

## Vergi Hukukunda Tahakkuk Kavramı, Benzer Kavramlardan Farkı ve Hukuki Niteliği<sup>(\*)</sup>



*The Concept of Accrual in Tax Law, The Differences from  
Similar Concepts and Its Legal Characteristics*

**Aslı ELVAN KATIÇ**



Araştırma Görevlisi

Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi

Mali Hukuk Anabilim Dalı

### Anahtar Kelimeler

*Tahakkuk,  
Kesinleşme,  
Muacceliyet,  
İhtiyati Tahakkuk,  
İdari İşlem Teorisi.*

### Öz

Vergi borcunun tahakkuku, vergilendirme sürecinde yer alan ve Türk vergi hukukuna özgü olduğu kabul edilen bir safhadır. Tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesine karşılık gelen tahakkuk aynı zamanda vergi borcunun vadesinin belirlenmesi, gecikme faizinin hesaplanması ve ziyaa uğratılan verginin tespiti hususları bakımından önem taşımaktadır. Çalışmamızda tahakkuk öncelikle sözlük anlamlarıyla ele alınmış, tahakkukun farklı disiplinlerdeki karşılıklarına yer verilmiştir. Tahakkukun gerçekleşme anı ve vergilendirme sürecindeki rolü, benzer kavramlarla kıyaslanması suretiyle tespit edilmeye çalışılmıştır. Öğretide sıklıkla tahakkukla bağdaştırılan kavramlar olan kesinleşme ve muacceliyet ile tahakkuk arasındaki farklar ortaya koyulmuştur. Tahakkuk aşaması ile bir güvence önlemi olarak ihtiyati tahakkuk muamelesi bir arada ele alınmıştır. Son olarak, idari işlem teorisi bağlamında tahakkukun bir idari işlem niteliğinde olup olmadığı tespit edilmeye çalışılmıştır.

### Keywords

*Accrual,  
Finalization,  
Maturity,  
Precautionary Accrual,  
Administrative  
Procedure Theory.*

### Abstract

Accrual of tax debt is a stage in the taxation process and is considered to be specific to Turkish tax law. Accrual, the stage at which the tax levied and notified reaches the stage at which it must be paid, is also important in terms of determining the due date of the tax debt, calculation of the interest of default and determination of the tax loss. In our study, accrual is primarily discussed with its dictionary definitions and its equivalents in different disciplines. The moment of accrual and its role in the taxation process are tried to be determined by comparing it with similar concepts. The differences between finalization and maturity, which are concepts frequently associated with accrual in the doctrine have been presented. The accrual stage and precautionary accrual treatment as a safeguard measure are discussed together. Finally, in the context of the administrative procedure theory, it is tried to determine whether accrual is an administrative procedure or not.

<sup>(\*)</sup> Araştırma Makalesi.  
Hakem denetiminden geçmiştir.

Gönderim Tarihi: 04.11.2024, Kabul Tarihi: 08.01.2025.

## GİRİŞ

Tahakkuk, vergi mevzuatında pek çok temel kanunda yer verilen bir kavramdır. Verginin tahakkuku 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>1</sup> (VUK) 22. maddesinde tanımlanmıştır. Buna göre “*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.*”. VUK'ta tahakkukun tanımı da dahil olmak üzere tahakkuk fişi esasına ve vergilerin tahakkuk usulüne ilişkin hükümler mevcuttur. 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da<sup>2</sup> (AATUHK) ise ihtiyati tahakkuk müessesesi düzenlenmekte ve amme alacaklarının tahakkukundan söz edilmektedir<sup>3</sup>.

Vergi borcunun ne zaman tahakkuk ettiğinin tespit edilebilmesi; vergi borcunun ödeme zamanının belirlenmesi, gecikme faizinin hesaplanması ve vergi ziyaının tespiti hususları bakımından oldukça önemlidir. Özel ödeme zamanlarının düzenlendiği VUK'un 112. maddesinde ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilerin taksit zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmesi halinde geçmiş taksitlerin tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödeneceği hüküm altına alınmıştır. Bahsedilen olasılıkta ilgili vergilerin vadesi tahakkuk anı esas alınarak tespit edilmiştir. Aynı hükümde ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilip dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergiler bakımından uygulanacak gecikme faizinin hesaplanması da tahakkuk anına bağlı olarak belirlenmiştir. Buna göre söz konusu vergiler için kendi kanunlarında belirtilen, tarhiyatın ilgili bulunduğu normal vade tarihi ile son tarhiyatın tahakkuk tarihi arasındaki süreler için ay kesirleri dikkate alınmaksızın gecikme faizi uygulanmaktadır. Gecikme faizinin hesaplanmasında esas alınacak zaman aralığının sonu ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerin tahakkuk tarihine karşılık gelecek şekilde belirlenmiştir. Son olarak VUK'un 341. maddesinde vergi ziyayı, verginin tahakkuku ile ilişkilendirilmiştir. Vergi ziyayı, mükellef veya vergi sorumlusunun vergilendirmeye ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi dolayısıyla verginin zamanında tahakkuk ettirilememesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şeklinde tanımlanmıştır.

Vergi hukukunda tahakkukun önemi bu şekilde özetlenebilecek olmakla birlikte vergilendirme sürecinde tahakkuk ile benzerlik gösteren farklı aşamalar ve işlemler de karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda vergi borcunun kesinleşmesi, muacceliyeti ve ihtiyati tahakkuk müessesesinin ayrıca ele alınması şarttır. Vergilendirme sürecinde vergi borcunun tahakkuku, kesinleşmesi ve muacceliyeti çoğunlukla farklı anlarda gerçekleşmektedir. Söz konusu kavramlara kanun koyucu tarafından farklı sonuçlar bağlanmıştır. Bunun yanında tahakkuk vergilendirme sürecinde yer alan bir aşama iken ihtiyati tahakkuk ise vergi icra hukukuna ait bir müessesedir. Verginin tahakkukunun benzer kavramlardan farkının ortaya koyulabilmesi ve hukuki niteliğinin anlaşılabilmesi bakımından VUK'ta yer alan tanım yardımcı olsa da tek başına yeterli değildir. Tahakkukun hukuki niteliğinin ortaya koyulabilmesi amacıyla tahakkukun öncelikle sözlük anlamlarıyla ele alınması ve farklı disiplinlerdeki karşılıklarına yer verilmesi gerekmektedir.

## I. SÖZLÜK ANLAMLARI VE FARKLI DİSİPLİNLERDEKİ KARŞILIKLARIYLA TAHAKKUK KAVRAMI

Tahakkuk, vergi hukukunun yanı sıra muhasebe ve bütçe disiplinlerinde de yeri olan bir kavramdır. Muhasebe ve bütçe ile yakın ilişki içerisinde olan vergi hukuku bağlamında tahakkukun hukuki niteliğinin tespit edilebilmesi için bu disiplinlerdeki karşılığının da kavranması şarttır. Ancak her şeyden önce günlük hayatta sık karşılaşılan bir sözcük olmayan tahakkukun sözlük anlamlarıyla ele alınması faydalı olacaktır.

<sup>1</sup> 12.01.1961 tarihli ve 10705 sayılı Resmî Gazete.

<sup>2</sup> 28.07.1953 tarihli ve 8469 sayılı Resmî Gazete.

<sup>3</sup> Tahakkuk sözcüğü VUK'ta yetmiş yedi, AATUHK'da yirmi dört, 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda otuz iki, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nda otuz dokuz, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nda altı yerde karşımıza çıkmaktadır. Bunun yanında VUK'un verginin terkinine ilişkin 155. maddesinde zararın tahakkukundan, tüccarlar için sınıf değiştirmenin koşullarını düzenleyen 179 ve 180. maddelerinde sınıf değiştirmeye ilişkin şartların tahakkukundan, işletme hesabına ilişkin 194. maddesinde ise alacakların tahakkukundan söz edilmektedir. Daha sonra “Sözlük Anlamlarıyla Tahakkuk Kavramı” başlığında da açıklanacağı üzere bu hükümlerde tahakkuk ifadesinin “gerçekleşme” anlamında kullanıldığı açıktır.

## A. Sözlük Anlamlarıyla Tahakkuk Kavramı

Tahakkuk sözcüğü dilimize Arapçadan geçmiş olup hakikat sözcüğü ile aynı kökten, “hakk” kökünden türetilmiştir<sup>4</sup>. Tahakkuk bir şeyin hakikat olarak ortaya çıkması<sup>5</sup>, hakikat haline gelmesi<sup>6</sup>, hakiki olduğunun, gerçekliğinin ortaya çıkması<sup>7</sup> şekillerinde tanımlanmaktadır. Başka bir ifadeyle tahakkuk bir şeyin doğru olanının, aslının ortaya çıkmasıdır<sup>8</sup>.

“Tahakkuk etme” ifadesi tabii bir olayın gerçekleştiği ortaya koyulurken kullanılabileceği gibi hukuki bir olayın meydana geldiği, örneğin özel hukuk kapsamında bir borç ilişkisinin ortaya çıktığı belirtilirken de kullanılabilir<sup>9</sup>. Ancak tahakkuk kavramı hukukumuzda özel hukuktan doğan borç ilişkilerinden ziyade kamusal nitelikteki borç ilişkilerine ait bir kavram olarak kullanılmaktadır<sup>10</sup>. Örneğin 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nda<sup>11</sup> (KMYKK) kamu gelirlerinin ve kamu giderlerinin tahakkukuna ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

Tahakkuk sözcüğünün aynı zamanda kesinleşme anlamına geldiği ifade edilmiş olsa da<sup>12</sup> tahakkuk eden şeyin her zaman kesin ve değiştirilemez bir gerçekliği yansıttığı kabul edilemez. Çalışmanın konusu bağlamında vergilerin tahakkuku ve kesinleşmesiyle ilgili olarak yapılacak açıklamalar bakımından önem taşıyan bu hususun bu aşamada da vurgulanmasında fayda vardır. Sonuç olarak, sözlüklerde yer alan tanımlar ve yapılan açıklamalar ışığında tahakkuk bir şeyin mevcut koşullar altında doğru, hakiki olduğu kabul edilebilecek biçimde gerçekleşmesi, ortaya çıkması şeklinde tanımlanabilir.

## B. Diğer Disiplinlerde Tahakkuk Kavramı

Çalışmamızda tahakkuk esas olarak vergi hukuku bağlamında ele alınacaktır. Bununla birlikte tahakkuk yalnızca vergi hukukunda yeri olan bir kavram değildir. Tahakkukun muhasebe, devlet muhasebesi ve bütçe hukukunda da birtakım karşılıkları bulunmaktadır.

### 1. Muhasebe Sisteminde Tahakkuk Esası

Muhasebe; bir örgütün kaynaklarının oluşumunu, kullanılma şeklini, yapılan işlemler neticesinde söz konusu kaynaklarda meydana gelen artış veya azalışları ve örgütün mali açıdan durumunu açıklayacak bilgiler üreten ve bunları ilgili kişi veya kuruluşlara ileten bir “bilgi sistemi”dir<sup>13</sup>. Muhasebede tahakkuk kavramı, gelir ve giderlerin “gerçekleşmesi” anlamına karşılık gelecek biçimde kullanılmaktadır.

Muhasebeye ilişkin temel kavramlardan biri olan dönemsellik bir gereği olarak örgütlerin gelir ve giderlerinin dönemlerle ilişkilendirilmesinde uygulanan esaslar nakit esas ve tahakkuk esasıdır. Tahakkuk esasına göre gelir ve giderler tahsil edildikleri dönem ile değil, tahakkuk ettikleri yani gerçekleştikleri dönem ile ilişkilendirilir<sup>14</sup>.

<sup>4</sup> SEYİDOĞLU, Halil: *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, 3. Baskı, Güzem Can Yayınları, İstanbul, 2002, s. 592.

<sup>5</sup> NAZİMÂ, Ali / REŞAD, Faik: *Mükemmel Osmanlı Lügati*, 2. Baskı, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 2005, s. 482.

<sup>6</sup> ŞAFAK, Ali: *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*, 4. Baskı, Selim Kitabevi, Ankara, 2002, s. 553.

<sup>7</sup> PARLATIR, İsmail: *Osmanlı Türkçesi Sözlüğü*, 2. Baskı, Yargı Yayınevi, Ankara, 2009, s. 1606.

<sup>8</sup> NAZİMÂ / REŞAD, s. 118.

<sup>9</sup> TAŞDELEN, Aziz: “Vergi Alacağıın Tahakkuku: Bir Aşama Ve Bir İşlem”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2007, Cilt 56, Sayı 1, s. 281.

<sup>10</sup> TAŞDELEN, s. 281.

<sup>11</sup> 24.12.2003 tarihli ve 25326 sayılı Resmî Gazete.

<sup>12</sup> YELBAŞI, Cengiz: *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*, Sim Matbaacılık, Ankara, 2014, s. 598; PARLATIR, s. 1606.

<sup>13</sup> SEVİLENGÜL, Orhan: *Genel Muhasebe*, 19. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020, s. 3.

<sup>14</sup> Örneğin aralık ayında yapılan üç aylık kira ödemesi, ödemeyi yapan tarafından bir aylık kısmı cari yılda, kalan iki aylık kısmı takip eden yılda gider olarak yazılır. SEVİLENGÜL, s. 589. Buna paralel olarak GVK’nın 72. maddesine göre gelecek yıllara ait olup peşin tahsil edilen kiralar ilgili buldukları yılların geliri sayılırlar. Bir döneme ait olan, yani o dönemde gerçekleşmiş olan gelirin tahsili gelecek dönemlerde yapılacak olsa da gerçekleşme (tahakkuk) ilkesi gereği gerçekleştiği dönemin geliri olarak kaydedilmelidir. Aynı durum gerçekleşmiş ancak ödenmiş giderler bakımından da geçerlidir. BENLİGİRAY, Yılmaz / ERDOĞAN, Nurten: *Genel Muhasebe*, 5. Baskı, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2020, s. 275-279.

## 2. Bütçe Hukukunda ve Devlet Muhasebesinde Tahakkuk Esası

Devlet bütçesinin yürütülmesi ve uygulanmasında gelirler toplanır, giderler yapılır, gelir gider dengesi sağlanır ve hesapların kayıtları tutulur. Hesap kayıtlarının tutulması, devlet muhasebesi uygulaması ile gerçekleştirilir<sup>15</sup>. Devlet muhasebesinde nakit esaslı ve tahakkuk esaslı muhasebe yöntemleri uygulanmaktadır. Nakit esaslı yöntemde nakit akışının fiilen gerçekleştiği dönemde kayıtların yapılması söz konusu iken tahakkuk esaslı sistemde gelir ve giderler doğdukları yılın hesaplarına kaydedilir<sup>16</sup>.

Devlet muhasebesi geçmişte, yalnızca bütçe döneminde tahsil edilen gelirlerin tahsil edildikleri yılda, yapılan giderlerin ise ödendikleri yılda kaydedilmesi ile sınırlıydı. Yeni kamu mali kontrol yönetimi<sup>17</sup> ile benimsenen tahakkuk esaslı muhasebe sistemi, bütçe tarafından kavranamayan, maddi ve maddi olmayan duran varlıklara ek olarak kayıt dışı bütçe işlemlerinin ve devletin muhtemel yükümlülüklerinin kavranması ve muhasebeleştirilebilmesine katkı sağlar<sup>18</sup>.

## C. Vergi Hukukunda Tahakkuk Kavramı

### 1. Gelirin Elde Edilmesinde Tahsil ve Tahakkuk Esasları

Çalışmanın bu bölümünde tahakkuk kavramı daha ziyade vergilendirme sürecinde yer alan bir aşama olarak ele alınacak olsa da tahakkuk kavramının vergi hukukundaki karşılığı bununla sınırlı değildir. Muhasebe sisteminde tahsil ve tahakkuk esaslarına ilişkin kısaca verilen bilgilerin yanında, gelir vergisinde vergiyi doğuran olay olan gelirin elde edilmesi bakımından geçerli olan bu esaslara ayrıca değinilmesinde fayda vardır.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda<sup>19</sup> (GVK) gelirin elde edilmesinin neye karşılık geldiğine ilişkin genel bir tanım bulunmamasıyla birlikte her bir gelir unsuru bakımından vergiyi doğuran olayın saptanabilmesi için “doğma”, “ödeme”, “tahsil”, “tahakkuk” ve benzeri ifadelerle yer verilmektedir<sup>20</sup>. Öğretide ise gelirin elde edilmesi meselesi muhasebe kavramlarından yararlanılarak tahsil ve tahakkuk esaslarıyla açıklanmaktadır<sup>21</sup>.

Ekonomik anlamda kişilerin satın alma güçlerinde ortaya çıkan artışlar, hukuki açıdan malvarlığındaki artışlara karşılık gelir. Bu artışlar birtakım ekonomik değerlerin fiilen malvarlığına dahil olması şeklinde gerçekleşebileceği gibi bir alacak hakkının doğması suretiyle de meydana gelebilir. İşte tahsil ve tahakkuk esasları da malvarlığında meydana gelebilecek bu farklı artış biçimlerini yansıtır<sup>22</sup>. Tahsil esasına göre gelirin nakit, ayın veya bir hak olarak kişinin malvarlığına dahil olması gerekli iken tahakkuk esasına göre bir alacak hakkının doğmuş olması ve gelirin ödenmesi gereken safhaya gelmesi gelirin elde edilmiş sayılması bakımından yeterlidir<sup>23</sup>. GVK'nin hükümleri incelendiğinde gelirin elde edilmesi bakımından kural olarak tahsil esasının benimsendiği, ticari ve zirai kazançların elde edilmesinde ise tahakkuk esasının geçerli olduğu ifade edilebilir<sup>24</sup>.

<sup>15</sup> KALENDEROĞLU, Mahmut: *Kamu Maliyesi - Bütçe ve Borçlanma*, 17. Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2017, s. 279.

<sup>16</sup> ERCAN, Hüseyin: “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Yeni Kamu Mali Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 2021, Cilt 18, Sayı 39, s. 990.

<sup>17</sup> 5018 sayılı KMYKK'nın 51. maddesine göre kamu gelir ve giderleri tahakkuk ettikleri mali yılın hesaplarında gösterilir.

<sup>18</sup> ERCAN, s. 989.

<sup>19</sup> 06.01.1961 tarihli ve 10700 sayılı Resmî Gazete.

<sup>20</sup> ÖNCEL, Mualla / ÇAĞAN, Nami / KUMRULU, Ahmet / GÖKER, Cenker: *Vergi Hukuku*, 33. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2024, s. 308.

<sup>21</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 310.

<sup>22</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 311.

<sup>23</sup> ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan: *Türk Vergi Sistemi*, 19. Baskı, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2022 (Türk Vergi Sistemi), s. 7-8.

<sup>24</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 310.

## 2. Verginin Tahakkuku

Geniş anlamda vergi hukukunun kapsamına dahil edilebilecek bir kavram olan tahakkuk, sözlük anlamlarına da uygun düşecek biçimde verginin gerçekleşmesi<sup>25</sup>, verginin miktarının ne kadar olduğunun ortaya çıkması ve bu miktarın kesinleşmesi<sup>26</sup> şekillerinde tanımlanmaktadır. Tekrar ifade etmek gerekir ki verginin miktarının kesinleşmesinden anlaşılması gereken söz konusu miktarın sonradan değiştirilmesi mümkün olmayacak biçimde ortaya çıkması değil; vergilendirme sürecinin takip eden aşamalarının yürütülmesine imkân tanıyacak derecede kesinlik kazanması, bir başka anlatımla vergi borcunun belirginleşmesidir.

Verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah, oran, tarh, tahsil, yaptırımlar vb. unsurlar ile birlikte tahakkuk da vergilendirmenin temel öğelerindedir<sup>27</sup>. Verginin kanunla koyulmuş sayılması yani verginin kanuniliği ilkesinin gereklerinin yerine getirilmesi için verginin tüm öğelerinin kanunla saptanmış olması şarttır. Konu, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah ve oran gibi kurucu temel öğelerin yanında vergiden doğan ödev ve usul ilişkilerinin de kurucu temel öğeleri tamamlar şekilde kanunla düzenlenmesi gerekir<sup>28</sup>. Dolayısıyla verginin tahakkukunun da verginin temel öğelerinden biri olarak kanunla düzenlenmesi şarttır.

Öğretide verginin tahakkukunun diğer hukuk sistemlerinde yer almayan, hukukumuzda özgü bir aşama olduğu<sup>29</sup>, farklı dillerde verginin tahakkukunun tam bir karşılığının bulunmadığı ve farklı hukuk sistemlerinde böyle bir aşamaya yer verilmemiş olmasının Türk vergi hukukunun zenginliğini ve terminolojimizin sahip olduğu çeşitliliği ispat etmek bakımından önemli bir kanıt olduğu kabul edilmektedir<sup>30</sup>. Bununla birlikte öğretide, 213 sayılı VUK'un kaynağı kabul edilen<sup>31</sup> 1977 tarihli Alman Vergi Usul Kanunu'nun 220. maddesinde tahakkuk kavramına yer verildiği ancak kavrama ilişkin herhangi bir tanımın kanun koyucu tarafından yapılmadığı; Alman öğretisinde tahakkukun vergi borcunun mükelleften talep edilebileceği, mükellefin de edimi ifa ile yükümlü olduğu zaman noktasına karşılık geldiği de ifade edilmiştir<sup>32</sup>. 1977 tarihli Kanun'un 220. maddesinin başlığında yer alan Almanca "*Fälligkeit*" ifadesinin tahakkuk mu yoksa son ödeme tarihi, yani vade anlamını mı taşıdığı ise Alman öğretisinde ilgili kavrama yüklenen anlam da göz önünde bulundurulduğunda bir başka tartışmanın konusu olmaya adaydır<sup>33</sup>.

Hukukumuzda, VUK'un 22. maddesinde verginin tahakkukuna ilişkin bir tanıma yer verilmiştir. İlgili düzenlemeye göre verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Söz konusu kanuni tanımda tahakkuk, vergilendirme sürecinde bir aşama olarak

<sup>25</sup> YILMAZ, Ejder: *Hukuk Sözlüğü*, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001, s. 924.

<sup>26</sup> ŞAFAK, s. 553.

<sup>27</sup> Anayasa Mahkemesi bir norm denetimi kararında tahakkuku da vergilendirmenin temel öğeleri arasında saymıştır. AYM, T. 15.10.2009, E. 2006/124, K. 2009/146 (Norm Kararlar Bilgi Bankası).

<sup>28</sup> GÜNEŞ, Gülsen: *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011, s. 134. Güneş, vergiyi kurucu temel öğeleri konu, vergiyi doğuran olay, mükellef, matrah ve oran olarak tespit etmiştir. Bununla birlikte tarh, tebliğ, tahakkuk, sona erme, değerlendirme, mükellefin ödevleri, mükelleflerin denetlenmesi, vergi uyumsuzlukları ve cezai yaptırımlar ise Güneş tarafından vergisel ödev ve vergisel usul ilişkilerini düzenleyen temel öğeler olarak ele alınmıştır. GÜNEŞ, s. 137-150.

<sup>29</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 131.

<sup>30</sup> TUNCER, Selahattin: *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1971 (Kamu Maliyesi), s. 198. Tahakkuk aşaması diğer hukuk sistemlerinde hukukumuzda var olduğu anlamda yer almıyor olsa da tahakkuk sözcüğünün farklı dillerde karşılığı bulunmaktadır. İngilizcede vergilendirme alanında tahakkuk "*accrual*" sözcüğü ile ifade edilmektedir. Bu sözcük vergiye tabi gelirin elde edilip edilmediği bakımından geçerli olan tahakkuk esasının açıklanmasında kullanılmaktadır. BLACK, Henry Campbell: *Law Dictionary*, 6. Baskı, West Publishing, Minnesota, 1990, s. 21. Fransızcada tahakkuk "*constatation*" sözcüğü ile ifade edilmekte olup "gerçekliğini gösterme, meydana çıkarma" şeklinde tanımlanmaktadır. TUNCER, *Kamu Maliyesi*, s. 198. <https://www.fransizcasozluk.net/> (ET: 30.10.2024).

<sup>31</sup> MUTLUER, M. Kamil: "Vergi Usul Kanunu'nun Şumülü", *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 1969, Cilt 5, Sayı 2, s. 303. 5432 sayılı VUK'un hazırlık çalışmalarında esas alınan ve bu esnada Almanya'da yürürlükte olan kanun 1919 tarihli İmparatorluk Vergi Usul Kanunu'dur (*Reichsabgabenordnung*). Almanya'da şu an yürürlükte olan 1977 tarihli Vergi Usul Kanunu'nda (*Abgabenordnung*) eski kanundaki temel anlayış takip edilmiştir. Günümüzde yürürlükte olan 213 sayılı VUK da 5432 sayılı eski VUK'a dayanarak hazırlanmıştır. Dolayısıyla 1977 tarihli Alman Vergi Usul Kanunu'nun 213 sayılı Kanun sistemine dolaylı olarak kaynak oluşturduğu söylenebilir. BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü (Hukuk Devleti Bakış Açısıyla)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013, s. 26-27.

<sup>32</sup> BAŞARAN YAVAŞLAR, s. 387-388.

<sup>33</sup> İlgili Alman Vergi Usul Kanunu hükmü için bkz. [https://www.gesetze-im-internet.de/ao\\_1977/\\_220.html](https://www.gesetze-im-internet.de/ao_1977/_220.html) (ET: 30.10.2024).



ele alınmaktadır. İlerleyen kısımlarda detaylı olarak açıklanacağı üzere verginin tahakkuku, vergi mükellefinin borcunu ödeme yükümlülüğünün başladığı ana karşılık gelmektedir.

### 3. Türk Vergi Hukukunda Verginin Tahakkuku

Tahakkukun sözlük anlamlarına ve genel olarak verginin tahakkukuna değinilmesinin ardından farklı olasılıklar göz önünde bulundurulmak suretiyle hukukumuzda vergilerin hangi şekillerde tahakkuk ettiğinin ele alınmasında fayda vardır.

#### a. Tarh Yöntemlerine Göre Verginin Tahakkuku

Tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesini ifade eden tahakkuk; mükellefin beyanı üzerine tarh edilen vergilerde, idare tarafından tarh edilen vergilerde ve tahakkuku tahsile bağlı vergilerde farklı anlarda gerçekleşmektedir.

VUK hükümleri bakımından kural olarak tahakkukun hukuki varlık kazanması, öncesinde tarh işleminin tesis edilmesine ve tebliğine bağlıdır. Beyannameye dayanılarak tarh edilen vergilerde müstakil bir tebliğ işlemi yer almasa da tahakkuka bağlı biçimde tebliğ yerine geçen işlemler tesis edilir. Bununla birlikte beyannameye dayanmayan tarh usullerinde tebliğ işleminin de ayrıca gerçekleştirilmiş olması gerekmektedir<sup>34</sup>.

VUK'un 25. maddesine göre beyana dayanan vergiler, mükellefin beyanı üzerine tarh edilir ve tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile tahakkuk eder. Bu tür vergilerde tarh işlemi ile tahakkukun bir arada gerçekleşmesi tahakkuka ayrı bir idari işlem niteliği kazandırmaz<sup>35</sup>. Bununla birlikte tahakkuk fişinin beyana dayanan tarh işleminin şekli görünümü olduğu söylenebilir<sup>36</sup>. Tahakkuk, verginin ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesi ile maddi anlamda gerçekleşir. Bir idari işlem niteliğinde olan tahakkuk fişinin düzenlenmesi sonucunda ise vergi şekli anlamda tahakkuk etmiş olur. Bu süreçte tahakkuk fişinin düzenlenmesi, maddi anlamda tahakkukun idari işleyiş bakımından hukuki bir işleme dönüştürülmesi amacına hizmet eder<sup>37</sup>. Tahakkuk fişinin beyana dayalı tarhiyatın şekli bir unsuru olduğunun bir diğer göstergesi de VUK sistematığı içindeki yeridir. Tahakkuk fişi esasının düzenlendiği VUK'un birinci kitabının ikinci kısmı "Tarh ve Tahakkuk Usulü" başlığını taşımaktadır. Kanun'un bu kısmında usule ilişkin bir işlem olan tahakkuk fişi esasına ilişkin düzenlemeler yer almaktadır.

İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerde ise tarh ve tahakkuk aşamaları arasındaki ayırım, beyana dayalı vergilere göre daha belirgindir. VUK'un 34. maddesine göre bu yollarla tarh edilen verginin vergi mükellefine bir ihbarname ile tebliğ edilmesinin ardından<sup>38</sup> vergi mükellefi tebliği izleyen günden itibaren 30 gün içinde dava açmaz ise mükellefin borcu kabul ettiği varsayılır ve vergi borcu tahakkuk eder. Tarh edilen vergiye karşı dava açılması olasılığında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun<sup>39</sup> (İYUK) 27. maddesinin 4. fıkrası gereği yürütme kendiliğinden duracağından<sup>40</sup>

<sup>34</sup> AKIN BASA, Yeliz Neslihan: *Vergi Hukukunda Tahakkuk*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2023, s. 91.

<sup>35</sup> KARAKOÇ, Yusuf: *Genel Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 232.

<sup>36</sup> AKIN BASA, s. 259. *Candan*, tahakkuk fişini tebliğe ilişkin bir işlem olarak ele almaktadır. CANDAN, Turgut: *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 357-358.

<sup>37</sup> TAŞDELEN, s. 286-287.

<sup>38</sup> İdari işlemlerin şekil unsuru bakımından sakat olmaması için şekil koşullarına uyulması büyük önem arz etmektedir. VUK'un 30. maddesinde ihbarnamenin muhteviyatında yer alması gereken unsurlar sayılmış olmakla birlikte Kanun'un 108. maddesi gereği esasa etkili olmayan şekil hatalarının yapılmış olması işlemin hükümsüz sayılmasını gerektirmez. ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 128.

<sup>39</sup> 20.01.1982 tarihli ve 17580 sayılı Resmî Gazete.

<sup>40</sup> İdari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar. Bunun bir sonucu olarak, kural olarak bir idari işleme karşı dava açılması o işlemin yürütülmesini durdurmaz. Ancak vergi yargısında ise genel kural dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurması olup ilk derece aşamasında ayrıca yürütmenin durdurulması talebinde bulunulması gerekmez. GERÇEK, Adnan: "Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki ve Sonuçları", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 2002, Sayı 41, s. 123. Bunun sebebi vergilendirme sürecinde tarh ve tebliğ aşamasında yapılan idari işlemlerin denetiminin sağlanması ve tahsil aşamasına geçilmeden önce mükelleflerin haklarının korunmasıdır. GERÇEK, s. 135. Açıklanan sebeplerle tarh işleminin her koşulda hukuka uygunluk karinesinden yararlanmadığını belirtmek gerekir.

davanın karara bağlanmasına kadar verginin tahakkuku ertelenir. Tarh edilen vergiye karşı dava açılması olasılığında, ilk derece mahkemesinin vergi mükellefi aleyhine karar vermesi halinde vergi tahakkuk eder<sup>41</sup>.

VUK'un 378. maddesinin 2. fıkrasına göre mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı kural olarak dava açamazlar. Ancak İYUK'un 27. maddesinin 4. fıkrasına göre vergi beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilmesi halinde mükellefin kendi beyanı üzerine tarh edilen vergiye karşı dava açması mümkündür. Fakat bu durumda açılan dava tahsil işlemi durdurmamaktadır. Dolayısıyla ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere karşı açılan davaların aksine bu durumda verginin tahakkukunun mahkeme kararına kadar ertelenmesi söz konusu olmamaktadır<sup>42</sup>. Bir başka deyişle ihtirazi kayıtla verilen beyannamede gösterilen matrah üzerinden tarh edilen vergi, tarh edildiği anda tahakkuk etmektedir<sup>43</sup>.

#### **b. Uzlaşma Halinde Vergi Cezalarının Tahakkuku**

Süresi içinde yapılan uzlaşma talebi tarh edilmiş olan, uzlaşma kapsamındaki vergi cezalarının tahakkukunu önlemektedir<sup>44</sup>. 7524 sayılı Kanun<sup>45</sup> ile vergi aslı uzlaşma kapsamından çıkarıldığından, vergi cezaları uzlaşmaya varılması ile tahakkuk etmiş olur<sup>46</sup>.

VUK ek madde 6'ya göre uzlaşma tutanakları kesin olup mükellefin üzerinde uzlaşılan ve tutanağa geçirilen hususlar hakkında herhangi bir hukuki başvuru olanağı bulunmamaktadır. Dolayısıyla uzlaşmanın sağlanması halinde tahakkuk eden vergi cezaları aynı zamanda kesinleşmiş olur. Vergi aslı uzlaşmaya konu olamayacağı için söz konusu kesinleşme yalnızca üzerinde uzlaşılan vergi cezası tutarlarına ilişkindir<sup>47</sup>.

Uzlaşmaya varılamaması halinde ise mükellefin ek 7. madde kapsamında dava açma hakkı saklıdır. Bu durumda vergi cezalarının tahakkuku bakımından daha önce yapılan açıklamalar geçerli olacaktır.

#### **c. Kanun Yolundan Vazgeçme Halinde Tahakkuk**

VUK'un 379. maddesine göre vergi veya ceza ihbarnamesine karşı açılan davalarda, vergi mahkemesince ve bölge idare mahkemesince verilen kararlara karşı kanun yoluna başvurma imkânı olan mükellefin kanun yolundan vazgeçerek vergi borcunun kanunda belirlenmiş kısmını süresinde ödemesi halinde bu tutarlardan %20 oranında indirim yapılmaktadır. Bunun için mükellefin kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, kanun yolundan vazgeçtiğine ilişkin bir dilekçeyi ilgili vergi dairesine vermesi şarttır. Söz konusu dilekçenin verildiği tarih itibarıyla herhangi bir işleme gerek olmaksızın vergi ve cezalar tahakkuk eder. Mükellef kanun yoluna başvurmadan vazgeçtiği için tahakkuk eden vergi ve cezalar aynı zamanda kesinleşmiş olur. Zira mükellef kanun yolundan vazgeçtiğinde vergi idaresi de ihtilafı sürdürmez, mükellefin istinaf veya temyiz kanun yoluna başvurusu durumunda başvurusu incelenmez.

#### **d. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde Durum**

Damga vergisi ve eğlence vergisinin örnek olarak gösterilebileceği tahakkuku tahsile bağlı vergilerde VUK'un 24. maddesine göre verginin tahsili, tahakkuku da içine alır. Bu tür vergilerde tahsil

<sup>41</sup> KARAKOÇ, s. 234-235.

<sup>42</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 132.

<sup>43</sup> İhtirazi kayıtla beyan edilen matrah üzerinden vergi tarh edilmesi ve tarh edilen verginin tahakkuk etmesi İYUK'un 27. maddesi kapsamında yürütmenin durdurulmasının talep edilmesine engel değildir. Yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi halinde tahakkuk etmiş olan verginin tahsil işlemleri duracaktır. KARAKOÇ, s. 234.

<sup>44</sup> KANETİ, Selim / EKMEKÇİ, Esra / GÜNEŞ, Gülsen / KAŞIKCI, Mahmut: *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022, s. 460.

<sup>45</sup> 02.08.2024 tarihli ve 32620 sayılı Resmî Gazete.

<sup>46</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 133.

<sup>47</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 133.

aşamasından önce tarh veya tahakkuk aşamalarının yer alması teknik olarak düşünülemez<sup>48</sup>. Verginin tahsili ile vergi borcu sona erer. Bununla birlikte tahakkuku tahsile bağlı bir vergi zamanında tahsil edilemediğinde, verginin tahsil edilebilmesi için mükellefe bir vergi ihbarnamesi tebliğ edilerek verginin tahakkuk etmesinin sağlanması gerekmektedir<sup>49</sup>.

## II. VERGİNİN TAHAKKUKUNUN BENZER KAVRAMLARDAN FARKI

### A. Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi

Daha önce değinildiği üzere, tahakkuk etme kavramı “kesinleşme” biçiminde de tanımlanmış olsa da bir verginin tahakkuk etmesi ile kesinleşmesinin farklı aşamalara karşılık geldiği öğretide sıklıkla kabul edilmiştir<sup>50</sup>.

Yargılama hukukuna ait bir kavram olan kesinleşme; bir hukuki olay, fiil veya işleme karşı olağan bir hukuki başvuruda bulunma imkânının bulunmamasını ifade eder. Vergi hukuku bağlamında verginin kesinleşmesi, tarh edilen vergiye karşı başvurulabilecek olağan kanun yollarının tüketilmesi anlamına gelir<sup>51</sup>. Verginin tahakkuku ise henüz kesinleşmemiş olan vergi borcunun ödenebilecek aşamaya gelmesidir. Tahakkuk eden vergi miktarı, bu miktara karşı başvurulabilecek olağan bir hukuki yol kalmadığı zaman kesinleşmiş olur. Dolayısıyla tahakkuk ilke olarak kesinleşmeden önceki bir aşamaya karşılık gelir. Kesinleşmiş bir vergi borcunun aynı zamanda tahakkuk etmiş olduğu söylenebilecekken tahakkuk etmiş vergi borcunun kesinleşmiş olması şart değildir<sup>52</sup>.

Vergi borcunun tahakkuk etmesi ile kesinleşmesinin farkı net olmakla birlikte kimi zaman bu aşamalar aynı anda gerçekleşebilmekte, kimi zamansa tahakkuk eden vergi borcunun kesinleşmesi uzunca bir vakit alabilmektedir. Örneğin vergi mükellefinin kendisi adına ikmalen tarh edilen vergiye karşı tebliği izleyen günden itibaren otuz günlük dava açma süresini hareketsiz kalarak geçirmesi durumunda bu sürenin dolmasıyla birlikte vergi tahakkuk eder ve mükellefin başvurabileceği başkaca bir hukuki yol kalmamış olduğundan aynı zamanda vergi borcu kesinleşmiş olur<sup>53</sup>. Söz konusu ikmalen tarh işlemine karşı süresi içinde dava açılmış olması olasılığında ise İYUK’un 27. maddesinin 4. fıkrası gereği yürütme kendiliğinden duracağından, verginin tahakkuku ilk derece mahkemesinin davayı ret kararına kadar ertelenecektir. Vergi mahkemesinin mükellefin iddiasını kabul etmesi durumunda ise vergi tahakkuk etmeyecektir<sup>54</sup>. Vergi mahkemesinin davayı reddetmesi durumunda verginin kesinleşmesi, ilk derece mahkemesinin kararına karşı olağan kanun yollarına başvuru olanağının bulunmaması ya da kanun yollarına süresi içinde başvurulmaması neticesinde gerçekleşebilir<sup>55</sup>. Bununla birlikte mükellef tarh işleminin ve mahkeme kararının hukuka aykırı olduğu kanısındaysa süresi içinde kanun yollarına başvurabilir. Kanun yollarına başvurursun ya da başvurmasın, vergi mahkemesi tarafından davası reddedilip vergi borcu tahakkuk eden mükellefin kural olarak vergi borcunu ödemesi gerekir<sup>56</sup>. Zira İYUK’un 52. maddesi gereği kanun yollarına başvurulması, başvuru mahkemesinin bu yönde bir kararı olmadığı sürece mahkeme kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Vergi mahkemesinin kararı üzerine tahakkuk eden vergi borcu mükellef tarafından ödenmiş olsa dahi kanun yolları henüz tüketil-

<sup>48</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 133.

<sup>49</sup> KARAKOÇ, s. 240.

<sup>50</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 132-133; KARAKOÇ, s. 236; KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKCI, s. 206-207; ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan: *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2020 (Vergi Hukuku), s. 215; TAŞKAN, Yusuf Ziya: “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, 2005, Sayı 200, s. 157.

<sup>51</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 132-133.

<sup>52</sup> ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s. 215.

<sup>53</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 132-133.

<sup>54</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 132.

<sup>55</sup> KARAKOÇ, s. 236-239.

<sup>56</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 132.



mediği için kesinleştiğinden söz edilemez. Kanun yollarına başvurulduğunda, Bölge idare mahkemesine yapılan istinaf veya Danıştay'a yapılan temyiz başvurusunun reddedilmesi sonucunda olağan kanun yollarının tüketilmesiyle birlikte vergi borcunun kesinleşmesi söz konusu olacaktır<sup>57</sup>.

Öğretide verginin tahakkukunun verginin kesinleşmesi ile aynı anlama geldiğine ilişkin görüşler de mevcuttur<sup>58</sup>. *Tuncer*'e göre hukuki anlamda verginin tahakkuku “*Verginin hazırlanan hesapların yetkili bir memurun kararına dayanarak belirli bir tutarı ihtiva eden kesin bir para borcu haline gelmesidir.*”. *Tuncer* tahakkuka ilişkin VUK'un 22. maddesinde yer alan tanımın bilimsel açıdan eksik ve hatalı olduğu görüşündedir. Çünkü hukuki anlamda tahakkuk, tarh edilen vergiye ilişkin tüm uyumsuzlukların çözümlenerek verginin kesin ve nihai şeklini almasıdır. Ancak uygulamada kanun yollarına başvurulsa dahi, yani vergi borcu kesinleşmemiş olsa dahi ilk derece mahkemesi kararına göre vergi tahakkuk etmekte ve tahsili mümkün duruma gelmektedir. Zira ilk derece mahkemesinin mükellefin davasını reddetmesi ile tarh işleminin gerçeği yansıttığına yönelik belirtiler kuvvetlenmekte ve mahkeme kararı tarh işlemi lehine adeta bir karine oluşturmaktadır<sup>59</sup>. *Tuncer*'e göre uygulamanın aksine bilimsel açıdan olağan kanun yollarının tüketilmesi ile vergi kesin ve nihai şeklini almış, tahakkuk etmiş sayılmaktadır<sup>60</sup>. Ancak kesinleşme ile tahakkuk aynı anlama karşılık geldiği veya vergi borcunun kesinleştiği anda tahakkuk etmiş sayılması gerektiği görüşlerine katılmak mümkün değildir. Zira kesinleşme ve tahakkuk farklı hukuki amaçlara hizmet eden müesseselerdir.

Sözlük tanımlarından hareketle bir şeyin ve çalışmanın konusu bağlamında verginin, tahakkuk etmesi veya gerçek olması, kesin olduğu anlamına gelmez. Gerçek kabul edilen, bir başka deyişle doğru olan doğru olduğu varsayılan, bir durum olarak var olan<sup>61</sup> şeyin yanlışlığı, aslında var olmaması gerektiği sonradan anlaşılabilir. Vergi borcu bakımından da durum benzer şekildedir. Vergi idaresinin tek taraflı bir işlemi niteliğindeki tarh işlemi vasıtasıyla ham hali ortaya çıkarılan vergi borcu, vergi mükellefinin dava açmaması ya da ilk derece mahkemesinin kararı neticesinde somutlaşmakta, tahakkuk etmekte, ödenmesi gereken aşamaya gelmektedir. Vergi mükellefi tarafından ödeme yapıldıktan sonra kanun yolları aşamasında ilk derece mahkemesi kararının hukuka uygunluğunun denetlenmesi, mükellefin lehine karar verilmesi mümkündür<sup>62</sup>. Ancak bu durum, ilk derece mahkemesi kararının o an için somut bir gerçekliği yansıtmıyor olmadığını yani verginin tahakkuk etmemiş olduğunu öne sürmeyi gerektirmez.

Vergi borcunun kesinleştiği zaman tahakkuk etmesi çoğu zaman vergi borcunun tahsilinin gecikmesi ile sonuçlanacaktır. Tam aksine, vergi borcunun herhangi bir yargısal denetimden geçmeden önce tahakkuk etmesi ise vergi mükellefi aleyhine bir durum yaratacaktır. Ancak mevcut uygulamamızda olduğu üzere vergi borcunun, mükellefin itirazı bulunmadığında veya ilk derece mahkemesi kararının ardından tahakkuk etmesi hem vergi idaresi hem de mükellef adına dengeli ve makul bir

<sup>57</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 132-133.

<sup>58</sup> *Sayar*'a göre verginin tahakkuku ile kesinleşmesi aynı anlama gelmekte olup mükellefin tarh edilen vergiye karşı idari ve yargısal çözüm yollarına başvurmamasının ardından meselenin incelenip karara bağlanması ile vergi tahakkuk eder. Tahakkuk kısaca tarh edilen ve mükellefe tebliğ edilen vergi borcunun kesinleşerek tahsil aşamasına geçilmesidir. SAYAR, Nihad S.: *Kamu Maliyesi Cilt: 1 - Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri*, 4. Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1970, s. 92. *Sayar*'a göre verginin teorik olarak tahakkuk etmiş olması için itiraz sürelerinin veya itiraz süreçlerinin sona ermiş olması, verginin itiraz kabul edilmeyecek, kesin bir duruma girmiş olması gerekmektedir. SAYAR, s. 157. *Pelin*, tahakkuku verginin memurlar tarafından hesaplanması işleminin, yani tarh işleminin ardından verginin kesinlik kazanması olarak tanımlamıştır. *Pelin*'e göre tahakkuk, tebliğ ile sona eren tarh işleminden daha geniş bir kapsama sahip olup vergi borcunun itiraz neticelerinden geçmesi ile sona eren bir muameledir. PELİN, İ. Fazıl: *Finans İlimi ve Finansal Kanunlar*, 2. Baskı, Güven Basımevi, İstanbul, 1942, s. 238-240. *Yılmaz* tahakkuku verginin kesinleşerek ödenmesi gereken safhaya gelmesi olarak tanımlamakta, tahakkuk ve kesinleşme ifadelerini birbirine karşılık gelecek şekilde kullanmaktadır. Bunun yanında, verginin ikmalen, re'sen veya idarece tarh edildiği hallerde mükellefin başvuru haklarını kullanması olasılığında verginin daha sonraki aşamalarda kesinleşeceği de *Yılmaz* tarafından ifade edilmiştir. AKGÜL YILMAZ, Gülay: *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2013, s. 180.

<sup>59</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 132.

<sup>60</sup> TUNCER, Selahattin: *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003 (Vergi Hukuku ve Uygulaması), s. 148. Benzer şekilde *Taşkan* da VUK'un 22. maddesinde yer alan tanımın tahakkukun gerçekleşme anını belirlemek ve kesinleşme ile farkını ortaya koymak bakımından eksik olduğunu vurgulamaktadır. TAŞKAN, s. 165.

<sup>61</sup> <https://sozluk.gov.tr/> (ET: 30.10.2024).

<sup>62</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 132.

çözüm yoludur. Sonuç olarak verginin tahakkukunun ve kesinleşmesinin farklı aşamalara karşılık geldiği, vergi borcunun yeterince olgunlaştığı aşamada tahakkuk ederek ödenebilecek duruma geldiği, bu aşamadan sonra ise kesinleştiği kabul edilmelidir.

## B. Verginin Tahakkuku ve Vergi Borcunun Muacceliyeti

Muacceliyet bir borcun vadesinin, ecelinin gelmiş olması; hemen ödenmesi gereken bir safhada olması şekillerinde tanımlanmaktadır<sup>63</sup>. Muacceliyet kamusal nitelikteki borç ilişkilerini de yakından ilgilendiren bir kavram olsa da hukukumuzda daha ziyade özel borç ilişkilerinin bir aşaması olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi borcunun ne zaman muaccel olduğuna ilişkin açıklamaların yapılmasından önce özel hukuk ilişkilerinden doğan borçların muaccel olmasının ne anlama geldiğine ve söz konusu borçların ne zaman muacceliyet kazandığına kısaca değinilmesinde fayda vardır.

Özel hukuk bağlamında bir borcun ifasının alacaklı tarafından talep edilebilir hale geldiği an, borcun muaccel olduğu andır. Borcun ifa edilmesi için bir vadenin tayin edilmediği hallerde borç kural olarak doğumu anında muaccel olur. Vadeli borçlarda ise vadenin dolmasıyla birlikte borç muaccel olur, dolayısıyla vadeli borçların ifası bu ana kadar talep edilemez<sup>64</sup>. Bir başka ifadeyle ifa zamanının belirlenmemiş olması halinde borçlar doğdukları anda, ifa zamanının belirlenmiş olması halinde ise bu zamanın gelmesiyle birlikte muaccel olur ve ifası alacaklı tarafından talep edilebilir.

VUK'un 19. maddesine göre devletin vergi alacağı, mükellef bakımından ise vergi borcu; vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın meydana gelmesi veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile vergi borcunun doğduğu kabul edilebilecek olsa da vergi borcunun ödenmesi gereken aşamaya gelmesi, yani muaccel olması bakımından bu tek başına yeterli değildir. Özel borç ilişkilerinden farklı olarak vergi hukukuna özgü biçimde ödenecek borç miktarının netleşmesi, verginin gerçekleşmesi yani tahakkuk etmesi için bir sürece ihtiyaç vardır. Bu süreçte tarh aşamasında yapılan hesabın doğruluğunun ve başkaca bir maddi hata bulunup bulunmadığının incelenmesi gerekir<sup>65</sup>. Ancak en önemlisi de VUK'un 20. maddesinde bir idari işlem olarak tanımlanan verginin tarhının diğer idari işlemler gibi yetki, sebep, şekil, konu ve amaç unsurları bakımından hukuka uygun olup olmadığının bu süreçte ele alınabilecek olmasıdır. Hak arama hürriyetinin de bir gereği olarak Anayasa'nın 125. maddesine göre idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır. Tahakkuk aşaması da tarh işleminin hukuka uygun olarak tesis edilip edilmediğinin denetlenebilmesi bakımından bir hukuki güvence sağlar. Dolayısıyla kural olarak özel hukukta borç doğumu ile birlikte ödenebilecek aşamaya gelse yani muacceliyet kazansa dahi<sup>66</sup> vergi borcunun ancak tahakkuk ettikten sonra ödenebilmesi mümkündür.

Tekrar ifade etmek gerekir ki, muacceliyet kavramı daha çok özel borç ilişkileri bağlamında ele alınsa da kamusal nitelikteki borç ilişkileri bakımından da geçerlidir. AATUHK'un muhtelif hükümlerinde<sup>67</sup> kamu borçlarının muacceliyetinden söz edilmektedir. Ancak mevzuatta vergi borcunun ne zaman muacceliyet kazandığına ilişkin herhangi bir belirleme yapılmamıştır. Bir kamu borcu niteliğinde olan vergi borcunun ne zaman tahakkuk ettiğine ve kesinleştiğine ek olarak ne zaman muaccel olduğuna ilişkin de ayrıca bir tespit yapılması gerekmektedir.

AATUHK'un 37. maddesinde özel kanunlarına ya da bu hükme göre ödeme süresi belirlenen kamu alacakları için ödeme süresinin son gününün vadeye karşılık geldiği ve kamu borçlusunun borcunu

<sup>63</sup> <https://sozluk.adalet.gov.tr/Muaccel> (ET: 24.12.2024).

<sup>64</sup> OĞUZMAN / ÖZ, s. 313.

<sup>65</sup> NADAROĞLU, Halil: *Kamu Maliyesi Teorisi*, 8. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1992, s. 247.

<sup>66</sup> OĞUZMAN, M. Kemal / ÖZ, M. Turgut: *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt 1*, 15. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017, s. 313.

<sup>67</sup> Tahsil edilen amme alacaklarının reddine ilişkin 23. madde hükmü, amme alacağının teciline ilişkin 48 ve 48/A maddeleri hükümleri, paraya çevirmeye ilişkin 74. madde hükmü, haczin kaldırılmasına ilişkin 74/A maddesi hükmü, gayrimenkul malların satışına ilişkin 93 ve 94. madde hükümleri.

vadesinden önce de ödeyebileceği hüküm altına alınmıştır. VUK'un 111. maddesinde de bu hükme paralel olarak vergi borcunun kanunlarında gösterilen süreler içinde ödeneceği ve vergi borçları için ödeme süresinin son gününün verginin vadesine karşılık geldiği düzenlenmiştir<sup>68</sup>. Vergi borcunun ödenmesi için vergi mükellefine tanınan ödeme süresi ile borcun vadesi kanunlarda düzenlenmiş olmakla birlikte, borcun ne zaman muaccel hale geldiği halen açıklanmaya muhtaçtır.

Öğretide vergi borcunun tahakkukunun, bu borcun muaccel hale gelmesi sonucunu doğurduğu öne sürülmüştür<sup>69</sup>. Vergi borcunun muaccel olduğu, yani tahakkuk ettiği ana, vergi mükellefinin borcunu ödeyebilmesi için bir ödeme süresi eklendiği, bu sürenin temerrüdün sonuçlarının doğmasına engel olduğu, ödeme süresinin son gününün ise verginin vadesine karşılık geldiği kabul edilmiştir<sup>70</sup>. Bu görüş doğrultusunda vergi mükellefine tanınan ödeme süresi esnasında, borç daha önceki tahakkuk aşamasında muaccel hale gelmiş olsa da mükellef temerrüde düşmeyecek<sup>71</sup> ancak ödeme süresinin son gününden, yani vadeden sonra ödeme yapılması halinde bir gecikmeden söz edilecektir.

Vergi hukukunda muacceliyet, özel hukukta kabul görmüş tanımlar yardımıyla açıklanabilir<sup>72</sup>. Vergi borçlarının ödenmesi için borcun tahakkukundan sonra mükellefe bir ödeme süresi tanınmış olması, özel borç ilişkilerinde borcun ifa edilmesi gereken zamanın bir ân değil bir süre olarak tayin edildiği haller ile benzerlik gösterir. Vergi borcunun ifa edilmesi gereken zaman aralığı da çoğunlukla verginin tahakkuku anında başlar ve kanunda belirlenen, vadenin dolması ile sona eren süre boyunca devam eder<sup>73</sup>. Bu hallerde, hem özel borç ilişkilerinde hem de vergi borcu ilişkisinde borçlunun belirlenen sürenin dolmasından önce borcunu ifa etmesi aynı zamanda hem mümkün hem de gereklidir. Böyle bir ilişkide borcun muacceliyeti borçluya tanınan sürenin dolmasına bağlıdır<sup>74</sup>. Belirlenen bu sürenin dolmasının ise vadeye karşılık geldiği tartışmasızdır. Dolayısıyla özel hukuktan doğan borç ilişkilerinde olduğu gibi vergi borcu ilişkisi bakımından da vade tarihinde borcun muaccel hale geldiği kabul edilmelidir.

Vergi borcunun tahakkuk ettiği anda muacceliyet kazandığı görüşüne katılmak mümkün değildir. Vergi borcu tahakkuk ettiğinde yani ödenmesi gereken safhaya geldiğinde vergi mükellefi kendisine tanınan ödeme süresi içinde borcunu ödeyebilecektir. Verginin tahakkuku anında vergi borcunun vergi idaresince talep edilebilir hale geldiği söylenemez<sup>75</sup>. Çünkü ancak vergi borcunun muaccel olması yani vadesinin gelmesi halinde alacaklı vergi idaresi söz konusu borcun ödenmesini talep edebilir hale gelecektir<sup>76</sup>.

Bir borcun ifasının talep edilebilir olması, alacaklının borçludan edimi yerine getirmesini isteme yetkisine sahip olduğu anlamına gelir. Vadeye bağlı borçlarda vadeden önce de borç mevcut olsa da talep hakkı

<sup>68</sup> AATUHK'un 37. maddesinin 2. fıkrasına göre özel kanunlarında ödeme zamanları belirlenmemiş kamu alacakları Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek olan usule göre yapılan tebliğden itibaren bir ay içinde ödenir. Vergiler bakımından özel ödeme zamanları için ayrıca bkz. VUK md. 112.

<sup>69</sup> Vergi hukukunda borçlar hukukundan farklı olarak ödeme zamanının belirlenmesi bakımından borç ilişkisinin taraflarının iradesinin geçerli olmadığı da ayrıca vurgulanmıştır. ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 153-154. Vergi borcunun muacceliyeti meselesi öğretilerde pek fazla tartışma konusu yapılmamış olmakla birlikte Şenyüz, Yüce ve Gerçek, takas işlemine ilişkin açıklamalarında borcun muaccel olmasının vadesinin gelmiş olmasına bağlamıştır. ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s. 222. Karakoç ise takas işleminde mükellefin alacağının muaccel olması şartına ilişkin açıklamalarında, mükellefin idareden olan alacağının kesinleşmesi durumunda vadesi gelmemiş olsa dahi muaccel olma bakımından gerekli koşulun sağlandığını kabul ederek örtülü olarak muacceliyet ile vadeyi ilişkilendirmiştir. KARAKOÇ, s. 374-375; NAS, Adil: "Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları ve Ödeme Zamanlarına Uyumunun Hukuki Sonuçları", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2010, Sayı 12, s. 208.

<sup>70</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 154.

<sup>71</sup> Bir borç ilişkisinde borcun muaccel olmasına rağmen ifa edilmemesi halinde borçlu temerrüde düşmüş sayılır. OĞUZMAN / ÖZ, s. 459.

<sup>72</sup> ÇİTİL, Bünyamin: "Özel Hukukta Muacceliyet ve Temerrütün Vergi Hukukundaki Takas ve Tahsille Mukayesesi", *Sayıştay Dergisi*, 2018, Sayı 109, s. 189.

<sup>73</sup> Örneğin VUK'un 112. maddesinin ilk fıkrasına göre ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler taksit süreleri geçtikten sonra tahakkuk etmişse, geçmiş taksitler tahakkuk tarihinden itibaren bir ay içinde ödenir. Bu durumda ödeme yapılması için tahakkuk tarihinden itibaren vergi mükellefine bir ay süre tanınmış olur. Bir aylık sürenin dolması ile borcun vadesi de dolmuş olacaktır.

<sup>74</sup> OĞUZMAN / ÖZ, s. 313-314.

<sup>75</sup> Aksi yönde görüş için bkz. SABAN, Nihal: *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2021, s. 160; KANETİ / EKMEKÇİ / GÜNEŞ / KAŞIKÇI, s. 203.

<sup>76</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 153.

ancak vadeyle doğar. Borçlu vadeden önce borcunu ifa ederse, talep hakkı doğmadan borç ödenmiş olur<sup>77</sup>. Tahakkuk eden vergi borcu bakımından da durum benzerdir. AATUHK'un 37. maddesine göre vergi borçları özel kanunlarında belirlenmiş olan zamanlarda ödenir ve ödeme süresinin son günü borcun vadesine karşılık gelir. Söz konusu borcun vadesi gelmeden önce vergi idaresi tarafından derhal ödeme yapılmasının talep edilebilmesi mümkün değildir. Ancak vergi mükellefi AATUHK'un 37. maddesi hükmü gereği rızaen borcunu vadesinden önce ödeyebilir. Dolayısıyla tahakkuk, borcun talep edilebilir hale gelmesinden yani muaccel olmasından ziyade vergi mükellefine kanunda tanınan ödeme süresinin başlangıcına denk gelir.

Vergi borcunun vergi idaresi tarafından cebren tahsil edilebilmesi için borcun vadesinin gelmesine rağmen vergi mükellefi tarafından rızaen ödeme yapılmamış olması gerekir<sup>78</sup>. Beyana dayalı olarak tarh edilen vergilerde tahakkuk eden vergi borcunun vadesinin gelmesi ile borç muaccel olur ve ödeme yapmayan vergi mükellefi temerrüde düşer<sup>79</sup>. Buna karşılık ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen ve tahakkuk eden vergi borçlarının muacceliyet kazanması için vergi ihbarnamesinin tebliği tek başına yeterli değildir. Bu hallerde muacceliyet bakımından AATUHK'un 37. maddesinin ikinci fıkrasında anılan vade bildirimini belirleyici olacaktır<sup>80</sup>. Özetle vergi borcunun tahakkuku anında değil, vadesi geldiği anda muaccel olduğunun kabul etmek ve tahakkuk ile muacceliyet kavramları arasındaki ayrımı netleştirmek gerekir.

### C. Verginin Tahakkuku ve Bir Güvence Önlemi Olarak İhtiyati Tahakkuk

İhtiyati tahakkuk AATUHK'un birinci kısmının, amme alacaklarının korunmasına ilişkin 2. bölümünde düzenlenir. Kanun'un ihtiyati tahakkuk başlıklı 17. maddesinde belirli şartların varlığı halinde vergi dairesi müdürünün yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı<sup>81</sup> tarafından mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığı<sup>82</sup> tarafından tespit ve ilan edilecek olanların ve bunlara ilişkin zam ve cezaların derhal tahakkuk ettirilmesi konusunda yazılı bir emir verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Kamu alacaklarının tahsilini güvence altına alan önlemlerden biri olan ihtiyati tahakkuk, diğer önlemlerden farklı olarak yalnızca vergiler için uygulanır<sup>83</sup>. Tahakkuk etmemiş bir vergi alacağının tahsilinin tehlikeye girmesi halinde takdiri olarak bu güvence önlemine başvurulabilir<sup>84</sup>.

İhtiyati tahakkuk, defterdar veya vergi dairesi başkanının yazılı emrine yani icrai bir karara dayanan bir idari işlemdir<sup>85</sup>. İhtiyati tahakkuk niteliği itibarıyla tarh işlemini de içinde barındıran bir tasarruftur<sup>86</sup>. Vergilendirme sürecinde yer alan tahakkuk aşaması ise ihtiyati tahakkuktan farklı olarak kendisinden ayrı bir tarh işlemini takip eder. Bunun yanında tahakkuk, ihtiyati tahakkukun aksine idari işlem olma niteliğini haiz değildir.

<sup>77</sup> Alacaklının talep hakkını kullanması borcun ifasını talep etmesinin yanında bu talep yerine getirilmediğinde dava açılması ve cebri icra yoluna başvurulmasını de kapsar. OĞUZMAN / ÖZ, s. 14-16.

<sup>78</sup> KARAKOÇ, s. 529.

<sup>79</sup> ÇİTİL, s. 190.

<sup>80</sup> ÇİTİL, s. 190-191. *Çitil*, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerde vergi mükellefinin borçlu sıfatına sahip olabilmesi için vergi incelemesi neticesinde mükellefe ihbarname tebliğ edilmesinin tek başına yeterli olmadığını, söz konusu ihbarnamenin içeriğinde borcun vadesinin yer almadığını, dolayısıyla borçluluğun bu aşamada yalnızca bir "iddia" düzeyinde olduğunu, ihbarnamenin tebliği üzerine tarh edilen vergilere karşı açılan davada yürütmenin İYUK'un 27. maddesinin 4. fıkrası uyarınca kendiliğinden dumasının da bunun bir göstergesi olduğunu belirtmiştir. Sonuç olarak *Çitil*, bu yolla tarh edilip tahakkuk eden vergi borcunun muacceliyet kazanması için AATUHK'un 37. maddesinin ikinci fıkrasına göre vade bildirimini yapılması ve ilgili sürenin dolması gerektiğini öne sürmektedir. ÇİTİL, s. 190-194.

<sup>81</sup> 03.07.2024 tarihli ve 161 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile 01.09.2024 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere vergi dairesi başkanlıkları kapatılmıştır. Bunlar, buldukları ilin ismi ile defterdarlık ünvanı almış olup Gelir İdaresi Başkanlığına bağlı olarak mevcut görevlerine devam edeceklerdir.

<sup>82</sup> 10.07.2018 tarihli ve 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile Hazine Müsteşarlığı ile Maliye Bakanlığı birleştirilerek Hazine ve Maliye Bakanlığı adını almıştır.

<sup>83</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 208.

<sup>84</sup> KARAKOÇ, s. 516-517.

<sup>85</sup> ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s. 358; ÇELİK, S. Binnur: *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 82.

<sup>86</sup> ÇELİK, s. 83.

İhtiyati tahakkukun sonucu, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi, resim ve bunlara bağlı olan zam ve cezaların derhal tahakkuk ettirilmesi ve tahakkuk ettirilen miktar üzerinden ihtiyati haciz uygulanmasıdır. Bununla birlikte ihtiyati tahakkuk neticesinde kesin bir vergi borcu ortaya çıkmamaktadır. İhtiyati tahakkuk işlemi neticesinde tahakkuk eden kamu alacağı, gerçek ve son tahakkuk gerçekleştikten sonra ortadan kalkmakta, geçici bir özellik taşımaktadır<sup>87</sup>.

### III. VERGİ HUKUKUNDA TAHAKKUKUN HUKUKİ NİTELİĞİ

İdarenin vergi alması, birbirini izleyen birden çok işlemin yapılmasıyla gerçekleşen bir neticedir<sup>88</sup>. Dolayısıyla tahakkukun hukuki niteliğine ilişkin açıklamaların yapılmasından önce vergilendirme sürecinde yer alan diğer işlemlerin ve aşamaların hukuki niteliklerinin de kısaca ortaya koyulmasında fayda vardır.

Her şeyden önce vergilendirme sürecinin başlayabilmesi, konusu, matrahı ve oranları kanunda belirlenmiş olan bir verginin mükellef aleyhine belirli bir borç olarak tecelli edebilmesi için bu mekanizmayı harekete geçirecek bir olaya yani vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine ihtiyaç vardır<sup>89</sup>. Vergiyi doğuran olay vergilendirme işleminin, daha açıklayıcı bir ifadeyle işlemler silsilesinin sebep unsurunu oluşturur<sup>90</sup>. Vergiyi doğuran olay tamamen idare dışında gerçekleşmekle birlikte vergi borcunun ödetilmesine ilişkin idari işlemlerin yer aldığı süreci başlatır<sup>91</sup>.

VUK'un 19. maddesi hükmüne göre vergiyi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar. Vergiyi doğuran olay, bir diğer adıyla mükellefiyeti doğurucu hadise verginin türüne göre bir maddi veya hukuki fiil, hukuki durum veya işlem olarak ortaya çıkabilir<sup>92</sup>. Örneğin gelir vergisinde gelirin elde edilmesiyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. Bir ticaret erbabının satıcı sıfatıyla bir hukuki işlem niteliğinde olan satış sözleşmesine taraf olması durumunda, alacak hakkının doğumu ile birlikte tahakkuk eden satış bedeli kadar gelir elde ettiği kabul edilir. Zira GVK'da ticari ve zirai kazançların "elde edilmesi" bakımından tahakkuk esas kabul edilmekte, borç ifa edilmemiş olsa dahi alacak hakkının doğması gelirin elde edilmesi bakımından yeterli sayılmaktadır<sup>93</sup>. Ele alınan örnekte olduğu gibi vergi borcunun doğumu bir hukuki işlem sonucunda meydana geliyor olabilir. Bununla birlikte vergiyi doğuran olay bir hukuki işlemin yapılması neticesinde ortaya çıkabilecek olsa da onun kendi başına bir işlem niteliğinde olmadığı kabul edilmelidir.

Vergilendirme sürecinde vergi idaresinin rolü de göz önünde bulundurulduğunda pek çok idari işlem karşımıza çıkmaktadır. VUK'un 20. maddesi hükmüne göre verginin tarihi vergi alacağının vergi dairesi tarafından hesaplanarak alacağın miktarı itibarıyla tespit edildiği bir idari işlemdir. Vergi borcunun tebliği uygulamaya ilişkin idari işlemlerdendir<sup>94</sup>. Verginin tahsili de vergilendirme sürecinde yer alan ayrı bir idari işlemdir<sup>95</sup>.

<sup>87</sup> ÇELİK, s. 82-83.

<sup>88</sup> ÖZAY, İl Han: *Gümrükte Yönetim*, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s. 641.

<sup>89</sup> FEYZİOĞLU, Bedi Necmeddin: "Mükellefiyeti Doğurucu Vakıa", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 1952, Cilt 7, Sayı 1, s. 52.

<sup>90</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 107.

<sup>91</sup> ÖZAY, s. 641-642.

<sup>92</sup> FEYZİOĞLU, s. 58.

<sup>93</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 313.

<sup>94</sup> KARAKOÇ, s. 223; ÖZAY, s. 643. Teyit edici idari işlemlerden olan tebligat işlemi, kendisinden önce yapılan bir işlemi takip eden, onu teyit eden, onu hatırlatan işlemlerdendir. İcrai nitelikte bir işlem değildir. GÖZLER, Kemal: *İdare Hukuku Cilt 1*, 3. Baskı, Ekin Yayıncılık, Bursa, 2019, s. 816-817.

<sup>95</sup> VUK'un 23. maddesinde yer alan tanım göre tahsil verginin kanuna uygun biçimde ödenmesidir. Bu tanım tahsilin bir idari işlem mi yoksa eylem mi olduğunu açık biçimde ortaya koyamamaktadır. ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 134. Tahsil aşamasında vergi mükellefinin ödemedi bulunması eyleminin karşısında vergi dairesinin ödemeye ilişkin belgeleri düzenleme biçiminde bir yazılı işlemi mevcut olur. İdarenin bu yazılı işlemi vergi borcunun sona erdiğini ispatlayan bir "eylem-işlem" niteliğindedir. KARAKOÇ, s. 242.



Bu aşamada vergilendirme sürecinde yer alan işlemlerin zincir işlem ve ayrılabilir işlem kuramları bakımından da değerlendirilmesinde fayda vardır. Zincir işlemler, nihai bir idari işlemin oluşturulabilmesi amacıyla birbiri ardına gelen işlemlerdir. Zincir işlemi oluşturan halka işlemler nihai işlemin aşamaları olarak kabul edilir<sup>96</sup>. Bununla birlikte zincir işlemin halkalarının nihai işlemin bir parçası, bir unsuru olduğu ve halka işlemlerde var olduğu düşünülen hukuka aykırılıkların yalnızca nihai işleme karşı açılacak davada öne sürülebileceği görüşleri zamanla terk edilmiş ve ayrılabilir işlem kuramı ön plana çıkmıştır<sup>97</sup>. Kesin ve yürütülmesi gereken nihai idari işlem ortaya çıkana kadar, biri diğerinin sebep unsuru olan bir dizi zincir işlem yapılabilir. Ayrılabilir işlem kuramına göre söz konusu işlemde zincirden ayrılabilen halkalar, nihai işlemde bağımsız olarak davaya konu edilebilir<sup>98</sup>. Zincirden ayrılabilmenin koşulu ise son halkadan, yani nihai işlemde bağımsız olarak hukuk düzeninde bir değişiklik meydana getirebilme kabiliyetidir. Söz konusu işlemlerin, kendisini takip eden işlemlerin sebep unsuru olmaktan başka sonuçlarının da bulunması gerekir<sup>99</sup>.

Zincir işlemlere örnek vermek gerekirse; cebren tahsil aşamasında ihtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz, teminat, ödeme emrinin düzenlenmesi, haciz, satış veya teminatın paraya çevrilmesi birer idari işlem olarak bir zincirin halkaları görünümünde gerçekleşir. Burada nihai işlem tahsildir<sup>100</sup>. Daha somut bir örnekle, AATUHK'a göre ödeme emrinin düzenlenebilmesi için tahakkuk etmiş ancak vadesinde ödenmemiş bir kamu alacağının varlığı, haciz işleminin tesis edilebilmesi için usulüne uygun tebliğ olunmuş bir ödeme emri, haczedilen malın satışının yapılabilmesi için ise usulüne uygun yapılmış bir haciz işleminin bulunması gerekir. Bu durumda tarh işlemi<sup>101</sup> ödeme emrinin, ödeme emri haczin, haciz ise satışın sebebinin oluşturan zincirlerdir. Her bir işlem zincirden ayrılarak bağımsız biçimde idari davaya konu edilebilir<sup>102</sup>.

Sonuç olarak vergilendirme sürecinde yer alan her bir aşama gibi verginin tahakkukunun da hukuki niteliğinin, bir idari işlem niteliğinde olup olmadığının irdelenmesi ve gerekçeleriyle ortaya koyulması gerekmektedir. Bunun için öncelikle bir idari işlemin taşınması gereken niteliklerin ele alınması şarttır.

## A. İdari İşlemin Tanımı ve Özellikleri

İdari işlem en temel tanımıyla idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamalarıdır<sup>103</sup>. İdari işlemlerin en temel iki unsuru idarenin yaptığı bir irade açıklamasının bulunması ve buna bağlanan bir hukuki sonucun mevcut olmasıdır<sup>104</sup>. İdarenin bir hukuki işlemine idari işlem olma vasfını kazandıran, onu özel hukuk işlemlerinden ayıran asıl nokta ise idari işlemin kamu gücü ayrıcalıklarına dayanmasıdır<sup>105</sup>.

İdari işlemlerin ayırt edici özelliklerinin icrailik, re'sen icra edilebilirlik ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanma olduğu kabul edilmiştir. İdari işlemin icrai nitelikte olması, idarenin tek taraflı

<sup>96</sup> SEZGİNER, Murat: *İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 56-57.

<sup>97</sup> SEZGİNER, s. 57.

<sup>98</sup> CANDAN, s. 90.

<sup>99</sup> Örneğin ödeme emrinin düzenlenmesinin tek sonucu haciz işleminin uygulanması değildir. Ödeme emrinin bunun dışında mal bildiriminde bulunmaya zorlanma, tazyik hapsi uygulanması gibi bağımsız sonuçları da vardır. CANDAN, s. 91.

<sup>100</sup> AĞAR, Serkan: "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem - II", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2007, Sayı 68 (II), s. 387.

<sup>101</sup> CANDAN, s. 90; AĞAR, II, s. 387. Metinde yer alan "tarh işlemi" ifadesi esasında Candan tarafından "tahakkuk" şeklinde kullanılmıştır. Ancak aynı hususa değinirken yine Candan'a atıfta bulunan AĞAR'ın tercih ettiği yoldan esinlenilerek bu ifadenin "tarh işlemi" olarak değiştirilmesi uygun görülmüştür. Zira tahakkukun bir idari işlem olmadığı ve zincirden ayrılabilen bir işlem olduğu kabul edilerek idari davaya konu edilemeyeceği görüşünü benimsemekteyiz.

<sup>102</sup> CANDAN, s. 90.

<sup>103</sup> Bununla birlikte idarenin her işleminin idari işlem niteliğinde olmadığı ve özel hukuk tüzel kişilerince gerçekleştirilen birtakım işlemlerin de idari işlem niteliğinde olduğu unutulmamalıdır. GÖZLER, s. 759.

<sup>104</sup> GÖZLER, s. 719.

<sup>105</sup> GÖZLER, s. 763. Kamu gücü ayrıcalıkları; tek yanlı işlemler yapma yetkisi, re'sen icra, hukuka uygunluk karinesinden yararlanma, kamu alacaklarının ayrı bir usulle tahsili, bir uyumsuzluğun idari yargıya tabi olması gibi idarenin sahip olduğu ayrıcalıklardır. GÖZLER, s. 98-99.

olarak açıkladığı irade beyanının karşı tarafın rızasına gerek olmaksızın hukuki sonuç doğurabilmesi demektir<sup>106</sup>. İdari işlemin re'sen icra edilebilir olması ise idarenin aldığı kararı başka bir mekanizmaya ihtiyaç duymaksızın bizzat kendisinin icra edebilmesi yani kararın hukuki sonuçlarını maddi sonuçlara dönüştürebilmesidir<sup>107</sup>. İdari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanması ise tek yanlı olarak idare tarafından alınan kararın bir yargı kararı ile iptal edilene kadar hukuka uygun olduğunun varsayılması ve kararın gereklerinin icrasına devam edilmesidir<sup>108</sup>.

Bir hukuki işlemin idari işlem olup olmadığına ortaya koyulması, o işlem bakımından uygulanacak hukuk kurallarının tespiti ve söz konusu işlemde doğacak uyuşmazlıkların çözümü bakımından önem taşır. Her şeyden önce idari işlemler özel hukuka değil idare hukukuna tabidir. Bunun yanında bir idari işleme ilişkin bir uyuşmazlık söz konusuysa bu uyuşmazlık idari yargının görev alanına girer<sup>109</sup>.

## B. Vergi Hukukunda Tahakkukun İdari İşlem Teorisi Bağlamında Hukuki Niteliği

Vergilendirme sürecinde yer alan aşamalardan biri olan ve VUK'un 22. maddesinde "*Tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesi*" şeklinde tanımlanan tahakkukun, tarh ve tahsil işlemlerinin aksine ayrı bir idari işlem niteliği taşımadığı kabul edilmektedir<sup>110</sup>. Çünkü tahakkuk vergi borcunun ödenecek aşamaya geldiğini ifade eden bir durum, bir saptamadır<sup>111</sup>. Tahakkuk aşaması kendiliğinden gerçekleşen bir olgu olan "ödeme durumuna gelme"yi ifade eder<sup>112</sup>. Tahakkuk bir aşama olarak, vergi idaresi veya vergi mükellefi herhangi bir işlem yapmasa dahi gerçekleşen "pasif" bir süreçtir<sup>113</sup>. Dolayısıyla tahakkuk vergilendirme sürecinde yer alan işlemlerden biri olmayıp esasen hiçbir idari muameleye veya tasarrufa gerek olmaksızın kendiliğinden gerçekleşen bir olgudur<sup>114</sup>.

VUK'un 20. maddesinde verginin tarhının vergi alacağına vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak söz konusu alacağı miktar itibarıyla tespit eden bir "idari muamele" olduğu vurgulanmıştır. 22. maddede yer alan tahakkuka ilişkin tanımda böyle bir tespit bulunmaması da tahakkukun bir idari işlem değil, kendiliğinden gerçekleşen bir durum olduğunun anlaşılması bakımından önem arz eder. Ayrıca ilgili hüküm halihazırda tahakkuk işleminin mahiyetini açıkça göstermektedir<sup>115</sup>. Buna göre "*Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir 'safhaya' gelmesidir.*" Kanun koyucu tarafından "ödenmesi gereken safhaya gelme" ifadesinin tercih edilmesi, bu durumun kendiliğinden gerçekleştiğine işaret eder. Kimi zaman karşılaşılan "verginin tahakkuk ettirilmesi" ifadesi ise bu aşamanın idare tarafından girilen bir işlem neticesinde meydana geldiği izlenimini uyandırmakta olan hatalı bir ifade biçimidir<sup>116</sup>. Buna ek olarak tahakkukun tarh ve tahsil ile birlikte bir işlem olarak zikredilmemesi gerekir. Tahakkuk ile birlikte kullanılması gereken ifadeler daha ziyade aşama, safha olmalıdır.

<sup>106</sup> Ancak idarenin her türlü işlemi icrai nitelikte değildir, ilgililerin hak ve yükümlülükleri üzerinde doğrudan bir etki göstermez. Bir idari işlemin icrai nitelikte olmamasının en önemli sonucu bu işlemlere karşı iptal davası açılmasının mümkün olmamasıdır. GÖZLER, s. 777-778.

<sup>107</sup> GÖZLER, s. 779.

<sup>108</sup> GÖZLER, s. 781.

<sup>109</sup> GÖZLER, s. 764.

<sup>110</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 131; BİLİCİ, Nurettin / SABAN, Nihal / ÜYÜMEZ, Mustafa Erkan / BAŞARAN YA-VAŞLAR, Funda / BAYRAKLI, Hasan Hüseyin / YALTI, Billur: *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2015, s. 52; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, *Vergi Hukuku*, s. 211-212; KARAKOÇ, s. 232; OKTAR, S. Ateş: *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2017, s. 133; SABAN, s. 160; ULUATAM, Özhan / METHİBAY, Yaşar: *Vergi Hukuku*, İmaj Yayınevi, Ankara, 1999, s. 122; TAŞKAN, s. 159.

<sup>111</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 131.

<sup>112</sup> KIZILOT, Şükrü / ŞENYÜZ, Doğan / TAŞ, Metin / DÖNMEZ, Recai: *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 180.

<sup>113</sup> BATI, Murat: *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021, s. 224.

<sup>114</sup> AĞAR, Serkan: "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem - I", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2006, Sayı 67 (I), s. 299-300.

<sup>115</sup> NADAROĞLU, s. 247.

<sup>116</sup> VUK'un vergi ziyasına ilişkin 341. maddesi başta olmak üzere toplam 8 farklı hükmünde "verginin tahakkuk ettirilmesi" ifadesine rastlanmaktadır. Bunun yanında Kanun'un 111. ve mükerrer 49. maddelerinde "tahakkuk işlemi" ifadesi kullanılmıştır.

Öğretide sıklıkla kabul edilen görüşün aksine tahakkuku bir idari işlem olarak ele alan görüşler de mevcuttur<sup>117</sup>. Bir görüşe göre hukuki anlamda tahakkuk, hazırlanan hesapların yetkili bir memurun kararıyla belirli bir tutarı ihtiva eden kesin bir para borcuna dönüşmesidir. Yetkili memurun icrai nitelikteki kararı ile vergi borcu doğmuş, devletin vergi alacağı belirli ve tahsil edilmesi gereken duruma gelmiş olur. Söz konusu görüşe göre tahakkuk kavramı tarhtan daha geniş bir kavramdır. Tarh bu süreçte tahakkuk icrai kararını hazırlayan bir işlem olarak yer alır<sup>118</sup>. Bir başka görüşe göre ise tahakkuk, idare bakımından bir alacak, özel kişiler bakımından ise bir borç doğuran idari ve icrai bir işlemdir. İdare, tahakkuk idari işlemi ile vergi alacağını hesaplar<sup>119</sup>.

Her şeyden önce tahakkukun gerçekleşmesi idari işlemlerin bir irade açıklaması olması niteliğiyle uyuşmaz. Tahakkuk bazı koşullarda tamamıyla vergi mükellefinin tarh edilen vergiye karşı dava açıp açmamasına dayalı olarak, kendiliğinden ortaya çıkan bir sonuçtur<sup>120</sup>. İdarenin bu hususta bir beyanı, hatta beyan edilebilecek bir iradesi söz konusu değildir. Tahakkuk icrai niteliğe de sahip değildir. İcrai niteliğe sahip olan işlem, tahakkuktan önceki aşamada gerçekleştirilen tarh işlemidir. Tarh işlemi ile vergi borcu mükellefin bu yönde bir iradesi olup olmadığına bakılmaksızın vergi idaresi tarafından hesaplanır.

Tahakkukun kamu gücü ayrıcalığına dayandığı da söylenemez<sup>121</sup>. Çünkü tahakkuk idarenin tek yanlı işlem yapma yetkisine dayanılarak gerçekleştirilen bir işlem değil, vergi mükellefinin tarh işlemine karşı dava açmaması veya dava açması halinde ilk derece mahkemesinin davayı ret kararı üzerine kendiliğinden meydana gelen bir durumdur. Tahakkukun re'sen icrası mümkün değildir. Tahakkuk eden borcun ancak vadesinde ödenmemesi halinde idarenin cebri icra yöntemlerine başvurması mümkündür. Benzer biçimde tek başına tahakkuk eden borç hakkında değil, tahakkuk etmesine rağmen vadesinde ödenmeyen borç hakkında kamu alacaklarına özgü usulle tahsilat gerçekleştirilebilir.

Tahakkukun tespit edici bir idari işlem veya idarenin zımni bir kararı olarak kabul edilmesi de mümkün değildir. Öncelikle tahakkuk, tarh işlemine dayanıyor olsa da sırf bu yüzden tespit edici bir işlem olduğu söylenemez<sup>122</sup>. Vergi alacağının doğumu vergiyi doğuran olaya bağlıdır. Tahakkuk değil tarh işlemi vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi borcunun miktarını bildiren, tespit edici bir işlemdir<sup>123</sup>. Tahakkuk kendiliğinden gerçekleştiği için idarenin zımni kararı da sayılamaz. Çünkü zımni bir karardan söz edilebilmesi için bir başvurunun bulunması ve idarenin bu başvuru üzerine sessiz kalması gerekir. Tahakkuk bakımından ise böyle bir sürecin işlediğinden söz edilemez<sup>124</sup>. Zımni kararlarda idare iradi biçimde hareket-siz kalıp susarken<sup>125</sup> tahakkukta idarenin iradesinin dahi varlığından söz edilemez.

Tahakkukun bir idari işlem niteliğinde olmadığı, idari işlem tanımına uygun düşmediği ve idari işlemin niteliklerine sahip olmadığı düşünüldüğünde öğretilerdeki bahsedilen görüşlere katılmak mümkün değildir. Sonuç olarak tahakkuk verginin kesinleşmesinden ve muaccel olmasından farklı olarak hukuk sistemimizde var olan kendine özgü bir aşamadır. Bu aşamada vergi borcu, yeterince olgunlaştığı, belirginleştiği varsayımıyla kesinleşmesinden önce ödenebilecek aşamaya gelir. Vergi idaresinin vergi borcu kesinleşmeden önce alacağına kavuşabilmesi ve vergi mükellefinin de bu aşamadan önce hukuki yollara başvuru imkânının bulunması göz önünde bulundurulduğunda tahakkukun varlığı gerekli ve kıymetli bir aşama olduğu rahatlıkla söylenebilir.

<sup>117</sup> *Gözler*, subjektif idari işlemler arasında tarh ve tahakkuk işlemlerini saymış, tarhla birlikte tahakkuku da bir idari işlem olarak kabul etmiştir. GÖZLER, s. 789. *Candan*, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahakkuk işleminin hukuka aykırılığının saptanarak iptalinden bahisle tahakkuku bir idari işlem olarak nitelendirmiştir. CANDAN, s. 229.

<sup>118</sup> TUNCER, *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, s. 147-149; TUNCER, *Kamu Maliyesi*, s. 198-199.

<sup>119</sup> GİRİTLİ, İsmet / BİLGİN, Pertev / AKGÜNER, Tayfun / BERK, Kahraman: *İdare Hukuku*, 5. Baskı, Der Yayınları, İstanbul, 2012, s. 992.

<sup>120</sup> TAŞKAN, s. 159.

<sup>121</sup> TAŞKAN, s. 159.

<sup>122</sup> TAŞKAN, s. 159.

<sup>123</sup> ÖNCEL / ÇAĞAN / KUMRULU / GÖKER, s. 109.

<sup>124</sup> TAŞKAN, s. 159.

<sup>125</sup> GÖZLER, s. 799.

## SONUÇ

Vergilendirme sürecinde yer alan bir aşama olan tahakkuk, tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken safhaya gelmesidir. Vergi borcunun ödeme zamanının belirlenmesi, tahsil edilecek gecikme faizi tutarının hesaplanması, ziyaa uğratılan verginin tespiti gibi hususlar verginin tahakkuku ile bağlantılıdır. Dolayısıyla verginin tahakkukunun benzer kavramlardan farkının ortaya koyulması verginin hangi anda tahakkuk ettiğinin doğru biçimde tespit edilmesi önem taşımaktadır.

Vergi idaresinin ve mükellefin sahip olduğu haklar göz önünde bulundurulduğunda Türk vergi hukukunda borcun kesinleşmesinden ayrı olarak bir tahakkuk aşamasına da yer verilmiş olması oldukça yerindedir. Tahakkuk eden vergi borcu aleyhine başvurulabilecek herhangi bir hukuki yol kalmadığında yani olağan kanun yolları tüketildiğinde borç kesinleşmiş olur. Mükellefin tarh edilen vergi borcuna karşı dava açma yoluna başvurması halinde, vergi borcu çoğunlukla kesinleşmesinden önceki bir aşamada tahakkuk eder. Mükellef bakımından, tarh edilen vergiye karşı yargısal yollara başvurulduğunda ilk derece mahkemesinin kararına kadar vergi borcu tahakkuk etmez, ödenmesi gereken safhaya gelmez. Vergi idaresi bakımından değerlendirme yapıldığında ise kanun yollarının tüketilip vergi borcunun kesinleşmesi beklenmeden vergi borcu tahakkuk eder. Bu sayede idarenin alacağına geç kavuşmasının önüne geçilmiş olur. Vergi borcunun tebliği ile kesinleşmesi arasında yer alan tahakkuk aşamasında yeterince olgunlaştığı kabul edilen vergi borcu, hukuki bir denetimden geçtikten sonra fakat çoğunlukla kesinleşmesinden önce ödenebilecek aşamaya gelmektedir. Bu faydalı işlevi dolayısıyla tahakkukun kesinleşmeye karşılık gelmesi gerektiğine yönelik görüşlere katılmak mümkün değildir.

Mevzuatta vergi borcunun muacceliyetine tahakkuk ve vadeden ayrı olarak yer verilmiştir. Ancak tahakkuk ve vadenin aksine mevzuatta muacceliyete ilişkin herhangi bir tanım bulunmamaktadır. Vergi borcunun ne zaman muacceliyet kazandığı öğretide tahakkuk veya vade yardımıyla açıklanmaktadır. Ancak kanun koyucu ayrı ayrı tahakkuk, vade ve muaccel olma ifadelerine yer vermeyi tercih ettiğine göre, bunlara hangi anlamı yüklediğini de açıklamalıdır. Fikrimizce vergi borcu vadesinde muaccel olmaktadır. Ancak gerek vadeye gerekse tahakkuka karşılık gelsin, birbiri ile aynı anlama gelen iki farklı kavramın birbirinden ayrı olarak kullanılması yerinde değildir. AATUHK’da vergi borcunun ne zaman muaccel olduğuna yani vergi idaresi tarafından talep edilebilir hale geldiğine ilişkin açık bir tanımın yapılmasına ihtiyaç vardır.

Yapılan açıklamalar doğrultusunda kesinleşme ve muacceliyetten farklı bir kavram olarak tahakkukun, vergi borcunun mevcut koşullar altında doğru, hakiki olduğu varsayılabilir biçimde ortaya çıkarak ödenmesi gereken safhaya gelmesi şeklinde tanımlanması mümkündür. Tahakkuka ilişkin çözümlenmesi gereken bir diğer mesele ise, tahakkukun idari işlem niteliğini haiz olup olmadığıdır.

Vergi icra hukukuna ait bir kurum olan ihtiyati tahakkukun bir idari işlem olduğu açıktır. Ancak vergilendirme sürecinde vergi borcunun tahakkuku idarenin bir işlemi üzerine değil, kendiliğinden gerçekleşen bir aşamadır. Mevzuatta ve öğretide karşılaşılan “tahakkuk ettirme”, “tahakkuk işlemi” ve benzeri ifadeler, tahakkukun idari işlem olduğu yönünde yanlışlığa düşülmemesi bakımından kullanılmaması arzu edilebilecek olan ifadelerdir.

İdari işlem teorisi bağlamında değerlendirildiğinde, tahakkukun idarenin iradesinden bağımsız olarak gerçekleştiği, bir irade açıklamasının bulunmadığı görülmektedir. Aksine, mükellefin dava açmama yönündeki iradesine veya ilk derece mahkemesinin kararına göre vergi tahakkuk etmektedir. Bunun yanında tahakkuk icrai niteliğe sahip değildir, kamu gücü ayrıcalıklarına dayanmaz. İdari işlemlerin bu niteliklerini taşımadığı için tahakkukun tespit edici bir idari işlem veya idarenin zımni bir kararı olduğu söylenemez. Tahakkukun idari işlem olmamasının sonucu ise idari işlemlerin aksine tek başına verginin tahakkukuna karşı dava açılmayacak olmasıdır. Ancak ve ancak tahakkuk etmiş veya tahsil edilmiş bir vergi borcu terkin edildiğinde tahakkukun hukuki sonuçları ortadan kalkacaktır.

**KAYNAKÇA**

- AĞAR, Serkan: “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem - I”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2006, Sayı 67, s. 285-316 (I).
- AĞAR, Serkan: “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem - II”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, 2007, Sayı 68, s. 360-392 (II).
- AKGÜL YILMAZ, Gülay: *Kamu Maliyesi*, 4. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2013.
- AKIN BASA, Yeliz Neslihan: *Vergi Hukukunda Tahakkuk*, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2023.
- BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda: *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü (Hukuk Devleti Bakış Açısıyla)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2013.
- BATI, Murat: *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2021.
- BENLİGİRAY, Yılmaz / ERDOĞAN, Nurten: *Genel Muhasebe*, 5. Baskı, Nisan Kitabevi, Eskişehir, 2020.
- BİLİCİ, Nurettin / SABAN, Nihal / ÜYÜMEZ, Mustafa Erkan / BAŞARAN YAVAŞLAR, Funda / BAYRAKLI, Hasan Hüseyin / YALTI, Billur: *Vergi Hukuku*, 3. Baskı, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2015.
- BLACK, Henry Campbell: *Law Dictionary*, 6. Baskı, West Publishing, Minnesota, 1990.
- CANDAN, Turgut: *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 7. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- ÇELİK, S. Binnur: *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.
- ÇİTİL, Bünyamin: “Özel Hukukta Muacceliyet ve Temerrütün Vergi Hukukundaki Takas ve Tahsille Mukayesesi”, *Sayıştay Dergisi*, 2018, Sayı 109, s. 183-202.
- ERCAN, Hüseyin: “Tahakkuk Esaslı Devlet Muhasebe Sisteminin Yeni Kamu Mali Yönetimi Açısından Değerlendirilmesi”, *Uluslararası Toplum Araştırmaları Dergisi*, 2021, Cilt 18, Sayı 39, s. 983-1000.
- FEYZİOĞLU, Bedi Necmeddin: “Mükellefiyeti Doğurucu Vakıa”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, 1952, Cilt 7, Sayı 1, s. 52-89.
- GERÇEK, Adnan: “Yürütmenin Durdurulması Müessesesinin Vergileme İşlemleri Üzerindeki Etki ve Sonuçları”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, 2002, Sayı 41, s. 117-138.
- GİRİTLİ, İsmet / BİLGİN, Pertev / AKGÜNER, Tayfun / BERK, Kahraman: *İdare Hukuku*, 5. Baskı, Der Yayınları, İstanbul, 2012.
- GÖZLER, Kemal: *İdare Hukuku Cilt 1*, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2019.
- GÜNEŞ, Gülsen: *Verginin Yasallığı İlkesi*, 3. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2011.
- KALENDEROĞLU, Mahmut: *Kamu Maliyesi - Bütçe ve Borçlanma*, 17. Baskı, Agon Bilgi Akademisi, Ankara, 2017.
- KANETİ, Selim / EKMEKÇİ, Esra / GÜNEŞ, Gülsen / KAŞIKCI, Mahmut: *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022.
- KARAKOÇ, Yusuf: *Genel Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019.
- KIZILOT, Şükrü / ŞENYÜZ, Doğan / TAŞ, Metin / DÖNMEZ, Recai: *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.
- MUTLUER, M. Kamil: “Vergi Usul Kanunu’nun Şumulü”, *Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi*, 1969, Cilt 5, Sayı 2, s. 297-313.
- NADAROĞLU, Halil: *Kamu Maliyesi Teorisi*, 8. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 1992.
- NAS, Adil: “Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2010, Sayı 12, s. 207-229.
- NAZİMÂ, Ali / REŞAD, Faik: *Mükemmel Osmanlı Lügati*, 2. Baskı, Türk Dil Kurumu Yayınları, Ankara, 2005.
- OĞUZMAN, M. Kemal / ÖZ, M. Turgut: *Borçlar Hukuku Genel Hükümler Cilt 1*, 15. Baskı, Vedat Kitapçılık, İstanbul, 2017.
- OKTAR, S. Ateş: *Vergi Hukuku*, 12. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2017.



- ÖNCEL, Mualla / ÇAĞAN, Nami / KUMRULU, Ahmet / GÖKER Cenker: *Vergi Hukuku*, 33. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2024.
- ÖZAY, İl Han: *Gümişğında Yönetim*, 3. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017.
- PARLATIR, İsmail: *Osmanlı Türkçesi Sözlüğü*, 2. Baskı, Yargı Yayınevi, Ankara, 2009.
- PELİN, İ. Fazıl: *Finans İlmî ve Finansal Kanunlar*, 2. Baskı, Güven Basımevi, İstanbul, 1942.
- SABAN, Nihal: *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2021.
- SAYAR, Nihad S.: *Kamu Maliyesi Cilt: I - Kamu Gider ve Gelirleri Prensipleri*, 4. Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1970.
- SEVİLENGÜL, Orhan: *Genel Muhasebe*, 19. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2020.
- SEYİDOĞLU, Halil: *Ekonomik Terimler Ansiklopedik Sözlük*, 3. Baskı, Güzem Can Yayınları, İstanbul, 2002.
- SEZGİNER, Murat: *İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.
- ŞAFAK, Ali: *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*, 4. Baskı, Selim Kitabevi, Ankara, 2002.
- ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan: *Türk Vergi Sistemi*, 19. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2022 (Türk Vergi Sistemi).
- ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan: *Vergi Hukuku*, 11. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2020 (Vergi Hukuku).
- TAŞDELEN, Aziz: "Vergi Alacağıın Tahakkuku: Bir Aşama Ve Bir İşlem", *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2007, Cilt 56, Sayı 1, s. 279-312.
- TAŞKAN, Yusuf Ziya: "Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi", *Vergi Sorunları Dergisi*, 2005, Sayı 200, s. 157-166.
- TUNCER, Selahattin: *Kamu Maliyesi*, 2. Baskı, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1971 (Kamu Maliyesi).
- TUNCER, Selahattin: *Vergi Hukuku ve Uygulaması*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2003 (Vergi Hukuku ve Uygulaması).
- ULUATAM, Özhan / METHİBAY, Yaşar: *Vergi Hukuku*, İmaj Yayınevi, Ankara, 1999.
- YELBAŞI, Cengiz: *Ansiklopedik Hukuk Sözlüğü*, Sim Matbaacılık, Ankara, 2014.
- YILMAZ, Ejder: *Hukuk Sözlüğü*, 6. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001.