

^H İDARİ İŞLEM TEORİSİ AÇISINDAN “VERGİNİN TARHI”*

(Araştırma Makalesi)

Av. Ege ŞENTÜRK**

ÖZET

Devletin sahip olduğu ve Anayasa ile kanunlar çerçevesinde kullandığı vergilendirme yetkisine dayalı vergilendirme işlemlerinde nihai amaç, verginin tam ve doğru bir şekilde zamanında tahsil edilmesidir. Aslında zincir işlem olan vergilendirme, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayan ve halkalar halinde tarh, tebliğ, tahakkuk ile devam edip tahsille sonuçlanmaktadır. Bu yaklaşım sonucunda bireylerin vergiye karşı yargısal denetime başvurmaları ancak nihai işlemle söz konusu olabileceğinden bunun beklenmesine gerek kalmaksızın ayrılabilir işlem kuramı çerçevesinde vergi tarh işleminin (ve istisnaen hazırlık işlemlerinin) idari bir davaya konu olabilecek şekilde olanak veren bir yaklaşım izlenmektedir. Buna göre tarh, kanunlarla belirlenmiş vergi matrahına vergi oranlarını uygulanmasıyla yapılan bir tespit edici idari işlem olsa da bireyi yükümlendirici karakteri sebebiyle kesin ve yürütülebilir bir idari işlem olmaktadır. Bu çalışmada verginin tarhının idari işlem niteliği kazanmasına kaynak hususlar yanında idari işlem kimliği çerçevesinde unsurları da ele alınmıştır. Çalışmanın konusu vergi tarhi olduğundan, zorunlu olmadıkça diğer vergilendirme aşama ve süreçlerine değinilmemiştir.

Anahtar Kelimeler: Verginin Tarhi, İdari İşlem, Tespit Edici İşlem, Ayrılabilir İşlem, Zincir İşlem.

^H Hakem denetiminden geçmiştir.

* Bu makale 13.02.2023 tarihinde Editörlüğümüze ulaşmış olup 15.03.2023 tarihinde birinci hakem; 03.04.2023 tarihinde ikinci hakem onayından geçmiştir.

** Avukat, Yaşar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı Öğrencisi, egesenturk.tr@gmail.com, ORCID: 0000-0001-5613-4698.

Bu çalışma, Yaşar Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı Tezli Yüksek Lisans Programı “Seminer” dersinde sunulan seminer ödevinin, Dr. Öğr. Üyesi Onur KAPLAN’ın değerli görüşleri çerçevesinde geliştirilen hâlidir. Destek ve katkılarından dolayı Sayın Dr. Öğr. Üyesi Onur KAPLAN’a teşekkür ederim.

“TAX ASSESSMENT” IN TERMS OF ADMINISTRATIVE ACT THEORY*(Research Article)***ABSTRACT**

The ultimate goal in taxation transactions based on the taxation authority owned by the state and used within the framework of the Constitution and laws is to collect the tax fully and accurately on time. In fact, taxation, which is a chain transaction, starts with the realization of the taxable event and continues with imposition, notification and results in collection. As a result of this approach, an approach is followed that allows the tax assessment process to be the subject of an administrative lawsuit within the framework of the separable transaction theory, without the need to wait for individuals to apply for judicial review against taxes only with the final transaction. According to this, although the assessment is a determining administrative action made by applying the tax rates to the tax base determined by the laws, it is a definite and executable administrative action due to its obligatory character. In this study, besides the source issues for the tax assessment to gain the quality of an administrative act, the elements within the framework of the identity of the administrative transaction are also discussed. Since the subject of the study is tax assessment, other taxation stages and processes are not mentioned unless it is mandatory.

Keywords: Tax Assessment, Administrative Act, Declaratory Act, Separable Act, Chain Act.

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu (VUK veya Kanun) başta olmak üzere mevzuatımızda verginin bir tanımı bulunmadığı gibi¹, değişik kaynaklarda farklı şekillerde yapılmış

¹ Dikmen, mevzuatta tanıma yer verilmemesini eleştirerek Alman Vergi Usul Kanunu'nun “*Vergiler, herhangi bir hizmetin karşılığı olmayan ve bir kamu tüzel kişisi tarafından gelir sağlamak üzere, kanunen mükellef durumunda bulunan herkese bir defalık veya devamlı olarak yaptırılan para ödemeleridir.*” tanımını örnek vermektedir. **Dikmen, M. Orhan:** Maliye Dersleri Giriş ve Genel Vergi Teorisi, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s. 50. Verginin farklı tanımlarına bazı örnekler şöyledir: “... *ya devlet, ya da devredilmiş yetkiye dayanan diğer bazı kamu tüzel kişilerin bireylerden, tüzel kişilerden hatta tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı kurumlardan hatta tüzel kişiliğe sahip olmayan bazı kurumlardan cebri olarak alınan ve mukabilinde doğrudan bir karşılık vaadedilmeyen, başka bir söyleyişle özel karşılığı bulunmayan iktisadi değerlerdir.*”, **Nadaroğlu, Halil:** Kamu Maliyesi Teorisi, 4. Baskı, Sermet Matbaası, Kırklareli, 1981, s. 213; “*Vergi, herkesin kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne ve ancak kanuna göre ödeyeceği bir yükümlülüktür.*”, **Erginay, Akif:** Kamu Maliyesi, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998, s. 32 (Kamu Maliyesi); “*Vergi, kamusal ihtiyaçları karşılamak ve milli dayanışmayı sağlamak amacıyla devletin egemenlik hakkına dayanarak ve karşılığında fertlere belirli ve direkt bir fayda sağlamaksızın fert ve kurumlardan aldığı paralardır.*”, **Tuncer, Selahattin:** Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Yalkın Ofset Matbaası,

tanımlar söz konusudur. Bu farklı tanımlamaların belli başlı ortak noktalarından hareketle, devletin sunduğu hizmetleri finanse etmek veya sosyo-ekonomik alana müdahale etmek amacıyla, gerçek veya tüzel kişilerden ya da tüzel kişiliği olmayan topluluklardan, hukuki zorlamaya dayanarak aldığı nihai, karşılıksız ve parasal bir yükümlülüktür şeklinde bir tanım yapılabilir². Anayasamıza göre bu tanıma “*mali güç*” ilkesini de eklemek gerekli ise de dolaylı vergilerde³ bu ilke uygulanmadığından biz tanımlamaya dahil etmemeyi tercih ediyoruz.

Yetki, genel anlamda; belirli organ ve makamlara Anayasa ve kanunlarla tanınmış karar alma gücünü⁴, vergilendirme yetkisi ise devletin varlık koşulu olarak, ülkesi üzerindeki egemenliğe dayanarak vergi alma konusunda sahip olduğu hukuki ve fiili gücünü⁵ ifade etmektedir. Bu yetki, dar anlamda, devletin veya bu yetkiyi devletten devralan kamu tüzel kişilerinin vergi, geniş anlamda ise kamu giderlerini karşılamak üzere her çeşit mali yükümlülük koyması anlamına gelmektedir⁶. Tanımlandığı üzere

İstanbul, 1971, s. 132. (Kamu Maliyesi); “...devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla ekonomik birimlerden (bunlar gerçek ya da tüzel kişiler olabilir) kanunda öngörülen esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın ve geri vermemek üzere aldıkları paralarıdır.”, **Karakoç, Yusuf:** Sosyal Maliye, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 65. (Sosyal Maliye); vergi, “*iktisadi değerlerin, iktisadi birimlerden siyasi cebi altında devlete karşılıksız transferi*”dir, **Yaşa, Memduh:** Kamu Maliyesine Giriş, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973, s.40, 41.

² Farklı kaynaklarda yer alan tanımlara bir önceki dipnotta yer verilmiş olup, bunların sentezleyerek yaptığımız tanıma benzer anlamda bir tanım için **Ortaç, Fevzi Rifat/ Ünsal, Hilmi:** Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019, s. 1.

³ Dolaysız (vasitasız) vergiler, kanun koyucunun yükümlü üzerinde kalmasını arzuladığı vergiler olup, gelir ve kazançlardan alınan vergiler bunlara örnektir. Dolaylı (vasıtalı) vergiler ise kanun koyucunun yansımalarını arzuladığı, dolayısıyla yükümlü üzerinde kalmayıp fiyata eklenerek başkalarına aktarılmasını istediği vergiler olup, harcamalar üzerinden alınan KDV, ÖTV ve Gümrük Vergisi buna örnektir. Bkz. **Nemli, Arif:** Kamu Maliyesine Giriş, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s.98; **Öztürk, Nazım:** Kamu Maliyesi, 5. Baskı, Ekin Yayın, Bursa, 2020, s. 163; **Turhan, Salih:** Vergi Teorisi ve Politikası, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020, s. 104-108; **Uluatam, Özhan:** Kamu Maliyesi, 12. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2012, s.306. (Kamu Maliyesi)

⁴ **Gözübüyük, A. Şeref/ Tan, Turgut:** İdare Hukuku Cilt – I: Genel Esaslar, 14. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021, s. 361.

⁵ **Çağan, Nami:** Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 3. (Yetki)

⁶ **Çağan, Yetki,** s. 5. Ayrıca belirtmek gerekir ki ülkemiz uygulamasında vergi, merkezi yönetime (genel bütçeye) dahil olabileceği gibi, belediye ve il özel idareleri tarafından da alınabilir. (VUK md. 1). Kanunlarımızda ayrıca harç ve resim adında devlet gelirleri de söz konusudur. Vergi ile ilgili olarak farklılıklarını ortaya koymak açısından tanımlarına kısaca yer verecek olursak: Harç kavramının tanımına dair bazı örnekler şöyledir: “*Devletin bazı hizmetleri nedeniyle alınan iktisadi değerler olup, vergiden farklı olarak harçlarda karşılık vardır.*”. Bkz. **Akdoğan, Abdurrahman:** Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara – 2005, s. 102. (Kamu Maliyesi) “*Vergiden farklı olarak harçta mükellefler devlete, kendilerine yapılan belirli bir hizmet veya sağlanan bir menfaat ve imtiyaz karşılığı olarak para öderler.*”. Bkz. **Tuncer, Selahattin:** Vergi Hukuku ve Uygulaması, Yaklaşım yayınları, Ankara, 2003, s. 132. (Vergi

vergilendirme yani vergi alma, kamu gücüne dayalı bir yetki⁷ kullanımını gerekli kılmakta, devamında vergisini ödemeyenden bunun zorla alınması gündeme gelmektedir⁸. O halde daha en başta vergilendirme yetkisinin, verginin konusunu – alınacak kişileri – oran ve hesaplama yöntemini – tahsil şeklini belirleme anlamına geldiğini ifade edebiliriz.

Vergilendirme yetkisi, öncelikle vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlüklerin kanunla konulması, bu kanunun uygulanmasına bütçe⁹ kanunu ile izin verilmesi¹⁰ ve en sonunda verginin tarh edilmesine yönelik olup, bunun kullanımında sırasıyla i) vergi kanunu, ii) bütçe kanunu¹¹ ve iii) tarh idari işlemi söz konusudur¹². Bir kamu mali yükümünden söz edilebilmesi için, öncelikle ve özellikle Bütçe Kanunu’nda o mali yüküme / gelire ilişkin bir gelir tahmininde bulunulması gerekli olup, bu aşama “*Bütçe Hukuku*”nun konusunu oluşturacak şekilde kamu alacaklarının “*salma*” aşaması olarak adlandırılır¹³.

Hukuku) Resim kavramının tanımına dair bazı örnekler şöyledir: “... bir iş ya da faaliyetin yapılmasına yetkili kuruluşlar tarafından izin verilmesi dolayısıyla yapılan bir ödemedir. Karşılığının bulunması nedeniyle vergiden farklı, harçlara ise benzer bir niteliğe sahiptir.” Bkz. **Akdoğan**, Kamu Maliyesi., s. 104. “... resimde kamu teşekküllerinin, belirli bir işi yapmağa yetki vermesi durumu vardır.” Bkz. **Tuncer**, Vergi Hukuku, s. 133 – 134. Ayrıca, “Resim, bazan vergi, bazan da harç anlamında kullanılan bir kamu geliri türünün adıdır. Bu ikisinin dışında resmin kendine özgü bir özelliği olduğunu iddia etmek oldukça güçtür” şeklindeki görüş için Bkz. **Nadaroğlu**, s.217. Bilici, verginin genel ve karşılıksız, harçların hizmetten yararlanma karşılığı özel, resimlerin ise bir işin yapılmasına yetki veya izin verilmesi karşılığı özel olduğu şeklinde ayırım yapmaktadır. Bkz. **Bilici, Nurettin**: Mali Hukuk, Savaş Yayınları, Ankara, 2022, s. 5,6.

⁷ **Diler, Fatih**: Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet İlkesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 24.

⁸ **Karakoç**, Sosyal Maliye, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 44.

⁹ Bütçe, harcamalarla gelirlerin ayrıntılı bir şekilde gösterildiği gerek masrafların yapılmasına ve gerekse gelirin toplanmasına imkan veren bir cetveldendir, bir hesaptan ibarettir. **Yaşa**,s. 28; **Eker, Aytaç/ Bülbül, Duran**: Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016, s.223.

¹⁰ Bu kural, vergilerin kendine özgü bir niteliği olup, İngiltere ve Fransa gibi ülkelerde de uygulama bu yöndedir. Bkz. **Duverger, Maurice**: Finances Publiques, 4 édition, Paris, Presses Universitaires de France, Collection Thémis, 1963, s.417, 418. (Aktaran, **Sönmez, Nezihe**: Vergi Hukuku, Teorik Yapı – İlkeler ve Gelir Vergisi, Bayraklı Matbaası, İzmir, 1986, s.10.)

¹¹ Vergi kanunları ile diğer kanunlar arasında “*süreklilik*” yönünden önemli bir fark söz konusu olup, vergi hukuku ile ilgili olarak harcamaların yapılabilmesi için gerekli olan vergi gelirlerinin toplanmasına Bütçe Kanunu ile izin verilmesi gerekmektedir. Döner, bütçe kanununu, “*şart-işlem niteliğinde bir kanun*” olarak Taylar ise “*ön-izin*” ilkesi olarak adlandırmaktadır. Bkz. **Döner, Ayhan**: Türk Anayasa Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023, s. 416 ve **Taylar, Yıldırım**: Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 79. (VDO) Ayrıca Bkz. **Öncel, Mualla/ Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami/ Göker, Cenker**: Vergi Hukuku, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s. 99; aynı yönde, **Karakoç, Yusuf**: Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 80. (Genel Vergi) Ayrıca Bkz. AY md. 161, 5018 sy. K. md. 13 ve 37.

¹² **Dikmen**, s. 79.

¹³ **Karakoç, Yusuf**: Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016, s.45. (Kamu İcra)

Vergi kanunu ile genel, soyut ve nesnel olarak konulan mükellefiyet, her yıl bütçenin kabul ve tasdiki ile yine nesnel olarak işler bir hale gelir. Bu ikinci aşama “*verme aşaması*¹⁴” olarak adlandırılmakta ve sözü geçen genel mükellefiyet, ancak üçüncü etkenin, yani tarh işleminin yapılmasıyla “*alma aşaması*¹⁵”nda belli bir kişiden istenebilecek bir alacak şeklini alır¹⁶. Bu nedenle vergilendirme yetkisi, öncelikle vergilendirme konusundaki yasama yetkisini içermektedir.

Çalışmayı ilgilendiren ikinci anlamda ise vergilendirme yetkisi, öznel ve bireysel nitelikteki vergilendirme işlemine ilişkin olarak, vergiyi doğuran olay ile başlayıp, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından geçerek sona eren bir “*vergilendirme süreci*”ni, sürecin tamamındaki yetkiyi ifade etmektedir¹⁷.

Bu nedenle vergi hukuku, vergi ödevinin niteliğine, vergi borcunun doğması ve ortadan kalmasına ilişkin maddi ve şekli hukuk kuralları bütünü¹⁸ düzenleyen bir hukuk dalı olup, kamu hukuku bölümlenmesinde yer alan anayasa hukuku, idare hukuku ve ceza hukuku gibi diğer hukuk dallarıyla da ilişki içindedir.

Konumuzun özelliği nedeniyle idare hukuku açısından bu ilişkiyi ele aldığımızda, bireysel bir vergilendirme işlemi olan tarh, tam anlamıyla bir idari işlem niteliği taşımaktadır¹⁹. Kanun koyucunun amaçladığı vergi adaletinin ve vergi politikasının uygulamaya dönüştürülmesi görevi yürütme organına düşmekte olup, idare hukukunun kendisine özgü kural ve ilkeleri, yaklaşımları, büyük ölçüde vergi uygulaması açısından da geçerli bulunmaktadır²⁰. Dolayısıyla, idari işlemlerin unsurları, sakatlıkları, geri alınması ya da kaldırılması, yargısal denetimi gibi konularda esas alınan ilkeler geniş ölçüde vergilendirme işlemlerinde de geçerlidir²¹.

Aşağıda, vergilendirme yetkisinin kullanımını içeren vergilendirme süreçlerindeki işlemlerden birisi olan “*tarh*” aşaması ve işlemi, idari işlem teorisi açısından ele alınmaktadır. Vergilendirme sürecine dahil olsa da uzlaşma, idari bir sözleşme benzeri yapısıyla ayrıca incelenmeyi hak etmekle beraber bu çalışmada dikkate alınmamıştır. Ancak verginin matrah ve oran dikkate alınarak tespiti işlemi olan tarhın,

¹⁴ **Karakoç**, Kamu İcra, s. 46.

¹⁵ **Karakoç**, Kamu İcra, s. 46.

¹⁶ **Dikmen**, s. 79.

¹⁷ **Çağan**, Yetki, s. 5.

¹⁸ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 4.

¹⁹ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 5.

²⁰ **Akdoğan, Abdurrahman**: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008, s. 8. (Vergi Hukuku)

²¹ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 5 ve aynı yönde **Mutluer, Kamil**: Vergi Genel Hukuku, İBÜ Yayınları, İstanbul, 2006, s. 20. (Vergi Genel)

uzlaşmada da söz konusu olduğu, bu yönüyle tarhın vergi dairesi tarafından yapılacağı ve yargı denetimine açık olduğu kuralına ayırık bir durum olduğu da açıktır.

Diğer yandan kanuni temsilciler örneğinde olduğu gibi, tarhiyat aşamasında idarenin muhatabı ve çoğu kez işlemlerden haberdar dahi olmayan ikincil sorumluların takibi halinde, bunlar tarafından başta ödeme emri olmak üzere uygulanan işlemlere karşı açılacak iptal davalarında tarh işleminin hukuka uygunluk denetiminin mümkün olup olmadığı, çalışmanın sınırları dikkate alınarak burada ele alınmayacaktır.

I. VERGİLENDİRME SÜRECİ İÇİNDE TARH

A. VERGİLENDİRME İŞLEMLERİNİN TEMELİ: ANAYASA VE VERGİ USUL KANUNU

Anayasa alanındaki gelişmeler vergilendirme yetkisinin keyfi kullanımına karşı çıkışlarla başlamış olduğu dikkate alındığında vergi hukukunun anayasa hukukunun öncülüğünü yaptığı söylenebilir²². Kamu giderlerinin karşılanması için vergi ödenmesi noktasında bireylerin bazı temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmesi mümkün olduğundan, vergi hukuku bir “*temel haklara müdahale*” hukuku niteliği²³ taşımakta ve bu açıdan, keyfi ve takdiri uygulamaları önleyecek kurallara kanunda yer verilerek bireyin özgürlüklerini devlete karşı korumayı amaçlayan verginin kanuniliği ilkesi²⁴ anayasalarda kendisine yer bulması anlaşılır bir sonuç olmaktadır. Buna bağlı olarak ülkemiz açısından, “*vergilerin kanuniliği*” şeklindeki anayasal ilke aynı zamanda Anayasanın 13. ve 35. maddelerinde yer alan mülkiyet hakkına yönelik sınırlamaların kanunla yapılabileceğine ilişkin düzenlemeye paralellik göstermekte ve mülkiyet hakkına vergi yoluyla yapılan müdahalenin mutlaka kanuna dayanması gereği, vergi mükellefi bakımından vergisel yükümlülüklerin “*belirliliği*”²⁵ ve “*öngörülebilirliği*”²⁶ ve bu bağlamda vergi mükelleflerinin “*hukuki güvenliği*” sağlanma amacına da hizmet etmektedir²⁷.

²² **Karakoç**, Genel Vergi, s. 62, 63.

²³ **Taylor, Yıldırım**: “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, Uzunallı, Sevilay/ Akkan, Mine (Editörler), Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, DEÜHF Dergisi, C:16, Özel Sayı, 2014, ss:4943 – 4987, s. 4951. (Armağan)

²⁴ **Güneş, Gülsen**: Verginin Yasallığı İlkesi, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008, s. 12.

²⁵ Bu ilke, kısaca hukukun bilenebilir ve erişilebilir olması anlamına gelmektedir. **Arıkan, Abdullah**: Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Adalet, Ankara, 2022, s.44.

²⁶ Belirlilik ilkesi tek başına yeterli olmadığından onu tamamlayan bu ilke, Kural ve uygulamalarda toplum nezdinde hukuka karşı olan güveninin zedelenmemesi açısından onların geleceğe dönük plan yapabilmesine imkan sağlamaktadır. **Arıkan**, Hukuki Güvenlik, s.102

²⁷ AYM, 12.11.2014, B. No: 2015/6192, RG: 21.02.2015, 29274.

Verginin kanuniliği ilkesi, belirtildiği üzere takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek sınırlamaların kanunda yer almasını gerektirdiğinden, vergi yükümlülüğüne ilişkin düzenlemelerin konulması, değiştirilmesi veya kaldırılmasının kanun ile yapılmasını zorunlu kılmakta, ayrıca vergilendirmeye ilişkin, vergi sisteminden sapma yaratan²⁸ istisna²⁹, muafiyet³⁰ ve indirimleri³¹ de kapsamaktadır³². Dolayısıyla bu ilke birey yönünden “*kanunla vergilendirilme hakkı*³³” olarak da tanımlanabilir. Bu kural gereği, kanun koyucunun yalnızca konusunu belli ederek bir vergi, resim, harç veya benzeri bir mali yükümlülük alınmasına izin vermesi bunun kanunla konulmuş sayılması için yeterli olmayıp, getirilen mali yükümlülüğe dair matrah, oran, tarh, tahakkuk, tahsil, uygulanacak yaptırımlar ve zamanaşımı gibi konuların da farklı maddelerde olsa dahi kanun da ya diğer kanunlarda gösterilmesi gerekir³⁴.

Diğer yandan, devlet ile vergi borçlusu olan vergi ödevlisine karşılıklı yükümlülükler yükleyen vergilendirme ilişkisi gereği, mükelleflerin yükümlülüklerini zamanında, usulüne uygun ve eksiksiz yerine getirmesi, idarenin de vergiyi mükelleflere Anayasa ve kanunlarla tanınmış teminatlara uygun olarak zamanında tarh ve tahakkuk ettirmesi gerekmektedir³⁵. Bu bağlamda vergilerin kanuniliği ilkesi vergi yükümlüsüne yasal sınırların aşılmasını güvencesini getirdiği gibi, vergi alacaklısına da yasal sınırların varlığı halinde, vergi alacağını alma yetkisini kullanma olanağını

²⁸ **Bayrakçı, Ömer Faruk:** İktisadi Amaçlı Vergi Teşvikleri Bakımından Ölçülülük Denetimi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, s..66. Diğer yandan vergide istisna, muafiyet ve indirimler yoluyla devletin almaktan vazgeçtiği vergilerin tutarı her yıl hesaplanarak “*vergi harcamaları*” adlı bir cetvelle merkezi yönetim bütçe kanununa eklenmektedir. **Pehlivan, Osman:** Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2015, s. 101. (Kamu Maliyesi)

²⁹ İstisna, vergi konusu olan bazı şeylerin, tümünün veya teknik birimlerle ifade edilmiş bir kısmının vergi dışı bırakılmasıdır. **Bulutoğlu, Kenan:** Türk Vergi Sistemi Cilt-I, 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979, s. 21. (Vergi Sistemi); **Edizdoğan, Nihat:** Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi teorisi), 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1991, s.82; **Akdoğan, Abdurrahman/ Kırbaş, Sadık/ Eyüpgiller, Saygın:** Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü, Birlik yayınları, Ankara, 1986, s.91; **Eker/ Bülbül,** s. 155.

³⁰ Muafiyet, vergi borcunun vergi öznesi bakımından belirlenmiş koşullar altında kaldırılmasıdır. **Bulutoğlu,** Vergi Sistemi, s.21; **Edizdoğan,** s.83, 84; **Akdoğan/ Kırbaş/ Eyüpgiller,** s. 121; **Eker/ Duran,** s. 155.

³¹ İndirimleri vergi matrahını daraltan bir etken olarak, vergi konusunun ölçülmesi için yapılması gereken birtakım işlemlerdir. **Bulutoğlu,** Vergi Sistemi, s. 22. Matraha vergi tarifesi uygulanmadan önce yapıldığından, vergi matrahını azaltırlar. **Türk, İsmail:** Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s.164.

³² AYM, 29.03.2017, E:2016/1, K:2017/81, RG: 30.04.2017, 30044.

³³ **Yaltı, Billur:** “Vergisel Anlamda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihteki Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, S:341, Şubat/2017, ss:9-25, s. 15.

³⁴ AYM, 27.09.2012, E:2011/16, K:2012/129, RG: 22.11.2013, 28829.

³⁵ Dan. VDDK, 23.10.2019, E.2019/582, K:2019/849, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

vermektedir³⁶.

Anayasa tarihimizde ise vergilendirmeye ilgili iradeyi sergileyecek organın bu iradesinin somutlaşma biçiminin ön plana çıktığı görülmektedir. 1876 tarihli Kanun-i Esasi'nin 96. maddesinde "*Tekâlifî Devletin hiçbirisi bir kanun ile tâyin olunmadıkça vaz ve tevzi ve istihsal olunamaz*" kuralına, 1924 Anayasası'nın 85. maddesinin birinci fıkrasında da "*Vergiler ancak bir kanun ile tarh ve cibayet³⁷ olunabilir.*" kuralına yer verilmiştir³⁸. 1961 Anayasası'nın 61. maddesinin ikinci fıkrasında "*Vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ancak kanunla konulur.*" kuralı, 1982 Anayasası'nın 73. maddesinin üçüncü fıkrasında ise "*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.*" kuralı yer almıştır. Bu kurallarda ifade edilen vergilerin kanuniliği ilkesi, "*temsilsiz vergi olmaz*" ilkesi ile birlikte vergilendirme yetkisinin ancak kanunla konulma koşuluna uygun olduğu takdirde kullanılabilceğini öngörmektedir.

Ancak verginin bir kanunla konulması yeterli olmayıp, bir alt ilke olarak "*vergilemede belirlilik ilkesi*" gereği vergi yükümlülüğünün hem kişiler hem de idare yönünden belli ve kesin olmasını, kanun metninin, ilgili kişilerin mevcut şartlar altında belirli bir işlemin ne tür sonuçlar doğurabileceğini makul bir düzeyde öngörmelerini mümkün kılacak şekilde düzenlenmesini gerektirir³⁹. Buna göre belirlilik ilkesi uyarınca vergi ve diğer kamu alacakları açısından matrah, tarh ve tahsil zamanı ve yöntemi ile verginin tarh ve tahsiline yetkili idare gibi vergi ve benzeri diğer alacakların esaslı unsurlarının önceden belli ve kesin olmasını gerektirmektedir. Bu kurucu unsurları içermeyen bir düzenleme, biçimsel anlamda⁴⁰ vergi kanunu adını taşısa bile, maddi

³⁶ Birey açısından, "*temsilsiz vergi olmaz*", "*kanunsuz vergi olmaz*", "*verginin belirgin olması*"; devlet yönünden ise "*verginin alınması zorunluluğu*" ve "*verginin zorla yürütüm yoluyla alınması*", verginin kanuniliği ilkesinin alt ilkeleri olarak kabul edilebilir. Bkz. **Güneş**, s. 18 vd.

³⁷ Sözlük anlamıyla "*cibayat*", "*vergi gelirleri, toplama*" anlamındadır. Bkz. **Devellioğlu, Ferit**: Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lügat, Genişletilmiş Yeni Baskı, Ankara, 1993., s. 140. Tuncer, günümüz vergi mevzuatında tercih edilen "*tahsil*" kelimesinin "*ödeme*" ve "*tahsil*"; "*verme*" ve "*alma*" eylemleri yönünden aynı işlemin farklı bakış açısından görünümü anlamına gediğini, bu nedenle daha iyi ve elverişli bir kelime olarak eskiden de kullanılan ve tahsil – toplama yanında tediye veya ödeme anlamına da gelen "*cibayat*" kelimesini kullanmaya devam etmeyi önermektedir. Bkz. **Tuncer**, Vergi Hukuku, s. 149, 150 ve ayrıca Bkz. **Tuncer**, Kamu Maliyesi, s. 268 – 275; aynı şekilde kullanım için ayrıca Bkz. **Herekman, Aykut**: Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı) Cilt II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990, s. 74 – 78.

³⁸ Hükmün, AYM internet sitesinde günümüz Türkçesi ile karşılığı, "*Vergiler ancak kanunla salınır ve alınır.*" şeklindedir. Söz konusu metinde tarh, "*salınır*" ve cibayet "*alınır*" şeklinde dikkate alınmıştır. <https://anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1924-anayasasi/> (Erişim:17.03.2022).

³⁹ AYM, 19.09.2019, E:2019/53, K:2019/75, RG: 12.11.2019, 30946.

⁴⁰ Biçimsel (şekli) kanun anlayışında, yasama organının kanun yapma şekline göre aldığı her karar kanun olup, tek sınırı ise anayasal ilkeler çizer. **Teziç, Erdoğan**: Türkiye'de 1961 Anayasası'na Göre Kanun Kavramı, Fakülteler Matbaası, 1972, s. 39. Bu açıdan 1982 Anayasası, biçimsel kanun anlayışını

anlamda⁴¹ vergi kanunu olarak nitelendirilmeyecektir⁴². Her bir vergi türü için farklı vergi kanunları kabul edilmekle birlikte her şeyden önce Vergi Usul Kanunu’nun varlık nedeni de bu anlamda değerlendirilmelidir.

Ülkemizde tüm idari işlemleri kapsayan idare hukukuna özgü genel bir idari usul kanunu bulunmamasına karşın, idari işlemlerin tipik özelliklerini taşıyan vergilendirme işlemlerinde uyulması gereken kuralları gösteren ve bu anlamda “*vergi hukuku tümüyle kodlaştırılmış bir hukuk dalıdır*” diyebilmemize dayanak özel bir idari usul kanunu niteliğindeki 213 sayılı Vergi Usul Kanunu söz konusudur⁴³. Vergi dolayısıyla kişilerle idare arasında ortaya çıkan hukuki ilişki, geniş anlamda idari usul hukuku kapsamına girmekle beraber, vergi hukukuna dair tüm kuralların kanunla düzenlenmiş olması, yönetimin, idari işlemleri gerçekleştirirken uyması gerekli usul kurallarının kanunlaştırılmış olması, yönetilenlere yargı denetimi yanında ayrı bir “*ek bir güvence*” sağlama yanında verginin kanuniliği ilkesini hayata geçirme anlamında değerlendirilebilir⁴⁴.

Bu nedenle, gümrük vergileri⁴⁵ hariç genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar ve bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar hakkında uygulanmak bir “*usul*” kanunu olarak Vergi Usul Kanunu kabul edilmiştir. VUK bu açıdan, mükellefin tanımından, vergiyi doğuran olaydan başlayarak, tarh, tebliğ, tahakkuk, cezalar, zamanaşımı gibi tüm vergilendirme

benimsemiştir. **Özbudun, Ergun:** Türk Anayasa Hukuku, 21. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 223. Şekli olarak kanun ile vergi konulması halinde, söz konusu hükmün diğer ilkelere uygunluk bakımından denetlenmesi gerektiği savunulmaktadır. Bkz. **Tekbaş, Abdullah:** Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, MB Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2009, s. 244, 245. (Anayasaya Uygunluk)

⁴¹ Maddi anlamda kanun, kanunun içeriği ile ilgili olup, bir metin veya hüküm, genel, soyut ve kişisel olmayan içerikte ise kanun kabul edilmektedir. **Teziç,** s. 33. Bu tanıma uygunluk anlamında maddi vergi kanunun söz konusu içeriği sağlamak anlamında, vergilendirmenin tüm kurucu unsurlarını içermesi gerektiğini söyleyebiliriz. Örneğin Tekbaş’ın aktardığına göre, Fransız Anayasası’nın 34. maddesine göre, bir verginin konusu, oranı ve toplama yöntemleri kanunda açıkça belirlenmelidir. Bkz. **Tekbaş, Abdullah:** “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, DEÜHF Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2010, ss:123-191, s.178. (Anayasal İlkeler)

⁴² **Saban, Nihal:** Vergi Hukuku, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2022, s.56. Sönmez de, vergi kanunlarının, “*verginin uygulama alanını, başlıca unsurlarını, tarifesini, kullanma yerlerini ve tahsilini*” belirlenmesi gerektiğini ifade etmektedir. Bkz. **Sönmez,** s.10. yazarın saydığı bu unsurlar içinde yer alan “*kullanma yerleri*” unsuruna Bütçe Kanunu ve bütçe hukuku yönünden katılmamız mümkün değildir.

⁴³ Aynı yönde Bkz. **Akkaya, Mustafa:** “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, AÜHF, C: 46, S: 1, Y: 1997, C: 46, ss: 185-208, s. 193. (Vergi Sorumlusu)

⁴⁴ **Çağan, Nami:** Vergi Hukukunda Süreler, AÜHF Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s. 5, 6. (Süreler)

⁴⁵ Gümrük vergileri, 4458 sayılı Gümrük Kanunu ile düzenlenmiş olup, usule dair tüm düzenlemeler Kanunda bir yollama yapılmadıkça bu Kanuna tabidir.

aşama ve işlemlerini düzenlemektedir. Diğer tüm vergi kanunları ise kendi özellerinde bu çerçevede düzenlemelere yer verilmişse de⁴⁶, çalışma konumuz “*tarh*” işlemi yönünden VUK hükümleri esas alınacaktır.

B. TARHA GİDEN YOLDA İLK ADIM: VERGİNİN KONUSU VE VERGİYİ DOĞURAN OLAY

Genel olarak “*verginin konusu*” (mevzuu), birtakım şeyler veya işlemler, üzerine vergi konulan ve bu nedenle doğrudan ya da dolaylı bir şekilde verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsurdur⁴⁷. Vergi, vergi konusu olan şey üzerinden alınsa da vergiyi ödeyen; mükellefler veya belirli durumlarda vergi sorumlularıdır. Vergi borcu, kişinin ekonomik bir olaya iştirak etmesi veya verginin konusuna giren bir faaliyette bulunması gibi belirli koşulların gerçekleşmesi sonucu, konuyla kişiler arasındaki belli ilişkiler kurulması sonunda ortaya çıkmaktadır⁴⁸. Kanun, bu koşulların gerçekleşmesini “*vergiyi doğuran olay*” olarak adlandırmış ve vergi alacağının⁴⁹ vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağı şeklinde tanımlamıştır⁵⁰.

Vergiyi doğuran olay, kanunlarla yasak edilip edilmediğine bakılmaksızın⁵¹ bir hukuksal işlem, bir eylem ya da bir durum olabileceği gibi, karma bir nitelik de gösterebilir⁵² ve mükellefiyeti harekete geçirdiğinden “*mükellefiyet doğurucu olay*” olarak da adlandırılabilir⁵³. Mükellefiyeti doğurucu olay, vergiyi doğuran olay ile eş

⁴⁶ Örneğin Gelir Vergisi Kanunu md. 83 vd., Kurumlar Vergisi Kanunu md. 16, Katma Değer Vergisi Kanunu md. 40 vd. gibi.

⁴⁷ **Kırbaş, Sadık:** Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004, s. 97; **Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek Adnan:** Vergi Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa, 2010, s. 60; **Akdoğan,** Vergi Hukuku, s. 8. 43; **Mutluer, Kamil/ Dayanç, N. Nilay:** Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümleri 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014, s. 101.

⁴⁸ **Dikmen,** s. 69. Diğer yandan Herekman, bu durumu, “*Yükümlü yönünden vergi borcu, devlet yönünden ise vergi alacağının doğabilmesi için verginin konusu ile yükümlü arasında bazı koşulların gerçekleşmesi gerekir.*” şeklinde açıklamaktadır. **Herekman,** s. 18, aynı yönde **Tuncer,** Vergi Hukuku, s. 122.

⁴⁹ Saban, vergiyi doğuran olayın, vergi mükellefi ile üçüncü kişi; vergi alacağının ise vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında kurulan hukuksal ilişki olması nedeniyle her iki kavramın farklı olduğuna işaret etmektedir. Bkz. **Saban,** s. 140.

⁵⁰ Taylar, vergiyi doğuran olayı, geniş anlamda, “*kamusal bir yükümlülük olan verginin (vergi alacaklısı bakımından ise vergi alacağının) doğmasını sağlayan kanuni unsurların tamamı*” ve dar anlamda ise “*bir kişi (vergi yükümlüsü) ile verginin konusu arasında kurulan ve vergi borcunun doğumu için gerçekleşmesi şart olan hukuki ilişki*” şeklinde ele almaktadır. Bkz. **Taylar,** VDO, s. 13 ve 17, 18.

⁵¹ VUK md. 9.

⁵² **Aksoy, Şerafettin:** Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010, s. 88 vd.; **Kırbaş,** s. 72 vd. Aynı yönde açıklamalar yanında bazı vergi türleri itibariyle vergiyi doğuran olayların tespiti açısından ayrıca Bkz. **Kaneti, Selim/ Ekmekci, Esra/ Güneş, Gülsen/ Kaşıkçı, Mahmut:** Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022, s. 163 – 167.

⁵³ **Dikmen,** s. 69, **Herekman,** s. 18. Feyzioğlu da “*mükellefiyet doğurucu vaka*” olarak kavramlaştırmayı

anlamalı ise de vergi dairesinin bireyi “*mükellef*” olarak kayıtlarına alması şeklindeki “*mükellefiyet tesis eden işlemler*”⁵⁴ kavramı ile aynı değildir.

Vergi Usul Kanunu, vergiyi doğuran olayın bir tanımını vermekle beraber bunun ne olduğundan ziyade hukuksal sonucun ne olduğunu belirtmekle yetindiği, kesin tanımla ilgili vergi kanunlarına bırakmakla yetindiği, bir başka ifade ile bu olayın her bir vergi için, kendi kanunlarıyla düzenlenmesini öngördüğünü söyleyebiliriz⁵⁵. Zira vergiyi doğuran olay, vergilendirme işleminin maddi sebep unsurunu⁵⁶, diğer yandan vergi kanunu ise hukuki sebebinin⁵⁷ oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme için, somut olayın (maddi olay) soyut norma (kanun hükmü) uygun olması yani tipiklik gerekli olduğundan⁵⁸ Anayasal düzenleme çerçevesinde “*verginin kanuniliği*” ilkesi gündeme gelmektedir⁵⁹.

tercih etmektedir. **Feyzioğlu, Bedi Necmettin:** “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)”, AÜSBFD, C. VII, Y: 1952, S: 1-4, s: 52 – 89.

⁵⁴ Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya, “*mükellefiyet tesis eden işlemler*”in “*hazırlık işlemi*” olduğunun yargı kararlarında da kabul edildiği ve vergi yargısı açısından vergi uyumsuzluğuna konu edilebilmesi için asıl işlemle tamamlanması gereken “*ön işlem*” olduğunu ifade etmektedir. **Akyılmaz, Bahtiyar/ Sezginer, Murat/ Kaya, Cemil:** Türk İdare Hukuku, 15. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2022, s. 354. (İdare Hukuku) Söz konusu görüşe dayanak olarak yazarlarca işaret edilen Danıştay kararları için Bkz. **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya**, İdare Hukuku, s. 354, dp:67. Ancak yazarlar aynı zamanda, “*mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlem, herhangi bir makamın onayına tabi bulunmadığı gibi yükümlüyü defter tasdik ettirme, fatura ve fiş kullanma, beyanname verme gibi vergi ile ilgili ödevleri yerine getirme zorunda bıraktığından, davacının menfaatini etkileyen, idari davaya konu olabilecek nitelikte, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu...*” yolundaki kararlarını da işaret etmektedir. Bkz. **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya**, İdare Hukuku, s. 354, dp:68. Yazarların işaret ettiği üzere geçmişte Danıştay’ın kararlarında bir istikrar olmadığı ortada ise de yakın tarihli kararlarda, Dan. VDDK, 26.03.2020, E:2009/549, K:2010/149 kararın “*Vergilendirmenin sebebi, gerçek usulde mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlem olduğundan, davanın bu işleme karşı açılan kısmı hakkında verilen hükmün, vergilendirmeye karşı açılan kısmı hakkında verilecek karar etkileyeceği açıktır.*” şeklinde yer alan gerekçeden, bu işlemlerin de dava konusu yapılmasının kabul gördüğü anlaşılmaktadır. (www.corpus.com.tr, Erişim tarihi: 24.03.2023). Aynı yönde Bkz, Dan. 9. D., 24.10.2017, E:2016/2878, K:2017/7153; Dan. VDDK, 03.07.2019, E:2018/1232, K:2019/482; Dan. VDDK, 13.10.2021, E:2021/351, K:2021/1257. (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023)

⁵⁵ Akkaya, VUK’nin 19. maddesinin, başlığında farklı bir hususu düzenlediği, vergi borcunun doğumunu hükme bağlasa da vergiyi doğuran olayı tanımlayan ya da kapsamına işaret eden bir düzenleme içermediği, 3 ve 9. Maddelerle birlikte ele alınması gerektiği, tereddütlerin ancak diğer vergi kanunlarıyla giderildiği görüşündedir. Bkz. **Akkaya, Mustafa:** Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002, s.15, 16. (Ekonomik Yaklaşım)

⁵⁶ **Öncel / Kumrulu/ Çağan / Göker**, s. 104.

⁵⁷ **Oktar, S. Ateş:** Vergi Hukuku, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022, s. 124, 125.

⁵⁸ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan /Göker**, s. 104.

⁵⁹ Şenyüz/Yüce/Gerçek, vergi yükünü değiştirici düzenlemelerin sadece kanunlarla yapılmasının mümkün olduğundan hareketle tipikliği aynı zamanda kıyas yasağının dayanağı olarak işaret etmektedir. Bkz. **Şenyüz/Yüce/Gerçek**, s. 51,52 ve ayrıca Bkz. **Bayraklı, Hasan Hüseyin:** Vergi Hukuku, Kendi Yayını, Afyon, 2005, s. 110.

Bu anlamda verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde birisi bütçe kanunu ve diğeri ise vergi kanunu olmak üzere iki ayrı kanunun gerekli olduğuna değinmiştik. İlki, “*bütçenin kanuniliği*”⁶⁰ ilkesi ve ikincisi ise “*verginin kanuniliği ilkesi*” olarak adlandırılmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesi, yukarıda ayrıntılı ele alındığından burada tekrar edilmeyecek olmakla birlikte kısaca, sadece verginin konusunun değil, kurucu bütün unsurlarının (konu, matrah, yükümlü, oran, muafiyet ve istisnalarda alt ve üst sınırlar gibi⁶¹) kanunlarla belirlenmesi⁶² anlamına gelmektedir. Dolayısıyla verginin kanuniliği ilkesi çerçevesinde ve onun gereği olarak her bir vergi türü için (Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu gibi) “*özel bir vergi kanunu*” ve bu kanunların her birinde verginin kurucu unsurlarının belirlenmesi gerekliliği söz konusudur. Vergi, ancak bu sayede birel bir işlem olan tarh ile yükümlüsünden aranabilecek bir hale gelecektir.

Klasik İdare Hukuku kitaplarında “*verginin salınması*” adı altında tesis edilen işlemin sıkça birel işlem örneği olarak verildiği görülmektedir⁶³. Nitekim, kazanç elde edenlerin, bunun gerçekleşmesi veya idareye bildirilmesi üzerine kuramsal olarak zaten içinde buldukları “*mükellef oldukları genel hukuksal durumuna*” bağlı olarak o yıl için gelir vergisi ödeyecek “*mükellef somut hukuksal statüsüne*” girecekleri ve idarece bunlar için bir vergi “*tahakkuk*” ettirilerek salınacağı; verginin miktarının belirlenmesi, bazı kişisel durumlara bağlı olarak yapıldığından aynı miktar gelir elde etmiş bulunan kişilerden birinin diğerine oranla daha az ya da fazla ödemesi söz konusu olabileceği şeklindeki örnek, birel işlem niteliğini açığa vuran bir durum olarak işaret edilmektedir⁶⁴.

Vergi salınması, yukarıda açıklandığı üzere, esasen Bütçe Hukukunun konusuna

⁶⁰ Güneş, s. 9.

⁶¹ AYM, 31.03.1987, E:1986/20, K:1987/9, RG: 28.05.1987, 19473; 11.12.2014, B. No:2013/3245, RG:12.05.2015, 29353; 28.02.2018, E:2017/717, K:2018/28, RG:04.04.2018, 30381.

⁶² Öncel/ Kumrulu/Çağan / Göker, s. 16; Güneş, s. 133; Saban, s. 56.

⁶³ Özyay, İl Han: Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, 2. Baskıdan 3. Tıpkı Baskı, İstanbul, 2017, s. 440 (Yönetim) ve Özyay, İl Han: Yargısal Korunma, 2. Baskı, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 2001, s. 115. (Korunma)

⁶⁴ Bu örneklerden Özyay’ın açıklama sırasında kullandığı “*tahakkuk*” kavramını “*tarh*” olarak okumak / anlamak durumundayız. Bu kavramların başka yazarlarca da bu şekilde kullanıldığı görülmekte olup, önemine istinaden yeri geldikçe bu husus tekrar vurgulanacaktır. Diğer yandan, aynı geliri elde edenlerin birisinin diğerine göre daha az veya çok vergi ödeme nedenleri olarak işaret edilen “*kadın ya da erkek, aile reisi, evli, dul, bekar, sağlam veya sakat olma*” gibi bazı hususlar (örneğin aile reisi beyanı / GVK md. 93 mülğadır) zaman içinde değişime uğramış, ancak “*bir yıl önce ödediği vergi, yatırım indirimi, vs*” gibi farklılıklar (aslında çeşitli indirim ve istisnalar) zaman içinde farklı isimlerle uygulanmaya devam etmiştir. Özyay, bu durumu “*akla gelebilecek her tür hukuksal gerekçe bu farklılığı olası kılar*” şeklinde ifade ederek vergi salma işlemini “*öznel*” bir niteliğe dönüştürdüğü şeklinde ifade etmektedir. Özyay, Günışığında, s. 441 ve Özyay, Korunma, s. 115.

giren bir kavram olmakla birlikte vergi kanunları⁶⁵, öğreti⁶⁶ ve yargı kararlarında⁶⁷ bu kavramın Vergi Hukukuna dahil edilerek “*verginin tarhı*” anlamında veya bazen beraberinde kullanıldığı görülmektedir. Bu bakımdan, Bütçe Kanunu düzenlemesi ya da yeni bir Kanun ile vergi ihdası yanında birel anlamda verginin tarhını içeren bu kavram, çalışmamızda zaman zaman öğretide “*birel işlem*” bakımında kullanılan haliyle tarha eşanlamlı olarak kullanılmıştır.

Verginin kanuniliği ilkesi ile bağlantılı olarak konuyu ele aldığımızda, birel anlamda vergilendirme için bireyin bir statüden başka bir statüye geçmesi gündeme gelmektedir. Acaba vergiyi doğuran olayın bu statüye ve statü değişimine etkisi nasıl olacaktır? Soruyu, vergiyi doğuran olayın nitelendirmesi yönünden de gündeme getirebiliriz.

Genel normlarla düzenlenen genel, soyut, sürekli ve kişilikdışı hukuki durumlara statü denilmekte olup, kural olarak bir kişinin bir duruma girebilmesi için ya kendisinin veya bir başka yetkilinin bu hususta bir irade beyan etmesi, yani bir hukukî işlem

⁶⁵ Vergi kanunlarında, “*vergi salınması*”, “...bir amme alacağının salınması için gerekli muamelelere başlanmış olduğu...”, AATUHK md.9; “...ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden...”, VUK mük. md. 227; “...salınacak her türlü vergi, tarhiyatı...”, KVK mülga md. 17) örneklerinde olduğu gibi bazen birel işlemi adlandırmak için kullanılabilir.

⁶⁶ Öğretide, “*vergi salınması*” kavramının birel işlem olarak vergi tarhı anlamında kullanılmasına bazı örnekler şu şekildedir: “*Somut tip (maddi olay) vergi idaresince yanlış nitelendirilip aslında yükümlü olmaması gereken bir kimseye vergi salınması, işlemi sebep unsuru bakımından sakat kılar...*”, **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 104; “...matrahın miktarında hata yapılması, mükerrer vergi salınması, mükellefin şahsında, mükellefiyette, verginin mevzuunda, vergilendirme ve muafiyet dönemlerinde hata yapılması, tarh işleminin sebep unsurundaki hukuka aykırılık hallerini oluşturur.”, **Candan, Turgut: Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 9. Baskı, Yetkin yayınları, Ankara, 2022, s. 267. (İdari Yargılama) Diğer yandan kavramın vergi hukukunda, yeni bir vergi (ve kanunu) kabulü anlamında da kullanıldığını da görmekteyiz. Örneğin, Tekbaş, “*Buna göre, mali güce göre vergilendirme vergi salmada üst sınırı; verginin adil ve dengeli dağılımı ise, vergilendirmede alt sınırı ve nispi vergisel yük dağılımının nasıl olacağını göstermektedir.*”, “...*verginin kanuniliği ilkesi; kişisel özgürlüğün korunması ile ilgili hüküm ile idarenin işlemlerinin kanunlara dayanması (dolayısıyla vergi salma ve toplama ile ilgili işlemlerin kanunlara dayanması) zorunluluğu ile ilgili hükümlerin...*” şeklinde kavram kullanımına gitmektedir. Bkz. **Tekbaş**, s. 167, 178.

⁶⁷ Yargı kararlarında, “... *Verginin yasallığı ilkesi, vergi kurumunun hukuksal yapısının temel koşulu olup oranının, salınma biçiminin, alınma zamanının yönetim ve yükümlüler bakımından belirginliğine dayanır...*”, AYM, 15.10.2009, E:2006/124, K:2009/146, RG:08.01.2010, 27456 örneğinde olduğu gibi bazen vergi tarhı ve “...*şirket adına vergi ziyat cezalı tapu harcı ile özel usulsüzlük cezası salınması önerilmiştir...*”, AYM, 29.06.2022, B. No:2019/17968, RG: 26.08.2022, 31935 örneğinde olduğu gibi bazen de ceza kesme karşılığı kullanılmaktadır. Danıştay’ın kavramı kullanma şekline ilişkin bazı örnekler ise şöyledir: “...*yaptıracakları takdir neticesine göre salınması gereken vergi ile kesilecek cezanın...*”, Dan. BK, 12.06.1980, E:1977/1, K:1980/2, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023); “...*belgelere uygun olmamasından dolayı ortaya çıkan vergi ziyana bağlı olarak salınacak vergi, ceza, gecikme faizlerinden mükellefle birlikte müştereken ve müteselsilen sorumlu tutulacağı...*”, Dan. 4. D., 30.09.2020, E:2016/20983, K:2020/3399, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

yapılması gerekli olup, kişileri, genel, objektif, kişilikdışı hukuki durumlara sokan işlemlere koşul (şart) işlem denilmektedir⁶⁸.

Buna göre koşul işlem, kişi, nesne ya da olaya ilişkin olarak yapılan genel bir hukuki durumdan bir diğerine girme, onun içinde bulunma ya da ondan çıkma sonucu doğuran işlem⁶⁹ olarak tanımlandığından ve vergiyi doğuran olayda da bir durumdan diğerine geçiş söz konusu olduğundan bir “benzeşme”den söz edilebilir. Ancak vergiyi doğuran olay, fiili ya da hukuki olarak “kendiliğinden” ortaya çıkmakta ve bunun için bireyin ya da idarenin bir irade açıklaması söz konusu olmamaktadır. Örneğin taşınır satışında Katma Değer Vergisi (KDV) için vergiyi doğuran olay malın teslimi olup, teslim gerçekleştiğinde vergiyi doğuran olan kendiliğinden vuku bulacak ve bunun için (KDV mükellefi) satıcı veya idarenin bir irade açıklamasına ihtiyaç duyulmayacaktır. Dolayısıyla yukarıda ele aldığımız yaklaşımın kabulü, bireylerin “mükellef oldukları genel hukuksal durumunun”, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile “mükellef somut hukuksal statüsüne” dönmesinin “koşul işlem” olarak kabulü mümkün görünmemektedir⁷⁰.

Vergilendirme işlemleri, “organik ve fonksiyonel anlamda idare” bünyesinde yer alan vergi daireleri⁷¹ tarafından gerçekleştirilir. Kanun, vergi dairesini, mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire⁷² olarak tanımlamaktadır⁷³. Vergi daireleri, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK) uyarınca aynı zamanda “tahsil dairesi”dir⁷⁴. O halde kişinin vergi dairesi ile ilk teması,

⁶⁸ **Özyörük, Mukbil:** İdare Hukuku Dersleri, AÜHF Yayınları (Teksir), 1972-1973, s.36

⁶⁹ **Tan, Turgut:** İdare Hukuku, 6. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s. 229. (İdare Hukuku)

⁷⁰ Aksı yönde Bkz. **Ağar, Serkan:** “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem - I”, TBBD, Y:2006, S:67, s. 287, ss: 285-316. (İcrai İşlem)

⁷¹ **Ağar, Serkan:** Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2009, s. 121 (Tahsilat) ve ayrıca vergi dairesinin görev ve yetkileri ile dayanak mevzuat için Bkz. **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 102 – 110.

⁷² VUK md. 4.

⁷³ VUK hükümlerinde yer alan “vergi dairesi müdürü” ibaresini, 5345 s. Gelir İdaresi Başkanlığı İle İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun (RG: 16.05.2005 – 25817), Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar İle Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında 4 numaralı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi (RG: 15.07.2018 – 30479) ve Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği (RG: 08.02.2015 – 29261) düzenlemeleri çerçevesinde dikkate almak durumundayız. Buna göre; Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı taşra teşkilatı olarak vergi dairesi başkanlıkları mevcut ise yerine göre “vergi dairesi başkanlığı”, “vergi dairesi başkanı” veya “grup müdürlüğü” ve “grup müdürü” söz konusu yetkiye sahip olmakta, eğer bu şekilde bir yapılandırma söz konusu değilse yetki “vergi dairesi müdüründe” olmaktadır.

⁷⁴ AATUHK (md. 3) tahsil dairesinin, “Alacaklı amme idaresinin bu kanunu tatbik etmekle vazifeli dairesini, servisini, memur veya memurlarını” ifade ettiğini düzenlemektedir. Belediye ve il özel idarelerine ait vergi, resim ve harçlar ile ilgili işlemler gelir tahakkuk ve tahsil şubeleri tarafından yürütülmektedir. Bkz. **Üstün, Gül:** İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü

vergiyi (mükellefiyeti) doğurucu olay ile başlamaktadır.

Vergiyi doğuran olay bu anlamda idare dışında gelişen bir süreç olarak çeşitli görünümlere bürünebilir ve vergilendirilmek istenen konunun niteliğine göre kanunun verginin konusunu bağladığı bir idari veya hukuki işlem ya da eylem veyahut karma bir nitelik şeklinde ortaya çıkmasını takiben bu olaya dayalı olarak⁷⁵ Kanunda, i) tarh⁷⁶, ii) tebliğ⁷⁷, iii) tahakkuk⁷⁸ ve iv) tahsil⁷⁹ şeklinde tanımlanan / belirlenen sıraya göre aşamalar ve yapılmış bulunan işlemler söz konusu olacaktır.

İşte “kurucu unsur” olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi⁸⁰ ile vergilendirme bu şekilde bir dizi işlemlerden meydana geldiğine, vergilendirmede hedeflenen asıl amaç ve sonucun Anayasada, “vergi ödemekle yükümlüdür⁸¹” şeklinde işaret edilen vergi olan “şey”in (kural olarak ‘para’nın) alınması olduğuna göre konunun, idari işlem teorileri çerçevesinde “zincir işlem” ve “ayrılabilir işlem kuramı” yönünden de ele alınması gereklidir.

O halde bu bölüme özgü bir ara sonuç olarak, vergiyi doğuran olayın, fiili ya da hukuki olarak “kendiliğinden” ortaya çıkması nedeniyle bir idari işlem olmadığı, diğer yandan mükellefiyetin nedeni ve esas alınacak tarihi konusunda bu olayın dikkate alınması nedeniyle⁸², vergiyi doğuran olayın vergilendirmede bir “ön şart” olarak kabulü mümkündür⁸³. Zira, ön şart olan, hukuki olay – hukuki fiil tamamlanmadıkça birel anlamda bir vergilendirme söz konusu ol(a)mayacaktır⁸⁴.

C. TARHIN ALTYAPISI: VERGİNİN MATRAH ve ORANI / TARİFESİ

Bir kelime olarak “tarh”ın birçok anlamı olsa da konumuz açısından “dağıtma, bölme, tayin” anlamına⁸⁵ işaret etmek gerekir. Kanun, verginin tarhını, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak

Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2013, s.39 (Görev); **Özbalcı, Yılmaz:** Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları - Usul Hukukunun Uygulamadaki Sorunlarının Çözümleri İle, 2. Baskı, Kendi Yayını, İstanbul, 1977, s. 5.

⁷⁵ **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 163.

⁷⁶ VUK md. 20.

⁷⁷ VUK md. 21.

⁷⁸ VUK md. 22.

⁷⁹ VUK md. 23.

⁸⁰ **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 167.

⁸¹ AY md. 73/1.

⁸² AYM, 27.09.1988, E:1988/9, K:1988/28, RG:16.12.1988, 20031. AYM, söz konusu kararında “vergiyi doğuran olay” yerine “vergiyi yaratan” vurgusunu tercih etmiştir.

⁸³ **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 163.

⁸⁴ **Saban**, s. 137-139.

⁸⁵ **Devellioğlu**, s. 1033.

bu alacağı tutar itibarıyla tespit eden idari işlem olarak tanımlamakta olup, (maddi⁸⁶) vergi mükellefiyeti, bir kişiyi, kanunlarına göre vergi olarak tespit edilen belli bir parayı devlete ödemeye zorlayan hukuki ilişkinin sonucu olmaktadır. Bu ilişkiye konu “*belli bir para*”nın yani vergi borcunun tespiti işlemi olarak verginin matrahının bulunması ve bu matraha ilgili kanunda yazılı oran veya tarifinin uygulanması gerekir⁸⁷.

Kanunda yer alan tanımından da anlaşıldığı üzere vergi tarhi, vergi alacağının hesaplanmasını ifade eden ve yazılı olarak gerçekleşen idari bir işlem olup, bunun idare mükellefin borcunun tutarını tespit etmiş olur⁸⁸. Zira, vergiyi doğuran olayla (o olayın gerçekleştiği anda yürürlükte olan kanun ile) kanunen doğmuş olan vergi borcunun somutlaştırılması, mükellefin ödeyeceği tutarın bilinmesi ve kendisinden talep edilebilmesi için vergi konusunun, verginin hesaplanmasına esas alınan değer ya da miktarı anlamına gelen yani vergi, ne üzerinden alınıyorsa, o şeyin ya da değeri olarak da ifade edilen verginin matrah⁸⁹ ve matrah ile ödenecek vergi arasında fonksiyonel bir ilişki kuran⁹⁰ vergi oranı / tarifesi⁹¹ dikkate alınarak tarh edilmesi gereklidir⁹². Ancak verginin konusu ile matrahın birbirinden ayrı kavramlar olduğunu, örneğin Gelir Vergisinde verginin konusu bir takvim yılında elde edilen kazanç ve iratlar iken, matrahının ise elde

⁸⁶ Vergi mükellefiyeti, vergi borcu da denen genellikle bir para tutarının ödenmesi anlamında “maddi” ve defter tutma, bildirimde bulunma, belge düzenleme ve muhafaza gibi ödevler açısından “şekli” mükellefiyet olarak ayrımlanmaktadır. Bkz. **Edizdoğan, Nihat/ Çetinkaya Özhan/ Gümüş, Erhan**: Kamu Maliyesi, 11. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2020, s.154.

⁸⁷ **Erginay, Akif**: Vergi Hukuku İlkeler – Vergi Tekniği – Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990, s. 71. (Vergi Hukuku) Vergi matrahı ile vergi borcu arasındaki ilişki, ya ağırlık, yüzölçümü, hacim, sayı vs. gibi ölçülere bir vergi miktarı uygulayarak ya da matrahın değer olarak ifade edilmesi halinde, bu değere bir vergi oranı / tarife uygulayarak kurulur. **Uluatam**, Kamu Maliyesi s. 302.

⁸⁸ **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, MBGGM Yayınları, İstanbul, 1950, s. 152.

⁸⁹ **Öner, Erdoğan**: Vergi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 121; **Karakoç, Yusuf**: Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021, s.134. (Kamu Maliyesi); **Şenyüz/ Yüce/ Gerçek**, s. 143; **Mutluer/ Dayanç**, s. 105; **Oktar**, s. 100, **Kırbaş**, s. 105 vd. Matrahı elde etme yöntemleri, i) matrahın mükellef tarafından beyanı, ii) matrahın idare tarafından tespiti ve iii) matrahın kanunda hazır verilmesi şeklinde üç grupta ele alınmaktadır. **Erdem, Metin/ Şenyüz, Doğan/ Tathoğlu, İsmail**: Kamu Maliyesi, 11. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2013, s.103-107.

⁹⁰ **Karakoç**, Kamu Maliyesi, s. 136;

⁹¹ Bir verginin hesaplanabilmesi için, vergi matrahının yanı sıra matraha uygulanması gereken oranlara veya maktu vergi miktarlarına ihtiyaç duyulmakta olup, bu ölçülere tarife denilmektedir. Tek bir vergi oranı söz konusu olduğunda dahi aslında bir tarife söz konusudur. Zira, miktar esasına dayalı tarifelere spesifik ve değer esasına dayalı tarifeler ise advalorem tarife denilmekte, advalorem tarife türleri ise tek oranlı, artan oranlı, tersine artan oranlı ve azalan oranlı tarifeler olmak üzere dört gruba ayrılmaktadır. Vergi tarifesi doğrudan bir tutar olarak belirlenmişse (Damga Vergisi ve Özel Tüketim Vergisi yönünden örneklenebilir.) maktu vergi, bir oranın uygulanması söz konusu ise nispi vergi söz konusu olmaktadır. Bkz. **Turhan**, s.60; **Kırbaş**, s. 113 vd.; **Şenyüz/ Yüce/ Gerçek**, s. 148; **Taşkan, Yusuf Ziya**: Vergi Hukuku – Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, s. 172, 173 (Vergi Hukuku); **Erdem/ Şenyüz/ Tathoğlu**, s. 98.

⁹² **Bulutoğlu, Kenan**: Türk Vergi Sistemi Dersleri, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, İstanbul, 1982, s. 18. (Dersler)

edilen gelirin safi (net) sonra tarifenin uygulanacağı tutar olduğunu belirtmek gerekir⁹³.

Matrah, “*verginin kanuniliği*” ilkesi⁹⁴ uyarınca her bir vergi türü için kendi (özel) kanunlarında düzenlenir. Mükellefi, konusu, matrahı belli olan bir verginin hesaplanabilmesi için gerekli olan oran ya da tarife, vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi matrahına uygulanan “ölçü”dür⁹⁵. Tarh işlemi için gerekli vergi oranı ya da tarifesi, aynen matrahta olduğu gibi her bir vergi için özel kanunlarında⁹⁶ yer alır⁹⁷. Ancak Anayasa uyarınca kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir⁹⁸. Uygulamada yürütmeye verilen bu yetkiye ve yetkinin kullanımına sıkça rastlanmaktadır.

D.TARH EDİLEN VERGİNİN TEBLİĞİ SONRASINDA VERGİNİN KESİNLEŞMESİ ve TAHAKKUK

İdarenin bir işlemi olan tarh, ancak mükellefe yapılacak tebliğ ile mükellef bakımından pratik bir önem kazanarak fiilen sona erer⁹⁹. Kanuna göre tarh, kural olarak idare (vergi dairesi) tarafından yapılan bir hesaplama olsa da yine Kanun ile çeşitli tarh yöntemleri getirilmiş olup, bunların bazılarında mükellefe de verginin hesaplanması yönünde bir kısım ödevler yüklenmiştir¹⁰⁰. Bazı vergilerde, özel kanunları, mükellefe vereceği beyannamede borçlu olduğu vergi tutarını bizzat hesaplama ve buna göre ödeme yapma zorunluluğu yüklemekte ise de bu hesaplar ve ödemelerin ancak geçici bir nitelikte olduğu kolayca anlaşılabilir¹⁰¹. Zira vergi dairesi, mükellefin beyan ettiği vergileri ve yaptığı hesapları aynen kabul edebileceği gibi, doğal olarak, bütün bu hususları gerektiğinde değiştirmeye de yetkili olması yanında özellikle vergi beyanı yapılmamış veya örneğin tutulması gereken defterler tutulmamış olması gibi kanunda belirtilen şartların gerçekleşmesi durumunda “*re’sen vergi tarhı*”¹⁰² yaparak vergi matrahını kısmen veya tamamen takdir etme imkanına da sahiptir.

Finans tekniği bakımından ele alındığında tarh, bir mükellefin ödeyeceği vergi

⁹³ Kırbaş, s. 106.

⁹⁴ AY md. 73/3.

⁹⁵ Örneğin Katma Değer Vergisi Kanunu (KDVK) md. 20 -25 gibi. Ayrıca Bkz. Kırbaş, s.113; Şenyüz/ Yüce, Gerçek, s. 148; Oktar, s. 104; Mutluer/ Dayanç, s. 106.

⁹⁶ Örneğin KDV md. 28 gibi.

⁹⁷ Öner, s. 121

⁹⁸ AY md. 73/4.

⁹⁹ Neumark, Fritz: Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teori – Tarihçe – Pratik, Hak Kitabevi, İstanbul, 1946, s. 46. (Tarihçe)

¹⁰⁰ Kırbaş, s. 117.

¹⁰¹ Neumark, Tarihçe, s. 46.

¹⁰² VUK md. 30. Ayrıca Bkz. Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 110 vd; Karakoç, Genel Vergi, s. 211 vd; Mutluer/ Dayanç, s. 109 vd.

miktarını hesaplamak, hazineye bir vergi alacağı ihdas etmek için yapılan bir idari işlemdir¹⁰³. Hukuken hazine lehine bireysel bir vergi alacağı ihdas etme süreci, her kişi ve her bir vergi türünde matrah tutarının tespiti ile başlar ve bu matraha vergi oranı uygulanarak bir tutara ulaşılması ile kişi yönünden vergi borcu doğarken, hazine de o kişiden alacaklı hale gelmiş olur¹⁰⁴. Ancak, bunun mükellef üzerinde etkili olması için kanunun belirlediği şekillerle bazen tahakkuk fişi, bazen ihbarname ve bazen de düzeltme fişi ya da uzlaşma tutanağı gibi hukuki belgelerle mükellefe bildirilmesi gereklidir¹⁰⁵. Tarh işleminin, tebliğ ile sona ermesinden sonra tahakkuk aşaması gündeme gelmekte, tahakkuk, tarhı içine alsa da ancak verginin itiraz derecelerinden geçmesi ile sona ermektedir. Uygulamada vergi idaresi kaynaklı kullanım¹⁰⁶ nedeniyle “*tahakkuk*” aşamasıyla – tüm olağan kanun yollarının tüketilmesi anlamına gelen “*vergi borcunun kesinleşmesi*” – sıkça birbirine karıştırılmakta ise de bunlar farklı kavramlardır¹⁰⁷. Bu nedenle söz konusu kavram üzerinde bir değerlendirme yapmakta yarar bulunmaktadır.

Vergiye doğuran olay, tek başına vergiyi ödenmesi gerekli bir borç durumuna getirmeye yeterli olmadığından tarh ve tebliğ edilen verginin talep edilebilir bir kamu alacağı haline gelmesi için tahakkuk “*aşaması*”na gelmiş olması gerekir¹⁰⁸. Bu anlamda tahakkuk, kural olarak¹⁰⁹ ayrı bir idari işlem niteliği taşımamakta¹¹⁰, “*kendiliğinden gerçekleşen bir olguyu belirleyen bir tespit*¹¹¹”ten ibaret olmaktadır. Zaten VUK’nin

¹⁰³ **Pelin, İ. Fazıl:** Finans İlmî ve Finansal Kanunlar Birinci Kitap, 3. Baskı, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1945, s. 239.

¹⁰⁴ Neumark, tarhı, (Gelir Vergisi açısından beyana dayalı tarh yönünden) “*Beyannamenin verilmesinden sonra, asıl tarh muamelesi yani beyannamede gösterilen ve aynen veya idarece tadil edilerek kabul edilen gelire tekabül eden vergi nispetleri ve vergi yükünün tespiti bakımından bir ehemmiyet arz eden diğer muafiyet ve tenzilat hükümleri tatbik edilmek suretiyle vergi borcunun idarece tespiti muamelesi...*” olarak tanımlamaktadır. **Neumark, Fritz:** Gelir Vergileri Teori ve Pratik, İÜ Yayınları, İstanbul, 1945, (Çeviren: Dikmen, M. Orhan), s. 42. (Teori), Ayrıca Bkz. **Pelin**, s. 239 – 240.

¹⁰⁵ **Pelin**, s. 240 ve ayrıca “*Yapılan tarh ameliyesi sonunda, vergi tutarı resmen mükellefe bildirilir; muayyen bir müddet ... içinde verginin ödenmesi icap eder.*” şeklindeki açıklama için Bkz. **Neumark**, Teori, s. 43.

¹⁰⁶ GİB - Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, “*Tarhiyatın İhtilafsız Kesinleşmesi*” (md. 88), “*Yasal Hakların Kullanılmaması Sonucu Kendiliğinden Kesinleşen Tarhiyatın Tahakkuk İşlemleri*” (md. 89) başta olmak üzere çok sayıda açıklamada “*kesinleşme*” kavramını kullanmaktadır. Bkz. **Gelir İdaresi Başkanlığı:** Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Ankara, 2018.

¹⁰⁷ Tahakkuk ve vergi borcunun kesinleşmesi arasındaki farkların şematik anlatımı için Bkz. **Ağar**, Tahsilat, s. 125, 126.

¹⁰⁸ **Kaneti/ Ekmekci / Güneş/ Kaşıkçı**, s. 203.

¹⁰⁹ Tarhın, tahakkuk ‘aşaması’nda davaya konu edilebileceği istisna haller, biri ihtirazi kayıtla beyan (2577 sy. K. md. 27/4 ve VUK md. 378); biri tahakkuku tahsile bağlı vergiler (VUK md. 24) ve diğeri ise uzlaşmaya varılan vergiler için (VUK ek md. 1 ila ek md. 11) düzenlenen tahakkuk fişinde yer alan Gecikme Faizi (VUK md. 112)’dir. Aslında burada dahi üzerinde çekişme olanın, “*tahakkuk*” değil, “*tarh*” olduğuna dikkat çekmek isteriz.

¹¹⁰ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 116.

¹¹¹ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 232.

tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin “ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi” olarak düzenlemiş olması da buna işaret olup, ayrıca kelimenin sözlük anlamı da “hakikat olarak meydana çıkma, gerçekliği anlama” şeklindedir¹¹².

Vergi borcunun idarece tespit ve mükellefe tebliğ edilmesi yeterli olmayıp, hesapta ya da uygulama şeklinde, matrahta veya mükellefiyette hata edilmiş olabilir; hatta idare mükellefin şahsında dahi yanlış olabilir. Verginin tahsil edilebilmesi için, bütün bu hata ve yanlışların düzeltilmesi gerekir¹¹³. Düzeltme istemi bazen idare tarafından kabul edilir, bazen ise hataların düzeltilmesi için mükellefin yargıya başvurması gerekebilir. Bu durumda aslında konu “vergi ne zaman ödenmesi gereken bir safhaya gelmektedir” sorusunun cevaplanmasında, “tebliğ anı” ya da “tebliğden bir süre sonra” şeklinde verilecek cevap ile ilgili olup, “tebliğden sonra yükümlünün itirazlarını yapabilmesi için belli bir sürenin geçmesi gereklidir” şeklindeki cevabın tercih edilmesi ile ilgili olduğundan¹¹⁴ tahakkuk aşamasının varlık nedeni de ortaya çıkmış olmaktadır¹¹⁵. Bu açıdan, tahakkukun gerçekleşmesinin kimi durumlarda mükellefin belirli bir süre hareketsiz kalmasına ya da benimseyeceği tutuma veya bazen de yargının vereceği karara göre mümkün olabilmesine karşın¹¹⁶ Kanunda yer alan tanım, verginin tarh ve tebliğ edilmesi ile birlikte tahakkukun gerçekleştiği yani ‘verginin ödenmesi gereken bir safhaya geldiği’ izlenimi uyandırdığı için eleştiriye açıktır¹¹⁷.

Tahakkuk işleminin vergi alacağını ve mükellefi öznel, özel bir hukuksal duruma koymuş olmasının en önemli sonucu, tahakkuk eden verginin hazineye bir alacak ve mükellefin malvarlığına da bir borç olarak girmesi olup, bundan sonra vergi borcu mükellefin malvarlığının pasif bir unsuru haline gelmektedir¹¹⁸.

Vergi hukukunda tahakkuk, “belirleyici / tespit edici idari işlemler”e örnek olarak gösterilmekteyse de¹¹⁹, VUK (md. 22) tahakkuku, bir idari işlem olarak değil, bir aşama

¹¹² Devellioğlu, s. 1016.

¹¹³ Özcan, Onur: “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, İÜHFİM, Y:2017, C: 75, S:1, ss: 159-190, s. 166.

¹¹⁴ Nadaroğlu, s.262.

¹¹⁵ Dikmen, s. 79 – 80.

¹¹⁶ Taşkan’ın da ifade ettiği üzere, vergi borcunun tahakkuk ettiği ve kesinleştiği an bazen aynı zamana denk gelmekte, bazı durumlarda ise farklılaşmaktadır. Taşkan, s. 195.

¹¹⁷ Taşkan, Yusuf Ziya: “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs 2005, S:200, ss:157-166, s.158. (Kesinleşme)

¹¹⁸ Onar, Siddık Sami: İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt - II, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966, s. 1407. (Cilt II)

¹¹⁹ Balta, Tahsin Bekir: İdare Hukukuna Giriş, TODAİ Yayınları, Ankara – 1968/ 1970, s. 156. (Giriş) Balta’nın, burada “Vergi tahakkuk ettirilmesi, diploma düzenlenmesi gibi” şeklinde kullandığı ifadedeki “tahakkuk” kavramını “tarh” şeklinde anlamak durumundayız. Nitekim Kalabalık da “vergi tahakkuk işlemleri”ni belirleyici işlemlere örnek göstermekte olup, bunu da “tarh” olarak anlamak gerektiği

(safha) olarak tanımladığından, bu yaklaşım ancak tarhı da içine alan bir şekilde dikkate alınırsa anlamlı olmaktadır. O halde tahakkuk, bir belirleme, saptama içerse de ne bir zımni karar ne de bir tespit edici işlem değildir¹²⁰. Zaten bu nedenledir ki, vergilendirme sürecinde ayrı bir işlem olmayan tahakkuk “aşaması”, tarh işlemine karşı süresi içinde vergi davası açılan hallerde ödenecek duruma gelmenin mahkeme kararına kadar ertelenmesi (yürütmenin durması) yönüyle tarh, tebliğ ve tahsilden ayrılmaktadır¹²¹. Bu bağlamda, verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade eden “tahakkuk”, tarhiyata dava açılmaması veya açılmışsa vergi mahkemesi tarafından reddi ile ortaya çıkan bir durumken, dava açılmış olması durumunda hukuk yollarının tüketilmesi ile ulaşılan “kesinleşme”nin farklı kavramlar olduğunu belirtmekte de yarar bulunmaktadır¹²².

Son olarak amme alacaklarının korunması yöntemleri¹²³ arasında düzenlenmiş “ihtiyati tahakkuk” a değinmek gerekir. Temel amacı, ihtiyati haczi¹²⁴ uygulanabilir kılma açısından ihtiyati tahakkuk, haciz uygulanabilir tutarın tespiti ile ilgili olup, olağan vergilendirme süreci içinde yer alan tahakkuktan ve dolayısıyla tarh ve tebliğinden daha önceki bir aşamaya denk düşmekte, ondan farklılıklar göstermekte; kapsamına doğmamış veya doğmuş olmakla birlikte henüz tahakkuk etmemiş (sadece vergi ve benzeri mali yükümlükler kapsamındaki) alacaklar¹²⁵ girmektedir¹²⁶. Diğer yandan Kanun ihtiyati tahakkuk devamında ihtiyati haciz uygulananların, buna itiraz¹²⁷ (dava) edebileceğini belirtse de bunun kullanılmasını ihtiyati hacze itiraz yoluna bağladığından¹²⁸ ihtiyati tahakkuk ancak ihtiyati haczin uygulanmasına karşı itiraz¹²⁹ ile mümkündür. Alacağın özel kanununa göre tahakkukundan sonra, ihtiyati tahakkukla özel kanununa müstenit

görüştüyoruz. **Kalabalık, Halil:** İdare Hukuku Dersleri Cilt – II, 5. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 37.

¹²⁰ **Taşkan**, s. 159.

¹²¹ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 232.

¹²² **Şenyüz/ Yüce/ Gerçek**, s. 60, 161, **Kırbaş**, s. 132. Diğer yandan, Tan’ın da “... kesin hüküm kuvvetine sahip yargısal işlem, kanuni veya hukuki gerçek kabul edilip, doğrudan değil dolayısıyla bile başka bir dava sırasında tartışılmazken idari işlem tartışılabilir.” şeklinde ifade ettiği üzere esasen tüm idari işlemler açısından bu durum geçerlidir. Bkz. **Tan, Turgut:** “İdarenin ‘Kesin İşlemleri’ ve 5917 Sayılı Kanun Uygulaması”, AİD, Y:1969, C:2, S:4, ss:99-115, s.104. (Kesin İşlemler)

¹²³ AATUHK md. 17-20.

¹²⁴ AATUHK md. 13-16.

¹²⁵ **Gerçek, Adnan:** Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010, s. 180. (Kamu Alacakları)

¹²⁶ **Arıkan, Abdullah:** “İhtiyati Tahakkuk – İhtiyati Haciz”, Bay, Hakan/ Arıkan, Zeynep (Editörler), Amme Alacağının Cebren Takibi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2022, s.89. (İhtiyati)

¹²⁷ Vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan “itiraz” deyimini, vergi mahkemesinde dava açılmasını ifade eder hale gelmiştir. (2576 sy. K. md. 13)

¹²⁸ AATUHK md. 20.

¹²⁹ AATUHK md. 15.

tahakkuk arasındaki fark, özel kanununa müstenit tahakkuka göre düzeltilecek olup¹³⁰, bu aşamaya kadarki süreç çalışmamız konusu dışında kalmaktadır.

E. TARH YÖNTEMLERİ ve TARHIN ÖN İŞLEMLERİ

Kanunda vergiyi doğuran olay¹³¹ sonrasında ilk idari işlem olarak tarh¹³² düzenlenmiş ise de biz bazı durumlarda tarh öncesi yapılan idari işlemlerin söz konusu olması nedeniyle vergiyi doğuran olay ile tarh arasına ancak tarhın içinde yer almak kaydıyla (tarha) “*hazırlık işlemleri*” ya da (tarha ilişkin) “*ön işlemler*” eklenebilir. Beyana dayalı tarhiyatın aksine, matrahın vergi dairesinde saptandığı, ikmalen, re’sen veya idarece tarh türlerinde, matrahın idarece tespiti, asli işlem olan vergi tarhının hazırlayıcı işlemi niteliği taşır¹³³. Bu hazırlayıcı işlemler, asıl işlemin yani tarhın yapılmasından önce idareyi bilgilendiren ve yönlendiren, tarh işleminin “*sebebini*” oluşturan¹³⁴ yoklama, inceleme, arama, bilgi toplama, takdir komisyonlarınca matrah saptanması, izaha davet gibi farklı şekillerde ortaya çıkabilir¹³⁵. Konumuzun sınırları itibariyle söz konusu işlemlerin ayrıntısına bu çalışmada girilmeyecektir.

Bu açıklamalardan sonra, farklı özellikler göstermesi nedeni ile “*tarh yöntemleri / türleri*”nin ele alınmasında yarar bulunmaktadır. Öğretide tarhın türleri konusunda farklı sınıflandırmalar olduğu görülmektedir¹³⁶.

İlk olarak diğer tarh türlerinden ayrık olduğu için “*tahakkuku tahsile bağlı vergiler*¹³⁷” kavramı ve burada tarhın söz konusu olup olmadığına değinmek isteriz. Kimi vasıtalı vergi türleri, tarh – tebliğ – tahakkuk – tahsil süreç ve sıralamasına uyulmadan doğrudan tahsil edilir. Kanunun, nitelikleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine alır yolundaki hükmü¹³⁸ ile de ortaya çıktığı üzere

¹³⁰ AATUHK md. 19.

¹³¹ VUK md. 19.

¹³² VUK md. 20.

¹³³ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 111.

¹³⁴ **Şenyüz/ Yüce/ Gerçek**, s. 142. Yazarlar ayrıca bunlara idarenin “*bilgi toplama*” faaliyetini de eklemektedir.

¹³⁵ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 112-117.

¹³⁶ Farklı sınıflandırma örnekleri için: **Pehlivan, Osman**: Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon, 2009, s. 63 – 67; **Özbalcı**, s. 59 – 110; **Uluatam, Özhan/ Methibay, Yaşar**: Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 109, 110; **Bayraklı**, s. 81 -85; **Tosuner, Mehmet/ Arıkan, Zeynep**: Vergi Usul Hukuku, Kendi Yayınları, İzmir, 2018, s. 80 -98; **Tuncer**, Vergi Hukuku, s. 182 – 286.

¹³⁷ Şenyüz/ Yüce/ Gerçek, bu tür vergilere örnek olarak geçmişte pul yapıştırmak suretiyle ödenen Damga Vergisi’ni, günümüzde ise belediyelerce bilet bedeli üzerinden tahsil edilen Eğlence Vergisi’ni ve noterde düzenlenen vekaletname ile ilgili tahsil edilen Değerli Kağıt bedelini örnek vermektedir. Bkz. **Şenyüz/ Yüce/ Gerçek**, s. 161. Eğlence Vergisi örneği için ayrıca Bkz. **Oktar**, s.147, **Öncel/ Kumrulu/ Çağan / Göker**, s. 122.

¹³⁸ VUK md. 24.

“*tahsil*”, “*tahakkuku*” da içine aldığına ve “*tarh*” olmadan tahakkuk olmayacağına göre tarh işlemi de tahsil ile birlikte yapılmış olmaktadır. Bununla beraber, tahakkuku tahsile bağlı bir verginin vadesinde ödenmemesi veya tahsil edilmemesi halinde bu niteliğini yitireceğinden ödenebilir hale gelmesi için Ödeme Emri öncesinde mükellefe bir ihbarname tebliğ edilerek artık tahakkuk aşamasına getirilmesi icap edecektir¹³⁹. Bu şekilde bir işlemi yürürlüğe koyan, hukuk alemine yeni bir değişiklik meydana getirmeyen, asıl işlemin sonuç doğurabilmesini sağlayan, tek başlarına iptal davasına konu olamayan işlemler idare hukuku yönünden “*uygulamaya ilişkin işlem*” kategorisi içinde ele alınmakta olup, tebligat işlemi buna dair örneklerdendir¹⁴⁰.

Bu ayırık durum dışarıda bırakıldığında günümüzün vergiciliğinin temel tarh yönteminin “*beyana dayalı tarh*” olduğu söylenebilir. Beyana dayalı tarh, mükellefin verginin tarh edilmesi için gerekli tüm bilgileri yazılı olarak vergi dairesine vermesi ile bu bilgiler üzerine verginin tarh edilmesi olup, mükellef matrah ile ilgili tüm bilgileri toplayıp beyan edebileceği gibi daha ileri olarak, bu matraha vergi oran / tarifesini de uygulamak suretiyle kendi vergisini de hesaplamaktadır¹⁴¹.

Vergi beyannamesini kanunî süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannameye gösterdikleri matrah üzerinden “*re'sen*” gerekli tarhiyat yapılması ve ancak bu beyannamelerin re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmemesi yolundaki Kanun hükmü¹⁴² ise bir “*anomali*” olarak değerlendirilmelidir. Zira burada hem (geç de olsa yapılmış) bir beyan vardır ve hem de bu beyana dayalı tarhiyat re'sen tarh sayılmaktadır. Aradaki temel fark, beyana dayalı da olsa yapılan tarhiyatın türü “*re'sen tarh*” olarak kabul edilince, tarh edilen vergi için yüzde elli oranında da olsa bir

¹³⁹ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan / Göker**, s. 122. Danıştay'da eğlence vergisinin vadesinde ödenmemesi durumunda artık tahakkuku tahsile bağlı vergi niteliğini kaybedeceği ve bu durumda öncelikle ihbarname ile istenmesi gerektiği gerekçesi ile karar vermektedir. Örneğin Dan. 9. D., 11.1997, E:1996/5839, K:1997/3470, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

¹⁴⁰ Bkz. **Gözübüyük/ Tan**, s. 341 ve aynı yönde **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya**, İdare Hukuku, s. 364. Diğer yandan Onar, Gümrük Vergisi, Tapu ve Mahkeme Harçları gibi işlem sırasında tahsil edilen vergileri uygulamadan ibaret işlem olarak örnek göstermektedir. Bkz. **Onar, Sıddık Sami**: İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt - I, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966, s. 1427, s. 1428, dn. 46. (Cilt I). Ancak bu görüşe, her şeyden önce tahakkuku tahsile bağlı vergilerde dahi tahsil – tahakkuk – tebliğ – tarhın tahsil ile birlikte ve aynı anda yapılıyor olması nedeniyle katılmak mümkün değildir. Kaldı ki Gümrük Vergisi'nin 4458 sayılı Gümrük Kanunu (md. 39, md. 58 gibi) ile düzenlenmiş beyana dayalı bir vergi ve yine Tapu Harçları, bir beyanname verilmesi söz konusu olmasa da beyana tabi bir vergi olması nedeniyle bu örnekler bu yönden de yerinde değildir. Tapu Harcının beyana dayalı olduğu yönünde Bkz. Dan. 9. D., 29.11.2000, E:2000/37, K:2000/3577, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023). Tapu Harcı için pişmanlık ve ıslah (VUK md. 371) hükümlerinin uygulanabiliyor olması da aksi görüşü destekler niteliktedir. Bkz. **Gelir İdaresi Başkanlığı**: Vergilerde Pişmanlıkla Beyan Uygulaması Rehberi, Ankara, 2022, s. 6.

¹⁴¹ **Pehlivan**, Kamu Maliyesi, s. 113; **Herekman**, s. 71.

¹⁴² VUK md. 30.

ceza¹⁴³ uygulanacak olmasıdır. Diğer yandan beyana dayanan vergilerde vergi ziyai cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerin kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber vermesi hâlinde, haklarında Kanunda “*pişmanlık ve ıslah*¹⁴⁴” olarak adlandırılan müessesenin kayıt ve şartları mevcutsa vergi ziyai cezası kesilmemektedir.

Her durumda “*beyana dayalı tarh*¹⁴⁵”, beyan edilen unsurların idare tarafından denetimine engel değildir¹⁴⁶. Bu denetim sonucunda idare Kanun ile düzenlemiş şartların varlığına göre “*ikmalen*¹⁴⁷” veya “*re’sen*¹⁴⁸” tarhiyat yapabilecektir. “*İkmalen tarh*”, önceden (beyana dayalı) tarhiyat yapıldıktan sonra, belirli durumlarda, buna ek olarak ama bu vergiye ilişkin olarak maddi delillere veya kanuni ölçülere dayanılarak¹⁴⁹ saptanmış bir matrah veya matrah farkı üzerinden yapılan tarhiyattır¹⁵⁰. “*Re’sen tarh*” ise, mükellef tarafından vergi tarhı için gerekli bilgilerin hiç veya eksik beyan edilmemesi sonucunda ve matrahın tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak saptanmasına olanak bulunmayan hallerde, vergi incelemesi¹⁵¹ sonucu vergi inceleme elemanlarınca ya

¹⁴³ VUK md. 341 ve md. 344.

¹⁴⁴ VUK md. 371.

¹⁴⁵ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 206 vd; **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 108 vd; **Mutluer/ Dayanç**, s. 108; **Oktar**, s. 102; **Taşkan**, s. 173 vd; **Kırbaş**, s. 117.

¹⁴⁶ **Pehlivan**, Kamu Maliyesi, s. 113.

¹⁴⁷ VUK md. 29. Ayrıca Bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 210; **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 109, 100; **Mutluer/ Dayanç**, s. 108; **Oktar**, s. 131; **Taşkan**, s. 175-177 vd; **Kırbaş**, s. 118.

¹⁴⁸ VUK md. 30. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 211 vd; **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 110; **Mutluer/ Dayanç**, s. 109 vd; **Oktar**, s. 132 vd; **Taşkan**, s. 177-180; **Kırbaş**, s. 120-123.

¹⁴⁹ Maddi delil veya kanuni ölçüleri; defterler, kayıtlar, belgelere veya emsal kira bedeli ya da VUK ile belirlenen kanuni ölçüler ve özel kanunlarda ikmalen tarhiyata dayanak gösterilen hususlar olarak değerlendirme açısından Bkz. **Candan, Turgut**: Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006, s. 42 – 52. (Uzlaşma) Benzer yönde ancak, değerlendirme ölçüleri, amortisman farkları gibi eklemelerle açıklamalar için bkz. **Özbalcı**, s. 78 – 81.

¹⁵⁰ **Tuncer**, Vergi Hukuku, s. 185.

¹⁵¹ Öğretide “*vergi incelemesi*” kavramı için farklı tanımlamalar yapılmakta olup, bazı örnekler şöyledir: “*vergi incelemesi, mükellefin ödediği verginin; defter, hesap, kayıt ve belgeler ile gerekli olduğu takdirde yapılacak muhasebe dışı envanter ve araştırmalardan elde edilecek bulgulara uygunluğunun incelenerek, doğruluğunun saptanması ve sağlanması...*”dır, **Yüce, Mehmet/ Yücelen, İsmail Hakkı**: Vergi Denetim Hukuku (İçtihatlar ve Örnekler), Ekin Yayınları, Bursa, 2021, s.135; “*vergi incelemesi, incelemeye yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla incelemeye tabi olanlar nezdinde mümkün ise vergilendirmeye esas olan defter, kayıt ve belgeler üzerinde, gerektiğinde iktisadi kıymetlerin envanterinin çıkartılarak ya da defter, belge ve kayıtlarla sınırlı olmadan her türlü bilgi ve belgelerden yararlanmak suretiyle revizyon, karşıt inceleme, randıman inceleme gibi çeşitli tekniklerin kullanılarak yürütüldüğü ve raporlanarak sonuçlandırıldığı bir vergi denetim türüdür.*”, **Bayram, Mehmet**: Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, Yetkin yayınları, Ankara, 2022, s. 29. Ayrıca, çeşitli yazarlarca yapılan tanımlamalara dair Bkz. **Soydan, Başar**: Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2015, s.75-86; **Tekin, Fazıl/ Çelikkaya, Ali**: Vergi Denetimi, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009; s.155-156 ve vergi incelemesinin türleri için Bkz. **Şeker, Nezi**: Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, İstanbul, 1994, s. 121-130.

da takdir komisyonlarınca takdir edilen matrahlar üzerinden vergi idaresince verginin tarh edilmesidir¹⁵².

“*İdarece tarh*¹⁵³”, ikmalen ve re’sen vergi tarhı nedenleri dışında kalan durumlarda, mükellefin verginin tarhı için vergi kanunlarında belirtilen zamanlarda başvurmaması veya kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle zamanında tarh edilemeyen verginin “*kanuna göre belirlenen*” matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. Bu anlamda idarece tarh, beyan usulünün karşısında olan tüm idari tarh çeşitlerini kapsayan bir ifade olmayıp, başlı başına ayrı bir tarh yöntemidir¹⁵⁴.

“*Tahrir dayalı tarh*¹⁵⁵”, verginin tahrir usulü ile tespit edilen matrahlar üzerinden hesaplanmasıdır. Arazi ve binayı ayrı ayrı vergilendiren, 1931 yılı itibariyle yürürlüğe giren 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ve 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu 1970 yılına kadar yürürlükte kalmış ve yerini hem arazi vergisini hem de bina vergisini tek çatı altında toplayıp vergilendiren 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanuna bırakmıştır¹⁵⁶. Bundan dolayı tahrir dayanan mükellefiyet 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu'ndan önceki yıllarda (1970 öncesinde) bina ve arazi vergileri için geçerli bir tarhiyat yöntemi olarak uygulanmış ise de bugün vergi sistemimizdeki herhangi bir vergide uygulanmadığından güncelliğini kaybetmiş sayılabilir¹⁵⁷.

F. ÖZELLİKLİ BİR DURUM: DÜZELTME

Bu bölümde son olarak “*düzeltilme*”nin, bir tarh türü mü olduğu ya da tarh (idari) işleminin geri alınması anlamına mı geldiği hususunun tartışılmasında yarar bulunmaktadır. Zira vergiye ilişkin hesaplarda ya da vergilendirmede yapılan hatalar nedeniyle haksız yere fazla ya da eksik vergi istenmiş ya da alınmış olabilir. Kanun bunu

¹⁵² **Herekman**, s. 70.

¹⁵³ VUK mük. md. 30. Ayrıca Bkz. **Karakoç**, Genel Vergi, s. 215; **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 111; **Mutluer/ Dayanç**, s. 111; **Oktar**, s. 134; **Taşkan**, s. 180, 181 vd; **Kırbaş**, s. 123, 124.

¹⁵⁴ İdarece tarhiyatın, başlı başına bağımsız bir tarhiyat türü olduğu yolunda öğretilen şu örnekler verilebilir: “*Vergi Usul Kanunu’na göre re’sen ve ikmalen tarhiyatın geçerli olmadığı bir kısım durumlarda...*”, **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, 31. Baskı s. 111; “*idarece vergi tarhı, re’sen ve ikmalen tarh yöntemlerinin uygulanmadığı durumlar için öngörülmüş bir tarh usulüdür*”, **Taşkan**, s. 180; “*Verginin idarece tarhı ... ikmalen ve re’sen vergi tarhı dışında kalan hallerde...*”, **Pişkin, Serhat**: Türk Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarhı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018, s. 45; “*Verginin idarece tarh edilmesinde ... verginin ikmalen ya da re’sen tarhının şartları bulunmamaktadır.*”, **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 188; **Arslan, Mehmet**: Vergi Hukuku, 9. Baskı, Dora Yayınları, Bursa, 2016, s.94 ve **Erol, Ahmet**: Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yaklaşım yayınları, Ankara, 2009, s. 85.

¹⁵⁵ VUK md. 36.

¹⁵⁶ **Mutluer, Kamil**: “Emlak Vergisi Üzerine Düşünceler”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:44, s.10-13, Ağustos, 1996. (Emlak Vergisi) Ayrıca Bkz. Emlak Vergisi Kanunu (EVK), md. 41.

¹⁵⁷ **Uluatam, Özhan**: Vergi Hukuku – Cilt 1 Genel Esaslar, 2. Baskı, Ankara, Adım Yayıncılık, 1994. s. 118. (Vergi Hukuku)

“*vergi hatası*” olarak tanımlamakta¹⁵⁸ ve i) matrahta hata, ii) vergi miktarında hata, iii) mükerrer vergi istenmesi şeklindeki hataları ise “*hesap hataları*” olarak adlandırmakta¹⁵⁹; “*düzeltilme yetkisini*” vergi dairesi müdürünün kararına¹⁶⁰ bırakmaktadır¹⁶¹.

Her ne kadar Kanun, vergilendirme kitabının genel esaslar kısmında, vergi alacağının tayini bölümünde yani tarhiyata ilişkin seri maddeler içinde¹⁶² değil, vergi alacağının kalkması kısmında, vergi hatalarını düzeltme bölümünde¹⁶³ yer vermiş olsa da “*düzeltilme*” işleminin bir tarh tür ve usulü olarak kabulü gerekir¹⁶⁴.

“*Düzeltilme*” işlemini, “*tarh*”tan ayrı olarak idari işlem teorisi açısından bu bölümde ele alırsak,

- i. İdari işlemin, yapıldığı tarihten itibaren hukuki hayattan silinmesi, çıkarılması; bir başka deyişle, geriye yürür şekilde düzeltilmesi, yapıldığı tarih ile geriye alınması arasında doğurduğu hukuki durumların da geçersiz sayılması anlamına gelen yeni bir işlem yani “*geri alma*”¹⁶⁵,
- ii. Geri almaya benzese de işlemin kaldırıldığı tarihten itibaren ilerisi için sona ermesini ifade eden yeni bir işlem “*kaldırma*”¹⁶⁶,

¹⁵⁸ VUK md. 116.

¹⁵⁹ VUK md. 117.

¹⁶⁰ VUK md. 120.

¹⁶¹ VUK (md. 4) vergi dairesini, mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire olarak tanımladığına göre, VUK (md. 120) özel düzenleme yapmamış olsa idi bile “*yetki ve usulde paralellik*” ilkesi gereği düzeltme yetkisinin vergi dairesi müdürü veya duruma göre vergi dairesi başkanı ya da görevlendireceği grup müdüründe olması gerekecekti.

¹⁶² VUK md. 28, 29, 30 ve mük. md. 30.

¹⁶³ VUK md. 116 vd.

¹⁶⁴ Kırbaş, “*vergi hatalarını düzeltme yoluyla tarh*” başlığında, bunu bir tarh çeşidi olarak ele almaktadır. **Kırbaş**, s. 125. Aynı yönde Bkz. **Batı, Murat**: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022; **Arslan**, s.95., s. 206. Bilici de “*düzeltilme yoluyla tarh*” şeklinde değerlendirme yapmakta ve ayrıca “*yargı kararları sonucunda*”, karar gereğinin yerine getirilmesini de düzeltme yoluyla tarha dahil etmektedir. Bkz. **Bilici, Nurettin**: Vergi Hukuku - Genel Hükümler – Türk Vergi Sistemi, 21. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009, s. 68. (Vergi Hukuku) Ancak bir kısım yazarlar örneğin Öner ise bunu VUK sistematığına uygun olarak zamanaşımı, uzlaşma, terkin ile birlikte “*vergi borcunu sona erdiren nedenler*” arasında incelemektedir. **Öner**, s. 146.

¹⁶⁵ Derbil, “*geri alma*” yanına (rücu) kavramını da ekleyerek bunu, bir işlem ve kararın, yürürlüğe girdiği tarihten itibaren geçersiz ve hükümsüz sayılması iradesi şeklinde tanımlamaktadır. **Derbil, Süheyy**: İdari Hukuku, AÜHF Yayınları, Ankara, 1959, s. 421. Aynı yönde Bkz. **Tan, Turgut**: İdari İşlemin Geri Alınması, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1970, s. 5 (geri Alma) ve ayrıca Bkz. **Yıldırım, Turan**: “İdari İşlemlerin İptali ve Geri Alınması”, Yıldızhan Yayla’ya Armağan, GSÜ Yayınları, İstanbul, 2003, ss: 577-586, s. 577. (Armağan)

¹⁶⁶ Derbil, “*kaldırma*” yanına (ilga, lagv, iptal, fesih) kavramlarını da ekleyerek, bu husustaki iradenin

- iii. Sonuçlarda geri alma ile paralel olan, idarenin hukuka uygunluğunu sağlamak amacıyla yönelik bir (yargısal) yaptırım olan “*iptal*”¹⁶⁷,
- iv. Yapıldığı tarihten sonrası için hüküm doğuran, işlemin bir kısmı ve bazen de bütününde yapılan, işlemin bütünü ile ortadan kaldırıldığı geri almadan farklı olarak, değiştirilmiş şekilde de olsa işlemin hukuki hayatta kaldığını ifade eden yeni işlem “*değiştirme*”¹⁶⁸,
- v. İlk işlemi sona erdirmekle beraber, geri almanın aksine yapıldığı tarihten itibaren kendinden önceki işlemin yerini alan ve ilerisi için sonuç doğuran, yeni “*karşı - işlem*”¹⁶⁹

şeklindeki kavramlarla karşılaştırdığımızda, “*düzeltilme*”nin, düzelttiği işlemi (tarhı), ilk yapıldığı ana geri dönerek, kısmen veya tamamen ama mükellef lehine veya aleyhine değiştirmesi nedeniyle (özel bir¹⁷⁰) “*değiştirme*” şeklinde yeni bir idari işlem olduğu sonucuna varmaktayız.

Mükellef lehine düzeltmede, esasen bir idari işlemin belli hükümlerinin geleceğe doğru kısmen yürürlükten kaldırılması yani idari işlemin “*noksanlaşma veya ikame yoluyla başkalaşarak*” yürürlükte kalmaya devam etmesi, bu haliyle işlemin değiştirilmesi söz konusudur¹⁷¹. Ancak mükellef aleyhine düzeltmede, mevcut idari işlemde noksanlaşma bir yana “*ekleme*” (yeni bir tarhiyat) şeklinde yeni bir idari işlem söz konusu olduğundan düzeltme bu yönü de dikkate alındığında (özel bir) “*değiştirme*” haline gelmektedir.

Vergi yargısının normal işleyiş sürecinde vergi hatası bulunsun bulunmasın her türlü sakatlığın denetlenmesi olanağı varken, düzeltmenin yalnız vergi hatalarına özgü bir

açıklandığı tarihten itibaren işlem ve kararın gelecekte yürürlüğüne ve uygulanabilirliğine son verme şeklinde tanımlanmaktadır. **Derbil**, s. 421 ve aynı yönde Bkz. **Tan**, 1970, s. 7.

¹⁶⁷ **Tan**, Geri Alma, s. 10.

¹⁶⁸ **Tan**, Geri Alma, s. 11.

¹⁶⁹ **Tan**, Geri Alma, s. 13. Ancak belirtmek gerekir ki Derbil ve Tan bu noktada ayrışmaktadır. Tan’ın, “*değiştirme*” ve “*karşı işlem*” şeklinde kavramlaştırdığı hususlarda Derbil, bir işlem ve kararın önce kaldırılıp sonra aynı zamanda yerine yeni işlem yapılmasını “*değiştirme (tadil)*”; bir işlem ve kararın geçmişte ve gelecekte, doğrusunu yanlışının yerine koymayı ise “*düzeltilme (tashih)*” olarak adlandırmaktadır. **Derbil**, s. 421. Ancak Derbil, “*düzeltilme*” kavramını kullanırken işlem ve kararın sonucuna dokunmamak kaydıyla caiz olduğunu, aksi halde “*geri alma*” ya da “*değiştirme*”nin söz konusu olacağını kabul ettiğinden vergi hatalarında “*düzeltilme*” yönünden aynı anlamda kullanılabilir değildir.

¹⁷⁰ Nitekim Öncel/ Kumrulu/ Çağan, düzeltme yolunu, vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan ve ‘*kanunun tanımlandığı bir biçimdeki hata*’nın düzeltilmesinde kanun tarafından kabul edilmiş “*bir özel idari usul işlemi*” olarak nitelemektedir. **Öncel, Mualla/ Çağan, Nami/ Kumrulu, Ahmet G.:** Vergi Hukuku Uygulamalı Türk Vergi Sistemi, AÜHF Yayınları, Ankara, 1982. s. 54.

¹⁷¹ **Bülbül, Erdoğan:** İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması, Beta Yayınları, İstanbul, 2010, s. 123.

yol olması; uygulamada dava açma süresi geçtikten sonra başvuruda bulunan mükellefin¹⁷² iddiasının aksine, yargının olayda bir hata değil, hukuki uyuşmazlık, bir yorum ya da içtihat konusu uyuşmazlık söz konusu olduğu sonucuna vardığı durumlarda davayı usulden reddetme yoluna gitmesi¹⁷³ bu müessesenin özelliği olarak kabul edilmektedir¹⁷⁴.

Vergi hataları fazla alınan bir vergi varsa mükellefe iadeyi ve eksik alınan bir vergi var ise bunun istenmesini gerektirmekte olup, her iki durumda da bu hatalar “düzeltme fişi”ne dayanılarak¹⁷⁵ düzeltilecektir. Kanun, hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması halinde, fazla verginin aynı Fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunacağını, düzeltme fişinin bir nüshasının, reddedilecek miktarla müracaat edeceği muhasebe ve başvuru süresi belirtilmek suretiyle mükellefe tebliğ edileceğini ve mükellefin tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvurmaması durumunda hakkının son ereceğini düzenlemektedir¹⁷⁶.

Fazla tarh edilen verginin düzeltilmesine ilişkin düzeltme fişinin mükellefe tebliği düzenlediği halde, vergi hatası kapsamında eksik tarh edilen vergi için böyle bir düzenleme yapmamıştır. Zira burada aynen ikmalen veya re’sen tarhiyatta olduğu gibi devreye “İhbarname” esası¹⁷⁷ girmekte olup, bu durumda “düzeltme fişi” ancak (elbette ikmalen tarha dair) İhbarnamenin sebep unsuru olacak ve ihbarnamenin (ve ekinde düzeltme fişinin¹⁷⁸) mükellefe tebliği ile işlem tamam olacaktır.

Bu açıklamalara göre, düzeltme işlemi, fazla alınan bir vergi nedeniyle mükellef lehine yapılıyor ise “*yararlandırıcı bir idari işlem*¹⁷⁹”; eksik alınan bir vergi nedeniyle

¹⁷² VUK md. 124.

¹⁷³ Dan. 3. D., 04.06.1997, E:1996/5990, K:1997/2182; Dan. 4. D., 01.12.2016, E:2013/6954, K:2016/3709; Dan. 9. D., 22.06.2015, E:2015/2554, K:2015/7468; Dan. VDDK, 26.10.2011, E:2009/46, K:2011/596, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

¹⁷⁴ Öncel/Kumrulu/Çağan, bu durumu Danıştay Kanunu’nun değişiklik öncesi 23 ve 24. maddeleri çerçevesinde ele almış olup yapılan değişiklik sonrası Danıştay’ın bu tür davalara artık ilk derece mahkemesi olarak bakması söz konusu değilse de temyiz aşamasında verilen ve yukarıda örneklenen kararlarda da halen bu yolda kararlar verildiği görülmektedir. **Öncel/ Kumrulu/ Çağan**, s. 55.

¹⁷⁵ VUK md. 120.

¹⁷⁶ VUK md. 120.

¹⁷⁷ VUK md. 34 ve md. 366.

¹⁷⁸ Her ne kadar VUK md. 35 ile ihbarnameye eklenecek belgeler olarak takdir komisyonu kararı ve vergi inceleme raporu sayılmış ise de GİB Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde (md. 86) “*Mükellefe tebliğ edilecek ihbarnameye, tarh edilen vergi ve/veya kesilen cezanın dayanağı olan vergi inceleme raporu ve ekleri, takdir komisyonu kararı, tutanak, yoklama fişi, düzeltme fişi gibi belgelerin birer örneğinin eklenmesi zorunludur.*” açıklaması yer almakta olup, bu açıklamada görüşümüzü desteklemektedir.

¹⁷⁹ “*Vergi hatalarının düzeltilmesi sonucunda, mükellef adına fazla ve yersiz tarh ve/veya tahakkuk etmiş olan vergi, düzeltme fişine dayanılarak terkin; tahsil olunmuşsa mükellefe red ve iade edilir.*”, GİB – VDIY, md. 100. Burada kullanılan “*terkin*” ve “*red ve iade*” kavramları yerine GK md. 210’da olduğu

mükellef aleyhine yapılıyor ise “*ikmalen tarh*¹⁸⁰” şeklinde “*yükümlendirici bir idari işlem*” söz konusu olmaktadır. Ancak her iki durumda da vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari işlem şeklindeki “*tarh*” tanımına uygun, ancak bu kez doğru hesaplama ile doğru alacak miktarı tespitine yönelik “*eskisini / hatalı olanı düzelten*” yeni ama “*değiştirici*” bir tarh söz konusu olduğu görüşüdeyiz. Hatta bir adım ötesi, düzeltmenin (ikmalen veya re’sen tarh edilen vergilerde) tarhiyata uygulanan ceza oranının düşürülmesi ile mükellef lehine değiştirildiği / düzeltildiği durumlarda da tarhiyatın diğer hukuki sonuçları değişeceğinden bunun da dikkate alınması görüşüdeyiz¹⁸¹. Vergi hatalarını düzeltme müessesesi, Kanunun, “*Vergi Cezalarında Yapılan Hatalar*¹⁸²” başlıklı maddesinde, vergi cezalarında yapılan hataların, vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltileceği yolundaki hükmü dikkate alındığında vergi hatalarına münhasır olmayıp, cezaları da kapsamaktadır¹⁸³. Diğer yandan “*düzeltilmede zamanaşımı*”nı¹⁸⁴ “*tarh zamanaşımı*¹⁸⁵” ile paralel düzenlemiş olması da görüşümüzü desteklemektedir.

Burada dikkat çekmek istediğimiz son bir husus ise “*fazla veya yersiz olarak*

gibi “*geri verme*” ve “*kaldırma*” kavramlarının kullanılması daha uygun olabilir.

¹⁸⁰ GİB Vergi Daireleri İşlem Yönergesi md. 100. İçeriği “*Vergi hatalarının tespit edilmesi sonucunda ortaya çıkan vergi veya vergi farkı, tarhiyata dayanak teşkil eden açıklamaların yer aldığı düzeltme fişine dayanılarak mükelleften vergi ihbarnamesi tebliğ edilmek suretiyle aranır.*” yolundaki açıklama, “*düzeltilmenin*” mükellef aleyhine olması durumunda yeni bir “*ikmalen tarh*” gereğine işaret etmektedir.

¹⁸¹ Mükellef adına üç kat Vergi Ziyayı Cezalı (VUK md. 341 ve md. 359) yapılan tarhiyatta, VUK md. 359 uygulaması nedeniyle uzlaşma imkânı bulunmayan durumlarda, vergi dairesinin daha sonra VUK md. 359 uygulamasından vazgeçerek ceza oranını bir kat uygulayarak düzeltme yapması durumu buna örnektir. Ceza oranı daha en baştan bir kat uygulanmış olsa mükellefin uzlaşma hakkı doğacaktır. Ancak Danıştay’ın bir kararından yola çıkıldığında, bu durumda düzeltme / düzeltme fişi tebliği sonrası mükellefe uzlaşma başvurusu hakkı tanınmadığı görülmektedir. Olayda, davalı idarece, bir katı aşan vergi ziyayı cezasının, düzeltme fişleriyle terkin edildiğinin davacıya bildirilmesinin ardından, davacı tarafından, önceki ihbarnamelerin idarece iptal edilip bir kat vergi ziyayı cezalı vergi tarhiyatına ilişkin yeniden ihbarname düzenlenip tebliğ edilmesi, böylece uzlaşma talep etme hakkının tanınması istemiyle yapılan başvurunun reddi işlemi dava konusu yapılmış ise de davanın reddine dair kararın temyiz aşamasında onandığı anlaşılmaktadır. Dan. 9. D., 19.10.2021, E:2019/4457, K:2021/4814, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023). Diğer yandan, vergi cezalarına ilişkin olarak, bir hatadan söz edilebilmesi için vergiler yönünden geçerli olan hesap hatası veya vergilendirme hatası kapsamında değerlendirilebilecek türden bir hatanın yapılmış olması gerektiği, hukuki yorum ve değerlendirme gerektiren, açık olmayan hatalar için bu yolun geçerli olmadığı da savunulmaktadır. Bkz. **Balcı, Mustafa:** Vergi Hataları İle Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2022, s. 105, 106. Vergi Hataları)

¹⁸² VUK md. 375.

¹⁸³ **Karakoç**, Genel Vergi, s. 466 ve ayrıca Bkz. **Karakoç, Yusuf:** “Ödeme Emri hakkında Galat-ı Meşhur Uygulamalar”, Doğrusöz, A. Bumin/ Güner, Ayşe/ Akgül Yılmaz, Gülay (Editörler), Güncel Maliye Tartışmaları-3, Dr. Veysi Seviğ’e Armağan, Seçkin yayınları, Ankara, 2021, ss:405-427, s.409. (Armağan)

¹⁸⁴ VUK md. 126.

¹⁸⁵ VUK md. 114.

tahsil edilen ... vergilerin” iadesinde faiz uygulamasıdır. VUK md. 112¹⁸⁶, de AYM iptal kararı¹⁸⁷ sonrası yeniden düzenlenmiş ise de¹⁸⁸, bir idari işlem olan düzeltme, mükellef lehine olunca tecil faizi¹⁸⁹, aleyhine olunca ikmalen tarh için gecikme faizi¹⁹⁰ uygulanıyor olması yanında, faiz hesaplamasının fazla ve yersiz tahsilatın “*mükelleften kaynaklanması – diğer haller*” ayrımı ile başlangıç tarihine göre farklılaştırılması ayrıca eleştiri konusu yapılmaktadır¹⁹¹.

II. BİR İDARİ İŞLEM OLARAK TARH

A. TARH İŞLEMİNİN KİMLİĞİ

İdari işlemler, idare hukuku konularının altyapısını oluşturan ve idarenin faaliyetini yerine getirirken kullandığı hukuksal araçlar olup¹⁹², kanunların yürütülmesinin ve kamusal amaçların gerçekleştirilmesinin bir aracı olarak idare veya onun adına hareket eden özel hukuk kişilerin, kamu gücü kullanılarak yapılan; doğrudan ya da belli süreç içinde, rızaları olsun ya da olmasın kişi veya onlara ait nesnelere hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli, tek yanlı irade

¹⁸⁶ AYM tarafından iptal edilmeden önce madde, “*Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen veya vergi kanunları uyarınca iadesi gereken vergilerin, ilgili mevzuatı gereğince mükellef tarafından tamamlanması gereken bilgi ve belgelerin tamamlandığı tarihi takip eden üç ay içinde iade edilmemesi halinde, bu tutarlara üç aylık sürenin sonundan itibaren düzeltme fişini mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz, 120 inci madde hükümlerine göre red ve iadesi gereken vergi ile birlikte mükellefe ödenir.*” şeklindedir.

¹⁸⁷ “*İtiraz konusu düzenleme ile devlet fazla veya yersiz yapılmış tahsilatlar ile hazinesinde tuttuğu meblağı kişilere iade ederken üzerinden uzun zaman geçmiş olsa bile talep tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizi ödemektedir. ... / Fazla veya yersiz tahsil edilen vergilerin iadesinde, tahsilatın yapıldığı tarih yerine başvuru tarihinden üç ay sonra başlamak üzere işleyecek faizin ödenmesine ilişkin kural, kişinin belli bir dönem için faiz gelirinden mahrum kalması sonucunu doğurarak genel yarar ile kişi yarar arasındaki dengenin bozulmasına yol açmakta, bu durum hukuk devletinde korunması gereken mülkiyet hakkının ihlaline neden olmaktadır.*” AYM, 14.05.2011, E:2008/58, K:2011/37, RG: 14.05.2011, 27934.

¹⁸⁸ Maddenin yürürlükteki hali, “*Fazla veya yersiz olarak tahsil edilen vergiler, fazla veya yersiz tahsilatın mükelleften kaynaklanması halinde düzeltmeye dair müracaat tarihi, diğer hallerde verginin tahsili tarihinden düzeltme fişinin mükellefe tebliğ edildiği tarihe kadar geçen süre için aynı dönemde 6183 sayılı Kanuna göre belirlenen tecil faizi oranında hesaplanan faiz ile birlikte, 120 nci madde hükümlerine göre mükellefe red ve iade edilir.*” şeklindedir.

¹⁸⁹ AATUHK md. 48 ve verdiği yetkiye istinaden Bakanlık tarafından C-6 Sayılı GT, (RG: 21.07.2022 – 31899) ile 21.07.2022 sonrası için yıllık %24.

¹⁹⁰ VUK md. 112 uyarınca AATUHK md. 51 uyarınca Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen Gecikme Zammı oranı kadar Gecikme Faizi uygulanmakta olup, 21.07.2022 sonrası için 20.07.2022 tarih ve 5801 sayılı CBK (RG: 21.07.2022 – 31899) uyarınca bu oran aylık %2,5 olarak belirlenmiştir.

¹⁹¹ **Karakoç, Yusuf:** “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması”, Gören, Zafer (Editör), Prof. Dr. Seyfullah Edis’e Armağan, DEÜ Yayını, İzmir, 2000, ss:387-406, s. 404. (Armağan 2)

¹⁹² **Ulusoy, Ali D.:** Türk İdare Hukuku, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 285.

açıklamalarıdır¹⁹³.

Bir kimseye vergi salınması, idare edilenlere ilişkin tasarruflardandır¹⁹⁴. Kanunun, tarhı tanımlarken “*idari bir muameledir*” ifadesini kullanmış olması da bu anlamda önem taşır¹⁹⁵.

Genel kural vergi tarhının öznel bir idari işlemle yapılmasıdır¹⁹⁶. Beyana dayalı vergilerde durum böyleyse de bazı vergiler için vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde vergi tarhı, idarenin herhangi bir işlemine gerek kalmadan / bir idari işlem yapılmadan kişinin vergi borçlusu durumuna (statüsüne) soktuğu “*görünümü*” yaratarak bir yanılığa neden olabilir¹⁹⁷. Bu duruma en güzel örnek Motorlu Taşıtlar Vergisi ve Emlak Vergisidir. Ancak MTV yönünden verginin yıl başında tahakkuk etmiş ve tahakkuk ettiği tarihte tebliğ edilmiş sayılacağı¹⁹⁸, Emlak Vergisi yönünden ise takdir işlemi sonrasında verginin tarh edilip, tarh edildiği tarihte tahakkuk etmiş sayılması ve sonraki yıllarda ise verginin belli bir oranda artırılarak tahakkuk etmiş¹⁹⁹ sayılması, ortada bir tarh işlemi olmadığı anlamına gelmemektedir²⁰⁰. O halde bu durumda, beyana dayalı olmasa da Kanun gereği otomatik bir tarh işlemi olduğu söylenebilir.

Bu açıklamalarımızı müteakip aşağıda, verginin tarhını idari işlem olarak nitelmemizde dayanak unsurlar ele alınacaktır.

1. Tek Yanlı Olma

İdare kelimesi, bir faaliyeti ifade kelimesi, bir faaliyeti ifade ettiğinde, maddi veya fonksiyonel anlamda kullanılmış olmakta²⁰¹ ve bu ölçüte göre idari işlemler, hangi organ, makam ve kişi tarafından yapılırsa yapılsın, “*idare işlevi*” alanına giren tek yanlı birel

¹⁹³ **Akyılmaz, Bahtiyar:** İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 30, 31.

¹⁹⁴ **Derbil,** s. 116

¹⁹⁵ **Uluatam,** Vergi Hukuku, s. 114. Onar ise, tarh safhasının, verginin yetkili memurlar tarafından hazırlanması, oranının belirlenmesi gibi tamamen hazırlık niteliğinde olduğunu, henüz hukuki bir sonuç doğurmadığı gibi bağımsız bir hukuki tasarruf niteliği de taşımadığını ve tüm bunların ise ancak tahakkuk aşaması ile tamam olacağını ifade etmektedir. Bkz. **Onar,** Cilt I, s. 1428. Onar’ın söz konusu görüşü, öğretide genel kabul ve kanunun açık düzenlemesi karşısında günümüzde geçerli olmamaktadır.

¹⁹⁶ **Uluatam,** Vergi Hukuku, s. 114.

¹⁹⁷ Örneğin Baykara, “*bazı vergiler için herhangi bir idari işlem yapılmadan kişi vergi borçlusu durumuna (statüsüne) girer*” görüşündedir. **Baykara, Bekir:** “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi”, E-Yaklaşım Dergisi, Şubat/2004, S: 134. (Tarh)

¹⁹⁸ Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu md.9.

¹⁹⁹ EVK md. 11 ve md. 21.

²⁰⁰ **Aşçı Akıncı, Nuray:** Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2022, s.297, 299.

²⁰¹ **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya,** İdare Hukuku, s. 8.

işlemler olup, bunların kanunla veya içtihatla özel hukuk rejimine sokulması, idari işlem niteliklerini kaldırmayacaktır²⁰². Diğer yandan, idari işlemlerin vergi yükümü gibi önemli bir kısmının kuruluşunda idarenin yanında ayrıca idare edilenlerin iradelerinin de yer aldığını kabul edenler olsa da kural olarak, bunların idari işlemle yani idarenin tek yanlı işlemiyle doğduğu anlayışı başlıca Kıta Avrupası idare hukuku sistemleri gibi idare hukukumuzda da egemendir²⁰³.

Tek yanlı işlemlerde (idari sözleşmelerdeki konularından farklı olarak) idari işlemin ilgilileri, idarenin karşısında veya yanı sıra mevcut olup, tek yanlı deyimi; bir idari işlemde, yanlardan veya daha doğrusu ilgililerden birisinin yokluğu veya sadece bir yanın var olduğu, bunun da idareden ibaret bulunduğu anlamına gelmemektedir²⁰⁴. Tek yanlılık, ilgililerin nesnel olarak yokluğu değil, bu tür bir işlemde idarenin kendi iradesinin yanı sıra, başkalarının, ilerde bu işlemde etkilenecek olanların iradelerini, isteklerini, hukuksal anlamda dikkate almadan idari işlemi oluşturabilmesini ifade etmektedir²⁰⁵. İdari yargıda açılan davaların konusunun idari işlemler olması ve bu davaların bir kişi ya da idareye yöneltilmeyip, idarenin bu işlemleri tesis eden konumu nedeniyle idari yargılama hukukunda zorunlu olarak taraf olması²⁰⁶, bu tek yanlılığın bir sonucudur.

Tarh işlemi, kişilerin istemesi, talep etmesi, onaylaması ya da katılması sonucu yapılan bir işlem değildir. Hatta idarenin, kanunun öngördüğü durumlar örneğinin disiplin cezaları ile ilgili işlemler gibi işlemler dışında işlemin muhatabının savunmasını veya görüşünü alma yükümlülüğü de yoktur²⁰⁷. Mükellefin beyanname vermesi böyle bir izlenim uyandırabilirse de mükellefin beyanname vermediği zaman vergi idaresi

²⁰² **Duran, Lütfi:** İdare Hukuku Ders Notları, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1982, s. 397.

²⁰³ **Balta, Tahsin Bekir:** İdare Hukuku I - Genel Konular, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1970/72, s. 196. (İdare Hukuku)

²⁰⁴ **Zabunoğlu, Yahya K.:** İdari Yargı Hukuku Dersleri, Teksir Daktilo Fotokopi, Ankara, 1982, s. 178, 179.

²⁰⁵ **Zabunoğlu,** s. 179. Ayrıca Bkz. **Yıldırım, Turan:** “İdari İşlem”, Yıldırım, Turan (Editör), İdare Hukuku, 8. Baskıdan Tıpkı Basım, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2022, ss:407-528, s. 449. (İdari İşlem) Danıştay kararlarında da bu yaklaşım gözlenmektedir. Örneğin, “İdarenin kamu gücü yetkisine dayanarak, icrai nitelikteki tek yanlı irade açıklaması ile hukuk aleminde meydana getirdiği yenilik veya değişiklik idarî işlem olarak tanımlanmaktadır. Bu bağlamda, bir işlemin idarî işlem olarak nitelendirilebilmesi, işlemin, idarenin kamu gücüne dayanarak tek yanlı iradesi ile uygulanabilir bir işlem niteliğini haiz olmasını gerektirmektedir.”, Dan. 13. D., 16.04.2018, E:2018/796, K:2018/1428, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

²⁰⁶ **Erkut, Celal:** Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı, Yenilik Basımevi, İstanbul 2004, s.79. (Kamu Kudreti)

²⁰⁷ **Nohutçu, Ahmet:** Devlet Teşkilatı Hukuku Cilt – II: İdare Hukuku ve İdari Yargılama Usulü Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara, 2016, s. 126.

yoklama²⁰⁸ veya inceleme²⁰⁹ ile vergiyi doğuran olayı tespit ettiğinde vergiyi ikmalen²¹⁰ veya re'sen²¹¹ tarh edebildiğinden²¹² bu doğru bir yaklaşım olmayacaktır.

2. Kesin Olma

İdari işlemler, şekil, usul ve süre ile ilgili bir kısım kurallara uygun olarak belli bir süreç sonunda ortaya çıktıklarından, tamamlanmış²¹³, hukuk aleminde yerini almış yani doğmuş olmaları gerekir²¹⁴. Hakkında gidilecek zorunlu itiraz veya başvuru yolu kanun ile konulmuş bir idari işlem, idari işlem olarak “kesin” olduğu halde, iptal davasına konu edilebilmek açısından “kesin” değildir²¹⁵.

Vergi hukukunun konusu olan vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olay ile başlayıp, tarh – tebliğ – tahakkuk – tahsil ile devam eden ve (bir alt dal olarak vergi icra hukukunun konusu olan tahsil edilemeyen verginin cebren takibi ile) her durumda tahsili ile sona etmektedir. Kanundaki sıralamaya göre belirtilen halkaların en başına yani vergiyi doğuran olaydan sonra ilk halka olan tarhın başına ama aynı halkanın içine “hazırlayıcı işlemler” ya da “ön işlemleri” de eklemek gerekir²¹⁶.

Bu işlemler, aşağıda açıklanacağı üzere ‘kural olarak’ iptal davasına konu edilebilirlik anlamında yürütülebilir ve kesin işlem niteliği taşımadığından, doğrudan doğruya iptal davasına konu edilemeyecekleri²¹⁷, bunların hukuka aykırılık yönünden ancak asıl işlemin iptali konusundaki istemle birlikte ileri sürülmesi gerektiği²¹⁸ kabul edilmektedir. Ancak, bazı durumlarda, bir tarh işlemi yapılması gerektirmemekle birlikte, mükellefin geleceğini, ekonomik menfaatini ve dolayısıyla hukukunu etkileyen inceleme raporları²¹⁹, örneğin vergi incelemesi sonucu düzenlenen vergi inceleme raporu ile mükellefin dönem zararının, sonraki döneme devreden indirilecek KDV tutarının ya da yatırım indirimi hakkı gibi bir unsurun beyan edilenden daha az tespit edildiği durumlarda

²⁰⁸ VUK md. 127.

²⁰⁹ VUK md. 134 vd.

²¹⁰ VUK md. 29.

²¹¹ VUK md. 30.

²¹² Baykara, Tarh.

²¹³ Dan. VDDK, 16.03.2016, E:2016/138, K:2016/325, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

²¹⁴ Zabunoğlu, s. 179.

²¹⁵ Zabunoğlu, s. 180. Ayrıca GK md. 242, VUK md. 124 bu yönden değerlendirilebilir.

²¹⁶ Mükellef nezdinde defter tutma, belge düzenleme / verme, bir kısım bildirimlerin yapılması şeklinde yürütülen işlemler yanında, yoklama, takdire sevk ve takdir komisyonu kararları, vergi inceleme süresi ve vergi inceleme raporu düzenlenmesi ve hatta tarhiyat öncesi uzlaşma bu kapsamda değerlendirilebilir.

²¹⁷ Erkut, Celal: İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Danıştay Yayınları, Tıpkı Basım, Ankara, 2015, s.172 (Kimlik); Karakoç, Genel Vergi, s. 204 ve 216.

²¹⁸ Akylmaz/ Sezginer/ Kaya, İdare Hukuku, s.352.

²¹⁹ Nas, Adil: Vergi Denetimi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2023, s.79.

bu ön / hazırlık işlemleri bireyin hukuki durumunda değişiklik yaratması nedeni ile bağımsız (idari işlem) olarak bir iptal davasına konu edilmeleri mümkündür²²⁰. Yakın tarihli Danıştay kararları da bu yönde istikrar göstermektedir²²¹. İdari işlemin hazırlanması sırasında önceki aşamalarda gerçekleştirilen işlemlerin ayrı işlemler sayılmadığı, bu usuli işlemlerin yürütülmesinin ilgiliyi etkilemediği kabul edilmekle beraber, bunların bir yerde durdurulması veya hiç başlatılmaması hukuki sonuçlar doğurduğunda “*olumsuz idari işlem*” gibi kabul edilebilir²²². İlgilinin bir isteminin, kendi lehine beyan ettiği bir durumun kabul edilmemiş ve bu yolla onun yararlarının zedelenmesine neden olmuş işlemler “*olumsuz idari işlem*” olarak kabul edilmektedir²²³. Zaten bu örneklerde, mükellef adına zaten ayrıca bir tarh işlemi de yapılmamakta bazen vergi dairesince buna dair bir yazı dahi mükellefe tebliğ edilmemektedir.

Bu nedenle bunlara dair hukuka aykırılıklar son işleme karşı açılacak bir davada öne sürülebilirse de “*herhangi birinin etkisi ile hukuki durumu belirlenip, saf dışı bırakılan*” ilgililer, “*ayrılabilir işlem kuramı*”nın sağladığı imkân ile işlemler sonucunda alınacak kararı beklemeden kendilerine ilişkin ara işlemin hukuka aykırılığını iddia edip, iptalini isteyebilirler.

Hazırlık işlemleri ile ilgili ilk özel durum, örneklediğimiz, zarar / devreden indirilecek KDV / yatırım indirimi azaltımı gibi olasılıklarda, ön işlemin asıl işlem olarak dava edilebilir hale gelmesi, ayrılabilir işlem kuramı kapsamında kendine has bir durum yaratmasıdır²²⁴. İkincisi ise bizzat VUK (md. 267) uyarınca emsal bedel ve emsal ücretin tespitinde üçüncü sırada düzenlenen “*takdir esası*”nda; takdir edilen bedellere mükelleflerin (dava açılmasının verginin tahakkuk ve tahsilini durdurmaması söz konusu olmasa da) vergi mahkemesinde dava açma hakkının saklı tutulması yanında yine VUK (md. 377) ile vergi dairesine, tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan

²²⁰ **Doğrusöz, Bumin:** “Vergi İnceleme Raporlarının Dava Edilebilirliği”, Yaklaşım Dergisi, Haziran/2010, S:210, s.21.

²²¹ “*Vergi hukukunda vergilemeye ilişkin olarak nihai mahiyette olan ve yürütülmesi zorunlu olup idari davaya konu olabilme niteliği taşıyan işlem ‘tarh’ işlemidir. İlgililerin işlemlerinin incelenmesi sonucu zarar azaltımı yolunda düzenlenen raporlar ise ön işlem niteliğinde olup, bu işlemler ancak ileride bir tarhiyata sebep olmaları halinde sonuç doğurmakta ve sebep oldukları tarhiyata karşı açılan davalarda, dava konusu tarh işleminin dayanağı olarak incelemeye tabi tutulmaktadırlar. Ön işlem niteliğinde olan vergi inceleme raporlarının tek başına idari davaya konu olmaması genel kural olmakla birlikte, bu raporların tek başına tebliği halinde ileride ilgililerin haklarını muhtel edebilecek nitelikte görülmeleri halinde ise dava konusu yapılabilmelerine de bir engel bulunmamaktadır.*”. Dan. 4. D., 10.11.2010, E:2010/5263, K:2010/5585, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023). Ayrıca aynı yönde Bkz. Dan. VDDK, 23.12.2005, E:2005/201, K:/308, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023) ve Dan. VDDK, 18.10.2006, E:2006/109, K:2006/290, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

²²² **Duran**, s. 399.

²²³ **Zabunoğlu**, s. 183.

²²⁴ **Göker, Cenker:** Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 57.

matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilmesi imkânı tanınmış olmasıdır²²⁵.

Vergilendirme süreci, vergi dairesince, vergi kanunlarında gösterilen matrah ve yine kural olarak kanun ile belirlenen vergilendirme ölçülerine göre vergi alacağıının hesaplanması ve bu alacağın tutar olarak “*tespit edilmesi*” şeklindeki “*idari işlem*” yani “*tarh*” ile başlamakta²²⁶ ise de aslında tüm bu süreç, doğru ve tam verginin zamanında alınması amacına yöneliktir. O halde asıl (idari işlemin) tek bir vergilendirme işlemi olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Durum böyle olunca, ara bir aşamada tesis edilen tarhın nasıl olup da bir idari işlem ve “*kesin bir idari işlem*” kabul edilebildiği ve bu çerçevede bir iptal davasına konu edilebildiği sorusunun cevabı açısından “*zincir işlem*” ve devamında “*ayrılabilir işlem kuramı*”na değinmek gerekli olmaktadır.

Zincir işlem, düzenleyici nitelikte olmayan ve aralarında gerçek anlamda bir “*hukuki bağ*” bulunan her bir halkayı oluşturan bir dizi işlem den meydana gelen ve böylece “*belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden ve tamamlayıcı bir dizi aşama ve işlem*” olarak tanımlanabilir²²⁷. Danıştay’ın bir kısım kararlarında da benzer tanımlar yer aldığı görülmektedir²²⁸. Nitekim Anayasanın vergiyi bir “*ödev*” şeklinde tanımlayan hükmünde²²⁹, herkesi, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, “*vergi ödemekle*” yükümlü tutması da bu anlamda değerlendirilebilir.

Zincir işlemi, idare adına yapılan ve belli bir sıra²³⁰ izlemek zorunluluğu söz konusu olan birden çok irade açıklaması ile yapılan “*karma işlem*”²³¹’den ayıran, zincir işlemi oluşturan irade açıklamalarının her birinin yani zincirin, hukuki ve zorunlu bir bağ ile birbirine bağlanmış²³² her bir halkasının hem bir bütünlük arz etmesi²³³ hem de aynı zamanda bağımsız birer işlem olmasıdır²³⁴. Ancak vergileme işlem ve sürecinde bu halkalardan (kural olarak) “*tahakkuk*” ve “*tebliğ*”in bağımsız bir idari işlem niteliği söz konusu değilse de bu durum zincir işlem ve halkalarına dair yaklaşımımıza etki

²²⁵ Göker’in de belirttiği üzere, VUK md. 377 ile vergi mahkemesi nezdinde idarenin davacı olduğu yegâne hal bu olup, vergi yargılaması hukukunda da özellikli bir görünüm arz etmektedir. **Göker**, s.58

²²⁶ **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 167.

²²⁷ **Erkut**, Kimlik, s. 148 ve **Sezginer, Murat**: İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009, s.56. Benzer tanım ve değerlendirmeler yanında ayrıca zincir işlemin henüz tamamlanmadığı durumlarda onun halkaları olan işlemlerin geri alınabilecekleri yolunda açıklamalar için Bkz. **Tan**, Geri Alma, s. 102.

²²⁸ Dan. 9. D., 19.04.2022, E:2019/2979, K:2022/1469, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

²²⁹ AY md. 73.

²³⁰ **Sezginer**, s. 56.

²³¹ **Ulusoy**, s. 378.

²³² **Sezginer**, s. 57.

²³³ **Sezginer**; s. 57.

²³⁴ **Ulusoy**, s. 378.

etmemektedir.

İdari işlemin “*icrai - yürütülebilir*” ve “*nihai - kesin*” olması, aynı anlamda olmayıp, kesinlik, 1) işleme karşı denetim yollarının kaldırılması veya 2) işlemin uygulanmaya hazır, tamam bir işlem niteliğinde olması ile ilgilidir²³⁵. Bu açıdan “*vergiyi almak*”, alınan şeyin devlet hazinesine girmesini sağlamakta öte bir anlam içermediği gibi, vergiyi doğuran olay ile doğan borcun, tarh (ve hatta tahakkuk) gibi halkalar ile oluşan ve son halkası tahsil olan tek bir işlem olduğu da düşülebilir. Bu durumda da tarh – tebliğ - tahakkuk, belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden ve tamamlayan -bir aşama ve işlem ile- dizi işlem²³⁶ haline gelecek yani icrai ve nihai olma niteliğini ve devamlı da bir idari davaya konu edilebilirliklerini kaybedecektir. Zincir işlemlerde işlemler arasında iş birliğinin sonucu olarak, dizide yer alan işlemlerden birindeki hukuka aykırılık, sonra gelen işlemi de etkilediğinden bir önceki işlem, sonraki işlemi hukuksal nedeni olmakta ve ayrıca işlemler arasındaki sıralamada oluşan bir değişiklik ya da sıranın atlanması da önemli yöntem bozukluğu anlamına gelmektedir²³⁷.

Yukarıda açıklanan “*zincir işlem kuramı*”, nihai işleme kadar uzanan halka işlemler arasındaki bağ ne kadar güçlü ve geniş ise zincirin de o kadar sağlam ve halkalarının koparılmasının da o kadar güç olacağı, halka işlemlerin amacının nihai işlemi yaratmaktan ibaret bulunduğu ve bu nedenle halka işlemler hakkında bağımsız bir iptal davası açılmayacağı, bunlarla ilgili hukuka aykırılık iddialarının ancak nihai işleme karşı açılacak davada ileri sürülebileceği hususlarının kabulüne dayalıdır^{238, 239}.

Bir (nihai) işlemi oluşturmak üzere bir araya gelmiş bulunan çok sayıdaki işlemi bir bütünlük içinde ele almak, onları sadece nihai işlemin bir unsuru görmek hatalı bir yaklaşım olarak değerlendirildiğinden²⁴⁰ karşıt kuram olarak geliştirilen “*ayrılabilir işlem kuramı*” ise süreçteki tüm işlemler açısından geçerli kabul edilen kuramın terk edilmesine yol açarak, bugün çağdaş öğretilerde tartışmasız kabul edilen, zincirin parçası durumundaki halka işlemler ile nihai işlem arasındaki hukuki bağın “*zayıf ve çözülebilir*” nitelikte olduğu durumlarda²⁴¹, bu (halka) işlemlerin zincirden koparılarak tek başlarına

²³⁵ **Erkut**, Kimlik, s. 146.

²³⁶ **Erkut**, Kimlik, s. 148.

²³⁷ **Tan**, İdare Hukuku, s. 230.

²³⁸ **Gözübüyük/ Tan**, s.436, **Erkut**, Kimlik, s. 149, **Candan**, İdari Yargılama, s. 116.

²³⁹ Danıştay’ın da dava konusu yapılan işlemi “*zincir işlem halkası*” olarak değerlendirdiği ve “*tek başlarına dava konusu edilemeyecekleri*”ni değerlendirdiği çok sayıda kararı mevcuttur. Dan. 2. D., 13.07.2010, E:2009/1982, K:2010/3272, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

²⁴⁰ **Sezginer**, s. 58.

²⁴¹ Sezginer bu durumu, halka işlem yönünden, işlemin iptal davasına konu edilebilecek nitelikleri bünyesinde barındırması, yani tek taraflı, icrai ve bir kişinin menfaatini etkileyen bir işlem olması

iptal davasına konu yapılabileceklerini benimsemektedir^{242, 243}.

Bu bölümde, vergi icra hukuku kapsamında ele alınan vergi borcunun cebren takip ve tahsiline ilişkin iki özellikli duruma değinmek isteriz. İlki, tarh ve tebliğ edilerek tahakkuk aşamasından geçerek oluşmuş bir vergi borcu nedeniyle tebliğ edilen ödeme emri²⁴⁴ iptali istemi ile açılacak davalarda, Kanunda sayılmış²⁴⁵ “*böyle bir borcu olmadığı*” şeklindeki dava nedeninin, önceki vergilendirme aşamalarındaki hukuka aykırılıklara dayalı öne sürülüp sürülemediği hususudur.

Bir kısım Danıştay kararlarında; ödeme emrinin, “*kamu alacağını yaratan bir işlem*” ve “*bu işlem ile doğmuş ancak vadesinde ödenmemiş bir kamu alacağı*” şeklinde iki nedene dayandığı, birincisi ikincisinin maddi sebebi olan bir ayrılabilir işlemler zinciri söz konusu olduğu, ödeme emrinin, konu edindiği kamu alacağını yaratan işlemten ayrı ve bağımsız bir idari işlem olarak değerlendirildiği, bu nedenle kamu alacağının tahakkukuna ilişkin işlemde olabilecek hukuka aykırılıkların ödeme emrine karşı açılan davada “*borcum yoktur*” iddiası kapsamında değerlendirilmesinin olanaklı olmadığı yolunda karar verildiği görülmektedir^{246, 247}.

Söz konusu Danıştay kararları, verginin doğmasını engelleyen “*kesin ve açık durumlara ilgili iddiaların*” da, “*böyle bir borcun olmadığı*” kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, vergilendirmede esas olanın, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi olduğu, ödeme emri iptali istemiyle açılan davada verginin tahakkukunda (ve elbette öncesinde tarhiyatta) etkili olan işlemlerin hukuka uygun olmadığı açık ise bu yöndeki iddiaların ödeme emrine karşı açılacak davalarda ileri sürülebilecek iddialar arasında yer alan “*borcum yoktur*” kapsamında değerlendirilmesi gerektiği gerekçesi ile eleştiriye açıktır. Aksini kabul, ödeme emrine karşı açılan bir davada ileri sürülebilecek

durumunda “*nihai işlemle varolan bağılılığı çözülebilir*” şeklinde ele almaktadır. **Sezginer**, s. 59.

²⁴² **Erkut**, Kimlik, s. 150; **Karahanoğulları, Onur**: İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2108, s. 317. (İdari İşlemler) Özay, “*ayrılabilir*” terimini, “*birden çok işlemin yapılması ile gerçekleşen aşamalı idari muameleler, yani karar alma sürecinde yer alan çeşitli işlemlerden birinin, ondan ayrılarak başlıbaşına “yürütülebilir”lik niteliği kazanıp, genellikle idari bir yargı yeri önünde çözümlenecek türden bir uyumsuzluğa konu olabilmesi*” şeklinde tanımlamaktadır. Bkz. **Özay**, Günışığı, s. 512.

²⁴³ Danıştay’ın bu yönde kabul içeren çok sayıda kararı mevcuttur. Dan. 10. D., 14.12.2021, E:2018/4564, K:2021/6241, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023); Dan. 7. D., 14.04.2005, E:2001/4232, K:2005/701, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

²⁴⁴ AATUHK md. 55.

²⁴⁵ AATUHK md. 58.

²⁴⁶ Dan. 7. D., 14.04.2005, E:2001/4232, K:2005/701. (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

²⁴⁷ Dan. 7. D.’nin 06.03.2012, E:2008/2508, K:2012/594 kararı bu yönde ise de Dan. VDDK tarafından 13.04.2016 tarih ve E:2016/370, K:2016/403 sayılı karar ile isabetli bulunmamıştır. (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

böyle bir borcun olmadığı iddiasını sadece tahsil aşamasına özgü kabul etmek, önceki işlem ve aşamalardaki önemli sakatlıklara sonradan hukuka uygunluk kazandırmak anlamına gelecektir²⁴⁸.

Söz konusu içtihat farklıları bir arada değerlendirildiğinde, zincir işlem çerçevesinde vergiyi doğuran olay – tarh – tebliğ – tahakkuk işlem veya aşamalarında söz konusu olabilecek hukuka aykırılıkların, ayrılabilir işlem kuramına göre sadece iptal davasına konu edilebilirlik anlamında tarha bir “*idari işlem kimliği olarak kesinlik kazandırması*” toptancı bir yaklaşımla ödeme emrine karşı açılan davalarda bu yöndeki savların tümüyle reddine²⁴⁹ zemin olmamalıdır. Danıştay’ın da olayın özelliklerine bağlı olarak, önceki aşama veya işlemlere yönelik hukuka aykırılıkları tahsilat aşamasında öne sürülmesini kabul ettiği görülmektedir. Nitekim, tarh işlemine dair ihbarname tebliğinin usulsüz olduğu²⁵⁰, yok hükmünde olan ceza kararına dayanıldığı²⁵¹, tarh zamanaşımına uğramış alacakların arandığı²⁵², mükellefin işyerinde ticari faaliyetinin olmadığı²⁵³ gibi

²⁴⁸ **Candan, Turgut:** Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1994, s. 76-80. (Kanuni Temsilci) ve aynı yönde s. **Balcı, Mustafa:** Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 889. (Kamu İcra)

²⁴⁹ “...*ödeme emri düzenlenmesinin sebeplerinden ilki, vadesinde ödenmeyen kamu alacağını yaratan bu işlem olup söz konusu işlem olmadan kamu alacağı hukuken doğamayacağından, ödeme emri düzenlenmesinin de söz konusu olamayacağı, başka anlatımla; ilki ikincisinin maddi sebebi olan bir ayrılabilir işlemler zinciri söz konusu olduğu, bu işlemler zincirinin, kamu alacağının hukuken doğduğu, yani tahakkuk ettiği tarihten tahsiline kadar uzaması ... halinde, önce haciz, daha sonra da satış işlemi yapılmasının olası bulunduğu, bu işlemler zincirinin ayrı bir halkasını oluşturan her işlemde mevcut hukuka aykırılıkların, yalnızca o işlemi hukuka aykırı kalabilecek ve yalnızca o işlemin iptali istemiyle açılacak idari davada ileri sürülmesi halinde idari yargı tarafından dikkate alınabileceği, şayet, içerdiği hukuka aykırılıklara karşın, bu işlemlerden birisi dava konusu edilmeyecek olursa, idari dava açma süresinin geçmesiyle hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaya başlayan bu işlemin, zincirin sonraki halkasını oluşturan işleme karşı açılacak idari davada hukuka uygunluk denetimine tabi tutulmasının, anılan karine ile korunan kamu düzeninin ihlali sonucunu yaratacağı...*” yolundaki Danıştay kararı bu anlamda örnektir. Dan. 7. D., 06.03.2012, E:2008/2508, K:2012/594, (www.corpus.com.tr, Erişim tarihi: 24.03.2023). Vergi Mahkemesi, “...*adına ödeme emri düzenlenen kişinin, böyle bir borcu olmadığı, ödediği veya zamanaşımına uğradığı dışında iddialarda bulunamayacağı şeklinde bir yorum yapılabilecek ise de verginin doğmasını engelleyen kesin ve açık durumlarla ilgili iddiaların da böyle bir borcun olmadığı kapsamında değerlendirilmesi gerektiği, vergilendirmede esas olanın, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi olduğu, bakılan davada da verginin tahakkukunda etkili olan işlemlerin hukuka uygun olmadığı açık...*” olduğu gerekçesi ile söz konusu bozma kararına uymayarak ısrar etmiş ve bu ısrar kararı temyiz aşamasında onanmıştır. Dan. VDDK, 13.04.2016, E:2016/370, K:2016/403, (www.corpus.com.tr, Erişim tarihi: 24.03.2023).

²⁵⁰ Dan. 4. D., 01.04.2021, E:2016/13727, K:2021/2007; Dan. 9. D., 24.05.2021, E:2018/2570, K:2021/3240; Dan. 3. D., 28.09.2021, E:2018/5879, K:2021/4059, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023)

²⁵¹ Dan. 7. D., 11.04.2007, E:2006/722, K:2007/1680, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023)

²⁵² Dan. 4. D., 29.11.2021, E:2021/5321, K:2021/7504; Dan. VDDK, 14.09.2022, E:2022/224, K:2022/1018; Dan. VDDK, 18.11.2020, E:2019/1328, K:2020/1258, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023)

²⁵³ Dan. VDDK, 22.04.2005, E:2005/1, K:2005/106, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023)

bir kısım iddiaları ödeme emrine karşı açılan davalarda dikkate aldığı görülmektedir. Ancak daireler arasında bir istikrar olmadığı gibi aynı daire kararları arasında da tutarlılık olmadığı dikkate alındığında, ödeme emrine konu borcun doğumuna yönelik hukuka aykırılıkların, tarh işlemi için süresi içinde açılacak bir davada öne sürülmesinde yarar görülmektedir²⁵⁴.

Bu noktadan devamla ikinci özellikli durum olarak, Danıştay'ın yukarıda ele alınan değerlendirmeleri, tarh – tebliğ – tahakkuk gibi aşama ve işlemlerde muhatap alınan asıl borçlu mükellef açısından dahi tartışmalı iken bu yaklaşımın (kanuni temsilci, limited şirket ortağı gibi) vergi borçlarından ikincil sorumlular açısından “*katı*” bir şekilde sürdürülmesinin hak ihlallerine neden olabilmesidir. Zira, ikincil borçlular²⁵⁵, vergi alacağını doğuran hiçbir durum / aşama / işlemde yer almadıkları gibi çoğu kez ancak kendileri hakkında ödeme emri tebliği ile takibe geçilmesi sonrası durumdan haberdar olabilmektedir²⁵⁶. O halde “*zincir işlem*”, “*halkalar halinde*” (asıl borçlu) mükellef nezdinde gerçekleştiğine ve ikincil sorumlular bu halkalara hatta devamında asıl borçlunun cebren takibine dahil olmadıklarına göre, onlar için “*ilk halka*” kendilerine tebliğ edilen bireyselleştirilmiş ödeme emri olarak kabul edilmeli ve önceki aşamalardaki işlemlere dair sakatlıkları öne sürmelerine bir kısım Danıştay kararlarına²⁵⁷ da yansıdığı üzere imkân tanınması gerekli olmaktadır.

3. İcrai Olma

Kamu gücünü elinde bulundurmanın bir sonucu olarak²⁵⁸ idari işleme yüklenen “*icrailik*”, “*hukuka uygunluk karinesi*²⁵⁹” ile de ilgili olarak bir başka işlemin varlığına gerek olmaksızın ve “*bir yargıç tarafından hukuka uygunluğu doğrulanmadan /*

²⁵⁴ **Rençber, Altan:** Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2014, s. 190.

²⁵⁵ Burada kullandığımız ikincil borçlular kavramı; limited şirket ortakları, kanuni temsilciler, YMM ve SMMM gibi sorumlulukları kanunla özel olarak düzenlenmiş kişiler, mirasçılar gibi “*asıl borçlu*” dışında ama asıl borçlunun borcundan sorumlu olanlar anlamındadır.

²⁵⁶ Aynı yönde değerlendirmeler için Bkz **Karakoç**, Armağan, s. 422.

²⁵⁷ Dan. 9. D., 01.12.2020, E2020/4392, K:2020/5428, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

²⁵⁸ Onar, bu durumu, “*icrai karar almak salâhiyeti, diğer tâbirle idari tasarrufların icrai mahiyet ve kuvveti idari rejimin bir neticesidir. Bunlar bu mahiyetlerini hâkimiyet dediğimiz Devlete mahsus üstün kudretten idarenin de faydalanmasından, idarenin elinde âmme kudreti namı altında bu kudretin bulunmasından alırlar. Bu itibarla hukuk âleminde yalnız idare hukukuna mahsus bir tasarruf nevi teşkil ederler*” şeklinde değerlendirmektedir. **Onar**, Cilt I, s. 386.

²⁵⁹ Hukuka uygunluk karinesi, idari işlemlerin alındıkları andan itibaren hukuka uygun kabul edilmesi ve geçerliliklerine veya yürütülmelerine engel olabilecek bir yargı kararı araya girmedikçe hukuken varlıklarını sürdürmeye ve uygulanmaya devam etmelerine dayanak alınan bir kabuldür. Bkz. **Yıldız, Hayrettin:** İdarenin Re’sen İcra Yetkisi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s.78; “...hukuk, idarenin iradesiyle gerçekleştirme amacı güttüğü sonucun doğmuş bulunduğunuz kabul eder.”, **Aslan, Zehreddin:** İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 44.

*saptanmadan*²⁶⁰” kişi ya da nesnelere üzerinde doğrudan hukuki sonuçlar doğuracak şekilde etki göstermesi anlamına gelmektedir²⁶¹. Buradaki etki, “*fiili*” değil, kişinin hak kazanması, borç altına girmesi, bir şeyi yapmak veya yapmamak zorunda kalması gibi “*hukuki statü*” yani durumu²⁶² üzerindeki etki anlamında “*hukuki etki*”dir²⁶³. Danıştay’ın çok sayıda kararında da benzer tanımlar yapıldığı görülmektedir²⁶⁴.

Öte yandan, işlemin icrailiği (kesin ve yürütülmesi zorunlu olması) ile re'sen icra edilebilirliği (işlem gereğinin idarece kendiliğinden yerine getirilmesi) ayrı kavramlar olup, icrai işlemle hukuk alanında sonuç doğurulmakta iken, re'sen icra yetkisiyle hukuk alanındaki işlemin maddi alana aktarılması²⁶⁵ söz konusudur. Bu açıdan, icrai bir işlem ile hukuki bağlayıcılığı olan idari karar kastedilmekte iken re'sen icra yetkisi ise, idarenin, icrai işlemini, yargı kararına ihtiyaç duymaksızın veya idare cihazı dışında başka bir makamın onayı gibi herhangi bir ek koşul olmaksızın doğrudan kendisinin yerine getirme yetkisine sahip olduğunu ifade etmektedir²⁶⁶.

İdari işlemin icrailiği, yargı organı kararı ile ya da idarenin geri alma, kaldırma, değiştirme ve düzeltme gibi işlemleri ile sona erdirilebileceği gibi, süresinin bitmesi örneğinde olduğu gibi işlemin niteliğinden kaynaklanan nedenler ya da konusuz kalması, mevzuatın değişmesi gibi nedenlerle de sona erme söz konusu olabilir. Doğal olarak vergi tarihi açısından da aynı olasılıklar söz konusudur²⁶⁷.

Yapıcı / inşai işlemler, belli bir kişi hakkında yeni bir hukuksal sonuç yaratan²⁶⁸ ya da mevcut bir hukuksal durumu değiştiren veya kaldıran işlemlerdir²⁶⁹; bir başka deyişle, yapıcı idari işlemler, bir hak ya da hukuksal ilişkiyi tesis eden, ortadan kaldıran ya da değiştiren idari işlem türü olup, birel işlemler, esas itibarıyla yapıcı işlem karakteri gösterirler. Bir iznin, onay, muvafakat ya da ruhsatın verilmesi gibi beyan edici işlemler de yapıcı nitelik taşır. Bu tür işlemler aynı zamanda muhatabı için yararlandırıcı niteliktedir; ancak işlemle dolaylı ilgisi bulunan üçüncü kişiler için yükümlendirici

²⁶⁰ **Giritli, İsmet/ Bilgin, Pertev/ Akgüner, Tayfun:** İdare Hukuku, 2. Baskı, Der Yayınları, İstanbul, 2006, s. 887.

²⁶¹ **Erkut,** Kimlik, s. 143.

²⁶² **Giritli/ Bilgin/ Akgüner,** s. 887.

²⁶³ **Yılmaz, Dilşat:** İdari İşlemin İcrailik Özelliği, Astana Yayınları, Ankara, 2014, s.28.

²⁶⁴ Dan. 12. D., 01.02.2019, E:2018/8338, K:2019/562; kararın onanmasına dair Dan. İDDK, 15.11.2021, E:2019/1864, K:2021/2430 sayılı kararda da “...işlemi sonucu yönünden değerlendirmek suretiyle kesin ve yürütülebilir olmadığı yolundaki tespitinin, işlemin içeriğini de kapsar nitelikte olduğu ...” gerekçesi yer almaktadır. (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

²⁶⁵ Dan. 7. D., 06.04.2005, E:2004/1493, K:2005/589, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023.).

²⁶⁶ Dan. 10. D., 04.11.2021, E:2019/5217, K:2021/5291, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023)

²⁶⁷ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker,** s.99.

²⁶⁸ **Balta,** Giriş, s. 155, 156.

²⁶⁹ **Günday, Metin:** İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011, s.128.

nitelikte de olabilir²⁷⁰.

Belirleyici / tespit edici işlemler ise adından da anlaşılacağı üzere, yeni bir hukuksal durum yaratmayan, aksine var olan bir hukuksal durumu belirleyen işlemlerdir²⁷¹. Bu tür işlemler, sadece “olanı” ifade ederler. Tespit edici idari işlemle bir hak ya da bir kişinin hukuken önem arz eden özellikleri (hukuksal durumu), olumlu ya da olumsuz bir biçimde, belirlenir²⁷². Bu şekilde tespit edici idari işlemle belirsiz bir statü, somut olarak ve bağlayıcı biçimde belirlendiğinden bu tür işlemler ancak ilgilinin talebi üzerine ve yasal olarak öngörüldüyse tesis edilebilir ve kural olarak yürütülebilir nitelikte olmadıklarından icra edilmelerine gerek yoktur²⁷³. Bu işlemlerin tesisinde idarenin herhangi bir takdir yetkisi de yoktur²⁷⁴; zira hukuk düzenindeki değişiklik, bu işlemlerin yapılmasından önce zaten doğmuştur²⁷⁵.

Öğretide doğuracağı hukuki sonuçlar açısından idari işlemler, emredici – yapıcı – belirleyici idari işlemler şeklinde ayrımlandığında; sadece var olanı ortaya koyması nedeniyle “tespit edici” işlem kategorisinin teknik anlamda bir idari işlem olmadığını, hatta bir idari işlem değil, idari işlemler yanında idarenin kamu gücü kullanmaksızın tüzel kişiliğinden kaynaklanan hak ve fiil ehliyetine dayanarak yapmış olduğu işlemleri de kapsayan “idarenin işlemi²⁷⁶” olduğunu savunan görüşler de mevcuttur²⁷⁷.

Bu çerçevede tarh işlemi de vergi borcunu doğurmamakta, yalnızca borcun varlığını saptamaktadır²⁷⁸. Zira Kanun vergi alacağının vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğacağını / doğduğunu düzenlediğine göre, vergi borcunun “asil yaratıcı / kurucu” unsuru, tarh değil vergiyi doğuran olay ve bunun ortaya çıkışıdır²⁷⁹. Nitekim bu husus, vergi alacağının doğduğu

²⁷⁰ Akyılmaz, s. 55, dn: 186.

²⁷¹ Günday, s. 128

²⁷² Akyılmaz, s. 55, dn: 189.

²⁷³ Ağar, Serkan: “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı”, dp: 115, (www.idare.gen.tr, Erişim: 11.01.2023.) (Tarh)

²⁷⁴ AY uyarınca yargı yetkisinin sınırlarından birisi de “idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı” verilememesidir. Bu hüküm İYUK’de (md. 2) tekrar edilmektedir. İdareye, yapacağı işlem ve eylemlerde belli ölçüde hareket serbestisi verme anlamında farklı kavram kullanımları için, **Kaya, Cemil:** İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2021, s. 7.

²⁷⁵ Gözler, Kemal/ Kaplan, Gürsel: İdare Hukuku Dersleri, 19. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017, s. 288.

²⁷⁶ Kalabalık, s. 27.

²⁷⁷ Atay, Ender Ethem: İdare Hukuku, 7. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021, s. 454.

²⁷⁸ Uluatam/ Methibay, s. 107; Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı, s. 167, 168; Candan, İdari Yargılama, s. 267.

²⁷⁹ Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, tarh işleminin yapıcı veya belirtici niteliğini belirlemek anlamında “Vergi borcu acaba ne zaman doğar?” sorusundan hareket etmekte ve böylece vergiyi doğuran olay ile borcun ortaya çıktığı, tarh ile bunun tespit edildiği sonucuna varmaktadır. **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 98. Bu soru ve cevabı Nadaroğlu tarafından da bir ölçüt olarak kullanılmaktadır. **Nadaroğlu**,

takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı yolundaki Kanun hükmünden²⁸⁰ de teyit edilebilmektedir²⁸¹. Vergi borcu, vergiyi doğuran olay ile doğduğuna göre, uygulanacak kanun hükümlerinin saptanmasında²⁸², zamanaşımının hesabında ve ceza yaptırımlarının işlemeye başlamasında vergiyi doğuran olayın vukuu dikkate alındığından tarh işleminin yapıcı nitelikte olmadığı, zira tarh işleminin tamamlanma anının esas alınmadığı görülmektedir²⁸³.

Bu noktada tanımda kullandığımız “*tespit edici idari işlem*” nitelememiz üzerinde durmakta yarar bulunmaktadır. Yukarıda değindiğimiz üzere, yalnızca bilgi vermeye yönelik - herhangi bir değerlendirme ya da düşünsel özelliğin bulunmadığı işlemler, bilginin bir dışa vurumundan ibaret olacağından idari işlem sınıflandırması içinde ele alınmamakta²⁸⁴ ve bu işlemler, belirli bir hukuki durumu ya da olguyu belirtmekle yetinen ve icraîlik özelliğinden yoksun olmaları nedeniyle de kural olarak idari işlem değeri bulunmayan işlemler şeklinde nitelenmektedir²⁸⁵. Buna karşın, tespit edici işlemler yönünden yetkili idari makamlarca bir gözlem bulunmakla birlikte, “*değerlendirme*” ve “*buna yönelik iradenin dışa vurulması istemi*” söz konusu olduğunda; bu işlemlerin

s.262. Öğretide diğer tüm yazarların çıkış noktasının da bu olduğu görülmektedir. Örneğin Bkz. **Oktar**, s. 126, **Uluatam/ Methibay**, s. 107, **Kaneti/ Ekmekci/ Güneş/ Kaşıkçı**, s. 167. Nitekim Tuncer de, “*vergiyi doğuran olay, dolaylı olarak vergi borcunu doğuran olay...*”dır nitelemesi yapmaktadır. **Tuncer**, Vergi Hukuku, s. 133. Tarh işleminin tespit edici (belirleyici – saptayıcı) niteliğinin VUK md. 20 ile yapılan tanım ile de ortaya çıktığı (dolayısıyla tarhın borç doğurmadığı) görüşü için ayrıca Bkz. **Candan**, Uzlaşma, s. 10. ²⁸⁰ VUK md. 114.

²⁸¹ **Tosuner/ Arıkan**, s. 74

²⁸² Dan. 13. D., 20.11.1975, E:1975/2354, K:1975/3463. Danıştay Dergisi, Y:6, 1976, S: 22 – 23, s. 547, 548. Dan. 9. D., 22.04.1998, E:1997/1592, K:1998/1575; Dan. VDDK, 12.06.2019, E:2018/1084, K:2019/366, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

²⁸³ AYM, 27.09.1988, E:1988/9, K:1988/28, RG: 26.12.1988, 20031.

²⁸⁴ **Kaplan, Onur**: İdari İşlem Teorisi Açısından İdare Hukukunda Tespit Edici İşlemlerin Yeri, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021, s. 59.

²⁸⁵ **Erkut**, Kimlik s. 178. Yazarın “*yaptırım tehdidi taşıyan uyarıcı işlemler*”i bu konuda istisna olarak değerlendirmesi, AYM’nin “*Vergi İdaresinin ihtar ettiği kod listesine alınmanın -diğer mükelleflerce bilinebilir hâle geldiğinden- ticari satışların bitmesi ve tacirlerin muhasebe döngüsünü sağlama yönünden çok önemli bir unsur olan vergi iadelerinin alınamaması/geç alınması gibi riskli sonuçlarının olduğu görülmektedir.*” değerlendirmesi içeren kararı ile de ortaya çıkmıştır. AYM, 27.02.2019 Başvuru Numarası: 2015/15100, RG: 03.04.2019 – 30734. Ayrıca söz konusu AYM kararı sonrası Danıştay’ın bir kararında, “*Anayasa Mahkemesince mülkiyet hakkının ihlal edildiği yolunda verilen karar, sadece, vergi dairelerinin müeyyideli yazıları üzerine ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannamelerine istinaden tahakkuk eden vergi ve kesilen cezalara karşı açılan davalara yönelik olup idarenin müeyyideli yazısı olmaksızın süresinden sonra kendiliğinden ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerine yapılan tahakkuklara karşı açılan davalar bu kapsamda bulunmamaktadır.*” yolundaki karar gerekçesi ile de birlikte bu yönde değerlendirilebilir. Dan. 3. D., 24.05.2021, E:2017/3839, K:2021/2568, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

“*idari işlem*” olarak değerlendirilmesi gündeme gelecektir²⁸⁶.

Konumuz özelinde idarenin ilgiliye, tutum ve davranışları dolayısıyla, bir norm hükmünü hatırlatarak uyarma yazısı tebliğ etmeleri bu tür işlemlerden ise de idare bu uyarı üzerine başkaca bir işlem yapmadan, ilgili hakkında bir yaptırım uygulama yetki ve imkanına sahip veya durumunu düzeltmesi için süre vermiş ise artık ortada bir idari kararın bulunduğu kabul edilir²⁸⁷.

Nihai işleminin oluşum sürecinde (halkalar halinde) tesis edilen işlem veya işlemlerin tespit edici nitelikte olması ve ancak bunun yanında “*bir sonraki işlemin dayanağını oluşturması (kurucu unsur) söz konusu olduğunda*” ise, nihai işlemten ayrı bir idari işlem olarak değerlendirilmesi gerekecektir²⁸⁸. Bu durum gerçekleştiğinde tespit edicilik niteliği sadece “*ayrılabilir işlem*” bakımından söz konusu olduğundan nihai işlemin kendisine sirayet etmeyecek, nihai işlem kendi kimliğini korumaya devam edecektir. Dolayısıyla zincir işlemde yer alan ayrılabilir nitelikteki tespit edici işlemlerin nihai işlemin oluşum sürecindeki etkisi dikkate alındığında; nihai işlemlerin, genellikle tespit edici olmaktan çok hali hazırda tespit edilen durum ve olguların icrasına yönelik yapıldığı da söylenebilir²⁸⁹. Özetle ve sonuç olarak, bir işlemin “*tespit edici*” kimliği, onun nihai nitelikte olamayacağı anlamına da gelmemekte²⁹⁰, böyle bir genelleme yapılamamaktadır.

Vergilendirme işlemi, yukarıda değindiğimiz üzere kendisinin oluşumunu sağlayacak dizi işlemlerden (tarh ... tahsil) oluşmaktadır. Kesin işlem, idari karar alma sürecinin tamamlanarak nihai işlemin ortaya çıkmasını ifade etmekte²⁹¹, nihai işlem genel itibariyle kendisinin oluşumunu sağlayacak idare içerisinde gerçekleşecek ve çoğunlukla hukuksal durumlara herhangi bir etkisi bulunmayan prosedür işlemlerden oluşan bir işlemler zinciri ile tesis edilmektedir. Nihai işlem tesis edilmediği takdirde bu prosedür işlemler yürürlüğe girmemiş kabul edilir. Bu prosedür işlemler içerisinde nihai işlemten ayrı ve bağımsız bir değer taşıyabilen ve yapıldıkları anda bazı sonuçlar doğurabilme gücüne sahip işlemler ise kendi içlerinde kesinlik niteliğine sahiptirler ve ayrılabilir işlem kuramı bakımından önem taşıyan kavram kesinlik kavramı olduğundan dava konusu

²⁸⁶ Kaplan, s. 59.

²⁸⁷ Duran, s. 398.

²⁸⁸ Kaplan, s. 89 – 90.

²⁸⁹ Kaplan, s. 90.

²⁹⁰ Bu duruma, “*idarece, bir yerin yaylak olduğunun*” veya “*terörle mücadeleden doğan zararların karşılanması için zarar tespit komisyonunca zararın varlığı veya yokluğunun*” tespiti gibi örneklemeler için Kaplan, s. 90.

²⁹¹ Erkut, Celal: “İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi 1-4 Mayıs 1990, Ankara, Birinci Kitap, İdari Yargı, Danıştay Yayınları, Ankara 1991, SS:109-114, s. 112. (Kongre)

yapılabilirler²⁹². Tarhın ve hatta yukarıda ele alındığı üzere bazı durumlarda tarhın hazırlık işlemlerinin bu özelliği mevcuttur ve bunların iptal davasına konu edilebilirliği de bu çerçevede ele alınmaktadır.

Yükümlendirici işlemler, ilgisinin haklarını sınırlayan veya onların lehlerine olan bir şeyden yararlanmalarına engel olan işlemlerdir²⁹³. Tarh işlemi, yararlandırıcı değil, aksine, borçlandırıcı (yükümlendirici) işlemlerdendir²⁹⁴.

Tarhın sonunda bazı idari ya da yargısal başvurular yapma ve bunların sonuçlarından yararlanma²⁹⁵ imkânı olması işlemin yükümlendirici karakterini etkilememektedir. Bütün emredici ve yasaklayıcı işlemlerle, vergilendirme işlemleri bu işlemlerden olup, tarh işlemi, yükümlendirici bir idari işlem ise de²⁹⁶ burada dikkate alınan muafiyet – indirim – istisna gibi hususlar için yararlandırıcı idari işlem olarak değerlendirilebilir²⁹⁷. İstisna, muafiyet ya da indirim gibi vergi kolaylıklarının, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği dönemde yürürlükteki mevzuata göre tespit edilmesi²⁹⁸ ve vergiyi doğrudan olay geniş anlamda ele alındığında, vergi kolaylığının bu olaya etkili olması²⁹⁹, bunların (negatif) vergiyi doğuran olay olarak kabulünü gerektirmeyeceği düşüncesindeyiz. Vergiyi doğuran olayla birlikte mükellef için vergi borcu, vergi dairesi için vergi alacağı doğmuş olmakla beraber mevcut vergi kolaylıkları nedeniyle verginin diğer aşamalarına etkilenmekte³⁰⁰. Dolayısıyla, istisna, muafiyet ve indirimlerin dar anlamda vergiyi doğuran olayın bir unsuru olarak kabulü mümkün olmayıp³⁰¹, aslen yükümlendirici bir işlem olan tarhın, istisnai olarak vergi kolaylığı yani bir hak tanıma ya da yükümlülüğü kaldırma, azaltma anlamında yararlandırıcı işlem³⁰² yönünü ortaya koymaktadır.

Yükümlendirici işlemin yapılabilmesi için idarenin özel bir yetki kuralı ile yetkilendirilmesi gerekli ve yararlandırıcı işlemlerde ise mutlaka özel bir yasal yetkiye

²⁹² **Erkut**, Kongre, s. 112.

²⁹³ **Gözler/ Kaplan**, s. 290. Ancak Akyılmaz, “*yararlanmalarına engel olmak*” yerine “*korunmasını engellemek*” ifadesini tercih etmektedir. **Akyılmaz**, s. 55.

²⁹⁴ **Candan**, Uzlaşma, s. 11.

²⁹⁵ Cezalarda indirim, uzlaşma, vergi mahkemesinde dava açma, konusuna giriyorsa yapılandırma kanunlarından yararlanma gibi.

²⁹⁶ **Akyılmaz**, s. 56.

²⁹⁷ **Ağar**, İcrai İşlem, s.293, **Özcan**, s. 165. Ayrıca Bkz. **Oktar**, s. 126, **Öncel/ Kumrulu/ Çağan / Göker**, 31. Baskı s. 101, 102.

²⁹⁸ **Taylar**, VDO, s. 29.

²⁹⁹ **Taylar**, VDO, s. 212, 213.

³⁰⁰ **Mutluer/ Dayanç**, s.105.

³⁰¹ **Taylar**, VDO, s. 213.

³⁰² **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya**, İdare Hukuku, s. 378.

ihtiyaç duyulmayacağı kabul edilmesine karşın³⁰³, verginin kanuniliği ilkesi³⁰⁴ uyarınca vergi tarhi işleminde gerek yükümlendirici ve gerekse yararlandırıcı işlem söz konusu olsun, (kural olarak) kanuni bir yetki ile ilgili özel düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır. Verginin kanuniliği ilkesinin temini için “*temsilsiz vergi olmaz- kanunsuz vergi olmaz – vergi belirgin olmalıdır*” ilkelerine uygun “*yalnızca vergi yasası fakat tam vergi yasası*” gereklidir³⁰⁵.

4. Kanunilik (Hukuka Uygunluk) Karinesinden Yararlanma

Türk Hukukunda pek çok kanunda kullanılsa da karinenin bir tanımı mevzuatta bulunmamaktadır. Buna karşın Fransız Hukukunda Code Civil’in 1349. Maddesinde karine, “*bilinen bir olaydan / vaktadan bilinmeyen bir olaya ilişkin kanun veya hakim tarafından çıkarılan sonuç...*” olarak tanımlanmış ve 1316. maddesinde ise karineler deliller arasında sayılmıştır³⁰⁶. İdare hukuku alanında uygulama alanı bulan “*temel karine*”, “*idari işlemlerin hukuka uygunluğu karinesi*” olup³⁰⁷, idari işlemlerin onların hukuka uygun farz ve kabul edilmeleri nedeniyle ilgililerin buna uymakla yükümlü sayılmaları ile ilgilidir³⁰⁸. Kanuna (hukuka) uygunluk karinesi, idarenin tek yanlı işlem yapabilme yeteneğini kuramsal olarak tamamlayan bir ilke olarak da değerlendirilebilir³⁰⁹. Söz konusu karine, idari işlemin karşı tarafın iradesine ihtiyaç duymadan hukuki sonuç doğurabilmesi ile de ilgili olup³¹⁰, idarenin diğer hukuk öznelerine yönelik iradesi hukuka uygun kabul edildiğinden, işlemin hukuka uygun olmadığını savunan muhatap, mahkemeye giderek karineyi ortadan kaldırmak zorundadır³¹¹. İdari işlemin iptali istemiyle dava açılması durumunda (kural olarak / aksi kanunda öngörülmedikçe) idari işlemin yürütülmesinin kendiliğinden durmaması da idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmasının bir sonucudur³¹².

Diğer yandan (beyana dayalı olanlar hariç) tarh işlemine karşı açılan davalarda ‘ayrı bir yürütmenin durdurulması kararına ihtiyaç duyulmaksızın’ tahsil işlemlerinin durması, tarh işleminin kanuna uygunluk karinesinden yararlanması anlamında bir çelişki de yaratmamaktadır. Onarılması mümkün olmayan sonuçların doğmasını engelleyen bir

³⁰³ Akylmaz, s. 56.

³⁰⁴ AY md. 73.

³⁰⁵ Güneş, s. 12.

³⁰⁶ Topuz, Gökçen: Medeni Usul Hukukunda Karinelerle İspat, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012, s. 49

³⁰⁷ Cin Karagöz, Emine: İdare Hukukunda Karine ve Varsayım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017, s. 142.

³⁰⁸ Duran, s. 395.

³⁰⁹ Özay, Korunma, s. 86.

³¹⁰ Cin Karagöz, s.143

³¹¹ Karahanoğulları, İdari İşlemler, s. 159.

³¹² Akylmaz, Bahtiyar/ Sezginer, Murat/ Kaya, Cemil: Türk İdari Yargılama Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara, 2022, s. 392. (İdari Yargılama)

tedbir olarak³¹³, hakkında dava açılmasına rağmen hukuka uygunluk karinesi nedeniyle hukuka uygun sayılan işlemler açısından bireyleri koruyan yargı denetiminin bir parçası yürütmenin durdurulması müessesesinin³¹⁴ vergi davalarında karşılığı ‘tahsilat işlemlerinin durması’ olmaktadır. Böylece hem bireyin bazen çok uzun süren yargılama sürecinde zarar görmesi önlenmiş³¹⁵ ve hem de idareyi olası zarar tazmini sorumluluğundan kurtarmaktadır³¹⁶. Nitekim diğer davalarda yürütmenin durdurulması kararının verilmesi talebinin kabulü mahkemenin takdirine göre teminat karşılığı olabildiği halde³¹⁷, tahsilat işlemlerinin kendiliğinden durduğu vergi davalarında bir teminat verilmesinin gerekmemesinin aynı nedene dayandığı görüşünderiz³¹⁸.

Diğer yandan bir zincir işlem olan vergileme işleminde, zincirin nihai halkası verginin tahsili olduğuna göre, tarh işleminin dava konusu yapılmasıyla duran aslında tahsilat işlemleri değil, tarhın tahakkuk aşamasına geç(e)memesi nedeniyle³¹⁹ bizzat tarhın kendisidir. Böyle olunca, zincir işlemin sonraki halkası olan tahsilat işlemi de tarhın hukuka uygunluk denetimi sonrasında yapılacak ya da yapılamayacaktır. Bu çerçevede, mükelleflerin kendi (beyana karşı dava açılmama kuralının istisnası olarak ihtirazi kayıtlı verilen beyanname ile) yaptıkları beyanlara karşı açılan davada, tarhın mükellefin kendi beyanına dayalı olması; kamu icra hukuku alanına giren ve Kanunda “*tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar*” olarak adlandırılan işlemlere karşı açılan davalarda ise zincir işlemin son aşaması olan tahsilat işlemlerinden önceki işlemlerin hukuka uygunluk denetiminden geçtiği ya da bunun için öngörülen sürenin geçirildiği

³¹³ **Organ, İbrahim/ Coşkun Karadağ, Neslihan:** “Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması – I”, ÇÜSBED, C:21, S:3, Y:2012, ss:55-70, s. 61. (Yürütmenin Durdurulması I)

³¹⁴ **Eroğlu Durkal, Müzeyyen:** “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. Maddesi Kapsamında Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, AÜHF, C:65, S:2, Y:2016, ss:279-313, s. 308.

³¹⁵ **Yılmazoğlu, Yunus Emre:** Vergi yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması - Danıştay Kararları Işığında Bir İnceleme, Türkiye Adalet Akademisi Yayını, Ankara, 2016, s.52.

³¹⁶ **Organ, İbrahim/ Coşkun Karadağ, Neslihan:** “Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması – II”, ÇÜSBED, C:21, S:3, Y:2012, ss:71-84, s. 72. (Yürütmenin Durdurulması II)

³¹⁷ Her ne kadar İYUK’nin 27/4. maddesine beşinci cümle olarak eklenen “*Vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen vergilere ilişkin olarak açılan davalarda, dava konusu tutarın yüzde ellisi oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilemez.*” hükmü AYM tarafından iptal edilmişse de öteden beri 27/6. maddede yer alan ve mahkemenin takdirine göre teminat aranmasına dair hüküm geçerliliğini korumaktadır. Bkz. AYM, 01.06.2022, E:2022/14, K:2022/70, RG: 07.07.2022, 31889.

³¹⁸ Ancak, öğretide, idari yargılama usulü hukukumuzun Fransız Hukuku’ndan, vergi usul hukukumuzun da Almanya’dan iktisap edilmesi kaynaklı bir çelişkinin ve anlamsız bir farklılığın olduğu da savunulmaktadır. Bkz. **Canyaş, Oytun:** “Vergi Yargılaması Hukukunda Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Genel Niteliği”, Vergi Sorunları Dergisi, S:263, Ağustos 2010, (www.vergisorunlari.com.tr, Erişim Tarihi:24.03.2023)

³¹⁹ **Karakoç, Yusuf:** Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözömlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin yayınları, Ankara, 2000, s. 137. (Kamu Alacakları)

kabulü ile hareket edilmesi nedeniyle³²⁰ ayrı bir yürütmenin durdurulması kararına ihtiyaç duyulması söz konusudur. Bunlar dışında başkaca vergi davalarında yürütmenin durdurulması kararına ihtiyaç duyulması ya da kanun yoluna başvuru durumları söz konusu ise de çalışmamızın sınırları açısından bunlar ele alınmayacaktır³²¹.

Konumuz yönünden karineye dair önemli bir husus da bununla idareye bir üstünlük verilmekle birlikte aynı zamanda kişilere, statülerinin sabitlendiği ve ancak hukuk aykırı ise mahkemece iptal edilebileceği veya idare tarafından belli güvencelerle geri alınabileceği şeklinde bir güvence sağlanmasıdır³²². Nitekim bu nedenle idari işlemin yargılanmasında idare kendi lehine eşitsiz ve dolayısıyla ayrıcalıklı bir konumdadır³²³.

Vergi hukuku özelinde karine sadece idari işlemin hukuka uygunluğunun kabulünde değil birey işlemleri açısından da söz konusudur. Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde yasa da öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır³²⁴. Bu çerçevede kanunda öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, vergi hukukunda “ilk görünüş ya da doğruluk karinesi” adı verilen bir hukuksal ön kabulden³²⁵ yararlanırlar³²⁶. İlk görünüş karinesi, aksini kabul etmek için özel dayanaklar mevcut olmadıkça, ağır basan olasılıktan dolayı tecrübeyle sonuç çıkarma olarak; bir başka ifade ile ilk bakışta kanun ya da tecrübe kurallarının şekilsel unsurlarına uygun görünen olayların aksi ispat edilinceye kadar doğru kabul edilmesi şeklinde tanımlanabilir³²⁷. Bu

³²⁰ Bu kısma dair tartışmalar, çalışmamızın II/A-2 bölümünde değerlendirilmiştir.

³²¹ **Çakmak, Münci:** İdari yargılama Usulünde Vergi Davaları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021, s. 171, 172; **Aslan,** s. 95, 96.

³²² **Karahanoğulları,** İdari İşlemler s.161.

³²³ **Erkut,** Kamu Kudreti, s.79 ve 86, 87.

³²⁴ KDVK md. 54 ve VUK'nin belge ve kayıt düzeni ile ilgili maddeleri bu amacın sağlanmasını olanaklı kılacak düzenlemeler içermektedir.

³²⁵ **Pekcanitez, Hakan/ Atalay, Oğuz/ Özkes, Muhammet:** Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 7. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2019, s.356; **Karataş Durmuş, Neslihan:** “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, GÜHFD, C: XVIII, Y:2014, S:3-4, ss:505-528, s.514;

³²⁶ **Bozdoğanolu, Burçin:** Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, s. 365; **Özdiler Küçük, Eda:** Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Kitabevi, Ankara, 2011, s. 141, 142; **Doğru, Başak:** Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü (Vergi Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi), DEÜSBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2007, s.136, 137, 148. Dan. VDDK, 16.12.2012, E:2010/707, K:2012/608, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

³²⁷ **Özdiler Küçük,** s. 55.

anlamda ilk görünüş ispatı, teknik anlamda bir delil değil, aksine delillerin değerlendirilmesi çerçevesinde, değerlendirmeye yaşam tecrübelerinin tatbik edilerek, hakimnin tam kanaati sonucuna ulaşmasını sağlayan bir araç olmaktadır³²⁸.

Ancak, Kanunun “İspat” başlıklı maddesine göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki işlemlerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, bu biçimsel uygunluk yeterli olmayıp, ayrıca belge ve kayıtlarda yer alan işlemin gerçek durumu yansıtıyor olması da gereklidir³²⁹. Bu bakımdan, biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Bunu yapma külfeti de Kanunda öngörülen ilkelere göre, vergi idaresine aittir. İşte bu karine, bir ölçüde idare lehine eşitsiz durumu ortadan kaldırma işlevi de görmektedir.

Bu bölümde yer alan açıklamalar ile bir idari işlem olarak tarhın yargısal denetimi konusunda aşağıda yer alan açıklamalar birbirini tamamlayıcı nitelikte değerlendirilmelidir.

5. Yargısal Denetime Tabi Olma

İdari işlemler, her ne kadar hukuka uygunluk karinesinden yararlınsalar da ilgililerce (dava açılması da bu kavrama dahil olmak üzere) itiraz ve tartışma konusu yapılabilmekte³³⁰ ve yargı yerlerince “hukuka uygunluk yönünden” denetlenebilmektedir. Zaten AY, idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunu açık tutmuş durumdadır³³¹.

Nitekim Danıştay da³³², idari işlemin yargısal denetime tabi olmasını, “hukuka uygunluk karinesi” ile birlikte ele almakta ve Anayasada yer alan kanuni idare ilkesi uyarınca kuruluşu, görev ve yetkileri kanunla düzenlenmesi gereken idarenin, hukuk devleti ilkesinin de sonucu olarak, her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık bırakılması nedeniyle bütün idari işlemlerin, kurulduğu tarihten itibaren, yetkisi idari işlemlerin hukuka uygunluğunu denetlemekle sınırlı olan idari yargı yerlerince iptal edilmedikleri sürece hukuka uygunluk karinesinden yararlandıkları; özellikle bireysel

³²⁸ Keser, Leyla: “İlk Görünüş İspatı”, Prof. Dr. Mahmut Birsnel’e Armağan, Pekcanitez, Hakan (Editör), DEÜ Yayını, İzmir 2001, ss:231-253, s. 234.

³²⁹ Dolayısıyla belge düzenine uygun bulunan işlemin aksi idarece kanıtlanmadıkça gerçek durumu yansıttığı kabul edilecektir. Biyan, Özgür: Türk Vergi Hukukunda İspat – Delil, Adalet Kitabevi, Ankara, 2012, s.147; Cin Karagöz, s.198, 199.

³³⁰ Duran, s. 395.

³³¹ AY md. 125.

³³² Dan. VDDK, 16.03.2016, E:2016/324, K:2016/307, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

olmayıp, nesnel ve soyut nitelik taşımalarından dolayı, hukuka uygunluk denetiminin de bir gereği olarak, objektif bir dava türü olan iptal davasına konu edilmeleri sonucu idari yargı yerlerince iptal edilen genel düzenleyici idari işlemler hakkında, bu iptal hükmünün etkisini, işlemin kurulduğu tarihten itibaren göstereceği ve yapılmasından önceki hukuksal durumu yaratacağını genel idare hukuku ilkelerinin gereği olarak kabul etmektedir.

İptal davası açabilmek için davacının dava konusu olan idari işlem yüzünden menfaatleri ihlal edilmiş³³³ olmalıdır. Bunun şart koşulması davanın ciddiliğini sağlamak içindir ve yargılama hukuku alanındaki etkisini en fazla dava açma süresinin niteliği konusunda kendisini göstermektedir. İtiraz, kural olarak idari işlemin etkisini engellemekte ve geciktirmekte³³⁴ ve kanunlarda belli edilen ve öğretide baskın görüş olarak “*hak düşürücü*”³³⁵ olduğu kabul edilen süreler içinde kullanılabilir. Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu kararı³³⁶ da bu yöndedir. Mahkemeye başvurmayı da kapsayan otuz günlük söz konusu süre, hakkın kullanılmasını fiilen ortadan kaldırmadığı için adil yargılanma güvencesine bir aykırılık olarak kabul edilmemektedir³³⁷.

Dava açma süresi, vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlayacaktır³³⁸. İhtirazı kayıtla verilen beyannamelere dayalı açılacak davalarda³³⁹ süre tahakkuk fişi³⁴⁰ düzenlenme tarihine göre belirlenecektir. Aşağıda açıklanacak istisnai olarak davaya konu edilebilecek hazırlık işlemleri açısından ise sürenin, tebliğ yapılmışsa bu tarihe, tebliğ yapılmamış ise mükellefin “*öğrenme tarihi*”ne göre³⁴¹ belirlenmesi gerekmektedir.

³³³ İYUK md. 2.

³³⁴ İYUK md. 27 uyarınca vergi tarhiyatına karşı açılan davalarda tahsilat işlemlerinin kendiliğinden durması bu durumun istisnalarındadır.

³³⁵ Çağan, Süreler, s. 68.

³³⁶ DBK, 24.02.1973, E:1970/1, K:1973/1, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

³³⁷ Tezcan, Durmuş/ Erdem, Mustafa Ruhan/ Sancakdar, Oğuz/ Önok, Rifat Murat: İnsan Hakları El Kitabı, 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s. 315.

³³⁸ İYUK md. 7.

³³⁹ İYUK md. 27.

³⁴⁰ VUK md. 28.

³⁴¹ Dan. VDDK, 10.03.2021, E:2020/795, K:2021/272; Dan. 4. D., 19.04.2021, E:2016/11544, K:2021/2320, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

Davalarda görevli mahkeme³⁴², vergi mahkemesi ve yetkili mahkeme³⁴³ ise uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi olmaktadır.

İdari yargılama usulünde, yargılama aşamasına geçilmeden önce de bağlantı kurulması imkânı bulunmakla birlikte bu bağlantı, bağlantılı davalardan farklı olup, bağlantılı taleplerin aynı dava dilekçesine konu olmasını ya da hak ve menfaatlerinde iştirak bulunan kişilerin aynı dilekçeyle yargı yoluna başvurmalarını konu almaktadır³⁴⁴. İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK) uyarınca, aralarında aynı maddi sebeplere dayalı olarak tesis edilmiş olmaları anlamına gelen “*maddi*³⁴⁵” veya davada uygulanması gereken hukuki düzenleme ve işlemlerin aynı ve dolayısıyla aynı kurallara tabi paralel nitelikteki işlemler söz konusu olması, idari işlemlerden birinin diğerinin sebebi veya kararlardan biri hakkında hüküm verilebilmesi için diğerinin de incelenmesi gereği şeklinde “*hukuki*³⁴⁶” yönden bağlılık halinde birden fazla işleme karşı bir dilekçeyle dava açılması mümkün bulunmaktadır³⁴⁷. Danıştay kararları ışığında, Gelir veya Kurumlar Vergisi ile Geçici Vergi’nin; vergiler ile bunlara dair Vergi Ziyatı Cezalarının, aynı yıla ait olmak şartıyla farklı aylara ait KDV veya Özel Tüketim Vergisi tarhiyatlarının tek dilekçe ile davaya konu edilebileceği söylenebilir.

Tarhiyat işlemlerine karşı hak düşürücü süre nitelikli otuz günlük dava açma süresi³⁴⁸ boyunca vergi tahakkuk etmiş olmayacağı için tahsilat aşamasına geçilemeyecek, dava açılması söz konusu olmaz ise ikmalen, re’sen veya idarece tarh olunan vergiler taksit zamanlarından önce tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse; geçmiş taksitler, tahakkuk tarihinden başlayarak bir ay içinde ödenmek³⁴⁹ durumunda olunacaktır.

Eğer dava açılmış ise tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemleri kendiliğinden duracak³⁵⁰ ve tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş

³⁴² 2576 sy. K. md. 6.

³⁴³ İYUK md. 37.

³⁴⁴ **Üstün, Gül:** 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda Bağlantılı Davalar ve Aynı Dilekçeyle Dava Açılabilecek Haller, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2018, s. 91. (Bağlantı)

³⁴⁵ **Candan,** İdari Yargılama, s. 264

³⁴⁶ **Sancakdar, Oğuz:** “İdari Yargıda ‘Tek Dilekçe ile Dava Açma’ (Karşılaştırmalı Hukukî Analiz)”, DEÜHFD, C:9, S: 2, 2007, ss: 223-270, s.229.

³⁴⁷ İYUK md. 5.

³⁴⁸ İYUK md. 7/1.

³⁴⁹ VUK md. 112/1.

³⁵⁰ İYUK md. 27/3.

olanların, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin^{351, 352} tebliği tarihinden itibaren bir ay içinde ödenmesi³⁵³ gerekecektir.³⁵⁴ İşlemden kaldırılan³⁵⁵ dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalarda tahsilat işlemleri kendiliğinde durmadığından bu konuda ayrı bir talep ile mahkeme tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilmesi³⁵⁶ gerekmektedir.³⁵⁷ Ayrıca tarh işleminde davanın açılmasının yürütmeyi durduracağı kuralı, kanun yolu aşamasını kapsamına almadığından, bunun için yapılan ayrı bir talebin yargı yerince kabulü³⁵⁸ gereklidir. Bu durum ayrıca tarh işleminin “askıda geçerli” olduğu yolundaki açıklamalarımız ile de ilişkilidir.

Hukuka uygunluk denetimi, yargı organlarınca idarenin yükümlü olduğu hizmetleri yürütürken hukuka bağlı kalıp kalmadığının tespiti için yapılan denetim olup³⁵⁹, yargılama sonunda işlem hukuka uygun ise davanın reddine, hukuka aykırı ise iptaline karar vermekle yetinilecektir³⁶⁰. Aksi halde, AY ile hukuka uygunluk, yasallık, yerindelik, takdir yetkisi ve idari işlem niteliğinde yargı kararı şeklinde getirilen yargı

³⁵¹ Uygulamada bu İhbarname, tarihyata esas ilk ihbarnameden ayrılması bakımından “(2) no.lu İhbarname” diye adlandırılmakta, Gelir İdaresi Başkanlığı – Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde ise (örneğin md. 97, bunun için “Vergi Mahkemesi/Bölge İdare Mahkemesi/Danıştay Kararına Göre Vergi/Ceza İhbarnamesi (Bildirim) İHB2” kavramı kullanılmaktadır. Bu ihbarname ancak vergi mahkemesinin red ya da kısmen kabul / kısmen red yolundaki kararlarında söz konusu olmakta, davanın esastan incelenmeksizin reddi durumunda tarh edilen vergi aynen kaldığından bu Bildirim düzenlenmemekte ve aynı durum ihtirazı kayıtlı verilen beyannamelere istinaden açılan davalarda zaten vergi tahakkuk etmiş ve vadesi belli olmuş olduğundan düzenlenmeyip davacı lehine kararlarda düzeltme fişi düzenlenmekle yetinilmektedir. Bkz. İşlem Yönergesi, md. 221. Bu durumlarda, mahkeme tarafından hükmedilen yargı (karar harcı) nedeniyle söz konusu bildirim düzenlenmesi, tarh edilen vergi ile ilgili olmadığından konumuz dışıdır.

³⁵² Kural olarak, “Vergi Mahkemesi/Bölge İdare Mahkemesi/Danıştay Kararına Göre Vergi/Ceza İhbarnamesi (Bildirim) İHB2” bir mahkeme kararına dayalı olarak yapıldığı için yeni bir davaya konu edilemeyecek ise de, bunun usulüne uygun tebliği yapılmadan ödeme emri düzenlenmiş olması halinde ödeme emri iptali istemli bir davada sakatlıkların gündeme gelebileceği açıktır. Bu yönde Bkz. Dan. 9. D., 30.05.2022, E:2020/596, K:2022/2244 (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023). Benzer şekilde davaya konu edilen ikmalen, re’sen ya da idarece tarihyatlarda Gecikme Faizi ilk kez tebliğ edilen bu bildirim ile öğrenildiğinden bununla sınırlı bir dava açma imkânı da söz konusudur. Bu yönde Bkz. Dan. 9. D., 18.11.2003, E:2001/2815, K:2003/5174, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

³⁵³ VUK md. 112/3.

³⁵⁴ VUK md. 112/3 ile AATUHK md. 37 aynı yöndedir.

³⁵⁵ İYUK md. 26.

³⁵⁶ İYUK md. 27/4.

³⁵⁷ Aslan, s.96.

³⁵⁸ İYUK md. 52.

³⁵⁹ Erkut, Kamu Kudreti, s.71.

³⁶⁰ Karahanoğulları, Onur: İdari Yargı İdarenin Hukuka Zorlanması (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), Turhan Kitabevi, Ankara, 2019, s. 151, 152. (İdari Yargı)

gücü sınırlamalarının³⁶¹ ihlali gündeme gelebilecektir³⁶².

Mahkeme, iptal kararı verirken, i) işlemin içeriğini oluşturan idarenin kimi unsurları hesaba katmadığını belirterek ya da ii) söz konusu unsurları hesaba katarak (uygulayarak) hukuka uygun içeriği saptayıp, dava konusu işlemi bu içerikte olmadığı için iptal edebilir³⁶³.

B. TARH İŞLEMİNİN HUKUKA UYGUNLUK UNSURLARI

Vergilerin kanuniliği ilkesi, yalnız verginin konusunun, matrahının, yükümlüsünün, oranının, vergiyi doğuran olayın, ödenme zamanının kanunla saptanmasını içermekle kalmamakta; vergilerin kanunlara uygun ve doğru olarak alınmasını da içermekte, vergi işlemlerinin objektif, genel, düzenleyici işlem olarak kanuna dayandırılması gereğinin yanı sıra, bireysel, sübjektif vergi tarh ve tahsil işlemlerinin de kanuna uygunluğunu kapsamaktadır³⁶⁴. Bunlara uyulmasıyla idari işlem, ya da vergi işlemi kanuna uygun nitelik kazanmaktadır. Bir başka ifade ile sadece bir vergi kanununun var olması yeterli olmayıp, var olan kanunun doğru uygulanması da ayrıca zorunludur. Bu çerçevede vergilendirme işleminin de bir idari işlem olarak, kanuna uygun belirli unsurlar taşıması gereklidir.

İdari işlemler; sebep yetki, şekil, konu ve amaç olmak üzere beş unsurdan oluşur. İYUK düzenlemesi de bu şekilde olup³⁶⁵, idari işlemin, geçerli ve hukuka uygun bir biçimde yapılabilmesi için unsurlarında bir sakatlık söz konusu olmalıdır. Vergilendirme sürecinde yer alan tarh işlemi yönünden bu unsurlar aşağıda ele alınacaktır.

1. Yetki

İşlemin temelini oluşturan iradenin kişi, zaman, yer ve konu bakımından “*ehil*”³⁶⁶ ve yetkili bir merci veya makam tarafından ortaya konmuş olması ve ayrıca devletin fonksiyonları arasına giren bir hizmeti olması gerekir³⁶⁷. Kuşkusuz hiçbir kimse veya

³⁶¹ AY md. 125.

³⁶² **Güneş, Felemez:** İdari Yargı Yetkisinin Sınırları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022, s. 89.

³⁶³ **Karahanoğulları, Onur:** “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, Tan, Turgut/Akıllıoğlu, Tekin/ Karahanoğulları, Onur (Editörler), Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük’e Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, ss:199-214, s. 205, 206. (Armağan)

³⁶⁴ **Kumrulu, Ahmet G.:** “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, Y: 1979, C: 36, S: 1, ss: 147-162, s. 150, 151.

³⁶⁵ İYUK md. 2.

³⁶⁶ “*Kamu Hukukunda ‘ehil iradenin’ karşılığı yetkidir*”. **Memiş, Emin:** Genel İdare Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017, s. 251 ve 252.

³⁶⁷ **Onar, Sıddık Sami:** “Amme Hukukunda Hukuki Tasarruflar ve Kazai Murakabe”, Başgil, A. Fuad (Editör), Tedris Hayatının Otuzuncu Yıl Dönümü Hatırası Olmak Üzere Üniversite Rektörü ve Hukuk

organ kaynağını Anayasadan almayan bir Devlet yetkisi kullanamayacağı gibi³⁶⁸ yetkinin ilgili makama hukuka uygun bir biçimde kanunla verilmiş olması da³⁶⁹ gerekir.

İdari işlemler ile bireylerin işlemleri arasındaki en önemli fark, özel hukukta ehliyet kural ve kanunların, ehliyetin ve irade serbestisinin hangi durumlarda sınırlandığını veya var olmadığını açıkça düzenlemesi durumunda ehliyetsizlik istisnaî bir durum olması şeklinde ortaya çıkar³⁷⁰. Bu anlamda idare hukukunda yetkisizlik esastır³⁷¹. Yetki kişiye değil göreve ve makama verildiğinden aynı zamanda bir yükümlülüktür³⁷² de denilebilir. Diğer yandan, her ne kadar mevzuatta bir hüküm olmasa da “*yetki ve usulde paralellik (koşutluk)*” ilkesi uyarınca, işlemi yapan makamın, işlemin yapılma biçimini izleyerek “*aksine*” işlemi yapmaya da yetkili olduğu kabul edilmektedir³⁷³.

Yukarıda değindiğimiz üzere vergiyi tarh etme yetkisi (çoğu kez tahsil dairesi de olan) vergi dairesinde olup³⁷⁴, vergi dairesi dışında veya yetkili olmayan bir vergi dairesince yapılan tarhiyat yetki unsuru yönünden hukuka aykırı olacaktır. Yetkili vergi dairesi içinde ise ayrıca yetkinin kim tarafından (müdür, şef, memur gibi) kullanılacağı ise idarenin iç işleyişi ile ilgilidir³⁷⁵. Aşağıda değineceğimiz üzere kamu yararı dışında “*özel bir amaç*” ile vergi tarh edilmesi durumunda ise “*yetki saptırması*” söz konusu olacaktır. Bu noktada sadece yapılabilen işlem türleri farklılık gösteren “*interaktif*” ve “*internet*” olarak ikiye ayrılan (sanal) vergi daireleri üzerinde kısaca durmak gerekir.

İdare, Kanun ile elektronik ortamda vergi dairesi kurmaya, vergi dairesince yapılan işlemlerin elektronik ortamda yapılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, vergi dairesince işlemlerde elektronik imza, mühür veya onay kullandırmaya, yetkili kılınmış; aynı maddede, bu durumda belgelerin vergi dairesi tarafından imzalanmış, mühürlenmiş veya onaylanmış sayılacağını da düzenlemiştir. Kanunun daha pek çok maddesinde “*elektronik ortam veya işlemler*” ile ilgili yetkilendirmeler veya diğer düzenlemeler söz konusudur. Günümüzde vergi mükellefleri beyannamelerini elektronik ortamda vermekte, hatta bir kısım gelir unsurları için beyannameler idarece aynı ortamda

Fakültesi Profesörü Cemil Bilsel’e Armağan, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1939, ss:275-335, s. 305. (Armağan) Aynı yönde EROĞLU, s. 77, 78.

³⁶⁸ AY md. 6.

³⁶⁹ AY md. 123.

³⁷⁰ Onar, Cilt I, s. 289.

³⁷¹ Akgüner, Tayfun: İdare Hukuku, 9. Baskı, Der Yayınları, İstanbul, 2021, s. 1054.

³⁷² Memiş, s. 252.

³⁷³ Akgüner, s. 1060.

³⁷⁴ VUK md. 4.

³⁷⁵ Bu konuda ayrıntılı düzenlemeler için Bkz. **Gelir İdaresi Başkanlığı**: Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Ankara, 2018.

“*hazır beyan sistemi*” (<https://hazirbeyan.gib.gov.tr>) adı altında kullanıcıya hazır olarak sunulmakta, tahakkuk fişi, ihbarname gibi belgeler bu ortamda hazırlanmakta, bireyler aynı ortamdan idareye dilekçe verebilmektedirler. Tüm bu ortam / yazılım / cihazlar; insanlar tarafından hazırlanmakta, işlenmekte, yazılım yüklenmekte ve kontrol edilmektedir. O halde bu ortam ve cihazların kullanımı, sanal ortamı ya da yazılımı yetkili konumuna getirmeyip, “*insan / makam*” yetkili kalmaya devam etmektedir. Bu çerçevede, yapay zeka kullanımında günümüzde i) düşük riskli işlemlerin idare adına doğrudan yapay zeka tarafından yapılması, ii) yapay zekaların sunduğu öneri çerçevesinde asıl işlemin insan tarafından yapılması şeklindeki seçenekler dikkate alındığında³⁷⁶, tarh işlemi özelinde sadece ‘beyan dayalı tarh’ ile ilgili olarak yapay zekanın doğrudan işlem yaptığı söylenebilir.

Dolayısıyla vergilendirme sürecince tarh – tebliğ – tahakkuk – tahsil aşama veya işlemleri konusunda (yer yönünden) yetkili vergi dairesi kanunlar ile belirlenmiş olup³⁷⁷, Kanun düzenlemesi ile yukarıda açıklandığı üzere Bakanlığa bir yetki verilmiş durumdadır. İnternet vergi dairesi uygulaması üzerinden yapılan işlemler de (en azından şimdilik) fiziki vergi dairesi adına yapılmaktadır. Ayrıca hazırlık veya ön işlemler hakkındaki yetki kuralları da esas olarak Kanun ile belirlenmiştir³⁷⁸.

Burada zaman yönünden yetki ile ilgili zamanaşımına da kısaca değinmek gerekir. Devletin zor kullanarak alacağını tahsil etmesi ne kadar haklı görülürse, takip ve tazyik konusundaki yetkisi mutlak olmayıp, zamanaşımı ile sınırlandırılmış bulunmaktadır³⁷⁹. Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağının kalkması olup, mükellefin bu hususta bir başvurusu olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder³⁸⁰. Bu açıdan vergi hukukundaki tarh zamanaşımı, def’i olarak öne sürülmesi de re’sen dikkate alındığından özel hukuktaki zamanaşımına değil “*hak düşürücü süre*”ye benzemekte olup, vergi borcu ilişkisinin tarafların serbest iradesi ile değil, kanun ile kuruluyor olması buna neden gösterilebilir³⁸¹.

Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak (taksit sevk halinde en fazla bir yıl durmak kaydıyla) beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı yolundaki “*tarh zamanaşımı*”

³⁷⁶ **Akburakçı, Necip Fazıl:** “Yapay Zekanın İdarenin Takdir Yetkisi ve Karar Alma Mekanizmalarına Etkisi”, İHİD, Y:2021, S:20, ss: 77 -99, s. 79.

³⁷⁷ KDVK md. 43, KVK md. 16, GVK md. 106 “*yer yönünden*” ve KDVK md. 44, KVK md. 16, GVK md. 109 ise “*zaman yönünden*” yetkiye örnek gösterilebilir.

³⁷⁸ **Baykara, Bekir:** Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, MHUD, İstanbul, 2009, s. 9.

³⁷⁹ **Gözübüyük, İzzet:** Vergilerde Müruru Zaman, İdeal Basımevi, Ankara, 1945, s. 3.

³⁸⁰ VUK md. 113.

³⁸¹ **Çağan, Süreler,** s. 108.

düzenlemesi³⁸² zaman yönünden yetki ile ilişkilendirilebilir.

Vergi hataları ile ilgili “*düzeltilmede zamanaşımı*³⁸³” da, tarh zamanaşımına paralel düzenlenmiş olup, iki istisnai durum dışında (tarh) zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği kurala bağlanmıştır. Düzeltme zamanaşımı dışında ayrıca mükellefin lehine yapılan düzeltmeye dair düzeltme fişinin tebliğ tarihinden başlayarak bir yıl içinde parasını geri almak üzere başvurmadığı takdirde hakkının sona eriyor olması³⁸⁴ ayrı bir “*hak düşürücü süre*” olarak düzenlenmiştir³⁸⁵. Düzeltme zamanaşımı, (ister mükellef lehine ister aleyhine olsun) idare açısından zaman yönünden yetki kuralı iken, mükellefin lehine olan durumlarda bir hak düşürücü süre niteliğine bürünüyor görünmektedir.

Son olarak, tarh konusunda vergi dairesinin yetkisinin bağlı yetki olduğunu, zira idarenin, belli durum ve koşulların gerçekleşmesi (vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi) halinde, belli bir idari işlemi (tarhı) yapmak zorunda olduğunu³⁸⁶ belirtmek isteriz. Zira karar alma gücü idareye yüklenen hizmetlerin üretilmesi için verilmiş olup, idare yetkisini aşamayacağı gibi bunu kullanmaktan da kaçınamaz³⁸⁷. Yine bu nedenle, tarh işleminde bağlı yetki söz konusu olduğundan, sebep ve konu unsurları arasında zorunlu bir bağ tesis edilmekte ve işlemin maksat unsuru da önemini yitirmektedir³⁸⁸.

2. Şekil ve Usul

Kamu hukukunda şekil, işlemin kamu yararına uygunluğunu sağlayan bir unsur olup³⁸⁹, özel hukukta şekil serbestliği ve irade özgürlüğünün asıl olmasına karşın, idare hukukunda bütün işlemler, idareyi daha dikkatli bir incelemeye ve bu surette hukuka uygun bir karar tesis etmeye götürmek üzere³⁹⁰ şekle tabi olup, işlemlerin oluşu ve

³⁸² VUK md. 114.

³⁸³ VUK md. 126.

³⁸⁴ VUK md. 120.

³⁸⁵ Bunlar dışında (vergi kabahatlerine ilişkin parasal) vergi cezalar açısından “*ceza kesmede zamanaşımı*” (VUK md. 374) ve vadesinde ödenmeyen vergiler dahil amme alacaklarına yönelik “*tahsil zamanaşımı*” (AATUHK md. 101) söz konusu ise de konumuz ile ilgili olmadığından bunlara girilmemiştir.

³⁸⁶ **Üstün, Ümit Süleyman:** Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 17; **Gerçek, Adnan:** Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım yayıncılık, Ankara, 2006, s.10,11 (Takdir Yetkisi); **Akyılmaz/ Sezginer/ Kaya,** İdare Hukuku, s. 126, 127; **Alpar, Erol:** Yönetimin Hareket Serbestisi Alanının Yargısal Denetimi ve Sınırları, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990, s.6.

³⁸⁷ **Karahanoğulları, Onur:** İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s.78. (İdare Hukuku)

³⁸⁸ **Alpar,** s. 6.

³⁸⁹ **Onar,** Armağan, s. 312.

³⁹⁰ Dan. 5. D., 22.11.1988, E:1988/2845, K:1988/2749, Danıştay Dergisi, Y:19, 1989, S:74 – 75, s. 285 – 287.

tekemmülü, iradenin açıklanması ve tespiti için izlenecek usul, merasim ve belgeler işlemin “*şekil*” unsurunu oluşturur³⁹¹.

Şekil, aynı zamanda hukuki işlem ve dolayısıyla idari işlem iradesinin açıklanmasında kullanılan bir “*araç*” olup, Anayasanın “*İdarî işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar.*³⁹²”, “*Kendileriyle ilgili başvuruların sonucu gecikmeksizin, dilekçe sahiplerine yazılı olarak bildirilir.*³⁹³” şeklindeki hükümleri ve İYUK’nun birçok maddesi³⁹⁴ dikkate alındığında idare hukukunda ana kuralın yazılılık olduğu ortaya çıkmaktadır³⁹⁵. Şekil, işlemin varlığının kanıtı olmak yanında, idare edilenlerin özgürlüklerinin korunması ve hizmetlerin belli bir düzende yürütülmesinin güvencesi sayılır³⁹⁶.

İradenin dış dünyaya yansımaları yönünden³⁹⁷ idarenin iradesini açıkça ortaya koyduğu, iradesinin ne olduğunun açıkça anlaşıldığı işlemler olup, idari işlemler kural olarak yazılı olduğundan genel olarak açık irade anlaşılır durumdadır³⁹⁸.

İdari işlem metninin bir araç (kâğıt) üzerinde yer alması gerekmekte ise de “*elektronik imza*” ve “*e-devlet*”, “*internet vergi dairesi* (<https://ivd.gib.gov.tr> ve <https://intvrg.gib.gov.tr/>) gibi kavramlar üzerinden idari işlemler özel bir inceleme gerektirebilir. Bunların da yazılılık, imza, tebliğ gibi ayaklarında, klasik işlemlerde bulunan temel içeriğin, yani işlemin idarenin elinden çıkması, irade açıklaması içermesi, dava edilebilirliği bakımından etkili sonuçları olması gibi unsurları içermesi gerektiği şüphesizdir³⁹⁹.

Vergilendirme işlemlerinde kanunlar ile öngörülen şekil ve usul kurallarına uyulmaması işlemi şekil unsuru yönünden sakatlayacaktır. Yazılı şekil esası, tebligat, diğer usul kuralları örnek gösterilebilir. Şekil ve buna bağlı olarak yazılılık aynı zamanda açıklık, yani idarenin denetimini, olayların belgelerini sağlamak amacını da yerine

³⁹¹ “*Şekil dediğimiz zaman tasarrufun oluşu ve tekemmülü; iradenin hazırlanması, izharı ve tesbiti için takip edilecek usul, merasim ve vesikalar anlaşılır.*”. **Onar**, Cilt I, s. 280. Benzer nitelendirme için aynı yönde bkz. **Eroğlu, Hamza**: İdare Hukuku, AİTİA Yayını, Ankara, 1978, s. 78. Ayrıca “*prosedür*” kavramı kullanımıyla ilgili olarak bkz. **Ulusoy**, s. 422.

³⁹² AY md. 125.

³⁹³ AY md. 74.

³⁹⁴ İYUK md. 1, 3, 6, 7, 8 gibi.

³⁹⁵ **Onar**, Armağan, s. 312; **Yayla, Yıldızhan**: İdare Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1985, s. 83.

³⁹⁶ **Karatepe, Şükrü**: İdare Hukuku, Üniversite Kitabevi, İzmir, 1993, s. 72, 73.

³⁹⁷ **Gözübüyük/ Tan**, s.337

³⁹⁸ **Çağlayan, Ramazan**: İdare Hukuku Dersleri, 10. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, s. 349.

³⁹⁹ **Oğurlu, Yücel**: İdare Hukukunda “E-Devlet” Dönüşümü ve Dijitalleşen Kamu Hizmeti, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2010, s.175, 176

getirir⁴⁰⁰.

Ancak burada, her ne kadar “*Hatalı Tebliğler*” başlığı altında düzenlenmiş olsa da Kanunun; tebliğ olunan vesikalar, “*esasa müessir olmayan*” şekil hatalarından dolayı hukukî kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar yolundaki düzenlemesini⁴⁰¹ ele almak gerekir.

Esaslı şekil kuralları denilen şekil kuralları işlemin varoluş şartlarına ilişkin olup, uyulması halinde sonucu etkileyebilecek, değiştirebilecek olan bu kurallara uymamak önemli sakatlıklar doğurur⁴⁰². Yönetilenlerin haklarını ve hukuklarını güvence altına almayı amaçlayan her türlü formalite önemli ve etkili sayılır⁴⁰³. İkinci derece ya da esaslı olmayan şekil kurallarıysa, idarenin kendisi için önem taşıyan, sonucu etkilemekten çok, kolaylaştırıcı, yardım edici olan, sonradan düzeltilmesi mümkün görülen, ilgililerin durumunun değiştirmeyen ve uyulmadığında işlemin iptalini gerektirmeyen kurallardır⁴⁰⁴.

Şekil yönünden hukuka aykırılık, tarh işleminin kendisi⁴⁰⁵ yanında Danıştay tarafından da kabul gördüğü üzere hazırlayıcı işlemler için de⁴⁰⁶ geçerlidir.

İdari işlemlerin doğması için iradenin açıklanması esas olmakla birlikte, idarenin bazı hallerde, belli bir süre içinde açıklama yapmaması, isteği “*zımnen*” reddettiği anlamına gelebilir⁴⁰⁷. İlgililerin, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurması durumunda, buna dair kanunda düzenlenen süre bir cevap verilmemesi halinde isteğin reddedilmiş sayılması ile⁴⁰⁸ tesis edilmiş olan ve “*zımnen red*⁴⁰⁹” olarak adlandırılan olumsuz idari işlem⁴¹⁰ tesisi durumu

⁴⁰⁰ **Yayla**, s. 83.

⁴⁰¹ VUK md. 108.

⁴⁰² **Yayla**, s. 85.

⁴⁰³ **Oytan, Muammer**: “Türkiye’de İdari Yargı Denetiminin Sınırları”, Türk İdare Dergisi, Y:57, 1985/Mart, S: 366, ss: 17-56, s. 34.

⁴⁰⁴ **Yayla**, s. 84

⁴⁰⁵ Dan. 11. D., 14.11.1997, E:1996/6510, K:1997/4061, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023); Dan. 9. D., 28.01.2021, E:2019/3864, K:2021/362, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

⁴⁰⁶ Dan. 4. D., 15.12.1995, E:1995/2362, K:1995/5615, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

⁴⁰⁷ **Derdiman, R. Cengiz**: İdare Hukuku, 5. Baskı, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2015, s. 151

⁴⁰⁸ İYUK md. 10.

⁴⁰⁹ Zımnî kabul halleriyle ilgili kanuni düzenleme örnekleri ile ilgili Bkz. **Eroğlu Durkal, Müzeyyen**: İdari Makamların Sükutu, Seçkin yayınları, Ankara, 2019, s. 132, 133. (Sükut)

⁴¹⁰ Ancak idarenin sükutu her zaman “*zımnen red*” anlamına gelmeyebilir. Bazı durumlarda sükutun “*zımnî*

yazılılık kuralına bir istisna teşkil eder⁴¹¹. Tarh işleminde, vergi hatalarının düzeltilmesi yolunda mükellef başvurusunun cevaplanmaması ile tesis edilen olumsuz işlem dışında “*zimmen red*” söz konusu değildir. Mükellefin vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme taleplerinin reddi üzerine şikâyet yolu ile yapabilecekleri başvuru⁴¹² ile ilgili olarak, yapılan başvurunun idarece cevaplanmayarak “*zimmen reddi*” konumuz açısından “*tarh*” ile ilgili değildir⁴¹³.

Diğer yandan, konumuz ile doğrudan ilgili olmamakla birlikte gümrük vergisi uygulamaları yönünden idarece alınan ek tahakkuk ve ceza kararları⁴¹⁴ için Kanun ile on beş gün içinde yapılması zorunlu bir idari itiraz yolu öngörüldüğü⁴¹⁵; bir iptal davasının ancak bu itirazın reddi ya da Kanun ile düzenlenmiş otuz gün içinde cevaplanmaması⁴¹⁶ halinde açılabilmesi⁴¹⁷ dikkate alındığında, esasen burada Vergi Usul Kanunu’ndan farklı olarak *zimmen red* süresinin özel olarak düzenlendiği görülmektedir⁴¹⁸.

Verginin tarhında şekil unsuru Kanunda tebliğ ile ilgili çok sayıda madde yanında bazı diğer maddelerde örneğin “*beyana dayanan tarh*” yöntemi için “*Tahakkuk Fişi*

kabul” kararı olarak değerlendirilmesi mümkündür ve ancak bu istisnai durumlar için kanunda açıkça düzenleme gerekir. **Gözler/ Kaplan**, s. 294.

⁴¹¹ Karahanoğulları, *zimmen red* müessesesini, idarenin istemler karşısında sessiz kalarak hakların tanınması ya da yargısal denetimi engellemesine karşı bir “*düzeltilici mekanizma*” olarak tanımlamaktadır. Bkz. **Karahanoğulları**, *İdare Hukuku*, s. 97.

⁴¹² VUK md. 124, “*müracaat edebilirler*” şeklinde ise de Danıştay kararları, söz konusu düzenlemedeki idari başvuru yolunun zorunlu olduğu yolunda olup, aksi durumda idari merci tecavüzü nedeni ile dava dilekçesinin idareye gönderilmesi gerektiği kabul edilmektedir. Bkz. **İşçi, Jülide**: *İdari Merci Tecavüzü*, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019, s.50 ve Danıştay karar örnekleri için s. 50, dp:183.

⁴¹³ Aynı nedenle, *zimmen red* işleminde dava açma süresi ve başlangıcı konusuna da çalışmada girilmemiş olup, Danıştay’ın görüşü *zimmen red* için öngörülen sürenin bitiminden itibaren “genel dava açma süresi”nin söz konusu olacağı şeklindedir. Bu nedenle içtihatların birleştirilmesine gerek olmadığına karar verilmiştir. Dan. BK, 15.03.2022, E:2021/2, K:2022/1, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi 24.03.2023)

⁴¹⁴ GK md. 232.

⁴¹⁵ GK md. 242/1. Diğer yandan, söz konusu fıkra metninde yüklem emir kipiyle çekilmediği gibi buyurgan bir ifade de seçilmediği gerekçesiyle başvurunun ihtiyari olduğu sonucuna ulaşmak mümkün ise de 4. fıkrayla birlikte incelendiğinde, başvurunun zorunlu olduğu anlaşılmaktadır. Bkz. **Yumuk, Hamit**: *Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi ve Kaldırılması*, Seçkin yayınları, Ankara, 2023, s.64.

⁴¹⁶ İtiraz başvurusundan itibaren otuz günlük süre içinde karar verilmekle birlikte, bu kararın ilgiliye otuz gün geçtikten sonra tebliğinin *zimmen red* sayılacağı yolunda Bkz. Dan. 7. D., 12.06.2012, E:2011/7700, K:2020/3050, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023); otuz gün içinde karar verilerek sonucun tebliğinin kanuni bir zorunluluk olduğu, bu sürenin cevap verilmeyerek geçirilmesi halinde, başvurunun sürüncemede bırakılarak hak arama özgürlüğünün kısıtlanmaması açısından talebin *zimmen reddedildiğinin* kabulü gerektiği yolunda Bkz. Dan. 7. D., 06.10.2011, E:2009/8413, K:2011/6779, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

⁴¹⁷ GK md. 252/2 ve 242/4.

⁴¹⁸ **Yerci, Cahit**: *Yorum ve Açıklamalarla Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Hükümleriyle Birlikte Gümrük Hukuku ve Davaları*, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022, s.841, **Yumuk**, s. 107.

*Esası*⁴¹⁹” ve “*ikmalen veya re’sen vergi tarh*” yöntemi için “*İhbarname*⁴²⁰” ile ilgili olarak, (günümüzde uygulanmasa da) “*tahrir dayalı tarh*” yöntemi için “*İhbarname*⁴²¹” ile ilgili olarak, “*düzeltilme yoluyla tarh*” yöntemi için “*düzeltilme fişi*⁴²²” bağlamında ayrıntılı düzenlenmiştir. Ayrıca üzere uzlaşma müessesesi yönünden “*Uzlaşma Tutanakları*” da bu çerçevede ele alınabilir.

Bunlardan ikmalen veya re’sen tarhiyat ile ilgili ihbarname konulu olan hükümde⁴²³ içeriğe dair bazı hususlar yanında; “*Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re’sen vergi tarhını icabettiren sebepler*”, “*Vergi mahkemesinde dava açma süresi*”, “*Vergi mahkemesinde dava açma şekli*” ile ilgili bilgiler yanında “*Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re’sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.*” hükmüne yer verilmiş olması, hem hak kullanımını temin⁴²⁴ hem de işlemin “*sebeplere*” unsurunu ve bunun denetimini sağlama açısından önem arz eder ve şekil unsuru içinde değerlendirilebilir. Yargı kararlarında özellikle ihbarname esasına göre yapılan ikmalen ve re’sen tarhiyatlarda, bu işlemin dayanağı (sebebi) olarak işaret edilen Takdir Komisyonu Kararı, Vergi İnceleme Raporu ve bizzat mükellef ya da başka bir mükellef hakkında düzenlenmiş Vergi Tekniği Raporlarının⁴²⁵ ihbarname ekinde tebliğ edilmemiş olmasının hukuka aykırılığı konusunda uzun bir süre farklı kararlar⁴²⁶ verilmiştir. Yakın tarihte istikrar kazanan kararlara⁴²⁷ göre bunların yargılama aşamasında dava dosyasına sunulması ile davacının

⁴¹⁹ VUK md. 25.

⁴²⁰ VUK md. 34 ve 35.

⁴²¹ VUK md. 27.

⁴²² VUK md. 116 ila 126.

⁴²³ VUK md. 35.

⁴²⁴ AY md. 40.

⁴²⁵ Kural olarak vergi incelemesi süreci sonunda (VUK md. 134 vd.), mükellef veya vergi sorumlusu, vergi türü ve vergilendirme dönemi itibarıyla ayrı ayrı ve yeterli sayıda “*Vergi İnceleme Raporu*” düzenlenmekteyse de yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla, sonrasında düzenlenecek Vergi İnceleme Raporlarının ekini oluşturmak üzere “*Vergi Tekniği Raporu*” düzenlenebilmektedir. Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, md. 53. (RG: 07.04.2021 – 31447) İşte bu durumda, Vergi Tekniği Raporu, kendisi bir hazırlık işlemi olan vergi incelemesinin hem sebep unsuru ve hem de hazırlık işlemi olmaktadır.

⁴²⁶ Bu şekilde dayanak belgelerin ihbarname ekinde tebliğ edilmemiş olmasının, tarhiyatı hukuka aykırı kılacağı yolundaki kararlara bazı örnekler şöyledir: Dan. VDDK, 28.05.2010, E:2008/855, K:2010/259; Dan. 9. D., 26.02.2008, E:2007/4412, K:2008/926; Dan. VDDK, 28.05.2010, E:2008/131, K:2010/257, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023). Aksi yönde kararlara bazı örnekler ise şöyledir: Dan. 4. D., 09.03.2021, E:2016/21148, K:2021/1540; Dan. 4. D., 29.01.2018, E:2015/9412, K:2018/842; Dan. 7. D., 02.03.2004, E:2011/1844, K:2004/555, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

⁴²⁷ Vergi İnceleme Raporlarından farklı olarak Vergi Tekniği Raporlarının (her ne kadar Yönetmelik bunların Vergi İnceleme Raporu eki olduğunu belirtmiş ise de) ilgiliye asıl işleme (tarha) dair (ihbarname) belge ekinde tebliğ edilmemiş olması, “*vergi tekniği raporu ihbarnameye bağlanarak davacıya tebliğ edilmemiş ise de ihbarnamenin tebellüğünden itibaren dava açma süresi*

savunma hakkını kullanması temin edilebileceği gerekçesi ile artık bu husus esasa etkili bir husus olarak hukuka aykırılık anlamında dikkate alınmamaktadır.

İdari işlemler ve kararlar, yetkili organ ve makamlarca kabul ve imza edilmekle tamamlanır ve yürürlüğe girer⁴²⁸. Tebliğ veya ilan gerçekleşme şartlarından değil, ilgililer hakkında hüküm ve etki edebilme şartı olduğundan imzalanmakla tamamlanan işlem tebliğ veya ilan edilmeden muhataba karşı uygulanamasa da bu işlemleri yapanları ve üçüncü kişileri bağlar⁴²⁹. Bu açıdan tarh edilen vergi, mükellefe tebliğ edilmemiş bile olsa bir idari işlem olarak idareyi bağlayacak ve bu durumda dahi geri alınması ya da düzeltilmesi buna göre yapılacaktır.

3. Sebep

Çok defa saik olarak birlikte ifade edilen⁴³⁰ idari işlemin birinci unsuru “*sebeb*” olup, idareyi belirli bir işlemi yapmaya zorlayan, işleme öncelik eden, onun temelini teşkil eden ve işlemin yapıldığı sırada var olan objektif vakılardır⁴³¹. Sebep, daha işlem yapılmadan önce bir vaziyet olarak işlemi yapan idarenin dışında kanunun işaret ettiği şekilde var olup, öyle bir vaziyet olduğu için idare bir işlem yapmak zorundadır⁴³².

Vergiye doğuran olay, işte tam da bu tanıma ve unsurlarına uygun bir “*durum*” olup, tarh işleminin maddi sebep unsurunu oluşturur ve verginin kanuniliği ilkesi gereği hukuki sebep yani vergi kanunu uyarınca somut olayın (maddi olay) soyut norma (kanun hükmü) uygun olması, yani norm – maddi olay arasında tipiklik ilişkisinin doğru kurulması ile vergi borcu doğuyorsa, vergi alınır⁴³³. Vergi koyan (ihdas eden) bir kanun yoksa veya kanun ile belli edilen vergiyi doğuran olay gerçekleşmemişse⁴³⁴ tarh işlemi

içinde Vergi Mahkemesinde vergilendirme işlemine karşı dava açılıp uyumsuzluk yargı mercine taşınarak idarenin bütün iddia ve işlemlerine karşı itiraz etme imkanı elde edilmesi ve vergi yargılamasında dava açma süresine eşit olan savunma süresinde davacının idarece öne sürülen iddialara karşı savunmada bulunması imkanının varlığı karşısında, silahların eşitsizliği nedeniyle hak arama hürriyeti bağlamında savunma hakkının ihlal edildiğinden söz edilemeyeceğinden şeklinde gerekçelerle bir hukuka aykırılık olarak görülmemekte olup, bu yönde kararlar müstakar hale gelmiştir. Dan. 3. D., 17.05.2022, E:2019/5895, K:2022/2302; aynı yönde Dan. VDDK, 19.02.2020, E:2020/9, K:2020/2, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

⁴²⁸ Duran, s. 411.

⁴²⁹ Duran, s. 411.

⁴³⁰ Sarıca, Bonnard ve Onar’ın “*saik*”ten söz ettiğini, her ne kadar bunlar aynı anlamda olsa da Hauriou’ya dayanarak “*sebeb*”in tercihen kullanıldığını belirtmektedir. Sarıca, Ragıp: İdare Hukuku (Ders Notları), Teksir, İstanbul, 1951, s. 53.

⁴³¹ Eroğlu, s. 76.

⁴³² Sarıca, s. 53.

⁴³³ Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker, s. 100.

⁴³⁴ İşlemin nedeni kanunda veya diğer bir hukuk kuralında açıkça gösterilmiş olsa bile, işleme sebep teşkil edecek maddi olayın bu sebepler arasında olmaması veya bu olayın objektif hukukun kabul ettiği sebepler

yapılamayacağı gibi maddi olay idarece hatalı nitelendirilir veya doğru nitelense de hatalı kişiye yönelik tarh yapılırsa tarh işlemi sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olacaktır.

Bu bağlamda, matrahın miktarında hata yapılması, mükerrer vergi salınması, mükellefin şahsında, mükellefiyette, verginin konusunda, vergilendirme veya muafiyet döneminde hata yapılması, tarh işlemi sebep unsuru yönünden sakatlayacaktır⁴³⁵. Danıştay'da tarh işlemi, i) hukuki nedenin olmaması⁴³⁶, ii) maddi sebebin (vergiyi doğuran olayın) gerçekleşmemesi⁴³⁷ veya iii) ispat edilmemesi⁴³⁸ iv) ve hatta maddi nedenin ortadan kalkması⁴³⁹ hallerinde hukuka aykırı bulunmaktadır⁴⁴⁰.

Aslında her durumda, yapılan idari işlemde sebeplerin açıkça belirtilmesi, takdir yetkisinin keyfi uygulanmasını engelleyeceği gibi, kişi güvenliği için en doğru seçenek olmaktadır⁴⁴¹. Gerekçe, sebeplerin işlem metninde gösterilmesi anlamına geldiğinden⁴⁴² bu şekilde işlemde gerekçenin gösterilmesi “*şekil*” unsuru ile de ilişkili olup, her ne kadar idare, işlemlerini hukuka uygun gerekçelerle yapmak zorunda ise de⁴⁴³ “*ilgili hukuk kuralı*” ya da (yaptırım tedbiri konulu olanlar gibi) “*konunun niteliği*” gerektirmedikçe işlemde belirtilme zorunluluğu olmasa da istendiğinde (kural olarak) açıklanmasının zorunlu olduğu kabul edilmektedir⁴⁴⁴.

Konu vergi tarhi olduğunda, Kanun, ihbarnamede kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhini gerektiren sebeplere yer verilmesi ve ayrıca (hazırlık işlemi niteliğinde olmak yanında sebebi de oluşturan) Takdir Komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren İnceleme Raporunun birer suretinin eklenmesini emrettiğinden⁴⁴⁵ kişilere bu güvence sağlanmış görünmektedir. Beyana dayalı tarhiyat da bunların söz konusu olmadığı ve bu nedenle de gerek olmadığı açıktır.

arasında olmaması halinde işlem sakat hale gelecektir. Bkz. **Eroğlu**, s. 77.

⁴³⁵ **Candan**, İdari Yargılama, s. 267.

⁴³⁶ Dan. VDDK, 13.03.1998, E:1996/321, K:1998/81, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

⁴³⁷ Dan. 4. D., 16.02.1995, E:1994/2826, K:1995/735, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

⁴³⁸ Dan. VDDK, 13.02.1998, E:1996/368, K:1998/44, (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

⁴³⁹ Dan. 3. D., 17.06.1996, E:1995/4818, K:1996/2391 (karararama.danistay.gov.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023).

⁴⁴⁰ **Baykara**, Vergi Ceza, s. 11.

⁴⁴¹ **Seçkin, Sinan/ Üstün, Gül**: “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi”, Bozan, Oktay/ Erpolat, Mehmet Salih/ Sarı, Serkan (Editörler), Prof. Dr. Mehmet Ali Aydın'a Armağan, MÜHFHAD, Y:2015, C: 21, S: 2, Özel Sayı, ss: 509-533, s. 510.

⁴⁴² **Akılhoğlu, Tekin**: “Yönetmelik İşlemlerde Gerekçe İlkesi”, AİD, Y: 1982, C: 15, S:2, ss: 7 -19, s. 7. (Gerekçe)

VUK md. 35/son hükmünün emri gibi.⁴⁴³

⁴⁴⁴ **Balta**, Giriş, s. 200.

⁴⁴⁵ VUK md. 35.

4. Konu

Hukuki bir işlem olan idari işlemin konusu, bu işlem sonucu ortaya çıkacak hukuki sonuçtur⁴⁴⁶. Bir idari işlemin varlığından söz edilebilmesi, kural olarak o işlemin mevzuatta düzenlenerek meşruluğu sağlanmış bir konusu olmasını gerekli kılar⁴⁴⁷. Konu, maddi veya hukuki olabilir⁴⁴⁸. İdari işlemlerin sebep ve konu unsurları arasında çok sıkı bir ilişki söz konusu olup, bu iki unsur arasında bir kopukluk ya da ölçsüzlük varsa bu durumda işlem sebep veya konu unsuru bakımından hukuka aykırı hale gelecektir⁴⁴⁹.

Vergilendirme, meşruluğunu Anayasadan ve onu emrine uygun şekilde düzenlenen kanunlardan alır ve bu nedenle de verginin kanuniliği ilkesi gereği konunun kanunlarla düzenlenmiş olması gerekir.

Halen bazı vergi kanunlarında kullanılan haliyle “*mevzuu*” ya da konu, “*bir işlemin hemen ve doğrudan doğruya doğuracağı sonuç*”⁴⁵⁰ olarak tanımlanabilir. Zira, sebep ile konu arasında, neden - sonuç ilişkisi söz konusudur. Vergiyi doğuran olayla vergi alacağı doğduğundan, tarhın konusu vergiyi doğuran olay değil, şahsında bu olay gerçekleşen kişiye söz konusu olay nedeniyle salınan vergi olmaktadır. Tarh işlemi, ortada bir vergi alacağı bulunmasına bağlı olarak bunu tespit eden bir işlem olmakla, vergi alacağı sebep; vergi alacağının kanunda gösterilen matrah ve yine kanunda gösterilen oran ile tespiti ise konu unsurunu oluşturmaktadır⁴⁵¹. İşte bu tespitte yapılacak, vergi oran ve tarifelerinin hatalı uygulanması, mahsup ya da indirimlerin yapılmamış veya hatalı yapılmış olması gibi sakatlıklar tarh işlemi konu yönünden sakatlayacağından⁴⁵², tarh işleminin her ne kadar aralarında bir nedensellik bağı olsa da iki ayrı unsuru olan “*konu*” ve “*sebep*” unsurlarının birbirine karışmamasına dikkat edilmelidir⁴⁵³.

Son olarak, idari işlemin konusunun bir üst kurala aykırı olmaması gerektiğine, verginin kanuniliği ilkesi⁴⁵⁴ çerçevesinde vergi tarhına dayanak olan Kanunun da üst

⁴⁴⁶ **Onar**, Cilt I, s. 311. Onar, ayrıca bu anlamda konu için “*işlemin özü ve cevheri*” ifadesini kullanmaktadır. **Onar**, Cilt I, s. 315.

⁴⁴⁷ **Göçgün, Muhammed**: İdari İşlemin Konu Unsuru, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2017, s. 24, 25.

⁴⁴⁸ **Mermut, Güler**: “İptal Davalarının Şartı Olarak Kanuna Aykırılık”, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler, Danıştay Başkanlığı, Ankara, 1976, ss: 295-329, s.322

⁴⁴⁹ **Eren, Hayrettin/ Şişman, Gülden**: “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, Akçaoğlu, Ertuğrul/ Solak Akman, İnci (Editörler), Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt – I, AÜ Yayınları, Ankara, 2009, ss: 747 – 813, s: 769.

⁴⁵⁰ **Eroğlu**, s.79.

⁴⁵¹ **Candan**, İdari Yargılama, s. 267.

⁴⁵² **Candan**, İdari Yargılama, s. 267.

⁴⁵³ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 101.

⁴⁵⁴ AY md. 73.

kural olan Anayasaya aykırı olmaması gerekir.

5. Maksat

Bir işlemin maksat unsuru, o işlemin tesisinden beklenen nihai amacı ifade eder. Her idari işlemin bir amacı vardır ve genel amaç işlem veya eyleme devlet ya da kamu faaliyeti niteliği kazandırır⁴⁵⁵. Bu faaliyetlerin hukuka uygunluğunun ölçülerinden de biri olan⁴⁵⁶ “*kamu yararı*” olup, bazen mevzuatta tesis edilecek işlemlerin amacı belli edilir. Kanunun güttüğü bu amaca “*idari işlemin özel amacı*” denir⁴⁵⁷. Bir idari işlem; yetkili makam tarafından yapılır ve belirlenen şekle uyularak “*saikten kalkar, mevzudan geçerek maksatla nihayet bulur*⁴⁵⁸”. Vergi, devletin / merkezi yönetimin her yıl çıkarılan bir kanun ile düzenlenen⁴⁵⁹ “*genel bütçesi*”ne gelir kaydedilir ve özel bir amaca tahsil edilmeyip bütçe ile öngörülen (kamu hizmeti) harcamalarının finansmanında kullanılır⁴⁶⁰.

Vergilendirme işlemleri, genel amaç olan kamu yararını gerçekleştirmek üzere, idarenin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla tesis olunduğundan⁴⁶¹, özel amaç vergilendirme işlemlerinde kural olarak söz konusu olmayıp, “*özel bir yarar / amaç*⁴⁶²” ile vergi tarh edilmesi durumunda “*yetki saptırması*” söz konusu olur⁴⁶³. Bu nedenle vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluk denetimi daha ziyade “*sebep*” ve “*yetki*” unsurlarında söz konusu olmaktadır.

Geçmişte sıkça karşılaşılan ve bireylerden özel bir amaca tahsis edilmek üzere alınan paralar vergi değil, çeşitli isimlerde fon veya fon payı olarak adlandırılmış olup,

⁴⁵⁵ Onar, idarenin işlemlerinde kendisine verilen yetkinin nedeni olan görevleri ve amaçları dikkate almak durumunda olduğunu ve böylece “*idarenin ahlakıyeti*”nin korunmuş olacağını belirtmektedir. **Onar**, Armağan, s. 316.

⁴⁵⁶ **Akılloğlu, Tekin**: “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, İÜİHD, C:9, S:1, Y:1988, ss: 11-22, s.11. (Kamu Yararı)

⁴⁵⁷ **Dündar, Erol**: “Maksat Denetimi (Nazariyeler, Türk ve Fransız Danıştay İçtihatlarına Göre)”, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler-I, Danıştay Yayınları, Ankara, 1976, ss:161-189, s. 165 - 166

⁴⁵⁸ **Onar**, Cilt I, s. 280.

⁴⁵⁹ AY md. 161.

⁴⁶⁰ Bu kısım açıklamalarımız devlet bütçesi ile ilgili olup, ayrıca Bkz..Belediye Kanunu md. 61 vd, İl Özel İdaresi Kanunu md. 44 vd.

⁴⁶¹ AY md. 73/1.

⁴⁶² 7416 sayılı Kanun md. 15 ile 5602 sayılı Kanun’un 15. Maddesine Spor Toto Teşkilat Başkanlığı tarafından beyan edilip ödenen katma değer vergisinin belirlenen hesap yöntemi ile bulunacak kısmının vergi dairesi tarafından kendilerine iade edileceği yolunda eklenen hükmü Anayasaya aykırı bulmuştur. İptal kararı, vergilerin karşılıksız olmasının toplumsal karşılığı olmadığı değil, vergilerden bireysel yararlanmasının söz konusu olmadığı anlamına geldiği; ödenen vergilerin bütçe disiplini içinde bütçede öngörülen kamu hizmetlerine finansmanında kullanılacağı gerekçelerine dayanmaktadır. AYM, 13.10.2021, E:2018/135, K:2021/71, RG: 21.12.2021, 31696.

⁴⁶³ **Öncel/ Kumrulu/ Çağan/ Göker**, s. 100.

bunların AYM⁴⁶⁴ bunlarında hukuksal niteliğiyle Anayasa'nın 73. maddesi kapsamında vergi benzeri bir mali yükümlülük olduğu ve vergilendirmeye ilişkin temel ilkelerin fon payı uygulaması için de gözetilmesi gerektiğini vurgulamaktadır. Çalışmamızın sınırları itibariyle bu konuya girilmeyecektir.

SONUÇ

Devletin varlık koşulu olarak, ülkesi üzerindeki egemenliğe dayanarak kendisinin veya bu yetkiyi kendisinde devralan kamu tüzel kişilerinin, kamu giderlerini karşılamak üzere her çeşit mali yüküm koyma şeklindeki yetkisi anayasal zeminde vergilerin kanuniliği ilkesi uyarınca kanunlarla düzenlenmektedir. Kanunlar ile genel ve nesnel düzenlenen vergi ödevi, yine Anayasa uyarınca her yıl bütçenin kabulüyle dönemsel olarak yenilenen ve tekrar eden bir mükellefiyet olarak ortaya çıkmaktadır.

Bu şekildeki soyut mükellefiyetin, bir hukuksal işlem, bir eylem ya da bir durum olabilen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlı olarak bir mükellef borcu ve aynı zamanda kamu alacağı haline gelmesi için vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasını takiben bu olaya dayalı olarak kanunda tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil şeklinde tanımlanan sıraya göre aşamalar ve işlemler söz konusu olacaktır.

Vergilendirme işleminde kurucu unsur olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile başlayan vergi ilişkisi, tarh ile somutlaşan verginin tebliği sonrasında ödenecek hale gelmesi ve kural olarak tahsili ile sona eren bir zincir görünümündedir. Bir zincir işlem şeklinde bu şekilde aşama ve işlemlerle gerçekleşen vergileme işleminde, vergiyi doğuran olay kurucu unsur olsa da idari işlem niteliği taşımamakta, tarh edilen verginin tebliği ise bir uygulama işleminden ibaret olmaktadır. Yine bu süreçte tahakkuk, bir aşama olarak nitelendiğinden zinciri oluşturan halkalardan asıl idari işlem niteliğinin tarh ve bu çalışmanın konusu olmayan tahsil işlemlerinde mevcut olduğu ortaya çıkmaktadır. İşte vergilendirmenin hukuka uygunluk denetiminin zincirin son halkasında yer alan tahsil işlemine hasredilmesi halinde, hem birey açısından telafisi güç sonuçlar doğabilecek ve hem de yargının iş yükünde belli bir noktada yoğunlaşma söz konusu olabilecektir. Diğer yandan, tahsilat işlemine gelinceye kadar hukuka aykırılık ve hatalardan arındırılmamış işlemlerin son aşamada hak arayışına konu edilmesi anlayışı hak arama anlamında da bazı kısıtlamalara neden olacaktır.

Zincir işlem kuramının getirdiği bu sakıncalar ortadan kaldırma anlamında, ayrılabilir işlem kuramı geliştirilmiş ve zinciri oluşturan halkaların yani işlemlerin her

⁴⁶⁴ Çok sayıda AYM kararı mevcutsa da örnek olarak Bkz. AYM, 20.03.2008, E:2004/94, K:2008/83, RG: 01.07.2008 – 26923.

biri veya bazılarında idari bir iptal davasına konu olabilecek şekilde kesinlik kimliği kazandırma yoluna gidilmiştir. İşte vergi hukukunda, zincir işlemin, ayrılabilir işlem kuramına göre iptal davasına konu edilebilir halkası verginin tarh işlemi olmaktadır.

Bu açıdan ele alındığında, verginin kanunlarında gösterilen matrahına yine kanunlarla saptanan şekildeki vergi oran ya da tarifesinin uygulanması ile vergi miktarının hesaplanması şeklindeki tarh, her ne kadar tespit edici bir işlem olsa da vergi dairesinin idari işlemleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettiği, doğrudan uygulanabilir, mükellefin hukukunu etkileyen ve iptal davasına konu edilebilme anlamında kesinlik taşıyan bir irade açıklaması olarak bir idari işlemin tüm karakteristik özelliklerini yansıtmaktadır. Böylece tek başına bir idari işlem olarak yargısal denetim anlamında kesinlik taşıyan tarh işlemi, verginin hukuka aykırılıklardan arındırılması anlamında yargısal denetime tabi tutulabilme imkanına kavuşmuş olmaktadır. Tarh edilen verginin hata ve hukuka aykırılıklardan arındırılmasına atfedilen önem nedeniyle, esasen hazırlık işlemi niteliği taşıyan vergi inceleme raporu ya da takdir komisyonu kararı gibi işlemlerin de belirli şartlar altında iptal davasına konusu edilebilme imkanı tanınmaktadır. Verginin ödenmesi ve ödenmez ise cebren takip ve tahsili tarh işleminin dava konusu edilmemesi ya da davanın reddi sonrasında mümkün olabilecektir.

Vergi sistemimiz temel olarak mükelleflerin beyanları üzerine kurulu olup, ihtirazı kayıtlı beyan dışında mükelleflerin kendi beyanlarını davaya konu etmeleri mümkün değildir. İhtirazı kayıtlı beyana dayalı dava açılması ise ayrıca bir yürütmenin durdurulması kararı söz konusu olmadıkça tahsilat işlemlerini durdurmamaktadır. Beyana dayalı tarh yöntemi, beyan edilen matrah ve vergilerin idare tarafından denetlenmesine engel oluşturmayıp, Kanunda düzenlenen şartların varlığı halinde ikmalen veya re'sen tarh yöntemi ile idarenin vergi tarh etmesi mümkündür. İşte bu durumda ikmalen veya re'sen yapılan tarh işlemine karşı açılan iptal davalarında tahsil işlemleri kendiliğinden durmakta ve ancak işlem askıda geçerli olarak kalmaya devam etmekte, bu durum, derece yargı merci kararına göre yapılacak işlemler ya yeni bir bildirim ile devam etmekte ya da temyiz aşaması sonucuna kadar sürmektedir.

Tarh işleminin bir iptal davasına konu edilebilmesi, hak düşürücü süre niteliğinde dava açma süresi içinde kullanılmasına bağlı ise de vergi hatası içeren tarh işleminin, idarenin tarh işlemi yapabilmesini zaman olarak sınırlayan tarh zamanaşımı ile paralel düzenlenmiş düzeltme zamanaşımı süresi içinde vergi dairesi tarafından re'sen veya mükellef başvurusu ile düzeltilmesi mümkündür. Kanun koyucunun tarh edilen verginin hatalardan arındırılması konusundaki hassasiyeti, yargısal denetimden geçmiş olan işlemlerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hataların, hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şartıyla düzeltilebilmesi imkanı

tanınmasında da gözlenmektedir.

Yine tüm tarh türlerinde, düzeltme talebi kabul edilmeyen mükelleflerin, yeni bir idari işlem olarak bu olumsuz idari işlemi dava konusu yapmaları mümkün ise de bu şekilde açılacak bir davada öne sürülecek savların kural olarak hukuki bir uyuşmazlık veya yorumla ilgili olmaması gerektiği kabul edilmektedir.

Her ne kadar dava açılmakla tahsilat işlemleri duruyor olsa da askıda geçerli halde kalmaya devam ettiği için kanuna uygunluk karinesinden yararlanan tarh şeklindeki idari işlemin yargısal denetime açık tutulması; vergilerin kanuniliği ilkesinin somutlaşması yoluyla idarenin hukuka uygun davranmasını sağlayan ve denetleyen bir yol olma yanında bireyler açısından da bir hukuki koruma sağlamaktadır.

Sonuç olarak, zincir işlem kuramının getirdiği sakıncaları ortadan kaldırmak için öğreti tarafından geliştirilmiş ayrılabilir işlem kuramının vergi hukukunda yansması, vergilendirme işleminin tahsilden önce / tarh aşamasında hukuka uygunluk denetiminin yapılabilmesidir. Böyle olunca, bu kuramın, bireyin hak arayışı önüne bir engel olarak çıkarılmaması gerekir. Bu nedenle, kanuni temsilciler örneğinde olduğu gibi; tarhiyat aşamasında idarenin muhatabı ve çoğu kez işlemlerden haberdar dahi olmayan ikincil sorumluların takibi halinde, bunlar tarafından başta ödeme emri olmak üzere uygulanan işlemlere karşı açılacak iptal davalarında, tarh aşamasına dair hukuka aykırılıkların dikkate alınması önünde bir engel bulunmamaktadır.

KAYNAKÇA

KİTAPLAR ve MAKALELER

Ağar, Serkan: “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı”, (www.idare.gen.tr, Erişim: 11.01.2023.) (Tarh)

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

Ağar, Serkan: “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem - I”, TBBD, Y:2006, S:67, ss:285-316. (İcrai İşlem)

Akburakcı, Necip Fazıl: “Yapay Zekanın İdarenin Takdir Yetkisi ve Karar Alma Mekanizmalarına Etkisi”, İHİD, Y:2021, S:20, ss: 77 -99, s. 79.

Akdoğan, Abdurrahman: Kamu Maliyesi, 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara – 2005, s. 102. (Kamu Maliyesi)

Akdoğan, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 7. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2008. (Vergi Hukuku)

Akdoğan, Abdurrahman/ Kırbaş, Sadık/ Eyüpgiller, Saygın: Açıklamalı Maliye ve Vergi Sözlüğü, Birlik yayınları, Ankara, 1986.

Akgüner, Tayfun: İdare Hukuku, 9. Baskı, Der Yayınları, İstanbul, 2021.

Akılhoğlu, Tekin: “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, İÜİHD, C:9, S:1, Y:1988, ss:11-22. (Kamu Yararı)

Akılhoğlu, Tekin: “Yönetmelik İşlemlerde Gerekçe İlkesi”, AİD, Y: 1982, C: 15, S:2, ss: 7-19. (Gerekçe)

Akkaya, Mustafa: Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2002. (ekonomik Yaklaşım)

Akkaya, Mustafa: “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, AÜHFD, S: 1, Y: 1997, C: 46, s. 193, ss: 185-208. (Vergi Sorumlusu)

Aksoy, Şerafettin: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, 6. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2010.

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

Akyılmaz, Bahtiyar/ Sezginer, Murat/ Kaya, Cemil: Türk İdare Hukuku, 15. Baskı, Savaş Yayınevi, Ankara, 2022. (İdare Hukuku)

Akyılmaz, Bahtiyar/ Sezginer, Murat/ Kaya, Cemil: Türk İdari Yargılama Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara, 2022. (İdari Yargılama)

Alpar, Erol: Yönetimin Hareket Serbestisi Alanının Yargısal Denetimi ve Sınırları, Danıştay Yayınları, Ankara, 1990,.

Arıkan, Abdullah: “İhtiyati Tahakkuk – İhtiyati Haciz”, Bay, Hakan/ Arıkan, Zeynep (Editörler), Amme Alacağının Cebren Takibi, Gazi Kitabevi, Ankara, 2022. (İhtiyati)

Arıkan, Abdullah: Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi, Adalet, Ankara, 2022, s.44. (Hukuki Güvenlik)

Arslan, Mehmet: Vergi Hukuku, 9. Baskı, Dora Yayınları, Bursa, 2016.

Aslan, Zehreddin: İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2017.

Aşçı Akıncı, Nuray: Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2022.

Atay, Ender Ethem: İdare Hukuku, 7. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021.

Balcı, Mustafa: Kamu İcra Hukuku ve 6183 Sayılı Kanun Uygulaması, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021. (Kamu İcra)

Balcı, Mustafa: Vergi Hataları İle Düzeltme-Şikayet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözüm Önerileri, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2022. (Vergi Hataları)

Balta, Tahsin Bekir: İdare Hukuku I - Genel Konular, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1970/72. (İdare Hukuku)

Balta, Tahsin Bekir: İdare Hukukuna Giriş, TODAİ Yayınları, Ankara – 1968/ 1970. (Giriş)

Batı, Murat: Vergi Hukuku (Genel Hükümler), 2. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022.

Baykara, Bekir: Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul, 2009. (Vergi Ceza)

Baykara, Bekir: “Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi”, E-Yaklaşım Dergisi, Şubat/2004, S: 134. (Tarh)

Bayrakçı, Ömer Faruk: İktisadi Amaçlı Vergi Teşvikleri Bakımından Ölçülülük Denetimi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022.

Bayraklı, Hasan Hüseyin: Vergi Hukuku, Kendi Yayını, Afyon, 2005.

Bayram, Mehmet: Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, Yetkin yayınları, Ankara, 2022.

Bilici, Nurettin: Mali Hukuk, Savaş yayınları, Ankara, 2022. (Mali Hukuk)

Bilici, Nurettin: Vergi Hukuku - Genel Hükümler – Türk Vergi Sistemi, 21. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009. (Vergi Hukuku)

- Biyan, Özgür:** Türk Vergi Hukukunda İspat – Delil, Adalet Kitabevi, Ankara, 2012
- Bozdoğanolu, Burçin:** Vergileme ve Ceza Kesme İşlemine Karşı Başvuru Yolları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022.
- Bulutoğlu, Kenan:** Türk Vergi Sistemi Dersleri, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, İstanbul, 1982. (Dersler)
- Bulutoğlu, Kenan:** Türk Vergi Sistemi Cilt-I, 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1979. (Vergi Sistemi)
- Bülbül, Erdoğan:** İdari İşlemlerin Yürürlükten Kaldırılması, Beta Yayınları, İstanbul, 2010.
- Candan, Turgut:** Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu, Yetkin Yayınları, 9. Baskı, Ankara, 2022. (İdari Yargılama)
- Candan, Turgut:** Kanuni Temsilcinin Vergisel Sorumluluğu, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 1994. (Kanuni Temsilci)
- Candan, Turgut:** Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2006. (Uzlaşma)
- Canyaş, Oytun:** “Vergi Yargılaması Hukukunda Yürütmenin Durdurulması Kurumunun Genel Niteliği”, Vergi Sorunları Dergisi, S:263, Ağustos 2010, (www.vergisorunlari.com.tr, Erişim Tarihi:24.03.2023)
- Cin Karagöz, Emine:** İdare Hukukunda Karine ve Varsayım, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017.
- Çağan, Nami:** Vergi Hukukunda Süreler, AÜHF Yayınları, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975. (Süreler)
- Çağan, Nami:** Vergilendirme Yetkisi, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982. (Yetki)
- Çağlayan, Ramazan:** İdare Hukuku Dersleri, 10. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022.
- Çakmak, Münci:** İdari yargılama Usulünde Vergi Davaları, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021.
- Derbil, Süheyp:** İdare Hukuku, AÜHF Yayınları, Ankara, 1959.
- Derdiman, R. Cengiz:** İdare Hukuku, 5. Baskı, Alfa Aktüel Yayınları, Bursa, 2015.

Devellioğlu, Ferit: Osmanlıca – Türkçe Ansiklopedik Lügat, Genişletilmiş Yeni Baskı, Ankara, 1993.

Dikmen, M. Orhan: Maliye Dersleri Giriş ve Genel Vergi Teorisi, 4. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.

Diler, Fatih: Türk Hukukunda Vergilendirme Yetkisinin Sınırlandırılmasında Hukuk Devleti ve Sosyal Devlet İlkesi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021.

Doğru, Başak: Vergi Mükelleflerinin defter Tutma Yükümlülüğü (Vergi Mevzuatı ve Türk Ticaret Kanunu Açısından Değerlendirilmesi), DEÜSBE, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İzmir, 2007.

Doğrusöz, Bumin: “Vergi İnceleme Raporlarının Dava Edilebilirliği”, Yaklaşım Dergisi, Haziran/2010, S:210.

Döner, Ayhan: Türk Anayasa Hukuku, 3. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2023.

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

Duverger, Maurice: Finances Publiques, 4 édition, Paris, Presses Unıversitaires de France, Collection Thémis, 1963.

Dündar, Erol: “Maksat Denetimi (Nazariyeler, Türk ve Fransız Danıştay İçtihatlarına Göre)”, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I – Danıştay Başkanlığı, Ankara, 1976, ss:161-189.

Edizdoğan, Nihat: Kamu Maliyesi (Kamu Gelirleri ve Vergi teorisi), 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 1991.

Edizdoğan, Nihat/ Çetinkaya Özhan/ Gümüş, Erhan: Kamu Maliyesi, 11. Baskı, Ekin yayınları, Bursa, 2020

Eker, Aytaç/ Bülbül, Duran: Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, 2016

Erdem, Metin/ Şenyüz, Doğan/ Tatlıoğlu, İsmail: Kamu Maliyesi, 11. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2013.

Eren, Hayrettin/ Şişman, Gülden: “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, Akçaoğlu, Ertuğrul/ Solak Akman, İnci (Editörler), Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt – 1, AÜ yayınları, Ankara, 2009, ss: 747 – 813.

Erginay, Akif: Kamu Maliyesi, 16. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1998. (Kamu Maliyesi)

Erginay, Akif: Vergi Hukuku İlkeler – Vergi Tekniği – Türk Vergi Sistemi, 14. Baskı, Savaş Yayınları, Ankara, 1990. (Vergi Hukuku)

Erkut, Celal: “İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi 1-4 Mayıs 1990, Ankara, Birinci Kitap, İdari Yargı, Danıştay Matbaası, Ankara 1991, Danıştay Yayın No: 53, SS:109-114. (Kongre)

Erkut, Celal: İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, Tıpkı Basım, Danıştay Yayınları, Ankara, 2015. (Kimlik)

Erkut, Celal: Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı, Yenilik Basımevi, İstanbul 2004. (Kamu Kudreti)

Eroğlu, Hamza: İdare Hukuku, AİTİA Yayını, Ankara, 1978,

Eroğlu Durkal, Müzeyyen: İdari Makamların Sükutu, Seçkin yayınları, Ankara, 2019. (Sükut)

Eroğlu Durkal, Müzeyyen: “İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27. Maddesi Kapsamında Yürütmenin Durdurulması Kararlarında Yapılan Değişikliklerin Değerlendirilmesi”, AÜHFD, C:65, S:2, Y:2016, ss:279-313. (Yürütmenin Durdurulması)

Erol, Ahmet: Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yaklaşım yayınları, Ankara, 2009.

Feyzioğlu, Bedi Necmettin: “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiye Doğuran Hadise)”, AÜSBFD, C:VII, Y:1952, S:1-4, ss: 52-89.

Gelir İdaresi Başkanlığı: Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, Ankara, 2018.

Gelir İdaresi Başkanlığı: Vergilerde Pişmanlıkla Beyan Uygulaması Rehberi, Ankara, 2022.

Gerçek, Adnan: Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü, Ekin Yayınevi, Bursa, 2010. (Kamu Alacakları)

Gerçek, Adnan: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Yaklaşım yayıncılık, Ankara, 2006. (Takdir Yetkisi)

Giritli, İsmet/ Bilgin, Pertev/ Akgüner, Tayfun: İdare Hukuku, 2. Baskı, Der Yayınları, İstanbul, 2006.

Göçgün, Muhammed: İdari İşlemin Konu Unsuru, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2017.

Göker, Cenker: Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.

Gözübüyük, A. Şeref/ Tan, Turgut: İdare Hukuku Cilt – I: Genel Esaslar, 14. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2021, s. 361.

Gözübüyük, İzzet: Vergilerde Müruru Zaman, İdeal Basımevi, Ankara, 1945.

Gözler, Kemal/ Kaplan, Gürsel: İdare Hukuku Dersleri, 19. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2017.

Günday, Metin: İdare Hukuku, 10. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2011.

Güneş, Felemez: İdari Yargı Yetkisinin Sınırları, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2022.

Güneş, Gülsen: Verginin Yasallığı İlkesi, 2. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2008.

Herekman, Aykut: Kamu Maliyesi (Genel Vergi Kuramı) Cilt II, Sevinç Matbaası, Ankara, 1990.

İşçi, Jülide: İdari Merci Tecavüzü, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019.

Kalabalık, Halil: İdare Hukuku Dersleri Cilt – II, 5. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2021.

Kaneti, Selim/ Ekmekci, Esra/ Güneş, Gülsen/ Kaşıkçı, Mahmut: Vergi Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2022.

Kaplan, Onur: İdari İşlem Teorisi Açısından İdare Hukukunda Tespit Edici İşlemlerin Yeri, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021.

Karahanogulları, Onur: İdare Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022, s. 97. (İdare Hukuku)

Karahanoğulları, Onur: İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2018. (İdari İşlemler)

Karahanoğulları, Onur: “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, Tan, Turgut/ Akıllıoğlu, Tekin/ Karahanoğulları, Onur (Editörler), Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük’e Armağan, Turhan Kitabevi, Ankara, 2005, 199, 214. (Armağan)

Karahanoğulları, Onur: İdari Yargı - İdarenin Hukuka Zorlanması (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme), Turhan Kitabevi, Ankara, 2019. (İdari Yargı)

Karakoç, Yusuf: Genel Vergi Hukuku, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2019. (Genel Vergi)

Karakoç, Yusuf: Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar, Yetkin yayınları, Ankara, 2000. (Kamu Alacakları)

Karakoç, Yusuf: Kamu İcra Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2016. (Kamu İcra)

Karakoç, Yusuf: Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021. (Kamu Maliyesi)

Karakoç, Yusuf: “Ödeme Emri hakkında Galat-1 Meşhur Uygulamalar”, Doğrusöz, A. Bumin/ Güner, Ayşe/ Akgül Yılmaz, Gülay (Editörler), Güncel Maliye Tartışmaları-3, Dr. Veysi Seviğ’e Armağan, Seçkin yayınları, Ankara, 2021, ss:405-427, s.409. (Armağan)

Karakoç, Yusuf: Sosyal Maliye, 2. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021. (Sosyal Maliye)

Karakoç, Yusuf: “Vergi İdaresince İade Edilmesi Gereken Yükümlü Alacaklarına Faiz Uygulanması”, Gören, Zafer (Editör), Prof. Dr. Seyfullah Edis’e Armağan, DEÜ Yayını, İzmir, 2000, ss:387 – 406. (Armağan 2)

Karataş Durmuş, Neslihan: “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, GÜHFD, C:XVIII, Y:2014, S:3-4, ss:505-528.

Karatepe, Şükrü: İdare Hukuku, Üniversite Kitabevi, İzmir, 1993.

Kaya, Cemil: İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2021.

Keser, Leyla: “İlk Görünüş İspatı”, Prof. Dr. Mahmut Tevfik Birsnel’e Armağan, Pekcanitez, Hakan (Editör), DEÜ Yayını, İzmir 2001, ss:231-253.

Kırbaş, Sadık: Vergi Hukuku Temel Kavramlar İlkeler ve Kurumlar, 16. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2004.

Kumrulu, Ahmet G.: “Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri”, AÜHFD, Y: 1979, C: 36, S: 1, ss: 147-162.

Memiş, Emin: Genel İdare Hukuku, 2. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2017.

Mermut, Güler: “İptal Davalarının Şartı Olarak Kanuna Aykırılık”, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I, Danıştay Başkanlığı, Ankara, 1976, ss: 295-329.

Mutluer, Kamil: “Emlak Vergisi Üzerine Düşünceler”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:44, s.10-13, Ağustos, 1996. (Emlak Vergisi)

Mutluer, Kamil: Vergi Genel Hukuku, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 2006. (Vergi Genel)

Mutluer, Kamil/ Dayanç, N. Nilay: Vergi Hukuku Genel ve Özel Hükümleri 4. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2014

Nadaroğlu, Halil: Kamu Maliyesi Teorisi, 4. Baskı, Sermet Matbaası, Kırklareli, 1981.

Nas, Adil: Vergi Denetimi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2023.

Nemli, Arif: Kamu Maliyesine Giriş, 4. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.

Neumark, Fritz: Gelir Vergileri Teori ve Pratik, Çeviren: M. Orhan Dikmen, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1945.

Neumark, Fritz: Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi Teori – Tarihçe – Pratik, Hak Kitabevi, İstanbul, 1946.

Nohutçu, Ahmet: Devlet Teşkilatı Hukuku Cilt – II: İdare Hukuku ve İdari Yargılama Usulü Hukuku, Savaş Yayınevi, Ankara, 2016.

Oğurlu, Yücel: İdare Hukukunda “E-Devlet” Dönüşümü ve Dijitalleşen Kamu Hizmeti, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2010.

Oktar, S. Ateş: Vergi Hukuku, 16. Baskı, Türkmen Kitabevi, İstanbul, 2022.

Onar, Sıddık Sami: “Amme Hukukunda Hukuki Tasarruflar ve Kazai Murakabe”, Başgil, A. Fuad (Editör), Tedris Hayatının Otuzuncu Yıl Dönümü Hatırası Olmak Üzere Üniversite Rektörü ve Hukuk Fakültesi Profesörü Cemil Bilsel’e Armağan, İÜHF Yayınları, İstanbul, 1939. (Armağan)

Onar, Sıddık Sami: İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt - I, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966. (Cilt I)

Onar, Sıddık Sami: İdare Hukukunun Umumi Esasları Cilt - II, 3. Baskı, Hak Kitabevi, İstanbul, 1966. (Cilt II)

Organ, İbrahim/ Coşkun Karadağ, Neslihan: “Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması – I”, ÇÜSBED, C:21, S:3, Y:2012, ss:55-70. (Yürütmenin Durdurulması I)

Organ, İbrahim/ Coşkun Karadağ, Neslihan: “Türk Vergi Yargısında Yürütmenin Durdurulması – II”, ÇÜSBED, C:21, S:3, Y:2012, ss:71-84.. (Yürütmenin Durdurulması II)

Ortaç, Fevzi Rifat/ Ünsal Hilmi: Genel Vergi Hukuku, Gazi Kitabevi, Ankara, 2019.

Oytan, Muammer: “Türkiye’de İdari Yargı Denetiminin Sınırları”, Türk İdare Dergisi, Y:57, 1985/Mart, S: 366, ss: 17-56.

Öncel, Mualla /Çağan, Nami/ Kumrulu, Ahmet G.: Vergi Hukuku Uygulamalı Türk Vergi Sistemi, AÜHF Yayınları, Ankara, 1982.

Öncel Mualla/ Kumrulu, Ahmet/ Çağan, Nami / Göker, Cenker: Vergi Hukuku, 31. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2022.

Öner, Erdoğan: Vergi Hukuku, 13. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022.

Özay, İl Han: Günışığında Yönetim, Filiz Kitabevi, 3. Tıpkı Baskı, İstanbul, 2017. (Günışığı)

Özay, İl Han: Yargısal Korunma, 2. Baskı, Alfa Basım Yayım, İstanbul, 2001. (Korunma)

Özbalcı, Yılmaz: Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları Usul Hukukunun Uygulamadaki Sorunlarının Çözümleri İle, 2. Baskı, Kendi Yayını, İstanbul, 1977.

Özbudun, Ergun: Türk Anayasa Hukuku, 21. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2021.

Özcan, Onur: “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, İÜHFİM, Y:2017, C: 75, S:1, ss: 159 – 190.

Özdiler Küçük, Eda: Vergi Hukukunda Karineler, Adalet Kitabevi, Ankara, 2011.

Öztürk, Nazım: Kamu Maliyesi, 5. Baskı, Ekin Yayın, Bursa, 2020.

Özyörük, Mukbil: İdare Hukuku Dersleri, AÜHF Yayınları (Teksir), 1972-1973.

Pehlivan, Osman: Vergi Hukuku, Derya Kitabevi, Trabzon, 2009. (Vergi Hukuku)

Pehlivan, Osman: Kamu Maliyesi, Celepler Matbaacılık, Trabzon, 2015. (Kamu Maliyesi)

Pekcamtez, Hakan/ Atalay, Oğuz/ Özekes, Muhammet: Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı, 7. Baskı, On İki Levha Yayınları, İstanbul 2019.

Pelin, İ. Fazıl: Finans İlimi ve Finansal Kanunlar Birinci Kitap, 3. Baskı, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul, 1945.

Pişkin, Serhat: Türk Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarihi, Yetkin Yayınları, Ankara, 2018.

Rençber, Altan: Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2014.

Saban, Nihal: Vergi Hukuku, 12. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2022.

Sancakdar, Oğuz: “İdari Yargıda “Tek Dilekçe ile Dava Açma” (Karşılaştırmalı Hukukî Analiz)”, DEÜHFD, Y:2007, C:9, S:2, ss: 223-270.

Sarıca, Ragıp: İdare Hukuku (Ders Notları), Teksir, İstanbul, 1951.

Seçkin, Sinan/ Üstün, Gül: “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi”, Bozan, Oktay/ Erpolat, Mehmet Salih/ Sarı, Serkan (Editörler), Prof. Dr. Mehmet Ali Aydın’a Armağan, MÜHFHAD, Y:2015, C: 21, S: 2, Özel Sayı, ss: 509-533.

Sezginer, Murat: İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2009.

Soydan, Başar: Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2015.

Sönmez, Nezihe: Vergi Hukuku, Teorik Yapı – İlkeler ve Gelir Vergisi, Bayraklı Matbaası, İzmir, 1986.

Şeker, Nezihe: Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi, Beta Yayınları, İstanbul, 1994.

Şenyüz, Doğan/ Yüce, Mehmet/ Gerçek Adnan: Vergi Hukuku, Ekin Yayınları, Bursa, 2010.

Tan, Turgut: İdare Hukuku, 6. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 2017. (İdare Hukuku)

Tan, Turgut: İdari İşlemin Geri Alınması, AÜSBF Yayınları, Ankara, 1970. (Geri Alma)

Tan, Turgut: “İdarenin ‘Kesin İşlemleri’ ve 5917 Sayılı Kanun Uygulaması”, AİD, Y:1969, C:2, S:4, ss:99-115. (Kesin İşlemler)

Taşkan, Yusuf Ziya: “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, Vergi Sorunları Dergisi, Mayıs 2005, S:200, ss:157-166. (Kesinleşme)

Taşkan, Yusuf Ziya: Vergi Hukuku – Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi, 5. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2022, s. 172, 173. (Vergi Hukuku)

Taylar, Yıldırım: “Vergi Borcu İlişkisinin Pasif Süjesi Olarak Birey ve Vergilendirme Yetkisinin Bireyin Hak, Özgürlük ve Ödevlerine Etkisi”, Uzunallı, Sevilay/ Akkan, Mine (Editörler), Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan, DEÜHF Dergisi, C:16, Özel Sayı, 2014, ss:4943 – 4987. (Armağan)

Taylar, Yıldırım: Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2021. (VDO)

Tekin, Fazıl/ Çelikkaya, Ali: Vergi Denetimi, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2009.

Tezcan, Durmuş/ Erdem, Mustafa Ruhan/ Sancakdar, Oğuz/ Önok, Rifat Murat: İnsan Hakları El Kitabı, 8. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019.

Teziç, Erdoğan: Türkiye’de 1961 Anayasası’na Göre Kanun Kavramı, Fakülteler Matbaası, 1972.

Tekbaş, Abdullah: Vergi Kanunlarının Anayasaya Uygunluğunun Yargısal Denetimi: Türkiye Değerlendirmesi, MB Strateji Geliştirme Başkanlığı, Ankara, 2009. (Anayasaya Uygunluk)

Tekbaş, Abdullah: “Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu Anayasal İlkeler”, DEÜHF Dergisi, C:12, Özel Sayı, 2010, ss:123-191, s.178. (Anayasal İlkeler)

Topuz, Gökçen: Medeni Usul Hukukunda Karinelerle İspat, Yetkin Yayınları, Ankara, 2012.

Tosuner, Mehmet/ Arıkan, Zeynep: Vergi Usul Hukuku, Kendi Yayınları, İzmir, 2018.

Tuncer, Selahattin: Kamu Maliyesi, 2. Baskı, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1971.
(Kamu Maliyesi)

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

Turhan, Salih: Vergi Teorisi ve Politikası, 7. Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2020.

Türk, İsmail: Kamu Maliyesi, 3. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, 1999, s.164.

Uluatam, Özhan: Vergi Hukuku – Cilt 1 Genel Esaslar, 2. Baskı, Ankara, Adım Yayıncılık, 1994. (Vergi Hukuku)

Uluatam, Özhan: Kamu Maliyesi, 12. Baskı, İmaj Yayınevi, Ankara, 2012. (Kamu Maliyesi)

Uluatam, Özhan/ Methibay, Yaşar: Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999.

Ulusoy, Ali D.: Türk İdare Hukuku, 5. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2022.

Üstün, Gül: 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununda Bağlantılı Davalar ve Aynı Dilekçeyle Dava Açılabilir Haller, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2018. (Bağlantı)

Üstün, Gül: İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2013. (Görev)

Üstün, Ümit Süleyman: Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

Vergi Usul Kanunu ve İzahları, T.C. Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü Yayınları, İstanbul, 1950.

Yaşa, Memduh: Kamu Maliyesine Giriş, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1973.

Yayla, Yıldızhan: İdare Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1985.

Yaltı, Billur: “Vergisel Anlamda Kanun Kavramının Yorumu: Anayasa Mahkemesinin Yakın Tarihli Kararlarına İlişkin Bir Değerlendirme”, Vergi Sorunları Dergisi, S:341, Şubat/2017, ss:9-25.

Yerci, Cahit: Yorum ve Açıklamalarla Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu Hükümleriyle Birlikte Gümrük Hukuku ve Davaları, 3. Baskı, Seçkin Yayınları, Ankara, 2022.

Yıldırım, Turan: “İdari İşlem”, Yıldırım, Turan (Editör), 8. Baskıdan Tıpkı Basım, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2022, ss:407-528. (İdari İşlem)

Yıldırım, Turan: “İdari İşlemlerin İptali ve Geri Alınması”, Yıldızhan Yayla’ya Armağan, GSÜ Yayınları, İstanbul, 2003, ss: 577-586. (Armağan)

Yıldız, Hayrettin: İdarenin Re’sen İcra Yetkisi, Seçkin Yayınları, Ankara, 2019.

Yılmaz, Dilşat: İdari İşlemin İcrailik Özelliği, Astana Yayınları, Ankara, 2014.

Yılmazoğlu, Yunus Emre: Vergi yargılama Hukukunda Yürütmenin Durdurulması - Danıştay Kararları Işığında Bir İnceleme, Türkiye Adalet Akademisi Yayını, Ankara, 2016.

Yumuk, Hamit: Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Gümrük Vergilerinin Geri Verilmesi ve Kaldırılması, Seçkin yayınları, Ankara, 2023.

Yüce, Mehmet/ Yücelen, İsmail Hakkı: Vergi Denetim Hukuku (İçtihatlar ve Örnekler), Ekin Yayınları, Bursa, 2021.

Zabunoğlu, Yahya K.: İdari Yargı Hukuku Dersleri, Teksir Daktilo Fotokopi, Ankara, 1982.

KARARLAR

Farklı bir açıklama yapılmayan kararlar: (www.corpus.com.tr, Erişim Tarihi: 24.03.2023)

AYM: 31.03.1987, E:1986/20, K:1987/9, RG: 28.05.1987, 19473; 27.09.1988, E:1988/9, K:1988/28, RG: 26.12.1988, 20031; 20.03.2008, E:2004/94, K:2008/83, RG: 01.07.2008, 26923; 15.10.2009, E:2006/124, K:2009/146, RG:08.01.2010, 27456; 14.05.2011, E:2008/58, K:2011/37, RG: 14.05.2011, 27934; 27.09.2012, E:2011/16, K:2012/129, RG: 22.11.2013, 28829; 12.11.2014, B. No:2015/6192, RG: 21.02.2015, 29274; 11.12.2014, B. No:2013/3245, RG:12.05.2015, 29353; 29.03.2017, E:2016/1, K:2017/81,

RG: 30.04.2017, 30044; 28.02.2018, E:2017/717, K:2018/28, RG:04.04.2018, 30381; 27.02.2019, B. No: 2015/15100, RG: 03.04.2019, 30734; 19.09.2019, E:2019/53, K:2019/75, RG: 12.11.2019, 30946; 13.10.2021, E:2018/135, K:2021/71, RG: 21.12.2021, 31696; 01.06.2022, E:2022/14, K:2022/70, RG: 07.07.2022, 31889; 29.06.2022, B. No:2019/17968, RG: 26.08.2022, 31935.

DBK: 24.02.1973, E:1970/1, K:1973/1; 12.06.1980, E:1977/1, K:1980/2; 15.03.2022, E:2021/2, K:2022/1.

Dan. İDDK: 15.11.2021, E:2019/1864, K:2021/2430.

Dan. VDDK: 13.02.1998, E:1996/368, K:1998/44; 13.03.1998, E:1996/321, K:1998/81; 22.04.2005, E:2005/1, K:2005/106; 23.12.2005, E:2005/201, K:/308; 18.10.2006, E:2006/109, K:2006/290; 28.05.2010, E:2008/855, K:2010/259; 28.05.2010, E:2008/131, K:2010/257; 26.10.2011, E:2009/46, K:2011/596; 16.12.2012, E:2010/707, K:2012/618; 16.03.2016, E:2016/324, K:2016/307; 16.03.2016, E:2016/138, K:2016/325; 13.04.2016, E:2016/370, K:2016/403; 12.06.2019, E:2018/1084, K:2019/366; 03.07.2019, E:2018/1232, K:2019/482; 23.10.2019, E:2019/582, K:2019/849; 19.02.2020, E:2020/9, K:2020/2; 26.03.2020, E:2009/549, K:2010/149; 18.11.2020, E:2019/1328, K:2020/1258; 10.03.2021, E:2020/795, K:2021/272; 13.10.2021, E:2021/351, K:2021/1257; 14.09.2022, E:2022/224, K:2022/1018.

Dan. 2. D.: 13.07.2010, E:2009/1982, K:2010/3272.

Dan. 3. D.: 17.06.1996, E:1995/4818, K:1996/2391 (karararama.danistay.gov.tr, Erişim Tarihi: 02.02.2023); 04.06.1997, E:1996/5990, K:1997/2182; 24.05.2021, E:2017/3839, K:2021/2568; 28.09.2021, E:2018/5879, K:2021/4059; 17.05.2022, E:2019/5895, K:2022/2302.

Dan. 4. D.: 16.02.1995, E:1994/2826, K:1995/735; 15.12.1995, E:1995/2362, K:1995/5615; 10.11.2010, E:2010/5263, K:2010/5585; 01.12.2016, E:2013/6954, K:2016/3709; 29.01.2018, E:2015/9412, K:2018/842; 30.09.2020, E:2016/20983, K:2020/3399; 09.03.2021, E:2016/21148, K:2021/1540; 01.04.2021, E:2016/13727, K:2021/2007; 19.04.2021, E:2016/11544, K:2021/2320; 29.11.2021, E:2021/5321, K:2021/7504.

Dan. 5. D.: 22.11.1988, E:1988/2845, K:1988/2749, Danıştay Dergisi, Y:19, 1989, S:74 – 75, s. 285 – 287.

Dan. 7. D.: 02.03.2004, E:2011/1844, K:2004/555; 06.04.2005, E:2004/1493, K:2005/589; 14.04.2005, E:2001/4232, K:2005/701; 11.04.2007, E:2006/722,

K:2007/1680; 06.10.2011, E:2009/8413, K:2011/6779; 06.03.2012, E:2008/2508, K:2012/594; 12.06.2012, E:2011/7700, K:2020/3050.

Dan. 9. D.: 11.11.1997, E:1996/5839, K:1997/3470; 22.04.1998, E:1997/1592, K:1998/1575; 29.11.2000, E:2000/37, K:2000/3577; 18.11.2003, E:2001/2815, K:2003/5174; 22.06.2015, E:2015/2554, K:2015/7468; 26.02.2008, E:2007/4412, K:2008/926; 24.10.2017, E:2016/2878, K:2017/7153; 01.12.2020, E:2020/4392, K:2020/5428; 28.01.2021, E:2019/3864, K:2021/362; 24.05.2021, E:2018/2570, K:2021/3240; 19.10.2021, E:2019/4457, K:2021/4814; 19.04.2022, E:2019/2979, K:2022/1469; 30.05.2022, E:2020/596, K:2022/2244.

Dan. 10. D.: 04.11.2021, E:2019/5217, K:2021/5291; 14.12.2021, E:2018/4564, K:2021/6241.

Dan. 11. D.: 14.11.1997, E:1996/6510, K:1997/4061.

Dan. 12. D.: 01.02.2019, E:2018/8338, K:2019/562.

Dan. 13. D.: 20.11.1975, E:1975/2354, K:1975/3463, Danıştay Dergisi, Y:6, 1976, S: 22 – 23, s. 547, 548; 16.04.2018, E:2018/796, K:2018/1428.