



NKÜ Hukuk Fakültesi Dergisi, 2022(2), 341-360

DOI 10.51562/nkuhukuk.2022325

<https://dergipark.org.tr/tr/pub/nkuhukuk>

Başvuru:06.03.2022

Kabul:10.06.2022

NKÜ HUKUK FAKÜLTESİ DERGİSİ

ARAŞTIRMA MAKALESİ / RESEARCH ARTICLE

TÜRK VERGİ HUKUKU'NDA VERGİNİN TAHAKKUKU

Andaç ESEMEN *

ÖZ

Vergi Usul Kanunu'nda yapılan tahakkuk tanımı ayrı bir tebliğ işlemine gerek olmayan vergiler esas alınarak yapılmıştır. Türk Hukukunda idari işlem niteliği taşımayan tahakkuk; bağımsız olarak dava konusu edilemeyen, verginin tahsil edilebilir hale geldiğini gösteren bir aşamayı ifade etmektedir. Tahakkuku olağan tahakkuk ve ihtiyati tahakkuk olarak ikiye ayırabiliriz. Olağan tahakkuk ile ilgili yasal düzenleme Vergi Usul Kanunu'nda yapılmakla birlikte ihtiyati tahakkuk ile ilgili yasal düzenleme Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yapılmıştır. Verginin tahakkuku vergi borcunun ödenecek aşamaya gelmesi iken verginin kesinleşmesi kavramı vergi borcuna karşı gidilebilecek bir yasal yolun bulunmamasıdır. Vergi Usul Kanunu'ndaki tahakkuk tanımının tahakkuk ve kesinleşme kavramları arasındaki farkı gözetmekten uzak olması ve kimi zaman vergi borcunun tahakkuku ve vergi borcunun kesinleşmesi kavramları uygulamada sık sık birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Vergi borcunun tahakkuku ve vergi borcunun kesinleşmesi kavramları bazı hallerde aynı anda gerçekleşmekle birlikte bazı durumlarda farklı zamanlarda gerçekleşmeleri sebebiyle bu iki kavramın doğru olarak kullanımı yalnız teorik açıdan değil pratik açıdan da önem taşımaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Hukuku, İdari İşlem, Tahakkuk, İhtiyati Tahakkuk, Kesinleşme

* Sakarya Üniversitesi Mali Hukuk Bilim Dalı Yüksek Lisans Öğrencisi, SGK Başkanlığı Av. Andaç ESEMEN, E-mail: andacesemen@gmail.com, ORCID: 0000-0002-9533-6978



TAX ASSESSMENT IN TURKISH TAX LAW

*Andaç ESEMEN ***

ABSTRACT

The definition of accrual in the Tax Procedure Law has been made on the basis of taxes that do not require a separate notification process. Accrual, which does not have the nature of an administrative act in Turkish Law, refers to a stage that cannot be litigated independently and that shows that the tax has become collectible. We can divide the accrual into two as ordinary accrual and precautionary accrual. While the legal regulation regarding the ordinary accrual is made in the Tax Procedure Law, the legal regulation regarding the precautionary accrual is made in the Law on the Collection of Public Receivables. While the tax accrual is at the stage of paying the tax debt, the concept of finalization of the tax is the absence of a legal remedy against the tax debt. The fact that the definition of accrual in the Tax Procedure Law is far from distinguishing between the concepts of accrual and finalization, and sometimes the concepts of accrual of tax debt and finalization of tax debt are often used interchangeably in practice. The concepts of accrual of tax debt and finalization of tax liability in some cases occur at the same time, but in some cases, the correct use of these two concepts is important not only from a theoretical point of view, but also from a practical point of view.

Keywords: Tax Law, Administrative Action, Accrual, Precautionary Accrual, Finalization.

Extended Summary

In our study, all dimensions of the accrual institution in Turkish Law was tried to be examined. The definition of the accrual institution in Turkish Law was made in the Tax Procedure Law, but this definition of accrual is insufficient. Because the definition made here is based only on taxes that do not require a separate notification process.

The taxation process starts with the taxable event and continues with the stages of assessment, notification, accrual and collection. Due to its relationship with accrual, the concepts of imposition, notification and collection should be examined.

The tax assessment is the calculation of the tax liability as an amount by applying certain rates to the tax base. Communiqué is to inform the taxpayer of the levied tax debt. Collection, on the other hand, is the completion of the levied and notified tax debt by payment.

** Sakarya University Financial Law Master's Student SGK Başkanlığı Av. Andaç ESEMEN, E-mail: andacesemen@gmail.com, ORCID: 0000-0002-9533-6978

If we refer to the legal nature of the accrual, it does not have the nature of an administrative act in Turkish Law. Because accrual does not have the characteristic of being executive, which is one of the features of administrative proceedings. As per the Turkish administrative jurisdiction legislation, the accrual cannot be subject to an independent action for this reason. The accrual is not an independent administrative act and is a stage that shows the tax has become collectible. When we look at comparative law, there are countries that accept accrual as an independent administrative act. We can divide the accrual as ordinary accrual and precautionary accrual. There are several reasons that justify this distinction. Even the legislation in which these two institutions are regulated is different. While the legal regulation regarding the ordinary accrual is made in the Tax Procedure Law, the legal regulation regarding the precautionary accrual is made in the Law on the Collection of Public Receivables. With precautionary accrual, public receivables are accrued before the completion of the ordinary accrual ways, provided that the legal conditions are met. We have stated that the ordinary accrual cannot be the subject of an independent lawsuit since it does not have the nature of an administrative act. Precautionary accrual is also not an administrative action, but a preparatory process for the precautionary attachment administrative action. Since there is no administrative action, the precautionary accrual cannot be subject to an annulment action independently.

The effect of filing a lawsuit against the levied and notified tax debt on the accrual should be examined. The taxpayer can file a lawsuit in the tax courts within 30 days regarding the tax debt has been assessed and served. In the event that the obligee files a lawsuit regarding the tax debt within the 30-day filing period, the accrual does not occur until the lawsuit is concluded, and the accrual is postponed until the court decision. If the tax court decision is in favor of the taxpayer, the accrual is waived in favor of the taxpayer. If the obligee passes the 30-day litigation period, the tax will automatically accrue on the 30th day.

The relationship between the accrual and the notions of due, which shows that the tax liability has become claimable, should be examined. It is called the main due date for which the debtor is be obliged to perform the performance and the creditor has the right to demand performance. In tax law, due date refers to the situation where the tax administration can demand payment of the receivable and the tax debtor has to fulfill it. Contrary to the law of obligations, the time of payment is not left to the parties of the debt, namely the mutual will of the tax administration and taxpayers. In tax law, the criterion for the receivable to be due is the tax accrual. With the accrual of the tax, the tax receivable will be due. To explain briefly, as a rule, the tax administration cannot demand the payment of undue taxes due to the fact that they

have not accrued from the taxpayer. With the accrual of the tax receivable, the receivable will be due and the creditor administration will be able to request the payment of its receivable from the tax debtor.

The following results will be obtained within the scope of our study. Although the tax accrual is defined in the Tax Procedure Law, this definition has been made on the basis of taxes that require a separate notification process. For this reason, the definition made in the Law should be made more inclusive. This coverage is insufficient. The definition of accrual should be made comprehensively by making legal arrangements. In practice, these two concepts are used interchangeably, since the tax receivable is accrued and finalized at the same time. In various cases that we examined in our study, accrual and finalization do not occur at the same time. It should be noted that these two concepts, which have different terms and conditions, are separate concepts, independent of each other, since the realization moments may differ and the accrual is a concept related to the taxation process, but the finalization is a judicial concept. In practice, the concepts of tax accrual and tax finalization are used interchangeably. While the tax accrual is at the stage of paying the tax debt, the concept of finalization of the tax is the absence of a legal way to go against the tax debt. Accrual of tax and finalization of tax are different concepts from each other, and their legal nature and legal consequences are different from each other. Although the concepts of accrual of tax debt and finalization of tax debt occur simultaneously in some cases, this does not change the fact that these two concepts are different from each other.

GİRİŞ

Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olay ile başlayıp tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarıyla devam etmekte olup çalışmamız kapsamında tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları hakkında temel esaslara yer verilmiş ve devamında tahakkuk aşaması detaylı olarak irdelenmiştir. Bu kapsamda çalışmada; tahakkukun hukuki niteliği, tahakkuk ve kesinleşmesi kavramlarının aynı ve farklı zamanlarda gerçekleşebileceği hususu, ihtiyati tahakkuk kavramı, tarh usullerine göre tahakkukun ne şekilde gerçekleştiği irdelenmiştir.

I. TANIM

A. OLAĞAN TAHAKKUK

Tahakkuk kelimesi “gerçekleşme” ve “yerine gelme” anlamlarına gelmektedir¹.

Verginin tahakkuku Vergi Usul Kanunu’nda² (VUK) ayrı tebliğ işleminin yapılmasının zorunlu olmadığı vergiler esas alınarak tanımlanmış³ olup bu tanımlamaya göre; “Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir” (VUK m. 22)⁴.

Verginin tarh ve tebliğ edilerek ödenmesi gereken aşamaya gelmesi ile vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk aşaması ile vergi alacağı tahsil edilebilir hale gelmektedir⁵. Başka bir deyişle, verginin tahakkuk etmesi ile vergi idaresinin alacağı parasal bir değer şeklinde tahsil edilebilir duruma gelmektedir⁶.

Verginin tahakkuk ettiğinden söz edebilmek için⁷; miktar olarak hesaplanmış (tarh edilmiş)⁸ vergi alacağı bulunmalı ve vergi alacağının tahsili (ödenmesi) gereken bir aşamaya gelmesi gerekmektedir.

Mukayeseli hukuka bakıldığında tahakkuk vergilendirme sürecinin ayrı bir aşaması olarak düzenlenmemesine karşın Türk hukukunda ayrı bir aşama olarak düzenlenmiştir⁹.

¹ <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim tarihi 25.10.2021).

² Kanun Numarası: 213, Kabul Tarihi: 04.01.1961, RG 10.01.1961/10703.

³ Aziz Taşdelen, ‘Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem’ (2007) 56 (1) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 279, 287.

⁴ Kanunda yer alan tahakkuk tanımının eleştirisi için bkz; Yusuf Ziya Taşkan, Vergi Hukuku (1st ed, Adalet Yayınevi 2018) 211.

⁵ Taşdelen, (n 3) 280.

⁶ Taşdelen, (n 3) 302.

⁷ Taşdelen, (n 3) 284- 285.

⁸ Fevzi Rifat Ortaç ve Hilmi Ünsal, Genel Vergi Hukuku (1st ed, Gazi Kitabevi 2019) 125.

⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan ve Cenker Göker, Vergi Hukuku (30st ed, Turhan Kitabevi 2021) 116.

B. İHTİYATİ TAHAKKUK

Kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik kurumlardan birisi olan ihtiyati tahakkuku, Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun'da¹⁰ (AATUHK) belirtilen koşulların bulunması şartıyla tahakkukun normal vergilendirme aşamaları dışında bir idari karar ile öne alınması olarak tanımlayabiliriz¹¹.

İhtiyati tahakkuk yoluna gidilebilmesi için AATUHK m. 17'de¹² belirtilen şartların gerçekleşmesi gerekmektedir birlikte çalışmanın kapsamına aşmamak adına bu husus irdelenmeyecektir.

İhtiyati tahakkuk ile kamu alacağı tarh, tebliğ ve itiraz gibi olağan tahakkuk yolları tamamlanmadan tahakkuk etmektedir¹³.

İhtiyati tahakkuk ile mükellefin (yükümlünün) henüz tahakkuk etmemiş vergi borçlarının normal tahakkuka kadar geçici olarak tahakkuk ettirilmesi suretiyle ihtiyati haciz uygulanarak alacağın güvence altına alınması amaçlanmaktadır¹⁴.

Önemle belirtmek gerekir ki ihtiyati tahakkuk yoluna tüm kamu alacakları için gidilemeyecek olup, Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın tespit edeceği vergi ve resim alacakları için başvurulabilir¹⁵.

Tek başına ihtiyati tahakkuk uygulanması, vergilerin ödeme zamanları gelmeden tahsiline imkân vermemekle birlikte, bunlar için derhal ihtiyati haciz yoluna gidilebilecektir¹⁶.

II. VERGİNİN TARHI

¹⁰ Kanun Numarası: 6183, Kabul Tarihi: 21.07.1953, RG 28.07.1953/8469.

¹¹ Murat Duman, 'Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunun Takibatı Nedeniyle İhtiyati Tahakkuk Uygulaması' (2016) 26 (134) Mali Çözüm Dergisi 111, 112.

¹² AATUHK m. 17: "Aşağıdaki hallerden birinin bulunması takdirinde vergi dairesi müdürünün (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün) yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ve resimlerinden Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilecek olanlarla bunların zam ve cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda yazılı emir verebilir. Vergi dairesi müdürü (5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında, ilgili grup müdürü ve/veya müdür) bu emri derhal tatbik eder:

1. 13'üncü maddenin 1, 2, 3 ve 5'inci bentlerinde yazılı ihtiyati haciz sebeplerinden birisi mevcut ise,

2. Mükellef hakkında 110'uncu madde gereğince takibata girişilmişse,

3. Teşebbüsün muvazaalı olduğu ve hakikatte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmişse."

¹³ Erdoğan Öner, Vergi Hukuku (12st ed, Seçkin Yayıncılık Ankara: Seçkin Yayıncılık 2020) 191.

¹⁴ Duman, (n 11) 112.

¹⁵ Öner, (n 13) 192.

¹⁶ Öner, (n 13) 192, 193.

VUK'taki tanıma göre “verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir” (VUK m. 20). Çeşitli usullerle belirlenen matraha vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcu miktarının hesaplanmasına tarh adı verilir¹⁷.

VUK m. 20 uyarınca yasa koyucunun tarhı bir idari işlem olarak hükme bağladığı açıktır. Tarh; bireysel, yükümlendirici, belirtici nitelikte bir idari işlemdir¹⁸.

III. VERGİNİN TEBLİĞİ

“Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellef veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir” (VUK m. 21). Beyan usulü dışında, mükellefler takdir olunan matrahlar ve tarh edilen vergilerden tebliğ vasıtasıyla haberdar olurlar¹⁹. Mükellefin adına salınan vergiden haberdar olması, böylelikle ödeme yapması yahut dava yoluna başvurabilmesi için tarh işleminin kendisine bildirilmesi tebliğ ile olmaktadır. Tebliğ tarh ile tahakkuk aşaması arasında bir köprü görevi görmektedir²⁰. Tebliğ uygulamaya ilişkin işlemler kategorisinde yer almaktadır²¹.

IV. TAHSİL

A. GENEL OLARAK

Devlet tarafından verginin toplanması, verginin tahsilini ifade eder²². Vergilendirme sürecinin son aşaması olan tahsil ile vergi alacağı ortadan kalkmaktadır. Verginin tahsili, vergi borcunun tahsilinin sağlanması için gerekli bütün idari-teknik usulleri kapsar²³. Günümüzde usul olarak emanet usulü uygulanmaktadır²⁴.

VUK m. 23'te tanımlanan tahsilin bir idari işlem mi yoksa idari eylem mi olduğu yönünde kanunda bir açıklık yoktur. Tahsilin kamu borcunun ortadan kalkması sonucunu doğurması sebebiyle idari işlem olduğunun kabulü gerekmektedir²⁵. Tahsil; bireysel, yükümlendirici, inşai nitelikte bir idari işlemdir²⁶.

¹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 96.

¹⁸ Ateş Oktar, Vergi Hukuku (10st ed, Türkmen Kitabevi 2014) 114; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 96, 98.

¹⁹ Oktar, (n 18) 123.

²⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 113.

²¹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 113.

²² Hüseyin Şen ve İsa Sağbaş, Vergi Teorisi Ve Politikası (4st ed, Barış Arıkan Yayınları 2020) 162.

²³ Salih Turhan, Vergi Teorisi ve Politikası (7st ed, Filiz Kitabevi 2020) 89.

²⁴ Turhan, (n 23) 89.

²⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 118, 119; Oktar, (n 18) 134.

²⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 119.

B. TAHSİLİN ETKİNLİĞİ

Tahsil edilen verginin tahakkuk eden vergiye oranı ile etkinlik doğru orantılıdır. Tahsil edilen verginin tahakkuk eden vergiye oranı ne kadar yüksek olursa idare vergilemede o kadar başarılı olacak, etkinlik o kadar yüksek olacaktır²⁷. Önemle belirtmek gerekir ki tahsilat nispetinin fazla olması çok vergi tahsili olması ile aynı kavramlar değildirler²⁸.

V. TAHAKKUKUN HUKUKİ NİTELİĞİ

A. OLAĞAN TAHAKKUK

Tahakkukun idari işlem niteliğinde olup olmadığının incelenmesinden önce idari işlemlerin özelliklerinin kısaca belirtilmesi gerekmektedir. İdari işlemler; idarenin tek yanlı irade açıklamasıyla tesis edilir²⁹, icrai nitelik taşır³⁰, kamu gücüne dayanır³¹, re'sen icra edilebilir³² ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanır³³.

Tahakkuk idari işlemin unsurlarını taşıyamaması sebebiyle bir idari işlem olarak nitelenemeyecektir³⁴. Tahakkukun gerçekleşmesi için idarenin bir irade açıklaması gerekmemektedir ve idarenin kamu gücü ayrıcalığına dayanması söz konusu değildir³⁵. Tahakkuku, verginin ödenecek aşamaya gelmesini ifade eden bir belirleme ya da tespit olarak nitelenmek gerekmektedir³⁶. Tahakkuk aşaması, tahsil aşaması (ödeme aşaması) öncesinde bir anı göstermektedir³⁷.

Tahakkukun kendiliğinden gerçekleşme özelliği³⁸, tahakkuku idari işlem olan tarh ve tahsilden ayıran en önemli noktadır³⁹.

B. İHTİYATİ TAHAKKUK

²⁷ Celal Altıntaş, 'Vergilemede E-Devlet Uygulamalarının Vergi Tahakkuku, Vergi Tahsilatı, Vergi Denetim Ve Vergi Maliyeti Üzerine Etkisi' (Yüksek Lisans Tezi, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2019) 73.

²⁸ Şahin Ay, 'Vergi Tahakkuk/Tahsil Oranları Üzerine Bir Değerlendirme' (2021) 6 (2) Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi 40, 50.

²⁹ Ahmet Emrah Akyazan, 'Maddi Açından İdari İşlemler' (2009) (85) TBB Dergisi 220, 223.

³⁰ Akyazan, (n 27) 224.

³¹ Akyazan, (n 27) 224.

³² Akyazan, (n 27) 225.

³³ Akyazan, (n 27) 225.

³⁴ Taşkan, 'Vergi Hukuku' (n 4) 212; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker (n 9) 116.

³⁵ Yusuf Ziya Taşkan, 'Vergi Borcunun Tahakkuku Ve Kesinleşmesi' (2005) (200) Vergi Sorunları Dergisi 157, 158.

³⁶ Taşkan, 'Vergi Hukuku' (n 4) 212.

³⁷ Taşdelen, (n 3) 285.

³⁸ Oktar, (n 18) 131.

³⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 116.

1. Genel Olarak

Vergi dairesi müdürünün yazılı isteği üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanının vereceği kararla, vergi idaresinin henüz tahakkuk etmemiş vergi alacağını derhal tahakkuk ettirmesine ihtiyati tahakkuk denilmektedir⁴⁰.

İhtiyati tahakkuk ile olağan vergilendirme süreciyle ileride tahakkuk edebilecek vergi borcunun tahsili güvence altına alınmaktadır⁴¹.

2. Hukuki Nitelik

İhtiyati tahakkuk işlemi icrai bir işlem olmayıp, tek başına mükellef aleyhine bir borç doğurmayacak ancak ihtiyati haciz ile birlikte mükellef aleyhine hukuki sonuç doğuracaktır⁴². İhtiyati tahakkuku idarenin işlemlerinden olan hazırlık işlemi⁴³ olarak nitelemek gerekmektedir.

VI. TAHAKKUKUN İPTAL DAVASINA KONU OLUP OLAMAYACAĞI MESELESİ

A. OLAĞAN TAHAKKUK

Yukarıda belirtildiği üzere tahakkuk aşaması, vergi alacağının talep edilebilir hale gelmesini sağlamakla birlikte ayrı bir idari işlem niteliği taşımamaktadır⁴⁴. İdari Yargılama Usulü Kanunu⁴⁵ (İYUK) m. 14/3-c ve 15/1-b hükümleri gereği bir idari işlem olmaması sebebiyle tahakkuk dava konusu olamayacaktır⁴⁶.

B. İHTİYATİ TAHAKKUK

İhtiyati tahakkuk, ihtiyati haciz işleminin hazırlık bir işlemi olup, yürütülmesi zorunlu bir işlem olmaması sebebiyle ihtiyati haciz kararı alınmaması durumunda tek başına iptal davasına konu edilememektedir⁴⁷. AATUHK m. 20 uyarınca, ihtiyati tahakkuk işlemine karşı ancak ihtiyati haciz kararı ile birlikte dava açılacaktır.

⁴⁰ Nurettin Bilici, Vergi Hukuku (51st ed, Savaş Yayınevi 2021) 164.

⁴¹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 181.

⁴² Duman, (n 11) 113.

⁴³ Duman, (n 11) 113.

⁴⁴ Taşdelen, (n 3) 286.

⁴⁵ Kanun Numarası: 2577, Kabul Tarihi: 06.01.1982, RG 20.01.1982/17580.

⁴⁶ Taşkan, 'Vergi Hukuku' (n 4) 213.

⁴⁷ Taşdelen, (n 3) 296; Öner, (n 13) 193.

DVDDK, E. 2000/326, K. 2001/96, 23.02.2001 tarihli kararında⁴⁸, ihtiyati haciz uygulanmaksızın ihtiyati tahakkukun tek başına mükellefin menfaatini ihlal eden bir işlem olmaması sebebiyle İYUK m. 14/3-d uyarınca dava edilemeyeceği gerekçesiyle davanın usul yönünden reddi kararında ısrar eden ilk derece mahkemesi kararını hukuka uygun bulmuştur.

VII. TAHAKKUK ŞEKİLLERİ

A. BEYANA DAYALI VERGİLERDE TAHAKKUK

“Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler ‘Tahakkuk fişi’ ile tarh ve tahakkuk ettirilir” (VUK m. 25/1).

Beyana dayanan tarh işleminde vergi matrahı mükellef tarafından tespit edilip bildirilmektedir⁴⁹. Kural olarak vergiler, fiziken veya elektronik ortamda mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmektedir⁵⁰.

Beyana dayalı tarh usulü olarak isimlendirilen bu usulde tahakkuk fişinin mükellefe verilmesi veya elektronik ortamda yollanmasıyla tebliğ işlemine gerek olmaksızın vergi tarh ve tahakkuk etmiş olur⁵¹. Beyana dayalı tarhiyatta, tahakkuk aşamasının tarh işlemine yapışık ve tarh işlemi ile birleşik olduğunu ifade edebiliriz⁵².

B. TAHAKKUKU TAHSİLE BAĞLI VERGİLERDE TAHAKKUK

“Mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır” (VUK m. 24).

Ayrı tahakkuk aşamasının bulunmadığı, verginin tahsil edildiği anda tahakkuk ettiği vergilere tahakkuku tahsile bağlı vergiler denilmektedir⁵³. Bu vergilerde, bağımsız tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları bulunmayıp, verginin tahsil edilmesiyle vergi borcu sona erer⁵⁴. Örneğin eğlence yerlerine girişte bilet bedeli üzerinden belediye geliri olarak alınan eğlence vergisinde, önce tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmesi teknik olarak düşünülemeyecektir⁵⁵. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerden olan damga vergisinde basılı damga konulmasıyla damga vergisi hem tahakkuk etmiş olacak hem de tahsil edilmiş olacaktır.

⁴⁸ <https://www.lexpera.com/> (erişim tarihi 02.11.2021).

⁴⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 104.

⁵⁰ Bilici, (n 40) 98.

⁵¹ Bilici, (n 40) 108; Ay, (n 26) 42; Taşdelen, (n 3) 289.

⁵² Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 118; Öner, (n 13) 133.

⁵³ Öner, (n 13) 137.

⁵⁴ Öner, (n 13) 137; Taşdelen, (n 3) 299; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 118.

⁵⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 118.

C. VERGİ İDARESİ TARAFINDAN TEK TARAFLI TARH EDİLEN VERGİLERDE TAHAKKUK

Kural olarak, vergiler mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmekle birlikte VUK'da belirtilen koşulların oluşması durumunda bizzat vergi idaresi tarafından tespit edilen matrah üzerinden vergiler tarh edilmektedir⁵⁶.

Beyana dayalı tarhiyattan farklı olarak, re'sen, ikmalen ve idarece tarhiyatta, tarh ve tahakkuk işlemleri birbirinden ayrılmaktadır⁵⁷.

1. Re'sen Vergi Tarhı

Matrahın maddi delillere, kanuni ölçülere dayanılarak kısmen veya tamamen saptanmasına imkân bulunmayan durumlarda ve zamanında beyanname verilmemesi gibi bir kısım koşullar gerçekleştiğinde matrah idarece saptanacak ve re'sen vergi tarhı yoluna gidilecektir⁵⁸. Re'sen vergi tarhında ayrı bir aşama olarak araya tahakkuk aşaması girmektedir⁵⁹.

2. İkmalen Vergi Tarhı

Beyan usulünde belli bir vergi tarhiyatından sonra ortaya çıkan ve idarece saptanan matrah farkı için yapılan vergilendirme ikmalen vergi tarhı olarak adlandırılır⁶⁰.

Mükellef beyanname vermesi durumunda ikmalen vergi tarhı gündeme gelebilecek olup mükellefin hiç beyanname vermemesi durumunda ise re'sen vergi tarhı gündeme gelebilecektir⁶¹. Burada verginin tahakkuku, tarh işleminden ayrı bir aşama olarak ortaya çıkmaktadır⁶².

3. İdarece Tarh

Mükellefin vergi borcuna ilişkin ödevlerini yerine getirmediği ve VUK uyarınca re'sen tarhiyat ve ikmalen tarhiyat yapılamadığı bir kısım durumlarda matrahın idarece saptanması verginin idarece tarhı usulünü oluşturur⁶³. Burada farklı olarak idarece tarh usulü beyan esasının

⁵⁶ Bilici, (n 40) 98.

⁵⁷ Öner, (n 13) 133.

⁵⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 106.

⁵⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 116.

⁶⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 105.

⁶¹ Uğur Tülü, 'Türk Vergi Hukukunda Re'sen Tarh' (2006) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, (Yüksek Lisans Tezi-Düzeltilmiş Tez), 12.

⁶² Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 106.

⁶³ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 107.

uygulanmadığı durumlarda söz konusu olacaktır⁶⁴. Burada verginin tahakkuku, tarh işleminden ayrı bir aşama olarak ortaya çıkmaktadır.

D. YILLIK VERGİLERDE TAHAKKUK

Vergi miktarının önceden belirli olduğu, belirli bir tarihin gelmesiyle vergi alacağının kendiliğinden tahakkuk ettiği vergilere yıllık vergiler denilmektedir⁶⁵. Bu vergilerin her yıl mükellef adına tarh ve tebliğine gerek bulunmamaktadır⁶⁶. Örneğin emlak vergisi ve motorlu taşıtlar vergisi bu nitelikte vergilerdendir.

E. VERGİ KARNESİ YOLUYLA TAHAKKUK

Diğer ücret gelirleri elde eden mükellefler için verginin tarhı, mükelleflerin vergi karneleri ile bağlı oldukları vergi idaresine müracaatı üzerine gerçekleşmektedir⁶⁷.

Vergi karnesine, ödenecek vergi tutarının yazılması ile birlikte tarh, tebliğ ve tahakkuk aşaması birlikte gerçekleşecektir⁶⁸.

VIII. DAVA AÇILMASININ TAHAKKUKA ETKİSİ

Re'sen, ikmalen ve idarece tarhiyatta, mükellefin tarh edilen vergiye karşı ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemelerinde dava açma imkânı olup bu süre içerisinde dava açılmaması durumunda 30 günlük sürenin sonunda vergi hem tahakkuk edecek hem de kesinleşecektir⁶⁹. Vergi mahkemelerinde dava açılması, verginin tahakkukunu ertelemekte ve tahsilini durdurmaktadır⁷⁰.

İYUK m. 7 uyarınca tarh ve tebliğ edilen vergi borcuna ilişkin olarak mükellef 30 gün içerisinde vergi mahkemelerinde dava açabilecektir. Mükellefin vergi borcuna ilişkin 30 günlük dava açma süresi içerisinde dava açması durumunda, dava sonuçlanıncaya kadar tahakkuk gerçekleşmeyecek, tahakkuk mahkeme kararına kadar ertelenecektir⁷¹. Vergi mahkemesi kararının mükellef lehine olması durumunda, mükellef lehine tahakkuktan vazgeçilecek olup kararın idare lehine olması durumunda ise vergi borcu tahakkuk edecek ve tahsil edilebilir

⁶⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9).

⁶⁵ Öner, (n 13) 137.

⁶⁶ Öner, (n 13) 138.

⁶⁷ Bilici, (n 40) 108.

⁶⁸ Bilici, (n 40) 108.

⁶⁹ Öner, (n 13) 134.

⁷⁰ Onur Eroğlu ve Ömer Özgür Eftekin, 'Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu' (2015) 11 (2) Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi 233, 237.

⁷¹ Tülü, (n 61) 97; Bilici, (n 40) 109.

aşamaya gelecektir⁷². Mükellefin 30 günlük dava açma süresini geçirmesi durumunda 30'uncu günün bittiği tarihte, vergi kendiliğinden tahakkuk edecektir⁷³.

Mükellefin 30 günlük dava açma süresi içerisinde dava açması durumunda, vergi mahkemesi kararının mükellef aleyhine olmasıyla vergi tahakkuk edecektir. Bu durumda vergi mahkemesi kararının idareye bildirimi üzerine düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğ edildiği tarih tahakkuk tarihi olacaktır⁷⁴.

Özetle belirtmek gerekirse, verginin tahakkuk etmesi için ya verginin tebliğinden itibaren 30 günlük dava açma süresinin dava açılmadan geçirilmesi ya da mükellefin açtığı davanın vergi mahkemelerince reddedilmesi gerekmektedir⁷⁵.

IX. TAHAKKİK VE KESİNLEŞME

A. GENEL OLARAK

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tahakkuk tanımının tahakkuk ve kesinleşme kavramları arasındaki farkı açıklamaktan uzak olması nedeniyle uygulamada sıklıkla vergi borcunun tahakkuku ve kesinleşmesi aynı anlama gelecek şekilde kullanılmaktadır.

Genelde verginin tahakkuk etmesi ile kesinleşmesi aynı anda gerçekleşmekle birlikte istisnai hallerde tahakkuk eden vergi henüz kesinleşmemiş olabilmektedir⁷⁶. Verginin tahakkuku ve verginin kesinleşmesi kavramlarının önemine binaen aralarındaki ilişkinin irdelenmesi gerekmektedir.

Yukarıda belirtildiği üzere verginin tahakkuku tarh edilen verginin ödenecek aşamaya gelmesini ifade eden bir durum, saptama iken, vergi borcunun kesinleşmesi vergi borcuna karşı başvurulabilecek olağan kanun yollarının tüketilmesidir⁷⁷. Verginin kesinleşmesi, tarh edilen vergiye karşı tüm yargı yollarının tükenmesi ve vergiye ilişkin sonucun değişme olanağının kalmaması anlamına gelmektedir⁷⁸. Tüm hukuki başvuru yollarının tükenmiş olması ile vergi kesinleşecektir⁷⁹. Verginin tarhı üzerine mükellefin yargı yoluna başvurmaması durumunda da

⁷² Tülü, (n 61) 97.

⁷³ Tülü, (n 61) 97; Bilici, (n 40) 109.

⁷⁴ Bilici, (n 40) 109.

⁷⁵ Ahmet Erol, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku (5st ed, Adalet Yayınevi 2018) s. 113.

⁷⁶ Detaylı bilgi için bkz.; Hüseyin Dinçer, 'Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi' (2009) (336) Vergi Dünyası Dergisi.

⁷⁷ Taşkan, 'Vergi Hukuku' (n 4) 214.

⁷⁸ Tülü, (n 61) 97.

⁷⁹ Tülü, (n 61) 5.

vergi kesinleşir⁸⁰. Kesinleşme, alacağın mevcudiyetinin hukuk düzeninde ihtilafı olmaması, ihtilafı olma imkanının kalmamasıdır⁸¹.

Tahakkuk vergi hukukuna ilişkin bir kavram olduğu halde, kesinleşme yargılama hukukuna ilişkin bir kavramdır⁸².

İkmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerde kesinleşme; dava açılmaması durumunda dava açma süresinin sona ermesiyle, uzlaşmanın talep edilmesi durumunda uzlaşmanın gerçekleşmesiyle, tarh olunan vergilere dava açılması durumunda aleyhe kararın hukuken kesinleşmesiyle vergi kesinleşecektir⁸³.

B. TAHAKKUK VE KESİNLEŞMENİN AYNI ANDA GERÇEKLEŞTİĞİ HALLER

1. Beyana Dayalı Tarhiyat Yapılması

Beyana dayalı tarhiyatta kural olarak (VUK m. 378 hükmü gereği) tahakkuk ettirilen vergilere karşı mükellefin yargı yoluna başvurma imkanının bulunmaması sebebiyle tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile birlikte vergi borcu hem tahakkuk edecek hem de kesinleşecektir⁸⁴. Tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları aynı anda tamamlanmış olacaktır.

İhtirazi kayıtlarla verilen beyannamelerde, vergi tahakkuk eder ancak verginin dava konusu yapılması durumunda vergi kesinleşmeyecektir⁸⁵.

2. Uzlaşma Sağlanması

Uzlaşma hükümleri uyarınca uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda, VUK m. 6/2 uyarınca mükellefin yargı yoluna başvurma imkanının bulunmaması sebebiyle, uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte verginin tahakkuk ve kesinleşmesi aynı anda gerçekleşecektir⁸⁶. Uzlaşmanın gerçekleşmesi durumunda uzlaşma tutanağının tebliğ edilmesiyle birlikte vergi tahakkuk edecek ve kesinleşecektir⁸⁷.

Vergi dairesince yapılan tarhiyat işlemine karşı mükellefin 30 günlük süre içerisinde vergi idaresinden uzlaşma imkânı olup, vergi idaresi ile mükellefin uzlaşması durumunda

⁸⁰Ay, (n 26) 42.

⁸¹ Öner, (n 13) 132.

⁸² Öner, (n 13) 132.

⁸³ Öner, (n 13) 132.

⁸⁴ Taşkan, 'Vergi Hukuku' (n 4) 215; Ortaç ve Ünsal, (n 8) 126; Bilici, (n 40) 108; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 105; Öner, (n 11) 132.

⁸⁵ Öner, (n 13) 132.

⁸⁶ Taşkan, 'Vergi Hukuku' (n 4) 215; Ortaç ve Ünsal, (n 8) 129; Öner, (n 13) 134.

⁸⁷ Ortaç ve Ünsal, (n 8) 129; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 118.

uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte uzlaşılan vergi borcu hem tahakkuk edecek hem de kesinleşecektir⁸⁸.

“Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer” (Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği m. 19).

3. Tahakkuku Tahsile Bağlı Olan Vergiler

Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsil işleminin tahakkuku da kapsamı sebebiyle tahakkuk ve kesinleşme farklı zamanlarda gerçekleşemeyecektir⁸⁹.

4. Kendiliğinden Tahakkuk Eden Vergiler

Kendiliğinden tahakkuk eden vergiler bakımından ayrı bir tahakkuk ve kesinleşme sürecinden söz etmek mümkün olmadığı için tahakkuk ve kesinleşme farklı zamanlarda gerçekleşemeyecektir⁹⁰.

5. Vergi Borcunun Dava Konusu Edilmemesi

Tarh edilen vergilere karşı tarhiyatın tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde dava açılmaması durumunda, dava açma süresinin dolmasıyla verginin tahakkuku ve kesinleşmesi aynı anda gerçekleşecektir⁹¹. Mükellefin tarhiyata karşı 30 günlük dava açma süresi içerisinde dava açması durumunda vergi borcu tahakkuk etmeyecek ve kesinleşmeyecektir⁹². Mükellefin vergi idaresince tek taraflı olarak yapılan tarh işlemlerine karşı dava açmaması durumunda vergi borcunun tahakkuk ve kesinleşmesi aynı anda gerçekleşecektir⁹³.

6. Pişmanlık ve İslah Hükümlerinden Faydalanılması

Pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanarak beyanname veren mükelleflerin beyan ettikleri matrah ve bu matrah üzerinden hesaplanan vergilere VUK m. 378 gereği dava açamayacak olmaları sebebiyle, pişmanlık ve ıslah hükümlerinden faydalanarak beyanname verilmesi durumunda verginin tahakkuku ve kesinleşmesi aynı anda olmaktadır⁹⁴.

C. TAHAKKUK VE KESİNLEŞMENİN AYRI AYRI GERÇEKLEŞTİĞİ HALLER

1. Mükellefin Tarh İşlemine Karşı Dava Açması

⁸⁸ Öner, (n 13) 134.

⁸⁹ Taşkan, ‘Vergi Hukuku’ (n 4) 215.

⁹⁰ Taşkan, ‘Vergi Hukuku’ (n 4) 216.

⁹¹ Ortaç ve Ünsal, (n 8) 128; Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 117.

⁹² Ortaç ve Ünsal, (n 8) 128.

⁹³ Taşkan, ‘Vergi Hukuku’ (n 4) 216.

⁹⁴ Ortaç ve Ünsal, (n 8) 127.

Mükellefin tarh işlemlerine karşı dava açması durumunda İYUK m. 27/3 gereği olarak tahakkuk aşaması dava sonuna kadar ertelenecektir⁹⁵. Mahkeme kararının mükellef aleyhine olması durumunda vergi tahakkuk edecek ancak kesinleşmeyecektir⁹⁶. Mükellefin kanun yollarına başvurmaması durumunda vergi ihbarnamesinin kendisine tebliğini izleyen günden itibaren 30 günlük sürenin bitimi ile vergi borcu kesinleşecektir⁹⁷. Mükellefin aleyhe olan ilk derece mahkemesi kararına karşı kanun yollarına başvurması durumunda üst yargı merciince aleyhe ilk derece mahkemesi kararının uygun bulunması durumunda vergi borcu kesinleşecektir⁹⁸.

Önemle belirtmek gerekir ki mükellefin aleyhe vergi mahkemesi kararına karşı mükellefin kanun yollarına başvurması durumunda, vergilerin ödenmesi için kesinleşme şart olmayıp, verginin mükelleften istenebilmesi için tahakkuk etmesi yeterlidir⁹⁹. Bu sebeple vergi mahkemesince mükellef aleyhine karar verilmesi durumunda vergi borcu tahakkuk edecek olup, idarece mükelleften vergi borcu istenebilecektir.

Önemle belirtmek gerekir ki, üst yargı merciince mükellef aleyhine verilen kararın bozulması durumunda tahakkuk etmiş olan vergi borcunun tahsil edilmiş olması durumunda mükellefe iadesi gerekecek, tahsil edilmemiş ise tarhiyat terkin edilecektir¹⁰⁰.

2. Uzlaşmanın Sonuçsuz Kalması

Mükellefin uzlaşmaya varılamaması durumunda kalan yahut 15 günlük süre içerisinde tarh işlemine karşı dava açması durumunda vergi borcunun tahakkuku mahkemenin karar vermesine kadar ertelenecektir¹⁰¹. İlk derece mahkemesi kararının mükellef aleyhine olması durumunda, mükellefin kanun yoluna başvurmaması veya başvurmasına rağmen kararın onanması hallerinde vergi borcunun kesinleşmesi söz konusu olacaktır.

3. Vergi Hatası

Tarh işleminde vergi hatası bulunması durumunda mükellefin vergi hatası bulunduğunu iddia ettiği işleme karşı dava açarsa tahakkuk ve kesinleşme mükellefin tutumu ve yargı organlarının kararına göre şekillenir.

Vergi hatasının bulunması durumunda idarenin resen düzeltme işlemine karşı ve mükellefin hata düzeltme talebinin reddi işlemlerine karşı mükellefin dava açması durumunda

⁹⁵ Taşkan, 'Vergi Hukuku' (n 4) 217.

⁹⁶ Taşkan, 'Vergi Hukuku' (n 4) 217.

⁹⁷ Taşkan, 'Vergi Hukuku' (n 4) 217.

⁹⁸ Taşkan, 'Vergi Hukuku' (n 4) 218.

⁹⁹ Öner, (n 13) 132.

¹⁰⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan ve Göker, (n 9) 118.

¹⁰¹ Taşkan, 'Vergi Hukuku' (n 4) 218.

dava sürecinin nihai olarak sonuçlanmasına kadar tahakkuk eden vergi borcu kesinleşmeyecektir¹⁰².

4. İhtirazı Kayıtlı Verilen Beyannameler

İhtirazı kayıt, vergilendirme sürecinin tarh aşamasına hazırlık sürecinde beyanname verme konusunda tereddütte kalan mükelleflere dava açma hakkı sağlayarak mükellef lehine bir çözüm mekanizması sunan bir müessesedir¹⁰³.

İYUK m. 27/4 hükmünden de anlaşılacağı üzere ihtirazı kayıtlı beyanname verilmesi verginin tahakkuk etmesine engel değildir. İhtirazi kayıtlı verilen beyannamelerde, ihtirazi kayda karşın vergi, beyanname üzerinden tahakkuk fişiyle tarh ve tahakkuk eder¹⁰⁴.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu'nun 04.12.2019 tarihli kararında¹⁰⁵ belirttiği üzere beyannamelerin ihtirazi kayıtlı verildiğinin kabul edilebilmesi için; beyannamede, beyannamenin ihtirazi kayıtlı verildiğinin belirtilmesi, tahakkuk fişine beyannamenin ihtirazi kayıtlı verildiğinin şerh düşülmesi veya vergi dairesine en geç beyannamenin verildiği tarihte verilecek bir dilekçeyle ihtirazi kayda ilişkin beyanda bulunulması gerekmektedir.

İhtirazi kayıtlı verilen beyannamelerde farklılık arz eden yön verginin kesinleşmesine ilişkindir. İhtirazi kaydın mükellefe dava açma hakkı sağlaması nedeniyle, verginin kesinleşmesi dava sonucuna kadar ertelenmiş olacaktır¹⁰⁶. Başka bir deyişle, ihtirazi kayıtlı beyanname verilmesi durumunda, 30 günlük dava açma süresi içerisinde dava açılması halinde vergi tahakkuk etmekte ancak kesinleşmemektedir¹⁰⁷.

X. TAHAKKUKUN SONUÇLARI

A. TAHSİLE ETKİSİ

Verginin tahakkuk etmesiyle vergi idaresi açısından vergi alacağı talep edilebilir hale gelecektir. Verginin tahakkuk etmesiyle vergi dairesi için tahsil edilebilecek para alacağı,

¹⁰² Ortaç ve Ünsal, (n 8) 126.

¹⁰³ Sevil Şin, 'Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazı Kayıtlı Beyan Usulü' (2019) 1 (2) İzmir YMMO Dergisi 68, 70.

¹⁰⁴ Adil Nas, 'Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları Ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları' (2010) 12 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi 207, 210.

¹⁰⁵ DVDDGK, 04.12.2019, E. 2019/1270, K. 2019/1031. <https://www.kazanci.com.tr/> (erişim tarihi 28.11.2021).

¹⁰⁶ Şin (n 99) 77.

¹⁰⁷ Ortaç ve Ünsal, (n 8) 126.

mükellef için de ödenmesi gereken bir borç doğacak¹⁰⁸, tahakkuk eden vergi mükellefin malvarlığına pasif bir unsur olarak dahil olacaktır¹⁰⁹.

B. VERGİ BORCUNUN MUACCELİYETİNE ETKİSİ

Borçlunun edimi ifa etmekle mükellef olacağı, alacaklının ifayı istemeye hakkı bulunduğu ana muacceliyet denir¹¹⁰. Vergi hukukunda muacceliyet vergi idaresinin alacağın ödenmesini isteyebileceği ve vergi borçlusunun bunu yerine getirmek zorunda olduğu durumu ifade eder¹¹¹.

Ödeme zamanı borçlar hukukunun aksine vergi hukukunda alacağın taraflarına yani vergi idaresi ve vergi mükelleflerinin karşılıklı iradesine bırakılmamıştır¹¹². Vergi hukukunda alacağın muaccel olmasında ölçüt verginin tahakkuk etmesidir¹¹³. Verginin tahakkuk etmesiyle vergi alacağı muaccel olacaktır¹¹⁴.

Özetle belirtmek gerekirse, kural olarak vergi idaresince mükelleften tahakkuk etmemesi sebebiyle muaccel olmamış vergilerin ödenmesi istenemez¹¹⁵. Vergi alacağının tahakkuk etmesi ile birlikte alacak muaccel olacak ve alacaklı idare vergi borçlusundan alacağının ödenmesini isteyebilecektir.

SONUÇ

Verginin tahakkuku VUK'ta özel olarak tanımlanmış olup, bu tanım ayrı bir tebliğ işlemine gerek olan vergiler esas alınarak yapılmıştır. Bu sebeple kanunda yapılan tanımlamanın daha kapsayıcı şekilde yapılması gerekmektedir.

Tahakkuk vergilendirme sürecinin bir aşaması olup, bir idari işlem niteliği taşımamaktadır. Tahakkuk, vergi idaresi açısından vergi alacağının mükelleften talep edilebilir hale geldiğini gösteren bir tespittir. İhtiyati tahakkuk da bir idari işlem olmayıp ihtiyati haciz idari işleminin bir hazırlık işlemi niteliğindedir. İdari işlem olmamaları sebebiyle tahakkuk ve ihtiyati tahakkuk bağımsız olarak iptal davasına konu edilemeyecektir.

¹⁰⁸ Öner, (n 13) 131.

¹⁰⁹ Öner, (n 13) 132.

¹¹⁰ Nas, (n 100) 207, 208.

¹¹¹ Nas, (n 100) 208.

¹¹² Nas, (n 100) 208.

¹¹³ Nas, (n 100) 208.

¹¹⁴ Nas, (n 100). 208.

¹¹⁵ Öner, (n 13) 132.

Çoğunlukla vergi alacağının tahakkuk etmesi ve kesinleşmesi aynı anda gerçekleşmesi sebebiyle uygulamada bu iki kavram birbirlerinin yerine kullanılmaktadır. Çalışmamızda incelediğimiz çeşitli durumlarda tahakkuk ve kesinleşme aynı anda gerçekleşmemektedir. Gerek gerçekleşme anlarının farklılık arz edebilecek olması gerek tahakkukun vergilendirme sürecine ilişkin kavram olmasına karşın kesinleşmenin yargılamaya ilişkin kavram olması sebebiyle koşul ve şartları farklı olan bu iki kavramın birbirlerinden bağımsız ayrı kavramlar olduğuna dikkat edilmesi gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- Akyazan A, 'Maddi Açından İdari İşlemler' (2009) (85) Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 220-240.
- Altıntaş C, 'Vergilemede E-Devlet Uygulamalarının Vergi Tahakkuku, Vergi Tahsilatı, Vergi Denetim Ve Vergi Maliyeti Üzerine Etkisi' (Yüksek Lisans Tezi, Tokat Gaziosmanpaşa Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 2019) 73.
- Ay Ş, 'Vergi Tahakkuk/Tahsil Oranları Üzerine Bir Değerlendirme' (2021) 6 (2) Al Farabi Uluslararası Sosyal Bilimler Dergisi, 40-56.
- Bilici N, Vergi Hukuku (51. Baskı, Savaş Yayınevi 2021).
- Dinçer H, 'Verginin Tahakkuku ve Kesinleşmesi' (2009) (336) Vergi Dünyası Dergisi.
- Duman M, 'Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçunun Takibatı Nedeniyle İhtiyati Tahakkuk Uygulaması' (2016) 26 (134) Mali Çözüm Dergisi, 111-126.
- Eroğlu O ve Eftekin Ö, 'Vergi Planlaması Çerçevesinde Uzlaşma Kurumu' (2015) 11 (2) Ekonomik ve Sosyal Araştırmalar Dergisi, 233-250.
- Erol A, Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku (5. Baskı, Adalet Yayınevi 2018).
- Nas A, 'Vergi Hukukunda Ödeme Zamanları Ve Ödeme Zamanlarına Uyulmamasının Hukuki Sonuçları' (2010) 12 (Özel Sayı) Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 207-229.
- Oktar A, Vergi Hukuku (10. Baskı, Türkmen Kitabevi 2014).
- Ortaç, F ve Ünsal, H, Genel Vergi Hukuku (1. Baskı, Gazi Kitabevi 2019).
- Öncel, M, Kumrulu, A, Çağan, N ve Göker, C, Vergi Hukuku (30. Baskı, Turhan Kitabevi 2021).
- Öner E, Vergi Hukuku (12. Baskı, Seçkin Yayıncılık 2020).
- Şen, H ve Sağbaş, İ, Vergi Teorisi Ve Politikası (4. Baskı, Barış Arıkan Yayınları 2020).
- Şin S, 'Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü' (2019) 1 (2) İzmir YMMO Dergisi, 68-88.

Taşdelen A, 'Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama Ve Bir İşlem' (2007) 56 (1) Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 279-312.

Taşkan Y, Vergi Hukuku (1. Baskı, Adalet Yayınevi 2018).

Taşkan Y, 'Vergi Borcunun Tahakkuku Ve Kesinleşmesi' (2005) (200) Vergi Sorunları Dergisi, 157-166.

Turhan, S, Vergi Teorisi Ve Politikası (7. Baskı, Filiz Kitabevi 2020).

Tülü U, 'Türk Vergi Hukukunda Re'sen Tarh' (2006) İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü (Yüksek Lisans Tezi-Düzeltilmiş Tez).

<https://sozluk.gov.tr/>

<https://www.kazanci.com.tr/>

<https://www.lexpera.com/>