

# VERGİ ALACAĞININ TAHAKKUKU: BİR AŞAMA VE BİR İŞLEM

*Accrual of Deferred Tax Asset: As a Stage and As an Act*

**Doç. Dr. Aziz TAŞDELEN<sup>1</sup>**

**GİRİŞ**, I. KAVRAM, HUKUKÎ NİTELİK VE TANIM, II. TAHAKKUK AŞAMASININ NEDENİNE GÖRE SINIFLANDIRMA, A. BEYANA BAĞLI VERGİLENDİRMEDE TAHAKKUK, 1. Genel Çerçeve, 2. Özel Durumlar, a. İhtirazî Kayıtlı Beyanname Verilmesi, b. Pişmanlık ve İslah Beyanname Verilmesi, B. AYRI BİR TEBLİĞ İŞLEMİNE BAĞLI VERGİLENDİRMEDE TAHAKKUK, 1. Genel Çerçeve, 2. Özel Durumlar, a. İhtiyatî Tahakkuk, b. Uzlaşma, c. Dava Açılması, C. TAHAKKUKU TAHSİLE BAĞLI VERGİLENDİRMEDE TAHAKKUK, D. BELİRLİ BİR TARİHE BAĞLI VERGİLENDİRMEDE (KENDİLİĞİNDEN ) TAHAKKUK, III. TAHAKKUKTAN VAZGEÇME, IV. TAHAKKUKA BAĞLANAN SONUÇLAR, A. TAHAKKUK ETMEYE BAĞLANAN SONUÇLAR, 1. Verginin Tahsil Edilebilir Duruma Gelmesi, 2. Tahakkuk Fişinin Kesinliği, B. TAHAKKUK ETMEMEYE BAĞLANAN SONUÇLAR, 1. Zamanaşımına Uğraması, 2. Vergi Kaybı Cezası Verilmesi, 3. Gecikme Faizi Alınması, **SONUÇ**

---

<sup>1</sup> Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Doçenti.

## ÖZET

Vergi alacağının tahakkuku, kamu gelirlerinin tahakkuku içerisinde kalmaktadır. Vergi borçlusu ile vergi alacaklısı arasındaki ilişkide, bir aşama ve bir işlem şeklinde gözükmektedir. Aşama olarak maddi vergi hukukunun, işlem olarak şekli vergi hukukunun konusunu oluşturmaktadır. Tahakkuk aşaması vergi alacağının tahsil edilebilir hale geldiğini göstermektedir.

Beyana bağlı vergilendirmede vergi alacağı aynı anda aşama ve işlem olarak gerçekleşmektedir. Bu nedenle işlem, icrai-nihai idari işlem niteliğindedir. Aynı bir tebliğ işlemine bağlı vergilendirmelerde ( re'sen, ikmalen ve idarece tarhiyatta) ise, alacağın tahakkuku için bir de tebliğ işlemi gerekmektedir. Bu durumlarda tarh işlemine karşı dava açılıp açılmamasına göre farklı tahakkuk zamanları ile karşılaşılmaktadır. Burada tahakkuk işlemi kendisinden önceki tarh işlemi teyid etmekte (açıklamakta) dır. Dolayısıyla icrai-nihai niteliği bulunmadığından başlı başına davaya konu edilememektedir. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahakkuk ve tahsil aşamaları ve işlemleri aynı anda gerçekleşmektedir. Ayrıca belirli bir tarihe bağlı vergilendirmelerde kendiliğinden gerçekleşen bir tahakkuk aşaması bulunmaktadır: motorlu taşıtlar ve emlak vergisinde olduğu gibi. Vergi alacağının zamanında tahakkuk ettirilememiş olması vergi kaybına neden olmaktadır.

**Anahtar Kelimeler:** Vergi, vergi alacağı, vergi alacağının tahakkuku, zamanaşımı, vergi kaybı.

## ABSTRACT

Accrual of deferred tax asset is included in the accrual of public revenue. It seems as a stage and as an act in the relationship of tax debtor and tax creditor. As a stage, it is involved in substantive tax law; as an act, it is involved in adjective tax law. Accrual stage designates that the deferred tax asset became exactable.

In taxation which depends on declaration, deferred tax asset falls out as a stage and as an act at the same time. Thus, this is to be executive-conclusive administrative act. In taxation which depends on separate notification (ex officio, additional and administrative assessment), notification is mandatory for the accrual process. In such situations, there are different accrual dates depending on whether there is a law suit against tax imposition. In this case, the accrual act confirms the tax imposition. Since it does not have an executive-conclusive character, it cannot be the subject of a law suit. In taxes whose accruals depend on collection, accrual and collection stages fall out at the same time. Besides, in taxes with certain dates, the accrual stage falls out unprompted: such as motor vehicles tax and property tax. Unless the tax deferred asset is effectuated on time, tax loss will occur.

**Keywords:** Tax, deferred tax asset, tax accrual, accrual of defferd tax asset, time limititation, tax loss.

## I. GİRİŞ

Tahakkuk kelimesi “gerçekleşme”<sup>2</sup> veya “gerçekliği anlaşılma”<sup>3</sup> anlamlarına gelmektedir. Bu anlamlarıyla herhangi bir doğa olayında veya toplumsal olayda tahakkuktan söz edilebildiği gibi, hukuksal olaylarda da aynı kavramın kullanıldığı görülmektedir. Borç ilişkisi hem özel hukuk hem kamu hukuku kapsamında yaşanabilmektedir. Özel hukuktaki alacak-borç ilişkilerinde Borçlar Kanunu (BK) genel kanun niteliğindedir. Bu tür ilişkilerde genellikle bir tarafta alacaklı diğer tarafta borçlu yer almaktadır. Tarafların hak ve yükümlülüklerine bağlı olarak alacak ve borç kavramları ortaya çıkmakta; bu hakların istenebilir ve yükümlülüklerin yerine getirilebilir hale gelmesi, alacaklı tarafından bakıldığında “alacağın muacceliyeti”, borçlu tarafından bakıldığında “borcun muacceliyeti” anlamını kazanmaktadır (BK m.74).

Hukuksal açıdan tahakkuk kavramının (daha çok) kamusal borç ilişkilerinde kullanıldığı bir gerçektir. Kamunun alacaklı ve borçlu sıfatını taşıdığı tüm borç ilişkilerinde Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu (KMYKK) genel kanun niteliğini taşımaktadır<sup>4</sup>. Kamunun gelir ve giderleri “tahakkuk esası”na göre gelir ve gider hesaplarında izlenmektedir<sup>5</sup>. Bu bağlamda “gelirlerin tahakkuku” ve “giderlerin tahakkuku” kavramları kullanılmaktadır. Gelirin tahakkukunu daha da somutlaştırdığımızda, vergiler açısından “vergi alacağının tahakkuku” kavramına ulaşmaktayız<sup>6</sup>.

<sup>2</sup> **Türk Dil Kurumu:** *Türkçe Sözlük*, C.II, s.2112.

<sup>3</sup> **Devellioğlu,** Ferit: *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat*, Aydın Kitabevi, Ankara 2002, s.1016.

<sup>4</sup> KMYKK’na göre genel yönetim kavramı içerisine merkezi yönetim idareleri, sosyal güvenlik kurumları ve mahallî yönetimler girmektedir. Öncelikle KMYKK’nun 49, 50 ve geçici 3 ncü maddeleri ile 178 sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamenin 11’nci maddesi hükümlerine dayanılarak genel yönetimin tümünü kapsayacak şekilde Bakanlar Kurulu Kararı ile Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği (RG. 08.06.2005-25839) yapılmıştır. Daha sonra bu yönetmelik esas alınarak Maliye Bakanlığı tarafından Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği (RG.31.12.2005-26040) ve İçişleri Bakanlığı tarafından Belediye Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği ile İl Özel İdaresi Bütçe ve Muhasebe Yönetmeliği (<http://mahalli-idareler.gov.tr/>) yapılmıştır.

<sup>5</sup> Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği’ne (GYMY) göre, faaliyet sonuçları tablosu ilkelerinden birisi gelir ve gider işlemlerinin tahakkuk esasına dayalı olduğudur (GYMY m.6/a). Tanımlar arasında sayılan tahakkuk esası “bir ekonomik değer yaratıldığında, bir başka şekilde dönüştürüldüğünde, mübadeleye konu edildiğinde, el değiştirdiğinde ve yokoldüğünde muhasebeleştirilmesini” ifade etmektedir (GYMY m.4).

<sup>6</sup> Vergi kanunlarında tahakkuk kavramı farklı anlamlarda kullanılabilir: Genellikle yükümlülerin vergi doğuran olay sonucunda elde ettikleri menfaatlerin tahakkukunu, diğer bir ifadeyle yükümlülerin diğer kişilerden olan özel hukuk kapsamındaki alacaklarının

Kamunun vergi alacaklısı sıfatını taşıdığı borç ilişkilerinde Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsadığı vergi kanunları bakımından ana kanun niteliği bulunmaktadır. KMYKK diğer kamu gelirleri yanında, vergi gelirlerinin de muhasebeleştirilmesinin temelini oluşturmaktadır. Vergi gelirlerinin tahakkuk ve tahsil işlemlerinin muhasebe konusu edilmeleri, bu kanuna dayalı yönetmeliklerle sağlanmaktadır<sup>7</sup>. Bu nedenle vergi alacağının tahakkuku konusu, malî hukukunun içerisinde, farklı yönleriyle birbirini tamamlayan “vergi hukuku” ile “kamu muhasebesi”nin ortak alanını oluşturmaktadır.

Tahakkuk aşamasına gelmeden (veya bazen onunla birlikte de gerçekleşebilen) bir tarh aşaması bulunmaktadır. Diğer bir ifadeyle vergi gelirinin muhasebeleştirilebilmesi için öncelikle tarh edilmesi gerekmektedir. Çoğu vergi beyana esasına dayanmakla birlikte, tarh işleminin beyana bağlı olmayan halleri de bulunmaktadır. Bunlar re’sen, ikmalen ve idarece tarh işlemleri; tahsil işlemine bağlı tarh ve tahakkuk işlemleri ve belirli bir tarihin gelmesiyle kendiliğinden tarh ve tahakkuk edilen vergiler diye adlandırılmaktadır. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tarh işlemi tahsil işleminin içerisinde tahakkuk aşamasıyla birlikte (somut olarak gözükmeyen) yer almaktadır. Yine bazı vergiler belirli bir tarihin gelmesiyle, kendiliklerinden (başka bir işleme gerek kalmadan) tarh ve tahakkuk etmiş sayılmaktadırlar. Bu bağlamda vergi alacağının tahakkuku kavramı, bir hukuksal işlem veya bir tarih (olgu) ile ilişkilendirilmesi sonucu (onunla birlikte) bir anlam kazanmaktadır. Vergi alacağının tahakkukunda, beyana bağlı vergilendirme yapılması ile diğer haller arasında farklı özellikler görülmektedir: Beyana bağlı vergiler açısından konuya bakıldığında, beyanname verilmesi üzerine tarh ve tahakkuk aşamalarının gerçekleşeceği düşünülecektir. Araya ayrı bir tebliğ işleminin girdiği vergilendirmelerde ise, yükümlüye uzlaşma veya dava açma haklarının tanınması, tahakkuk aşamasını gerçekleştireceği zaman bakımından etkileyen durumlar olarak karşımıza çıkmaktadır. Yine, vergi alacağının zamanında tahakkuk edip etmemesi durumunda alacaklı lehine faiz ve idarî yaptırım uygulaması ile borçlu lehine zamanaşımı gibi bazı hukuksal kurumların işletilmesine neden olabilmektedir. Ayrıca “tahakkuk aşaması” ile “tahakkuk işlemi”nin hukuksal nitelikleri, gözetilmesi gereken bir başka konudur. Bu çalışmadaki amaç, değişik yönleri bulunan “vergi alacağının tahakkuku” konusunun sistematik bakımdan incelenmesidir.

---

tahakkukunu belirtmek için kullanılmaktadır (Bkz. VUK m.194/I,2 ; GVK m.39/II, 55/I, 75/9, 98/I; KVK m.8, 30/2 ve 7; KDVK m.10/g; Gid.VK m.29). Yükümlünün gelirini elde etmesinde kullanılan “tahakkuk esası” ölçütüne ilişkin teorik açıklamalar için bkz. **Öncel**, Muallâ-**Kumrulu**, Ahmet-**Çağan**, Nami: *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, 14. bası, 2006, s. 250-2. Bununla birlikte, bir koşulun varlığı da aynı kavramla belirtilebilmektedir (Bkz. VUK m.179).

<sup>7</sup> Bkz. Dipnot 4.

## I. KAVRAM, HUKUKÎ NİTELİK VE TANIM

Konuyu açıklayabilmemiz için başlangıçta “tahakkuk aşaması” veya “tahakkuk işlemi (tahakkuk fişi)”nin hangisinden söz edildiğinin tespiti önem taşımaktadır. İkinci olarak tahakkuk aşamasını hangi hukuksal işleme veya olguya dayanılarak kullanıldığının tespiti, konuyu açıklamakta kolaylık sağlayacaktır. Bu bağlamda kanunda ilk olarak tahakkuk aşamasına , sonra da tahakkuk işlemine ilişkin normların yer aldığı görülmektedir (VUK m.22, 25-28). Tahakkuk aşamasının tanımlandığı bölümün başlığı “Vergi Alacağının Tayini” olması nedeniyle, burada “verginin tahakkuku” ile kastedilenin “vergi alacağının tahakkuku” olduğu açıktır. Vergi alacağına özgülenmiş bir aşamayı gösterdiği için de, bu norm maddî vergi hukuku kapsamında kalmaktadır. VUK’nun normlarının hem maddî vergi hukuku hem de şeklî vergi hukukuna ilişkin olabilmesi, buna imkan tanımaktadır<sup>8</sup>. Kanundaki tanıma göre vergi alacağının tahakkuku “**tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi**”<sup>9</sup> ni ifade etmektedir (VUK m.22). Bu tanımın birinci özelliği, “tebliğ” işlemi bir unsur olarak görmesidir. Burada tarh işleminin tebliğ edilmesi öngördüğüne göre, tanımın, ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergi alacağının tahakkukuna ilişkin olduğunu söyleyebiliriz. Kanunda sadece bu tür vergilendirme için tahakkukun tanımlanmasının nedeni, diğer tahakkuk nedenlerinde, tahakkukun tarh veya tahsil işleminden ayrı (bağımsız) bir aşama oluşturmaması olabilir. Tanımın ikinci özelliği ise, maddî vergi hukuku anlamında bir aşamayı (safhayı) tanımlamasıdır. Diğer bir ifadeyle vergi alacağının taraflar arasında “kendiliğinden belirgin hale geliş” aşaması tanımlanmaktadır<sup>10</sup>. Bununla birlikte, ayrı bir tebliğ işleminin zorunlu olmadığı vergilendirmelerin de bulunduğu göz önüne alınırsa, bu tanımın diğer vergilendirmelerdeki tahakkuk aşamalarını kapsamadığı da ortadadır. Tahakkuk aşamasının kapsamlı bir tanımının yapabilmesi için, kanundaki tanımın unsurlarından hareket edilmesi büyük kolaylık sağlayacaktır. Bu tanımdaki unsurların, ayrı bir tebliğ işlemi gerektirmeyen tahakkuk aşamaları bakımından geçerliğinin araştırılması sonucu bir ortak tanıma

<sup>8</sup> Maddî ve şeklî vergi hukuku ayrımları için bkz. **Aksoy**, Şerafettin: *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999, s. 3-4; **Erginay**, Akif: *Vergi Hukuku*, Savaş Yayınları, Ankara 1998, s.9-10; **Kırbaş**, Sadık: *Vergi Hukuku*, Siyasal Kitabevi, Ankara 2002, s.24; **Karakoç**, Yusuf: *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, Ankara 2004, (Genel), s.54; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.5-6.

<sup>9</sup> Safha “bir hâdisede bir biri ardınca görülen hallerin her biri” şeklinde açıklanmaktadır (**Develioğlu**, s.909).

<sup>10</sup> Bu konu “ödenmesi gereken bir durum” (**Erginay**, s.89); “kendiliğinden gerçekleşen bir olgu” (**Karakoç**, s.210, (Genel); **Şenyüz**, Doğan: *Vergi Hukuku Genel Hükümler*, Ekin Kitabevi, Bursa 2005, (Genel); “bir durum ve saptama” (**Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.103,106); “kendiliğinden gerçekleşen bir olguyu belirleyen bir saptama” (**Özay**, İl Han: *Günışığında Yönetim*, Alfa Yayınları, İstanbul 2002, s.477); ve “kendiliğinden gerçekleşen bir hukukî durum” (**Uluatam**, Özhan-Mehtibay, Yaşar: *Vergi Hukuku*, İmaj Yayıncılık, Ankara 2000, s.123) şeklinde ifade edilmektedir.

ulaşmak mümkün olabilecektir. Tanımın zorunlu unsurlarını 1) bir vergi kanununun bulunması, 2) bir vergi alacağının bulunması ve 3) vergi alacağının tahsili (ödenmesi) gereken bir safhaya gelmesi şeklinde belirleyebiliriz:

**- Bir vergi kanunun bulunması:** Vergi alacağının tahakkuku için öncelikle ortada bir vergi kanununun bulunması gerekmektedir. Bu konuda alacağın VUK'nun kapsamındaki bir vergi kanununda düzenlenmiş olması ilk akla gelen olasılıktır. Vergi alacağının tahakkukunun tanımı VUK'nunda yapılmakla birlikte, vergi alacaklarının sadece VUK'nu kapsamındaki vergilerden oluşmadığı da bir gerçektir: Örneğin gümrük vergisi VUK'nun kapsamı dışında kalmaktadır (VUK m.2). Yine, dar anlamda bir vergi niteliği olmayan bazı "malî yükümler", düzenlendikleri kanunun açıkça VUK'na atıf yapılması durumunda VUK'na tâbi tutulabilmektedir<sup>11</sup>.

**-Bir vergi alacağının bulunması:** Vergi alacağı bir vergi kanunundan doğabilmektedir. Bu vergi alacaklarının hangi durumlarda tebliğ edilmesi gerektiği, verginin kanunîliği ilkesi kapsamında kanunlarda belirlenmiştir. Tebliğ işleminin bir koşul olarak arandığı bu işlemin

<sup>11</sup> Örneğin 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu'na (BGK) göre "Bu kanunda aksine hüküm bulunmayan hallerde, bu Kanuna göre alınacak vergi, harç ve katılma payları hakkında 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun uygulanır" denilmektedir (BGK.m.98). Danıştay bir kararında taşınmaz satışına uygulanan tellallık harcının tebliğ üzerine otuz günlük dava açma süresinin geçirilmesi durumunda harç alacağının tahakkuk ettiğini belirtmektedir (Dan. 9. D., 28.04.2004 T., 2002/26 E., 2004/3023 K., Dan. Der. S.5). Başka bir kararında "Tellallık harcı, tahakkuku tahsile bağlı harçlardan olmakla beraber, Dairemizin yerleşmiş içtihatlarına göre, zamanında tahsil edilmemesi halinde bu niteliğini kaybederek harcın ödenebilir hale gelmesi için ödeme emrinden önce yükümlüye bir vergi ihbarnamesi tebliğ edilmesi ve tahakkuk işleminin oluşturulması gerekir...Bir ödeme emri tebliğ edilebilmesi için, kamu alacağının vadesi geldiği halde ödenmemiş ve kesinleşmiş bir alacak olması gerekmektedir...Ödeme emrine itiraz aşamasında; 6183 sayılı yasanın 58. maddesinde yer alan nedenlerin bulunup bulunmadığı, tahakkuku tahsiline bağlı harçlardan olmakla beraber, zamanında tahsil edilmemesi halinde bu niteliğini kaybederek tahakkuku tahsiline bağlı olmayan harç haline dönüşen tellallık harcı uyuşmazlığı hakkında, tahakkuk aşamasının geçirilip geçirilmediği, tahakkuka itiraz edilip edilmediği, itiraz edilmişse sonucunun ne olduğu hususlarının araştırılması gerekmektedir" denilmektedir (Dan. 9. D. 17.11.1982 T., 1982/751 E., 1982/4805 K., <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası). Özel kanunlarda eğer VUK hükümlerinin uygulanacağı belirtilmemekteyse "tahakkuk aşaması"na gerek bulunmadığı da açıktır. Nitekim Danıştay bir kararında 486 Sayılı Umuru Belediyeye Müteallik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun'a göre şirketten istenen su şebekesine verilen zararın (su bedeline göre hesaplanan tutarının ) ödeme emri ile istenilmesi üzerine bunun vergi ve harç niteliğinde olmadığı için, masraf niteliğinde olduğundan VUK'na göre tarh ve tahakkuk aşamasından geçirilmesine yer olmadığına karar verilmiştir (Dan. 9. D. 21.03.1990 T., 1988/3008 E., 1990/1030 K., Dan. Der., S.80, <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası). Benzer şekilde 486 Sayılı Umuru Belediyeye Müteallik Ahkamı Cezaiye Hakkında Kanun'a göre yol hasar bedeli şeklinde belediyenin talebinin VUK'na göre ihbarname ile tebliğine gerek olmadığı açıklanmaktadır (Dan. 9. D. 20.11.1992 T., 1992/1531 E., 1992/2767 K., Dan. Der., S.87, <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası).

yapılmaması veya hukuka aykırı olması bu aşamanın yeniden gerçekleştirilmesini gerektirmektedir. Burada tarh işlemi tebliğ işleminin sebebinin oluşturmaktadır. Eğer tebliğ işlemi bir koşul olarak aranmıyorsa, buna gerek bulunmadığı açıktır. Dolayısıyla yükümlüye ayrıca tebliğ edilmesi gerekmeyen vergilendirmelerde bu koşulun aranmaması gerekir.

Gelir vergilerinde olduğu gibi diğer bazı vergilerde de, beyan üzerine vergi alacağı tahakkuk fişi üzerinde tarh edilmekte; bu işlem, ayrıca tebliğ edilmemektedir. Bunun dışında tahakkuku tahsile bağlı vergi alacakları olduğu gibi, kanun gereği kendiliğinden belirli bir tarihte tahakkuk eden (ettiği varsayılan) vergi alacakları da bulunmaktadır. Bu durumlarda tebliğ işlemi yapılmamaktadır. Doğrudan tahsil işlemi yapıldığı için, tahakkuk aşaması da bu işlemin içinde gerçekleşmektedir (VUK m.24). Dolayısıyla “tarh ve tebliğ” koşulunu, ayrı bir tebliğ işlemi yapılmasını gerektiren tarh işlemlerine (re’sen tarh, ikmalen tarh, idarece tarh ve düzeltme nedeniyle tarh gibi) dayalı vergilendirmelerde aramak gerekmektedir.

**- Vergi alacağının tahsili (ödenmesi) gereken bir safhaya gelmesi:**

Bu koşul, bir anlamda vergi alacağının tarafları bakımından, karine olarak, vergi alacağının gerçekleştiğinin kabulü anlamına gelmektedir. Bir vergi alacağının varlığı vergiyi doğuran olay ile kabul edilmekle birlikte, alacak tutarı bu olay ile belirginleşmemektedir<sup>12</sup>. Vergi alacağının somut bir miktar olarak sınırları tahakkuk anında çizilmekte, bu somutlaşan vergi alacağı hakkı üzerinde vergi alacaklısı, ancak “ödeme zamanı” başından itibaren bir “alacağı talep hakkı (tahsil yetkisi)” kazanmaktadır<sup>13</sup>. Vergi idaresi alacağı ödeme zamanı içerisinde tahsil edebilmekte; yine, buna paralel bir şekilde vergi borçlusu da ödeme yapabilmektedir<sup>14</sup>. Kanunda “ödenmesi gereken safha” ifadesinin kullanılması borçlu açısından bir anlam ifade etmekle birlikte, vergi alacaklısı ve vergi alacağı açısından yapılacak tanımda “tahsili gereken safha” ibaresinin kullanılması daha uygun olurdu<sup>15</sup>. Bu bağlamda “tahakkuk aşaması” işlemekte olan bir zaman düzeneğinde tahsil aşaması (ödeme aşaması) öncesindeki bir anı (günü/tarihi) göstermektedir<sup>16</sup>. Bu anın gelmesiyle birlikte, artık vergi idaresi ve vergi borçlusu tarafından “gerçekleştiği anlaşılan” vergi alacağı (tutarı) ortaya çıkmaktadır.

<sup>12</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, s.106.

<sup>13</sup> Vergi alacağını muacceliyet kazandığı yönündeki görüş için bkz. Öncel-Kumrulu-Çağan, s.123.

<sup>14</sup> Bkz. Kaneti, Selim: *Vergi Hukuku*, İstanbul Üniversitesi Yayını, İstanbul (1986/1987), s.118; Şenyüz, (Genel), s.80.

<sup>15</sup> Bu nedenle tanımlama yapılırken vergi alacaklısı esas alındığı için “tahsilinin talep edilmesi” gereken bir aşama olarak nitelenmesi tercih edilecektir. Nitekim Danıştay bir kararında “...bir verginin tahsil olunabilir hale gelmesi yani yükümlü için ödeme zorunluluğunun doğması...” şeklinde benzer bir anlatım kullanılmıştır ( Dan. 7. D. 20.02.1989 T. 1989/214 E., 1989/314 K. <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası).

<sup>16</sup> VUK’unda bu durum “tahakkuk tarihi” (VUK m.112/3,a) şeklinde ifade edilmektedir.

Vergi alacağının ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesi ile kastedilen, “**maddî anlamda tahakkuk**” tur<sup>17</sup>: Vergi ilişkisinde yükümlü sıfatı vergiyi doğuran olay ile kazanılmaktadır. Bu olaya bağlanan vergi alacağının talep edilebilir hale gelmesi, diğer bir ifadeyle vergi idaresine alacağını “ödeme zamanında” tahsil yetkisinin sağlaması, alacak hakkına ilişkin bir aşamayı gösterdiğinden maddî vergi hukuku konusu olduğu kabul edilmelidir. Tahakkukun koşullarının gerçekleşmesiyle birlikte vergi alacağı bir parasal değer olarak taraflar arasında ve hatta yargı organlarınca da bu şekliyle kabul edilmektedir. Ancak unutulmaması gereken bir konu, tahakkuk aşaması verginin talep edilebilir bir alacak haline gelmesini sağlarken, hukuk tekniği açısından ayrı bir idarî işlem niteliği taşımadığıdır<sup>18</sup>. Bununla birlikte beyana bağlı vergilendirme ile ayrı bir tebliğ işleminin varlığını gerektiren vergilendirmeler arasında vergi alacağının tahakkuku bakımından bazı farklılıklar bulunmaktadır: Bu farklar, re’sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergi alacaklarında uzlaşma; dava açılmaması; davanın reddi kararı ve ihtiyati tahakkuk gibi, farklı zamanlara denk düşen ve tahakkuka neden olan olguların bulunmasıdır<sup>19</sup>. Tahakkuku tahsile bağlı vergiler ise daha farklı özellik göstermekte, tahakkukun tahsil ile birlikte gerçekleşmiş olduğu (kanunî karine şeklinde) kabul edilmektedir.

Tahakkuk konusunda ikinci düzenleme usule ilişkin olan “**şekli anlamda tahakkuk**” tur: VUK’nun Birinci Kitabının İkinci Kısım başlığı “Tarh ve Tahakkuk Usulü” şeklindedir. Burada bir usul işlemi olan tahakkuk işlemi (tahakkuk fişin) nden sözedilmektedir<sup>20</sup>. Şekli anlamda tahakkuk bir idarî işlem olan tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle olmaktadır. Vergi alacağının maddî anlamda tahakkuk etmesi bazen tahakkuk işlemi (tahakkuk fişi), bazen tutanağın imzalanması (uzlaşma tutanağı), bazen dava açma süresinin geçirilmesi anı ve bazen de bir mahkemenin karar vermesi

<sup>17</sup> **Aksoy**, s.56; **Bayraklı**, H. Hüseyin: *Vergi İcra Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayını, Afyon 2001, s.52; **Kaneti**, s.118; **Karakoç**, (Genel), s.210; **Kızılot**, Şükrü: *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, C.6, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1994, s.562; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.106; **Özbalcı**, Yılmaz: *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999, s.189; **Özay**, s.477; **Sayâr**, Nihad S.: *Kamu Maliyesi*, C.I, Sermet Matbaası, İstanbul 1970, s.92.

<sup>18</sup> Tahakkukun vergilendirme tekniği anlamında vergi usul hukukunun konusu olduğu hakkındaki görüş için bkz. **Bilici**, Nurettin: *Vergi Hukuku*, 13. Baskı, Ankara 2006, s.356; **Karakoç**, (Genel), s.210; **Saban**, Nihal: *Vergi Hukuku, Genel Kısım*, Der Yayınları, (Saban, Genel Kısım), İstanbul 2003, s.36; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.106; **Özay**, s.477.

<sup>19</sup> Krş. **Uluatam- Mehtibay**, s.123.

<sup>20</sup> VUK’unda “tahakkuk işlemi” şeklinde ibarelerin yer aldığı gözükmektedir (VUK mük. m.49/b; 111/IV, 342). Bu maddelerde şekli anlamda tahakkuk kastedilmekte ve tahakkuk fişinin düzenlenmektedir. Vergi dairesi tarafından düzenlenen tahakkuk fişinin içeriğinde “fişin sıra numarasının, düzenleme tarihinin, verginin türünün, vergi beyannamesinin tarihinin, beyannamenin ilgili olduğu vergilendirme döneminin, yükümlünün ad ve soyadının (veya unvanının), yükümlünün açık adresinin, verginin hesaplanmasının, verginin miktarının, dava açılması ve düzeltmeye ilişkin kısa bilginin” gösterilmesi gerekmektedir (VUK m.26).



(yükümlünün açtığı davanın reddi kararı) şeklinde dış dünyada görünmektedir<sup>21</sup>. Bu işlemler ve olgular vergi alacağını belirgin duruma getirmektedirler<sup>22</sup>. Ancak bu işlemlerin ve olguların idarî işleyiş bakımından hukuksal bir işleme dönüştürülmesi de bir zorunluluktur. Vergi idaresi idarî işlem usulü açısından vergi alacağını gösterebilmek ve ödeme zamanında talep (tahsil) edebilmek amacıyla şekli vergi hukukunun konusuna giren tahakkuk fişini düzenlenmektedir<sup>23</sup>.

Kanundaki tanım her ne kadar ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergilendirmeler için yapılmış ise de, beyana bağlı vergilendirmeler, tahsil işlemine bağlı vergilendirmeler ve belirli bir tarihe bağlı (kendiliğinden) vergilendirmeleri de kapsayacak bir maddî anlamda vergi alacağı tahakkuku tanımı yapılabilir. Kanundaki tanımdan da yararlanarak daha geniş bir anlamda “**vergi alacağının vergi idaresi bakımından bir işlem veya bir olguya bağlı olarak (verginin ödeme zamanları içinde) tahsil edilebilir (ödenmesinin talep edilebilir) duruma geldiği bir aşama**” şeklinde tanımlamak mümkündür. Vergi alacağında ödenmesi gereken aşamaya geçilmesi, işleyen zaman sürecinde her zaman bir tarihe karşılık gelmekte ve o tarihte alacağın tahakkuk ettiği kabul edilmektedir. Bu tarihi beyannamenin verilmesi; tarh işleminin tebliğ edilmesinden sonra dava açma süresinin geçmesi; vergi alacağının tahsil edilmesi; vergi alacağı üzerinde uzlaşmaya varılması ve kanundaki bir tarihin gelmesi gibi işlemler veya olgular belirlemektedir.

Şekli anlamda tahakkuk, maddî anlamda tahakkukun konusunu oluşturan tarh işlemi teyid eden (aynen gösteren) tahakkuk işlemi (fişin düzenlenmesi) ile olmaktadır. Beyana bağlı vergilendirmede tarh ve tahakkuk aynı anda olduğundan fişin düzenlenmesi her ikisini de bir araya getirmekte; tahakkuk fişi tarh işleminin unsurlarını taşımaktadır<sup>24</sup>. Bir yandan şekli anlamda bir işlem yapılırken diğer yandan tahakkuk aşaması da bu işlemle gerçekleştirilmektedir. Oysa, ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergilendirmelerde tahakkuk aşaması tahakkuk işleminden önceki bir tarihte zaten gerçekleşmiş durumdadır. Bu durumda ise tarh işlemi teyid edici

<sup>21</sup> Kızılot, s.561.

<sup>22</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, s.106.

<sup>23</sup> Genel bütçe kapsamındaki idareler için Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği'ne dayanılarak Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği (GBMY) hazırlanmıştır (RG.31.12.2005-26040). Bu yönetmeliğe göre, kasa hesabının tahakkuk işlemine ilişkin bilgi özeti şu şekildedir: Tahakkuk servisleri tarafından tahakkuk işlemi (VUK anlamında tahakkuk fişi) yapılmaktadır. Kayıtlar için bu işlemleri gösteren günlük tahakkuk bordroları düzenlenmektedir. Bu bordroların birer örneği muhasebe servisine gönderilmekte ve bu servis, tahsilatı tahakkuk belgesine göre yaparak “vergi idaresi alındısı” düzenlemektedir (GBMY m.11).

<sup>24</sup> Verginin hesaplanmasına ilişkin “verginin matrahı”, “verginin hesabı” ve “verginin miktarı” başlıkları tahakkuk fişi ve ihbarnamenin düzenleniş şeklinde başlıca ortak unsurlar olarak görülmektedir (VUK m.26, 35).

işlem olmaktadır. Bu kısa açıklamadan sonra şekli anlamda vergi alacağı tahakkukunu “**maddî anlamda tahakkuk eden vergi alacağına ilişkin bilgileri içeren (nihaî veya teyid edici nitelikte) idarî bir işlem**” şeklinde tanımlamak mümkün olacaktır. Tahakkuk fişinin idarî işlem kimliği bakımından vergilendirme sürecinde kazandığı anlamlar ilgili kısımlarda ayrıca açıklanacaktır.

## II. TAHAKKUK AŞAMASININ NEDENİNE GÖRE SINIFLANDIRMA

### A. BEYANA BAĞLI VERGİLENDİRMEDE TAHAKKUK

#### 1. Genel Çerçeve

Vergi alacağı beyana bağlı vergilendirmede kural olarak “tahakkuk fişi” düzenlenerek tarh ve tahakkuk ettirilmektedirler (VUK m.25/I). İstisnaen “...lüzum görülen hallerde beyana dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname ile” tebliğ olunabilmektedir (VUK m.25/III). Tahakkuk fişi yerine ihbarname düzenlenerek tebliğ edilmiş olmasının farklı sonuçlar doğuracağı açıktır<sup>25</sup>. Bu durumdaki beyana bağlı vergilendirmede “ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergilendirme” nin kuralları uygulanacaktır. İster tahakkuk fişi ile olsun isterse ihbarname ile olsun, vergi alacağını tahakkuk ettirme yetkisi sadece yükümlünün bağlı olduğu vergi dairesindedir (VUK m.4). Yükümlü beyana bağlı vergilendirmede beyanını, şekli Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen beyanname ile yapabilmektedir<sup>26</sup>. Beyanname vergi idaresine elden verilebileceği gibi posta ile veya elektronik ortamda gönderebilmektedir (VUK m.28). Bu tür vergilendirmede yükümlünün beyanı esas alındığından, başlangıçta vergi ilişkisinin tarafları arasında vergi tutarında bir kuşku da bulunmadığı için, doğrudan tahakkuk fişi düzenlenmektedir<sup>27</sup>. Kanunda, tahakkuk fişinin yükümlü veya vergi idaresine getirene verilmesiyle vergi “...tahakkuk etmiş olur” denilmektedir (VUK m.25/II)<sup>28</sup>. Bu ifadeyi, “vergi alacağının şekli anlamda tahakkuku

<sup>25</sup> Danıştay bir kararında “...kanunda, tahakkuk ettirilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yükümlülere ihbarname düzenlenerek tebliğ edileceği hükme bağlanmış ise de, bu bildirim tahakkuk fişi ya da ihbarname yerine bazı hallerde bir yazı ile yapılmış olması halinde de geçerli olduğunu kabul etmek gerekir. Aslolan yükümlülerin tahakkuk ettirilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerinden haberdar olmasıdır” denilmektedir (Dan. 9. D. 16.11.1992 T., 1992/1172 E., 1992/2617 K. <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası). Bu açıklamayı ihbarname dışında gönderilen yazıda, ihbarnamede bulunması gereken zorunlu unsurların bulunması koşulunun da eklenmesi gerektiği kanaatindeyim.

<sup>26</sup> Bu kuralın istisnasını diğer ücret geliri elde edenlerin beyan usulü oluşturmaktadır: Bu yükümlülerin vergilendirme işlemleri karneleri ile yapmakta; karne üzerine tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri gerçekleşmekte ve bu arada tahakkuk aşaması da geçmektedir (Bkz. **Bilici**, s.69, 176).

<sup>27</sup> **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.106.

<sup>28</sup> Beyana bağlı vergilerin tahakkukunun tahakkuk fişinin mükellefe verilmesi ile gerçekleşeceği yönündeki görüş için bkz. **Bilici**, s.68; **Sayâr**, s.92.

sağlanır” şeklinde kabul etmek gerekir. Çünkü fişin düzenlendiği anda maddî anlamda tahakkuk gerçekleşmektedir. Tahakkuk fişinin düzenlenmesinden sonra hazır bulunan yükümlüye verilmesi, onun da kendi muhasebe kayıtlarında borcunu gösterebilmesi veya ihtirazî kayıt düştüyse dava konusu yapabilmeye için gereklidir. Yine, posta yoluyla veya elektronik ortamda beyanlarda da tahakkuk fişi yükümlüye bu amaçla gönderilmektedir.

Beyana bağlı vergilerde tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile hem tarh işlemini oluşturmada, hem bu işlem tebliğ edilmiş sayılmakta ve hem de vergi alacağı tahakkuk etmiş olmaktadır<sup>29</sup>. Diğer bir ifade tarh işlemi ile maddî anlamda tahakkuk (ve hatta hazır olan yükümlüye fişin verilmesi) zaman bakımından çakışmaktadır<sup>30</sup>. Bu bağlamda beyana bağlı vergilendirmede, beyan üzerine düzenlenen tahakkuk fişinin üç fonksiyon üstlendiği görülmektedir: Bunlardan ilki işlemin bir tarh işlemi oluşu; ikincisi maddî anlamda tahakkuku sağlaması ve sonuncusu da şeklî tahakkuku (tahakkuk işlemini) oluşturmasıdır. Bu haliyle tahakkuk fişi tarh işlevi de gördüğü için, vergi alacağını doğduğu zamanki durumuyla tespit edilmektedir. Tarh işleminin tespit edici özelliği ile birlikte kesin işlem (nihaî işlem) niteliği de beyana bağlı vergilendirmedeki tahakkuk fişinde bulunmaktadır. Burada kesin işlem nitelemesi, idarî işlem sürecinin tamamlanması sonucunda bir nihaî işlemin ortaya çıkması anlamındadır<sup>31</sup>. Tahakkuk fişinin tek başına tarh işlemi niteliği de taşıması onu kesin işlem (nihaî işlem) yapmaktadır. Ayrıca başkaca bir işleme gerek kalmadan yükümlü üzerinde hukuksal sonuç doğurabildiğinden icraî idarî işlem niteliği de bulunmaktadır<sup>32</sup>. Bu durumla icraî işlem niteliği, işlemin iptal davasına konu olmasında önem arzetmekle beraber, bu özellik her zaman dava açılabilmesini sağlamamaktadır<sup>33</sup>. Sonuç olarak, beyan üzerine düzenlenen tahakkuk fişinin bir kesin işlem (nihaî işlem) şeklinde kabul edildiği durumlarda, vergi alacağını belirleyen sürecin, bu işlemle tamamlandığı anlaşılmaktadır. Yine, tahakkuk fişinin icraî niteliği ile dava edilebilmesi kastedildiğinden ancak ihtirazî kayıt koşuluyla bu niteliği işlerlik kazanabilmektedir. Tahakkuk fişinde yükümlünün borcunun gösterilmesi,

<sup>29</sup> Bazı kanunlarda “tahakkuk ettirilir”, “tahakkuk ettiren”, “tahakkuk etmiş”, “tahakkuk eden” şeklindeki kavramlar vergi alacağının şeklî anlamı olan tahakkuk fişinin vergi idaresi tarafından düzenlenmesi anlamını içermektedir (VUK m.4, 111/VI, 290/2,son; GVK m.117, mük.m.120/VI, geçici m.42, 51; KVK m. 5, 9/2, 8, 17/7, 20, 21, geçici m.34/4; KDVK m.11/c; ÖTV m.8).

<sup>30</sup> Bkz. **Erginay**, s.90; **Kaneti**, s.98 ve 119; **Karakoç**, (Genel), s.211; **Kırbaş**, s.132; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.88 ve 97; **Uluatam-Mehtibay**, s.109 ve124; **Sayâr**, s.92; **Şenyüz**, (Genel), s.80; Beyana bağlı bir vergi türü olmasına karşın veraset ve intikal vergisinde tahakkuk beyanname verildiği anda değil, beyan üzerine en geç onbeş gün içerisinde tarh edilen verginin tebliği üzerine tahakkuk aşaması gerçekleşmektedir (VİVK m.10).

<sup>31</sup> **Erkut**, Celal: *İdarî İşlemin Kimliği*, Danıştay Yayınları, Ankara 1990, s.120.

<sup>32</sup> İcraî işlem kavramı için bkz. **Erkut**, s.119.

<sup>33</sup> **Erkut**, s.119-120.

onu icraî niteliğine işaret etmekle birlikte, bu durum işlemin koşulsuz bir şekilde dava konusu yapılabilmesini sağlamamaktadır: Kural olarak beyana dayalı tarh işlemine karşı dava açılmamakta (VUK m.378/II), ihtirazî kayıtlı beyanlar bunun istisnasını oluşturmaktadır (İYUK m.27/III). Diğer bir istisnası ise, hata düzeltilmesi üzerine açılabilen davalardır.

Türk Vergi Sisteminde bazı vergilerin beyana bağlı olduğu açıkça belirtilmektedir<sup>34</sup>. Bu tür vergilerde beyanlar farklı beyannamelerle yapılmaktadır<sup>35</sup>. VUK’unda düzenlenen beyan üzerine vergileme kuralları,

<sup>34</sup> Bkz. GVK m.83; KVK m.14, 24; VİVK m.7, 14; KDV m.40; ÖTV m.14/I; Gid. VK m.45.39/4,40/4; Gümrük VK m.59-61

<sup>35</sup> Beyana bağlı vergilerde beyanname farklılıkları şu şekilde özetlenebilir: **1)** GVK’na göre gelirin vergilendirilmesi tek türde beyanname ile yapılmamaktadır. Yükümlünün tâbi olduğu gerçek usul ve basit usulde bazı farklılıklar bulunmaktadır. Kural, gelirin yıllık beyanname ile bildirilmesidir. Yıllık beyannameye konu edilecek gelirden ayrıca peşin vergileme yapıldığından, bunlar için “geçici vergi beyannamesi” verilmektedir (GVK geçici m. 120/VI, geçici m.51). Sadece ticarî kazanç elde edenler ile serbest meslek kazancı sahipleri geçici gelir vergisi beyannamesi vermektedirler. Bu bağlamda basit usulde vergilendirilenler geçici vergi uygulaması dışında bırakılmıştır. Yıllık beyanname (ve geçici gelir vergisi beyannamesi) yanında kaynaktan kesinti yoluyla vergilendirme yapılmakta ve bu kesintiler muhtasar beyanname ile bildirilmektedir (GVK m.98 vd.). Bunlar dışında, dar yükümlülerin sair kazanç ve iratları için verdikleri münferit beyanname (GVK m.84/3) ve talih oyun salonlarında oyun makineleri başına “asgari vergi” ödenmesine ilişkin beyannamelerdir (GVK m.111). Vergi dairesi tarafından tarh işleminin aynı gün, posta ile yapılan beyanname göndermesinde yedi gün içinde tarh edileceği belirtildiğinden, bu sürelerde tahakkuk fişinin düzenleneceği ve tahakkukun düzenleme tarihinde olacağı açıktır (GVK m.109/1). **2)** KVK ile kurum kazançları farklı beyannameler ile vergilendirmeye konu edilmektedir. Bunlar yıllık beyanname, muhtasar beyanname ve özel beyanname (KVK m.29). Yıllık beyanname hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinden yirmibeşinci günü akşamına kadar verilmekte (01.-25 Nisan) ve bu ayın sonuna kadar vergi ödenebilmektedir (KVK m.14/3, 21/1). Vergi kesintisi yapılan durumlarda muhtasar beyannameler GVK ile de uyumlu bir şekilde vergilendirme dönemini izleyen ayın yirminci günü akşamına kadar verilmek zorundadır (KVK m.15/5, 31). Geçici vergi beyannamesi de GVK’ndaki esas ve usullere göre uygulanmaktadır (KVK m.32/2). Özel beyanname dar yükümlü kurumların sadece “sair kazanç ve irat” gelirleri için öngörülmuş bir beyanname (KVK m.26/1). **3)** Veraset ve intikal vergisinde beyanname verme süreleri ölüm, gaiplik, diğer suretlerle intikallerde, yarışma ve çekilişler ile müşterek bahislerde beyanname verme süreleri farklı tespit edilmiştir (VİVK m.9). Vergiye konu olan mallar ve hakların matrahı VUK’undaki değerlendirme kurallarına göre hesaplanmaktadır (VİVK m.10). Tarh işleminde genel kural idare tarafından onbeş gün içerisinde “ilk tarh işlemi” gerçekleştirilmesi olmakla birlikte (VİVK m.10/IV,14), yarışma ve çekilişler ile müşterek bahislerde vergi beyanname süresi içerisinde ödenebileceğinden, tarh için bu genel süre uygulanmamaktadır (VİVK m.19/1). **4)** KDVK’ne göre vergi daireleri ve gümrük idaresi tarafından tarh işlemleri yapılabilmektedir (KDVK m.43). GVK ve KVK nundaki beyannamenin elden verildiği günde tarh işleminin yapılacağı, posta ile göndermelerde ise yedi gün içinde yapılacağı kuralı katma değer vergisi içinde geçerlidir (KDVK m.45). VUK’unda düzenlenen elektronik ortamda beyanname verilmesi bu vergi türüne de uygulanmaktadır. Vergi alacağı beyannamenin verildiği günde tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile tahakkuk etmektedir. **5)** Özel tüketim vergisi de yükümlünün beyanı üzerine tarh işlemi yapılan harcama vergilerindedir (ÖTV m.14/1). Beyanname süresi

gümrük vergileri dışında vergi kanunlarında belirtilen beyanname türlerinin tümüne uygulanmaktadır. Bu bağlamda tarh işleminin tahakkuk fişinin düzenlenmesi anlamına geldiğinin anlaşılması karşısında; tahakkuk aşamasının da bu fişin düzenlenmesi ile gerçekleştiği ve bu günün vergi alacağının tahakkuk ettiği gün olarak kabul edilmesi gerekmektedir (VUK m.25/I, 378/II).

Genel çerçeve içerisinde yer alması gereken bir başka konu, tahakkuk fişinin tebliğ edilip edilmeyeceği üzerinedir. Bu konuda kanunda farklı terimlerin kullanıldığı görülmektedir. Konunun açıklanabilmesi için kanundaki tahakkuk fişinin beyannameyi “tevdî edene verileceği” (VUK m.25); tahakkuk fişinin “posta ile yükümlüye gönderileceği” (VUK m.27); “elektronik ortamda yükümlüye iletilmesinin tebliğ yerine geçeceği” (VUK m.28/II, mük.m.257/4); “tahakkuk fişinden gayrı, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar...tebliğ edilir” (VUK m.93) şeklindeki kuralların birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir.

Kanundaki “Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdî edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer.” şeklinde yer alan açıklamalardan tahakkuk fişinin “beyannameyi tevdî edene verilmesi”, açıkça hukuksal bir işlem olan “tebliğ işlemi”ni tarif etmemektedir (VUK m.25). Fişin yükümlüye verilmesi bir imza karşılığında olmadığı için, bir işlemde çok idarenin bir maddî eylemini göstermektedir. Kaldı ki, verilen fişin alınmaması “maddî anlamda tahakkuka” da engel sayılmamaktadır (VUK m.27). Kanunun 25’nci maddesinden şeklî ve maddî hukuka ilişkin çıkarılabilecek bazı sonuçlar bulunmaktadır. Bunlar; 1) tarh işleminin tahakkuk fişi üzerinde yapılmakta olduğu ve 2) şeklî anlamda tahakkukun aynı tahakkuk fişin düzenlenmesi ile meydana geldiğidir. Yine elektronik ortamda gönderilen beyannamelerde tahakkuk fişi de elektronik

---

içerisinde verginin ödenmesi gerektiği göz önüne alındığında; tarh işleminin ve tahakkukun tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile beyan tarihinde gerçekleşmesi mümkün olacaktır. **6)** Banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi ve şans oyunları vergisi Gider Vergileri Kanununda düzenlenmektedirler. Beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen bu vergiler beyan süresi içerisinde ödenmektedir. Bu nedenle beyan süresinin başlarında tarh eden vergiler tahakkuk fişi ile birlikte tahakkuk etmelerine rağmen beyan süresinin sonuna kadar ödenebilmektedir. **7)** Gümrük vergileri de beyan üzerine tescil/tarh edilmektedir (Gümrük VK m. 59-61). Tescil edilen beyanname, beyan sahibini bağlamakta ve gümrük vergisinin tahakkukuna esas alınmaktadır. Tescil işlemi beyanname üzerine mühür, sıra numarası ve tarih konulmasıyla birlikte tescil defterine işlenmesi (veya bilgisayar kaydına alınması) ile tamamlanmaktadır. Bu nedenle tescil defterine kaydedilme ile şeklî anlamda tahakkuk gerçekleşmektedir. VUK’nuna tâbi vergilerdeki tahakkuk fişinin ve düzenlenmesinin işlevini burada tescil defteri ve bu deftere kayıt işlemi görmektedir.

ortamda düzenlenmekte ve bir örneği yükümlüye elektronik ortamda iletilmektedir (VUK m.28/II, mük.257/4). Tahakkuk fişinin elden verilmesinde, postayla gönderilmesinde veya elektronik ortamda iletilerin tebliğ yerine geçtiğinin belirtilmesinde, tahakkuk işleminin sade bir idarî işleminden çok “bir idari işlem sürecini içerdiği” ve bunların, süreç içerisinde asıl tahakkuk işlemini tamamlayan (tekemmül ettiren) bazı idarî eylem ve işlemler olduğu kanaatine varılmaktadır<sup>36</sup>.

İlk bakışta tahakkuk fişinin tebliğ edilmesi yönündeki VUK'nun 28'nci maddesi ile tahakkuk fişinin tebliğ edilmesi gerekmediğini belirten aynı kanunun 93'ncü maddesinin çeliştiği görülmektedir. Burada tahakkuk işleminin amacının göz önünde bulundurulması gerekmektedir: Tahakkuk fişinin bir suretinin yükümlüye verilmesini, postayla gönderilmesini veya elektronik ortamda gönderilmesini öngören kuralların amaçlarından birisi, ödenecek parasal değeri açıklayan işlemde yükümlünün haberdar olmasını sağlamaktır. Diğer, yükümlüye verilen veya gönderilen tahakkuk fişlerinin, borçlu tarafından beyannamenin verildiğinin ispatını belgelendirmektir (makbuz niteliğinden yararlanılmasıdır) (VUK m.25/II)<sup>37</sup>. Bir diğeri de, yükümlünün muhasebe kayıtlarında bir borç şeklinde gösterebilmesine dayanak oluşturmasıdır. Ancak, kanunda tahakkuk fişinin yükümlüye veya beyannameyi getirene verilmesi, maddî anlamda tahakkukun bir unsuru olarak gösterilmemektedir. Tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile her halde, beyana bağlı vergilendirme bakımından maddî anlamda tahakkuk meydana gelmektedir. Beyannameyi getiren kimsenin tahakkuk fişini almaması, tahakkukun meydana gelmesine engel olmamaktadır (VUK m.27). Sonuçta, tahakkuk fişinin içeriği itibariyle ayrı vergi alacağını tespit eden tarh işlemi niteliğinden ayrı bir hüküm ifade eden özelliği olmadığından, iptal davasına konu edilememektedir. Tahakkuk fişinin elden verilmesine, elden verilmediği durumlarda postayla tebliğ edilmesine veya elektronik ortamda iletilmesine yükümlünün dava hakkını koruyan bir tebliğ işlemi niteliği tanınmamaktadır. Bu kural, ayrıca, yükümlünün kendi beyanına dayanan tarh işlemine karşı dava açamayacağı ilkesine bağlanan uyumu göstermektedir. (VUK m.378/II).

<sup>36</sup> Ancak maddenin VUK'nun 25 maddesinin gerekçesinde yer alan “Tasarı, beyana müstenit tarhiyatta tahakkuk fişi usulünü kabul etmiştir. Bu usule göre, bir mükellef, bağlı bulunduğu vergi dairesinde, beyanamesini tevdi ederken, ilgili serviste bir tahakkuk fişi tanzim olunacak, bunun bir nüshası orada mükellefe (yahut beyannameyi tevdi eden mükellefin adına) verilecek, ikincisi servise gönderilecek, üçüncüsü de mükellef dosyasına kaldırılacaktır. Bu suretle basit bir fişe dayanan tek bir gişe muamelesi üzerinden ihbarname çıkarılmasına, ihbarnamenin mükellefe tebliğine, tekâlif cetvelleri ve bordrolar tanzimine hacet kalmaksızın bir banka muamelesinin sürati ve intizamiyle kendi kendiliğinden tarh edilmiş, mükellefe tebliğ olunmuş ve tahakkuk muamelesi tekemmül etmiş olacaktır.” şeklindeki ifade bu kanaati güçlendirmektedir (**Kocahanoğlu**, Osman Selim: *Gerekçeli Türk Vergi Kanunları*, Temel Yayınları, İstanbul 1994, s.431-2).

<sup>37</sup> **Kaneti**, s.98.

## 2. Özel Durumlar

### a. İhtirazî Kayıtlı Beyanname Verilmesi

Beyan üzerine tarh edilen vergilerde, yükümlünün beyanında tereddütlerinin bulunması durumunda, ihtirazî kayıt belirterek dava açma hakkını saklı tutulması mümkündür<sup>38</sup>. Böyle bir durumda, mahkemenin yürütmeyi durdurma kararı vermesinin, vergi alacağının tahakkukuna etki yapıp yapmayacağı düşünülebilir. Diğer bir deyişle yürütmeyi durdurma kararı vergi alacağının tahakkuku anını geciktirecek midir? İhtirazî kayıtlı verilen beyannamelerde de, tahakkuk fişi beyan üzerine düzenlenmektedir. Tahakkuk fişinin düzenlenmesi beyana bağlı vergilerde vergi alacağının tahakkuk anını gösteren tek ve zorunlu bir işlem şeklinde öngörülmektedir. Dolayısıyla ihtirazî kayıtlı beyanname verilmesi, vergi alacağının tahakkukunu önlememekte, bununla birlikte, yükümlüye sadece tarh işlemine karşı dava açabilme ve bu açılan davada yürütmeyi durdurma kararı verilmesi durumunda da tahsil işlemlerini durdurabilme imkanı sağlamaktadır (İYUK m.27/III). Yürütmeyi durdurma kararı üzerine maddî anlamda tahakkuk ertelenmemektedir. Yürütmeyi durdurma talebi ile ancak tahsil işlemlerine başlanması önlenmekte, maddî anlamda tahakkuk daha önce beyanname verilmesi ile gerçekleştiği için yürütmeyi durdurma kararına hiçbir şekilde konu edilememektedir. Yürütmeyi durdurma kararı verilmiş olan davanın yükümlü lehine sonuçlanması ile tarh işlemi iptal edileceği için, bu işleme konu vergi alacağından veya bu alacağın tahakkuk etmiş olmasından söz edilemeyecektir. Böylece beyana bağlı vergilerde tarh işleminin iptali, tahakkuk fişinin sonuçlarının iptalini gerektirmekte ve işlem ile birlikte gerçekleşen tahakkuk aşamasını da ortadan kaldırmaktadır.

### b. Pişmanlık ve İslah Beyannamesi Verilmesi

Bildirimden itibaren onbeş gün içerisinde pişmanlık beyannamesi ve ıslah beyannamesi verilebilmektedir (VUK m.371). Vergi ziyayı cezası bu durumlarda uygulanmamakla birlikte, gecikme zammı ödetilmektedir. Bu beyanlar üzerine vergi alacağının tahakkuk etmesi (veya yeni şekliyle tahakkuk etmesi), beyana bağlı vergilerin normal tahakkukları gibi beyanamenin kabulüyledir<sup>39</sup>. Kanunî süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerinde de aynı şekilde tahakkuk fişi düzenlenmekte, bu işlemlerin elektronik ortamda gerçekleştirilme imkanı da sağlanmış bulunmaktadır (VUK mük m.257/4)<sup>40</sup>.

<sup>38</sup> Kızılot, s.611; Öncel-Kumrulu-Çağan, s.96; Yükümlünün ihtirazî kaydını beyanname üzerinde veya beyanname ekindeki dilekçede belirtmesi, ayrıca beyannamede matrahı açıkça göstermesi gerekmektedir (Kaneti, s.119; Karakoç, s.212; Uluatam-Mehtibay, s.125).

<sup>39</sup> Bkz. Karakoç, Pişmanlık ve İslah, s.86; Kızılot, s.619; Özbalcı, s.878; Uluatam-Mehtibay, s.127.

<sup>40</sup> Elektronik ortamda işlemlerin yapılabilmesini sağlayan değişiklik 3.7.2005 T. 5398 sayılı Kanunun 23 maddesi ile yapılmıştır.

## B. AYRI BİR TEBLİĞ İŞLEMİNE BAĞLI VERGİLENDİRMEDE TAHAKKUK

### 1. Genel Çerçeve

Tarh işleminin ayrı bir tebliğ işlemi ile bildirilmesi, genellikle re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergi alacakları için söz konusu edilmekle birlikte, nadir de olsa "...lüzum görülen hallerde beyana dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname" düzenlendiği takdirde bunun tebliğ edilmesi gerekmektedir (VUK m.25/III). Ayrıca tebliğ işleminin yapılması, yükümlünün tarh işlemlerine karşı haklarını koruyabilmesi için zorunludur. Re'sen vergi tarhında vergi yükümlüsünün beyanname verme, defter, belge ve kayıt düzenine uyma gibi ödevlerini usulüne uygun yapmaması üzerine idare tarafından hesaplanan matrah esas alınarak verginin tarh edilmesi söz konusudur (VUK m.30). İkmalen vergi tarhı, beyan üzerine tarh edilen vergiye esas alınan defter, belge ve kayıtlara dayanılarak daha fazla matrah çıkması üzerine yapılan bir tarh işlemidir (VUK m.29). Verginin idarece tarhı ise, re'sen ve ikmalen tarh işlemi dışında kalan durumlarda, yükümlülerin başvuru sürelerini geçirmesi üzerine zamanı geçen vergileri idarenin tarh etmesidir (VUK mük. m.30). Bu türden tarh işlemlerinin başlangıcında yükümlünün iradesini içeren beyanı bulunsa bile, bu beyanlar ya tamamen bir tarafa bırakılmakta ( re'sen vergi tarhı) ya da bu beyana bağlı kalarak ek olarak bir tarh işlemi (ikmalen tarh) yapılmaktadır. Bu şekilde yapılan tarh işlemlerinde, beyana bağlı vergilendirmede genellikle olduğu gibi, hemen tahakkuk fişi düzenlenmemekte, bunun yerine vergi alacağı ve cezalar "ihbarname" adı verilen bir belge ile yükümlülere tebliğ edilmektedir (VUK m.34). İdarece vergi tarhında da ihbarnamenin tebliği gerekmektedir (VUK mük. m.30/III). Bu şekilde vergi alacağının belirlenmesinde, tarh ve tahakkuk aşamaları birbirinden ayrılmaktadır<sup>41</sup>. Araya bir de tebliğ işlemi girmekte; "tebliğ edilen bir vergi alacağının tahakkuku" kavramı ortaya çıkmaktadır<sup>42</sup>.

Ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergilendirmelerde tahakkukun maddî anlamda gerçekleşmesi ile şeklî anlamda tahakkuk fişinin düzenlenmesi farklı zamanlarda olmaktadır. Tahakkuk fişini buradaki işlevi beyana bağlı vergilendirmeden farklıdır. İhbarnamenin kesin işlem ve icraî işlem niteliklerini taşımasına rağmen, tahakkuk fişi burada tarh işlemi (ihbarnameyi) teyid edici bir özellik göstermektedir<sup>43</sup>. Diğer bir anlatımla,

<sup>41</sup> Kaneti, s.109 ve 120; Karakoç, (Genel), s.212; Öncel-Kumrulu-Çağan, s.98.

<sup>42</sup> Kırbaş, s.131.

<sup>43</sup> İdarî işlemlerin hukuksal durumda bir değişiklik yapmaması durumunda işlemin icraî nitelik kazanmayacağına ilişkin açıklama için bkz. Giritli, İsmet—Bilgen, Pertev-Akgüner, Tayfun; *İdare Hukuku*, Der Yayınları, İstanbul 2006, s.885; Teyid edici işlemlere ilişkin ayrıntılı açıklama için bkz. Gözler, Kemal; *İdare Hukuku*, C.I, Ekin Kitabevi, Bursa 2003, s.606. Verginin hesaplanmasına ilişkin "verginin matrahı", "verginin hesabı" ve "verginin miktarı" başlıkları tahakkuk fişi ve ihbarnamenin düzenleniş şeklinde başlıca



ihbarname muhasebe kayıtları için doğrulayan (teyit eden) bir işlem olmakta, dolayısıyla icraî niteliği bulunmadığından idarî davaya konu edilememektedir. Bununla birlikte, ayrıca bir sonraki aşamanın işlemi olan tahsil işlemi için hazırlık işlemi niteliği de taşımakta<sup>44</sup>; bu niteliği nedeniyle de, iptal davasına konu edilememektedir. Diğer bir ifadeyle geçmişte tahakkuk eden bir vergiyi açıklayarak tahsil işlemine köprü olmaktadır. Tahakkuk fişinin düzenlenmesinde, maddî anlam taşıyan bir vergi alacağı tahakkukunun gösterilmesi amacı bulunmaktadır. Tahsilat görevlisi tahakkuk görevlisinin işlemine dayanarak tahsilatı yapmaktadır.

Ihbarnamenin (tarh işleminin) tebliği ile vergi alacağı hemen tahakkuk etmemektedir<sup>45</sup>. Yükümlüye, kendi beyanına dayanmayan bu tarh işlemi nedeniyle haklarını koruyabilmesi için dava hakkı tanınmaktadır<sup>46</sup>. Tebliğ işlemi, maddî anlamda tahakkukun belirlenebilmesi için dava açma süresini başlatarak, bu sürenin tamamlanmasını sağlamaktadır (VUK m.30/son). Tebliğ işleminin hukuksal sonuç doğurabilmesi, tebliğ işleminde esaslı hata yapılmamasına bağlıdır (VUK m.108)<sup>47</sup>. Tebliğ işlemi üzerinde yükümlünün dava hakkını kullanılıp kullanılmaması, maddî anlamda tahakkukun zaman çizgisi üzerinde farklı tarihlerde gerçekleşmesine neden olmaktadır<sup>48</sup>.

Vergi alacağı ihbarnamesinin yükümlüye tebliği üzerine çeşitli olasılıklar ortaya çıkabilir: Bunlar, dava açma süresini geçirilmesi; uzlaşmaya başvurulması; süresinde doğrudan dava açılması veya uzlaşmaya varılamaması üzerine dava açılmasıdır. Dava açma süresinin son gününün tamamlanmasıyla vergi alacağı tahakkuk etmektedir<sup>49</sup>. Burada maddî

---

ortak unsurlar olarak görülmektedir (VUK m.26,35).

<sup>44</sup> Hazırlık işlemlerine ilişkin ayrıntılı açıklama için bkz. **Gözler**, s.595.

<sup>45</sup> **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.98.

<sup>46</sup> **Herekman**, Aykut; *Kamu Maliyesi, Genel Vergi Kuramı, C.II*, Sevinç Matbaası, Ankara 1989, s.22.

<sup>47</sup> Danıştay'ın usulüne uygun tebliğ işlemi yapılmamış olmasının ( adresin eksik yazılması üzerine tebligat yapılmadığından bahisle ilan tebligat usulünün yapılmasının) tahakkuku sağlamayacağına ilişkin kararı için bkz. Dan. 7. D. 27.04.1994 T., 1994/2258 E., 1994/4358 K. (<http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası).

<sup>48</sup> **Karakoç**, (Genel), s.212; Danıştay bir kararında bu konuyu, tebliğ işlemine değindikten sonra “bu işlemlerin yapılmasından ve dava açılması halinde dava sonucu alındıktan (reddedilmiş olması), ihtilaf yaratılmaması halinde ise dava açma süresi geçtikten sonra verginin tahakkuku söz konusu olmakta ve böylece ödenmesi gereken safhaya gelmektedir.” denilmektedir (Dan. 4. D., 17.02.1994 T., 1993/2584 E., 1994/807 K. Danıştay Emsal Karar 25.04.2006; Benzer kararlar için bkz. Dan. 7. D. 27.04.1994 T., 1994/2258 E., 1994/4358 K. <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası).

<sup>49</sup> Bkz. **Aksoy**, s.56; **Erginay**, s.89; **Kaneti**, s.120; **Karakoç**, (Genel), s.213; **Bayraklı**, s. 52; **Bilici**, s.69; Tahakkuk ve kesinleşmenin aynı anda olduğu yönündeki görüş için bkz. **Kırbaş**, s.132; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.88 ve 107; **Şenyüz**, (Genel), s.81; **Uluatam-Mehtibay**, s.123. Danıştay da “...re’sen, ikmalen ve idarece tarh olunan vergiler dava konusu yapılmadıkları takdirde dava açma süresinin sonunda tahakkuk edeceği” görüşündedir (Dan. 9.D. 28.04.2004 T. 2002/26 E. 2004/3023 K. Danıştay Kararları Dergisi, S.5 <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası). Danıştay bazı kararlarında dava

anlamda tahakkukun kendiliğinden gerçekleşen bir durum olması, onu idarî işleminden ayıran önemli bir özellik olmaktadır<sup>50</sup>. Bu şekilde tahakkuk eden vergi alacağının ödeme (veya taksit) zamanı henüz gelmemişse, bu tarihler beklenerek en son vadesinde ödeme yapılabilen; geçmiş ise, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmesi gerekmektedir (VUK m.112/I).

## 2. Özel Durumlar

### a. İhtiyatî Tahakkuk

İhtiyatî tahakkuka vergi alacağının güvenlik önlemi olarak başvurulmaktadır. Kanunda belirtilen koşulların oluşması üzerine, vergi alacağı geçici olarak, normal işlem aşamalarından önce tahakkuk ettirilmektedir<sup>51</sup>. İhtiyatî tahakkukta geçici olma özelliği hem maddî anlamda tahakkuk hem de şekli anlamda tahakkuk (ihtiyatî tahakkuk kararı) bakımından geçerlidir. Sonradan normal tahakkuk işlemi yapıldığında ihtiyatî tahakkuk kararı ile aradaki fark düzeltilmektedir (AATUHK m.19/I).

Vergi alacağının güvenliği işlemlerin gizliliğini gerektirdiğinden, ihtiyatî tahakkuk sürecindeki işlemler başlangıçta borçlunun (yükümlünün) bilgisi dışındadır. Geçici bir güvenlik önlemi olarak kabul edilen ihtiyatî tahakkuk aşamasını takiben, ayrıca icraî niteliği bulunan ihtiyatî haciz kararının alınması gerekmektedir (AATUHK m.18/III). Bu haliyle ihtiyatî tahakkuk ihtiyatî haciz kararını hazırlayıcı bir işlemi olmaktadır. Bu nedenle de ihtiyatî haciz kararı alınmamışsa tek başına iptal davasına da konu edilememektedir<sup>52</sup>. İhtiyatî haciz kararının uygulanması sırasında borçlu

---

açma süresinin geçirilmesi ile “tahakkukun kesinleştiği” şeklinde ifade tarzını kullanmaktadır (Bkz. Dan. 7.D. 20.02.1989 T., 1989/214 E., 1989/314 K. <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası). Bu haliyle “bir aşamanın kesinleşmesi” anlamına gelmektedir. Ancak, burada bir aşamanın kesinleşmesinden çok, dava açma süresinin geçirilmesiyle belirginleşen alacak tutarının artık ödeme zamanında tahsil edilebilecek durum kazanması sözkonusudur.

<sup>50</sup> Bayraklı, s.51; Çelik, Binnur: *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, Ekim 2002, s.81; Öncel-Kumrulu-Çağan, s.106.

<sup>51</sup> Bayraklı, s.52; Çelik, s.81; Giritli-Bilgen-Akgüner, s.802; Şenyüz (Genel), s. 89; Uluatam-Mehtibay, s.139.

<sup>52</sup> Bkz. Bayraklı, s.55; Çelik, s.87; Şenyüz (Genel) s.89; Danıştay bir kararında; yerel mahkemenin ihtiyatî tahakkuk kararı üzerine ihtiyatî haciz uygulandığında ihtiyatî tahakkuk nedenlerine ve miktara karşı AATUHK'nun 15 nci maddesi gereği itirazda bulunulabileceği, ihtiyatî tahakkuk ile kesin bir borç doğmadığı, ihtiyatî tahakkukun etkinlik ve işlerliğini ihtiyatî hacizden alması nedeniyle tek başına dava konusu edilebilecek işlem bulunmadığı yönündeki ısrar kararına katılmıştır (DVDDK. 23.02.2001 T., 2000/326 E., 2001/96 K. <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası). Aynı kararda ihtiyatî tahakkuk ile henüz kesin miktarı bilinmeyen ve ilk hesaplamalara dayanılarak henüz tarh işlemi de yapılmadan verilen ihtiyatî tahakkuk kararının etkili bir idari işlemin tüm özelliklerini gösterdiği, bu nedenle de ihtiyatî tahakkuk üzerine ihtiyatî haciz uygulanmamış olsa bir dava açılabilmesi ileri sürülmektedir (II nolu Karşı oy yazısı). Burada ihtiyatî tahakkuk kararının başlı başına uygulanmadığı, icraî nitelik kazanmasının ise ancak ihtiyatî haciz kararı ile oluştuğu ve alacağın güvence altına alınmasına yönelik

hazır bulunmaktaysa işlemde o anda haberdar olmakta, hazır değilse, ihtiyatî haciz kararıyla birlikte borçluya sonradan tebliğ edilmektedir (AATUHK m.15/I). İhtiyatî haciz uygulamasıyla sadece vergi alacağı güvence altına alınmak istenmektedir. Vergi alacağının henüz ödeme zamanı gelmediği durumlarda tahsil işlemi yapılamayacağı için ödeme zamanının beklenmesi gerekmektedir (AATUHK m.18/III).

### b. Uzlaşma

Uzlaşma vergi kaçakçılığı suçunun fiilleriyle vergi ziyana sebebiyet verildiği durumlar hariç, diğer vergi ziyalı durumlarda vergi idaresi ile vergi yükümlüsünün vergi alacağı ve vergi cezaları konusunda anlaşmalarına imkan sağlayan barışçıl yöntemdir<sup>53</sup>. Uzlaşma, vergi incelemesi sırasında yapılırsa “tarhiyat öncesi uzlaşma”, tarh işleminin tebliğ edilmesi zorunlu olduğu durumlarda dava açma süresi içinde yapılırsa “tarhiyat sonrası uzlaşma” denilmektedir. Uzlaşmaya varılması, uzlaşma tutanağı düzenlenmesiyle gerçekleştirilmektedir. Tutanak kesinlik gösterdiği için aleyhine dava açılmamakta, şikayet edilememekte ve bu konuda cezada indirim talebinde de bulunulamamaktadır. Uzlaşma tutanağı tahakkuk fişi yerine geçmektedir<sup>54</sup>. Dolayısıyla uzlaşma tutanağı vergi alacağının hem maddî anlamda hem de şeklî anlamda tahakkuk etmesi sonucunu doğurmaktadır<sup>55</sup>. Uzlaşma tutanağının kesinliği, idarî işlem prosedürü içerisindeki “idarî işlemin kesinliği” anlamındadır. Uzlaşma tutanağı yükümlü üzerinde başkaca bir işleme gerek kalmadan sonuç doğurabilmesi, diğer bir ifadeyle icraîlik özelliği bulunmasına karşın, kanunda açıkça kanun yolunun kapalı olduğunun belirtilmesi işlemin kanun yolu bakımından da kesinliğini göstermektedir.

Dava açma süresi içinde uzlaşmaya başvurulduğu halde uzlaşma sağlanamamışsa ve geride dava açılabilmesi için onbeş günden daha az zaman kalmışsa, süre onbeş güne kadar uzamakta, bu durum aynı zamanda maddî anlamda tahakkuku ertelemektedir<sup>56</sup>. Yine, tarhiyat sonrası uzlaşmaya varılamaması durumunda, dava açma süresinin dolmasıyla vergi alacağı tahakkuk etmektedir (VUK ek m. 7/IV).

---

borçlunun bilgisi dışında işlem olduğu dikkate alındığında, ihtiyatî tahakkukun ihtiyatî haciz kararı alınmasına neden olan bir “ön işlem” olduğu düşünülebilir. Yine AATUHK’nun 20’nci maddesinin karşıt anlamından ihtiyatî tahakkuka rağmen ihtiyatî haciz kararı alınmamışsa 15 nci maddeye göre itiraz etmenin de mümkün olamayacağı anlaşılmaktadır.

<sup>53</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, s.170.

<sup>54</sup> Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, m.18 (RG: 03.02.1999-23600). Bu nedenle tahakkuk fişi ilgili açıklamalar uzlaşma tutanağı içinde geçerlidir.

<sup>55</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, s.108; Kızılot, s.623; Uluatam-Mehtibay, s.125.

<sup>56</sup> Bkz. Bilici, s.118; Kaneti, s.232; Öncel-Kumrulu-Çağan, s.107; Uluatam-Mehtibay, s.126.

### c. Dava Açılması

Re'sen, ikmalen ve idarece tarh işlemini gösteren ihbarnamenin tebliği üzerine, hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle otuz gün içerisinde dava açılabilmektedir (İYUK m. 7/I, II,b)<sup>57</sup>. Davanın açılması, başkaca bir işleme gerek kalmadan tahsil işlemlerini durdurmaktadır (İYUK m.27). İcraî nitelikli tarh işlemine karşı dava açıldığında, bir sonraki aşama olan tahsil işleminin yapılamayacağı gösterilmektedir. Tahsil edilmemesi için ayrıca bir yürütmeyi durdurma kararına gerek kalmamakta; tahakkuk aşaması da bu nedenle ertelenmiş olmaktadır<sup>58</sup>. Tahakkuk etmeyen alacağın tahsiline geçilememektedir (VUK m.23). Dava açılması nedeniyle tahsil edilebilecek safhaya geçilemediği içindir ki, tahakkukun oluşmasını önlemektedir<sup>59</sup>.

Yükümlünün açtığı davanın mahkemece kabul edilmesi tahakkuku önlemekle birlikte, kanun yolları sürecinde ne zaman tahakkuk edeceği bir soru olarak düşünülebilir. Temyiz veya itiraz üzerine mahkeme kararının bozulmasına kadar mı, yoksa bozma kararı üzerine mahkemenin bu kez davanın reddine şeklinde verilmesine kadar mı? Burada tahakkuk için tek koşul vergi mahkemesinin davanın reddine ilişkin bir karar vermesidir. Dolayısıyla itiraz ve temyiz üzerine verilen bozma kararlarının, “davanın reddi” kararı niteliğinde olmaması ve ayrıca mahkemenin ısrar kararı verebilme olasılığının da bulunması karşısında, bozma kararı maddî anlamda tahakkuku belirlememektedirler.

Yükümlü tarafından açılan davanın reddi kararı ile birlikte, reddedilen kısım için vergi alacağı maddî anlamda tahakkuk etmektedir<sup>60</sup>. Bu kararın idareye tebliği üzerine, (kısmî red kararı da olabilir) tahakkuk eden vergi alacağı için bir ihbarname düzenlenmektedir. Bu ihbarnamede, yükümlüden tahakkuk eden alacağın bir ay içerisinde ödenmesi istenmektedir. Böylece tarh işlemine konu vergi alacağının doğruluğu, bir kez de yargı organı tarafından tespit edilmiş olmaktadır<sup>61</sup>. Karar, henüz kanun yolu anlamında

<sup>57</sup> İlânen tebliğ durumunda, tebliğ işleminden itibaren bir ay içerisinde yükümlü başvuruda bulunursa normal tebligat yapılmakta ve ilânen tebliğin bir hükmü kalmamaktadır. Tahakkuk bu tebliğe göre sonuçlarını meydana getirmektedir. Eğer yükümlünün bir başvurusu bulunmamağıysa, ilândan itibaren bir ayın sonunda tebliğ yapılmış sayılmaktadır (VUK m.103-104). Bu nedenle dava açma süresi de bu aydan sonra işleyecek otuz günlük sürenin sonunda dolmaktadır. Bu sürelerin dava açmadan geçirilmesi vergi alacağının tahakkukuna neden olmaktadır.

<sup>58</sup> **Kaneti**, s.120; **Karakoç**, (Genel), s.210, 213 ve 516; **Kırbaş**, s.132; **Kızılot**, s.620; **Şenyüz**, (Genel), s.81; **Uluatam-Mehtibay**, s.245; Burada tarh işleminden ayrı “emsal bedelin takdirine karşı” dava açılması durumunda, bu davanın verginin tahakkukunu durdurmadığını belirtmek gerekir (VUK m.267).

<sup>59</sup> **Kaneti**, s.120.

<sup>60</sup> Bkz. **Bayraklı**, s.52; **Bilici**, s.69, 109, **Erginay**, s.89-90; 136; **Herekman**, s.22; **Kaneti**, s.120; **Kırbaş**, s.223; **Kızılot**, s.621; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.106 ve 193; **Özbalcı**, s.189; **Şenyüz**, (Genel), s.81; **Uluatam-Mehtibay**, s.123.

<sup>61</sup> **Karakoç**, (Genel), s.213.

kesinleşmemiş olmakla beraber, karine olarak gerçekleşen bir parasal değer şeklinde kabul edilmekte ve bunun sonucunda alacaklı idare tarafından tahsil edilebilir (ve devamında icraya konulabilir) hale gelmektedir<sup>62</sup>. Tahsil işlemi, henüz yargı yolu tüketilmediği için ancak itiraz veya temyiz ile üzerine mahkemenin yürütmeyi durdurma kararı vermesiyle durdurulabilmektedir (İYUK m.52).

### C. TAHAKKUKU TAHSİLE BAĞLI VERGİLENDİRMEDE TAHAKKUK

Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsil işlemi, tahakkuk aşamasını da içermektedir (VUK m.24). Bu tür vergilerde birbirinden ayrı tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları bulunmamaktadır<sup>63</sup>. Tek bir aşama içerisinde hem işlemler (tarh, tebliğ ve tahakkuk fişi düzenlenmesi) hem de maddî anlamdaki tahakkuk aşaması bir arada bulunmaktadır. Tahakkuk anı ile tahsil anı çakışmaktadır<sup>64</sup>. Bununla birlikte tahakkuku tahsile bağlı vergilendirme işlemlerinde herhangi bir nedenle tahsil işlemi yapılamamışsa, tarh edilen verginin ayrıca tebliğ edilerek tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir<sup>65</sup>. Yine, bu tür vergilerde yükümlü ihtirazî kayıt koyuyorsa, dava açma süresi tahsil (ödeme) gününü izleyen gündün başlamaktadır.

Tahakkuku tahsile bağlı vergi türünün başlıca örnekleri damga vergisi ve eğlence vergisidir<sup>66</sup>: Damga vergisi basılı damga konulması, makbuz düzenlenmesi ve istihkaktan kesinti yoluyla tahsil edilebilmektedir. Bunlardan makbuz karşılığı ve istihkaktan kesinti yoluyla ödenenler yükümlüleri tarafından beyana bağlı ödenmektedirler (DVK m.22, 23). Fakat basılı damga kullanılması durumunda, kâğıdın düzenlenmesinden önce verginin ödenmesi gerekmektedir<sup>67</sup>. Dolayısıyla bu usuldeki ödemede tahakkuk, tahsil işleminin içerisinde bulunmaktadır. Maddî anlamda

<sup>62</sup> Bu durum, özel hukuktan doğan alacaklara ilişkin ilâmların temyiz edilmesinin icraya konulmasına engel olmadığına ilişkin kurala benzerlik göstermektedir (HUMK m.443/I).

<sup>63</sup> **Karakoç**, (Genel), s.214; **Kırbaş**, s.134; **Kızılot**, s.564 ve 584.

<sup>64</sup> Tahakkuku tahsile bağlı vergileri vergilendirme sürecinin “en kısa zaman diliminde” gerçekleşen vergi olarak nitelenmesi için bkz. **Bilici**, s.71 dip not, 81; **Şenyüz**, (Genel), s.82; **Uluatam-Mehtibay**, s.127.

<sup>65</sup> **Karakoç**, s.214; **Kızılot**, s.564; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.108; **Özbalcı**, s.189; Danıştay konuya ilişkin bir davada “Tellallık harcı tahakkuku tahsile bağlı harçlardan olmakla beraber Dairemizin yerleşmiş içtihadına göre, zamanında tahsil edilmemesi halinde bu niteliğini kaybederek harcın ödenebilir hale gelmesi için ödeme emrinden önce yükümlüye bir vergi ihbarnamesi tebliğ edilmesi ve tahakkuk işleminin oluşturulması” gerektiğine karar vermiştir (Dan. 9. D. 17.11.1982 T. 1982/751 E., 1982/4805 K. <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası).

<sup>66</sup> **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.108: Tahakkuku tahsile bağlı vergilerin tipik örneği olan pul yapıştırmak suretiyle verginin ödenmesi DVK'nun 16'ncı maddesinde 5281 sayılı Vergi KanunlarınınYeni Türk Lirasına Uyumu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun'un 44/2 maddesiyle yapılan değişiklikle 31.12.2004 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır (RG: 31.12.2004-25687).

<sup>67</sup> **Kırman**, Ahmet: *488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi*, Ankara 1992, s.217.

tahakkuk, tahsil işleminden önce gerçekleşmemektedir. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerin diğer örneği eğlence vergisidir. Eğlence vergisi biletlere belediye tarafından özel damga konulması ile eklenmekte; vergi, biletler henüz satılmadan önce peşin olarak tahsil edilmektedir<sup>68</sup>. Bilete damga basılmasıyla vergi alacağının tarh, tahakkuk ve tahsil aşaması birlikte gerçekleşmektedir. Satılmayan biletlerin iadesi durumunda ise, doğal olarak bunlara ilişkin vergiler de iade edilmektedir (BGK m.22/I).

#### **D. BELİRLİ BİR TARİHE BAĞLI VERGİLENDİRMEDE (KENDİLİĞİNDEN) TAHAKKUK**

VUK’unda belirli bir tarihin gelmesiyle vergi alacağının tahakkuk edeceğine ilişkin genel bir kural bulunmamaktadır. Özel vergi kanunlarında belirli bir tarihin gelmesiyle birlikte, bir karine şeklinde kendiliğinden vergi alacağının tahakkukuna ilişkin kurallar bulunmaktadır. Kanunda öngörülen tarihin gelmesi başlı başına vergi alacağının tahakkuku için yeterli kabul edilmektedir.

Bu konuda başlıca örnekler emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisidir: Emlak vergisinde bina ve arazilere ilişkin vergiler dört aylık dönemlerde yapılan takdir işlemlerini takip eden yılın Ocak ve Şubat aylarında yıllık olarak tarh edilmektedir (EVK m.11, 21)<sup>69</sup>. Vergi alacağı tarh edildiği tarihte tahakkuk etmiş sayılmaktadır<sup>70</sup>. Diğer bir ifadeyle yılın ilk iki ayı içinde tarh işleminin yapıldığı bir tarihte, tarh işlemiyle birlikte emlak vergisi tahakkuk etmektedir. İlerleyen üç yıl için ise takdir edilen vergi değerleri değerlendirilerek her “bütçe yılı”nın başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılmaktadır (EVK m.29, 11,12)<sup>71</sup>. Böylece vergi yükümlüsünün “bildirim yükümlülüğü” sadece vergi değerini değiştiren nedenlerin bulunması durumunda söz konusudur (EVK m.23, 33). Bu bildirimler ileride yapılacak tarh işlemi ve kanundan dolayı gerçekleşecek tahakkuk için önem taşımaktadır. Bildirim verilmeyen durumlar, idare tarafından tarh işlemi yapılmasına neden olmaktadır (EVK m.32). Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu (MTVK) na göre ise, vergi alacağı taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yılın Ocak ayı başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılmaktadır (MTVK m.9). Yıl içerisinde vergi tutarında değişiklik olmasında tahakkuk bakımından farklı sonuçlar öngörülmektedir: Yılın ilk altı ayındaki vergi alacağı değişikliği sonraki altı

<sup>68</sup> Akdoğan, s.640.

<sup>69</sup> Emlâk vergisinde beyan usulü 4751 sayılı Vergi Uslu Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun’un 7/b maddesiyle 09.04.2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır (RG. 09.04.2002-24721).

<sup>70</sup> Öncel-Kumrulu-Çağan, s.365.

<sup>71</sup> 1050 sayılı Muhasebe-i Umumiye Kanununda kullanılan “bütçe yılı” kavramı (m.5) yerine 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanununda “malî yıl” kavramı kullanılmakta (m.3/o) ve her ikisi de takvim yılını göstermektedir. Bu durumda bütçe yılı başı veya malî yılın başı 1 Ocak tarihi olmaktadır.

ayın başında, son altı ayda yapılan değişiklikten doğan alacaklar takip eden yılın başında tahakkuk etmiş sayılmaktadır. MTVK'na göre tahakkuk ettirilen vergiler yükümlülere ayrıca tebliğ edilmemekte ve tahakkuk ettiği günde tebliğ edilmiş sayılmaktadır<sup>72</sup>. Bu nedenle, motorlu taşıt vergisi yıl başlarında veya değişiklik durumunda ayrıca altı aylık dönemlerin başlarında, sadece bu tarihlerin gelmesiyle kendiliğinden tahakkuk etmektedir. Emlak ve motorlu taşıt vergilerinde tebliğ işlemi gerek görülmeyerek belli tarihte tarh ve tahakkuk etmenin varsayılmasının nedeni, yükümlü sayısının çok fazla olması olsa gerek<sup>73</sup>.

### III. TAHAKKUKTAN VAZGEÇME

Re'sen, ikmalen ve idarece tarh edilen vergi alacağı ile vergi cezalarının toplamının belirli bir tutarı aşmaması durumunda idarenin tahakkuktan vazgeçmesi mümkündür (VUK mük m.115)<sup>74</sup>. Tahakkuktan vazgeçilebilmesinin ölçüsü, vergi alacağının tahakkuk etmesi için yapılacak masrafların alacaktan fazla olacağına tespit edilmesidir. Burada "tahakkuk için yapılacak giderler" kapsamına tahakkuk işlemi için yapılacak giderler de girmektedir. Diğer bir deyişle tahakkuk ettirilinceye kadar idarenin yapacağı masrafların toplamı göz önüne alınmaktadır<sup>75</sup>. Tahakkuktan vazgeçmede, idare vergi alacağını tahakkuk ettirmeyerek, vergi alacağından yani "vergi alacağını talep hakkından" vazgeçmektedir<sup>76</sup>. Tahsil imkansızlığı nedeniyle vergi alacağının terkinin işleminde ise, tahakkuk etmiş olan bir alacak hakkından vazgeçme, işlemin konusudur (AATUHK m.106).

<sup>72</sup> Bunun sonucunda motorlu taşıtlar vergisi ayrıca bir ihbarname ile yükümlüye duyurulmasına gerek bulunmadığından kendiliğinden gerçekleşen tahakkuk işlemi için tahakkuk etmiş sayıldığı günden itibaren otuz gün içinde dava açılması gerekmektedir (Bkz. Dan. 7.D. 13.10.1998 T., 1997/3495 E., 1998/3275 K.; Dan. 7. D.17.01.2005 T., 2001/4592 E., 2005/26 K. Dan. Der. S.109 <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası). Motorlu taşıtın başlangıçta farklı nitelikte kabul edilerek vergilendirildiğinin anlaşılması üzerine eksik ödenen vergi alacağının ikmalen vergi tarhının konusunu oluşturacağı yönündeki açıklama için bkz. Dan. 7.D. 11.02.1999 T., 1998/2384 E., 1999/515 K. (<http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası). Bu bağlamda aracın vergilendirmeye esas net ağırlığında sonradan değişiklik olması durumunda bunun yükümlü tarafından bilinmesi mümkün olmayacağından motorlu taşıtlar vergisinin bir ihbarname ile yükümlüye tebliğ gerekmektedir (Dan. 7.D.22.12.2004 T., 2001/225 E., 2004/3561 K., <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası).

<sup>73</sup> Çok sayıda ilgiliye bireysel idarî işlemin ilân veya yayın yoluyla tebliğ edilmesi yönündeki açıklamalar için bkz. **Gözler**, s.924.

<sup>74</sup> 354 Sıra Nolu VUK Genel Tebliği ile 01.01.2006 tarihinden itibaren geçerli olan tutar 14.-YTL dir.

<sup>75</sup> Tahsil imkansızlığı nedeniyle alacağın terkinin için bkz. (AATUHK m.106).

<sup>76</sup> Bkz. **Kaneti**, s.130; **Kırbaş**, s.152.

#### IV. TAHAKKUKA BAĞLANAN SONUÇLAR

##### A. TAHAKKUK ETMEYE BAĞLANAN SONUÇLAR

###### 1. Verginin Tahsil Edilebilir Duruma Gelmesi

Vergi alacağının maddî anlamda tahakkuk etmesi, alacağın parasal bir değer şeklinde tahsil edilebilir duruma gelmesini sağlamaktadır. Ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergilendirmelerde, tarh işleminin tebliğinden sonra dava açma süresinin tamamlanması bu aşamayı gösterir. Yükümlü açısından bundan bir sonraki aşama ödeme aşaması olup, tahsil işleminin yapılabileceği ödeme zamanlarını göstermektedir. Ancak şekli anlamda tahakkukun yapılması, yani tahakkuk fişinin düzenlenebilmesi için ödeme zamanının gelmesine gerek bulunmamaktadır. Tahakkuk fişi maddi anlamda tahakkuktan sonra başlamak üzere tahsil işlemi öncesine kadar düzenlenebilmektedir. Henüz ödeme zamanı gelmemiş fakat tahakkuk etmiş vergi alacağının fişinin önceden düzenlenmesi mümkündür. Vergi alacağı, tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle muhasebe kayıtlarında da gözükebilecek duruma gelmekte; ödeme zamanı içerisinde idareye tahsil yetkisi vermektedir. Yükümlü de herhangi bir ek borca girmeden (gecikme zammı veya faizi gibi) en geç ödeme süresinin son günü olan vadede borcunu ödeyebilmektedir.

###### 2. Tahakkuk Fişinin Kesinliği

Tahakkuk fişinin düzenlenmesinin bir idarî işlem olduğu açıktır. Ancak bu işlem beyan üzerine yapılırsa, fişin yükümlü tarafından alınmaması vergi alacağının maddî anlamda tahakkuk etmesine engel sayılmamaktadır (VUK m.27). Bu durum sadece beyana dayalı vergiler için düşünülmüştür. Zaten bu tür vergilendirmede, tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle hem maddî anlamda tahakkuk hem de şekli anlamda tahakkuk meydana gelmektedir. Oysa, tahakkukun gerçekleştiği diğer olasılıklarda, şekli anlamda tahakkuk genellikle maddî anlamda tahakkuktan (tahakkuk anından) sonra gerçekleşmektedir. Tahakkuk fişinin içerdiği bilgilere bakıldığında, maddi anlamda tahakkuk etmiş tarh işleminin unsurları görülmektedir. Dolayısıyla tahakkuk fişi bu tür vergilendirmelerde, idare hukuku bakımından kesin ve icraî bir idarî işlem olmayıp, teyid edici (ve tahsil işlemine hazırlık işlemi) niteliğinin bulunduğu anlaşılmaktadır. Tahakkuk fişinin tebliğ edilmeyeceğinin de belirtilmesi (VUK m.93/I), bu işleme karşı yargı yolunun da kullanılamayacağı anlamı çıkmaktadır. Bu bağlamda “tahakkuk fişinin kesinliği” kuralı, bu işlemin idarî işlem prosedüründeki kesinliğini göstermektedir. Yargılama konusu yapılamadığı içindir ki, zamanaşımı süresinde önceden tahakkuk eden bir vergi alacağının tahakkukunda, sadece hataların düzeltilmesi yapılabilmektedir. Tahakkuk fişinin kesinliği, bir idarî işlem olarak yargılama konusu yapılamayacağı anlamı da taşımaktadır. Buradaki kesinlik kavramının, vergi alacağının kanun yolu bakımından kesinleşmesinden farklı bir anlamı bulunmaktadır.



Vergi alacağı tahakkuk etmesi ile kesinleşme aynı anlama gelir mi? Kesinleşme (kat'î olma) bir şey konusunda şüphenin (veya tereddüdün) kalmamasını, artık geriye dönülemeyen bir durumu ifade etmektedir<sup>77</sup>. Vergi alacağının tahakkuk etmesi ile kesinleşmesi aynı anlamda kullanılabilir. Vergi alacağının kesinleşmesinden de söz edildiğinde, artık taraflar arasında çekişmesiz hale gelmesi anlamı taşımaktadır. Oysa, beyana dayalı vergilendirmede tarh işlemiyle birlikte tahakkuk eden bir vergi, mutlak olarak kesin hale gelmemektedir<sup>78</sup>. Ödenmesi gereken vergi alacağının parasal değeri bir gerçek olarak ortaya çıkmakta ve belirginleşmektedir. Böyle bir alacağın gerçekliği karine şeklinde kabul edilmekte ve fiş düzenlenerek muhasebeleştirilebilmektedir. Bu bağlamda, ihtirazî kayıtla verilen bir beyanname üzerine yapılan tarh işlemine karşı açılan dava sonucunda, ödenecek verginin değişebilmesi mümkündür ve bu durumda çekişme halâ devam etmektedir. Hatta, re'sen tarh işlemine karşı dava açma süresinin geçirilmesi veya mahkemenin davayı reddetmesi üzerine vergi alacağının tahakkuk etmesinde de kesinleşme olmamaktadır<sup>79</sup>. Çünkü, dava açma süresi geçirilse de "hata düzeltme" kurumu zamanaşımı süresince işletilebileceğinden, her an tahakkuka kesinleşme anlamı verilmesini önlemektedir. Çünkü hatanın düzeltilmesi vergi alacağının henüz kesinleşmediğinin, diğer bir ifadeyle alacak tahakkuk etmekle birlikte hala tereddüt edilebilir (düzeltilebilir) bir alacak olduğunu göstermektedir (VUK m.378/II). Burada hata düzeltmenin vergi alacağının tahakkukuna bir etkisi olduğu kesindir. Maddî anlamda tahakkuk eden vergi alacağı fişe hatalı yazılmışsa, hata düzeltmesi yapılmaktadır. Hatanın fark edilmesiyle yapılan yeni tarh işlemi önceki tahakkuk etmiş durumun, fişteki parasal değerinin düzeltilmesi amacını taşımakta ve düzeltici tarh işlemiyle yeni bir tahakkuk aşamasına neden olmaktadır (VUK m.121)<sup>80</sup>. Bu nedenle tebliğ edilen tarh işlemine karşı dava açma süresinin geçirilmesi, mahkeme kararına karşı başvuru süresinin geçirilmesi ve kanun yollarının tüketilmesi sonucunda gerçekleşecek "kanun yolu kesinleşmesi"<sup>81</sup> ile hata düzeltmenin vergi alacağının kesinleşmesindeki etkisini göz önünde bulundurmamak gerekecektir.

## B. TAHAKKUK ETMEMEYE BAĞLANAN SONUÇLAR

### 1. Zamanaşımına Uğraması

Zamanaşımı, vergi alacağının belli bir süre geçmesi üzerine ortadan kalkmasını ifade etmektedir. Süre geçtikten sonra vergi dairesinin böyle bir alacağını tahsil edebilme yetkisi kalmamaktadır. Vergi hukuku açısından

<sup>77</sup> Bkz. "Kat'î", **Devellioğlu**, s.495; "Kesin", **TDK**, C II, s. 1280.

<sup>78</sup> Bkz. **Erginay**, s.92; Aksi görüş için bkz. **Bilici**, s.68.

<sup>79</sup> **Aksoy**, s.56-7; **Bilici**, s.136; **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.107; Bu durumlarda, vergi borcunun kesinleşeceğine ilişkin açıklamalar için bkz. **Pehlivan**, Osman: *Vergi Hukuku*, Derya Kitabevi, Trabzon 2003, s.74.

<sup>80</sup> Bkz. **Öncel-Kumrulu-Çağan**, s.182.

<sup>81</sup> Bkz. **Aksoy**, s.57; **Karakoç**, (Genel), s.213; **Kırbaş**, s.132; **Öncel-Kumrulu Çağan**, s.107; **Şenyüz**, (Genel), s.82.

zamanaşımı, yükümlünün bir talebine gerek kalmadan sonuçlarını doğurmaktadır (VUK m.113); alacağı talep (tahsil) hakkı düşmektedir<sup>82</sup>. Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğramaktadır (VUK m.114). Burada zamanaşımının konusu “vergi alacağı”dır. Zamanaşımını tanımlayan kuralda vergi idaresinin zaman yönüyle yetkili olduğu işlemler de belirtilmektedir. Bu işlemler tarh ve tebliğ olup, her ikisinin de kanunda belirtilen beş yıllık süre içerisinde yapılması zorunludur. Bu durumda zamanaşımının son günü tarh edilen vergi alacağının yine aynı gün memur vasıtasıyla tebliğ edilmesi, vergi alacağının zamanaşımına uğramasını önleyebilecektir.

Vergi alacağına ilişkin zamanaşımı, terminolojik bakımdan üç türlü isimlendirilmektedir<sup>83</sup>. Bunlar vergilendirme sürecindeki sıralarına göre; “tarh zamanaşımı”<sup>84</sup>, “tebliğ zamanaşımı”<sup>85</sup> ve “tahakkuk zamanaşımı”<sup>86</sup> şeklindedir. Kanunun lâfzi yorumu ile aslında zamanaşımına uğrayan vergi

<sup>82</sup> Kaneti, s.124.

<sup>83</sup> Şenyüz, (Genel), s.97.

<sup>84</sup> Herekman’a göre, belli bir süre geçtiği halde idare tarafından verginin tarh edilmemesi, yani hesaplanmaması ile tarh zamanaşımının ortaya çıkmaktadır (Herekman, s.79); Kaneti’ye göre, zamanaşımının vergi alacağının kendisini ortadan kaldırdığı ve bu nedenle de re’sen dikkate alınması gerekmektedir. Zamanaşımının “verginin tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilmesiyle ilgili” olduğu ve bu nedenle de tarh zamanaşımı süresince tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilemeyen verginin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmektedir (Kaneti, s. 124; Karakoç, (Genel), s. 244; Saban, s.217; Özbacı, s.336).

<sup>85</sup> Şenyüz verginin tarh edilmekle birlikte tebliğ edilmemesi durumunda da zamanaşımına uğraması, tebliğin geç yapılmasının zamanaşımına neden olması, tahakkukun tebliğden sonraki bir süreyi içeren kavram olması ve zamanaşımı için bu sürenin beklenmesine gerek bulunmaması nedeniyle tebliğ zamanaşımı olduğu belirtilmektedir (Şenyüz, (Genel), s. 97).

<sup>86</sup> Aksoy’a göre vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra vergi borcunun ödenmesi gereken duruma gelmesi için, yani tahakkuk etmesi için kanunda belirli süre konulduğu, bu süre içinde tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirilemeyen vergi borcunun sona ereceği açıklanmaktadır (Aksoy, s.123); Bilici, “tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler tahakkuk zamanaşımına uğrar” demektedir (Bilici, s.115). Çağan’a göre, bu zamanaşımının vergi alacaklısının vergiyi tahakkuk ettirme yetkisini belli süre ile sınırladığı belirtilmektedir (Çağan, Nami: *Vergi Hukukunda Süreler*, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1975, s.39,123). Erginay’a göre, vergi alacaklısının vergiyi belli bir sürede tahakkuk ettirmemesi durumunda tahakkuk zamanaşımının meydana geldiğini, sadece vergi alacağının doğması halinde tarh ve tebliğ işlemleri yapılmadığı takdirde yükümlü açısından bir sonuç yaratmayacağı, vergi miktarı yükümlüye tebliğ edilmediği sürece yükümlülüğün soyut bir durum olarak kaldığını söylemektedir (Erginay, s.93). Kırbaş’a göre VUK’nun 114 ncü maddesinde tahakkuk zamanaşımının düzenlendiği, “kanunun kullandığı tarh zamanaşımı deyimini aslında dar kapsamlıdır. Ancak, yukarıdaki fıkradan anlaşılacağı üzere bu deyim tebliği de içerdiği” kabul edilmektedir (Kırbaş, s.147). Kamu idaresi yasaların belirli süreler içinde vergiyi tahakkuk ettirmediği takdirde bu işlemi yapma yeteneğini kaybetmektedirler (Öncel-Kumrulu-Çağan, s.132). “tarh edilemeyen vergilerin ortadan kalkmasına yol açan tahakkuk zamanaşımı” denilmektedir (Ulutam-Mehtibay, s.146).

alacağının kendisidir. Vergi alacağının zamanaşımını düzenleyen VUK'nun 114 ncü maddesi, VUK Birinci Kitabı "Vergilendirme", bunun içerisinde yer alan altıncı kısmın başlığı "Vergi Alacağının Kalkması" dır. Bu kısım içerisinde "Ödeme" bölümünden sonra İkinci Bölüm'de "Zamanaşımı ve Terkin" başlığıyla yer almaktadır. Zamanaşımı "**süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması**" şeklinde, bir alacağa dayalı olarak tanımlanmaktadır (VUK m.113/I). Dolayısıyla zamanaşımına uğrayan sadece vergi alacağıdır; zamanaşımı türünü belirtirken "alacağın" kavram olarak ön plânda olması gerekir.

Re'sen, ikmalen ve idare tarafından tarh işlemi yapılması durumunda, vergi alacağının tahsil edilebilmesi için, arada tebliğ işlemi bulunmaktadır. Hatta bunun üzerine belli bir sürenin geçmesiyle veya bazı hakların kullanılması üzerine doğan maddî anlamda tahakkuk anları bulunmaktadır. Tahakkuk eden vergi alacağının bir aylık ödeme zamanı içerisindeki "ödeme aşaması"na geçilebilmektedir. Diğer bir anlatımla, tarh ve tebliğ işlemleri ile tahakkuk aşaması bu tür vergilendirmede bir zaman süreci düzeneğine yerleştirildiklerinde, tahakkuk tahsil işleminden önce gerçekleşmektedir. Tebliğ işlemi tarh işleminden sonra gerçekleşeceği için vergi alacağının zamanaşımının tebliğe bağlandığını söylenebilir. Ancak, konuya idare hukuku açısından bakıldığında; kanundaki zamanaşımı tanımının vergi dairesinin yetki kullanma süresini belirlediği görülmektedir. Vergi idaresi "tarh ve tebliğ" işlemlerini ancak vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından itibaren beş yıl içinde yapabilmektedir<sup>87</sup>. Bu süre, vergi idaresini yetki bakımından bağlamakta; aksi durumda zaman yönüyle yetkisizlik doğmaktadır<sup>88</sup>. Beş yılın son gününü (31 Aralık) vergi idaresinin tarh ve tebliğ işlemlerini gerçekleştirebileceği en son gün olarak belirleyebiliriz. Tarh işlemi açısından da idarenin zaman bakımından yetkili olduğu süre aynıdır.

Tahakkuk aşaması bağlandığı nedene göre sınıflandırılabilir: Beyana bağlı tahakkuk, ayrı bir tebliğ işlemine bağlı tahakkuk, tahsile bağlı tahakkuk gibi. Beyana bağlı vergilendirmede beyan edilen matrah üzerine tahakkuk fişinin düzenlenmesinde yükümlünün beyan ettiği vergi alacağı zamanaşımına uğramayacaktır. Ancak, sonradan, bu vergiyi doğuran olayla ilgili re'sen veya ikmalen vergilendirme işlemi yapılırsa, sadece bu kısım için bir zamanaşımı hesaplaması yapılabilecektir. Tabii ki ayrı bir tebliğ işlemi yapılması gereken vergilendirmelerde (tarh işlemlerinde) VUK'nun 114'ncü maddesi uygulanabilecektir. Bu durumda tarh ve tebliğ işleminden sonra, maddî anlamda tahakkuk için dava açma süresinin geçirilmesinin bir olasılık olduğu bilinmektedir. Zamanaşımı süresinin

<sup>87</sup> Kırbaş, s.149.

<sup>88</sup> İdarî işlemlerde zaman bakımından yetki için bkz. Akylmaz, Bahtiyar: *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, Yetkin Yayınları, Ankara 2000, s.113; Gözler, s.686 vd.; Öncel-Kumrulu-Çağan, s.136.

dolmasına otuz günden daha az bir süre kaldığı zaman diliminde tebliğ işlemi yapılırsa, dava açabilme süresinin son günü hesaplanırken, beş yıldan sonraki bir tarih, zamanaşımının son gününü gösterecektir. Böyle bir olasılıkta maddî anlamda tahakkuk da zamanaşımı süresi dolduktan sonra gerçekleşecektir: “tahakkuk zamanaşımı” kavramı beş yıldan sonra gerçekleşecek tahakkukları (aşama veya işlemleri) kapsamamaktadır. Sonuç olarak, kanunda “vergi alacağı” zamanaşımına konu edildiği için “vergi alacağı zamanaşımı” kavramı kullanılması tercih edilmelidir.

## 2. Vergi Kaybı (Ziyat) Cezası Verilmesi

Vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesi vergi alacağının tahakkuk ettirilememesi sonucunu doğurmaktadır. Sonuç vergi kaybı olarak kabul edilmektedir (VUK m.341/I). Yine şahsî, medenî durum veya aile durumu hakkında yanlış bilgilerle veya diğer nedenlerle verginin eksik tahakkuk ettirilmesi veya haksız yere verginin geri verilmesi vergi kaybı hükmünde sayılmaktadır (VUK m.341/II). Bu durumlarda, verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi, tamamlanması veya haksız vergi iadesinin geri alınması ceza uygulamasını önlememektedir (VUK m.341/III).

Vergi kaybı maddî anlamda tahakkuk kavramına dayanmaktadır<sup>89</sup>. Vergi alacağının zamanında tahakkuk ettirilememesi vergi kaybıdır. Verginin önceden hiç tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi vergi kaybının meydana gelmesinde önem taşımamaktadır. Her iki durumda da vergi kaybı oluşmaktadır. Bu vergi kaybının başlangıcında yükümlünün ödevlerine ilişkin bir ihmâlî davranışı bulunmaktadır: Vergi ödevleri zamanında yerine getirilmemekte veya zamanında yapılan ödevlerde bir eksiklik bulunmaktadır. Beyana bağlı vergiler açısından yükümlüden beklenen ödev, “beyanname verme ödevi”dir. Beyannamenin zamanında verilmemesi veya beyanname verilmekle birlikte eksik matrah bildirilmesi vergi kaybına neden olmaktadır.

Şeklî vergi ödevi niteliğindeki beyannamenin verilmesinin devamında maddî vergi ödevi olan tahakkuk eden verginin ödenmesi yükümlülüğü bulunmaktadır. Şeklî vergi ödevinin yerine getirilmemesi vergi düzeninin ihlâlî sonucunu doğurduğundan idarî yaptırımlarla (vergi kaybı ve usulsüzlük) karşılaşmaktadır. Bu durum ayrıca vergi idaresine alacağın geç tahsiline neden olduğu için faiz (gecikme zammı veya gecikme faizi) alacağı hakkı vermektedir. Bu kısa açıklamadan sonra verginin ödenmesi şeklinde belirtilen maddî vergi ödevinin zamanında yerine getirilmesi ile borcun sona erdiğini söyleyebiliriz. Fakat vergi dairesi ile vergi yükümlüsü arasındaki şekli ödevlerin de belli kurallar içerisinde yürütülmesi zorunluluğu bulunmaktadır. Şekli ödevlere aykırılığın sonuçları maddî ödevin yerine

<sup>89</sup> Vergi kaybının “tahakkuk aşaması ile doğduğu” yönündeki açıklama için bkz. Şenyüz, Doğan: *Vergi Ceza Hukuku*, Ekin Kitabevi, Bursa 2005, (Ceza), s.65.

getirilmesi ile ortadan kalkmamaktadır<sup>90</sup>. Bu konu "...verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması ceza uygulamasına mani teşkil etmez" şeklinde açıkça ifade edilmektedir (VUK m.341/III).

### 3. Gecikme Faizi Alınması

Zamanında tahakkuk etmeyen vergi alacağı için uygulanan faize gecikme faizi denilmektedir (VUK m.112/3,b). Dolayısıyla bu tür faiz alacağı sadece re'sen, ikmalen ve idarece vergi alacağının tarhının yapılması sonucu ortaya çıkmaktadır<sup>91</sup>. Pişmanlık ve ıslahta gecikme faizi alınmamaktadır. Gecikme faizi hesaplanırken verginin normal vade tarihinden yargı organının kararının tebliğine kadar olan süre dikkate

<sup>90</sup> Şekli ödevlere aykırı davranılmasına rağmen verginin süresinde ödenmesi durumunda vergi kaybına neden olmadığı yönündeki yargı kararları için bkz. **Karakoç**, (Genel), s347; **Şenyüz**, (Ceza), s.65; Danıştay'ın kararlarına bakıldığında, görüşü ödemenin zamanında yapılması ile zamanında tahakkuk ettirilmemesinin yaptırımı olan vergi kaybı cezasının artık uygulanamayacağı yönündedir (Bkz. "Vergi kanunlarının temel amacı tahsilatın sağlanmasını gerçekleştirmektir. Bu nedenledir ki Vergi Usul Kanununda vergi alacağının tayinine ilişkin bölümde, vergiyi doğuran olayın saptanmasından sonra verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk edileceği belirtilmiş, tüm bu işlemlerin nihai amacı olan tahsil ise bu düzen içinde en sonda yer almıştır. Vergiyi doğuran olay ile tahsil aşaması arasında kalan işlemler şekle ve usule ilişkin işlemlerdir. Bu işlemlerden herhangi birisinin yapılmamış veya eksik yapılmış olması tek başına vergi ziyana neden olduğunu göstermeye yeterli değildir. Vergi ziyayı meydana gelip gelmediği ancak tahsilat aşamasının yapılıp yapılmaması halinde söz konusu olabilir. Olayda muhtasar beyanname bir gün geç verilmekle birlikte vergi zamanında ödendiğine göre, artık bir vergi ziyandan söz edilmesi mümkün değildir. Burada beyannamenin geç verilmesi sadece şekli bir noksanlık olup, bu fiilin karşılığı ise kaçakçılık, ağır kusur veya kusur cezası değil usulsüzlük cezası olup, bu türden cezalar Kanunda ayrıca düzenlenmiştir. Bu durumda vergi ziyasının sözkonusu olmadığı bir olayda salt yükümlünün bir talebi var diyerek ceza kesilmesi yoluna gitmek, gerek vergi kanunlarına gerekse genel ceza hukuku ilkelerine ters düşeceğinden mahkemece şirket adına kesilen cezasının tamamen kaldırılmasında isabetsizlik görülmemiştir." (Dan.4. D. 12.03.1990 T., 1987/4476 E., 1990/830 K. Dan. Der. S.80 <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası). "...verginin tahakkuku daima, verginin ödenmesinden önceki safhayı teşkil edecektir. Kanuni süresinde ödendiği anlaşılan verginin, tahakkukunun geç yapılmasıyla ziya uğratıldığı kabul edilemeyeceğinden, kaçakçılık cezası kesilebilmesi için kanunda öngörülen unsurların bulunduğunu söylemek mümkün değildir." (Dan. 4. D. 13.11.1991 T., 1991/554 E., 1991/3581 K., Dan. Der., S.84-85. Benzer karar için bkz. Dan. 4. D.20.04.1993 T., 1991/4613 E., 1993/1722 K., Dan.Der., S.88; Dan.4. D. 28.11.1994 T., 1993/2694 E., 1994/5606 K. <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası). "...verginin posta çekiyle vadesinde ödendiği, beyannamenin ise süresi geçtikten sonra postayla gönderildiği ve vergi idaresince tahakkuk işleminin yapıldığı ihtilafsız olup ayrıca, vergi dairesince beyanname ve tahakkuk fişinde yazılı matraha ilaveten ek bir matrah takdirine gidilmediği, dolayısıyla bu yönden de vergi ziyasının meydana gelmediği anlaşıldığından yükümlüden gecikme faizi ve kaçakçılık cezası tahsil edilmesinde yasal isabet yoktur" denilerek zamanında ödeme durumunda vergi kaybının oluşmadığı belirtilmektedir (Dan. 7. D. 23.11.1992 T., 1988/3861 E., 1992/5668 K., <http://danistay.gov.tr> Danıştay Bilgi Bankası).

<sup>91</sup> **Bilici**, s.109.

alınmaktadır. Bu bağlamda uzlaşma yapılan durumlarda ise, normal vade tarihinden uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe göre gecikme faizi hesaplanmaktadır (VUK m.112/3,b).

### SONUÇ

Kamu gelirleri içerisinde vergi alacağının tahakkukuna ilişkin maddî ve şekli vergi hukuku kuralları VUK'nda bulunmakla birlikte, muhasebe yönüyle tahakkuk işlemleri KMYKK ve bu kanuna dayanılarak çıkarılan yönetmeliklerde gösterilmektedir. Maddî anlamda vergi alacağının tahakkuku, beyan; ayrı bir tebliğ işlemi; tahsil işlemi ile ve belirli bir tarihte kendiliğinden gerçekleşen bir olguyu (durumu) ifade etmektedir. Bir aşamayı gösteren bu olgu ile alacak tahsil edilebilir hale gelmektedir. Vergi alacağı, beyana bağlı vergilerde tahakkuk işlemi ile birlikte hemen tahakkuk etmektedir. Ayrı bir tebliğ işlemine konu tarh işlemlerinde dava açma süresinin dolması, uzlaşmaya varılması veya açılan davada vergi mahkemesinin red kararı vermesi ile alacak tahakkuk aşamasını geride bırakmaktadır. Tahakkuku tahsile bağlı vergilendirmede, tahsil işlemi hem maddî hem de şeklî anlamıyla tahakkuku içermektedir. Belli bir tarihe bağlı tahakkukta, o tarihin gelmesi, hem tarh hem de tahakkuk için zorunlu ve yeterli tek koşuldur. Ayrıca vergi alacağı ve bu alacağın tahakkuku için yapılması gereken gider toplamının az oluşu idareye tahakkuktan vazgeçme yetkisi vermektedir.

Kendiliğinden gerçekleşen olgunun bir de idarî işlem şeklinde gösterilmesi, şeklî vergi hukukunun ve muhasebe biliminin konusudur. Dolayısıyla vergi alacağının tahakkukunda bir aşama geride bırakılırken hakların korunması veya kullanılması açısından bazen aynı anda bazen de sonradan yapılan bir işleme ihtiyaç duyulmaktadır. Bu işlem tarh işleminin yerine geçtiği durumlarda davaya konu yapılabilmekle birlikte, diğer durumlarda taraflar açısından bir muhasebe işlemi olmaktan öteye gitmemekte; dava konusu edilememektedir. Tahakkukun muhasebe işlemi olma özelliği, ayrı bir tebliğ aşamasının bulunduğu vergilendirmelerde de bulunmakta; bu haliyle tarh işlemini teyid etmekte ve tahsil işlemine hazırlık oluşturmaktadır. Vergi alacağının tahakkuk etmesi vergi alacağını kesinleştirmemekte, sadece alacağın tahsil edilebilir hale geldiğini göstermektedir. Bu aşamanın geçmesiyle düzenlenen tahakkuk fişlerinin kesin oluşu, idarî işlem olarak başka bir prosedüre ihtiyacın bulunmadığını ve dava edilemeyeceğini göstermektedir. Ancak, eğer bir hata yapıldıysa zamanaşımı süresi içinde fişteki hatanın düzeltilmesi mümkündür. Dolayısıyla fişteki hesaplamalar başlangıçta kesin bir alacak niteliği taşımamakta, sadece gerçekleştiği kabul edilmiş (tahakkuk etmiş) alacak niteliği taşımaktadır. Bu bağlamda davada vergi mahkemesinin reddettiği tutar için "tahakkuk aşaması" oluşmakla birlikte, hükmün kesinleşmesi, daha ileri bir tarihte "kanun yolu kesinleşmesi" şeklinde yargılama prosedüründe bazı olasılıkları ifade etmektedir.

Vergi alacağının zamanaşımının tanımında vergi idaresinin bu sürede yetkili olduğu tarh ve tebliğ işlemlerine dayanılması, idarenin bu işlemleri yapabilme yetkisini zaman yönüyle sınırlandırmaktadır. Tahakkuk bir aşama veya bir işlem olarak zamanaşımına konu olmamaktadır. Vergi alacağı zamanaşımına konu edilmektedir. Dolayısıyla bu alacağı ön plânda tutarak “vergi alacağının zamanaşımı”na uğradığını söyleyebiliriz.

Vergi kaybı doğrudan “vergi alacağının tahakkuku” kavramına dayanmaktadır. Bu bağlamda, tahakkukun zamanında yapılmaması veya zamanında olmakla birlikte eksik oluşu, vergi kaybının idarî yaptırım olarak uygulanabilmesi için yeterli ve zorunlu unsurlardır. Tahakkuktan sonraki aşama olan “tahsil aşamasının” hukuka uygun olması (alacağın zamanında tahsil edilmesi), bir önceki aşamadaki şekli ödevlerin yerine getirilmemesinden kaynaklanan fiilleri ve bu fiillerin sonuçlarını ortadan kaldırılmamaktadır. Vergisel kamu düzenini ihlâl etmiş, diğer bir ifadeyle alacağın geç tahakkukuna veya eksik tahakkukuna neden olmuş bir yükümlü bulunmaktadır. Vergi borcunun ödemesi ise başka bir vergisel kamu düzeni kuralıdır. Vergi alacağının tahakkukunda ödevlerin vergisel kamu düzenine uygun yerine getirilmiş olması aranmaktadır.

**KISALTMALAR**

AATUHK.	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
BGK.	: Belediye Gelirleri Kanunu
BK.	: Borçlar Kanunu
Bkz.	: Bakınız
C.	: Cilt
Dan. Der.	: Danıştay Dergisi
D.	: Daire
DVDDK.	: Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu
E.	: Esas
GBMY.	: Genel Bütçe Muhasebe Yönetmeliği
Gid. VK.	: Gider Vergisi Kanunu
Gümrük VK.	: Gümrük Vergisi Kanunu
GVK.	: Gelir Vergisi Kanunu
GYMY.	: Genel Yönetim Muhasebe Yönetmeliği
HUMK.	: Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu
İYUK.	: İdari Yargılama Usul Kanunu
K.	: Karar
Krş.	: Karşılaştırınız
KDVK.	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KMYKK.	: Kamu Mali Yönetimi Kontrol Kanunu
KVK.	: Kurumlar Vergisi Kanunu
m.	: Madde
mük.	: Mükerrer
ÖTVK.	: Özel Tüketim Vergisi Kanunu
RG.	: Resmi Gazete
s.	: Sayfa
S.	: Sayı
T.	: Tarih
vd.	: ve devamı
VİVK.	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VUK.	: Vergi Usul Kanunu



**KAYNAKÇA**

- AKDOĞAN, Abdurahman : **Vergilerin İncelenmesi ve Değerlendirilmesi**, Ankara 1991.
- AKSOY, Şerafettin : **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul 1999.
- AKYILMAZ, Bahtiyar : **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara 2000.
- BAYRAKLI, H. Hüseyin : **Vergi İcra Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları, Afyon 2001.
- BİLİCİ, Nurettin : **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayınları, 13 Baskı, Ankara 2006.
- ÇAĞAN, Nami : **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, Ankara 1975.
- ÇELİK, Binnur : **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul 2002.
- ERGİNAY, Akif : **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, Ankara 1998.
- ERKUT, Celal : **İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları, Ankara 1990.
- ERKUT, Celal : “İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilen İşlem Kavramı”, **I. Ulusal İdare Kongresi**, 1. Kitap, İdari Yargı Danıştay Yayınları, Ankara 1990.
- GİRİTLİ, İsmet - BİLGİN, Pertev-  
AKGÜNER, Tayfun : **İdare Hukuku**, Der Yayınları, İstanbul 2006, s.885.
- GÖZLER, Kemal : **İdare Hukuku**, C.I, Ekin Kitabevi, Bursa 2003.
- HEREKMAN, Aykut : **Kamu Maliyesi, Genel Vergi Kuramı**, C.II, Sevinç Matbaası, Ankara 1989, s.22.
- KANETİ, Selim : **Vergi Hukuku**, İstanbul 1986/1987.
- KARAKOÇ, Yusuf : **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara 2004. (Genel).

- KARAKOÇ, Yusuf : **Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah**, 2. Bası, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, İzmir 1997. (Pişmanlık ve Islah).
- KIRBAŞ, Sadık : **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, Ankara 2002.
- KIRMAN, Ahmet : **488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu Şerhi**, Ankara 1992.
- KIZILLOT, Şükrü : **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, C.6, Yaklaşım Yayınları, Ankara 1994.
- KOCAHANOĞLU, Osman Selim : **Gerekçeli Türk Vergi Kanunları**, Temel Yayınları, İstanbul 1994.
- ÖNCEL Muallâ-KUMRULU, Ahmet-  
ÇAĞIN, Nami : **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 14 Bası, Ankara 2006.
- ÖZBALCI, Yılmaz : **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ankara 1999.
- PEHLİVAN, Osman : **Vergi Hukuku**, Derya Kitabevi, Trabzon 2003.
- SABAN, Nihal : **Vergi Hukuku, Genel Kısım**, Der Yayınları, (Saban, Genel Kısım), İstanbul 2003.
- SAYÂR, Nihad S. : **Kamu Maliyesi**, C.I, Sermet Matbaası, İstanbul 1970.
- ŞENYÜZ, Doğan : **Vergi Hukuku Genel Hükümler**, Ekin Kitabevi, Bursa 2005. (Genel).
- ŞENYÜZ, Doğan : **Vergi Ceza Hukuku**, Ekin Kitabevi, Bursa 2005. (Ceza).
- ULUATAM, Özhan-  
MEHİTBAY, Yaşar : **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınları, Ankara 2000.