

VERGİLENDİRME SÜRECİNİN İDARİ İŞLEM BAĞLAMINDA İNCELENMESİ*

(EXAMINING THE TAXATION PROCESS WITHIN THE CONTEXT OF ADMINISTRATIVE ACT)

Dr. Onur Özcan**

ÖZ

Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olay ile başlayıp tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından geçerek nihayetlenen bir dizi işlemi ifade etmektedir. Vergiyi doğuran olayla başlayan bu dinamik sürecin nihai amacı, verginin tahsil edilerek hazine hesaplarına aktarılmasıdır. İdari işlem açısından vergilendirme süreci değerlendirildiğinde dava konusu yapılabilecek bazı işlemler karşımıza çıkmaktadır. Bu noktada hukuk tekniği açısından tipik bir idari işlem özelliği taşıyan ve mükelleflerin hukuki konumlarını değiştirerek sonuç doğuran tarh ve tahsil işlemleri önem arz etmektedir. Çalışmada, vergilendirme süreci bir bütün olarak ele alınacak ancak tarh ve tahsil işlemleri, idari işlem türleri ve unsurları açısından ayrıca incelenerek konuya ilişkin genel bir çerçeve çizilecektir.

Anahtar Kelimeler: Vergiyi Doğuran Olay, Tarh, Tebliğ, Tahakkuk, Tahsil, İdari İşlem

ABSTRACT

Taxation process can be defined as a series of acts which begins with the taxable event, continues with tax imposition, notice, accrual tax and finalize with tax collection acts. The ultimate aim of this dynamic phase which begins with the taxable event is collecting the tax and transferring it to the financial accounts of the Treasury. Some acts can be arising as matters in dispute while examining the taxation process within the context of administrative act. At this point tax imposition and tax collection acts; which are typical administrative acts from the viewpoint of law technique and bear consequences as changing the taxpayers' legal positions, become more important. In this study, whole taxation process will be examined but tax imposition and tax collection acts will also be examined separately within the context of type and the elements of the administrative acts and a general overview will be prepared related to the subject.

Keywords: Taxable Event, Tax Imposition, Notification, Tax Assessment, Tax Collection, Administrative Act

* Bu makale, 28.6.2016 tarihinde Editörler Kurulu'na ulaşılmış olup birinci hakem onayından 29.6.2016 tarihinde, ikinci hakem onayından 2.7.2016 tarihinde geçmiştir.

** Kontrolör, Gıda, Tarım ve Hayvancılık Bakanlığı, onurozcan078@hotmail.com

GİRİŞ

Vergi, kamu harcamalarını finanse etmek amacıyla devletin hükümranlık hakkına dayanarak gerçek kişilerle, gerçek olmayan kişilerden hukuki cebir altında, karşılıksız olarak tahsil ettiği ekonomik değerler şeklinde tanımlanabilir¹. Bir vergi borcunun doğabilmesi için gereken ilk koşul, yasallık ilkesi² gereği, bir vergi yasası hükmünün bulunmasıdır. Yürürlükteki bu kanun hükmü, aynı zamanda vergilendirme işleminin de hukuki sebebini oluşturmaktadır. Yürürlükteki vergi yasası hükmünün uygulanabilmesi için gereken ikinci koşul ise bütçe ile ön izin verilmiş olması (Bütçe Kanunu'nun C cetvelinde yer alması) zorunluluğudur. Zira bir vergi kanununun, yürürlükte olsa bile, o yıl C cetvelinde bulunmaması halinde, bu kanuna dayanarak o yıl vergi istenmesi olanaksızdır. Bu ön koşullar sağlandıktan sonra vergi yasası hükümleri çerçevede vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması (vergilendirme işleminin maddi sebebi) ile yükümlü ve devlet arasında somut bir vergi ilişkisinin başlaması söz konusu olmaktadır³. Bu durum meydana geldiğinde mükellef/sorumlunun vergi borcu teşekkül etmekte ve vergi alacağının vergi kanunlarında gösterilen oran ve matrahlar üzerinden hesaplanarak miktar itibarıyla tespiti aşaması gelmektedir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mükellef nezdinde ortaya çıkan soyut vergi borcu, tarh ile miktarı belirli somut bir borç haline dönüşmektedir. Tarh olunan verginin mükellef/sorumlunun bilmesi kadar doğal bir durum olmayacağından ötürü, bu tespit olunan ve yükümlünün ödeyeceği meblağın bildirilmesi gelir ki bu da tebliğ safhasında olmaktadır. Bu aşamadan sonra ise verginin tahsil edilebilir bir yapı kazanmasına yol açan tahakkuk safhası gelmektedir. İşte bu safhaları geçiren bir kamu alacağı tahsili mümkün hale gelmiş demektir ki, birbirini takip eden işlemler silsilesinden geçerek borçlusunu konumundaki mükellef tarafından kanuna uygun şekilde ödemesi veya mükelleften cebren tahsil edilmesi ile süreç sona ermektedir⁴. Bu çerçevede teknik olarak vergi borcu vergiyi doğuran olay ile başlayıp birbirini takip eden dört etaplı bir işlem sürecinden oluştuğu için vergilendirme işlemi başlangıçtan sona erene kadar art arda gelen birden çok tek yönlü işlemi özünde barındırmaktadır. Vergilendirme, üst bir işlem olarak kabul edilirse, bütünün çeşitli aşamalarından oluşan bir takım alt düzeydeki işlemlere ayrılmakta-

¹ **Fritz Neumark**, Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1951, s.61; **Salih Turhan**, Vergi Teorisi ve Politikası, İstanbul, 1993, s.20; **Mualla Öncel/Ahmet Kumrulu/Nami Çağan**, Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 15. Bası, Ankara, Ocak 2008, s.2.

² Verginin yasallığı ilkesi, idarenin keyfi, takdiri ve sınırsız ölçülere dayalı uygulamalarının önlenmesi amacını gütmektedir. Bu amacın tam manası ile gerçekleştirilebilmesi için verginin yasallığı ilkesini bütünleyen bazı alt ilkeler bulunmaktadır. Bu alt ilkeler bireyler yönünden, temsilsiz vergi olmaz ilkesi, yasadışı vergi olmaz ilkesi ve verginin belirgin olması ilkesidir. Devlet yönünden verginin yasallığı ilkesinin uzantıları ise verginin alınmasının zorunluluğu ilkesi ve verginin zorla yürütüm yoluyla (cebren) alınması ilkesidir. **Gülşen Güneş**, Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayıncılık, 4. Baskı, İstanbul, 2014, ss.14-22.

³ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.87; **Yusuf Karakoç**, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 6. Bası, Ankara, 2012, s.253.

⁴ **H. Fevzi Karagözoğlu/Faruk Kazancı**, Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Vergi Hukuku Yayınları, Ankara, 1972, ss.43-44.

dır. Alt düzeydeki işlemlerin her biriyle amaçlanan ise başlı başına ayrı bir hukuki varlık oluşturacak genel ve üst işlemleri meydana getirmektedir⁵.

Vergi hukuku genel itibarıyla idarenin kamu gelirlerini incelediği için idare hukukuna çok yakın bir hukuk dalıdır ve aralarında çok sıkı bir etkileşim bulunmaktadır. Daha açık bir ifadeyle, bireysel bir vergilendirme işlemi tam anlamıyla (tipik) bir idari işlem niteliği taşımaktadır. Dolayısıyla idari işlem kuramı, idare hukuku alanından tümüyle vergi hukukuna yansımaktadır. İdari işlemler için aranması gereken öğeler aynen vergilendirme işlemlerinde de uygulanacağı için idari işlemlerin unsurları, sakatlıkları, sakat işlemlerin geri alınması, kaldırılması, değiştirilmesi, yargısal denetim gibi konularda esas alınan ilkeler vergilendirme işlemleri açısından da geçerlidir. Bunun yanında idare, icrai kararı tek taraflı olarak aldığı için, kamu gücü ayrıcalıkları vergi hukukunda kendini çok belirgin bir şekilde göstermektedir⁶. Diğer taraftan vergileri tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil eden personele ilişkin düzenlemeler ile idari birimlerin görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin düzenlemeler de idare hukukunun kapsamına girmektedir. Ayrıca vergi yargısı organları idari yargı sistemi bünyesinde bulunmakta ve vergi uyumsuzluklarında uygulanacak usul hükümlerinin büyük bir kısmı, idari yargılama usulüne ilişkin bir kod olarak kabul edilen, İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer almaktadır⁷.

Kaleme alınan bu çalışmada, idare hukuku ile vergi hukuku arasındaki etkileşim göz önünde bulundurularak ve yeri geldikçe yargı kararlarından istifade edilerek, idari işlem çerçevesinde vergilendirme süreci tahlil edilmeye çalışılacaktır.

1. Vergiyi Doğuran Olay

Vergi borcu (alacağı) kural olarak vergiyi doğuran olay ile vücut bulmaktadır. Vergiyi doğuran olay bu haliyle bir yandan devletin vergi alacağına, diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına⁸ neden olur. VUK vergiyi doğuran olay için; vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tamamlanması ile doğacağı (VUK, md.19) hükmüne yer vermiştir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay vergilendiril-

⁵ **Şükrü Kızılot/Doğan Şenyüz/Metin Taş/Recai Dönmez**, Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart 2007, s.131.

⁶ **Civan Turmangil**, "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 39, S. 1-4, Ankara, 1982-1987, s.136.

⁷ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.3; **Karakoç**, ss.72-73; **Mustafa Akkaya**, "Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 46, Sayı 1-4, Ankara, 1997, ss.194-195; **Serkan Açar**, "İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhi" (Çevrimiçi) http://www.idare.gen.tr/tarh.htm#_ftn16, 6 Haziran 2016.

⁸ Vergi borcunun doğması ile ilgili olarak doktrinde iki farklı görüş vardır. Birinci görüş göre vergi borcu, kanunda belirtilen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başka herhangi bir idari işleme gereksinim kalmadan doğmaktadır. Bu görüşe göre kanunlarda belirtilen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi halinde vergi borcu kendiliğinden doğmaktadır. İkinci görüş de ise, vergi borcu, ancak kanunlarla belirlenmiş vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi sonucunda idare tarafından bir idari işlem ile doğmaktadır ki bu işlemler tarh ve tahakkuktur. **Bedî Necmettin Feyzioğlu**, "Mükellefiyet Doğurucu Vakia (Vergiyi Doğuran Hadise)", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C.7, S.1, 1952, ss.73-77. VUK'un 19. maddesi göz önüne alındığında, Türk vergi mevzuatının birinci usulü kabul ettiği söylenebilir.

mek istenen konunun niteliğine göre hukuki bir işlem, bir fiil ya da durum gibi çeşitli görünümde ortaya çıkabilmektedir.

Vergiyi doğuran olay, vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır. Vergilendirme işleminde hukuki sebep yürürlükteki yasa hükmüdür (soyut norm); maddî sebep ise vergiyi doğuran olaydır (somut tip). Somut olay norma uygun olarak gerçekleşmişse sebep unsuru tümüyle ortaya çıkmış demektir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, kişiliğinde gerçekleşmiş olan kimse yükümlü statüsüne girmektedir⁹. Vergilerin yasallığı ilkesi gereği vergiyi doğuran olayın bir kanun ile konulması şarttır. Bu bağlamda vergiyi doğuran olayın idari düzenlemelerden kaynaklanması mümkün değildir¹⁰.

Vergiyi doğuran olayın belirlenmesi vergi borcunun doğduğu zamanı bilme; dolayısıyla uygulanacak vergi kanunu, vergiye esas alınacak matrahı, istisna ve muafiyetleri, uygulanacak vergi oranını tespit etme; ceza, gecikme zammı/faizi gibi vergi borcunu arttıran ya da zamanaşımı gibi vergi borcunun takip yetkisini sona erdiren durumların bulunup bulunmadığına karar verilme açısından önem taşımaktadır¹¹.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile doğan soyut borçlulukta borcun boyutlarının belirlenmesi gerekir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğan bu soyut borç, vergilendirme aşamalarından geçtikçe somut bir borç haline dönüşmektedir. Bu itibarla ön şartların gerçekleşmesi ile doğan soyut borcun somut borca dönüşebilmesi için vergilendirme aşamalarına (tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil) geçilmesi gerekmektedir¹².

Son olarak vergiyi doğuran olayın cezai nitelik taşıması, yasaklanmış olması veya ahlaka aykırı yönlerinin bulunması vergilendirme sürecinin başlaması noktasında önemli olmayıp mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmayacağını (VUK, md.9/2) belirtmek gerekir. Zaten aksi düşünüldüğünde yani yasak faaliyetlerin vergilendirme dışında tutulmuş olması durumunda, vergilendirmede genellik ve eşitlik ilkesine ters düşüleceğinden vergi adaleti de bozulacaktır¹³.

2. Tarh

Tarh (tarhiyat) müessesesi vergi hukukunun en temel konularından biridir. Zira vergi konusu ile kişi arasında kanunun öngördüğü vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra sıra mükellef haline gelen kişinin vergi borcunun ortaya çıkarılması (hesaplanması) gelecektir. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra ortaya çıkan ilk işlem olan tarh, vergi borcunun miktar veya tutar olarak tespit edilip mükellef nezdinde belirlenmesidir¹⁴.

⁹ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.87.

¹⁰ **Feyzioğlu**, s.54.

¹¹ **Karakoç**, s.255.

¹² **Karakoç**, s.259.

¹³ **Gülsen Güneş**, "Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi", Selim Kaneti'ye Armağan, İstanbul, 1996, ss.245-247.

¹⁴ **Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez**, s.133.

2.1. Tarh Kavramı ve Mahiyeti

Terminolojik açıdan incelendiğinde tarh (tarhiyat) sözcüğünün kökeninin Arapça olduğu ve dağıtma, bölme, tayin, düzenleme, çıkarma gibi anlamlara geldiği görülmektedir¹⁵. Tarh kavramının mali hukuktaki karşılığı ise vergilendirme, vergi koyma¹⁶, yasalarla belirtilen vergi oranını matraha uygulamak ve vergi kesmektir¹⁷.

Vergi hukuku ve maliye literatüründe verginin tarhı üzerine birçok tanım yapılmıştır¹⁸. Tanımlar incelendiğinde üzerinde durulan noktanın, hukuki nitelik (idare ve vergi hukuku) ve mali nitelik (maliye ilmi) şeklinde ayrıldığı görülmektedir. Hukuki nitelikli tanımlarda, vergilendirme süreci içinde tarhın konumu, diğer aşamalar (tebliğ, tahakkuk, tahsil) arasındaki münasebetleri ve idari işlem olarak tarhın özellikleri üzerinde durulurken, mali nitelikli tanımlarda ise daha çok verginin hesaplanması ve hazineye aktarımı ön planda tutulmuştur. Ancak vergi tarhı, mahiyet itibarıyla idari bir muamele olduğu için mali tekniğe isabet eden hususların ikinci planda kaldığı söylenebilir¹⁹.

Bir verginin tarh edilebilmesi²⁰ için öncelikle matrahın bilinmesine ihtiyaç vardır. Genelde matrahlar mükellefler tarafından beyan üzerine tespit edilirken, bazen de idare tarafından tespit edilmektedir. Matrahın idare tarafından saptanması, asli işlem olan vergi tarhına hazırlayıcı işlem niteliği taşır. Bu yüzden vergi dairesince matrah tespiti sırasında vergi tarhına esas olmak üzere hazırlık işlemlerine ihtiyaç duyulmaktadır. Hazırlık işlemleri matrahın idarece tespit edildiği durumlarda ve tarhiyat yapılmadan önce tamamlanması gereken tüm ön işlemleri kapsamaktadır. Görüldüğü üzere vergi hukukunda hazırlık

¹⁵ **Ferit Devellioğlu**, Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat, Aydın Kitabevi Yayınları, 21. Baskı, Ankara, 2004, s.1033.

¹⁶ **Halil Seyidoğlu**, Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Güzem Can Yayınları:16, İstanbul, 1999, s.576.

¹⁷ **Ejder Yılmaz**, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2005, s.737.

¹⁸ Literatürde yer alan tanımlardan bazıları şunlardır; “Mükellefin veya vergi ödeyicisinin borçlu olduğu vergi meblağını hesaplamak ve tespit etmek suretiyle Hazineye bir vergi alacağı ihdas etmektir.” **Neumark**, a.g.e., s.70; “Finans tekniği bakımından tarh bir mükellefin ödeyeceği vergi miktarını hesaplamak, hazineye bir vergi alacağı ihdas etmek için yapılan bir idari muameledir.” **İbrahim Fazıl Pelin**, Finans İlmi ve Finansal Kanunlar, Birinci Kitap, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1945, s.239; “Matrahın belirlenip tarifinin uygulanması ve vergi borcunun hesaplanmasıdır” **Kenan Bulutoğlu**, Türk Vergi Sistemi, Cilt 1, 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s.19; “Verginin tarh edilmesi vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak vergi idaresince gerçekleştirilen vergi alacağının tespiti edilmesine ilişkin bir idari işlemdir.” **Selim Kaneti**, Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1986/1987, s.96.

¹⁹ **Selahattin Tuncer**, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003, ss.164-180.

²⁰ Mali literatürde vergi tarhı “ilmi bakımdan”, “kanuni bakımdan” ve “vergi tekniği yönünden” olmak üzere üçlü bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

İlmi bakımdan vergi tarhı; “alelade” ve “hususî” vergi tarhı,

Kanuni bakımdan “asıl”, “yeniden” ve “ilave” vergi tarhı,

Vergi tekniği yönünden “normal”, “ikmalen” ve “re’sen” tarhiyat şeklinde ayrıca alt tasniflere tabi tutulabilir. **Tuncer**, ss.181-186.

VUK’daki düzenlemeye göre tarh işlemleri; beyana dayanan tarh, ikmalen vergi tarhı, re’sen vergi tarhı, idarece vergi tarhı ve düzeltme yoluyla tarhiyat şeklinde kategorize edilebilir.

işlemleri ile kastedilen husus, tarh (asıl) işlemi oluşturulmadan önce matraha ulaşmak için yapılan ve idareyi bilgilendiren ön işlemlerdir. Matrahın tespitine yönelik hazırlık işlemleri yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama yolları ile yerine getirilmektedir. Ancak matrahın tespitine yönelik hazırlık işlemleri esas itibarıyla vergi incelemesi ve yoklama ile yapılmaktadır. Düzenlenen vergi inceleme raporu veya yoklama tutanağı vergi dairesine gönderilmekte, vergi dairesi de bu belgelerdeki gerekçe ve tespitler çerçevesinde vergi ve/veya cezalandırma işlemlerini gerçekleştirmektedir. Bu anlamda hazırlık işlemlerinin ortak amacının temel işlem olan tarhı ortaya çıkarmak olduğu ve yine bu işlemlerin, kendilerinden sonra yapılacak işlemin de sebebini oluşturduğu söylenebilir. Ayrıca bu işlemler tek başlarına mevcut hukuki durumu değiştirecek veya ortadan kaldıracak şekilde hüküm ifade etmedikleri yani ilgililer üzerinde doğrudan sonuç doğurmadıkları (kesin ve yürütülmesinin gerekli nitelikte olmadıkları²¹) için iptal davasına da konu edilemezler. Bu nedenle hazırlık işlemlerinin hukuka aykırılıkları ancak tarha karşı açılan davada ileri sürülebilmektedir²².

VUK'da tarh, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari bir muamele (VUK, md.20) şeklinde tanımlanmıştır. Görüldüğü üzere, tarh aşamasının idari bir işlem olduğu kanunda açıkça hükme bağlanmıştır. Bu nedenle tarh işleminin idari işlemlerin türleri ve unsurları açısından ayrıntılı olarak incelenmesi gerekmektedir.

2.2. İdari İşlemlerin Türleri Açısından Tarh İşlemi

Hukuk tekniği açısından idari işlem olarak (icrai karaktere sahip) karşımıza tarh işleminin, idari işlemlerin türleri²³ açısından analiz edilmesi gerek-

²¹ Dnş. 3. D., 06.11.2012 Tarih, E.2010/5052, K.2012/3411 Sayılı Kararında; "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" hükmedilmiştir.

²² **Doğan Şenyüz/Mehmet Yüce/Adnan Gerçek**, Vergi Hukuku, Ekin Yayınevi, 5. Baskı, Bursa, 2014, ss.166-167; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.99.

²³ Bireysel idari işlemlerin türleri aşağıdaki şekilde bir tasnife tabi tutulabilir.

* Maddi Açıdan Tasnif: Şart İşlemler - Sübjektif İşlemler

* İçeriklerine Göre Tasnif: Emredici İşlemler - İnşai İşlemler - Tespit Edici İşlemler

* Muhatapları Üzerindeki Etkilerine Göre Tasnif: Yararlandırıcı İşlemler - Yükümlendiren İşlemler

* Açıklanan İradenin Sayısı ve Usulüne Göre Tasnif: Basit İşlemler - Kolektif İşlemler - Karma İşlemler

* İşlemi Yapan Makama Göre Tasnif: Mukarrerat - Kararname - Karar

* Açıklanan İradenin Şekline Göre Tasnif: Sarih Kararlar - Zımnî Kararlar

* İsteğe Bağlı Olup Olmamasına Göre Tasnif: İsteğe Bağlı İşlemler - İsteğe Bağlı Olmayan İşlemler

* İcrai Olup Olmamasına Göre Tasnif: İcrai İşlemler - İcrai Olmayan İşlemler

Ayrıntılı bilgi için bkz. **Kemal Gözler**, İdare Hukuku, Cilt 1, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009, ss.685-741.

mektedir²⁴. Bu anlamda verginin tarh işlemi *sübjektif* (bireysel, öznel) idari işlemin en tipik örneğidir. Sübjektif işlemler belli bir kişiyi ya da nesneyi, kapsamını da kendilerinin belirledikleri hukuki duruma sokan işlemlerdir²⁵. Sübjektif işlem yeni bir hukuki durumun doğmasına sebep olur veya bireysel hukuki durumda değişiklik oluşturur. Bu yüzden sübjektif işlemler daima kişiden kişiye değişiklik gösterirler. Vergi mükelleflerinin ödeyecekleri vergi, her bir mükellef için ayrı ayrı beyan ettikleri kazanç üzerinden ve onların evli-bekâr, çocuklu-çocuksuz gibi özel durumları dikkate alınarak hesaplanır. Bu itibarla her bir vergi mükellefinin ödeyeceği vergi birbirinden farklıdır²⁶.

Verginin tarh işlemi kişilere belli yükümlülükler getirdiğinden *yükümlendirici* işlemler kategorisine girmektedir. Yükümlendirici işlemler, ilgisinin haklarını sınırlayan, var olan bir hakkına müdahale eden, ilgisine bir şeyleri yapmak, bir şeye katlanmak veya bir şeyleri yapmaktan kaçınmak gibi yükümlülükler yükleyen işlemlerdir. Bu tür idari işlemler bireylerin temel hak ve hürriyetlerine müdahale anlamına geleceğinden bu işlemlerin yapılabilmesi için idareye mutlaka kanunla bir yetki verilmesi gerekir²⁷. Yükümlendirici işlemler aynı zamanda bir şeyin yapılması biçiminde muhatabını bir davranış altına soktuğu için içerik olarak emredici nitelik arz etmektedir²⁸. Ancak istisnai olarak muafiyet, istisna, indirim ya da teşvik uygulamaları gibi işlemler yararlandırıcı işlemlerden sayılmaktadır²⁹.

Verginin tarh işlemi kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinden dolayı *asli (icrai)* işlem sayılmaktadır³⁰. İdari işlemler, idarenin tek-yanlı irade açıklamasıyla oluşur ve tamamlanır dolayısıyla idare tek yanlı olarak açıklayacağı iradesiyle hukuki sonuçlar doğurur, hukuk düzeninde değişikliklere yol açar ve ilgili kişilerin hakları ve yükümlülükleri üzerinde etkide bulunur. İdarenin tek yanlı olarak açıkladığı iradesiyle yani ilgili kişinin iradesine ihtiyaç olmaksızın hukuki sonuçlar doğurmasına, hukuk düzeninde değişikliğe yol açmasına idari işlemlerin icraîlik özelliği denilmektedir³¹.

Tarh işlemi öte yandan *belirtici (tespit edici)* işlem konumundadır. Bilindiği üzere tespit edici (belirleyici, beyan edici) işlemler yeni bir hukuki durum oluşturmayan, bir hukuki durumun varlığını veya yokluğunu, bir kişinin veya bir şeyin hukuki niteliğini tespit eden (örneğin kamu görevlisinin emekliye sevk edilmesi, bütün sınavlarını başarıyla geçmiş öğrenciyi diploma verilmesi gibi) işlemlerdir. Dolayısıyla bu işlemler, hukuk düzeninde bir değişikliğe yol açmaz,

²⁴ Dnş. 11. D., 25.02.1999 Tarih, E. 1997/2190, K. 1999/820 Sayılı Kararda; "...tarh işlemlerinin, kendine özgü yapısıyla kişilerin hak ve yükümlülüklerinde yenilik yaratan, onları belli bir statüye sokan, ... bireylere yükümler getirici ve bu özelliğiyle belirtici, tespit edici bir niteliğe sahip bulunduğu" şeklinde idari işlemlerin türleri açısından tarh işleminin özellikleri özetlenmiştir.

²⁵ **Metin Günday**, İdare Hukuku, 7. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003, s.117.

²⁶ **Gözler**, s.687.

²⁷ **Bahtiyar Akyılmaz**, İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, ss.55-56.

²⁸ **Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez**, s.131.

²⁹ **Serkan Açar**, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem - I", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, S. 67, 2006, s.293.

³⁰ **Nihal Saban**, Vergi Hukuku, Beta Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, İstanbul, 2009, s.130; **Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez**, s.133; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.89.

³¹ **Gözler**, s.702.

hukuk düzeninin mevcut halinin ne olduğunu tespit ve beyan ederler³². Bu tanım ışığında tarh işleminin de tespit edici bir işlem olduğu sonucuna varılır³³. Çünkü Türk vergi hukukunda vergi borcu, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte doğmaktadır. Dolayısıyla daha ileri bir aşamada yer alan tarh işlemi yeni bir hukuki durum oluşturmayarak var olan durumu tespit etmekte, vergiyi doğuran olayla ortaya çıkmış bulunan vergi borcunun belirlenmesini sağlamaktadır. Bu durumda tarh işlemi, var olan durumu tespit eden, belirtici bir işlem niteliği taşımaktadır³⁴. Kuruculuk (inşai) işlevi ise vergiyi doğuran olay ile gerçekleşmektedir³⁵.

Tarh işlemi tek bir idari organın (vergi dairesinin) irade açıklaması ile ortaya çıktığından *yalın* (basit) işlemlere örnek teşkil etmektedir³⁶. Yine tarh işlemi kişilerin talep etmesi, rıza ve muvafakat göstermesi sonucu yapılan bir işlem olmadığı için *isteğe bağlı olmayan* işlemler sınıfına dâhil edilebilir. Her ne kadar mükellefin beyanname vermesi rızai bir durum (isteğe bağlı işlem) intibai uyandırır da mükellefin vergi mevzuatından kaynaklanan yükümlülüklerini ihmal etmesi durumunda re'sen ya da ikmalen vergi tarhiyatı yapılmaktadır³⁷.

Son olarak tarh işlemi, yürütmenin durdurulması konusunda diğer idari işlemlerden farklılık arz ettiğinden *askıda geçerli* bir işlem niteliği taşımaktadır. Şöyle ki, tarh işlemi ile vergi borcu hesaplanmakta, ancak idari işlem tesis edilmekle birlikte bu hemen uygulanmamaktadır. Çünkü tarh edilen verginin hemen istenmesi/alınması halinde, yükümlünün telâfisi mümkün olmayan bir zararla karşılaşması mümkün ve muhtemeldir. Bu nedenle, tarh işlemine karşı dava açılması halinde, yürütme kendiliğinden durmaktadır. Başka bir deyişle, tarh işlemine karşı açılan davada ayrıca bir yürütmenin durdurulması kararının alınması gerekmemektedir. İşte bu açıklanan nedenden dolayı, tarh işleminin askıda geçerli bir işlem olduğu kabul edilmektedir³⁸. Oysa genel kural, idari işlemlere karşı dava açılması halinde yürütmenin kendiliğinden durmayacağıdır. Bu kuralın tek istisnası, vergi mahkemelerinde, vergi, resim ve harçlar ile

³² **Gözler**, s.689.

³³ "Tarh işleminin tespit edici (belirtici), vergiyi doğuran olayın ise inşai (kurucu) bir işlem olmasının pratik (uygulama) bakımından kanıtı şu şekilde izah edilebilir. Vergi hukukunda yürürlükteki yasa hükümlerinin uygulanması, zamanaşımının işlemeye başlaması ve ceza yaptırımlarının geçerlik kazanması gibi üç önemli konuda vergi borcunun doğum zamanı esas alınır. Vergi borcu vergiyi doğuran olay ile doğduğuna göre, uygulanacak kanun hükümlerinin saptanmasında, zamanaşımının hesaplanmasında ve cezai müeyyidelerin işlemeye başlamasında vergiyi doğuran olayın vuku zamanı esas tutulacaktır. Bunun aksine eğer tarh işlemi pozitif hukukumuzda, inşai nitelik taşısa idi, yukarıdaki hususlarda tarh işleminin tamamlanma zamanının esas alınması gerekirdi. Yani vergi ilişkisine vergiyi doğuran olay sırasında değil, tarh işlemi sırasında yürürlükte olan yasa hükmünün uygulanması; zamanaşımı hesabının tarh işleminin vukuuna göre işlemeye başlaması gerekirdi. Oysa yukarıda açıklandığı üzere bu gibi durumlarda hep vergiyi doğuran olay esas alınmaktadır." **Öncel/Kumrulu/Çağan**, ss.90-91.

³⁴ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.90; **Karakoç**, s.276; **Yavuz Atar**, Vergi Hukuku Genel Esaslar, Mimoza Yayınları, Konya, 1991, s.62; **S. Ateş Oktar**, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 9. Baskı, İstanbul, 2013, s.110.

³⁵ **Kaneti**, s.96.

³⁶ **Kızılot/Şenyüz/Taş/Dönmez**, s.131.

³⁷ Bekir Baykara, "Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi", (Çevrimiçi) http://bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Tarhinin_Hukuki_Analizi_1215.pdf, 8 Haziran 2016.

³⁸ **Karakoç**, s.276.

benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemini durdurmasıdır (İYUK, md.27/4). Bunun için davanın açılmış olması yeterli olup mahkemenin ayrıca bir karar vermesine de gerek yoktur³⁹.

2.3. İdari İşlemlerin Unsurları Açısından Tarh İşlemi

Tarh işleminin hukuka uygun bir şekilde vücut bulabilmesi için, idari işlemlerin unsurları bakımından hukuk kurallarına uygun olması gerekmektedir. Aksi halde unsurlardan biri ile hukuka aykırı olan tarh işlemi, aykırılığın derecesine göre, hiç doğmamış veya iptali gerektirecek derecede sakatlıkla malul kabul edilir⁴⁰. İptal davalarının, 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 (İYUK, md.2/1-a) tarif edilmesinden hareketle; idari işlemin yetki, şekil (usul)⁴¹, sebep, konu ve maksat olmak üzere beş unsuru olduğu söylenebilir.

2.3.1. Yetki Unsuru

İdare hukukunda yetki, hukuki tasarrufun temelini teşkil eden iradenin, ehil ve salahiyetli bir merci ve makam tarafından yapılmış olması anlamına gelir. İdari makama bulunan kişi veya kişiler kamu tüzel kişisi adına hukuki işlemler yapabilme ehliyetine sahiptir. Bu anlamıyla yetki, medeni hukukta yer alan ehliyet unsurunun, idare hukukundaki yansıması şeklinde düşünülebilir⁴². Yetki, kamu gücü kullanarak, tek yanlı irade beyanı ile idari işlem yapabilme iktidarı olup her türlü idari makam için, kendi görev alanını gösteren hukuk kuralları tarafından belirlenir. Kamu makamlarının görev alanlarının ve yetkilerinin yasa ile çizilmesi ve belirlenmesi esasen anayasal bir gerekliliktir. Bu durum Devletin vergi koyma, salma ve toplama işlevi için de geçerlidir ve bu yetki, Devletin egemenlik hakkına⁴³ dayanmaktadır. Konumuzla ilgili kısım da verginin yasallığı ilkesi olarak anayasamızda hüküm altına alınmış (Anayasa, md.73/3) ve vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir veya kaldırılır şeklinde ifade edilmiştir. Sonuç olarak vergi koyma yetkisi yasama organına, verginin kanunda yazılı tipe uygun olaya dayanarak hesaplanıp, salınması ve toplanması yetkisi de, yürütme organına ve ona

³⁹ **Turgut Candan**, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, Ağustos 2012, ss.688-691.

⁴⁰ **Turgut Candan**, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2006, s.11.

⁴¹ Her ne kadar “usul unsuru”, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 2. maddesinde ayrı bir unsur olarak sayılmasa da bazı yazarlar tarafından şekil unsurundan ayrı olarak incelenmesi uygun görülmüştür. Usul unsurunun; idari işlemin hazırlanmasında ve alınmasında izlenen yolları, yöntemleri ve metotları ifade etmek için kullanıldığı ve dolayısıyla da şekil unsurundan farklı olduğu savunulmuştur. Ayrıntılı bilgi için bkz., **Gözler**, ss.851-892.

⁴² **Sıddık Sami Onar**, İdare Hukukunun Umumi Esasları, C. 1, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, ss.300-302.

⁴³ Egemenlik, kayıtsız şartsız milletindir. Türk Milleti, egemenliğini, anayasanın koyduğu esaslara göre, yetkili organları eliyle kullanır. Egemenliğin kullanılması, hiçbir surette hiçbir kişiye, zümreye veya sınıfa bırakılamaz. Hiçbir kimse veya organ kaynağını anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamaz (Anayasa, md.6).

bağlı idareye aittir⁴⁴. Dolayısıyla tarh yetkisinin vergi dairesinde olduğu açıktır⁴⁵ ve tarh işleminin yetkili olmayanlarca yapılması durumunda, yetki unsuru yönünden sakatlık ortaya çıkar.

İdari makamların yetkileri, kişi, konu, yer ve zaman bakımından olmak üzere dört şekilde incelenebilir. Aynı zamanda kişi, konu, yer ve zaman bakımından yetki kurallarına uyulmadan yapılmış bir işlem, yetki unsuru bakımından sakat sayılmaktadır. Yetki unsurunda olabilecek sakatlık halleri ise fonksiyon (görev) gaspı, yetki gaspı, yetki tecavüzü ve ağır ve bariz yetki tecavüzü şeklinde kategorize edilebilir.

Kişi bakımından yetki; bir kamu tüzel kişisinden çıkan idari işlemin o kamu tüzel kişisi adına işlem yapmaya yetkili kişi veya kişiler tarafından yapılabilmesini ifade etmektedir⁴⁶. Kişi yönünden yetkisizliğin verginin tarhı konusuna yansımaları değerlendirildiğinde; vergi alacağının miktarının, vergi kanunlarında buna yetkili olduğu açıkça gösterilen idari makamlar dışındaki idarelerce tespit edilip, muhatabına tebliğ edilmesi şeklinde karşımıza çıkar. Verginin tarhına yetkili kamu idaresi, vergi daireleri olduğu için, vergi dairesi dışındaki bir idari makamın örneğin Çevre Şehircilik İl Müdürlüğü'nün vergi tarh etmesi durumunda tarh yetkisi bu makam tarafından gasp edilmiş olmaktadır. Bu ve benzeri kişi yönünden yetkisizlik durumları da yetki gaspı olarak adlandırılmaktadır⁴⁷. Yetki gaspı, idareyle ilgisi olmayan veya idare adına irade açıklamaya yetkili olmayan bir kimse ya da mercii tarafından yapılan işlemler durumunda ortaya çıkan bir yetki sakatlığıdır ve bu tür sakatlıkların müeyyidesinin yokluk⁴⁸ olduğu kabul edilmektedir⁴⁹.

Konu bakımından yetki; bir idari makam hangi konuda karar almaya yetkili ise sadece o konuda karar alabilmesi durumunu ifade eder. Bir vergi dairesinin, tarh, tahakkuk ve tahsili ile görevli bulunduğu vergi türünden başka bir vergi ile ilgili olarak tarh işlemi yapmış bulunması durumunda, tarh yetkisinin konu bakımından yetkisizliği söz konusu olur. Kurumlar vergisi tarhına yetkili olan bir vergi dairesinin veraset ve intikal vergisi tarh etmesi buna örnek olarak verilebilir⁵⁰. Söz konusu tarhiyat işlemi konu yönünden yetki tecavüzü⁵¹ ile sakatlanmaktadır. Yetki tecavüzü bir idari makamın diğer bir idari makamın yetkili olduğu bir konuda veya yerde işlem tesis etmesi demektir.

⁴⁴ **Candan**, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, ss.130-132.

⁴⁵ Ancak istisnai olarak, 3065 sayılı 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.

⁴⁶ **Gözler**, ss.794-800.

⁴⁷ **Candan**, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s.137.

⁴⁸ İdare hukukunda yokluk teorisinin uygulama alanı dar olsa da özellikle fonksiyon ve yetki gaspı hallerinde ortaya çıktığı görülmektedir. **Celal Erkut**, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları No: 51, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990, s.151.

⁴⁹ **Gözler**, ss.815-817.

⁵⁰ **Candan**, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s.138.

⁵¹ Bazı yazarlar "yetki tecavüzü" kavramı yerine "yetki aşımı" kavramını kullanmaktadır. **Mukbil Özyörük**, İdare Hukuku Dersleri, Teksir, Ankara, 1972 -1973, s.208; **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s.14.

Yetki tecavüzü durumunda, böyle bir konunun hukuka aykırılığı ileri sürülerek iptali istenebilir⁵².

İdari makamlar ancak kendi idare alanlarına giren konularda işlem yapabileceğinden, idarenin, yasama ya da yargı organlarının görev alanına giren konularda işlem tesis etmesi durumunda ise konu bakımından diğer bir yetkisizlik hali olan görev (fonksiyon) gaspı ortaya çıkar. Fonksiyon gaspının söz konusu olduğu durumlarda, kararı alan kişi ya da makam, idare adına irade açıklamaya ve icrai karar almaya yetkili olmakla beraber, aldığı karar yasama ya da yargı fonksiyonuna ilişkindir⁵³. Anayasada vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır şeklinde ifade edilen ve “verginin yasallığı ilkesi” olarak karşımıza çıkan bu açık Anayasa hükmüne aykırı olarak; vergi idaresi veya Bakanlar Kurulu, herhangi bir kanuna dayanmadan yeni bir vergi koyarsa, vergilendirme biçiminde ortaya çıkan bir temel hak ve hürriyet alanını idari işlemle düzenlemiş olur. Dolayısıyla idare, böyle bir durumda, yasama organının görevli olduğu bir alana el atmış olur ki bu yetkisizlik hali, idari işlemin yok hükmünde sayılmasını gerektirir⁵⁴.

Yer bakımından yetki; bir idari makam hangi yerde, hangi coğrafi alanda karar almaya yetkili ise, o makamın orada karar alabilmesi durumunu ifade eder⁵⁵. Her kurum kendi coğrafyasında yetkili olduğu için, yer yönünden yetkisizliğe vergi hukuku alanında⁵⁶ şöyle bir örnek verilebilir. Gelir Vergisi Kanununa göre istisnalar dışında, tarhiyat mükellefin ikametgâhının bulunduğu yerdeki vergi dairesi tarafından yapılır⁵⁷. Eğer vergi, belirtilen yerdeki tarha yetkili daireler tarafından değil de, başka bir yerdeki vergi dairesi tarafından tarh edilirse yer bakımından yetkisizlik ortaya çıkar⁵⁸. Yer yönünden yetkisizlik halleri de yetki tecavüzünün bir uzantısı sayılır ve müeyyidesi iptaldir.

⁵² **Gözler**, ss.818-827.

⁵³ **Sadık Artukmaç**, Bizde İdarenin Murakabesi, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul, 1950, s.377; **Gözler**, ss.810-815.

⁵⁴ **Serkan Açar**, Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2009, s.156.

⁵⁵ **Gözler**, ss.802-803.

⁵⁶ Dnş. 7. D., 02.12.2011 Tarih, E. 2009/7193, K. 2011/8521 sayılı “Davacı bankanın Türkiye genelinde bulunan 917 şubesi tarafından, yine bu şubelerin buldukları yerlerde kullanılan kredilerin geri ödenmesi sırasında tahsil edilen faizlerden kaynaklanan banka ve sigorta muameleleri vergisini doğuran olayın, şubelerin buldukları 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 bulunmadığı...” kararı yer bakımından yetkisizliğe örnek olarak gösterilebilir.

⁵⁷ 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 106. Maddesi; “Gelir Vergisi, mükellefin ikametgâhının bulunduğu mahal vergi dairesince tarh edilir. Şu kadar ki; 1. İş yeri ve ikametgâhı ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de evvelden bildirilmek kaydı ile iş yerinin bulunduğu; 2. Diğer ücretlerde, gezici olarak çalışanların ticaret ve serbest meslek kazançlarının vergileri bu ücret ve kazanç sahiplerinin ikametgâhtarının bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri; 3. Dar mükellefiyete tabi olanların vergileri, beyannamelerini vermeye mecbur oldukları, yerin vergi dairesince tarh olunur.” Hükmüne yer vermiştir.

⁵⁸ **Şerafettin Aksoy**, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.60.

Zaman bakımından yetki; bir idari makam hangi süre içinde karar alma yetkili ise, o makamın o süre içinde karar alabilmesi durumunu ifade eder⁵⁹. İdari yetkinin zaman bakımından aşılması, belli bir süre içerisinde kullanılmak üzere verilen idari işlem tesisi yetkisinin, bu süre başlamadan veya bittikten sonra kullanılması halidir. Örneğin; vergi dairesi tarh yetkisini zamanında kullanılmayarak, verginin zamanaşımına uğramasına⁶⁰ sebebiyet vermiş ise bu yetki bir daha kullanılamaz. Vergi dairesinin, beş yıllık süre geçtikten sonra, tarh işlemi tesis etmesi, zaman bakımından yetkisizlik sonucunu doğurur. Benzer bir durum da, geçici bir süre için, örneğin, bir vergilendirme dönemi için, vergi oranlarının sıfırlanması durumunda da söz konusu olabilir. Vergi oranlarının sıfırlanması, vergi dairesinin bu oranın ilişkin bulunduğu vergi ile ilgili tarh yetkisini kaldırır. Vergi dairesi, bu süre zarfında, vergiyi doğuran olayı sebep göstererek, oranı sıfırlanan vergi hakkında tarh işlemi yapamaz. Böyle bir durumda tarhiyat yapılması, yine tarh yetkisinin zaman bakımından aşılması sonucunu doğurur⁶¹. Bu gibi durumların yetki tecavüzü ile sakat olduğunu ve müeyyidesinin iptal edilebilirlik olması gerektiğini söylemek mümkündür.

Son olarak yetki unsuru, idari işlemin tamamı için kurucu bir unsur olması sebebiyle, idari yargılama sürecinde ilk olarak incelenmesi gereken unsurdur. Aynı zamanda yetki unsuru doğrudan kamu düzeni ile ilgili olduğu için hâkim, yargılamanın her aşamasında re'sen veya tarafların talebi üzerine yetki incelemesi yapabilir⁶².

2.3.2. Şekil Unsuru

İdari işlemlerde şekil unsuru, hukuk düzeninde değişiklik meydana getirmeye yönelik iradeyi açıklamak için kullanılan araç, kalıp ve bu iradenin maddi âlemdeki görüntüsü olarak karşımıza çıkmaktadır⁶³. İdari işlemlerde, şeklin kural olarak yer alması, hem idari işlemin varlığının ispatı için gerekli olmasından hem de söz konusu işlemin hangi makam veya merci tarafından ve nasıl yapıldığının anlaşılmasını sağlamasından kaynaklanmaktadır. Yine idari işlemin yazılı şekle bağlanması onun denetlenmesine de imkân sağlamaktadır⁶⁴. Bu bağlamda idari işlem açısından ortaya çıkan şekil, işlemin sağlıklı şekilde doğabilmesi açısından kurucu unsurun ilk adımıdır⁶⁵. İdari işlemlerde şekil şartı, hem idare edilenlerin özgürlüklerinin korunmasını hem de hizmetlerin belirli bir düzen içerisinde yürütülmesinin güvencesi sayılmaktadır⁶⁶. Vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinde uyması gerekli kurallar ile tarh işleminin tesisinden önce yetkili vergi dairesince izlenmesi gerekli usul kuralları, bir idari

⁵⁹ **Gözler**, ss.803-808.

⁶⁰ 213 sayılı VUK'un 114. Maddesi "Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar" şeklinde tarh zamanaşımını tanımlamıştır.

⁶¹ **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s.16.

⁶² **Lütfi Duran**, İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1982, s.401.

⁶³ **Gözler**, s.829.

⁶⁴ **A. Şeref Gözübüyük/Turgut Tan**, İdare Hukuku Genel Esaslar, 1. Cilt, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2001, s.397.

⁶⁵ **İl Han Özay**, Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s.491.

⁶⁶ **Şükrü Karatepe**, İdare Hukuku, Üniversite Kitabevi, 2. Baskı, İzmir, 1995, s.73.

usul kanunu olan VUK'da düzenlenmiştir. Vergi dairesi, tarh işlemi yapma yetkisini kullanmadan önce bu usul kurallarına uygun işlem yapmak zorundadır.

Kanunlarda öngörülen şekil kurallarına uyulmaması vergilendirme işlemini şekil unsuru açısından sakatlamaktadır. Şekil koşullarına aykırılık asli ve tali (ikincil) olmak üzere ikiye ayrılır. Vergi memurunun ihbarnamede parafının bulunmaması durumu tali şekil noksanlığı olarak değerlendirilebilir. Bu gibi tali şekil koşullarına aykırılıklar işlemi sakatlamadığı halde asli şekil aykırılıkları işlemi sakatlamaktadır⁶⁷. VUK'un 108. maddesinde⁶⁸ tebliğ olunan vesikaların esasa etki etmeyen şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmeyecekleri, ancak vergi ihbarıyla ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının⁶⁹ veya bu vesikanın görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş bulunmasının vesikayı hükümsüz kılacağı belirtilmektedir.

VUK'a göre tarh işleminin şekil açısından uygun olabilmesi için beyana dayanan vergilerde "tahakkuk fişinin" kesilmesi gerekmektedir⁷⁰. Dolayısıyla, beyana dayalı vergilerde tarh ve tahakkuk aşamalarının gerçekleşmesi için tahakkuk fişinin düzenlenmesi gerekmektedir. VUK'un 26. maddesinde⁷¹ biçimi gösterilen tahakkuk fişi, beyana dayalı vergilerde, tarh işleminin şekil unsuru oluşturulmaktadır⁷². Tahakkuk fişinde bulunması gereken bilgilerde eksiklik varsa ve bu eksiklik tahakkuk fişinin mükellefi bilgilendirme görevini özünden sakatlayacak nitelikte ise (esasa müessir bir noksanlık) tahakkuk fişi hükümsüz olurken esasa etki etmeyen şekil noksanlıklarının⁷³ tahakkuk fişini hükümsüz kılmayacağı kabul edilmektedir.

⁶⁷ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.94; **Karakoç**, s.279.

⁶⁸ 213 sayılı VUK'un "Hatalı Tebliğler" başlıklı 108. maddesi; "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 veyahut bu vesikalara görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar" şeklindedir.

⁶⁹ Dnş. 9. D., 02.11.2010 Tarih, E. 2008/8506, K. 2010/5692 Sayılı Kararında; "...davacı şirkete tebliğ edilen ihbarnamede, vergi mahkemesinde dava açma süresinin gösterilmediği anlaşılmakta olup, bahsi geçen ihbarnamenin kanunda belirlenen ihbarnamede yer alması zorunlu unsurları ihtiva etmediği ve dolayısıyla ihbarname niteliği taşımadığı açık olduğundan, içerdiği şekil noksanlığı nedeniyle hukuken hükümsüz olduğuna" hükmetmiştir.

⁷⁰ Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir (VUK, md. 25).

⁷¹ Tahakkuk fişi aşağıda yazılı malumatı 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, md. 26).

⁷² **Ezhan Doğrusöz**, "Tarh İşleminin İdari Unsurları - II", *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 12, S. 140, Ağustos, 2004, s.177.

⁷³ Dnş. 4. D., 10.03.1993 Tarih, E. 1990/4056, K. 1993/1118 Sayılı Kararında; "...Tahakkuk fişinde gösterilen vergilerin ödeme zamanları 1991 yılının Nisan, Temmuz ve Ekim ayları olup, tahakkuk fişinde vade tarihinin 30.08.1990 tarihi olarak gösterilmiş olması bu yasal durumu değiştirmeyeceğine" hükmetmiştir.

2.3.3. Sebep Unsuru

Sebep, idareyi bir işlem yapmaya yönelten hukuki veya fiili dürtüler olup bu etkenler idari işlemde önce gelir ve onun dışında yer alırlar. İdarenin bir işlemi gerçekleştirebilmesi için onu yapmaya yetkili olması yeterli olmayıp onu yapmak için makul bir sebebinin de var olması gerekmektedir⁷⁴. İdarenin düzenlediği veya yaptığı tüm işlemler mutlaka, gerçek ve hukuka uygun bir sebebe dayanmak zorundadır. İdarenin dayandığı sebebin gerçek olması; varlığının, usulüne uygun olarak yapılan tespitlerle ortaya konulmuş bulunması anlamına gelirken, sebebin hukuka uygun olması da; idarenin işlemi dayandırdığı sebebin, kanunda o işlemin tesisi için dayanılabileceği öngörülen sebep ya da sebeplerden olması demektir⁷⁵. İdareyi işlem yapmaya iten saik, hukuki ya da maddi olabileceği⁷⁶ için tarh işleminin sebep unsuru da bu iki dürtü açısından incelenebilir. Zira tarh işleminin hukuki sebebinin, ilgili vergi kanunlarında yer alan soyut kurallar; maddi sebebinin ise, vergiyi doğuran olay oluşturmaktadır. Tarh işleminin sebep unsurunda bir sakatlığın bulunmaması için somut olayın (vergiyi doğuran olay) soyut kurala (kanun hükmü) uygun olması gerekir. Başka bir deyişle, hukuk normu ile somut olay arasındaki tipiklik ilişkisinin doğru kurulması, tarh işleminin sebep unsurunun gerçekleşmesi için zorunludur. Bu nedenle, hukuki sebep olarak düzenlenmiş yasal dayanağın olmaması veya maddi sebep olarak düzenlenmiş vergiyi doğuran olayın vuku bulmaması durumunda usulüne uygun bir tarhiyat yapılamaz. Bu nedenle vergiyi doğuran olay ve kanun hükmü ile tarh işlemi arasında illiyet bağının bulunmaması, tarh işlemi sebep unsuru yönünden sakatlamaktadır⁷⁷.

Vergi dairesi, tarh işlemi yaparken, dayandığı sebep ya da sebepleri göstermenin yanı sıra gösterdiği sebep ya da sebeplerin gerçek ve hukuka uygun olduğunu da kanıtlamak zorundadır⁷⁸. Vergi dairesi, dayandığı sebep ya da sebeplerin gerçekliğini, usulüne uygun olarak düzenlenecek yoklama fişi, inceleme tutanağı ya da yasaca geçerli bir belge ile kanıtlayabilir⁷⁹. Tarh işleminin dayandığı sebebin gerçek olmaması veya hukuka aykırı olması durumlarında⁸⁰

⁷⁴ **Gözler**, ss.893.

⁷⁵ **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, ss.23-24.

⁷⁶ **Candan**, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, ss.160-162; **Şükrü Kızılot/Zuhal Kızılot**, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, 23. Baskı, Ankara, Mart 2014, s.55.

⁷⁷ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.92; **Karakoç**, s.280; **Kızılot/Kızılot**, s.55.

⁷⁸ Dnş. 4. D., 23.01.2013 Tarih, E. 2012/7650, K. 2013/50 Sayılı Kararında "...Vergi Usul Kanununda usul ve esasları belirtilen tarh şekilleri uygulanarak gerçek veya gerçeğe en yakın biçimde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılabilmesi için somut kanıtların ortaya konulmasının" zorunlu olduğu belirtilmiştir. Benzer şekilde Dnş. 4. D., 07.10.2009 Tarih, E. 2007/5648, K. 2009/4728 Sayılı Kararı ile Dnş. 4. D., 03.06.1998 Tarih, E. 1998/128, K. 1998/2379 Sayılı Kararı da bakılabilir.

⁷⁹ **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s.24.

⁸⁰ Dnş. 9. D., 24.10.2013 Tarih, E. 2013/6993, K. 2013/8837 Sayılı Kararında "...davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediğinden 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, vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmediğine" hükmedilmiştir.

Dnş. 9. D., 13.12.2012 Tarih, E.2010/4896, K.2012/9474 Sayılı Kararında; "...hakkında bir inceleme yapılmadan ve kullandığı faturaların gerçek olup olmadığı,

tarh işlemi sebep unsuru bakımından sakatlanır. Sebep unsurundaki bu gibi hukuka aykırılıklar, tarh işleminin iptalini gerektiren bir müeyyide olarak değerlendirilmektedir⁸¹.

2.3.4. Konu Unsuru

Bir hukuki işlemin konusu (mevzuu), onun doğurduğu hukuki sonuç, yani hukuk âleminde meydana getirdiği değişiklikler⁸². Bu anlamda idari işlemin konusu aslında, işlemin bizzatı kendisi yani onun içeriğidir⁸³. İşlemin, konu unsuru bakımından hukuka uygun doğması, ortaya çıkarılan sonucun hukuk kurallarında gösterilen sonuç olmasına bağlıdır. Gerçek ve hukuka uygun bir sebebe dayanılmasına karşın ortaya çıkan sonuç, eğer hukukun bu sebebe dayanılarak doğmasını öngördüğü sonuç değilse, işlem konu unsuru bakımından hukuka aykırı olur⁸⁴. İdari işlemin dayanağını oluşturan sebep unsuru ile idari işlemin sonucunu oluşturan konu unsuru arasında sebep sonuç ilişkisi⁸⁵ yanında kuvvetli bir hukuki ve mantıki bağ da bulunmaktadır⁸⁶.

Konu unsuru yönünden sakatlık, açık olarak hukuka aykırılık hallerinde söz konusu olmaktadır. Örneğin, gelir elde eden kişiden gelir vergisi alınması gerektiği için, burada vergi tarhi işleminin konu unsurunu, gelir vergisi yükümlülüğü oluşturmaktadır. Dolayısıyla gelir elde eden kişiden gelir vergisi yerine, servet vergisinin alınması durumunda işlem konu unsuru bakımından sakatlanır. Benzer şekilde gelir elde eden A'dan vergi almak yerine gelir elde etmemiş B'nin vergi yükümlüsü sayılmasında işlem yine konu unsuru açısından sakat olacaktır⁸⁷. Tarh işlemi, bu işleme konu olan vergi türü, vergi miktarı ve yükümlü bakımından kanuna uygun olmak zorundadır⁸⁸.

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 görülmediğine” hükmedilmiştir.

Dnş. 3. D., 30.06.2010 Tarih, E. 2008/4571, K. 2010/2392 Sayılı Kararında “...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 bulunmadığından olayda re’sen tarh sebebinin varlığından söz edilemeyeceği dolayısıyla başka bir re’sen tarh sebebi bulunmadan belirlenen matrah farkına göre yapılan vergilendirme ve yazılı gerekçeyle verilen kararda hukuka uygunluk görülmediğine” hükmedilmiştir.

⁸¹ **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, ss.24-25.

⁸² **Onar**, s.311; **Candan**, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s.164; **Nuri Alan**, “Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler - 1, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No:21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976, s.340.

⁸³ **Gözler**, ss.930-931.

⁸⁴ **Candan**, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s.164.

⁸⁵ **Oktar**, s.393.

⁸⁶ Örneğin, bir memurun 65 yaşını doldurması emekli olabilmesi için gerekli (hukuki ve fiili sebep) “sebep” unsurunu, emekli statüsüne sokulması ise bu sebeple oluşacak tasarrufun “konu” unsurunu oluşturmaktadır. **Özyörük**, s.197.

⁸⁷ “Soyut norm (kanun hükmü) gelir elde edenin vergilendirilmesini öngörmektedir. Somut olayda (vergiyi doğuran olay) A adlı kişi belli bir gelir elde etmiştir. A'nın durumu soyut norm kapsamına girdiğinden tipiklik ilişkisi kurulmuş olup işlem sebep unsuru bakımından düzgündür. Yorum ile ulaşılan “vargı” da (tarh işlemi) A'dan belli miktarda gelir vergisi alınması gereğini ortaya çıkarır. Vargıda yapılan bir yanlışlık, işlemi konu unsuru

Tarh işleminin konu unsurundaki sakatlıklar da, sebep unsurundaki sakatlıklar gibi, işlemin yalnızca iptalini gerektiren hukuka aykırılıklar olup idari yargı tarafından iptal edilmedikçe veya idare tarafından geri alınmadıkça idari işlemin geçerliliğini etkilemez⁸⁹.

2.3.5. Amaç Unsuru

Amaç unsuru idari işlemlerle ulaşılmak istenilen nihai sonuçtur. Bütün idari faaliyetlere egemen olan temel ilke idarenin yapacağı işlem ve eylemlerin kamu yararına yönelik olmasıdır. Bu nedenle işlemlerin genel amacını (finalist nitelik) kamu yararı oluşturur. Kamu yararı kavramının bir yasal düzenlemede tanımı yapılmısa da, idarenin davranışlarının meşru ve hukuki ya da gayri meşru ve hukuk dışı olmasının temel ölçütüdür⁹⁰. Amaç (maksat) unsuru, idari işlemin subjektif bir unsurdur⁹¹. İdari işlemler ancak kamu yararının sağlanması amacıyla tesis edilirler⁹² ve bu saik dışında hareket edilmiş olması, yapılan işlemi amaç unsuru açısından hukuka aykırı kılar⁹³. Tüm vergilendirme işlemlerinin mali (fiskal) amacı da kamu hizmetlerinin finansmanını sağla-

açısından sakatlar. A yerine B'den vergi alınması (yükümlüde yanlışlık), belli miktar yerine daha az ya da çok vergi alınması (vergi miktarında yanlışlık), gelir vergisi yerine bir servet ya da gider vergisi istenmesi (vergi türünde yanlışlık), işlemi konu unsuru bakımından sakat kılacaktır.” Öncel/Kumrulu/Çağan, s.93.

⁸⁸ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.92.

Tarh işleminin konu unsuruna ilişkin diğer bir görüş ise şu şekildedir. “*Tarh işleminin konusu, vergi alacağının miktar itibarıyla tespittir. Dolayısıyla tarh işleminin konusu, doğrudan vergi alacağı olmayıp alacağın miktar itibarı ile tespit edilmesidir. Nitekim vergi alacağının doğumu için tarh işleminin tesis edilmiş olmasına gerek yoktur, zira vergi alacağı, ilgili kanunlarda verginin bağlandığı olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğmuş olacaktır. Bu nedenle tarh işleminin yapılabilmesi için, ortada bir vergi alacağının bulunması gereklidir. Bu bakımdan vergi alacağı, tarh işleminin sebep unsurunu oluştururken alacağın miktar itibarıyla tespit edilmesi konu unsurunu oluşturmaktadır. Konu unsurunun bu özelliği sebebiyle tarh işlemi, “tespit edici” idari işlemler sınıfına girmektedir. Bu tespit, vergi alacağının ilgili kanunda gösterilen matrahına, yine ilgili kanunda belirlenen nispet uygulanmak suretiyle yapılır. Tarh işleminin, kanunda yapılan tanımından kaynaklanan özelliği sebebiyle, konu unsuruyla ilgili sakatlıklar, vergi miktarında yapılan hatalarla sınırlıdır. Bu tespitte yapılacak hatalar, hukuka aykırılıklar, tarh işlemi konu unsuru bakımından sakatlar. Doğru matrah ve nispet esas alınmasına karşın, verginin miktarının yanlış hesaplanması, vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların ve indirimlerin yapılmaması ya da yanlış yapılmış olması konu unsurundaki sakatlık halidir. Buna karşılık tarh işleminde esasa ilişkin hukuka aykırılıklar, daha çok sebep unsurundaki sakatlıklarla ilgilidir. Matrahın miktarında hata yapılması, mükerrer vergi alınması, mükellefin şahsında, mükellefiyette, verginin mevzuunda, vergilendirme ve muafiyet dönemlerinde hata yapılması, tarh işleminin sebep unsurundaki hukuka aykırılık hallerini oluşturur.” **Candan**, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s.166.*

⁸⁹ **Candan**, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s.26.

⁹⁰ **Ağar**, Vergi Tahsilatı, s.162.

⁹¹ **Onar**, s.317; **Ragıp Sarıca**, İdare Hukukunda Yokluk ve Butlan, Ebul’ula Mardin’e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1944, s.1244.

⁹² **Erol Dünder**, “Maksat Denetimi (Nazariyeler, Türk ve Fransız Danıştay İçtihatlarına Göre)”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler - 1, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:21, Grüneş Matbaası, Ankara, 1976, s.166.

⁹³ **Candan**, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s.166.

yacak gelirlerin elde edilmesidir⁹⁴. Bunun yanı sıra vergilendirmenin, gelir ve servet dağılımındaki bozuklukların düzeltilmesi, ekonomik istikrarın sağlanması, nüfus politikalarına ilişkin amaçlar gibi mali olmayan (ekstra fiskal) amaçları da bulunmaktadır⁹⁵. Dolayısıyla, vergi idaresinin her türlü işleminde geçerli olan bu genel amacın, vergilerin yasallığı ilkesi gereğince vergilendirme işlemlerini yapanların bu amaç dışında bir takdir yetkilerinin olmadığını ve sadece yasa hükümlerini uygulamakla görevli olduklarını söylemek mümkündür⁹⁶.

Bu genel amaç (kamu yararı) dışında; siyasi düşünce güdülerek iş yapma, hasmından intikam alma duygusu ile hareket etme, kendi şahsına veya başkalarına çıkar sağlama, üçüncü kişileri koruma veya zarar verme gibi özel amaçlarla hareket edilerek işlem yapılması durumunda, “yetki saptırması⁹⁷” denilen hukuka aykırılık hali meydana gelir. Yetki saptırması kısaca; bir idari makamın yetkilerini kullanması gerektiği amaçla değil, bir başka amaçla kullanmasıdır. Eğer idare, tamamen kamu yararı amacının dışında kalan bir saikle hareket ederse veya idare kamu yararı amacı içinde hareket etmesine rağmen idarenin güttüğü amaç kanunun öngördüğü amaç değilse yetki saptırması durumu ortaya çıkar⁹⁸.

Vergileme açısından tarh işleminin amacı kamu hizmetlerini karşılamak üzere gelir elde etmektir. Toplanan vergilerin genel olarak toplumun bütününe yönelik kamu hizmetleri için harcandığı düşünüldüğünde vergilemede kamu yararı olduğu konusunda görüş birliği mevcuttur. Çünkü alınan vergi, mükellefin refahını azaltırken, devlet tarafından harcandığında kamu hizmeti olarak tüm bireylerin refahını arttırmaya yönelik bir etki meydana getirmektedir. Sonuçta kaybedilen bireysel menfaatten daha fazla kolektif menfaat elde edilmektedir⁹⁹.

Bahse konu genel amacın (kamu yararının) dışında özel amaçlarla hareket edilerek tarh işlemi yapılması mümkündür. Örneğin; vergi inceleme elemanının, siyasi veya kişisel husumeti sebebiyle bir vergi mükellefine zarar vermesi veya vergi mükellefini hak etmediği bir vergi yüküne katlanmak zorunda bırakılması olasıdır. Ancak tarh işleminin yapılması sırasında özel amaç güdülmüş olunmasının, işlemin doğrudan iptalini gerektirecek bir hukuka aykırılık oluşturabilmesi, işlemin diğer unsurlarından biriyle de hukuka aykırı bulunmasına bağlıdır. Eğer tarh işlemi diğer unsurları yönünden hukuka uygun ise, incele-

⁹⁴ **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s.166.

⁹⁵ **Turhan**, ss.35-40.

⁹⁶ “Takdir yetkisi; İdarenin işlem yapar, yapmamak veya yapılması mümkün işlemin yapılması konusunda en az iki seçenek arasından birini tercih edebilmesi yetkisidir.” **Adnan Gerçek**, Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, ss.13-18.

“Takdir yetkisinin kural olarak, sebep ve konu unsurlarında var olduğu kabul edilmektedir. Diğer unsurlardan; yetki unsurunun, mutlaka yasal düzenlemelerle belirlenmesi gerektiğinden; şekil unsurunun, idari işlemlerin kural olarak yazılı şekle tabi olmasından; amaç unsurunun, tüm işlemlerin asıl amacının kamu yararına yönelik olması ve kural olarak kamu yararı dışında bir amaçla idari işlem tesis edilememesinden dolayı, yetki, şekil ve amaç unsurlarında idarenin takdir yetkisi yoktur.” **Özyörük**, s.211.

⁹⁷ Bazı yazarlar yetki saptırması kavramı yerine “amaç saptırması” kavramını kullanmıştır. Örneğin; **Candan**, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, s.167.

⁹⁸ **Gözler**, ss.978-998.

⁹⁹ **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s.166.

me elemanının özel amacı ne olursa olsun, ortada, gerçek ve hukuka uygun bir vergi alacağı var demektir. Bu bakımdan hukuku mevcut, gerçek bir vergi alacağı için yapılan tarh işleminin amacının, kamu yararının sağlanması olmadığı iddiasının ispatı son derece zordur ve bu yüzden de böyle bir iddianın geçerli olmadığı kabul edilir. Buna karşılık vergi alacağı gerçek dışı veya hukuka aykırı ise, tarh işlemi, amaç unsurundan önce sebep unsuru bakımından sakat doğmuş demektir¹⁰⁰. Dolayısıyla böyle bir tarh işlemine karşı açılan idari davada, ispat edilmesi zor yetki saptırması yerine, sebep unsuru veya konu unsurundaki hukuka aykırılıkların ileri sürülmesi daha yerinde olacaktır.

Sebep unsuru ile amaç unsurunu birbirine karıştırmamak gerekir. Zira sebep, idareyi işlem yapmaya iten etkenlerdir. Amaç ise idarenin bu işlemi yaparak ulaşmak istediği sonuçtur. Yine sebep unsuru objektif nitelikli iken amaç unsuru sübjektif niteliklidir. Amaç işlemi yapan kişinin niyetinden başka bir şey değildir. Bu niyetler ise işlemi yapan kişinin zihninde oluşan ve dışarıdan görülemeyen vakalardır. Bu durumun pratikteki sonucu; objektif nitelikli olan idari işlemin sebep unsurunun yargısal denetimi mümkün iken, sübjektif nitelikli amaç unsurunun hâkim tarafından denetlenebilmesinin oldukça zor olduğudur. Zira amaç unsuru dışı yansımaz, işlem yapan kişinin zihninde kalır¹⁰¹. Dolayısıyla yapılan işlem ne kadar sübjektif olursa olsun işlemin hukuk düzeninde meydana getirdiği değişiklik meşru ise yani idari işlemin sebebi ile konusu arasında uyum varsa işlem geçerli olacak ve amaç unsuru gerçekleştirilmiş sayılacaktır¹⁰².

3. Tebliğ

Köken olarak Arapça bir kelime olan tebliğ; yetiştirme, eriştirme, bildirme, götürme anlamlarına gelmektedir¹⁰³. Hukuki terim olarak tebliğ (çoğulu tebligat), bir işlemin ilgili kimsenin bilgisine sunulması için yetkili makamın, yasaya ve yöntemine (usulüne) uygun bir biçimde yazı ile veya ilan yoluyla yaptığı belgeleme işlemidir¹⁰⁴. Vergi hukuku alanında ise tebliğ, yükümlü, sorumlu ya da ilgili hakkında hukuksal sonuç doğuracak vergilendirme ile ilgili belge ve yazıların bu kimselere usulüne uygun olarak iletilmesidir¹⁰⁵. VUK tebliği, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi (VUK, md.21) şeklinde tanımlanmıştır¹⁰⁶. Tanımdan anlaşılacağı üzere vergi/ceza ihbarnameleri,

¹⁰⁰ **Candan**, Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, ss.168-169.

¹⁰¹ **Gözler**, ss. 976-978.

¹⁰² **Karatepe**, s.74.

¹⁰³ **Devellioğlu**, s.1048.

¹⁰⁴ **Ejder Yılmaz/Tacar Çağlar**, Tebligat Hukuku, Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 39.

¹⁰⁵ **Kaneti**, s.112.

¹⁰⁶ Türk hukukunda tebligatın düzenlendiği genel yasa 7201 sayılı Tebligat Kanunu'dur. Ancak (Teb. K. md.51 göndermesiyle) vergilendirme işlemi kişilerin temel hak ve özgürlükleri ile yakından ilgili olduğundan Vergi Usul Kanunu'nda tebliğ ile ilgili bazı özel düzenlemeler (VUK, md.21, 93-109) getirilmiştir. Görüleceği üzere vergilendirme sürecine ilişkin tüm idari aşamalarda VUK'un tebligat hükümleri esas alınacaktır. Fakat vergilendirme sürecinin herhangi bir aşamasında yargı uyuşmazlığı çıktığı takdirde tebligat işlemleri (İYUK md.60 uyarınca) genel kanun olan Tebligat Kanunu hükümleri çerçevesinde işletecektir.

takdir komisyonu kararları, yoklama fişleri, uzlaşmaya ilişkin tutanaklar, vergi dairesince yapılan bildirimler tebligat kapsamına girmektedir¹⁰⁷.

Tebliğ safhasına gelinceye kadar yapılan işlemler, idarenin kendi bünyesi içinde cereyan etmesi sebebiyle bu işlemler ancak tebliğ sayesinde dış dünyaya yansımakta ve mükellefler bakımından hukuki bir anlam ifade etmektedir¹⁰⁸.

Tebliğatin, kural olarak mükelleflere, sorumlulara bunların yasal temsilcilerine, umumi vekillerine, kamu idarelerine ya da vergi cezası kesilenlere yapılması gerekir. Tüzel kişilere yapılacak tebliğ, bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerine, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde bunları idare edenlere veya temsilcilerine yapılır. Tebliğ, kendisine tebligat yapılacak kimsenin bulunmaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde memur ya da müstahdemlerinden birine yapılır. Ancak muhatap yerine bu şekilde kendisine tebliğ yapılacak kimsenin görüşüne göre 18 yaşından aşağı olmaması¹⁰⁹ ve bariz bir surette ehliyetsiz bulunmaması gerekir (VUK, md.94).

Tebliğatin muhataba ulaşmasında kullanılan yol ve yöntemler olan tebligat usulleri VUK'da posta yoluyla tebliğ, memur vasıtasıyla tebliğ, daire ya da komisyonunda tebliğ, ilan yoluyla tebliğ ve elektronik ortamda tebliğ şeklinde sıralanmıştır.

Yükümlü ya da sorumluya tebligat yapılması çeşitli açılardan önem arz etmektedir. Bunlardan birincisi tarh edilen vergiden yükümlü ya da sorumluluğun haberdar edilmesidir. Vergi ödevlisinin tarh edilen vergiden haberdar edilmesinin amacı, yükümlü ya da sorumlunun tarh aşamasında hata yapıp yapılmadığı konusunda kuşkularının giderilmesi ve vergi borcunun sona erdirilmesi için yükümlü ya da sorumlunun yapması gereken ödevlerin yerine getirilmesidir. İkincisi ise tarh edilen vergi miktarının yükümlü ya da sorumlu tarafından öğrenilerek onayının alınmasıdır. Tebliğ yapılmasının bir diğer amacı ise tebligatın yapılması ile idari ya da yargısal bir sürenin başlamasının sağlanmasıdır. Tebliğ kendisine bir takım sonuçlar bağlanan sürelerin başlamasına esas teşkil etmektedir. Bu bağlamda yükümlü ya da sorumlu bir hakkı ne zaman kazandığını veya sahip olduğu bir hakkı hangi süre içinde kullanması gerektiğini ya da kaybedeceğini tebligatın yapıldığı süreyi dikkate alarak hesaplayabilmektedir¹¹⁰.

¹⁰⁷ Ancak beyana dayalı tarhiyatta tahakkuk fişinin ayrıca tebliği gerekmez (VUK, md.25,93). Ayrıca bazı özel durumlarda belli işlemlerin tebliğ yerine geçeceği hüküm altına alınmıştır. "Diğer ücret elde eden" hizmet erbabının vergileri, tarh zamanında bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ edilir. Vergi karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılır (VUK, md.109). Benzer şekilde beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve yükümlüye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişinin tebliği yerine geçer (VUK, md.28).

¹⁰⁸ **Tuncer**, s.175.

¹⁰⁹ Dnş. 11. D., 08.03.2000 Tarih, E. 1998/4479, K. 2000/933 Sayılı Kararda; "...Tebliğ edilen şahsın tebliğ tarihinde 17 yaşında olduğu iddiasına ve bu hususun dosyada bulunan nüfus kayıt örneği ile kanıtlanmasına rağmen Yasa hükmüne göre tebligat yapılacak kimsenin fiziki görünüş itibarıyla 18 yaşında olduğu kanısına varılmış olması yeterli olup, yasa ile tebliğ memuruna muhatap yerine tebliğ yapılacak kimsenin 18 yaşında olduğu kanısına varıldıktan sonra kimliğini sorarak yaşını araştırma zorunluluğu getirilmediğinden, tebliğ memurunca 18 yaşında olduğu kanısına varılarak şahsa yapılan tebligatta yasaya aykırılık bulunmadığına" hükmetmiştir.

¹¹⁰ **Karakoç**, s.283.

Vergilendirme itibarıyla tebligatın amaç ve fonksiyonu, hukuki istikrar ve güven göz ardı edilmeksizin bilgilendirme ve belgelendirme ile vergilendirme sürecinin tamamlanmasına yardımcı olmaktadır¹¹¹. Zira vergi alacağının tahsil edilebilir hale gelebilmesi için alt işlemlerin tamamlanması gerektiğinden tarh edilmiş olsa da tebliğ edilmemiş olan vergi, hukuki bir sonuç doğurmayacaktır¹¹². Bu nedenle tebliğ aşaması gerçekleştirilmeden tebliği takip eden tahakkuk ve tahsil aşamalarına geçilebilmesi mümkün değildir¹¹³.

Kısacası, vergilendirme süreci içinde tebliğ işlemi, uygulamaya ilişkin bir usul işlemi olup tahakkuk aşamasının başlamasına sebebiyet vermektedir. Dolayısıyla tebliğ, verginin tarhi ile tahakkuku arasında köprü vazifesi görmektedir¹¹⁴ ve işlemin ilgisine duyurulmasına aracılık etmektedir¹¹⁵.

¹¹¹ **Doğan Şenyüz**, Vergi Usul Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Haziran 1997, s.8.

¹¹² Dnş. 4. D., 15.02.2005 Tarih, E. 2004/1779, K. 2005/227 Sayılı Kararda; "...Tekemmül etmiş, ancak yazılı olarak ilgisine bildirilmemiş bulunan bir idari işlem, hukuk alanında doğmuş olsa da, kendisine bildirilinceye kadar ilgisinin menfaatini etkilemeyeceği açıktır. VUK'un 21. maddesinde tebliğin, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesi şeklinde tanımlanmış olduğundan vergi borcunun ödenebilir hale gelmesinin, ödeme emrinin tebliğ edilmesine bağlı olduğu" belirtilmiştir.

¹¹³ *Vergilendirme sürecinde mükelleflerin hukuki konumlarını değiştirerek sonuç doğuran başlıca iki evre bulunmaktadır. Bu evrelerden birincisi tarh edilen verginin tebliğ edildikten sonra tahakkuk edilinceye kadar geçen süreci, ikincisi ise tahsil sürecini kapsamaktadır. Birinci evre ve içindeki aşamalar tamamlanmadan ikinci evreye geçilmesi mümkün değildir. Birden fazla aşamalı işlemlerin, zincir ve ayrılabilir işlemler şeklinde ortaya konduğu dikkate alınırsa vergilendirme sürecinin kendine has özellikleri gereği bu işlemleri aynı anda içinde barındırdığı söylenebilir. Birinci evredeki tarh, tebliğ ve tahakkuktan oluşan aşamalar birbirinden ayırlamayan halkalardır. Bunlar birbirinden ayrıldıklarında sonuca ulaşma açısından tek başlarına hukuki bir değer taşımazlar. Tahsil evresi, önceki aşamaların nihai durumunu yansıtan tahakkuk (tarh ve tahsili de içine alan) ile birlikte değerlendirildiğinde ayrılabilir işlem niteliği göstermektedir. Bu durumda vergi için tahakkuk ve tahsilden meydana gelen iki evreli bir ayrılabilir işlemden bahsetmek gerekir. Tarh ve tebliğden oluşan zincir şeklinde oluşan tahakkuk tahsilin sebebinin, tahsil de tahakkukun sonucunu oluşturur. Diğer yandan zincir işlemlerin nihai (asil) işlemi oluşturmayan halka işlemler bağımsız olarak iptal davasına konu oluşturamayacakları için halka işlemlerde meydana gelen hukuka aykırılıklar ancak nihai işlemin tesisinden sonra, nihai işlemlere karşı açılacak bir iptal davası ile birlikte ileri sürülebilir. Birden fazla evreden meydana gelen ayrılabilir işlemlerde ise her evre bağımsız olduğundan (ara işlemlerde meydana gelen sakatlıklar asıl işlem beklenmeksizin) davaya konu olur. Bu durumda ikinci evredeki (tahsil) işlem için birinci evredeki (tarh, tebliğ ve tahakkuk) zincir işlemin usulüne uygun oluşmadığı pekâlâ ileri sürülebilecektir. Bu açıklamaların diğer bir anlamı da tarhiyatların usulüne uygun tebliğ edilmediği ortamda tahakkuk aşamasının gerçekleşmemiş olacağı gerçeğidir. Çünkü tarhiyata ilişkin tebliğin usule aykırın olması, kendisinden sonraki işlemler usule uygun olsa bile bunları sakatlayacaktır. Şenyüz, ss.27-28.*

¹¹⁴ **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s.175.

¹¹⁵ Dnş. 3. D., 27.02.2014 Tarih, E. 2011/4416, K. 2014/849 Sayılı Kararda; "...idari işlemlerin ilgililerine duyurulması amacıyla yapılan tebligat işlemlerinin icrailik niteliğinden yoksun usuli işlemlerden olduğu, asıl idari işlemlerden ayrılarak tek başlarına idari davaya konu edilemeyeceği, tebligat işlemlerindeki noksanlıkların ancak duyurulmalarına aracılık ettikleri asıl işlemlere karşı yargı yoluna başvurulması halinde ve asıl idari işlemi kusurlandırmak için ileri sürülebileceğine" hükmetmiştir. Danıştay

4. Tahakkuk

Tahakkuk kelimesi de Arapça kökenli bir kelime olup hakikat olarak meydana çıkma, gerçekliği anlaşılma anlamlarına gelmektedir¹¹⁶. Vergi borcunun ödenecek duruma gelmesini ifade eden tahakkuk aşaması, başka hiçbir idari muamele veya tasarrufa gereksinim duymaksızın¹¹⁷ vergi borcunun kendiliğinden geldiği bir aşamayı¹¹⁸ ve olguyu ifade eden bir saptama (tespit)¹¹⁹ olup, tarh işlemini teyit edici bir işlemdir¹²⁰. Bu aşama ya belli dava süresinin geçirilmesi ile kendiliğinden ya da yargı organının açılan davayı ret kararı üzerine gerçekleşir. Bu kendiliğinden gerçekleşme özelliği tahakkuku, birer idari işlem olarak tarh ve tahsil işlemlerinden ayıran en önemli husustur¹²¹. Tahakkuk aşaması, tebliğ edilen hususlara yönelik itirazların yapılmasını ya da dava yoluna gidilmesini içeren süreyi içinde barındırmaktadır.

Verginin ne zaman tahakkuk ettiği konusu, çeşitli durumlara göre farklılık arz etmektedir. Bu hususta beyana dayanan tarh ile ikmalen, re'sen ya da idarece vergi tarhu farklı aşamalar geçirmektedir¹²².

Yükümlü/sorumlu tarafından beyanname ile bildirilen matrah üzerinden tarh edilen vergi, vergi dairesince tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile tahakkuk etmektedir. Beyana dayanan tarhta, tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile tarh işlemi ve tahakkuk aşaması birleşmektedir. Beyannamesini ilgili vergi dairesine veren kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması, beyanname yazılı matrah üzerinden tarh edilen verginin tahakkukuna engel olmamaktadır. Bu durumda tahakkuk fişi yükümlü/sorumluya posta yolu ile veya elektronik ortamda iletilir (VUK, md.27-28). Bu aynı zamanda verginin kesinleşmesi anlamına da gelmektedir. Çünkü kural olarak mükellefin kendi beyanı üzerine hesaplanan vergilere karşı itiraz hakkı¹²³ bulunmamaktadır.

Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 11.04.1997 Tarih, E.1995/425, K.1997/187 Sayılı Kararı da aynı yöndedir.

¹¹⁶ **Devellioğlu**, s.1016.

¹¹⁷ **Ağar**, Vergi Tahsilatı, s.125.

¹¹⁸ 213 sayılı VUK'un 22. maddesi, tahakkuku, idari bir işlem olarak değil, bir aşama (safha) olarak tanımlamıştır.

¹¹⁹ **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s.184.

¹²⁰ **Aziz Taşdelen**, "Vergi Alacağı'nın Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 56, S. 1, 2007, s.287.

¹²¹ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.106.

¹²² Bunların yanı sıra, belirli bir tarihe bağlı olarak kendiliğinden tahakkuk uygulaması da bazı özel kanunlarda yer almaktadır. Örneğin motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yılın Ocak ayı başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılmaktadır (MTVK, md.9).

Ayrıca (damga vergisi gibi) tahakkuku tahsile bağlı vergilerde (VUK, md.24), tahsil işlemi, tahakkuk aşamasını da kapsadığı için bu tür vergilerde birbirinden ayrı tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları söz konusu olmayıp, verginin tahsil edilmesi ile birlikte vergi borcu sona ermektedir.

¹²³ İstisnai olarak ihtirazi kayıtla verilen beyannamelelere karşı, beyanda bulunan yükümlü dava açabilmektedir. Ancak beyanname ihtirazi kayıtla verilse bile, ihtirazi kayıt konusu matrah tutarı üzerinden tarh edilen vergi, tarh anında tahakkuk etmektedir. Dolayısıyla tahakkuk etmiş olan ihtirazi kayıt konusu verginin tahsili, yürütmenin durdurulması kararı ile durmaktadır (İYUK, md.27).

Vergi, idare tarafından tek taraflı olarak tarh edilirse (re'sen, ikmalen ya da idarece tarh), tarh ve tahakkuk aşamaları birbirinden net şekilde ayrılmakta ve kesinleşme de daha geç ortaya çıkmaktadır. Bu durumda vergi dairesinin ikmalen ya da re'sen vergi tarh ederek ihbarname ile ilgiliye tebliğ etmesi gerekir. Tebligatı alan mükellefin ise vergiyi ödeme ya da yargı yoluna başvurma imkânları bulunmaktadır. Bu seçenekler için mükelleflere otuz günlük süre tanınmaktadır. Mükellef, otuz günlük süre içinde mahkemeye itiraz etmezse, sürenin dolmasıyla salınan vergi ve kesilen ceza tahakkuk eder. Mükellef, eğer yapılan tebligatla ilgili herhangi bir hukuka aykırılık olduğunu düşünüyorsa otuz günlük süre içinde yargı yoluna başvurur. Bu durumda verginin tahakkuku, mahkeme karar verene kadar ertelenir ve verginin tahsili de durur (İYUK, md.27). Dava mükellefin lehine sonuçlanırsa, mükellef vergi ödemeyecek; aleyhine sonuçlanırsa vergi tahakkuk edecek (ancak kesinleşmeyecek) ve verginin otuz gün içinde ödenmesi gerekecektir. Vergi mahkemesinin kararı aleyhinde verilmişse mükellefin otuz günlük süre içinde üst mahkemeye (Bölge İdare Mahkemesi veya Danıştay nezdinde) başvuru hakkı bulunmaktadır. Mükellefin bu başvurularında teminat göstererek yürütmeyi durdurma istemesi ve bu isteğin kabul görmesi durumunda ödemeyi mahkeme kararına kadar erteletme imkânı da bulunmaktadır. Bu noktada verginin kesinleşmesi yargı organlarında geçerli başvuru yollarının tüketilmesi sonunda söz konusu olmaktadır. Yargı yollarında mükellef davayı kazanırsa ve daha önce vergiyi ödemiş ise ödediği vergileri geri alma hakkını¹²⁴ elde etmektedir. Mükellefin aleyhine sonuç çıkarırsa ve daha önce vergi ödenmiş ise yeni bir vergi ödenmesi söz konusu olmayacaktır¹²⁵.

5. Tahsil

Tahsil kelimesi de Arapça kökenli bir kelime olup hâsıl etme, ele geçme, irat toplama anlamlarına gelmektedir¹²⁶. Tahsil işlemi¹²⁷ vergilendirme sürecinin son aşaması olup süreci nihayetlendirmektedir. Vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan ve sübjektif bir vergilendirme işleminde somutlaşan vergi ödevi ilişkisi verginin tahsili ile sona ermektedir¹²⁸. Bu aşamada ya mükellef rızaen borcunu (vadesinde/vadesinden sonra) ödeyecek ya da idare cebri yollara başvurarak alacağını tahsil edecektir. Görüldüğü üzere tahsilat kavramı, ödeme kavramından daha geniş¹²⁹ bir anlam ifade etmekte ve cebren tahsilat işlemlerini de içinde barındırmaktadır.

¹²⁴ Dnş. 4. D., 25.04.2016 Tarih, E. 2012/5692, K. 2016/1792 Sayılı Kararında; "...Hukuka aykırı bulunarak tahakkukun iptal edilmesi durumunda, 1 nolu Ek Protokolün 1 inci maddesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesinin kararı uyarınca mülkiyet hakkı ihlal edilmiş olduğundan haksız tahakkuk ettirilen verginin davacıya faizi ile birlikte iadesi gerektiğine" hükmetmiştir.

¹²⁵ **Nurettin Bilici**, Vergi Hukuku, 24. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2010, s.69.

¹²⁶ **Devellioğlu**, s.1022.

¹²⁷ VUK'da tahsile ilişkin hükümler yer alsa da tahsil aşamasını tüm kamu alacakları için ve ayrıntılı olarak düzenleyen asıl kanun, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dur.

¹²⁸ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.108.

¹²⁹ Vergilerin tahsilatı yerine daha önceleri "vergilerin cibâyeti" kavramı kullanılmaktaydı. Cibâyet kavramı hem verginin tahsili veya toplanmasını hem de mükellefçe ödenmesi veya yatırılmasını ifade etmektedir. Bu kavrama, 1924 Anayasasının 85. maddesi ör-

Vergilendirme sürecinin son halkasını oluşturan tahsil işlemi, kamu alacağı veya vergi borcunun ortadan kalkması sonucunu doğurduğu için ayrı bir idari işlem niteliği taşımaktadır¹³⁰. Bu nedenle tahsil işleminin idari işlemler türleri ve unsurları açısından ayrıntılı olarak incelenmesi gerekmektedir.

5.1. İdari İşlemlerin Türleri Açısından Tahsil İşlemi

İdari işlemlerin türleri açısından tahsil işleminin hukuki niteliği de, tarh işlemi gibi *bireysel (sübjektif)* nitelikte bir idari işlemdir. Miktarı tarh işlemiyle belirlenmiş olan borç, tahsil işlemi ile her yükümlü yönünden ayrı ayrı sona ermekte ve böylece özel ve kişisel bir sonuç doğurmaktadır. Ayrıca tahsil işlemi ilgililerin vergi borçlarını ödemelerine yönelik davranışlarda bulunmalarını gerektirdiği için *yükümlendirici* işlemler grubuna girmektedir. Diğer yandan tahsil işlemiyle, kamu hukuku ilişkisi sona erdirildiğinden (borçlu statüsü sonlandırıldığından) tarh işleminin aksine, tahsil işlemi *inşai (yapıcı)* bir idari işlem niteliği taşımaktadır¹³¹. İnşai (yapıcı, kurucu) işlemler, belli bir hukuki durum doğuran ya da mevcut bir hukuki durumda değişiklik yapan veya hukuki duruma son veren işlemlerdir¹³².

Tarh işlemi gibi tahsil işlemi de kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğinden dolayı *asli (icrai)* işlem sayılmaktadır. Bu nedenle tahsil işlemi de tarh işlemi gibi doğrudan iptal davasına konu olabilmektedir.

Mükellefin vergi borcunu kendi rızası ile gönüllü olarak vadesinde/vadesinden sonra (gecikme zammına katlanmak şartıyla) ödemesi durumu bir tarafa bırakılırsa mükellefin vadesi geçmesine rağmen kendi iradesi ile borcunu ödememesi halinde idare, vergi alacağını cebren tahsil yöntemine başvurarak tahsil etme yetkisine sahip olmaktadır. Vergi alacağının bu şekilde kamu icra hukuku hükümlerine göre cebren tahsil işlemi uygulanarak alınması durumu *isteğe bağlı olmayan* idari işlem kategorisinden sayılabilir. Aynı zamanda tek bir idari organın (vergi dairesinin) irade açıklaması ile ortaya çıktığı için tahsil işlemi *yalın (basit)* işlemlere de örnek gösterilebilir¹³³.

Son olarak diğer idari işlemlerde olduğu gibi tahsil işlemine karşı açılan davalarda, tarh işleminin aksine, işlemin yürütmesi kendiliğinden durmamaktadır. Yürütmenin durması ancak, davacının talebi yanında, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek ve teminat karşılığında mahkeme tarafından karar verilmesi halinde mümkün olabilecektir¹³⁴.

5.2. İdari İşlemlerin Unsurları Açısından Tahsil İşlemi

Tipik bir idari işlem olan tahsil işleminin, hukuka uygun bir şekilde doğabilmesi için yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları yönünden hukuk kurallarına aykırı olmaması gerekmektedir.

nek gösterilebilir; "Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibâyet olunur." **Tuncer**, ss.149-150.

¹³⁰ **Karakoç**, s.304.

¹³¹ **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.109; **Karakoç**, s.305.

¹³² **Gözler**, s.688.

¹³³ **Ağar**, Vergi Tahsilatı, s.145.

¹³⁴ **Karakoç**, s.306.

5.2.1. Yetki Unsuru

Yetki, başta Anayasa olmak üzere yasaların idari makamlara tanıdığı karar alabilme, işlem yapabilme gücünü ve yeteneğini ifade eder. Dolayısıyla idari işlem, idare teşkilatı içinde yer alan herkes tarafından değil, sadece hukuk kuralları ile belirlenmiş ve sınırlanmış idari makamlar tarafından tesis edilebilir¹³⁵.

Kamu alacağının tahsiline, tahsil dairesi yetkili olduğundan, tahsil işleminin de bu makam tarafından yapılması gerekmektedir. Dolayısıyla kural olarak kamu alacağını tarh etmeye yetkili olan vergi dairesi, tahsil işlemini de yapmaya yetkilidir¹³⁶.

Alacaklı kamu (amme) idareleri; devlet, il özel idaresi ve belediyeleri kapsamaktadır. Kamu alacağının takip ve tahsili ise, alacaklı kamu idaresinin 6183 sayılı Kanunu uygulamakla yükümlü dairesi, servisi, memur veya memurlarını (AATUHK, md.3) ifade etmektedir. Bu kapsamda, devlet tüzel kişiliğine ait kamu alacakları vergi dairesi başkanlıkları, vergi daireleri ve bunların bulunmadığı ilçelerde ise mal müdürlükleri bünyesindeki vergi servislerince takip ve tahsil edilirken; il özel idarelerinin ve belediyelerin kamu alacakları ise kendi teşkilatları içinde yer alan, yetkilendirilmiş servisler veya müdürlüklerce takip ve tahsil edilmektedir¹³⁷.

Kamu alacağının tahsili amacıyla yapılacak takibat, alacaklı amme idaresinin mahalli tahsil dairesince yapılmaktadır. Mahalli tahsil dairesinden, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun kapsamındaki vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezalarından kaynaklanan kamu alacakları bakımından, vergiyi tarh ve tahakkuk ettiren, yani mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi; 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun kapsamına giren vergi ve para cezalarından kaynaklanan kamu alacakları bakımından, gümrük idareleri; diğer kamu alacakları bakımından ise, bu alacağın tahakkukunu yapan alacaklı kamu idaresinin tahsil dairesinin anlaşılması gerekir. Asıl borçlu ile müştereken ve/veya müteselsilen sorumlu olanlar bakımından ise, takibe yetkili daire, takip edilen kişiye değil, takibin konusu olan kamu alacağının asıl borçlusuna göre belirlenmektedir¹³⁸.

Borçlu veya malları başka mahallerde bulunduğu takdirde, tahsil dairesi, borçlunun veya mallarının bulunduğu mahalde yapılacak takipleri, o mahaldeki aynı türden amme idaresinin tahsil dairelerine niyabeten yaptırır (AATUHK, md.5). Bu takibatın yaptırılabilmesi için, borçlu veya mallarının başka yerde bulunması yanında, yetkilendirilecek tahsil dairesinin, alacaklı kamu idaresi ile aynı neviden kamu idaresine ait olması koşulu da aranmıştır. Örneğin; il özel idarelerine ait kamu alacağının takibinin, borçlunun veya mallarının bulunduğu yerdeki il özel idaresinin; belediyeye ait kamu alacağının takibi için,

¹³⁵ **Mehmet Yüce**, Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi, Ekin Yayınevi, Bursa, Şubat 2014, s.321.

¹³⁶ **Karakoç**, s.306; **Öncel/Kumrulu/Çağan**, s.109.

¹³⁷ **Recai Dönmez**, Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005, s.38.

¹³⁸ **Turgut Candan**, Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2007, ss.49-50.

borçlunun veya mallarının bulunduğu yerdeki belediyenin tahsil dairesince takip edilmesi zorunludur¹³⁹.

İdari makamların yetkileri, *kişi, konu, yer ve zaman* bakımından olmak üzere dört şekilde incelenebilir.

Kişi yönünden yetkisizliğin, verginin tahsili konusuna yansımaları değerlendirildiğinde; yukarıda sayılan kurumlar (Vergi Dairesi, Gümrük İdaresi vb.) tarafından değil de başka makamlar (örneğin Karayolları Genel Müdürlüğü) tarafından yapılan tahsilat işlemleri, *kişi* yönünden yetkisizlik durumuna örnek olarak gösterilebilir. *Kişi* yönünden yetkisizlik durumları yetki gaspı olarak adlandırılmakta ve yok hükmünde kabul edilmektedir.

Bir vergi dairesinin tahsili ile görevli bulunduğu vergi türünden başka bir vergi ile ilgili olarak tahsil işlemi tesis etmesi durumunda, tahsil yetkisinin *konu* bakımından yetkisizliği söz konusu olur. Emlak vergisi tahsiline yetkili olan dairenin gelir vergisi tahsil etmesi buna örnek olarak verilebilir¹⁴⁰. Söz konusu tahsil işlemi konu yönünden yetki tecavüzü ile sakatlanır ve hukuka aykırılığı ileri sürülerek iptali istenebilir.

İdarenin, yasama ya da yargı organının yerine geçerek onların görev alanına giren konularda işlem tesis etmesi durumunda, konu bakımından diğer bir yetkisizlik hali olan görev (fonksiyon) gaspı ortaya çıkar. Verginin yasallığı ilkesi gereği, vergi idaresi, kanunun öngördüğünden daha fazla vergi alınması sonucunu doğuracak nitelikte bir işlem tesis ederse¹⁴¹; idare, yasama organına verilmiş olan bir alana müdahale etmiş olur ki bu yetkisizlik halinin müeyyidesi yokluktur¹⁴².

Bir idari makamın hangi yerde ve hangi coğrafi alanda karar almaya yetkili ise, orada karar alabilmesi durumu *yer* yönünden yetki olarak ortaya çıkmaktadır¹⁴³. Örneğin; Ulus Vergi Dairesinin, Beyoğlu Vergi Dairesi sınırları içinde işlem tesis etmesi yer yönünden yetkisizlik oluşturur. Yer yönünden yetkisizlik halleri de yetki tecavüzünün bir uzantısı sayılır ve müeyyidesi iptaldir.

Bir idari makamın hangi süre içinde karar almaya yetkili ise, o sürede karar alabilmesi durumu *zaman* yönünden yetki olarak ifade edilir¹⁴⁴. İdari yetkinin zaman bakımından aşılması, belli bir süre içerisinde kullanılmak üzere verilen idari işlem tesisi yetkisinin, bu süre başlamadan veya bittikten sonra kullanılması halidir. Görevine atanmış ama henüz göreve başlamamış veya görevden alınmış bir tahsildarın (vezne de görev yapan¹⁴⁵) vergi tahsilatı yapması, zaman bakımından aykırılığa örnek olarak gösterilebilir. Bu gibi durumlar yetki tecavüzü ile sakatlanır ve müeyyide olarak iptali lazım gelir.

¹³⁹ **Candan**, Açıklamalı AATUHK, s. 50.

¹⁴⁰ **Ağar**, Vergi Tahsilatı, s.156.

¹⁴¹ Dnş. Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.06.1994 Tarih, E.1993/163, K.1994/223 Sayılı Kararı (**Aktaran: Gözler, s.1031, dipnot no:105**).

¹⁴² **Ağar**, Vergi Tahsilatı, s.156.

¹⁴³ **Gözler**, ss.802-803.

¹⁴⁴ **Gözler**, ss.803-808.

¹⁴⁵ Sadece 6183 sayılı Kanununun 40 ve 41. maddelerine uygun olarak yapılan ödemeler geçerli sayılır ve kamu alacağından mahsup edilir. Dolayısıyla makbuz alınmadan yapılan ödemeler ve tahsile yetkili olmayan kişilere yapılan ödemeler (tahsildarın, tahsil dairesinin içinde veya dışında olmasına göre ya da vezne olup olmamasına göre değişir) geçersizdir. **Candan**, Açıklamalı AATUHK, ss.211-216.

5.2.2. Şekil Unsuru

Şekil unsuru, hukuk düzeninde değişiklik meydana getirmeye yönelik iradeyi açıklamak için kullanılan araç, kalıp ve bu iradenin maddi âlemdeki görüntüsüdür¹⁴⁶. Vergilendirme işlemlerinde şekil ve usul hükümlerine sıkı bir şekilde bağlanılmasının nedeni bir yandan verginin kanuniliği ilkesi gereği hazine karşısında bireylere tanınan güvencenin kuvvetlendirilmesi, diğer yandan da hazinenin, vergi alacağını garanti altına almak düşüncesidir¹⁴⁷.

Kamu borçlusuna, borcun ödenmesi konusunda yapılan son bir uyarı niteliğindeki ödeme emri belgesinde bulunması gereken veriler, şekil unsuruna örnek olarak gösterilebilir. Zira kanun, ödeme emrinin hukuka uygun olabilmesi için içermesi zorunlu bilgileri bizlere göstermektedir. Ödeme emrinde, borcun asıl ve fer'ilerinin mahiyet (emlak vergisi, gecikme faizi vb.) ve miktarları, nereye ödeneceği, müddetinde ödemediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun cebren tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapis ile tazyik olunacağı, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde hapis ile cezalandırılacağı gibi bilgilerin bulunması gerekmektedir (AATUHK, md.55). Örneğin; kamu alacağının niteliğini veya miktarını belirtmeyen bir ödeme emri, şekil unsuru yönünden sakat hale gelecektir. Yine örneğin; mal bildiriminde bulunulması lüzumu ve bulunulmadığı takdirde hapisle tazyik olunacağı ihtarını içermeyen bir ödeme emrine dayanarak, mal bildiriminde bulunmayan borçlu hakkında cezai işlem yapılması olanaksızdır. Dolayısıyla bulunması gereken bilgilerden birinin ya da birkaçının eksikliği, sakatlığın ağırlığına göre, ödeme emrinin yok hükmünde sayılmasına¹⁴⁸ ya da iptal edilebilir¹⁴⁹ olmasına sebebiyet verecektir¹⁵⁰.

5.2.3. Sebep Unsuru

İdareyi bir işlem yapmaya sevk eden hukuki veya fiili etkenler, o işlemin sebep unsurunu oluşturmaktadır¹⁵¹. Ortaya çıkan bir idari işlemin sebebi, o idari işlemde önce gelen, idareyi o işlemi yapmaya iten ve objektif hukuk kurallarınca belirlenen işlemin varlık nedeni olarak kamu yararının gerçekleşmesine elverişli bir etkidir¹⁵². Bir idari işlemin sebep unsuru yönünden hukuka

¹⁴⁶ Gözler, s.829.

¹⁴⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, ss.93-94.

¹⁴⁸ Dnş. 7. D., 20.10.2008 Tarih, E.2007/2641, K.2008/4086 Sayılı Kararında; "... ödeme emrinin hukuki sonuç doğurabilmesi için öncelikle 6183 sayılı Kanununun 55. maddesinde yazıl bilgileri (ödeme emrinde bulunması gereken bilgileri) içermesi gerekmektedir. Anılan bilgileri içermeyen işlemlerin, ödeme emri olarak kabul edilmesine olanak bulunmadığına" hükmütmüştür.

¹⁴⁹ Dnş. 10. D., 24.09.1992 Tarih, E. 1990/4028, K. 1992/3218 Sayılı Kararında; "Dava konusu ödeme emri içeriği borcun hangi döneme, hangi belediye mensuplarına ait olduğunun, mahiyet ve miktarlarının gösterilmediği, her ne kadar Emekli Sandığına, Belediye ve Valiliğe müteaddit defalar yazılmış yazılar ve ekleri mevcut ise de, bu yazılarda belirtilen miktarların farklılıklar gösterdiği, buna göre mevzuata uygun olarak düzenlenmediği anlaşılan ödeme emrinin hukuka aykırı olduğundan iptali gerekir" şeklinde hüküm vermiştir (**Aktaran: Candan, Açıklamalı AATUHK, s.259, dipnot no:256**).

¹⁵⁰ Candan, Açıklamalı AATUHK, ss.258-261.

¹⁵¹ Gözler, s.893.

¹⁵² Günday, s.138.

aykırı olmaması için, idarenin dayandığı sebebin gerçeğe ve hukuka uygun olması şarttır. Dolayısıyla, işlemin yapılmasına gerekçe olarak gösterilen sebep, gerçek veya hukuka uygun değilse, işlem sebep unsuru yönünden sakat olur ve iptal edilmesi gerekir¹⁵³.

Vergilendirme sürecindeki tahsil işleminin sebep unsurunu, vergi yasaları (başta 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun olmak üzere) ile kamu alacağının tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından usulüne uygun olarak geçerek kesinleşme sürecinin tamamlanması¹⁵⁴ oluşturmaktadır. Tarh ile tahsil işlemi arasında açık bir illiyet bağı (sebepe - sonuç ilişkisi) bulunduğundan tarh işlemi, tahsil işleminin sebebidir¹⁵⁵ ve tarh işleminde gerçekleşecek bir sakatlık hali tahsil işleminin hukuki geçerliliğini sebep yönünden etkileyecektir¹⁵⁶.

5.2.4. Konu Unsuru

Bir idari işlemin konusu, onun hukuk düzeninde doğurduğu (meydana getirdiği) sonuçtur. Dolayısıyla tahsil işleminin konusunu, kamu alacağının kamu borçlusu tarafından kendi iradesiyle (rızasıyla) ödemesi veya kendisinden cebren tahsil edilmesi oluşturmaktadır. Kamu alacağının takip ve tahsili bakımından yetkili kamu kuruluşu, kamu alacağı niteliği taşımayan bir alacağı, kamu alacağının tahsili usulleriyle takip ve tahsil ederse işlem konu unsuru bakımından sakat olur. Benzer şekilde kamu borçlusu sıfatını taşımayan birinden kamu alacağına ilişkin işlem de konu unsuru yönünden hukuka aykırı olur¹⁵⁷.

5.2.5. Amaç Unsuru

Amaç (maksat), kanun koyucunun idari işlem ile ulaşmak istediği, o işlemde beklediği nihai sonuçtur. Tahsil işleminin amacı ise kamu hizmetlerinin mali kaynağını oluşturan kamu alacağının kısa sürede tahsil edilmesi suretiyle kamu yararının sağlanmasıdır¹⁵⁸. Kamu alacağını tahsile yetkili makam, hamsımlık duygusuyla hareket eder, siyasi bir takım çıkarlar gözetir veya başkalarına çıkar sağlama düşüncesiyle tahsil işlemini tesis ederse veya yapması gereken tahsilat işlemini gerçekleştirmez ise işlem amaç unsuru bakımından sakatlanır. Kamu yararı dışında bir sonucu elde etmek için girişilen faaliyet ve bu

¹⁵³ Karakoç, s.308.

¹⁵⁴ Dnş. 3. D., 27.09.1984 Tarih, E. 1984/117, K. 1984/2559 Sayılı Kararında "...İtiraz edilmiş olması nedeniyle henüz tahsil edilebilir hale gelmemiş olan amme alacağının tahsili amacıyla mükellef adına ödeme emri tebliğinde Kanun hükümlerine uyarlık bulunmadığına" hükmetmiştir.

¹⁵⁵ Dnş. 7. D., 11.04.2007 Tarih, E. 2006/722, K. 2007/1680 Sayılı Kararında "...tahakkuk ettirilen, para cezalarına matrah olarak alınabilecek herhangi bir verginin bulunmaması; dolayısıyla, cezalandırmayı gerektiren eylemin oluşmaması nedeniyle, alınan kararların hukuki sonuç doğurması olanaklı değildir. Bu bakımdan; yok hükmünde olan ceza kararlarına dayanılarak düzenlenen ödeme emrinde sebep unsuru yönünden hukuka uyarlık bulunmadığına" hükmetmiştir.

¹⁵⁶ Açar, Vergi Tahsilatı, ss.159-160; Öncel/Kumrulu/Çağan, s.109; Karakoç, s.309.

¹⁵⁷ Öncel/Kumrulu/Çağan, s.109; Karakoç, s.309; Açar, Vergi Tahsilatı, s.160.

¹⁵⁸ Karakoç, s.309.

nedenle yapılan işlemler, amaç yönünden hukuka aykırıdır¹⁵⁹. Bu amaçla düzenlenen tahsil işlemi, amaç unsuru yönünden hukuka aykırı olduğundan, iptal edilebilmesi durumunda iptal edilmesi mümkündür.

SONUÇ

Vergi kanunları ile genel ve objektif şekilde konulan yükümlülük, her yıl bütçenin kabul ve onayı ile işlerlik kazanmaktadır. Daha sonra vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle mükellef nezdinde ortaya çıkan soyut vergi borcu, tarh işlemi ile somut bir borç haline dönüşmekte ve belirli bir kimseden talep edilebilecek bir alacak durumuna gelmektedir. Kişi bu idari işlem sonrasında belirli bir meblağın borçlusu durumuna girmiş olmakta ve bu borç ya mükellef tarafından rızaen ödenerek ya da İdare tarafından cebren tahsil edilerek sona ermektedir.

Vergilendirme süreci, başlangıçtan sona erene kadar art arda gelen birden çok işlemi özünde barındırmaktadır. Ancak bu süreç içerisinde, mükelleflerin hukuki konularını değiştirerek sonuç doğuran ve hukuk tekniği açısından idari işlem (icrai karaktere sahip) niteliği arz eden işlemler sadece tarh ve tahsil işlemleridir. Zira bu süreçteki tebliğ işlemi, uygulamaya ilişkin bir usul işlemi olup verginin tarhı ile tahakkuku arasında köprü vazifesi görmekte ve işlemin ilgisine duyurulmasına aracılık etmektedir. Tahakkuk aşaması da, başka hiçbir idari muamele veya tasarrufa gereksinim duymaksızın vergi borcunun kendiliğinden geldiği bir aşamayı ifade etmektedir.

Bireylerin temel hak ve özgürlüklerini doğrudan etkileyen vergilendirme işlemlerinin, takdiri uygulamalardan arındırılması gerekmektedir. Bu şekilde keyfi veya hukuka aykırı bir durum ile karşılaşan bireylerin dava yoluna başvurmaları en doğal haklarıdır. Bunun yanında idari işlemin ancak icrai niteliğe sahip ise idari yargı denetimine tabi olacağı düşünüldüğünde süreç içindeki işlemlerin, idari işlemler açısından incelenmesi önem arz etmektedir.

Çalışmada bu önem göz önünde bulundurularak, verginin tarh ve tahsili, idari işlemler bağlamında irdelenmiş, hangi tür idari işlem kategorisinden sayıldıkları açıklanmış, idari işlemlerin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönleri itibarıyla da ayrıca incelemeye tabi tutulmuştur.

KISALTMALAR CETVELİ

Kısaltma	Bibliyografik Bilgi
a.g.e.	: Adı Geçen Eser
a.g.m.	: Adı Geçen Makale
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
D.	: Daire
Dnş.	: Danıştay
E.	: Esas

¹⁵⁹ Ağar, Vergi Tahsilatı, s.162.

İYUK	: İdari Yargılama Usulü Kanunu
K.	: Karar
KDV	: Katma Değer Vergisi Kanunu
md.	: Madde
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
S.	: Sayı
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfadan sayfaya
Teb. K.	: Tebligat Kanunu
vb.	: Ve benzeri
VUK	: Vergi Usul Kanunu

KAYNAKÇA

I. Kitap ve Makaleler

Ağar, Serkan: “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı” (Çevrimiçi) http://www.idare.gen.tr/tarh.htm#_ftn16, 6 Haziran 2016.

Ağar, Serkan: “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı 67, 2006, ss.285-316.

Ağar, Serkan: Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Şubat 2009.

Akkaya, Mustafa: “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 46, Sayı 1-4, Ankara, 1997, ss.194-195

Aksoy, Şerafettin: Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

Akyılmaz, Bahtiyar: İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Alan, Nuri: “Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler - 1, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları, No:21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976.

Artukmaç, Sadık: Bizde İdarenin Murakabesi, Cumhuriyet Matbaası, İstanbul, 1950.

Atar, Yavuz: Vergi Hukuku Genel Esaslar, Mimoza Yayınları, Konya, 1991.

Baykara, Bekir: “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi”, (Çevrimiçi) http://bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_Tarhinin_Hukuki_Analizi_1215.pdf, 8 Haziran 2016.

Bulutoğlu, Kenan: Türk Vergi Sistemi, Cilt 1, 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.

Candan, Turgut: Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Mart 2007.

Candan, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, Ağustos 2012.

Candan, Turgut: Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Maliye ve Hukuk Yayınları, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, 2006.

Devellioğlu, Ferit: Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lügat, Aydın Kitabevi Yayınları, 21. Baskı, Ankara, 2004.

Doğrusöz, Ezhan: "Tarh İşleminin İdari Unsurları - II", Yaklaşım Dergisi, Yıl 12, Sayı: 140, Ağustos, 2004, ss.176-178.

Dönmez, Recai: Vergi İcra Hukukunda Haciz Yolu İle Takip, Seçkin Yayınları, Ankara, 2005.

Duran, Lütfi: İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1982.

Dündar, Erol: "Maksat Denetimi (Nazariyeler, Türk ve Fransız Danıştay İçtihatlarına Göre)", İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler - 1, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976.

Erkut, Celal: İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları No: 51, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990.

Feyzioğlu, Bedî Necmettin: "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)", Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi, C.7, S.1, 1952, ss.52-89.

Gerçek, Adnan: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

Gözler, Kemal: İdare Hukuku, Cilt 1, Ekin Yayınevi, Bursa, 2009.

Gözübüyük, A. Şeref/Tan, Turgut: İdare Hukuku Genel Esaslar, 1. Cilt, Turhan Kitabevi, 2. Baskı, Ankara, 2001.

Günday, Metin: İdare Hukuku, 7. Baskı, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2003.

Güneş, Gülsen: "Hukuka veya Ahlaka Aykırı Faaliyetlerin Vergilendirilmesi", Selim Kaneti'ye Armağan, İstanbul, 1996, ss.240-253.

Güneş, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, XII Levha Yayıncılık, 4. Baskı, İstanbul, 2014.

Kaneti, Selim: Vergi Hukuku, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayını, İstanbul, 1986/1987.

Karagözoğlu, H. Fevzi/Kazancı, Faruk: Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Vergi Hukuku Yayınları, Ankara, 1972.

Karakoç, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, 6. Bası, Ankara, 2012.

Karatepe, Şükrü: İdare Hukuku, Üniversite Kitabevi, 2. Baskı, İzmir, 1995.

Kızılot, Şükrü/Kızılot, Zuhâl: Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayınları, 23. Baskı, Ankara, Mart 2014.

Kızılot, Şükrü/Şenyüz, Doğan/Taş, Metin/Dönmez, Recai: Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, Mart 2007.

Neumark, Fritz: Maliyeye Dair Tetkikler, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Yayını, İstanbul, 1951.

Oktar, S. Ateş: Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 9. Baskı, İstanbul, 2013.

Onar, Sıddık Sami: İdare Hukukunun Umumi Esasları, Cilt 1, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

Öncel, Mualla/Kumrulu, Ahmet/Çağan, Nami: Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, 15. Bası, Ankara, Ocak 2008.

Özay, İl Han: Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

Özyörük, Mukbil: İdare Hukuku Dersleri, Teksir, Ankara, 1972 -1973.

Pelin, İbrahim Fazıl: Finans İlimi ve Finansal Kanunlar, Birinci Kitap, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1945.

Saban, Nihal: Vergi Hukuku, Beta Yayıncılık, Gözden Geçirilmiş 5. Bası, İstanbul, 2009.

Sarıca, Ragıp: İdare Hukukunda Yokluk ve Butlan, Ebul'ula Mardin'e Armağan, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, İstanbul, 1944.

Seyidoğlu, Halil: Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük, Güzem Can Yayınları:16, İstanbul, 1999.

Şenyüz, Doğan/Yüce, Mehmet/Gerçek, Adnan: Vergi Hukuku, Ekin Yayınevi, 5. Baskı, Bursa, 2014.

Şenyüz, Doğan: Vergi Hukukunda Tebligat, Yaklaşım Yayınları, 2. Baskı, Ankara, Haziran 1997.

Taşdelen, Aziz: "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 56, Sayı 1, 2007, ss.279-312.

Tuncer, Selahattin: Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003.

Turhan, Salih: Vergi Teorisi ve Politikası, Filiz Kitabevi, 5. Baskı, İstanbul, 1993.

Turmangil, Civan: "Vergi Davasının Hukuki Niteliği", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 39, Sayı 1-4, Ankara, 1982-1987, ss.125-156.

Yılmaz, Ejder/Çağlar, Tacar: Tebligat Hukuku, Genişletilmiş 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Yılmaz, Ejder: Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2005.

Yüce, Mehmet: Örnek Uygulamalarla Vergi Dava Rehberi, Ekin Yayınevi, Bursa, Şubat 2014.

II. Yargı Kararları

Danıştay 3. D., 27.09.1984 Tarih, E. 1984/117, K. 1984/2559 Sayılı Kararı.

Danıştay 10. D., 24.09.1992 Tarih, E. 1990/4028, K. 1992/3218 Sayılı Kararı.

Danıştay 4. D., 10.03.1993 Tarih, E. 1990/4056, K. 1993/1118 Sayılı Kararı.

Danıştay 4. D., 03.06.1998 Tarih, E. 1998/128, K. 1998/2379 Sayılı Kararı.

Danıştay 11. D., 25.02.1999 Tarih, E. 1997/2190, K. 1999/820 Sayılı Kararı.

Danıştay 11. D., 08.03.2000 Tarih, E. 1998/4479, K. 2000/933 Sayılı Kararı.

Danıştay 4. D., 15.02.2005 Tarih, E. 2004/1779, K. 2005/227 Sayılı Kararı.

Danıştay 7. D., 20.10.2008 Tarih, E.2007/2641, K.2008/4086 Sayılı Kararı.

Danıştay 7. D., 11.04.2007 Tarih, E. 2006/722, K. 2007/1680 Sayılı Kararı.

Danıştay 4. D., 07.10.2009 Tarih, E. 2007/5648, K. 2009/4728 Sayılı Kararı.

Danıştay 3. D., 30.06.2010 Tarih, E. 2008/4571, K. 2010/2392 Sayılı Kararı.

Danıştay 9. D., 02.11.2010 Tarih, E. 2008/8506, K. 2010/5692 Sayılı Kararı.

Danıştay 7. D., 02.12.2011 Tarih, E. 2009/7193, K. 2011/8521 Sayılı Kararı.

Danıştay 3. D., 06.11.2012 Tarih, E. 2010/5052, K. 2012/3411 Sayılı Kararı.

Danıştay 9. D., 13.12.2012 Tarih, E. 2010/4896, K.2012/9474 Sayılı Kararı.

Danıştay 4. D., 23.01.2013 Tarih, E. 2012/7650, K. 2013/50 Sayılı Kararı.

Danıştay 9. D., 24.10.2013 Tarih, E. 2013/6993, K. 2013/8837 Sayılı Kararı.

Danıştay 3. D., 27.02.2014 Tarih, E. 2011/4416, K. 2014/849 Sayılı Kararı.

Danıştay 4. D., 25.04.2016 Tarih, E. 2012/5692, K. 2016/1792 Sayılı Kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.06.1994 Tarih, E. 1993/163, K. 1994/223 Sayılı Kararı.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 11.04.1997 Tarih, E.1995/425, K.1997/187 Sayılı Kararı.