işlem teorisi açısından şu şekilde incelenebilir.

Tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden oluşan vergilendirme aşamaları birbirini izleyen zincir işlemi oluşturmaktadır. Vergi borcunun talep edilebilmesi için, tarh işleminin mükellefe tebliğ yolu ile bildirilmesi gerekmektedir⁴⁴⁰. Tahsilden önceki son aşama ise vergi borcunun ödenecek safhaya gelmesini ifade eden tahakkuktur⁴⁴¹. Tahsil aşamasının söz konusu olması için ise önceki aşamaların tamamlanması gerekir⁴⁴². Vergilendirme sürecinde tesis edilen işlemlerden bazıları ara işlem bazıları ise nihai işlem niteliğindedir. Bununla birlikte

⁴³⁸ Ayrılabilir işlemler teorisi aslında ilk olarak idari sözleşmelerin hazırlanması safhasında idare tarafından tesis edilen tek yanlı işlemlerin niteliğinin tespiti noktasında ileri sürülmüş bir görüştür. ERKUT, s. 130; “Gerek öğretide gerekse yargısal kararlarda, idari karar alma süreci içinde gerçekleştirilen işlemler arasında ancak nihai işlemin iptal davasına konu olabileceği görüşü yerine hukuksal prosedür içinde yer alan işlemlerin de iptal davasına konu oluşturabileceği kabul edilmektedir. “Ayrılabilir işlemler” kuramının ana amacı, bir idari süreç içinde yer alan işlemlerin hukuki sonuçlar yaratmaları halinde bu süreçten bağımsız olarak dava edilebilmelerinin sağlanmasıdır” Dş. 8.D. 07.04.2016, E. 2015/6522, K. 2016/3413, Danıştay Dergisi, S. 143, s.175; “Davacı şirketin sorumlu tutulduğu amme alacağının korunması bakımından alınan ihtiyati haciz kararı ile bu karara dayanılarak, amme alacağının tahsiline ilişkin olarak yapılan mahsup işlemi birbirinden ayrılabilir nitelikte zincir işlemler olup, bu işlemler zincirinin ayrı bir halkasını oluşturan her bir işlemde mevcut hukuka aykırılıklar, yalnızca o işlemi hukuka aykırı kılabilecek ve yalnızca o işlemin iptali istemiyle açılacak idari davada ileri sürülmesi halinde İdari Yargı tarafından dikkate alınabilecek niteliktedir. Şayet içerdiği hukuka aykırılıklara karşın, bu işlemlerden biri dava konusu edilmeyecek olursa, idari dava açma süresinin geçmesiyle hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaya başlayan bu işlemin, zincirin son halkasını oluşturan işleme karşı açılacak idari davada hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması, anılan karine ile korunan kamu düzeninin ihlali sonucu yaratır.” Dş. 7. D. 9.2.2004, E. 2000/8637, K. 2004/270, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2000&EsasNo2=8637&KararNo1=2004&KararNo2=270&Merci=4560>), (E.T. 22.06.2022).

⁴³⁹ “2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde tanımlanan iptal davalarına, idarenin tek yanlı irade beyanıyla, kişilerin hukuksal durumlarında değişiklik meydana getiren etkili ve yürütülmesi zorunlu idari işlemler konu edilir. Bir işlemin iptal davasına konu olabilecek idari işlem sayılabilmesi için, icrai nitelikte olması, bir başka deyişle kişilerin hukuksal durumlarında değişiklik meydana getiren, etkili ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olması gerekir. Kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler, idarenin kamu gücüne dayanarak, tek yanlı irade beyanıyla tesis ettiği, hukuk düzeninde değişiklik yapan, başka bir deyişle ilgililerin hukukunu etkileyen işlemlerdir.” Dş. 15. D. 8.11.2016, E. 2016/4804, K. 2016/5263, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2016&EsasNo2=4804&KararNo1=2016&KararNo2=5263&Merci=4580>), (E.T. 22.06.2022).

⁴⁴⁰ Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesinde “vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi” şeklinde tanımlanmaktadır. Aynı Kanun'un 34. maddesi uyarınca, “İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler “İhbarname” ile ilgililere tebliğ olunur” denilmektedir.

⁴⁴¹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 296, 297; Vergi borcunun tahakkuk zamanı ise, ikmalen, re'sen tarh edilen vergilerde ya da idarece yapılan tarh bakımından vergi borcu yükümlüsünün davranış şekline göre farklıdır. ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 106.

⁴⁴² GÖZTEPE, s. 29.

vergilendirme sürecinde gerçekleştirilmesi amaçlanan ve asıl işlem niteliğinde olan işlem ise tahsil işlemidir⁴⁴³. Zincir işlem kuramı kabul edildiği takdirde nihai işlem konumunda bulunan tahsil işlemi dışında kalan diğer zincirin halkasını oluşturan işlemlere ve bu bağlamda, konumuz açısından önem arz eden tarh işlemine karşı tek başına dava açılmayacaktır. Bu durumda tarh işleminin bünyesinde yer alan hukuka aykırılıklar ancak tahsil işlemine karşı açılan davada ileri sürülebilecektir⁴⁴⁴. Ayrılabilir işlemler teorisi tarh işlemi bakımından ele alınması gerekir. Tarh işlemi vergilendirme sürecinde nihai işlem niteliğinde olan tahsil işleminin hazırlayıcısı ve sebebi niteliğindedir. Bu nedenle tarh işlemi icrai ve mükellefin hukuki statüsünü etkileyen, hak ve yükümlülüklerinde değişiklik yaratacağından hareketle tek başına dava konusu edilebilecektir⁴⁴⁵.

Vergi hukukunda iptal davasına konu edilebilecek idari işlemi verginin tahsili ile sınırlı tutulmaması gerektiği ifade edilmektedir. Sadece tarh işlemi değil, diğer birtakım idari işlemler de iptal davasının konusunu oluşturabilir. Bu bağlamda beyannamenin düzenlenmesi, muhasebe kayıt ve nizamında değişiklikler yapılması, istisna ve muafiyet oran ve miktarlarında düzenlemelere gidilmesi, matrahın veya verginin hesabını değiştiren ve herhangi bir makamın onayına tabi olmayan değişiklikler yapılması, gibi mükellef açısından birtakım mali ve hukuki yükümlülükleri getiren ve mükellefin hukuki durumunu etkileyen nitelikte işlemler vergi davasının konusunu oluşturabilir⁴⁴⁶.

⁴⁴³ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 196.

⁴⁴⁴ GÖZTEPE, s. 29.

⁴⁴⁵ KARAKOÇ Yusuf, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, Ankara 2000, s. 55; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 196; “Vergi dairelerinin, idari işlemleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamalarının idari davaya konu teşkil edeceğinden kuşku duyulmaz” Dş. 4. D. 06.10.1997, E. 1996/5234, K. 1997/2887, (https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1996&EsasNo2=5234&KararNo1=1997&KararNo2=2887&Merici=4557), (E.T. 22.06.2022).

⁴⁴⁶ AĞAR s. 285; “Vergilendirme alanında idare tesis ettiği tek yanlı ve icrai nitelikteki idari işlemlerle vergi mükelleflerinin başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine müdahale edebilmektedir. Dolayısıyla bu üstün kamu gücü yetkisi kullanımı karşısında davacıların vergi uyumsuzluğu doğuran idari işlemlerin hukuka aykırılığı yolundaki iddialarını etkili bir biçimde ileri sürebilme hakkının kural olarak yargılama sürecinin bütünü içinde korunması gerekir” Dş. VDDK, 23.09.2019, E. 2019/211, K. 2019/851, (https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2019&EsasNo2=211&KararNo1=2019&KararNo2=851&Merici=4568), (E.T. 22.06.2022); Buna karşılık vergi inceleme elemanları tarafından düzenlenen soruşturma ve denetim raporları, görüş bildiren yazılar ve kararlar, açıklamalar, ön karar ve işlemler, teklif yazıları, iç yazışmalar, tahakkuk cetveli, verginin vadesinde ödenmesini sağlamak için vergi dairesince gönderilen görüşmeye davet yazısı, vergi borcunun belirlenen süre içerisinde ödenmemesi halinde Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun uyarınca Kanun gereğinin yapılacağına ilişkin ödemeye çağrı mektubu, vergi dairesinin yoklama memurlarınca düzenlenip taraflarca imzalanan yoklama tutanakları doğrudan uygulanabilir nitelik taşımadıklarından icrai değildir. GÖZTEPE, s. 31; AĞAR, s. 280-281; “İdari

Ancak icrailik vasfı olmayan işlemlere karşı ise dava açılmayacaktır. Örneğin tarh işlemine hazırlayıcı nitelikte bulunan ve tek başına doğrudan uygulanabilir ve icrai niteliği bulunmayan takdir komisyonunun matrah tespiti gibi işlemlere karşı ancak tarh işlemi ile birlikte dava açılabilir⁴⁴⁷.

Tarh işlemi ise idari işlemin tüm bu özelliklerini bünyesinde barındıran, vergi alacağını kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı somut tutar itibarıyla tespit eden bir idari işlemdir⁴⁴⁸. Yükümlendirici işlem olmasının bir sonucu olarak tarh işlemi icrai niteliğe haizdir. Bu itibarla ayrılabilir işlem teorisinin de bir sonucu olarak tarh işlemine karşı tahsil işlemi beklenmeksizin ayrıca dava açılabilir. Tarha dava açılabilmesi için de tarh edilen yani hesaplanan verginin mükellefe tebliğ edilmesi yani sonraki halka işlemin tamamlanması gerekir. Zira mükellef hakkında gerçekleştirilen tarh işleminden, tebliğ ile haberdar olabilecektir. Ayrılabilir işlem teorisine göre, tarh işleminde meydana gelen hukuki sakatlıkların iptal davasında ileri sürülebilmesi için tahakkuk aşamasının tamamlanması ve tahsil işleminin gerçekleşmesi gerekmektedir.

Yargı, hukuk devletinde, hukuka bağlılığı esas olan kamu idaresinin eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun, bağımsız yargı yerlerince, yargılama yöntemleri kullanılarak denetlenmesinin sağlanması için var olan yargı düzenidir. Bu yüzden; idari yargı denetiminin işleyebilmesi, idarenin kamu hukuku alanında faaliyette bulunmasına; idari nitelikte eylem veya işlem yapmasına bağlıdır. Böyle bir faaliyet olmadan, söz konusu denetimin işletilmesine olanak yoktur. Bu bağlamda, kişilerin hukuk alanında herhangi bir etki doğurmayan, belirli bir hukuki durumu ya da olguyu belirtmek veya bildirmekle yetinen "icrailik" niteliğinden yoksun işlemlerin, idari bir davaya konu edilmesi mümkün bulunmamaktadır. 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 14 . maddesinin 3. fıkrasının "d" bendinde yer alan, dava dilekçelerinin, ortada idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gerekli işlemin olup olmadığı yönünden incelenmesine; aynı Kanunun 15. maddesinin 1. fıkrasının "b" bendinde de, böyle bir işlemin bulunmaması halinde, davanın sonraki yargılama işlemlerine girilmesinin reddedileceğine ilişkin kurallar bu ilkeye dayalıdır. Bakılan davada, dava konusu alacak ile ilgili olarak kendisinden talepte bulunulan davalı belediyenin 07/09/2012 tarih ve 914 Sayılı işleminin, böyle bir borcu olmadığı yolunda bildirim niteliğinde olduğu, rızaen ödeme iradesinin olmadığını gösterdiği, ancak tek başına bağımsız olarak hukuksal bir etki doğurmadığı, idari davaya konu olacak tek yanlı, kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem niteliği taşımadığı, icrailik vasfının bulunmadığı bu nedenle söz konusu kamu alacağının, ilgisi tarafından rızaen ödenmemesi halinde davacı Maliye Hazinesi tarafından, adli yargıda alacak davası veya idari yargıda tam yargı davası açılmasına gerek kalmaksızın, kamu alacağının takip ve tahsili hususunda yukarıda bahsi geçen 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'un ilgili hükümlerinin sağlamış olduğu yetki ve imkanlar kullanılarak işlem yapılması gerektiğinin açık olduğu hususları dikkate alındığında 2577 Sayılı Kanun'un 14. maddesinin (3-d) bendi ile 15. maddesinin (1-b) bendi uyarınca davanın incelenmeksizin reddi yolunda karar verilmesi gerekmekte iken, tazminat davası yoluyla alacağın tahsiline karar verilmesi istemiyle açılan davanın süresinde açılmadığı gerekçesiyle süre aşımı nedeni ile davanın reddi yolunda verilen temyize konu mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır". Dş. 10. D. 19.04.2019, E. 2015/4622, K. 2019/3185, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2015&EsasNo2=4622&KararNo1=2019&KararNo2=3185&Merici=4563>), (E.T. 22.06.2022).

⁴⁴⁷ SABAN, s. 169.

⁴⁴⁸ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 196.

III. TARH İŞLEMİNİN UNSURLARI VE İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

Bir hukuki tasarruf olan idari işlem, idare tarafından kamu gücüne dayanılarak tek yanlı irade açıklaması ile hukuki sonuç doğurması özellikleri ile özel hukuktan farklı bir tasarrufu ihtiva eder⁴⁴⁹.

İrade açıklamasının dış dünyaya yansıma şekli ise idari işlemin “şekil” unsurunu oluşturmaktadır. Bu bağlamda hukuki tasarruflar açısından her irade beyanının bir şekli bulunmaktadır. Özel hukukta gerçekleştirilen hukuki tasarruflarda şekil serbestisi söz konusudur. Söz konusu ilkeye göre kural olarak sözleşmenin kurulması için karşılıklı ve birbirine uygun irade bayanı bulunması yeterli olup kural olarak iradelerin açığa vurulması için özel şekil aranmamaktadır⁴⁵⁰.

Bu ilke çerçevesinde hukuki tasarrufa ehil irade iradesinin yöneldiği hukuki tasarrufun hukuki muhtevasını, yani konusunu serbestçe belirleyebilir. Ancak özel hukukta da işlemin konusunun gerçekleştirilebilir nitelikte, hukuka ve ahlaka uygun olması aranır⁴⁵¹. İdare hukukunda idari işlemin konusu özel hukuktakinden farklı olarak “mümkün ve meşru” olmanın ötesinde idarenin kanuniliği ilkesi gereği açıkça kanunda gösterilmiş olması aranmaktadır⁴⁵².

İdari işlem tesisinde söz konusu olan idari usuller kural olarak kanunlaştırılmamasına karşın vergilendirme işlemlerinin usulü açısından ayrıntılı hükümler Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun’da detaylı olarak düzenlenmiştir. Bunun nedeni ise kanunilik ilkesi ile mükellefin temel hak ve hürriyetlerine müdahalesinin meşru sınırının çizilmesi ile vergi alacağının güvence altına alınmasıdır⁴⁵³.

1982 Anayasasının 125. maddesinde idarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı yolunun açık olduğu belirtilmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2. maddesinin 1. fıkrasına göre ise idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaati ihlal edilenler tarafından iptal

⁴⁴⁹ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 417.

⁴⁵⁰ EREN Fikret, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Ankara 2017, s. 16; AYAN Mehmet, *Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)*, Ankara 2016, s. 37; AKINCI Şahin, *Borçlar Hukuku Bilgisi Genel Hükümler*, Konya 2017, s. 14; AKKURT Sinan Sami/ERDOĞAN Kemal/TOKAT Hüseyin, *Tablolar, Şemalar, Olaylar, Test Sorularıyla Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Özel Hükümler (Özel Borç İlişkileri)*, Ankara 2021, s. 14.

⁴⁵¹ AKINCI, s. 15.

⁴⁵² AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 417.

⁴⁵³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 217; PİŞKİN, s. 52.

davası açılabilceğı ve idari eylem ve işlemlerinden dolayı hakları ihlal edilenlerin tam yargı davası açılabilceğı belirtilmiştir⁴⁵⁴.

İptal davaları ile ilgili yetki, şekil, sebep, konu, amaç unsurlarının hukuka uygunluğunun denetimi idari işlem niteliğinde olan tarh işlemi için de söz konusu olacaktır⁴⁵⁵. Dolayısıyla idari işlemin unsurlarını oluşturan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarının hukuka aykırı olması gerçekleştirilen tarh işlemini de sakatlayacaktır⁴⁵⁶. Bu durumda tarh işleminin yokluğu veya iptali söz konusu olacaktır⁴⁵⁷.

A. YETKİ

İdari işlemler, idare adına irade açıklamaya yetkili kılınmış organ, makam veya kamu görevlileri tarafından tesis edilir⁴⁵⁸. İdare adına irade açıklamaya yetkili kılınmış idari organ, makam ve kamu görevlileri ise kanunda açıkça gösterilir⁴⁵⁹. İdari makam kanunda gösterilen yetki kurallarına sıkı bir şekilde uymak zorundadır. Aksi takdirde idari işlemin yetki unsuru hukuken sakatlanacaktır. İdari işlemin yetki unsurundaki hukuka aykırılıkların sonradan icazet veya onay verilmesi ile giderilmesi de mümkün değildir⁴⁶⁰.

İdari usuller içinde mali unsurların önem haiz etmektedir. Yetki unsuruna ilişkin idari usuller kanunda gösterilmektedir. Önem haiz etmesi nedeniyle vergilendirme aşamalarına ilişkin idari usuller Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun ile ayrıntılı olarak düzenlenmiştir⁴⁶¹.

Tarh işleminin yetki unsuru da vergi kanunlarında düzenleme bulmuştur. Yetki; vergi türü itibariyle, zaman itibariyle, yer itibariyle yetki olmak üzere çeşitli ölçütlerde hukuka uygunluk denetimine tabi olur⁴⁶². Buna göre vergi kanunlarında yetkili kılınmış vergi dairesi yerine yetkili olmayan bir vergi dairesi tarafından tarh işlemi gerçekleştirildiği takdirde, idari işlemin yetki unsuru sakatlanacaktır. Çalışmanın bu bölümünde tarh işleminin yetki unsuru

⁴⁵⁴ CANDAN Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Ankara 2006, s. 11; Danıştay'ın tarh işleminin tam yargı davasına konu edilmesi gerektiğine ilişkin görüş için bkz: D.V.D.D.K. 8.4.1988, E. 1987/35, K. 1988/25.

⁴⁵⁵ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 217; CANDAN, s. 11.

⁴⁵⁶ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 217.

⁴⁵⁷ CANDAN, s. 11.

⁴⁵⁸ ONAR Sıddık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları (C.I.)*, İstanbul 1966, s.302.

⁴⁵⁹ KAYA Cemil, *İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi*, İstanbul 2014, s. 197; GÜNDAY, s. 134.

⁴⁶⁰ DURAN, s. 401.

⁴⁶¹ GÖZTEPE, s. 58.

⁴⁶² ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 96.

genel olarak ve kapsamı itibariyle ele alınacaktır. Ardından tarh işleminin yetki unsurunda meydana gelebilecek hukuka aykırılık halleri irdelenecektir.

1. Genel Olarak

Yetki kuralları idarenin görev alanı ve hukuksal olanağını belirler⁴⁶³. Yetki kamu gücüne dayanarak tek yanlı irade beyanı ile idari işlem tesis edebilme ve muhatabın hukuki durumunu etkileyebilme iktidarındır⁴⁶⁴. Yetki kuralları ile esasen belirli bir kişi, makam veya organın bir idari işlemin tesisi noktasında Anayasal ve kanuni hükümlerle yetki tanınmasıdır⁴⁶⁵. İdare hukuku alanında hukuki tasarruflarda bulunma noktasında “*ehliyetli hak sahibi*” yetkili idari makamdır⁴⁶⁶. Yetki, idarenin kamu gücünü kullanarak tek taraflı irade beyanı ile idari işlem tesis etmesidir⁴⁶⁷. “*Yetki, hak, yükümlülük ve bir görev olarak tanımlanabilir*”⁴⁶⁸. İdari işlem herhangi bir makam, kişi veya organ tarafından değil, Anayasa ve kanunlarca yetkili kılınmış makam, kişi veya organ tarafından tesis edilmelidir⁴⁶⁹.

İdari işlemler tesis edilirken devlet yetkisine dayanıldığı için işlem yapma yetkisine sahip hak sahibi makam ya da kişilere yetki geçerli ve hukuka uygun bir şekilde verilmiş olması gerekir. Yetkinin geçerli ve hukuka uygun olması ise, yetkiyi kullanan kişinin hem hak ehliyetine sahip olması hem de yetki için iktidar sahibi kılınmasıdır. Kamu görevlileri devlet yetkisinin kullanımı görünümünde olan bu yetkiyi kullanırlarken yetkinin dayandığı kanuna uygun ve kanunun çizdiği sınırlar içerisinde kullanabilirler⁴⁷⁰. Dolayısıyla yetki kuralları kamu düzenine ilişkin olup, öncelikli olarak gözetilir⁴⁷¹.

⁴⁶³ BALTA, s. 165.

⁴⁶⁴ CANDAN, s. 11.

⁴⁶⁵ İfade etmek gerekir ki bu yetki söz konusu idari makama tanınmış olup bu makama işgal eden idari ajana tanınmış subjektif bir yetki değildir. ATAY Ender Ethem, *İdare Hukuku*, Ankara 2014, s. 460.

⁴⁶⁶ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 419.

⁴⁶⁷ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 217.

⁴⁶⁸ “*Yetki (selahiyet) kanundan veya hukuktan doğan bir iktidar olup, bu iktidarı ihraz eden kimsenin başkalarına ait hakları kullanabilmesidir*”. DİBK, 02.07.1985, E. 1985/4, K. 1985/5, Danıştay Dergisi, S. 62-63, s. 117.

⁴⁶⁹ CANDAN, s. 11; PİŞKİN, s. 53.

⁴⁷⁰ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 419.

⁴⁷¹ “*Yetki kurallarının, dar ve özel anlamda kamu düzenine ilişkin hükümlerden olduğu, idari işlemlerin en önemli unsurları arasında yer aldığı, yetki unsurundaki sakatlıkların sonradan verilecek onay ya da izinle giderilemeyeceği, bu nedenle idarenin yetki kurallarına sıkı bir şekilde uymak zorunda bulunduğu ve yetki kurallarının dar yorum ve uygulama yöntemlerine bağlı tutulması gerektiği idare hukukunun bilinen ilkelerindendir. Dar anlamda yetki unsuru denilen karar alma yeteneği, konu, yer ve zaman itibarıyla, Anayasa ve yasalarla, belli organ, makam ve kamu görevlilerine tanınmış bir güçtür. Yetki devrinin hukuka geçerli olabilmesi daha önce kanunda açıkça öngörülmüş bulunmasına bağlıdır. Ancak kamu hukukunda yetkiler ait olduğu organ, makam ve görevlilerce bizzat kullanılmak üzere verildiğinden, yetki devri istisnai durumlarda söz konusudur.*” Dş.1.D., 05.07.1984, E. 1984/72, K. 1984/155,

“*Kanuni dayanak ilkesi*” uyarınca idare hukuku alanında tesis edilen tüm işlemlerde, işlemi tesis eden idari makamın kendisine yetki veren kanun hükmüne dayanması aranmaktadır. İdare hukukunda yetkisizlik kural, yetkili olma ise istisnadır. Dolayısıyla idare, işlem tesis edebilmek için kendisine yetki veren kanun hükmüne ihtiyaç duymaktadır. İdari makamlar yorum yolu ile yetkili olmadıkları bir konuda kendilerini yetkili kılamazlar⁴⁷². İdare kaynağını kanundan almamış bir yetkiye dayanmaksızın vergi tarh edemez veya yeni bir mali yükümlülük getiremez⁴⁷³. Ancak ifade edilmesi gerekir ki; idareye yetki veren kanun hükmü verilen yetkiyi üstü kapalı olarak ifade etmiş olabilir. Önemli olan kanun hükmünde yetkinin yeterli bir derecede verilmiş olmasıdır⁴⁷⁴.

Tarh işlemi ve tarh işlemine ön işlem niteliği teşkil eden hazırlık işlemlerinde yetki, Vergi Usul Kanunu, teşkilat kanunları ve diğer kanunlarla, yer, konu ve zaman itibarıyla düzenleme bulmuştur. Verginin tarhı, esasen vergi dairesinin yetkisindedir (VUK m. 4). Tarh işleminde yetkili idari makamın vergi dairesi olduğu açıktır. Dolayısıyla tarh işleminin, vergi dairesi dışında bir idari makam tarafından tesis edilmesi halinde işlemin yetki unsuru sakatlanacaktır⁴⁷⁵.

2. Yetki Unsurunun Kapsamı

Tarh işleminin yetki unsurunun kapsamı, konu, yer ve zaman bakımından incelemeye tabi tutulabilir.

Kişi yönünden yetki, idari işlemi tesis etme noktasında egemenlik yetkisinden kaynaklanan kamu kudretini kullanmaya kanunla yetkili kılınmış⁴⁷⁶ idari kişi, makam veya organ tarafından tek yanlı irade beyanında bulunulması gerekliliğini ifade eder. İdari işlem yapmaya yetkili makam ya da görevliler ayrıntılı bir şekilde mevzuatta gösterilmektedirler.

(<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1984&EsasNo2=72&KararNo1=1984&KararNo2=155&Merçi=4554>), (E.T. 27.06.2022).

⁴⁷² ATAY, s. 461; “*Anayasaya göre idari makamlar kullandıkları yetkiyi kanundan alırlar. Kanuni idare ilkesi uyarınca, idarenin yetkileri ve bu yetkiyi kullanacak makamlar kanunla belirlenir. İdari işlemlerin hukuken geçerli sayılması için kararların kanunla yetkili kılınan makam ve kişilerce alınması gerektiğinden idari makamların işlemin yetki unsuru üzerinde takdir yetkisi olamaz.*” Dş. 1. D. 17.04.2000, E.2000/29, K.2000/59, (<https://www.kazanci.com.tr/>), (E.T. 22.04.2022).

⁴⁷³ BALTA, s. 165.

⁴⁷⁴ ÖZAY İlhan, *İdari Yaptırımlar: Kurumsal Bir Deneme*, İstanbul 1985, s. 127; BALTA, s. 80; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 419.

⁴⁷⁵ Ancak istisnai olarak, Katma Değer Vergisi Kanunu’nun 43/4. maddesi “*İthalde alınan katma değer vergisi ilgili gümrük idaresince tarh olunur*” şeklinde hüküm koyarak, gümrük idaresine tarh yetkisi tanımıştır.

⁴⁷⁶ “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.*” (AY m. 123/1).

İdari işlemin kanunda gösterilen idari makam veya görevliler tarafından tesisi işlemin yetki unsurunun hukuka uygunluğu bakımından oldukça önemlidir⁴⁷⁷.

Hukuk devleti ilkesinin gereğine uygun olarak kanunlar ile idarenin yetkisi içerisine giren konular, yani idari makamın görevleri gösterilmektedir. İdare adına işlem tesis etme yetkisi önceden belirlenmiş olup iş bölümü kurallarına uygun olarak kullanılır. O halde konu bakımından yetki, idari makamların hangi konulara ilişkin karar alabileceğinin kanunda gösterilmesidir⁴⁷⁸. Konu yönünden yetki, Anayasal ve kanuni hükümler ile idari işlem tesis etmeye yetkilendirilmiş idari makamın, kendi görev alanına giren hususlarda idari işlem tesis etmesi anlamına gelir⁴⁷⁹.

Kanunda idarenin konu yönünden yetkisi hiçbir tartışmaya yol açmayacak şekilde “açık yetki” şeklinde düzenlenebileceği gibi yetkinin hangi durumlarda kullanılacağına ilişkin yorum gerektirir şekilde “üstü kapalı yetki”, “mündemiç yetki” veya “saklı yetki” olarak da düzenlenebilir. Saklı yetkinin söz konusu olduğu durumlarda yetkinin geniş yorumlanması idarenin yetkisini hukuk devletinin gereklerine uygun olmayan bir biçimde kullanmasına ve bireylerin temel hak ve hürriyetlerini ihlal etmesine neden olabilir⁴⁸⁰.

Yer yönünden yetki, bir idari makamın idari işlemi tesis etme yetkisinin bulunduğu coğrafi alanı ifade eder. Kamu makamının idari karar alma yetkisi ülke çapında olabileceği gibi belirli bir coğrafi alan ile sınırlanabilir⁴⁸¹. Mahalli idare organları ile merkezi idarenin taşra teşkilatında yer alan idari makamların yer yönünden yetkisi, idari bölümlerin bulundukları coğrafi alan ile sınırlıdır. Örneğin Hazine ve Maliye Bakanlığı düzenleme alanına giren konularda genel tebliğ çıkarırken sahip olduğu yer yönünden yetki ülke çapındadır. Vergi Kanunlarını uygulama görevi Hazine ve Maliye Bakanlığı’na aittir⁴⁸².

⁴⁷⁷ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 424.

⁴⁷⁸ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 422.

⁴⁷⁹ ATAY, s. 464.

⁴⁸⁰ BALTA, s. 80; AKILLIOĞLU Tekin, “Saklı Yetki Kavramı”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 3, Z978, s. 73; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 422 s.

⁴⁸¹ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 420; ATAY, s. 465; Matrahın takdirine yönelik işleri vergi mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesinin bulunduğu yerdeki takdir komisyonu tarafından gerçekleştirilebilir. Bu bağlamda takdir işlerinin vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği yerdeki takdir komisyonunun gerçekleştirmesi zorunluluk arz etmez. Dş. 13. D. 26.3.1981, E. 1979/1360, K. 1981/669, *Danıştay Dergisi*, S. 44-45, s. 559.

⁴⁸² “Bakanlar Kurulunca, 4760 sayılı Kanunun 14’üncü maddesinin anılan 4’üncü fıkrasında verilen yetki kullanılarak, (1) sayılı listedeki eşyanın özel tüketim vergisi yönünden, ithalat aşamasında gümrük idarelerince vergilendirilmesi yolunda düzenleme yapılmadıkça, söz konusu verginin ithalat aşamasında değil, dahilde ve aynı Kanunun 14’üncü maddesinin 1’inci fıkrası hükmü uyarınca, davacının katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından alınması gerekmektedir.” Dş. 7. D. 12.05.2011, E. 2011/1460, K. 2011/1460, (<https://www.hukukturk.com/danistay->

Hazine ve Maliye Bakanlığı bu görevi ifa ederken, merkez ve taşra örgütü yani Maliye İdaresi eliyle gerçekleştirilir. “*Vergi idaresi bu görevi ifa ederken, yükümlü hakkında sübjektif nitelikteki tarh işlemini tesis etmesi halinde ise yetkisi yükümlü kişi, olay, durum ve eşyanın bulunduğu veya geçtiği yer ile sınırlıdır*”⁴⁸³.

Zaman yönünden yetki ise idarenin konu yönünden sahip olduğu yetkiyi kullanabilecekleri süreyi ifade eder. İdari işlem tesis etmeye yetkili makam, kurul, organ veya kişinin usulüne uygun göreve başlayıp görevleri sona erinceye kadar işlem tesis edebilmesini ifade eder. Bu husus yetkinin idari ajanlara sübjektif olarak tanınmamış olmasından ileri gelir⁴⁸⁴.

Zaman yönünden yetki açısından önemli olan kamu görevlisinin idare nam ve hesabına işlem tesis ettiği anda hukuki iktidarı oluşturan devlet yetkisini kullanmaya ehil olup olmadığının tespiti. Bir idari makamı işgal eden kişi kural olarak görevli olduğu süre içerisinde idare adına işlem tesis edebilme noktasında yetkilidir⁴⁸⁵.

İdari makamlarca kullanılacak yetki kanunlarda belirli süre ile sınırlanmıştır. İdari işlemin tek yanlı irade açıklamasında bulunma yetkisi belirli bir zaman dilimi ile sınırlanabilir. Bunun nedeni ise güvence sağlamak veya idari işlemin tesis edilme sürecini hızlandırmaktır⁴⁸⁶.

[kararlari?EsasNo1=2009&EsasNo2=5247&KararNo1=2011&KararNo2=1460&Merci=4560](#)), (E.T. 22.09.2022).

⁴⁸³ “Davacı Bankanın Türkiye genelinde bulunan 917 şubesi tarafından, yine bu şubelerin bulundukları yerlerde kullandırılan kredilerin geri ödenmesi sırasında tahsil edilen faizlerden kaynaklanan banka ve sigorta muameleleri vergisini doğuran olayın, şubelerin bulundukları yerlerde gerçekleşmiş olması karşısında, söz konusu vergiyi tarh etmeye şubelerin bağlı oldukları yerdeki vergi dairelerinin yetkili olması nedeniyle, bu husus gözetilmeksizin, Banka Genel Merkezinin bağlı olduğu davalı Vergi Dairesince tesis edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinde yetki yönünden hukuka uyarlık bulunmadığından, işlemin sebep unsuru yönünden yapılan incelemeyle ulaşılan sonuca göre verilen mahkeme kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.” Dş. 7.D. 2.12.2011, E. 2009/7193 K. 2011/8521, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-7193-k-2011-8521-t-2-12-2011>), (E.T. 22.06.2022).

⁴⁸⁴ ATAY, s. 466.

⁴⁸⁵ “Yetki unsurunun bu temel niteliğinden çıkan ilk sonuç onu kullanacak kişinin yasa cevaz vermedikçe bunu başkasına devredememesidir. Şayet yasa belli bir konuda idari makamı değil de o kamu hizmetini yürüten kişiyi yetkili kılmışsa yetkinin doğrudan doğruya bu kişi tarafından kullanılması gerekir. Bu kullanım, göreve gelmekle başlar; yasal sürenin bitmesi, (örneğin seçimle gelen kişinin yeniden seçilmemesi, emekliye ayrılma v.b.) veya idari bir işlem nedeniyle (örneğin görevden alma, başka bir göreve atanma) sona erer. İdari işlemlerin yetkili kişilerce tesis edilmesi zorunludur. Yetkili kişi ise işlemin tesis edildiği anda yetkili olandır. Yetkisiz kişinin yaptığı bir işleme yetkili kişice sonradan verilen muvafakat (icazet) geçerli olamaz.” Dş. 5.D. 13.12.1989, E. 1989/2735, K. 1989/2286, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1989&EsasNo2=2735&KararNo1=1989&KararNo2=2286&Merci=4558>), (E.T. 27.06.2022).

⁴⁸⁶ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 420-421; “2577 sayılı Kanunun 2. maddesinin 1/a fıkrasında; idari işlemler hakkında açılacak iptal davalarında idari işlemlerin; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygunluklarının inceleneceği hüküm altına alınmıştır. 2577 sayılı Kanunda idari

Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesine göre; “*vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*”. Dolayısıyla vergi dairesinin tarh yetkisini vergi alacağının doğduğu takvim yılını izleyen beş yıl içerisinde kullanması gerekir. Aksi takdirde tarh yetkisi zaman bakımından aşılış olur⁴⁸⁷.

Benzer durum geçici bir süre için (örneğin bir vergilendirme dönemi için) vergi oranlarının sıfıra indirilmesi durumunda söz konusu olur. Vergi oranlarının sıfırlanması durumunda vergi dairesinin ilgili vergi türü için vergilendirme yetkisi geçici bir süreliğine kalkmaktadır⁴⁸⁸.

3. Hukuka Aykırılık Halleri

Yetki unsuru kamu düzenine ilişkindir. Zira idari işlemler diğer hukuki işlemlerden kamu yararının gerçekleştirmek amacıyla tesis edilmeleri dolayısıyla ayrılmaktadır. Bu nedenle yetki unsurunun re'sen gözetilmesi gerekir. Yetki unsuru bakımından idari makamlar

işlemlerin hukuka uygunluklarının inceleneyeceği yönlerden biri olarak belirtilen yetki unsuru, belli konudaki idari işlemlerin anayasa, kanun ve diğer düzenleyici işlemlerin belirlediği yetkili idari makamlar tarafından belirli yer ve zamanda tesis edilmesi gereğini ifade etmektedir. Bu bağlamda idare içindeki bir idari mercinin diğer bir idari mercinin yetki alanına giren bir konuda işlem tesis etmesi konu bakımından yetkisizlik durumunu ortaya çıkarmaktadır.” Dş.14.D. 12.5.2016, E. [2015/180 K. 2016/3845](https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/14-d-e-2015-180-k-2016-3845-t-12-5-2016), (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/14-d-e-2015-180-k-2016-3845-t-12-5-2016>), (E.T. 22.06.2022); “4760 sayılı Yasanın Bakanlar Kuruluna düzenleme yapma yetkisi tanıyan 12'nci maddesinin maktu vergi tutarlarıyla ilgili (2-a) bendinde bu yetkinin kullanılabilmesi, zaman yönünden bir sınırlamaya bağlı kılınmadığı gibi belli koşulların varlığına da bağlanmadığından, (I) sayılı Listedeki en yüksek vergi tutarının yarısını aşmaksızın yapılan belirlemede yetki tanıyan kurala aykırılık bulunmadığı halde 2008/13835 sayılı Kararnasme eki Kararın 1'inci ve 2'nci maddelerinin iptaline ilişkin Daire kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” Dş. VDDK, 28.9.2011, E. [2011/421 K. 2011/495](https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2011-421-k-2011-495-t-28-9-2011), (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2011-421-k-2011-495-t-28-9-2011>), (E.T. 22.06.2022).

⁴⁸⁷ CANDAN, s. 16; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 113'üncü maddesinde tarh zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olarak tanımlanmış, aynı Yasanın 114'üncü maddesinde ise vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı kuralına yer verilirken, tarh zamanaşımının sadece matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulmasıyla duracağı belirtilmiştir.

Anılan düzenlemeye göre, yükümlüler adına tarh edilen vergilere karşı dava açılması ve bu davaları sonuçlandıran mahkeme kararlarına karşı yasal başvuru yollarına gidilmesi işlemeye başlayan tarh zamanaşımı süresini durdurmamaktadır.

1996 takvim yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu Nisan 1997 dönemi için davacı adına ikmalen salınması nedeniyle dava konusu edilen ve tüm yasal başvuru yolları tüketilerek en son karar düzeltme aşamasında verilen bozma kararı uyarınca vergi mahkemesince kaldıran gelir (stopaj) vergisinin, bu kez re'sen salındığı tarih itibarıyla beş yıllık tarh zamanaşımı süresi dolmuş ve geçirilmiştir.” Dş. 3. D. 13.12.2005, E. [2005/1856 K. 2005/269](https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-2005-1856-k-2005-2693-t-13-12-2005), (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/3-daire-e-2005-1856-k-2005-2693-t-13-12-2005>), (E.T. 22.09.2022); Dş. 9.D. 19.1.1983, E. 1983/3676, K. 1983/194; Dş. 4.D. 25.3.1998, E. 1997/1043, K. 1998/1157.

⁴⁸⁸ Vergi dairesi bu süre içerisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini sebep olarak göstererek vergi tarh etmesi halinde süre yönünden yetkisini aşar. CANDAN, s. 16; PİŞKİN, s. 56.

ve ilgililer arasında anlaşma yapılamaz. Yetki unsurunun varlığı esasen işlemin tesis edildiği ana göre belirlenir. İşlem tesis edildikten sonra yetkisiz idari makama icazet, izin veya onam vermek suretiyle işlemin sakatlığı giderilemez⁴⁸⁹. Vergilendirme işlemlerinden olan tarh ve tahsil işlemlerini tesis edecek vergi idareleri de vergi kanunlarında ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Tarh işleminin yetkili olmayan vergi idaresi tarafından tesis edilmesi halinde yetki unsuru sakatlanmış olacaktır⁴⁹⁰.

Yetki kurallarına aykırı bir şekilde idari işlem tesis edildiği takdirde işlem ya iptale tabi olacaktır ya da yok hükmünde olacaktır. Tarh işleminde yetki unsurundaki sakatlıklar; “fonksiyon gaspı”, “yetki gaspı”, “ağır ve bariz yetki tecavüzü” ve “yetki aşımı” olarak ortaya çıkabilir.

a. Fonksiyon Gaspı

Fonksiyon gaspı, kamu gücüne dayanarak tek yanlı olarak idari işlem tesis etme yetkisi verilmemiş bulunan ve idare adına karar açıklama yetkisi bulunmayan bir özel hukuk kişisi tarafından işlem tesis edilmesidir⁴⁹¹.

İdare kendi görev alanının dışına çıkarak yasama veya yargı organının görev ve yetki alanına giren konularda işlem tesis etmesi fonksiyon gaspı olarak adlandırılmakta ve yokluk⁴⁹² yaptırımına tabi olmaktadır⁴⁹³.

Vergi hukukunda fonksiyon gaspı dolayısıyla işlemin yok hükmünde olması söz konusu olur. Anayasa’nın 73. maddesinde vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin kanunla

⁴⁸⁹ Mali iktidar, devletin egemenlik yetkisinin mali alandaki görünümü olup “devletin mali alanda sahip olduğu en üstün karar verme ve zorlama gücüdür. Mali iktidar kapsamına giren yetkiler kapsamında; vergilendirme, harcama, bütçe yapma, borçlanma, kamu mallarını yönetme sayılabilir ATAY, s. 461; Dş. 1.D. 05.07.1984, E.1984/72, K.1984/155, *Danıştay Dergisi*, S. 58-59, Ankara, 1984, s.76; ÇAĞAN, s. 3.

⁴⁹⁰ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 218.

⁴⁹¹ CANDAN, s. 13.

⁴⁹² “İdari işlemlerin hukuka aykırılık halleri yokluk ve iptal edilebilirlik olarak ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan yokluk, esasen özel hukuktan esinlenilerek ortaya atılmış bir sakatlık hali olup, idare hukukunda uygulanabilirliği tartışmalı olmakla birlikte öğretilerde ve yargı içtihatlarında genel olarak kabul görmüştür. Bu konuda öğretilerde ve yargı kararlarında görüş birliği olmamakla birlikte, bir işlemin esaslı unsurlarından birinin olmaması (esaslı unsurlar, özel hukuka paralel olarak, irade, işleme muhatap gerçek veya tüzel bir kişi ve konu olarak sayılabilir); yetki gaspı, fonksiyon gaspı ve ağır ve bariz yetki tecavüzü yokluk sebepleri olarak kabul edilmektedir. Bu unsurlardan birindeki sakatlık, idari işlemin yoklukla malul olmasına sebep olacak ve hukuken yok hükmünde olan bir işleme dayanılarak tesis edilen işlemler de hukuka aykırı hale gelecektir” Dş. VDDK. 9.4.2014, E. 2013/836 K. 2014/247, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2013-836-k-2014-247-t-9-4-2014>), (E.T. 26.06.2022).

⁴⁹³ GÜNDAY; s. 130-1311; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 422; Doktrinde bir görüşe göre yetki kurallarına aykırı olarak yapılan işlemlerin ve alınan kararların ortaya çıkardığı sakatlıklar, “yetki gaspı” ve “yetki tecavüzü” olarak ikili bir ayrılmaktadır ve “fonksiyon gaspı” halini de yetki gaspı içerisinde incelemektedir. DURAN, s.407.

konulması, değiştirilmesi ve kaldırılması öngörülmüştür. Anayasa'nın 73. maddesinin 4. fıkrasında vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerde kanunun belirlediği yukarı ve aşağı sınırlar içinde olmak kaydıyla değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebileceği düzenlenmiştir. Buna karşılık örneğin Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi oranları ile ilgili düzenleme yapması fonksiyon gaspı olacaktır⁴⁹⁴. Fonksiyon gaspı, İdare Hukukunda yetki unsuru bakımından kabul edilen en ağır hukuka aykırılık olup yokluk yaptırımına tabidir⁴⁹⁵.

b. Yetki Gaspı

Tarh işlemi açısından yetki unsurunun sakatlığını doğurabilecek ikinci durum ise yetki gaspıdır.

Yetki gaspında fonksiyon gaspından farklı olarak idare adına irade açıklamaya yetkili bir idari makam bulunmakla birlikte idari makam kendi görev alanına girmeyen bir konuda işlem tesis etmektedir⁴⁹⁶.

Tarh işlemi açısından ise vergi kanunlarında buna yetkili kılınmamış idari makamlar tarafından matrahın tespit edilip, tarh işleminin gerçekleştirilip muhatabına tebliğdir. Verginin tarhında kanunen yetkili kılınmış idari makam esasen vergi daireleridir⁴⁹⁷.

03.07.2005 tarihli ve 5393 sayılı Belediye Kanunu'nun⁴⁹⁸ 102. maddesi ile 29.07.1970 tarihli ve 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nun⁴⁹⁹ 37. maddesi uyarınca belediyeler tahsil

⁴⁹⁴ Dş. VDDK, 28.9.2011, [E. 2011/421 K. 2011/495](https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2011-421-k-2011-495-t-28-9-2011), (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2011-421-k-2011-495-t-28-9-2011>), (E.T. 26.06.2022); Dş. 7.D. 9.11.2004, [E. 2003/1094 K. 2004/2800](https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-2003-1094-k-2004-2800-t-9-11-2004), (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-2003-1094-k-2004-2800-t-9-11-2004>), (E.T. 22.06.2022); Dş. 9.D. 12.3.2015, [E. 2012/1487 K. 2015/1037](https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2012-1487-k-2015-1037-t-12-3-2015), (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2012-1487-k-2015-1037-t-12-3-2015>), (E.T. 26.06.2022).

⁴⁹⁵ GÜNDAY, s. 142; CANDAN, s. 13; PİŞKİN, s. 55.

⁴⁹⁶ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 427; “Yargısal içtihatlar ve öğretide, yokluk halinin ancak, işlemin asli kurucu ögesi olan yetki ögesi yönünden incelenmesinde fonksiyon veya yetki gaspı hallerinin saptanması veya yasanın açıkça yasakladığı bir konuda yapılması halinde mümkün olabileceği kabul edilmektedir. Herhangi bir özel hukuk tüzel kişinin kamu kurumu yerine geçerek kamulaştırma kararı alması veya görev süresi sona eren bir kamu görevlisinin görevden ayrıldıktan sonra işlem tesis etmesi "yetki gaspı"na; belediye meclisince çıkarılan yönetmelikle vergi konulması ise "fonksiyon gaspı"na örnek olarak gösterilebilir. Bu gibi durumlarda, işlemin varlık koşulları oluşmamış olduğundan bizzat işlemin yokluğu sonucu doğmakta, işlem hiç doğmamış, var olmamış sayılmakta, bu tür işlemlere karşı açılacak davalarda yargı yeri işlemin yok hükmünde olduğunun tespitine karar vermektedir”. Dş. 8.D. 3.7. 2018, [E. 2016/12645 K. 2018/3792](https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/8-d-e-2016-12645-k-2018-3792-t-3-7-2018), (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/8-d-e-2016-12645-k-2018-3792-t-3-7-2018>), (E.T. 26.06.2022).

⁴⁹⁷ CANDAN, s. 11.

⁴⁹⁸ R.G. 13.07.2005, S. 25874.

etmekle yetkili olduğu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler açısından vergi dairesi sayılır⁵⁰⁰. Yetki gaspı, derecesine göre yokluk veya iptal yaptırma tabi olabilir⁵⁰¹.

c. Ağır ve Bariz Yetki Tecavüzü

Kanunla idarenin görev alanı olarak düzenlenmiş bir konuda idare adına tek yanlı irade açıklama yetkisine sahip bir kamu görevlisinin idari iş bölümü esaslarına aykırı davranarak kanunen başka bir idarenin veya kamu görevlisinin kanunen görev alanına giren konuda işlem tesis etmesi ağır ve bariz yetki tecavüzü olup yok hükmündedir⁵⁰².

⁴⁹⁹ R.G. 11.08.1970, S. 13576.

⁵⁰⁰ PİŞKİN, s. 55; “İdari işlem ve tasarruflarla kişilerin hukukunda haricen değişiklik yapma yetki ve imtiyazına sahip olan idarenin, bu yetkisini kullanırken öncelikle yetkinin kullanılmasına ilişkin şekil ve koşullarının belirlendiği usul kanunlarının kendi üzerine yüklediği görevler çerçevesinde hareket etmesi gerekir. Zira Anayasada yer alan hukuk devleti ilkesinin doğal bir sonucu da idarenin işlem ve eylemlerini, hukuk kuralları çerçevesinde ve yine bu kuralların yüklediği görev ve yetki kapsamında yürütmesidir. Bu nedenle yukarıda belirtilen mevzuat uyarınca, davacının sahte fatura kullandığından bahisle takdir komisyonuna sevk edilmesi üzerine, katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonunca alınan karara istinaden davacı adına yapılan dava konusu cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığından dava konusu cezalı tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararı sonucu itibarıyla yerinde görülmüştür”. Dş.9.D. 16.06.2014, E. 2014/4977, K. 2014/4573, (<https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2014&EsasNo2=4977&KararNo1=2014&KararNo2=4573&Merci=4562>), (E.T. 22.09.2022).

⁵⁰¹ CANDAN, s. 11.

⁵⁰² AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 427; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun incelemeye yetkililer başlıklı 135. maddesinde vergi incelemesinin; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük malmemuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı, maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörlerinin her hal ve takdirde vergi incelemesine yetkili olduğu belirtilmiştir. Dosyanın incelenmesinden, davacı şirketin tarh dosyası üzerinde Sayıştay Denetçisinin yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazıdaki bilgiler dikkate alınarak ikmalen tarhiyat yapıldığı anlaşılmakta olup, vergi mahkemesince öncelikle, 213 sayılı Kanunun sözü edilen madde hükmüne göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından bir inceleme yapılmadan Sayıştay Denetçisinin tarh dosyası üzerinde yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazının vergi tarhiyatına esas alınıp alınamayacağı hususu araştırılıp, değerlendirilmek suretiyle bir karar verilmesi gerekirken uyuşmazlığın esasının incelenerek davanın reddi yolunda karar verilmesinde isabet görülmemiştir.” Dş.3.D. 16.6.1998, E. 1997/2939 K. 1998/2348, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daيرة-1997-2939-k-1998-2348-t-16-6-1998>), (E.T. 26.06.2022); “4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanununun 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasının (a) bendinde, (I) sayılı listedeki malların ithalatçıları veya rafineriler dahil imal edenler tarafından tesliminin özel tüketim vergisinin konusunu oluşturacağı öngörülmüş; 2'nci maddesinin 1'inci fıkrasının (e) bendinde de, teslimin, bir mal üzerindeki tasarruf hakkının malik veya adına hareket edenlerce, alıcıya veya hareket edenlere devredilmesini ifade edeceği hükme bağlanmıştır. Aynı Kanunun 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında, ithalatta alınan verginin, ilgili gümrük idaresince hesaplanarak gümrük mevzuatına göre kabul edilen beyanname veya diğer belgeler üzerine imza alınmak suretiyle mükellefe, kanuni temsilcisine veya gümrük müşavirine tebliğ edileceği, bu tebliğ üzerine ortaya çıkacak ihtilaflar için ithalat vergilerinin tabi olduğu usul ve esasların uygulanacağı, bu verginin ithalat vergileri ile aynı zamanda ödeneceği; 4'üncü fıkrasında da, Bakanlar Kurulunun, (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirmeyi ithal aşamasında gümrük idarelerine yaptırmaya yetkili olduğu öngörülmüştür. Bu hükümlere göre; Bakanlar Kurulunca, 4760 sayılı Kanunun 14'üncü maddesinin anılan 4'üncü fıkrasında verilen yetki kullanılarak, (I) sayılı listedeki eşyanın özel tüketim vergisi yönünden, ithalat aşamasında gümrük idarelerince vergilendirilmesi yolunda düzenleme yapılmadıkça, söz konusu verginin ithalat aşamasında değil, dahilde ve aynı Kanunun 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca, davacının katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından alınması gerekmektedir. Öte yandan, 4760 sayılı Kanunun 14'üncü maddesinin 3'üncü fıkrası uyarınca, Gümrük İdareleri, özel tüketim vergisinin

d. Yetki Aşımı

Tarh işleminde meydana gelebilecek hukuka aykırılık hallerinden ilk olarak inceleyeceğimiz yetki aşımı hukuka aykırılık halinde, tarh işlemini tesis eden vergi dairesi esasen verginin tarhına yetkilidir. Ancak vergi dairesi bu yetkisini bazı hususlarda aşarak tarh işlemini tesis etmiştir. Yetki aşımında, tarh işleminin yetki unsurunun kapsamı hususunda ele aldığımız; konu, yer veya zaman bakımından yetki unsurunda hukuka aykırılık bulunmaktadır. Tarh yetkisinin konu, yer ve zaman bakımından aşılması halinde ise yetki unsuru sakatlandığından tesis edilen tarh işlemi iptal edilmelidir⁵⁰³.

Konu bakımından vergi dairesinin yetki aşımı; vergi dairesinin tarh, tahakkuk ve tahsili ile görevli bulunduğu vergi türünden başka bir vergi türü ile ilgili tarh işlemini tesis etmesidir⁵⁰⁴. İdarenin kendisine verilmemiş bir görevi kullanması, idare adına irade açıklamaya yetkili kamu görevlilerinin kendilerine kanunla tanınmış yetkinin sınırlarını aşması halinde konu yönünden yetkisizlik söz konusudur. Gümrük idaresinin yetkisinin sınırlarını aşarak Özel Tüketim Vergisi tarh etmesi konu yönünden yetkisizlik durumuna örnek gösterilebilir⁵⁰⁵.

tahakkukuna ve tahsiline genel olarak yetkilidir. Ancak, anılan Kanunun 14'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası, bu genel kurala getirilen bir istisnadır ve Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatında, Gümrük İdarelerinin, özel tüketim vergisinin tahakkukuna ve tahsiline yetkileri bulunmamaktadır. Söz konusu yetkisizlik hali, yalnızca, Kanuna ekli (I) sayılı listeye dahil mallara ait özel tüketim vergisiyle sınırlı olup, Gümrük İdarelerinin, 4760 sayılı Kanunun düzenlediği alanla ilgili olarak yetkisizliğinin kabulü olanaklı değildir. Buna göre de, davacı adına Gümrük İdaresince tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin tahsili amacıyla yine aynı İdarece düzenlenen ödeme emrinin dayanağı işlem yoklukla malul olmayıp iptal edilebilir niteliktedir.” Dş. 7.D. 12.5.2011, E. 2009/5247 K. 2011/1460 (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-5247-k-2011-1460-t-12-5-2011>), (E.T. 26.05.2022).

⁵⁰³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 218.

⁵⁰⁴ CANDAN, s. 11; Belediyelerin katma değer vergisi tahsil etme yetkisi bulunmadığına dair karar için bkz: Dş. 7.D. 29.05.1991, E. 1991/2739, K.1991/1849.

⁵⁰⁵ “Bu hükümlere göre; Bakanlar Kurulunca, 4760 sayılı Kanunun 14'üncü maddesinin anılan 4'üncü fıkrasında verilen yetki kullanılarak, (I) sayılı listedeki eşyanın özel tüketim vergisi yönünden, ithalat aşamasında gümrük idarelerince vergilendirilmesi yolunda düzenleme yapılmadıkça, söz konusu verginin ithalat aşamasında değil, dahilde ve aynı Kanunun 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca, davacının katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından alınması gerekmektedir. Öte yandan, 4760 sayılı Kanunun 14'üncü maddesinin 3'ünü fıkrası uyarınca, Gümrük İdareleri, özel tüketim vergisinin tahakkukuna ve tahsiline genel olarak yetkilidir. Ancak, anılan Kanunun 14'üncü maddesinin 4'üncü fıkrası, bu genel kurala getirilen bir istisnadır ve Kanuna ekli (I) sayılı listedeki malların ithalatında, Gümrük İdarelerinin, özel tüketim vergisinin tahakkukuna ve tahsiline yetkileri bulunmamaktadır. Söz konusu yetkisizlik hali, yalnızca, Kanuna ekli (I) sayılı listeye dahil mallara ait özel tüketim vergisiyle sınırlı olup, Gümrük İdarelerinin, 4760 sayılı Kanunun düzenlediği alanla ilgili olarak yetkisizliğinin kabulü olanaklı değildir. Buna göre de, davacı adına Gümrük İdaresince tahakkuk ettirilen özel tüketim vergisinin tahsili amacıyla yine aynı İdarece düzenlenen ödeme emrinin dayanağı işlem yoklukla malul olmayıp iptal edilebilir niteliktedir”. Dş. 7. D. 12.5.2011, E. 2009/5247 K. 2011/1460, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-5247-k-2011-1460-t-12-5-2011>), (E.T. 26.06.2022).

Tarh işlemi açısından yer yönünden yetkisizlik ise vergi dairelerinin kendilerine ayrılan yetki alanları (coğrafi sınırlar) dışındaki⁵⁰⁶ vergi dairelerine bağlı bulunan vergi mükellefleri hakkında tarh işleminin gerçekleştirilmesidir⁵⁰⁷. İdari makamın yetkisinin bulunduğu coğrafi alanın sınırlarını aşarak idari işlem tesis etmesi yer yönünden yetkisizlik sonucunu doğurur⁵⁰⁸.

İdare adına irade açıklama yetkisi henüz bulunmayan veya bu yetkisi sona ermiş bulunan kamu görevlisi ya da kanunda idari işlemin tesisi için öngörülen sürenin sona ermesinin ardından idari makam tarafından idari işlem tesis edildiği takdirde zaman yönünden yetkisizlik söz konusudur⁵⁰⁹.

⁵⁰⁶ “Mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir. Hazine ve Maliye Bakanlığı, gerekli gördüğü hallerde; mükelleflerin iş yeri ve adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalmaksızın elektronik ortamda kurulanlar dahil olmak üzere vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya, vergi dairelerini diğer vergi dairelerinin şubesi olarak belirlemeye, şubelerin yetki, görev ve sorumluluklarını tespit etmeye, vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibarıyla mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye... yetkilidir.” (VUK m.4/2)

05.05.2005 tarihli ve 5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanuna göre verginin tarh, tahakkuk ve tahsil konusunda asıl yetkili vergi dairesi başkanlıklarıdır. Ancak vergi dairesi başkanlıklarına bağlı vergi dairesi müdürlükleri ile şubeler kurulmasına ve bunların faaliyete geçirilmesine ilişkin usul ve esaslarla; aynı il sınırları içinde kalmak kaydıyla mükelleflerin, işyeri ve kanuni merkezlerine bağlı kalmaksızın belirlenecek ölçütlere göre hangi vergi dairesi müdürlüğü veya başkanlığına bağlı olacağını belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiştir. 27’nci maddesinde ise Başkan ve her kademedeki Başkanlık yöneticileri, sınırlarını açıkça belirtmek ve yazılı olmak şartıyla, yetkilerinden bir kısmını astlarına devredebileceği ve yetki devri uygun araçlarla ilgililere duyurulacağı ifade edilmiştir.

⁵⁰⁷ CANDAN, s. 11; Dş.3.D. 25.11.1987, E. 1986/2467, K. 1987/2656; Dş. 4.D. 8.2.1994, E. 1993/2229, K. 1994/602; Dş. 4.D. 29.3.2004, E. 2002/3995, K. 2004/609.

⁵⁰⁸ DURAN Lütfi, *İdare Hukuku Ders Notları*, İstanbul 1986, s. 405; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 420; “Davacı, uyumsuzluk konusu 2002 yılının Aralık ayında Şehitkamil Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi olduğundan yukarıda kuralına yer verilen hükümler uyarınca tarhiyatın Şehitkamil Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından yapılması gerekirken, bu konuda yetkili olmayan tarafından yapılmasında 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesinin 1. fıkrasının (a) bendi uyarınca yetki unsuru bakımından yasaya uygunluk bulunmadığından, davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmektedir.” Dş. 3. D. 15.10.2015, E. 2014/8130, K. 2015/7010, (<https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2014&EsasNo2=8130&KararNo1=2015&KararNo2=7010&Merci=4556>), (E.T. 22.06.2022).

⁵⁰⁹ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 420-421; “2577 sayılı Kanunun 2. maddesinin 1/a fıkrasında; idari işlemler hakkında açılacak iptal davalarında idari işlemlerin; yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygunluklarının inceleneyeceği hüküm altına alınmıştır. 2577 sayılı Kanunda idari işlemlerin hukuka uygunluklarının inceleneyeceği yönlerden biri olarak belirtilen yetki unsuru, belli konudaki idari işlemlerin anayasa, kanun ve diğer düzenleyici işlemlerin belirlediği yetkili idari makamlar tarafından belirli yer ve zamanda tesis edilmesi gereğini ifade etmektedir. Bu bağlamda idare içindeki bir idari mercinin diğer bir idari mercinin yetki alanına giren bir konuda işlem tesis etmesi konu bakımından yetkisizlik durumunu ortaya çıkarmaktadır.” Dş.14.D. 12.5.2016, E. 2015/180 K. 2016/3845, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/14-d-e-2015-180-k-2016-3845-t-12-5-2016>), (E.T. 22.06.2022); “4760 sayılı Yasanın Bakanlar Kuruluna düzenleme yapma yetkisi taniyan 12’nci maddesinin maktu vergi tutarlarıyla ilgili (2-a) bendinde bu yetkinin kullanılabilmesi, zaman yönünden bir sınırlamaya bağlı kılınmadığı gibi belli koşulların varlığına da bağlanmadığından, (I) sayılı Listedeki en yüksek vergi tutarının yarısını aşmaksızın yapılan belirlemede yetki taniyan kurala aykırılık bulunmadığı halde 2008/13835 sayılı Kararname eki Kararın 1’inci ve 2’nci maddelerinin iptaline ilişkin Daire kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” Dş.

Tarh işleminin konu, yer veya zaman yönünden yetki itibariyle aşılması halinde gerçekleşen hukuka aykırılık, fonksiyon ve yetki gaspı kadar ağır bir hukuka aykırılık olmadığından dolayı yokluk yaptırımına tabi değildir⁵¹⁰. Tarh işlemine karşı iptal davası açıldığı takdirde iptale tabi olacaktır⁵¹¹.

B. ŞEKİL

İdari işlemin şekil unsurundan ifade edilen işlem tesis edilirken yetkili idarenin izlemesi gereken usul, merasim, tamamlanması gereken formaliteyi ifade edilmektedir⁵¹². “*Şekil unsuru idari işlemin en önemli unsurlarından biridir*”⁵¹³. Bu bağlamda idari usul kuralları açısından yetki kurallarının dışında kalan her türlü kural şekil unsuru kapsamında değerlendirilir⁵¹⁴. Şekil unsuru idari merci tarafından tesis edilecek olan idari işlemin ne

VDDK, 28.9.2011, E. 2011/421 K. 2011/495, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2011-421-k-2011-495-t-28-9-2011>), (E.T. 22.06.2022).

⁵¹⁰ Tarh işlemi yok hükmünde ise bu takdirde açılan iptal davasında yargı merci yokluk hükmünü tespit edici nitelikte karar verecektir. Yokluk yaptırımına tabi tarh işlemine dayanılarak verginin tahakkuk ettiğinden ve vadesi geçmiş olduğundan hareketle ödeme emri düzenlenemez. Bu şekilde düzenlenen ödeme emrinin sebep unsuru sakatlanmıştır. Dş. 9. D. 24.11.1992, E. 1992/952; K. 1992/2838; Dş. 4.D. 21.2.1995, E. 1994/3621, K. 1995/1654.

Yok hükmünde olan tarh işlemi açısından da idari yargıda dava açma süresinin işlemesi söz konusu olmayacaktır. Zira ortada kesin ve yürütülebilir bir idari işlem bulunmamaktadır. CANDAN, s. 18.

Buna karşılık iptale tabi tarh işlemi açısından kanuni süreler içerisinde yargı merci önünde uyuşmazlık çıkarılmadığı takdirde hukuken geçerli tarh işleminin hüküm ve sonuçlarını doğuracaktır. Tarh olunan vergi tahakkuk edecek ve vadesinde ödenmediği takdirde ödeme emri düzenlenecektir. Bu noktada artık tarh işleminin hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle ödeme emrinin sebep unsurunun sakatlandığı ileri sürülemeyecektir. Dş. 3.D. 8.6.1988, E. 1987/2145, K. 1988/1654; Dş. 3.D. 27.3.1991, E. 1990/3037, K. 1991/1282; Dş. 9. D. 21.4.1988, E. 1987/1909, K. 1988/1584.

⁵¹¹ CANDAN, s. 16; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 218.

⁵¹² SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 331.

⁵¹³ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 429; SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 331; ATAY, s. 489; “*İdâri işlemlerde şekil, işlemin hukuken geçerlik kazanmasının önemli öğelerinden birini oluşturmaktadır. O kadar ki, bir işlemin tesisinde, yasanın, düzenleyici tasarrufların veya yerleşmiş içtihatların öngördüğü koşullara uyulmamış olması o işlemi hükümsüz kılabilir veya işlemin iptaline neden olabilir*”. Dş. 5. D. 22.11.1988, E:19888/2845, K:1988/2749, *Danıştay Dergisi*, S.74-75, s. 285.

⁵¹⁴ Vergi inceleme raporunu eklenmeksizin vergi ve/ya ceza ihbarnamesinin tebliğ edilmesi halinde şekil unsuruna aykırı bir durum oluşturur. “*213 sayılı Vergi Usul Kanununun 35. maddesinin son fıkrasında, vergi inceleme raporlarının ekleneceği belirtilen ihbarnameler; Kanunun 34. maddesi uyarınca, ikmalen ve re'sen salınan vergilerin, ilgililere tebliğini sağlayan işlemler olup, değinilen düzenlemeler uyarınca ana kural, vergi inceleme raporlarının vergi ve ceza ihbarnamesine eklenerek tebliğ edilmesidir. Genel olarak uygulamada da bu şekilde yerine getirilmekle birlikte, söz konusu raporların eklenmediği durumlarda, ilk derece mahkemesi tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini sunmasına imkân vermek suretiyle bu eksikliğin, yargılama aşamasında giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "hakkaniyete uygun yargılama hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açık olduğundan...*”, Dş.VDDK, 3.7.2019, E. 2019/559, K. 2019/437, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk->

biçimde tesis edileceğine ilişkindir⁵¹⁵. Şekil unsuru idari işlemin hukuk düzeninde aldığı biçim ve maddi varlığı ifade etmektedir. İdari işlemin şekil unsuru bakımından hukuka uygun olabilmesi için kanunen öngörülen biçim ve usulde tesis edilmesi gerekir⁵¹⁶. Bu açıdan şekil unsuru idari işlemi formalitelere boğuyormuş görünümü vermiş olsa da geçerli ve hukuka uygun bir şekilde idari işlemin tesis edildiğinin ispatı açısından önem arz eder. Şekil unsurunun hukuka aykırı olması amaç unsurunun da hukuka aykırı olduğu iddiasını gündeme getirebilecektir. Zira şekil unsurunun hukuka uygun bir şekilde tesis edilmesi işlemin muhatabında hukuka uygun bir şekilde işlemin tesis edildiğine yönelik güven duygusu aşılır⁵¹⁷.

Kamu gücü kullanılarak ve kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla tesis edilen idari işlemler açısından idari işlemin özünü ortaya koyan iradeyi ortaya koyduğu için şekil unsuru kamu düzenindendir ve re'sen gözetilmesi gerekir⁵¹⁸.

İdari işlemin şekil unsuru; idari işlemin yazılı olması⁵¹⁹, idari işlemin gerekçeli olması, mevzuatta belirlenen usul kurallarına uyulması, yargı yollarına başvuru hakkı ve süresinin işlemlerde bildirilmesi unsurlarını bünyesinde taşır⁵²⁰.

e-2019-559-k-2019-437-t-3-7-2019) , (E.T. 23.04.2022); Kanunen ilanen tebliğin şartları oluşmuşsa bu durumda kanunda yer alan usul ile ilanen tebliğ yolu gerçekleştirilmelidir. Aksi takdirde tesis edilen tarhiyat veya kesilen cezalar şekil unsuru bakımından sakatlanacaktır. *İlanen tebligatın usulüne uygun olarak tamamlanabilmesi için yukarıda sözü edilen Kanun hükmüne uygun olarak, gazetede çıkan ilan yazısının tebliğ yapan dairenin ilan koymaya mahsus mahalline asılması ve bir suretinin mükellefin bilinen son adresinin bağlı olduğu muhtarlığa gönderilmesi gerekmektedir. Bu durumda, vergi dairesi müdürlüğünün anılan şekil şartlarına uymadığı ve tebligatın usulüne uygun yapılmadığı anlaşıldığından ihbarnamelerin tebliğ edildiği ve kesinleşmiş bir amme alacağı bulunduğu kabul görmemiştir. Kaldı ki, ... tarih ve ... tarih ve ... sayılı yoklama fişleri ile yükümlü şirketin gösterdiği adreste herhangi bir faaliyetinin bulunmadığı da tespit edildiğinden ödeme emri ile istenilen amme alacaklarının 6183 sayılı Kanunun 58. maddesinin 1. fıkrasına göre "borcum yoktur" kapsamında görülmesi gerekmektedir.*, Dş. 9.D. 17.3.1998, E. 1997/4664, K. 1998/1221, (<https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-9-d-e-1997-4664-k-1998-1221-t-17-03-1998-danistay-9-daيره-karari/525048/>), (E.T. 22.05.2022).

⁵¹⁵ BALTA, s. 165-166.

⁵¹⁶ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 218.

⁵¹⁷ PİŞKİN, s. 60.

⁵¹⁸ Dş. 5.D. 22.11.1988, E. 1988/2845, K. 1988/2749, *Danıştay Dergisi*, 1989, s. 74-75, s. 286; Dş. 8.D. 30.10.2009, E. 2009/2916/ K. 2009/6193, *Danıştay Dergisi*, S. 30-31, s. 298.

⁵¹⁹ İrade açıklamasının dış dünyaya yansıma şekli ise idari işlemin "şekil" unsurunu oluşturmaktadır. Bu bağlamda hukuki tasarruflar açısından her irade beyanının bir şekli bulunmaktadır. Özel hukukta gerçekleştirilen hukuki tasarruflarda şekil serbestisi söz konusudur. Şekil serbestisi ilkesinin temelinde "irade özerkliği" ilkesi yatmaktadır. İrade özerkliği ilkesi esasında kişilerin tabi olacakları kuralları bizzat koyabilmeleri anlamına gelmektedir. İrade özgürlüğü kişilere, *sözleşme yapıp yapmama, sözleşmenin karşı tarafını seçme, sözleşmenin konusunu (muhtevasını) belirleme ve dolayısıyla sözleşmenin tipini seçme, sözleşmenin şeklini seçme, sözleşmenin hükümlerinde değişiklik yapma ve sözleşmeyi ortadan kaldırma* gibi yetkiler verir. EREN, s. 16; AYAN, s. 37; AKINCI, s. 14; AKKURT/ERDOĞANI/TOKAT, s. 14.

⁵²⁰ "İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar." (AY m. 125/3).

"Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir." (AY m. 74/2)

İdari işlemler açısından söz konusu olan yazılı olma kuralı önem taşımaktadır⁵²¹. İdari işlemin muhtevasının bireylerin temel hak ve hürriyetlerine müdahale derecesi, hukuki güvenliğin ve idarenin denetiminin sağlanması hususları birlikte değerlendirildiğinde yazılı şeklin varlığı zorunluluk arz eder⁵²². Zira subjektif işlemlerin hukuki olarak hüküm ve sonuçlarını doğurabilmesi için, muhatabına yazılı olarak tebliğ edilmesi aranır. Aksi takdirde işlemin hukuki sonuçlarını doğurduğundan bahsedilemez⁵²³.

İdari işlemin şekil unsuruna uygun bir biçimde tesis edildiğinin söylenebilmesi için işlem tesis edilirken gerekçelendirilmesi gereklidir. İdari işlemin gerekçelendirilmesi sebep unsuru ile de yakından ilgilidir. İdare mevzuatta gösterilmiş hukuki ve fiili unsurların gerçekleşmesi ile işlem tesis edebilir. Bu bağlamda tesis edilen işlemin dayanıldığı mevzuat hükmünün gösterilmesi yeterli olmayıp, soyut sebeplerin somutlaştırılması aranır⁵²⁴.

Şekil unsurunun sakatlandığı durumlarda Danıştay ikili ayrıma tabi tutarak işlemin akıbetini belirlemektedir. Bu noktada şekil sakatlıklarının esasa etkili olup olmadığı irdelenmek suretiyle değerlendirilmektedir. Dolayısıyla şekil hataları esasa etkili (asli şekil hatası), ve esasa etkili olmayan (tali şekil hatası) olarak ele alınmaktadır. Esasa etkili (asli şekil hatası) söz konusu olduğu durumlarda işlemdeki hukuka aykırılık düzetilerek giderilemeyecek nitelikte iken esasa etkili olmayan (tali şekil hatası) söz konusu olduğunda işlemdeki hukuka aykırılık giderilebilir niteliktedir. Hukuki sonucu etkileyen şekil sakatlıkları söz konusu ise idari işlem iptal yaptırımı ile karşılaşırken, bu nitelikte olmayan şekil sakatlıkları idari işlemin hukuka aykırı olarak kabul edilmesi sonucunu doğurmaz⁵²⁵.

“Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır.” (AY m. 40/2).

⁵²¹ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 430.

⁵²² SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 331.

⁵²³ *“Anayasanın 125. maddesinde ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinin 2-a bendinde, İdari İşlemlere karşı açılacak davalarda sürenin, yazılı bildirimin yapıldığı tarihi izleyen günden başlayacağı hükme bağlanmak suretiyle İdari davalarda dava süresinin başlamasında "yazılı bildirim" in esas alınması öngörülmüştür. Bu kural, yönetilenlere menfaatlerini ihlal eden nitelikteki işlemlerin idare tarafından açık ve anlaşılır bir biçimde duyurularak bir yandan onların bu işlemlere karşı idari yollara veya dava yoluna başvurmaları konusunda inceleme ve düşünme imkânı sağlamak, öte yandan gereksiz, müphem ve mükerrer başvurulara meydan vermemek amacını taşımaktadır. Bu nedenle, ilke olarak, idarenin işlemlerini ilgililere yazılı olarak tebliğ etmesi ve işlem idari yargı merci önüne getirildiğinde de yazılı bildirim belgesini dava dosyasına sunması gerekmektedir.”* Dş. 5. D. 18.09.1991, E. 1990/2812, K. 1991/1539; Dş. 5. D. 21, 05, 1999, E. 1996/976, K. 1999/1655, Dş. 5.D. 23.11.1994, E. 1991/2701, K. 1994/5605, Dş. 11. D. 19.01.2004, E. 2003/1579, K. 2004/21, Dş. 2. D. 16.05.2018, 2016/2570, K. 2018/3284, Dş. 2. D. E. 25.09.2020, 2019/2923, K. 2020/2645.

⁵²⁴ ATAY, s. 491; SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 333.

⁵²⁵ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 429; SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 331; ATAY, s. 489; PİŞKİN, s. 62;” 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 108. maddesinde *«tebliğ olunan' vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukukî kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nev'i veya miktarının,*

İdari işlemin hukuka uygun bir şekilde tesis edildiğinden bahsedilebilmesi için kanunda öngörülen şekilde tesis edilmesi gerekir. Bu bağlamda şekil unsuru idari işlemin geçerlilik şartı olmasa da işlemin tamam olması için gereklidir.

Tarh işleminin tesisi noktasında gözetilmesi gereken usul kuralları Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir⁵²⁶. Tarh işlemi açısından da hazırlık işlemi niteliğinde olan işlemlerin yapılması ve belirli mercilerin görüşünün alınması gerekiyorsa bu işlemlerin gerçekleştirilmemesi tarhiyatın da şekil unsurunu sakatlayacaktır⁵²⁷. Vergi dairesi verginin tarh edebilmesi için gerekiyorsa matrah tespiti yapmalı, vergi incelemesinde bulunmalı ve mükelleften açıklama talep etmelidir⁵²⁸. Tarh işlemi şekle sıkı biçimde bağlı işlemler olduğundan Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen şekilde tesis edilmediğinde hukuk düzeninde hiç doğmamış kabul edilir⁵²⁹.

itiraz ve temyiz sürelerinin hiç yazılmamış olmasa veyahut bu vesikaların görevi bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar..." Dş. 13.D. 9.7.1975, 1973/3467, K. 1975/ 2552, Danıştay Dergisi, S. 22-23, S. 542-543; Dş. 7.D. 12.2.1998, E. 1997/2709, K. 1998/405, (<https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-7-d-e-1997-2709-k-1998-405-t-12-02-1998-danistay-7-daire-karari/523113/>), (E.T. 22.05.2022); Dş. 8.D. 05.11.1984, E. 1984/74, K. 1984/1345, Danıştay Dergisi, S. 58-89, s. 300.

⁵²⁶ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 218; CANDAN, s. 20; PİŞKİN, s. 60.

⁵²⁷ PİŞKİN, s. 60.

⁵²⁸ CANDAN, s. 19; Re'sen tarh işleminin söz konusu durumlarda vergi dairesi ancak yoklama fişine, takdir kararına veya vergi inceleme raporuna dayanarak tarh işlemini gerçekleştirebilir. Dş. 3. D. 6.2.1992 E. 1990/1342, K. 1992/482; Dş. 3.D. 1.4.1987 E. 1986/3715, K. 1987/877.

⁵²⁹ "Takdir komisyonlarının görevi, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca, yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak ile vergi kanunlarında yazılı fiat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmektir. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda öngörülen indirim mekanizması ise vergilendirme tekniği açısından matrah takdirinden farklı bir müessese olup mükelleflerin gerek sahte fatura kullanmaları gerekse defter ve belgelerini ibraz etmemeleri gibi durumlarda matrah takdirini gerektiren bir husus bulunmamaktadır. Bu tür fiillerin Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 34. maddelerinde düzenlenen indirim mekanizması içinde değerlendirilmesi suretiyle katma değer vergisi indirimleri yönünden yapılacak vergi incelemesi ile bir sonuca bağlanması gerekmektedir. Bu gibi hallerde, mükelleflerin matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilmesi ve kendisine matrah, servet ve kıymet takdiri görevi verilmiş olan ve katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonlarınca takdir edilen matrah üzerinden cezalı tarhiyat yapılması mümkün değildir." Dş. V.D.D.G.K. 19.2.2020, E. 2019/1671 K. 2020/209, (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2019-1671-k-2020-209-t-19-2-2020>), (E.T. 22.09.2022); "davacı hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı, kendisi ve fatura düzenleyicileri hakkında her yönüyle incelenerek ortaya konulmadan, kod listesine girmemek amacıyla verilen düzeltme beyannameleri üzerine yapılan tahakkukta ve kesilen vergi ziyai cezasında yasal isabet görülmemiştir." Dş. 9.D. 13.12.2012, E. 2010/4896, K. 2012/9474, (<https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2010&EsasNo2=4896&KararNo1=2012&KararNo2=9474&Merici=4562>), (E.T. 22.09.2022); "213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30 .maddesinin 2791 sayılı kanunla değişik 1.fikrasına göre, re'sen vergi tarhının, maddede sayılan hallerde, takdir komisyonunca takdir olunan veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenen vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden yapılması gerekmektedir. Olayda, re'sen tarh işleminin dayanağı olan tarihli yoklama fişi, inceleme raporu niteliğinde bulunmadığı gibi olayda takdir komisyonunca yapılmış bir takdir de olmadığının, dava konusu tarh ve ceza kesme işlemlerinin bu nedenle dayanakta bulunmaları sonucu iptallerinin gerektiği açıktır." Dş. 3.D. 17.12.1986, E. 1986/530, K. 1986/2599, (<https://www.hukukturk.com/danistay->

Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesinde beyana dayanan tarh usulü ile alınan vergilerin “tahakkuk fişi” düzenlenmesi ile tarh ve tahakkuk edeceği düzenlenmiştir. Tahakkuk fişinin düzenlenmesi beyan usulü ile alınan vergilerin tarh işleminin şekil unsurunu oluşturmaktadır⁵³⁰. Tahakkuk fişi düzenlenmediği takdirde ise tesis edilen tarh işlemi yok hükmünde olacaktır⁵³¹.

İkmalen ve resen yapılan tarhiyatlarda ise Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinde yer alan “ihbarname esası” geçerli olacaktır⁵³². İkmalen, re'sen ve idarece tarh işlemlerinde şekil unsuru incelendiği takdirde ise, tarh edilen vergi veya vergi cezaları, vergi ihbarnamesi ya da ceza ihbarnamesi ile mükellefe bildirilmektedir. Tarh edilen vergi veya kesilen vergi cezasının mükellefe bildirilmesi gerekmektedir⁵³³. Ancak ihbarname esası ikmalen ve resen tarhiyatta şekil unsuru değil tebliğ biçimi olarak düzenlenmiştir⁵³⁴. Dolayısıyla ihbarnamenin

[kararlari?EsasNo1=1986&EsasNo2=530&KararNo1=1986&KararNo2=2599&Merci=4556](#)), (E.T. 22.09.2022); Dş. 9. D. 4.11.1982, E. 1981/4372, K. 1982/4613, *Danıştay Dergisi*, S. 50-51, s. 384.

⁵³⁰ CANDAN, s. 20.

⁵³¹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 218.

⁵³² “İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler “İhbarname” ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır” (VUK m. 34).

⁵³³ “İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler “İhbarname” ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır” (VUK m. 34)

“İhbarname aşağıda yazılı malûmatı ihtiva eder: 1. İhbarnamenin sıra numarası; 2. İhbarnamenin tanzim tarihi; 3. Verginin nev'i; 4. Mükellefin soyadı adı (Tüzelkişilerde unvanı); 5. Mükellefin açık adresi; 6. Vergilendirme dönemi; 7. Verginin matrahı; 8. Verginin hesabı; 9. Verginin miktarı; 10. Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını icabettiren sebepler; 11. Vergi mahkemesinde dava açma süresi; 12. Vergi mahkemesinde dava açma şekli. Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir”. (VUK m. 35).

⁵³⁴ Danıştay kararlarında ihbarnamenin niteliği noktasında görüş birliği bulunmamaktadır. İhbarnamenin tebliğ aracı yönünde kararları olduğu gibi ihbarnamedeki şekil hatalarının yapılan tarhiyatın terkinine neden olacak nitelikte olduğu yönünde kararları da bulunmaktadır; “Vergi ve ceza ihbarnameleri, verginin tarh edildiğini ve cezanın kesildiğini mükelleflere bildiren yazılardır. 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun, “ihbarname esası” başlıklı 34. maddesinde yer alan kuralda da öngörüldüğü gibi vergi ihbarnamesi, idarenin tarh ettiği vergiyi, ceza ihbarnamesi ise 366. maddesinin birinci fıkrasında yer verilen kural gereği, 365. madde uyarınca kesilen cezayı ilgililere duyuran bildirimlerdir. Söz konusu Yasal düzenlemeler birlikte incelendiğinde ihbarnamelerin, tarh ve ceza kesme işlemleri olmadığı, sadece idarenin yaptığı işlemleri duyuran ve tebliği gereken yazılar olduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Aynı Yasanın, tarhi tanımlayan 20. ve tebliği tanımlayan 21. maddeleri bu yargıyı doğrulamaktadır. Bu nedenle, tarh edilmiş olan verginin veya kesilmiş cezanın bildirim aracı olan ihbarnamelerde yer alması aranan, söz konusu Kanun'un 35. maddesinin birinci fıkrasına bağlı oniki bentte yazılı unsurlardan herhangi birinin eksik veya yanlış yazılmasının ihbarnamelerin hukuksal değerini yitirmesine yol açmayacağı “Hatalı tebliğler” başlıklı 108. maddesinde düzenlenmiş ve ihbarnamede sadece mükellefin adının, verginin nev'inin veya miktarının ve vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının veya ihbarnamenin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olmasının ihbarnameyi hükümsüz kılacağı kurala bağlanmıştır. Bu düzenlemeler; verginin tarhının, cezanın kesilmesinin, bunları duyuran ihbarnamelerden ve tebliğinden ayrılığını göstermektedir. İhbarnameye eklenmesi gereken takdir komisyonu kararının ihbarname ile birlikte tebliğ edilmemesi, ihbarnamenin tebliğ tarihine göre süresinde açılan bir davada vergilendirmeyi hükümsüz kılacak bir hukuka aykırılık oluşturmayacağı gibi, ihbarnamenin değil, tebliğinin tam yapılmadığının kabulünü gerektireceğinden, ancak dava açılması için öngörülen sürenin işlemlerini başlatmayan bir neden oluşturur.” Dş. 3.D. 1.12.2014, E. 2011/4933, K. 2014/6021, (<https://www.hukukturk.com/danistay->

hukuka aykırı bir şekilde gerçekleşmesi gerçekleşen tarh işleminin hukuken sakatlanması sonucunu doğurmayacaktır. Ancak bu durumda tarh işlemine karşı idari yargıya başvurulabilmesi için kanunda öngörülen süreler işlemeye başlamayacaktır⁵³⁵.

Tarh işlemine ilişkin vergi kanunlarında düzenleniş şekil ve usullere uyulmaması halinde tesis edilen tarh işleminin şekil unsuru sakatlanacaktır. Bu nedenle kanunda yer alan yazılı şekil esası ve tebligat usulleri gibi şekil unsuruna ilişkin öngörülmüş hükümlere riayet edilmesi gerekir⁵³⁶. Bu bağlamda tarhiyata ön işlemler olarak nitelendirilen vergi denetim

[kararlari?EsasNo1=2011&EsasNo2=4933&KararNo1=2014&KararNo2=6021&Merci=4556](https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2011&EsasNo2=4933&KararNo1=2014&KararNo2=6021&Merci=4556)), (E.T. 22.09.2022); “Sadece vergi ve ceza ihbarnamesiyle vergi inceleme raporu tebliğ edilmek suretiyle, işlemlerin dayanağı mükellef adına düzenlenen vergi tekniği raporunun davacıya tebliğ edilmemesi davacı hakkında tesis edilen işlemi hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili bir şekil hatası olduğu halde, davacının bu konudaki iddiaları gözetilmeden davanın esası incelenerek verilen karar hukuka uygun görülmediğinden bozulması gerekmiştir.” Dş. V.D.D.G.K. 18.06.2014, E. 2014/304, K. 2014/563, <https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2014&EsasNo2=304&KararNo1=2014&KararNo2=563&Merci=4568>), (E.T. 22.09.2022).

⁵³⁵ CANDAN, s. 21; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun hatalı tebliğler başlıklı 108.maddesinde, tebliğ olunan vesikaların esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyecekleri, yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç azılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması halinde vesikanın hükümsüz olacağının belirtildiği, açıklanan bu madde hükmü ile ihbarnamede uzlaşma merciinin gösterilmesi, aynı Kanuna 205 sayılı Kanunla eklenen 11.madde hükmü gereği yeniden uzlaşma hakkının verilmesini gerektirmeyeceği gibi ihbarnamenin hükümsüz sayılmasına neden olmadığı, bu nedenle davacının bu yöndeki iddiasının yerinde görülmediği...” Dş. 3.D. 29.01.1991, E. 1989/53, K. 1991/198, *Danıştay Dergisi*, S. 82-83, s. 255; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 35’inci maddesinin son fıkrasında; takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde, kararın ve resen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği belirtilmiştir. Anılan madde hükmü uyarınca, meydana getireceği hukuki sonuçlar bakımından, ihbarnameye takdir komisyonu kararı ile inceleme raporunun eklenmesi zorunludur. Aksi takdirde, tarhiyatın maddi ve hukuki sebepleri mükellefler tarafından bilinmeyeceğinden, uzlaşma, dava açma gibi yasal hakların kullanılmasının sınırlandırılması veya zorlaştırılması söz konusu olacaktır...Diğer taraftan, aynı kanunun “Hatalı Tebliğ” başlıklı 108’inci maddesinde de “Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar” denilerek, tebliğ olunan vesikalardaki şekil hatalarının hukuki sonuçları düzenlenmiştir. Olayda, ihbarnameye takdir komisyonu kararının eklenmemesi, esasa müessir olmayan bir şekil hatası olarak değerlendirilemeyeceğinden, söz konusu bu maddenin olaya uygulanması da mümkün değildir. Dş. 7.D. 12.2.1998, E. 1997/2709, K. 1998/405, <https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-7-d-e-1997-2709-k-1998-405-t-12-02-1998-danistay-7-daire-karari/523113/>), (E.T. 22.05.2022); Mükellef istediği takdirde ihbarnameye inceleme raporunun eklenerek tebliğin gerçekleşmesini sağlayabilir. Dş. V.D.D.G.K. 14.11.1986, E. 1986/18, K. 1986/20KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 200; SABAN, s. 158; Doktrinde vergi ve ceza ihbarnameleri mükellef hakkında re’sen, ikmalen veya idarece tarh eden vergilerin tebliğ aracından ibaret olmayıp aynı zamanda tesis edilen tarh işleminin şekil unsurunu oluşturduğu da ileri sürülmektedir. KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 218.

⁵³⁶ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 218; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 96.

yollarına başvurulduğu durumlarda söz konusu hazırlayıcı işlemlerin de kanunda öngörülen usullere uygun olarak tesis edilmesi aranacaktır⁵³⁷.

Tarh işleminin tesisinde tali şekil unsurunda hukuka aykırılık bulunması halinde işlemdeki sakatlık giderilebilecek nitelikte olduğu için hukuka aykırılık bulunmadığı kabul edilir⁵³⁸. Buna karşılık tarh işleminin asli şekil şartlarında bir noksanlık bulunması halinde işlem hukuka aykırı bir işlem olarak iptal kararının konusunu oluşturabilecektir⁵³⁹.

C. SEBEP

İdarenin kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik tüm işlem ve eylemlerin hukuka uygun bir sebebe dayanması gerekir⁵⁴⁰. İdari işlemin sebep unsuru ise idarenin nihai ve vazgeçilmez amacı olan kamu yararını gerçekleştirmektir⁵⁴¹.

İdare sebepsiz işlem tesis etmez. İdari işlemin belirli bir sebebe dayanması zorunludur⁵⁴². Sebep unsuru idari işlemde önce gelen, idari işlem dışında, idareyi böyle bir işlem tesis etmeye yönelten saiktir⁵⁴³. Bu saik ise mevzuatta gösterilmiş bulunan hukuki veya fiili durumdur⁵⁴⁴. Sebep unsuru idari işlemin dayanağını teşkil eder⁵⁴⁵. İdare, idari işlem tesis ederken gerçekleştirilen işlemi gerçek ve hukuka uygun sebeplere dayandırmak zorundadır⁵⁴⁶.

⁵³⁷ Örneğin yoklama işlemindeki hukuka aykırılık yoklama işleminin dayanak olduğu diğer işlemlerin de hukuka aykırı olması sonucunu doğurur. Bu bağlamda yoklamaya istinaden tarh eden verginin de sakatlanması söz konusu olacaktır. TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 139; SÖYLER, s. 64.

⁵³⁸ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 218.

⁵³⁹ *Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veya bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.* (VUK m. 108).

⁵⁴⁰ ÖZAY, s. 374-375; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 418.

⁵⁴¹ ATAY, s. 500.

⁵⁴² AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 443.

⁵⁴³ GÜNDAY, s. 138; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 218; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 96; *İdareye tanınan her yetkinin kullanılması, bir nedene dayanır. Bu nedenin de hukuk açısından geçerli bir sebep olması gerekir. İdare Hukukunda, idari işlemin neden unsuru denildiğinde idari işlemlerden önce gelen, idari işlemin dışında, idareyi böyle bir işlem yapmaya yönelten etkenler anlaşılır. İdari işlemin dayanağı olan neden işlemin bir tür gerekçesidir. Yönetimi işlem yapmaya yönelten dürtü, bir hukuksal işlem olabileceği gibi, bir olay da olabilir. İdari işleme neden olarak gösterilen hukuksal işlemin sakat olması veya olayın gerçeğe uygun olmaması yahut nitelendirilmesinde yanlışlık yapılmış olması, esas işlemi neden yönünden sakatlar.*” Dş. 8.D. 17.10.1990, E. 1989/504, K. 1990/913; Aktaran: CANDAN, s. 23-24.

⁵⁴⁴ SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 336.

⁵⁴⁵ ATAY, s. 500

⁵⁴⁶ *“Genel olarak idari işlemler kendilerinden önce gelen ve nesnel kurallarla belirlenmiş bir sebebe (idareyi işlem yapmaya iten) dayanmak zorunda olup, bu durum idarenin tüm tasarruflarının hukuka uygun bir nedene dayanma zorunluluğundan ileri gelir.”* Dş. 8.D. 5.2.2020, E. 2016/9775, K. 2020/583; Dş. 7.D. 08.11.2007, E. 2007/695, K. 2007/4612, *Danıştay Dergisi*, S. 118, s. 252.

Bununla birlikte idareyi ilgili idari işlemi tesis etmeye iten saikin yeterli geçerlilik ve tutarlılıkta olması aranır⁵⁴⁷.

İdare işlem tesis ederken birden fazla sebebe dayanabilir. Bu durumda sebeplerin çokluğu söz konusudur. İdari işlemin hukuka uygunluğunun denetimi noktasında ise idareyi işlem tesis etmeye sevk eden nedenlerden baskın ve belirleyici olan esas alınmalıdır⁵⁴⁸.

İdari işlemin sebep unsuru açıkça mevzuatta gösterilmiş olabilir. Sebebin açıkça mevzuatta gösterildiği durumlarda hukuki nitelik ve maddi vakıanın gerçekleşmesi sebep unsuru bakımından gerekli ve yeterlidir. İdari işleme dayanak olarak gösterilen fiili veya hukuki durumun gerçekleşmemesi ya da işlemin sebebi olarak gösterilen başka bir işlemin hukuka aykırı olması halinde mevzuatta gösterilen sebep dışında başka bir sebebe dayanılarak tesis edilen idari işlem söz konusu olup sebep unsuru yönünden hukuken sakattır⁵⁴⁹.

İdari işlemin sebebi mevzuatta gösterilmemiş olabilir. Bu durumda sebebin idarece belirlenmesi gerektiği de belirtilmemiş olabilir. Tamamen sübjektif mahiyete bürünen sebep unsuru idarenin takdirine bırakılmıştır. Ancak idareye sebep unsurunun belirlenmesi noktasında tanınan takdir yetkisi mutlak ve sınırsız değildir⁵⁵⁰. İdarenin takdir yetkisinin sınırları kamu yararı ve kamu hizmetinin gerekleridir⁵⁵¹.

Tarh işleminin hukuki sebebi maddi vergi kanununda yer alan vergi koyan soyut kuraldır. Tarh işleminin maddi sebebi ise vergi alacağıdır⁵⁵². Vergi alacağının doğması için Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesine göre vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi gerekir. Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması ve verginin konusunun belli olması verginin tarh edebilmesi için yeterli olmayıp mükellefin ödeyeceği vergi miktarının

⁵⁴⁷ ÜSTÜN Ümit Süleyman, "İdarenin Takdir Yetkisi", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 14, S. 1, 2006, s. 26.

⁵⁴⁸ SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 336.

⁵⁴⁹ ATAY, s. 500; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 445.

⁵⁵⁰ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 446; "İdareye, değerlendirme alanı ve idari işlemi özgürce belirleme olanağı kazandıran takdir yetkisinin kullanılmasında, kamu hizmeti gereklerinden ve kamu yararından uzaklaşılması, idari faaliyetlerin özensiz yürütülmesine ve yasal nedenlere dayanmayan bir nitelik kazanmasına sebep olabilecektir. Bu itibarla, keyfî uygulamalara neden olmamak için, idarenin teklif ve değerlendirme yetkisi alanında yaptığı işlemlerde de hukuken geçerli sebeplerin bulunmasının zorunlu olduğu açıktır." Dş. 16.D. 15.02.2016, E. 2015/17504, K. 2016/482.

⁵⁵¹ SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/KASAPOĞLU TURHAN/SEYHAN, s. 340; "Buna karşılık, sözü edilen takdir yetkisinin, ancak kamu yararı ve hizmet gerekleri gözardı edilerek kullanıldığının kanıtlanması ya da idari yargı merciince saptanması halinde, sözü edilen bu durumun dava konusu idari işlemin neden ve amaç yönlerinden hukuka aykırılığı nedeniyle iptalini gerektireceği hususunun yerleşmiş yargısal içtihatlarla kabul edilmiş bulunduğunu da vurgulamak gerekir.

⁵⁵² CANDAN, s. 24.

somut olarak ortaya konabilmesi gerekir⁵⁵³. Bunun için ise verginin matrahının tespiti gereklidir⁵⁵⁴. Matrahın tespiti ise tarh şekillerine göre farklılık arz etmektedir⁵⁵⁵.

Açılan iptal davasında idare, tesis edilen idari işlemin sebebini mahkemeye bildirmek zorundadır⁵⁵⁶. İdari işlemin hukuka aykırılığı iddiasıyla yargı mercilerin önünde uyuşmazlık çıkarıldığı zaman, idare tesis ettiği işlemin sebep unsurunu ve hukuki dayanaklarını ispatlamakla yükümlüdür⁵⁵⁷. Aksi takdirde idari işlem sebep unsuru bakımından sakat hale gelir⁵⁵⁸. Tarh işlemi açısından ise tarh işlemini tesis ederken dayandığı sebepleri göstermek ve bu sebeplerin gerçek ve hukuka uygun olduğunu ispat etmek zorundadır⁵⁵⁹. Vergi dairesi tarh işleminin sebep unsurunun hukuka uygunluğunu ispatlarken usulüne uygun düzenlenmiş inceleme tutanağı, yoklama fişi gibi belgelere dayanabilir⁵⁶⁰. Vergi dairesi tesis ettiği tarh işleminin sebebini gerçek⁵⁶¹ ve hukuka uygun⁵⁶² olduğunu ispatlayamazsa sebep unsuru hukuken sakat kabul ederek iptale tabi tutulacaktır⁵⁶³.

⁵⁵³ KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler, Kurumlar*, Ankara 2018, s. 96

⁵⁵⁴ ERDEM/ŞENYÜZ/TATLIOĞLU, s. 152.

⁵⁵⁵ CANDAN, s. 24.

⁵⁵⁶ Bu kuralın istisnası mahkeme tarafından istenen bilgi ve belgelerin devlet güveliğine ya da yüksek menfaatine veya devlet güveliğine ve yüksek menfaati ile yabancı devletlere ilişkin olması halidir. AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 444.

⁵⁵⁷ “İdari kararın alınmasına yol açan maddi ve hukuki sebeplerin tam ve sarıh açıklamasını içermeyen, gerekçeden yoksun olarak tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı gerekçesiyle işlemin iptaline ilişkin kararın onanması gerekir...” Dş. 3.D. 13.10.2015, E. 2014/5065, K. 2015/6183; Dş. 2. D. 20.2.2020, E. 2018/2187, K. 2020/1066.

⁵⁵⁸ “Hukuka uygunluk denetiminin yapılması gereken sebep unsuru idari yargıda; idareyi işlemi yapmaya iten saik olarak tanımlanmıştır. İdare tesis ettiği işlemi, gerçek ve hukuka uygun sebeplere dayandırmak zorundadır. Sebebin gerçek olması, varlığının usulüne uygun olarak yapılan tespitlerle ortaya konulmuş olması; hukuka uygun olması ise idarenin işlemi dayandırdığı sebeb, kanunda tesisi için dayanabileceği öngörülen sebeplerden olması anlamına gelmektedir.” Dş. 3.D. 10.2.2020, E. 2016/11663, K. 2020/592; Dş. 3.D. 2.3.2020, E. 2017/1787, K. 2020/1147; Dş. 3.D. 29.9.2020, E. 2019/1511, K. 2020/3332; Dş. V.D.D.K. 17.4.2019, E. 2019/245, K. 2019/322; Dş. V.D.D.K. 22.05.2020, E. 2020/657, K. 2020/630.

⁵⁵⁹ “İdari kararın alınmasına yol açan maddi ve hukuki sebeplerin tam ve sarıh açıklamasını içermeyen, gerekçeden yoksun olarak tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmadığı...” Dş. 3.D. 13.10.2015, E. 2014/5065, K. 2015/6813, (<https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2014&EsasNo2=5065&KararNo1=2015&KararNo2=6813&Merci=4556>), (E.T. 22.09.2022).

⁵⁶⁰ CANDAN, s. 24; “Anılan mükelleflerin davacı adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulmadığı ve davacı adına fatura düzenledikleri dönemlerde faal olmadıklarına ilişkin bir tespit bulunmadığı görülmüş olup söz konusu faturalarda gösterilen indirim konusu katma değer vergilerinin reddedilmesinde yasal isabet görülmemiştir.” Dş. 9.D. 20.4.2014, E. 2013/8280, K. 2016/2969, (<https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2013&EsasNo2=8280&KararNo1=2016&KararNo2=2969&Merci=4562>), (E.T. 22.09.2022).

⁵⁶¹ “Elektrik İnşaat ve Malzeme Taahhüt Sanayi Ticaret Limited Şirketi hakkında düzenlenen basit raporda, 2005 yılında sahte belge düzenlendiğine dair herhangi bir tespitin bulunmadığı belirtildiğinden, anılan mükelleften alınan faturalar sebebiyle sahte belge kullandığı şüphesiyle takdir komisyonuna sevk edilen mükelleflerle ilgili olarak herhangi bir işlem yapılmasına gerek olmadığı yolundaki İzmir Vergi Denetmenleri Büro Başkanlığı yazısına istinaden davacı dışındaki mükelleflere tarhiyat yapılmamış olması

Yargı merci ise idare tarafından ileri sürülen sebebin varlığını, önem ve doğruluğunu değerlendirecektir⁵⁶⁴.

Re'sen araştırma ilkesinin sonucu olarak yargı mercileri sebep unsurunun hukuka uygunluğunu denetlerken taraflar ileri sürmese dahi işlemin hukuka aykırı sayılması veya hukuka uygun sayılması için *sebeb ikamesi* yapabilir⁵⁶⁵.

Tarh işlemi açısından sebep unsuru ikiye ayrılmak suretiyle incelenebilmektedir. Tarh işleminin hukuki sebebini vergi kanunu hükmü, maddi sebebini ise vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır. Tarh işleminin sebep unsurunun hukuka uygun olması için somut olayın, yani vergiyi doğuran olayın, soyut kural olan vergi kanunu hükmüne uygun olması gerekir. Dolayısıyla sebep unsurunun sakatlanmaması için hukuk normu ile soyut olay arasındaki tipiklik ilişkisinin doğru kurulmuş olması gerekir. Vergiyi doğuran olay ile tarh işlemi arasında illiyet bağının kurulması tarh işleminin sebep unsuru oluşturur.

Tarh işleminin sebebini gerçek ve hukuka uygun bir sebep olmaması tarh işlemini sebep unsuru yönünden sakatlamaktadır. Sebep unsurunun hukuka aykırı olması tarh işleminin iptalini gerektirecektir⁵⁶⁶.

karşısında, davacı şirket adına yapılan tarhiyatların vergi hatası kapsamında değerlendirilerek kaldırılmasının hukuka uygun düşeceği..." Dş. 3.D. 13.10.2015, E. 2014/5065, K. 2015/6813, (<https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2014&EsasNo2=4642&KararNo1=2015&KararNo2=2676&Merci=4556>), (E.T. 22.09.2022).

⁵⁶² "İmzalanan sözleşmelerin taraflarda kalan bir nüshasının damga vergisine tabi olduğu ve bu nüshaya ait verginin de davacı tarafından ödendiği, bir nüsha dışında noterde kalan ve 488 sayılı Kanuna ekli 2 sayılı tablo kapsamında damga vergisinden müstesna olan diğer nüshanın damga vergisine tabi olmadığı..." Dş. 9.D. 26.06.2014, E. 2013/2867, K. 2014/4931, (<https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2013&EsasNo2=2867&KararNo1=2014&KararNo2=4931&Merci=4562>), (E.T. 22.09.2022).

⁵⁶³ Tasfiye Kurulu Başkanlığı yazısından davacıya hiç ödeme yapılmadığı anlaşıldığından menkul sermaye iradı elde ettiğinden bahisle tarhiyat yapılamaz. Dş. 4.D. 08.02.1990, E. 1987/3262, K. 1990/5572; Fikir ve sanat eserlerinden elde edilen gelirin gelir vergisine tabi olması durumunda tarhiyatın sebebi hukuka uygun görülmemiştir. Dş. 4. D. 15.5.1990, E. 1987/5579, K. 1990/1636: Aktaran: CANDAN, s. 24.

⁵⁶⁴ ATAY, s. 502.

⁵⁶⁵ "Açılan bir davada idarece ileri sürülmemiş, ancak idarî yargı yerince dosyanın incelenmesi sonucu işlemin tesisine esas alınabilecek başka bir sebep belirlenmiş ve idarece ileri sürülen sebebin hukuken geçerli olmadığı sonucuna varılmış ise, idarenin ileri sürdüğü sebebin bir yana bırakılarak dosyadan tespit edilen sebebe göre uyumsuzluğun çözümlenebilmesine idare hukukunda "sebeb ikamesi" denilmekte olup, idarenin belli bir yönde davranması zorunluluğunu ifade eden bağlı yetkiye sahip olduğu hâllerde yargı yerinin idarece ileri sürülmesine dahi sebep ikamesi yoluyla bağlı yetki durumunu öngören mevzuat hükmünü re'sen göz önüne alarak yargısal denetimini buna göre yapacağı yargısal içtihatlarla kabul edilmiş bulunmaktadır Dş. 13. D. 05/10/2012, E.2009/7353, K. 2013/2345; Dş. 13. D.14/04/2017 E. 2014/4828, K. 2017/1022 Dş. İ.D.D. K. 18/06/2009 E. 2009/189; Dş. 13.D. 18.03.2020, E. 2014/3889, K. 2020/933.

⁵⁶⁶ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 219.

D. KONU

İdari işlemin doğurduğu hukuki sonuç, idari işlemin konu unsurunu oluşturmaktadır⁵⁶⁷. İdari işlemler belirli bir hukuki sonucu doğurmak için tesis edilir. İdari işlemin doğuracağı hukuki etki ise idari işlemin konu unsurunu oluşturmaktadır. İdari işlemin konusunun mümkün ve meşru olması gerekir⁵⁶⁸. Esasen bu husus özel hukuk işlemleri ile paralellik gösterir. Zira idare konusu imkânsız olan, hukukun ve kamunun vicdanınca uygun görülmeyen bir işlemi tesis edemez⁵⁶⁹.

Özel hukuktan farklı olarak idare hukukunda işlemin konusunu belirleme noktasında taraflar açısından irade hürriyeti söz konusu değildir. İdarenin kanuniliği ilkesi gereği idari işlemin doğuracağı hukuki sonuçlar kanunda açıkça gösterilmektedir. İdare mevzuatta önceden gösterilmiş konularda işlem tesis etmek zorundadır⁵⁷⁰.

İdari işlemin konusu açıkça mevzuatta gösterilir⁵⁷¹. İdari işlemin konu unsurunun hukuka uygun olması için, tesis edilen idari işlemin hukuk normlarınca öngörülen hukuki sonuçları doğurması gerekir. İdare mevzuatta belirlenen konuda işlem yapmak zorunda olduğu gibi mevzuatta yasaklanmış bir konuda işlem tesis etmesi de mümkün değildir⁵⁷². İdare idari işlemi tesis ederken gerçek ve hukuka uygun bir sebebe dayanmış olsa dahi bu sebep kanunda ilgili idari işlem için gösterilen sebep değilse idari işlemin sebep unsuru sakatlanmış olacaktır⁵⁷³.

İdari işlemin konu unsuru ile sebep unsuru yakın ilişki içerisindedir. Konu unsuru ve sebep unsuru arasında sebep-sonuç ilişkisi hukuka uygun bir şekilde kurulmuş olmalıdır⁵⁷⁴. Dolayısıyla konu veya sebep unsurlarından birinde meydana gelen hukuki sakatlık diğer unsuru etkileyecektir⁵⁷⁵. İdari işlemin sebebinin açıkça düzenlenmiş bulunduğu durumlarda

⁵⁶⁷ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 450; SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/TURHAN KASAPPOĞLU/SEYHAN, s. 350; ATAY, s. 503.

⁵⁶⁸ ATAY, s. 503.

⁵⁶⁹ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 450.

⁵⁷⁰ ERKUT, s. 79.

⁵⁷¹ SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/TURHAN KASAPPOĞLU/SEYHAN, s. 350; ATAY, s. 503.

⁵⁷² AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 450.

⁵⁷³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 96.

⁵⁷⁴ SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/TURHAN KASAPPOĞLU/SEYHAN, s. 350; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 96; CANDAN, s. 25; PİŞKİN, s. 69.

⁵⁷⁵ SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/TURHAN KASAPPOĞLU/SEYHAN, s. 350.

sebebin bağlandığı konu yerine başka bir konuda işlem tesis edilmesi de konu unsurunu hukuken sakatlar⁵⁷⁶.

Tarh işleminin konu unsuru ise Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde vergi alacağının miktar itibarıyla tespiti olarak belirtilmiştir. Vergi alacağının doğması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekli ve yeterli olup tarh işleminin tesisine gerek yoktur. Aksine tarh işleminin gerçekleştirilebilmesi için vergi alacağı doğmuş olmalıdır. Tarh işleminin konu unsurunun bu özelliği işlemin "*tespit edici idari işlem*" özelliği ile uyumludur⁵⁷⁷. Verginin matrahının vergi kanunlarında gösterilen usule uygun olarak tespit edilmesi ve tespit edilen matraha vergi kanunda gösterilen oran ve nispetlerin uygulanması halinde tarh işleminin konu unsuru hukuka uygun bir şekilde gerçekleşmiş olur⁵⁷⁸.

Tarh işlemi açısından sebep ve konu unsuru arasında sebep ve sonuç ilişkisinin hukuka uygun bir şekilde kurulduğundan bahsedilebilmesi için tarh işleminde tipiklik ve sonuç ilişkisinin doğru bir şekilde kurulmuş olması gerekir⁵⁷⁹. Vergilendirme işlemlerinde tipiklik ise, somut olayın vergi kanunu hükümlerine uygun olmasını ifade eder⁵⁸⁰. Kanunilik ilkesi gereği vergilendirme işlemleri ve dolayısıyla tarh işleminin gerçekleştirilebilmesi için soyut bir kanun hükmü bulunması gerekir. Tarh işleminin gerçekleştirilmesi noktasında somut olayın soyut kanun hükmüne uygun olmalıdır. Bu uygunluk ilişkisi tipiklik unsuru olarak nitelendirilebilir. Vergilendirme işlemlerinde sebep unsuru olan tipiklik bir mantık süreci içerisinde gerçekleştirilen yorum faaliyetinde konu unsuru ile arasında bağlantı kurulmasıdır⁵⁸¹.

İdari işlemin konu unsuru, tıpkı sebep unsurunda olduğu gibi mümkün ve meşru olmalıdır. İdari işlemin konu unsurunun mümkün olmasından kastedilen, idari işlem

⁵⁷⁶ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 450; İdare mahkemesi idari işlemin konu unsurunun hukuken sakat olduğu gerekçesi ile idari işlemi iptal ettikten sonra kanunda öngörülmüş olan sebebin tekrar gerçekleşmemesi halinde idare işlem tesis edemez. Aksi takdirde konu unsuru hukuken sakatlanır. SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/TURHAN KASAPOĞLU/SEYHAN, s. 350.

⁵⁷⁷ Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi tarh işleminin sebep unsurunu oluşturur. CANDAN, s. 24.

⁵⁷⁸ CANDAN, s. 25.

⁵⁷⁹ PİŞKİN, s. 70.

⁵⁸⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 25; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 24; ÜSTÜN, "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* (S.Ü. HUKUK FAKÜLTESİ 20. YIL ARMAĞANI), C.11, S. 1-2, 2011, s. 268; BAL Ali/BAŞAR Cemal, *Vergilerin Kanuniliği İlkesi, Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler* (Ed. Yusuf Karakoç), Ankara 2017, s. 97.

⁵⁸¹ PİŞKİN, s. 70.

beklenen hukuki sonucun gerçekleştirilebilir nitelikte olması iken meşru olmasından kasıt idari işlemin konusunun hukuka ahlaka ve kamu düzenine aykırı olmamasıdır⁵⁸².

İdare, idari yargıda uyuşmazlık haline getirilen bir konu üzerine yargı mercilerince verilen hükmün gereklerine uygun olarak işlem tesis etmekle yükümlüdür⁵⁸³. İdare yargı kararlarını etkisiz kılacak veya yargı kararlarının yalnızca şeklen uygulanması niteliğinde bir işlem tesis ettiği takdirde konu unsuru hukuken sakatlanacaktır⁵⁸⁴.

Hukuk kuralları kural olarak, çıkarıldıkları tarihten itibaren yürürlüğe girerler ve yürürlükten kalkmalarına kadar geçen süre için uygulanırlar⁵⁸⁵. Kişiler faaliyette bulunurken güncel mevzuatı esas alarak hareket ederler. Kamu gücü kullanılarak tesis edilen işlemlerin geçmişe yürütülmesi durumunda hukuki güvenlik ilkesi zedelenecektir⁵⁸⁶. Yürürlükteki vergi yasalarına güvenerek yatırıma başlayan veya girişimde bulunan ya da verginin konusunu oluşturan bir işlem yapan vergi mükellefinin, daha sonra, değişen vergi mevzuatı sebebiyle, öngöremediği vergi yüküyle karşılaşmaması gerekir⁵⁸⁷. İdarenin hukuk kurallarını yürürlük tarihinden önceki tarihli hukuki ve fiili durumlara uygulaması halinde de konu bakımından işlem sakatlanacaktır⁵⁸⁸.

İdare işlem tesis ederken kazanılmış haklara saygı duymak zorundadır⁵⁸⁹. Kazanılmış haklara saygı ilkesi, hukukun genel ilkelerinden biridir ve hukuk güvenliği ilkesinin bir sonucu olarak gösterilmektedir. Kazanılmış bir hakkın varlığının ileri sürülebilmesi için bu hakkın, yeni kanundan önce yürürlükte olan kanunlara göre bütün gereklilik ve sonuçlarıyla fiilen elde edilmiş olması gerekmektedir. Kazanılmış hak, kişinin daha önceki çalışmaları

⁵⁸² KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 96; CANDAN, s. 25; PİŞKİN, s. 68.

⁵⁸³ “Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare ve Vergi Mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare gecikmeksizin işlem tesisi etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez...” (İYUK m. 28/1) “...İdarenin yargı kararlarına uyması ve bu kararların gereklerine göre işlem ya da eylemde bulunmak zorunda olması, aynı zamanda ‘hukuk devleti’ ilkesinin de bir gereğidir.” Dş. 5. D. 09.12.1987 E. 1986/1394 K. 1987/1740 *Danıştay Dergisi*, S. 70-71, s. 287; “Hukuka bağlı idare, yargı yerlerince verilen kararların icaplarını, ilgililerin başvurusuna gerek olmaksızın, yerine getiren idaredir.” Dş. 8. D. 17.05.1987 E.1987/984, K. 1989/329, *Danıştay Dergisi*, S. 76-77, s. 568; Dş., 8.D, 17.06.1974, E.1974/2123, K.1974/2768, *Danıştay Dergisi*, S. 16-17, 1975, s. 309.

⁵⁸⁴ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 450.

⁵⁸⁵ ÜSTÜN, *Anayasal İlkeler*, s. 266.

⁵⁸⁶ Bunun istisnası ise düzenletici işlem açısından işlemin dayanağını oluşturan kanun hükmünün emredici hükmü gereği işlemin yürürlük tarihinin geçmişteki bir tarih olarak gösterilmesidir. ATAY, s. 503.

⁵⁸⁷ BİLİCİ Nurettin/ CANDAN Turgut, “Vergi Hukukunda Geriye Yürüme Sorunu”, *Dünya Gazetesi*, 08.08. 2015, (<https://www.dunya.com/gundem/vergi-hukukunda-geriye-yurume-sorunu-1-haberi-288442> E.T. 14.06.21), s. 12.

⁵⁸⁸ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 450.

⁵⁸⁹ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 454.

sonucunda elde ettiği veya kanunla kendisine verilen mevki veya statüden doğan, kendisi yönünden kesinleşmiş ve bireysel nitelik kazanmış bir haktır. Bir statü ile ilişkilendirilmek suretiyle geleceğe yönelik olarak, kazanılması beklenen haklar ise kazanılmış hak niteliğinde değildir⁵⁹⁰. Kişi veya nesnenin içinde bulunduğu hukuki statüden doğan ve kendisi açısından kesinleşmiş bulunan kazanılmış hakları ihlal eden idari işlemlerin konu unsuru sakatlanmıştır⁵⁹¹.

Tarh işleminin konu unsurundaki hukuka aykırılıklar sebep unsuru ile yakından ilgilidir. Ancak tarh işleminin konu unsurunun hukuka aykırılığı vergi miktarının tespitine ilişkindir. Vergi nispet ve tarifelerin yanlış uygulanması, mahsup veya indirimlerin hiç ya da doğru bir şekilde yapılmamış olmasıdır. Tarh işleminin konu unsurunun hangi durumlarda sakatlanabileceğine ilişkin diğer örnekler verilecek olursa; gelir elde eden gerçek kişiden, verginin tarhının konu unsurunu oluşturan gelir vergisi mükellefiyeti yerine kurumlar vergisi mükellefiyeti tesis edilmesi ya da mükellef olarak gösterilen kişinin gelir vergisini elde eden gerçek kişi olmaması buna örnek gösterilebilir⁵⁹².

Sebeup unsurunun kanunda açıkça belirlenmiş olması halinde konu unsuru açısından takdir yetkisinin kullanımı özellikle vergi kolaylıklarının sağlanması açısından söz konusu olabilmektedir. Ancak hem sebep hem de konu unsuru açısından takdir yetkisinin kullanıldığı durumlarda kamu yararını gerçekleştirme amacıyla hareket edilmesi gerektiği hususu unutulmamalıdır⁵⁹³.

E. AMAÇ

İdari işlemin amaç unsuru tesis edilen işlem ile ulaşmak istenen nihai sonuç olup her idari işlemin bir amacı bulunmaktadır⁵⁹⁴. Özel hukukta kişiler irade hürriyeti uyarınca gerçekleştirmek istedikleri işlemde bekledikleri sonuçları diledikleri gibi tayin edebilirler. İdari işlemlerin tesisinde, kamu kudretini kullanan kamu görevlileri kendilerine tanınmış bulunan yetkileri kullanırken özel gayeler ile değil kamu yararını gerçekleştirmek için hareket ederler⁵⁹⁵. Bütün idari işlemlerde nihai amaç kamu yararının gerçekleştirilmesidir⁵⁹⁶. Ancak

⁵⁹⁰ AYM, E. 2008/80, K. 2011/81, s. 8, (Çevrimiçi), <http://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111215-28.htm>, (E.T. 21.04.22).

⁵⁹¹ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 455.

⁵⁹² KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 96; CANDAN, s. 25; PİŞKİN, s. 69.

⁵⁹³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220.

⁵⁹⁴ ATAY, s. 505; ÜSTÜN, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 38.

⁵⁹⁵ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 456.

bazen mevzuatta idari işlem ile ulaşılmak istenen özel bir amaç öngörülebilir. Burada öngörülmüş olan özel amaç aslında nihai ve vazgeçilmez amaç olan kamu yararının somutlaştırılmasıdır⁵⁹⁷. Mevzuatta bu şekilde özel bir amaç öngörülmediği durumlarda ise idari işlemin amacı *genel kamu yararının* gerçekleştirilmesidir⁵⁹⁸. Kamu yararı kavramının nasıl anlamlandırılacağına ilişkin kesin bir ölçüt bulunmamaktadır. Hukuk normlarında somut olayda kamu yararının gözetileceği açıkça belirtilebilir⁵⁹⁹.

Kamu yararı kavramı esasen kişilerin bir arada yaşayarak oluşturdukları toplumun varlığını sürdürebilmesi için ortak çıkardır. Kamu yararı tek bir şekilde değil birden fazla normla çoğulcu bir şekilde karşımıza çıkabilir. Kamu yararının nasıl somutlaştırılacağına tespiti yetkisi yasama organına ait olmakla beraber, yasama organı tarafından tespit edilen kamu yararı hukuka aykırı ölçütler⁶⁰⁰ taşıyorsa Anayasa Mahkemesi tarafından iptali mümkündür⁶⁰¹. Dolayısıyla yargı ve yürütme faaliyetleri ile bu kapsamda tüm idari ve kamusal faaliyetlerin amacı kamu yararını gerçekleştirmektir. Kamu yararının tespiti noktasında “*çoğunluğun yararı*” ve “*hakkın niteliksel üstünlüğü*” ölçütlerinden faydalanıldığı görülmektedir⁶⁰². Danıştay kararlarında ise “*üstün kamu yararı*” ölçütünden faydalanıldığı görülmektedir⁶⁰³.

İdarenin kamu yararını gerçekleştirme amacı dışında farklı saiklerle işlem tesis ettiğinin ispatı gerekmektedir⁶⁰⁴.

⁵⁹⁶ SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/TURHAN KASAPOĞLU/SEYHAN, s. 351; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 72; Dş. 6. D. 03.10.1992, E. 1992/771, K. 1992/3571, *Danıştay Dergisi*, S. 87, s. 350-352.

⁵⁹⁷ ATAY, s. 505; SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/TURHAN KASAPOĞLU/SEYHAN, s. 351; AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 455.

⁵⁹⁸ ATAY, s. 505.

⁵⁹⁹ SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/TURHAN KASAPOĞLU/SEYHAN, s. 351.

⁶⁰⁰ Amaç yönünden hukuka aykırılıklar doktrinde yetki saptırması olarak nitelendirilmektedir. Yetki saptırmasının söz konusu olduğu haller ise şu şekilde özetlenebilir: Kişisel bir amaç güdülmüş olması, üçüncü kişileri koruma amacının güdülmüş olması ve siyasi bir amacın güdülmüş olmasıdır. İdare burada yetkili olduğu bir alanda yetkisini kamu yararını gerçekleştirme amacının dışında kamu hizmetini gerçekleştirme düşünceleri dışında bir amaç için kullanmaktadır. SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/TURHAN ATAY, s. 505; KASAPOĞLU/SEYHAN, s. 351.

⁶⁰¹ ATAY, s. 505; Dş. 5.D. 11.05.1982, E. 1980/9681, K. 1982/5767; Dş. 5.D. 07.06.1982, E. 1981/778, K. 1982/7167; Dş. 5. D. 21.05.1975, E. 1974/7154, K. 1975/2997; Dş. 5.D. 26.03.1970, E. 1969/4331, K. 1970/1004.

⁶⁰² SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/TURHAN KASAPOĞLU/SEYHAN, s. 352.

⁶⁰³ Dş. 6.D. 19.12.2018, E. 2016/12022, K. 2018/10424; Dş. 6.D. 21.10.2004, E. 2004/5140, K. 2004/6795; Dş. 6. D. 18.09.1997, E. 1996/4212, K. 1997/3762; Dş. 6.D. 18.9.1997, E. 1996/4212, K. 1997/3762; Dş. İ.D.D.K. 15.10.2015, E. 2015/3278, K. 2015/3527; Dş. İ.D.D.K. 29.09.2001, E. 2001/200, K. 2001/601.

⁶⁰⁴ “*Kullanılan takdir yetkisinin kamu yararı ve hizmet gereklerine aykırı öznel bir amaçla kullanıldığının kanıtlanamadığı ve Mahkemelerince de saptanamadığı...avaya konu işlemde kamu yararı ve hizmet*

İdari işlemin amacının birden fazla olduğu durumda ise idarenin işlemi tesis ederken güttüğü asıl amacın hukuka uygun olması halinde tali amaçların hukuka aykırılığı işlemin amaç unsurunu sakatlamaz⁶⁰⁵.

İdari makamlarca tesis edilen işlemlerin tümü amaç unsurunun kamu yararına uygunluğu bakımından denetime tabidir. Bu bakımdan birel idari işlemler ve düzenleyici idari işlemler açısından ayrımı gerektirecek bir durum yoktur⁶⁰⁶. İdari işlemin amaç unsurunun hukuka uygun olduğunun söylenebilmesi için kamu yararının gerçekleşmesi için elverişli ve yeterli bir sebep bulunmalıdır⁶⁰⁷. Kanunda öngörülen özel amaca veya kamu yararına aykırı amaçlar ile tesis edilmiş idari işlemler hukuka aykırıdır⁶⁰⁸.

İdari işlem tesis edilirken hedeflenen nihai sonuç işlemi gerçekleştiren makam ya da kamu görevlisinin zihninde varlık kazanır. Bu nedenle amaç unsuru diğer unsurlardan farklı olarak subjektif nitelik arz eder⁶⁰⁹.

Amaç unsurunun hukuka aykırılığının ispatı kamu yararı kavramının soyut nitelik arz etmesinden ötürü oldukça güçtür. İdari işlemin maksat unsurunun hukuka uygunluğu denetlenirken öncelikle sebep unsurundan faydalanılır⁶¹⁰. Tarh işleminin hukuka aykırılığı açısından ise gerçek dışı ve hukuka aykırı bir şekilde tespit edilmiş bir vergi miktarı söz konusu olduğundan ve sebep unsurunun sakatlanmış bulunduğundan bahisle amaç unsurunun da hukuka aykırı olduğu ispat edilebilir⁶¹¹. Bunun ispatı için dolaylı ve dolaysız belgelere dayanmak gerekebilir. İdare yaptığı işlemin gerekçesini açıklamaktan kaçınır ya da yeterli olmayan veya gerçeğe aykırı bir gerekçe gösterirse ya da ilgilinin ileri sürdüğü vakıa ve

gerekleri yönünden hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın reddi..." Dş. 5.D. 15.11.2012, E. 2012/6028, K. 2012/7366.

⁶⁰⁵ SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/TURHAN KASAPOĞLU/SEYHAN, s. 351.

⁶⁰⁶ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 456.

⁶⁰⁷ Dş. 8.D. 11.11.2008, E. 2008/7089, K. 2008/7331, *Danıştay Dergisi*, S. 120, s. 245.

⁶⁰⁸ Dş. 5.D. 25.10.1979, E. 1976/8058, K. 1979/3431, *Danıştay Dergisi*, S.30, s. 38-39; Dş. 5.D. 24.03.1980, E. 1976/6987, K. 1980/1210, *Danıştay Dergisi*, S. 40-41, s. 151; Dş. 5.D. 15.04.1987, E. 1986/1087, K. 1987/605, *Danıştay Dergisi*, S. S. 68-69, s. 393.

⁶⁰⁹ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 456; Dş. İ.B.K. 03.06.1972, E. 1966/74, K. 1972/14, *Danıştay Dergisi*, S. 9-10, s. 195; "İdari işlemin maksat unsuru yönünden yargısal denetimi yapılırken, işlemin tesisinde güdülen amacın saptanması gerekmektedir, ki bu amaç her idari işlemde genel olarak kamu yararadır. Bu kapsamda, idareyi işlemin tesisine yönelten nedenler ve görünürdeki amaç dışında gerçek niyetin araştırılması, idareye işlem tesisinde tanınan görev ve yetkinin konusundan saptırılıp saptırılmadığı, yetkinin amaç dışı kullanılıp kullanılmadığının belirlenmesi önem taşımaktadır. Maksat yönünden hukuka aykırılık subjektif işlemler kadar düzenleyici işlemlerde de ortaya çıkabilir. Düzenleyici işlemlerin maksadı, dayandığı normların (kanun, tüzük gibi) amacı doğrultusunda uygulanmasını sağlamak olmalıdır. Buradaki amacın da kamu yararı olduğu tartışmasızdır." Dş. 6.D. 24.11.1998, E. 1997/4439, K. 1998/5786, *Danıştay Dergisi*, S. 100, s. 254.

⁶¹⁰ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 472.

⁶¹¹ CANDAN, s. 26.

delilleri yanıtızsız bırakır ve karşı delille çürütmezse işlemin amaç unsurunun hukuken sakat olduğu yönünde belirti bulunduğu kabul edilebilir⁶¹². İdare kanun hükmüne aykırı bir şekilde işlem tesis ettiği durumda da kamu yararının gözetildiği söylenemez⁶¹³. İdarenin işlem tesis ederken uygulaması gereken usul kanunda açıkça gösterilmişken başka bir amaç için öngörülmüş usulün uygulanması doktrinde usul saptırması olarak adlandırılmaktadır. İdare kendisi için *sıkıcı, biktırıcı, formaliteler içeren usulden kurtulmak ve zaman ile masraftan tasarruf etmek* amacıyla bu yola başvurmuştur⁶¹⁴. Eğer idare, idari işlem tesis ederken hukuk düzeninin kendine tanıdığı imkanları göz ardı ederek değişik nedenlerle somut olayda kullanılmaması gereken hukuki bir müesseseye başvurmuşsa amaç unsurunun hukuken sakat olduğu söylenebilir⁶¹⁵.

Vergilendirme işlemlerinin amaç unsuru, idari işlemlerin amaç unsuru bakımından genel amaç olarak kabul edilen, kamu yararının gerçekleştirilmesi amacıdır. Vergiler idarenin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerinin finansman etme amacı ile tahsil edilmektedir. Vergi dairesinin her türlü işleminde geçerli olması gereken en temel amaç kamu yararının gerçekleştirilmesidir. Tarh işlemi ancak bu amaçla gerçekleştirilebilir⁶¹⁶. Bu durumda tarh işlemi de verginin miktarının tespit edilmesi amacıyla değil de özel bir amaç için gerçekleştirilmesi halinde tesis edilen tarh işlemi sakatlanmış olacaktır. Artık burada yetki saptırmasının varlığından söz edilebilir⁶¹⁷.

İdarenin bağlı yetkisinin bulunduğu durumlarda yetki saptırmasının gerçekleşmesi oldukça güçtür. Bağlı yetkinin bulunduğu durumlarda idare söz konusu idari işlemi tesis etmek zorundadır. Bu noktada idarenin hangi amaçla hareket ettiğinin de önemi yoktur. Tarh işlemi açısından da vergiyi doğuran olayın mükellefin şahsında gerçekleşmesi ile idarenin bağlı yetkisi söz konusu olacağından burada salt yetkiden ziyade görevin varlığından söz edilir. Tarh işleminin diğer unsurlarının hukuka uygun olduğu durumlarda vergi dairesinin kamu yararı dışında özel amaç ile hareket ettiğini söylemek oldukça güçtür. Ancak vergi idaresi tarh işlemini tesis ederken kamu yararı yerine özel amaç ile hareket etmişse bu durumda mükellefin tarh işleminden zarar görmesi muhtemeldir⁶¹⁸.

⁶¹² BALTA, s. 169.

⁶¹³ Dş. 8.D. 28.12.1979, E. 1979/1978, K. 1979/3979, *Danıştay Dergisi*, S. 120, s. 245.

⁶¹⁴ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 456.

⁶¹⁵ ATAY, s. 505.

⁶¹⁶ CANDAN, s. 26.

⁶¹⁷ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 141; CANDAN, s. 26-27.

⁶¹⁸ PİŞKİN, s. 73.

Tarh işlemi açısından yetki saptırmasına örnek gösterilecek olursa; vergi dairesi müdürü veya inceleme elemanının politik ya da kişisel husumet nedeniyle mükellefe zarar vermek, mali bakımdan zor durumda bırakmak veya başka mükellefe rekabet ortamı sağlamak amacıyla hareket etmesidir⁶¹⁹.

Sebebin kanunda açıkça belirtildiği durumlarda da kamu yararı amacının gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin ayrıca araştırılmasına gerek yoktur⁶²⁰.

Tarh işleminin amaç unsurunun hukuka aykırılığının tespit edilmesi için diğer unsurlardan birinin hukuka aykırılığı belirti olarak kullanılabilir. Diğer unsurların hukuka uygunluğu halde vergi dairesinin özel amacını tespit etmek oldukça zordur. Zira hukuka uygun bir şekilde tespit edilmiş vergi alacağı bulunmaktadır. Doktrinde vergi dairesinin özel amacı mükellef açısından zarar doğurucu etkisi yoksa burada hukuka uygun bir şekilde tesis edilmiş tarhiyat işlemi söz konusudur⁶²¹.

F. TARH İŞLEMİNİN UNSURLARINDA İDARENİN TAKDİR YETKİSİ

İdarenin idari işlemi gerçekleştirirken sahip olduğu takdir payı en az, idari işlemi tesis etmeye yetkili idarenin tespiti kadar önemlidir. İdari işlem tesis edilirken idareye, bağlı yetki⁶²² ve takdir yetkisi olmak üzere iki çeşit yetki tanınmaktadır. İdareye takdir yetkisinin verilmiş olması bütün hususların kanunda düzenlenememesi zorunluluğundan doğmaktadır⁶²³.

İdarenin takdir yetkisinden ne anlaşılması gerektiğine ilişkin mevzuatta hüküm yoktur. Takdir yetkisi esasen “*serbestçe faaliyette bulunabileceği bir hareket alanı tanınması veya hukuki durumla ilgili olarak çeşitli davranış şekillerinden birisini seçebilme imkanına sahip olması olarak tanımlanabilir*”⁶²⁴. İdarenin takdir yetkisinden karar verme noktasında hukuk kurallarının idareye bıraktığı serbestlik ve özgürlük alanı olarak tanımlanabilir. Takdir yetkisinin bulunduğu durumlarda idareye karar alma ve kanunda öngörülen çözümler arasında seçim yapma serbestisi tanır. Kanunda idarenin nasıl bir çözüm izleyeceği detaylı bir şekilde

⁶¹⁹ CANDAN, s. 26.

⁶²⁰ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220.

⁶²¹ CANDAN, s. 26.

⁶²² Bağlı yetkide idare kamu hizmetini yürütürken mevzuatta öngörülen dışında hareket etme serbestisi bulunmamakta, meydana gelen hukuki durum ve fiillere önceden belirlenmiş şekilde çözüm geliştirme zorunluluğu bulunmaktadır. AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 152.

Bağlı yetkide kanunda öngörülen sebep gerçekleştiği takdirde idare işlem tesis etmek zorundadır. PİŞKİN, s. 74.

⁶²³ SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/TURHAN KASAPOĞLU/SEYHAN, s. 337.

⁶²⁴ AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 154.

belirtilmemişse idare takdir yetkisini kullanırken benimseyeceği çözüm yolu yere ve zamana göre değişebilecektir⁶²⁵.

Vergilendirme işlemleri birçok temel hak ve hürriyete müdahale eder nitelikte olduğu için vergilerin kanuniliği ilkesi keyfi ve takdiri uygulamaları önlemesini gerektirir. Dolayısıyla vergilendirme noktasında idareye tanınan yetki bağlı yetki olup kural olarak takdir yetkisi bulunmamaktadır⁶²⁶.

Vergi hukukunda idarenin takdir yetkisi, doktrinde şu şekilde tanımlanmaktadır;

“Vergi idaresinin, üst hukuk kuralları tarafından yetkisinin bağlanmadığı, nasıl hareket edeceğinin kesin bir şekilde belirtilmediği durumlarda; mevcut çözüm yollarından kamu yararını gerçekleştirmede kendisine en elverişli görülenlerden birini, bunun kullanılış usulünü ve harekete geçeceği zamanı tayin hususunda veya kendisine tanınan söz konusu yetkiyi kullanıp kullanmama konusunda, yargı denetimi dışında kalmaksızın sahip olduğu serbest hareket edebilme ve karar alabilme yetkisidir”⁶²⁷.

Vergi idaresinin tarh işlemini gerçekleştirirken sahip olduğu yetki kural olarak bağlı yetkidir. Zira vergi hukuku alanında asıl olan idarenin takdir yetkisinin bulunmamasıdır⁶²⁸.

Takdir yetkisi esasen idari işlemin hukukiliği ile değil yerindeliği ile ilgilidir. Dolayısıyla idari işlemin tüm unsurları hukuka uygun ise sırf takdir yetkisinin kullanılmış olması işlemin hukuka aykırılığına yol açmayacaktır. Anayasa’nın 125. maddesinin 4. fıkrasında idari işlem ve eylemin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu ve yargı mercinin idarenin takdir yetkisini kaldırarak şekilde hüküm veremeyeceği düzenlenmiştir⁶²⁹. Doktrinde bu hüküm dayanak gösterilerek takdir yetkisinin yargısal denetime tabi olmadığı ileri sürülmektedir⁶³⁰. Takdir yetkisinin hukuki sınırları bulunmakta olup idarenin keyfi bir şekilde işlem tesis

⁶²⁵ SANCAKTAR/ÖNÜT/US DOĞAN/TURHAN KASAPOĞLU/SEYHAN, s. 351; “Bu yetkinin ancak kamu yararı ve hizmet gerekleri gözetilerek kullanılabilmesi; belirtilen unsurlara uyulmaksızın kullanıldığının kanıtlanması ya da yargı yerlerince saptanması halinde ise, idari işlemin sebep ve amaç yönlerinden hukuka aykırılığı nedeniyle iptalinin gerekeceği yerleşik yargısal içtihatlarıdır.” Dş. 2. D. 22.10.2020, E. 2020/570, K. 2020/3102, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2020&EsasNo2=570&KararNo1=2020&KararNo2=3102>), (E.T. 24.09.2022).

⁶²⁶ GÖZÜBÜYÜK/TAN, s. 512.

⁶²⁷ ÜSTÜN, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s.222-224.

⁶²⁸ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220.

⁶²⁹ “Yargı yetkisi, idarî eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez.” (AY m. 125/4).

⁶³⁰ ÜSTÜN, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s.271.

edebileceği anlamına gelmemektedir⁶³¹. Hukuk devletinde takdir yetkisi ortadan kaldırılmaya çalışılmamakta, bu yetkinin hukuka uygun bir şekilde kullanımı hedeflenmektedir. “*Hukuk devletinde ne yargı denetiminden ne de takdir yetkisinden vazgeçilir*”⁶³². İdare takdir yetkisini ancak kamu yararı ve hizmetleri doğrultusunda kullanabilir⁶³³. Dolayısıyla idare işlem açısından kendisine verilen takdir yetkisini kullanırken kamu yararını gerçekleştirme amacına yönelik hareket etmeli ve işleme dayanak olan hukuki sebeplerin gerçekten var olması aranır⁶³⁴.

Kamu gelirlerinin toplanması, idaresi ve kamu giderlerinin idaresini, bunlarla ilgili kanunî düzenleme ve uygulamaları gerçekleştiren vergi idaresinin takdir yetkisinin sınırlarının tespiti önem arz etmektedir.

Vergilendirme ilişkisinde devletin egemenlik gücünden kaynaklanan otoritesi kullanılmaktadır. Taraflara kamu gelirlerinin finansmanı açısından büyük bir öneme haiz olan vergilerin tahsilinde devlete kolaylık sağlanmışken, gelirine el atılan dolayısıyla mülkiyet hakkı müdahale edilen bireyi devlet karşısında korumaya yönelik güvenceler getirilmesi gerekmektedir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereği vergilendirme yetkisi noktasında idarenin yetkisi bağlı yetkidir⁶³⁵. Her hususun yasama organı tarafından düzenlenmesi idareye bazı hususlarda takdir yetkisi verilmesini zorunlu kılmaktadır. Uzmanlığa ve teknik bilgiye sahip

⁶³¹ Dş. 8. D. 24.06.2011, E. 2011/1214, K. 2011/3344, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2011&EsasNo2=1214&KararNo1=2011&KararNo2=3344>), (E.T. 24.09.2022).

⁶³² AKYILMAZ/SEZGİNER/KAYA, s. 155.

⁶³³ “İdareye tanınan takdir yetkisinin kullanımının, mutlak ve sınırsız olmayıp, kamu yararı ve hizmet gerekleriyle sınırlı olduğu ve bu açıdan yargı denetimine tabi bulunduğu İdare Hukukunun bilinen ilkelerindendir. Buna karşılık, sözü edilen takdir yetkisinin, ancak kamu yararı ve hizmet gerekleri gözardı edilerek kullanıldığının kanıtlanması ya da idari yargı merciince saptanması halinde, sözü edilen bu durumun dava konusu idari işlemin neden ve amaç yönlerinden hukuka aykırılığı nedeniyle iptalini gerektireceği hususunun yerleşmiş yargısal içtihatlarla kabul edilmiş bulunduğunu da vurgulamak gerekir.” Dş. İ.D.D.G.K. 09.03.2020, E. 2018/2751, K. 2020/644, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2018&EsasNo2=2751&KararNo1=2020&KararNo2=644>), (E.T. 24.09.2022).

⁶³⁴ “İdareye, değerlendirme alanı ve idari işlemi özgürce belirleme olanağı kazandıran takdir yetkisinin kullanılmasında, kamu hizmeti gereklerinden ve kamu yararından uzaklaşılması, idari faaliyetlerin özensiz yürütülmesine ve yasal nedenlere dayanmayan bir nitelik kazanmasına sebep olabilecektir. Bu itibarla, keyfi uygulamalara neden olmamak için, idarenin teklif ve değerlendirme yetkisi alanında yaptığı işlemlerde de, hukuken geçerli sebeplerin bulunmasının zorunlu olduğu açıktır.” Dş. 16. D. 15.02.2016, E. 2015/17502, K. 2016/482, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2015&EsasNo2=17504&KararNo1=2016&KararNo2=482>), (E.T. 24.09.2022).

⁶³⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 39.

idarenin bu hususa ilişkin düzenleme yapabilmesi sağlamak için takdir yetkisi tanınması gerekmektedir⁶³⁶.

Vergi hukukunda takdir yetkisinin sınırları, genel olarak takdir yetkisinin sınırları ile paraleldir. İdare takdir yetkisini kullanırken öncelikle Anayasal ilkeleri gözetmek zorundadır. İdare yetkisini, yetki veren kanundaki sınırlar içinde kullanmalıdır. Takdir yetkisi kullanılırken idari makam; kanunun öngördüğü sınırlar içerisinde kalmalı, eşitlik ilkesini gözetmeli, kamu yararını gerçekleştirmeli, gerekçesini belirtmelidir⁶³⁷. Vergilendirme işlemleri için ise bu ilkelerin yanında Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan ilkelerin gözetilmiş olması aranır⁶³⁸. Takdir yetkisi kullanılırken mümkün olduğunca vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile vergilerde istikrar sağlanmalıdır. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergi hukukunda idarenin takdir yetkisinin sınırlı olması ve belli şartlara bağlanması bir zorunluluktur⁶³⁹.

Takdir yetkisi kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik bir yetkidir. İdareye tanınan takdir yetkisi idari işlemin ancak sebep ve konu unsurunda olabilir, idari işlemin yetki, amaç, şekil unsurlarında olamaz⁶⁴⁰.

Takdir yetkisi çeşitli çözümler ve seçenekler arasında idarenin seçme hakkı olması anlamına gelir⁶⁴¹. Takdir yetkisi kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik bir yetkidir. Tanınan yetkinin yasama yetkisinin devri niteliğinde olmaması için idareye yetki veren kanun hükmünün temel ilkeleri ortaya koyması, çerçeveyi çizmesi gerekir. İdareye sınırsız veya sınırları belirsiz bir biçimde tanınan takdir yetkisi, yasama yetkisinin devri niteliğinde olur ve Anayasaya aykırılık oluşturur⁶⁴².

⁶³⁶ Matrahın re'sen idare tarafından tespit edildiği durumlarda idarenin takdir yetkisinin bulunduğu söylenebilir. ÜSTÜN, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 224; DOĞRUSÖZ Bumin, "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", İHİD, C. 6, S. 1-3, Aralık 1985, s. 66.

⁶³⁷ PİŞKİN, s. 75.

⁶³⁸ *Hukuk devleti ve sosyal devlet ilkelerinin vergi hukukuna yansımaları niteliğinde olan bu ilkeler, vergilerin genelliği, kamu giderlerini karşılamaya yönelik olması, malî güçle orantılı olması, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı ile vergilerin kanuniliği ilkeleridir.* ÜSTÜN Ümit Süleyman, "Vergi Hukuku ile İlgili Anayasal İlkeler", SÜHFD, C. 11, S. 1-2, 2003, s. 257 vd.; SOYDAN Billur Yaltı, "Vergi Adaleti Kavramında Soyuttan Somuta: Türk Anayasa Mahkemesi Kararlarını Eşitlik, Özgürlük ve Sosyal Devlet Kavramları ile Okumak", *Vergi Sorunları*, S. 119, Ağustos 1998, s. 100.

⁶³⁹ ÜSTÜN, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s.231.

⁶⁴⁰ GÖZÜBÜYÜK/TAN, s. 512.

⁶⁴¹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220.

⁶⁴² AYM, 6.7.1993, E. 1993/5, K. 1993/25, *AMKD*, S. 31, C. 1, s. 226; AYM., 20.5.1997 E. 1997/36, K. 1997/52, *AMKD*, S. 34, C. 1, s. 131; AYM., 10.12.1962 E. 1962/198, K. 1962/111 (muhalefet şerhi), *AMKD*, S. 1, s. 40.

Vergi hukuku alanında idareye takdir yetkisinin tanındığı durumlar bulunmaktadır; “vergilerin tecili”, “mühlet verme” ve “uzlaşma” gibi⁶⁴³. İdare kendisine vergilendirme noktasında takdir yetkisi verildiği noktalarda takdir yetkisi ölçülü bir şekilde kullanılmalı, kişilerin kazanılmış haklarını zedeleyici, geriye yürür şekilde düzenlemelerden ve kanuni idare ilkesinin ihlalini doğurur uygulamalardan kaçınılmalıdır⁶⁴⁴. Vergi hukuku açısından söz konusu olan sınırlı takdir yetkisi genel amaç olan kamu yararının gerçekleştirilmesi doğrultusunda kullanılmalıdır⁶⁴⁵.

Vergilendirme işlemlerinin yetki, şekil ve amaç unsurları açısından takdir yetkisinin kullanımı söz konusu değildir. Dolayısıyla sebep ve konu unsurları bakımından takdir yetkisinin söz konusu olabileceği kabul edilmelidir. Vergi kanunlarında sebep unsuru soyut ve belirsiz olarak tespit edilmiş olup, vergi idaresi gerçekleşen somut olaya (vergiyi doğuran olaya) soyut kuralı uygularken tipikliğin gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti noktasında takdir yetkisi bulunmaktadır⁶⁴⁶.

Tarh işleminin amaç unsurunda takdir yetkisi söz konusu değildir. Tarh işleminin amacı kamu yararının gerçekleştirilmesinin yanı sıra vergi alacağının miktar itibarıyla tespitidir. Ayrıca şekil ve yetki unsuru açısından da takdir yetkisi söz konusu değildir⁶⁴⁷. “Zira takdir idareye tanınan yetkinin kullanılması ile ilgili olup idareye tanınan yetkinin hangi makam veya organ tarafından kullanılacağı bellidir”⁶⁴⁸.

Tarh işleminde takdir yetkisinin kullanımı ancak sebep ve konu unsuru açısından söz konusu olabilmektedir. Sebep unsurunun kanunda açıkça belirlenmemiş olması halinde konu unsuru açısından takdir yetkisinin kullanımı özellikle vergi kolaylıklarının sağlanması açısından söz konusu olabilmektedir⁶⁴⁹. Ancak hem sebep hem de konu unsuru açısından takdir yetkisinin kullanıldığı durumlarda kamu yararını gerçekleştirme amacıyla hareket edilmesi gerektiği hususu unutulmamalıdır⁶⁵⁰.

⁶⁴³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220.

⁶⁴⁴ ÜSTÜN, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 262.

⁶⁴⁵ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220.

⁶⁴⁶ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220.

⁶⁴⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 97.

⁶⁴⁸ PİŞKİN, s. 77.

⁶⁴⁹ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 97; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220; ÜSTÜN, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 251.

⁶⁵⁰ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 220.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

TARH YÖNTEMLERİ VE YARGISAL BAŞVURUDA ÖNEM ARZ EDEN HUSUSLAR

I. TARH YÖNTEMLERİ

Vergiye doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından hangi tarh yönteminin uygulanacağı tarh edecek vergi ile ilgili kanun hükmü ile belirlenir. Özel vergi kanunlarında gösterilen tarh şekillerinin uygulanma yöntemleri ise Vergi Usul Kanunu'nda gösterilmektedir⁶⁵¹.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tarh usulleri: “*beyana dayanan tarh*”, “*ikmal yoluyla (ikmalen) tarh*”, “*re'sen tarh*” ve “*idarece tarh*”tır⁶⁵².

Düzeltilme tarhı olarak adlandırılan tarhiyat türü öğretide ayrı başlık altında incelenmemektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda vergi idaresi tarafından tesis edilen tarhiyat türünün ayrı bir başlık altında ele alınması uygun görülmüştür.

A. BEYANA DAYANAN TARH

Mükellefin önemli ödevlerinden biri de beyanname verme yükümlülüğüdür. Türk Vergi Sisteminin temelinde beyana dayanan tarh işlemi bulunmaktadır. Zira vergiler kural olarak mükelleflerin beyanı üzerinden tarh edecektir⁶⁵³. Beyana dayanan tarh işleminde mükellef veya vergi sorumlusu tarhiyata esas alınacak matrahı kanunda yer alan usullere uygun olarak tespit eder⁶⁵⁴. Beyana dayanan tarh işleminde vergi mükellefi veya sorumlusu verginin matrahını ve verginin hesaplanmasına olanak veren diğer bilgileri düzenlemiş olduğu beyannamede göstererek vergi dairesine başvurur⁶⁵⁵. Bu nedenle beyanname verme ödevi beyana dayanan tarh işleminin temelini beyanname verme ödevi oluşturur⁶⁵⁶.

⁶⁵¹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 168.

⁶⁵² KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 169; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 68; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 206.

⁶⁵³ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 169; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 68; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 206.

⁶⁵⁴ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203.

⁶⁵⁵ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 168; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306.

⁶⁵⁶ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 146.

Beyana dayanan tarhta mükellef ve vergi sorumluları kendi özel durumlarını, ilgili vergilendirme dönemi gerçekleşen vergiyi doğuran olayı beyan etmektedirler⁶⁵⁷.

Mükellef veya vergi sorumlusu tarafından yapılan bu bildirim adeta bir itiraf olarak görülmekte ve vergi dairesi tarafından denetime tabi tutulmaktadır. Matrahın eksik veya hiç bildirilmemesi durumunda vergi dairesi matrah tespiti yoluna gidecektir⁶⁵⁸.

Vergi dairesi tarh işlemini tesis ederken mükellefin beyannamesinde yer alan bilgileri esas alarak tarh işlemi gerçekleştirir⁶⁵⁹. Beyana dayanan tarh işleminde tarhiyata esas alınacak bilgiler beyannamede gösterildiği için vergi dairesi bakımından büyük kolaylık sağlanmaktadır⁶⁶⁰.

Beyana dayanan tarh usulünün temelinde vergilendirmeye tabi unsurların en iyi mükellef tarafından bilinebileceği esası yatmaktadır⁶⁶¹. Beyana dayanan tarh işlemi çağdaş hukuk sistemlerince de kabul edilmiştir⁶⁶². Beyana dayanan tarh esasen mükellef ve idare arasındaki objektif iyi niyet kurallarına dayanmaktadır⁶⁶³. Beyana dayanan tarh usulünün etkinliği, mükelleflerin kanunda yer alan beyanname yükümlülüğünü gereği gibi yerine getirme noktasındaki isteklilikleri, verginin matrahının hesaplanması noktasında bilgi ve eğitim düzeyi ile vergi dairesinin denetimindeki etkinliğine bağlıdır⁶⁶⁴. Dolayısıyla vergi dairesi vergi kanunlarına uygun bir şekilde yükümlülüklerin yerine getiren mükellefler ile bu hususa aykırı hareket eden mükellefleri izleyerek, gerektiğinde mükellefler hakkında yasal işlem tesis edecektir. Kanun koyucu beyana dayanan tarh işlemini asıl tarh şekli olarak kabul

⁶⁵⁷ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306; *Yıllık beyanname, muhtelif kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde edilen kazanç ve iratların bir araya getirilip toplanmasına ve bu suretle hesaplanan gelirin vergi dairesine bildirilmesine mahsustur.* (GVK m. 84/1).

⁶⁵⁸ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 206.

⁶⁵⁹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 169; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 68; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 206.

⁶⁶⁰ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 169; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306.

⁶⁶¹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 202; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 68; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 206.

⁶⁶² Beyan yönteminin kabul görmesinin nedenleri başlıca şunlardır:

- 1-) Verginin matrah ve miktarı vergi idaresi tarafından değil, bizzat mükellef tarafından hesaplandığından dolayı vergi idaresi ve mükellef arasında çıkabilecek uyumsuzluklar da ortadan kalkmaktadır.
- 2-) Verginin matrah ve miktarının doğru bir şekilde beyan edilmesi vergi kaybını azaltacak ve vergi gelirlerinde artışa neden olabilecektir.
- 3-) Vergi mükelleflerinin sayısının oldukça fazla olması nedeniyle tüm mükelleflerin vergi matrah ve miktarının vergi idaresi tarafından hesaplanması ciddi bir iş yükünün gerektirmektedir. HEREKMAN, s. 72-73; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 152.

⁶⁶³ SARIASLAN, s. 197; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 202; BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, s. 59.

⁶⁶⁴ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 206; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 68.

etmekle beraber vergi dairesini mükellefleri denetlemek ve gerektiğinde diğer tarh usullerine başvurmak noktasında yetkili kılmıştır⁶⁶⁵.

Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin 2. fıkrasında "*Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur*" hükmü ile beyana dayanan tarh işleminin en önemli sonucunu düzenlemiş bulunmaktadır. Buna göre mükellefler beyanname verdikten sonra beyanından kaynaklanan tarhiyata karşı dava açamayacaktır⁶⁶⁶.

Beyana dayanan tarh usulünde tarh vergiye karşı dava açılmamasının iki istisnası bulunmaktadır⁶⁶⁷;

1-) Mükellef beyanname verirken dava açma hakkını ihtirazi kayıt ile saklı tuttuğu takdirde verginin tarhına karşı dava açabilir. İhtirazi kayıtlı verilen beyannameler Vergi Usul Kanunu'nda ayrıca düzenlenmemiş olmasına karşın genel hukuk ilkeleri uyarınca Türk Vergi

⁶⁶⁵ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 68.

⁶⁶⁶ Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin 2. fıkrasının Anayasa'ya aykırılığı iddiasıyla Anayasa Mahkemesine başvurulmuş olsa da Anayasa Mahkemesi aykırılık iddiasını yerinde bulmamıştır; "*Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamamalarını öngören itiraz konusu kuralın, " mahkemeye erişim hakkı"na ve dolayısıyla da adil yargılanma hakkına yönelik bir müdahale olduğu açıktır. Türk vergi sisteminde benimsenen tarh usulü, beyannameye dayalı tarhtır. Bu tarh usulünde mükellef, matrahını beyan etmekte ve idare beyan edilen bu matrah üzerinden tarhiyat işlemini gerçekleştirmektedir. İtiraz konusu kural ile mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açmaları yasaklanmaktadır. Nitekim kişinin kendi beyanına karşı dava açmasında hukuki yarar da bulunmamaktadır. İtiraz konusu kuralın devamındaki cümlede yer alan " Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur" hükmüyle, yalnızca vergi hatalarının bu kuralın istisnası olduğu belirtilmektedir. Uygulamada ortaya çıkan ve 6.1.1982 tarihli ve 2577 sayılı Kanun'un 27. maddesinin (4) numaralı fıkrasında dolaylı olarak düzenlenen ihtirazi kayıtlı verilen beyannamelere karşı dava açılabilmesi de kuralın diğer istisnasını oluşturmaktadır. İtiraz konusu kural, mükelleflerin gelirinin istisna, muafiyet v.b. nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri matrahları için iddia ve savunmalarını bir yargı mercii önünde ileri sürebilmeleri imkânını sınırlamaktadır. Ancak istisnaları ile birlikte değerlendirildiğinde kuralın, mahkemeye erişim hakkının özüne dokunmadığı ve hak arama özgürlüğünü ölçüsüz bir şekilde engellemediği anlaşılmaktadır." AYM 14.6. 2017: E. 2017/27, K. 2017/112, R.G. 19.7.2017, S. 30128; "*Mükelleflerin beyan ettiği matraha ve bu matrah üzerinden tarh olunan vergilere karşı dava açamayacağı kuralı, kişinin kendi beyanına karşı dava açmasında hukuki yararının olamayacağı gerekçesiyle, hak arama özgürlüğünün doğasından kaynaklanan bir sınırlama olarak yorumlanabilir. Ancak mükelleflerin gelirinin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düştükleri hallerde vergi borcunu ödedikten sonra başvurabilecekleri bir yargı yolunun bulunması gerekmektedir. Ayrıca idare tarafından düzeltme veya pişmanlık beyannamesi vermesi hususundan baskıya maruz kalan mükellefin, idarenin söylediği şekilde beyanname düzenlemesi halinde bu beyannameye karşı dava açamaması hali, mükellefin kendi beyanına karşı dava açamayacağı kuralıyla da çelişmektedir. Şöyle ki; mükellefin beyanına karşı dava açamamasında, mükelleflerin irade serbestisi ile hareket ettiği durumlar için geçerli olup, iradesi idare tarafından sakatlanan mükellefin bu beyanına karşı dava açamaması hukuka aykırı olacaktır."* Dş. 9. D. 29.12.2009, E., 2009/7171 K., 2009/5341 (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2009&EsasNo2=7171&KararNo1=2009&KararNo2=5341&Merci=4562>), (26.09.2022); KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 169; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105.*

⁶⁶⁷ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 168; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306.

Hukuku’nda uzun süredir uygulanmaktadır⁶⁶⁸. İhtirazi kayıt ile dava açma hakkının saklı tutulması ise İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. maddesinin 8. fıkrasında yer alan “*ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle..*” ifadesi ile hukuken dayanak bulmuştur⁶⁶⁹.

İhtirazi kayıtla tarhiyata karşı dava hakkının saklı tutulmasından söz edilebilmesi için, mükellef beyannamesinde matrahı belirli tutar belirtmek suretiyle göstermiş ve bu matrah üzerinden vergi tarh ettiği takdirde de gerçekleşen tarhiyata karşı dava açma hakkını saklı tuttuğunu beyannamede veya beyanname süresinde verdiği ayrı bir dilekçe ile belirtmiş olmalıdır⁶⁷⁰.

İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. maddesinin 8. fıkrasına göre; “*ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir*”. Bu hükümden anlaşıldığı üzere ihtirazi kayıtla beyanname verilmiş olsa dahi beyannamede gösterilen tutar üzerinden tarh işlemi üzerine tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile vergi tahakkuk etmiş olur. İhtirazi kayıtla verilen beyanname esas alınarak tesis edilen tarh işlemine

⁶⁶⁸ “İhtirazi kayıtla beyan halinde, bu beyana göre tarh edilen vergiye itiraz edilebileceği şeklindeki Danıştay içtihadı, tahsilatı durdurmaya değil mükelleflere tereddüt ettikleri konuları vergi yargı mercilerine götürebilme imkanını sağlamak amacını taşımaktadır. İhtirazi kayıtla da olsa, miktarı bizzat mükellefçe belirlenen matrah üzerinden tarhedilen verginin vadesinde, yani beyan süresi içinde (özellikle gelir ve kurumlar vergilerinde böyledir) ödenmesi gerekir.” Dş. 4.D. 18.9.1980, E. 1980/1020, K. 1980/2547, *Danıştay Dergisi*, S. 42-43, s. 118-120.

⁶⁶⁹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 169; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105.

⁶⁷⁰ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 205; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; “Zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyannamede hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının davaya konu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir. Bu sebeple ihtirazi kayıt ancak beyanname verme süresinde verilen beyannamelere konulabilir. Beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesi de mümkün değildir.” Dş. V.D.D.G.K. 25.02.2015, E.2014/1164, K.2015/20, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2014&EsasNo2=1164&KararNo1=2015&KararNo2=20>), (E.T. 26.09.2022); “Beyanname verme süresi geçirildikten sonra, faturaları kayıtlara intikal ettirilen firmalar hakkındaki olumsuz tespitler nedeniyle söz konusu faturalar kayıtlardan çıkarılarak ilgili dönemlere ait katma değer vergisi düzeltme beyannamelerine konulan ihtirazi kaydın, süresinden sonra verilen beyanname üzerine tahakkuk eden vergiye dava açılmasına olanak sağlayan bir çekince olarak kabulüne olanak bulunmadığından, davacı adına tahakkuk ettirilen katma değer vergisi ve hesaplanan gecikme faizinin kaldırılması yolundaki Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir.” Dş. V.D.D.G.K. 03.07.2019, E. 2019/285, K. 2019/453, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G8bxWMq>), (E.T. 26.09.2022).

karşı açılan davalarda ise mahkeme yürütmenin durdurulması yönünde karar vermedikçe tahsilat kendiliğinden durmayacaktır⁶⁷¹.

2-) Mükellef veya sorumlu beyannamesi ile ihtirazi kayıt ile dava açma hakkını saklı tutmadığı takdirde ancak hata hükümleri uyarınca düzeltme talebinde bulunabilir. Dava açma hakkı ise ancak düzeltme talebinin reddedilmesi halinde söz konusu olur⁶⁷².

Kural olarak mükellefin beyanname ile tarh eden vergiye karşı dava hakkı bulunmadığı için beyana dayanan tarh işleminde tarh ve tahakkuk aşamaları birleşmiş durumdadır⁶⁷³. Matrah bizzat mükellef veya vergi sorumlusu tarafından hesaplandığından ve kural olarak beyannamede belirtilen matraha itirazının bulunamayacağı kabul edildiğinden tarhiyat ile birlikte tahakkuk aşaması da gerçekleşir⁶⁷⁴. Tahakkuk fişinin kesilmesi ile tarh-tebliğ-tahakkuk aşamaları birlikte gerçekleşmiş olur. Bu nedenle beyana dayanan tarh işleminde *tahakkuk fişi*⁶⁷⁵ düzenlenmesi ile vergi hem tarh hem de tahakkuk etmiş olur⁶⁷⁶.

Beyannamenin ilgili vergi dairesine tevdi edildiğinin ispat edilmesi amacıyla tahakkuk fişinin bir örneği mükellefe veya mükellef adına beyannameyi vergi dairesine tevdi eden

⁶⁷¹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 170; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306; SABAN, s. 146; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306.

⁶⁷² “213 sayılı Vergi Usul Yasasını 378 inci maddesinin son fıkrasında yükümlülerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere itiraz ede meyecekleri belirtildikten sonra, aynı fıkra parantez içerisinde «Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.» denilmek suretiyle yasa koyucu bu madde hükmüne bir istisna getirmiştir.” Dş. 13. D. 13.6.1977, E. 1977/1282, K. 1988/1915, *Danıştay Dergisi*, S. 28-29, s. 734.

⁶⁷³ Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veya beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer. (VUK m. 25).

⁶⁷⁴ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105.

⁶⁷⁵ Tahakkuk fişi aşağıda yazılı malümatı ihtiva eder:

1. Fişin sıra numarası;
2. Tanzim tarihi;
3. Verginin nevi;
4. Vergi beyannamesinin tarihi;
5. Beyannamenin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi;
6. Mükellefin soyadı ve adı (Tüzel kişilerde unvanı);
7. Mükellefin açık adresi;
8. Verginin matrahı;
9. Verginin hesabı;
10. Verginin miktarı;
11. Vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi. (VUK m. 27).

⁶⁷⁶ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 170; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 207.

kimseye verilir. Ancak mükellefe veya mükellef adına beyannameyi vergi dairesine tevdi eden kişinin tahakkuk fişini teslim almaktan imtina etmesi tarh ve tahakkuk aşamalarının gerçekleşmesine engel olmaz. Bu durumda tahakkuk fişi posta aracılığıyla mükellefe tevdi edilir⁶⁷⁷.

Beyannamenin elektronik ortamda düzenlenmesi halinde ise tahakkuk fişi de elektronik ortamda düzenlenerek, elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye iletilmektedir⁶⁷⁸.

Mükellef veya vergi sorumlusu beyannameyi elektronik ortamda veya Vergi Usul Kanunu'nun 170. maddesinde yer alan olanağa dayanarak posta yolu ile vergi dairesine tevdi edebilir⁶⁷⁹. Beyannamenin postaya verildiği tarih vergi dairesine tevdi tarihi sayılır (VUK m. 170/1). Bu durumda vergi dairesi beyanname üzerine kesilen tahakkuk fişini posta yolu ile mükellefe gönderir⁶⁸⁰. Tahakkuk fişinin vergi dairesinde kalan nüshası posta defterinde tarih ve numarası gösterilmek suretiyle kaydedilir⁶⁸¹. Tahakkuk fişinin mükellefe posta ile gönderilmesi ile tahakkuk aşaması tamamlanır. Ancak verginin tahsili için tahakkuk aşamasının tamamlanması beklenmez. Tahakkuk fişinin posta ile mükellefe gönderilmesi verginin tahsil edilebilmesi için gerekli olan bir işlem değildir⁶⁸².

Tarh edilmesi kural olarak beyana dayalı bazı vergiler şunlardır; Gelir Vergisi⁶⁸³, Kurumlar Vergisi⁶⁸⁴, Veraset ve İntikal Vergisi⁶⁸⁵, Emlak Vergisi⁶⁸⁶, Katma Değer Vergisi⁶⁸⁷, Özel Tüketim Vergisi⁶⁸⁸, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi⁶⁸⁹, Gümrük Vergisi⁶⁹⁰.

⁶⁷⁷ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 170; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 207; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 69.

⁶⁷⁸ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 69.

⁶⁷⁹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 169; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 68.

⁶⁸⁰ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 171; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 207.

⁶⁸¹ Dş. 4.D. 13.4.1974, E. 1974/4192, K. 1974/1490, *Danıştay Dergisi*, S. 16-17, s. 168-169.

⁶⁸² "213 sayılı Vergi Usul Yasasının 28. maddesinde, beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde de tahakkuk fişinin yükümlüye verilecek nüshasının kapalı bir zarf içinde beyannamede gösterilen adrese gönderileceği 111 maddenin 4. fıkrasında, beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde beyan edilen verginin, tahakkuk işleminin bitmesi beklenilmeksizin vadesinde ödeneceği hükme bağlanmış bulunmaktadır. Bu durumda Vergi Usul Yasasının 28. maddesinde yer almış olan, tahakkuk fişinin bir örneğinin yükümlüye gönderileceğine ilişkin hükmün, tarh edilen verginin tahsiline olanak sağlayan bir işlemi göstermediği açıktır." Dş. 13. D. 13.11.1979, E. 1979/1578, K. 1979/3443, *Danıştay Dergisi*, S.38-39, s. 423-424.

⁶⁸³ Hilafına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. (GVK m. 83).

⁶⁸⁴ Kurumlar vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. (KVK m. 14)

1. Beyannamenin Şekli ve İçeriği

Beyannamenin içeriğini ve şekli ilgili verginin düzenlenmiş olduğu kanunda ayrıca gösterilir veya bunları belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığına verilir. Hazine ve Maliye Bakanlığı ise bu yetkisini genel tebliğler aracılığıyla kullanır. Beyanname esasen vergilendirmeyi ilgilendiren bilgileri ihtiva eder⁶⁹¹.

Günümüzde beyannamelerin hemen hemen tamamı Hazine ve Maliye Bakanlığınca şekli belirlenen ve ücretsiz dağıtılan boş matbu evrak doldurulmak suretiyle elektronik ortamda ibraz edilmektedir⁶⁹².

Beyannamenin mükellef veya vergi sorumlusu tarafından imzalanması zorunludur. Mükellef beyannamesini imzalamak suretiyle beyannamede yer alan bilgileri eksiksiz ve gerçek duruma uygun bir şekilde belirttiğini ve bu bilgileri kabul ettiğini ortaya koymaktadır⁶⁹³. İmzasız beyanname, mükellef veya vergi sorumlusu tarafından hiç beyanname vermemiş gibi sonuç doğuracaktır. Dolayısıyla matrahın re'sen takdiri ve verginin re'sen tarhı söz konusu olacaktır⁶⁹⁴.

⁶⁸⁵ Veraset tarikiyle veya sair suretiyle ivazsız bir tarzda mal iktisap edenler, iktisap ettikleri malları, 5602 sayılı Kanun kapsamında şans oyunları düzenleyen ilgili kurum ve kuruluşlar ile yarışma ve çekilişi düzenleyen gerçek ve tüzel kişiler ikramiye kazananların ikramiyelerinden kesilen vergileri, bir beyanname ile bildirmeye mecburdurlar. (VİVK m.7).

⁶⁸⁶ Bu Kanunun 33'üncü maddesinde (8 numaralı fıkra hariç) yazılı vergi değerini tadil eden nedenlerin bulunması halinde (geçici ve daimi muafiyetten faydalanılması hali dahil) emlak vergisi bildirimi verilmesi zorunludur. (EVK m. 23)

⁶⁸⁷ Katma Değer Vergisi, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarholunur. (KDVK m. 40).

⁶⁸⁸ Özel tüketim vergisi ilke olarak yükümlülerin yazılı beyanı üzerine tarh olur. (ÖTVK m.4).

⁶⁸⁹ Aşağıdaki (c) fıkrası hükmü mahfuz kalmak kaydı ile her mükellef, bir ay içindeki vergiye tabi muamelelerini bir beyanname ile ertesi ayın 15 inci günü akşamına kadar istihsal vergisinde (Aşağıdaki (b) fıkrasında yazılı olanlar hariç) istihsalin yapıldığı yer, nakliyat vergisinde taşıyanın iş yeri veya merkezinin bulunduğu mahal, PTT hizmetleri vergisinde PTT Genel Müdürlüğüne bulunduğu yer, banka ve sigorta hizmetleri vergisinde muamelelerin yapıldığı yer vergi dairesine bildirmek mecburiyetindedir. Sigorta muamelelerine ilişkin beyanname sigorta şirketlerinin kanuni veya iş merkezlerinin bulunduğu yer vergi dairesine verilir. (Gider Vergisi Kanunu m. 47).

⁶⁹⁰ İthalatta gümrük yükümlülüğü; a) İthalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi, b) İthalat vergilerine tabi eşyanın ithalat vergilerinden kısmi muafiyet suretiyle geçici ithali, için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar. (Gümrük Kanunu m. 181/1).

Gümrük yükümlülüğü, söz konusu gümrük beyannamesinin tescili tarihinde başlar. (Gümrük Kanunu m. 188/2).

⁶⁹¹ KANETİ/EKMEKCİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 173; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 208; PİŞKİN, s. 89.

⁶⁹² ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 147.

⁶⁹³ PİŞKİN, s. 89.

⁶⁹⁴ “Hukukta, imza kişinin bir yazının altına o yazıyı kendisinin yazdığını ve onayladığını belirten işaret olup, bulunmaması, özellikle yazılı şekil kurallarının geçerli olduğu hukuki işlemlerde, işlem yapma iradesinin olmadığı anlamına gelir. Bu iradenin olmaması ise, yazılı metne hukuki değer tanınmasını engeller. Bu nedenle, hukuki geçerlilik bakımından beyanname olma niteliğini taşımayan imzasız beyannamenin,

Beyanname vergi yükümlüsü veya sorumlusu tarafından verilebileceği gibi vekaletname verilmiş bulunan vekil tarafından da ibraz edilebilir⁶⁹⁵.

2. Beyannamenin Verilme Zamanı ve Yeri

Beyannamenin verilme zamanı vergi kanunlarında ayrıca düzenlenmiş bulunmaktadır⁶⁹⁶. Beyana dayanan tarh işlemin gerçekleşebilmesi için mükellef veya vergi sorumlusunun beyannameyi ilgili vergi kanunlarında gösterilmiş bulunan beyanname süresi içerisinde vermiş olması aranır. Aksi takdirde re'sen veya ikmalen tarh ve vergi cezası kesilmesi söz konusu olabilecektir. Beyanname süresi içerisinde beyanname vermeyen mükellef veya vergi sorumlusu pişmanlık ve ıslah hükümleri çerçevesinde beyanname verebilir⁶⁹⁷.

Veraset ve İntikal Vergisinde beyanname verme süresi açısından kamu düzeninin korunması düşüncesi ile mükellef lehine öngörölmüş hükümler bulunmaktadır. Buna göre Veraset ve İntikal Vergisinin tahakkukun gerçekleşebilmesi için beyanname sürelerinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyai olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir süre verilir (VUK m. 342/I). Bu süre içerisinde veraset ve intikal vergisi verilirse vergi ziyai olmamış sayılır (VUK

yasanın öngördüğü süre içinde usulüne uygun verilen beyanname olarak kabulü olanaklı değildir." Dş. 7. D. 14.01.2005, E. 2003/1638, K. 2005/3, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2003&EsasNo2=1638&KararNo1=2005&KararNo2=3&Merici=4560>), (E.T. 23.09.2022); Dş. 13. D. 09.10.1973, E. 1973/2189, K. 1973/334, *Danıştay Dergisi*, S.14-15, s. 334; Dş. 9. D. 26.10.1981, E. 1981/3992, K. 1981/4812, *Danıştay Dergisi*, S.46-47, s. 325-327; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 174; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 207.

Danıştay'ın imzasız verilen beyannamenin re'sen tarh sebebi olabileceğine yönelik içtihadı da bulunmaktadır. Buna göre mükellef imzasız beyanname vermiş olmasına karşın vadesinde vergi borcunu ödemişse imzasız verilen beyannamenin re'sen tarh nedeni sayılmaması gerektiğine hükmetmiştir. "İmza eksikliği ile de olsa yükümlünün süresinde beyannamesini verdiği, bunun şekil noksanlığı olup re'sen takdir sebebi oluşturmadağı, re'sen matrah takdir edilebilmesi için vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre tespitine imkan bulunmaması ve davacının beyan ettiği matrahın üzerinde bir matrahın tespiti gerektiği, takdir komisyonunca matrah takdir edilirken davacının verdiği beyannamedeki matrahın aynen esas alınıp, katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmediği, ancak, katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi için ayrı bir inceleme gerektiği, beyannamenin imzasız olmasının katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilmemesi sebebi olmayacağı gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kaldırmıştır." Dş. V.D.D.G.K., 14.06.2006, E. 2006/22, K. 2006/25, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?KararNo1=2006&KararNo2=95>), (E.T. 05.10.2022).

⁶⁹⁵ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 208; PİŞKİN, s. 90.

⁶⁹⁶ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 174; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 308; PİŞKİN, s. 90.

⁶⁹⁷ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 174; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 308; PİŞKİN, s. 90; Dş. 7. D. 02.11.1987, E. 1987/3360, K. 1987/2390, *Danıştay Dergisi*, S. 70-71, s.347-349.

m. 342/II) ve yalnızca birinci dereceden usulsüzlük cezası uygulanır (VUK m. 352/1). İkinci 15 günlük ek süre verilmedikçe mükellef hakkında re'sen tarh işlemi gerçekleştirilemez⁶⁹⁸.

Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığı, beyannamelerin verilme ve ödeme sürelerinin son gününü, kanunî süresinden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye yetkilidir (Vuk mük. m. 28)⁶⁹⁹. Hazine ve Maliye Bakanlığına böyle bir yetki verilmesinin nedeni, mükelleflere vergi kanununda gerçekleşen değişikliklere uyum sağlama noktasında süre tanımak olabileceği gibi, ekonomik, sosyal ve mali koşullar böyle bir sürenin tanınmasını gerekli kılabılır⁷⁰⁰.

⁶⁹⁸ “Veraset ve İntikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde 342 nci madde; <<tahakkuk muamelesi yapılmak için>> mükelleflerin yazı ile beyana davet edilmesini ve ikinci 15 günlük ek süre verilmesini vergi daireleri için zorunlu kılmıştır. Bu duruma göre, yazı ile beyana davet edilip ikinci 15 günlük ek süre verilmedikçe tahakkuk işleminin gerçekleştirilmesi olanağı yoktur. Verilecek ikinci ek süre içinde beyanname verildiğinde vergi ziyar olmamış sayılacağı da maddede açıkça belirtilmiş bulunulmasına göre verilecek ikinci ek sürede beyanname verilmesi halinde vergilendirme ile ilgili ödevin zamanında yerine getirilmediğini kabul imkânı kalmamaktadır..” Dş. 7.D. 02.11.1987, E. 1985/3360, K. 1987/2390, Danıştay Dergisi, S. 70-71, s. 347.

⁶⁹⁹ Vergi Usul Kanunu mükerrer 28. Madde; Mükellefler Gelir Vergisi Kanunu kapsamında elde ettikleri gelirleri gelirin elde edildiği takvim yılını takip eden yılın mart ayının başından yirmi beşinci günü akşamına kadar vermeye mecburdurlar. (GVK m. 42).

Vergi tevkiyatı yapmaya mecbur olanlar bir ay içinde yaptıkları ödemeler veya tahakkuk ettirdikleri karlar ve iratlar ile bunlardan tevkiף ettikleri vergileri ertesı ayın yirmüüçüncü günü akşamına kadar, ödeme veya tahakkukun yapıldığı yerin bağılı olduğu vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar. (GVK m. 98/1).

Diğer hallerde ise bu kazanç ve iratların iktisap olunduğu tarihten itibaren 15 gün içinde ilgili vergi dairesine beyanname verilmesi gerekir. (GVK m. 101/1).

Kurumlar Vergisinde ise beyanname hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar mükellefin bağılı olduğu vergi dairesine verilir. (KVK m. 14/3).

Veraset ve İntikal Vergisinde ise beyannameler aşağıda yazılı sürelerde verilir:

1. Veraset yoluyla gerçekleşen intikallerde:

a) Ölüm Türkiye’de gerçekleşmiş ise ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükelleflerin yabancı bir memlekette bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde;

b) Ölüm yabancı bir memlekette gerçekleşmiş ise mükelleflerin Türkiye’de bulunmaları halinde ölüm tarihini takip eden altı ay içinde, mükellefler ölenin bulunduğu memlekette oldukları takdirde ölüm tarihini takip eden dört ay içinde, mükellefler ölenin bulunduğu yerin dışında başka bir yabancı memlekette oldukları takdirde de ölüm tarihini takip eden sekiz ay içinde; c) Gaiplik halinde, gaiplik kararının ölüm siciline kaydolunduğu tarihi takip eden bir ay içinde;

2. Diğer suretle gerçekleşen intikallerde malların hukuken iktisab edildiği tarihi takip eden bir ay içinde beyanname verilir. (VİVK m. 9.)

Katma değer vergisinde ise mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini, vergilendirme dönemini takibeden ayın yirmidördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermekle yükümlüdürler. (KVK m.41).

Özel İletişim Vergisinde; Bir aya ait özel iletişim vergisi, izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar beyan edilerek aynı süre içinde ödenir. (Gider Vergisi Kanunu m. 39/4).

Özel Tüketim Vergisinde ise; beyanname (I) sayılı listedeki mallar için vergilendirme dönemini izleyen onuncu günde, diğer mallar için vergilendirme dönemini izleyen ayın onbeşinci günü akşamına kadar verilebilir. (ÖTVK m. 14/1).

⁷⁰⁰ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 69.-70.

Beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen süre içerisinde verilmemiş olması re'sen veya idarece tarh işleminin gerçekleşmesine neden olabilecektir⁷⁰¹.

Beyannamenin verilme yeri ise vergi kanunlarında ayrıca belirtilmiş bulunmaktadır. Hazine ve Maliye Bakanlığına ayrıca yetkili vergi dairesini belirleme noktasında yetki verilmiştir (VUK m. 4/I).

B. İKMALEN TARH

Mükellef veya vergi sorumlusundan beklenen vergi kanunlarında öngörülen şekilde matrahı hesaplayarak vergi dairesine bildirilmesidir. Türk Vergi Hukukunda beyana dayana tarh usulünün olağan tarh usulü olarak kabul edilmesinde mükellef ve vergi sorumlusuna duyulan güven yatmaktadır. Buna karşılık mükellef veya vergi sorumlusu beyanname verme yükümlülüğünü gereği gibi yerine getirmediği takdirde vergi idaresi bu hususu vergi denetim mekanizmaları ile ortaya çıkardıktan sonra olağanüstü tarh usullerine başvurabilecektir⁷⁰². Olağanüstü tarh usulleri vergi alacağını güvence altına almanın yanı sıra vergi adaletini sağlama noktasında önemli bir fonksiyona haizdir⁷⁰³.

İkmalen tarhta her ne suretle olursa olsun gerçekleştirilmiş bir tarhiyatın bulunduğu ve sonradan ortaya çıkmış defter, kayıt, belge ve diğer kanuni ölçütlere dayanılarak tespit edilen matrah farkının üzerinden tarhiyatın gerçekleştirildiği söylenebilir⁷⁰⁴. Örneğin mükellef veya vergi sorumlusu tarafından beyanname yükümlülüğünü yerine getirilmiştir. Ancak vergi dairesi yaptığı incelemelerin sonucunda sonradan bir matrah veya bir matrah farkı tespit edilmiştir. Vergi dairesinin tespit ettiği ek matrah veya matrah farkı üzerinden kendiliğinden

⁷⁰¹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 174; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 308; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105.

⁷⁰² KANETİ/EKMEKÇİ/KAŞIKÇI, s. 175; AKDOĞAN, *Kamu Maliyesi*, s. 147; BİLİCİ, *Kamu Maliyesi*, s. 60; EDİZDOĞAN/ÇETİNKAYA/GÜMÜŞ, s. 151; SABAN, s. 146; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105.

⁷⁰³ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 71.

⁷⁰⁴ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 210.

yapılan tarhiyat işlemine ikmalen tarh denir⁷⁰⁵. İkmalen tarh işleminde daha önceden gerçekleştirilmiş bulunan tarhiyatın eksiklikleri giderilmeye çalışılmaktadır⁷⁰⁶.

İkmalen tarhiyatın gerçekleştirilebilmesi için iki unsurun varlığı aranmaktadır: Daha önce gerçekleştirilmiş bulunan bir tarhiyatın bulunması ve ikmalen tarha esas alınacak matrahın defter, belge, kayıt ve diğer kanuni ölçütlere dayandırılmasıdır⁷⁰⁷.

Vergi dairesi ikmalen tarhta, mükellefin eksik beyan ettiği matrahı defter, kayıt, belgeler ve kanuni ölçülere dayanan diğer maddi delillerle tespit etmektedir⁷⁰⁸.

İkmalen tarh usulünde re'sen tarh ve idarece tarh usullerinden farklı olarak vergi dairesi ek matrah veya matrah farkını tutulan defter, kayıt ve belgelerden kesin bir şekilde ortaya çıkarabilmektedir. Dolayısıyla ikmalen tarh usulü kesin belgesel bulgulara dayanır⁷⁰⁹.

İkmalen tarh usulünde mükellef veya vergi sorumlusu tarafından usulüne uygun bir şekilde tutulan makbuz, bordro, fiş, fatura vb. belgeler maddi delil olarak kabul edilerek gerçekleştirilen tarhiyata esas alınmaktadır. Vergi incelemesi sırasında yükümlülerce ihtirazi kayıt konulmadan imzalanan tutanaklar da maddi delil hükmündedir⁷¹⁰. Buna karşılık vergi incelemesi sırasında dinlenen tanık ifadeleri, vergi inceleme elemanınca başka delillerle teyit edilmedikçe maddi delil olarak ikmalen tarha esas olamaz⁷¹¹. Vergi dairesi vergi incelemesi ile mükellefin defter ve belgelerinden hareketle matrahın eksik bir şekilde beyan edildiğini tespit edebilir. Burada diğer kanuni ölçütler olarak ise: “amortismanlar”, “değerleme

⁷⁰⁵ İkmalen tarhiyatın gerçekleşme şekillerine örnek gösterecek olursak:

- 1- Mükellef veya vergi sorumlusu vergi kanunlarınca öngörülen şekli yükümlülükleri gereğine uygun yerine getirmiş olmasına karşın matrahı bilerek az göstermiş olması
- 2- Mükellef amortisman oranlarını sağlıklı bir şekilde uygulamamış ve kanunda yer alan ölçülerin doğru bir şekilde uygulanması ile hesaplanan amortisman tutarı aşan kısmı kardan indirmiştir. Beyannamesinde de elde ettiği geliri buna uygun bir şekilde göstermiştir.
- 3- Emsal kira bedeli ölçüsüne uygun bir şekilde gerçekleştirilen tarhiyat. KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 175.

⁷⁰⁶ AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 71.

⁷⁰⁷ KANETİ/EKMEKÇİ/KAŞIKÇI, s. 175; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 71; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; SABAN, s. 146; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 210; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105.

⁷⁰⁸ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 204; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 210.

⁷⁰⁹ *İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir. Özel kanunlarında ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır.* (VUK m. 29)

⁷¹⁰ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 176.

⁷¹¹ Dş. D.D.K. 24.04.1970, E. 1970/621, K. 1970/297, *Danıştay Dava Daireleri Kurulu Kararları Birinci Kitap: 1965-1978*, Ankara 1981, s. 645.

ölçütleri”, “*emsal kira bedeli*”⁷¹², “*götürü gider oranı*” veya “*asgari ücret tarifesı*”nden yararlanabilir⁷¹³.

İkmalen tarh edilen vergiler ve kesilen vergi cezaları “*İhbarname*” ile ilgililere tebliğ olunur (VUK m. 34). İhbarnamenin tebliğ edilmesi ile 30 gün içerisinde ilgililer gerçekleşen tarhiyatla ilgili hukuka aykırılık iddialarını yargı mercinin önünde ileri sürebilirler. Dava açma süresinin kullanılmaması veya açılan davanın reddedilmesi halinde vergi tahakkuk edecektir. Davanın kabul edilmesi halinde ise tarh işlemi iptal edilecek ve vergi borcu terkin edilecektir⁷¹⁴. Görüldüğü üzere ikmalen tarh işleminde tahakkuk, beyana dayanan tarh işleminden farklı olarak ayrı bir aşama olarak karşımıza çıkar⁷¹⁵.

C. RE’SEN TARH

Vergi matrahının idare tarafından tespit edildiği bir diğer tarh yöntemi ise re’sen tarh işlemidir⁷¹⁶. Vergilendirme işlemlerinde asıl olan beyana dayanan tarh işlemi olduğu daha önce ifade edilmişti. Bununla birlikte mükellef beyanın aslını ortaya koyacak şekilde defter, belge ve diğer kanuni belirtileri kanunun öngördüğü şekilde tutmak ve muhafaza etmek zorundadır⁷¹⁷. Mükellefler vergi kanunlarında öngörülen şekilde tahakkuk etmesi gereken vergileri daha az ödemek veya hiç ödememek adına vergi ahlakına yakışmayan davranışlarda bulunabilme eğiliminde olabilirler. Bu durumda vergi dairesinin vergi kaybını en aza

⁷¹² “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 29. maddesinin olay tarihinde yürürlükte bulunan şeklinde, her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tesbit olunan bir matrah farkı üzerinden ikmalen vergi tarhedileceği; aynı Kanunun 30. maddesinde de, verginin, matrahın tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilecek matrah veya matrah kısmı üzerinden re’sen tarh olunacağı açıklanmış bulunmaktadır. Görüldüğü gibi, evvelce tarh edilen bir vergiye müteallik olarak ortaya çıkan bir matrah veya matrah farkının maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanılarak tesbit edilmesi mümkün ise verginin, takdir komisyonu kararına dayanılarak re’sen değil, ikmalen tarh edilmesi gerekmektedir. Öte yandan, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun «Emsal Kira Bedeli, başlıklı 73. maddesinin olay tarihinde yürürlükte bulunan şeklinde de, kiraya verilen mal ve hakların kira bedellerinin emsal kira bedellerinden aşağı olamayacağı, bedelsiz olarak başkalarının intifaina bırakılan mal ve hakların emsal kira bedelinin, bu mal ve hakların kirası addolunacağı ve arazide emsal kira bedelinin, Vergi Usul Kanununa göre taayyün eden vergi değerinin % 10’u olduğu hükmü öngörüldüğüne ve vergi değerinin ne olduğu hususunda Vergi Usul Kanununun 268. maddesi ile 131 sayılı Emlak Vergisi Kanununda belirlendiğine göre; vergi değerinin, arazilerin emsal kira bedellerinin dolayısıyla vergi matrahının tesbitinde kanuni ölçü olduğu açıktır.” Dş. 3. D. 01.10.1987, E. 1986/490, E. 1986/1822, *Danıştay Dergisi*, S. 66-67, s. 163-164.

⁷¹³ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 204.

⁷¹⁴ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 210.

⁷¹⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 106.

⁷¹⁶ PİŞKİN, s. 44; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 211; KANETİ/EKMEKCİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 177; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 106.

⁷¹⁷ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 211; KANETİ/EKMEKCİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 177; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 106.

indirmek için birtakım önlemler alması gerekebilir⁷¹⁸. Türk Vergi Sisteminde beyana dayanan tarh işlemi asıl işlem olmasına karşın beyana dayanan tarh usulünün sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için etkin bir vergi denetimi mekanizmasına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu nedenle mükellefe beyannamede gösterilen hususların doğruluğunu ispat edecek belge ve diğer delilleri hazır tutma yükümlülüğü öngörülmüştür⁷¹⁹⁷²⁰.

Mükellef beyanın doğruluğunu ortaya koyacak belge, defter ve kayıtları sağlıklı bir vergi incelemesinin gerçekleşmesine elverişli bir şekilde muhafaza etmediği takdirde, mükellef lehine öngörülmüş bulunan beyannamenin doğruluğu karinesi çöker⁷²¹. Re'sen tarhta mükellef lehine öngörülmüş bulunan doğruluk karinesi, mükellefin beyanname vermediği, beyanname vermekle birlikte matrahı eksik gösterdiği ve matrahın eksik bölümünün mükellefin defter ve belgelerindeki noksanlık ya da usulsüzlük nedeniyle hesaplanabilmesi mümkün olmamaktadır⁷²². Bu husus matrahın re'sen takdiri ile verginin re'sen tarhının yolu açılmış olur⁷²³.

Re'sen verginin tarhı, matrahın maddi delil ve kanuni ölçütlere dayanarak kısmen veya tamamen hesaplanamadığı durumlarda veya kanunda öngörülen özel sebeplerin bulunması

⁷¹⁸ PİŞKİN, s. 44; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 211; KANETİ/EKMEKCİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 177; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 106.

⁷¹⁹ KANETİ/EKMEKCİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 177.

⁷²⁰ “Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde; vergiyi doğuran olaylara ilişkin kayıt ve belgeleme işlemlerinin tamamı mükellefler tarafından gerçekleştirilir ve vergiye tabi matrahlar yine mükellefler tarafından saptanıp vergi idaresine bildirilir. Bu açıdan, Vergi İdaresinin ispat ve delil üretme kapasitesi; esas itibarıyla mükelleflerin ödevlerini yerine getirme derecesi ve niteliği/kalitesi ile sınırlıdır.” Dş. V.D.D.G.K. 24.02.2016, E. 2016/234 K. 2016/217, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2016-234-k-2016-217-t-24-2-2016>), (E.T. 27.09.2022).

⁷²¹ “Beyan esasının geçerli olduğu vergi sistemlerinde; vergiyi doğuran olaylara ilişkin kayıt ve belgeleme işlemlerinin tamamı mükellefler tarafından gerçekleştirilir ve vergiye tabi matrahlar yine mükellefler tarafından saptanıp vergi idaresine bildirilir. Bu açıdan, Vergi İdaresinin ispat ve delil üretme kapasitesi; esas itibarıyla mükelleflerin ödevlerini yerine getirme derecesi ve niteliği/kalitesi ile sınırlıdır. İspat müessesesinin işleyişinde gözetilmesi gereken mezkur genel unsurun dışında da delillerin ispat derecesinin tayinine ilişkin bazı hususlar bulunmaktadır. Bunlardan ilki, mükellefin ispat kuvvetine sahip mevcut pozisyonu (ilk görünüş karinesi) veya gösterebileceği karşı deliller, ikincisi; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluk veya olayın özelliğine göre normal ve mutad kabul edilmeye ilişkin VUK'nun 3/B maddesinde yer alan genel ilke, üçüncüsü ise delillerin gösterilme zamanıdır. Bu hususlar; vergi incelemeleri ve takdir komisyonu kararları sonucu yapılan tarhiyat işlemlerinden doğan uyumsuzluklarda her iki tarafça gösterilen delillerin denetiminde ve kıymetlendirilmesinde gözetilmesi gereken temel unsurlardır.” Dş. V.D.D.G.K. 24.02.2016, E. 2016/207 K. 2016/204, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2016-207-k-2016-204-t-24-2-2016>), (E.T. 27.09.2022).

⁷²² ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 205; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 211.

⁷²³ KANETİ/EKMEKCİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 177; Yıl ortasında yapılan incelemeye dayanılarak bir yılı kapsayacak şekilde matrahın re'sen takdiri yolu ile vergi tarh edemez. Dş. 4. D. 04.12.1975, E. 1975/3551, K. 1975/3211, *Danıştay Dergisi*, S. 22-23, s. 199-200.

halinde (beyannamenin süresi içinde verilmemesi gibi) söz konusu olur⁷²⁴. Re'sen tarhiyatta esasen matrahın takdir edilmesi söz konusudur⁷²⁵. Matrah takdiri takdir komisyonları

⁷²⁴ Re'sen tarh işleminde tarh eden vergi ve kesilmiş ise vergi cezası ihbarname ile tebliğ edilir. İhbarnameye vergi inceleme raporu veya takdir komisyonunun kararının bir örneği eklenmelidir. Böylece mükellef gerçekleştirilen re'sen tarh işleminin hukuka uygunluğunu vergi inceleme raporu veya takdir komisyonunun kararını incelemek suretiyle tespit edebilecektir. Mükellef gerçekleştirilen re'sen tarh işleminin hukuka ayırı olduğunu tespit ettiği durumda ise tebliğden itibaren 30 gün içerisinde iptal davası açabilecektir. PİŞKİN, s. 45; “Kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanıp, vergi alacağının miktar olarak tespit edilmesi olarak tanımlanan tarh işleminin; tebliğ edilmiş olması şartıyla ilgisi hakkında hukuki sonuç doğuracağı hususunda tartışma bulunmamaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 35'inci maddesinin son fıkrasında, vergi inceleme raporlarının ekleneceği belirtilen ihbarnameler; Kanunun 34'üncü maddesi uyarınca, ikmalen ve re'sen salınan vergilerin, ilgililere tebliğini sağlayan işlemler olup, değinilen düzenlemeler uyarınca ana kural, vergi inceleme raporlarının vergi ve ceza ihbarnamesine eklenerek tebliğ edilmesidir. Genel olarak uygulamada da bu şekilde yerine getirilmekle birlikte, söz konusu raporların eklenmediği durumlarda, ilk derece mahkemesi tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine davacı tarafından incelenmek ve haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini sunmasına imkân vermek suretiyle bu eksikliğin, yargılama aşamasında giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2'nci maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "savunma hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açık olduğundan...” DVDDK 3.5.2018 E. 2018/298 K. 2018/25, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2018-298-k-2018-250-t-3-5-2018>), (E.T. 09.04.2022); ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 106; SABAN, s. 146; KARAKOÇ, Vergi Hukuku, s. 211; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30.maddesinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere göre saptanmasına olanak bulunmayan hallerde takdir komisyonlarınca veya inceleme yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş raporlarda belirtilen matrah veya matrah farkları üzerinden vergi tarhı yoluna başvurulabilmesi için maddede altı bent halinde sayılan nedenlerden en az birinin bulunması yeterli sayılmıştır.” Dş. V.D.D.G.K. 01.12.1989, E. 1989/29, K. 1989/120, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1989&EsasNo2=29&KararNo1=1989&KararNo2=120>), (E.T. 05.10.2022); “Vergi Usul Kanunu'nun 30. Maddesine göre re'sen kaçakçılık cezalı katma değer vergisi tarhiyatı yapılmasından doğduğu, 213 sayılı yasanın sözü edilen 30. maddesine göre re'sen tarhiyat yapılabilmesi için, öncelikle bu maddede sayılan re'sen takdir sebeplerinden en az birinin var olması...” Dş. 7.D. 04.04.1988, E. 1988/2741, K. 1988/960, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1986&EsasNo2=2741&KararNo1=1988&KararNo2=960>), (E.T. 05.10.2022); “Uygulamada, genellikle vergi tekniği raporuna atıfla düzenlenen vergi inceleme raporları ve/veya takdir komisyonu kararlarının tebliğ edildiği ancak, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi tekniği raporunun tebliğ edilmediği görülmektedir. Ana kural vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesi olmakla birlikte söz konusu raporun tebliğ edilmediği durumlarda mahkeme tarafından ara kararıyla istenmesi ya da re'sen idarece dava dosyasına sunulması üzerine, davacıya, anılan rapor tebliğ edilerek, haklılığını ortaya koymaya yönelik delillerini ileri sürmesine imkan verilmek suretiyle, bu eksikliğin yargılama aşamasında mahkeme tarafından giderilmesi mümkündür. Mahkeme tarafından da istenilmesine rağmen idarece sunulmamasının söz konusu olabileceği hallerde ise bu durumun; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi uyarınca, yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hangisine aykırı düştüğü belirlenerek karar verilmesi gerekmekte olup yargılama aşamasında, mahkemece tesis edilmesi gereken "hakkaniyete uygun yargılama hakkı"nın, idare tarafından sağlanmadığı gerekçesine dayanılamayacağı açıktır.” Dş. V.D.D.G.K. 03.07.2019, E. 2019/522, K. 2019/438, (<https://www.hukukturk.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2019&EsasNo2=522&KararNo1=2019&KararNo2=438>), (E.T. 03.10.2022).

⁷²⁵ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 205.

tarafından gerçekleştirilebileceği gibi vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanı tarafından icra edilebilir⁷²⁶.

1. Matrahın re'sen takdir edilip verginin re'sen tarh edebileceği durumlar

Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine göre vergi matrahının kısmen veya tamamen defter, kayıt, belge ve kanuni ölçütlere dayanılarak tespiti mümkün değil ise re'sen takdir söz konusu olacaktır⁷²⁷. İlgili maddede re'sen tarh nedenleri bentler halinde sayılmış olsa da re'sen tarh nedenleri kanunda sınırlı sayıda öngörülmemiştir⁷²⁸. Zira ilk maddede re'sen tarh işin genel bir sebep öngörülmüş bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde 6 bent halinde sayılan nedenlerden bazıları genel sebebin kapsamına girmekle beraber bazıları da bu genel sebebi aşar niteliktedir. Ancak kanunca ayrıca sayıldığı için re'sen tarh nedeni olarak kabul edilir⁷²⁹. Kanaatimizce bu yorum Vergi Usul Kanunu'nun lafzına ve ruhuna uygun düşer. Uygulamada kabul gören diğer bir görüş ise re'sen verginin tarhını gerektiren sebeplerin sınırlı sayıda kanunda gösterilmiş olduğudur. *“Vergi Mahkemesince öncelikle sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı nitelikte olduğu ileri sürülen faturaların gerçek bir ticari ilişkiye dayanıp dayanmadığı hususunun açıklığa kavuşturulması gerekir. Ancak bu yöndeki bir incelemenin ardından re'sen tarhiyat nedeninin gerçekleşmiş olması halinde, vergi*

⁷²⁶ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 205; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 178; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 106; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 211; SABAN, s. 146; PİŞKİN, s. 45.

⁷²⁷ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 178; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 106; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 211; PİŞKİN, s. 44; Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde re'sen tarh işlemi şu şekilde tanımlanmıştır: *“Resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır.”*

⁷²⁸ Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir.

1. Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,

2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.

6. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

8. Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırlmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse (VUK m. 30/2).

⁷²⁹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 178; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 206; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 211; ÜSTÜN, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 255.

matrahının tespitine ilişkin yöntemin hukuka uygunluğunun değerlendirmesi yapılabileceği halde, bu yönde bir değerlendirme yapılmadan, vergiye tabi safi kazancın tespiti açısından sahte olduğu ve maliyetleri yükseltmek amacıyla kayıtlara intikal ettirildiği ileri sürülen faturalar içeriği emtianın gerçekten alınmadığı, işletmede kullanılmadığı yönünde somut bir tespitin yapılmadığı gerekçesiyle dava konusu tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmesinde hukuka uyarlık görülmemiştir. Bozma üzerine verilecek kararda da özel cezası hakkında yeniden karar verileceği tabiidir..”⁷³⁰.

a. Beyannamenin Süresinde İbraz Edilmemiş Olması

Re’sen tarh için kanunda öngörülen özel sebeplerden ilki, kanuni sürelerde vergi beyannamesinin ibraz edilmemiş olmasıdır. Beyannamenin süresi geçtikten sonra verilmiş olması mükellef hakkında re’sen tarhı önleyecek nitelikte değildir. Ancak kanunda yer alan süre geçtikten sonra beyanname pişmanlık hükümlerine göre verildiği takdirde re’sen tarhiyat söz konusu olmayacaktır⁷³¹.

Vergi kanunlarınca verginin tarh edeceği bir matrah oluşmamış olsa bile mükellefin beyanname verme yükümlülüğü söz konusudur. Bu noktada beyanname verilmemesi de re’sen tarh nedeni olarak kabul edilmektedir. Mükellefin re’sen takdir ve tarhiyattan kurtulabilmesi için beyanname vermediği dönem matrahın oluşmadığını ve vergilendirmenin konusu işlemlerin söz konusu olmadığını belgeleyerek kanıtlaması gerekir⁷³².

⁷³⁰ Dş. 4.D. 18.11.2013, E. 2010/4990, K. 2013/8180, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2010&EsasNo2=4990&KararNo1=2013&KararNo2=8180>), (E.T. 05.10.2022); “...satışa ilişkin bilgiler içermediğinden kanıt olma niteliği taşımayan çek defterine dayanılarak yapılan hesaplama sonucu saptanan kazanç farkının beyan dışı bırakılmış kazanç olarak kabul edilmesine olanak bulunmamaktadır. Dolayısıyla olayda re’sen tarh sebebinin varlığından söz edilemeyeceğinden, başka bir re’sen tarh sebebi bulunmadan belirlenen matrah farkına göre yapılan vergilendirmede ve yazılı gerekçeyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.” Dş. 3.D. 30.06.2010, E. 2008/4571, K. 2010/2392, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2008&EsasNo2=4571&KararNo1=2010&KararNo2=2392>), (E.R. 05.10.2022).

⁷³¹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 177; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 212; PİŞKİN, s. 44.

⁷³² “Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinde vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak tesbitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilecek matrah veya matrah kısmı üzerinden vergisinin re’sen takdir edileceği, vergi beyannamesinin kanuni sürenin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde verilmemiş olmasının maddi delillerin mevcut olmadığı, yani re’sen takdir yapılabileceği hallerden biri olarak sayılacağı, yine aynı kanunun 74 üncü maddesinde takdir komisyonlarının yetkili makamlardan istenilen matrah ve servet takdirleri ile Vergi Kanunlarında yazılı fiyat ücret veya sair matrah ve kıymetlerini takdir etmekle görevli bulunduğu. bu görevleri yaparken takdir sebeplerinin bulunup bulunmadığını inceleyemeyeceği, yalnız hatalı gördüğü muamelelerde ilgili Vergi Dairesini yazı ile ikaz etmeye mecbur olduğu, 75 inci maddesinde ise; takdir komisyonunun 74 üncü maddedeki görevleri dolayısıyla bu kanunda yazılı inceleme yetkisini haiz bulunduğu hükme bağlandığından, bu hükümlere göre ödevlinin defter ve vesikaları incelenmek suretiyle, re’sen takdire gidilerek bulunan matrah hakkında bir karar verilmesi gerekirken; mükellefin ihtilâfl: aylarda vergiye tabi muamelesinin bulunmadığına dair ididasının aksi ispat ve tevsik edilemediği gerekçesiyle vergi ve cezanın

Mükellef vergi kanunlarında öngörülen sürelerde beyanname vermemiş olmasına karşın, re'sen tarh işleminden önce beyanname vermiş olması durumunda vergi dairesi mükellefin beyanını esas alarak tarhiyatı gerçekleştirecektir. Ancak mükellefin beyannamesi ile re'sen tarh eden miktar arasında uyumsuzluk söz konusu olursa aradaki fark üzerinden re'sen tarhiyat söz konusu olur⁷³³. Bu durumda verginin re'sen tarh edilmesi için takdir komisyonuna sevk söz konusu olmayacaktır. Ancak bu durum vergi incelemesine başlanılmış ve henüz takdir komisyonuna sevk edilmemiş dosyalar içindir⁷³⁴.

terkini yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir.” Dş. 7.D. 03.05.1976, E. 11976/2345, K. 1976/1539, *Danıştay Dergisi*, S. 24-25, s. 328-329.

⁷³³ Danıştay önceki tarihli içtihatlarında beyanname verme yükümlülüğünü yerine getirmeyen mükellefin yargılama sırasında defter belge ve kayıtlarını ibraz ederek takdir edilen matrahın düzeltilmesini istemeyeceği görüşüncüydü. “*Olayda, dâvalı kurum tarafından tarh yılında beyanname verilmediği hususu ihtilâfsız bulunmasına göre matrahın re'sen takdir yoluyla tespiti yukarıda bahsi geçen kanun hükmüne aykırılık söz konusu değildir. Bu takdirde mücerret defter kayıtlarına itibar edilmesi halinde mükelleflerin kanuni süre zarfında beyanname verme zorunluluğunun müeyyidesiz kalacağı ve neticede kanunen re'sen takdir konusu teşkil eden bir gelirin maddi delillere dayanarak tespiti gibi bir sonucun ortaya çıkacağı ortadadır. Tabiatıyla, böyle bir uygulamanın kanun koyucunun amacına aykırı düşeceğini kabul etmek gerekir.*” Dş. D.D.G.K. 21.04.1972, E. 1968/89, K. 1972/352, *Danıştay Dergisi*, S. 8, s. 94-95. Ancak içtihadı birleştirme kararı ile mücbir sebep olmaksızın defter, belge ve kayıtlarını ibraz edilmemesi durumunda yargılama sırasında re'sen araştırma ilkesi gereğince defter, belge ve kayıtların davacıdan alınması, idarenin görüş ve saptamalarını da alarak hukuki değerlendirme yapılması gerektiğini ifade eder. “*Davacılar tarafından daha önce vergi idaresine ibraz edilmeyen defter ve belgelerin, gerçek bir ticari harekete ve teslime dayanıp dayanmadığı konusundaki saptama ancak, her türlü imkan ve yetki ile donatılmış vergi idaresi tarafından yapılacak incelemeyle ortaya konulabileceğinden, vergi mahkemesine sunulacak defter ve belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması bu amacın sağlanması için gereklidir. Yaptığı vergilendirmeye karşı açılan davanın tarafı olan vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabileceği defter ve belgeler hakkında gerek biçimsel yönden, gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, kendisine Vergi Usul Kanunu'nun tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağında kuşku yoktur.*” Dş. İ.B.K.K. 08.02.2019, E. 2013/3, K. 2019/1, R.G. 25.07.2019, S. 20842.

⁷³⁴ SABAN, s. 150; “*Vergi dairelerinin, beyanların düzeltilmesine yönelik müeyyideli yazıları üzerine, ihtirazi kayıtla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalara karşı açılan davaların esaslı incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan bireysel başvurular üzerine Anayasa Mahkemesi, ... tarih ve B.No:... sayılı kararıyla; başvuruçuların mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargı yoluyla denetlenebilmesi imkanına sahip olamadıkları, dolayısıyla derece mahkemelerinin 213 sayılı Kanunun 378. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen hukuk kuralını, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının -sürecin bütününe bakıldığında- başvuruçuların, müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik iddia ve itirazlarını etkin bir biçimde sunamaması sonucuna yol açtığı, buna göre somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvuruçulara şahsi olarak aşırı bir külfet yüklediği, mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvuruçular aleyhine bozulduğu sonucuna ulaşıldığı, başvuruçuların mülkiyet haklarına yapılan müdahalenin ölçüsüz olduğu gerekçesiyle Anayasanın 35. maddesinde güvence altına alınan mülkiyet hakkının ihlal edildiğine, kararın bir örneğinin ihlalin sonuçlarının ortadan kaldırılması için yeniden yargılama yapılmak üzere vergi mahkemesine gönderilmesine karar vermiştir.*” Dş. 03.07.2019, E. 2019/377, K. 2019/454, (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2019-377-k-2019-454-t-3-7-2019>), (E.T. 03.10.2022).

b. Beyannamede Matraha İlişkin Bilgilerin Gösterilmemiş Olması

Re'sen tarh işleminin gerçekleşmesine neden olan ikinci durum ise kanuni sürelerde beyanname verilmiş olmasına karşın beyannamede matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması halidir. Zira verginin mükellefin beyan ettiği hususlara uygun bir şekilde tarh edebilmesi için verginin matrahı ile ilgili bilgilerin niteliksel bakımından yeterli bir şekilde gösterilmiş olması gerekir⁷³⁵.

c. Tutulması Zorunlu Defterlerin Hepsinin veya Bir Kısımının Tutulmamış ya da Tasdik Ettirilmemiş veya İbraz Edilmemiş Olması

Re'sen tarhiyat için öngörülen üçüncü sebep ise mükellefin Vergi Usul Kanunu'na göre tutması zorunlu defterlerin hepsinin veya bir kısmının tutulmamış ya da tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir nedenle ibraz edilmemiş olmasıdır.

Vergi Usul Kanununda mükelleflerin hangi defterleri tutmak zorunda olduğu, defterlerin kullanılmasına başlamadan önce ne şekilde tasdik edilmesi gerektiği ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiş olup ayrıca mükelleflere söz konusu defterleri vergi incelemesi sırasında inceleme elemanına ibraz etme yükümlülüğü yüklenmiştir⁷³⁶. Mükellefin bu ödevlere aykırı davranmasının yaptırımını ise re'sen tarhiyat ile karşı karşıya kalmasıdır⁷³⁷.

Vergi incelemesi sırasında mükellefin istenen defter, belge ve kayıtları ibraz etmemesinde mücbir sebep olsa dahi re'sen tarh işlemi gerçekleştirilecektir⁷³⁸.

⁷³⁵ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 178.

⁷³⁶ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 178.

⁷³⁷ "...vergi incelemesi yapılmadığına ve kendisinden kanuni defterlerinin ibrazı istenmediğine göre, 213 sayılı Kanunun 30. maddesinin 3 numaralı bendindeki sarahat karşısında sözü geçen hususların re'sen takdir sebebi olamayacağı.." Dş. 4. D. 14.10.1975, E. 1975/1336, K. 1975/2542, Danıştay Dergisi, S. 22-23, s. 222-223.

⁷³⁸ 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3. maddesinde, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu belirtilmiş olup, Kanunun 30. maddesinin ikinci fıkrasının 3. bendinde de; bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defter ve belgelerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi hali re'sen takdir nedeni olarak sayılmış, yine Kanunun 13. maddesinin 2. bendinde; vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler mücbir sebep olarak kabul edilmiştir.; "Her ne kadar İstanbul 5. Asliye Ticaret Mahkemesinin 9/12/1974 günlü ve E: 1974/397, K: 1974/487 sayılı kararıyla defterlerin kaldırıldığı sabit ise de bu karar sadece defterlerin kaldırılmadan önce mevcut olduğuna delil teşkil eder. Olayda ise re'sen takdire «defterlerin ibraz edilmemesi nedeniyle kaldırıldığından ve yukarıda yazılı kanun hükmünde de ibraz etmeme sonucu hangi sebepten doğarsa doğsun re'sen takdire gidileceği belirtildiğinden, mücbir sebebin mevcudiyeti resen takdire gidilmesine engel olamaz." Dş. 4.D. 28.03.1977, E. 1977/3312, K. 1977/8901, Danıştay Dergisi, S. 54-55, s. 185-187; "Katma değer vergisi, bünyesinde yer alan indirim müessesesiyle yansıtılabilir bir vergidir. Katma değer vergisi sisteminde mükellef, üretim ve dağıtım kademeleri içinde, verginin tahsiline, indirimlerin yapılmasına, beyan edilip ödenmesine aracılık eder. Bu bakımdan indirim, mükellefiyete bağlı bir görev olduğu kadar aynı zamanda bir haktır. Katma

Mükellefin bilgisizliğinden dolayı defterlerin tasdik ettirilmemiş olması re'sen tarhı önlemeyecektir⁷³⁹.

d. Defter, Kayıt veya Vesikaların Noksan ve Usulsüz Olması

Re'sen tarhı gerektiren bir diğer neden ise mükellefin defter ve kayıtlarının ya da bununla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve bir şekilde hesaplanmasına imkân vermeyecek şekilde eksik, usulsüz ve karışık olması nedeniyle tarhiyata esas alınacak kanuni gösterge olarak kabul edilememesidir.

Esasen bu olasılıkta mükellefin defter, kayıt ve belgeleri tamdır. Defter, kayıt ve belgeler inceleme elemanına da ibraz edilmiştir. Ancak söz konusu belgeler o derece karışık ve usulsüzdür ki vergi matrahının kesin bir şekilde saptanmasına veyahut sağlıklı bir vergi incelemesinin gerçekleştirilmesine imkân tanımamaktadır⁷⁴⁰. Burada özel sebep olarak ayrıca düzenlenen sebep re'sen tarh için öngörülmüş olan genel sebebe de uygundur⁷⁴¹.

değer vergisinde genel prensip, vergiye tabi teslimler üzerinden hesaplanan vergiden, alış faturalarında gösterilen verginin indirilmesidir. İndirim konusu yapılabilecek katma değer vergisinin indirilebilmesi için Kanun bazı şartların varlığını öngörmüştür. Bu şartların bir kısmı esasa, bir kısmı ise şekle ilişkindir. Katma Değer Vergisi Kanunu'nun indirim için aradığı şekil şartları Kanunun 34 ncü maddesinde hükme bağlanmış olup, bunlardan bir tanesi de, katma değer vergisi üzerinde gösterilen mal ve hizmetlere ait alış faturalarının kanuni defterlere kaydedilmesidir. Bundan amaç, indirimin gerçeğe uygun olması ve bu hususun mükelleflerce belgelendirilmesidir. Bu şartlardan herhangi birinin, 213 sayılı Kanunda belirtilen mücbir sebepler mevcut olmamasına rağmen yerine getirilmemesi halinde, mükelleflerin yüklendikleri katma değer vergisini indirim konusu yapabilmelerine olanak bulunmamaktadır.

⁷³⁹ “Her ne kadar hükümlü temyiz dilekçesinde, yasal defterlerini bilgisizliği nedeniyle tastik ettirmediğini ileri sürmekteyse de, dosyanın incelenmesinden, ihtilat yıldan önceki 1979 takvim yılı beyannamesinde, bu yıla ait yasal defterlerini ... Noterliğine onaylattığını bildirmiş olmasından dolayı, vergi kanunlarını iyi bilmemesi nedeniyle 1980 takvim yılına ilişkin defterlerin onaylatılmadığı iddiasının, sözü edilen objektif kasıt karinesini ortadan kaldıracığı düşünülemeyeceği gibi, 344/1. maddede yazılı hadler de aşılmış olduğundan, kesilen cezanın onanmasında yasaya aykırılık görülmemiştir.” Dş. 4.D. 15.11.1983, E. 1983/1257, K. 1983/8901, Danıştay Dergisi, S. 54-55, s. 185-187.

⁷⁴⁰ “Her türlü imâlatta olduğu gibi ekmek imâlinde de randıman, işlenen unun durumuna ve niteliğine, işletmenin teknik yapısına, imâlatta çalışan işçilerin vasıflarına göre, işletmeden işletmeye farklılık göstereceğinden, imâlatta mücerret ortalama randıman oranının sağlanamaması, defter kayıtlarının ve belgelerin sıhhatli bir vergi incelemesine yeterli olmadığını kesin ve açık olarak ortaya koyduğu kabul edilemez.” Dş. 4.D. 26.1.1987, E. 1986/3826, K. 1987/313, Danıştay Dergisi, S. 68-69, s. 325; “Yükümlünün gider kayıtları arasına aldığı bazı işçilik faturalarının; gerçeği yansıtmadığı, yapılan karışık inceleme sırasında bu faturaların düzenleyicilerinin bastırdıkları fatura ciltlerine ait olmadığı saptanarak, dönem giderlerinden çıkarılmış ve matrah farkı bu noktadan bulunmuştur. Gerçeği yansıtmayan gider belgesi kullanılması Vergi Usul Kanununun aynı maddesinin (4) işaretli bendi uyarınca resen tarh nedenidir. Belirtilen nedenlerle kurumun dönem kazancının resen belirlenmesinde hukuka aykırılık yoktur. Ancak, resen tarh nedeninin varlığı, tek başına vergilendirmenin yasaya uygunluğunu kabule yeterli değildir.” Dş. V.D.D.G.K. 28.01.2000, E. 1999/283, K. 2000/39, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1999&EsasNo2=283&KararNo1=2000&KararNo2=39>), (E.T. 29.09.2022); Dş. 4. D., 23.06.1999, E. 1999/1245, K. 1999/2784, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G8ibRZ2>), (E.T. 29.09.2022); Dş. V.D.D.G.K., 21.04.2000, E. 1999/1245, K. 1999/2784, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G7cgYme>), (E.T. 29.09.2022); Dş. 4.D., 24.01.2000, E. 1999/1687, K. 2000/158,

e. Defter, Kayıt veya Beyannamenin Gerçeğe Aykırı Olması

Mükellefin tutması zorunlu olan defterlerin veya mükellefçe verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması da re'sen tarh işleminin gerçekleşmesine yol açar.

Mükellefin defter, kayıt ve belgeleri biçimsel olarak vergi kanunlarına uygun bir şekilde tutulmuş olmasına karşın söz konusu belgeler maddesel gerçeği yansıtmıyorsa mükellef lehine öngörülen ilk görünüş karinesi çürütülmüş olacak ve vergi idaresi için re'sen tarh yolu açılacaktır⁷⁴².

İlk görünüş karinesi vergi mükellefi lehine tanınmış bir karinedir. Dolayısıyla beyanname, defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığı hususunda ispat yükü vergi idaresine ait olacaktır⁷⁴³. Vergi idaresinin bu noktada salt varsayımlara dayanarak vergilendirme yoluna gitmesi hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmaz⁷⁴⁴. Ancak vergi yükümlüsü vergi kanunlarına uygun olarak belgelendirme ve defter düzenine uyma noktasında ödevlerini gereği gibi yerine getirmese vergilendirmesine dayanak teşkil eden belgeler açısından noktada ilk görünüş karinesinden faydalanamaz ve söz konusu belgeler de delil olma niteliğini de yitirir⁷⁴⁵. Bu

(<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G9UETmS>), (E.T. 29.09.2022); Dş. 3. D., 05.03.2018, E. 2016/2522, K. 2018/1060, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G7JwD3I>), (E.T. 29.09.2022).

⁷⁴¹ Mükellefin bilanço hesabına göre defter tutması gerekirken, işletme hesabına göre defter tutması halinde bu hususun re'sen tarh nedeni olabilmesi için bilanço usulüne göre tutulan defterlerden matrahın doğru ve kesin olarak hesaplanmasının olanaksız olması gerekir. Dş. 4.D. 13.10.1987, E. 1987/1424, K. 1987/2870, *Danıştay Dergisi*, S. 70-71, s. 180-181.

⁷⁴² KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 181; Dş. 13. D., 18.02.1976, E. 1975/992, K. 1976/528, *Danıştay Dergisi*, S. 24-25, s. 626-627.

⁷⁴³ “Vergi Mahkemesince, davacı şirketin defterlerinin tasdikli olup olmadığı, belgelerinin anlaşmalı matbaada bastırılıp bastırılmadığı, Vergi Usul Kanununda tutulması öngörülen defterlerin belirtilen kayıt nizamına uygun şekilde tutulup tutulmadığı, düzenlenen belgelerin kanıt niteliğini haiz olup olmadıkları hususları tespit edilerek ve bilanço ve gelir tablosundaki kayıtların defterlerle uyumu yönünden de inceleme yapılmak suretiyle oluşacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken, doğruluğu araştırılmadan davacı şirketin zarar ettiği yolundaki iddiasına itibar edilerek verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir.” Dş. 3.D. 27.12.2004, E. 2004/2033, K.2004/3410, (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/e-2004-2033-k-2004-3410-t-27-12-2004>), (E.T. 19.3.2022).

⁷⁴⁴ “Bu durumda, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırma, tespit etme ve sağlama amacından uzak, eksik incelemeye ve varsayıma dayalı olarak düzenlenen vergi inceleme raporu tarhiyata dayanak alınamayacağından bu rapor uyarınca yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddi yolundaki Mahkeme kararın buna ilişkin hüküm fıkrasında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.” Dş. 4. D. 1.6.2015, E. 2014/4961, K. 2015/2612, (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2014-4961-k-2015-2612-t-1-6-2015>) (E.T. 18.03.2022); Dş 3. D. 24.9.1983, E. 1986/364, K. 1986/1749, *Danıştay Dergisi*, S. 66-67, s. 177-180.

⁷⁴⁵ Dş. 4. D. 15.6.2020, E. 2018/3518, K. 2020/2005. (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-d-e-2018-3518-k-2020-2005-t-15-6-2020>), (E.T. 22.03.2022).

durumda vergi idaresi takdir komisyonunun matrah tespiti yolu ile verginin matrahını belirleyecek ardından vergiyi re'sen takdir ve tarh edecektir⁷⁴⁶.

Vergi dairesi ilk görünüş karinesine dayanan vergi yükümlüsünün beyannameleri, defterleri ve belge düzenlerinin hayatın olağan akışına, iktisadi ve ticari gereklerine uygun olmadığını çelişkili durumları nesnel bir şekilde ortaya koymak suretiyle; hayatın olağan akışına, iktisadi ve ticari gereklerine uygun bir şekilde verginin tarh etmesini sağlayabilir. Bu durumda ispat yükü artık yer değiştirecek ve hayatın olağan akışından, iktisadi ve ticari gereklerinden sapmasına neden olan haklı gerekçeyi ispatlaması beklenecektir. İspatlayamadığı takdirde ise vergi idaresinin gerçek duruma uygun nitelendirmesinde tarh edilen vergi yüküne katlanacaktır⁷⁴⁷.

İlk görünüş karinesi esasen ekonomik yaklaşım ilkesinin bir sonucu olarak kabul edilmektedir. Ekonomik yaklaşım Vergi Usul Kanunu'nun 3/B-1 maddesinde *"Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır"* şeklinde ifade edilmiştir. *"Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi kanunlarının içeriğinin tespitinde ve belirli olaylara uygulanması olguların biçimsel yapısından çok maddesel ve ekonomik yapısına ağırlık verilmesi anlamını taşır"*⁷⁴⁸. Ekonomik yaklaşım ilkesi vergi yasalarının yorumlanmasında, vergisel olguların nitelendirilmesinde ve ispatlanmasında kendisini göstermektedir. Bu ilkenin sonucu olarak ise vergi kanunları hükümlerinde yer alan kavramlar bu kapsamda vergiyi doğuran olayın saptanması iktisadi içeriğine göre anlamlandırılacaktır⁷⁴⁹. Türk Vergi Hukukunda ekonomik yaklaşım ilkesi egemen olduğu ve vergiyi doğuran olayın ispatında gerçek mahiyetin araştırıldığı dikkate alındığında maddesel gerçek, biçimsel görüşüne üstün gelir⁷⁵⁰.

⁷⁴⁶ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 78; "...Gres ve Madeni Yağ Nakliyecilik Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi"nden satın aldıkları madeni yağı, işletmelerine kayıtlı araçlarında motorin olarak kullandıklarının ifade edildiği, anılan hususun 18/01/2014 tarihinde tutanağa bağlandığı belirtilerek, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun, vergi kanunlarının uygulanması ve ispatını düzenleyen 3. maddesinin (B) bendi uyarınca, 18/01/2014 tarihli inceleme tutanağının maddi delil olarak kabul edildiği, davacının satın aldığı madeni yağı, daha yüksek vergiye tabi motorin olarak kullandığını açıkça ifade ettiği, 4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 13. maddesinin 2. fıkrası uyarınca motorine uygulanan özel tüketim vergisi tutarı ile davacının alışları sırasında ödediği özel tüketim vergisi arasında oluşan fark verginin vergi ziyaı cezalı olarak re'sen tarh edilmesinde hukuka aykırılık görüldüğü gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir." Dş. 7.D., 22.1.2021, E. 2016/9362, K. 2021/1164, (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/7-d-e-2016-9362-k-2021-1164-t-22-2-2021>) (E.T. 19.03.2022).

⁷⁴⁷ Dş. V.D.D.G.K., 16.4.2010, E. 2008/810, K. 2010/186; ÖNER Cihat, "Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar", *TBB Dergisi*, 2014, S. 115, s. 270.

⁷⁴⁸ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 27.

⁷⁴⁹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 68; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 71.

⁷⁵⁰ KANETİ Selim, "Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", *Makaleler*, İstanbul 2011, s. 257.

f. 3568 Sayılı Kanun’a Göre Yetki Almış Meslek Mensuplarına İmzalattırma Mecburiyeti Getirilen Beyanname ve Ekleri İmzalattırılmazsa veya Tasdik Kapsamına Alınan Konularda Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu Zamanında İbraz Edilmezse

Re’sen tarhi gerektiren son sebep; Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227’nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalattırılmaması veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmemesi halidir.

Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 227. maddesine göre:

“Maliye Bakanlığı, Vergi beyannamelerinin 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli mali müşavirler tarafından da imzalanması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulatmaya, vergi kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulatmaya, Bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir. Yukarıdaki fıkra hükümlerine göre beyannameyi imzalayan veya tasdik raporunu düzenleyen meslek mensupları, imzaladıkları beyannamelerde veya düzenledikleri tasdik raporlarında yer alan bilgilerin defter kayıtlarına ve bu kayıtların dayanağını teşkil eden belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyaına bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulurlar”.

Bununla birlikte mükellefin ilgili meslek mensuplarına imzalattırma mecburiyeti getirilen beyanname ve eklerinin imzalattırılmamış olması veya tasdik kapsamında olan konularda mali müşaviri tasdik raporlarının zamanında ibraz edilmemesi de re’sen tarha yol açar⁷⁵¹.

Re’sen tarhin gerçekleşmesine yönelik sebeplerin oluşması durumunda matrahın tespiti için takdir komisyonuna sevk edilebileceği gibi inceleme elamanı, inceleme raporunda matrahı tespit etmek suretiyle re’sen takdir edebilir. İkmalen tarhta olduğu gibi burada da

⁷⁵¹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 182.

vergi idaresince tarh işlemi gerçekleştirildiğinden tahakkukun da tarh ile gerçekleşmesi söz konusu değildir⁷⁵².

Vergi Usul Kanununda öngörülen matrahın idarece tespit edildiği tarh çeşitleri esasen birbirini tamamlar niteliktedir⁷⁵³. İkmalen tarh işleminde mükellef vergi kanunlarınca kendine yüklenmiş bulunan yükümlülükleri yerine getirmiş ve vergi dairesi ile arasında hukuki ilişki kurulmuş bulunmaktadır. Re'sen tarh işleminde ise mükellef kendine kanunlarca yüklenmiş bulunan yükümlülükleri yerine getirmediği için bu hukuki ilişki vergi dairesinin gerçekleştirdiği tarh işlemi ile kurulmaktadır⁷⁵⁴. Re'sen tarhiyatta ikmalen tarhta söz konusu olduğu gibi vergi idaresinin takdiri söz konusudur. Dolayısıyla tarhiyat ile tahakkuk aşamasının da gerçekleştiği söylenemeyecektir⁷⁵⁵. Ancak re'sen tarhta ikmalen tarhtan farklı olarak önceden gerçekleşmiş bir tarhiyatın varlığı aranmaz⁷⁵⁶.

2. Matrahın re'sen takdiri ve re'sen tarh işleminde vergi idaresinin izleyeceği yol

Vergi dairesinin matrahın re'sen tarhında izleyeceği yol için bir ayırım yapmak gereklidir. İlk olasılıkta matrahın re'sen takdiri için takdir komisyonlarına sevk söz konusudur. Mükellef vergilenme sürecinin başlayabilmesi adına yükümlü olduğu beyanname ödevini hiç veya gereği gibi yerine getirmemişse ve mükellefin vermiş olduğu beyanname vergilendirme sürecinin sağlıklı bir biçimde tamamlanmasını sağlayacak bilgileri içermiyorsa vergi idaresinin matrahın tespitinin sağlanabilmesi için takdir komisyonlarına sevk etmesi gerekebilir⁷⁵⁷.

Takdir komisyonu matrah takdiri yaparken hakkında inceleme yapılan ilgilinin vergi kanunlarına yer alan ödevlerini yerine getirmediği veya getirmiş bulunsa da belge değer ve kayıtlara ulaşamadığı takdire dayanak oluşturacak konular hakkında gerekli somut araştırma ve incelemeleri gerçekleştirir⁷⁵⁸.

Matrah takdiri gerçekleştirilirken mükellefin defter, kayıt ve belgelerine ulaşılmasının mümkün olamaması halinde matrahın gerçek duruma uygun ve net bir şekilde incelenmesi söz konusu değildir. Ancak bu takdir komisyonlarının kararlarının varsayıma dayandığı anlamına da gelmez. Takdir komisyonu edindiği bilgi ve bulgularla, mükellefinin faaliyetinin

⁷⁵² ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 106; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 205.

⁷⁵³ PİŞKİN, s. 88.

⁷⁵⁴ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 212.

⁷⁵⁵ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 106.

⁷⁵⁶ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 206.

⁷⁵⁷ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 212; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 182.

⁷⁵⁸ ŞİN, s. 164; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 106; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 205.

türüne, emsal kuruluşlarındaki uygulamalara ve sonuçlarına göre ölçümleme yaparak matrahı takdiri olarak gerçeğe en yakın şekilde tespit edecektir⁷⁵⁹. Amaç gerçeğe en yakın matraha ulaşmaktır. Dolayısıyla re'sen takdir nedeni somut bir şekilde ortaya konulması, varsayıma dayanmamalıdır⁷⁶⁰. Takdir komisyonunun yapacağı matrah takdiri yeterli tespit ve incelemeye dayanmalıdır⁷⁶¹. Takdir komisyon matrahı tespit ederken ölçümleme noktasında matrahı gerçeğe en yakın bir şekilde tespit etmekle yükümlüdür⁷⁶². Takdir komisyonunun matrah tespiti takdiri bir yaklaşıklığı ifade etmekte olup mükellefin gerçek durumunu yansıtmayabilir. Mükellef vergi kanunlarında öngörülen ödevlerini yerine getiremediği için bu duruma katlanmak zorundadır⁷⁶³.

⁷⁵⁹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 212; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 182.

⁷⁶⁰ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 205.

⁷⁶¹ DVDDGK, E.2003/ 252, K.2003/369, (<https://legalbank.net/belge/d-vddk-e-2003-252-k-2003-369-t-03-10-2003-danistay-vergi-dava-daireleri-kurulu-karari/623224>), (E.T. 1904.2022); Yeterli tespit ve incelemenin gerçekleştirildiğine karine olabilecek hususlar şunlardır: *mükellefin faaliyette bulunup-bulunmadığı, mükellefin faaliyette bulunduğu sektörün sahip olduğu özellikler, üretim işletmelerinde randıman hesapların tespiti*. Takdir komisyonu matrahı takdir ederken *mükellefin faaliyeti, o faaliyet alanında geçerli kar yüzdesi, geçmiş yıl kazançları, iş hacmi, sermaye miktarı, emsal kuruluşların beyan ettiği matrahlar, çalıştırılan işçi sayısı ve işin özellikleri* göz önünde bulundurularak matrah tespit edecektir. ŞİN, s. 164; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 212.

⁷⁶² “İncelenen dosyada, davacının katma değer vergisi beyannamelerinde aylar itibarıyla yer alan matrahlar ile aynı döneme ait banka bilgilerinin karşılaştırılması sonucu tespit edilen uyumsuzluk nedeniyle POS cihazıyla yaptığı satışların tespiti amacıyla 2004 ve 2005 yılı defter ve belgelerinin istenilmiş ve 2005 yılı gelir vergisi matrahının re'sen takdiri için Vergi Usul Kanunu'nun 30 uncu maddesinin 2 nci bendi uyarınca davacının takdir komisyonuna sevk işlemi yapılarak, takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden adına re'sen tarhiyat yapılmış ise de, davacı vekili nezdinde düzenlenen 7.6.2010 günlü tutanağın incelenmesinden, davacı tarafından 2005/1 ila 10 uncu dönemler için verilen katma değer vergisi beyannamelerinde yer alan matraha dahil olup, kredili satış tutarı olarak beyannamelerde gösterilen kredi kartıyla satış tutarlarının toplamının, aynı dönem için bankalar tarafından bildirilen toplam tutardan fazla olduğu anlaşıldığından, ilgili yılda kayıt ve beyan dışı bırakılmış kazancı bulunmayan davacı adına yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk görülmemiştir.” Dş. 4. D. 29.04.2014, E. 2011/7449 K. 2014/2889, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2011-7449-k-2014-2889-t-29-4-2014>), (E.T. 29.09.2022); “Davalı idare tarafından; takdir komisyonu kararının , aracın ithalatına ilişkin gerçek kıymet bedelini tespit eden Gümrük Müsteşarlığı İzmit Gümrük ve Muhafaza Başmüdürlüğü'nün 8003 ve 8005 sayılı yazılarına dayandığı, matrahın ithalatta beyan edilen kıymet bedeli ile Gümrük Müsteşarlığı yazısı ile tespit edilen gerçek kıymeti arasındaki fark kıymetlere göre belirlendiği, ..bu nedenle tarhiyatın varsayım ve kanaate dayalı olarak yapıldığı iddiasına itibar edilemeyeceği...” Dş. 3.D., 17.04.2014, E. 2013/1941 K. 2014/1658, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-1941-k-2014-1658-t-17-4-2014>), (E.T. 29.09.2022).

⁷⁶³ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 183; “Mükellef hakkında re'sen takdir olunan matrahın miktarı mükellefin uzman tarafından saptanan ifadesine dayanmakta bulunmasına ve bu ifade ve beyanın değer taşımayacağı iddia ve isbat edilmemiş bulunmasına göre, haklarında resen takdire gidilmesi için herhangi bir sebep bulunmayan yeni kârın düşük olması sebebi anlaşılamıyan veya izah edilemiyen bir kısım mükellefler hakkında uygulanabilecek olan ortalama kâr hadlerinin tatbiki suretiyle matrahın değiştirilmesi yoluna gidilmesinde isabet görülmemiştir.” Dş. 13. D. 28.10.1970, e. 1969/5182, k. 1970/6031, *Danıştay Dergisi*, S. 3., s. 251-252.

Takdir komisyonlarının kararlarının dayanağı ve açıklamaları matrahın oluşumunu ortaya koyacak nitelikte ve inandırıcılıkta olması gerekir⁷⁶⁴. Takdir kararı dayanaktan ve gerekli açıklamalardan yoksun ise delil olma niteliğini kaybeder (VUK m. 32).

Mükellef hakkında matrahın re'sen tarh etmesine neden olacak bir sebep bulunuyorsa bu durumda ticari defterlerinde hiçbir kayda rastlanılmaması re'sen tarhı engellemez⁷⁶⁵.

Mükellef hakkında matrahın re'sen takdiri beyannamede yer alan eksikliklerden ileri gelmiş ise takdir komisyonunun bilgi eksikliğinin giderilmesini sağlamak adına mükellefe 15 günlük mühlet vererek kanuni defter ve istenilen belgelerin ibrazını ister. Mükellefin kanuni defter ve belgelerindeki bilgiler sağlıklı ise matrahın re'sen takdirine esas olur⁷⁶⁶. Ancak mükellef tarafından tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması halinin söz konusu olduğu durumda artık takdir komisyonu 15 günlük mühlet vermeyecektir⁷⁶⁷.

⁷⁶⁴ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 212; “Bu durumda, değinilen vergi tekniği raporunda yer alan tespitlerin esas alındığı anlaşılan olayda takdir komisyonu kararının dayanağının olmadığı yolundaki hükmüne esas aldığı gerekçesi hukuka uygun düşmeyen Vergi Mahkemesince, takdir edilen matrah farkının hukuka uygunluğunun değerlendirilmesi, bu değerlendirme yapılırken davacının vergi tekniği raporunun kendilerine tebliğ edilmediği, 6111 sayılı Kanundan faydalandıkları yolundaki iddialarının da karşılanması ve iddialarının tarh matrahına etkisi belirlenerek karar verilmesi gerekirken, yazılı gerekçeyle, tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen ısrar kararında yasal isabet görülmemiştir.” Dş. V.D.D.G.K. 22.11.2017, E. 2017/604, K. 2017/568, (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2017-604-k-2017-568-t-22-11-2017>), (E.T. 29.09.2022); Dş. 4. D. 26.6.1972, E. 1972/1070, K. 1972/4374, *Danıştay Dergisi*, S. 24-25, s. 252-253; Dş. 13. D. 15.03.1976, E. 1976/434, K. 1976/3029, *Danıştay Dergisi*, S. 26-27, s. 218-220.

⁷⁶⁵ “Temyiz Komisyonunca verginin terkinde; mükellefin ithalat ve ihracat ticaretiyle uğraştığı ve tarh yılına ait defterlerinin incelenmesinden o yıl içinde hiçbir muamele yapmadığı ve gelir sağlamadığının anlaşıldığı aksinin de vergi dairesi müdürlüğünce ispat edilemediği gerekçesine dayanılmış ise de, ticari defterlerde hiç bir kayda raslanmamış bulunması, hakkında esasen takdir sebebi mevcut olan mükellefin bir gelir sağladığının ispatı külfetinin idareye yüklenmesi için bir sebep teşkil etmeyeceği gibi elinde ithalat ve ihracat ruhsatları bulunan ödevlinin bu yılki faaliyeti hakkında ithalatçı ve ihracatçı birlikleriyle Gümrük ve Tekel Bakanlığı ve gerekiyorsa Ticaret Bakanlığından sorulmaksızın salınan verginin kaldırılması yoluna gidilmesinde isabet görülmemiştir.” Dş. 4.D. 21.03.1970, E. 1968/6001, K. 1970/1498, *Danıştay Dergisi*, S. 3, s. 365.

⁷⁶⁶ “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/2 nci maddesine göre matrahın resen takdir edilebilmesi için takdir komisyonu tarafından davacıya 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilmesi ve verilen süre içinde vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve yasal defterlerini ibraz etmeye davet edilerek sonucuna göre işlem tesis edilmesi gerektiği açık olup, takdir komisyonunca söz konusu yasal düzenleme dikkate alınmaksızın takdir edilen dönem matrahı üzerinden idarece 2005 dönemi için yapılan vergi ziyai cezalı katma değer vergisi tarhiyatlarını kaldıran Vergi Mahkemesi kararı sonucu itibarıyla hukuka uygun görülmüştür.” Dş. 4.D. 30.03.2016, [2016/1143 K. 2016/1349](https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2016-1143-k-2016-1349-t-30-3-2016), (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2016-1143-k-2016-1349-t-30-3-2016>), (E.T. 29.09.2022).

⁷⁶⁷ “213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/3. maddesinde; anılan Kanun'un 30/2. maddesinde yazılı halin vukuunda mükellefe takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunacağı hüküm altına alınmıştır. Maddi olayda Vergi Usul Kanunu'nun 30/2. maddesinde sayılan hal değil, 30/6 maddesinde sayılan tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair

Matrahın re'sen tarhında izlenebilecek diğer bir yol ise vergi inceleme elemanlarının vergi incelemesi sırasında matrahı re'sen tespit etmesidir. Vergi inceleme elemanı, inceleme sırasında verginin re'sen tarhını gerektiren bir sebep bulmuş ise bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesi uyarınca, elde ettiği bilgi, bulgu ve belgeler, yaptığı araştırma ve incelemelere göre verginin matrahını takdir ederek bu hususu raporunda gösterebilir. Bu seçenek tercih edildiği durumda takdir komisyonunca ayrıca matrah tespiti yapılmasına gerek yoktur⁷⁶⁸.

21.01.1983 tarihli 2791 sayılı Kanun⁷⁶⁹ ile yapılan değişiklikle vergi inceleme elemanına re'sen matrah takdiri yapma yetkisinin verilmesinin nedeni re'sen tarh işleminin etkinliğini, basitliğini ve süratini sağlamaktır⁷⁷⁰. Vergi inceleme elemanı, inceleme sırasında mükellefin vergi kanunlarında yer alan ödevlerine uygun davranıp davranmadığını ve uygun davranıldığı takdirde de ekonomik yaklaşım ilkesine uyarınca mükellef tarafından yaratılan biçimsel görünüşün maddesel gerçeğe uygun olup olmadığını tespit eder. Matrahın re'sen takdiri ise kıyaslama, değerlendirme ve ölçümleme unsurlarını içerir. Dolayısıyla nesnel olguları ortaya çıkarmakla görevli kılınmış vergi inceleme elemanına bu şekilde bir takdir yetkisi verilmiş olması öğretide eleştirilmektedir⁷⁷¹.

D. İDARECE TARH

Verginin idarece tarhı, Vergi Usul Kanunu'nun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında 205 sayılı Kanun'un⁷⁷² ikinci maddesi ile Vergi Usul Kanunu'na eklenmiş ve ilgili bölüm başlığı da böylece "ikmalen, re'sen ve idarece tarh" olarak değiştirilmiştir⁷⁷³.

delil bulunması hali mevcut olduğundan davalı idarece davacının takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet edilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır." Dş. 4. D. 14.3.2016, [E. 2016/7739 K. 2016/1095](https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2016-7739-k-2016-1095-t-14-3-2016), (<https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2016-7739-k-2016-1095-t-14-3-2016>), (E.T. 29.09.2022).

⁷⁶⁸ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 185.

⁷⁶⁹ R.G., 08.02.1983, S. 17953.

⁷⁷⁰ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 185.

⁷⁷¹ KANETİ, s.97.

⁷⁷² R.G. 28.02.1963, S.11343.

⁷⁷³ 205 sayılı kanunun 2. maddesine ait gerekçede verginin idarece tarhını öngören hükmün düzenlenme sebebi ise; *"verginin tarhı için kanunlarda tayin edilen zamanlarda müracaat etmeyen veya kendilerine tahmil edilen ödevleri müddetinde yerine getirmeyen mükellefler adına kanunen belli matrahlar üzerinden zamanında tarh edilmeyen vergilerin VUK m. 29 ve 30 hükümlerine göre salınmasının mümkün olmadığı, bu hususta bazı tarhiyatların şimdiye kadar yapılagelmekte olsa da bir yasal mesnedi bulunmadığı belirtilerek bu husustaki boşluğu doldurmak üzere bu maddenin tanzim olunup bu yeni tarh usulünün getirildiği"* şeklinde belirtilmiştir. *Millet Meclisi Tutanak Dergisi* C. 12, 1963, S. 64, s. 43-50, Millet Meclisi Dönem 1 Toplantı 2.

Verginin idarece tarh etmesi durumunda mükellefler vergi kanunlarında belirlenen sürelerde vergi dairesine başvurmamış veya vergi kanunlarınca öngörülen ödevlerini yerine getirmemiştir⁷⁷⁴. Bu tarh yönteminde vergi dairesi ve mükellef arasındaki hukuki ilişki kurulamamıştır. Hukuki ilişkinin kurulabilmesi adına idare tarhiyat işlemini kendiliğinden ve tek yanlı olarak gerçekleştirmektedir⁷⁷⁵.

Verginin idarece tarhı; mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirli zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunda öngörülmüş bulunan matrahlar üzerinden vergi dairesi tarafından kendiliğinden tarh edilmesidir⁷⁷⁶. Mükelleflerin vergi kanunları kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmediği hususu yoklama ile tespit edilir⁷⁷⁷. Bu takdirde verginin tarhı yoklama fişine dayanır (VUK m. 30)⁷⁷⁸. Danıştay'ın bir içtihadına göre ise yoklama fişi bulunmasa dahi, idarece tarhın gerçekleşme nedeninin yoklama tutanağına eşdeğer bir belge ile tespit edilmesi halinde de idarece tarh gerçekleştirilebilecektir⁷⁷⁹.

İdarece tarh işleminin, idarece yapılan diğer matrah tespiti yöntemlerinden ayıran husus ise beyana dayanan tarh usulünün uygulanamamasıdır⁷⁸⁰. Verginin idarece tarhı işlemi oldukça istisnai bir tarh yöntemi olup, ikmalen veya re'sen tarhın şartlarının gerçekleşmediği durumlarda uygulanabilir⁷⁸¹.

Verginin idarece tarhı işleminde belirli matrahlar üzerinden gerçekleştirileceği belirtilmiştir. Ancak burada anlaşılması gereken matrahın kanunda belirlenerek gösterilmiş

⁷⁷⁴ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 207; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 188; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107; FURTUN İdris Hakan, "Türk Vergi Hukukunda Nadiren Başvurulan Bir Vergi Tarh Yöntemi: İdarece Vergi Tarhı", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2017, C. 40, S.346, s. 32.

⁷⁷⁵ KIRBAŞ, s. 113.

⁷⁷⁶ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 188; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 207; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 215; FURTUN, s. 32; PİŞKİN, s. 45.

⁷⁷⁷ PİŞKİN, s. 46.

⁷⁷⁸ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 188; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 207; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 215; FURTUN, s. 32; PİŞKİN, s. 45.

⁷⁷⁹ "Damga Vergisi Kanununun 26'ncı maddesi uyarınca kendisine damga vergisine tabi kağıt ibraz edilen resmi daire memurunca veya bu memurun bildirmesi üzerine vergi dairesince düzenlenen tutanağın, Vergi Usul Kanununun Mükerrer 30'uncu maddesinde idarece vergi tarhiyatı yapılabilmesi için aranan yoklama fişi yerine geçeceği; ancak, bunun için, resmi daire memurunun tutanak düzenlemesinin veya bildiriminin, damga vergisine tabi kağıdın ibrazı sırasında olmasının şart olduğu açık bulunmaktadır." Dş. 7.D. 12.10.2006, E. 2003/2890, K. 2006/3012, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2003&EsasNo2=2890>), (E.T. 10.10.2022).

⁷⁸⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107; FURTUN, s. 32; PİŞKİN, s. 45.

⁷⁸¹ FURTUN, s. 32.

olması değildir. Kanun verginin matrahının hesaplanmasında esas alınacak ölçütleri göstermektedir. Vergi idaresi bağlı yetki çerçevesinde kanunda yer alan ölçütlere uygun bir şekilde matrah tespit eder⁷⁸².

Verginin idarece tarh ettiği durumlara örnekler sayılacak olursa;

Verginin idarece tarh edilmesi, gelir vergisinde götürü usulün söz konusu olduğu durumlarda söz konusu olmuştur. Götürü usulü mülga edilmeden önce bu usulde gelir vergisine tabi tutulan ticaret ve serbest meslek erbabı mükelleflerin, faaliyetlerinin icra olduğu takvim yılına ait gelir vergisini, aynı yılın Nisan ayında bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurarak vergi karnesine yazdırarak vergi dairesinin nezdinde tarh işlemi ve tahakkuk aşamasının gerçekleştirmeleri gerekirdi⁷⁸³. Mükelleflerin tarhiyatı bu şekilde kanunda öngörülen süreler içerisinde vergi dairesine başvurmak suretiyle tarh ettirmedeği gerçekleştirilen yoklama işlemi ile tespit edildiği takdirde ise idarece tarh söz konusu olacaktır⁷⁸⁴.

Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının kanunun öngördüğü sürelerde karne almış olması gerekir. Bu kimseler kanunda öngörülen sürelerde vergi dairesine başvurmazsa bu durumda vergi dairesi kendiliğinden elde ettiği bulgulara göre vergiyi idarece tarh edecektir⁷⁸⁵.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 11. maddesine göre bina vergisi ve arazi vergisi aynı kanunun 29. maddesine⁷⁸⁶ göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunur⁷⁸⁷⁷⁸⁸.

⁷⁸² PİŞKİN, s. 46.

⁷⁸³ EROĞLU Nurettin, *Açıklamalı ve İçtihatlı Vergi Usul Kanunu*, İkinci Baskı, Ankara 1995,s. 91-92..

⁷⁸⁴ FURTUN, s. 33.

⁷⁸⁵ *Kazançları basit usulde tesbit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının, kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecburdurlar. Bu mecburiyete riayet edilmediği takdirde:*

a) Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi iş veren kimse adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsili olunur. Bu fıkra hükmüne göre tarh edilen vergi ve kesilen ceza, iş verene birer ihbarname ile tebliğ edilir. Kullanılacak ihbarnamelerin şeklini ve muhteviyatını Maliye Bakanlığı tayin eder. Karnesiz tesbit edilen şahsa karnesi verilir ve vergisinin ödendiği karneye yazılır.

b) Karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tesbit edilen iş verenden tahsil olunur. İş verenler, yukarı ki hükümlere göre ödedikleri vergiler için asıl mükelleflere rücu edebilirler. (VUK m. 251).

⁷⁸⁶ *Vergi değeri;*

Emlak Vergisinde; mükellefin bina ve arazisinin bildirmesi üzerine, belediyelerce tespit edilmiş bulunan takdir komisyonlarınca belirlenen arsa değeri ve üzerine bina maliyeti eklenerek bulunan değer üzerinden tarhiyat gerçekleşir. Belediye arsa ve binanın bildirilen özelliklerini dikkate alarak 29. maddedeki hükümleri esas alarak matrah tespit eder⁷⁸⁹. Mükelleflerin emlaklarını süresinde bildirmemesi halinde ise vergi idarece tarh edilir⁷⁹⁰.

İdarece tarhın söz konusu olabileceği durumlardan biri ise harçlardır. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 30. maddesinde yer alan şartlar gerçekleştiğinde merkezi yönetim veya yerel yönetim harçları idarece tarh edilebilir⁷⁹¹.

a) Arsa ve araziler için, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun asgari ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köy için cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeler (turistik bölgelerdeki cadde, sokak veya değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parseller), arazide her il veya ilçe için arazinin cinsi (kıraç, taban, sulak) itibarıyla takdir olunan birim değerlere göre,

b) Binalar için, Maliye ve Bayındırlık ve İskan bakanlıklarınca müştereken tespit ve ilân edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile (a) bendinde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak 31 inci madde uyarınca hazırlanmış bulunan yönetmelik hükümlerinden yararlanılmak suretiyle, (1) Hesaplanan bedeldir.

Vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl, bir önceki yıl vergi değerinin 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle bulunur.

33 üncü maddeye (8 numaralı fıkra hariç) göre mükellefiyet tesisi gereken hallerde vergi değerinin hesaplanmasında, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun mükerrer 49 uncu maddesinin (b) fıkrasına göre belirlenen arsa ve arazi birim değerleri, takdir işleminin yapıldığı yılı takip eden ikinci yıldan başlamak suretiyle her yıl, bir önceki yıl birim değerinin, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerlendirme oranının yarısı nispetinde artırılması suretiyle dikkate alınır.

Vergi değerinin hesabında bin liraya, verginin hesaplanmasında ise bir liraya kadar olan kesirler dikkate alınmaz. Cumhurbaşkanı, bu maddede belirtilen artış oranını sifıra kadar indirmeye veya yeniden değerlendirme oranına kadar artırmaya yetkilidir. Cumhurbaşkanı bu yetkisini, 2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 95 inci maddesi uyarınca belirlenen belediye grupları itibarıyla farklı oranlar tespit etmek suretiyle de kullanabilir.

⁷⁸⁷ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 188.

⁷⁸⁸ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 188; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 215; FURTUN, s. 35; PİŞKİN, s. 45.

⁷⁸⁹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 207.

⁷⁹⁰ Bildirimin süresinde verilmemesi halinde, vergi idarece tarh edilir. İdarece tarhiyatta her yıla ilişkin vergi değeri, 29 uncu madde hükmü dikkate alınarak hesaplanır. (EVK m.32).

⁷⁹¹ FURTUN, s. 35; "Olayda tellallık harcına ilişkin ihbarnamenin 17.4.2001 tarihinde davacı kurum yetkilisine tebliğ edildiği, otuz günlük dava açma süresi içinde yetkili ve görevli Vergi Mahkemesinde dava açılmadığı ve idarece ihtilaflı alacağın tahsilini sağlamak amacıyla da 16.5.2001 tarihinde ödeme emri düzenlenip tebliğ edildiği görülmüştür. Bu durumda ihbarname ile istenen tellallık harcı, dava açılmamak suretiyle 17.5.2001 tarihinde tahakkuk ettiğinden ve yukarıda açıklanan yasa hükümleri uyarınca tahakkuk tarihinden itibaren ancak bir aylık ödeme süresi geçirildikten sonra ödeme emri düzenlenebileceğinden..." Dış. 9. D. 28.04.2004, E. 2002/26, K. 2004/3023, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2002&EsasNo2=26>), (E.T. 10.10.2022); "Kurumlar Vergisi Kanununun geçici 10.madde hükümleri gereğince satış nedeniyle doğan tapu harcının tahsil edilmediği, ancak daha sonra şirketin 1988 yılı hesaplarının inceleme elemanınca incelenmesi sonucunda taşınmaz satışından doğan karın tamamının anılan yasa hükümleri uyarınca şirket sermayesine ilave edilmeyip şirketin borçları düşüldükten sonra kalan kısmının sermayeye ilave edildiği dolayısıyla ödenmemiş sermayeye isabet eden

İdarece tarh işlemi ihbarname usulü ile gerçekleşir. İdarece tarh edilen vergilerle buna ilişkin cezalar yükümlüye ihbarname ile tebliğ edilir⁷⁹². Ayrıca mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini, tarh edilen vergi ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösteren bir ilanda, vergi dairesine ilan koymaya mahsus vergi dairesine mahalline asılarak ilan edilir (VUK m. 30/III-IV). Mükellef gerçekleştirilen tarh işlemine karşı kanuni süreler içerisinde mahkemeye başvurabilir. Dava açma süresi ile mükellefin bilinen adresine tebliğ yapıldığı durumlarda tebliğ tarihinden, tebligat yapılmamışsa tutanakla tespit edilen ilan tarihinden itibaren başlar (VUK m. 30/V). Verginin tahakkuk etmesi ve cezanın kesinleşmesi ise dava açma süresinin dava açılmaksızın geçirilmesi veya dava açılmış olan ise, vergi mahkemesinin iptal talebini haklı bulmaması ile olur⁷⁹³.

E. DÜZELTME TARHI

Düzenletme tarhi olarak adlandırılan tarhiyat türü öğretide ayrı başlık altında incelenmemektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda vergi idaresi tarafından tesis edilen tarhiyat türünün ayrı bir başlık altında ele alınması uygun görülmüştür.

Hukuka aykırı idari bir işlemin tesis edildiğinde ve bu işlemin idare tarafından düzeltilmesi gerektiği durumlarda hatanın varlığı söz konusu olacaktır. Konumuz açısından vergi hataları ise, verginin tarhından tahsiline kadar geçen süreçte her aşamada gerçekleşebilir. Vergi hatalarının kaynağı vergi dairesi de olabilir, mükellef de olabilir. Vergi hataları çok geniş bir konu ihtiva ettiğinden vergi idaresi tarafından tarh yapılmasını gerektiren durumlar üzerinde durulacaktır.

1. Vergi Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 116, 117, ve 118. maddelerinden vergi hatasının kapsamına giren hukuki sakatlıkların ne olduğu anlaşılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde vergi hatası üst tanım olarak kabul edilmekte ve buna bağlı olarak bir tanım yapılmaktadır; "*Vergi hatası, vergiye mütaallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasıdır*". Dolayısıyla vergi hataları şu şekilde tanımlanabilir; "*vergi hatası, doğrudan vergi miktarını etkileyerek*

tapu harcının istisna hükmünden yararlanamayacağının saptanması üzerine bu rapora dayanılarak önceden tahsil edilmeyen tapu harcının ödenmemiş sermayeye isabet eden kısmı üzerinden idarece yükümlü adına kaçakçılık cezalı tapu harcı tarh edildiği..." Dş. 9. D. 11.12.1991, E. 1991/1800, K. 1991/4139, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1991&EsasNo2=1800>), (E.T. 10.10.2022).

⁷⁹² KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 188; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 215; FURTUN, s. 33.

⁷⁹³ FURTUN, s. 32.

fazla veya eksik verginin tarhı, tahakkuku veya tahsiline yol açan maddi veya mükellefiyete ilişkin değerlendirme yanlışlıklarıdır”⁷⁹⁴. Kanunda yer alan tanıma bakıldığı zaman vergilendirme sürecinde vergi miktarının eksik ya da fazla istenmesi tarh işlemi ve tahakkuk aşaması ile ilgiliyken, alınması hususu tahsil aşamasında mümkün olmaktadır⁷⁹⁵. Yine Kanunda yer alan tanıma bakıldığı zaman vergi hatalarının sebebi mükellef tarafından gerçekleştirilen bir işlem olabileceği gibi vergi dairesinin tesis ettiği bir işlem de olabilir⁷⁹⁶.

Vergi hataları nispeten kolay görünen, üzerinde tartışmaya gerek olmayan, açık ya da oldukça basit yanlışlıklardan oluşmaktadır⁷⁹⁷. Dolayısıyla düzeltme tarhı da verginin tarhında gerçekleşen tartışmaya gerek olmayan, açık ya da oldukça basit hataların re’sen veya başvuru üzerinde vergi idaresi tarafından düzeltilerek, hukuka uygun bir şekilde tarhiyatın gerçekleştirilmesi olarak tanımlanabilir.

Vergi hatasının söz konusu olması için öncelikle kesin ve yürütülmesi zorunlu bir subjektif işlem niteliğinde bir işlem tesis edilmiş olmalıdır⁷⁹⁸. Daha önceki bölümde belirtildiği üzere tarh işlemi bu niteliğe haizdir. Buna göre tarh işlemine hazırlık niteliği taşıyan ön işlemlerde gerçekleştirilen hatalar vergi hatası sayılmayacaktır⁷⁹⁹.

Vergi Usul Kanunu vergi hatalarına ilişkin tanım yaptıktan sonra 117. maddede “hesap hatalarını”, 118. maddede ise “vergilendirme hatalarını” düzenlemiştir. Dolayısıyla vergi hatalarının hesap hataları ve vergilendirme hataları olarak ikiye ayrılarak tasniflendirildiğini

⁷⁹⁴ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 187; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 601.

⁷⁹⁵ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 187; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 307; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 601.

⁷⁹⁶ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 189; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 307; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 601.

⁷⁹⁷ Bu nedenle kanun koyucu vergi hatalarına özgü çözüm yöntemleri belirlemiştir. Vergi hatası kapsamı dışında kalıp tartışma nedeni oluşturabilecek hukuki sakatlıklar, doktrinde “hukuki uyumsuzluk” olarak nitelendirilmiştir. Hukuki uyumsuzluk bulunduğu durumlarda kanun koyucu yargı organı kararı ile sonuçlandırılmasını öngörmüştür. Bu tür tartışmalar, maddi olayın karmaşık niteliğinden veya maddi olaya ilişkin açık olmayan hususlardan ya da olayın teknik özelliklerinden veya vergilendirme şekillerinden kaynaklanabilir. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 189.

⁷⁹⁸ “Davalı Bakanlığın, davacı müteahhidin işveren durumunda olup Ulaştırma Bakanlığına yazdığı yazıda istihkakların % 5 yerine % 15 oranında vergi tevkifatına tabi tutulması istendiğine ve işveren Ulaştırma Bakanlığı tarafından Maliye ve Gümrük Bakanlığının bu talimatı aksine bir uygulama yapılması söz konusu olamayacağından, Maliye ve Gümrük Bakanlığının bu yazısının, bir muktezadan çok davacının menfaatini doğrudan ilgilendiren icrai bir işlem niteliği kazandığı anlaşılmaktadır. İlginin, bu konuda Maliye ve Gümrük Bakanlığına başvurusu ve Bakanlıkca verilen red cevabı üzerine açılan dava, Danıştay’da ilk derece incelenmekte olan Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlere karşı açılan davalar niteliği taşıdığı ve bu haliyle Danıştay’ca incelenmesine bir engel bulunmadığı sonucuna varılarak dava incelendi...” Dş. 4. D. E.1988/1962, K. 1988/5020, *Danıştay Dergisi*, S. 74-75, s. 196-199.

⁷⁹⁹ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 189.

Kanun düzenlemesinden çıkarmaktayız. Buna göre 117. ve 118. Madde kapsamına girmeyen hatalar, vergi hatası sayılamaz⁸⁰⁰.

Vergi hatalarına ilişkin kanunda yer alan tanıma bakıldığında, vergi hatalarının düzeltilmesi iki şekilde gerçekleşebilir⁸⁰¹; mükellef vergi hatasını yargı yoluna taşıyarak mahkeme eliyle hatanın düzeltilmesini sağlayabilir veya vergi dairesince re'sen ya da mükellefin başvurusu üzerine vergi hatası düzeltilebilir. Vergi hatalarının düzeltilmesi, vergilerin kanuniliği ilkesinin subjektif idari işlem olan tarh işlemi açısından gerçekleşmesine hizmet eder. Vergi hatalarının düzeltilmesi, idari işlemin özellikleri, unsurları, kanuni idare ve bağlı yetki gibi kurallar açısından Vergi Usul Kanununda yer alan hata düzeltme hükümlerinin özel bir idari usul kodu olduğunu söyleyebiliriz⁸⁰².

Maddi vergi hukuku açısından vergi hatalarının düzeltilmesinin önemi vergilendirme işlemindeki hukuki sakatlıkların giderilmesidir. Şekli vergi hukuku açısından önemi ise, vergi usul hukuku bakımından uyuşmazlıkların çözülmesinde idari bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmasıdır⁸⁰³.

a. Hesap Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde hesap hatalarının ne olduğu tanımlanmamış olup sadece hangi durumlarda hesap hatası bulunduğu üç bentte sayılmıştır. Buna göre:

“1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.

⁸⁰⁰ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 187; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 307; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 222; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 601.

⁸⁰¹ Vergilerin yanlış hesaplanması genellikle iki tür hatadan oluşmaktadır. Bunlar matematiksel hatalardan veya geçerli olan muhasebe ilkelerinin yeterince anlaşılamaması nedeniyle ortaya çıkan teknik hatalardan meydana gelebilir. Bu hatalar bir önceki döneme ait hesapların yanlış geçirilmesi veya doğru bir şekilde hesaplananın yapılmamasından kaynaklanmaktadır. DOUGHERTY Paul, “Make No Mistake”, *Best's Review*, June 2010, s. 85; Vergi işlemleri sırasında en çok rastlanan vergi hataları beyannameler düzenlenirken, vergi matrahı saptanırken ve vergi tarhı sırasında yapılan hatalar şeklinde aşağıda sınıflandırılarak sıralanmıştır. STASON E. Blythe, “Judicial Review of Tax Errors: Effect of Failure to Resort to Administrative Remedies”, *Michigan Law Review*, S. 28, C. 6, Nisan 1930, s. 638-639.

1. Beyannameler düzenlenirken yapılan hatalar: a. Vergi kayıt ve belgelerinde yapılan hatalar. b. Beyannameyi doldururken yapılan yanlış vergi kayıtları veya yanlış beyanname nedeniyle ortaya çıkan hatalar. c. Muaf unsurların listelenmesi. d. Vergi idaresinin vergi kanunlarını yanlış yorumlaması. 2. Vergi matrahı saptanırken yapılan hatalar: a. Yanlış beyanname nedeniyle aşırı değerlendirme veya farklılık. b. Hatalı bir kural veya bir ilkeye bağlı matrahın saptanması. c. Kanuni ya da anayasal gereklilikleri takip edememe nedeniyle bildirimleri veya diğer zorunlu prosedürleri yerine getirememesi. 3. Vergi tarhı sırasında yapılan hatalar: a. Kanuni bir dayanağı olmadan bir vergi koyma. b. Kanuni veya anayasal sınırları aşan ölçüde vergi koyma. BİNİŞ Mine “Vergi Hatalarının Mükellef ve İdare Açısından Sonuçları Ve Bu Sonuçları Saptamaya Yönelik Yapılan Bir Araştırma”, *S.D.Ü.İ.İ.B.F.D.*, 2012, C.17, S.2, s.487.

⁸⁰² KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 222.

⁸⁰³ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 222.

2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır.

3. Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır”

Hükme bakıldığı zaman hesap hataları, vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama yanlışlıkları olarak tanımlanabilir⁸⁰⁴. Hesap hataları, idari işlemin konu unsurundaki hukuki sakatlıklardan kaynaklandığı söylenebilir⁸⁰⁵. Hesap hataları, nispeten basit ve kolayca düzeltilebilecek aritmetik yanlışlıklardan ibaret olduğu görülmektedir⁸⁰⁶.

aa. Verginin Matrahında Hata

Verginin matrahında hata, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır (VUK m. 117/1). Vergilendirmeye ilişkin belgelerde (beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, vergi inceleme raporu, yoklama tutanağı, defter kayıtları, fatura tutarları vb) matraha ilişkin rakamların veya indirimlerin eksik ya da fazla gösterilmesi söz konusudur⁸⁰⁷.

Verginin matrahında hatalar, oldukça basit yanlışlıklardan doğarlar⁸⁰⁸. Örneğin beyannamede gerçekleştirilen bir toplama hatası sonucunda matrahın eksik veya fazla gösterilmiş olması bu kapsama girer⁸⁰⁹. Beyannamede matrahın eksik gösterilmiş olması mükellef lehine, fazla gösterilmiş olması ise vergi dairesinin aleyhinedir⁸¹⁰. Beyannamede

⁸⁰⁴ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 601; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 222; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 307; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 190.

⁸⁰⁵ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 190.

⁸⁰⁶ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 601; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 222; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 307; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 190.

⁸⁰⁷ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 307.

⁸⁰⁸ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 190.

⁸⁰⁹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 602; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 190. Bununla birlikte matraha ilişkin tartışmaya konu olabilecek hatalar vergi hatası kapsamı dışarısında kalır. Örneğin kurumlar vergisinde örtülü sermaye ve örtülü kazanç ilişkin iddialar, takdir komisyonlarınınca yapılan değerlendirmeler, belli harcamaların gider olarak mı yazılacağı ya da amortismanına mı tabi olacağına ilişkin değerlendirmeler yargı organı tarafından gerçekleştirilmelidir. Dş. VDDK. E. 2017/516, K. 2017/532, (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/arama?p=jU9NC4JAEp0vc5awoIs3UQQhSlwJlkQ2nXRhc2V3RUr8722hprdOM%2FM%2BePN6IAk44FGFB9qBBSQ4gHPt4WhQIQOQPLC4GeDgsqFRHO4hWg0E7VPNUI6WD%2B5zyTmH2qyFKhys3%2FHRBzjMs%2F4SyGfXkUfN5STJwyTeDNqNr57DEniXrlkXkRVovPxTluuT80yLqBcLV6KalkTtV3DhL1mamfv7XWPVe2wZppRHRU3zlSFxb%2B10yEd3g%3D%3D>), (E.T. 07.01.2023).

⁸¹⁰ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 602.

matrahın eksik gösterilmiş olması durumunda matrah farkı üzerinden mükellef hakkında tarh işlemi gerçekleştirilecektir.

Vergi matrahında hata durumunda, mükellef doğruluğu tespit edilmiş kanuni defter, belge ve diğer kanuni belirtilere göre hesaplanan matrahın veya kanunen yapılması gereken indirimin anılan kanuni defter, belge ve diğer kanuni belirtilerde eksik ya da fazla gösterilmesi sonucunda gerçekleşmiş hatalı bir vergi matrahı hesaplaması söz konusudur⁸¹¹.

bb. Verginin Miktarında Hata

Verginin miktarında hata, vergi oran ve tarifelerin yanlış uygulanması, yapılması gereken mahsupların yapılmamış veya yanlış ya da eksik yapılmış olması, matrah hatalarında belirtilen belgelerde verginin eksik veya fazla hesaplanmış ya da gösterilmiş olmasıdır (VUK m. 117/2). Verginin miktarında hata da verginin matrahı doğru olmasına karşın, bu matraha yanlış oran veya tarifelerin uygulanması ile verginin miktarının yanlış hesaplanması söz konusu olur⁸¹². Verginin miktarında meydana gelen hatalar esasen tarh işlemine ilişkindir⁸¹³.

cc. Verginin Mükerrer Olması

Mükerrer vergilendirme, aynı vergi kanununun uygulanmasında belirli bir vergilendirme dönemi içinde aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK m. 117/3). Aynı döneme ilişkin, aynı matrah üzerinden aynı verginin bir defadan fazla tarh-tahakkuk ettirilmesi veya alınmasıdır⁸¹⁴. Mükerrer vergilendirmede aynı vergilendirme döneminde yersiz olarak gerçekleştirilen ikinci vergilendirme bir hesap hatası olarak düzeltme yolu ile kaldırılır⁸¹⁵.

⁸¹¹ “193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun 86 ncı maddesi gereğince ücretleri dolayısıyla yıllık beyanname vermiyecek olanlardan, bu ücretlerin tamamı üzerinden tevkif suretiyle vergi ödemiş bulunanların söz konusu ücretleri için yıllık beyanname verebilecekleri, aynı kanunun 202 sayılı Kanunun 42 nci maddesiyle değişik 87 nci maddesinde hükme bağlanmıştır. 92 nci maddede de takvim yılına ait beyannamenin ertesi yılın mart ayı içinde tarha yetkili vergi dairesince verileceği belirtilmiştir. Dâvacı, Mart - Kasım 1970 aras: 9 aylık maaş farkını toptan aldığı 1973 yılında yıllık esasa göre vergilendirilen ücretleri için ertesi yılın (1974) mart ayında (ek süre dahil) beyanname vermemiş bulunduğundan seçme hakkının ücretlerin beyan edilmemesi yönünde kullanılmış olduğunun ve beyan etmeme fiilinin kendisi hakkında kesinlik ifade ettiğinin kabulü gerekeceğinden, tercihten geri dönmesi söz konusu olamaz. Ayrıca Gelir Vergisi Kanununun 108/3 üncü maddesinde, «tevkif yoluyla ödenen vergilerde, istihkak sahiplerinin yıllık beyanname vermeye mecbur olmaması halinde, tevkifatın ilgili bulunduğu dönemlerin vergilendirme dönemi sayılacağı ve kesilen veya kesilmesi gereken vergilerin yıllık vergi yerine geçeceği» hükmüne bağlandığından beyanname verilmeden idarece düzeltme yapılmasına olanak bulunmamaktadır.”Dş. 4.D. 11.11.1976, E. 1975/2641, K. 1976/2668, *Danıştay Dergisi*, S. 26-27, s. 223-224.

⁸¹² ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 308.

⁸¹³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 602.

⁸¹⁴ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 308.

⁸¹⁵ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 602; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 223.

Mükerrer vergilendirmeye örnek olarak ise aynı vergilendirme döneminde vergi borcunun hem vekil hem de mükellef tarafından ayrı ayrı ödenmiş bulunması hali örnek gösterilebilir⁸¹⁶.

b. Vergilendirme Hataları

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesi vergilendirme hatalarını 117. Maddede yer alan hesaplama hatalarına benzer şekilde bent bent sayma yoluna gitmiş ve vergilendirme hatalarına ilişkin tanıma yer vermemiştir⁸¹⁷. Vergilendirme hataları esasen vergi mükellefinin belirlenmesinde yapılan değerlendirme yanlışlarıdır⁸¹⁸. Vergilendirme hataları, Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde dört bent olarak şu şekilde düzenlenmiştir:

“Vergilendirme hataları şunlardır:

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

Vergilendirme hataları, hesap hatalarına göre ilk bakışta anlaşılması zor konulara ilişkin olup, vergiyi doğuran olayla yakın ilişki içindedir. Bu nedenle vergilendirme hataları, hukuki uyumsuzluk konusu olmaya daha yakındır⁸¹⁹. Vergilendirme hataları esasen idari işlemin sebep unsuru ile yakın ilgilidir⁸²⁰.

Vergi Usul Kanunu'nun getirdiği düzenlemeye paralel olarak vergilendirme hataları, düzeltme tarihini gerektiren durumlar irdelenerek ele alınacaktır.

⁸¹⁶ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 193.

⁸¹⁷ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 602; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 223; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 193; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 308.2

⁸¹⁸ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 308.

⁸¹⁹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 602.

⁸²⁰ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 199.

aa. Mükellefin Şahsında Hata

Mükellefin şahsında hata, verginin asıl borçlusu olan kişi yerine başka bir kişiden verginin istenilmesi veya alınmasıdır. Burada vergi dairesi asıl mükellef yerine bir başkası hakkında tarh işlemini gerçekleştirmektedir⁸²¹. Mükellefin şahsında hata söz konusu olduğu durumlarda, vergiyi doğuran olayı bünyesinde gerçekleştirmemiş kişi hakkında tarh işlemi tesis edilmektedir⁸²².

Mükellefin şahsında hata bulunduğu durumlara örnek olarak; isim benzerliğinden kaynaklanan hatalar⁸²³ nedeniyle verginin mükellefin babasından veya oğlundan, tüzel kişi adına tarh etmesi gereken verginin tüzel kişinin ortaklarından talep edilmesi durumları örnek gösterilebilir⁸²⁴.

bb. Mükellefiyette Hata

Mükellefiyette hata, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf olan kimseden ya da alınması (VUK m. 118/2) veya vergi uygulama alanı dışında kalan kimseler hakkında vergilendirmenin gerçekleştirilmesidir⁸²⁵. Böyle bir hatanın vergi hatası sayılabilmesi için vergiyi ödemesi talep edilen kişinin, vergiden muaf olduğu vergiye tabi olmadığına hukuki tartışmaya yer vermeyecek şekilde açık olması gerekir. Zira Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirme hataları ile ilgili düzenlemede açık olma unsuru vurgulanmaktadır⁸²⁶.

Vergiyi doğuranın meydana geldiği sırada yürürlükte olmayan kanun hükmü uyarınca vergi salınması halinde de mükellefiyette hata söz konusudur⁸²⁷.

⁸²¹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 602; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 223; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 193; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 308.

⁸²² ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 199.

⁸²³ “Hakkında vergi doğuran bir olay cereyan etmemiş, herhangi bir geliri nedeniyle vergiye tabi olmayan davacıdan süresinde beyan edilerek vergisi ödenmiş bir başkasına ait verginin istenmesi üzerine, henüz tahsil dahi edilmemiş bulunan vergiye ait hatanın düzeltilmesi isteminin, zamanaşımı bulunduğundan bahisle reddinde müessesenin amacına ve kanunda bu konuda yer alan hükümlere uyarlık bulunmamaktadır. Kaldı ki idare, varlığını idda ettiği zamanaşımının son yılının sonunda ihbarname tebliğ etmek ve tahsilât için de üç yıla yakın bir süre beklemek suretiyle, adeta zamanaşımı müessesesini, haksız iktisap niteliği taşıyan bir vergiye hukukilik kazandırma amacıyla kullanmış bulunmaktadır. Böyle bir tutumun hak ve adalet ilkeleriyle bağdaşamayacağı şüphesizdir.” Dş. 4.D. 06.04.1977, E. 1976/1861, K. 1977/931, *Danıştay Dergisi*, S. 28-29, s. 328.

⁸²⁴ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 602; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 308.

⁸²⁵ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 603; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 223; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 193; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 308.

⁸²⁶ Örneğin kamuya yararlı çalışan derneklerden vergi istenmesi durumunda mükellefiyette hata söz konusudur. KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 603; Her ne kadar anılan unsur hata kavramına uygun olsa da bu kavram duruma göre yorumun konusunu oluşturmaya elverişlidir. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 194.

⁸²⁷ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 194.

cc. Verginin Mevzuunda/Konusunda Hata

Verginin mevzuunda/konusunda hata, açık olarak vergi konusuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan, gelir servet, belge ve işlemler üzerinden vergi istenilmesi veya alınmasıdır (VUK m. 118/3)⁸²⁸. Burada vergi konusuna girmeyen veya verginin konusuna girmekle birlikte vergi istisnasının söz konusu olması nedeniyle vergi istenmemesi gereken mükelleflerden vergi istenmesi veya alınması halidir⁸²⁹. Verginin mevzuunda/konusunda hata söz konusu olduğu durumlarda vergi dairesi esasen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi hususunda hataya düşmektedir⁸³⁰. Buna göre vergiyi doğuran olay gerçekleşmeden vergi tarh etmesi durumunda verginin mevzuunda/konusunda hata söz konusu olacaktır⁸³¹.

Mükellefiyette hataya paralel olarak, verginin mevzuunda/konusunda hatada da açık olma unsuru Kanunda öngörülmüştür⁸³².

⁸²⁸ “2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanununun 52nci maddesinde pazar veya panayır kurulan yerlerin, meydanların, mezar yerlerinin satıcılar tarafından işgali ile yol, meydan, pazar, iskele, köprü gibi kamuya ait yerlerden bir kısmının herhangi bir amaçla işgali İşgal Harcına bağlı tutulmuştur. Şebinkarahisar Belediye Başkanlığı, kış koşulları nedeniyle Alucra İlçesine götürülemeyen telefon direklerinin geçici olarak Belediyeye ait kamyon ve traktör garajına konulmasını İşgal Harcı kapsamında görmüştür. PTT Genel Müdürlüğü tarafından işgal edilen yer, alıntı yapılan bu kuralda yazılı kamuya ait yerlerden değildir. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun vergilendirme hatalarının gösterildiği 118 inci maddesinin (3) işaretli bendinde; açık olarak vergi konusuna girmeyen veya vergiden ayık bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması konuda hata olarak tanımlanmıştır.”Dş. VDDK, 28.01.1994, E.1993/96, K. 1994/87, <https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1993&EsasNo2=96>), (E.T. 07.01.2023).

⁸²⁹ Kişinin özel malvarlığında yer alan eşyaları satması durumunda KDV talep edilmesi verginin mevzuunda/konusunda hataya örnektir. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 308; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 224.

⁸³⁰ “1318 sayılı Finansman Kanununun Taşıt Alım Vergisi ile ilgili kısmının”taşıtların vergisi mevzuu ve mükellef” başlıklı 1.maddesinde taşıtların vergisinin mevzuunu, anılan Kanunun 4, 5 ve 6.maddelerinde yazılı taşıtların iktisabı, mükellefinin ise söz konusu taşıtları iktisap edenler olduğu belirtilmiş olup, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 118.maddesinin 3.bendinde ise açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması vergilendirme mevzuunda hata olarak tarif edilmiştir...Olayda davacının taşıtı iktisap etmediği ihtilafsız olup, bu durumda Taşıtların Vergisi Kanununa göre vergiyi doğuran olay meydana gelmediğinden, yukarıda açıklanan Vergi Usul Kanununun 118.maddesinin 3.bendi uyarınca vergi mevzuunda hata olduğu açıktır.”Dş. 7.D. 16.12.1982, E. 1982/2036, K. 1982/3429, <https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1982&EsasNo2=2036>), (E.T. 08.01.2023).

⁸³¹ Beyana dayanan tarh işleminde gecikme faizi hesaplanması veya gelir vergisinden mahsup edilmesi gereken unsurların mahsup edilmemesi hali verginin mevzuunda konusunda hataya örnek gösterilebilir. KARAKOÇ, Vergi Hukuku s. 604; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 224.

⁸³² “Temerrüt faizinin gelir olarak niteliğinin saptanması, peçeleme olayları, yürürlükten kalkmış vergiden gayrimenkul kıymet artışı vergisi çerçevesinde, arsa karşılığı kat edinmede bir değer artışı elde edilmiş sayılıp sayılmayacağı, yürürlükten kalkmış olan Mali Denge Vergisi Kanunu’nun “gayrimenkullerin ivaz mukabili” satışını vergilendiren hükmüne göre kamulaştırma bedelinin durumunun irdelenmesi hukuki uyumsuzluk örnekleri olarak karşımıza çıkar”. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 195.

dd. Vergilendirme veya Muafiyet Döneminde Hata

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata, istenen vergi ile ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmesi veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olması halidir (VUK m. 118/4). Bu hata türünde vergi dairesi, vergilendirmenin ilgili olduğu vergi dönemiyle ilgili hataya düşmüştür⁸³³.

Vergilendirme veya muafiyet döneminde hatanın söz konusu olması için, verginin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemine kıyasla fazla veya eksik istenmiş ya da alınmış olması gerekir⁸³⁴.

2. Hata Düzeltme ve Düzeltme Tarhı

Düzeltme tarhı, vergi hatalarını düzeltme yoluna başvurulduğu takdirde karşımıza çıkan bir tarh yöntemi olduğundan, hata düzeltme yollarına kısaca değinilmesi ve düzeltme tarhı ile ilgili bu kapsamda açıklamalarda bulunulması uygun görülmüştür.

Vergi hatalarının düzeltilmesi, Vergi Usul Kanununda vergi hataları için belirlenen usule göre ve Kanunda yer alan şartların gerçekleştiği durumlarda yapılmaktadır. Düzeltme yolu sadece Vergi Usul Kanununun 116., 117. ve 118. maddelerinde yer alan vergi hataları için öngörülmüştür. Vergilendirme sürecinde mükellef lehine veya aleyhine ortaya çıkan vergi hatalarının idari aşamada çözümlenebilmektedir. Hata düzeltme ile hatalı olarak tesis eden vergi işlemleri tüm sonuçlarıyla kaldırılmakta ve hukuka uygun bir şekilde vergilendirme işleminin tesisi sağlanmaktadır⁸³⁵.

Düzeltme işlemi başlıca iki şekilde gerçekleşir. Bunlardan ilki vergi dairesince yapılan re'sen düzeltmedir⁸³⁶. Bu yolda idare, düzeltme fişi ile hatalı işlemi düzeltmekte ve bunu mükellefe tebliğ etmektedir. Düzeltme tarhı esasen bu aşamada karşımıza çıkabilmektedir. Vergi idaresi, matrah üzerine uygulanan nispet ve oranlar itibarıyla verginin olması gereken miktardan daha az bir miktar ile tarh ettiği sonucuna ulaşırsa, düzeltme tarhına başvuracaktır.

⁸³³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 604; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 308; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 195.

⁸³⁴ Emlak vergisinde geçici muafiyet döneminin yanlış hesaplanması, gelirin yanlış yılda vergilendirilmesi vergilendirme veya muafiyet döneminde hataya örnek gösterilebilir. Buna karşılık herhangi bir zamanaşımının olup olmadığı, herhangi bir vergi kanununun ne zaman yürürlüğe gireceği gibi konular hukuki uyumsuzluk olarak değerlendirilmelidir. KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 604.

⁸³⁵ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 187; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 307; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 601.

⁸³⁶ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 187; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 307; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 601.

Düzeltilme fişinin düzenlenmesi ile gerçekleşen tarhiyat, düzeltilme tarhı olarak nitelendirilebilir.

Düzeltilme yollarından ikincisi ise, mükellefin başvurusu üzerine yapılan düzeltilme yoludur. Mükellef matrahı hatalı olarak fazla veya eksik bildirdiğini fark ettiği durumda düzeltilme talebinde bulunabilir. Mükellef, düzeltilme talebini dava açma süresi içinde yapabilir veya dava açma süresi geçtikten sonra düzeltilme zamanaşımı süresi içinde de dilekçe verebilir⁸³⁷. Vergi dairesi, mükellefin düzeltilme talebini kabul ettiği durumda, re'sen matrah farkı üzerinden vergiyi tarh edecektir. Bu durumda da düzeltilme tarhına başvurulacağı söylenebilir⁸³⁸. Vergi dairesi, red kararı vermesi halinde ise mükellef şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı'na başvurabilir.

Düzeltilme başvurusu üzerine, vergi dairesi veya Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan düzeltilme sonucu mükellef aleyhine bir durum da ortaya çıkabilir. Bu durumda düzeltilme tarhına başvurulacaktır. Ancak mükellef aleyhine ortaya çıkan düzeltilmenin mükellefin düzeltilme başvurusuna istianeden ortaya çıkma olasılığı oldukça düşüktür. Mükellefin aleyhine durumlar, mükellefin düzeltilme başvurusundan ziyade tarh işlemine hazırlık işlemi niteliği yoklama, arama ve inceleme işlemlerinde yetkili memurların vergi hatasını bulması ile gerçekleşir. Bu durumda tarh etmemiş bir verginin tarhı düzeltilme tarhı ile tesis edilecek, tahakkuk etmiş vergi söz konusu ise gecikme faizi ile birlikte vergi tahsil edilecektir. Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda ortaya çıkan ve tarh eden vergi veya vergi farkı, düzeltilme fişine dayanılarak mükellefe ihbarname ile tebliğ edilir. Verginin tahakkukundan sonra ortaya çıkan ve mükellef aleyhine yapıldığı anlaşılan vergi hataları kanunlarda belirtilen süre içinde düzeltilme fişine dayanılarak düzeltilir (Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, madde 57, 58). Mükellef tesis edilen düzeltilme tarhına karşı, düzeltilme fişinin kendisine tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açma hakkına sahiptir.

⁸³⁷ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 187; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 307; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 601.

⁸³⁸ Bu değerlendirme, mükellefin eksik matrah gösterdiğine ilişkin düzeltilme talebi bulunduğu durumlarda söz konusudur. Matrahın fazla gösterildiği gerekçesiyle düzeltilme talebinde bulunulmuş ve bu talep vergi dairesi tarafından kabul edilirse, matrah farkı üzerinden tarh eden vergi re'sen terkin edilecektir.

II. YARGISAL BAŞVURU NOKTASINDA TARHIYAT İÇİN ÖZELLİK ARZ EDEN DURUMLAR

İkmalen, re'sen veya idarece tarhın söz konusu olduğu durumlarda vergilendirme işlemlerinden tarh ve tahakkuk aşaması birbirinden kesin çizgilerle ayrılmaktadır⁸³⁹. Matrahın idare tarafından tespit edildiği durumlarda (ikmalen ve re'sen tarh) veya kanunen belirlenmiş matrahlar (idarece tarh) üzerinden tarhiyatın gerçekleştiği durumlarda gerçekleştirilen tarhiyatın mükellefe tebliğ yoluyla bildirilmesi gerekir. Tarh ve ceza kesme işleminin tebliğinde “vergi ihbarnamesi”⁸⁴⁰, cezalar ise “ceza ihbarnamesi”⁸⁴¹ yolu ile mükellefe bildirilecektir⁸⁴².

Tarh edilen verginin tahakkuk edebilmesi için tebliğ edilen tarhiyata 30 gün içerisinde idari yargıda dava açılmamış olması veya açılan bu davanın reddedilmiş olması gerekir. Mükelleflerin tarh edilen vergiye veya kesilen vergi cezasına ilişkin tebliğden itibaren 30 gün içerisinde dava açma hakları vardır. Dava açma süresi hareketsiz kaldığı takdirde vergi borcunu kabul eder ve tarh eden vergi ile kesilen ceza tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş olur⁸⁴³.

Tarh edilen vergiye veya kesilen vergi cezasına mükellef ya da cezanın muhatabının gerçekleştirilen tebliğden itibaren 30 gün içerisinde dava açması halinde, yürütme kendiliğinden durmaktadır⁸⁴⁴. Gerçekleştirilen tarhiyata karşı dava açılmış olması dava edilen işlemin yürütülmesini ayrıca bir karar alınmasına gerek kalmaksızın durdurmakta ve tahakkuk aşaması da vergi mahkemesinin kararına kadar ertelemektedir. Mükellef veya vergi sorumlusu tarafından gerçekleştirilen tarhiyata karşı dava açıldığı takdirde matrahın itiraz edilen kısmı için tahsil aşaması duracaktır. Dolayısıyla mahkeme nihai karar ile uyuşmazlığı çözümleyene dek artık tahakkuk aşamasının ve tarh eden verginin tahsilinin gerçekleşmesi söz konusu olmayacaktır⁸⁴⁵.

İkmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergilerde, mükellef vergi ihbarnamesinin kendine tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açmazsa, bu sürenin bitiminde kamu alacağı kesinleşmiş olacak ve söz konusu alacağa karşı tüm yargı yolları kapanmış bulunacaktır. Ancak ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilen vergilere karşı dava açıldığı takdirde tahsil

⁸³⁹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 205; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 234.

⁸⁴⁰ “İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır.” (VUK m. 34)

⁸⁴¹ “Kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur.” (VUK m. 366/1)

⁸⁴² ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 205.

⁸⁴³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 234.

⁸⁴⁴ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun madde 24/4.

⁸⁴⁵ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI s. 205; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 235.

aşamasına geçilemeyecektir. Dava reddedildiği takdirde ise vergi borcu tahakkuk etmesine karşın henüz kanun yoluna gitme imkânı mevcut olduğundan “*vergi borcunun kesinleşmesi*” söz konusu değildir. Kanun yoluna gitmeden sürenin geçirilmesi veya kanun yoluna başvurulmasına karşın ilk derece mahkemesi kararının hukuka uygun bulunması halinde kesinleşme gerçekleşir. Kanun yoluna başvurulması halinde ayrıca yürütmenin durdurulması kararı verilmezse bu durumda vergi borcu kesinleşmese de tahsil edilebilir⁸⁴⁶. Tarh işlemine karşı açılan dava ilk derece mahkemelerince kabul edildiği takdirde, tahakkukun gerçekleşebilmesi için vergi idaresinin kanun yoluna başvurusu gerekir⁸⁴⁷.

Uygulamada idare mahkemesinde tarhiyatın iptali için dava açıldığı durumda Vergi Usul Kanunu’nun 112. maddesine göre hesaplanan gecikme zammının⁸⁴⁸ da duracağı kabul

⁸⁴⁶ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107.; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 301.; GÜNDAY, s. 245.

⁸⁴⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107.

⁸⁴⁸ “1. İkmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir.

2. Memleketi terk ve ölüm gibi mükellefiyetin kalkmasını mucip haller dolayısıyla beyan üzerine tarh olunan vergiler, beyanname verme süreleri içinde ödenir. Mükellefin, vadeleri mezkûr süreden sonra gelen vergileri de aynı süre içinde alınır. Memleketi terk edenlerin, ölenlerin veya benzeri haller dolayısıyla mükellefiyetleri kalkmaların ikmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergileri tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenir. Bu fıkra yazılı tahsil süreleri Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun mucibince teminat gösterildiği takdirde,.

3. Vergi mahkemesinde dava açma dolayısıyla 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27 nci maddesinin 3 numaralı fıkrası gereğince tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Ayrıca ikmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda:

a) Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;

b) Dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliği tarihine kadar;

c) 379 uncu madde kapsamında kanun yolundan vazgeçilmesi durumunda söz konusu maddeye göre hesaplanacak vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar; Geçen süreler için 6183 sayılı Kanuna göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanır. Gecikme faizi de aynı süre içinde ödenir. Gecikme faizinin hesaplanmasında ay kesirleri nazara alınmaz. Uzlaşılacak vergilerde gecikme faizi; uzlaşılacak vergi miktarına, (a) fıkrasında belirtilen tarihten itibaren uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için uygulanır. Dava açılması nedeniyle tahsili duran vergi ve cezalar mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilir.

4. Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliği edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir.

5. Vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişinin mükellefe tebliği edildiği tarihe

edilmektedir⁸⁴⁹. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 3. fıkrasında geçen "zam" kavramından bir vergi, resim ve harca veya benzeri mali yüküme bağlı olarak hesaplanan ve üzerinden hesaplandığı vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümün niteliğini taşıyan ek ödemelerin anlaşılması gerektiği yorumu ile ulaşılmaktadır⁸⁵⁰. Gecikme zammı ise esasen "devlete ait bir meblağın zamanında ödenmeyerek haksız kullanılmasının karşılığı yani bedelidir"⁸⁵¹. Gecikme faizi ise tarhiyatın geciktirilmesi nedeniyle verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi nedeniyle tahsil edilir. Vergi tahakkuk ettirilememiş olduğundan zamanında tahsil de edilememiştir⁸⁵². Gecikme zammında ise tarhiyat zamanında gerçekleşmiş olup vergi alacağının vadesinde ödenememesi söz konusudur⁸⁵³. Dolayısıyla gecikme faizinin zam olarak nitelendirilerek dava açılması ile tahsilinin duracağı söylenemez⁸⁵⁴.

A. TAHAKKUKUN ERTELENMESİ VE TAHSİL İŞLEMİNİN DURDURULMASI

Tarh edilen vergilere karşı yargı yoluna başvurulmasının tahakkuku erteleme ve tahsil işleminin davanın açılmasıyla durabilmesi ancak re'sen, ikmalen ve idarece tarh olunan vergilerde söz konusu olur. Zira matrahın mükellef veya vergi sorumlusu tarafından beyanname ile bildirildiği durumlarda, tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile tarh eden vergi

kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 nci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.

6. (Ek: 28/12/2001-4731/4 md.) İhtirazi kayıtlı beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için bu maddede yer alan esaslar dahilinde 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanır."

⁸⁴⁹ TOPRAK Aydın, "Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması", *Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul 2006, s. 28.

⁸⁵⁰ TOPRAK, s. 39.

⁸⁵¹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 552; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 95-96; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 351; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 598; "Gecikme zammı" ve "Gecikme faizi" yükümlülüğü ise, belli şartlarda, vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek bir mükellefiyettir. Bilindiği gibi faiz; ekonomik açıdan, "paranın fiatı"dır. Herhangi bir kimse, kendisine ait olmayan bir parayı, hangi isim altında olursa olsun, belli bir süre kullandığında, paranın asıl sahibine "faiz" ödemek zorundadır...İtiraz konusu "gecikme faizi"nin dayandığı ekonomik mantık budur. Devlete ödenmesi gereken bir vergi borcunu vaktinde ödemeyen yükümlü, bu parayı başka amaçlarla kullanmakta ve çeşitli yararlar sağlamaktadır. Buna karşılık devlet, vergi gelirlerinin bir kısmından yoksun kalmakta ve bu durumda ya harcamalarını kısmak veya borçlanmak zorunda kalmaktadır." AYM, 26.12.1988, E. 1988/7, K. 1988/27, R.G. 26.12.1988, S. 20031.

⁸⁵² PEHLİVAN Osman, *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Trabzon 2018, s. 79.

⁸⁵³ YEGEN Baki, "Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış", *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, C. 18, S. 4, 2019, s. 1462.

⁸⁵⁴ TOPRAK, s. 39.

tahakkuk etmiş sayılır⁸⁵⁵. Bununla birlikte re'sen, ikmalen ve idarece tarh olunan hallerde tebliğin gerçekleşmesi tek başına vergilerin ödenecek safhaya gelmesine neden olmamaktadır⁸⁵⁶.

Vergi borcunun kesinleşmesi ile tahakkukun gerçekleşmesi kavramları birbiri ile karıştırılmaya elverişlidir. Bu kavramın yanlış bir şekilde birbiri yerine kullanıldığı durumlar söz konusu olabilmektedir. Vergi uygulamasının sağlıklı bir şekilde gerçekleşebilmesi için vergi borcunun kesinleşmesi ile tahakkukun gerçekleşmesi kavramları arasında ayrımın net bir şekilde ortaya konulması gerekir. Zira vergi borcunun kesinleşmesi kavramı tahakkuk aşaması açısından önem haiz etmektedir⁸⁵⁷. Kanundaki tanıma bakıldığı takdirde verginin tarh ve tebliğ edilmesi ile tahakkukun da gerçekleşeceği izlenimi söz konusu olmaktadır. Ancak tahakkukun gerçekleşmesi için mükellefin belirli bir süre hareketsiz kalmasının gerektiği durumlar olabileceği gibi, mükellefin benimsediği tutum veya yargı kararının önem arz edeceği durumlar söz konusu olabilir⁸⁵⁸. Tahakkuk, tarh etmiş bulunan vergilerin ödenecek safhaya gelmesini ifade eden bir hukuki durumu ifade etmesine karşın; vergi borcunun kesinleşmesi de vergi borcuna karşı başvurulabilecek tüm olağan başvuru yollarının tüketilmesi anlamına gelir⁸⁵⁹.

Vergi Usul Kanununun 20. maddesinde “*vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağının miktar itibariyle tesbit eden idari muamele*” olarak tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu’na bakıldığı

⁸⁵⁵ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 232; 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 378. maddesinin ikinci fıkrasına göre “*Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Verginin tarh edilmesiyle tahakkuk etmiş sayılır*”.

⁸⁵⁶ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222.

⁸⁵⁷ KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, *Vergi Sorunları*, Mayıs 2005, S. 200, s. 157; Vergi borcunun kesinleşmesi kavramı usul hukuku kapsamında eline aldığı maddi ve şekli olarak kesinleşme olarak ikili ayrıma tutularak ele alınabilir. Kesin hüküm, kapsamı içinde yer alan vakıaları çekişmesiz kılar ve kanun ile adli bir gerçeklik sağlar. ARSLAN Ramazan/YILMAZ Ejder/TAŞPINAR AYVAZ Sema, *Medeni Usul Hukuku*, B. 1, Ankara 2016, s. 667.

Şekli anlamda kesinleşme mahkemenin nihai kararına karşılık başvurulabilecek kanun yolunun kalmamasını ifade eder. Şekli anlamda kesinlik mahkemenin hükmünün içeriği ile ilgili değildir. Taraflar arasındaki çekişmenin hukuki olarak sona erdiğini ifade eder. İlk derece mahkemesinin hükmüne karşı süresi içerisinde kanun yoluna başvurulursa veya kanun yoluna başvurulmakla birlikte nihai karar verilmiş bulunursa hüküm şekli olarak kesinleşmiş olur.

Maddi anlamda kesinleşme, mahkemenin hükmü ile yargısal gerçekliğin ortaya çıkarıldığını ifade etmektedir. Bu durumda uyumsuzluğa ilişkin verilen hüküm doğru kabul edilir ve artık hiçbir kişi veya makam tarafından tartışılmaz. Bu husus hukuki barışın korunması için gereklidir. GÖRGÜN Şanal/BÖRÜ Levent/TORAMAN Barış/KODAKOĞLU Mehmet, *Medeni Usul Hukuku*, Ankara 2018, s. 650-653.

⁸⁵⁸ KARAKOÇ, *Verginin Tahakkuku*, s. 234.

⁸⁵⁹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI s. 205; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 235; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 116; ULUATAM/METHİBAY, s. 131-132.

takdirde tarh işleminin idari işlem olarak tanımlandığı⁸⁶⁰ görülmekle birlikte aynı husus tahakkuk açısından söz konusu olmamaktadır⁸⁶¹. Tarh işlemi idari bir işlem olması nedeniyle görünüşte hukuka uygunluk karinesinden yararlanır. Dolayısıyla idare herhangi bir mahkeme kararına ihtiyaç duymaksızın tarh işlemine dayanarak vergileri tahsil edebilir. Ancak verginin tarh etmesi ile ortaya çıkan borç tereddütlü bir borçtur⁸⁶². Tarh işlemi mükellefin ödeyeceği vergiyi tayin ve tespit eden bir işlem olmakla birlikte her zaman verginin ödenmesi gereken safhaya geldiği anlamına gelmemektedir. Bu tereddütün giderebilmesi de tahakkuk ile mümkün olur. Tahakkuk tarh etmiş bulunan vergilerin ödenecek safhaya gelmesini ifade eden bir hukuki durumdur. Bununla birlikte re'sen, ikmalen ve idarece tarh olunan hallerde tebliğin gerçekleşmesi tek başına vergilerin ödenecek safhaya gelmesine neden olmamaktadır⁸⁶³. Dolayısıyla tahakkuka karşı ayrıca dava açılabilmesi mümkün değildir. Bu nedenle tahakkukun ertelenebilmesi için tarh işlemine karşı dava yoluna başvurulması gerekir.

Vergilendirme süreci içerisinde ayrı bir idari işlem niteliğine haiz olmamakla birlikte tahakkuk aşamasının öneminin tarh işlemine karşı dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açıldığı takdirde tahakkuk aşamasını vergi mahkemesinin kararına kadar ertelemesi söz konusu olur⁸⁶⁴. Ancak bu durum her zaman söz konusu olmamakta, bazı durumlarda tarh ve tahakkuk aşaması birlikte gerçekleşebilmektedir⁸⁶⁵.

⁸⁶⁰ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 216; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 167; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 97; PİŞKİN, s. 48.

⁸⁶¹ ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 116.

⁸⁶² Vergi dairesi tarafından tek taraflı olarak tarh edilen vergilerde mükellefin tutumuna göre dava açmaması veya mükellefçe açılan davanın red kararı ile sonuçlandırılması ile tarh edilen vergi somutlaşacaktır. Mükellefin veya vergi mahkemesinin vergilendirme sürecine katılımı ile tarh işlemi istem bakımından daha geçerli ve daha sağlam bir nitelik kazanmaktadır. Dolayısıyla tahakkukun gerçekleşmesi ile birlikte tarh edilen vergilerin ödenmesi gerekir. Bu durumda vergi mahkemesinin red kararı vergi idaresinin tek taraflı olarak gerçekleştirdiği tarh işleminin hukuka uygunluğu yönünde karine teşkil eder. Ancak mahkemenin red kararının kanun yoluna gidilerek üst yargı merci tarafından denetlenmesi imkânı hala mümkündür. Talebi reddedilip vergi borcu tahakkuk eden mükellef halen hukuka aykırı bir şekilde tarh işleminin gerçekleştirildiği kanaatinde ise üst yargı merciine başvurur. Kanun yollarına başvurulması halinde vergi tahakkuk etmesine rağmen henüz kesinleşmiş nitelikte değildir. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 117.

⁸⁶³ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222.

⁸⁶⁴ Nitekim İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 1'inci bendine göre dava açılması, dava edilen işlemin yürütülmesini durdurmadığı halde, aynı maddenin 4'üncü bendine göre, vergi mahkemelerinde vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması tahsil işlemini durdurmaktadır. Bu itibarla tahakkuk aşamasını en azından dava sonuna kadar erteleyen bir durum ortaya çıkarmaktadır. KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 232; Ancak Kanun yollarına başvurulması kendiliğinden yürütmeyi durdurmamaktadır. Meğerki üst merci tarafından bu yürütmenin durdurulması yönünde karar verilmiş olsun. ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 117; "Dava, mükellef adına, emlak alım vergisine ilişkin olarak tanzim ve tebliğ olunan ödeme emrine karşı açılan davayı; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/8.maddesinde, "Vergi Mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur" hükmü yer aldığı, ödeme emrine konu olan 355.250 liralık emlek alım vergisinin tarhiyat aşamasında mahkemelerinde E:1983/1221 nolu

İkmalen, re'sen veya idarece tarhın gerçekleştiği durumlarda vergilendirme işlemlerinden tarh ve tahakkuk aşaması birbirinden kesin çizgilerle ayrılmaktadır⁸⁶⁶. Matrahın idare tarafından tespit edildiği durumlarda (ikmalen ve re'sen tarh) veya kanunen belirlenmiş matrahlar (idarece tarh) üzerinden tarhiyatın gerçekleştiği durumlarda gerçekleştirilen tarhiyatın mükellefe tebliğ yoluyla bildirilmesi gerekir. Tarh ve ceza kesme işleminin tebliğinde “vergi ihbarnamesi”⁸⁶⁷, cezalar ise “ceza ihbarnamesi”⁸⁶⁸ yolu ile mükellefe bildirilecektir⁸⁶⁹.

dosyada dava konusu edildiğinin anlaşıldığı, tarhiyatın dava konusu edilmiş olmasının yukarıda açıklandığı üzere tahsil işlemini durduracağından...” Dş. 3.D. 10.10.1984, E. 1984/774, K. 1984/2706, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1984&EsasNo2=774>), (E.T. 19.10.2022).

- ⁸⁶⁵ Tarh ve Tahakkuk aşamasının aynı anda gerçekleştiği durumlar şu şekilde sıralanabilir;
- 1-) Beyan üzerine tarh edilen vergilerde tahakkuk fişinin kesilmesi ile vergilendirme aşamalarından tarh işlemi ve tahakkuk aşamaları aynı anda gerçekleştirilmesi söz konusu olacaktır. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 116.
- Beyana dayalı vergilerde tarh edilen verginin ayrıca tebliğ edilmesine gerek yoktur. Beyana dayalı vergilerde tarh edilen verginin tebliğ edilmesi veya bu vergilere dava açılması kural olarak düşünülemediğinden tahakkuk aşamasının da gerçekleştiği söylenebilir. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 204.
- Beyanname ile tarh eden vergiye karşı dava açılmamasının iki istisnası bulunmaktadır; İhtirazi kayıtlı beyanname verilmesi ve vergi hatasının söz konusu olmasıdır. KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 168; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306.
- 2-) Mükellef ve idare uzmanlaşmaya vararak uzlaşma tutanağını imzaladığı takdirde tarh ve tahakkuk aşaması birlikte gerçekleşir. “Uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanakları kesin olup gereği vergi dairelerince derhal yerine getirilir.” (VUK ek madde 6). “Tarhiyattan önce uzlaşmaya yapılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikâyetle bulunulamaz.” (VUK ek madde 11/2). KARAKOÇ, *Verginin Tahakkuku*, s. 166.
- 3-) Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde de benzer sonuç söz konusu olur. Damga vergisi bu kapsamda örnek gösterilebilir. Bununla birlikte tahakkuku tahsile bağlı vergilerde verginin vadesinde ödenmemesi veya tahsil edilememesi halinde bu niteliğini kaybetmesi söz konusu olacağından ödeme emri düzenlenmesi gerekir. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 116.
- 4-) Bazı vergiler kanun gereği tahakkuk etmektedir. Bu tip vergilerde tahakkuk ve kesinleşme aşamalarından söz etmek mümkün olmamaktadır. Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisi bu duruma örnektir.
- 5-) Mükellef; ikmalen, re'sen veya idarece tarhın söz konusu olduğu durumlarda dava açma süresinin hareketsiz kalarak geçirilmesi hakkında vergi borcunun tarh ve tahakkuku aynı anda gerçekleşecektir.
- 6-) Diğer ücret gelirlerinin vergilendirilmesinde verginin tahakkuku, mükellefin vergi karneleri ile vergi dairesine başvurması üzerine verginin tutarının karneye yazılması ile tahakkuk edecektir. Asgari ücrete bağlı olarak ve kanunen tarh işlemi gerçekleştirilmiş olduğundan anılan işlemin yapılması ile vergi borcu aynı anda tarh ve tahakkuk edecektir. KARAKOÇ, *Verginin Tahakkuku*, s. 166-167.
- ⁸⁶⁶ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 205; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 234.
- ⁸⁶⁷ “İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler “İhbarname” ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır.” (VUK m. 34)
- ⁸⁶⁸ “Kesilen vergi cezaları ilgililere (Ceza ihbarnamesi) ile tebliğ olunur.” (VUK m. 366/1)
- ⁸⁶⁹ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 205.

Tarh edilen verginin tahakkuk edebilmesi için tebliğ edilen tarhiyata 30 gün içerisinde⁸⁷⁰ idari yargıda dava açılmamış olması veya açılan bu davanın reddedilmiş olması gerekir. Mükelleflerin tarh edilen vergiye veya kesilen vergi cezasına ilişkin tebliğden itibaren 30 gün içerisinde dava açma hakları vardır. Dava açma süresi hareketsiz kalındığı takdirde vergi borcunu kabul eder ve tarh eden vergi ile kesilen ceza tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş olur⁸⁷¹.

Tahakkukun ertelendiği ve tahsil işleminin durduğu ilk durum idarenin tek yanlı olarak tarhiyatı gerçekleştirdiği; ikmalen, re'sen ve idarece tarh işlemine karşı tarhiyatın uyuşmazlık konusu yapılarak yargı mercinin önüne getirilmesidir⁸⁷². Tarh edilen vergiye veya kesilen vergi cezasına mükellef ya da cezanın muhatabının gerçekleştirilen tebliğden itibaren 30 gün içerisinde dava açması halinde, mahkeme nihai karar ile uyuşmazlığı çözümleyene dek artık tahakkuk aşamasının ve tarh eden verginin tahsilinin gerçekleşmesi söz konusu olmayacaktır⁸⁷³. Mükellef ve vergi idaresinin somut vergilendirme işlemine karşı bulunan farklı yorumları artık yargı organının takdirine bırakılmıştır. Yargı merci mükellefi haklı bulduğu takdirde gerçekleşen tarhiyattan vazgeçilecektir. Vergi mahkemesi mükellefin gerçekleştirilen tarhiyata karşı açtığı davayı kabul ederek hukuka aykırı bir şekilde tarhiyatın gerçekleştirildiği yönde karar vermesi halinde vergi tahakkuk etmeyecektir⁸⁷⁴.

⁸⁷⁰ Tarhiyat öncesi uzlaşmanın söz konusu olduğu durumlarda uzlaşmaya varılamaması halinde Vergi Veri Usul Kanunu Ek madde 7/IV'e göre mükellef kalan dava açma süresi içerisinde veya dava açma süresi dolmuş ise 15 gün içerisinde gerçekleştirilen tarhiyata karşı yargı merciine başvurulabilir.

⁸⁷¹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 234.

⁸⁷² KARAKOÇ, *Verginin Tahakkuku*, s. 160; "27/3.maddesinde ise, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı, ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemiden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsilat işlemlerini durdurmayacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulmasının istenebileceği hususları hükmüne bağlanmıştır. Uyuşmazlık konusu olayın, anılan hükümler uyarınca irdelenmesinden tarh edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezalarına karşı vergi mahkemelerinde dava açılması halinde, talebe bağlı olmaksızın dava konusu edilen bölümlerin tahsilinin duracağı açıkça anlaşılmaktadır. Dış. 11.D. 18.03.1998, E. 1997/575, K. 1998/1081, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G6B0gvQ>), (E.T. 19.10.2022).

⁸⁷³ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI s. 205; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 235; Mükellef veya sorumlu tarafından tarh edilen vergilere yönelik dava açtığı durumlarda dava inceleme aşamasındayken ödeme emri tebliğ edilerek vergileri ödemesi istenemez. Dış. 9.D. 24.11.1976, E. 1976/683, K. 1976/3050, *Danıştay Dergisi*, S. 26-27, s. 350.

⁸⁷⁴ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 235.

Tarhiyata karşı açılan iptal davasında dosya işleminden kaldırılmışsa, yenileme dilekçesinin verilmiş olması kendiliğinden yürütmenin durdurulması sonucunu doğurmamaktır. Bu durumda tahsil işleminin gerçekleştirilebilmesi söz konusudur⁸⁷⁵.

Vergi mahkemesinin açılan davayı reddetmesi halinde ise vergi idaresince gerçekleştirilen tarh işleminin hukuka uygunluğuna ilişkin ilamın muhatabına tebliği ile vergi tahakkuk etmiş olur⁸⁷⁶. Tahsil işleminin de gerçekleştirilebilmesi gündeme gelecektir⁸⁷⁷. Ancak bu durumda da mükellefin istinaf ve temyiz yollarına başvuru hakkı bulunmaktadır⁸⁷⁸. Dolayısıyla verginin tahakkuk etmesine karşın vergi borcunun kesinleşmesi söz konusu olmamaktadır⁸⁷⁹. Üst yargı merciince mükellefin kanun yolu başvurusu kabul edildiği takdirde daha önceden tahakkuk etmiş ve ödenmiş vergiler bulunuyorsa bunların iadesi gerekir⁸⁸⁰.

Tarh işlemine karşı dava açıldığı takdirde tahakkuk aşamasının ilk derece mahkemesinin kararına kadar ötelenmesinin yanı sıra kendiliğinden yürütmenin durdurulması sonucu doğacaktır.

İdari rejimi kabul etmiş ülkelerde ve bu kapsamda Türk Hukukunda kabul edilen kural; bir idari karara karşı dava açılmış olması o işlemin yürütülmesini kendiliğinden durdurumamasıdır. Kanunda açıkça aksinin öngörüldüğü durumlar ise bu duruma istisna teşkil eder⁸⁸¹. Her ne kadar idari işlemlerin tesis edildiği andan itibaren hukuka uygun olduğu kabul

⁸⁷⁵ “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun olay tarihinde yürürlükte olan 27.maddesinin 8.fıkrasında, vergi mahkemelerinde, vergi uyusmazlarından doğan davaların açılmış olmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı, ancak 26.maddenin 3.fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işleminin devam edeceği, işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulmasının istenebileceği öngörülmüştür.” Dş. 11.D. 01.04.1996/ E. 1996/1489, K. 1996/1247, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G8cA5gm>); Dş. 11.D. 18.03.1998, E. 1997/575, K. 1998/1081, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G6B0gvQ>), (E.T. 19.10.2022).

⁸⁷⁶ Tahakkukun geciktirilmesine bağlı olarak ödeme süresinin de gecikmesi söz konusu olduğu hallerde devlet parasının kullanılarak mükellefin ödüllendirilmesinin önüne geçmek amacıyla gecikme faizi de tahsil edilecektir. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222.

⁸⁷⁷ “Bu hükümlerden de açıkça anlaşılacağı üzere, dava açılmak suretiyle kendiliğinden duran tahsilat işlemlerine yeniden devam edilebilmesi ve bu meyanda ödeme emri düzenlenebilmesi; vergi mahkemesinin davayı sona erdirmesine bağlı bulunmaktadır.” Dş. 8.D. 08.11.1990, E. 1990/3083, K. 1990/3465, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1990&EsasNo2=3083>), (E.T. 19.10.2022);

⁸⁷⁸ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 207; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 235.

⁸⁷⁹ KARAKOÇ, *Verginin Tahakkuku*, s. 160.

⁸⁸⁰ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 236.

⁸⁸¹ KIRATLI s. 173.

edilse de dava açma süresi içerisinde ilgililer idari işlemin hukuka aykırı olduğunu ileri sürebilirler. İdari işleme karşı dava açılması kural olarak işlemin icralığını etkilememektedir. Dolayısıyla kural olarak İYUK'a göre idari işleme karşı dava açılması dava konusu edilen işlemin yürütülmesini kendiliğinden durdurmamaktadır. Yürütmenin durdurulması için ayrıca mahkemeden talepte bulunulması gerekir⁸⁸².

Yürütmenin durdurulması müessesesi idari işlemin hukuka uygunluğu karinesini ve icralığını dava sonuna kadar askıya alan bir müessesedir. Bu durumda idari işlemin yürütülmesi dava sonuna kadar ertelenecektir⁸⁸³. Yürütmenin durdurulması kararı uyuşmazlığı nihai olarak çözümlemeyen ancak davaya konu idari işlem veya elemelerin hukuki sonuçlarının doğmasını nihai karara kadar erteleyen geçici bir tedbir niteliğindedir⁸⁸⁴. Yürütmenin durdurulması kararı verilmesinin; telafisi güç ve imkânsız zararların önlenmesi⁸⁸⁵, idarede istikrar ve kamu zararının önlenmesi, idareye işlemi gözden geçirme ve düzeltme imkânı vermesi⁸⁸⁶ ve idareyi tazminat ödemekten kurtarması⁸⁸⁷ hususları gibi faydalı yönleri söz konusudur.

Yürütmenin durdurulması kararı olarak yargısal bir yetkinin kullanılması söz konusu olduğundan yargısal bir karar olduğu söylenebilir. Yürütmenin durdurulması kararı ancak iptal davasıyla birlikte ileri sürülebilir, başlı başına bir dava değildir⁸⁸⁸.

Yürütmenin durdurulması kararı iptal davası açılması ile işlemin yürütülmesi durdurulmaz ilkesine istisna teşkil etmektedir. Geçici bir tedbir niteliğinde olduğu için davanın her aşamasında talep edilebilir, hâkim gerekli görürse davanın her aşamasında

⁸⁸² 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun madde 27.

⁸⁸³ AKKURAL Sami, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Yürütmeyi Durdurma Kararlarının Etki ve Sonuçları", *İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I*, 1976, s.117.

⁸⁸⁴ ÇAĞLAYAN Ramazan, *İdari Yargılama Hukuku*, Ankara 2021, s. 575.

⁸⁸⁵ AZGUR Fuat, *Gereğçeli Yeni Danıştay Kanunu ve Önemli İçtihatlarla Usul ve Esaslar*, Ankara 1965, s. 138.

⁸⁸⁶ ÜLGEN, İ. Hakkı, "Danıştay Günü Açılış Konuşması", *Danıştay Dergisi*, S. 20-21, 1977, s. 8.

⁸⁸⁷ YENİCE Kazım/ESİN Yüksel, *Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü*, Ankara 1983, s.575.

⁸⁸⁸ ÇAĞLAYAN s. 576; "Dava kavramı içinde yürütmenin durdurulması da vardır. Mahkemenin yürütmeyi durdurma yetkisi davayı görüp karara bağlama ödevi ve yetkisi içinde bir aşamadır. Yürütmenin durdurulması kararı, yargı bütünlüğü ilkesinin bir ön uygulamasıdır. Bu karar, sonuç karardan ayrı ama o davayla ilgili bir bölümdür. Son kararı vermeye yetkili organın, davanın bir başka bölümü için karar veremeyeceğinin kabulü 'yargı yetkisinin eksiksiz kullanılması'yla bağdaşmaz. Öte yandan, hukuk devleti ilkesi hukukun, dolayısıyla Anayasa'nın üstünlüğü temeline dayanır. Anayasa'nın üstünlüğü ve bağlayıcılığı Anayasa'ya uygunluk denetimini, o da Anayasa yargısını gerektirmiş ve bunu sağlamak üzere Anayasa Mahkemesi kurularak kararlarına bağlayıcı nitelik kazandırılmıştır. Yürütmenin durdurulması, yargılama evrelerinde yargının denetim etkinliğini artırıcı bir araç olarak yargı yetkisinin bütünlüğü içinde yer alır." AYM, 11.4.1994, E.1994/43, K.1994/42-1, (<https://www.lexpera.com.tr/resmi-gazete/metin/RG801Y1995N22181S1994422/1>), (E.T. 19.10.2022).

yürütmenin durdurulması kararını kaldırır. Yürütmenin durdurulması en çok davanın sonunda verilebilecek olan nihai kararın tesisine kadar söz konusu olabilir⁸⁸⁹.

Tarh işlemine karşı dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açılması yürütmenin durdurulması sonucunu doğurur⁸⁹⁰. Zira tarh işlemine karşı dava açılması halinde yürütmenin kendiliğinden duracağı açıkça kanunda düzenlenmiştir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 1. bendine göre dava açılması, dava edilen işlemin yürütülmesini durdurmadığı halde, aynı maddenin 4'üncü bendine göre, vergi mahkemelerinde vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması tahsil işlemini durdurmaktadır⁸⁹¹.

Tarh işleminin tesis edilmesi ile mükellefin vergi borcu hesaplanmaktadır. Ancak kesin ve yürütülebilir bir işlem olan tarh işlemi hemen uygulanmamaktadır. Zira hukuka uygun bir

⁸⁸⁹ ÇAĞLAYAN s. 576; KIRATLI Metin, "Yürütmenin Durdurulması", *ASBFD*, C. 11, S. 4, s. 179.

⁸⁹⁰ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 232; ÖNCEL/ÇAĞAN/KUMRULU/GÖKER, s. 117.

⁸⁹¹ 1. Danıştayda veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz.
2. Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler. Uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilir. Ancak, kamu görevlileri hakkında tesis edilen atama, naklen atama, görev ve unvan değişikliği, geçici veya sürekli görevlendirmelere ilişkin idari işlemler, uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemlerden sayılmaz. Yürütmenin durdurulması kararlarında idari işlemin hangi gerekçelerle hukuka açıkça aykırı olduğu ve işlemin uygulanması halinde doğacak telafisi güç veya imkânsız zararların neler olduğunun belirtilmesi zorunludur. Sadece ilgili kanun veya Cumhurbaşkanlığı kararnamesi hükmünün iptali istemiyle Anayasa Mahkemesine başvurulduğu gerekçesiyle yürütmenin durdurulması kararı verilemez.
3. Dava dilekçesi ve eklerinden yürütmenin durdurulması isteminin yerinde olmadığı anlaşılırsa, davalı idarenin savunması alınmaksızın istem reddedilebilir.
4. vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26 ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlemiden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemiden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.
5. Yürütmenin durdurulması istemli davalarda 16 ncı maddede yazılı süreler kısaltılabileceği gibi, tebliğin memur eliyle yapılmasına da karar verilebilir.
6. Yürütmenin durdurulması kararları teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir. Taraflar arasında teminata ilişkin olarak çıkan anlaşmazlıklar, yürütmenin durdurulması hakkında karar veren daire, mahkeme veya hâkim tarafından çözülür. İdareden ve adli yardımdan faydalanan kimselerden teminat alınmaz.
7. Yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararlar; Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdari veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına, bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine, idare ve vergi mahkemeleri ile tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine kararın tebliğini izleyen günden itibaren yedi gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere itiraz edilebilir. İtiraz edilen merciler, dosyanın kendisine gelişinden itibaren yedi gün içinde karar vermek zorundadır. İtiraz üzerine verilen kararlar kesindir.
8. Yürütmenin durdurulması kararı verilen dava dosyaları öncelikle incelenir ve karara bağlanır.
9. Yürütmenin durdurulmasına dair verilen kararlar onbeş gün içinde yazılır ve imzalanır.
10. Aynı sebeplere dayanılarak ikinci kez yürütmenin durdurulması isteminde bulunulamaz. (İYUK m. 27).

idari işlem söz konusu olsa da ortada tereddütlü bir borç bulunmaktadır⁸⁹². Tahsilin gerçekleştirilebilmesi için öncelikle bu tereddütün giderilmesi gerekir. Mahkeme kararına gerek duyulmaksızın idarenin tek taraflı tarh işlemi ile ödenecek miktara ulaşıldığı için tereddütlü borç niteliğindedir. Aksi takdirde mükellefin telafisi güç bir zararla karşı karşıya kalması mümkün olabilir. Bu nedenle tarh işlemine karşı dava açıldığı takdirde yürütme kendiliğinden durmaktadır. İlk derece mahkemelerinde dava görülürken tarh işlemine karşı ayrıca yürütmenin durdurulması kararı alınması gerekmez. Bu özelliği bakımından tarh işleminin “askıda geçerli” işlem niteliğinde olduğu söylenebilir⁸⁹³.

Açılan davanın vergi mahkemesi tarafından reddedilmesi halinde ise gerçekleştirilen tarh işleminin hukuka uygunluğu sabit olup tahakkuk etmiş vergi tahsil edilebilecektir⁸⁹⁴. Mükellefin istinaf ve temyiz yollarına başvuru hakkı bulunmaktadır⁸⁹⁵. Ancak kanun yollarına başvurulması kendiliğinden yürütmeyi durdurmaz. İdari Yargılama Usulü Kanununun 27.maddesinin 1.fıkrasında bu husus “*Danıştay'da veya İdari Mahkemelerde İdari dava açılması veya kanun yollarına başvurulması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz*” ibaresi ile belirtilmektedir. Dolayısıyla kanun yoluna başvurulduğu takdirde ayrıca yürütmenin durdurulması yönünde karar verilmediği müddetçe tahakkuk aşaması ertelenmeyecek ve tahsil işlemi durmayacaktır⁸⁹⁶. Kanun yoluna başvurulması halinde ayrıca yürütmenin durdurulması kararı verilmezse bu durumda vergi borcu kesinleşmeye de tahsil edilebilir⁸⁹⁷. İlk derece mahkemesinin kararına karşı Bölge İdare Mahkemesine veya

⁸⁹² ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 195.

⁸⁹³ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 216.

⁸⁹⁴ Tahakkukun geciktirilmesine bağlı olarak ödeme süresinin de gecikmesi söz konusu olduğu hallerde devlet parasının kullanılarak mükellefin ödüllendirilmesinin önüne geçmek amacıyla gecikme faizi de tahsil edilecektir. ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222.

⁸⁹⁵ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 207; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 235.

⁸⁹⁶ “*Vergi Mahkemesi kararı ile reddinden sonra bu verginin ödenmesi gereği duyurulmak üzere yükümlüye ihbarname gönderilmesi üzerine aynı vergi için yeniden açılan davanın; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27.maddesinin 8.bendinde, Vergi Mahkemelerinde dava açılmasının tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı, aynı kanunun 28.maddesinin 5.bendinde, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edileceği vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarının ilgili idarece mükellefe bildirileceği, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 2686 ve 2791 sayılı Kanunlarla değişik 112/3.maddesinin 1.paragrafında ise, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde ödeneceği hükme bağlandığından davanın vergi mahkemesinde reddine müteakip ya verginin yasal süre içinde ödenmesi, yada Danıştay'dan yürütmenin durdurulması kararı alınması icap etmekte olup...*” Dş. 9. D. 30.10.1987, E. 1986/2824, K. 1987/3070, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G7RYd4i>), (E.T. 19.10.2022); Dş. 6.D. 29.04.1984, E. 1986/325, K. 1986/414, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G7TsRea>), (E.T. 19.10.2022).

⁸⁹⁷ ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 107.; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 301.; GÜNDAY, s. 245.

Danıştay'a başvurulması halinde yargı organından ayrıca yürütmenin durdurulması talep edilip⁸⁹⁸, mükellefin bu yöndeki talebi yargı merciince uygun bulunmadığı sürece tahakkuk eden verginin tahsili kendiliğinden durmayacaktır. Üst yargı merciince mükellefin kanun yolu başvurusu kabul edildiği takdirde daha önceden tahakkuk etmiş ve ödenmiş vergiler bulunuyorsa bunların iadesi gerekir⁸⁹⁹.

B. TARHİYATA KARŞI AÇILAN DAVANIN YÜRÜTMENİN KENDİLİĞİNDEN DURMASININ İSTİSNALARI

Tarhiyata yönelik olarak açılan iptal davasında yürütmenin kendiliğinden durmasının istisnaları işlemde kaldırılan dosyaların yeniden işleme konulması (İYUK m. 26/3) ile ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler (İYUK m. 27/3) olarak düzenlenmiştir. Dolayısıyla dosyanın işlemde kaldırılması ve ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinde yapılan işlemlerde tahsilat işleminin kendiliğinden durmayacağı ve ayrıca bunun için yürütmenin durdurulması kararının istenebileceği ifade edilmiştir⁹⁰⁰.

1. Dava Konusu Edilmeyen Bölüm

Yürütmenin kendiliğinden durması tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen kısmı için söz konusu olacaktır. Dava konusunun kapsamı dışında kalan vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezaların tahsili devam edecektir⁹⁰¹.

Tarhiyata karşı açılan davada yürütmenin kendiliğinden durduğundan bahsedilebilmesi için dava konusu edilen vergi uyumsuzluğunun kapsamının belirlenmesi önem arz eder. Mükellef gerçekleştirilen tarhiyata ilişkin tespit edilen matrahın bir kısmını veya matrahın

⁸⁹⁸ İdari yargılamada yürütmenin durdurulmasına karar verilebilmesi için şu şartların gerçekleşmiş olması gerekir:

1. İdari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararlar doğmalıdır.
2. İdari işlemin açıkça hukuka aykırı olması gerekir.
3. Yürütmeyi durdurma kararı verilmesinin davacı tarafından istenmesi gerekir.
4. Davalı idarenin savunmasının alınması gerekir veya savunma süresinin geçmesi gerekir. Ancak uygulanmakla etkisi tükenecek olan idari işlemler hakkında yürütmeyi durdurma kararı idarenin savunması alınmadan verilebilir.
5. Yürütmenin durdurulması kararı teminat karşılığında verilir. Ancak durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir.
6. Olağanüstü hallerde, kanunla yürütmenin durdurulması kararı verilmesi sınırlanabilir (AY m.125/6). ÇAĞLAYAN s. 576; KIRATLI, s. 179.

⁸⁹⁹ KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 236.

⁹⁰⁰ TOPRAK, s. 32.

⁹⁰¹ CANDAN Turgut, *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Ankara 2022, s. 134.

belirli bir parçasını kabul ettiği takdirde bu kısma ilişkin tarhiyat uyuşmazlık konusu edilmemiş olup tahsili söz konusu olacaktır⁹⁰².

Mükellef gerçekleştirilen tarhiyatın bir kısmını uyuşmazlık konusu ederek vergi mahkemesine taşıdığı takdirde dava konusu edilmeyen kısım dava açma süresinin hareketsiz kalarak geçirildiği takdirde tahakkuk edecektir. Dolayısıyla dava edilmeyen kısmın süresi içerisinde ödenmesi gerekir. Aksi takdirde mükellefe ödeme emri gönderilmek suretiyle; tarh ve ceza kesme işlemlerinin dava konusu edilmeyen kısımlarına ilişkin vergi ve cezaların yasal süresinde ödenmemesi durumunda vergi idaresince cebri tahsil yöntemleri ile tahsil işlemi gerçekleştirilecektir⁹⁰³.

2. İhtirazi Kayıt ile Verilen Beyannameler

Tarh işlemine karşı dava açıldığı takdirde yürütmenin kendiliğinden durması; idarenin tek taraflı olarak gerçekleştirdiği, re'sen, ikmalen ve idarece tarh işleminde söz konusu olur. Bu husus beyana dayalı tarhiyatta mükellefin dava açmasının kural olarak mümkün olmayışından ileri gelmektedir. Mükellefler kural olarak kendi beyanları üzerine gerçekleştirilen tarhiyatlara karşı dava açamazlar. Türk Vergi Sisteminde bu kuralın iki istisnası bulunmaktadır; gerçekleştirilen tarhiyatta vergi hatasının bulunması ve ihtirazi kayıt ile beyanname verilmesidir⁹⁰⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin 2. fıkrasında “*Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur*” hükmü ile bu husus ortaya konmuştur.

⁹⁰² DÖNMEZ Recai, “Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması,” *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*, Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1985, s. 49.

⁹⁰³ TOPRAK, s. 33; 7 “*Vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava edilen bölümünün tahsil işlemi durduracağı*” hükmüne bağlanmıştır. Olayda ise yükümlü tarafından beyan edilen verginin tümü değil maddi hata yapılan kısmı dava konusu yapılmıştır. Oysa dava konusu ödeme emri ihtilaf konusu edilmeyen vergilerde içermektedir. Yukarıda sözü edilen madde hükmü uyarınca ödeme emriyle istenen vergilerin ihtilaf konusu edilmeyen bölümünün tahsil işleminin durması söz konusu edilemeyeceğinden mahkemece amme alacağının dava konusu edilen kısmı için ödeme emrinin iptaline dava konusu edilmeyen kısmı için onanmasına karar verilmesi gerekirken tamamının iptaline karar verilmesinde isabet görülmemiştir.” Dş. 7.D. 30.5.1986, E.1985/219, K.1986/1854, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1985&EsasNo2=219>), (E.T. 19.10.2022).

⁹⁰⁴ ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 222; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 204; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 233; Danıştaya göre ihtirazi kayıtlı beyan, Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarına ilişkin hükmün bir istisnası niteliğindedir. “*Yükümlülerin beyan ettikleri matrahlara karşı dava açma olanağı tanıyan ve vergi uygulamasına öteden beri giren ihtirazi kayıtlı beyan müessesesi, pozitif hukukumuzda kabul edilmiştir.*” Danıştay 3.D. 8.4.2004, E.2002/1071, K.2004/909, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=2002&EsasNo2=1071>).

Ancak Türk Vergi Usul Hukukunda ihtirazi kayıtların hukuki niteliği ve hangi şekilde kullanıldığında hukuki sonuç doğuracağına ilişkin hüküm bulunmamaktadır⁹⁰⁵. İhtirazi kayıt ile beyanname verildiğinden bahsedilebilmesi için iki geçerlilik şartı bulunmaktadır; yorum farkının veya görüş ayrılığının sebeplerinin ve mükellefe göre olması gereken matrahın belirtilmiş olmasıdır. Bu iki şart gerçekleşmediği takdirde ihtirazi kayıt konulmak suretiyle dava açma hakkının saklı tutulduğundan bahsedilemez. Zira yorum farklılığı veya görüş ayrılığının olduğu husus ve matrahın ne kadarlık bir kısmının uyuşmazlığa konu edildiği idare açısından belirsiz olacaktır. Bu husus idarenin ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameyi kabul ederek ihtilaftan kaçınma ihtimalinin önüne geçer⁹⁰⁶.

İhtirazi kayıt müessesesi ile mükellefler beyana dayanan tarh usulü ile vergilere karşı dava açabileceklerdir⁹⁰⁷. Mükelleflerin verginin tarhında tereddütte düştikleri noktada idari anlayış ve yorum doğrultusunda hareket etmektedirler. Mükellefler ihtirazi kayıt ile beyanname vermek suretiyle tereddütlü oldukları konularda dava açma haklarını bünyelerinde muhafaza ederek kendilerini beyanname vermenin sonuçlarından korumuş olurlar⁹⁰⁸. İhtirazi kayıt ile beyanname verme imkânı tanınması ile idari anlayış ve yorumun yargı denetimine tabi olmasının da önü açılmış olur⁹⁰⁹.

Beyanın ihtirazi kayıtlarla yapılması halinde ihtirazi kaydın hukuksal sonuçlarını doğurması, gerçekleşen tarhiyata karşı dava açma süresinde dava açılmasına bağlıdır⁹¹⁰. Zira ihtirazi kaydın mükelleflere beyanları için dava açma hakkı tanınmasından öte bir anlamı bulunmamaktadır. İhtirazi kayıt ile beyanname verildiği takdirde dava açma süresi içerisinde dava açılmazsa ihtirazi kayıt koymanın anlam ve işlevi kaybolur. İhtirazi kayıt dilekçesi

⁹⁰⁵ DOĞRUSÖZ Bumin, “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazi Kayıt”, Dünya, 31.10.2012, (<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Q-y0uRmwWLoJ:https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/12%2520-%252058%2520BUM%25C4%25B0N%2520DO%25C4%259ERUS%25C3%2596Z.doc%3Fd1%3D1&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr>), (E.T. 19.10.2022), s. 2.

⁹⁰⁶ DOĞRUSÖZ, s. 1.

⁹⁰⁷ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 169; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; ÖNCEL/KUMRULU/ÇAĞAN/GÖKER, s. 105; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306; AKDOĞAN, *Vergi Hukuku*, s. 68; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 206.

⁹⁰⁸ KIZILOĞLU Şükrü, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Ankara 2000, s. 635.

⁹⁰⁹ DOĞRUSÖZ Bumin, “Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazi Kayıt”, Dünya, 31.10.2012, (<https://webcache.googleusercontent.com/search?q=cache:Q-y0uRmwWLoJ:https://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/58MaliCozum/12%2520-%252058%2520BUM%25C4%25B0N%2520DO%25C4%259ERUS%25C3%2596Z.doc%3Fd1%3D1&cd=1&hl=tr&ct=clnk&gl=tr>), (E.T. 19.10.2022), s. 2.

⁹¹⁰ DOĞRUSÖZ, s. 3.

vermiş olmak başkaları tarafından açılan davanın sonuçlarından da yararlanılmasına imkân vermez⁹¹¹.

İhtirazi kayıt, beyannameye yer alan hususlara karşı dava açma hakkını saklı tuttuğundan kural olarak ihtirazi kaydın beyannameyle birlikte yapılması gerekir⁹¹². Ancak Danıştay içtihatlarına göre ihtirazi kayıt beyanname ile birlikte verilebileceği gibi beyanname süresi içinde ayrı bir dilekçe ile de verilebilir⁹¹³. Ancak doktrindeki aksi görüşe göre tahakkuk fişinin kesilmesi ile tarh ve tahakkuk eden vergiye karşı ayrı bir dilekçe ile ihtirazi kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı elde edilemez⁹¹⁴. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun doktrinde yer alan bu görüşe uygun içtihadı bulunmaktadır⁹¹⁵.

⁹¹¹ DOĞRUSÖZ, s. 2.

⁹¹² “İhtirazi kayıtla beyan, mükelleflerin istisna ve muafiyet gibi nedenlerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheyi düşükleri matrahlar için başvurdıkları bir yol olup, zamanında verilen vergi beyannamesine ihtirazi kayıt konulması; beyanname hesaplanan verginin tümü ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmemesi istenerek, ihtirazi kaydın konusunu oluşturan nedenin tahakkuku yapan idare tarafından kabul edilmemesi halinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazi kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılarak, noksan beyanda bulunulmasını ve verginin geç tahakkuk etmesini önlemektedir. Görüldüğü üzere, beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Dolayısıyla, beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesi de mümkün değildir. Bu durumda, beyanname verme süresi geçtikten sonra ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi verilmesi üzerine tahakkuk eden vergiye karşı dava açılmasına olanak bulunmamaktadır.” Dş. 7.D. 25.02.2019, E. 2016/9516, K. 2019/1419, (https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G8V67hw), (E.T. 19.10.2022); Dş. 4. D. 04.05.2017, E. 2016/21514, K. 2017/4187, (https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G7fGbJY), (E.T. 19.10.2022); Dş. 4.D. 25.02.2019, E. 2016/9516, K. 2019/1419, (https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G8V67hw), (E.T. 19.10.2022); Dş. 4.D. 24.12.2018, E. 2016/10100, K. 2018/14492, (https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G7EjSYy), (E.T. 19.10.2022); Dş. 4.D. 04.05.2017, E. 2016/21514, K. 2017/4187, (https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G7fGbJY), (E.T. 19.10.2022); Dş. 4. D. 15.09.2020, E. 2016/16570, K. 2020/2966, (https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G82hQ9Y).

⁹¹³ “İhtirazi kayıt mükellefleri beyanlarına karşı dava açma olanağı tanıdığına ve beyannamesinde kanunda gösterilen beyanname verme süresi içinde sürenin ilk gününden son günün bitimine kadar verilmesi mükelleflerin yasal hakkı olduğundan, dava açma hakkı doğuran ihtirazi kayıt dilekçesinin beyanname ile birlikte verilebileceği gibi, beyanname verme süresi içinde olmak koşulu ile beyannameden önce veya daha sonra da verilebileceğinin kabulü gerekir. Aksine bir düşünce yani ihtirazi kayıt dilekçesinin beyanname ile birlikte verilmesinin zorunlu olduğu yolundaki bir iddia mükelleflerin hatalı beyanlarına karşı dava açma hakkını ortadan kaldırır. Nasıl ki beyanname verme süresi içinde olmak koşuluyla beyan edilen matrahlar ayrı bir beyanname ile yükseltilebiliyorsa ve bu beyan da idarece süresinde verildiğini kabul edilerek herhangi bir cezai işlem yapılmıyorsa, beyana karşı dava yolunun açılabilmesine ilişkin ihtirazi kayıt dilekçesinin de aynı süre içinde (beyanname verme süresi içinde) olmak koşuluyla beyandan sonra dahi verilse, daha önce verilen beyannamenin bir eki olarak kabul edilmesinin hakkaniyet kurallarına uygun düşeceği tabiidir.” Dş. 3.D. 26.10.1993, E.1992/2143, K.1993/2931, (https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1992&EsasNo2=2143), (E.T. 19.10.2022).

⁹¹⁴ DOĞRUSÖZ, s. 2.

⁹¹⁵ “Beyannamelerin ihtirazi kayıtla verildiğinin kabul edilebilmesi için ise beyanname, beyannamenin ihtirazi kayıtla verildiğinin belirtilmesi veya tahakkuk fişine beyannamelerin ihtirazi kayıtla verildiğinin

İhtirazi kayıda ilişkin beyanın, pişmanlık hükümlerine⁹¹⁶ uygun bir şekilde ibraz edilmesi mümkündür⁹¹⁷. Pişmanlıkla verilen beyanname, süresinde verilen beyanname ile aynı hukuki sonucu doğurur. Aradaki fark, Vergi Ceza Hukukundan kaynaklıdır. Vergi Ceza Hukuku açısından cezalandırılabilir bir fiil bulunsu dahi ancak pişmanlık hükümlerinin uygulanması kesilen cezayı kaldıran bir durum olarak karşımıza çıkar⁹¹⁸.

Hukuken geçerli bir şekilde ihtirazi kaydın yapıldığından bahsedilebilmesi için ihtirazi kaydın hangi kanuni gerekçelere dayandığının yazılı olarak vergi idaresine bildirmesi, ve uyuşmazlık konusu matrahın ihtirazi kayıta açıkça gösterilmesi ve nihayetinde beyanname ile tarh eden vergiye karşı dava açma süresinde dava açılmasıdır. Kanuni gerekçeden yoksun veya dava hakkı saklı tutulan matrah tutarını açıkça belirtmeyen ve beyanname verme süresinde ibraz edilmeyen ihtirazi kayıt beyanları mükellefe dava açma hakkı tanımaz⁹¹⁹.

İhtirazi kayıt ile beyanname verme durumunda yürütmenin durdurulması hususu irdelenmelidir. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 8. fıkrasına göre “*ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir*”⁹²⁰.

serh düşülmesi veyahut vergi dairesine en geç beyannamenin verildiği tarihte verilecek bir dilekçeyle ihtirazi kayda ilişkin beyanda bulunulması gerekmektedir.” Dş. VD.D.K. 04.12.2019, E. 2019/1137, K. 2019/1051, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G7UiDmC>), (E.T. 19.10.2022).

⁹¹⁶ “Vergi Usul Kanununun 371. maddesine göre beyana dayanan vergilerde, mükelleflerin (ve vergi sorumlularının) vergi ziyai cezasını gerektiren kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermeleri halinde, ceza kesilmeyeceği hükmüne bağlanmıştır. Madde, mükellef veya sorumluya ceza kesilmemesini bazı şartlara bağlamıştır. Bu şartlar kısaca şunlardır;

1. Mükelleflerin veya vergi sorumlusunun haber verme tarihinden önce haber verilen hususla ilgili bir ihbarın olmaması veya hakkında vergi incelemesine başlanılmamış yahut vergi dairesince takdir komisyonuna müracaat edilmemiş olması
2. Hiç verilmemiş veya eksik yahut yanlış verilmiş beyannamenin doğrusunun haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde idareye verilmesi
3. Haber verilen ve eksik ödenmiş (yahut hiç ödenmemiş) verginin, haber verme tarihinden itibaren 15 gün içinde, gecikme zammı oranında olan pişmanlık zammı ile birlikte ödenmesi” DOĞRUSÖZ, s. 1.

⁹¹⁷ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 174; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku* s. 308; PİŞKİN, s. 90; Dş. 7. D. 02.11.1987, E. 1987/3360, K. 1987/2390, *Danıştay Dergisi*, S. 70-71, s.347-349; Dş. 4.D. 18.6.1986, E. 1985/1552, K. 1986/2309, *Danıştay Dergisi*, S. 64/65, s. 148.

⁹¹⁸ Öte yandan, pişmanlık uygulamasında, hazineye ait olması gereken bir meblağın mükellefçe kullanılmasının karşılığında ve süresinde ödeme yapanlarla eşitliğin sağlanması düşünceleri ile faiz niteliğinde “pişmanlık zammı” alınmaktadır. DOĞRUSÖZ, s. 2.

⁹¹⁹ ÖZ Erdoğan, “Mükelleflerin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması –İhtirazi Kayıtlarla Beyan–”, *Vergi Dünyası*, S. 213, s. 135.

⁹²⁰ “Yukarıda belirtilen maddenin incelenmesinden ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı dava açılmış olmasının bu vergilerin tahsiline devam edilmesini engelleyemeyeceği, ancak yürütmenin durdurulması isteminde bulunulması ve mahkemece bu istemin kabulü yönünde karar verilmesi halinde tahsil işleminin duracağı anlaşılmaktadır.” Dş. 4.D. 18.4.2001, E.2000/502, K.2001/1626, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G7fGbJY>), (E.T. 19.10.2022).

Bu hükümden anlaşıldığı üzere ihtirazi kayıtla beyanname verilmiş olsa dahi beyannamede gösterilen tutar üzerinden tarh işlemi üzerine tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile vergi tahakkuk etmiş olur. İhtirazi kayıtla verilen beyanname esas alınarak tesis edilen tarh işlemine karşı açılan davalarda ise mahkeme yürütmenin durdurulması yönünde karar vermedikçe tahsilat kendiliğinden durmayacaktır⁹²¹.

Her ne kadar ihtirazi kayıt yürütmenin durdurulması için yeterli sayılmasa da ihtirazi kaydın kabul edilerek mükellefe dava açma hakkını saklı tutma imkânı verilmesi vergi hukuku açısından önem arz eder niteliktedir⁹²².

3. Tarhiyata ilişkin Dava Dosyasının İşlemden Kaldırılması Üzerine Dava Dosyasının Yenilenmesi

İdari yargılama usulünde yargılama esnasında tarafların birtakım yükümlülükleri bulunmaktadır. Tarafların yargılama esnasındaki yükümlülüklerine uygun davranmamasının durumunda ise hukuki sonuçlar öngörülmüştür. Bunun nedeni ise tarafların kötü niyetli davranarak yargılamayı sürüncemede bırakmasının önüne geçmektir⁹²³.

İdari yargılama hukukunda da mahkemenin önüne gelen uyuşmazlığı incelemekten kaçınma yasağı bulunmaktadır. Dolayısıyla Danıştay ve idare mahkemeleri önüne gelen uyuşmazlıkları idari yargılama alanına özgü usul kurallarına ve atıf yapılan hallerde de hukuk

⁹²¹ KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 170; ŞENYÜZ/YÜCE/GERÇEK, s. 203; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306; SABAN, s. 146; KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 306; “Serbest avukatlık faaliyeti nedeniyle ihtirazi kayıtla verdiği, 1989 takvim yılı beyannamesi üzerinden davacı adına hayat standardı esasına göre tahakkuk ettirilen yıllık gelir ve geçici gelir vergilerinin tahsili amacıyla düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunun 27.maddesinin 8.fikrasında, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebileceğinin hükme bağlandığı, bu hükümle, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden tahakkuk eden vergiler hakkında dava açılmış ve davada yürütmenin durdurulması istenilmiş ise bu istem hakkında karar verilmeye kadar tahsilat işleminin duracağı, bir başka anlatımla ihtirazi kayıtla beyan edilen vergiler için yürütmenin durdurulması istemiyle dava açılması halinde vadenin yürütmenin durdurulması isteminin sonuçlandırılmasına kadar uzayacağı, uyuşmazlığın esası hakkında verilen karar kesinleşmeden düzenlenerek tebliğ edilen ödeme emrinin zamansız ve usul hükümlerine aykırı bulunduğu gerekçesiyle kabul ederek iptal eden Vergi Mahkemesi kararının bozulması istemidir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27.maddesinin 8.fikrasında, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerinden yapılan işlemlere karşı açılan davaların, tahsilat işlemini durdurmayacağı açıkça belirtilmiştir. Bu hüküm uyarınca ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere göre yapılan işleme karşı dava açılmakla tahsilat işlemi durmayacağından yürütmenin durdurulmasının istenilmesi halinde de yürütmeyi durdurma kararı verilmediği sürece tahsilat işlemine devam edilmesi gerekeceğinden, tahsilata devam edilmesi için Mahkemece yürütmenin durdurulması istemi hakkında karar verilmesinin beklenmesi söz konusu olmadığından, aksi gerekçeyle verilen kararda yasal isabet görülmemiştir.” Danıştay 3.D. 22.1.1992, E.1991/464, K.1992/205, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1992&EsasNo2=205>), (E.T. 19.10.2022).

⁹²² YERLİKAYA, s. 76.

⁹²³ HATİPOĞLU Mehmet, “İdari Yargılama Hukukunda Davanın Açılmamış Sayılması”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, C.11, S. 2, s. 191.

muhakemesi usulüne ilişkin kurallara uymak koşulu ile mutlaka bir karar ile çözümlenmelidir⁹²⁴. Davanın usuli bir tasarruf olması mahkemeye ve yargılamanın taraflarına birtakım yükümlülükler yüklemektedir. Bu bağlamda açılan davada eksikliklerin giderilmemesi veya usuli işlemleri ve gereklerini zamanında ve tam yapılmaması davanın açılmamış sayılması sonucunu doğurabilecektir⁹²⁵. Davanın açılmamış sayılması niteliği itibarıyla uyuşmazlığı sona erdiren usul hukukuna dair nihai bir karar⁹²⁶ olup kanunun emredici hükmü gereği kendiliğinden meydana gelir⁹²⁷.

İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanunu’nun 6’ncı maddesine göre idari yargılama hukukunda dava “*Danıştay, İdare Mahkemesi ve Vergi Mahkemesi başkanlıklarına veya bunların bulunmadığı yerlerde asliye hukuk mahkemelerine ya da yurtdışında Türk konsolosluklarına verildiği tarihte açılmış sayılır*”⁹²⁸.

İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanunu’nun “Dilekçe Üzerine Uygulanacak İşlem” başlıklı 6. ve “Tarafların Nitelik veya Kişiliğinde Değişiklik” başlıklı 26. maddesinde davanın açılmamış sayılmasına neden olacak haller sınırlı sayıda gösterilmiştir⁹²⁹. Buna göre davanın açılmamış sayılması harç ve posta giderlerindeki eksiklikten kaynaklanabileceği⁹³⁰ gibi

⁹²⁴ ÖZMUMCU Seda, “Davanın Açılmasına Bağlanan Hukuki Sonuçların Davanın Açılmamış Sayılması Halinde Değerlendirilmesi”, İÜHFİM, 2012, C. LXX, S. 2, s. 183-206.

⁹²⁵ HATİPOĞLU, s. 191.

⁹²⁶ DEMİRKOL Selami, “İdari Yargılama Usulü Yenilenirken İstinaf Kanun Yolu Öngörüsü- Danıştay’ın İçtihat Mahkemesi Rolü’nün Güçlendirilmesi”, Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu, Danıştay Yayınları, No: 91, Ankara, 2016, s. 127.

⁹²⁷ DURSUN Hasan “Medeni Usul Hukukunda Davanın Açılmamış Sayılması”, Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Ankara 2007, s. 14.

⁹²⁸ 11.07.2015 tarih ve 29413 sayılı Resmî Gazetede yayımlanan “Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin İdari İşleri ile Yazı İşleri Hizmetlerinin Yürütülmesi Usul ve Esaslarına İlişkin Yönetmelik” e göre ise “*Dava, dava dilekçesinin harç ve posta ücreti yatırılarak UYAP’a kaydedildiği tarihte açılmış sayılır.*” (m. 62/5).

“*Gerçek kişilerin UYAP Vatandaş Bilgi Sistemi, tüzel kişi temsilcilerinin UYAP Kurum Bilgi Sistemi üzerinden dava açabilmeleri için güvenli elektronik imza sahibi olmaları gerekir. Gerçek ve tüzel kişilerin elektronik ortamda açacakları davaların yargılama harçları ve posta ücreti elektronik ortamda mahkeme veznesinin bağlı olduğu banka hesabına aktarılır. Bu işlemlerin kredi kartı ve benzeri ödeme araçları ile de yapılması sağlanabilir. Dava, dilekçenin UYAP üzerinden mahkeme ekranlarına düştüğü tarihte açılmış sayılır. İşlem sonucunda başvuru sahibinin elektronik ortamda erişebileceği bir tevzi formu oluşturulur.*” (m. 62/9).

⁹²⁹ İYİMAYA Ahmet, “Sorumluluk Davasının Açılmamış Sayılması” Yargıtay Dergisi, 1990, S. 1-2, s. 48.

⁹³⁰ “*Herhangi bir sebeple harcı veya posta ücreti verilmeden veya eksik harç veya posta ücreti ile dava açılmış olması halinde, otuz gün içinde harcın ve posta ücretinin verilmesi ve tamamlanması hususu daire başkanı veya görevlendireceği tetkik hâkimi, mahkeme başkanı veya hâkim tarafından ilgiliye tebliğ olunur. Tebligata rağmen gereği yerine getirilmediği takdirde bildirim aynı şekilde bir daha tekrarlanır. Harç veya posta ücreti süresi içinde verilmez veya tamamlanmazsa davanın açılmamış sayılmasına karar verilir ve davacıya tebliğ olunur*”. (İYUK m. 6/4).

Harçları ve posta ücretlerinin hiç yatırılmadan veya eksik yatırılarak açılmış olan davada, bu eksikliğin 30 gün içerisinde giderilmesi hususunun ilgiliye bildirilmesine rağmen süresinde gereğinin yapılmaması sebebine dayalı olarak davanın açılmamış sayılmasına karar verilebileceği gibi idari yargıda bir dava

davanın görülmesi sürecinde oluşan eksikliklerden de kaynaklanabilir⁹³¹. Davanın açılmamış sayılması davacıya ayrıca tebliğ olunur⁹³².

Tarafların usulüne uygun bir şekilde çağrıldıkları duruşmaya mazeretsiz olarak gelmemesi zımnen dava dosyasını takip etmeyeceklerine işaret eder⁹³³. Bununla birlikte tarafların duruşmaya katılarak davayı takip etmeyeceğini bildirmesi de mümkündür. Bu nedenle dosyanın işlemden kaldırılması kurumu düzenlenmiştir. Dosyanın işlemden kaldırılmasından itibaren üç ay içerisinde yenileme için talepte bulunulmadığı takdirde dosya açılmamış sayılır⁹³⁴.

Gerçekleştirilen tarhiyat işlemine karşı vergi mahkemelerinde dava açılması halinde dava konusu edilen kısmın yürütülmesi talebe bağlı olmaksızın kendiliğinden durur. Davacının gösterdiği adreste tebligat yapılamaması durumunda ise açılan davada dosya işlemden kaldırılır. Bu nedenle tarhiyat için söz konusu olan yürütmenin durdurulması da hükümsüz kalır. Ancak dosyanın yenilenmesine yönelik talep dilekçesinin süresinde verilmesi ile ayrıca talebe gerek olmaksızın yürütme kendiliğinden durur⁹³⁵. Zira dosyanın yenilenmesi ile dava kaldığı yerden devam edecektir. Bu durumda yürütülmenin durdurulmasını talebe

açılmasından sonra ilk başta yatırılan posta giderinin tebliğ işlemlerini engelleyecek şekilde azalması halinde tarafa bildirilmesine rağmen bu eksik tamamlanmazsa önce dosyanın işlemden kaldırılmasına, eksikliklerin giderilerek işleme koyma isteminde bulunulmaması halinde de davanın açılmamış sayılmasına karar verilebilir. HATİPOĞLU, s. 196.

“... sorun, harç ve posta giderindeki eksikliklerin neden olduğu süre kaybıdır. Sorunun çözümü olarak, İYUK madde 6/4 ve 6/5’te yer alan harç ve posta giderindeki eksiklik hâlinde verilen otuz günlük sürenin on beş güne indirilmesi ve ikinci ek sürenin kaldırılması gerektiği görüşündeyiz. Bu, yaklaşım süre yönünden kısmi bir rahatlama sağlayabilir. Bir başka nokta ise, dosyanın işlemden kaldırılmasına karar verildikten sonra noksan tamamlama için öngörülen üç aylık süre bir aya düşürülebilir. Yani, tebligatla, harç ve posta giderindeki eksikliklerle ilgili süreler en az iki ay kısıtlanmış olacaktır.” SANCAKDAR Oğuz, *Türkiye Büyük Millet Meclisi İdari Yargılama Sürecinde Yaşanılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Çalıştay Kitabı*, 14 Ocak 2013, s. 10-11.

⁹³¹ AKYILMAZ Bahtiyar/SEZGİNER Murat/KAYA Cemil, *Türk İdari Yargılama Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara 2019, s. 125-126.

⁹³² KALABALIK Halil, *İdari Yargılama Usulü Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020, s. 339.

⁹³³ *“... İki tarafın duruşmaya gelmemesi durumunda ise, tarafların davayı takip etme konusunda devam iradelerini gösterip göstermeyecekleri askıda olduğundan, devam etmemeleri durumunda dosyanın işlemden kaldırılması ve davanın açılmamış sayılması yargı organın işgal edilmemesi açısından bir zorunluluktur. Tarafların neden takip etmedikleri ise kanımızca açıklamaya muhtaç değildir. Bu husus kanımızca bir yaptırım olarak da değerlendirilmemelidir. Özellikle maddi hukuktaki yaptırımların bu yolla kıyasen yargılama hukukuna uygulanmaya çalışılması alan bağımsızlığını ihlâl de edecektir. Davanın takibine taraf zorlanamaz”.* MERİÇ Nedim, “Medeni Yargılama Hukukunda Tasarruf ve Taleple Bağlılık İlkesinin Kapsamı ve Bazı Güncel Kararların Değerlendirilmesi”, *Medenî Usûl ve İcra İflas Hukukçuları Toplantısı, S.D.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi MİHBİR Özel Sayısı*, s. 45-vd.

⁹³⁴ GÖRGÜN/BÖRÜ/TORAMAN/KODAKOĞLU, s. 443-449.

⁹³⁵ TOPRAK, s. 36-37.

bağlamak kanunda öngörülme­yen bir mecburiyet yaratarak kanun koyucunun iradesine aykırı düşecektir⁹³⁶.

Bununla birlikte tarhiyata ilişkin olmayan davalarda mesela, 6183 sayılı Kanuna tabi işlemlere karşı dava açıldığı takdirde veya ihtirazi kayıt ile verilen beyannamelere ilişkin gerçekleştirilen tarhiyata karşı açılan davalarda ayrıca talep edilmeksizin yürütmenin durdurulması söz konusu değildir. Bu nedenle ilgili davalarda dosyanın işlem­den kaldırılması söz konusu olduğu takdirde yenileme talebi ile yürütmenin kendiliğinden durması söz konusu olmayacaktır⁹³⁷.

⁹³⁶ “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun olay tarihinde yürürlükte olan 27.maddesinin 8.fıkrasında, vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlarından doğan davaların açılmış olmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağı, ancak 26. maddenin 3.fıkrasına göre işlem­den kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işleminin devam edeceği, işlem­den kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle, tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı, bunlar hakkında yürütmenin durdurulmasının istenebileceği öngörülmüştür. Bu hükme göre, tarh edilen vergilere karşı dava açılmakla tahsil işleminin duracağı, davacı tarafından gösterilen adrese tebligat yapılamaması nedeniyle dava dosyasının işlem­den kaldırılması halinde tahsil işleminin devam edeceği, tarh edilen vergilere ilişkin mahkemeye verilen yenileme dilekçesinde yürütmenin durdurulması talebine gerek bulunmadan tahsil işleminin kendiliğinden duracağı, bir başka ifadeyle tarh edilen vergilere karşı ne şekilde olursa olsun dava açılmakla tahsilat işleminin duracağı sonucuna ulaşılmaktadır.” Dş. 11.D. 01.04.1996, E.1996/1489, K.1996/1274, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1996&EsasNo2=1489>), (E.T. 14.10.2022); “Olayda, çözümlenmesi gereken, açılan davada adreste tebligat yapılamaması nedeniyle dosyanın işlem­den kaldırılması halinde, kanunda öngörülen süre içinde verilen yenileme dilekçesinde, işlem­den kaldırmayla uygulanmaya başlanan tahsilat işleminin durması için yürütmenin durdurulması talebinde bulunmanın gerekip gerekmeyeceği konusudur. Yukarıda açıklanan hükümler birlikte değerlendirildiğinde, yasa koyucu esasen tarh edilen vergilerle ilgili olarak dava açılmakla doğrudan tahsilatın durmasını amaçladığına göre, işlem­den kaldırma sonrasında verilen yenileme dilekçesiyle dava kaldığı yerden devam edeceğinden, bu dilekçede, tarh edilen vergiye ilişkin bulunan dava için, artık kanunda öngörülmediği halde yürütmenin durdurulması talebinde bulunma mecburiyetinin doğduğunu, aksi takdirde tahsilatın devam edeceğini kabul etmek, yasa koyucunun açık iradesine ters düşecektir. Anılan hükümlerde amaçlanan yenileme dilekçelerinde yürütmenin durdurulmasını isteme zorunluluğunun, tarh edilen vergi ve kesilen cezalara karşı açılan davalarla ilgili olmayıp, 6183 sayılı Kanuna tabi işlemlerle, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılan davalarda uygulanması mümkün olan bir kural olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.” Dş. 11.D. 18.3.1998, E.1997/575, K.1998/1081, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1997&EsasNo2=575>), (E.T. 14.10.2022).

⁹³⁷ TOPRAK, s. 37; “Mahkemelerince tarhiyatlara karşı açılan dava dosyalarının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 26/3.maddesi uyarınca yeni adresin bildirilmesine kadar işlem­den kaldırılmasına karar verilmesi sonucunda Vergi Dairesi Müdürlüğüne bu amme alacakları için ödeme emri düzenlenerek tebliğ olunduğu, dava dilekçesinde ise, işlem­den kaldırılan dosyaların tekrar işleme konulduğunun ileri sürülmesi üzerine yapılan tetkikte bu dava dosyalarının yeniden işleme konulmasının istendiği ve mahkemelerinin 1985/329 ve 330 esas numaralı dosyalarının açıldığını anlaşıldığı, açılan dava dosyaları hakkında ise mahkemelerince henüz bir karar verilmediği, bu sebeble de 2577 sayılı Kanunun 27/8.maddesine göre vergi mahkemesinde dava açılmış olmasının verginin tahsil işlemini durduracağı...” Dş. 3.D 24.03.1987, E.1986/1984, K.1987/783, (<https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?KararNo1=1987&KararNo2=783>), (E.T. 14.10.2022).

SONUÇ

Vergiye doğuran olayın ortaya çıkması ve verginin konusunun belli olması verginin tarh edebilmesi için yeterli olmayıp mükellefin ödeyeceği vergi miktarının somut olarak ortaya konabilmesi gerekir. Verginin matrahı vergi borcunun hesaplanabilmesi adına üzerine vergi tarifesinin uygulanan, vergi kanunları uyarınca öngörülen vergi konusunun vergi hesaplanmasına esas teşkil edecek değer veya miktarıdır. Mükellefi, konusu, matrahı belirli olan bir verginin tarh edebilmesi için matrahın ne kadarından vergi alınacağını saptanması gerekir.

Vergilendirmenin aşamaları, Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde yer alan hüküm ile 24. maddesinde yer hüküm ile değerlendirildiğinde; vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, verginin tarhı, verginin tebliği, verginin tahakkuku ve verginin tahsilidir.

Vergilendirme sürecinde tarh işleminden sonra en çok önem arz eden en önemli vergilendirme işlemi tebliğdir. Zira gerçekleştirilen tarh işleminin tebliğ yolu ile mükellefe bildirilmesi ile mükellef vergi borcunu ödeyecek veya hukuki mercilere kanunda öngörülen sürelerde başvurabilecektir. Tebliğ tarh işleminin hukuken sonuç doğurabilmesi için önem arz eder niteliktedir. Bu açıdan tebliğin Vergi Usul Kanunu'nda yer alan hükümlere uygun olarak gerçekleştirilmesi gerekir. Danıştay tebliğin şeklinde meydana gelen hukuki sakatlıkları “esasa etkili olan” ve “esasa etkili olmayan” ayrımına tabi tutarak incelenmektedir. Bu bakımdan vergi tekniği raporu, takdir komisyonu matrah tespiti kararı ve vergi inceleme raporunun tebliğe eklenmemesi esasa etkili şekil aykırılığı sayılmakta olup ihbarnamenin söz konusu unsurların eklenmek suretiyle yeniden tebliğini gerektirir. Ancak söz konusu unsurların eklenmemesi halinde gerçekleştirilen tarh işleminin amaç unsurunun hukuka uygunluğu sorgulanabilecektir. Zira tarh işleminin dayanağı mükellefe kanunda öngörülen şekilde bildirilmemektedir. Bu nedenle tarhiyatın da hukuken sonuç doğurması söz konusu olmamalıdır.

Türk Vergi Sistemi'nde kural olarak beyan usulü tespit edilmiş olup vergilendirmeye yönelik işlemlerin gerçek mahiyetini en iyi mükellefin bilebileceği anlayışı doğrultusunda ve mükellefe güven esası ile kabul edilmiştir. Çağdaş hukuk sistemlerinde de mükellefin beyanname vermesi suretiyle verginin tarh etmesi söz konusudur. Mükellefe duyulan güvenin boşa çıktığının tespiti açısından birtakım denetim mekanizmalarına ihtiyaç duyulmuş olup vergi denetim mekanizması olarak öngörülen kurumlar vergi tarhiyatına açısından da ön işlem niteliğine haizdir. Danıştay'ın yerleşik kararlarına göre mükellefiyet tesis eden işlemler vergi yargısı açısından ön işlem/hazırlık işlemi niteliğindedir. Mükellefiyet tesis eden işlemlerin

vergi uyumsuzluğına konu olabilmesi için asıl işlem tamamlandıktan sonra asıl işlem ile birlikte yargıya intikal etmesi gerekir. Tarhiyata ön işlem niteliği arz eden işlemlere ilişkin ayırım doktrinde söz konusu olup kanaatimizce bu işlemlerin Vergi Usul Kanununda “Tarh İşlemine Ön İşlem Niteliği Arz Eden İşlemler” olarak tek tek sayılması kanunilik ilkesine uygun düşecektir.

Vergilerin beyan usulü ile tarh etmesi de mükellefler tarafından yapılan bildirimlerin doğruluğunun araştırılmasını gerekli kılar. Çağdaş vergi sistemlerinde en yeni teknolojik olanaklar kullanılmak suretiyle, nakit ve mal hareketlerinin mükellefin bildirimleri ile kıyaslanması söz konusudur. Bu nedenle vergi kanunları ile vergi idaresine bilgi toplama yönünde yetkiler verilmiştir. Böylece hem mükellefler vergi kanunlarında yer alan yükümlölüklerini yerine getirme noktasında titiz davranacak hem de bilgi toplama suretiyle elde edilen veriler vergi incelemesinin gerçekleştirilmesine yardımcı olacaktır. Bu noktada vergi alacağının gerçeğe uygun bir şekilde tarh ve tahsilinin sağlanabilmesi için belirli aralıklarla tüm mükelleflerin denetlenmesi gerektiğini düşünmekteyiz.

Mükellef vergilenme sürecinin başlayabilmesi adına yükümlü olduğu beyanname ödevini hiç veya gereği gibi yerine getirmemişse ve mükellefin vermiş olduğu beyanname vergilendirme sürecinin sağlıklı bir biçimde tamamlanmasını sağlayacak bilgileri içermiyorsa vergi idaresinin matrahın tespitinin sağlanabilmesi vergi incelemesinin gerçekleştirilmesi ve matrah tespiti için takdir komisyonlarına sevk etmesi gerekebilir.

İnceleme sonucunda re’sen vergi tarhının yapılabilmesi için inceleme raporunun düzenlenmesi zorunluluğu Vergi Usul Kanunu’nun 30. maddesinin ilk fıkrası ve 35. maddesinin son fıkrasında yer alan düzenlemelerden anlaşılmaktadır. Buna göre, vergi incelemesi sonunda hesaplanan matrah veya matrah farkının re’sen tarh işlemine konu olabilmesi için bu hususların vergi inceleme elemanı tarafından düzenlenmiş olan vergi inceleme raporunda gösterilmiş olması gerekir. Vergi inceleme raporunun İnceleme raporu dayanaklı ve gerekçeli olmalıdır. Matrah veya matrah farkı delilleri ile somut bir şekilde ortaya konulmalıdır. İnceleme elemanlarının dayanaktan yoksun ve kişisel beyanları niteliğindeki inceleme raporları esas alınarak yapılan tarh işlemi hukuka aykırı olup yargı yerlerince iptal edilir.

Takdir komisyonu vergi matrahını teknik bilgi ve kurallarına göre tespit eder. Takdir komisyonu, komisyon kararını oluşturan matrahın tespiti noktasında gerekli inceleme ve araştırmaları yapmakla yükümlüdür. Takdir komisyonu görevini ifa ederken gerekli gördüğu takdirde vergi incelemesi yapmaya yetkilidir. Matrah takdiri gerçekleştirilirken mükellefin

defter, kayıt ve belgelerine ulaşılmasının mümkün olamaması halinde matrahın gerçek duruma uygun ve net bir şekilde incelenmesi söz konusu değildir. Ancak bu takdir komisyonlarının kararlarının varsayıma dayandığı anlamına da gelmez. Takdir komisyonu edindiği bilgi ve bulgularla, mükellefin faaliyetinin türüne, emsal kuruluşlarındaki uygulamalara ve sonuçlarına göre ölçümleme yaparak matrahı takdiri olarak gerçeğe en yakın şekilde tespit edecektir. Takdir komisyonunun yapacağı matrah takdiri yeterli tespit ve incelemeye dayanmalıdır. Yeterli tespit ve incelemenin gerçekleştirildiğine karine olabilecek hususlar şunlardır: mükellefin faaliyette bulunup-bulunmadığı, mükellefin faaliyette bulunduğu sektörün sahip olduğu özellikler, üretim işletmelerinde randıman hesapların tespiti. Takdir komisyonu matrahı takdir ederken mükellefin faaliyeti, o faaliyet alanında geçerli kar yüzdesi, geçmiş yıl kazançları, iş hacmi, sermaye miktarı, emsal kuruluşların beyan ettiği matrahlar, çalıştırılan işçi sayısı ve işin özellikleri göz önünde bulundurularak matrah tespit edecektir. Kanunilik ilkesi gereği takdir komisyonunun matrah tespiti yönündeki takdir yetkisi ve bu tespitte dayanabileceği karineler örnekleme yolu ile kanunda gösterilmesi yerinde olur.

Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde yer alan tanıma göre tarh işlemi, vergi alacağını kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı somut tutar itibarıyla tespit eden bir, asli, sübjektif ve tesbit edici nitelikte bir idari işlemdir. İdari işlem ise idari makamların kamu gücünü kullanarak, idare hukuku alanında çeşitli hak ve yükümlülükler doğuran, kesin ve icrai tek yanlı irade açıklamalarıdır. İdari işlem için söz konusu olan hukuki iktidarın devlet yetkisinden kaynaklanması, kamu gücünden kaynaklanan üstün konumun kullanılması ve tek yanlı irade açıklaması ile hüküm ve sonuç doğurması özellikleri tarh işlemi açısından da söz konusu olacaktır. Dolayısıyla tarh işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaati ihlal edilenler iptal davası açılabileceği gibi idari eylem ve işlemlerinden dolayı hakları ihlal edilenler tam yargı davası açabilecektir.

Tarh işleminde ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklar esasen idari işlemin unsurlarından birinin hukuka aykırılığı üzerine olacaktır.

Tarh işlemi yetki kurallarına aykırı bir şekilde idari işlem tesis edildiği takdirde işlem ya iptale tabi olacaktır ya da yok hükmünde olacaktır. Yetki gaspında fonksiyon gaspından farklı olarak idare adına irade açıklamaya yetkili bir idari makam bulunmakla birlikte idari makam kendi görev alanına girmeyen bir konuda işlem tesis etmektedir. Yetki kurallarına

aykırılık; fonksiyon gaspı, yetki gaspı, yetki tecavüzü ve ağır ve bariz yetki tecavüzü olarak karşımıza çıkar. Fonksiyon gaspı dolayısıyla işlemin yok sayılması söz konusu olur. Yetki gaspı ise derecesine göre yokluk veya iptal yaptırma tabi olabilir. Kanunla idarenin görev alanı olarak düzenlenmiş bir konu da idare adına tek yanlı irade açıklama yetkisine sahip bir kamu görevlisinin idari iş bölümü esaslarına aykırı davranarak kanunen başka bir idarenin veya kamu görevlisinin kanunen görev alanına giren konuda işlem tesis etmesi ağır ve bariz yetki tecavüzü olup yok hükmündedir. Tarh yetkisinin konu, yer ve zaman bakımından aşılması halinde ise yetki unsuru sakatlandığından tesis edilen tarh işlemi iptal edilmelidir. Tarh işleminin yetki unsurunun hukuka aykırılığı nedeniyle yok hükmünde olduğu durumlarda yetkili yargı organı merci ve dava açma süresinin tespiti noktasında belirsizlik bulunmaktadır. Dolayısıyla tarh işleminin yok hükmünde olduğu durumlarda dava süresinin işlemeyeceği ve vergi mahkemesinin görevli olduğu kanunen düzenlenmelidir. Uygulamada ise yetki unsurundaki tüm hukuka aykırılıklar yetki aşımı olarak nitelendirilmesi ve işlemin iptale tabi olması ile çözüm bulunmuştur.

Tarh işlemine karşı dava açıldığı takdirde vergi idaresi tarh işlemini tesis ederken dayandığı sebepleri göstermek ve bu sebeplerin gerçek ve hukuka uygun olduğunu ispat etmek zorundadır. Tarh işleminin sebebinin gerçek ve hukuka uygun bir sebep olmaması durumunda tarh işlemi iptale tabi olacaktır. Tarh işleminin sebebinin gerçek ve hukuka uygunluğunun ispat yükü ise vergi dairesine yüklenmelidir. Zira mükellef lehine öngörölmüş ilk görünüş karinesi de bu hususu gerektirir.

Vergi idaresinin tarh işlemini gerçekleştirirken sahip olduğu yetki kural olarak bağlı yetkidir. Zira vergi hukuku alanında asıl olan idarenin takdir yetkisinin bulunmamasıdır. Takdir yetkisi kamu yararını gerçekleştirmeye yönelik bir yetkidir. Tarh işlemi bakımından idareye tanınan takdir yetkisi idari işlemin ancak sebep ve konu unsurunda olabilir, idari işlemin yetki, amaç, şekil unsurlarında olamaz. Vergi idaresinin tarh işleminin sebep ve konu unsurunda takdir yetkisi bulunduğu doktrinde ifade edilmektedir. Ancak tarh işleminin konusu vergi alacağının miktar itibarıyla tespiti olup bu husus açıkça kanunda öngörölmüştür. Bu noktada konu unsuru bakımından kanunda yer alan mahsup ve indirimlerin uygulanması yönünde takdir yetkisinin bulunduğundan da söz edilemez. Dolayısıyla bu görüşe katılmamaktayız. İdarenin tarh işlemi açısından sahip olduğu takdir yetkisinin hukuka uygunluğu denetime tabi olup keyfî bir şekilde kullanılamaz. Bu noktada idarenin takdir yetkisinin denetiminin yerindelik denetimine neden olacağı ve dolayısıyla takdir yetkisinin denetiminin mümkün olmadığı görüşüne katılmamaktayız.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin ardından hangi tarh yönteminin uygulanacağı tarh edecek vergi ile ilgili kanun hükmü ile belirlenir. Özel vergi kanunlarında gösterilen tarh şekillerinin uygulanma yöntemleri ise Vergi Usul Kanunu'nda gösterilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tarh usulleri: “*beyana dayanan tarh*”, “*ikmal yoluyla (ikmalen) tarh*”, “*re’sen tarh*” ve “*idarece tarh*”tır. Düzeltme tarhı olarak adlandırılan tarhiyat türü öğretide ayrı başlık altında incelenmemektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda vergi idaresi tarafından düzeltme fişine dayanılarak gerçekleştirilen tarh işleminin de kanunda ayrı bir tarh yöntemi olarak düzenlenmesi yerinde olacaktır.

Türk Vergi Sisteminin temelinde beyana dayanan tarh işlemi bulunmaktadır. Dolayısıyla mükellefin en önemli ödevlerinden biri beyanname verme yükümlülüğüdür. Beyana dayanan tarh usulünün temelinde vergilendirmeye tabi unsurların en iyi mükellef tarafından bilinebileceği esası yatmakta olup tarh işlemi gerçekleştirilirken mükellefin beyannamesinde yer alan bilgileri esas alınır. Mükellef beyanname verme yükümlülüğünü gereği gibi yerine getirmedeği takdirde vergi idaresi diğer tarh usullerine başvurabilecektir. Söz konusu tarh usulleri vergi alacağını güvence altına almanın yanı sıra vergi adaletini sağlama noktasında önemli bir fonksiyona haizdir. Mükellefin beyanı esas alınarak tarhın gerçekleştirilmesi vergi dairesinin yükünü azalttığı gerçeğinin yanında mükelleflerin vergi kaçırma ve vergiden kaçınma eğiliminde olduğu da unutulmamalıdır. Özellikle sık sık vergi aflarının kanunlaştığı da dikkate alındığı takdirde beyana dayanan tarhın esas tarhiyat yöntemi olması kanaatimizce yerinde değildir. Beyana dayanan tarh usulü mülga edilerek ikmalen, resen ve idarece tarh esas tarh usulü olarak kabul edilebilir. Matrahın tespitinin uzmanlık ve teknik bilgi gerektirmesi hususu da buna uygundur. Beyana dayalı tarh usulünün mülga edilmemesi halinde ise kanaatimizce tüm mükelleflerin beyannamesi yoklama işlemi ile denetime tabi tutulabilir.

Tarh yöntemlerinden biri olan ikmalen tarhta her ne suretle olursa olsun gerçekleştirilmiş bir tarhiyatın bulunmasına karşın sonradan ortaya çıkmış defter, kayıt, belge ve diğer kanuni ölçütlere dayanılarak tespit edilen matrah farkı üzerinden tarhiyat gerçekleştirilir. İkmalen tarh usulünde mükellef veya vergi sorumlusu tarafından usulüne uygun bir şekilde tutulan makbuz, bordro, fiş, fatura vb. belgeler maddi delil olarak kabul edilerek gerçekleştirilen tarhiyata esas alınmaktadır. Vergi incelemesi sırasında yükümlülerce ihtirazi kayıt konulmadan imzalanan tutanaklar da maddi delil hükmündedir. Buna karşılık vergi incelemesi sırasında dinlenen tanık ifadeleri, vergi inceleme elemanınca başka delillerle teyit edilmedikçe maddi delil olarak ikmalen tarha esas olamaz. Vergi dairesi vergi incelemesi

ile mükellefin defter ve belgelerinden hareketle matrahın eksik bir şekilde beyan edildiğini tespit edebilir. Burada diğer kanuni ölçütler olarak ise: amortismanlar, değerlendirme ölçütleri, emsal kira bedeli, götürü gider oranı veya asgari ücret tarifesinden yararlanabilir.

Tarh şekillerinden biri diğeri ise re'sen tarh işlemidir. Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesine göre vergi matrahının kısmen veya tamamen defter, kayıt, belge ve kanuni ölçütlerden mümkün değil ise re'sen takdir söz konusu olacaktır. İlgili maddede re'sen tarh nedenleri bent sayılmış olsa da re'sen tarh nedenleri kanunda sınırlı sayıda öngörülmemiştir. Bu noktada maddede sayılan özel nedenlerin genel re'sen tarh sebebi kapsamına girdiğini ve bu nedenle ayrıca düzenleme yapılmasının kazuistik bir kanun düzenlemesine neden olduğunu düşünmekteyiz. Doktrindeki görüş ayrılığını da önlemek adına özel sebeplerin mülga edilmesi yerinde olacaktır. Zira ilk maddede re'sen tarh için genel bir sebep öngörülmüş bulunmaktadır. Kanaatimizce bu yorum Vergi Usul Kanunu'nun lafzına uygun düşer.

Re'sen tarhta mükellefin beyanname vermediği, beyanname vermekle birlikte matrahı eksik gösterdiği ve matrahın eksik bölümünün mükellefin defter ve belgelerindeki noksanlık ya da usulsüzlük nedeniyle hesaplanabilmesi mümkün olmadığı durumlarda söz konusu olmaktadır. Re'sen tarh işleminde mükellef lehine öngörülmüş ilk görünüş karinesi çürüyecektir. Vergi dairesi ilk görünüş karinesine dayanan vergi yükümlüsünün beyannameleri, defterleri ve belge düzenlerinin hayatın olağan akışına, iktisadi ve ticari gereklerine uygun olmadığını çelişkili durumları nesnel bir şekilde ortaya koymak suretiyle ispat yükünün yer değiştirmesini sağlayabilir. Bu durumda mükellef hayatın olağan akışı ve ekonomik gereklerden sapmayı gerektiren haklı nedeni ispatlamalıdır. İspatlayamadığı takdirde ise vergi idaresinin gerçek duruma uygun nitelendirmesinde tarh edilen vergi yüküne katlanacaktır. Bu durumda vergi idaresi tarhiyatı gerçekleştirebilmek için matrah takdiri yoluna gidecektir. Re'sen tarhın gerçekleşmesine yönelik sebeplerin oluşması durumunda matrahın tespiti için takdiri için takdir komisyonuna sevk edilebileceği gibi inceleme elamanı, inceleme raporunda matrahı tespit etmek suretiyle re'sen takdir edebilir.

Danıştay içtihatlarına göre mükellefin beyannameyi kanunda öngörülen süreler sonunda vermiş olması re'sen tarhı önlemez. Ancak kanaatimizce mükellef vergi kanunlarında öngörülen sürelerde beyanname vermemiş olmasına karşın, re'sen tarh işleminden önce beyanname vermiş olması durumunda vergi dairesi mükellefin beyanını esas alarak tarhiyatı gerçekleştirmesi gerekir. Mükellefin beyannamesi ile re'sen tarh eden miktar arasında uyumsuzluk söz konusu olduğu takdirde aradaki fark üzerinden re'sen tarh işlemi

gerçekleştirilmelidir. Bu husus pişmanlık ve ıslah hükümlerine göre beyanname verilebilmesi hususuna da uygun düşer.

Verginin idarece tarh etmesi durumunda mükellefler vergi kanunlarında belirlenen sürelerde vergi dairesine başvurmamış veya vergi kanunlarınca öngörülen ödevlerini yerine getirmemesi durumunda vergi idaresi ve mükellef arasında kurulamayan hukuki ilişkinin idarenin tek yanlı iradesi ile kurulmasını ifade eder. Mükelleflerin vergi kanunları kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmediği hususu yoklama ile tespit edilir ve idarece tarh yoklama fişine dayanır. İdarece tarh işleminin, idarece yapılan diğer matrah tespiti yöntemlerinden ayıran husus ise beyana dayanan tarh usulünün uygulanamamasıdır. Verginin idarece tarh işlemi oldukça istisnai bir tarh yöntemi olup, ikmalen veya re'sen tarhın şartlarının gerçekleşmediği durumlarda uygulanabilir. Vergi idaresi bağlı yetki çerçevesinde kanunda yer alan ölçütlere uygun bir şekilde matrah tespit eder. İdarece tarh usulü oldukça istisnai ve sınırlı durumlarda uygulanabilen tarh usulü olduğundan kanaatimizce mülga edilmesinde sakınca yoktur.

Düzeltilme tarhı olarak adlandırılan tarhiyat türü öğretide ayrı başlık altında incelenmemektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda vergi idaresi tarafından tesis edilen tarhiyat türünün ayrı bir başlık altında ve dördüncü tarh yöntemi olarak ele alınması uygun görülmüştür.

Düzeltilme tarhının söz konusu olabilmesi için da verginin tarhında gerçekleşen tartışmaya gerek olmayan, açık ya da oldukça basit hataların bulunması gerekir. Bu husus re'sen veya başvuru üzerinde vergi idaresi tarafından düzeltilerek, hukuka uygun bir şekilde tarhiyatın gerçekleştirilmesi olarak tanımlanabilir. Vergi hatasının söz konusu olması için öncelikle kesin ve yürütülmesi zorunlu bir sübjektif işlem niteliğinde bir işlem tesis edilmiş olmalıdır. Daha önce de belirtildiği üzere tarh işlemi bu niteliğe haizdir. Buna göre tarh işlemine hazırlık niteliği taşıyan ön işlemlerde gerçekleştirilen hatalar vergi hatası sayılmayacaktır

Düzeltilme işlemi başlıca iki şekilde gerçekleşir. Bunlardan ilki vergi dairesince yapılan re'sen düzeltilmedir. Bu yolda idare, düzeltilme fişi ile hatalı işlemi düzeltmekte ve bunu mükellefe tebliğ etmektedir. Düzeltilme tarhı esasen bu aşamada karşımıza çıkabilmektedir. Vergi idaresi, matrah üzerine uygulanan nispet ve oranlar itibariyle verginin olması gereken miktardan daha az bir miktar ile tarh ettiği sonucuna ulaşırsa, düzeltilme tarhına başvuracaktır. Düzeltilme fişinin düzenlenmesi ile gerçekleşen tarhiyat, düzeltilme tarhı olarak nitelendirilebilir.

Düzeltilme yollarından ikincisi ise, mükellefin başvurusu üzerine yapılan düzeltme yoludur. Mükellef matrahı hatalı olarak fazla veya eksik bildirdiğini fark ettiği durumda düzeltme talebinde bulunabilir. Mükellef, düzeltme talebini dava açma süresi içinde yapabilir veya dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme zamanaşımı süresi içinde de dilekçe verebilir. Vergi dairesi, mükellefin düzeltme talebini kabul ettiği durumda, re'sen matrah farkı üzerinden vergiyi tarh edecektir. Bu durumda da düzeltme tarhına başvurulacağı söylenebilir.

Mükelleflerin tarh edilen vergiye veya kesilen vergi cezasına ilişkin tebliğden itibaren 30 gün içerisinde dava açma hakları vardır. Dava açma süresi içerisinde, hareketsiz kalındığı takdirde vergi borcunu kabul eder ve tarh eden vergi ile kesilen ceza, dava açma süresi sonunda tahakkuk etmiş ve kesinleşmiş olur. Tarh edilen vergiye veya kesilen vergi cezasına mükellef ya da cezanın muhatabının gerçekleştirilen tebliğden itibaren 30 gün içerisinde dava açması halinde, yürütme kendiliğinden durmaktadır. Beyanname verildikten sonra mükellef ya da vergi sorumlusunun tarh edilen vergiye yönelik söz hakkının bulunmaması kural olarak kabul edilmektedir. Zira tarhiyata esas olan hususlar mükellef tarafından bildirilmektedir. Ancak mükellefin tereddütte düştüğü hususlarda dava açma hakkını saklı tutarak ihtirazi kayıtla beyanname vermesi mümkündür. İhtirazi kayıtla verilen beyannamelerde ise açılan davalarda yürütmenin kendiliğinden durması söz konusu değildir.

Vergi mahkemesi mükellefin gerçekleştirilen tarhiyata karşı açtığı davayı kabul ederek hukuka aykırı bir şekilde tarhiyatın gerçekleştirildiği yönde karar vermesi halinde vergi tahakkuk etmeyecektir. Vergi mahkemesi açılan davayı reddetmesi halinde ise vergi idaresince gerçekleştirilen tarh işleminin hukuka uygunluğuna ilişkin ilamın muhatabına tebliği ile vergi tahakkuk etmiş olur. Vergi mahkemenin mükellef aleyhine karar vermesi halinde ise tarh edilen ve tahakkuk eden verginin bir ay içerisinde vergi dairesine ödenmesi gerekir. Aksi takdirde verginin tahsilatı için idare cebri icraya başvurur. Tahakkuk eden vergiye karşı kanun yolu denetimi kapsamında Bölge İdare Mahkemesine veya Danıştay'a başvurulması halinde yargı organından ayrıca yürütmenin durdurulması talep edilip, mükellefin bu yöndeki talebi yargı merciince uygun bulunmadığı sürece tahakkuk eden verginin tahsili kendiliğinden durmayacaktır.

KAYNAKLAR

- AĞAR Serkan: "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem" *TBB Dergisi*, 2006: 285-316.
- AKDOĞAN Abdurrahman. "Gelir Vergisi Açısından Vergi Adaletine Teknik Bir Yaklaşım" *Ankara Üniversitesi İktisadi ve Ticari Bilimler Akademisi Yayınları*, Ankara: 1992.
- AKDOĞAN Abdurrahman: *Kamu Maliyesi*. Gazi Kitapevi, Ankara 2020.
- AKDOĞAN Abdurrahman: *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*. Gazi Kitapevi, Ankara 2021.
- AKILLIOĞLU Tekin: "Saklı Yetki Kavramı", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Ankara 2020, s. 385-415.
- AKINCI Şahin: *Borçlar Hukuku Bilgisi Genel Hükümler*" Sayram Yayınları, Konya 2017.
- AKKAYA Mustafa / BAYAR İbrahim: "Özel Hukuk İşlemlerinin Geçmişe Etkili Biçimde Ortadan Kaldırılmasının Vergisel Sonuçları", *Vergi Sorunları*, 2013, s. 13-16.
- AKKURAL Sami: "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Yürütmeyi Durdurma Kararlarının Etki ve Sonuçları", *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I* içinde, 116-134. Ankara, 1976.
- AKKURT Sinan Sami / ERDOĞAN Kemal / TOKAT Hüseyin: *Tablolar, Şemalar, Olaylar, Test Sorularıyla Borçlar Hukuku Genel Hükümler, Özel Hükümler (Özel Borç İlişkileri)*", Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- AKTAN Coşkun Can: "Anayasal İktisat ve Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesi" *Hukuk ve İktisat Araştırmaları Dergisi*, 2017 s. 101-116.
- AKTAN Coşkun Can: *Anayasal Vergi Hukuku-Vergileme Yetkisinin Meşruiyeti ve Sınırları*. Seçkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- AKTAN Coşkun Can. "Vergileme Yetkisinin Sınırlandırılması ve Anayasal Vergi Düzeni" *Vergi Sorunları Dergisi*, 1998, s. 118.
- AKTAN Coşkun Can / DİLEYİCİ Dilek / VURAL İstiklal Y.: *Kamu Maliyesinde Çağdaş Yaklaşımlar* Seçkin Yayıncılık, Ankara 2006.
- AKYILMAZ Bahtiyar: *İdare Hukuku*, Sayram Yayınları, Ankara 2004.
- AKYILMAZ Bahtiyar: *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*. Yetkin Yayıncılık, Ankara 2000.
- AKYILMAZ Bahtiyar / SEZGİNER Murat / KAYA Cemil: *Türk İdare Hukuku*.» Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.
- AKYILMAZ Bahtiyar / SEZGİNER Murat / KAYA Cemil: *Türk İdari Yargılama Hukuku*. Savaş Yayınevi, Ankara 2019.
- ALPSOY Zeliha: "Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi", *ERÜHFD*, 2021, s. 567-610.
- ALTUNDİŞ Mehmet: "Hukuki Güvenlik İlkesi", *Yasama Dergisi*, 2008, s. 60-92.
- ANAYURT Ömer: *Hukuka Giriş ve Hukukun Temel Kavramları*, Seçkin, Ankara 2021.
- ARAL Vecdi: *Toplum ve Adaletli Yaşam, Sorumluluk ve Kişiliğin Kazanılması*, Filiz Kitapevi, İstanbul 1988.

- ARIKAN Zeynep: "Demokratik Gelişim Sürecinde Vergilendirme Yetkisinin Kullanımı ve Sınırları (Türkiye Analizi)", *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Doktora Tezi)*, İzmir 1994.
- ARITI Erdem İmran: "Örtülü Boşluk ve Bu Boşluğun Amaca Uygun Olarak Sınırlandırma" *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2016, s. 1-26.
- ARSLAN Mehmet: *Vergi Hukuku*, Ekin Yayınevi, Bursa 2016.
- ARSLAN Ramazan / YILMAZ Ejder / TAŞPINAR AYVAZ Sema: *Medeni Usul Hukuku B. I.*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2016.
- ARSLAN Zühtü: *Anayasa Teorisi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2008.
- ASLAN Oğuzhan: "Vergi Yargılamasında Duruşma Müessesesinin İşlerliği ve Uygulamaya Dönük Sorunlar", *İzmir Barosu Dergisi*, 2016, s. 51-82.
- ATAY Ender Ethem: *İdare Hukuku*, Turhan Yayınevi, Ankara 2014.
- AVCI Orçun: "Anayasa Makemesi Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Değerlendirilmesi", *DEÜHFD*, 2020 s. 67-93.
- AYAN Mehmet: *Borçlar Hukuku (Genel Hükümler)*, Filiz Kitapevi, İstanbul 2016.
- AYDOĞAN M. Özman: "Devletlerin Egemenliği ve Milletlerarası Teşekküller", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 1964, s. 53-121.
- AYVERDİ İlhan: *Misalli Türkçe Sözlük*, Kubbealtı Neşriyat Yayınları, İstanbul 2011.
- AZGUR Fuat: *Gerekçeli Yeni Danıştay Kanunu ve Önemli İçtihatlarla Usul ve Esaslar*, Ayıldız Matbaa, Ankara: 1965.
- BAL Ali / BAŞAR Cemal: "*Vergilerin Kanuniliği İlkesi, Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler*", Yetkin Yayıncılık, Ankara 2017.
- BALTA Tahsin Bekir: *İdare Hukuku Ders Notları, I, Genel Konular*, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ankara 1972.
- BATIREL Ömer Faruk: "Türk Vergilendirmesinde Çağdaşlığa Uymayanlar", *Vergi Dünyası*, s.200-207.
- BİLİCİ Nurettin / BİLİCİ Adem: *Kamu Maliyesi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2011.
- BİLİCİ Nurettin: *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınevi, Ankara 2020.
- BİYAN Özgür: "Türk Vergi Sisteminde Asgari Geçim İndiriminin Dayanılmaz Eksikliği", 05.22.2005, (E.T. 20.12.2022), <https://www.alomaliye.com/2007/05/26/turk-vergi-sisteminde-asgari-gecim-indiriminin-dayanilmaz-eksikligi/>.
- BLAKEY Roy G. (çeviren: AKTAN Reşit): *Maliye Ders Notları*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilimler Fakültesi Yayınları, Ankara 1953.
- BULUTOĞLU Kenan: *Kamu Bütçesi Kamu Harcamaları Kamu Borçları*, Filiz Kitapevi, İstanbul 2004.
- BULUTOĞLU Kenan: *Türk Vergi Sistemi*, Batı Türkel Yayıncılık, İstanbul 2004.
- BUYRUKOĞLU Selçuk / BOZDOĞAN Doğan: "Danıştay İçtihatlarında Vergilendirmede Kanunilik" *Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Araştırmaları Dergisi/GOSOS*, 2015, s. 263-282.
- CANBAY Tülin: *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim(Antikçağdan Günümüze)*, Dora Yayınları, Bursa 2009.

- CANBAZOĞLU Kerem: "Vergilendirme ve Vergi Alacağının Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetim", *TBB Dergisi*, 2010, s. 154-195.
- CANDAN Turgut: *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- CANDAN Turgut: *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara 2006.
- ÇAĞAN Nami: *Vergilendirme Yetkisi*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 1982.
- ÇAĞLAYAN Ramazan: *İdare Hukuku Dersleri*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018.
- ÇAĞLAYAN Ramazan: *İdari Yargılama Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- DEMİR İhsan Cemil: "Mükellef Perspektifinden Vergi Tarifeleri: Türkiye Örneği", *Sosyoekonomi Dergisi*, 2018, s. 11-26.
- DEMİRKOL Selami: "İdari Yargılama Usulü Yenilenirken İstinaf Kanun Yolu Öngörüsü - Danıştay'ın İçtihat Mahkemesi Rolü'nün Güçlendirilmesi", *Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu*, Danıştay Yayınları, Ankara 2016, s. 127-148.
- DİKMEN Orhan: "Asgari Geçim Haddi Üzerinde Düşünceler", *Maliye Enstitüsü Konferansları İkinci Seri*, İstanbul Üniversitesi İktisadi İlimler Fakültesi, İstanbul 1958, s. 41-64.
- DİKMEN Orhan: *Asgari Geçim İndirimi*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1956.
- DOĞRUSÖZ Bumin: "Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü", *İdare Hukuku İlimleri Dergisi*, 1985, s. 65-76.
- DÖNMEZ Recai: "Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması", *Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Eskişehir 1985.
- DULUPÇU Murat Ali / ÖZKUL Gökhan / ÜNLÜ Hidayet / SAYIN Meral: "Yerel Yönetimlerin Vergilendirme Yetkisine İlişkin Değerlendirmeler", *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2014, s. 27-54.
- DURAL Mustafa / ÖZ Tufan: *Temel Kavramlar ve Medeni Hukukun Başlangıç Hükümleri*, Filiz Kitapevi, İstanbul 2016.
- DURAN Lütfi: *İdare Hukuku Ders Notları*, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1986.
- DURSUN Hasan: "Medeni Usul Hukukunda Davanın Açılmamış Sayılması", *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Ankara 2007.
- EDİZDOĞAN Nihat / ÇETİNKAYA Özhan / GÜMÜŞ Erhan: *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Bursa 2022.
- EGEMEN Ali / SEHER Talat: "414 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğinin Anayasanın 73'üncü Maddesi ve İdarenin Takdir Yetkisini Kullanması Açısından Değerlendirilmesi", *Vergi Dünyası*, 2001, s. 77-83.
- ERDEM Metin / ŞENYÜZ Doğan / TATLIOĞLU İsmail: *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Bursa 2022.
- EREN Fikret: *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2017.
- EREN Metin / ŞİŞMAN Ömer: "Katma Değer Vergisi Kanunu'nda İndirim Konusu Yapılamayan Özellikli Durumlar" *Vergi Raporu*, 2014, s. 23-41.

- ERGİNAY Akif: *Vergi Hukuku-İlkeler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi*, Has-Soy Matbaası, Ankara 1990.
- ÖZBUDUN Ergun: *Türk Anayasa Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2017.
- ERKUT Celal: *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemlerin Kimliği*, Danıştay Matbaası, Ankara 1990.
- FURTUN İdris Hakan: "Türk Vergi Hukukunda Nadiren Başvurulan Bir Vergi Tarh Yöntemi: İdarece Vergi Tarh", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2017, s. 31-35.
- FURTUN İdris Hakan: *Vergi Hukukunda Mahkemelerin Hukuk Yaratma- Kanun Boşluğu Doldurma Yetkileri*. Yetkin Yayıncılık, Ankara 2009.
- GEREK Şahnaz / AYDIN Ali Rıza: *Anayasa Yargısı ve Vergi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2010.
- GÖRGÜN Şanal / BÖRÜ Levent / TORAMAN Barış, KODAKOĞLU Mehmet: *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2018.
- GÖZLER Kemal: *Anayasa Hukukunun Genel Teorisi*, Ekin Yayınevi, Bursa 2011.
- GÖZLER Kemal: *Devletin Genel Teorisi*, Ekin Yayınevi, Bursa 2016.
- GÖZLER Kemal: *İdare Hukuku Dersleri*, Ekin Yayınevi, Bursa 2006.
- GÖZTEPE Şule: *İdari İşlem Teorisi açısından Bireysel Vergilendirme İşlemlerinin Genel Görünümü*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2022.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref A. / TAN Turgut: *İdare Hukuku (Cilt 1) Genel Esaslar*, Turhan Yayınevi, Ankara 2008.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref: *Yönetim Hukuku*, Turhan Yayınevi, Ankara 2006.
- GÜÇLÜ Fırat Coşkun: "Vergi İadesi Uygulamasından En Az Geçim İndirimine Geçiş", 06.09 2007, (E.T. 25.12.2022), <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/readframe.asp?filename=2007099660.htm>.
- GÜNDAY Metin: *İdare Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara 2013.
- GÜRDAL Temel / EKERYILMAZ Şebnem: "Vergilemede Hukuki Güvenlik İlkesinin Danıştay Kararları Işığında İncelenmesi", *Eskişehir Osmangazi Üniversitesi İİBF Dergisi*, 2017, s. 205-226.
- HATİPOĞLU Mehmet: *İdari Yargılama Hukukunda Davanın Açılmamış Sayılması*", *Süleyman Demirel Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2021, s. 187-222.
- HEREKMEN Aykut: *Genel Vergi Teorisi*, Ecrin Kitabevi, Ankara 1989.
- İMDAT Türkay: "Soru ve Cevaplarla Asgari Geçim İndirimi Uygulaması-I", *E-Yaklaşım Dergisi*, 2014: 135-173.
- İŞİK Abdulkadir: *Kamu Maliyesi*, Ekin Yayınevi, Bursa: 2014.
- İYİMAYA Ahmet: "Sorumluluk Davasının Açılmamış Sayılması", *Yargıtay Dergisi*, 1990, s. 45-58.
- KALABALIK Halil: *İdari Yargılama Usulü Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.
- KANETİ Selim: "Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri", *Makaleler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011.

- KANETİ Selim "Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi.» *Makaleler*, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul 2011.
- KANETİ Selim / EKMEKÇİ Esra / GÜNEŞ Gülsen / KAŞIKÇI Mahmut: *Vergi Hukuku*, Filiz Kitapevi, İstanbul 2022.
- KARABOYACIOĞLU Abdullah: "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", *TBB Dergisi*, 2014, s. 211-242.
- KARAKAŞ Banu / ERİKLİ Süheyla: "Asgari Ücretle Çalışan Yoksullar: Sosyal Politika Aracı Olarak Asgari Ücretin Vergi Dışı Bırakılması", *15. Çalışma Ekonomisi ve Endüstri İlişkileri Kongresi*, Türk-İş Yayını, Ankara 2014.
- KARAKOÇ Yusuf: *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2020.
- KARAKOÇ Yusuf: *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2000.
- KARAKOÇ Yusuf: *Türk Hukuku'nda Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2017.
- KARAKOÇ Yusuf: "Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi", *Vergi Sorunları*, 2005, s. 157-166.
- KARAKOÇ Yusuf: *Vergi Yargılaması Hukukunda Süresi*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2000.
- KIRBAŞ Sadık: *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitapevi, Ankara 2018.
- KIRBAŞ Sadık: *Vergi Hukuku, Temel Kavramlar, İlkeler, Kurumlar*, Siyasal Kitapevi, Ankara 2018.
- KIZILOT Şükrü: *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayınları, Ankara 2000.
- KIZILOT Şükrü / TAŞ Metin: *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Yayıncılık, Ankara 2013.
- KIZILYALLI Hüsnü: *Türk Vergi Sisteminin Ekonomik Analizi*, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, Ankara 1969.
- KOCAHANOĞLU Osman Selim: *Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları*, Emek Kitapevi, İstanbul 1983.
- KOVANCILAR Birol / MİYAT Mustafa / BURSALIOĞLU Sibel A: *Kamu Maliyesinde Küresel Değişimler*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2009.
- MERİÇ Nedim: "Medeni Yargılama Hukukunda Tasarruf ve Taleple Bağlılık İlkesinin Kapsamı ve Bazı Güncel Kararların Değerlendirilmesi", *Medenî Usûl ve İcra İflas Hukukçuları Toplantısı, S.D.Ü. Hukuk Fakültesi Dergisi MİHBİR Özel Sayısı*, Isparta 2015.
- MUTER Naci / ÇELEBİ A. Kemal / SAKINÇ Süreyya: *Kamu Maliyesi*, Emek Matbaa, Ankara 2008.
- MUTLUER Kamil: "Türk Gelir Vergisinde Dar ve Orta Gelirlilerin Ana Sorunları", *Eskişehir İktisadi ve İdari İlimler Akademisi Dergisi*, 1975, s. 61-88.
- MUTLUER Kamil / DAYANÇ KUZEYLİ Nilay: *Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümler*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- NADAROĞLU Halil: *Kamu Mliyesi Teorisi*, Beta Basım Yayım ve Dağıtım, İstanbul 2000.

- OĞURLU Yücel (ed: KENDİGELEN Abuzer): "İdare Hukuku Açısından Vergilendirme İşlemlerinin Niteliği Üzerine" *Prof. Dr. Hayri Domaniç'e 80. Yaş Günü Armağanı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2001.
- OĞUZMAN Kemal / BARLAS Nami: *Medeni Hukuk Giriş Kaynaklar ve Temel Kavramlar*, Filiz Kitapevi, İstanbul 1966.
- ONAR Sami Siddık: *İdare Hukukunun Umumi Esasları*, Hak Kitapevi, İstanbul 1966.
- ORTAÇ Fırat / ERTÜRK Atabey: "Bir Vergi Güvenlik Önlemi Olarak Kontrol Edilen Kurum Kazancı ve Türkiye-Hollanda Çifte Vergilendirmeyi Önleme Anlaşması Açısından Uygulamasının İncelenmesi" *International Journal of Social Inquiry: Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, 2016, s. 63-77.
- ÖNCEL Mualla / ÇAĞAN Nami / KUMRULU Ahmet / GÖKER Cenker: *Vergi Hukuku*, Turhan Yayınevi, Ankara 2022.
- ÖNER Cihat: "Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar", *TBB Dergisi*, 2014, s. 243-276.
- ÖZ Erdoğan: "Mükelleflerin Kendi Beyanlarını Dava Konusu Yapması –İhtrazi Kayıtlı Beyan-", *Vergi Dünyası*, 2009, s. 134-137.
- ÖZAY İlhan: *İdari Yaptırımlar: Kurumsal Bir Deneme*, Özdem Kardeşler Matbaa, İstanbul 1985.
- ÖZBALCI Yılmaz: *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayınları, Ankara 2012.
- ÖZDEN Düzgün: "Vergilendirmede Adalet, Eşitlik ilkeleri ve İlintili Kavramlar", *Muhasebetr.* 10.08.2006, (E.T. 18.12.2022), www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/ozden/003.
- ÖZGÜVEN Ali Volkan: "Türk Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi", *Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Ankara 2006.
- ÖZMUMCU Seda: "Davanın Açılmasına Bağlanan Hukuki Sonuçların Davanın Açılmamış Sayılması Halinde Değerlendirilmesi", *İÜHFD*, 2012, s. 183-206.
- ÖZYOLCU Yasin. «Vergi Hukukunda Geriye Yürümezlik İlkesi Çerçevesinde Bir Yargı Kararının Değerlendirilmesi.» *Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi*, 2012.
- PEHLİVAN Osman: *Vergi Hukuku Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi*, Celepler Matbaacılık, İstanbul 2018.
- PELİN Fazıl: *Finans İlmî ve Finansal Kanunlar*, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul 1945.
- PİŞKİN Serhat: *Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı*, Yetkin Yayıncılık Yayıncılık, Ankara 2018.
- ROSENFELD Micheal: "The Rule of Law and the Legitimacy of Constitutional Democracy", *Southern California Law Review*, 2001, s. 1307-1315.
- SABAN Nihal: *Vergi Hukuku*, Beta Yayınevi, İstanbul 2021.
- SANCAKDAR Oğuz: "Türkiye Büyük Millet Meclisi İdari Yargılama Sürecinde Yaşanılan Sorunlar ve Çözüm Önerileri Çalıştay Kitabı", *Danıştay ve İdari Yargı Günü Sempozyumu 148.Yıl Sempozyumu*, *Danıştay Yayınları*, Ankara 2013.

- SANCAKDAR Oğuz / ÖNÜT Lale Burcu / DOĞAN Eser Us / KASAPOĞLU TURHAN Mine / SEYHAN Serkan: *İdare Hukuku Teorik Çalışma Kitabı*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- SARAÇOĞLU Fatih: "Gelir Unsurlarından Ücretler ve Menkul Sermaye İratlarının Ayırma İlkesi Açısından İncelenmesi ve Değerlendirilmesi" *Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, Ankara 1999.
- SARAÇOĞLU Fatih / PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR Elif: *Vergi Hukuku*, Gazi Kitabevi, Ankara 2018.
- SARIASLAN Osman: "Takdire Dayalı Tarhiyatlarda Sistem Eleştirisi ve Reform İhtiyacı", *TAAD*, 2017, s. 193-224.
- SARICA Ragıp: *İdare Hukuku Ders Notları*, Teksir Yayınları, İstanbul 1971.
- SEROZAN Rona: *Medeni Hukuk Genel Bölüm Kişiler Hukuku Başlangıç Hükümler*, Filiz Kitabevi, İstanbul 2016.
- SEYDİOĞLU Halil: *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, Güzem Can Yayınları, Ankara 1992.
- SEZGİNER Murat: *İptal Davasına Uygulanma Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2019.
- SOYLU GÖKSOY Emine: "Türk Vergi Hukuku'nda Yoklama", *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul 2019.
- SÖYLER İlhami: "Vergi Yoklamasının Geçerlilik Koşulları", *Vergi Sorunları*, 2011, s. 63-67.
- SÜMER Haluk Hadi: *Hukuka Giriş*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2020.
- ŞENER Orhan: *Teori ve Uygulamada Kamu Ekonomisi*, Beta Yayınları, İstanbul 2006.
- ŞENYÜZ Doğan / YÜCE Mehmet / GERÇEK Adnan: *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Ankara 2022.
- ŞANVER Salih: *Vergi Ödevi, Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Hak ve Ödevler (Uluslararası Seminer)*, İstanbul 1988.
- ŞİN Sevil: "Vergi Takdir Komisyonları", *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, 2018, s. 161-185.
- TAN Turgut: *İdari İşlemin Geri Alınması*, Ankara Üniversitesi, Ankara 1970.
- TAŞKAN Yusuf Ziya: *Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, Ankara 2020.
- TAYFUR Ayça Fulya: "Vergi Hataları ve Düzeltme Yolları", *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul 2011.
- TEKELİ Esat: "Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası", Maliye Enstitüsü Konferansları Dördüncü Seri, *İstanbul Üniversitesi Yayınları*, İstanbul 1959.
- TEKİN Fazıl / ÇETİNKAYA Ali: *Vergi Denetimi*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2018.
- TOPRAK Aydın: "Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması", *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi)*, İstanbul 2006.
- TUNCER Selahattin: *Kamu Maliyesi*, Okan Yayınevi, İstanbul 1971.
- ULUATAM Özhan / METHİBAY Yaşar: *Vergi Hukuku*, İmaj Kitabevi, Ankara 2001.
- ÜLGEN İ. Hakkı: "Danıştay Günü Açılış Konuşması", *Danıştay Dergisi*, 1976, s. 8-12.

- ÜSTÜN Ümit Süleyman: "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2006, s. 217-285.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman: *Türkiye'de Vergi ve Bütçe Hakkı*, Nobel Yayınevi, İstanbul 2019.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman: "Vergi Hukuku İle İlgili Anayasal İlkeler", *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi 20. Yıl Armağanı*, 2003 s. 251-271.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman: "Vergilerin ve Vergiyle İlgili Oranların Bütçe Kanunları İle Arttırılması", *Mali Hukuk Dergisi*, 2018, s. 25-35.
- YEGEN Baki: "Vergi Hukukunda Gecikme Faizi ve Zammı Uygulamasının Karşılaştırılması: Hukuki Nitelikleri, Oran Farklılıkları Açısından Bir Bakış", *Gaziantep University Journal of Social Sciences*, 2019, s. 1461-1476.
- YENİCE Kazım / YÜKSEL Esin: *Açıklamalı-İçtihatlı-Notlu İdari Yargılama Usulü*, Arısan Matbaacılık, Ankara 1983.
- YENİÇERİ Harun: *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Ekin Yayınevi, Bursa 2014.
- YERLİKAYA Kürşat: *İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu*, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul 2005.
- YILDIRIM Taylar: "Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi", *Dokuz Eylül Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2014, s. 4943-4987.
- YILDIRIM Taylar: *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, Yetkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- YILMAZ Ejder: *Hukuk Sözlüğü*, Seçkin Yayıncılık, Ankara 2021.
- YILMAZ Güneş: "Vergi Hukukunda Bir Belirsizlik: “Benzeri Mali Yükümlülük” Kavramı Ve Bu Kavram Açısından Bakanlar Kuruluna Verilen Yetkilerin Değerlendirilmesi" *Marmara Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, 2016, s. 335-360.
- YILMAZ Güneş: "Verginin Yasallığı İlkesi ve Bir Anayasa Mahkemesi Kararı Çerçevesinde Değerlendirilmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2003, s.194-206.
- YILMAZ Dilşat: "Türk İdare Hukuku’nda İdari İşlemin “Kesinliği Üzerine Bir Değerlendirme: “Kime Göre?”, “Ne İçin?” Kesinlik", *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2017, s. 105-54.
- YURTERİ İsmet: "Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi", *TBB Dergisi*, 2012, s. 255-270.
- ZEVKLİLER Aydın: *Giriş ve Başlangıç Hükümleri*, Savaş Yayınları, İstanbul 2017.