T.C.
İSTANBUL ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI

DOKTORA TEZİ

VERGİ HUKUKUNDA TAHAKKUK

Yeliz Neslihan AKIN BASA
2502180544

TEZ DANIŞMANI
Prof. Dr. Salim Ateş OKTAR

İSTANBUL-2022

ÖZ

VERGİ HUKUKUNDA TAHAKKUK

YELİZ NESLİHAN AKIN BASA

Vergi hukukunda tahakkuk, oldukça geniş kapsama yönelen ve çok boyutlu nitelikte ele alınması gereken bir konu özelliği göstermektedir. Vergi hukuku açısından birçok hukukî müessese ile doğrudan ve dolaylı bağlantısı bulunan tahakkuk; bu müesseselerin de açıklanması ve doğru uygulanması bakımından kilit bir role sahiptir. Vergi Hukuku'nun diğer hukuk dallarından ve dahası Kamu İcra Hukuku'nun, Özel İcra Hukuku'ndan bağımsız bir hukuk disiplini olarak ileri sürülebilmesinde çok önemli işleve sahip olan tahakkuk, vergi tahakkuk hukukunu ortaya çıkarmaktadır. Vergi tahakkuk hukuku, esas olarak Vergi Usul Hukuku, Gümrük Hukuku ve Kamu İcra Hukuku'nda düzenleniş biçimleriyle sistemleştirilmiştir. Özel Vergi Kanunlarıyla hükme bağlanan farklı usul düzenlemeleri de ayrıca vergi tahakkuk hukukunun kaynağı olmaktadır. Bir vergi kavramı olan tahakkukun vergilendirme süreci içerisindeki yeri, hukukî niteliği, Türk Vergi Sistemi'nde etkin kılınan tahakkuk usulleri, vergi uyuşmazlıkları bağlamında anlamı ve nihayetinde verginin kesinleşmesi karşısındaki konumu, en başta mevzuat düzenlemeleri çerçevesinde ortaya konulmaya çalışılmış ve yargısal kararlar ile doktrin görüşlerine yer verilerek inceleme ve değerlendirmesi yapılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Malî Hukuk, Vergi Hukuku, Vergi, Tahakkuk, İhtiyatî Tahakkuk, Verginin Kesinleşmesi.

ABSTRACT

ACCRUAL IN TAX LAW

YELİZ NESLİHAN AKIN BASA

In tax law, accrual is a subject that has a wide scope and needs to be addressed in a multidimensional nature. First, accrual has a key role in explaining and applying these institutions correctly because of direct and indirect connections with many legal institutions in terms of tax law. The accrual, which has a very important function in asserting the Tax Law as a legal discipline independent from the other branches of law and moreover, the Public Enforcement Law from the Private Enforcement Law, reveals the tax accrual law. Tax accrual law has been systematized mainly by the way it is regulated in Tax Procedural Law, Customs Law, and Public Enforcement Law. Different procedural arrangements stipulated by Special Tax Laws are also the source of tax accrual law. By trying to put forward within the framework of legislative regulations and by giving place to judicial decisions and doctrinal views, the place of accrual, which is a tax concept, in the taxation process, its legal nature, the accrual procedures enabled in the Turkish Tax System, its content in the context of tax disputes and finally its position against the finalization of the tax have been examined and evaluated.

Keywords: Financial Law, Tax Law, Tax, Accrual, Precautionary Accrual, Finalization of Tax.

ÖNSÖZ

Vergi hukukunda tahakkuk konusunun ele alınması, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun incelenmesinin yanı sıra, Özel Vergi Kanunlarında yer alan ve Vergi Usul Kanunu'nun istisnası niteliğindeki düzenlemelerin de irdelenmesini gerektirmiştir. Bunun dışında Vergi Usul Kanunu'na tabi olmayan gümrük vergilerine ilişkin olarak 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda düzenlenen tarh, tahsil ve tahakkuk usullerine de bu amaçla ayrıca çalışmada yer verilmiştir. Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu'na tabi vergilerin tahsil aşamasına ilişkin düzenlemeler getiren 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ise usulü tamamen bu Kanun'a özgü olarak kurala bağlanarak ihdas edilmiş olan ihtiyatî tahakkuk müessesesi de çalışmada incelenmiştir. Bu inceleme, vergi tahakkuk usullerine yönelik olarak tasniflerin geliştirilmesi suretiyle Türk Vergi Hukuku'nda bir verginin tahakkukunda esas olan tüm tahakkuk usullerinin genel bir çerçevesini oluşturmaktadır.

Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu'na tabi vergilerin bir kesişimi de bunlar hakkında yargılama sürecinde; başka bir ifade ile vergi mahkemelerinde açılan davalara ve bu davalarda alınan kararlara karşı başvurulabilecek kanun yollarına ilişkin kurallar getiren 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu düzenlemelerinde karşımıza çıkmaktadır. Böylece hem vergi tarhı ile tahakkukun ayrılmasındaki gerekçeler hem de verginin kesinleşmesi ve tahakkukuna ilişkin hususlar anlaşılabilir hâle gelmektedir.

Bu tez çalışmasında, normatif düzenlemelerin yanı sıra, akademik kural ve ölçüler içinde bilimsel eserlerden yararlanılarak doktriner görüşler ortaya konulmuş, birçok mahkeme kararına yer verilmiş; tahakkuk konusunun Türk Vergi Hukuku'nda hak ettiği kapsamıyla ayrıntılı, geniş bir perspektif içinde çalışmanın hazırlanılmasına gayret edilmiştir. Bu denli kapsamlı ve çok yönlü; Vergi Hukuku'nun ve Kamu İcra Hukuku'nun bağımsızlığına yönelik belki de en önemli gerekçelerden biri olarak ileri sürülmesi mümkün olan Vergi Hukukunda Tahakkuk konusunu önererek, duyduğu güveni, çalışmanın her aşamasındaki eşsiz katkıları ve bir an dahi esirgemediği hoşgörüsünün yanı sıra, akademisyenliği, insanlığı ve hayattaki duruşunu daima örnek alarak derin bir hürmet, sevgi ve tanımış olmaktan büyük bir onur duyduğum tez

danışmanım ve çok kıymetli hocam, sayın Prof. Dr. S. Ateş OKTAR'a teşekkürlerimi bir borç bilirim. Çalışmanın gelişmesine, derinleşmesine katkıda bulunarak bugünkü şeklini almasını sağlayan ve doktora tez izleme komitemde yer alan çok değerli hocalarım, sayın Prof. Dr. Esra EKMEKCİ ÇALICIOĞLU'na ve sayın Doç. Dr. Yasemin TAŞKIN'a da tüm destekleri için çok teşekkür ederim.

Son olarak annemi ve babamı çok sevdiğimi, hayata daima onların sevgisini hissederek baktığımı ve onların evladı olmaktan dolayı çok şanslı olduğumu belirtmek isterim. Hayatımın her döneminde olduğu gibi, bu çalışmada da fedakârlıklarıyla beni destekleyen, heyecanıma ve hayallerime ortak bir tanecik ailem, sağ olsun, var olsun. Ailemin yanı sıra, hayatıma sayısız sevgi pencereleri ekleyen ve her şeyi kendi gibi çok güzelleştirerek mutluluk ve huzur veren çok sevdiğim canım eşime; eşimi bu kadar iyi kalpli, güler yüzlü ve hayırlı bir insan olarak yetiştiren sevgili kayınvalideme ve ne yazık ki hiç tanışma fırsatı bulamadığım rahmetli kayınpederime sonsuz şükranlarımı sunarım.

Yeliz Neslihan AKIN BASA

İstanbul-2022

İÇİNDEKİLER

ÖZ ..... **ii**

ABSTRACT ..... **iii**

ÖNSÖZ ..... **iv**

TABLOLAR LİSTESİ ..... **xxv**

KISALTMALAR LİSTESİ ..... **xxvi**

GİRİŞ **1**

BİRİNCİ BÖLÜM

VERGİ TAHAKKUK HUKUKU

1.1. Vergi Tekniği ve Tahakkuk 12

1.2. Hukukî Fonksiyonlar ve Tahakkuk 24

1.2.1. Yasama Fonksiyonu ve Tahakkuk 25

1.2.2. İdarî Fonksiyon ve Tahakkuk 26

1.2.3. Yargı Fonksiyonu ve Tahakkuk 32

1.3. Vergilendirme Yetkisi ve Tahakkuk 34

1.4. Verginin Hukukî İlkeleri ve Tahakkuk 36

1.5. Özel İdarî Usul Düzenlemeleri ve Tahakkuk 37

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ USUL HUKUKU'NDA DÜZENLENİŞ BİÇİMİYLE TAHAKKUK

2.1. Vergi Alacağının Tayini ve Vergilendirme İşlemleri 43

2.1.1. Vergiyi Doğuran Olay 46

2.1.2. Vergi Tarhı 69

2.1.2.1. Vergi Konusu 74

2.1.2.2. Vergi Matrahı ve Vergi Matrahı Tespit Usulleri 78

2.1.2.2.1. Vergi Matrahı 78

2.1.2.2.2. Vergi Matrahı Tespit Usulleri 82

2.1.2.2.2.1. Karine Usulü 83
2.1.2.2.2.2. İdarece Takdir Usulü 85
2.1.2.2.2.3. Götürü Usul 88
2.1.2.2.2.4. Basit Usul 90
2.1.2.2.2.5. Beyan Usulü 91
2.1.2.2.2.6. Kaynakta Kesinti Usulü 94
2.1.2.3. Vergi Tarh Usulleri 95
2.1.2.3.1. Beyannameye Dayanan Tarh Usulü ve Özellikleri 97
2.1.2.3.1.1. Vergi Matrahı Tespitinin Beyan Usulüne Dayanması 106
2.1.2.3.1.2. Tahakkuk Fişi (Tanzim) Esasının Geçerli Olması 109
2.1.2.3.1.3. Dava Açma Hakkının Tanınmaması Kuralı 112
2.1.2.3.2. İkmalen, Re'sen ve (Verginin) İdarece Tarh(ı) Usulleri ve Özellikleri 121
2.1.2.3.2.1. Vergi Matrahı Tespitinin İdarece Takdir Usulüne Dayanması 123
2.1.2.3.2.2. İhbarname ile Yoklama Fişi (Tanzim) Esasının Geçerli Olması 124
2.1.2.3.2.2.1. İhbarname (Tanzim) Esasının Geçerli Olması 124
2.1.2.3.2.2.2. Yoklama Fişi (Tanzim) Esasının Geçerli Olması 127
2.1.2.3.2.3. Dava Açma Hakkının Tanınması Kuralı 129
2.1.3. Vergi Tebliği 130
2.1.4. Vergi Tahakkuku 133
2.1.5. Vergi Tahsili 139
2.2. Vergi Usul Hukuku'nda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkukun Hukukî Nitelikleri 145

2.2.1. Tarh İşleminin Hukukî Etkisi Olması 146
2.2.2. Tarha İnşaî İdarî İşlem Olma Niteliğini Kazandırması 171
2.2.2.1. Tarhın Tespit Edici İdarî İşlem Niteliği ve İcraîlik 171
2.2.2.2. Tarhın İnşaî İdarî İşlem Niteliği ve İcraîlik 192
2.2.3. Tarha Tahsilin Hukukî Sebebi Olma İşlevini Kazandırması 215
2.2.4. Tarha Bağımsız İdarî İşlem Olma Niteliğini Kazandırması 219
2.2.5. Tarha Borçlandırıcı (Taahhüt) İşlemi Olma Niteliğini Kazandırması 223
2.2.6. Tarh İşleminin Tamamlayıcı (Etkinlik) Unsurunu Oluşturması 231
2.2.7. Vergi Alacağına Bağımsız Hak Niteliğini Kazandırması 234
2.2.8. Vergi Ziyaı Cezasının Ön Koşulunu Oluşturması 235

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

GÜMRÜK HUKUKU'NDA DÜZENLENİŞ BİÇİMİYLE TAHAKKUK

3.1. Vergi Alacağının Tayini ve Vergilendirme İşlemleri 250
3.1.1. Vergiyi Doğuran Olay 252
3.1.1.1. Gümrük Mükellefiyetinin "Doğması" 256
3.1.1.2. Gümrük Mükellefiyetinin "Başlaması" 263
3.1.2. Vergi Tarhı 270
3.1.2.1. Vergi Konusu 279
3.1.2.2. Vergi Matrahı ve Vergi Matrahı Tespit Usulleri 281
3.1.2.2.1. Vergi Matrahı 281
3.1.2.2.2. Vergi Matrahı Tespit Usulleri 287
3.1.2.3. Vergi Tarh Usulleri 288
3.1.2.3.1. Beyanın Kontrolüne Dayanan Tamamlayıcı Tarh Usulü ve Özellikleri 288
3.1.2.3.1.1. Beyan Usulü 295

3.1.2.3.1.1.1. Özet Beyan 297
3.1.2.3.1.1.2. Eşyanın Gümrüğe Sunulması 299
3.1.2.3.1.1.3. Gümrük Beyanı 300
3.1.2.3.1.1.3.1. Gümrük Beyannamesinin Verilmesi 306
3.1.2.3.1.1.3.2. Gümrük Beyannamesinin Kabul ve Tescili 307
3.1.2.3.1.2. Kontrol Usulü 316
3.1.2.3.1.2.1. Belge Kontrolü 324
3.1.2.3.1.2.2. Eşya Kontrolü 325
3.1.2.3.1.3. Vergi Matrahı Tespitinin İdarece Takdir Usulüne Dayanması 327
3.1.2.3.2. Beyannameye Dayanan Tarh Usulü ve Özellikleri 328
3.1.3. Vergi Tahakkuku 329
3.1.3.1. Olağan Tahakkuk 334
3.1.3.2. Ek Tahakkuk 335
3.1.4. Vergi Tebliği 339
3.1.5. Vergi Tahsili 342
3.1.5.1. Verginin Derhâl Ödenmesi 344
3.1.5.2. Verginin Belli Bir Sürede Ödenmesi 346
3.2. Gümrük Hukuku'nda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkukun Hukukî Niteliği 347
3.2.1. Tarhın Hukukî Etkisi Olması 348
3.2.2. Tarha İnşaî İdarî İşlem Olma Niteliğini Kazandırması 349
3.2.3. Tarha Tahsilin Hukukî Sebebi Olma İşlevini Kazandırması 355
3.2.4. Tarha Bağımsız İdarî İşlem Olma Niteliğini Kazandırması 356

3.2.5. Tarha Borçlandırıcı (Taahhüt) İşlemi Olma Niteliğini Kazandırması 357
3.2.6. Tarh İşleminin Tamamlayıcı (Etkinlik) Unsurunu Oluşturması 358
3.2.7. Vergi Alacağına Bağımsız Hak Niteliğini Kazandırması 358
3.2.8. Vergi Ziyaı Cezasının Ön Koşulunu Oluşturması..... 358

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM

KAMU İCRA HUKUKU'NDA DÜZENLENİŞ BİÇİMİYLE TAHAKKUK

4.1. Kamu İcra Hukuku'nda Tahakkukun Özellikleri..... 362
4.1.1. İhtiyatî Tahakkuk Olarak İsimlendirilmesi 367
4.1.2. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Düzenlenmesi..... 368
4.1.3. Uygulanma Kapsamının Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Tespit ve İlan Edilmesi..... 369
4.1.4. Kamu Alacaklarının Korunması Amacıyla İhdas Edilmesi 372
4.1.5. Takdir Yetkisine Dayanması..... 377
4.1.6. Sınırlı Hukukî Sebeplerle Uygulanması..... 378
4.1.6.1. İhtiyatî Haciz Uygulanması Gerekli Birtakım Hâller..... 379
4.1.6.1.1. Teminat İstenmesi Gerekli Hâller 380
4.1.6.1.1.1. Vergi Usul Hukuku Kapsamındaki Hâller 382
4.1.6.1.1.1.1. Vergi Ziyaı Cezası Kesilmesini Gerektiren Hâller 383
4.1.6.1.1.1.2. Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde Sayılan Hâllere Temas Eden Bir Kamu Alacağının Salınması İçin Gerekli İşlemlere Başlanmış Olduğu Hâller..... 383
4.1.6.1.1.2. Türkiye'de İkametgâhı Bulunmayan Borçlunun Durumunun Kamu Alacağının Tahsilinin Tehlikede Olduğunu Gösterdiği Hâller..... 384

4.1.6.1.2. Borçlunun Belli İkametgâhının Olmadığı Hâller 385

4.1.6.1.3. Borçlunun Kaçmış Olduğu veya Kaçma, Mallarını Kaçırma ve Hileli Yollara Sapma İhtimallerinin Bulunduğu Hâller 386

4.1.6.1.4. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Belli Bir Süre İçerisinde Mal Bildiriminde Bulunmamış Olduğu veya Noksan Bildirimde Bulunduğu Hâller 386

4.1.6.2. Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olunması Sebebiyle Takibata Girişildiği Hâller 388

4.1.6.3. Teşebbüsün Muvazaalı Olduğu ve Gerçekte Başkasına Aidiyeti Hakkında Deliller Elde Edilmiş Olduğu Hâller 390

4.2. Kamu İcra Hukuku'nda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkukun Hukukî Niteliği 391

4.2.1. Tarh İşleminin Hukukî Etkisi Olması 391

4.2.2. İhtiyatî Haczin Hukukî Sebebi Olması 397

4.2.2.1. İhtiyatî Haczin Özellikleri 401

4.2.2.1.1. Kamu Alacaklarının Korunması Amacıyla İhdas Edilmesi 402

4.2.2.1.2. Bağlı Yetkiye Dayanması 403

4.2.2.1.3. Sınırlı Hukukî Sebeplerle Uygulanması 404

4.2.2.2. İhtiyatî Haczin Hukukî Niteliği 411

4.2.3. Tarha Tahsilin Hukukî Sebebi Olma İşlevini Kazandırması 416

4.2.4. Tarha Borçlandırıcı (Taahhüt) İşlemi Olma Niteliğini Kazandırması 418

BEŞİNCİ BÖLÜM
VERGİ TAHAKKUK USULLERİ

5.1. Tarha Bitişik Tahakkuk Usulleri 422

5.1.1. Beyana Dayanan Tahakkuk Usulü 422

5.1.1.1. Vergi Usul Hukukunda Beyana Dayanan Tahakkuk Usulü 424
5.1.1.1.1. Tahakkuk Fişi Yoluyla Tahakkuk Usulü 424
5.1.1.1.1.1. Tarh 425
5.1.1.1.1.2. Tahakkuk 429
5.1.1.1.1.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlem 435
5.1.1.1.1.3.1. Tahakkuk Fişinin Tevdi Edene "Verilmesi" .. 461
5.1.1.1.1.3.2. Tahakkuk Fişinin Posta ile "Gönderilmesi"... 475
5.1.1.1.1.3.2.1. Tahakkuk Fişinin Tevdi Eden Tarafından Alınmaması Hâlinde..... 477
5.1.1.1.3.2.2.2. Beyannamenin Posta ile Gönderilmesi Hâlinde 479
5.1.1.1.1.3.3. Tahakkuk Fişinin Elektronik Ortamda "İletilmesi" 486
5.1.1.1.2. Vergi Karnesi Yoluyla Tahakkuk Usulü 494
5.1.1.1.2.1. Tarh 506
5.1.1.1.2.2. Tahakkuk 508
5.1.1.1.2.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlem 509
5.1.1.2. Gümrük Hukuku'nda Beyana Dayanan Tahakkuk Usulü: Olağan Tahakkuk Usulü..... 509
5.1.2. Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü..... 510
5.1.2.1. 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü..... 512
5.1.2.1.1. Tarh 515
5.1.2.1.2. Tahakkuk 520
5.1.2.1.3. Tebliğ ve Tebliğ Yerine Geçen İşlem 524
5.1.2.1.3.1. Tebliğ 524
5.1.2.1.3.2. Tebliğ Yerine Geçen İşlem 525

5.1.2.2. Gümrük Hukuku'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü 526
5.1.2.2.1. Tarh 527
5.1.2.2.2. Tahakkuk 528
5.1.2.2.3. Tebliğ ve Tebliğ Yerine Geçen İşlem 537
5.1.2.2.3.1. Tebliğ 537
5.1.2.2.3.2. Tebliğ Yerine Geçen İşlem 539
5.1.2.3. Kamu İcra Hukuku'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü 542
5.1.2.3.1. Tarh 545
5.1.2.3.2. Tahakkuk 546
5.1.2.3.3. Tebliğ 547
5.1.3. Tahsil Yoluyla Tahakkuk Usulü 548
5.1.4. Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü 551
5.1.4.1. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü 552
5.1.4.1.1. Sadece Taşıt Değerine Dayalı Olarak Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü 553
5.1.4.1.1.1. Tarh 553
5.1.4.1.1.2. Tahakkuk 556
5.1.4.1.1.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlem 557
5.1.4.1.2. Bildirime Dayalı Olarak Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü 561
5.1.4.1.2.1. Tarh 562
5.1.4.1.2.2. Tahakkuk 563
5.1.4.1.2.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlem 564

5.1.4.2. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü 564
5.1.4.2.1. Takdir İşlemlerine Dayalı Olarak Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü 569
5.1.4.2.1.1. Tarh 571
5.1.4.2.1.2. Tahakkuk 575
5.1.4.2.1.3. Tebliğ 576
5.1.4.2.2. Bildirime Dayalı Olarak Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü 578
5.1.4.2.2.1. Tarh 579
5.1.4.2.2.2. Tahakkuk 581
5.1.4.2.2.3. Tebliğ 582
5.1.4.2.3. Sadece Vergi Değerine Dayalı Olarak Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü 584
5.1.4.2.3.1. Tarh 585
5.1.4.2.3.2. Tahakkuk 586
5.1.4.2.3.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlem 586
5.1.5. İhtiyatî Tahakkuk Usulü 587
5.1.5.1. Tarh 588
5.1.5.2. Tahakkuk 591
5.1.5.2.1. Matrahı Belli Olan Vergilerde İhtiyatî Tahakkuk Usulü 595
5.1.5.2.2. Matrahı Belli Olmayan Vergilerde İhtiyatî Tahakkuk Usulü 596
5.1.5.3. Tebliğ 597
5.1.6. İdarî Çözüm Yoluyla Tahakkuk Usulü 599

5.1.6.1. Vergi Usul Hukuku'nda İdarî Çözüm Yoluyla Tahakkuk Usulü 601
5.1.6.1.1. Düzeltme Yoluyla Tahakkuk Usulü 603
5.1.6.1.2. Uzlaşma Yoluyla Tahakkuk Usulü 607
5.1.6.1.3. Pişmanlık Talepli Olarak Verilen Beyanname Yoluyla Tahakkuk Usulü 615
5.1.6.1.4. İzaha Davet Yoluyla Tahakkuk Usulü 617
5.1.6.1.5. Kanun Yolundan Vazgeçme Yoluyla Tahakkuk Usulü 619
5.1.6.2. Gümrük Hukuku'nda İdarî Çözüm Yoluyla Tahakkuk Usulü 620
5.1.6.2.1. Düzeltme Yoluyla Tahakkuk Usulü 621
5.1.6.2.2. Uzlaşma Yoluyla Tahakkuk Usulü 626
5.1.6.2.3. İtiraz Yoluyla Tahakkuk Usulü 631
5.2. Tarha Bitişik Olmayan Tahakkuk Usulleri: Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü 634
5.2.1. Vergi Borcunun Mükellef Tarafından Kabul Edildiği Hâllerde Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü 635
5.2.1.1. Vergi Usul Hukuku'nda Vergi Borcunun Mükellef Tarafından Kabul Edildiği Hâllerde Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü 635
5.2.1.1.1. Tarh 638
5.2.1.1.2. Tebliğ 639
5.2.1.1.3. Tahakkuk 644
5.2.1.2. Kamu İcra Hukuku'nda Vergi Borcunun Mükellef Tarafından Kabul Edildiği Hâllerde Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü 647
5.2.1.2.1. Tarh 647
5.2.1.2.2. Tebliğ 648
5.2.1.2.3. Tahakkuk 648

5.2.2. Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü 649

5.2.2.1. Vergi Usul Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü 650

5.2.2.2. Gümrük Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü 671

5.2.2.3. Kamu İcra Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü 673

ALTINCI BÖLÜM

VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE TAHAKKUK

6.1. Dava Konusu ve Tahakkuk 679

6.1.1. Dava Konusu 680

6.1.2. Vergi Usul Hukuku'nda Dava Konusu ve Tahakkuk 680

6.1.2.1. İhtirazî Kayıtla Verilen Beyannamelerde Dava Konusu 689

6.1.2.2. Vergi Hatalarında Dava Konusu 709

6.1.2.3. Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulüyle Tahakkuk Eden Vergilerde Dava Konusu 745

6.1.2.4. Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulüyle Tahakkuk Eden Vergilerde Dava Konusu 746

6.1.3. Gümrük Hukuku'nda Dava Konusu ve Tahakkuk 747

6.1.3.1. İtiraz İdarî Başvuru Yolunun Tüketilmediği Hâllerde Dava Konusu 748

6.1.3.2. İtiraz İdarî Başvuru Yolunun Tüketildiği Hâllerde Dava Konusu 750

6.1.3.2.1. Olağan Tahakkukta Dava Konusu 758

6.1.3.2.2. Ek Tahakkukta Dava Konusu 767

6.1.4. Kamu İcra Hukuku'nda Dava Konusu ve Tahakkuk 769

6.1.4.1. İhtiyatî Tahakkuk Usulünde Dava Konusu 770
6.1.4.2. İhtiyatî Tahakkukun Düzeltilmesi Usulünde Dava Konusu 774
6.2. Hukuka Uygunluk Karinesi ve Tahakkuk 775
6.2.1. Hukuka Uygunluk Karinesi 775
6.2.2. Vergi Usul Hukuku'nda Hukuka Uygunluk Karinesi ve Tahakkuk 778
6.2.3. Gümrük Hukuku'nda Hukuka Uygunluk Karinesi ve Tahakkuk 782
6.2.4. Kamu İcra Hukuku'nda Hukuka Uygunluk Karinesi ve Tahakkuk 783
6.3. Yürütmenin Durdurulması ve Tahakkuk 784
6.3.1. Yürütmenin Durdurulması 785
6.3.1.1. Yürütmenin Durdurulmasında İstisnası Bulunmayan Genel Kurallar 787
6.3.1.1.1. Kanun Yollarına Başvurulmuş Olmasının Yürütmeyi Durdurmaması 788
6.3.1.1.2. Kanun Yollarında Kararın Bozulmasının Yürütmeyi Durdurması 790
6.3.1.2. Yürütmenin Durdurulmasında İstisnası Bulunan Genel Kural Olarak Dava Açılmasının Yürütmeyi Durdurmaması ve Yürütmenin Durdurulmasında Aranan Şartlar 791
6.3.1.2.1. Mutlak Şartlar 793
6.3.1.2.1.1. Dava Açılmış Olması 793
6.3.1.2.1.2. Yürütmenin Durdurulması İsteminde Bulunulması 794
6.3.1.2.1.3. İdarî İşlemin Uygulanması Hâlinde Telafisi Güç veya İmkânsız Zararların Doğması ve İdarî İşlemin Açıkça Hukuka Aykırı Olması 795

6.3.1.2.1.4. Yargısal Fonksiyona Tabi Bir Karara Dayanması: Yargısal İşlemin Tesis Edilmesi 795
6.3.1.2.2. Mutlak Olmayan Şartlar 803
6.3.1.2.2.1. İdarenin Savunmasının Alınması 803
6.3.1.2.2.2. Teminat Verilmesi 803
6.3.1.3. İstisnaî Kural Olarak Dava Açılmasının Yürütmeyi Durdurması 804
6.3.1.4. Yürütmenin Durdurulmasında İstisnaî Kuraldan Doğan Şartlar 812
6.3.2. Vergi Usul Hukuku'nda Yürütmenin Durdurulması 813
6.3.3. Gümrük Hukuku'nda Yürütmenin Durdurulması 816
6.3.3. Kamu İcra Hukuku'nda Yürütmenin Durdurulması 820

YEDİNCİ BÖLÜM
VERGİNİN KESİNLEŞMESİ VE TAHAKKUK

7.1. Vergi Hukukunda Kesinleşme 825
7.1.1. Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi 825
7.1.2. Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi 833
7.1.3. Tarhın Kesinleşmesi: Tahakkuk 839
7.2. Vergi Usul Hukuku'nda Verginin ve Tarhın Kesinleşmesi 851
7.2.1. Vergi Usul Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi 851
7.2.1.1. Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi 851
7.2.1.1.1. Vergi Mahkemesinde Dava Açılması Hâlinde Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi 864
7.2.1.1.2. Kanun Yollarına Başvurulmuş Olması Hâlinde Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi 865
7.2.1.2. Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi 866

7.2.1.2.1. İhtirazî Kayıtla Verilmeyen Beyannamelerde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi 867

7.2.1.2.2. Re'sen, İkmalen ve İdarece Tarh Usullerinde Dava Açma Süresi İçerisinde Dava Açılmaması Hâlinde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi 870

7.2.1.2.3. İdarî Çözüm Yollarının İşletilmesi Hâlinde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi..... 879

7.2.2. Vergi Usul Hukuku'nda Tarhın Kesinleşmesi: Tahakkuk 879

7.2.2.1. İhtirazî Kayıtla Verilen Beyannamelerde Tarhın Kesinleşmesi 884

7.2.2.2. Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tarhın Kesinleşmesi 886

7.2.2.3. Verginin İhtilafsız Ödenmesiyle Tarhın Kesinleşmesi 889

7.2.2.4. Verginin İhtilafa Rağmen Ödenmesiyle Tarhın Kesinleşmesi 890

7.3. Gümrük Hukuku'nda Verginin ve Tarhın Kesinleşmesi..... 891

7.3.1. Gümrük Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi 892

7.3.1.1. Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi 892

7.3.1.1.1. Vergi Mahkemesinde Dava Açılması Hâlinde Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi 894

7.3.1.1.2. Kanun Yollarına Başvurulmuş Olması Hâlinde Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi 897

7.3.1.2. Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi 897

7.3.1.2.1. İhtirazî Kayıtla Verilmeyen Beyannamelerde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi 901

7.3.1.2.2. İtiraz Süresi İçerisinde İtiraza Başvurulmaması Hâlinde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi..... 902

7.3.1.2.3. Dava Açma Süresi İçerisinde Dava Açılmaması Hâlinde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi 904
7.3.1.2.4. İdarî Çözüm Yollarının İşletilmesi Hâlinde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi 905
7.3.2. Gümrük Hukuku'nda Tarhın Kesinleşmesi: Tahakkuk 905
7.3.2.1. İhtirazî Kayıtla Verilen Beyannamelerde Tarhın Kesinleşmesi 905
7.3.2.2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi ya da Uzlaşmanın Vaki Olmaması Hâlinde Tarhın Kesinleşmesi 908
7.3.2.3. İdarî Denetim Üzerine (İtiraz Kararıyla) Tarhın Kesinleşmesi 909
7.3.2.4. Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tarhın Kesinleşmesi 916
7.3.2.5. Verginin İhtilafa Rağmen Ödenmesiyle Tarhın Kesinleşmesi 918
7.4. Kamu İcra Hukuku'nda Verginin ve Tarhın Kesinleşmesi 920
7.4.1. Kamu İcra Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi 920
7.4.1.1. Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi 920
7.4.1.1.1. İhtiyatî Tahakkuk Usulünde Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi 920
7.4.1.1.2. İhtiyatî Tahakkukun Düzeltilmesinde Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi 921
7.4.1.2. Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi 921
7.4.1.2.1. İhtiyatî Tahakkuk Usulünde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi 921
7.4.1.2.2. İhtiyatî Tahakkukun Düzeltilmesinde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi 922
7.4.2. Kamu İcra Hukuku'nda Tarhın Kesinleşmesi 923

7.5. Verginin Dar Anlamda Kesinleşmesi 924
7.6. Verginin Geniş Anlamda Kesinleşmesi 926
7.6.1. Vergi Usul Hukuku'nda Verginin Geniş Anlamda Kesinleşmesi 927
7.6.2. Gümrük Hukuku'nda Verginin Geniş Anlamda Kesinleşmesi .. 936
7.6.3. Kamu İcra Hukukunda Verginin Geniş Anlamda Kesinleşmesi 938
7.7. Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleştiği Hâller 938
7.7.1. Vergi Usul Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleştiği Hâller 939
7.7.1.1. Beyana Dayanan Tahakkuk Usulünün Uygulandığı Hâller 940
7.7.1.1.1. Beyannamelerin İhtirazî Kayıtla Verilmediği Hâller ... 940
7.7.1.1.2. Beyannamelerde Vergi Hatasının Bulunmadığı Hâller 942
7.7.1.2. İkmalen, Re'sen ve Verginin İdarece Tarh Usullerinin Uygulandığı Hâller 943
7.7.1.2.1. Dava Açma Süresi İçerisinde Dava Açılmadığı Hâller 944
7.7.1.2.2. Mükellefin Aleyhine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvuru Hakkının Olmadığı Hâller 945
7.7.1.2.2.1. İstinafa Başvuru Hakkının Olmadığı Bir Vergi Davasında Mükellefin Aleyhine Karar Verildiği Hâller 946
7.7.1.2.2.2. Temyiz Kanun Yoluna Başvuru Hakkının Olmadığı Bir Vergi Davasında Mükellefin Aleyhine Karar Verildiği Hâller 947
7.7.1.3. Vergilerde Uzlaşıldığı Hâller 949
7.7.1.4. Vergilerde Kanun Yolundan Vazgeçildiği Hâller 951
7.7.2. Gümrük Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleştiği Hâller 953
7.7.2.1. Olağan Tahakkuk Usulünün Uygulandığı Hâller 953

7.7.2.1.1. Beyannamelerin İhtirazî Kayıtla Verilmediği Hâller ... 954
7.7.2.1.2. Beyannamelerde Vergi Hatasının Bulunmadığı Hâller 955
7.7.2.2. Ek Tahakkuka İtirazda Bulunulmayacağı Şerhinin Verildiği Hâller ... 955
7.7.2.3. Mükellefin Aleyhine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvuru Hakkının Olmadığı Hâller ... 956
7.7.2.3.1. İstinafa Başvuru Hakkının Olmadığı Bir Vergi Davasında Mükellefin Aleyhine Karar Verildiği Hâller ... 956
7.7.2.3.2. Temyiz Kanun Yoluna Başvuru Hakkının Olmadığı Bir Vergi Davasında Mükellefin Aleyhine Karar Verildiği Hâller ... 957
7.7.2.4. Vergilerde Uzlaşıldığı Hâller ... 958
7.7.3. Kamu İcra Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleştiği Hâller ... 959
7.7.3.1. Beyanın Kontrolü Yoluyla Tahakkuk Usulünde Uygulandığı Hâller ... 959
7.7.3.2. Süresi İçerisinde Dava Açılmayan Hâller ... 961
7.7.3.3. Vergilerde Uzlaşıldığı Hâller ... 962
7.8. Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleşmediği Hâller ... 962
7.8.1. Vergi Usul Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleşmediği Hâller ... 962
7.8.1.1. Beyana Dayanan Tahakkuk Usulünün Uygulandığı Hâller 963
7.8.1.1.1. Beyannamelerin İhtirazî Kayıtla Verildiği Hâller ... 963
7.8.1.1.2. Beyannamelerde Vergi Hatasının Bulunduğu Hâller ... 964
7.8.1.2. İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh Usullerinin Uygulandığı Hâller ... 965

7.8.1.2.1. Mükellefin Aleyhine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvurulmadığı Hâller 965

7.8.1.2.1.1. Mükellef Aleyhine Olan Vergi Mahkemesi Kararına Karşı Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusunun Yapılmadığı Hâller 967

7.8.1.2.1.2. Mükellef Aleyhine Olan Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Danıştay'a Temyiz Başvurusunun Yapılmadığı Hâller 968

7.8.1.2.2. Mükellefin Aleyhine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvurulduğu Hâller 969

7.8.1.2.2.1. Mükellef Aleyhine Olan Vergi Mahkemesi Kararına Karşı Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusunun Yapıldığı Hâller 970

7.8.1.2.2.2. Mükellef Aleyhine Olan Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Danıştay'a Temyiz Başvurusunun Yapıldığı Hâller.... 971

7.8.1.2.3. Mükellefin Lehine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvurulduğu Hâller 972

7.8.1.2.3.1. Mükellef Lehine Olan Vergi Mahkemesi Kararına Karşı Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusunun Yapıldığı Hâller 972

7.8.1.2.3.2. Mükellef Lehine Olan Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Danıştay'a Temyiz Başvurusunun Yapıldığı Hâller.... 973

7.8.2. Gümrük Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleşmediği Hâller 974

7.8.2.1. Beyannamelerin İhtirazî Kayıtla Verildiği Hâller 974

7.8.2.2. Beyannamelerin Vergi Hatası İçerdiği Hâller 975

7.8.2.3. Mükellefin Aleyhine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvurulmadığı Hâller 975

7.8.2.3.1. Mükellef Aleyhine Olan Vergi Mahkemesi Kararına Karşı Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusunun Yapılmadığı Hâller 975

7.8.2.3.2. Mükellef Aleyhine Olan Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Danıştay'a Temyiz Başvurusunun Yapılmadığı Hâller..... 976

7.8.2.4. Mükellefin Aleyhine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvurulduğu Hâller 977

7.8.2.4.1. Mükellef Aleyhine Olan Vergi Mahkemesi Kararına Karşı Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusunun Yapıldığı Hâller 977

7.8.2.4.2. Mükellef Aleyhine Olan Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Danıştay'a Temyiz Başvurusunun Yapıldığı Hâller..... 978

7.8.2.5. Mükellefin Lehine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvurulduğu Hâller 979

7.8.2.5.1. Mükellef Lehine Olan Vergi Mahkemesi Kararına Karşı Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusunun Yapıldığı Hâller 979

7.8.2.5.2. Mükellef Lehine Olan Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Danıştay'a Temyiz Başvurusunun Yapıldığı Hâller..... 980

7.8.3. Kamu İcra Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleşmediği Hâller 980

7.8.3.1. İhtiyatî Tahakkuk Usulünün Uygulandığı Hâller..... 981

7.8.3.2. İhtiyatî Tahakkukun Düzeltildiği Hâller 982

SONUÇ..... 990

KAYNAKÇA 1008

ÖZGEÇMİŞ..... 1091

TABLOLAR LİSTESİ

Tablo 1.1: Vergi Tekniği ve Tahakkuk 24

KISALTMALAR LİSTESİ

İDDK	: İdari Dava Daireleri Kurulu
E.	: Esas
et. al.	: Çok yazarlı eserlerde ilk yazardan sonrakiler
İDD	: İdarî Dava Dairesi
K.	: Karar
KHK	: Kanun Hükmünde Kararname
m.	: Madde
No.	: Numara
op. cit.	: Adı geçen eser
passim	: Eserin bütününe atıf
s.	: Sayfa
ss.	: Sayfalar
TBMM	: Türkiye Büyük Millet Meclisi
VDD	: Vergi Dava Dairesi
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu

GİRİŞ

Malî hukuk ve vergi hukuku doktrinindeki tartışmalar içinde, en önemli yeri vergiyi doğuran olay, tarh, tahakkuk ve tahsil kavramlarının hukukî niteliklerinin işgal ettiği görülmektedir. Bunlardan tarh konusunda yapılan çalışmaların, görece daha geniş bir yere sahip olduğu; diğerlerinin ve özellikle tahakkukun yeterince tartışılmadığı görülmektedir. Önceleri fazla tartışılmaya değer bulunmamasını anlamak, bir ölçüde mümkün görülse de son yıllarda çağın da gereği olarak bütün toplumsal ve hukukî ilişkilerin olduğu gibi, vergi hukuku ilişkilerinin de giriftleşmesi ve karmaşıklaşması, Vergi Hukuku'nun hak ettiği ölçüde tartışılmayan kavram ve kurumlarının da tartışılmasını zorunlu kılmaktadır.

Vergilendirme süreci başta olmak üzere, tarh işlemi nezdinde tahakkukun ayrıntılı bir biçimde ve tüm yönleriyle ele alınması, şu ana kadar yapılmamış bir doktriner çalışma konusu olarak kalmıştır. Bu çalışma ile malî hukuk ve özel olarak Vergi Hukuku konularından biri olan, vergi tahakkuk hukukunun kapsamı, özellikleri, kanunî düzenlemeleri temelinde usul ve esasının hukukî çerçevesi ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Vergi alacağının vergiyi doğuran olayla ortaya çıktığı, dolayısıyla vergiyi doğuran olayın ilgili vergi kanununda tanımlanan soyut tipe uygun olarak gerçek hayatta vuku bulan somut maddî olay olarak tanımlandığı; ancak vergi alacağının-borcunun doğumunda kurucu unsur olmakla birlikte, vergiyi doğuran olayın verginin tahsil edilebilir hâle gelmesi için tek başına yeterli olmadığı, vergi alacağının doğumunu takiben bir kısmı idarî işlem niteliğine sahip bir dizi aşamasının kat edilmesinden sonra verginin tahsil/ödeme aşamasına gelebileceği, bunlardan en önemlilerinin pek çok yerde bütünleşik bir karakter arz ettiği görülen tarh ve tahakkuk aşamaları olduğu öncelikle ifade edilmelidir. Bu anlamda tarh işlemi dışında tahakkukun da bulunmasının, Türk Vergi Hukuku açısından oldukça önemli sonuçlarının mevcut olduğu ve çalışmanın da Türk Vergi Hukuku'nda tahakkuk kapsamıyla sınırlandırıldığı belirtilmelidir.

İlerleyen zaman içinde hukuk tekniği kapsamında, hukuk alanının alt disiplinleri uyarınca ayrı ayrı teknik konularının oluştuğu görülmektedir. Vergi tekniği

de vergi hukuku doktrini tarafından kavramsallaştırılarak tanımı, konusu, amacı ve özellikleri ortaya konulmakta ve bu yönüyle de vergi tekniğinin temel kavramlarından biri olan vergi hukukunda tahakkukun açıklanması, vergi kuralının anlamlandırılmasında ve hatta varlık kazanmasında oldukça önemli bir yere sahip olmaktadır. Buradan bir adım daha öteye gidildiğinde, vergi tekniğinin ve dolayısıyla bu tekniğin merkezinde yer alan tahakkukun, kamu maliyesi içinde pek çok organı ilgilendirdiği ve modern Devlet'in tüm hukukî ve iktisadî kurumları ile karşılıklı etkileşim ilişkisi içinde bulunduğu da gözden kaçırılmamalıdır.

Genel olarak kişi ile Devlet arasında vergi borcu dolayısıyla ortaya çıkan hukukî ilişkilerin bağlandığı ilkelerin kastedildiği verginin hukukî ilkelerinden biri olan tahakkukun hukukî çerçevesi anlamlandırılmaksızın, verginin hukukî analizinin eksik kalacağı açıktır. Bu anlamda tahakkuka yönelik anlamlandırma faaliyetinin, vergi hukukunu anlamlandırma faaliyeti kadar önemli olduğu; zira tahakkuk anlamlandırılmadan vergi hukukunun temel özelliklerinin eksiksiz bir biçimde ortaya konulamayacağı ifade edilebilir.

Doktrinde genel olarak tespit edici bir idarî işlem olarak nitelendirilen verginin tarhı işlemi, sıklıkla tahakkuku da kapsamakta; zaman zaman da tarh aşaması tahakkuk aşamasının içine gizlenmiş şekilde varlığını sürdürmektedir. Bu bağlamda verginin tahakkukundan söz edilen her yerde bu tahakkukun arka planında bir tarh aşaması bulunmaktadır. Dolayısıyla Türk Vergi Hukuku terminolojisinin zenginliğini ve inceliğini göstermesi bakımından tarhı da kapsayan daha geniş bir kavram olarak tahakkuk ile ilgili yapılacak bir çalışmada, tarhın da tam anlamıyla hukukî çerçevesi belirlenmeli ve bu suretle tarh ve tahakkuk arasındaki ayrımın ortaya konulabilmesi mümkün gözükmektedir.

İnceleme kapsamına, Vergi Hukuku incelemelerinde genellikle dışarıda bırakılan Gümrük Hukuku/Gümrük Vergisi Hukuku alanındaki tartışmaların da tahakkuk konusu ile sınırlı olmak üzere dâhil edilmesi; böylece temel kaynağını Vergi Usul Kanunu'nun oluşturduğu Vergi Hukuku âlemi ile amaçları ve farklılaşan müesseseleri bakımından öteden beri bu çerçevenin dışında yer verilen Gümrük Vergisi Hukuku âlemi arasında tahakkuk temelinde bir ilişki kurularak müstakbel bir

bütünleşmenin yolunun açılmasının uygun olacağı düşünülmektedir. Bu kapsamda Kamu İcra Hukuku'nun kendine özgü kavram ve kurumlarının da tahakkuk konusu bağlamında bu ilişki çerçevesinde dikkate alınması önem arz etmektedir.

Vergi uyuşmazlıkları bağlamında da verginin tahakkukunun değerlendirilmesi gerektiği görülmektedir. Tarha yönelik olarak ortaya çıkan tüm uyuşmazlıklarda, idarî çözüm yollarına yapılan başvurular da dâhil olmak üzere, yargısal denetim üzerine alınan kararlar, doğrudan verginin tahakkukuna etki etmektedir. Özellikle bu uyuşmazlıkların dava açılmak suretiyle çözümlenmesi söz konusu olduğunda, verginin tahakkukunun bir mahkeme kararına bağlı olarak ortaya çıkması söz konusu olabilmektedir.

Tahakkuk, malî terminoloji içerisinde yer alan temel bir Vergi Hukuku kavramı ve müessesesidir. Nitekim, Türk Vergi Sistemi'nde yürürlükte olan ya da ilga edilen bir kısım Vergi Kanunlarında tarh kavramına hiç yer verilmemekle birlikte, vergi ve/veya cezalara ilişkin yapılandırma kanunları da dâhil olmak üzere, tüm Vergi Kanunları incelendiğinde, mutlaka verginin tahakkukuna ilişkin bir kural getirildiği görülmektedir. Ayrıca Vergi Kanunlarında zaman içerisinde yapılan kanunî değişikliklerle birlikte, tahakkuk kavramına daha da fazla yer verildiği ve bu bağlamda vergi ilişkisinde tahakkukun anlamlandırılmasına olan ihtiyacın daha da arttığı belirtilebilir.

Vergi hukukunun kadim kavram ve müesseselerinden biri olan tahakkuk, tarh ile vergiyi doğuran olay ve buna bağlı olarak tespit edilen somut vergi alacağının-borcunun Devlet tarafından tahsil edilmesini/mükellef tarafından ödenmesini sağlayan bir hukukî etki niteliğindedir. Verginin tahakkukunun bir Vergi Hukuku kavramı olduğu konusunda bir uzlaşı bulunduğu belirtilebilirse de tanımı, Vergi Hukuku içerisindeki varlık sebebi, hukukî niteliği, verginin kesinleşmesi bağlamındaki hukukî işlevi ve belki de en önemlisi tarh işlemi nezdindeki anlamı ve bağlantısı hususlarında bir görüş birliğinin bulunduğunu söylemek güçtür.

Verginin tahakkuku ile ilgili yapılacak bir irdeleme, salt 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler ile sınırlı olmamaktadır. Zira tahakkuk doğrudan ya da dolaylı olarak birçok Vergi Hukuku müessesesi ile ilişkili olmanın yanı sıra; hem

Türk Vergisi Sistemi'nde yer alan özel Vergi Kanunlarında hem Vergi Usul Kanunu kapsamında olmayan gümrük vergilerinin düzenlendiği 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda hem de 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da verginin tahakkukuna ilişkin düzenlemeler mevcuttur. Dolayısıyla vergi hukukunda tahakkukun düzenleniş biçimi genel olarak Vergi Usul Hukuku, Gümrük Hukuku ve Kamu İcra Hukuku temelinde yükselmektedir.

Yedi bölümden teşekkül olan bu tez çalışmasında, sırasıyla *Vergi Tahakkuk Hukuku, Vergi Usul Hukuku'nda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkuk, Gümrük Hukuku'nda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkuk, Kamu İcra Hukuku'nda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkuk, Vergi Tahakkuk Usulleri, Vergi Uyuşmazlıkları ve Tahakkuk* ile *Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkuk* konuları ele alınacaktır.

"Vergi Tahakkuk Hukuku" başlıklı ilk bölümde, vergi tekniği, Devlet'in hukukî fonksiyonları, vergilendirme yetkisi, verginin hukukî ilkeleri ile özel idarî düzenlemeleri bağlamında tahakkuk ele alınarak tahakkukun hukukî çerçevesinin ortaya konulması amaçlanmakta olup tahakkukun, yer verilen bu konular özelinde anlamı araştırılacaktır.

"Vergi Usul Hukuku'nda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkuk" başlıklı ikinci bölümde, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri esas alınmakla birlikte; yürürlükteki ikincil mevzuat düzenlemeleri ile ilga edilen kanunî düzenlemelere de yer verilerek vergi alacağının tayini ve vergilendirme işlemlerinden teşekkül vergilendirme süreci ayrıntılı bir biçimde açıklanmaya çalışılacaktır. Aksi bir düzenleme yapılmadıkça, Vergi Usul Kanunu'na tabi olan ve Türk Vergi Sistemi'nde özel Vergi Kanunları ile düzenlenen vergiler için de geçerli olan bu açıklamalar kapsamında tahakkukun hem varlık sebepleri hem de tahakkukun varlığından kaynaklanan hukukî sonuçların neler olabileceği araştırılacaktır. Bu araştırmada, Vergi Usul Hukuku'nun genel kuralları uyarınca tahakkukun tarh ve vergi üzerindeki etkilerini gösteren tahakkukun hukukî nitelikleri ortaya konulacaktır.

"Gümrük Hukuku'nda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkuk" başlıklı üçüncü bölümde, çalışmanın ikinci bölümünde esas alınan Vergi Usul Kanunu kapsamında olmayan gümrük vergilerinde tahakkuk ele alınacaktır. Yine bu bölümde de Gümrük

Kanunu düzenlemeleri esas alınmakla birlikte; yürürlükteki ikincil mevzuat düzenlemeleri ile ilga edilen kanunî düzenlemelere de yer verilerek gümrük vergilerinde vergi alacağının tayini ve vergilendirme işlemlerinden teşekkül vergilendirme süreci ayrıntılı bir biçimde açıklanmaya çalışılacaktır. Bu kapsamda tahakkukun hem varlık sebepleri hem de tahakkukun varlığından kaynaklanan hukukî sonuçların neler olabileceğine ilişkin araştırmada, Gümrük Hukuku'nun genel kuralları uyarınca tahakkukun tarh ve vergi üzerindeki etkilerini gösteren tahakkukun hukukî nitelikleri ortaya konulacaktır. Bu faaliyette, özellikle Gümrük Hukuku'nda etkin olan ve dava açılmadan önce tüketilmesi gereken idarî itiraz müessesesinin de tahakkuk üzerindeki etkilerine yer verilecektir.

"Kamu İcra Hukuku'nda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkuk" başlıklı dördüncü bölümde ise öncelikle kamu icra hukukunda tahakkukun özellikleri ele alınarak genel hukukî çerçevesi ortaya konulmaya çalışılacaktır. Bu kapsamda bu özellikleri ihtiva eden ve Türkiye'de Devlet gelirlerinin tahsili açısından, kamu alacaklarının korunmasına hizmet eden ihtiyatî tahakkukun hukukî niteliklerinin neler olduğu araştırılacaktır.

"Vergi Tahakkuk Usulleri" başlıklı beşinci bölümde, Vergi Usul Hukuku, Gümrük Hukuku ve Kamu İcra Hukuku'nda düzenlenen tahakkukun hangi usullerde gerçekleşebileceğine yönelik açıklamalar yapılacaktır. Bu açıklamalar bağlamında, Vergi Usul Hukuku, Gümrük Hukuku ve Kamu İcra Hukuku'ndaki tahakkuka ilişkin düzenlemelerin tahakkuk usulüne yansıyan yönleriyle benzerlikleri ve farklılıkları ortaya konulacaktır. Bu bölümde Vergi Usul Kanunu'na tabi olmakla birlikte, özel kanunî düzenlemelerinde farklı hükümler getirerek genel kuraldan doğan tahakkuk usulünden farklı bir tahakkuk usulünün kurala bağlanmış olduğu görülen 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uyarınca veraset ve intikal vergisi, 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu uyarınca motorlu taşıtlar vergisi ve 1329 sayılı Emlak Vergisi uyarınca emlak vergisi de ayrıca irdelenecektir.

"Vergi Uyuşmazlıkları ve Tahakkuk" başlıklı altıncı bölümde, öncelikle, verginin kanunîliği ilkesinin içeriklerinden birisini oluşturan vergi uyuşmazlıklarına yönelik yargısal denetimde yer alan dava konuları bağlamında tahakkuk, Vergi Usul

Hukuku, Gümrük Hukuku ve Kamu İcra Hukuku yönlerinden ele alınarak açılan bir davanın tahakkuk üzerindeki etkileri ve tahakkukun da açılacak bir dava üzerindeki etkileri araştırılacaktır. Aynı bölümün devamında, idarî işlemlerin özelliklerinden biri olan hukuka uygunluk karinesi de yine Vergi Usul Hukuku, Gümrük Hukuku ve Kamu İcra Hukuku düzenlemeleri uyarınca tahakkukun tarh açısından taşıdığı anlam yönüyle irdelenecektir. Hukuka uygunluk karinesi ve açılan bir davada idarî işlemin yürütülmesinin durdurulması arasındaki doğrusal bağlantı sebebiyle de tahakkukun ayrıca açılan bir davada dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulması noktasında özellikleri üzerinde durulacaktır.

Çalışmanın *"Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkuk"* başlıklı son bölümünde ise verginin kesinleşmesi ile tahakkukun farklılıkları ve ancak birbirleri olan bağlantıları açıklanmaya çalışılacaktır. Bu konuda verginin idarî olarak kesinleşmesi ve verginin yargısal olarak kesinleşmesi şeklindeki bir tasnif temelinde, verginin kesinleşmesindeki usuller irdelenecek ve bu kesinleşmelerin tahakkuka olan etkileri ya da tahakkukun bu kesinleşmelere olan etkilerinin neler olabileceği ele alınacaktır. Yine aynı şekilde verginin dar anlamda kesinleşmesi ve verginin geniş anlamda kesinleşmesinin mahiyeti açıklanarak tahakkuk ile bu kesinleşmelerin karşılıklı etkileri açıklanmaya çalışılacaktır. Nihayetinde aynı bölümde verginin idarî ve yargısal olarak kesinleşmesi ile dar ve geniş anlamda kesinleşmesi, Vergi Usul Hukuku, Gümrük Hukuku ve Kamu İcra Hukuku'ndaki düzenlemeler çerçevesinde tek tek ele alınacak olup verginin kesinleşmesi ile tahakkukun birlikte gerçekleştiği ve birlikte gerçekleşmediği hukukî durumlar da ayrıca incelenecektir.

BİRİNCİ BÖLÜM
VERGİ TAHAKKUK HUKUKU

Vergi hukukunun bağımsız ve özerk bir disiplin olarak ileri sürülmesinde, vergi ile ilgili bazı kavramların özellikli olduğu; tarh, tahakkuk ve tahsile ilişkin olarak hükme bağlanan kanunî esasların da bu özellikli durumlara tekabül ettiği ve bunların vergi hukukunun çerçevesini çizdiği ifade edilmektedir[1].

Vergi hukuku, malî faaliyetin sadece vergilerden doğan ilişkilerini düzenleyen kuralların bütünü[2] olup Devlet'in gelir sağlamak için başvurduğu vergi kanunlarının usul ve kaidelerinin hukukî açıdan incelenmesini ifade etmektedir[3]. Bu bağlamda vergi hukuku, vergilemenin hukuksal düzeni ile uğraşmakta[4] ve vergilemeyi hukuk olayı olarak anlamaktadır[5]. Vergi ve vergi dışı kamu gelirlerine ilişkin hukuk kurallarından oluşan gelir hukukunun uygulamada eş anlamı olarak kullanılan vergi hukuku, maliye hukukunun alt dallarından birini oluşturmaktadır[6].

Vergi usul hukuku, genel anlamda vergi ilişkilerinden doğan hak, görev ve yetkilerin gerçekleştirilmesi ile kullanılma şekillerini gösteren kurallardan oluşmakta olup vergi usul hukukunun konularından birisi de vergilerin tarh ve tahakkukudur[7]. Burada belirtmek gerekir ki, vergi sistemini meydana getiren Vergi Kanunlarının uygulamalarında birçok ortak husus bulunmaktadır ve vergi usulüyle ilgili kanunlar da bu ortak hususları içermektedir. Vergi usulüyle ilgili hükümler kapsamında, *vergi*

---

[1] Esat Tekeli, "Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Sayı: 1, 1955, ss. 155-162, s. 157

[2] Akif Erginay, "Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 3, 1951, ss. 670-686, s. 671, ***("Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti").***

[3] Bedri Gürsoy, **Kamu Maliyesi: Giriş-Masraflar,** Birinci Cilt, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 378, Sevinç Matbaası, 1975, s. 46, ***("Kamu Maliyesi: Giriş-Masraflar").***

[4] Selim Kaneti, Esra Ekmekci, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Hukuku,** 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2022, s. 12, ***("Kaneti et. al.").***

[5] Salih Şanver, "Vergi Hukuku Düzeninin Temelleri", **Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan,** T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 10, İstanbul, Dünya Yayıncılık, 1998, ss. 11-17, s. 12.

[6] S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 15. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2020, s. 21, ***("Vergi Hukuku").***

[7] Akif Erginay, **Vergi Hukuku: İlkeler-Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi,** 14. Baskı, Ankara, Savaş Yayınları, 1990, s. 25, ***("Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi").***

salınmasıyla ilgili hükümler, vergilerle ilgili kayıtlar, vergi itirazları ve *vergi tahsil hükümleri* bulunmaktadır[8]. Tahakkuk da vergi kanunlarının uygulanmasındaki ortak hususlardan birisidir.

Arapça kökenli[9] ve *hakk* kavramından doğan ***tahakkuk,*** *doğru ve gerçek olduğunu meydana çıkarma* olarak tanımlanmaktadır[10]. Yine genel tanıma göre tahakkuk, *gerçekleşme, yerine gelme*yi[11] ya da *bir şeyin doğruluğunun ortaya çıkması, gerçekleşme*yi[12] ifade etmektedir.

Bunun dışında *hukukta bir alacak hakkının doğması*na ilişkin olan[13] ve *gerçekleştirilme*[14] olarak da ifade edilen verginin tahakkuku; malî hukukta, bir gelir ya da giderin kesin miktarını belirlemeye yönelik işlem olarak tanımlanmaktadır[15]. Vergi hukuku doktrininde ayrıca ***213 sayılı Vergi Usul Kanunu***'nun[16] *(Vergi Usul Kanunu)* 22. maddesinde yapılan kanunî tanımından yararlanarak daha geniş anlamda tahakkuk, *"(V)ergi alacağının vergi idaresi bakımından bir işlem veya bir olguya bağlı olarak (verginin ödeme zamanları içinde) tahsil edilebilir (ödenmesinin talep edilebilir) duruma geldiği bir aşama"* olarak tanımlanmıştır[17].

---

[8] Uçar Demirkan, **Vergicilik El Kitabı,** Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No. 193-1979, Damga Matbaası, 1979, s. 106-107.

[9] Selahattin Tuncer, **Gümrükler ve Gümrük Vergileri: Teori-Uygulama,** Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2001, s. 233, ***("Gümrük Vergileri").***

[10] **Bkz.:** Şevket Rado, Muharrem Ergin, **Hayat Büyük Türk Sözlüğü,** İstanbul, Tifdruk Matbaacılık Sanayii A.Ş., Hayat Yayınları, s. 1120.

[11] **Bkz.:** Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük,** (Çevrimiçi), https://sozluk.gov.tr/, 11.07.2022.

[12] Abdullah Demir, **Hukukî Terimler Sözlüğü,** Ankara, Astana Yayınları, 2017, s. 1070, ***("Hukukî Terimler Sözlüğü").***

[13] Demir, **Hukukî Terimler Sözlüğü,** s. 1070.

[14] İlhan Özer, **Devlet Maliyesi,** Cilt: II, Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, Ankara, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1986/277, Başbakanlık Basımevi, 1986, s. 229, ***("Devlet Maliyesi").***

[15] Mahmut Sekdur, Muhsin Altun, **Mali Hukuk Ansiklopedisi,** Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2001, s. 625.

[16] Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun madde 415/1 hükmü uyarınca, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile bu Kanun'un bazı hükümlerini değiştiren 5815, 6094 ve 6935 Sayılı Kanunlar da ilga edilmiştir. **Bkz.:** 10.01.1961 Tarihli ve 10703 Sayılı; 11.01.1961 Tarihli ve 10704 Sayılı; 12.01.1961 Tarihli ve 10705 Sayılı Resmî Gazete.

[17] Aziz Taşdelen, "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 56, Sayı: 1, Yıl: 2007, ss. 279-312, s. 281.

Doktrinde ***vergi tarh hukuku***nun kavramsallaştırıldığı görülmekte olup verginin hesaplanmasına ilişki usul ve esasları incelediği ileri sürülmektedir[18]. Ancak tahakkuk da *tarhla ilgili bir kavram olarak* Türk Vergi Hukuku'nda düzenlenen bir müessesedir[19]. Ayrıca malî mevzuatın temel müesseselerinden biri olan *verginin tahakkuk esaslarının hukuk görüşünden ele alınması* da vergi hukukunun kapsamındadır[20].

Bir vergide tahakkuk olmaksızın tarhın hukukî varlık kazanması mümkün olduğu hâlde; aksi mümkün değildir. Başka bir ifadeyle tahakkuk etmemiş bir tarhtan söz edilebilirse de temelinde tarh işlemi olmayan bir tahakkuk bulunmamaktadır. Ayrıca tarhın tamamlanması, tahakkuka kavuşmasıyla sağlanmaktadır. Bu sebeplerle, vergi tarh hukukuna ilişkin yapılacak açıklamaların, tahakkuka ilişkin tüm hususları kapsamaması olasıdır; ancak tahakkuka ilişkin yapılacak açıklamaların içeriğinde ise tarha ilişkin tüm hususlar yer almak zorundadır.

Maliyenin, hukukla iktisadın birleştiği bir alan olduğu, bugün için de doğru kabul edilmektedir[21]. Belirli ekonomik amaçlara ulaşmak için iktisadî araçların kullanılmasını ifade eden iktisat politikasının temel bileşenleri, para politikası, gelirler politikası ile maliye politikası olarak karşımıza çıkmaktadır[22]. Ülkelerin ulusal ekonomilerini korumak için yararlanmak zorunda olduğu[23] ve belirli ekonomik amaçlara ulaşmak için kamu maliyesi araçlarının kullanıldığı[24] maliye politikasının araçlarından birisi de kamu gelirleri[25] ya da daha dar anlamda vergilerdir[26]. Yani vergi politikası da maliye politikasının bir parçasıdır[27]. Devlet, kamu harcamalarının

---

[18] Coşkun Can Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 22-23, ***("Anayasal Vergi Hukuku").***

[19] Selâhattin Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** En Son Değişikliklere Göre Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984, s. 27, ***("Vergi Uygulamaları").***

[20] Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti,** s. 672, 674.

[21] Hubert Brochier, Pierre Tabatoni, **Malî İktisat,** (Çeviren: Adnan Erdaş), İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No. 1712, İktisat Fakültesi No. 303, Maliye Enstitüsü Yayın No. 48, Fakülteler Matbaası, 1971, Prof. Dr. Bedî N. Feyzioğlu Önsözünden.

[22] Abuzer Pınar, **Maliye Politikası: Teori ve Uygulama,** 8. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, s. 25-49.

[23] Nazım Öztürk, **Maliye Politikası,** Güncellenmiş 4. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016, s. 163.

[24] Pınar, **op. cit.,** s. 33.

[25] Öztürk, **op. cit.,** s. 175.

[26] Pınar, **op. cit.,** s. 33, 37.

[27] M. Kamil Mutluer, N. Nilay Dayanç Kuzeyli, **Vergi Hukuku: Genel ve Özel Hükümler,** Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s. 56.

finansmanında vergileri kullanabildiği gibi, bu temel amaç dışında kamu faaliyetlerine koşut olarak bazı fonksiyonları da vergilere yükleyebilmektedir[28]. Vergi hukukunun konularından birisini de kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili oluşturmaktadır[29]. Bu anlamda vergi hukukunun konusunu oluşturması bağlamında tahakkuk, maliye politikası ile iktisat politikasının amaçları ile araçlarında da bir role sahip olmaktadır.

Hemen belirtmek gerekir ki tahakkuk, *mükellef hukuku*nu[30] da doğrudan ilgilendirmektedir. Bu çalışmanın konusu olan *vergi hukukunda tahakkuk* da tahakkukun hukuk düzenine ilişkin olup vergileme kapsamındaki tahakkuk da bu hukuk olayının ve dolayısıyla vergi hukukunun bir parçasını teşkil etmektedir.

*Tarhiyat*ın dışında, tahakkukun da büyük öneme sahip olduğu[31] ve Türk Vergi Hukuku terminolojisinin zenginliğini ve inceliğini göstermesi bakımından da tahakkukun özel bir önem taşıdığı[32] belirtilmektedir. Ancak ***malî terminolojinin kapsamında yer alan tarh ve tahakkuk,*** malî terminolojide aynı anlamı ifade etmemektedir[33]. Bu bağlamda vergi uygulamasında tarh işlemi dışında tahakkukun da bulunmasının oldukça önemli olmasına rağmen, vergi hukukunda tarh ve tahakkuk arasında tam bir ayrımın yapılamamış olduğu[34]; bu konuda maliyeciler arasında bir fikir birliğine varılamadığı ileri sürülmektedir[35]. Hukukî açıdan tahakkuk kavramının daha fazla şekilde kamusal borç ilişkilerinde kullanıldığının bir gerçek olduğu ifade edilmektedir[36].

---

[28] Öztürk, **op. cit.,** s. 176.
[29] Nurettin Bilici, **Vergi Hukuku: Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku,** Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 46. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2018, s. 83-97, ***("Vergi Hukuku").***
[30] Terminolojik kullanım için **bkz.:** Servet Şamlıoğlu, Yılmaz Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları,** İkinci Baskı, Ankara, 1988, s. 161.
[31] F. Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** Dördüncü Tabı, İstanbul, İstanbul Akgün Matbaası, 1951, s. 70, ***("Maliyeye Dair Tetkikler").***
[32] Selâhattin Tuncer, **Kamu Maliyesi,** Üçüncü Baskı, İstanbul, Yalkın Ofset Matbaası, 1972, s. 198-199; Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 27.
[33] Cezmi Erçin, **Malî Kanunlarda Makable Şümul ve Müruru Zaman,** Adliye Ceridesi, Ankara, Hukuk İlmini Yayma Kurumu Konferanslar Serisi: 6, 1936, s. 33.
[34] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198-199.
[35] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70.
[36] Taşdelen, **op. cit.,** s. 281.

Durum bu olmakla birlikte tahakkukun tarhı da kapsayan daha geniş bir kavram olduğu[37]; tarh ve tahakkukun aynı idarî örgüt içerisinde yürütülmekle beraber, nitelikleri ve doğurdukları hükümler itibariyle birbirlerinden farklılıklar gösterdiği belirtilmektedir[38]. Bu anlamda tarh ve tahakkuk aşamaları ayrımı önemlidir[39].

Bu çalışmada, *vergilendirme hukuku*nun[40] ya da daha öz ifadeyle vergi hukukunun bir parçasını teşkil eden ve spesifik şekilde çalışma konusunu yansıttığı düşünülen ***vergi tahakkuk hukuku*** şeklinde bir tasnif geliştirilmiştir.

Verginin tahakkukunun, özel hukuktan farklı bir düzenleme gerektiren konular[41] arasında yer aldığı düşünülmektedir ve vergi tahakkuk hukukunun kapsam ve sınırına, tahakkukun vergi hukuku içerisindeki yerinin ve bu bağlamda başlangıç/birincil özelliklerinin tespit edilmesi suretiyle ulaşılması mümkündür.

Kamu hukuku, millî egemenliği temsilden kaynaklanan tek yönlü iradesinin ortaya çıkışında, kullanılışında Devlet'in kendisi tarafından konulmuş kurallar bulunan hukuk türünü ifade etmektedir[42]. Kamu hukuku, *Devlet'e uygulanan hukuk kurallarının tamamı, Devlet'e ilişkin hukuk, Devlet hukuku* anlamına gelmektedir[43]. Vergi ile Devlet ve kişiler arasında bir *kamu hukuku ilişkisi*[44]*, kamusal nitelikte ilişki*[45]*, kamusal borç ilişkisi*[46] kurulmaktadır. Diğer bir anlatımla, vergi borcu ilişkisi, kamu

---

[37] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198-199.
[38] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198; Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 27.
[39] Ahmet Kumrulu, "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 40, Sayı: 1, Yıl: 1988, ss. 237-250, s. 242, ***("Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler").***
[40] Terminolojik kullanım için **bkz.:** Erdoğan Öner, **Türk Vergi Sistemi,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı (Öğrenci Özel Baskısı), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, s. 33, ***("Türk Vergi Sistemi");*** Erdoğan Öner, **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 12. Baskı, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 2020, s. 29, ***("Vergi Hukuku");*** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 129.
[41] Metin Günday, **İdare Hukuku,** Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2015, s. 157.
[42] Bedri Gürsoy, **Kamusal Maliye: Bütçe,** İkinci Cilt, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 436, 1980, s. 42, ***("Kamusal Maliye: Bütçe").***
[43] Yahya Kâzım Zabunoğlu, **Kamu Hukukuna Giriş,** Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 328, Sevinç Matbaası, 1973, s. 31.
[44] Nami Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 100, ***("Vergilendirme Yetkisi").*** **Ayrıca bkz.:** Muallâ Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, s. 79, ***("Öncel et. al.");*** Selâhaddin Zorlu, **Vergi Hukuku,** Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No: 1980/222, Başbakanlık Basımevi, 1981, s. 37.
[45] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 79.
[46] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 162.

hukukuna özgü bir borç ilişkisidir[47]. Bu bağlamda vergi de kamusal bir borçtur[48]. Vergi hukuku da vergi alma hakkı olan kamu hukuku kuruluşları ile özel kişiler arasında hukukî ilişki kurmakta ve düzenlemektedir[49]. Nitekim malî hukuk (maliye hukuku) ve vergi hukuku[50], *âmme hukuku* (kamu hukuku) kapsamında yer almaktadır[51]. Dolayısıyla çalışmanın devamında detaylarıyla açıklanmaya gayret edileceği üzere tahakkuk, vergiye ilişkin bir hukukî müessese olup bu gerekçeyle ***vergi tahakkuk hukukunun kamu hukuku kapsamında yer aldığı*** belirtilmelidir.

Son olarak vergi alacaklısı sıfatıyla Devlet'in, dâhilde aldığı vergileri Vergi Usul Kanunu uyarınca, ithalde aldığı vergileri ise ***4458 sayılı Gümrük Kanunu[52]*** *(Gümrük Kanunu)* uyarınca tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirdiği; tüm bu vergi alacaklarının kamu borçlularından takip ve tahsilini de ***6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun[53]*** *(Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun)* uyarınca gerçekleştirdiği görülmektedir[54]. Yer verilen bu Kanunların, ***malî faaliyetin kendine has kanunları[55]*** olarak ifade edilmesi mümkündür. Dolayısıyla vergi tahakkuk hukukunun esas olarak hukukî çerçevesi de yer verilen ***malî usul kanunları*** ile düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu sebeple çalışmada da bu üç temel kanun temelinde tahakkukun düzenleniş biçimleri ele alınacaktır.

1.1. Vergi Tekniği ve Tahakkuk

Hukuk alanında kavramsallaştırılan ***hukuk tekniği,*** bilimsel açıdan hukuk uygulamasını da kapsamakla birlikte; bir bütün olarak hukukun veya hukukta belli bir alanın, kolun, meselelerin veya meseleler topluluğunun araştırılmasını, bunların sistemleştirilmesini ve çözümlemelerde uyumluluğu ifade etmektedir. Bu bağlamda hukuk tekniği ile sadece hukuk kurallarının uygulanışı anlamının çıkarılmasının yanlış

[47] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 53.
[48] Nihal Saban, **Vergi Hukuku,** 9. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2019, s. 67, ***("Vergi Hukuku").***
[49] Şanver, **op. cit.,** s. 13.
[50] **Ayrıca bkz.:** Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti,** s. 672.
[51] Mukbil Özyörük, **Hukuka Giriş,** Ankara, Ege Matbaası, 1959, s. 108, ***("Hukuka Giriş").***
[52] **Bkz.:** 04.11.1999 Tarihli ve 23866 Sayılı Resmî Gazete.
[53] **Bkz.:** 28.07.1953 Tarihli ve 8469 Sayılı Resmî Gazete.
[54] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 54.
[55] Terminolojik kullanım için **bkz.:** Özyörük, **Hukuka Giriş,** s. 109.

olduğu ileri sürülmektedir[56]. Bu kapsamda hukukun şeklî kaynakları bağlamında ***kanun tekniği*** ele alınmaktadır[57].

Kamu hukuku ile özel hukuk ayrımına koşut olarak ve kamu hukuku temelindeki hukuk tekniği kapsamında, *hukuk düzeni, hukukun kaynağı, norm ve irade, hukukî tasarruf, normların oluşması, müesseseler ve kategoriler* ile *hukukî tasarruf sınıflamaları* şeklinde bir irdelemenin yapıldığı görülmektedir[58].

Hukuk tekniği kapsamında, hukuk alanının alt disiplinleri uyarınca ayrı ayrı inceleme konularının oluştuğu ve bu bağlamda idare hukuku doktrininde ***kamu hukuku tekniği***nin[59] ve ayrıca ***idare tekniği***nin[60] kavramsallaştırıldığı; malî hukuk/vergi hukuku doktrininde de ***malî teknik***[61] ile ***bütçe tekniği***[62] ya da ***bütçeleme tekniği***[63] kavramlarının geliştirildiği görülmektedir.

Bir sanat olarak ifade edilen[64], vergiciliğin en önemli faktörlerinden biri olarak ileri sürülen[65] ve vergileme ile izlenen amaçların gerçekleştirilmesi olanakları ile

---

[56] Mukbil Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** Ankara, Teksir, Daktilo, Fotokopi, 1972-1973, s. 5, ***("İdare Hukuku Dersleri").***

[57] Özyörük, **Hukuka Giriş,** s. 158.

[58] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 5-39.

[59] Lûtfi Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1982, s. 396, **("İdare Hukuku Ders Notları");** Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku,** Tıpkı 2. Basım, İstanbul, Beta Yayınevi, 2010, s. 177.

[60] Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumî Esasları,** I. Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s. 265.

[61] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 42, 212.

[62] Hakkı Musaballı, **Maliye: Bütçe,** Cilt II, İstanbul, Özel İstanbul İktisadî ve Ticarî Bilimler Yüksek Okulu Yayınları: 3, 1970, s.298, ***("Maliye: Bütçe").***

[63] Şerafettin Aksoy, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: Temel Prensipler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi,** Son Değişiklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, s. 407, ***("Vergi Hukuku").***

[64] Vergi tekniğinin vergileme sanatı olarak ifade edildiği eser için **ayrıca bkz.:** Şanver, **op. cit.,** s. 12.

[65] Günter Schmölders, **Genel Vergi Teorisi,** (Çeviren: Salih Turhan), Gözden Geçirilmiş İlâveli Dördüncü Baskı, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1976, s. 80.

meşgul olan[66] ***vergi tekniği[67], vergilendirme tekniği[68], vergileme tekniği[69],*** verginin tahsili için gerekli olan *hukukî, idarî ve organizasyona ilişkin tüm tedbirleri* kapsamaktadır[70].

---

[66] Salih Turhan, **Vergi Teorisi ve Politikası,** 7. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2020, s. 47.

[67] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59-132; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 154; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 25, 71, Fritz Neumark, **Vergi Politikası,** Tercüme Eden: İclâl (Feyzioğlu) Cankorel, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1975, s. 9, 362, ***("Vergi Politikası");*** Hakkı Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** İstanbul, Sadrettin Tosbi-Yayın ve Yardım Vakfı yayınları Nr.: 4, Selçuklu Matbaası, 1978, s. 14, ***("Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,");*** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 99; Recep Turgay, **Vergi Tekniği,** Cild: I, Ankara İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Ders Notları Sınıf: IV, Ankara, 1967-1968, passim, ***("Vergi Tekniği");*** S. Ateş Oktar, "Mali Hukukun Anlam ve Kapsamı Üzerine", **Sosyal Bilimler Dergisi,** Cilt: III, Sayı: 2, Temmuz 1997, ss. 29-40, s. 33, ***("Mali Hukukun Anlam ve Kapsamı Üzerine");*** Schmölders, **op. cit.,** s. 80; Turhan, **op. cit.,** s. 47-99; Türkân Öncel, **Parafiskal Yükümlülükler,** İstanbul, İ.Ü. İktisat Fakültesi, 1983, s. 26. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/174),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf, 21.11.2020, ***("5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı");*** TBMM, **Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/171),** (Çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0147.pdf, 12.11.2020, ***("5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı");*** TBMM, **5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Bâzı Madde ve Fıkralarının Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bâzı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun Tasarısı ile Zirai Kazançların Gelir Vergisine Tâbi Tutulmasına ve Bu Sebeple 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5432 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bâzı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanunlara Bâzı Hükümler İlâvesine ve 2097 Sayılı Hayvanlar Vergisi Kanununun Kaldırılmasına Mütedair Kanun Tasarısı ve İktisat Komisyonu Raporu (1/148, 1/157): 5421 Saylı Gelir Vergisi Kanununun Bâzı Madde ve Fıkralarının Değiştirtmesi ve Bu Kanuna Bâzı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun Tasarısı (1/148),** (Çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK_/d00/c005/mbk_00005067ss0181.pdf, 18.01.2021, ***("193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı");*** **Bkz.:** T.C. Maliye Vekâleti, **Genel Vergi Reformu Raporu (I. ve II. Kısımlar),** İstanbul, 15 Temmuz 1961, s. 9. İlaveten, ***4 No.lu Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi***'nde *(4 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi)*, Gelir İdaresi Başkanlığı ile Başkanlığın hizmet birimlerinin birtakım görevlerinin odağında vergi tekniği bulunmaktadır. Bu bağlamda 4. No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin madde 137/1-i ve 141/1-d hükümlerine göre, Gelir İdaresi Başkanlığının ve Başkanlığın hizmet birimlerinden birisi olan Gelir Yönetimi Daire Başkanlığının görevlerinden birisi de gelirleri etkileyen her türlü mevzuat tekliflerini, ***vergi tekniği*** ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmektir. Yine 4. No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin madde 146/1-b hükmüne göre, Gelir İdaresi Başkanlığının hizmet birimlerinden birisi olan Avrupa Birliği ve Dış İlişkiler Daire Başkanlığının görevlerinden birisi de Devlet gelirlerine etkisi olan her türlü uluslararası anlaşma tekliflerini ***vergi tekniği*** ve uygulamaları açısından inceleyerek görüş bildirmektir. **Bkz.:** 15.07.2018 Tarihli ve 30479 Sayılı Resmî Gazete. Bunun dışında **örnek yargısal kararlar için bkz.:**

- Danıştay VDDK, 25.05.2016 Tarihli ve E. 2016/557, K. 2016/607 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2016-557-k-2016-607-t-25-5-2016, 01.04.2022.
- Sayıştay Daireler Kurulu, 04.01.2008 Tarihli ve 1245 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/sayistay/daireler-kurulu-k-1245-t-4-1-2008, 01.04.2022.
- Danıştay 3. Dairesi, 05.02.2014 Tarihli ve E. 2013/8459, K. 2014/434 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-8459-k-2014-434-t-5-2-2014, 01.04.2022.

Vergi mükellefiyeti ve uygulamasının işgal ettiği önemli durumunun, özellikle *beyana dayanan vergilendirme* usulünün genişlemesinin ve bununla uyumlu olarak vergi tekniğinin daha ince ve teferruatlı bir içerik kazanmasının kendine özgü bir hukuk disiplini olarak *vergi hukukunun doğmasına sebep olduğu* belirtilmiştir[71]. Bu bağlamda vergileme, kendine özgü yöntem ve teknikleri ihtiva eden bir bilim hâline dönüşmüştür[72]. Çalışma konusu açısından temeline inildiğinde, vergiyi hukuk seviyesinden ele almanın karşılığı olan vergi hukuku suretiyle ortaya konulacak hususlardan birisi de verginin tahakkuk esaslarını hukuk görüşünden belirtmek ve bu bağlamda tahakkuk ve tahsile ilişkin kuralların izahı olacaktır[73].

Vergi hukukunda vergi yükü[74] koymayan; ancak vergilemede geçerli olan ilkeleri, vergileme tekniklerini, vergi kazasını ve vergi alacağının takip ve tahsilini düzenleyen hükümler, *usul hükümleri* olarak ifade edilmektedir[75]. Bu bağlamda vergi hukuku doktrini tarafından kavramsallaştırılarak tanımı, konusu, amacı ve özellikleri ortaya konulan ve *şeklî vergi hukuku*[76] *(formelle-formel vergi hukuku*[77]*, prosedürel*

Danıştay 7. Dairesi, 11.02.1999 Tarihli ve E. 1998/2384, K. 1999/515 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1998-2384-k-1999-515-t-11-2-1999, 01.04.2022.

[68] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 154; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 19; Leyla Ateş, **Vergilendirmede Eşitlik,** İstanbul, Derin Yayınları: 84, 2006, s. 130; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 168; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 29; S. Yenal Öncel, "Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi", **Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Arif Nemli'ye Armağan,** Otuzdokuzuncu Seri, Yıl: 2000/2001, İstanbul, 2001, ss. 37-56, s. 55; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 210.

[69] Bedî N. Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** İstanbul, Teksir-Daktilo-Fotokopi, 1977, s. 102, ***("Vergi Hukuku Ders Notları");*** Demirkan, **op. cit.,** s. 30; Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** Birinci Baskı, İstanbul, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, 1982, s. 7, ***("Türk Vergi Sistemi Dersleri").***

[70] Schmölders, **op. cit.,** s. 80.

[71] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı. Ayrıca bkz.:** Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 1.

[72] Demirkan, **op. cit.,** s. 22.

[73] Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti,** s. 672-673.

[74] Ödenen verginin gelire oranı olarak tanımlanan vergi yükünün hesabında vergi mükelleflerinin yararlandığı muaflık, istisna ve indirimlerin yanı sıra, bazı ek yükler de dikkate alındığından vergi yükü kavramı, vergi oranı kavramıyla eş anlamlı değildir. **Bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 104.

[75] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 7.

[76] Akif Erginay, **Kamu Maliyesi,** Güncellenmiş 18. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2010, s. 27, ***("Kamu Maliyesi");*** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59; Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** s. 23; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 101; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 71; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 21; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 168; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 1.

[77] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 1.

vergi hukuku[78]*, vergi usul hukuku*[79]*)* olarak da ifade edilen vergi tekniği[80], maliye bilimi açısından önemli bir yer ihtiva etmekte ve maliye içinde pek çok organı ilgilendirmektedir[81]. Bu anlamda vergi tekniğinin kapsamını, vergi uygulaması ve usullerini gösteren formel vergi hukuku oluşturmaktadır[82]. Vergilendirme tekniğini, vergi usul hukuku düzenlemektedir[83].

Gerçekçi ve uygulama açısından kullanılabilir bilgiler sunmayı amaç edinen maliye biliminin, vergi tekniğini dikkate almasının zorunlu olduğu ileri sürülmektedir[84]. Kanaatimizce, hukuk tekniği temelinde vergi tekniği de hukuk alanının alt disiplin ya da hukukta belli bir alanın, bir kolun bir tezahürü olmaktadır.

Genel olarak hukuk terimlerinde de "usul ile şekil" kavramlarına karşılık olarak "esas" kavramı kullanılmakta ve esas kavramı, *kanunların maddî kısmı*nı göstermektedir[85]. Şeklî vergi hukuku da *maddî vergi hukuku (material vergi hukuku*[86]*)* ile birlikte, vergi hukuku doktrininde belirtildiği üzere, vergi hukukunun tasnif temalarından birini oluşturmaktadır[87]. Kanun yapma tekniğinin de bu tasnif temelinde geliştiği ve vergi kanunlarının düzenlenmesi açısından da bu tasnifin etkili olduğu belirtilmektedir[88].

Maddî vergi hukuku, doğrudan doğruya mükellefiyetle alakalı esasları[89], mükellefiyet ile ilgili kuralları[90] ve vergi alacağının doğuşunu belirleyen hükümler içermektedir[91]. Başka bir tanıma göre ise maddî vergi hukuku, kişileri belirli bir

---

[78] Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** s. 23.
[79] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 168.
[80] Erginay, **Kamu Maliyesi,** s. 27; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 71; Schmölders, **op. cit.,** s. 81; Turhan, **op. cit.,** s. 47-48.
[81] Schmölders, **op. cit.,** s. 81; Turhan, **op. cit.,** s. 47-48.
[82] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 1.
[83] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 168.
[84] Schmölders, **op. cit.,** s. 80.
[85] Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 292.
[86] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 1.
[87] Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** s. 23; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 103; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 8; Suad Başar, "Vergi Kazasının Mahiyeti", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Sayı: 1, 1955, ss. 59-72, s. 60, ***("Vergi Kazasının Mahiyeti");*** Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 1; Zorlu, **op. cit.,** s. 4.
[88] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 103.
[89] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 1.
[90] Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** s. 22.
[91] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 7.

verginin borçlusu hâline getiren kuralların bütünüdür[92]. Bu anlamda verginin konusunu, mükellefini, matrah ve oranını tayin eden hükümler maddî vergi hukuku kapsamında yer almaktadır[93]. Maddî vergi hukukunun kapsamında, genel vergi hukukunun bir kısım konuları ve tamamıyla özel vergi hukuku[94] bulunmaktadır. Maddî vergi hukuku kapsamında olmayan genel vergi hukuku konuları ise şeklî vergi hukukunun kapsamında olmaktadır[95]. Bu bağlamda şeklî vergi hukukuna ulaşılabilmesi için, maddî vergi hukuk kapsamının tespit edilmesi gerekmektedir.

Şeklî vergi hukukunda ise uygulama ve usule ilişkin ilke ve kurallar yer almakta[96] olup bir verginin nasıl tarh edileceği, mükellefe nasıl bildirileceği ve ne yolda tahsil edileceği hükümleri bulunmaktadır[97]. Bu anlamda vergi tekniğinin konularını, *verginin tarh ve tahakkuku, vergi cezaları, vergi ihtilâfları (malî kaza)* ve *verginin tahsili* oluşturmaktadır[98]. Başka bir ifadeyle, vergi tekniği bir vergi hukuku kolu olarak vergilerin özellikle *tarh, tahakkuk, tahsil, anlaşmazlık* gibi *teknik usul kurallarını* incelemektedir[99]. Doktrinde vergi tarhı, tahsili, vergi suç ve cezaları, vergi uyuşmazlıkları gibi usule ilişkin esaslar, şeklî vergi hukukunda incelenmektedir[100]. Yine doktrinde şeklî vergi hukuku kapsamında *verginin hesaplanması ve alınması, vergi ceza hukuku* ve *malî yargı* konularının irdelendiği görülmektedir[101].

Maddî vergi hukukundan yola çıkılarak yapılan bir tanıma göre de *şeklî vergi hukuku,* maddî (vergi) hukuk tarafından belirlenen vergi ilişkisinde hak ve yükümlülüklerin gerçekleştirilme usullerini düzenlemektedir[102]. Başka bir tanıma göre de *şeklî vergi hukuku/vergi tekniği,* verginin tarh, tebliğ, tahakkuku ve tahsili ile ilgili işlemleri ve bu işlemlerin sebep olduğu vergi uyuşmazlıklarını inceleyen hukuk

[92] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 103.
[93] Başar, **Vergi Kazasının Mahiyeti,** s. 60.
[94] Doktrinde maddî vergi hukukunun, *özel vergi hukuku* olarak da ifade edildiği eser için **bkz.:** Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** s. 23.
[95] Yusuf Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, s. 85, ***("Genel Vergi Hukuku").***
[96] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 1.
[97] Başar, **Vergi Kazasının Mahiyeti,** s. 60.
[98] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 71-129.
[99] Erginay, **Kamu Maliyesi,** s. 27.
[100] Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** s. 22.
[101] Zorlu, **op. cit.,** s. 73-127.
[102] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 8. **Ayrıca bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 103.

kuralları olarak tanımlanmaktadır[103]. Bu bağlamda vergi tekniğinin konusunu, Devlet adına vergi alacağının doğuşundan Devlet Hazinesine ödenmesine kadar geçen tüm idarî usul ve uygulama işlemleri oluşturmaktadır[104].

O hâlde tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil işlemleri ile bunlardan doğan ihtilaflara ilişkin düzenlemeler içeren ve vergi (hukuku) mevzuatında[105] yer alan Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, ***2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu[106]*** *(İdarî Yargılama Usulü Kanunu)* gibi kanunlar[107], genel vergi hukukunun kapsamındaki konuları içermekle birlikte; şeklî vergi hukukunun konusuna da girmektedir[108]. Bu bağlamda vergi tekniği, *bir usul hukuku kuralları bütünü* niteliğinde olmaktadır.

Bunun dışında, kapsamında vergilerin tarh, tebliğ, tahakkukun da bulunduğu vergilendirme hukukunun, vergi (vergilendirme) tekniği olarak ifade edildiği belirtilmektedir[109]. Vergi tekniğinin görevlerinden ilki, yeni ihdas edilen ya da değiştirilen bir verginin varlığını haklı kılacak sebepleri açıklamak[110] ve bu verginin isimlendirilmesidir[111]. Devamında, bu vergiye ilişkin kavramlar ile hükümler formüle edilecektir[112]. Vergi tekniğinin görev alanında ayrıca, vergi kanunları tasarılarının hazırlanması, sunulması, vergiyi doğuran olay ile vergi oranlarının belirlenmesi, verginin konacağı ya da değiştirileceği zamanın tayin edilmesi, verginin tarh,

---

[103] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59.
[104] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 71.
[105] Zira yasama ve yürütme organından çıkan tüm genel düzenleyici işlemleri ya da kural işlemleri kapsamak üzere *mevzuat* kavramı kullanılmaktadır. **Bkz.:** İl Han Özay, **Günışığında Yönetim**, 2004 Tarihli 2. Baskıdan 3. Tıpkı Baskı, İstanbul, 2017, s. 427, Dipnot 809. Vergi hukuku, vergi mevzuatından oluşmakta olup yasama ve/veya yürütme organının hukukî tasarruflarının toplamı, *vergi mevzuatı*nı ifade etmektedir. **Bkz.:** Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** s. 21.
[106] **Bkz.:** 20.01.1982 Tarihli ve 17580 Sayılı Resmî Gazete.
[107] Doktrinde, ayrıca, Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, *şeklî vergi hukukuna ilişkin kanunlar* olarak da ifade edilmektedir. **Bkz.:** Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 101. Bunun dışında doktrinde şeklî vergi hukuku kapsamında, *vergi usul hukuku (genel), vergi tarh hukuku, vergi icra hukuku, vergi yargılama hukuku* ve *vergi ceza hukuku* ele alınmıştır. **Bkz.:** Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** s. 23. Yine doktrinde Türk genel vergi hukukunun kapsamında, *vergilendirme hukuku, vergi ceza hukuku, vergi icra hukuku, vergi yargılama hukuku* ve *uluslararası vergi hukuku*nun bulunduğu belirtilmektedir. **Bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 29.
[108] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 85.
[109] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 29.
[110] Schmölders, **op. cit.,** s. 80.
[111] Schmölders, **op. cit.,** s. 80, 83; Turhan, **op. cit.,** s. 47.
[112] Turhan, **op. cit.,** s. 47.

tahakkuk, tahsil ve denetimi bulunmaktadır[113]. Bu bağlamda vergi tekniğinin kapsamında, öncelikle *kanunî niteliği haiz olan*[114] vergi mükellefiyetine (yükümlülüğüne) yol açan hukukî olayların seçilmesi, formüle edilmesi, vergilendirmenin esas süjelerinden[115] biri olan[116] mükellefin[117] tespit edilmesi gibi *görevler* bulunmaktadır[118]. Yer verilen bu kapsamda, vergiyi doğuran hukukî olayların formüle edilmesi ve mükellefin saptanmasını temin eden *kanunî nitelikli* işlemler gerçekleştirilmektedir[119].

Yapılacak bir bölümlendirme ile vergi tekniğinin kapsamının ***birinci (ilk) aşamasında,*** salınacak bir verginin isimlendirilerek ortaya konulması ve devamında bu vergiye ilişkin kavramlar ve bu verginin konusu, vergiyi doğuran olay, mükellef[120], vergi konusu-mükellefiyeti-matrahına ilişkin sınırlamalar, vergi matrahı ve vergi oranı; başka deyişle verginin ana ögelerinden[121] biri olan *vergiyi kurucu temel ögeler*[122], normatif düzenlemelerle kurala bağlanmaktadır.

---

[113] Schmölders, **op. cit.,** s. 80.

[114] **Ayrıca bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 81.

[115] Nitekim idare hukukunun öngördüğü hak, borç, görev, ödev ve yetki gibi davranış düzenleyici hukukî durumlara yetenekli *idare edilenler* de idarenin işlem ve eylemlerinin muhatabı olarak idare hukukunun süjesidir. **Bkz.:** Tahsin Bekir Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** Ankara, Türkiye ve Orta Doğu Âmme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 117, 1968/1970, s. 143. Bu anlamda, vergi hukukunda idare edilenler süjesinin kapsamı mükellefler olarak belirlenmiş olmaktadır.

[116] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 129.

[117] Çalışmada, Vergi Usul Kanunu düzenlemelerinde de benimsenen ***mükellef*** kavramının kullanımı tercih edilmiştir.

[118] Schmölders, **op. cit.,** s. 80.

[119] Turhan, **op. cit.,** s. 47. Eserde, bu çalışmada yapılan bölümlendirme temelinde vergi tekniğinin birinci (ilk) aşaması kapsamında olduğunu düşündüğümüz konular, *vergi mevzuatı* ve *vergi tarifesi* başlıkları altında ele alınmıştır. **Bkz.:** Turhan, **op. cit.,** s. 48-83.

[120] Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında da gerçek vergi yükünü belirleyen iadelere ilişkin düzenlemelerin de vergi tekniğinin konusunu oluşturduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Danıştay VDDK, 25.05.2016 Tarihli ve E. 2016/557, K. 2016/607 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2016-557-k-2016-607-t-25-5-2016, 01.04.2022.

[121] Anayasa'nın *vergi ödevi*nin düzenlendiği madde 73/3 ile madde 73/4 hükümleri gereğince verginin ana ögeleri yalnızca yasama organı tarafından belirlenebilir. **Bkz.:** Gülsen Güneş, "Yeni Binyıl Türkiyesi'nde Yer Alması Gereken Vergi Kuralları", **Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Arif Nemli'ye Armağan,** Otuzdokuzuncu Seri, Yıl: 2000/2001, İstanbul, 2001, ss. 71-87, s. 80.

[122] Doktrinde, verginin ana ögelerinden biri olan vergiyi kurucu temel ögelerin, *verginin konusu, vergiyi doğuran olay, verginin yükümlüsü, verginin konusu-vergi yükümlüğüne ve matraha ilişkin sınırlamalar, verginin matrahı* ve *verginin oranı (tarifesi)* olduğu belirtilmektedir. İlaveten bu ögeler, "verginin yasallığı ikesi"nin içeriğinde yer almaktadır. **Bkz.:** Gülsen Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** 4. Tıpkı Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 133-144, ***("Verginin Yasallığı İlkesi").***

Doktrinde *tipleştirme*nin vergi kanunlarının hazırlanış tekniğine ilişkin olduğu belirtilmektedir[123]. Bu bağlamda vergi tekniğinin birinci aşamasında, tipikliğin (modelin)[124] ortaya çıkarılmasını sağlayacak; başka deyişle tipleştirme (modelleştirme)[125] faaliyetini mümkün kılacak soyut ve somut tipler ortaya konulmaktadır.

Ayrıca mükellefin bulunarak ortaya çıkarılması, matrahın tam olarak kavranması, vergi borcunun (alacağının) hesaplanması ve tahsili ile ilgili tüm *idarî* ve *düzenleyici tedbirler* de vergi tekniğinin konusunu oluşturmaktadır[126]. Burada vergi tekniğinin konusunu, verginin tarhı[127], tebliği, tahakkuku ve tahsili oluşturmaktadır[128]. Zira vergide tarh ve tahakkuk, vergi tekniğine ait genel ve ortak esaslardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır[129]. Bu bağlamda yine yukarıda yaptığımız bölümlendirme temelinde, vergi tekniğinin kapsamının ***ikinci aşamasında,*** mükellefi tayin eden verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilini düzenleyen kurallar bulunmaktadır. İlaveten vergi tekniğinin birinci (ilk) ve ikinci aşamaları birlikte düşünüldüğünde, *vergiciliğin*

[123] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 35.
[124] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 69; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 35.
[125] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 69; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 35.
[126] Schmölders, **Genel Vergi Teorisi,** s. 80. Başka bir ifade ile mükelleflerin bulunup ortaya çıkarılması, vergi borcunun hesaplanması ve tahsili ile ilgili olan tüm tedbirlerin, vergi tekniğinin kapsamında olan ***idarî ve düzenleyici tedbirler*** olduğu belirtilmektedir. **Bkz.:** Turhan, **op. cit.,** s. 47.
[127] Doktrinde ayrıca, vergi tekniğinden anlaşılması gereken husus kapsamında ve vergi tekniklerinde birisinin *tarh ve tahsil usulleri* olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 426.
[128] Danıştay'ın bir kararında da vergi tekniğinin ikinci aşamasının kapsamına ilişkin bir değerlendirme yapıldığı görülmektedir. Kararda, vergi tekniği açısından bir ikmalen tarhiyat olması sebebiyle işlemin, ihbarname esasına göre, tarh ve tebliği ile tahakkukunun sağlanması gerektiği belirtilmiştir. **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 11.02.1999 Tarihli ve E. 1998/2384, K. 1999/515 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1998-2384-k-1999-515-t-11-2-1999, 01.04.2022. Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında da verginin tahsiliyle ilgili düzenlemelerin vergi tekniğinin konusu olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Danıştay VDDK, 25.05.2016 Tarihli ve E. 2016/557, K. 2016/607 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2016-557-k-2016-607-t-25-5-2016, 01.04.2022.
[129] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 71.

ana mefhumları[130]*, vergiciliğin başlıca ana kavramları*[131]*, vergi ile ilgili başlıca kavramlar*[132]*,* normatif düzenlemelerle kurala bağlanmaktadır.

Bunun dışında, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinden doğan vergi uyuşmazlıklarının çözümünü içeren vergi yargısı, vergi ceza hukuku ve vergi usul hukuku da vergi tekniğinin konusunu oluşturmaktadır[133]. Bu noktada belirtilmelidir ki, vergi usul hukukunun konuları arasında[134] da başta vergilerin tarh ve tahakkuku olmak üzere, süreler, tebliğ, zamanaşımı, amortisman, vergi cezaları gibi konular bulunmakta olup vergi usul hukuku genel anlamda vergi ilişkilerinden doğan hak, yetki ve görevlerin gerçekleştirilme ve kullanılma şekillerini gösteren kurallardan oluşmaktadır[135].

Vergi tekniğinin konularından bir diğeri de verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinin sebep olduğu vergi uyuşmazlıklarını; başka deyişle vergi borcunun (alacağının) kanunî usul ve kurallara uygun olarak ödenmesini düzenleyen hukuk kurallarıdır[136]. Bu bağlamda bölümlendirme temelinde, vergi tekniğinin kapsamının ***üçüncü (son) aşamasında,*** *vergi muhakemesi hukuku*nun kaynaklarını düzenleyen hukuk kuralları bulunmaktadır.

İlaveten vergi tekniğinin ikinci ve üçüncü (son) aşamaları birlikte düşünüldüğünde, bu iki aşamada verginin ana ögelerinden biri olan *vergisel ödev ve vergisel yöntem (usul) ilişkilerini düzenleyen temel ögeler*[137]*,* normatif düzenlemelerle

---

[130] Eserde, vergiciliğin ana mefhumları, *vergi mevzuu, vergi matrahı, mükellefiyet doğurucu vakıa, vergi kaynağı, mükellef ve şahsî mükellefiyet, vergi yüklenicisi, vergi alacaklısı, vergi borcu, vergi miktarı, vergi nisbeti ve tarifesi, esas defterler ve vergi cetvelleri, verginin tarhı, tebliği, tahakkuku ve tahsili* olarak belirtilmiştir. **Bkz.:** Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 63-70.

[131] Eserde, vergiciliğin başlıca ana kavramları, *verginin konusu (mevzuu), vergi mükellefiyeti, mükellef, vergiyi doğuran olay, istisna ve muafiyetler, matrah, vergi borcu veya alacağı, verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili* ve *esas defter ve tekâlif cetvelleri* olarak belirtilmiştir. **Bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 178-201.

[132] Eserde, vergi ile ilgili başlıca kavramlar, *konu, mükellef, istisna, muaflık, matrah, nisbet, tarh, tebliğ* ve *tahakkuk* olarak belirtilmiştir. **Bkz.:** Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 10-12.

[133] Schmölders, **op. cit.,** s. 80; Turhan, **op. cit.,** s. 47.

[134] Doktrinde ayrıca, vergi usul hukuku konuları arasında, başlıca vergi tarh ve tahakkuku, süreler, tebliğ, zamanaşımı, defter tutma, vergi uyuşmazlıkları, vergi yargısı olduğu belirtilmektedir. **Bkz.:** Sadık Kırbaş, **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler, Kuramlar,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015, s. 19.

[135] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 24.

[136] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59.

[137] Doktrinde, verginin ana ögelerinden biri olan vergisel ödev ve vergisel yöntem (usul) ilişkilerini düzenleyen temel ögelerinin, *verginin tarhı, tebliği ve tahakkuku, vergi borcunun sona ermesi,*

kurala bağlanmaktadır. O hâlde vergi tekniğinin tüm aşamaları bir bütün olarak düşünüldüğünde, *verginin ana ögeleri*ne[138] ulaşılmaktadır.

Bu açıklamalar ışığında vergi tekniğinin son aşamasının, diğer aşamalardan daha kapsamlı kurallar içerdiği göze çarpmaktadır. Zira bu aşamada vergi muhakemesi hukuku açısından, verginin denetimi, bu denetim sonucunda uygulanacak idarî ve cezaî yaptırımlar ile denetime ilişkin diğer ihtilaflar, verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin ihtilaflar, bu ihtilafların çözümü için öngörülen idarî ve yargısal başvuru yolları kapsam dâhilinde olup bunlar, normatif düzenlemelerle kurala bağlanmaktadır.

Vergi tekniğine ilişkin yaptığımız bölümlendirme ile üç aşamanın ortaya çıktığı görülmekte ve vergi tekniğinin konusunu oluşturan hukuk kurallarının düzenleme kapsamı, *ihdas edilecek ya da değiştirilecek bir verginin varlık kazanmasının sebeplerinin ortaya konularak isimlendirilmesini takiben kanunî düzenlemeler* ile başlamakta ve *vergi borcunun (alacağının) kanunî usul ve kurallara uygun olarak ortadan kalkması* ile sona ermektedir.

Vergi, sıklıkla rakamlarla addedilse de vergi hukuku sözcüklerle ilgilidir[139]. Vergi tekniğinin de *sözel niteliği haiz olduğu* ve *vergi kuralı*nı[140] da kapsayan ve bu kuralı oluşturacak hukuk mekanizmasını içeren bir bütünü ifade ettiği düşünülmektedir. Bu bağlamda vergi kuralının, ekonomik bir olgu olarak altyapıda yer alan verginin üstyapısı olması/üstyapıdaki yansıması olduğu gibi[141], kanaatimizce vergi tekniği de altyapısını verginin oluşturduğu sistemin üst yapısında yer almaktadır.

Vergi tekniği içindeki verginin isimlendirilmesi amacı, bir *normatif kural* olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak normatif kuralın devamında; kavramlar ile kuralların formüle edilmesi ise *hukuk tekniği alanına giren inşaî ve teknik kurallar*dır.

---

değerleme, yükümlülerin ödevleri, yükümlülerin denetlenmesi, vergi uyuşmazlıkları ve *cezasal yaptırımlar* olduğu belirtilmektedir. İlaveten bu ögeler, "verginin yasallığı ikesi"nin içeriğinde yer almaktadır. **Bkz.:** Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 144-149.

[138] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 133-149.

[139] Geoffrey Morse, David Williams, David Salter, **Principles of Tax Law,** Third Edition, London, Sweet-Maxwell, 1996, s. 21.

[140] S. Ateş Oktar, "Vergi Kuralı", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** 60. Seri, 2016 - [2], ss. 2-14, s. 4, ***("Vergi Kuralı").***

[141] Oktar, **Vergi Kuralı,** s. 7.

Buradan hareketle, inşaî ve teknik kural oluşturma faaliyetine tekabül eden ve isimlendirilen vergiye ilişkin olarak verginin ana ögelerinin, kavram ve kurallarının formülasyonu da *hukuk tekniği içindeki alt bir kol olan vergi tekniği*ne tekabül etmektedir[142]. Bu bağlamda vergi tekniği ile genel olarak ***vergi hukukunun sistemleştirilmesi*** söz konusudur.

Özel kesimden kamu kesimine vergi miktarına eşit olan bir paranın geçmesi için, verginin tahsilinin, gerekli tüm idarî-teknik usulleri kapsadığı da ileri sürülmektedir[143]. Benzer şekilde, vergilendirme sürecinde (yükümlendirme süreci[144], vergileme aşamaları[145], vergilendirme hukuku[146]) tahsilden önce varlık kazanan *tarh, tebliğ ve tahakkuk*un, bu sürecin ayrı birer *teknik aşamaları* olduğu belirtilmektedir[147]. Zira vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin teknik ve usul bakımından ayrı özellik gösterdiği ifade edilmektedir[148]. Buna ilaveten vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilin vergi hukukundaki *teknik kavramlar* olduğu da ileri sürülmektedir[149]. Benzer şekilde *vergi tarh ve tahsil tekniği* şeklinde kavramsallaştırma da mevcuttur[150]. Ayrıca vergileme teknikleriyle ilgili kavramlar kapsamında, *tarh* ve *tahakkuk* irdelenmektedir[151]. Bu anlamda, kural olarak verginin tahsilinden önce gerçekleşen tahakkukun da ***idarî-teknik usul***ün bir parçasını oluşturduğu ve vergi tekniğini oluşturan ***teknik kavram***lardan biri olduğu belirtilebilir.

---

[142] Bu tespitlere ilişkin açıklamalar için esinlendiğimiz eserde, Türkiye'nin Devletçi niteliğinin tespitinde 1924 tarihli Anayasa'da yer alan kaidenin *normatif kaide* niteliğinde olduğu, Ekonomi Bakanlığı teşkilatını ve iktisadî devlet teşekküllerini düzenleyen kanunların ise Anayasa'nın normatif kaide niteliğindeki başta belirtilen normunun tahakkuku için oluşturan teknik vasıtalar olduğu belirtilmiştir. Devamında daha da spesifik bir durum örneklendirilerek, bir teşebbüsün kamu hizmeti niteliğine kavuşturulması ya da bir kamu hizmeti ihdasının *normatif kaide* niteliğinde olduğu; ancak bunların teşkilatlandırılması ve fonksiyonlarının ise *hukuk tekniği alanına giren inşai ve teknik kaideler* olduğu ileri sürülmüştür. **Bkz.:** Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 273.

[143] Turhan, **op. cit.,** s. 78.

[144] Yusuf Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** Ankara, Yetkin Yayınları, 2020, s. 219, ***("Kamu İcra Hukuku Bilgisi").***

[145] Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği,** Bursa, Ekin Kitabevi, 2003, s. 22, ***("Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği").***

[146] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 49.

[147] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 105.

[148] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 12.

[149] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 37.

[150] Neumark, **Vergi Politikası,** s. 9.

[151] Demirkan, **op. cit.,** s. 30.

Son olarak vergi kuralları ağırlıklı olarak verginin toplanmasına hizmet etmek üzere konulmuşlardır[152] ve vergi tekniğinin bir parçası olan tahakkuk, vergilendirme süreci temelinde verginin toplanmasına hizmet eden mahiyeti itibariyle bir vergi kuralının ihdasında olmazsa olmaz bir hukukî durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

Tahakkukun, aşağıda yer verilen Tablo 1'de vergi tekniği bağlamında vergi hukuku içindeki yerine ilişkin tespitlerimize yer verilmiştir:

Tablo 1.1: Vergi Tekniği ve Tahakkuk

VERGİ TEKNİĞİ VE TAHAKKUK

Birinci (İlk) Aşama	**İkinci Aşama**	**Üçüncü (Son) Aşama**
• Verginin isimlendirilmesi ∗ Verginin konusu ∗ Vergiyi doğuran olay ∗ Verginin mükellefi ∗ Verginin konusu-mükellefiyeti-matrahına ilişkin sınırlamalar ∗ Verginin matrahı ∗ Verginin oranı	• Vergi borcunun-alacağının hesaplanması ∗ Verginin tarhı ∗ Verginin tebliği ∗ **Verginin tahakkuku** ∗ Verginin tahsili	• Vergi muhakemesi hukuku ∗ Verginin denetimi ∗ İdarî ve cezaî yaptırımlar ∗ Denetime ilişkin diğer uyuşmazlıklar ∗ Verginin tarh, **tahakkuk** ve tahsiline ilişkin ihtilaflar ∗ İdarî ve yargısal başvuru yolları

1.2. Hukukî Fonksiyonlar ve Tahakkuk

Anayasa'da düzenlenen ve Devlet'in tümlüğünü sağlayan *yasama, yargı ve yürütme,* Devlet'in hukukî fonksiyonlarını oluşturmaktadır[153]. Devlet'in faaliyetlerini de yasama, yürütme ve yargılama faaliyetleri oluşturmaktadır[154]. Bu anlamda hukukî işlemlerin *uzvî ve şeklî bakımdan* teşriî tasarruflar, icraî tasarruflar ve adlî tasarruflar

[152] Gülsen Güneş, Z. Ertunç Şirin, "Vergi Ödevlisinin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 187, Şubat 2005, ss. 135-145, s. 135.
[153] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 40, 47.
[154] Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdare Hukuku,** Yenilenmiş 11. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2019, s. 64, ***("Türk İdare Hukuku").***

şeklide bir tasnifi mevcuttur[155]. Yine *uzvî bakımdan hukukî tasarrufların tasnifi*nin kapsamında, teşriî tasarruf, kazaî tasarruf ve idarî tasarruf bulunmaktadır[156]. Başka ifadeyle *işlemlerin organik bakımdan sınıflandırılması* ile yasama, yürütme ve yargı işlemleri ele alınmaktadır[157].

1.2.1. Yasama Fonksiyonu ve Tahakkuk

Maddî anlamda yasama, genel ve soyut norm koyma, değiştirme ve kaldırma faaliyetidir[158]. Vergi tekniği ile ilgili yapılan açıklamalar ışığında öncelikle, vergi kuralı ile bağlantısı temelinde vergi tekniğinin kapsamındaki faaliyetlerin, *teşriî*[159], *yasama görevi*[160], *yasama faaliyeti*[161], *yasama işlevi*[162] olarak da ifade edilen ve Devlet'in (hukukî [163]) fonksiyonlarından[164], görevlerinden[165] ya da faaliyetlerinden[166] biri olarak toplumda hukuk kaidelerine bağlanma ihtiyacını karşılamakta olan[167] *yasama fonksiyonu*[168] içinde kaldığı görülmektedir[169].

Daha önce yer verilen açıklamalardan çıkarılan sonuca göre vergi tekniği, bir yasama işlemi olan ve hem *şeklî (usulî, formel*[170]*)* hem *maddî* anlamda *kanunî düzenlemeler* ile varlık kazanmaktadır.

---

[155] Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 348-351.
[156] Eralp Özgen, "İdarî Tasarruflardaki Sakatlıklar", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 17, Sayı: 1, 1960, ss. 255-289, s. 260.
[157] Özay, **op. cit.,** s. 416.
[158] Günday, **op. cit.,** s. 10.
[159] Leon Duguit, **Kamu Hukuku Dersleri,** (Çeviren: Süheyp Derbil), Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort., 1954, s. 88.
[160] Ragıp Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** İstanbul, Teksir-Daktilo-Fotokopi, 1971-1972, s. 15, ***("İdare Hukuku Ders Notları").***
[161] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 64.
[162] Halil Kalabalık, **İdare Hukukunun Temel Kavram ve Kurumları,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Konya, Sayram Yayınları, 2014, s. 4, ***("İdare Hukuku").***
[163] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 46.
[164] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 63.
[165] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 13.
[166] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 64.
[167] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 15.
[168] Kemal Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, Üçüncü Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2019, s. 40; Günday, **op. cit.,** s. 10.
[169] Nitekim doktrinde, vergi tekniğinin ikinci aşamasında belirttiğimiz tipleştirmenin, vergilendirme alanında yasama sürecine bağlı bir kavram olduğu belirtilmektedir. **Bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 35.
[170] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 194.

Nitekim verginin kaynağı bir yasama tasarrufu olduğu için, vergi, genel bir hukukî duruma dayanmaktadır[171]. Vergi tekniği, çalışmamızın esasını oluşturan *vergi hukukunda tahakkuku* da içermektedir. Ayrıca bu çalışmada etraflıca ele alınacağı üzere tahakkuk, beyan usulü ya da beyannameye dayanan tarh usulü açısından vergi hukukunda merkezî bir role sahip olup bu usule hukukî sonuç atfeden, içerik kazandıran bir işleve sahiptir. O hâlde tahakkuk, bir ***vergi tekniği konusu*** olarak karşımıza çıkmakta ve dolayısıyla ***şeklî (formelle/formel, prosedürel) vergi hukukunun kapsamında yer almaktadır.***

Dolayısıyla tahakkuk da ***usul hukuku kuralları***ndan birini oluşturmaktadır[172]. Buradan hareketle, tahakkukun vergi hukukunda usul kurallarından birini oluşturması ve şeklî vergi hukuku; yani vergi tekniği kapsamında olması sebebiyle, tahakkuka ilişkin kurallar da yasama organının iradesinden ortaya çıkan ***yasama fonksiyonu***na tabi olarak *kanunî düzenlemeler* ile varlık kazanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda *verginin nasıl ödenmesi gerekli duruma geldiğini gösteren kurallar,* vergi idaresinin düzenleyici işlemleriyle değiştirilemeyecek ve kaldırılamayacak kurallardandır[173]. Buradan hareketle sadece Vergi Usul Kanunu temelinde değil; Vergi Kanunlarının yanı sıra, Gümrük Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da tahakkuka tekabül eden; yani tahakkuku düzenleyen bu kanunî kuralların da vergi idaresinin düzenleyici işlemleriyle değiştirilemeyecek ve kaldırılamayacak olan kural niteliği taşıdığı belirtilmelidir.

1.2.2. İdarî Fonksiyon ve Tahakkuk

[171] Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumî Esasları,** II. Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s. 1405.
[172] Danıştay'ın bir kararında da verginin tarh ve tahakkukuna ilişkin usul hükümleri, şeklî vergi hukukuna ait düzenlemeler olarak ifade edilmiştir. **Bkz.:** Danıştay 11. Dairesi, 03.11.1997 Tarihli ve E. 1997/2479, K. 1997/3729 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1997-2479-k-1997-3729-t-3-11-1997, 11.02.2022.
[173] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 146.

Vergi tekniğinin kapsamında idareye verilmiş görevler yer almaktadır[174]. Vergi tekniğinin konusunu oluşturan hususlar arasında idarî usul[175] ve uygulama işlemleri[176] ile idarî ve düzenleyici tedbirler[177] mevcut olmakta; görev alanında verginin tarh, tahakkuk, tahsil şeklinde vergilendirme işlemleri bulunmaktadır[178]. Vergilendirme işlemleri, vergilendirme yetkisinin bir gereği olarak ortaya çıkmakta olup vergi idaresi tarafından yapılan ve mükellef tarafından yerine getirilmesi zorunlu bağlayıcı nitelikte işlemlerdir[179]. Nitekim Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında, *verginin tahakkuk ettirilmesinde* ilgili kişinin rızasına ihtiyaç bulunmadığı belirtilmiştir[180].

İdare hukuku doktrininde belirtildiği üzere *fonksiyonel anlamda*[181] *idare*[182], *görevsel anlamda idare*[183], *idare görevi*[184], *idare fonksiyonu*[185], *idarî işlev*[186], *idare işlevi*[187], *idare faaliyeti*[188], olarak da ifade edilen *idarî fonksiyon*[189] da mevcut olup idarî fonksiyon, Devlet'in (hukukî[190]) fonksiyonlarından[191], görevlerinden[192] ya da faaliyetlerinden[193] biri olarak ileri sürülmektedir.

---

[174] Schmölders, **op. cit.,** s. 80.
[175] **Ayrıca bkz.:** Schmölders, **op. cit.,** s. 80.
[176] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 71.
[177] Schmölders, **op. cit.,** s. 80. **Ayrıca bkz.:** Turhan, **op. cit.,** s. 47.
[178] Schmölders, **op. cit.,** s. 80.
[179] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 255.
[180] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. İDD, 28.02.2017 Tarihli ve E. 2016/965, K. 2017/249 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-idd-e-2016-965-k-2017-249-t-28-2-2017, 16.01.2021.
[181] **Ayrıca bkz.:** Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 194.
[182] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 39; Günday, **op. cit.,** s. 10; Kemal Gözler, Gürsel Kaplan, **İdare Hukuku,** Güncellenmiş Yirminci Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2018, s. 10, 16.
[183] Günday, **op. cit.,** s. 10.
[184] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 6.
[185] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 309; Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 33; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 11, Günday, **op. cit.,** s. 10; Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 58; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 11.
[186] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 239, 385-386; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 9.
[187] Celal Erkut, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği,** Danıştay Yayınları No: 51, Ankara, Danıştay Matbaası, 1990, s. 11, ***("İdari İşlemin Kimliği");*** Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 243, 394; Özay, **op. cit.,** s. 416; Yayla, **op. cit.,** s. 111.
[188] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 6.
[189] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 39; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 16; Günday, **op. cit.,** s. 14, 121; Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 63, 194, Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 6.
[190] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 46.
[191] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 63.
[192] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 13.
[193] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 64.

İdarî fonksiyon; yasama, yargı fonksiyonları ile yürütme organının salt siyasî nitelikli faaliyetleri dışında kalan ve Devlet'in günlük toplumsal ihtiyaçlarını karşılamak amacıyla yürüttüğü tüm kamusal faaliyetleri ifade etmektedir[194]. İdare hukukunun konusu olan idarenin, organik ve fonksiyonel olmak üzere iki anlamı bulunmaktadır[195]. Bu kapsamda idarî fonksiyonun da Anayasa'da yer alan yasama, yürütme ve yargı organ ve fonksiyonlarından ayrılmasını sağlamak amacıyla ve idare hukukunun konusu olan kamu idaresinin anlamlandırılmasında[196], organ ve fonksiyon olarak, *organik idare*[197]*, idarî teşkilât*[198]*, uzvî anlam*[199] şeklinde de ifade edilen *organik anlamda idare*[200] **ile** *işlevsel idare*[201]*, fonksiyonel idare*[202]*, maddî anlam*[203] şeklinde de ifade edilen *fonksiyonel anlamda idare*[204] ayrımı yapılmaktadır.

Organik idare, *Devlet teşkilatı içinde idarî teşkilat*ı ifade etmekte[205]; başka ifadeyle idarenin kuruluşu, personeli ve teşkilatı, organik anlamda idareye tekabül etmektedir[206]. Fonksiyonel idare ise *Devlet faaliyeti içinde idarî faaliyet*i ifade etmekte[207]; başka ifadeyle idarenin işlem ve eylemlerinden teşekkül faaliyetleri de fonksiyonel anlamda idareye tekabül etmektedir[208].

İdarenin faaliyetleri, idarî işlem ve idarî eylemlerden teşekkül[209] olup idarî işlem (tasarruf) de idarî fonksiyonun ifası için kullanılan işlemlerden (tasarruflardan) birini oluşturmaktadır ve idarî işlemin (tasarruf) idarî fonksiyonun ifası için yapıldığı kabul edilmektedir[210]. Nitekim, idarî fonksiyonun özelliklerinden birisi, idarî işlemlerle yerine getirilmesidir[211]. Dolayısıyla idarî fonksiyon, Devlet'in hukukî

---

[194] Günday, **op. cit.,** s. 14.
[195] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 33; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 10-11.
[196] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 33; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 10.
[197] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 63, 137; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 2.
[198] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 137.
[199] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 5.
[200] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 33; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 10.
[201] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 4.
[202] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 64.
[203] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 5.
[204] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 33; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 10.
[205] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 63.
[206] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 33; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 10-11.
[207] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 64.
[208] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 33; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 10-11.
[209] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 717.
[210] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 194-195.
[211] Günday, **op. cit.,** s. 16.

fonksiyonlarından biri olan idarî işlemlerle ifa edilebilmektedir[212]. Bu kapsamda idarenin faaliyetleri, doktrinde idarenin eylem ve işlemleri olarak da ifade edilmektedir[213]. Bu bağlamda *idarenin faaliyet araçları*ndan birisi de idarî işlemlerdir[214]. Daha da ötesinde, idarî fonksiyonun bireysel idarî işlemi belirleyen ortak ve genel kavram olduğu da ileri sürülmektedir[215].

İdare, yürütme içinde yer almaktadır[216]. İdarî fonksiyon, esasen yürütme organının bir fonksiyonudur[217]. Durum bu olmakla birlikte, yürütmenin yaptığı tüm işlemler idarî nitelikte değildir; bir kısmı politiktir[218]; ancak daha önce belirtildiği üzere idarî fonksiyonunun kapsamında da yürütme organının salt siyasî nitelikli faaliyetleri bulunmamaktadır[219]. Yürütmenin politik/siyasî nitelikteki işlemlerine *hükûmet tasarrufları* olarak ifade edilmekte[220] olup bu bağlamda yürütme organının bazı faaliyetlerinin salt yürütme faaliyeti olarak görülmesi gerektiği belirtilmektedir[221] ve *yürütme işlevi* olarak da ifade edilen[222] yürütme fonksiyonunun kapsamında sadece idarî fonksiyon bulunmayıp hükûmet fonksiyonu[223] da mevcuttur.

Ayrıca merkezî idarenin tekabül ettiği Devlet dışındaki kamu tüzel kişilerinin fonksiyonu da idarî fonksiyonun içindedir. Dolayısıyla yürütme fonksiyonunun kapsamından hükûmet fonksiyonunun çıkarılması ve diğer kamu tüzel kişilerin fonksiyonun dâhil edilmesiyle idarî fonksiyon kapsamına ulaşılmış olunmaktadır[224]. Zira idarî rejimde idare, yürütme organının içerisinde yer almakta ise de siyasî değil; teknik bir nitelik taşımaktadır[225].

---

[212] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 385-386, 394; Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 11; Günday, **op. cit.,** s. 121; Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 63, 195.
[213] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 717.
[214] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 67, 303, 309.
[215] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 396.
[216] Özay, **op. cit.,** s. 416; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 7-8.
[217] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 48-49; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 24. **Ayrıca bkz.:** Günday, **op. cit.,** s. 13.
[218] Özay, **op. cit.,** s. 416.
[219] Günday, **op. cit.,** s. 14.
[220] Özay, **op. cit.,** s. 420.
[221] Günday, **op. cit.,** s. 14.
[222] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 8.
[223] Bu konuda **detaylı bilgi için bkz.:** Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 49-50; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 23-24.
[224] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 51; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 24.
[225] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 61.

Devlet'in kamu hukukundan kaynaklanan bir kısım yetkilerinin vergi idareleri eliyle kullanılması söz konusu olmaktadır[226]. Nitekim, vergilendirme yetkisi tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi ile de açıklanmakta olup[227] tarh, tahakkuk ve tahsil de vergilendirmenin/vergilendirme yetkisinin *idarî (yönetim) aşamasın*ı oluşturmaktadır[228]. Bu kapsamda vergilerin sübjektif bireysel nitelik taşıyan tarh ve tahsil işlemleri, yürütme organının yetki alanı içindedir[229].

Vergi Usul Kanunu ile Kanun'un 1. maddesi uyarınca tarh açısından bu Kanun'a tabi olan özel vergi kanunları uyarınca tesis edilen tarh işlemine yönelik bir değerlendirme yapılmak istendiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun madde 4/1 hükmünde *vergi dairesi*nin mükellefi tespit eden, vergiyi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire olduğuna yönelik kurala yer verilmesi gerekmektedir. Nitekim vergi dairesi, "*Mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire."* olarak tanımlanmaktadır[230]. Dahası Vergi Usul Kanunu'nun *ceza kesme yetkisi*nin düzenlendiği madde 365/1 hükmünde, vergi cezalarının olayların ilgili bulunduğu vergi bakımından mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi tarafından kesileceği kurala bağlanmıştır. Dolayısıyla vergi dairesinin *"(M)ükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren, tebliğ eden ve ceza kesen daire"* şeklinde tanımlanmasının uygun olacağı belirtilmektedir[231].

Dolayısıyla Türk Vergi Hukuku'nda vergi idaresi, sadece geniş anlamda vergi ödevlilerinin ödevlerini yerine getirip getirmediğini denetim ve dar anlamda tahsilat ile görevli değildir. Aynı zamanda vergilendirme süreci içinde tarhiyat, tebligat, tahakkukun gerçekleşmesini sağlama ile de görevli olup bu bağlamda vergilendirme

[226] Kerem Canbazoğlu, A. Eren Altay, "Vergi Davası: Kuramsal Niteliği ve Bunun Yansımaları Üzerine Bir İnceleme", **Zabunoğlu Armağanı,** Ankara, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 316, 2011, ss. 177-217, s. 177.
[227] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 5.
[228] Kırbaş, **op. cit.,** s. 61-62.
[229] Nami Çağan, "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 37, Sayı: 1, Yıl: 1980, ss. 129-151, s. 133, ***("Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme").***
[230] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 705.
[231] S. Ateş Oktar, **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 16. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2022, s. 74, ***("-Vergi Hukuku-").***

sürecinin bir bütün olarak işleyişinden sorumludur[232]. Nitekim vergi dairesi, Türk Vergi Hukuku'nda vergilerin toplanmasında merkezî ve yerel düzeyde vergi idaresinin hücresi olarak nitelendirilebilecek birimdir[233]. Vergi dairesinin yetki ve görevlerinden birisi de *verginin tarhı* olup bu yetki, tüm vergi tarh usullerinde mevcut olduğundan dolayı beyannameye dayanan tarh usulünde de tarh yetki ve görevi, vergi dairesindedir[234].

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun'un[235] *(5345 sayılı Kanun)* adını değiştiren ve birçok hükmünü ilga eden ***703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname***[236] *(703 sayılı KHK)* sonrasında, 4 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin on ikinci bölümünde Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olarak Gelir İdaresi Başkanlığı yeniden düzenlenmiştir. 4 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin *(Gelir İdaresi Başkanlığının) teşkilat*(ın)ın düzenlendiği 136. maddesine göre Başkanlık, merkez ve taşra teşkilatından meydana gelmektedir. Bu kapsamda 4 No.lu Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin madde 152/1 hükmüne göre Gelir İdaresi Başkanlığının *taşra teşkilatı,* doğrudan merkeze bağlı *vergi dairesi başkanlıkları* ile vergi dairesi başkanlığı kurulmayan yerlerde Vergi Dairesi Başkanlığı ve Vergi Dairesi Başkanına verilen görev ve yetkileri haiz *vergi dairesi müdürlükleri*nden oluşur. Dolayısıyla ister başkanlık ister müdürlük şeklinde teşekkül etsin, vergi dairelerinin Gelir İdaresi Başkanlığının teşkilatında yer aldığı ve dolayısıyla Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı olduğu görülmektedir. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu ile Kanun'un 1. maddesi uyarınca tarh açısından bu Kanun'a tabi olan -özel- Vergi Kanunları uyarınca tesis edilen tarh işlemindeki görev ve yetkili

---

[232] Funda Başaran Yavaşlar, "Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 257, Şubat 2010, (Çevrimiçi), http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/turk-hukukunda-vergi-incelemesi/2832, 11.06.2022.

[233] Oktar, **Vergi,** s. 74.

[234] Erdoğan Öner, **Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku,** Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No: 1980/221, Başbakanlık Basımevi, 1981, s. 117, ***("Türk Kamu Hukuku");*** Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 167; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 83, 170.

[235] **Bkz.:** 16.05.2005 Tarihli ve 25817 Sayılı Resmî Gazete.

[236] **Bkz.:** 09.07.2018 Tarihli ve 30473 Sayılı Resmî Gazete-3. Mükerrer. 703 sayılı KHK ile Maliye Bakanlığının adı "Hazine ve Maliye Bakanlığı" olarak değiştirilmiş olup çalışmamızda yürürlüğü devam eden hukukî düzenlemelere yer verilirken, *Hazine ve Maliye Bakanlığı* ifadesi kullanılacaktır.

vergi dairesi, merkezî idarenin tekabül ettiği Devlet içerisinde yer almaktadır. Bu anlamda tarh işleminin tesisi, yasama ya da yargı fonksiyonunun kapsamında olmayıp yürütme fonksiyonuna tabi olmaktadır. Ayrıca tarhiyatın, yürütme fonksiyonu içinde yer alan hükûmet fonksiyonu kapsamındaki politik işlemlerden olmadığı da görülmektedir. O hâlde vergi tarhı, tesis etme görev ve yetkisi idarî fonksiyon alanında olan ve bu alana özgü bir idarî işlemdir. Tarha bağlı olarak varlık kazanan tahakkuk da idarî fonksiyon alanında yer almaktadır.

Nitekim ***5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu***'nun[237] *(Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu) gelirlerin dayanakları*nın düzenlendiği madde 37/2 hükmünde, genel bütçe[238] gelirlerinin tarh, tahakkuk[239] ve tahsilinin Hazine ve Maliye Bakanlığı veya tarh ve tahakkuka ilgili mevzuatına göre *yetkili idareler* tarafından yapılacağı belirtilmiştir. *Gelirlerin toplanmasında sorumluluk* kapsamında, idare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili ile görevli oldukları hâlde, bu görevlerinin gereğini yerine getirmeyerek kamu artışına engel olan kamu görevlileri ortaya çıkan zarardan sorumlu tutulmaktadır[240].

Bu kapsamda vergi idaresinin hukukî varlık kazandırması gerektiği hususlardan birisi de tahakkuk[241] olup idarî bir yetki ve görev alanında kalması, idarî ve düzenleyici tedbirlerden biri olması sebebiyle idarî yetkiyle hukukî varlık kazanan tahakkuk, idare organının iradesinden ortaya çıkan ***idarî fonksiyon***a tabi olarak *idarî usul ve uygulama işlemleri* ile yürütülmektedir. Bu anlamda tahakkuk, bu gerekçelerle bir ***yürütme (idare) faaliyeti***dir.

1.2.3. Yargı Fonksiyonu ve Tahakkuk

[237] **Bkz.:** 24.12.2003 Tarihli ve 25326 Sayılı Resmî Gazete.
[238] Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun *bütçe türleri ve kapsamı*nın düzenlendiği madde 12/3 hükmüne göre *genel bütçe,* Devlet tüzel kişiliğine dahil olan ve Kanun'a ekli (I) sayılı Cetvel'de yer alan kamu idarelerinin bütçesidir.
[239] 5018 sayılı Kanun'da muhasebe yönüyle tahakkukun düzenlendiği belirtilmektedir. **Bkz.:** Taşdelen, **op. cit.,** s. 308.
[240] Mehmet Aksoy, **Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Hukuku,** Ankara, Yetkin Yayınları, 2021, s. 311, ***("Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Hukuku").***
[241] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 316.

Maddî anlamda yargı, hukukî uyuşmazlıkları ve hukuka aykırılık iddialarını çözümleyen, karara bağlayan bir Devlet fonksiyonudur[242]. Vergi tekniğinin görev alanında verginin denetimi bulunmakta[243], konularından birini tarh, tahakkuk ve tahsilinden doğan vergi uyuşmazlıklarının çözümünü içeren vergi yargısı oluşturmaktadır[244].

İdare hukuku doktrininde belirtildiği üzere, *kazaî*[245]*, yargı işlevi*[246]*, yargı görevi*[247]*, yargılama faaliyeti*[248] olarak da ifade edilen *yargı fonksiyonu*[249] da mevcut olup yargı fonksiyonu yargısal işlemler *(yargı işlemleri*[250]*, yargısal tasarruflar, kazaî tasarruflar*[251]*)* ile ifa edilmektedir[252].

Özel hukuk hükümlerinden farklı usul ve esasları haiz ve diğer hukuk dallarından bağımsız idare hukuku hükümlerinin uygulandığı idare ve idare hukuku sistemi, ***idarî rejim*** olarak addedilmekte olup idarenin hukuka uygunluğunu denetlemek üzere, adlî yargıdan bağımsız ve uzmanlaşmış idarî yargı kolu bulunmaktadır[253]. İdarî rejimin en önemli unsurunu idare kuvveti oluşturmaktadır[254]. Hukukî niteliği ya da kimliği idarî işlem olarak tayin edilen bir işlem, bu idarî niteliği dolayısıyla idarî rejime tabi olduğundan, idare hukuku kurallarının uygulandığı bu işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar hakkında idarî yargı, görev ve yetkilidir[255]. İdarî rejimde, idarenin teşkilatı ve denetimi de dâhil olmak üzere, idarenin faaliyetleri idare hukukuna tabidir ve bu sistemde idarenin kendi eliyle de yürütebildiği tek taraflı,

---

[242] Günday, **op. cit.,** s. 11.
[243] Schmölders, **op. cit.,** s. 80.
[244] Schmölders, **op. cit.,** s. 80; Turhan, **op. cit.,** s. 47, 95-96.
[245] Duguit, **op. cit.,** s. 89.
[246] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 6; Yayla, **op. cit.,** s. 111.
[247] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 15.
[248] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 64.
[249] A. Ülkü Azrak, "Yargı ve İdare, İki Fonksiyonun Karşılaştırılması Üzerine Bir Teorik Deneme", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** Cilt: 34, Sayı: 1-4, 1968, ss. 129-155; Günday, **op. cit.,** s. 11; Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 49.
[250] Özay, **op. cit.,** s. 416.
[251] **Ayrıca bkz.:** Özgen, **op. cit.,** s. 268.
[252] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 46.
[253] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 59, 61.
[254] Yayla, **op. cit.,** s. 104.
[255] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 764.

bağlayıcı kararlar alması mümkündür[256]. İdarî rejime ilişkin bu açıklamalar, idarî fonksiyon ile doğrudan bağlantılıdır.

Bu kapsamda idare alanına mahsus yargı düzenini ifade eden ve bir usul hukuku olan idarî yargı hukuku, iç kamu hukukunun bir parçasıdır[257].

Çalışmanın devamında ele alınacağı üzere, vergi uyuşmazlıklarının konularından biri tahakkuk olabilmekte ya da yargı organının iradesinden ortaya çıkan ***yargısal fonksiyon***a tabi olarak *yargısal işlemler/kararlar* da tahakkukun varlık sebebi olabilmektedir. Tahakkuk, bir yargı kararıyla hukukî varlık kazanabilmekte veya tahakkukun hukukî varlık kazanması ertelenebilmekte[258], önlenebilmekte[259], durdurulmakta[260] ya da engellenebilmektedir[261].

Bu yönüyle tahakkuk, Devlet'in (hukukî[262]) fonksiyonlarından[263], görevlerinden[264] ya da faaliyetlerinden[265] biri olarak belirtilen *yargı fonksiyonu*[266] kapsamında da yer aldığı düşünülmektedir. Buradan hareketle, vergi tekniğinde yargılama faaliyeti[267] söz konusu olmaktadır.

1.3. Vergilendirme Yetkisi ve Tahakkuk

Devlet, vergilendirme yetkisini yetkili yasama ve yürütme organları eliyle kullanırken; vergi idaresi ile kişiler arasında ortaya çıkan çıkar çatışmasını, tarafların

---

[256] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 61-62.
[257] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 1.
[258] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 95; Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** 10. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2019, s. 208, ***("Vergi Hukuku");*** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 898; Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 244; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87, 175-176; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[259] **Ayrıca bkz.:** Selim Kaneti, **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, s. 127, 141, ***("Vergi Hukuku").***
[260] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 127.
[261] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 206.
[262] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 46.
[263] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 63.
[264] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 13.
[265] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 64.
[266] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 41; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 16; Günday, **op. cit.,** s. 11; Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 137; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 20.
[267] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 63.

çıkarları arasında bir denge kurmak suretiyle belli kurallara bağlamayı da amaçlamakta olup vergi hukuku, bu amacı taşıyan hukuk dalıdır[268].

Kamusal idare, malî usulleri de içermektedir[269]. Bu anlamda *malî faaliyet* kapsamında Devlet'in vergilerin tarh ve tahsili, masrafların yapılması, kamu kuruluşlarının patrimuanlarının idaresi bakımından ayrı çeşit faaliyetleri bulunmaktadır[270]. Dolayısıyla, kamu patrimuanının malî idaresi de yapılmaktadır[271]. Burada hemen belirtmek gerekir ki, Devlet'in malî faaliyetinde vatandaşla en geniş ölçüde etkileşime geçtiği alan da ***vergilerin tahakkuku ve tahsili***dir[272].

Devletler egemenliklerini sürdürebilmek için düzenli malî kaynaklara ihtiyaç duymakta olup *vergi egemenliği*[273], *vergilendirme salâhiyeti*[274], *vergilendirme selâhiyeti*[275], *vergi koymak (vergilendirmek) yetkisi*[276], *vergi salma yetkisi*[277] olarak da ifade edilen ***vergilendirme yetkisi*** de bu sebeple siyasî bir zorunluluk arz etmektedir. Kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirmek için, Devlet'in vergilendirme yetkisini kullanmak suretiyle bu hizmetlere karşılık gelen kaynakları temin etmesi gerekmektedir[278]. Nitekim vergi alacağı-borcunun kaynağında Devlet'in egemenlik hakkı bulunmaktadır[279].

Muhteva itibariyle vergilendirme yetkisi, vergi kanunları koyma, vergi alma ve vergi idaresi kurma yetkilerini ifade etmektedir[280]. Bu kapsam*, dar anlamda vergilendirme yetkisi* olarak belirtilmiş olup bu kapsamda yetki ele alındığında, yetkinin vergi koyma, değiştirme ve kaldırma yetkisi ile sınırlı olduğu ileri

---

[268] Canbazoğlu, Altay, **op. cit.,** s. 179.
[269] Erol Bilik, "Kamusal İdare", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 10, Sayı: 1, 1953, ss. 246-254, s. 251.
[270] Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti,** s. 671.
[271] Ayten Yüksel, "İdare Hukukunun Tatbik Sahası", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 16, Sayı: 1, 1959, ss. 71-90, s. 81.
[272] Özyörük, **Hukuka Giriş,** s. 110.
[273] Zorlu, **op. cit.,** s. 65.
[274] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 68.
[275] Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti,** s. 686.
[276] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 52.
[277] Lûtfi Duran, **İdare Hukuku Meseleleri,** Gözden Geçirilmiş İlâveli Yeni Yayın, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1964, s. 585, ***("İdare Hukuku Meseleleri").***
[278] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 4.
[279] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 28.
[280] Zorlu, **op. cit.,** s. 65.

sürülmektedir[281]. Bu bağlamda vergilendirme yetkisi, öncelikle vergilendirme konusundaki yasama yetkisini ya da yasama fonksiyonu dâhilindeki anlamını açıklamakta kullanılmaktadır.

Ayrıca yine vergilendirme yetkisinin *sübjektif ve bireysel nitelikteki vergilendirme işlemi*ne ilişkin, *tarh, tahakkuk ve tahsil yetkileri*nin açıklanmasında kullanılabileceği belirtilmiş olup tarh ve tahsil gibi, tahakkukun da *bir yetki olduğu* ifade edilmiştir[282]. Bu kapsam da *geniş anlamda vergilendirme yetkisi* olarak belirtilmiş olup bu kapsamda vergi dışındaki çeşitli malî yükümlülüklerin bulunduğu ve yetki olarak vergi koymanın yanı sıra, *tarh, tahakkuk ve tahsil gibi idarî aşamaları* da içerdiği ileri sürülmektedir[283]. Bu anlamda idarenin genel olarak tercih edebileceği belirtilen *âmme hukuku usulü* veya *hususî hukuk usulü*nden[284], ***vergilendirme yetkisinde amme hukuku usulünün uygulanmak zorunda olduğu*** ve hukukî sistemin bu temelde formüle edildiği belirtilebilir.

1.4. Verginin Hukukî İlkeleri ve Tahakkuk

Verginin hukukî bakımdan analizinde *verginin hukukî prensipleri*[285] olarak da vergi hukuku doktrininde ifade edildiği üzere, birtakım ilkelerin de ele alındığı görülmektedir.

Verginin hukukî ilkeleri ile genel olarak kişi ile Devlet arasında vergi borcu dolayısıyla ortaya çıkan hukukî ilişkilerin bağlandığı ilkeler kastedilmektedir[286]. Vergilemenin amaçlarını gerçekleştirmek üzere kurulan ve *vergileme ilkeleri* olarak da ifade edilen bu ilkeler kapsamında, ödenecek vergilerin keyfî olarak alınmaması ve esaslarının kanunla belirlenerek tahsil edilmesi anlamına gelen ***kesinlik ilkesi*** de bulunmaktadır[287]. Nitekim tahakkuk da vergi kanunlarında belirtilen hüküm ve

[281] Kırbaş, **op. cit.,** s. 61.
[282] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 5.
[283] Kırbaş, **op. cit.,** s. 61.
[284] Yüksel, **op. cit.,** s. 81.
[285] Akif Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort., 1953, s. 65, ***("Vergi Hukuku Prensipleri")***; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 76.
[286] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 48; Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** 66; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 76-77.
[287] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 58-59.

kurallara uygun olarak yapılmak zorundadır[288]. Çalışmanın devamında da belirtileceği üzere tahakkuk, vergilendirme süreci açısından tarhın kesinleşmesini sağlayan ve verginin tahsil edilmesi yolundaki ilerlemeyi sağlayarak Devlet ile mükellef arasındaki vergi hukuku ilişkisini sürdürmekte ve bu hukukî ilişkideki bağlanma noktalarından birini oluşturmaktadır. Bu bağlamda tahakkuk da bir verginin hukukî ilkelerinden biri olarak değerlendirilebilir.

1.5. Özel İdarî Usul Düzenlemeleri ve Tahakkuk

Türk hukukunda, *genel usul kanunu* eksikliği bulunmakla birlikte; *konusal idarî usuller* mevcuttur. Bu kapsamda konusal düzenleme biçiminde, idarî usulün belirli ve sayılı kısmının kanun konusu olması söz konusu olup kanunla düzenlenmek istenen bu konuların başında da maliye gelmektedir. Bu kapsamda malî usullerin büyük bir kısmı kanunla düzenlenmiştir[289].

Nitekim Türk Vergi Hukuku'nda, **1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası**'nın[290] *(Anayasa)* madde 73/3 hükmünde vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin[291] kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması zorunluluğu[292] ile karşılık bulan *vergi(ler)nin kanuni(î)liği ilkesi*[293] hâkimdir[294].

---

[288] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 54.
[289] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 197.
[290] **Bkz.: 2709 Sayılı Kanun,** 09.11.1982 Tarihli ve 17863 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.
[291] *Kamusal yüküm* şeklindeki kullanım için **ayrıca bkz.:** Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 242.
[292] Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun madde 37/1 hükmüne göre de vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.
[293] Ali Bal, Cemal Başar, "Vergilerin Kanunîliği İlkesi", **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler),** Editör: Yusuf Karakoç, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, ss. 89-146; Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 13; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 100; Kırbaş, **op. cit.,** s. 11; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 75; Kırbaş, **op. cit.,** s. 11, 64; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 121; Oktar, **Mali Hukukun Anlam ve Kapsamı Üzerine,** s. 29; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 34; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 33, Süleyman Üstün, **Türkiye'de Vergi ve Bütçe Hakkı,** 1. Basım, Ankara, Nobel Akademik Yayıncılık, 2019, s. 88, ***("Türkiye'de Vergi ve Bütçe Hakkı");*** Yusuf Karakoç, "Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkileri", **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: "Vergi Hukuku",** 14/15 Ocak 2005 Bahçeşehir Üniversitesi Beşiktaş Kampüsü, Yayına Hazırlayanlar: Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, İstanbul, Arıkan Yayınları, 2006, ss. 25-34, s. 29, ***("Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkileri").***
[294] *Vergilerin kanunîliği* ilkesinin, *yasama organının vergilendirme yetkisi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 100; *verginin kanuniliği prensibi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 48; Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 121; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 84; *verginin hukukiliği prensibi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 121; *verginin yasallığı ilkesi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Abdurrahman Gençbay, "Yargı Kararları Işığında Vergileme İlkeleri", **Danıştay Kararları Işığında Vergilendirme İlkeleri,** Editör: Cenker Göker, Ankara, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 300, 2011, ss. 13-65, s. 14; Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** passim; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 55; Kaneti, **Vergi**

Buradan hareketle, *vergi,* kanunlarla belirtilmesi zorunlu olan idarî konulardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır[295].

Ayrıca burada belirtilebilir ki, tahakkuka ilişkin olarak ilk kanunî düzenlemenin 28.02.1337 tarihli ve 4 sayılı Ceridei Resmiye'de yayımlanan ***24 sayılı Temettü Kanunu[296];*** tarha ilişkin olarak ilk kanunî düzenlemenin de 25.04.1337 tarihli ve 4 sayılı Ceridei Resmiye'de yayımlanan ***103 sayılı 1336 Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu[297]*** olduğu görülmektedir.

Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu[298], Gümrük Kanunu[299] ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun[300] özel idarî usul kanunları olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim, idarî usullerden biri de *amme alacaklarının tahsil usulü*[301] olup bu usul de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenmiştir. Bu kapsamda ***mükellefin hukukunu[302] ilgilendiren tahakkuk,*** vergi konusunda özel idarî usul kanunlarında düzenlenen bir hukukî müessesedir.

Hukuku, s. 30, 36; Saban, **Vergi Hukuku,** s. 42; Selim Kaneti, "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", **Makaleler,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, ss. 217-226, s. 225; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 100; *vergilerin yasallığı ilkesi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 24; *vergilemede kanunîlik ilkesi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Adnan Gerçek, Güneş Çetin Gerger, Çağatan Taşkın, Feride Bakar, Simla Güzel, **Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi,** Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, s. 51, ***("Gerçek, et. al.");*** *vergi ve diğer mali yüküm(lülük)lerin kanunîliği ilkesi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 998; *mali yükümlülüğün yasa ile konulması* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Turgut Tan, **Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri** 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015, 104.

[295] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 80.

[296] **Bkz.:** TBMM, **Temettü Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc001/kanuntbmmc001/kanuntbmmc00100024.pdf, 14.09.2022.

[297] **Bkz.:** TBMM, **1336 Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc001/kanuntbmmc001/kanuntbmmc00100103.pdf, 14.09.2022.

[298] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 197; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 102, 190.

[299] Turgut Candan, "Gümrük Vergisi Ek Tahakkuklarına İtirazda Bulunulmadan Doğrudan İdari Dava Açılabilir mi?", **Düşüncelerim,** (Çevrimiçi), https://turgutcandan.com/2019/08/16/gumruk-vergisi-ek-tahakkuklarina-itirazda-bulunulmadan-dogrudan-idari-dava-acilabilir-mi/, 28.03.2022, ***("Gümrük Vergisi").***

[300] Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un idarî usulün belli bir alanının kodu olarak nitelendirilebileceği belirtilmiştir. **Bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 102. Ayrıca vergi hukuku doktrininde *usul hukuku* kapsamında Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un incelendiği görülmektedir. **Bkz.:** Ateş, **op. cit.,** s. 147.

[301] Sıddık Sami Onar, **İdare Hukukunun Umumî Esasları,** III. Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s. 1645.

[302] **Terminolojik kullanım için bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

İKİNCİ BÖLÜM
VERGİ USUL HUKUKU'NDA DÜZENLENİŞ BİÇİMİYLE TAHAKKUK

Ana Tatbikat Kanunu olarak ihdas edilerek[303] Türk Vergi Hukuku'nda bütün vergiler için geçerli olan genel usul hükümlerinin kaynağı Vergi Usul Kanunu[304] olup Türk Vergi Sistemi'nin çerçeve kanunu niteliğindedir[305]. Vergi Usul Kanunu, vergi hukuku alanındaki *genel (nitelikteki) yasa*lardan birisidir[306]. Bu anlamda Türk Vergi Usul Hukuku'nun belli başlı kaynağı[307] ya da Türk Vergilendirme Hukuku'nun esas itibariyle kaynağı[308], Vergi Usul Kanunu olarak karşımıza çıkmakta olup vergilendirme tekniğinin de düzenlendiği[309] Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergiler için bağımsız bir usul hukukunun temellerini koymuştur[310]. Gümrük vergileri hariç, aksi belirtilmedikçe vergilerde usul ve yürütme konuları, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmektedir[311].

Bu noktada Vergi Usul Kanunu'nun 2. maddesinde, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin Vergi Usul Kanunu'na tabi olmadığının hükme bağlanmış olduğunu belirtmek gerekir[312]. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun istisna olarak belirtmediği tüm vergi, resim ve harçlar için, tarh ve tahakkuk muamelelerinin ***vergi usul kanununun esasları***ndan biri olduğu ifade edilebilir[313]. Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu'nun istisna olarak belirtmediği tüm vergi, resim ve harçlar için, ***düzenleniş biçimi itibariyle vergi hukukunda tahakkukun da genel kuralı***nın Vergi Usul Kanunu'nda yer aldığını belirtmek gerekir.

---

[303] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[304] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 7.
[305] S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, s. 273, ***("Türk Vergi Sistemi").***
[306] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 19-20.
[307] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 86; Kırbaş, **op. cit.,** s. 19.
[308] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 30.
[309] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 19.
[310] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 25.
[311] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 14.
[312] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 19-20.
[313] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 306-308.

Tahakkuka yönelik olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bu genel nitelikli kural ile Kanun'un 1. maddesinde belirtilerek Kanun'un kapsam ve sınırını oluşturan tüm vergi, resim ve harçlar için, *kesin tahakkuk*[314], *nihaî tahakkuk*[315], *son tahakkuk*[316], *normal tahakkuk*[317], *normal şekilde tahakkuk*[318], *hakikî tahakkuk*[319], *gerçek tahakkuk*[320], *asıl tahakkuk*[321] düzenlenmiş olup *olağan tahakkuk*un kuralları hükme bağlanmıştır.

Yukarıda açıklanan sebeplerle tahakkukun kanunî düzeyde düzenleniş biçiminin ***genel düzenleme***lerine[322] Vergi Usul Kanunu hükümlerinden ulaşılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nda Kanun'un kapsamına giren vergiler teker teker sayılarak bir hüküm oluşturma yoluna gidilmemiştir[323]. Vergi Usul Kanunu kapsamında, ***193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.)***[324] *(Gelir Vergisi Kanunu)*

---

[314] Edip Şimşek, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi,** Yeniden Gözden Geçirilmiş Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1996, s. 152; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 653; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 192; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 209;

[315] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1657.

[316] S. Binnur Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku),** 3. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 82, ***("Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku").***

[317] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 196. **Ayrıca bkz.:** Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 82; Mehmet Maç, Tarık Jamali, **Veraset, Hibe ve Ölüm,** İstanbul, Denet Yayıncılık, 1999, s. 383; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 191; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 319. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Lâyihası ve Geçici Komisyon Raporu (1/464),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c024/tbmm09024111ss0286.pdf, 21.04.2021, ***("Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı").***

[318] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**

[319] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1657.

[320] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 82.

[321] Kemal Aykaç, **Şerh ve İzahlı Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** Ankara, Yeni Cezaevi Matbaası, 1954, s. 94; Turgut Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Dördüncü Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2018, s. 125, ***("Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun").***

[322] Doktrinde Vergi Usul Kanunu ile düzenlenen hukukun *Genel Vergi Hukuku* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Özgecan Gök, **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar,** Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, s. 138, ***("Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar").***

[323] Kâmil Mutluer, "Vergi Usul Kanunu'nun Şümulu", **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi,** Cilt: 5, Sayı: 2, 1969, ss. 297-313, s. 306. Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nda bu Kanun kapsamında, gelir vergisi, kurumlar vergisi, esnaf vergisi, bina vergisi, arazi vergisi, veraset ve intikal vergisi, muamele vergisi, nakliyat resmi, damga resmi, bilumum istihlâk vergileri, hayvanlar vergisi ile bu vergi ve resimlere bağlı olan vergi ve resimlerle bilumum zamların bulunduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

[324] **Bkz.:** 06.01.1961 Tarihli ve 10700 Sayılı Resmî Gazete.

uyarınca gelir vergisi[325], ***5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu[326]*** *(Kurumlar Vergisi Kanunu)* uyarınca kurumlar vergisi[327], ***1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu[328]*** *(Emlak Vergisi Kanunu)* uyarınca emlak vergisi[329] (bina ve arazi vergileri) ve değerli konut vergisi[330], ***7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu[331]*** *(Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu)* uyarınca veraset ve intikal vergisi[332], ***197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu***[333] *(Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu)* uyarınca motorlu taşıtlar vergisi[334], ***3065 sayılı Katma Değer Vergisi[335]*** *(Katma Değer Vergisi Kanunu)* uyarınca katma değer vergisi[336], ***4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu[337]*** *(Özel Tüketim Vergisi*

[325] Binhan Elif Yılmaz, **Maliye,** Güncellenmiş 4. Basım, İstanbul, Der Yayınları: 453, 2020, s. 175, ***("Maliye");*** Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** 17. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2020, s. 3, ***("Türk Vergi Sistemi");*** Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 314; Mehmet Yüce, Ali Çelikkaya, **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları,** 1. Baskı, Bursa, Dora Yayınları, 2016, s. 16; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177; Nurettin Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 44. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2020, s. 8, ***("Türk Vergi Sistemi");*** Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 1; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 253; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 37.

[326] **Bkz.:** 21.06.2006 Tarihli ve 26205 Sayılı Resmî Gazete.

[327] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 103; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 349; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 467; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 117; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 351; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 165; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 159; Yılmaz, **Maliye,** s. 226; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 16.

[328] **Bkz.:** 11.08.1970 Tarihli ve 13576 Sayılı Resmî Gazete.

[329] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 201; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 376; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 570; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 347; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 383; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 299; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 387; Yılmaz, **Maliye,** s. 307; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 16.

[330] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 224; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 311; S. Ateş Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2022, s. 383, ***("-Türk Vergi Sistemi-");*** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 405; Yılmaz, **Maliye,** s. 318.

[331] **Bkz.:** 15.06.1959 Tarihli ve 10231 Sayılı Resmî Gazete.

[332] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 193; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 364; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 591; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 331; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 397; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 317; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 421; Yılmaz, **Maliye,** s. 299.

[333] **Bkz.:** 23.02.1963 Tarihli ve 11342 Sayılı Resmî Gazete.

[334] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 188; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 383; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 583; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 367; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 419; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 313; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 409; Yılmaz, **Maliye,** s. 319; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 16.

[335] **Bkz.:** 02.11.1984 Tarihli ve 18563 Sayılı Resmî Gazete.

[336] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 134; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 385; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 535; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 185; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 429; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 235; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 255; Yılmaz, **Maliye,** s. 255; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 16.

[337] **Bkz.:** 12.06.2002 Tarihli ve 24783 Sayılı Resmî Gazete.

Kanunu) uyarınca özel tüketim vergisi[338], ***6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu[339]*** *(Gider Vergileri Kanunu)* uyarınca banka ve sigorta muameleleri vergisi[340], konaklama vergisi[341], özel iletişim vergisi[342], şans oyunları vergisi[343], ***7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun[344]*** *(Dijital Hizmet Vergisi Kanunu)* uyarınca dijital hizmet vergisi[345], ***488 sayılı Damga Vergisi Kanunu[346]*** *(Damga Vergisi Kanunu)* uyarınca alınan damga vergisi[347], ***492 sayılı Harçlar Kanunu[348]*** *(Harçlar Kanunu)* uyarınca harçlar[349] ve ***2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu[350]*** *(Belediye Gelirleri Kanunu)* uyarınca alınan vergi[351] ve harçlar[352] ya da *mahallî idare vergileri[353]* bulunmaktadır.

Dolayısıyla *vergi hukukunda tahakkuk* bağlamında çalışmanın bu bölümünde yapılan irdelemede, düzenleniş biçimiyle tahakkukun genel düzenlemesinin Vergi

---

[338] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 165; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 554; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 227; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 453; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 267; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 323; Yılmaz, **Maliye,** s. 275; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 16.
[339] **Bkz.:** 23.07.1956 Tarihli ve 9362 Sayılı Resmî Gazete.
[340] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 169; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 395; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 601; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 247; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 447; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 282; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 345; Yılmaz, **Maliye,** s. 284.
[341] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 224; Oktar, **-Türk Vergi Sistemi-,** s. 265; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 281; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 373; Yılmaz, **Maliye,** s. 288.
[342] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 173; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 255; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 451; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 277; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 343; Yılmaz, **Maliye,** s. 290.
[343] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s.174; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 259; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 279; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 351; Yılmaz, **Maliye,** s. 292.
[344] **Bkz.:** 07.12.2019 Tarihli ve 30971 Sayılı Resmî Gazete.
[345] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 224; Oktar, **-Türk Vergi Sistemi-,** s. 249; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 280; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 369; Yılmaz, **Maliye,** s. 214. Beyana dayanan bir vergileme esası benimsenen dijital hizmet vergisi hakkında detaylı bilgi için **ayrıca bkz.:** Selin Ovalıoğlu, "Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi", **10. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu 17 Nisan 2021-Bildiri Kitabı,** İstanbul, Altınbaş Üniversitesi Yayınları, 2021, ss. 32-78.
[346] **Bkz.:** 11.07.1964 Tarihli ve 11751 Sayılı Resmî Gazete.
[347] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 180; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 422; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 603; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 263; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 461; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 284; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 359.
[348] **Bkz.:** 17.07.1964 Tarihli ve 11756 Sayılı Resmî Gazete.
[349] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 175; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 418; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 315; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 465; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 293.
[350] **Bkz.:** 29.05.1981 Tarihli ve 17354 Sayılı Resmî Gazete.
[351] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 375-384.
[352] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 609.
[353] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 333.

Usul Kanunu olduğuna işaret edilmiş olup bu çalışmada yapılacak açıklamalara vergi hukukunun bu temel nitelikli kanunundan başlanılması tercih edilmiştir.

2.1. Vergi Alacağının Tayini ve Vergilendirme İşlemleri

Kanunî düzenlemeler temelinde konu ele alındığında, bu başlık altında irdelenecek olan vergiyi doğuran olay, verginin tarhı, verginin tebliği, verginin tahakkuku ve verginin tahsili, ulusal mevzuatımızda ***ilk kez*** modern bir Vergi Usul Kanunu olarak addedilen[354] ve Vergi Usul Kanunu ile ilga edilen ***mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu***'nda[355] düzenlenmiştir[356]. Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu sistematiğinde, Kanun'un birinci kitabında ***vergilendirme***ye ve bu kitabın birinci kısmında (vergilendirmenin) ***genel esasla***ra ilişkin usul ve esaslar yer almaktadır. Vergilendirmenin genel esaslarının unsurlarından birisi olarak da mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun dördüncü bölümünde ***vergi alacağının tâyini*** başlığı altında *vergiyi doğuran olay, verginin tarhı, verginin tebliği, verginin tahakkuku* ve *verginin tahsili*nin hükme bağlandığı görülmektedir.

Benzer şekilde, Vergi Usul Kanunu'nda, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndaki sistematik hukukî düzen aynen takip edilmiş ve vergiyi doğuran olay, verginin tarhı, verginin tebliği, verginin tahakkuku ve verginin tahsili, ***vergi alacağının tayini*** başlığı altında düzenlenerek hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda buraya kadar yer verilen Vergi Usul Kanunu kapsamında tahakkuk, ***vergilendirmenin genel esaslarından biri olan vergilendirmede vergi alacağının tayini*** hususuna ilişkin bir düzenlemedir. Ayrıca kapsamında tahakkuk da bulunan vergilendirme açısından vergi alacağının tayinini düzenleyen hükümlerin de bugüne kadar hiç değişmediği görülmektedir.

Vergilendirme olayı verginin doğumundan başlayarak kalkmasına kadar devam eden bir süreçtir[357]. Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde herhangi bir

[354] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 132.
[355] **Bkz.:** 15.06.1949 Tarihli ve 7233 Sayılı Resmî Gazete.
[356] Çalışmamızın devamında da ilga edilen kanunî düzenlemelere yer verilecektir. Zira mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile ilk kez usul hükümleri tek bir metinde kodlaştırılmış olup öncesinde bu hükümler, her vergi kanununun bünyesinde düzenlenmiştir. **Bkz.:** Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 7. **Ayrıca bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 26-27.
[357] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 80.

düzenlemede yer almayan ve bu bağlamda tanımlanmayan; ancak vergi hukuku doktrini tarafından kavramsallaştırılan[358] vergilendirme sürecindeki bir önceki işlem, bir sonraki işlemin sebebini oluşturmaktadır[359]. Bu bağlamda -olağan bir- vergilendirme sürecinde bir önceki aşama tamamlanmadan bir sonraki aşamaya ilişkin olan idarî işlem tesis edilememektedir[360].

Yine doktrinde, türleri itibariyle vergilendirme işlemlerinin[361] çeşitli aşamalar biçiminde ele alınmasıyla ortaya çıkan süreç, *vergilendirme süreci* olarak ifade edilmektedir[362]. Bu bağlamda vergilendirme işlemleri ile vergilendirme sürecinde ortaya çıkan işlemler kastedilmektedir[363]. Dolayısıyla vergi borcunun doğumuna ilişkin birtakım kanunî unsurlar esas alınarak vergi dairesince yapılan işlemlerden oluşan bir bütün, vergilendirme sürecini ifade etmektedir[364]. Zira bir zaman dilimi içinde yer alan ve birbirini takip eden işlemler dizisinden teşekkül olarak vergilendirme, bir süreç olarak nitelendirilmekte olup vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra vergi alacağı-borcunun sona ermesine kadar dört aşamalı işlemler uygulaması, vergilendirme sürecini oluşturmaktadır[365]. Bu kapsamda vergilendirme süreci, vergi alacağının doğmasından vergi alacağının tahsil edilmesine kadar geçen süreçte vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve bununla ilgili tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin anlatımı ve analizini ifade etmektedir[366].

İdari işlemler[367] ya da ***vergilendirme işlemleri[368],*** vergilendirme yetkisinin bir gereği olarak vergi idaresince tesis edilerek mükellefi bağlayıcı niteliktedir ve yerine

[358] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 83; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 5; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 165; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 255; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 49; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku** s. 177.
[359] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku** s. 177.
[360] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 117.
[361] Doktrinde vergilendirme işlemleri, *vergi tasarrufları* ya da *vergi işleri* olarak da ifade edilmektedir. **Bkz.:** Başar, **Vergi Kazasının Mahiyeti,** s. 62.
[362] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95. **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180.
[363] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 255.
[364] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 49.
[365] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 177, 180.
[366] Nazan Susam, **Kamu Maliyesi: Temel Kavram ve Esaslar,** 4. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2020, s. 286.
[367] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 123.
[368] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 255; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 165; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 123; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 177.

getirilmesi zorunludur[369]. Nitekim vergilendirme sürecindeki tüm unsur ve işlemler, vergilerin kanunîliği ilkesi gereğince ilgili vergi kanunları ile usul kanunlarında düzenlenmiştir[370].

Vergilendirme işlemleri olarak ifade edilen ve *malî konuları*[371] oluşturan *verginin tarhı, verginin tebliği, verginin tahakkuku* ve *verginin tahsili*, ***vergilendirme süreci***nde yer almaktadır[372]. Vergilendirme sürecinin öngörülmesi, malî idarenin her yıl minyonlarca idarî işlem tesisini gerektirmekte ve bu sebeple vergileme usulü de *kitle usulü* niteliğini kazanmaktadır[373].

Vergilendirme süreci de vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra, -*kural olarak*- vergilendirme işlemleri olan matrahın belirlenmesini takiben verginin tarh edilmesi, tebliğ edilmesi, tahakkuk ettirilmesi ve tahsili ile tamamlanmış olmaktadır[374]. Bu anlamda vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk aşamalarından geçen vergilendirme sürecinin tamamlanmasının yolunu açmaktadır[375]. Zira kamu/vergi alacağının tahsili, birbirini izleyen vergilendirme sürecinde yer alan işlemlerin yapılması ile mümkündür[376]. Bu bağlamda vergi alacağının *doğması, gelişmesi* ve *sona ermesi* ile ilgili olan ve vergi idaresince gerçekleştirilen verginin tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsili muamelelerinin birbirine çok yakın ve bağlı olduğu belirtilmektedir[377]. Nitekim bu işlemler, vergiyi doğuran olaya uygulanmaktadır[378].

Doktrinde ayrıca, vergilendirme süreci yerine, Vergi Usul Kanunu sistematiğine benzer şekilde, *vergi usul hukuku-vergilendirme*nin alt ayrımı olarak *vergi alacağı ilişkisi* ifadesine de yer verildiği görülmektedir. Bu bağlamda ***vergi alacağı ilişkisi*** sırasıyla *vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, verginin tarhı, verginin*

---

[369] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 255.
[370] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 49.
[371] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[372] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 83-97, Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 255; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121, 123; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 177.
[373] Şanver, **op. cit.,** s. 13-14.
[374] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121.
[375] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 111.
[376] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 256.
[377] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 54; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[378] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 50.

tebliği, verginin tahakkuku ve *verginin ödenmesi* şeklindeki *beş aşama*dan geçmektedir[379].

Ancak tüm bu açıklamalardan sonra belirtilmelidir ki, Türk Vergi Hukuku'nda, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğan ve ödeme ile sona eren somut bir vergi ilişkisi, bir süreç oluşturmaktadır; ancak bu süreçteki değişik aşamalar veya işlemler her vergilendirmede bulunmamaktadır. Bu kapsamda, *genel olarak vergilendirme süreci* olarak ifade edilen ve Türk Vergi Hukuku'nun teorik temelinde yer alan şema, her vergi için geçerli olmamakta olup örneğin ihtirazî kayıtla yapılan beyanlarda ve tahakkuku tahsile bağlı vergilerde farklı mekanizmalar işlemektedir[380].

Çalışmanın bu kısmında da Vergi Usul Kanunu'nun 19 ve 22. maddeleri arasında düzenlenen ve doktrinde genel olarak vergilendirme süreci olarak karşılanan vergilendirme sürecine yer verilecek olup aslında bu süreç, ikmalen, re'sen ve verginin idarece tarh usullerine özgü olan vergilendirme sürecini oluşturmaktadır. Vergilendirme sürecini vergiler yönünden farklılaştıran husus ise uygulanan tahakkuk usulleridir; bu sebeple çalışmanın beşinci bölümünde ayrıca vergi tahakkuk usulleri bağlamında vergilendirme süreçleri detaylı olarak ele alınacaktır.

Burada son olarak belirtilebilir ki, vergilendirme süreci, ***vergi borcunun doğması*** ve ***vergilendirme işlemleri***nden oluşan iki ayrı bölüm şeklinde ele alınabilmekte[381] olup aşağıda Vergi Usul Hukuku'nun vergilendirme süreci açıklanacaktır.

2.1.1. Vergiyi Doğuran Olay

[379] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 162; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 256.
[380] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 241.
[381] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 49.

Vergilendirmede her şey, *vergi yaratan olay*[382], *vergiyi doğuran hadise*[383] ya da *geliri yaratan olay*[384] şeklinde de ifade edilen[385] vergiyi doğuran olay ile başlamaktadır[386]. Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde, vergiyi doğuran olayın tanımlanmadığı, hukukî sonucunun ne olduğunun düzenlendiği görülmektedir[387]. Nitekim Vergi Usul Kanunu'num 19. maddesinde vergi alacağını tayin ederken vergi idaresinin uyması zorunlu şekil ve usul kuralları gösterilmiştir[388]. Vergi Usul Kanunu'nun *vergiyi doğuran olay* düzenlenmiş ve madde 19/1 hükmüne göre *vergi alacağı,* vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları hukukî durumun tekemmülü ile doğmaktadır. Bu düzenlemeden anlaşılmaktadır ki, vergi alacağının doğmasına sebep olan olay, verginin vergi kanunları ile bağlandığı olayın gerçekleşmesini ya da vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları hukukî durumun oluşmasını ifade etmektedir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, ***kanunî bir olaydır.***

---

[382] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/9, K. 1988/28 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/7, K. 1988/27 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete.

[383] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı. Ayrıca bkz.:** Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 84.

[384] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/9, K. 1988/28 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/7, K. 1988/27 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete.

[385] Vergiyi doğuran olayın *vergiyi doğurucu olay* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Esra Ekmekci, **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük,** İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları No: 132, 1994, s. 1; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83; *vergi yükümü doğuran olay* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Neumark, **Vergi Politikası,** s. 9; *mükellefiyet doğurucu vâkıa* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 50; Bedî Necmettin Feyzioğlu, "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi,** C. VII, S. 1-4, 1952, ss. 52-89, s. 52, ***("Mükellefiyet Doğurucu Vakıa");*** Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 187; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 64; *mükellefiyet doğurucu sebep* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 65; *mükellefiyet doğurucu olay* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 188; *mükellefiyet doğuran olay* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121; *mükellefiyet doğurucu hâdise* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Feyzioğlu, **Mükellefiyet Doğurucu Vakıa,** s. 52; *yükümlülük doğurucu olay* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 98; *vergi alacağı: vergiyi doğuran olay* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 17; *vergi alacağının doğuşu* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Turhan, **op. cit.,** s. 47, *vergi borcunun doğumuna sebep olan vâkıa* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Feyzioğlu, **Mükellefiyet Doğurucu Vakıa,** s. 58; *vergi borcunun doğması* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 117.

[386] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 82.

[387] Kırbaş, **op. cit.,** s. 89.

[388] Saban, **Vergi Hukuku,** s. 71.

Doktrinde *olayın vukuu ile doğan vergiler* ve *hukukî durumun tekemmülü ile doğan vergiler* şeklindeki tasnif ile vergiyi doğuran olay açıklanmaktadır[389]. Ayrıca vergiyi doğuran olay, vergi tekniği açısından çalışmanın birinci bölümünde yer verildiği üzere, vergi tekniğinin ***ilk aşamasında*** yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 19/2 hükmüne göre de *vergi alacağı,* mükellef bakımından *vergi borcu*nu teşkil etmektedir[390]. Zira kişiler için borç olan vergi, Devlet için alacaktır[391]. Başka bir ifade ile vergi alacağı idareye; vergi borcu mükellefe düşmektedir[392]. Bu kapsamda doktrinde vergiyi doğuran olay, *vergi alacağının-borcunun doğumu* şeklinde de ifade edilmektedir[393].

Vergi, alacak-borç temelinde *bir hukukî ilişkidir[394];* yani esas itibariyle vergi, alacak-borç ilişkisidir[395]. İdare ile kişiler arasında vergilendirmeden doğan ilişkileri ifade eden *vergi hukuku ilişkisi,* idare hukuku ilişkisinin vergi hukuku alanına özgü çeşidini oluşturmakta olup kapsamında *vergi ödevi ilişkisi* ve *vergi borcu ilişkisi[396]* bulunmaktadır[397]. Vergi ödevi ilişkisi, vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkmaktadır[398]. Başka bir yönden de vergiyi doğuran olay, vergi alacağının doğmasını sağlayan hukuksal ilişkidir[399].

Başlıca vergi kavramlarından biri olarak ele alınan *vergi ilişkisi[400]*, Devletle kişi ilişkisidir; bu iki hukukî süje arasında alacak-borç ilişkisi bulunmaktadır[401]. Dolayısıyla vergi/vergileme ilişkisi, vergi alacaklısı ve borçlusu olan iki taraf arasında

---

[389] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 37-38.
[390] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesindeki düzenleme, birebir Vergi Usul Kanunu'na aktarılmıştır:
"Vergiyi doğuran olay
Madde 19 — Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar.
Vergi alacağı mükellef bakımından vergi borcunu teşkil eder."
[391] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 28.
[392] Saban, **op. cit.,** s. 71.
[393] Mustafa Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım,** Ankara, Turhan Kitabevi, s. 13, ***("Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım").***
[394] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 32; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 114.
[395] Kırbaş, **op. cit.,** s. 61.
[396] **Ayrıca bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 28.
[397] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 79.
[398] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 67.
[399] Saban, **Vergi Hukuku,** s. 75.
[400] Zorlu, **op. cit.,** s. 37.
[401] Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti**, s. 672-673, 680.

cereyan etmektedir[402]. Bu anlamda verginin esası, Devletle vatandaş arasında bir alacak-borç ilişkisinden ibaret olup vergi kanunlarından hareket edildiğinde Devlet veya diğer kamu kurumları, borçlu mükellefe karşı bir alacak hakkına sahip olmaktadır[403]. Vergi hukuku ilişkisinde pasif taraf mükellef olduğundan dolayı bu ilişkide *talebe maruz ve muhatap olan (mütalebeye maruz ve muhatap olan)* tarafken; aktif taraf Devlet olduğundan dolayı bu ilişkideki *talebi oluşturan (mütalebeyi ityan eden)* taraf da Devlet olarak karşımıza çıkmaktadır[404].

Vergi alacağı ilişkisi, ilke olarak içeriği bir para edimi olan *kamusal nitelik* taşıyan bir borç ilişkisidir[405]. Bu anlamda vergi borcu da nihayetinde *bir borç* olup kişiler bakımından bu borcun doğuşu, değişmesi, ödenme kuralları, sadece şekil bakımından farklılık göstermektedir[406]. Ancak bu ilişkide verginin kanunîliği ilkesinden dolayı, irade özgürlüğü *(irade hürriyeti[407])* bulunmamaktadır[408].

Vergileme, iki taraf arasında yapılan işlemlere dayanan bir süreçtir[409]. Vergi olayında iki taraf bulunmaktadır[410]. Bu bağlamda her vergi açısından, bu verginin alacaklısı olan bir taraf ve bu verginin borçlusu olan bir diğer taraftan teşekkül iki taraflı ve hukukî niteliği haiz vergi alacağı-borcu ilişkisinin kurulduğu belirtilebilir.

Vergiyle ortaya çıkan hukukî ilişkinin taraflarından[411], vergi(nin) taraflarından[412], vergi borcunun taraflarından[413], vergi borcu ilişkisinin taraflarından[414], vergi ilişkilerinde taraflardan[415] birini, *vergi almak hakkına[416]* ve

---

[402] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 33, 53.
[403] Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti**, s. 672-673, 680.
[404] Roger Bonnard, **İdarenin Kazaî Murakebesi,** (Çeviren: Ahmed Reşid Turnagil), İstanbul, Devlet Basımevi, 1939, s. 10.
[405] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 162.
[406] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 13.
[407] **Detaylı bilgi için bkz.:** Adnan Güriz, "İrade Hürriyeti", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 24, Sayı: 1, 1967, ss. 635-673.
[408] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 101.
[409] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 331.
[410] Susam, **op. cit.,** s. 276.
[411] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 32; Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 102.
[412] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 32; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 14; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 52; Kırbaş, **op. cit.,** s. 61.
[413] Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 102.
[414] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 53.
[415] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 14.
[416] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 68.

vergi koymak, vergilendirmek yetkisine[417] *sahip, vergi alacaklısı*[418] *Devlet*[419] *(vergilendirici birimler*[420]*);* diğer tarafını kişi-kurumlar, *vergi borçlusu mükellef* oluşturmaktadır[421]. Dolayısıyla vergilendirmenin esas süjeleri[422] olan Devlet ve mükellef, bu hukukî ilişkinin *vergi alacaklısı* ve *vergi borçlusu* olarak taraflarını teşkil etmekte olup bu hukukî ilişkide vergi, Devlet'in talep etmek ve mükellefin de yapmak zorunda olduğu bir eda, bir edimdir[423].

Vergi alacağının doğuşundaki[424], mükellef aleyhine vergi borcunun doğumundaki[425] ya da verginin tahsilindeki[426] hukukî sebeplerden[427], şartlardan[428], ön koşullardan[429] yahut ögelerden[430] ilki, *verginin kanunîliği prensibi*ni de ifade eden vergiyi ihdas eden bir kanunun varlığıdır[431]. Bu kapsamda vergilendirme işlemlerinin başlamasındaki dayanaklardan birisi de *malî bir kanunun varlığıdır*[432]. Dolayısıyla bir verginin alınabilmesi için her şeyden önce o konuyla ilgili bir vergi kanununun

---

[417] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 108.
[418] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 32; Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 35; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 16; Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti,** s. 673; Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 102; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 52; Kırbaş, **op. cit.,** s. 61; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 150; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 47; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 73; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 114; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 177; Susam, **op. cit.,** s. 275-276; Yılmaz, **Maliye,** s. 144.
[419] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 52; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 48. Vergilendirme yetkisinin aslî sahibi Devlet olmakla birlikte; kısmen bu yetkinin diğer kamu tüzel kişilerine devredilmesi mümkün olmaktadır. **Bkz.:** Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 8. Kamusal nitelik taşıyan vergi alacağı-borcu temelindeki ilişkinin taraflarından biri Devlet olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu ilişki açısından indirgeme yapılmak istendiğinde, doktrinde, bu tarafın *vergilendirme yetkisi olan kamu idaresi* ya da *alacaklı kamu idaresini temsilen vergi dairesi* olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 162. Bu bağlamda salt Devlet ya da genel olarak kamu tüzel kişilerinin yanı sıra; il, belediye gibi Devlet tarafından Devlet'in yetkisinin bir türevi olarak verilen vergi koyma ve tahsil etme yetkisi olan teşekküller de bulunabilmektedir. **Bkz.:** Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 48.
[420] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 14.
[421] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 32; Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 102; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 177.
[422] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 129.
[423] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 77.
[424] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83; Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1405-1406; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 182, 195.
[425] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83. **Ayrıca bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.
[426] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 51.
[427] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 48; Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1405-1406.
[428] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 48; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83.
[429] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.
[430] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[431] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 48; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 84; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95, Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[432] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 254.

yürürlükte olması gerekmektedir[433]. *Vergiyi koyan bir kanun* olmadıkça vergi alınamaz[434]. Bu bağlamda vergiyi doğuran olay, kanunla düzenlenmek zorundadır; idarî düzenlemelerden kaynağını alan bir vergiyi doğuran olay ihdası da mümkün değildir[435].

Doktrinde, *verginin hukukî prensiplerinden biri*[436] veya *verginin hukukî sebeplerinden biri*[437] olarak ele alınan vergiyi doğuran olay, *vergi alacağının yaratılması mekanizması ve bir vergi borcunun doğumunun bağlı bulunduğu kanunî ve fiilî şartlar*dan birisi olarak karşımıza çıkan işlem veya eylemdir[438]. İlaveten vergiyi doğuran olay birtakım hâl, şart ya da fiiller olmaktadır[439]. Bu bağlamda kanun hükmüyle *vergi alacağının, gerçekleşmesine bağlı olarak meydana geleceğini belirlediği ve kaynaklandığı olgu,* vergiyi doğuran olay olarak karşımıza çıkmaktadır[440]. Nitekim vergilendirme işlemlerinin başlayabilmesi için, vergilendirme sürecinin başlamış olması; yani vergilendirmenin hukukî ve maddî sebebinin ortaya çıkmış olması gerekmektedir[441].

Devlet'in vergi alacağının doğması için, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi şarttır[442]. Nitekim verginin meydana gelmesini sağlayan unsur, vergiyi doğuran olaydır[443]. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay ile Devlet'in vergi alma hakkı ortaya çıkmaktadır[444]. Aynı şekilde vergi borcu da vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkmaktadır[445]. Zira her vergi açısından bunu ödemekle zorunlu olan bir kişi varsa da vergi borcunun ortaya çıkması için, bu kişi ile verginin konusu arasında belirli bazı ilişkiler kurulması gerekmektedir. Bu ilişkiler de vergiyi doğuran olay olarak ifade edilmektedir[446]. Bu bağlamda Devlet ve şahsında vergiyi doğuran olay meydana

[433] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 24, Öner, **Vergi Hukuku,** s. 34.
[434] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[435] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 162.
[436] Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 65-66; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 76, 83.
[437] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 49.
[438] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83-84.
[439] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 78.
[440] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 162.
[441] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 254.
[442] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121.
[443] Erginay, **Kamu Maliyesi,** s. 61.
[444] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 167.
[445] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 187.
[446] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 65.

gelen[447] mükellef arasındaki vergi alacağı-borcu ilişkisini kuran, vergiyi doğuran olaydır[448].

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da konusu, matrahı, oranı ve yükümlüsü kanunla belirlenmiş olan verginin, bir kamu alacağı olarak yükümlüsünden talep edebilmesi için, kanunla belirlenmiş vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi gerektiği belirtilmiştir[449].

Anayasa Mahkemesinin bir başka kararında da vergiyi doğuran olayın bir yandan Devlet'in vergi alacağının diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına sebep olduğu belirtilmiştir[450].

Vergi alacağının-borcunun varlığı, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlıdır[451]. Zira vergiyi doğuran olay, yetkili bir memurun vergi salması için gerekli bir şart olarak karşımıza çıkmaktadır[452]. Bu bağlamda vergiyi doğuran olay ile vergi alacağı-borcu, *otomatikman*[453], *kendiliğinden*[454] *(ipso facto)* olarak doğmaktadır[455]; dolayısıyla başka bir işlem gerekmeksizin vergi alacağı-borcu, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte ortaya çıkmaktadır[456].

Yukarıdaki açıklamalar ile Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesi birlikte düşünüldüğünde, mükellef açısından vergi borcu ve Devlet açısından vergi alacağı, vergiyi doğuran olay ile birlikte ortaya çıkmaktadır. O hâlde, verginin doğumunda idarî işlem (muamele) değil; vergiyi doğuran olay esas olmaktadır. Bu bağlamda tarh

---

[447] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[448] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 257.
[449] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 Tarihli ve E. 2009/39, K. 2011/68 Sayılı Karar; 15.10.2011 Tarihli ve 28085 Sayılı Resmî Gazete.
[450] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 14.01.2003 Tarihli ve E. 2001/34, K. 2003/2 Sayılı Karar; 19.11.2003 Tarihli ve 25294 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:**
· Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 Tarihli ve E. 2001/36, K. 2003/3 Sayılı Karar; 21.11.2003 Tarihli ve 25296 Sayılı Resmî Gazete.
· Anayasa Mahkemesi, 04.06.2003 Tarihli ve E. 2001/392, K. 2003/60 Sayılı Karar; 18.12.2003 Tarihli ve 25320 Sayılı Resmî Gazete.
[451] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 50, 53.
[452] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 101.
[453] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[454] **Ayrıca bkz.:** Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 116; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 194.
[455] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 115.
[456] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 17; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 116; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 118.

ve tahakkuk işlemleri olmaksızın; başka deyişle idarî hiçbir işlem tesis edilmeksin, vergiyi doğran olayın gerçekleşmesiyle birlikte, vergi alacağı-borcu bir varlık kazanmaktadır[457].

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da pozitif hukuk açısından da teyit edildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun vergi alacağının doğumunu, tarh, tahakkuk, beyanname verilmesi veyahut ödeme zamanına değil; vergiyi doğuran olaya bağlamış olduğu ve mükellefin vergi borcunun, Hazinenin vergi alacağının, kanunla belirlenen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile kendiliğinden doğduğu belirtilmiştir[458].

Vergiyi doğuran olay hem hukukî hem de ekonomik birtakım işlem ve eylemlerden oluşabilmektedir[459]. Başka ifade ile vergiyi doğuran olay maddî bir olayın doğumuna bağlı olabileceği gibi, hukukî bir durumun tekemmülüne, tamamlanmasına da bağlı olabilir[460].

Mükellef ile vergi konusu arasındaki ilişki, somut bir yaşam olayı ile soyut bir kanun arasındaki ilişkidir[461]. Somut tipi temsil eden vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinde yer alan vergilendirme işlemlerinin[462] maddî sebep unsurunu; soyut normu temsil eden yürürlükteki vergi kanunu normu da (hüküm, kural) hukukî sebep unsurunu oluşturmaktadır[463].

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da *genel idarî işlem teorisi*ne göre vergilendirme işleminin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç göz önüne alındığında, sebep unsurunun vergiyi doğuran olay olarak karşımıza çıktığı ve bu

---

[457] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 104, 116.
[458] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 Tarihli ve E. 2009/39, K. 2011/68 Sayılı Karar; 15.10.2011 Tarihli ve 28085 Sayılı Resmî Gazete.
[459] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 87.
[460] Zorlu, **op. cit.,** s. 39.
[461] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 83.
[462] Eserde, vergiyi doğuran olayın *vergilendirme işlemi*nin sebep unsuru olduğu belirtilmiştir. Ancak bu açıklama ile yalnız bir vergilendirme işleminden bahsedildiği düşünülmemektedir. Zira bu ifadenin yer aldığı kısımda, *vergilendirme işlemleri* açıklanmış olup devamında, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsile ilişkin bilgilere yer verilmiştir. Düşüncemize göre eserde vergiyi doğuran olayın, vergilendirme sürecinde yer alan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin hepsinin birden sebep unsurunu oluşturduğu ifade edilmektedir. Kanaatimiz de bu yöndedir; çünkü vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi, bahsi geçen tüm vergilendirme işlemlerini dayanaksız bırakacaktır.
[463] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.

sebeple vergiyi doğuran olayın, vergi alacağının hukukî sebebini ve ön şartını oluşturduğu belirtilmiştir[464].

Maddî sebep unsuru olan vergiyi doğuran olay şeklindeki somut tip, hukukî sebep unsuru olan soyut kanunî norma uygun olarak gerçekleştiğinde vergilendirme işlemlerinin sebep unsuru tamamıyla ortaya çıkmış olacaktır[465]. Bahsi geçen bu durum, doktrinde, *tipiklik* olarak ifade edilmektedir[466]. Burada tipiklik tespitinde gerçekleştirilecek faaliyet, *tipleştirme*[467] *(modelleştirme*[468]*)* olmaktadır. Tipleştirme, kanun koyucunun vergiye ilişkin soyut kurallar koymasını, vergi kanunları hazırlanırken model kavramlar (kategoriler) kullanmasını ve bu bağlamda soyut hukukî çerçeveyi ifade etmekte olduğundan; büyük önermeyi oluşturmaktadır[469].

Tipleştirmeyi tamamlayan kavram olan tipiklik ile somut maddî olayın (küçük önerme) soyut hukuk kuralına (büyük önerme) uygun olması ifade edilmektedir[470]. Bu bağlamda kanunda tanımlanan soyut tipe uygun bir vergiyi doğuran olay olan somut tip meydana geldiğinde vergi alacağı-borcu doğmaktadır[471].

Vergiyi doğuran olayın iki yönü bulunmaktadır. Bu yönlerden ilki, objektif niteliklidir; bu ilk yönde kanunların vergiyi bağladıkları olay meydana gelmektedir. İkinci yön ise sübjektif niteliklidir; bu yönde Devlet ile kişiler arasında alacak-borç sonucunu doğuran maddî ve hukukî bir ilişki bulunmaktadır[472].

---

[464] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 Tarihli ve E. 2009/39, K. 2011/68 Sayılı Karar; 15.10.2011 Tarihli ve 28085 Sayılı Resmî Gazete.
[465] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.
[466] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 193; Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 35; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 111.
[467] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 193; Mübin Başar, "Vergi Hukukunda Tefsir", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Sayı: 1, 1955, ss. 103-112, s. 110-111, ***("Vergi Hukukunda Tefsir");*** Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 35.
[468] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119.
[469] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 35.
[470] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 36.
[471] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119.
[472] Zorlu, **op. cit.,** s. 38.

Doktrinde ayrıca, vergi borcunun doğumunda *soyut unsur* olarak vergiyi doğuran olay ve vergi borcunun doğumunda *somut unsur* olarak vergiyi doğuran olay ele alınmış; bunların örtüşmesi *vergisel sonuç* olarak ifade edilmiştir[473].

Vergi Usul Kanunu'nun madde 19/2 hükmündeki vergi alacağının mükellef bakımından vergi borcunu teşkil edeceğine yönelik düzenleme, vergiyi doğuran olayın irdelenmesi esnasında, mükellefe ilişkin hususların da ele alınmasını zorunlu kılmaktadır.

Vergiyi doğuran olay, vergi konusu ve mükellef ile çok yakından ilgilidir[474]. Nitekim vergi konusu, mükellef ve vergiyi doğuran olayın, vergi borcunun doğumu için gerekli olan kanunî unsurlar olduğu ileri sürülmektedir[475]. Vergiyi doğuran olay da konu ve mükellef arasındaki hukukî ilişkinin gerçekleşmesini ifade etmektedir[476]. Vergiyi doğuran olay, mükelleflerin çeşitli vergi konularıyla ilişki kurması ile ortaya çıkmaktadır[477].

Ancak vergi kanunlarında verginin mükellefi ya da konusunun belirtilmiş/tanımlanmış olması, vergi alacağının-borcunun doğması için yeterli değildir[478]. Zira vergi konusu, mükellef, matrah, nispet vb. kavramlar, *statik* nitelikte olup bu statik nitelikteki kavramların *harekete geçmiş; mobilize olmuş olması* gerekmektedir. Vergi tekniğinde bu *dinamizmi* ifade etmek için, *vergiyi doğuran olay* kavramı kullanılmaktadır[479].

Vergiyi doğuran olay, konusu, matrahı ve oranı belli olan bir verginin belli (muayyen) bir *mükellef* açısından belli bir borcun ortaya çıkmasını sağlayan mekanizmayı harekete geçirmektedir[480]. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmedikçe daha sonraki işlemlere geçilemeyeceğinden dolayı da vergiyi doğuran olay, bu işlemlerin

[473] Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım,** s. 17-21.
[474] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 80.
[475] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 49.
[476] Ufuk Selen, **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi,** Güncellenmiş 10. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2020, s. 187.
[477] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 83.
[478] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 49; Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 10.
[479] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 10.
[480] Feyzioğlu, **Mükellefiyet Doğurucu Vakıa,** s. 52; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83.

ön şartı[481] olma niteliğini haizdir[482]. Bu anlamda vergiyi doğuran olay, vergilendirmenin tesisinde ilk ve esas unsur olarak karşımıza çıkmaktadır[483].

Vergiyi doğuran olay ile belirli şahıslarla, vergi konusu arasında bir ilişki[484]; vergi doğurucu bağın kurulması[485] gerekmektedir. Buradan hareketle vergiyi doğuran olay, verginin *konusu* ile *mükellefi* arasında kanunun aradığı şartların ve hukukî ilişkinin doğması hâlini ifade etmektedir[486].

Bu noktada *vergi mükellefiyeti*[487] kavramı hakkında açıklamalar yapılmasında fayda görülmektedir. Vergi mükellefiyeti (vergi yükümlülüğü[488]), özel ekonomi temelinde örgütlenmiş Devlet'te malî edim yeteneği olan bütün vatandaşların ana görevidir[489]. Vergiciliğin temel, çekirdek kavramlarından biri olan vergi mükellefiyeti, kişilik dışı, objektif ve teorik bir kavramdır[490]. Vergi mükellefiyeti, kanundan kaynaklanmaktadır[491]. Zira vergi kanunu, objektif nitelik arz ettiğinden dolayı genel/nesnel hukukî durumlar yaratmaktadır[492].

Buradan hareketle, vergi alacağının (borcunun) doğuşunda, vergi mükellefiyetinin (vergi yükümlülüğünün) kanunlarla belirlenmesi[493] sebebiyle bu mükellefiyet, *objektif bir nitelik* arz etmektedir[494]. Başka bir ifadeyle *vergi mükellefi statüsü* kanunî düzenlemelerle tayin edilmekte ve bu kanunî düzenlemelerin varlığı sebebiyle kişiler *teorik olarak, genel hukukî durumla şekillenen vergi mükellefi statüsü* içinde bulunmaktadır[495].

---

[481] **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 Tarihli ve E. 2009/39, K. 2011/68 Sayılı Karar; 15.10.2011 Tarihli ve 28085 Sayılı Resmî Gazete.
[482] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 163.
[483] Feyzioğlu, **Mükellefiyet Doğurucu Vakıa,** s. 52; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83.
[484] Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 119; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 65; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 188.
[485] Bulutoğlu **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19.
[486] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 49-50.
[487] Terminolojik kullanım için **ayrıca bkz.:** Başar, **Vergi Hukukunda Tefsir,** s. 107, Zorlu, **op. cit.,** s. 39; Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti,** s. 678.
[488] **Ayrıca bkz.:** Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 119.
[489] Şanver, **op. cit.,** s. 11.
[490] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 181-182.
[491] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 119.
[492] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1405-1406.
[493] **Ayrıca bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 81.
[494] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 323.
[495] Özay, **op. cit.,** s. 440.

Vergi kanunlarıyla kişiler ile iktisadî kaynaklar arasında kurulan bağlılığa, vergiyi doğuran olay denilmektedir[496]. Vergi mükellefiyeti, kişinin *vergi kanunu dolayısıyla vergiye bağlılığını, vergiye tabiiyetini* ifade etmektedir[497]. Bu sonuca yönelik çıkarım, Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinden de yapılabilmektedir. Mezkûr maddede, *mükellefiyette hata,* açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlanmıştır. Dolayısıyla vergi mükellefiyeti, Vergi Usul Kanunu'na göre öncelikle ***vergiye tabi olmayı*** ve ***ödenmesi gerekli bir vergiyle ilişkili olmasını*** ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesindeki muaflık açısından durum değerlendirildiğinde ise, muafiyetin kanunla düzenlenen bir vergi dışı bırakma[498] müessesesi olduğu görülmektedir. Buradan hareketle, muaflığın vergi ile olan bağlantıyı kopardığı anlaşılmaktadır. Ayrıca muafiyet, *mükellefiyetin daraltılması* ya da *sınırlandırılması*dır[499]. O hâlde muaflık, vergiye olan tabiiyeti daraltmakta veya sınırlandırmaktadır. Bu bağlamda mükellefiyet, Vergi Usul Kanunu'na göre ayrıca ***vergisel bağlantının kurulmasını*** ifade etmektedir.

Vergi mükellefiyeti, bir kişiyi kanunlarına göre vergi olarak tespit edilen belli bir parayı Devlet'e ödemeye zorlayan bir hukukî ilişki olup bir vergi mükellefiyetinin vergiyi doğuran olaya bağlanmasını sağlayan husus, vergi kanunudur[500]. Bu bağlamda vergi mükellefiyetinin karşılığını, *vergilendirme yetkisi* oluşturmaktadır[501].

Ayrıca vergi mükellefiyeti, vergi borcunu ifade eden maddî mükellefiyetin (yükümlülüğün) dışında, şeklî nitelikteki mükellefiyeti (yükümlülüğü) de kapsamaktadır[502]. Bu kapsamda *maddi vergi mükellefiyeti* ile *şeklî (ve usulî) vergi mükellefiyeti* bulunmaktadır[503]. Vergi mükellefiyetinin maddî yönünü vergi borcunu

[496] Erginay, **Kamu Maliyesi,** s. 61.
[497] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 181-182.
[498] Kırbaş, **op. cit.,** s. 93; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 91.
[499] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 78.
[500] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 71.
[501] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 68.
[502] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 77; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 80; Zorlu, **op. cit.,** s. 39.
[503] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 182.

ödemek oluşturmakta olup bunun dışında daha çok şeklî hususların yerine getirilmesini içeren ikincil bir mükellefiyet grubu da mevcuttur[504].

Vergi mükellefiyeti sadece bir tarafın, yani Devlet'in empoze ettiği bir mükellefiyettir. Bu sebeple Devlet vergi alacaklısı; vatandaş veya Devlet'in mükellefiyet altına aldığı kimse de vergi borçlusu veya mükellef ismini almaktadır[505]. Vergi mükellefi, vergi borcu gibi kavramlar, vergi mükellefiyeti kavramından doğmakta ya da kapsamında yer almaktadır[506]. Vergi mükellefiyeti, sözleşme ile kanunlara aykırı olarak değiştirilemez[507]. Bu anlamda vergi mükellefiyetinin varlık kazanma anı ile hukukî niteliğine yönelik tespitlerin; mükellef ve vergi alacağı-borcu için de geçerli olacağı açıktır. Aynı durum, vergi alacağı-borcunun varlık kazanma anı ile hukukî niteliğine yönelik tespit açısından da geçerli olup bu tespit de vergi mükellefiyetine tahvil edilebilecektir.

Vergi mükellefiyeti, sadece mükellef açısından anlam ifade etmemektedir; bir tarafında Devlet bir tarafında kişiler bulunmaktadır[508]. Bu anlamda kanaatimizce ***vergi mükellefiyeti, vergi alacağı-borcu temelindeki hukukî ilişkiyi*** ifade etmektedir. Bu bağlamda vergi mükellefiyeti, vergi borçlusu mükellef ile vergi alacaklısı Devlet'in hukukî ilişkisidir.

Salt vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi açısından durum ele alındığında, bir mükellefiyet doğmuş olmakla birlikte; bu vergi mükellefiyeti ***soyut nitelikte*** kalmaktadır[509]. Bu bağlamda vergi alacağı-borcu ile doğrudan ilişkili olan vergi mükellefiyeti kavramının, vergiyi doğuran olay ile de aynı nitelikte bir ilişki içinde olduğu ve vergiyi doğuran olayın, vergi mükellefiyetinin kapsamında yer aldığı düşünülmektedir.

---

[504] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 140.
[505] Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti,** s. 673, 680.
[506] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 181-182.
[507] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 81.
[508] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 181.
[509] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 84. **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 110.

Doktrinde, vergiyi doğuran olay ayrıca, *mükellefiyet* doğurucu vâkıa[510], *mükellefiyet* doğurucu olay[511], *mükellefiyet* doğuran olay[512], *mükellefiyet* doğurucu hâdise[513], *yükümlülük* doğurucu olay[514] olarak da ifade edilmekte ve bu bağlamda vergi mükellefiyeti ile vergiyi doğuran olayın bağlantısı ortaya koyulmaktadır.

Yine daha önce belirtildiği üzere, vergi alacağının doğuşundaki[515] ya da mükellef aleyhine vergi borcunun doğumu[516] için hukukî sebeplerden[517], şartlardan[518] ya da ögelerden[519] bir diğerini de vergi kanunlarından birinin öngördüğü yükümlülük şartlarının bir kişide toplanması[520] ya da vergi kanununda belirtilmiş olan mükellefiyet şartlarının bir kişide toplanması olarak ifade edilen[521] vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi oluşturmaktadır[522]. Vergi mükellefiyeti de kişilerin, *vergi kanunu dolayısıyla vergiye bağlılığını, vergiye tabiiyetini* ifade etmekte[523] olduğundan, yine aynı şekilde vergiyi doğuran olay ile vergi mükellefiyeti kavramlarının doğrudan bağlantısı anlaşılmaktadır.

Tüm açıklamaları toparlamaya çalıştığımızda, Vergi Usul Kanunu'nun da hükme bağladığı üzere, vergilendirme açısından hukukî silsile vergi alacağının-borcunun doğumu ile başlamaktadır. Vergi alacağının-borcunun varlık kazanması ise vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi şartına bağlanmıştır. O hâlde diğer hukukî müesseseler vergiyi doğuran olay ile birlikte ortaya çıkan vergi alacağı-borcuna bağlı olarak ve sonraki süreçte, bu başlangıçta dayanağını bularak hukukî varlık

[510] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 50; Feyzioğlu, **Mükellefiyet Doğurucu Vakıa,** s. 52; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 187.
[511] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 188.
[512] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121.
[513] Feyzioğlu, **Mükellefiyet Doğurucu Vakıa,** s. 52.
[514] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 98.
[515] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[516] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83.
[517] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 49.
[518] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 84.
[519] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[520] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 84.
[521] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 49. **Ayrıca bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[522] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 49; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195-196.
[523] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 181-182.

kazanmaktadır. Diğer hukukî müesseseler olarak kastedilen ise vergi alacağı-borcu ilişkisi; yani vergi mükellefiyeti, bu ilişkinin taraflarının statüleridir.

Yürürlükteki hukukî düzenlemeler uyarınca, ***Devlet ile mükellef arasındaki soyut bir vergi ilişkisi/vergi alacağı-borcu temelinde Devlet ile mükellef arasındaki hukukî ilişki*** ya da ***vergi mükellefiyeti (vergi yükümlülüğü),*** vergiyi doğuran olay ile başlamaktadır.

Nitekim bazı hâllerde vergiyi doğuran olay gerçekleşse dahi, muafiyet ve istisna gibi vergisel düzenlemeler sebebiyle sonraki aşamalara hiç geçilemez[524]. Anayasa'nın 73. maddesi ile bu soyut hukukî ilişkinin ortaya çıkabileceği koşullar, vergi alacaklısı ve mükellefin kimler olacağına yönelik temel kuralın hükme bağlanması suretiyle oluşturulmuştur. Anayasa'nın madde 73/1 hükmü ile ***herkesin,*** malî gücüne göre, kamu giderlerini karşılamak üzere ve dolayısıyla kamu giderlerini yapma görevi üstlenen organa, vergi ödemekle yükümlü olduğu belirtilmiş olup ***"herkes"*** için ***"vergi"*** olarak ifade edilen ***"ödev"*** öngörülmüştür. Bu anlamda, ilgili Anayasal hüküm ile ***genel, objektif ve teorik*** olarak herkesin Devlet ile kuracağı *soyut bir vergi ilişkisi*nin esas kuralları oluşturulmuştur. Ancak bu vergi ilişkisi, her durumda soyut bir niteliğe kavuşamadığı gibi; soyut hukukî ilişkiden sonra da her durumda somut nitelik kazanmamaktadır.

Her şeyden önce, tarihî olarak insanlığın birtakım mücadelelerinin sonucu[525] ile Anayasa'nın madde 73/3 hükmünde de vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması zorunluluğunu ifade eden verginin kanunîliği ilkesi sebebiyle, Devlet ile mükellef arasında soyut bir vergi ilişkisi her zaman oluşmayabilir. Zira daha önce belirttiğimiz üzere, Devlet ile mükellef arasındaki hukukî ilişki vergi alacağı-borcu temelinde ortaya çıkmakta; bu hukukî ilişki de vergi mükellefiyetini ifade etmektedir. Vergi borcunun ve dolayısıyla alacağının hukukî varlık kazanabilmesi için, Vergi Usul Kanunu'nun madde 19/1 hükmünde, kanunî bir hükümle düzenlenmiş olan vergiyi doğuran olayın

[524] Ümit Süleyman Üstün, Abdullah Ok, "Gümrük Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay", **Malî Hukuk Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 91, Temmuz 2021, ss. 51-68, s. 54.
[525] **Detaylı bilgi için bkz.:** Coşkun Can Aktan, **Vergi, Zulüm ve İsyan,** İstanbul, Phoenix Yayınevi, 2002, passim.

gerçekleşmesi gerekmektedir. Ancak ki bu olay gerçekleştiğinde, genel olarak tarafları Devlet ve mükellef olarak ifade edebileceğimiz bir vergi alacaklısı ve vergi borçlusu arasında cereyan edecek bir hukukî ilişkinin başlamasından ve dolayısıyla vergi mükellefiyetinden söz edilebilecektir. Bu anlamda, bahsi geçen tarafların da statülerinin oluştuğu ileri sürülebilecektir.

Bunun dışında, yine Anayasa'nın madde 73/2 hükmü ile verginin sosyal amacı[526], vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımına özgülenmiştir. Bu anlamda *maliye politikasının gayeleri* kapsamında ele alınan ve gerçekleştirilmesinde verginin bir araç olarak kullanıldığı *sosyal politika gayesi (vergi yoluyla sosyal adaleti gerçekleştirme gayesi)* bulunmaktadır ve dayanağını Anayasa'nın madde 73/2 hükmünde bulmaktadır[527]. Yer verilen bu amaç da bazı kişiler yönünden Devlet ile soyut bir vergi alacağı-borcu ilişkisi kurulmamasına sebep olabilmektedir.

Yine Anayasa'nın madde 73/1 hükmündeki verginin toplanma gerekçesi olan kamu giderlerinin karşılanması açısından, bu giderlerin tutarı da Devlet ile mükellef arasında soyut bir vergi alacağı-borcu ilişkisi kurulmasında belirleyicidir.

Ayrıca hemen akla gelen hususlardan biri olarak da Devlet'in vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler koyma dışında farklı maliye politikası araçlarını kullanması da mümkün olup kamu giderlerinin bir kısmı bu suretle de karşılanabilir[528].

Bunların dışında birçok hukukî sebep de bulunabilmekle birlikte; normatif düzenlemelere uyulması şartıyla, bu ilişkinin varlık kazanması hususunda hiçbir engel bulunmadığını da belirtmek gerekir[529]. Zira vergi koyma, Devlet'in temel haklarından biridir[530]. Bu anlamda verginin kanunîliği ilkesine riayet edilerek yapılacak düzenleme ile hükme bağlanan vergiyi doğuran olayın soyut hukukî sebebi oluşturulmuş olacaktır. Maddî sebep olarak da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi

[526] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 4, 33.
[527] Yusuf Karakoç, **Sosyal Maliye,** Gözden Geçirilmiş ve Ekleme Yapılmış 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2021, s. 149-154.
[528] Maliye politikasının araçları, *kamu harcamaları, kamu gelirleri, bütçe, borçlanma* ve *diğer araçlardan* oluşmaktadır. **Bkz.:** Öztürk, **op. cit.,** s. 173-183.
[529] Doktrinde de teorik ve hukukî olarak Devlet'in koyduğu vergilerde, bir sınır bulunmadığı belirtilmektedir. **Bkz.:** Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 103.
[530] Özer, **Devlet Maliyesi,** s. 229.

alacağı-borcu hukukî varlık kazanacak ve bu suretle Devlet açısından vergi alacaklısı statüsü oluşacak; aynı anda, ayrıca vergiyi doğuran olay üzerinde gerçekleşen kişiler, mükellef statüsüne geçecek ve mükellef ile Devlet arasında kurulan bağ dolayısıyla hukukî bir ilişkinin ve vergi mükellefiyetinin oluştuğundan bahsedilebilecektir. Keza Anayasa'da vergi alacağı-borcu temelinde Devlet ile herkes için öngörülen ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile kurulabilecek hukukî ilişkiye dayanarak verginin kanunîliği ilkesinin uygulanması suretiyle, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergi kanunlarında düzenlemelere gidilmiştir. Örneğin, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca, gelir vergisi alacağı-borcu temelinde, Devlet ile herkesin kapsamında kalan gerçek kişiler arasında kurulacak hukukî bir ilişkinin soyut nitelikli sebep unsuru düzenlenmiştir. Aynı şekilde örneğin, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca, kurumlar vergisi alacağı-borcu temelinde, Devlet ile herkesin kapsamında kalan sermaye şirketleri, kooperatifler, iktisadî kamu kuruluşları, dernek veya vakıflara ait iktisadî işletmeler ve iş ortaklıkları arasında kurulacak hukukî bir ilişkinin soyut nitelikli sebep unsuru düzenlenmiştir.

Anayasa'nın madde 73/1 hükmü uyarınca vergi alacağı-borcu temelinde Devlet ile herkes arasındaki ilişki, vergi kanunlarında ne olduğu belirtilmek zorunda olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıkmaktadır. Soyut hukukî sebep olan kanun hükmü ise sürekli niteliktedir ve yürürlükte olduğu süreç boyunca kişisellikten uzak, objektif[531] ve genel kural olan vergi kanunu hükmü, vergi alacağı-borcu açısından hukukî sebep olma niteliğini yürürlüğe girdiği andan itibaren kazanmaktadır. Ancak soyut hukukî sebep teşkil eden vergi kanunu hükmü, vergilendirme işlemlerinin sebep unsurunun oluşması için tek başına yeterli değildir. Zira Anayasa'nın madde 73/1 hükmünde olduğu gibi, bu hükmün kanunî düzenlemelerde tezahür ettiği şekli de Devlet ile mükellef arasında bir vergi ilişkisinin başlamasını tesis etmeyen *genel, objektif* ve *teorik* niteliktedir. Bu sebeple, Vergi Usul Kanunu düzenlemesi uyarınca, soyut kanun hükmü ile Devlet açısından vergi alacağını; mükellef açısından da vergi borcunu ortaya çıkaracak bağlantıyı, ilk olarak vergi alacağının-borcunun maddî sebep unsuru olan vergiyi doğuran olay kuracaktır.

[531] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 97.

Belirtmek gerekir ki, vergi alacağı ilişkisinin *hukukî açıdan meydana gelmesi,* vergiyi doğuran olay ile sağlanmaktadır[532]. Buradan hareketle, vergilendirme sürecinin ilk basamağını meydana getiren hususun vergiyi doğuran olay olduğu anlaşılmakta ve vergilemede her şeyin vergiyi doğuran olay ile başladığı sonucuna ulaşılmaktadır[533]. Nitekim daha önce belirtildiği üzere, Devlet-mükellef arasındaki vergi borcu ilişkisini kuran vergiyi doğuran olaydır[534]. O hâlde, ***Devlet ile mükellef arasında bir vergi ilişkisi***nin başlamasının söz konusu olabilmesi, vergi kanunu hükümlerinde kaynağını bulan vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasına bağlıdır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, Devlet'in *vergi alma hakkı,* vergiyi doğuran olay ile başlamakta[535] olup vergiyi doğuran olay ile vergi alacağının-borcunun henüz herhangi bir süjeye yönlenmesi temin edilmemiştir; bu anlamda hâlâ vergi alacağı-borcu, *soyut*[536] ve *kişisel olmayan* bir nitelik arz ettiğinden bu aşamada ***doktrinal (doktriner)*** ve ***teoriktir***[537]**.** Zira burada vergiyi doğuran olay ile birlikte, statik olan kavramların harekete geçmesi, mobilize olması, aktif hâle geçmesi, vergilendirme açısından dinamizmin başlaması söz konusudur. Başka ifade ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlı olarak kanunî normlarla çerçevesi çizilen kavramlar ile verginin tarafları arasında ilk kez bir bağlantı, ilgi, bağ, alaka kurulmuş olduğundan ve vergi alacağının-borcunun varlığına yönelik hukukî gerçekleşme de ilk kez meydana geldiğinden dolayı, taraflar arasındaki ilk ilişki de vergiyi doğuran olay ile başlamaktadır. Bu sebeplerle, kanaatimizce Devlet ile mükellef arasında ortaya çıkan vergi (alacağı-borcu) ilişkisi, bu aşamada, *soyut niteliklidir*[538]. Buna ilişkin gerekçenin de tarh işleminin hukukî niteliğiyle doğrudan ilgili olduğunu söylemek gerekir.

---

[532] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 162.
[533] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 82.
[534] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 257.
[535] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 167.
[536] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[537] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[538] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 84. Doktrinde, karşı görüş olarak ***Devlet ile mükellef arasındaki somut bir vergi ilişkisi***nin vergiyi doğuran olay ile başladığı belirtilmektedir. **Bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.

Sübjektif işlemlerin en tipik örneğinin *verginin tahakkuk ettirilerek salınması*[539], *vergilendirme işlemleri*[540], *vergi tahakkuk işlemleri*[541], *vergi tahakkuk ettirilmesi*[542] olduğu ileri sürülmektedir.

Öznel işlem(ler)[543], *sübjektif tasarruflar*[544] ya da *dar anlamda sübjektif işlemler*[545] olarak da ifade edilen ***sübjektif işlemler***[546] ile belli kişi veya nesneye özel hukukî statü getirilmektedir[547]. Sübjektif işlemlerde, öncelikle nesnel içerik tespit edilir; sonrasında ise doğacak hukukî sonucu sübjektif durumlar tayin etmekte ve bu sübjektif durumlar, hukukî sonucu işlemden işleme değişir kılmaktadır[548]. Bu bağlamda bu işlemler; kural işlemleri kişilere özgüleyen, onlara uygulayan ve o kişiye özgü hukukî durumlar yaratan veya değiştiren işlemlerdir[549].

Durum işlem(ler)[550], *koşul işlem(ler)*[551] ya da *şart tasarruflar*[552] olarak da ifade edilen ***şart işlemler***[553] ise kişi ya da nesnelerin özelliklerinin, önceden tanımlanmış hukukî statülere girmesinde, bu statünün değişiminde veya sona erdirilmesinde çok az biçimde etkilidir[554]. Bu anlamda şart işlemler, belli kişi ya da nesnenin hukuk kuralları tarafından önceden düzenlenmiş objektif ve kişilik dışı (gayri şahsi[555]) bir hukukî duruma (statü) sokan ya da bu hukukî durumdan (statü) çıkaran işlemlerdir[556]. Kişinin

---

[539] Özay, **op. cit.,** s. 440.
[540] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 340; Onur Karahanoğulları, **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler,** Güncelleştirilmiş 3. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015, s. 172.
[541] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 323.
[542] Yayla, **op. cit.,** s. 115.
[543] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 340; Ender Ethem Atay, **İdare Hukuku,** Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016, s. 453, ***("İdare Hukuku");*** Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 394; Özay, **op. cit.,** s. 440; Yayla, **op. cit.,** s. 115.
[544] Özgen, **op. cit.,** s. 258.
[545] Özay, **op. cit.,** s. 440.
[546] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 340; Atay, **İdare Hukuku,** s. 453; Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 788; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 258; Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 172.
[547] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 340.
[548] Özay, **op. cit.,** s. 440.
[549] Yayla, **op. cit.,** s. 115.
[550] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 788; Özay, **op. cit.,** s. 437.
[551] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 340; Atay, **İdare Hukuku,** s. 453; Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 386; Özay, **op. cit.,** s. 437; Yayla, **op. cit.,** s. 115.
[552] Özgen, **op. cit.,** s. 258.
[553] Atay, **İdare Hukuku,** s. 453; Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 788; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 258; Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 172.
[554] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 172-173.
[555] Özay, **op. cit.,** s. 424.
[556] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 323; Özay, **op. cit.,** s. 437.

sokulduğu hukukî durum herkes için aynı olmakta ve kişiden kişiye değişmemektedir[557]; zira kişiler, kendileri için ayrık bir hükümler içermeyen hukukî durumlarla ilgilendirilmektedir[558]. Dolayısıyla işlemin içeriğini belirlemek ve farklı durumlara göre farklı sonuçlar çıkarılmasını sağlamak mümkün değildir[559].

Mükelleflerin ödeyeceği vergilerin, her bir mükellef tarafından ayrı ayrı beyan edilen özel durumları dikkate alınarak hesaplanması dolayısıyla, her bir mükellefin ödeyeceği vergi birbirinden farklı olabilmektedir[560]. Bu anlamda kimin hangi tutarda vergi ödeyeceği, herkes için ayrı ayrı belirlenmektedir[561]. Bu sebeple aynı miktarda gelir eden kişilerin daha az ya da ha fazla vergi ödemesi mümkün olmaktadır[562].

Hem kişi hem de Devlet yönünden anlam ve boyutları bulunan verginin kanunîliği ilkesinin, Devlet yönünden *verginin alınması zorunluluğu ilkesi (boyutu)* bulunmaktadır[563]. Başka bir ifadeyle kişiler ve Devlet yönünden verginin kanunîliği ilkesinin bir karşılığı bulunmakta olup yürürlükte bulunan kanunlara göre doğmuş olan verginin alınmak zorunda olması ve ödenmeyen vergini hukukî cebre dayanarak tahsil edilmesi; bu ilkenin Devlet yönünden anlamını oluşturmaktadır[564]. Bu bağlamda Devlet ile mükellef arasında ortaya çıkan vergi (alacağı-borcu) ilişkinin somutlaşması, Devlet için *verginin alınması zorunluluğu ilkesi (boyutu)* gereğince Devlet'in görev ve yetki alanında olan ve idarî fonksiyona tabi vergilendirme işlemlerinin tesisi ile olacaktır.

Ayrıca vergiyi doğuran olay, vergi mükellefiyetinin de ortaya çıkmasını sağlamaktadır[565]. Anayasa Mahkemesinin bir kararında da vergi mükellefiyetinin (vergisel yükümlülüğün) tesisinde ilk ve başlıca unsurun vergiyi doğuran olay

---

[557] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 323.
[558] Yayla, **op. cit.,** s. 115.
[559] Özay, **op. cit.,** s. 437.
[560] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 789; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 259.
[561] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 323.
[562] Özay, **op. cit.,** s. 440-441.
[563] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 14-21.
[564] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 1000-1001.
[565] Doktrinde de vergiyi doğuran olay perspektifinde olmasa da vergi mükellefiyetinin vergi borcu ile somut ve belirli duruma geleceği belirtilmiştir. **Bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 194.

olduğu[566]; başka bir kararında da vergi mükellefiyetinin (vergi yükümlülüğünün) vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile/gerçekleştiği an doğduğu, bu olayın gerçekleşmesinin mükellefiyetin doğması için gerekli ve yeterli olduğu belirtilmiştir[567]. Bu bağlamda nasıl ki Devlet ile mükellef arasındaki vergi alacağı-borcu temelindeki soyut bir vergi ilişkisi vergiyi doğuran olay ile başlamakta ise, aradaki bu hukukî ilişkinin terminolojik ifadesi olan vergi mükellefiyeti de vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle varlık kazanmaktadır[568]. Bu anlamda aslında tipiklik kurulduğunda, koşut olarak vergi mükellefiyeti de doğmaktadır.

İlaveten vergiyi doğuran olay ile mükellefiyet şartlarının bir kişide toplanması sebebiyle, vergi alacağı-borcu temelindeki Devlet ile mükellef arasındaki soyut hukukî ilişkinin ve vergi mükellefiyetinin varlık kazanması dolayısıyladır ki, Devlet için *verginin alınması zorunluluğu ilkesi (boyutu)*[569] ortaya çıkacak ve Devlet, vergi alacağı için harekete geçmek zorunda olacaktır.

Nitekim Devlet'in ödenmeyen bir vergi borcu hakkında kayıtsız kalması söz konusu değildir[570]. Bu anlamda idarenin rızaen ödenmeyen vergi alacağı hususundaki cebren tahsil yetkisini kullanıp kullanmama konusunda bir takdiri bulunmamaktadır[571].

Kanunî düzenlemelerle tayin edilen mükellef statüsü, kişilerin teorik olarak zaten içinde bulundukları genel hukukî duruma bağlıdır[572]. Vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan Devlet ile mükellef arasındaki hukukî ilişkide, vergiyi doğuran olayın kişiliğinde gerçekleşmiş olan kimse, mükellef statüsüne girecektir[573]. Bu bağlamda verginin tarhından önce, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte, vergiyi

---

[566] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 Tarihli ve E. 2009/39, K. 2011/68 Sayılı Karar; 15.10.2011 Tarihli ve 28085 Sayılı Resmî Gazete.
[567] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/9, K. 1988/28 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/7, K. 1988/27 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete.
[568] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 84.
[569] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 14-21.
[570] Adnan Güriz, **Hukuk Başlangıcı,** Ondokuzuncu Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2019, s. 104, ***("Hukuk Başlangıcı").***
[571] **Ayrıca bkz.:** Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 69.
[572] Özay, **op. cit.,** s. 440.
[573] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.

doğuran olayın şahsında gerçekleştiği kişinin -mükellefin- vergi hukukuyla ilişkisi doğmaktadır[574]. Anayasa Mahkemesinin bir kararında da vergiyi doğuran olayın, verginin yükümlüsünü (mükellefini) belirlediği belirtilmiştir[575]. Ancak vergiyi doğuran olay ile birlikte vergi alacağı-borcu temelinde gerçekleşen hukukî ilişki varlık kazanmakla birlikte; somut niteliği haiz değildir. Bu sebeple burada da ***soyut bir mükellef (yükümlü) statüsü*** mevcuttur[576]. Zira vergiyi doğuran olay, belli bir mükellef açısından belli bir borcun ortaya çıkmasını sağlayan mekanizmayı harekete geçirici özelliktedir[577]. Başka bir ifade ile vergiyi doğuran olay, kanunî düzenlemelere konu edilen statik kavramların mobilize olmasını sağlamaktadır[578]. Bu sebeple Anayasa Mahkemesinin bir kararında da belirttiği üzere vergi, vergiyi doğuran olay ile gerçekleşmesinden dolayı; beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır[579]. Yani, çalışmanın devamında açıklanacağı üzere, vergiyi doğuran olayın harekete geçirdiği birtakım vergilendirme işlemleri vardır ki; ancak bunlar vesilesiyle vergiyi doğuran olay ile soyut nitelikte hukukî varlık kazanan müesseselerde, somutluk niteliği hâkim olabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 4/1 hükmüne göre de *vergi dairesi*nin görevlerinden birisi de *mükellefi tespit etmesi*dir[580]. Bu tespit, aslında vergiyi doğuran olayın da tespitini içermektedir[581]. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu açısından da hükme bağlandığı üzere, vergiyi doğuran olayla birlikte beliren Devlet ve mükellef

---

[574] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.

[575] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 30.12.2015 Tarihli ve E. 2014/183, K. 2015/122 Sayılı Karar; 13.01.2016 Tarihli ve 29592 Sayılı Resmî Gazete.

[576] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 263; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.

[577] Feyzioğlu, **Mükellefiyet Doğurucu Vakıa,** s. 52; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83.

[578] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 10.

[579] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/9, K. 1988/28 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/7, K. 1988/27 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete.

[580] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 70. Bu durum, vergi dairesinin yetki görevi kapsamında *yükümlünün tespiti* olarak da açıklanmıştır. **Bkz.:** Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 105.

[581] Nitekim, vergi hukuku mevzuatında yürürlükte bulunan ***4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve Noterlik Kanunu, İcra ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu ile Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***'un *(4358 sayılı Kanun)* 1. maddesinde de vergiyi doğuran olayların ve mükelleflerin zamanında *tespit edilmesi* için vergiyi doğuran olayla ilgili işlemlerin yapılması sırasında gerçek ve tüzel kişilerden vergi kimlik numaralarının aranılması, düzenlenecek belge ve tutulacak kayıtlarda vergi kimlik numarasına yer verilmesi suretiyle vergi ziyaının önlenmesinin sağlanmasının amaçlandığı hükme bağlanmıştır. **Bkz.:** 04.04.1998 Tarihli ve 23307 Sayılı Resmî Gazete.

arasındaki soyut ilişkinin dayanağında, *somut bir mükellef statüsü ortaya çıkmamaktadır.* Devlet ile mükellef ilişkisinin ve bunun yanı sıra mükellef statüsünün somutlaşması için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra, vergiyi doğuran olayla birlikte harekete geçmek üzere belirginlik kazanan mekanizmanın *dinamizmini temin eden* ve *hareketini sağlayan idarî faaliyetlerin yapılması gerekmektedir.*

Yukarıdaki tespite benzer şekilde kanaatimizce, alacak-borç temelindeki hukukî ilişkide esas vergi alacaklısı[582] ve aslî vergilendirme süjesi[583] vergi alacaklısı Devlet[584] açısından da hukukî sonuç aynıdır. Zira Devlet için vergi alacağı ve bu bağlamda mükellef için vergi borcu, Devlet'in giriştiği işlemler dolayısıyla değil de kişilerin girişimlerinden, faaliyetlerinden bir kanun hükmü gereğince doğduğundan; Devlet'in vergi alacağı-borcu temelindeki ilişkide bir taraf olarak önceden haberli ve hazır bulunma ihtimali zayıf olmaktadır[585].

Nitekim Anayasa Mahkemesinin bir kararında da beyan usulünde vergilendirme unsurlarının belirlenmesinde vergi idaresinin herhangi bir rolünün bulunmadığı belirtilmiştir[586].

Bu kapsamda vergiyi doğuran olay, vergi idaresinin dışında oluşan[587] ve mükellefe bağlı olarak gerçekleşmektedir ve kaynağı, doğrudan doğruya mükellefçe gerçekleştirilen bir olay olabileceği gibi, onun lehine gerçekleşmiş durum da olabilir[588]. Zira çağdaş vergilemede vergiyi doğuran olaylar, vergi idaresinin yokluğunda gerçekleşmektedir ve vergi idaresi de mükellefi araştırarak ortaya çıkarmak için yetkilendirilmiştir[589]. Bu sebepledir ki, Vergi Usul Kanunu'nun madde 4/1 hükmü uyarınca da öngörülen ve vergiyi doğuran olaya bağlı olarak ortaya çıkan mükellefi tespit etme görevi, vergi idaresinin ilk görevidir[590].

---

[582] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 32-33.
[583] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 177.
[584] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 32; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 16; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 177.
[585] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 14.
[586] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 24.03.2022 Tarihli ve E. 2019/80, K. 2022/31 Sayılı Karar; 22.06.2022 Tarihli ve 31874 Sayılı Resmî Gazete.
[587] **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180.
[588] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 256.
[589] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 331.
[590] Özer, **Devlet Maliyesi,** s. 236.

Burada bahsi geçen ve bir kanun hükmü ile belirlenen kişilerin girişimlerinin ve faaliyetlerinin vergiyi doğuran olayı işaret ettiği açıktır. Bu sebeple vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi dolayısıyla soyut nitelikli de olsa Devlet ile kişiler arasında ortaya çıkan hukukî ilişki ve vergi mükellefiyetine bağlı olarak hem vergi borçlusu mükellef hem de vergi alacaklısı Devlet statüleri oluşmaktadır. Başka deyişle, daha önce değinilmeyen bir husus olarak vergiyi doğuran olay ile birlikte, taraf olarak hazır ve vergi alacağı-borcu temelindeki ilişkide artık haberli hâle ve harekete geçmesi gereken ***soyut vergi alacaklısı (Devlet) statüsü*** de oluşmaktadır. Zira vergi alacağı-borcu temeline dayanan vergi mükellefiyeti müessesesinin biri olmadan diğeri varlık kazanmayan iki taraflı sistemindeki vergi borçlusu mükellef ve vergi alacaklısı Devlet statüleri için, bahsi geçen statü niteliklerinin özdeş olması kaçınılmazdır. Ancak bu statülerin her ikisi de henüz vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi aşamasında soyut niteliklidir. Bu bağlamda bu statülerin varlık kazanması şeklindeki hukukî etkiyi/sonucu sağlayan tek durum, mükelleflerle verginin konusunu birbirine bağlayan ve vergi alacağı-borcunun varlığını doğuran vergiyi doğuran olaydır.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 19/1 hükmü uyarınca Devlet ile mükellef arasında ortaya çıkan soyut nitelikli bu hukukî ilişki ya da vergi mükellefiyeti, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bahşedilen ***hukukî etki***den kaynaklanmaktadır; bu durum da tipiklik olarak karşımıza çıkmaktadır. Tipikliğin ifade ettiği bu vergisel hukukî ilişki, Devlet'in bir mükelleften vergi alacağının; mükellefin de Devlet'e olan vergi borcunun ***doğması*** açısından olmaktadır. Daha önceki örneklendirmeye benzer şekilde, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca, küçük önerme niteliğindeki ve vergiyi doğuran olay olarak öngörülmüş olan bir gerçek kişinin gelir elde etmesiyle kanunda yer alan soyut tipe uygunluk sağlanmış olmakta[591] ve böylece gelir vergisi alacağı ile bir mükellef açısından vergi borcu doğmuş olacaktır. Bu sebeple gelir vergisi alacağı-borcu temelinde, Devlet ile gerçek kişiler arasında bir hukukî ilişki kurulmuş olmaktadır.

2.1.2. Vergi Tarhı

[591] **Bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119.

Vergiyi doğuran olay, vergi kanununda belirtilmiş şartların bir kişide toplanmasını ifade etmekle birlikte; vergi alacağının-borcunun tahsili için yeterli olmamaktadır. Tahsil için, tarh ve tahakkuk işlemlerinin tamamlanması gerekmektedir[592]. Başka bir deyişle, vergi alacağının *belirli bir kişi veya kuruma karşı doğması;* yani *belirli kişi ve kurumların belirli bir vergi tutarının/meblağının borçlusu duruma gelebilmesi* için, idarî işlem tesis edilmesi gerekmektedir[593]. Bu bağlamda vergilendirme sürecinin ikinci ayağı olan[594] ve ancak vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra yapılması gereken ilk işlem olan tarh[595], vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden dolayı *borçlu olunan vergi borcunun hesaplanması ve tespit edilmesi suretiyle bir vergi alacağı ihdas etme işlemi*dir[596]. Zira vergiyi doğuran olayın şahsında gerçekleştiği bir kişi bulunmaktadır ve kanunen soyut mükellef statüsüne[597] giren bu kişinin ödeyeceği vergi borcunun somut olarak bilinmesi ve ayrıca talep edilmesi tarh işlemine bağlı olmaktadır[598]. Yani vergiyi doğuran olay soyut mükellefi ortaya çıkarırken; vergi borcunun ne kadar olduğunu göstermemektedir[599]. Vergiyi doğuran olaydan sonra birtakım aşamalardan geçmesi ve bu aşamalarda *somutlaştırıcı ve yürütücü işlemler*in yapılması gerekmektedir[600]. Bu anlamda tarh işleminin konusunu belli bir miktar para oluşturmaktadır[601]. Nitekim tarhın, verginin hesaplanarak para ile ifade edilir bir şekilde tespitini ve mükellefe tebliğini ifade ettiği belirtilmektedir[602].

Vergiyi ihdas eden bir kanun ile vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi şartlarından sonra, vergi alacağının belirli bir kişi açısından doğması, sübjektif bir alacak niteliğini kazanması ve bu bağlamda ilgili kişinin bilinen ve belirli bir para

---

592 Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 54; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 116.
593 Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
594 Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 83.
595 Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
596 Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70.
597 Daha önce belirttiğimiz üzere, burada kanunen ortaya çıkan soyut bir mükellef statüsü bulunmaktadır.
598 Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 262-263.
599 Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
600 Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 163.
601 Şerafettin Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, s. 56, ***("Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi").***
602 Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 12.

alacağının borçlusu hâline gelebilmesi için[603], vergi alacağının doğuşundaki[604] ya da mükellef aleyhine vergi borcunun doğumu[605] için hukukî sebeplerden[606], şartlardan[607] ya da ögelerden[608] biri de *tarh ve tahakkuk olarak ifade edilen idarî tasarrufların (işlemlerin)* tesis edilmesidir[609]. Bu bağlamda vergi alacağının-borcunun varlığı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte kendiliğinden ortaya çıkmakta[610] ise de bu alacak-borç, kendiliğinden ödenmesi gereken hâle gelmeyecektir. Bunun için tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi aşamaların olması gerekmektedir[611]. Bu anlamda vergi kanunlarında gösterilen esaslar dâhilinde doğan vergi alacağının tahsili için vergi idaresince tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemleri yapılmaktadır[612].

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da belirtildiği üzere, *verginin ödenebilir hâle gelmesini sağlayan* müessese vergiyi doğuran olay değil; vergiyi doğuran olayı izleyen beyanname verilmesi, tarh ve tahakkuk gibi işlemlerdir[613].

Vergi borcu, vergi ödeyicisi tarafından ödenecek *somut (konkret) ve kişisel vergi miktarı* olarak ifade edilmektedir[614]. Başka bir tanıma göre vergi borcu, vergi mükellefiyetinin maddî şekli olup para[615] ile ifade edilen ekonomik değerdir[616]. Vergiyi doğuran olay meydana gelmekle birlikte, her zaman ödenecek *somut bir vergi borcunun olduğunu* göstermemektedir[617]. Doktrinde ayrıca, vergiyi doğuran olay ile birlikte mükellef açısından *soyut vergi borcu*nun ortaya çıktığı belirtilmiş[618] olup bu

[603] **Ayrıca bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[604] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83; Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1405-1406.
[605] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83.
[606] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1405-1406.
[607] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83.
[608] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[609] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1406.
[610] **Ayrıca bkz.:** Mehmet Ertuğruloğlu, **Maliye İlmi: Maliye İlminin Genel Esasları,** I. Kitap, Ankara, Özel Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Yüksek Okulu, A Serisi Yayınları No: 8, Başnur Matbaası, 1969, s. 328.
[611] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 82, 167. **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[612] Zorlu, **op. cit.,** s. 79.
[613] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 14.01.2003 Tarihli ve E. 2001/34, K. 2003/2 Sayılı Karar; 19.11.2003 Tarihli ve 25294 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 Tarihli ve E. 2001/36, K. 2003/3 Sayılı Karar; 21.11.2003 Tarihli ve 25296 Sayılı Resmî Gazete.
[614] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 68.
[615] **Ayrıca bkz.:** Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 29.
[616] Zorlu, **op. cit.,** s. 38.
[617] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119.
[618] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 146; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.

anlamda vergi alacağı-borcu temelindeki soyut nitelik de ifade edilmiştir. Zira vergi konusunun bilinmesi ve ayrıca vergiyi doğuran olayın tespiti, vergi alacağı-borcunun hesaplanması için yeterli olmamaktadır[619]. Çünkü daha önce belirtildiği üzere, vergiyi doğuran gerçekleşmesi ile birlikte vergi borcu, soyut ve kişilik dışı nitelik taşımakta ve bu aşamada, doktriner ve teoriktir[620]. Somut bir vergi borcunun varlığının ortaya çıkarılabilmesi için, matrahın belirlenmesini takiben de verginin tarh edilmesi, tebliğ edilmesi, tahakkuk ettirilmesi ve tahsili ile vergilendirme işlemleri tamamlanmış olmaktadır[621]. Bu sebeple soyut ve kişisel olmayan bir nitelik taşıyan vergi alacağını belirli bir kişi veya kuruma yöneltme işlevi bulunan *tarhın, vergi hukuku yönünden vergi borcunun doğumu için bir başlangıç sayılabileceği;* bundan sonra verginin diğer aşamalarının geleceği ileri sürülmektedir[622].

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da vergi mükellefiyetinin (vergi yükümlülüğünün) *sübjektif ve ferdî bir hukukî duruma* dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olduğu belirtilmiştir[623].

Devlet'in vergi alacağının tespit edilmesi zorunluluğundan dolayı, vergiyi doğuran olayın akabinde vergi kanunlarında belirtilmiş olan birtakım işlemlerle irade beyanının açıklanması gerekmektedir[624]. O hâlde, tipiklik suretiyle vergi alacağının-borcunun varlığı, Devlet ile mükellef arasındaki hukukî ilişki ve vergi mükellefiyeti ortaya çıkmakta ise de bu aşamada hepsi soyut nitelik arz etmekte ve aynı şekilde miktarı açısından vergi alacağı-borcu da somut nitelikte olmamaktadır.

Verginin hesabı[625]*/hesaplama*[626]*, verginin tarhı (hesaplanması*[627]*)* olarak ifade edilen *vergi tarhı* ile vergi idaresi, mükellefin vergi borcunu *miktar olarak tespit etmiş*

[619] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117.
[620] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[621] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119.
[622] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[623] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/9, K. 1988/28 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/7, K. 1988/27 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete.
[624] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 54.
[625] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 39.
[626] Demirkan, **op. cit.,** s. 30.
[627] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 120.

olur[628]. Bu anlamda verginin miktarının bilinebilmesi ve ayrıca mükelleften talep edilebilmesi için tarh işlemi yapılmaktadır[629]. Dolayısıyla vergi tarhı, *vergi borcunun hesaplanması işlemi*[630]*, vergi alacağının miktarının saptanması*[631] anlamına gelmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun vergiyi doğuran olayın düzenlendiği 19. maddesini takiben 20. maddesinde ***tarh*** düzenlenmiştir. Maddeye göre verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idarî muameledir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde matrahın belirlenmesini takiben kural olarak yapılacak ilk vergilendirme işlemi, verginin tarh edilmesidir[632]. Yine maddeden yola çıkıldığında, kanunda gösterilen vergi oranının iktisadî bir kıymet veya fizikî bir ölçü ile çarpılması suretiyle vergi borcu hesaplanarak vergi tarh edilmektedir[633].

Vergi matrahına belirli oranların uygulanması suretiyle bulunan meblağa *vergi tutarı* ya da *vergi meblağı* denilmektedir[634]. Mükellef tarafından ödenecek somut bireysel vergi miktarı, *vergi borcunu/vergi meblağı*nı ifade etmektedir[635]. Bu anlamda vergi tutarı/meblağı da mükellef tarafından ödenecek *somut (konkre*[636]*) bireysel vergi* ***borcu***nu ifade etmektedir[637]. Tarh ile *vergi tutarı/meblağı* tespit edilmektedir ve bu suretle mükellef tarafından ödenecek somut[638] bireysel vergi borcu ortaya çıkarılmaktadır[639]. Bu bağlamda somut bir vergi borcunun varlığının ortaya çıkarılabilmesi için, verginin tarh edilmesi gerekmektedir[640]. Tarh işlemi ile soyut ve kişisel olmayan vergi alacağı-borcunun somutlaşması, vergi borcunun bir süjeye; yani

---

[628] Zorlu, **op. cit.,** s. 79.
[629] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 120.
[630] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 54; Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 86; Susam, **op. cit.,** s. 286.
[631] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 17.
[632] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119.
[633] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59.
[634] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 175.
[635] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 68.
[636] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 175.
[637] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 193-194.
[638] **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[639] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 193-194.
[640] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.

belirli bir kişi veya kuruma yöneltilmesiyle sağlanmaktadır[641]. Nitekim vergi ödevi ilişkisi vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkmakta ise de sübjektif bir vergilendirme işleminde somutlaşmaktadır[642].

Vergiyi doğuran olay ve tarha ilişkin buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında, Vergi Usul Kanunu'nun vergi alacağının-borcunun doğumunu bir olayın gerçekleşmesine ya da hukukî bir durumun ortaya çıkmasına bağlamış olduğu görülmektedir. Bu anlamda denilebilir ki, Vergi Usul Kanunu uyarınca, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, hukukî etki için kâfidir. Zira bir vergi kanununun vergiyi bağladığı olay veya hukukî durum gerçekleştiği takdirde, *kural olarak,* bir vergi alacağı-borcu doğacaktır. Dolayısıyla vergiyi doğuran olayın hukukî etkisi, kanunla düzenlenmiş olup bertaraf edilme imkânı bulunmamaktadır. Durum bu olmakla birlikte, vergiyi doğuran olayın hukukî etki göstereceği mükellefin; vergi mükellefiyeti şeklindeki hukukî ilişkide mükellef tarafının kim olduğunun ortaya çıkarılması da yine Vergi Usul Kanunu uyarınca idareye verilen bir görevdir. Yani vergi idaresi Vergi Usul Kanunu gereğince, hangi mükellefe vergi borcunun "terettüp ettiğini" tespit etmelidir.

Devamında ise aynı idare, vergiyi doğuran olaya bağlı olarak tahsili zorunlu bir hukukî etki kazanan vergi alacağı-borcunu hesaplaması gerekmektedir. Zira ilgili vergi kanunu, bir olay ya da hukukî durumu vergiyi doğuran olay hükme bağlamış ve genel bir kural getirmiş olmakla birlikte, aynı vergi kanununda ya da başka bir kanunî düzenleme ile birtakım muafiyet, istisna ya da indirimler söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay şeklindeki kanunî olay bir vergi alacağı-borcu ortaya çıkarsa dahi, başka kanunî düzenlemeler çerçevesinde bu alacak-borç miktarı azalabileceği gibi, tamamen ortadan kalkabilir. İşte varlığı tartışmasız bir biçimde vergiyi doğuran olay ile başlayan vergi alacağının-borcunun tutarının, meblağının tespiti, vergi tarhı ile mümkün olmaktadır.

2.1.2.1. Vergi Konusu

[641] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[642] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 67.

Vergi konusu, çeşitli vergi türlerini maddî ve terminolojik bakımdan birbirilerinden ayırt etme hususunda işlevseldir[643]. Vergi konusu, vergi tekniği açısından çalışmanın birinci bölümünde yer verildiği üzere, vergi tekniğinin ***ilk aşamasında*** yer almaktadır.

Vergi hukukunda doktrininde, ***konu,*** *matrah, nisbet* ve *zamanaşımı,* vergileme tekniğinin başlıca unsurları olarak belirtilmektedir[644]. Vergi konusu, tıpkı mükellef gibi her vergide bulunmaktadır[645].

Vergi kanunlarında verginin hangi konu üzerinden alınacağı hükme bağlanmaktadır[646]. Başka ifadeyle verginin en aslî unsuru olan[647] verginin konusu, kanun koyucu tarafından tespit edilmektedir[648]. Ancak vergi kanunlarında mükellef ya da *vergi konusu*nun belirtilmiş/tanımlanmış olması, vergi alacağının-borcunun doğması için yeterli olmamaktadır[649]; yani verginin konusunun mevcudiyeti vergi borcunun (alacağının) doğumu için yeterli değildir[650]. Vergi konusunun statik bir kavram niteliğinde olmasından dolayı[651], verginin konusu olan şeyin mükellefiyetinden bahsedilemeyecektir[652]. Zira vergiyi doğuran olay, vergi konusunun *aktif olması*nı sağlamaktadır[653]. Ancak burada yinelemek gerekir ki, verginin konusu, mükellefi ve vergiyi doğuran olay vergilendirme işlemlerine başlanabilmesi için varlığı zorunlu ve vergi borcunun doğumu için gerekli kanunî unsurları oluşturmaktadır[654].

Vergiyi doğuran olay, *konusu,* matrahı ve oranı belli olan bir verginin belli bir mükellef açısından belli bir borcun ortaya çıkmasını sağlayan mekanizmayı harekete

---

643 Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 63.
644 Vergi hukukunda doktrininde, *konu, matrah, nisbet* ve *zamanaşımı,* vergileme tekniğinin başlıca unsurları olarak belirtilmektedir. **Bkz.:** Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 102.
645 Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 49.
646 Susam, **op. cit.,** s. 276.
647 Öner, **Vergi Hukuku,** s. 49.
648 Erginay, **Kamu Maliyesi,** s. 62.
649 Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 49; Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 10; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 64.
650 Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 119; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 65; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 188.
651 Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 10.
652 Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 64.
653 Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 10.
654 Öner, **Vergi Hukuku,** s. 49.

geçirmekte[655], vergi borcunun doğumu için, *vergi konusu* arasında bir ilişki kurulması gerekmekte[656] ve mükellef ile *vergi konusu* arasında kanunun aradığı şartların ve hukukî ilişkinin doğması hâlini ifade etmektedir[657]. Bu bağlamda vergiyi doğuran olayın, vergi konusu ile doğrudan bağlantılı olduğu, vergi konusu olmadıkça vergiyi doğuran olayın meydana gelmeyeceği ve bu sebeple de vergi konusunun vergiyi doğuran olaydan daha önce varlık kazandığı anlaşılmaktadır.

Doktrinde de vergi tekniği gereğince, her vergi kanunun ilk maddesinin vergi konusuna ayrıldığı belirtilmektedir[658]. Verginin konusunun genel kanunî bir tanımı bulunmasa da kanun koyucu her vergi için konuyu belirtmeyi uygun bulmuştur[659]. Ayrıca bu özelliğinden dolayı da vergi konusu, vergi tekniği açısından çalışmamızda yaptığımız bölümlendirme uyarınca, vergi tekniğinin kapsamının ***birinci (ilk) aşamasında*** yer almaktadır[660].

Vergi konusu, kanunun mükellefiyetin doğmasını bağladığı unsurdur[661]. Vergi konusu ve bir sonraki başlıkta irdelenecek olan vergi matrahı, bazı vergilerde örtüşebilmekte[662] ise de çoğunlukla birbirinden farklı hususlardır[663]. En geniş anlamı ile vergi konusu, verginin üzerinden alındığı[664], verginin üzerine konulduğu[665] *şey* olarak ifade edilmektedir. Bu anlamda vergi kanunu neyi vergilendiriyorsa, vergi konusunu bu vergilendirilen, oluşturulmaktadır[666].

Vergi konusunun, vergi kaynağı ile de bağlantısı bulunmaktadır[667]. Vergi nesnesine ilişkin kavramlardan biri olan[668] *vergi kaynağı,* verginin konusu, matrahı ve

---

655 Feyzioğlu, **Mükellefiyet Doğurucu Vakıa,** s. 52; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83.
656 Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 119; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 188.
657 Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 49-50.
658 Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 63; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 180.
659 Kırbaş, **op. cit.,** s. 87.
660 Birinci Bölüm Vergi Tahakkuk Hukuku, 1.4. Değerlendirme.
661 Erginay, **Kamu Maliyesi,** s. 61.
662 Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 99.
663 Kırbaş, **op. cit.,** s. 96; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 64; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 179, 193.
664 Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 63; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 178; Yılmaz, **Maliye,** s. 141.
665 Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 10; Susam, **op. cit.,** s. 276.
666 Öner, **Vergi Hukuku,** s. 49.
667 Yılmaz, **Maliye,** s. 141.
668 Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 98-103.

vergiyi doğuran olaydan farklıdır. Vergi ödemelerinin gerçek iktisadî esasını teşkil eden ekonomik kıymetler akımı ya da stoku, kural olarak yalnızca gelirden oluşan vergi kaynağını oluşturmaktadır[669]. Bu bağlamda vergi konusu ve matrahından vergi kaynağını ayırt etmek gerekmektedir[670]. *Vergi kaynağı* ya da *vergilerin kaynağı,* tüm vergilerde gelirdir[671]. Dolayısıyla, vergi, neticede gelire dayanmaktadır[672]. Vergi konusu da *verginin kaynağını oluşturan ekonomik unsur* olarak karşımıza çıkmaktadır[673].

Vergi konusu, verginin ne üzerine konulduğunu gösteren *genel ve soyut[674] (mücerret[675])* bir kavramdır[676]. Bu anlamda vergi konusu, genellikle *nitel[677], niteliksel[678], kalitatif[679]* bir kavram olarak karşımıza çıkmakta ve bu sebeple vergi oranının uygulanmasına çoğu kez elverişli olmamaktadır[680]. Daha detaylandırıldığında vergi konusu, vergi borcunun doğması için doğrudan dayanılan şey, olay, fiil[681] veya para birimleri şeklinde ifade edilen ekonomik kıymet miktarlarıdır[682].

Günümüzde vergilerin gelir, servet ve harcamalar üzerinden alması sebebiyle, verginin konusunun kısaca gelir, servet ve harcama olduğu ileri sürülmektedir[683]. Bundan başka, verginin üzerinden alındığı bu şeyler olan vergi konusu, *mal ve hizmetler, iktisadî ve hukukî işlemler, birtakım fiil ile olaylar* olarak tasnif edilmektedir[684]. Bunun dışında yine vergi borcunun doğması için doğrudan dayanılan şeyler olan vergi konusu, bina, arazi, tütün, otomobil, ihtira beratı ve aynî haklar şeklinde örneklendirilen *maddî veya gayri maddî ekonomik mallar[685]* ve alım, satım,

---

669 Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 65.
670 Schmölders, **op. cit.,** s. 80.
671 Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 1.
672 T.C. Maliye Vekâleti, **op. cit.,** s. 11.
673 Yılmaz, **Maliye,** s. 141.
674 **Ayrıca bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 87.
675 Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 10.
676 Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 137; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 180.
677 Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 192.
678 Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 142.
679 Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 192.
680 Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 142.
681 Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 118. **Ayrıca bkz.:** Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 63.
682 Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 63.
683 Öner, **Vergi Hukuku,** s. 50.
684 Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 179.
685 **Ayrıca bkz.:** Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 63.

bağış, hukukî ve ticarî işlemler, ithalat ve ihracat gibi işler olarak örneklendirilen *olay ve fiiller*[686] şeklinde tasnif edilmektedir[687].

2.1.2.2. Vergi Matrahı ve Vergi Matrahı Tespit Usulleri

*Vergi borcunun doğumuna ve vergilendirme işlemlerine esas alınan temel unsurlar*dan[688] biri olan ***vergi matrahı*** ve *matrah saptama yöntemleri*[689] olarak da ifade edilen[690] ***vergi matrahı tespit usulleri*** hakkında açıklamalar yapılacaktır.

2.1.2.2.1. Vergi Matrahı

Vergi matrahı, vergi oranı ve mükellef ile birlikte bir verginin anatomisini oluşturmakta[691] olup somut bir vergilendirilmeye esas teşkil etmek üzere, vergi konusunun daha kesin bir şekilde tarif edilmesi ihtiyacından dolayı, vergi kanunları uyarınca tayin ve tespit edilmektedir[692].

Vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra, -*kural olarak*- verginin tarh edilmesi için matrahın tespit edilmesi gerekmektedir[693]. Başka bir deyişle, vergi tekniği açısından matrahın kesin olarak tespiti zorunlu[694] olup vergiyi doğuran olayın kişiliğinde gerçekleştiği kimsenin ödeyeceği vergi miktarının belirlenmesi için, öncelikle matrahın tespiti gerekmektedir[695]. Zira vergi borcunun saptanmasında verginin konusunun bilinmesinin yanı sıra, matraha başvurmak

---

[686] **Ayrıca bkz.:** Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 63.
[687] Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 118.
[688] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 49.
[689] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 104.
[690] Vergi matrahı tespit usullerinin doktrinde ayrıca, *vergi tarhına ilişkin yöntemler* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Turhan, **op. cit.,** s. 83; *vergi borcunun hesaplanmasında uygulanan yöntemler* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59; *vergi borçlarının hesaplanmasında başvurulan yöntemler* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Turhan, **op. cit.,** s. 83; *matrahın tesbiti usulleri* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 72; Zorlu, **op. cit.,** s. 76; *matrahın belirlenmesi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 263; *matrahın saptanmasına ilişkin usuller* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 97.
[691] Morse, Williams, Salter, **op. cit.,** s. 13.
[692] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 64.
[693] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 119.
[694] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 64.
[695] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119.

gerekmekte; tarh edilerek somutlaşan vergi de bu matraha göre belirlenmektedir[696]. Başka ifadeyle mükellef ile vergi konusunun varlığı ve vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla vergi borcu doğmuş olsa da verginin alınabilmesi için yeterli değildir[697]. Bu bağlamda somut bir vergi borcunun ortaya çıkarılabilmesi için yapılması gereken tarh işleminde, matrahın bilinmesi gerekmektedir[698]. Matrahın belirlenmesini takiben de verginin tarh edilmesi, tebliğ edilmesi, tahakkuk ettirilmesi ve tahsili ile vergilendirme işlemleri tamamlanmış olmaktadır[699]. Dolayısıyla bir verginin doğması için, birtakım ölçülere göre matrahın da bulunması gerekmektedir[700].

Vergi matrahı, vergi tekniği açısından *somut vergilendirme işleminin dayanağı*nı oluşturmaktadır[701]. Ayrıca vergi matrahı, vergi tekniği açısından çalışmanın birinci bölümünde yer verildiği üzere, vergi tekniğinin ***ilk aşamasında*** yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesi uyarınca, tarh işlemi ile vergi alacağının-borcunun miktar itibariyle tespit edilmesinde, *vergi kanunlarında* gösterilen ***matrah***ın kullanılacağı hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda verginin hesaplanması için vergi konusu yeterli olmamaktadır[702]. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun mezkûr maddesinde de hükme bağlandığı üzere, tıpkı vergi konusu gibi matrahı vergi kanununda belirtilmektedir[703]. Vergi tarhı, *vergi borcunun hesaplanması işlemi* olarak tanımlanmaktadır[704]. Vergi matrahı da *verginin hesaplanması için dayandığı temel* olarak tanımlanmaktadır[705]. Bu iki tanımdan hareket edildiğinde, vergi matrahı, tarhiyatın dayandığı temel olmaktadır.

---

[696] İsmet Giritli, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, Kahraman Berk, **İdare Hukuku,** Altıncı Basımdan Yedinci Tıpkı Basım, İstanbul, Der Yayınları, 2015, s. 1114-1115, ***("et. al.").***
[697] Kırbaş, **op. cit.,** s. 96.
[698] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.
[699] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119.
[700] Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 96.
[701] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119.
[702] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 192. **Ayrıca bkz.:** Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[703] Susam, **op. cit.,** s. 252.
[704] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 54.
[705] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 206; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 192.

Bir önceki başlıkta ele alınan vergi konusu, verginin ne üzerine konulduğunu göstermekte[706] iken; vergi matrahı da verginin ne üzerine konulacağını tayin etmektedir[707]. Vergi matrahı, vergi tarifesinin uygulanabileceği *ölçülebilir miktardır*[708]. Bu anlamda burada amaç, vergi borcunun hesaplanması[709] olup vergi matrahı, vergi konusunun indirgenmiş bir biçimi; başka ifade ile vergileme tekniği açısından vergi konusunun tarife uygulanmasına elverişli birimlere indirgenmiş şeklidir[710]. Bu bağlamda vergi konusundan bağımsız olmayan vergi matrahı, vergi konusunun üzerinden hesaplanacak ekonomik birimi ifade etmektedir[711]. Bu sebeple, vergi konusunun aksine *kantitatif, nesnel*[712]*, sayısal, niceliksel*[713] bir kavramdır. Bu anlamda matrah, fizikî bir ölçüyü (fizikî bir unsuru[714]) ya da iktisadî kıymeti/ekonomik değeri[715] ifade etmektedir[716]. Vergi matrahı, bahsi geçen bu özellikler sebebiyle *teknik-fizikî* veya *ekonomik-nakdî miktarlar* olarak da ifade edilmektedir[717].

Doktrinde, birtakım tasnifler geliştirildiği görülmektedir. Bu bağlamda *üzerinden vergi alınacak maddelere yaklaşma yolları*[718] kapsamında, *spesifik (spécifique*[719]*, specific*[720]*) vergiler* ve *ad valorem (advalorem*[721]*) vergiler* tasnifi temelinde irdeleme bulunmakta[722] olup bu tasnifte, doktrindeki matrah temelli tasniflerle uyumlu şekilde, vergi borcunun hesaplanma yöntemi ve vergi matrahının

[706] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 137; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 180.
[707] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 326.
[708] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[709] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 64.
[710] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19.
[711] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 263.
[712] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 192.
[713] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 142.
[714] Susam, **op. cit.,** s. 276.
[715] **Ayrıca bkz.:** Susam, **op. cit.,** s. 276.
[716] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59.
[717] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 64. **Ayrıca bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262.
[718] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 362.
[719] Hulusi Sidal, **Gümrük Politikası: Mevzuatı ve Tatbikatı,** Cilt: I, İstanbul, İstanbul İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Yayını No. 39-196, Berksoy Matbaası, 1966, s. 17.
[720] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 271, 276.
[721] Sidal, **op. cit.,** s. 17.
[722] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 362; Kırbaş, **op. cit.,** s. 97; Oktar, **Vergi, Hukuku,** s. 99; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 168; Sidal, **op. cit.,** s. 17; Susam, **op. cit.,** s. 252; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 193, 209; Zorlu, **op. cit.,** s. 75.

ön plana çıktığı belirtilmektedir[723]. Bu kapsamda *değer vergileri* ile *miktar vergileri* şeklinde bir tasnif de ortaya çıkmıştır[724].

Bunun dışında doktrinde *matrah çeşitleri*[725] ya da *matrah yöntemleri*[726] olduğu da ifade edilmekte olan *spesifik matrah* ve *ad valorem matrah* tasnifi mevcuttur[727].

Specific tarife[728] olarak da ifade edilen[729] ***spesifik matrah***ta, teknik[730], fizikî özellikler (fiziki ünite[731], fizik miktarlar[732], fiziksel miktarlar[733], fizikî ölçüler[734], fizikî ve teknik ölçüler[735]) dikkate alınmaktadır[736]. Bu bağlamda sayı[737], adet[738], ağırlık, hacim, uzunluk[739], yüz ölçümü gibi nitelikler vergiye matrah olmakta[740] ve *miktar esaslı spesifik matrah*tan söz edilmektedir[741]. Dolayısıyla miktar esasına dayalı bir tarifenin etkin olacağı[742] spesifik matrahta *vergi konusunun miktarı*[743] esas *(miktar esası*[744]*)* tutulmakta/dikkate alınmakta ve vergi borcu miktar üzerinden hesaplanmaktadır.

---

[723] Susam, **op. cit.,** s. 252.
[724] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 209.
[725] Erginay, **Kamu Maliyesi,** s. 63.
[726] Susam, **op. cit.,** s. 252.
[727] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 263; Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 11; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 84; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 285; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 121; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 188; Susam, **op. cit.,** s. 276; Yılmaz, **Maliye,** s. 142.
[728] Kenan Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** Yeni Yasalara Göre Güncelleştirilmiş 8. Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s. 271, 276, ***("Türk Vergi Sistemi").***
[729] Spesifik matrahın doktrinde ayrıca, *spesifik tarife* olarak ifade edildiği için eser için **bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 169; *miktar esasına dayalı* olarak ifade edildiği için eser için **bkz.:** Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 285; *miktar esaslı* olarak ifade edildiği için eser için **bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 188; *miktar esaslı matrah* olarak ifade edildiği için eser için **bkz.:** Susam, **op. cit.,** s. 252;
[730] **Ayrıca bkz.:** Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 11.
[731] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 12.
[732] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 263.
[733] Kırbaş, **op. cit.,** s. 97.
[734] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 188; Yılmaz, **Maliye,** s. 142.
[735] Susam, **op. cit.,** s. 276.
[736] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 193.
[737] Kırbaş, **op. cit.,** s. 97; Susam, **op. cit.,** s. 276.
[738] Kırbaş, **op. cit.,** s. 97.
[739] **Ayrıca bkz.:** Susam, **op. cit.,** s. 252.
[740] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 193.
[741] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 188.
[742] Turhan, **op. cit.,** s. 60.
[743] Susam, **op. cit.,** s. 252.
[744] Erginay, **Kamu Maliyesi,** 63; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 168.

Değer üzerinden vergi salma yöntemi[745] olarak da ifade edilen[746] ***ad valorem matrah***ta, ekonomik, nakdî özellikler (iktisadî değerler[747], ekonomik değer[748], ekonomik miktarlar[749], iktisadî kıymetler[750], parasal tutar/değer[751]) dikkate alınmaktadır. Bu bağlamda değer niteliği vergiye matrah olmakta[752], *değer esaslı ad valorem matrah*tan söz edilmekte[753] ve vergi, kıymet üzerinden alınmaktadır[754]. Bu anlamda değer esasına dayalı (ad valorem tarife[755]) bir tarifenin etkin olacağı[756] ad valorem matrahta *vergi konusunun değeri*[757], esas *(değer esası*[758]*)* tutulmakta/dikkate alınmakta olup vergi borcu, değer üzerinden hesaplanmaktadır.

2.1.2.2.2. Vergi Matrahı Tespit Usulleri

Vergi matrahı çeşitli usul ve tekniklere göre tespit edilmektedir[759]. *Vergi matrahının değerlenmesi usulleri*[760] olarak da ifade edilen ***vergi matrahının tespiti usulleri***[761]**,** vergi tarhının dayandığı esasların kapsamında yer almaktadır[762]. Matrah tespit usulleri, vergi matrahının belirlenmesinde[763] mükelleflere ait kişisel matrahların ortaya çıkarılması kullanılan yöntemler olup[764] matrahın hangi usul ve esaslara göre tayin ve tespit edileceği kanunlarında gösterilmektedir[765].

---

[745] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 271.
[746] Ad valorem matrahın doktrinde ayrıca, *değer esasına dayalı matrah* olarak ifade edildiği için eser için **bkz.:** Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 285; *değer esaslı* olarak ifade edildiği için eser için **bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 188; *değer esaslı matrah* olarak ifade edildiği için eser için **bkz.:** Susam, **op. cit.,** s. 252.
[747] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 263.
[748] Susam, **op. cit.,** s. 276; Yılmaz, **Maliye,** s. 142.
[749] Kırbaş, **op. cit.,** s. 97.
[750] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 11.
[751] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 188.
[752] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 193.
[753] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 188.
[754] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 30.
[755] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 169.
[756] Turhan, **op. cit.,** s. 60.
[757] Susam, **op. cit.,** s. 252.
[758] Erginay, **Kamu Maliyesi,** 63; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 168.
[759] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 122.
[760] Brochier, Tabatoni, **op. cit.,** s. 364.
[761] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 100.
[762] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59.
[763] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 260.
[764] Turhan, **op. cit.,** s. 83.
[765] Zorlu, **op. cit.,** s. 76.

İdare tarafından tarh işlemi için gerekli olan matrah ya mükelleflerin beyanı üzerine ya da kendisinin yapacağı bir hazırlık (iç) işlemleri sonucunda elde edilmektedir[766]. Dolayısıyla matrahın tespiti, idare ya da mükellef tarafından yapılmaktadır[767]. Bu anlamda matrahın tespitindeki inisiyatif ya mükellefe ya da vergi idaresine tanınmaktadır[768]. Nitekim matrahın belirlenmesi için ya mükellefin beyanı ya da bir idarî işlem tesisi gerekmektedir[769]. Vergi matrahının tespitini vergi idaresinin yaptığı ya da bu tespitteki inisiyatifin vergi idaresinde olduğu hâllerde matrah, *idarece tahmin veya takdir edilmektedir*[770].

Vergi matrahı tespit usullerinin, bir anlamda yapılacak tarh işleminin hukukî değerini ve sonuçlarını etkilemekte olduğu ileri sürülmektedir[771]. Vergi matrahı tespiti için geliştirilen ve aşağıda açıklanacak olan usullerden birinin uygulanması gerekmektedir[772].

2.1.2.2.2.1. Karine Usulü

[766] Doğan Şenyüz, "Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı", **Yaklaşım Yayıncılık,** Sayı: 183, Yıl: 16, Mart 2008, ss. 17-23, s. 17, Dipnot 1, ***("Tebliğ Zamanaşımı").***
[767] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 104.
[768] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[769] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 263.
[770] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[771] Tahir Erdem, "İdari Yargıda Yürütmeyi Durdurma Müessesesi ve Yürütmeyi Durdurmanın İdari İşleme Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 261, Haziran 2010, (Çevrimiçi), http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/idari-yargida-yurutmeyi-durdurma-muessesesi-ve-yurutmeyi-durdurmanin-idari-isleme-etkileri/2834, 02.02.2022, ***("İdari Yargıda Yürütmeyi Durdurma Müessesesi").***
[772] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 100.

Karineler usulü[773] olarak da ifade edilen[774] ***karine usulü*[775],** Türk Vergi Hukuku'nda artık uygulaması bulunmayan[776] ve bu bağlamda *tarihî usul* niteliğini kazanmış olan bir usuldür[777].

Gelir Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde de bir zamanlar uygulama alanı bulan kazanç vergisinin, *karineler vergisi* olduğu belirtilmiştir[778]. Zira mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı'nın genel gerekçesinde, 1926 yılına kadar yürürlükte olan ve ***mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu*[779]** ile ilga edilen ***mülga 30 Teşrinisani 1330 tarihli Temettü Vergisi Kanunu***'nda[780] hâkim olan ruhun mükellefinin kazançlarına hakkıyla nüfuz imkânsızlığından dolayı birtakım belirti (alamet) ve görünen karinelere (zahirî karine) dayanarak kazancı tespit etmek ve vergiyi ona göre tarh etmek olduğu belirtilmiştir[781].

Bununla birlikte, bu çalışmanın devamında ele alınacağı üzere, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ihtiyati tahakkukun neticeleri*nin düzenlendiği madde 18/2 hükmünde, geçmiş yıllara ve cereyan etmekte olan yılın geçen aylarına ait matrahı henüz belli olmayan ve Kanun'un 17. maddesinde sayılan vergi, resim ve cezalarının, geçici olarak ve ***harici karinelere göre takdir yolu ile tespit ettirilen matrahlar*** üzerinden hesaplanacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda Türk Vergi Hukuku mevzuatında (malî mevzuat[782]) istisna olarak Amme Alacaklarının

---

[773] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Brochier, Tabatoni, **op. cit.,** s. 364; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117. Doktrinde, karineler usulü kapsamında, *dış alâmetler usulü, idarece takdir usulü* ve *götürü usul*ün incelendiği eser için **ayrıca bkz.:** Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 72-77.

[774] Karine usulünün doktrinde ayrıca, *dış karineler sistemi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 364; *dış belirtiler usulü* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Brochier, Tabatoni, **op. cit.,** s. 364; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262; Turhan, **op. cit.,** s. 85; *dış alametler usulü* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117; *dış göstergeler usulü* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 84.

[775] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 112; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 100; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 82; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262; Turhan, **op. cit.,** s. 85. **Ayrıca bkz.: Bkz.:** TBMM, **5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı.**

[776] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 100.

[777] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59-61; Turhan, **op. cit.,** s. 85.

[778] **Bkz.:** TBMM, **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı.**

[779] **Bkz.:** 14.03.1926 Tarihli ve 321 Sayılı Resmî Gazete.

[780] **Bkz.:** Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, m. 72.

[781] **Bkz.:** TBMM, **Kazanç Vergisi Hakkında 1/173 Numaralı Kanun Lâyihası ve İktisat, Maliye, Bütçe ve Adliye ve Dahiliye Encümenlerinden Mürekkep Muhtelit Encümen Mazbataları,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c020/tbmm04020028ss0066.pdf, 04.04.2021, ***("2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı").***

[782] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 167.

Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında rıza ile ödenmeyen kamu alacakları-borçları ve dolayısıyla vergi alacağı-borcu dolayısıyla, haricî karinelere dayanılmak suretiyle karine usulünün uygulanarak vergi matrahı tespit edilmektedir.

Verginin idare tarafından tespit veya takdir usulüne karşı bir tepki olarak doğan[783] ve idarece takdir usulünün sakıncalarını önlemek için geliştirilen[784], karine usulünde (karine ve dış belirtiler yoluyla tarhiyat[785]), mükelleflerin gelir ve servetlerini temsil ettiği varsayılan birtakım dış belirtiler vergi matrahı olarak seçilmekte ve vergi borcu da bu matrah üzerinden hesap edilmektedir[786]. Bu anlamda, verginin konusunu az çok temsil edecekleri varsayılan birtakım karinelere başvurulmaktadır[787]. Zira karineler, üzerinden vergi alınacak değerlerin dış görünüşü, belirtisi sayılmaktadır[788]. Bu bağlamda bu usulde matrahı, vergilendirilecek gelir ve serveti belirttiği karinesine sebep olan dış belirtiler oluşturmaktadır[789]. Dolayısıyla bu usulde, vergilendirilecek unsurun gerçek miktar ya da değeri değil; mükellefin malî durumunu yansıtan bazı dış belirtiler dikkate alınarak matrah tespit edilmektedir[790]. Son olarak karine usulünün, matrahın idarî işlem ile tespit edildiği usullerden biri olduğu belirtilebilir.

2.1.2.2.2.2. İdarece Takdir Usulü

Takdir usulü[791] ya da *idarî takdir usulü*[792] olarak da ifade edilen ***idarece takdir usulü***[793]**,** uygulamada normal tarh usulü olma özelliğini yavaş yavaş yitirerek olağanüstü hâller dolayısıyla uygulanma özelliğine kavuşmuştur[794]. Bu bağlamda bu usul, sadece istisnaî nitelikteki bazı durumlarda uygulanmaktadır[795]. Bu sebeple, tamamlayıcı ve yardımcı usuller olarak zaman zaman başvurulmak suretiyle hâlâ

[783] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262.
[784] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Turhan, **op. cit.,** s. 85.
[785] Susam, **op. cit.,** s. 288.
[786] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262; Turhan, **op. cit.,** s. 85.
[787] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 112.
[788] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 366-367.
[789] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117. **Ayrıca bkz.:** Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 72.
[790] Susam, **op. cit.,** s. 288.
[791] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 115.
[792] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 368.
[793] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 84; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 100; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 82; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 264.
[794] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Turhan, **op. cit.,** s. 84.
[795] Turhan, **op. cit.,** s. 84.

kullanılmakta olan[796] bir usul olmakta ise de idarece takdir usulü, olağan bir vergi matrahı tespit usulü olarak değerlendirilememektedir.

Doktrinde de *matrahın doğrudan doğruya değerlemesi, direkt değerleme*nin normal şeklinin beyan usulü olduğu; ancak mükellefin gerekli bütün unsurları bildirmemesi ya da bildirmek istememesi hâlinde değerleme görevinin idareye verilmesinden dolayı idarî takdir usulünün uygulanacağı belirtilmiştir[797]. Dolayısıyla idarece takdir usulü, beyan usulüne tabi olan vergilerde, -birtakım kanunî koşulların gerçekleşmesi şartıyla-, her mükellef için vergi matrahının tespitinde kullanılan usullerdir[798].

İdarece takdir usulü, matrahın bir idarî işlem ile tespit edildiği usullerden birisidir[799]. Kişisel matrahların tespiti hususunda vergi idaresine en geniş yetkiyi bahşeden[800] idarece takdir usulünde, mükelleflerin vergi matrahı ve borçları, münferit tahmin ve takdirler suretiyle ve kişilerin vergi matrahlarının ayrı ayrı hesaplanması söz konusudur[801]. Başka bir deyişle idarece takdir usulü, her bir mükellef için vergi borcu hesabında ayrı ayrı matrah belirlenmesi suretiyle uygulanmaktadır[802]. Bu usulde matrah tespiti, *özel-sübjektif matrah saptama işlemleri* ile yürütülmektedir; zira matrah mükellefin durumuna göre özel olarak tespit edilmektedir[803].

İdarece takdir usulünde matrahın tayin ve tespitinde, idarenin takdir yetkisi bulunmakta olup bu yetki, kişisel vergileme unsurlarının tespiti suretiyle kullanılmaktadır[804]. Bu bağlamda bu usul, objektif esaslardan ziyade sübjektif değer yargılarına dayandığından dolayı[805], sübjektif ve kişisel bir nitelik taşımaktadır[806].

---

[796] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59.
[797] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 367-368.
[798] Susam, **op. cit.,** s. 286.
[799] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 96.
[800] Turhan, **op. cit.,** s. 83.
[801] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 63. **Ayrıca bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 264.
[802] Turhan, **op. cit.,** s. 83.
[803] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 96.
[804] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117.
[805] Turhan, **op. cit.,** s. 84.
[806] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 63; Turhan, **op. cit.,** s. 86.

İkmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı ve ***(verginin) idarece tarh(ı)[807] usulleri,*** bu başlık altında irdelenen idarece takdir usulünün Vergi Usul Kanunu ile hükme bağlanmış türlerini oluşturmaktadır[808]. Bunun dışında, Vergi Usul Kanunu'nun *tahrire göre vergi tarhı*nın düzenlendiği 36. maddesinde hükme bağlanan tahrire (yazım[809]) dayanan vergi tarhı usulünde de idarece takdir usulünün[810] geçerli olduğu ve bireysel tahmin örneğini oluşturduğu[811] belirtilmiştir[812]. Ancak tahrire dayalı tarh mülga olup[813] bugün uygulama alanı kalmamıştır[814].

Ayrıca Emlak Vergisi Kanunu'nun 41. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tahrir komisyonları da yürürlükten kaldırılmıştır[815]. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nun birinci kitabının *tahrir usulü*nün düzenlendiği üçüncü kısmında yer alan 50, 51 ve 53 ile 62. maddelerin, Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte ilga edildiği görülmektedir.

İkmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı ve verginin idarece tarhı ile beyana dayanan vergiler açısından her bir mükellef için matrah, istisnaî olarak idarece

---

[807] İdarece takdir usullerinden olan verginin idarece tarhı, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmemiş bir usul olup ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği ilk hâlinde de yer almamaktadır. Verginin idarece tarhı, Vergi Usul Kanunu'nda ***205 sayılı 4.1.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun*** *(205 sayılı Kanun)* ile yapılan değişiklik sonrası, mükerrer madde 30 hükmü ile Vergi Usul Kanunu'na eklenmiştir. **Bkz.:** 28.02.1963 Tarihli ve 11343 Sayılı Resmî Gazete.

[808] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 73-76; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 100; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 84.

[809] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19; Kenan Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş,** 7. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, s. 381, ***("Kamu Ekonomisine Giriş").***

[810] Doktrinde de matrah tespit usullerinden biri olarak *takdir ve tahrir usulü* ele alınmıştır. **Bkz.:** Zorlu, **op. cit.,** s. 77.

[811] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19.

[812] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117.

[813] **Bkz.:** Demirkan, **op. cit.,** s. 109.

[814] Zira Emlak Vergisi Kanunu yürürlüğe girmeden önce, binaların gayrisafî iradı ile arazinin kıymeti şeklindeki matrahlar, tadilat ya da takdir komisyonlarınca tespit edilmekte idi. **Bkz.:** Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117.

[815] **Bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 239. İlga edilen tahrir komisyonlarının bina ve arazinin vergilendirilmesinde esas olan binalarda iradı ve arazilerde kıymetleri takdir ettikleri; ancak Emlak Vergisi Kanunu'nun kabul edilmesiyle beyan esasının getirilmiş olduğu ve bu komisyonların kaldırıldığı ifade edilmiştir. **Bkz.:** Zorlu, **op. cit.,** s. 77.

belirlenmektedir[816]. Bahsi geçen bu usulde kullanılan tarh, *tamamlayıcı ve denetleyici* işlem olarak kullanılmaktadır[817].

2.1.2.2.2.3. Götürü Usul

Götürü matrahların tesbit usulü[818] olarak da ifade edilen[819] ***götürü usul(ü)*[820]*,*** yardımcı[821] ve tamamlayıcı usullerden biri olarak zaman zaman başvurulmak suretiyle hâlâ kullanılmaktadır[822]. Başka bir ifadeyle uygulama alanı eskiye göre azalmış olan götürü usulünün, yine de Türk Vergi Sistemi'nde çok sayıda düzenlemesine rastlamak mümkündür[823].

Türk Vergi Sistemi'nde gerçek matraha göre vergi tarhı egemen olmakla birlikte, *götürü matrah üzerinden vergi tarhı* da uygulanmaktadır[824]. Bu konuda ilga edilen kanunî düzenleme ve gerekçelerine yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Mülga 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun[825] *verginin tarhı* kapsamında *beyanname usulü* ile *götürü vergi usulü* düzenlenmiştir. Mezkûr Kanun'un 27. maddesinde götürü vergi usulünde, vergilerin götürü alarak tahakkuk

---

[816] Turhan, **op. cit.,** s. 84.
[817] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18-19.
[818] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[819] Götürü usulünün doktrinde ayrıca, *kesim usulü* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 63; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 112; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 264; Turhan, **op. cit.,** s. 86; *kollektif usul* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19; *götürü vergilendirme usulü* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 63; *götürü (tarh) yöntemi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 333-334.
[820] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 63; Ateş, **op. cit.,** s. 129; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 76; Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 366; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 84; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 112; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 101; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 82; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 118; Schmölders, **op. cit.,** s. 97; Susam, **op. cit.,** s. 287; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 264; Turhan, **op. cit.,** s. 86; Zorlu, **op. cit.,** s. 78. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı;** TBMM, **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı;** T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun),** Cilt: 3, "Vergi Usul Kanunu-Gerekçesi, Kanun Tasarısı", 1988, s. 306, ***("213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Gerekçesi").***
[821] **Ayrıca bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 101.
[822] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59.
[823] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 101.
[824] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 189; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 128.
[825] **Bkz.:** 04.06.1940 Tarihli ve 4526 Sayılı Resmî Gazete.

ettirileceği belirtilmiş ve 28. maddesinde de beyanname usulüyle mükellefiyet ile götürü usulünün aynı anda uygulanamayacağı hususu düzenlenmiştir.

Mülga 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı'nın genel gerekçesinde de istisna olarak uygulanan *götürü usul*lerde beyanname esasının uygulanmadığı ifade edilmiştir[826]. Bu anlamda gerçek matrah ilkesi, egemen olan beyannameye dayanan tarh sistemi doğrultusunda ortaya çıkmıştır[827].

Vergi Usul Kanunu'nun birinci kitabının dördüncü bölümünde *götürü matrahların tespiti* düzenlenmiştir[828]. Karine usulüne benzer olduğu ifade edilen[829] götürü usul, matrahın bir idarî işlem ile tespit edildiği usullerden birisidir[830]. Götürü usulde vergi tarhiyatımda[831], götürü vergi tarhında[832], idare topluca bir takdir yapmakta ve nesnel ölçütler kullanarak tanımlanmış gruplar hâlinde takdir yapmaktadır[833]. Başka ifade ile bu usulde, vergi idaresi belirli mükelleflerden teşekkül kümedeki tüm mükellefler için ortalama bir usulle bir matrah belirleyerek vergi tarhı yapmaktadır[834].

Götürü usulde, münferit şekilde bireysel matrah tahmin ve takdiri yerine; bir bütün hâlinde ya da genel şekilde bir matrah tespiti yapılmaktadır;[835] bu anlamda

---

[826] **Bkz.:** TBMM, **5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı.**
[827] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 189.
[828] Vergi Usul Kanunu'nun yürürlük metninde bu bölümde, 40. maddede *götürü matrahların tespiti* ve 41. maddede de *götürü matrahlara itiraz* düzenlenmiştir. **Bkz.:** TBMM, **Vergi Usul Kanunu (V. U. K.),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc043/kanunmbkc043/kanunmbkc04300213.pdf, 27.05.2020, ***("(V. U. K.)").*** Ancak, ***3946 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 1318 Sayılı Finansman Kanunu, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 3505 Sayılı Kanun ve 2978 Sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun*** ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 46. maddesinde değişiklik yapılarak götürü safî kazançlar için 3 yıllık dönemler itibariyle gerçekleştirilmekte olan takdir işlemlerinin uygulaması kaldırıldığından dolayı, götürü matrahların tespitine ilişkin Vergi Usul Kanunu'nun 40. maddesi ile bu maddeye bağlı olarak bu matrahlara itirazı düzenleyen 41. maddesi de ilga edilmiştir. **Bkz.:** 30.12.1993 Tarihli ve 21804 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.
[829] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 366.
[830] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 96.
[831] Susam, **op. cit.,** s. 287.
[832] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 190.
[833] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19.
[834] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 190; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 129.
[835] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 264.

*umumî bir tarife*ye göre vergi borcu hesaplanmaktadır[836]. Götürü usulde matrah tespiti, *genel-objektif matrah saptama işlemleri* ile yürütülmektedir[837]. Bu usulde her mükellef ayrı ayrı değerlendirilmemekte; koşulları benzer mükellefler için genelleme yapılarak ödenecek vergi belli mükellef grupları adına doğrudan idare tarafından belirlenmektedir[838]. Bu bağlamda bu usul, idarece takdir usulünün aksine, objektif ve genel[839] bir nitelik taşımaktadır[840]. Zira bu usulde, vergi matrahları genel şekilde belirlenmekte ve münferit tahminler bulunmamaktadır[841].

2.1.2.2.2.4. Basit Usul

4369 sayılı Kanun[842] ile ödeme gücü olmayan veya çok düşük olan küçük esnaf, tüccar, çiftçi belge düzeninin içine alınarak belge zincirindeki kopuk halkaların tamamlanması, vergi sisteminin bütünlüğünün kurulması, bu gruplardan daha az vergi almak; ancak bunların belge sisteminin yerleşmesine katkı yapmalarını sağlamak amaçlarıyla götürü usul kaldırılarak basit usule geçilmiştir. Mezkûr Kanun Tasarısı'nda kazanılmayan gelirlerin götürü vergi gibi tahminî yöntemlerle vergilenmesinin Türk Vergi Sistemi'nin içinde yaşanabilir olmamasının sebeplerinden birini oluşturduğu ve götürü usulde vergilendirmenin gerçek gelirin vergilendirilmesi prensibinden önemli bir sapmayı ifade ettiği belirtilmiştir[843]. Bu kapsamda ticarî ve

---

[836] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 112.
[837] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 96.
[838] Susam, **op. cit.,** s. 287.
[839] **Ayrıca bkz.:** Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 118.
[840] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 63; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 264; Turhan, **op. cit.,** s. 86.
[841] Turhan, **op. cit.,** s. 86.
[842] 4369 sayılı Kanun'un tam adı şu şekildedir: ***Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.*** **Bkz.:** 29.07.1998 Tarihli ve 23417 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.
[843] **Bkz.:** TBMM, **Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Belediye Gelirleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Konya Milletvekili Ahmet Alkan'ın, İstanbul Milletvekili Emin Kul'un, Kahramanmaraş Milletvekili Hasan Dikici ve 30 Arkadaşının, Balıkesir Milletvekili İsmail Özgün'ün, İstanbul Milletvekili Mustafa Baş ve 30 Arkadaşının, Trabzon Milletvekili Kemalettin Göktaş ve 33 Arkadaşının, Konya Milletvekili Necmettin Erbakan ve 40**

meslekî kazançlarda götürü usul kaldırılmış olup 4369 sayılı Kanun değişikliklerinin akabinde Türk Vergi Sistemi'nde 1960 yılından sonra uzun süre yaygın olarak uygulanan bir matrah tespit usulü olan götürü usulün kapsamı, önemli ölçüde daraltılmış olmaktadır[844].

Ticarî kazancın tespit usullerinden birisini *basit usulde tespiti* oluşturmaktadır[845]. Basit usulün, gerçek usulün özel bir uygulama şeklini ifade ettiği belirtilmektedir[846].

Gerçek usule göre daha kolay olan basit usulde, mükellefler gerçek kazançları üzerinden vergilendirilmektedir[847]. Götürü usulün ilga edilmesi üzerine onun yerine getirilen bir usul olan ***basit usul***de, bir hesap dönemi içinde elde edilen hasılat ve giderler ile satılan malların alış bedelleri arasında farkı oluşturan ticarî kazanç, Vergi Usul Kanunu'nun gerektirdiği belgelerdeki tutarlara göre hesaplanmaktadır[848]. Bu anlamda hasılat ve giderler (malların alış bedelleri ile birlikte) arasındaki fark, basit usuldeki kazancı oluşturmaktadır[849]. Bu anlamda belgelere dayanılarak kazancın tespit edildiği basit usulün, gerçek basit olarak ifade edilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir[850].

2.1.2.2.2.5. Beyan Usulü

Arkadaşının, Konya Milletvekili Necmettin Erbakan ve 30 Arkadaşının, Kütahya Milletvekili Mehmet Korkmaz'ın, Balıkesir Milletvekili İsmail Özgün ve 40 Arkadaşının, Konya Milletvekili Veysel Candan'ın, Balıkesir Milletvekili İ. Önder Kırlı'nın, Adana Milletvekili Arif Sezer'in, Ağrı Milletvekili M. Sıddık Altay'ın Bayburt Milletvekili Suat Pamukçu'nun, İstanbul Milletvekili Cefi Kamhi'nin, Samsun Milletvekili Murat Karayalçın'ın, Bursa Milletvekili Turhan Tayan'ın, Erzurum Milletvekili İsmail Köse'nin, İstanbul Milletvekili Ercan Karakaş ve 6 Arkadaşının, Erzincan Milletvekili Naci Terzi'nin, Demokrat Türkiye Partisi Grup Başkanı Van Milletvekili Mahmut Yılbaş, Grup Başkanvekilleri İstanbul Milletvekili Metin Işık, Mardin Milletvekili Muzaffer Arıkan ve 6 Arkadaşının Benzer Mahiyetteki Kanun Teklifleri ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/708, 2/72, 2/73, 2/75, 2/129, 2/154, 2/166, 2/182, 2/191, 2/194, 2/221, 2/270, 2/287, 2/293, 2/323, 2/369, 2/420, 2/459, 2/493, 2/884, 2/959, 2/960, 2/1015, 2/1019, 2/1070), (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf, 02.11.2021, ***("4369 Sayılı Kanun Tasarısı").***

[844] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 101, 330.
[845] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 378.
[846] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 39.
[847] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 296.
[848] Kırbaş, **op. cit.,** s. 99.
[849] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 381.
[850] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 39.

Çağdaş vergi sistemlerinde gittikçe yaygınlaşmaya başlayan[851], çağdaş vergi sistemlerinin benimsediği[852], zamanımızın vergi sistemlerinde tam bir uygulama alanı bulan[853], vergi tekniğine uygun[854], en fazla uygulama alanı bulan[855], kural olarak benimsenen[856] ve egemen sistem olan[857]; *beyanname usulü*[858], *beyanname esası*[859], *bildirim (beyan) ilkesi*[860], *beyan yoluyla*[861], *beyan esası*[862], *gerçek usul*[863], *beyanname üzerinden matrah tespiti*[864], *yükümlülerin kendi kendilerine vergilendirme usulü*[865], *yükümlülerin beyanı ilkesi*[866], *beyana göre matrah tespiti*[867], *matrahın mükellef tarafından tespiti*[868], *mükellefçe beyan usulü*[869], *beyan sistemi*[870] olarak da ifade edilen ***beyan usulü***[871]**,** tamamlayıcı ve yardımcı usullerden birisi olmayıp *aslî, esas*[872],

---

[851] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[852] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 82.
[853] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77.
[854] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 116.
[855] Turhan, **op. cit.,** s. 88.
[856] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117.
[857] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 128.
[858] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 64; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77; Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 368; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 116; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 265. **Ayrıca bkz.:** Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, m. 71; TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı;** TBMM, **5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı.**
[859] **Bkz.:** Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, m. 47. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı. Ayrıca bkz.:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 20.06.2017 Tarihli ve E. 2017/1658, K. 2017/1956 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f18000 2769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim2-vdd-e-2017-1658-k-2017-1956-t-20-6-2017, 11.01.2021.
[860] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[861] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/9, K. 1988/28 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/7, K. 1988/27 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete.
[862] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 61; Kırbaş, **op. cit.,** s. 72; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 82; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 99; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 43. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı;** TBMM, **5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı;** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[863] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 301.
[864] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 83.
[865] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 264.
[866] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 260.
[867] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 106.
[868] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189.
[869] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117.
[870] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 135; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 74.
[871] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 64; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 263-264; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 84; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 102; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 82; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95; Susam, **op. cit.,** s. 286; Turhan, **op. cit.,** s. 87.
[872] Kırbaş, **op. cit.,** s. 72.

aslolan[873]*, normal*[874]*, ana*[875] *usul* özelliği göstermektedir. Bu usul, *tarh edilmesi beyana dayalı vergiler*de uygulanmaktadır[876].

Daha önce değinildiği üzere vergi matrahının tespiti, idare ya da mükellef tarafından yapılmaktadır[877]. Bu bağlamda matrahın tespitindeki inisiyatif ya mükellefe ya da vergi idaresine tanınmaktadır[878]. Beyan usulü ise vergi matrahının tespitinin bizzat mükellef tarafından yapıldığı[879], doğrudan doğruya mükellef tarafından hesaplanıp beyan edildiği[880], mükellef tarafından belirlendiği usuldür[881]. Dolayısıyla beyan usulü, matrah açısından değer tespitinde *matrahın direkt takdiri/direkt değerleme*nin normal yolunu oluşturmaktadır[882].

Mükellef, beyan usulünde, tespit ettiği vergi matrahlarını bir beyanname ile kendi imzaları altında bildirmektedir[883]. Bu anlamda beyan usulünde matrahın tespiti, idarî bir işlemle yapılmamaktadır[884].

Beyan usulü ile matrah unsurlarını mükellefe beyan ettirmek suretiyle, fiilen mükelleflerin tarhiyata katılımı sağlanmaktadır[885]. Zira beyan usulü, diğer usullerin aksine, vergi matrahının vergi dairelerince tespit esasına dayanmamakta[886] olup mükellefçe bizzat tespit edilen matrah vergi idaresine bildirilmektedir[887]. Başka bir ifade ile karine usulü, idarece takdir usulü ve götürü usulünde vergi matrahının tespiti vergi idarelerince yapılırken, beyan usulünde bu tespitte vergi idarelerinin rolü bulunmamaktadır[888]. Bu bağlamda beyan usulünde matrahın hesaplanarak

---

[873] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 128.
[874] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 368.
[875] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 102.
[876] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 114.
[877] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 104.
[878] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[879] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 65; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117.
[880] Zorlu, **op. cit.,** s. 77.
[881] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 264.
[882] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 367-368.
[883] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77.
[884] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.
[885] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 43.
[886] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 64-65.
[887] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77.
[888] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 64-65; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 82; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117; Turhan, **op. cit.,** s. 87.

bildirilmesi, mükellefin harekete geçmesi esasına dayanmaktadır[889]. Bu sebeple vergilendirme sürecine beyan usulünde mükellef aktif olarak katılmaktadır[890]. Bu usulde idarenin matrah tespit yetkisi bulunmadığından; sübjektif yargılara yer yoktur[891].

2.1.2.2.2.6. Kaynakta Kesinti Usulü

Beyan usulüne ilişkin açıklamalardan sonra, ayrıca burada yer verilmesinde fayda görülen ve *kaynakta kesme*[892] olarak da ifade edilen[893] ***kaynakta kesinti usulü***nde parasal kesintiler ifade edilmektedir[894]. Tevkif yoluyla vergilerin alınmasını[895] sağlayan bu usulde, gelirin elde edilmesi ile vergilendirilmesi arasındaki süre kısaltılmaktadır[896]. Doktrinde kaynakta kesinti usulünün bir tarh usulü olmayıp vergi tahsilinde kolaylık sağladığı ileri sürülmektedir[897].

Üçüncü şahıslar tarafından yapılan tahakkuklar olarak da ifade edilen bu usulde, mükellefler adına vergi sorumluları vergiyi hesaplayıp kesmekte[898] ve bunu beyanname ile vergi idaresine bildirerek vergi ödemesini yapmaktadırlar[899].

Kaynakta kesinti usulünde de kesintiyi yapan vergi sorumlusu tarafından beyanda bulunmaktadır ve kaynakta kesinti yoluyla alınan vergiler, tarh

---

[889] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[890] Susam, **op. cit.,** s. 286; Zorlu, **op. cit.,** s. 76-77.
[891] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 65.
[892] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 94.
[893] Kaynakta kesinti usulünün doktrinde ayrıca, *kaynakta tevkifat yöntemi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Susam, **op. cit.,** s. 288; *kaynakta kesinti yolu* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 87; *verginin kaynakta kesilmesi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 447; *vergi tevkifatı* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 342; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 159; *tevkifat* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 94; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123; *stopaj* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 87; Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 36; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 94; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123; Susam, **op. cit.,** s. 288; *kesinti* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Susam, **op. cit.,** s. 288.
[894] Yasemin Taşkın, **Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk,** İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2017, s. 3, ***("Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk").***
[895] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 376.
[896] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 94.
[897] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 342.
[898] Sorumluluğun vergi hukukuna özgü biçimleri kapsamında, *vergi kesenler açısından sorumluluk* da bulunmaktadır. Bu konuda **detaylı bilgi için bkz.:** Zinnur Tunç, **Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2021, s. 175-187.
[899] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 35.

edilmektedir[900]. Bu bağlamda muhtasar beyanname ile vergi dairesine verilerek tarhiyatın yapıldığı[901] bu usulde, gelirleri ödeyenler tarafından kaynakta yapılan kesinti söz konusu olmaktadır[902].

Kaynakta kesinti usulü, bazı hâllerde ön vergileme niteliği taşırken; bazı hâllerde nihaî vergileme hâline dönüşmektedir[903]. Hesaben tahsil veya hesaben ödemenin tipik örneğini oluşturan kaynakta kesinti usulünde, genellikle nihaî bir vergilendirme yapılmamakta ve yıllık beyanname üzerinden hesaplanan vergiler, mükelleflerce kaynakta kesilen vergilerle mahsup edilmektedir[904]. Böylece kaynakta kesinti usulü, mükelleflerin ilerideki vergi borçlarına mahsuben peşin ödemeyi sağlayan bir tahsil usulü olarak karşımıza çıkmaktadır[905]. Ancak yıllık beyanname verilmeyen hâllerde ise mahsup imkânı kalmadığından, kaynakta kesinti usulüyle yapılan vergilendirme nihaî nitelik kazanmaktadır[906].

2.1.2.3. Vergi Tarh Usulleri

Tarh ve tahakkuk arasında doğrudan hukukî bir bağlantı mevcut olup en özet hâliyle tahakkuk, tarhı da kapsamaktadır. Bu sebeple, vergi tarhı için önem arz eden tüm hususlar, ayrıca tahakkuk için de aynı kıymete sahiptir. Bu sebeple, çalışmamızda tarh usullerinin açıklanmasında ve bu usuller ile tahakkukun hukukî kimliği ile bağlantısının tespit edilmesinde fayda görülmektedir.

Bir önceki başlıkta ele alınan matrah tespit yöntemlerine koşut olarak, tespit edilen matrahlar üzerinden de birtakım usullerde/türlerde tarh işlemleri, uygulanmaktadır[907]. Nitekim vergilendirme işleminin özelliğine göre farklı tarhiyat usulleri bulunmaktadır[908].

---

[900] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123.
[901] **Ayrıca bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 87.
[902] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 447.
[903] Taşkın, **Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk,** s. 4.
[904] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 95.
[905] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 447.
[906] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 95.
[907] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 104.
[908] Kürşat Yerlikaya, "Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-I", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 137, Yıl: 12, Mayıs 2002, ss. 189-195, s. 190.

Tarh işlemi ya mükellefin beyanı üzerine gerçekleşmekte ya da vergi idaresinin inceleme faaliyetlerinin sonucunda ulaştığı verilere dayanarak yapılmaktadır[909]. Nitekim mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde de vergilerin ya mükellefle iş birliği yapmak suretiyle veya doğrudan doğruya vergi dairesi tarafından tarh edileceği belirtilmiş[910] olup aşağıda incelenecek olan tarh usullerinin de bu esasa dayandığı görülmektedir. Vergi tarh usullerinin tayininde, geliştirilmiş matrah tespit usullerinin işlevsel olduğu görülmektedir. Bu sebeple tarh usullerinin açıklanmasından önce, matrah tespit usullerine ilişkin bilgiler verilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nda *beyannameye dayanan tarh, ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı* ve *verginin idarece tarhı* olmak üzere dört tür tarhiyat yönteminin belirlendiği ileri sürülmektedir[911]. Nitekim, Vergi Usul Kanunu sistematiğinde, Kanun'un birinci kitabında ***vergilendirme***ye ve bu kitabın birinci kısmında (vergilendirmenin) ***genel esaslar***a ilişkin usul ve esaslar yer almaktadır. *Vergilendirme*ye ilişkin birinci kitabın ikinci kısmında da ***tarh ve tahakkuk usulü***nün düzenlendiği görülmektedir. Düzenlemeler incelendiğinde, Vergi Usul Kanunu ile öngörülen *vergi tarh usulleri*nin ***beyannameye dayanan tarh*** *(birinci bölüm),* ***ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi ve idarece tarh/verginin idarece tarhı*** *(ikinci bölüm)* olduğu görülmektedir[912]. Bu bağlamda *beyannameye dayanan tarh usulü, ikmalen vergi tarh usulü, re'sen vergi tarh usulü* ve *verginin idarece tarhı usulü,* Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri uyarınca, tarh usullerini[913] (türlerini) oluşturmaktadır[914]. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nda tek bir ***tarhiyat tekniği***[915] bulunmamakta olup vergi idaresi

[909] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 86.
[910] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı. Ayrıca bkz.:** Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 43.
[911] Saban, **Vergi Hukuku,** s. 80.
[912] Doktrinde, *tarh işlemlerinin çeşitleri* olarak *beyana dayanan tarh, ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı, idarece vergi tarhı* ve *düzeltme yoluyla tarhiyat* tasniflerinin de geliştirildiği görülmektedir. **Bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 104. Yine doktrinde *tarh şekilleri* kapsamında, *beyannameye dayanan tarh, ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı, verginin idarece tarhı* ve *vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla tarh*ın ele alındığı eser için **bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 107-114. Ayrıca doktrinde *düzeltme yoluyla tarh* tasnifine yer verilen eser için **bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 73.
[913] **Ayrıca bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 170.
[914] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125.
[915] Terminolojik kullanım için **bkz.:** Bedi N. Feyzioğlu, "Muamele Vergisi, Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi?", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Sayı: 1, 1955, ss. 41-57, s. 45.

tarh işlemini yaparken bazı tarh yöntemleri[916], tarhiyat yöntemleri[917], tarh şekilleri[918], tarh usulleri[919] kullanmaktadır[920]. Tarh usulleri bağlamında kanunî düzenlemelerde tarhın çeşitli türleri (verginin tarhı tarzları[921]), tarh işleminin çeşitleri[922] kurala bağlanmıştır.

Doktrinde, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki *tarh usulleri*nin (*tarhiyat şekil ve usulleri[923], verginin tarhı usulleri[924]), olağan tarh usulü* ve *olağan dışı (istisnai) tarh usulleri[925]; normal tarh usulleri, ikmalen tarh usulü* ve *re'sen tarh usulü[926]* ya da *bildirim* ve *idarece takdir[927]* şeklinde tasnif edilerek irdelendiği görülmektedir. Çalışmamızda ise herhangi bir tasnif takip edilmeksizin, doğrudan Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen adlarıyla verginin tarh usulleri ele alınacaktır.

2.1.2.3.1. Beyannameye Dayanan Tarh Usulü ve Özellikleri

Beyannameye müstenit ilk tarhiyat[928], beyana dayanan vergilendirme[929], beyana dayalı vergilendirme[930] sistemi[931] ya da *beyan üzerine tarhiyat/beyana*

[916] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 168; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 111.
[917] Saban, **Vergi Hukuku,** s. 80.
[918] Kırbaş, **op. cit.,** s. 107; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 170.
[919] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 122.
[920] Zeynep Arıkan, **Re'sen Vergi Tarhı,** İzmir, Anadolu Matbaacılık, 2001, s. 7.
[921] **Bkz.:** TBMM, **Müsakkafat Vergisi Hakkında 1/36 Numaralı Kanun Lâhiyası ve Maliye ve Bütçe Encümenleri Mazbataları,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c002/tbmm04002016ss0036.pdf, 30.03.2022, ***("1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu").***
[922] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 104.
[923] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 111.
[924] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 168.
[925] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 106.
[926] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262-268. Eserde normal tarh usullerinin de *karine ve dış belirtiler usulü, götürü veya kesim usulü, beyan veya beyanname usulü* ve *resmî makamların beyanına göre tarh usulü* şeklinde tasnif edilerek irdelendiği görülmektedir.
[927] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[928] **Bkz.:** Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, m. 39, 61.
[929] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 14.06.2017 Tarihli ve E. 2017/24, K. 2017/112 Sayılı Karar, 19.07.2017 Tarihli ve 30128 Sayılı Resmî Gazete.
[930] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 28.02.2020 Tarihli ve E. 2020/525, K. 2020/441 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2020-525-k-2020-441-t-28-2-2020, 15.11.2021.
[931] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 14.06.2017 Tarihli ve E. 2017/24, K. 2017/112 Sayılı Karar, 19.07.2017 Tarihli ve 30128 Sayılı Resmî Gazete.

müstenit tarhiyat[932] olarak da ifade edilen[933] ***beyannameye dayanan tarh usulü*[934]*,*** *Türk vergi hukukunun ana yöntemi*[935]*, Türk vergi sisteminin temeli*[936]*, olağan tarh usulü*[937]*, normal tarh usulü*[938]*,* esas *olarak kabul edilen ve uygulanan tarh usulü*[939]*, geçerli tarh usulü*[940]*, normal vergi tarhı*[941]*, muvakkat tarhiyat usulü*[942] olarak ele alınmaktadır.

Beyannameye dayanan tarh usulü, modern vergicilikte[943], modern vergi sistemlerinde[944], çok ileri bir tarh usulü[945], ileri bir teknik[946], modern bir yöntem[947] ve ideal bir vergi sisteminin yöntemi[948] olarak belirtilmektedir[949]. Bu bağlamda birçok

[932] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[933] Beyannameye dayanan tarh usulünün *beyana dayalı vergilendirme yöntemi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Ekmekci, **op. cit.,** s. 109; *beyannameye müstenit tarhiyat* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Aykaç, **op. cit.,** s. 94; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 115; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 208; *beyana dayalı tarhiyat* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117; *beyana dayanan tarh* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 264; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 168; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 83; Öncel et. al., **op. cit.,** 104; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 122; Susam, **op. cit.,** s. 286, Zorlu, **op. cit.,** s. 80; *beyana dayanan tarh usulü* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 83; *beyannameye dayalı tarh* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Demirkan, **op. cit.,** s. 109; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 168; *beyannameye dayalı tarhiyat* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Binnur Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 58, ***("Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku");*** Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93; *beyana dayalı tarh* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 170; *beyan üzerine yapılan tarhiyat* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 207; *beyanname üzerinden yapılan tarhiyat* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 125; *beyan üzerine tarh* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 87; *beyan esasına göre tarh* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 108; *yükümlü beyanı üzerine tarh* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 334.
[934] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 82, 106.
[935] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125.
[936] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 168; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112.
[937] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125.
[938] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262.
[939] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121.
[940] Yılmaz, **Maliye,** s. 145.
[941] Demirkan, **op. cit.,** s. 31.
[942] **Bkz.:** TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı.**
[943] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189.
[944] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 24.03.2022 Tarihli ve E. 2019/80, K. 2022/31 Sayılı Karar; 22.06.2022 Tarihli ve 31874 Sayılı Resmî Gazete.
[945] Turhan, **op. cit.,** s. 88.
[946] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[947] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 265.
[948] Öncel et. al., **op. cit.,** 104.
[949] Anayasa Mahkemesi de Türk Vergi Sistemi'nde benimsenen tarh usulünün, *beyannameye dayalı tarh* olduğunu ifade etmiştir. **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 14.06.2017 Tarihli ve E. 2017/24, K. 2017/112 Sayılı Karar, 19.07.2017 Tarihli ve 30128 Sayılı Resmî Gazete.

vergi, mükellefin doğru beyanına dayanmakta[950] olup beyannameye dayanan vergi sisteminde[951] bu usul karşımıza çıkmaktadır.

Vergiler, *kural olarak* mükellef (veya vergi sorumlusunun) beyanı üzerine tarh edilmekte[952] olup beyannameye dayanan tarh usulü ile tarh edilen vergiler de *beyanname esasına dayanan vergiler* olarak addedilmektedir[953]. Bu kapsamda beyannameye dayanan tarh usulü, *tarhı beyana dayanan vergiler*e uygulanmaktadır[954]. Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerin de önemli kısmını *beyana müstenit vergiler*[955] ya da *mükellefin beyanına göre tarhedilen (tarh edilen) vergiler*[956] olarak da ifade edilen *beyana dayanan vergiler*[957] oluşturmakta olup *normal olarak* tarh ve tahakkuk, beyan üzerine yapılmaktadır[958]. Bu anlamda Türk Vergi Sistemi'nde kural olarak vergilerin mükelleflerin beyanı üzerine tarh edildikleri belirtilmektedir[959].

Ancak beyannameye dayanan tarh usulü açısından, ilga edilen kanunî düzenlemelerin incelenmesinde fayda görülmektedir; zira bu usuldeki tarh açısından birtakım değişikler yapılarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelere kavuşulmuş olup aşağıda pozitif hukuk açısından geçerli olan özellikleri de bu sebeple değiştirilmiştir.

Mülga 735 sayılı Umumî İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun[960] ile, henüz bir beyanname esasının getirilmediği görülmektedir. Nitekim mezkûr Kanun'un 5. maddesinde umumî istihlâk vergisinin pul yapıştırma suretiyle tahsil olunacağı belirtilmiştir.

Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu düzenlemeleri incelendiğinde, Kanunu'nun 3. maddesi ile hükme bağlandığı üzere beyan usulünde beyan,

---

950 Özer, **Devlet Maliyesi,** s. 232.
951 Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 368.
952 Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 87.
953 **Bkz.:** TBMM, **5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı.**
954 Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 390.
955 **Bkz.:** T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **op. cit.,** s. 306.
956 Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 136; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
957 **Ayrıca bkz.:** Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 69; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 122.
958 Yılmaz Özbalcı, **Vergi Davaları,** Ankara, Oluş Yayıncılık, 2001, s. 171.
959 Kırbaş, **op. cit.,** s. 72.
960 **Bkz.:** 22.02.1926 Tarihli ve 304 Sayılı Resmî Gazete.

mükelleflerin matraha esas kazançlarının ***ihbar***ı ve bu mükellefler de *beyanname itasına mecbur mükellefler* olarak ifade edilmiş olup beyannameye dayanan tarh usulü öngörülmüştür. Bu kapsamda mezkûr Kanun'da *beyanname vermek zorunda mükellefler (birinci kısım)* ve *beyannameye tabi olmayanlar (ikinci kısım)* şeklinde bir mükellef ayrımının kurala bağlandığı, beyanname vermek zorunda olan mükellefler için tahakkuk idaresince yapılacak tarhiyatın, beyannamenin verilişini takiben derhal yapılmadığı, Kanun'da ayrıca hükme bağlanan sürelerde, beyannamenin verilmesinden sonraki bir tarihte ve ancak yapılacak kontrollerden sonra tahakkukun gerçekleştiği görülmektedir. Zira mezkûr Kanun'un *beyannamelerde muharrer kazançların sureti tedkik ve verginin sureti tahakkuk*unun düzenlendiği madde 17/2 hükmünde, beyannamelerde yer alan kazançların, inceleme ve araştırma sonrasında (indettedkik) eksik görülmediği takdirde vergiye esas olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda her ne kadar matrahın mükellef tarafından bildirilmesi suretiyle beyannameye dayanan tarh usulünü etkin kılan düzenlemeler yapılmışsa da tarhın yapılması, idarece yapılacak inceleme ve araştırma sonrasına bırakılmış olup bu inceleme ve araştırma ile matrahın örtüşmesi hâlinde tarhın yapılacağı kurala bağlanmıştır. Eğer idarece yapılacak inceleme ve araştırma sonrasında mükellefin beyanındaki matrahın doğru olmadığı ya da beyannamelerin zamanında verilmediği tespit edilirse de mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda ayrıca müeyyide gerektiren idarî usul de hükme bağlanmış olup öncelikle belirtilmesi gerekir ki Kanun, Vergi Usul Kanunu'ndaki beyannameye dayanan tarh usulünden farklı bir vergilendirme usulü; yani idarî usul öngörülmüştür. Çalışmamızın devamında yer verileceği üzere, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi idaresi, mükellef beyanındaki matrah üzerinden yapacağı tarhı, kontrolsüz ve itirazsız bir usulde yapmaktadır.

Yine mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun *beyannamelerin zaman ve sureti tanzimi*nin düzenlendiği 6. maddesinde, kural olarak beyannamelerin malî yılın birinci ayında verilmesi; madde 17/1 hükmünde de tahakkuk idaresince yapılacak tarh işlemlerinin ise malî yılın ikinci ayının başlangıcından itibaren bir hafta içinde yapılması; *tebliğat ve itirazat*ın düzenlendiği 40. maddesinde de tarh edilen vergilerin beyanname vermesi zorunlu mükelleflere haziran ayında; beyanname vermesi zorunlu

olmayan mükelleflere mart ayında tebliğ edilmesi emredilmiştir. Dolayısıyla ayrıca burada da belirtilmesi gerekir ki mezkûr Kanun, Vergi Usul Kanunu'ndaki beyannameye dayanan tarh usulünden farklı bir vergilendirme usulü; yani idarî usul öngörmüştür. Çalışmamızın devamında yer verileceği üzere, beyannameye dayanan tarh usulünde *tebliğ esası* değil; *tebliğ yerine geçen işlem/muamele esası* getirilmiş olup mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda ise beyanname vermek zorunda olan mükellefler için de *tebliğ esası*nın kurala bağlandığı görülmektedir. Zira bu kuralın getirilmesi, yürürlükteki Vergi Usul Kanunu'ndan farklı olarak mükellef bilgisine derhal sunulmadan, beyan edilen matrahın ancak daha sonra yapılan kontroller neticesinde tarh işleminin tesis edilmesinden doğmaktadır.

Ayrıca mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 47. maddesinde beyannameye dayanan tarh usulünde de tebliğ edilen ihbarname ile bildirilen vergi miktarını saptayan tarha karşı itiraz süresinde itiraz edilmemesi ya da itiraz üzerine alınan komisyon kararı ile ödenmesi gereken hâle (vacibülifa) geleceği anlaşılmaktadır. Yine mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 50. maddesi ile de temyiz talebinin tahsili ertelemeyeceği düzenlenmiştir.

Yukarıda yer verilen bu kanunî hükümlerdeki idarî usulün ise çalışmanın devamında görüleceği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun ikmalen, re'sen veya verginin idarece tarh usulleri ile birebir aynı olduğu anlaşılmaktadır. Dolayısıyla mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda beyannameye dayanan tarh usulü ile diğer usuller bağlamında tahakkuka ilişkin düzenlemelerde, ***henüz bir ayrışmaya gidilmemiştir.*** Zira mezkûr Kanun'da beyannameye dayanan tarh usulünde derhal tarh ve buna bağlı olarak gerçekleşen tahakkuk düzenlenmemiş, tahakkuk ya itirazsız geçen bir süreye ya da itiraz üzerine verilen karara bağlanmış olup itiraz üzerine verilen ilk kararın mükellef aleyhine olması hâlinde verginin ödenmesi gerekliliği hükme bağlanmıştır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun *verginin suret ve zamanı tahsili, müruru zaman*ın düzenlendiği 55. maddesinde tahakkuk eden verginin beyanname vermesi zorunlu mükellefler tarafından malî yılın ikinci ayında, vergi miktarının diğer yarısının ya da bakiyesinin ise malî yılın altıncı ayında ödeneceği belirtilmiştir. Dolayısıyla mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi

Kanunu'nun 47 ve 55. maddeleri birlikte değerlendirildiğinde; *tahakkukun verginin ödenmesi hâle getireceğine yönelik hukukî sonucun* hükme bağlandığı görülmektedir. Bu anlamda da mezkûr Kanun'un 47. maddesindeki vacibülifa kavramıyla vergi tahakkukunun düzenlendiği düşünülmektedir. Nitekim doktrinde bu düzenleme ile tahakkukun ifade edildiği belirtilmektedir[961].

Mülga 1039 sayılı Muamele Vergisi Hakkında Kanun[962] ile muamele vergilerinde *beyanname esası*nın etkin kılındığı görülmekte olup 6, 8 ve 9. maddelerinde beyanname verilmesinin zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır.

Mülga 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun[963] 6, 8 ve 9. maddelerinde de beyanname verilmesinin zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır.

Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu[964] ise beyannameye dayanan tarh usulü açısından önemli değişiklikler yapmıştır. Mezkûr Kanun'un 9. maddesinde de beyan, bir ***ihbar*** olarak düzenlenerek, *beyanname vermeğe mecbur olan mükellefler* ifadesine yer verilmiştir. Yine mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun *beyanname*nin düzenlendiği 6. maddesinde de beyanname vermeye zorunlu olan mükellefler hükme bağlanarak beyannameye dayanan tarh usulü öngörülmüştür. Ayrıca mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı'nın genel gerekçesinde bu Kanun'a ilişkin Tasarı ile ***muvakkat***[965] ***tarh esasının/usulü***nün ***(muvakkat tarhiyat)*** kabul edildiği ifade edilmiştir. Gerekçede mükellefin verdiği beyannamede gösterdiği kazanç miktarları üzerine verginin tarh ve tahsil edileceği; kontrol veya itirazlar sonucunda kesinlik kazanacak farkların ise sonradan tahsil edileceği ve dolayısıyla mükelleflerin fazla tahakkuk neticesinde ödemek zorunda kalacakları fazla vergilerin iadesi için uzun süren işlemlerden kurtulmuş olacakları *muvakkat tarhiyat esası*nın benimsendiği belirtilmiştir. Yine gerekçede mükellefin imzası altında vereceği beyannamede yazılı miktarın kendisinin kabul ve beyan ettiği miktar olması

---

961 Erçin, **op. cit.,** s. 33.
962 **Bkz.:** 31.05.1927 Tarihli ve 598 Sayılı Resmî Gazete. Mülga 1039 sayılı Muamele Vergisi Hakkında Kanun ile 735 sayılı Umumî İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun ilga edilmiştir.
963 Mülga 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile 1039 sayılı Muamele Vergisi Hakkında Kanun ilga edilmiştir. **Bkz.:** 2-6.08.1931 Tarihli ve 1862-1866 Sayılı Resmî Gazete.
964 Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ilga edilmiştir. **Bkz.:** 25.03.1934 Tarihli ve 2662 Sayılı Resmî Gazete.
965 *Muvakkat,* vakitli, geçici anlamına gelmektedir. **Bkz.:** Demir, **Hukukî Terimler Sözlüğü,** s. 843.

dolayısıyla, yapılacak kontrolün sonucunu beklemenin ve vergi tarhını bu kontrol sonucuna bağlamanın işlevsel olmaması sebebiyle terk edilerek *muvakkat tarh usulü*nün kabul edildiği, muvakkat tarhiyat ile yapılacak kontrol beklenilmeksizin mükellefin beyannamesinde belirttiği kazanç miktarı üzerinden verginin hesaplanarak tarh edileceğinin kastedildiği belirtilmiştir[966].

Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun tasarı metninde, muvakkat tarha ilişkin düzenlemeler yapılmıştır. Bu bağlamda Tasarı'nın 33. maddesinde beyannamelerde yazılı net kazanç miktarlarına göre hesap edilerek yapılan ve ihbarname ile tebliğ edilen beyannameye müstenit ilk tarhiyatın[967] muvakkat tarhiyat olduğu; muvakkat tarhiyata esas beyannamelerden kontrol edilmesi lazım gelenlerin kontrolü bitmemiş ve kesinleşmemiş olsa da taksit zamanlarında tahsil edileceği belirtilmiştir. Yine mezkûr Tasarı'nın 39. maddesinde re'sen takdir edilen kazançlarına göre tahakkuk edecek vergilerin, beyannamelerine müsteniden muvakkat tarhiyat suretinde tahakkuk eden vergilerden fazla olması hâlinde, farkının zam ve tahsil olunacağı belirtilmiştir. Durum bu olmakla birlikte, Tasarı'nın kanunlaşan metninde *muvakkat tarh/tarhiyat ifadelerine yer verilmemiş* olup Tasarı'daki izahtan muvakkat tarhiyat ile aynı mahiyette olduğu anlaşılan beyannameye müstenit ilk tarhiyat esası korunmuştur. Bu bağlamda mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun *yoklama, tebliğ*in düzenlendiği madde 39/2 hükmünde, varidat memurlarının her yıl maddede belirtilen sürelerde, beyanname vermiş olanların vergilerini beyannamelerinde yazılı safî kazanç miktarına göre hesap ettiği tarhiyatın, *beyannameye müstenit ilk tarhiyat* olduğu düzenlenmiştir.

Ayrıca yine mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun tasarı metninde yer almayan; ancak kanunlaşan metninde *resen ve ikmalen tahsilatta taksitler*in düzenlendiği 75. maddesinde yer alan düzenlemede, beyannameye müstenit ilk tarhiyatta tahsilin taksit süreleriyle başlayacağı, ikmalen veya re'sen yapılacak tarhiyatta birinci taksitin haziran ayında alınacağı, henüz tarh edilmemişler ise tarhiyatın mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 1 ay içinde birinci taksitin tahsil

[966] **Bkz.:** TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı.**
[967] *İlk tarhiyat* şeklindeki kanunî ifadeye, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda da yer verilmiş olduğu görülmektedir.

olunacağı, vergi bakiyesinin tahsilinin ikinci taksit süresi gelse dahi tarhiyatın kesinleşmesine bırakılarak bu tarihten itibaren 1 ay içinde tahsil olunacağı belirtilmiştir.

Yine mülga 2395 sayılı Kanun Tasarı metninde yer almayan; ancak kanunlaşan metnin *kanunî yollar*dan biri olarak *itiraz*ın *(itirazın şekil ve müddeti)* düzenlendiği 61. maddesinde, mükelleflerin beyannameye müstenit ilk tarhiyata itiraz edemeyeceği kurala bağlanmıştır; ancak bu tarhiyatın da tebliğ edileceği belirtildiğinden, *tebliğ esası*nın hüküm altına alındığı görülmektedir.

Bu açıklamalardan çıkarılan ilk sonuç, her ne kadar mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu hükümlerinde yer almasa da yeni bir tarh usulü olarak geçici tarhiyatın (muvakkat tarh) uygulanmak üzere, yürürlüğe konulmuş olduğudur. Zira Vergi Usul Kanunu hükümlerine benzer şekilde, beyannameye dayanan tarh usulünü ayrıca kurala bağlamakla birlikte ve ilga ettiği mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'ndan farklı olarak ***ilk kez*** mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile beyannamenin mükellef tarafından bildirimi üzerine, varidat tahakkuk idaresinin bilahare yapacağı kontroller saklı kalmak kaydıyla, *geçici* nitelikte olan tarhiyat öngörülerek derhal tarhiyat imkânı getirilmiştir. Bu bağlamda mükellefin beyanının doğruluğuna güven esası[968] da ***ilk kez*** mezkûr Kanun ile getirilmiş ve yapılacak kontroller tarhiyat öncesi süreçten çıkarılarak bunların, tarhiyattan sonraki süreçte yapılması öngörülmüştür.

Dolayısıyla, mükellefin beyanına güven esası getirilmiş olduğundan, Vergi Usul Kanunu'na benzer şekilde mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda geçici tarhiyat usulüne tekabül eden beyannameye müstenit ilk tarhiyata itiraz edilemeyeceği; başka ifade ile mükellefin iradesini yansıtan beyannamedeki matrah üzerinden hesaplanarak yapılan tarh işleminin ihtilaf konusu yapılamayacağı da ***ilk kez*** hükme bağlanmıştır. Kanaatimizce mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile getirilen bu düzenlemeler, tahakkukun hukukî niteliğine yönelik açıklamalar için ***ilk ve en önemli kanunî düzenlemeler*** olup beyannameye dayanan tarh usulünde geçici

[968] **Bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 298.

tarh işleminin etkin kılınması beyannameye dayanan tarh usulü ile diğer tarh usulleri bağlamındaki ***tahakkukun tarh ile olan hukukî ilişkisini değiştirmiştir.***

Mülga 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun[969] 7 ve 8. maddelerinde *verginin tahakkuk etmesi* için beyanname verilmesinin zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır. Ayrıca mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun metnine eklenmemişse de mülga 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun 9. maddesinde ***muvakkaten tahakkuk ettirilen vergi***ye ilişkin düzenleme yapılmıştır. Mülga 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun Tasarısı'nda da tahakkuk ettirilen verginin katî olmadığının anlaşılması için ***muvakkaten tahakkuk ettirilen*** ibaresine yer verildiği belirtilmiştir[970]. İlaveten ***3257 sayılı Muamele Vergisi Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesi Hakkında Kanun***[971] *(3257 sayılı Kanun)* ile mülga 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun 12. maddesi değiştirilerek mükelleflerce verilen beyannamelerdeki kıymetin doğruluğu yönünde bir kanaat oluşmadığı takdirde, bildirilen kıymete ait ***verginin usulen tahakkuk ettirileceği*** ve tahakkuk memuru tarafından 3 ay içinde ihtilaflı kıymetin kontrolü için tetkik heyetine başvurulacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, mezkûr Kanun değişikliği ile de mükellefin beyanına güven esası etkin kılınmış, verginin tarh ve tahakkuku öncesinde yapılacak bir kontrol kurala bağlanmamıştır.

Mülga 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nda da verginin tarhı kapsamında *beyanname usulü* kurala bağlanmıştır.

Mülga 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu[972] düzenlemelerine göz atıldığında da Kanun'un *beyan esası*nın düzenlediği 68. maddesinde aksine hüküm olmadıkça, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine gelir vergisinin tarh olunacağı belirtilmiştir.

---

[969] **Bkz.:** 15.05.1934 Tarihli ve 2701 Sayılı Resmî Gazete. Mülga 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ilga edilmiştir.

[970] **Bkz.:** TBMM, **Muamele Vergisi Hakkında 1/916 Numaralı Kanun Lâyihası ve Muvakkat Encümenle Bütçe Encümeni Mazbataları,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c022/tbmm04022047ss0138.pdf 10.01.2022, ***("2430 Sayılı Kanun Tasarısı").***

[971] **Bkz.:** 24.06.1937 Tarihli ve 3639 Sayılı Resmî Gazete.

[972] Mülga 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ilga edilmiştir. **Bkz.:** 09.06.1949 Tarihli ve 7228 Sayılı Resmî Gazete.

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 322[973] ve Vergi Usul Kanunu'nun 342.[974] maddelerinde de bu dayanak, *beyannameli mükellefiyet* olarak ifadesini bulmuştur[975].

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nın gerekçesinde de matrah unsurlarını mükellefe beyan ettirmek suretiyle, bunların tarhiyata fiilen iştirakini sağlayan usul olarak tanımlanan beyannameye dayanan tarh usulünün, bahsi geçen Kanun ile vergilendirme usulünde ilke olarak vergilerin *beyan esası*na, *beyan üzerine tarhiyat esası/ilkesi/prensibi*ne tabi kılındıkları ve diğer tarh usullerinin ise bu esası tamamlaya fer'i usuller oldukları belirtilmiştir[976]. Doktrinde de 1949 yılında yapılan vergi reformu ile beyanname usulünün yerleştiği ifade edilmiştir[977]. Bu bağlamda beyannameye dayanan tarh usulü, aksine bir hüküm olmadıkça geçerlidir[978].

Vergi Usul Kanunu'nun 25 ile mükerrer 28. maddeleri arasında *beyannameye dayanan tarh* usulünün düzenlendiği bölümünde, *tahakkuk fişi esası, tahakkuk fişinin muhteviyatı, tahakkuk fişinin kesinliği, vergi beyannamesinin postayla veya elektronik ortamda gönderilmesi* ve *beyanname verme ve ödeme sürelerinde yetki* hususları hükme bağlanmıştır. Yer verilen bu Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri çerçevesinde beyannameye dayanan tarh usulünün özellikleri aşağıda yer verildiği şekilde detaylıca açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1.2.3.1.1. Vergi Matrahı Tespitinin Beyan Usulüne Dayanması

Beyannameye dayanan tarh usulünün dayanağında matrah tespit usullerinden biri olan *beyan usulü* bulunmaktadır. Bu bağlamda beyannameye dayanan tarh

---

[973] **Bkz.:** TBMM, **Vergi Usul Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc031/kanuntbmmc031/kanuntbmmc03105432.pdf, 14.06.2020, ***("5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu").***

[974] Vergi Usul Kanunu'nun yürürlük kazandığı hâlindeki 342. maddesinde, beyannameli mükellefiyet kavramına yer verilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**

[975] **Ayrıca bkz.:** TBMM, **5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı.**

[976] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

[977] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 78.

[978] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125.

usulünde, vergi matrahının tespiti[979] ve belirlenmesi[980] mükellefin beyanına dayanmakta ve dolayısıyla bu tespit ve belirlemedeki inisiyatif mükellefe aittir.

Doktrinde de *matrahın yükümlü tarafından belirlenmesi-beyana dayanan tarh*[981] ya da *verginin mükellefin beyan ettiği matrah üzerinde tarhı*[982] şeklinde incelenen beyannameye dayanan tarh usulünde vergi makamlarının vergi matrahının tespitinde rolü olmadığı[983]; ancak vergi dairesince beyan edilen matrahın doğruluğu hakkında yalnızca bir araştırma ve denetim yapabileceği ve dolayısıyla mükellef ile vergi dairelerinin iş birliğinin olmadığı ileri sürülmektedir[984]. Ancak bu iş birliğinin olmamasının, vergi matrahının tespit ve tayinine özgü olduğu düşünülmektedir. Nitekim mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde de vergi dairesi tarafından yapılacak tarhın usullerinden birisinin mükellefle iş birliği yapmak suretiyle olabileceği belirtilmiştir[985]. Bu kapsamda tarhın vergi idaresinin görevi olması ve tarha esas olan matrahın mükellefçe tespit ve tayin edilmesi sebebiyle, teorik olarak beyannameye dayanan tarh usulünün mükellef ve vergi idaresi arasında iş birliği bulunmaktadır[986]. Daha genel bir ifadeyle beyannameye dayanan tarhta, mükellefle maliyenin iş birliği söz konusudur[987].

Beyan usulünde, vergi matrahı da mükellef tarafından bildirilmektedir ve vergi tarhı da mükellefin beyanı üzerine yapılmaktadır[988]. Ayrıca beyannameye dayanan tarh usulünde mükellefler, doğrudan doğruya vergi matrahıyla ilgili hususların yanı sıra, şahsî durumlarına ilişkin bilgilere de beyannamelerinde yer vermektedir[989]. Dolayısıyla mükellefçe beyan edilen bilgiler, vergi tarhına dayanak teşkil

---

[979] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 170; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 82; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117; Öncel et. al., **op. cit.,** 104-105; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189.
[980] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 264.
[981] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 264.
[982] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 122.
[983] **Ayrıca bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 64-65; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 82; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117; Turhan, **op. cit.,** s. 87.
[984] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77.
[985] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı. Ayrıca bkz.:** Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 43.
[986] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262.
[987] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 367-368.
[988] Öncel et. al., **op. cit.,** 104-105.
[989] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 116.

etmektedir[990]. Bu sebeple beyannameye dayanan tarh usulünün *yükümlülerin kendi kendilerini vergilendirme usulü* olarak da anıldığı ileri sürülmektedir[991]. Bu bağlamda beyannameye dayanan tarh usulünde, vergi tarhı için gereken bilgi, özel kanunlarında tayin edilen beyannamelere yazılarak mükelleflerce vergi dairelerine[992] verilmektedir[993]. Bu sebeple matrahın tayininde vergi idaresinin bir işlemi bulunmamaktadır[994].

Sayıştay'ın bir kararında da belirttiği üzere, beyannameye dayalı vergilendirme usulünde, mükelleflerce beyan edilen miktar üzerinden vergi salınmakta, tarh ve tahakkuk ettirilen verginin miktarını mükellef belirlemektedir. Mükellefler beyanları ile bağlı olup vergi dairesi de aksi ispat edilinceye kadar bu beyanlara itibar etmek durumundadır[995].

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında da vergileme işlemlerinin temel ilkelerinden beyan esasının, yükümlülerin serbest iradeleri ile bildirdikleri matrah ve unsurları üzerinden vergi miktarının hesaplanması olduğu belirtilmiştir[996].

Beyannameye dayanan tarh usulünde, mükellef ya da sorumlu tarafından yapılan bildirim, verginin matrahını ve vergilendirmeye olanak veren diğer bilgileri kapsayan yazılı veya elektronik bildirimi ifade eden *beyanname* ile sağlanmaktadır[997]. Bu anlamda beyan ödevinin yerine getirilmesinde yazılı bir bildirim olan *vergi beyanname*leri vergi dairesine tevdi edilmektedir[998]. Bu bağlamda vergi matrahının tespitinin beyan usulüne dayandığı bu hâlde, beyanname veren mükellefler de

---

[990] Susam, **op. cit.,** s. 286.
[991] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 264.
[992] Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda beyannamelerin verileceği yer *maliye tahakkuk idaresi*, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda ise *varidat dairesi* olarak hükme bağlanmış olup *vergi dairesi*nin beyanname verileceği yer olarak görev ve yetkili kılındığı ilk düzenlemeler, mülga 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılmıştır.
[993] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 44.
[994] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 81.
[995] **Bkz.:** Sayıştay Genel Kurulu, 27.04.1992 Tarihli ve K. 4725/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=sgk-4725-1-27-04-1992.htm&kw=`4725/1`&cr=sayistay#fm, 12.02.2022.
[996] **Bkz.:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 21.02.2019 Tarihli ve E. 2018/1316, K. 2019/201 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim1-vdd-e-2018-1316-k-2019-201-t-21-2-2019, 16.11.2021.
[997] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 168.
[998] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 69.

beyannameli mükellefler[999]*, beyannameliler*[1000] olarak ifade edilmiştir. Dolayısıyla matrahın tayinindeki araçlardan biri de beyanname olmaktadır[1001].

Beyannameye dayanan tarh usulünde, *yazılı beyan esastır*[1002]. Zira bu usulde, kural olarak mükellefler vergi tarhına dayanak oluşturacak tüm bilgileri vergi idaresine vermektedirler[1003]. Yazılı beyan ile ortaya çıkan vergi beyannamesinin ilgili vergi dairesine ***tevdi edilmesi (verilmesi)*** mümkündür.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun *vergi beyannamesinin postayla veya elektronik ortamda gönderilmesi*nin düzenlendiği madde 28/1 ve 28/2 hükümleri ile ilgililer tarafından vergi beyannamesinin vergi idaresine posta ile gönderilmesi ve elektronik ortamda gönderilmesi mümkündür. Vergi beyannamesinin postayla gönderilmesinin dayanağında Vergi Usul Kanunu'nun *posta ile göndermen*in düzenlendiği 170. maddesinin bulunduğu ve bu maddenin bu durumlarda uygulanacağı belirtilmelidir. Maddeye göre, vergi beyannameleri de dâhil olmak üzere, yazılı bildirmelerin posta ile taahhütlü olarak gönderilmesi mümkün olup bildirmenin postaya verildiği tarih, vergi dairesine verilme tarihi yerine geçmektedir.

Bunun dışında, Vergi Usul Kanunu'nda, beyannameye dayanan tarh usulünde, ***sözlü beyana*** da imkân tanıyan istisnaî bir düzenleme de mevcuttur. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun madde 243/5 hükmüne göre, ekim ve sayım beyanları yazılı olabileceği gibi sözlü de yapılabilmektedir[1004].

2.1.2.3.1.2. Tahakkuk Fişi (Tanzim) Esasının Geçerli Olması

Geniş karakterli bir belge[1005] (vesika) niteliğini haiz olup hukukî bir hüküm ifade etmekte olan tahakkuk fişi[1006]; *"(V)ergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergilerin tarh ve tahakkuk ettirildiği belge"* olarak tanımlanmaktadır[1007].

---

[999] **Ayrıca bkz.:** Arıkan, **op. cit.,** s. 15.
[1000] **Bkz.:** TBMM, **5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı.**
[1001] **Ayrıca bkz.:** Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, İkinci Bap, Fasıl: 1.
[1002] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125.
[1003] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 82.
[1004] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125.
[1005] **Ayrıca bkz.:** Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 113.
[1006] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 44-46.
[1007] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 628.

Vergi Usul Hukuku'nda beyan üzerinden alınan vergilere yönelik olarak tarh işleminin tahakkuk fişi kullanılarak yapılması zorunluluğu getirilmiştir[1008].

Beyannameye dayanan tarh usulünde beyanname verilince tahakkuk fişi tanzim edilmektedir[1009]. Nitekim beyannameye dayanan tarh usulünde Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesi başlığından da anlaşılacağı üzere *tahakkuk fişi esası*nın geçerli olduğu anlaşılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun *tahakkuk fişi esası*nın düzenlendiği madde 25/1 ve 25/2 hükümlerine göre, tahakkuk fişi esasının mahiyeti, vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergilere ait beyannamelerin tevdi edilmesi üzerine, vergi dairesince *tahakkuk fişi tanzim edilme esası (kuralı)* getirilmiştir.

Beyannameye dayanan tarh usulünde vergi, tahakkuk fişi üzerinde tarh ve tahakkuk ettirilmekte[1010] olup *beyan üzerine tahakkuk fişi esası*[1011] olarak da ifade edilen tahakkuk fişi esası, beyan üzerinden alınan vergilerin tarh ve tahakkuk ettirilmesinin tahakkuk fişi ile gerçekleştirilmesini ifade etmektedir[1012].

Tahakkuk fişi esasının Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/3 hükmünde, *ihtiyarî* ve *zorunlu* nitelikteki kanunî istisnalarının da düzenlendiğini belirtmek gerekir.

Ayrıca tahakkuk fişi (tanzim) esasının, vergi beyannamesinin vergi dairesine tevdi edilmesi (verilmesi) dışında, posta ile ve elektronik ortamda gönderildiği durumlarda da geçerli olduğu görülmektedir. Başka ifade ile vergi beyannamesinin vergi dairesine tevdi edilmesine (verilmesine) ilişkin olarak hükme bağlanan tahakkuk fişi tanzim esasının Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmünde düzenlenmiş olduğu görülmektedir. Aynı şekilde vergi beyannamesinin vergi dairesine posta ile ve elektronik ortamda gönderilmesine ilişkin olarak da tahakkuk fişi esasının geçerli olduğu tespit edilmiştir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/1 hükmünde, vergi

---

[1008] Tahir Erdem, "Hatalı Beyanın Sonuçları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 196, Ocak 2005, ss. 115-144, s. 120, ***("Hatalı Beyanın Sonuçları").***
[1009] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 69.
[1010] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 86.
[1011] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 62.
[1012] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 628.

beyannamesinin posta ile gönderildiği hâlde de tahakkuk fişi kesileceği (tanzim edileceği) belirtilmiştir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/2 hükmünde, vergi beyannamesinin elektronik ortamda gönderildiği hâlde, tahakkuk fişinin elektronik ortamda düzenleneceği (tanzim edileceği) belirtilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan hareket edildiğinde, yazılı şekilde mükellefler tarafından hazırlanan vergi beyannamelerinin vergi idaresinin bilgisine ulaşması açısından Vergi Usul Kanunu hükümleri ile imkân tanınan vergi idaresine tevdi edilmesi, posta ile gönderilmesi ya da elektronik ortamda gönderilmesi hâllerinde de tahakkuk fişi (tanzim) esası geçerli kılınmıştır. Bu bağlamda aşamalarının tümü eksiksiz biçimde tamamlanarak gerçekleştirilen ve Vergi Usul Kanunu'na tabi olan beyannameye dayanan tarh usulündeki bir vergilendirme sürecinde ***tahakkuk***un; yani ***tahakkuk etmiş tarh***ın *şeklî görünümü*nün[1013] ***tahakkuk fişi*** olduğu düşünülmektedir. Başka bir ifadeyle beyannameye dayanan tarh usulünün *şeklen gerçekleştirildiği belge*nin[1014] de ***tahakkuk fişi*** olduğu belirtilebilmektedir.

Nitekim doktrinde, tahakkuk konusunda Vergi Usul Kanunu'nda şeklî anlamda tahakkukun düzenlendiği ve şeklî anlamda tahakkukun gerçekleşmesi için, bir usulî ve idarî işlem olarak tahakkuk fişinin düzenlenmesi gerektiği ileri sürülmektedir[1015].

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmünde yer alan ve tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshasının aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçmesi şeklindeki kuralın, beyannamenin mükelleflerce hangi usulde verildiğine bakılmaksızın geçerli olduğu düşünülmektedir. Danıştay'ın bir kararında da tahakkuk fişinin beyannamenin verildiğine *kanıt oluşturan* makbuz yerine geçtiği belirtilmektedir[1016].

[1013] Terminolojik kullanım için **ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 186

[1014] Terminolojik kullanım için **ayrıca bkz.:** Tahir Erdem, "Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Kararlarının Vergilendirme İşlemlerine Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 262, Temmuz 2010, (Çevrimiçi), http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-yargisinda-yurutmeyi-durdurma-kararlarinin-vergilendirme-islemlerine-etkileri/2853, 14.09.2022, ***("Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma").***

[1015] Taşdelen, **op. cit.,** s. 286.

[1016] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 26.03.2014 Tarihli ve E. 2013/827, K. 2014/156 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2013-827-k-2014-156-t-26-3-2014, 22.02.2022.

Ancak daha önce hakkında açıklamalar yapılan ilga edilmiş kanunî düzenlemeler ele alındığında, beyannameye dayanan tarh usulünün Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri açısından bir özelliği olan tahakkuk fişi tanzim esasının, daha sonradan bu usulün bir özelliği olarak karşımıza çıktığı anlaşılmaktadır. Burada belirtmek gerekir ki, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *beyannameye dayanan tarh*ın düzenlendiği 25. maddesi ile ***ilk kez*** *tahakkuk fişi* şeklinde kavramsallaştırma yapılmış ve tahakkuk fişi hakkında hukukî bir sonuç doğuran bir belge ve makbuz olma niteliği ***ilk kez*** öngörülmüş olup beyannameye dayanan tarhiyatta kabul edilen tahakkuk fişi usulünde, *bir mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesine beyannamesini tevdi ederken,* ilgili serviste *bir tahakkuk fişinin tanzim olunacağı, bunun bir nüshasının orada mükellefe (yahut beyannameyi tevdi eden mükellefin adamına) verileceği, bir nüshasının tahsil servisine gönderileceği, üçüncü nüshasının ise mükellef dosyasına kaldırılacağı* belirtilmiştir[1017].

Hem mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda hem de mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun tahakkuk fişi şeklinde bir belge bulunmamaktadır ve mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 6, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun da 9. maddelerinde beyannamelerin makbuz karşılığında verildiği hükme bağlanmıştır. Yine mülga 1039 sayılı Muamele Vergisi hakkında Kanun'un 8, 9, 10 ve 12. maddelerinde vergilerin mükelleflerce maliye dairesine verecekleri bir ***beyanname üzerine tahakkuk ettirileceği*** belirtilmiştir.

2.1.2.3.1.3. Dava Açma Hakkının Tanınmaması Kuralı

Beyannameye dayanan tarh usulünün en önemli özelliğinin mükellefin kendi beyanına dayanan vergi tarhına dava açamaması olduğu belirtilmektedir[1018]. Bu konuyla ilgili öncelikle ilga edilen kanunî düzenlemelere yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun tebliğ ve itiraza ilişkin kapsamda yer alan 40. maddesinde, birinci kısma dâhil mükellefler; yani beyanname

[1017] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[1018] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 267; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123.

vermeye mecbur mükellefler hakkında tarh olunan vergilerin de tıpkı beyannameye tabi olmayan mükellefler gibi, vergi memurları tarafından ihbarname mükellefine tebliğ olunacağı; Kanun'un 42. maddesinde de mükellefin ve müstahdemin namına bunlara ait beyannameleri verenlerin ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren resmî tatil günleri hariç olmak üzere 30 gün içinde tarh edilmiş vergiye (matruh vergiye) itiraz ederek itiraznameler suretiyle kontrol edilmesi talebinde bulunmaya hakkı olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun aksine, mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda mükelleflere ayrıca tebliğ edilen beyannameye dayanan tarh usulü ile tarha karşı dava açabileceği (itiraz edilebileceği); yani bu usuldeki tarhın ihtilaf konusu yapılabileceği anlaşılmakta olduğundan mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda beyannameye dayanan tarh usulünde dava açma (itiraz etme) hakkının tanınmaması ilkesi şeklinde bir özellik bulunmamaktadır.

Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'ndan sonra yürürlüğe giren mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ise vergi hukuku mevzuatında beyannameye dayanan tarh usulünde görülen ***dava açma (itiraz etme) hakkının tanınmaması kuralını ilk kez ihdas eden Kanun*** olarak karşımıza çıkmaktadır. Durum bu olmakla birlikte, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda *kanunî yollar*dan biri olarak itiraz düzenlenmiş olup Kanun'un *itirazın şekil ve müddeti*nin düzenlendiği 61. maddesinde tebliğ yapıldığı hâlde beyannameye dayanan tarh usulü ile yapılan tarhiyata itiraz edilemeyeceği belirtilmiş; ancak 62. maddesinde tahakkuk memurunun mükellef tarafından yapılan itirazları varidat müdürü ya da en büyük mal memuruna düşüncesini de ekleyerek teslim edeceği, varidat müdürü veya en büyük mal memurunun itiraz konusunu *maddî hata veya yanlış oran uygulanması gibi açık bir kanunsuzluk* şeklinde gördüğü hâllerde düzeltilmesini tahakkuk memuruna emredeceği belirtilmiştir. Hükmün gerekçesinde, mükellefler tarafından yapılan itirazların bazen maddî hata ve yanlış oran uygulanmış olması şeklinde açık bir kanunsuzluğun düzeltilmesi niteliğinde olduğu belirtilmiştir[1019]. Bu bağlamda mezkûr Kanun'da hata bulunan hâllerde beyannameye dayanan tarh usulünde tarha karşı mükelleflerin itiraz hakkının mevcut olup olmadığı hususu belirsiz olmakla birlikte; kanunî düzenlemeden maddî hatanın itiraz üzerine ortaya çıkarılabildiği hususu göz

[1019] **Bkz.:** TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı.**

önüne alındığında, beyannameye dayanan tarh usulüne tabi bir vergilendirmede ihtilaf yaratmak mümkün gözükmemektedir.

Nitekim 3257 sayılı Kanun ile mülga 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun değiştirilen 13. maddesinde de *mükelleflerin beyannamelerinde gösterdikleri miktar üzerinden* ***tahakkuk ettirilen vergiye*** *itiraz edemeyecekleri* kurala bağlanmıştır. Aynı kural, mülga 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde *mükelleflerin kendi beyanları esas alınarak* ***tahakkuk ettirilen vergiye*** *itiraz edemeyecekleri* şeklindeki düzenleme ile devam ettirilmiştir. Mezkûr Kanun'un 75. maddesinde de mükellefler ***kendi beyanlarına göre yapılan tarhiyata*** ve kabul ettikleri götürü vergiye itiraz edemeyecekleri belirtilmiştir.

Vergi yargısı konusunda ilk esaslı düzenleme olduğu ileri sürülen[1020] ***mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun***'un[1021] 18 ve 25. maddelerinde *itiraz hakkı verilmiş olan muameleler* ve 24. maddesinde de *mükelleflere itiraz hakkı verilmemiş olan tarhiyat*a yönelik düzenleme yapıldığı görülmektedir. Bu kapsamda mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nu ile ilk kez getirilmiş olan ***dava açamama kuralının bir istisnası da ilk kez*** mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun ile düzenlenmiştir. Zira mezkûr Kanun'un *maddî hatalar*ın düzenlendiği madde 24/1 hükmüne göre, mükelleflere itiraz hakkı verilmemiş olan tarhiyatta, Kanun'un 23. maddesinde yazılı maddî hatalardan birinin mevcut olması hâlinde mükelleflerin bu hatanın düzeltilmesini, bir dilekçe ile isteyebilecekleri belirtilmiştir. Ayrıca mezkûr Kanun'un Tasarı metninde, 24. maddenin başlığının *mükelleflere itiraz hakkı tanımayan vergilerdeki maddî hatalar* şeklinde olduğu görülmektedir. Dolayısıyla itiraz hakkı tanınmamış olan tarh ve tahakkuklar hakkında maddî hatalar bulunduğu takdirde, bunların düzeltilmesini isteme hakkı bir istisna olarak hükme bağlanmıştır. Getirilen düzenlemenin özel gerekçesinde, ilke olarak mükellefler tarafından yapılan itirazların ilk defa idarî bir kontrolden geçirerek maddî hataları düzelttirmek suretiyle idarî bir denetimin de tesis

[1020] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 105.
[1021] **Bkz.:** 13.07.1939 Tarihli ve 4257 Sayılı Resmî Gazete.

edildiği belirtilmiştir[1022]. Bu bağlamda mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda beyannameye dayanan tarh usulü ile yapılan tarhiyat hakkında vergi hatalarından dolayı başvuru yapılıp yapılamayacağına yönelik belirsizliğin de mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun ile açıklığa kavuşturulmuş olduğu düşünülmektedir.

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *itiraz etme* kapsamında *itiraz mevzuunu*n düzenlendiği madde 355/2 hükmünde de mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere itiraz edemeyecekleri belirtilmişse de Kanun'un *maddî hata*lara ilişkin düzenlemesi saklı tutulmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nun beşinci kitabında *vergi davaları*nın düzenlendiği görülmekte olup bu kitapta yer alan madde 378/2 hükmüne göre, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiştir. Bu bağlamda güven esası üzerine kurulu olan[1023] beyan usulüne göre kendi beyanları uyarınca bizzat tespit ettikleri matrahları uyarınca yapılan tarhiyata karşı mükellefler, ilke olarak[1024] dava açamamaktadır[1025]. Başka ifade ile ilke olarak mükellefler, beyanlarını vergi yargısına götürememekte[1026]; kendi beyanından kaynaklanan vergi tarhına karşı dava açamamakta[1027] ve kendi beyanı üzerine hesaplanan vergilere karşı mükelleflerin itiraz hakları bulunmamaktadır[1028]. Bu bağlamda beyannameye dayanan tarh usulünün önemli bir sonucu, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava

---

[1022] **Bkz.:** TBMM, **Vergilerde İtiraz ve Temyiz Usullerine ve Mercilerine ve Vergi İhbarnamelerinin Tebliğ Suretine Dair Kanun Lâyihası ve Muvakkat Encümen Mazbatası (1/181),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d06/c004/tbmm06004036ss0153.pdf, 19.04.2021, ***("3692 Sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun Tasarısı").***

[1023] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 298.

[1024] **Ayrıca bkz.:** Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316.

[1025] Öncel et. al., **op. cit.,** 104. **Ayrıca bkz.:** Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 171.

[1026] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177.

[1027] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112, 285.

[1028] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 93.

açamamalarıdır[1029]. O hâlde beyan olunan matrahlara karşı bir hukuka aykırılık iddiası ileri sürülemeyecektir[1030].

Aslında beyannameye dayanan tarh usulü ile vergi salınması da bir idarî işlem niteliğindedir ve ilgililerinin menfaatlerini ya da haklarını ihlal etmesi mümkün olsa da belli bir gerekçe ve mantığa dayanan özel bir hükümle bu idarî işlemlere karşı dava açma hakkı kaldırılmıştır[1031]. Zira mükellef, vergi matrahının tam ve doğru miktarını herkesten daha iyi bilebilecek durumdadır[1032]. Başka bir ifadeyle beyannameye dayanan tarh usulünde, mükellefin vergi karşısındakini durumunu en iyi kendisinin bileceği ve belirleyeceği anlayışı bulunmakta; beyan ettiği matrah üzerine tarh ve tahakkuk etmiş vergiye karşı söyleyebileceği bir sözünün olmadığı kabul edilmektedir[1033].

Nitekim Anayasa Mahkemesinin bir kararında da beyan usulünün vergi mükellefinin kendi vergisel işlemlerini ve vergilendirmeyi etkileyen unsurlarını herkesten daha iyi bildiği düşüncesine dayandığı belirtilmiştir[1034].

Bu durum, kimsenin kendi bildirimiyle çelişkiye düşmemesi gerektiği ilkesinin doğal bir sonucu olarak yorumlanmaktadır[1035]. Başka ifadeyle bu ilke, kural olarak mükelleflerin kendi beyanları ile çelişkiye düşmeyeceklerine ve en doğru matrahları kendilerinin biliyor olmasına dayanmaktadır[1036]. Nitekim, beyan olunan matrahlar üzerinden tarh edilen matrahlara karşı açılacak davalara ilişkin yasaklamanın, beyanın vergi matrahının doğruluğu konusunda yapılmış bir yazılı ikrar niteliği taşıdığı ve bu ikrardan dönülemeyeceği hususuna dayandığı belirtilmektedir[1037]. Bu anlamda vergi davaları açısından, Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmü *dava hakkının kanunla özel şekilde kaldırılmış* olmasının bir örneğini teşkil etmektedir[1038].

[1029] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 169; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 127; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 41.
[1030] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 378.
[1031] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 62.
[1032] Kırbaş, **op. cit.,** s. 98.
[1033] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 264, 298.
[1034] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 24.03.2022 Tarihli ve E. 2019/80, K. 2022/31 Sayılı Karar; 22.06.2022 Tarihli ve 31874 Sayılı Resmî Gazete.
[1035] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 169.
[1036] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189.
[1037] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 378.
[1038] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 61.

Durum bu olmakla birlikte, doktrinde belirtildiği üzere, dava açamama hususu bir ilke niteliğinde olup *kaydı ihtirazî*[1039], *kaydi ihtirazi*[1040], *ihtirazî kayıtla yani çekinceli olarak verilen beyanname*[1041], *ihtirazî kayıtsal beyan edilen matrahlar*[1042], *ihtirazi kayıtla (çekince ile*[1043]*) verilen beyannamelere dayanılarak yapılan tarhiyat*[1044], ya da *ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere dayanılarak yapılan tarh işlemleri*[1045] ile vergi hataları içeren tarhiyata *(beyanın vergi hatası ile malül olması hâlinde*[1046]*)* karşı açılacak davalar, bu kuralın istisnalarını oluşturmaktadır[1047]. Bu anlamda dava açma konusundaki bu yasaklamanın iki tane istisnası bulunmaktadır[1048].

Mükelleflerin maddî ve şeklî ödevlerinin yanında, birtakım haklarının da bulunduğu veya bulunması gerektiği ifade edilmektedir[1049]. İnsan haklarının vergilendirme alanındaki görünümü olan *mükellef hakları,* vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki hukukî ilişkide vergi mükellefine tanınan haklar olarak tanımlanmaktadır[1050]. Mükelleflere vergilendirme ilişkisinden dolayı, Devlet ile arasındaki hukukî ilişki çerçevesinde tanınan hakları ifade etmek üzere *mükellef hakları* kavramı kullanılmaktadır[1051]. Bu kapsamda doktrinde, *mükelleflerin özel hakları* kapsamındaki *vergilendirme sırasındaki haklar*dan biri olarak ***beyannameyi ihtirazi kayıtla verme hakkı*** ve *idarî çözüm yolları sırasındaki haklar* içeriğinde de ***vergi hatalarının düzeltilmesi hakkı*** ile ***şikâyet yoluyla üst makama başvurma (şikâyet yolu ile başvuru[1052], şikayet başvurusu[1053], şikayet yolu ile başvuru[1054])***

[1039] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 46.
[1040] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 171.
[1041] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 169.
[1042] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 64.
[1043] **Ayrıca bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123.
[1044] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 127.
[1045] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 379.
[1046] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 171.
[1047] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112-113; Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 26; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 267; Kırbaş, **op. cit.,** s. 108; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 127; Öncel et. al., **op. cit.,** 104; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123, Dipnot 53; Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 171; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189.
[1048] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 378.
[1049] Yusuf Karakoç, **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi,** Ankara, Yetkin Yayınları, 2020, s. 276.
[1050] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 97.
[1051] **Bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 67.
[1052] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 168.
[1053] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 227.
[1054] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 191.

hakkı, *mükellef hakkı*[1055] olarak ele alınmaktadır[1056]. Nitekim İnsan Hakları Sözleşmelerinin esas alınmasında, Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri temelinde de bir hukuka uygunluk bloku oluşmaktadır. Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığı yetki ve görevinde hükme bağlanan *düzeltme kurumu* da bulunmaktadır[1057].

Anayasa Mahkemesinin bir başka kararında da Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünde yer alan kural ile mükellefe güven üzerine inşa edilmiş olan beyana dayalı vergilendirme sisteminde mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açmalarının yasaklandığı; zira kişinin kendi beyanına karşı dava açmasında hukukî yarar da bulunmadığı belirtilmiştir. Devamında madde 378/2 hükmündeki *"Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur."* düzenlemesiyle, yalnızca vergi hatalarının bu kuralın istisnası olduğunu; ayrıca uygulamada ortaya çıkan ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun *yürütmenin durdurulması*nın düzenlendiği madde 27/4 hükmünde dolaylı olarak düzenlenen ihtirazî kayıtla verilen beyannamelere karşı dava açılabilmesinin de kuralın diğer istisnasını oluşturduğu ifade edilmiştir[1058].

Danıştay'ın bir kararında, verginin tarhının tahakkuktan önceki aşamayı ifade ettiği, tarh edilen vergilere karşı dava açılmasının tahakkuku önlediği; ancak beyan üzerinden alınan vergilerde ise beyannamenin kabulü üzerine derhal tahakkuk fişi düzenlenerek, aynı tarihte verginin tahakkuk ettiği ve bu şekilde tarh ve tahakkuk eden vergiye karşı dava açılamayacağının Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünün gereği olduğu belirtilmiştir. Devamında, değinilen yasaklamada öngörülen tek istisnaî durumun, vergi hatalarına ilişkin düzenlemeler olduğu belirtilerek kararda ayrıca

---

[1055] Vergi hukuku alanında birey, vergi mükellefi olarak tanımlanabilmekte olup bu bağlamda insan haklarından *vergi mükellefinin harklarına geçiş* söz konusu olabilmektedir. **Bkz.:** Nihal Saban, "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen",** 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, ss. 249-274, s. 263. Vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki hukukî ilişkide vergi mükellefine tanınan haklar, *mükellef hakları* olarak tanımlanmaktadır. Öner, **Vergi Hukuku,** s. 97. Mükelleflere vergilendirme ilişkisinden dolayı, Devlet ile arasındaki hukukî ilişki çerçevesinde tanınan hakları ifade etmek üzere ***mükellef hakları*** kavramı kullanılmaktadır. **Bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 67.

[1056] Gerçek, et. al., **op. cit.,** s. 85-96.

[1057] Billur Yaltı, **Vergi Yükümlüsünün Hakları,** 1. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2006, s. 28-37.

[1058] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 14.06.2017 Tarihli ve E. 2017/24, K. 2017/112 Sayılı Karar, (19.07.2017 Tarihli ve 30128 Sayılı Resmî Gazete.

ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine açılacak davalara ilişkin açıklamalara da yer verilmiştir[1059].

Danıştay'ın başka bir kararında, beyan olunan matrah üzerinden tarh olunan vergiye karşı mükelleflerin dava açamayacakları anlaşılmakta ise de İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesindeki ihtirazî kayıtla verilen beyannamelerle ilgili kural dikkate alındığında, ihtirazî kayıtla verilen beyannamelere karşı da dava açılabileceği belirtilmiştir[1060].

Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmü, Anayasa'nın *yargı yolu*nun düzenlendiği madde 125/1 hükmündeki[1061] idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğuna ilişkin kuralın; yani *kapsayıcı denetim ilkesi*nin[1062] bir istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda beyannameye dayanan tarh usulü hakkında, -dava açma hakkına ilişkin istisnalar dışında- Anayasa'nın madde 125/1 hükmü açısından, yargı yolunu kapayan ve ***yasama kısıntısı***[1063] olarak ifade edilen bir kanunî düzenleme[1064] ihdas edildiği düşünülmektedir.

Danıştay'ın bir kararında belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmü, vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda davacının kendi iradesiyle verilen beyannamelerde bildirilen matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen

---

[1059] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 21.01.2014 Tarihli ve E. 2013/3303, K. 2014/74 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-3303-k-2014-74-t-21-1-2014, 14.05.2020.

[1060] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 22.02.2016 Tarihli ve E. 2013/41, K. 2016/63 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2013-41-k-2016-63-t-22-2-2016, 21.02.2021.

[1061] Anayasa'nın madde 125/1 hükmünün gerekçesinde, idarenin denetim yolları arasında hukuka uygunluğu sağlamada en etkin olanının yargısal denetim olması dolayısıyla, idarenin işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu ilkesi getirilmek suretiyle, Hukuk Devleti anlayışının zorunlu unsurunun vurgulandığı belirtilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısının Danışma Meclisince Kabul Olunan Metni ve Millî Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonu Raporu. (D. Meclisi: 1/463; M. G. Konseyi: 1/397),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c007/mgk_01007118ss0450.pdf, 02.02.2021, ***("1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Gerekçesi").***

[1062] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 229-230.

[1063] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 105.

[1064] Yasama kısıntısının Anayasal bir dayanak olmaksızın kanunla getirilmesinin mümkün olmadığı ileri sürülmektedir. **Bkz.:** Cemil Kaya, **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi,** 3. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2021, s. 82, ***("İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi").***

vergileri kapsayan ve bunlara ilişkin tahakkuku, vergi hataları hariç olmak üzere, idarî yargının denetimi dışında bırakan bir düzenlemedir[1065].

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında, beyana dayalı vergilendirmenin mükellefe güven üzerine inşa edildiği, bu sistemde idarenin de mükellef tarafından beyan edilen ve yine mükellef tarafından bizzat hesaplanan bu matrah üzerinden tarhiyat yaptığı; Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünde düzenlenen ve mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ile bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarına ilişkin kuralın Türk Vergi Sistemi'nin dayandığı beyan esasına göre mükelleflerin kendi hesaplamaları suretiyle tespit ettikleri matrahların hatalı olamayacağı kabulüne dayandığı belirtilmiştir[1066].

Ayrıca Danıştay'ın başka bir kararında da İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 31/2 hükmünde Vergi Usul Kanunu'na yapılan gönderme uyarınca, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda ayrıca tanımlanmayan vergi davaları ve bu davaların konusu bakımından Vergi Usul Kanunu'nun 377 ve 378. maddelerinin uygulanması gerektiği; Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünde vergi hatalarına ilişkin hükümlerin saklı tutularak konusunu tarh edilen vergilerin oluşturduğu vergi davalarının, mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrahtan kaynaklanan kısmına sınırlama getirilmiş olduğu ve dolayısıyla mükelleflerin düzenleyerek imzalarıyla onayladıkları beyannameler üzerinden tarh edilen ve tahakkuk fişine bağlanan vergilere karşı vergi davası açılmasına olanak bulunmadığı belirtilmiştir[1067].

Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmü gereğince, beyanname verilerek tarh ve tahakkuk ettirilen vergiye karşı dava açılamaması kuralı öngörülmüş olup bu yasak açısından ihtirazî kayıt konulmaksızın beyan edilen vergiye

---

[1065] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 21.03.2016 Tarihli ve E. 2016/1003, K. 2016/1180 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2016-1003-k-2016-1180-t-21-3-2016, 11.09.2022.

[1066] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 28.02.2020 Tarihli ve E. 2020/525, K. 2020/441 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2020-525-k-2020-441-t-28-2-2020, 15.11.2021.

[1067] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 21.01.2014 Tarihli ve E. 2013/3303, K. 2014/74 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-3303-k-2014-74-t-21-1-2014, 14.05.2020.

karşı dava açılabilmesini mümkün kılan tek istisnaî durum, vergi hatalarına ilişkin düzenlemelerdir[1068].

2.1.2.3.2. İkmalen, Re'sen ve (Verginin) İdarece Tarh(ı) Usulleri ve Özellikleri

Beyannameye dayanan tarh usulü, tarhiyatta esas olarak kabul edilen, uygulanan[1069] ve normal[1070], olağan[1071], doğal[1072] tarh usulü olarak karşımıza çıkmaktadır. Beyannameye dayanan tarh usulü, bu özelliklerinden dolayı da aksine bir hüküm olmadıkça geçerlidir[1073].

Bu başlık altında beyannameye dayanan tarh usulünün aksine, tarh edilen verginin salt vergi idaresinin iradesi ile inisiyatifinin bulunduğu ve tarh işlemi tesis edilirken mükellefin iradesi ile inisiyatifinin ve iş birliğinin olmadığı tarh usulleri açıklanmaya çalışılacaktır.

Vergi hukuku doktrininde, *olağan dışı (istisnai) tarh usulleri*[1074], *beyan usulüne tabi vergilerde fer'i usuller*[1075], *beyan esasını tamamlayan ferî tarh usulleri*[1076], *ikinci derece usuller*[1077] olarak da ifade edilen ve normal tarh usullerinden

[1068] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 21.09.2017 Tarihli ve E. 2017/3131, K. 2017/3476 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2017-3131-k-2017-3476-t-21-9-2017, 14.10.2021.
[1069] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121.
[1070] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262. **Ayrıca bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Turhan, **op. cit.,** s. 84.
[1071] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121.
[1072] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 175.
[1073] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125.
[1074] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125, 128.
[1075] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61.
[1076] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 47.
[1077] Susam, **op. cit.,** s. 286.

biri olarak tasnif edilmeyen[1078] ikmalen[1079], re'sen[1080] ve idarece tarh[1081] usulleri, beyannameye dayanan tarh usulünün uygulanamadığı bazı özel hâller için, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmeler çerçevesinde öngörülmüştür[1082]. Zira bu tarh usulleri, yapılan vergi denetimlerinin sonucu müeyyideler olarak da ele alınmaktadır[1083]. Bu bağlamda *normal olmıyan (olmayan) vergi tarhiyatı*[1084] hükümleri de Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Bu düzenlemeler de beyannameye dayanan tarh usulünün geçerli olmasını engelleyen, aksine hükümlerdir.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh işlemleri, *tarh işleminin beyana bağlı olmayan hâller*inden birini oluşturmaktadır[1085]. Beyannameye dayanan tarh usulünden farklı olarak, *ikmalen, re'sen ve idarece tarh* usullerinde tarhiyatın izlediği aşamalar farklı usul ve şekil kurallarına bağlanmış olduğu ve bu kuralların, işlemin şeklen gerçekleştirildiği belgeden, muhatabına tebliğ gerekliliğine ve bunun usulüne, tahakkuk ve tahsil aşamalarına kadar özellik gösterdiği ileri sürülmektedir[1086].

Matrah tespiti esas olarak mükellefin beyanı üzerine yapılmasına rağmen, Vergi Usul Kanunu'nun 29, 39 ve mükerrer 30. maddelerinde düzenlenen tarh usulleri, *bizzat vergi idaresi tarafından,* tek taraflı olarak yapılmaktadır[1087].

Vergi Usul Kanunu'nun 29 ile mükerrer 35. maddeleri arasında *ikmalen, re'sen ve idarece tarh* usullerinin düzenlendiği bölümünde, *ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi*

[1078] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 267.
[1079] Doktrinde *ikmal yolu ile tarh, ikmal yoluyla (ikmalen) tarh* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 112, 175; *matrahın ikmalen tespiti* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 190; *mükellefin beyanındaki eksiklik tamamlanarak yapılan tarh* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 122; *ikmalen (tamamlayıcı) vergi tarhı* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 129.
[1080] Doktrinde *matrahın re'sen tespiti* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 191; *idarece takdir olunan matraha dayanan tarh* olarak edildiği eser için **bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 124.
[1081] Doktrinde *matrahın doğrudan kanunda belirtilmek suretiyle tespiti* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 191; *kanunen belli edilen matrahlara dayanan tarh* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 126.
[1082] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 128.
[1083] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 70.
[1084] Recep Turgay, "Türkiyede Gelir Vergisi Tatbikatı", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Sayı: 1, 1955, ss. 127-153, s. 152, ***("Gelir Vergisi Tatbikatı").***
[1085] Taşdelen, **op. cit.,** s. 282.
[1086] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[1087] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 87.

tarhı[1088]*, verginin idarece tarhı, takdir kararı, takdir kararlarının tevdii, re'sen tarhta mahsup, ihbarname esası* ve *ihbarnamenin muhteviyatı* hususları hükme bağlanmıştır. Yer verilen bu Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri çerçevesinde ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinin özellikleri aşağıda yer verildiği şekilde detaylıca açıklanmaya çalışılacaktır.

2.1.2.3.2.1. Vergi Matrahı Tespitinin İdarece Takdir Usulüne Dayanması

Türk Vergi Hukuku'nda, ***ikmalen vergi tarhı, re'sen vergi tarhı*** ve ***verginin idarece tarhı,*** idarece takdir usulünün Vergi Usul Kanunu ile hükme bağlanmış türlerini oluşturduğundan[1089] dolayı, doktrinde de bu usuller, *matrahın idare tarafından belirlenmesi* başlığında ele alınmaktadır[1090]. İkmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinin vergi matrahının tespitinin idarece takdir usulüne dayandığı görülmektedir[1091].

Öncelikle belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu'nun 29. maddesinde *ikmalen vergi tarhı* olarak düzenlenen tarh usulü, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı'nın genel gerekçesinde *ikmalen icra olunacak tarhiyat* şeklinde ifade edilmiş[1092] olup Kanun'un 42. maddesinde *doğru çıkmayan beyannameler* kapsamında hükme bağlanmıştır.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde *re'sen vergi tarhı* olarak düzenlenen tarh usulü, 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda *mükellefin kazançlarının resen tebeyyün ettirilmesi*[1093]*, kazançlarının resen takdir olunması*[1094]*,*

[1088] Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 41. maddesinde *resen tarhiyat* olarak hükme bağlanmıştır. **Bkz.:** TBMM, **Kzanç (Kazanç) Vergisi Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc013/kanuntbmmc013/kanuntbmmc01302395.pdf, 14.03.2021, ***("2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu").*** Re'sen tarhiyat, sadece beyannameli mükelleflere uygulanabilen bir tarh usulüdür. **Bkz.:** Arıkan, **op. cit.,** s. 15.

[1089] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 100.

[1090] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 268.

[1091] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 73-76; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 100; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 84.

[1092] **Bkz.:** TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı.**

[1093] **Bkz.:** Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, m. 16, 22, 24, 55.

[1094] **Bkz.:** Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, m. 18.

kazançların resen tesbit olunması[1095] kavramlarıyla hükme bağlanmıştır. Ayrıca mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda *resen tarhiyat*[1096]*, resen tayin edilen/olunan matrahlar*[1097] kavramlarıyla hükme bağlanmıştır. Yine mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un 14. maddesinde *resen tarholunan vergiler* şeklinde düzenleme yapılmıştır.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri, *matrahın vergi dairesi tarafından tespit*ine dayanmaktadır[1098]. Bu bağlamda bu usuller ile *mükellef beyanına istinat etmeyen tarhiyat* yapılmaktadır[1099]. Beyannameye dayanan tarh usulünün uygulanabilmesi için mükellefin vergi matrahına ilişkin bilgilerinin idare tarafından tam ve eksiksiz olarak bilinmesi gerekmektedir. Bu gereklilik yerine getirilmediğinde de ikmalen, re'sen ya da idarece tarh usullerine başvurulacaktır[1100]. Bu bağlamda eksik bildirilen ya da tümüyle gizlenen matrahın tespitinde idare mükellefin yerine geçecektir[1101].

2.1.2.3.2.2. İhbarname ile Yoklama Fişi (Tanzim) Esasının Geçerli Olması

Yukarıda yer verildiği üzere, bu başlık altında ikmalen, re'sen ve idarece tarh olmak üzere üç çeşit tarh usulüne yer verilmiştir. Bu tarh usulleri, vergi matrahı tespitinin idarece yapılması hususunda ortak özellikte olmasına karşılık ***tarhiyatın şeklî görünümü***nde ve bu bağlamda da mükellefe bildirime esas tutulacak belge esasında ayrılmaktadır. Bu anlamda tanzim faaliyeti temelinde, *ihbarname* ile *yoklama fişi* esası karşımıza çıkmaktadır.

2.1.2.3.2.2.1. İhbarname (Tanzim) Esasının Geçerli Olması

[1095] **Bkz.:** Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, m. 48.
[1096] **Bkz.:** Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, m. 43.
[1097] **Bkz.:** Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, m. 52.
[1098] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189-194.
[1099] Turgay, **Gelir Vergisi Tatbikatı,** s. 152.
[1100] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 128.
[1101] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 105.

İhbarname, ikmalen veya re'sen tarh edilen vergilerin ilgilisine bildirilmesini sağlayan ve üzerinde kanunî olarak zorunlu birtakım bilgilerin yer aldığı yazılı belge olarak tanımlanmaktadır[1102]. Vergi Usul Hukuku'nda ikmalen veya re'sen tarh edilen vergilerde de ihbarname kullanılması esası getirilmiştir[1103].

Mülga 735 sayılı Umumî İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun'un 11. maddesinde de *ihbarname tebliği* düzenlenmiştir.

Mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un madde 14/1 hükmünde bu esas, *vergi tarhiyatına aid ihbarnameler* olarak ifade edilmiştir.

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nın genel gerekçesinde bu başlık altında ele alınan özellik, *tarhiyatın mükellefe ihbarname ile bildirilmesi esası* olarak ifade edilmiştir[1104].

İkmalen, re'sen ve idarece tarh usullerine göre verginin hesaplanması hâllerinde ihbarnamenin kullanıldığı belirtilmektedir[1105]. Başka bir ifadeyle bu usullerle hesaplanan verginin mükelleflere ihbarname ile bildirilmesi gerekmektedir[1106]. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun *ihbarname esası*nın düzenlendiği 34. maddesinde, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ***"ihbarname"*** ile ilgililere tebliğ edileceği ve nev'i ile doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun *verginin idarece tarhı*nın düzenlendiği madde 30/3 hükmünde, bu şekilde tarh olunan ***vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler***in bir taraftan mükellefin bilinen adresine posta ile yollanacağı ve diğer taraftan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilanın vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılacağı belirtilmiştir.

[1102] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 315.
[1103] Erdem, **Hatalı Beyanın Sonuçları,** s. 120.
[1104] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[1105] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 69.
[1106] Demirkan, **op. cit.,** s. 109; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 187.

İhbarname, modern vergicilikte mükellefe doğrudan doğruya yapılan tebligat olarak karşımıza çıkmaktadır[1107]. Aşamalarının tümü eksiksiz biçimde tamamlanarak gerçekleştirilen bir vergilendirme sürecinde ***tarh aşaması***nın vergiler için *şeklî görünümü* ***vergi ihbarnamesi;*** vergi cezaları için *şeklî görünümü* de ***ceza ihbarnamesi*** olmaktadır[1108]. Dolayısıyla ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinin şeklen gerçekleştirildiği belgenin[1109]***, ihbarname*** olduğu belirtilebilir. Bu ifade açısından kapsam ve sınırın, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri ile yapılan tarhiyat olduğunu da ayrıca belirtmek gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde de *ihbarnamenin muhteviyatı*[1110] düzenlenerek yazılı olarak içermesi gereken bilgiler ile ihbarnamenin ekinde yer alacak hususlar hükme bağlanmıştır. Bu anlamda ihbarname ve tahakkuk fişinin içerikleri incelendiğinde, ihbarnamede yer alan *kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını icabettiren sebepler* ile *takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti* hususlarının tahakkuk fişinin içeriği ve eki olarak düzenlenmediği ve tahakkuk fişinde yer alan *vergi beyannamesinin tarihi* hususunun da ihbarnamenin içeriğinde yer almadığı; ancak diğer tüm hususların ise ortak düzenlendiği görülmektedir. O hâlde, Vergi Usul Kanunu'nun madde madde 30/3 hükmü ile 34. maddesine göre, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde, vergi dairesince *ihbarname tanzim edilme* esası öngörülmüştür.

[1107] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70.
[1108] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 186.
[1109] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[1110] Maddeye göre, ihbarname aşağıda yazılı bilgi ve eki içerir:
1. İhbarnamenin sıra numarası
2. İhbarnamenin tanzim tarihi
3. Verginin nev'i
4. Mükellefin soyadı adı (Tüzelkişilerde unvanı)
5. Mükellefin açık adresi
6. Vergilendirme dönemi
7. Verginin matrahı
8. Verginin hesabı
9. Verginin miktarı
10. Kısa ve açık bir ifade ile ikmalen veya re'sen vergi tarhını icabettiren sebepler
11. Vergi mahkemesinde dava açma süresi
12. Vergi mahkemesinde dava açma şekli
13. Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti.

2.1.2.3.2.2.2. Yoklama Fişi (Tanzim) Esasının Geçerli Olması

Yoklama, Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirmenin düzenlendiği birinci kitabındaki yedinci kısmı *yoklama ve inceleme* kapsamında yer almakta olup *idarenin mükellefleri denetleme yolları (vergi idaresinin yükümlüleri denetleme yolları*[1111]*),* yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama şeklindedir[1112]. Başka bir ifadeyle vergi mevzuatında vergi idaresinin mükellefi denetlemesi için başvurabileceği yollardan birisi, arama, inceleme ve bilgi toplama ile birlikte yoklamadır[1113]. Bu anlamda vergi denetiminin yerine getirilmesinde başvurulan yoklama[1114]*, vergi tarhında ön işlemler*den[1115], *tarha hazırlık işlemleri*nden[1116] birisi olarak ele alınmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun *maksat ve yetki*nin düzenlendiği madde 127/1 hükmüne göre mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek, yoklamanın amacını oluşturmaktadır. Yine Vergi Usul Kanunu'nun *yoklama fişi*nin düzenlendiği 131. maddesine göre yoklamanın sonuçları, tutanak niteliğinde olan yoklama fişine geçirilmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun *elektronik yoklama*nın düzenlendiği madde 132/A hükmünde de yoklama yerinde bu Kanun'un 131. maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan elektronik ortamda tanzim olunan yoklama fişi ile de yoklama sonuçlarının kayıt altına alınabileceği belirtilmiştir.

Yoklama fişi ile yapılan vergi tarhının idarece tarh olduğu belirtilmektedir[1117]. Daha önce değinildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 30. maddesine göre *verginin idarece tarhı*, Kanun'un ikmalen tarhın düzenlendiği 29 ve re'sen tarhın düzenlendiği 30. maddeleri dışında kalan hâllerde mükelleflerin, vergi tarhı için vergi

---

[1111] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 235-263.
[1112] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 247-259. Doktrinde ayrıca, vergi idaresinin mükellefin ödevlere uyup uymadığını denetlemesi kapsamında yoklama, arama, bilgi toplama, vergi incelemesi ve izaha davetin ele alındığı eser için **ayrıca bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 63.
[1113] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 317; **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 24.03.2022 Tarihli ve E. 2019/80, K. 2022/31 Sayılı Karar; 22.06.2022 Tarihli ve 31874 Sayılı Resmî Gazete.
[1114] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 99.
[1115] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 107-108.
[1116] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 187.
[1117] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 376.

kanunları ile belirli zamanlarda başvuruda bulunmamaları veya aynı kanunlarla kendilerine verilen zorunlulukları yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. Bu kapsamda verginin idarece tarhının da re'sen vergi tarhı olduğu ileri sürülmektedir[1118]. Olağan dışı tarh usullerinden biri olan verginin idarece tarhında[1119] tarhiyat, Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesi uyarınca tanzim edilen yoklama fişine dayanarak yapılmaktadır. Bu anlamda yoklama fişine dayanılarak yapılan vergi tarhı, verginin idarece tarhıdır[1120]. Zira verginin idarece tarhiyatının yoklama fişine dayandırılması gerektiği belirtilmektedir[1121].

Nitekim mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nın genel gerekçesinde de *yoklamaya bağlı tarhiyat esası*na dayanan tarh usulü ifade edilmiştir[1122].

Vergi karnesi ibraz etme ve vergi ödeme yükümlülüğü yerine getirilmediğinde ise vergi, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer madde 30 hükmüne göre idarece tarh edilmektedir. Bu anlamda bu uygulama, idarece tarhiyatın bir örneğini[1123] teşkil etmekte olup *matrahın doğrudan kanunda belirtilmek suretiyle tespiti/matrahın kanun tarafından tespiti*ne dayanmaktadır[1124]. Dolayısıyla kural olarak beyanname işlevini haiz vergi karnesiyle, beyannameye dayanan tarh usulüne benzer şekilde tarh edilen vergiler, Vergi Usul Kanunu'nun madde 109/3 hükmü uyarınca, vergi karnesine ilişkin kurallara uygun davranılmadığında, idarece tarh usulü ile tarh edilmekte ve matrahın tespiti idare tarafından yapılmaktadır.

Yoklama usulünün kapsamında, bir tutanak niteliğinde olan yoklama fişinin tanzim edilmesi de bulunmaktadır[1125]. İkmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde tarh edilen vergi ve kesilen ceza, ihbarnamenin tebliği ile bildirilmektedir[1126]. Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu'nun madde 30/3 hükmü ile 34. maddesine göre,

[1118] Demirkan, **op. cit.,** s. 109.
[1119] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 106.
[1120] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 376.
[1121] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 188; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 193.
[1122] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[1123] **Ayrıca bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 73.
[1124] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 193-194.
[1125] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 321.
[1126] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 134.

ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde, vergi dairesince *ihbarname tanzim edilme* kuralı öngörülmüştür. Dolayısıyla yoklama fişiyle tarh edilen vergiler, ihbarname ile tebliğ edilmektedir. Ancak buradaki farklı durum, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer madde 30/3 hükmünde belirtilmiş olup buna göre ihbarnameler bir taraftan mükellefin bilinen adresine posta ile yollanmakta; diğer taraftan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini, tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilan da vergi dairesinin ilan koymaya mahsus yerine asılmaktadır[1127]. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nun madde 30/2 hükmüne göre verginin idarece tarhı, Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesi uyarınca tanzim edilen yoklama fişine dayanılarak yapılmaktadır[1128]. Dolayısıyla verginin idarece tarh usulünde, ihbarname tanzim edilme esasının yanı sıra, yoklama fişi tanzim esası da geçerli olmaktadır.

2.1.2.3.2.3. Dava Açma Hakkının Tanınması Kuralı

Yukarıda yer verildiği üzere, beyannameye dayanan tarh usulünde mükellefçe verilen beyannamenin kabulünün akabinde vergi idaresince tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle tarh edilen vergi, aynı zamanda tahakkuk etmekte ve bu şekilde tarh ve tahakkuk eden vergiye karşı dava açılamayacağı Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünde bir kural olarak öngörülmektedir. Ancak ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde ise tarh edilen vergilere karşı dava açılması tahakkuku önlemektedir[1129].

Beyannameye dayanmayan tarh usullerinde, verginin hesabında hata edilmiş olabileceği; bu sebeple hemen tahsil işlemlerine girişilmesinin doğru olmadığı ve mükellefin, hakkında tesis edilen idarî işleme karşı dava açma hakkının bulunması gerektiği belirtilmektedir[1130]. Nitekim beyannameye dayanmayan tarh usullerinde,

---

[1127] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 376.
[1128] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 193.
[1129] **Örnek kararlar için bkz.:**
· Danıştay VDDK, 25.05.2016 Tarihli ve E. 2016/623, K. 2016/627 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2016-623-k-2016-627-t-25-5-2016, 21.01.2021.
· Danıştay VDDK, 22.06.2016 Tarihli ve E. 2016/821, K. 2016/665 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f18000276 9de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2016-665-k-2016-672-t-22-6-2016, 21.01.2021.
[1130] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 80-81.

vergi hesabına yarayan ekonomik temel olan matrahı tayin eden de mükellef olmadığından ortaya çıkan tarhta tamamen idarenin iradesi mevcut olmaktadır.

Bu kapsamda mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 42. maddesi ile beyanname veren mükellefler için de tarh edilen verginin tebliğinden itibaren 30 günlük süre içinde itirazın yapılması mümkün olarak öngörülmüştür.

Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun madde 61/1 hükmünde mükelleflerin beyannameye müstenit ilk tarhiyat hariç olmak üzere, ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde yazılı olarak, tarh olunan vergiye de yapılabileceği düzenlenmiştir. Devamında maddî hatalara/vergi hatalarına ait hükümlerin saklı kalması şartıyla, beyan edilen matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı itiraz edilemeyeceği belirtilmiştir.

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *itiraz süresi*nin düzenlendiği 356. maddesinde bu süre 1 ay; Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metni[1131] incelendiğinde, Kanun'un *itiraz süresi*nin düzenlendiği 379. maddesinde bu süre yine 1 ay olarak kurala bağlanmıştır. Nihayetinde ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilmiş vergilere karşı dava, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun *dava açma süresi*nin düzenlendiği madde 7/1 hükmüne göre, 30 gün süre içerisinde açılmalıdır. Bu kapsamda güncel durumda ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler hakkında 30 gün süre içerisinde dava açma hakkı bulunmaktadır[1132].

Bu açıklamalar ışığında mükellefin beyanına dayanan vergilendirmede, Türk Vergi Hukuku'nda dava açılmaması bir kural olarak öngörülmüştür. Ancak bir vergilendirmede mükellefin beyanının hiç yer almadığı veya kısmen yer aldığı durumlarda; yani bu sebeple sonucu itibariyle mükellefin beyanına dayanmayan vergilendirmede ise bir kural olarak dava açılması bir hak şeklinde öngörülmüştür.

2.1.3. Vergi Tebliği

[1131] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**
[1132] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.

Tebligat, *"Hukukî bir muameleden alakâlı kimsenin haber almasını temin etmek için salâhiyetli makamın kanunî şekilde ve yazı veya ilân ile yapacağı tevsik muamelesidir."* şeklinde tanımlanmaktadır[1133].

Tebliğ de *"(B)ir kimse hakkında hüküm ifade edecek bir yazının o kimseye önceden belirlenmiş usul ve şekillere göre iletilmesidir."* şeklinde tanımlanmaktadır[1134].

Danıştay'ın bir kararında, idare hukukunda soyut, bir defa tesis edilmekle sona ermeyen ve belli konumdaki birden fazla kişinin hukukî durumunu etkileyen düzenleyici işlemlerin niteliği itibariyle genel ilan vasıtaları ile ilgililere duyurulurken; kişiye özgü, daha somut nitelikteki bireysel işlemlerin ise bizzat ilgilisine tebliğinin zorunlu olduğu belirtilmiştir[1135].

Vergi tebliği, Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesine göre, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesidir. Vergi Usul Kanunu'ndaki bu tebliğ tanımının yetersiz olduğu; zira Kanun'un diğer hükümleri ile bu kanunî tanımlamadaki boşlukların doldurulmaya çalışıldığı ileri sürülmektedir[1136]. Bu kapsamda *213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliğ* bir inceleme konusu olarak karşımıza çıkmaktadır[1137].

İdarî bir iş olduğu belirtilen tarhın, mükellefi haberdar etmekle tamamlandığı ve dolayısıyla tarhı nihayetlendiren hususun tebliğ olduğu belirtilmektedir[1138]. Bu anlamda vergilemede genel ilkelerden birisi de vergilendirmeye ilişkin olan ve hukukî

[1133] Türk Hukuk Kurumu, Başbakanlık Mevzuatı Geliştirme ve Yayın Genel Müdürlüğü, **Türk Hukuk Lûgatı,** 3. Baskı, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1991, s. 327.
[1134] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 130.
[1135] **Bkz.:** Danıştay 6. Dairesi, 21.03.2013 Tarihli ve E. 2012/4564, K. 2013/1869 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/6-d-e-2012-4564-k-2013-1869-t-21-3-2013, 19.01.2021. **Ayrıca bkz.:** Danıştay 6. Dairesi, 19.04.2010 Tarihli ve E. 2008/5907, K. 2010/3978 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/6-daire-e-2008-5907-k-2010-3978-t-19-4-2010, 11.02.2021.
[1136] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[1137] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 357.
[1138] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70.

sonuç doğurabilecek tüm konuların mükellef veya ceza sorumlusuna bildirilmesi olmaktadır[1139].

Tarh işleminin, tebliğ işleminin hukukî sebebini oluşturduğu ifade edilmektedir[1140]. Vergi Usul Kanunu'nda yer alan sıralama sisteminden de anlaşılacağı üzere, *kural olarak* tarh işleminden sonra, tebliğ işlemi yapılmaktadır.

Tebliğ esası, *kural olarak* beyannameye dayanmayan tarh usullerinde etkin kılınmıştır. Nitekim beyannameye dayanan tarh usulünde aslında tebliği yapanın idare değil; mükellef olduğu düşünülmektedir. Zira beyannamenin verilmesi ile aslında vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin vergisel sonuçlar bir ödev olarak bizatihi mükellef tarafından vergi idaresine tebliğ edilmektedir.

Buna karşılık mükellefin beyanını vermediği; yani beyannameye dayanmayan tarh usullerinde ise dolayısıyla mükellefin bir tebliği söz konusu değildir. Burada da doktrinde belirtildiği üzere, tebliğ, idarenin mükellefe karşı bir ödevi olmakta[1141] ve idare tarafından yapılmaktadır.

Tarhın neticeleri hususunda mükellefin haberdar edilmesini sağlayan tebliğ, vergi meblağı ve bunun tasfiyesine ilişkin bütün bilgilerin resmen bildirilmesini ifade etmektedir[1142]. Bu anlamda tebliğ ile mükellefin tebliğ yapan makam karşısındaki mükellefiyet durumu bildirilmektedir[1143].

İdarî işlem niteliğinde[1144] olan tebliğ işleminin uygulamaya ilişkin usul ve şekil işlemi olduğu belirtilmektedir[1145]. Tebliğ, Vergi Usul Kanunu hükümleri çerçevesinde *yazılı* usulde yapılmaktadır[1146]. Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesindeki tanımdan da hareketle, tebliğ ile mükellefler haklarında yapılan vergilendirme ile ilgili ve etkili tüm hususlardan haberdar olması sağlanmaktadır[1147].

[1139] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 86, 173.
[1140] Taşdelen, **op. cit.,** s. 285.
[1141] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 335.
[1142] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70.
[1143] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 79.
[1144] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 55; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 112; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 39-40.
[1145] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 196.
[1146] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 55; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 114; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 40.
[1147] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 196.

Doktrinde verginin tebliği, hesaplanan verginin mükellefe duyurulması[1148]; tarh edilen verginin mükellefe yazı ile bildirilmesi[1149] ve mükellefin vergi ödemeye çağrılması[1150] olarak açıklanmaktadır. Zira vergi borcu miktar olarak tarh yoluyla tespit edildikten sonra tebliğ edilmektedir[1151]. Başka ifade ile mükellef, adına salınan vergiden, resmî bildirim olan tebliğ aracılığıyla haberdar edilmektedir[1152]. Bu bağlamda mükellef veya sorumlu verginin tarhını, tebliğ ile öğrenmektedir[1153]. Zira tarhiyatın hüküm ifade edebilmesinin[1154]; başka ifadeyle tarh işleminin hüküm ve sonuçlarını doğurabilmesinin bu işlemden mükellefin haberdar edilmesiyle sağlanacağı, bu bildirim yapılmadıkça tarh işleminin mükellef açısından bir sonuç doğurmayacağı ve tebliğ ile tahakkuk aşamasının başlamasından dolayı vergi tebliğinin, tarh ile tahakkuk arasında köprü işlevinin mevcut olduğu ileri sürülmektedir[1155]. Bu bağlamda *kural olarak,* tarh edilen vergilerin tahakkuk edebilmesi için, tebliğ edilmesi gerekmektedir[1156]. Ancak bu bildirim, belli kurallara göre yapılmak zorundadır[1157].

Burada çalışmanın devamında ayrıca detaylı biçimde alınacak olmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu kapsamında *verginin tarh ve tahakkukunda tebliğ yerine geçen işlemler*in mevcut olduğunu belirtmek gerekmektedir[1158].

2.1.4. Vergi Tahakkuku

[1148] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 12; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 39.
[1149] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 196.
[1150] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 78.
[1151] Zorlu, **op. cit.,** s. 79.
[1152] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 112.
[1153] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 55.
[1154] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 118.
[1155] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 196.
[1156] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 86.
[1157] Demirkan, **op. cit.,** s. 110.
[1158] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 375.

İlga edilen vergi hukuku mevzuatı kapsamındaki kanunî düzenlemeler ve gerekçelerinde *tahakkukat*[1159]*, vergi tahakkukatı*[1160] olarak da ifade edilen ***vergi tahakkuku***[1161]**,** Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesine göre, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir. Mezkûr hüküm, yürürlükteki kanunî düzenlemeler bağlamında son derece önemlidir; zira tahakkuka ilişkin olan tek kanunî tanım, Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesinde yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun yürürlükteki düzenlemeleri incelendiğinde **78 defa**[1162]**;** mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metni[1163] incelendiğinde **40 defa;** mülga 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun[1164] yürürlüğe girdiği metni[1165] incelendiğinde **29 defa;** mülga 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metni[1166] incelendiğinde **30 defa;** mülga 2395

[1159] **Bkz.:** Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, m. 20; mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, m. 74; ***mülga 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu,*** m. 102, 123. (**Bkz.:** 14.06.1927 Tarihli ve 607 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **Muhasebei Umumiye Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc005/kanuntbmmc005/kanuntbmmc00501050.pdf, 22.04.2021. **Ayrıca bkz.:** Sayıştay Genel Kurulu, 27.04.1992 Tarihli ve K. 4725/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=sgk-4725-1-27-04-1992.htm&kw=`4725/1`&cr=sayistay#fm, 12.02.2022.

[1160] **Bkz.:** TBMM, **3692 Sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun Tasarısı.**

[1161] Doktrinde vergi tahakkukunun *vergiciliğin ana mefhumlarından* biri olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70; *verginin hukukî sebeplerinden* biri olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku** s. 54-58; *verginin hukukî prensiplerinden* biri olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 65-66; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 76-78; *vergiciliğin başlıca ana kavramlarından* biri olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 187; *vergi ile ilgili başlıca kavramlardan* biri olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 12; *vergisel ödev ve vergisel yöntem (usul) ilişkilerini düzenleyen temel ögelerden* biri olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 144, 147; *vergilemede temel kavramlardan* biri olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18-19; *vergi ile ilgili temel kavramlar/vergilendirme sürecinde karşılaşılan kavramlardan* biri olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 80; *vergilendirme prensiplerinden* biri olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 33-36.

[1162] Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 ve Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer madde 414/2 hükümlerinde, tahakkuk fişi ibaresinin, "tahakku fişi" şeklinde Kanun metnine işlendiği görülmüşse de bunların, tahakkuk kavramı açısından yapılan toplama ilave edildiği belirtilmelidir.

[1163] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu.**

[1164] Mülga 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ile 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu ilga edilmiştir.

[1165] **Bkz.:** TBMM, **Muamele Vergisi Kanunn (Kanunu),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc021/kanuntbmmc021/kanuntbmmc02103843.pdf, 19.06.2022.

[1166] **Bkz.:** TBMM, **Muamele Vergisi Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc013/kanuntbmmc013/kanuntbmmc01302430.pdf, 11.11.2021.

sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metni[1167] incelendiğinde **33 defa[1168];** mülga 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metni[1169] incelendiğinde **19 defa;** mülga 1039 sayılı Muamele Vergisi Hakkında Kanun'un yürürlüğe girdiği metni[1170] incelendiğinde **11 defa[1171];** mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metni[1172] incelendiğinde **56 defa[1173];** mülga 735 sayılı Umumî İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun'un yürürlüğe girdiği metni[1174] incelendiğinde[1175] ise **1 defa** tahakkuk kavramına yer verildiği anlaşılmakta olup bu bağlamda zaman içinde kanun koyucunun tahakkuka bağladığı hukukî sonuçların daha da artmış olduğu söylenebilir.

Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda *tahakkuk idaresi*nin ihdas edildiği; ayrıca mezkûr Kanun'un 21. maddesi ile verginin tahakkuk ettirildikten sonra tebliğinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Şöyle ki, mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda vergi tarh usulünün ne olduğu, -Vergi Usul Kanunu'nun aksine-, vergilendirme sürecini ve usulünü değiştiren bir etkiye sahip değildir. Zira beyannameye dayanan tarh usulünde de tahakkuk idarelerince kanunî hükümler uyarınca yapılacak tarh işlemi derhal tesis edilmemekte; öncelikle beyannameler kontrol edilmektedir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu uyarınca kurala bağlandığı

[1167] **Bkz.:** TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu.**

[1168] Ancak tahakkukun bir vergilendirme sürecinin parçası olarak düzenlenmesi hususu göz önüne alındığında, 21 defa yer verildiği; zira diğer hâllerde tahakkuk lafzının *tahakkuk memurları, tahakkuk daireleri, tahakkuk şubeleri* ifadelerinde yer aldığı görülmektedir.

[1169] **Bkz.:** TBMM, **Muamele Vergisi Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc010/kanuntbmmc010/kanuntbmmc01001860.pdf, 11.11.2021.

[1170] **Bkz.:** TBMM, **Muamele Vergisi Hakkında Kanun,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc005/kanuntbmmc005/kanuntbmmc00501039.pdf, 20.03.2022, ***("Muamele Vergisi Hakkında Kanun").***

[1171] Nitekim mülga 1039 sayılı Muamele Vergisi Hakkında Kanun'da zaten tarh kavramı hiç düzenlenmemiş olup Kanun'un 13. maddesinde de ***verginin resen tahakkuk*** ettirileceği husus düzenlenmiştir.

[1172] **Bkz.:** TBMM, **Kazanç Vergisi Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc004/kanuntbmmc004/kanuntbmmc00400755.pdf, 11.02.2021, ***("755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu").***

[1173] Ancak tahakkukun bir vergilendirme sürecinin parçası olarak düzenlenmesi hususu göz önüne alındığında, 17 defa yer verildiği; zira diğer hâllerde tahakkuk lafzının *tahakkuk memurları, tahakkuk daireleri, tahakkuk idareleri, tahakkuk şubeleri* ifadelerinde yer aldığı görülmektedir.

[1174] **Bkz.:** TBMM, **Umumî İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc004/kanuntbmmc004/kanuntbmmc00400735.pdf, 01.01.2022.

[1175] Mülga 735 sayılı Umumî İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun'da tarh kavramı hiç bulunmamaktadır.

üzere, beyannameye dayanan tarh usulünde tarhın derhal yapılması ve ayrıca tahakkuk hukukî etkisinin de tarha bitişik olarak ortaya çıkması, mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda hükme bağlanmamıştır. Yine ilaveten mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda beyannameye dayanan tarh usulü olsun ya da olmasın, tahakkuk idarelerince yapılan tarh işlemi mükellefe tebliğ edilmekte olup bu tebliği izleyen günden itibaren de 30 gün süre ile itiraz hakkı tanınmaktadır. Bu sebeple tekrar belirtmek gerekirse, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesine değin, mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda vergilendirme süreci ve usulü, tüm tarh usulleri açısından aynı şekilde hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla hem mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu hem mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu hem de Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil şeklindeki kanunî sıralama ve özellikle tahakkukun tanımındaki salt tebliğe ilişkin düzenlemeleri, mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'na özgü vergilendirme süreci ve usulüne daha uygun ise de beyannameye dayanan tarh usulüne ilişkin daha sonraki kanunî düzenlemeler için yoruma ihtiyaç duyar hâle gelmiştir.

Mülga 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nda ise verginin tarh usulüne değil[1176], *verginin tahakkuku* ve *verginin tahsili*ne ilişkin usuller ayrı başlıklarda düzenlenmiştir.

Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı'nın genel gerekçesinde *verginin tarhı* ile *verginin tahsili* müstakil olarak tasnif edilmekle birlikte[1177], tahakkuka ayrıca bir tasnif açılmadığı; tahsil hükümleriyle birlikte kurala bağlandığı görülmektedir. Zira mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun dördüncü babında *verginin tarhı,* yedinci babında *vergi ve cezaların tahsili* düzenlenmiş ve tahakkuk ayrı bir bap olarak hükme bağlanmamıştır. Ayrıca mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun ilgili maddeye yönelik özel gerekçesinden anlaşılacağı üzere, zamanaşımı hususunda Vergi Usul Kanunu'ndaki tarh ve tahakkuk tanımından farklı bir tarh ve tahakkuk tanımı yapılmıştır. Şöyle ki, *tahakkuk ve tahsil zamanaşımı*nın düzenlendiği maddede, maddedeki tarh kavramı ile verginin tahakkuk memuru

[1176] Mülga 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun sadece 18. maddesinde 1 defa tarh kavramına yer verilmiş olup bu düzenleme de tarha ilişkin usule yönelik değildir.
[1177] **Bkz.:** TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı.**

tarafından hesap ve tayin edilerek mükellefe tebliğinin; kesbî katiyet kavramı ile de itiraz ve temyiz hâlinde temyiz komisyonunun nihaî kararının, itiraz edilmediği durumda ise itiraz süresinin bitimi olduğu ifade edilmiştir[1178]. Bu sebeple mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda, Vergi Usul Kanunu'ndan farklı olarak tarh, tebliği de kapsayan bir anlamda kullanılmıştır.

Mülga 2430 sayılı muamele Vergisi Kanunu'nda *verginin tahakkuku* ve *verginin tahsili*ne ilişkin usuller ayrı başlıklarda düzenlenmiş olup verginin tarhına ilişkin bu neviden bir düzenleme yapılmamıştır. Mezkûr Kanun'un 13. maddesine göre, tarh işlemleri, mükelleflere yazı ile *tebliğ* edilen işlemlerden olup 14. maddesine göre mükellefler tarh edilen vergilere itiraz edebilmektedir. Aynı Kanun'un 25. maddesine göre tarhiyat, re'sen veya ikmalen ya da ihbar veya kontrol sonucunda yapılmaktadır.

Belirtmek gerekir ki, vergilendirme süreci açısından tarh, tebliğ ve tahsil ile birlikte tahakkukun yürürlükteki hâliyle örtüşür ilk tanımı, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile yapılmış olup bu tanım, Vergi Usul Kanunu'nda da birebir korunmuştur[1179]. Yine belirtmek gerekir ki, tahakkukun hukukî rejimine yönelik detaylı kurallar, Vergi Usul Kanunu'ndan önce, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile hükme bağlanmış olup bu kurallar, Vergi Usul Kanunu'na da aktarılarak hâlâ yürürlükleri devam ettirilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesi ile tanımı yapılan tahakkukun hukukî niteliğinin ve özelliklerinin tespitinde, yalnızca bahsi geçen düzenlemenin belirleyici olmadığı da belirtilmelidir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun tüm düzenlemeleri göz önüne alındığında tahakkukun, vergi hukukundaki birden çok müessese ile bazen doğrudan bazen dolaylı ilişkisi olduğu da görülmektedir. Bu bağlamda doktrinde de *vergi alacağı ilişkisi* başlığı altında ele alındığı görülen[1180] tahakkukun ***vergi alacağının***

[1178] **Bkz.:** TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı.**
[1179] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nda tahakkukun düzenlendiği madde, *"Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir* ***hale*** *gelmesidir."* şeklinde önerilmişse de tahakkukun ifade ettiği "hâl" kavramı yerine, "safha" kavramı getirilerek Vergi Usul Kanunu'nun yürürlükteki metni ile birebir aynı hüküm kabul edilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı.**
[1180] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 162.

tayininde işlevi olmasının yanı sıra, başka işlevlerinin de olduğu anlaşılmaktadır. Zira doktrinde de vergi tekniğinin kamu maliyesi içinde pek çok organı ilgilendirdiği ve modern devletin tüm hukukî ve iktisadî kurumları ile karşılıklı etkileşim ilişkisi içinde bulunduğu belirtilmektedir[1181]. Kamu maliyesi, kamu hizmetlerinin mal varlığı ihtiyaçlarının karşılanmasını amaçladığına[1182] göre, vergi tekniğinin de bu amaçlarla bağlantısı olduğu belirtilebilir. Bu anlamda, vergi tekniğinin görev alanı içinde yer alan tahakkukun da yer verilen özellikler ve amacı haiz olduğu görülmekte ve çalışmamızın devam eden bölümlerinde bunlara ilişkin açıklamalar yapılacaktır.

Anayasa Mahkemesinin kararlarında *vergilendirmenin temel ögelerinden*[1183]*, vergilendirmenin belli başlı temel ögelerinden*[1184] biri olduğu ifade edilen tahakkukun tarhiyata dayanması gerekmektedir[1185]. Tahakkuk aşaması ile ilgili işlemler, tarh işlemi tebliğ edildikten sonra yapılmaktadır[1186]. Zira tahakkuk aşamasına gelmeden önce veya bazen tahakkuk aşaması birlikte de gerçekleşebilen bir tarh aşaması bulunmaktadır[1187].

Nitekim vergi alacağının tahakkuku, tarh ve tahakkuk usulleri dairesinde tahakkuk ettirilmektedir[1188]. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri açısından *kural olarak* tahakkukun hukukî varlık kazanabilmesi için, tarh işleminin tesis edilmesi mutlak olmakla birlikte; beyannameye dayanmayan tarh usullerinde ayrıca tebliğ işleminin tesis edilmiş olması gerekmektedir. Beyannameye dayanan tarh usulünde ise tebliğ, tahakkuk öncesinde yer almasa da usulî bir işlem olarak tahakkuka bağlı şekilde tebliğ yerine geçen idarî işlem(ler)in tesis edilmiş olması gerekmektedir.

[1181] Turhan, **op. cit.,** s. 47-48.
[1182] Selim Kaneti, "Kamu Maliyesinin Örgütsel Yapısı", **Makaleler,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, ss. 119-155, s. 119.
[1183] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 Tarihli ve E. 2006/124, K. 2009/146 Sayılı Karar; 08.01.2010 Tarihli ve 27456 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 23.06.2004 Tarihli ve E. 2004/14, K. 2004/84 Sayılı Karar; 22.10.2005 Tarihli ve 25974 Sayılı Resmî Gazete.
[1184] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004 Tarihli ve E. 2003/33, K. 2004/101 Sayılı Karar; 02.03.2005 Tarihli ve 25743 Sayılı Resmî Gazete.
[1185] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 211.
[1186] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87.
[1187] Taşdelen, **op. cit.,** s. 282.
[1188] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1653.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nda tahakkuktan önce sırasıyla tarh ve tebliğ düzenlenmiş olup çalışmamızda da bu sıra takip edilerek açıklamalar yapılmıştır.

Vergi tahakkuku, vergi alacağını (borcunu) ödenir hâle getirmektedir[1189]. Başka ifadeyle, verginin tahakkuku ilgilisinin onu ödemek zorunda olduğu aşamaya getirmektedir[1190]. Bu bağlamda tahakkuk vergi miktarını, mükellef yönünden *vacibülifa*[1191]*;* Devlet yönünden *tahsili kabil*[1192] kılmaktadır. Tahakkukun bu hukukî sonucu, mülga 1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu'n 11. maddesinde de açıkça düzenlenmiş olup maddeden *tarh ve tahakkuk ettirilen gelir ve hasılatın tahsilinin mümkün hâle geldiği* sonucuna ulaşılmaktadır.

Tahakkuk, *vergi borçlarının ödenebilir hâle gelmesi için zorunludur*[1193]*;* zira tahakkuk, *verginin zarurî hâle gelmesini sağlamaktadır*[1194]. Doktrinde ayrıca, vergi tahakkukunun, tarh ve tebliğ edilen verginin *ödenmesi gereken*[1195]*; mükellef ya da sorumlunun vergiyi ödemek zorunda olduğu*[1196] *bir aşama*ya ya da *tahsil edilebilir*[1197]*/mükellef yönünden ödenmesi zorunlu hâle*[1198]*, ödenecek hâle*[1199] gelmesini ifade ettiği belirtilmektedir. Başka ifade ile tahakkuk, *vergi borcunun ödenecek duruma gelmesini* ifade eden bir aşamadır[1200].

2.1.5. Vergi Tahsili

[1189] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 17; Demirkan, **op. cit.,** s. 31.
[1190] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 139.
[1191] **Bkz.:** Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, m. 48.
[1192] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 27.
[1193] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 17.
[1194] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 12.
[1195] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119.
[1196] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 201. **Ayrıca bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 296.
[1197] Nitekim ***Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik***'in *alacakların tahsil sorumluluğu*nun düzenlendiği 32. maddesine göre muhasebe yetkilileri, idarelerce ilgili kanunlarına göre tarh ve tahakkuk ettirilerek *tahsil edilebilir hâle gelmiş* kamu gelir ve alacaklarının yükümlüleri ve sorumluları adına ilgili hesaplara kaydedilerek tahsil edilmesinden sorumludurlar. **Bkz.:** 21.01.2006 Tarihli ve 26056 Sayılı Resmî Gazete.
[1198] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 116.
[1199] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 93.
[1200] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 115, 117.

Vergi tediyatı[1201], *verginin cibayeti*[1202], *tahsilât*[1203], *verginin ortadan kalkması*[1204], *verginin ödenmesi*[1205] olarak da ifade edilen ***vergi tahsili,*** Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesinde göre, verginin kanuna uygun surette ödenmesidir. Bir adım geriye gidildiğinde verginin tahsili, *tahakkuk eden verginin* kanuna uygun şekilde ödenmesini ifade etmektedir[1206]. Yine belirtmek gerekir ki tahsil, muaccel bir borcun ödenmesi suretiyle sona ermektedir[1207].

Vergi tahsili, vergi miktarına eşit bir paranın mükellefin varlığından Devlet Hazinesine geçmesi için bütün malî usulleri kapsamaktadır[1208]. Yine vergi tahsili, iktisadî kıymetlerin çeşitli ekonomik alanlardan Devlet'e transferini ifade etmektedir[1209]. Bir tanıma göre de tahsil, vergi olarak ödenecek paranın mükellefin cebinden çıkarak Hazine kasalarına girmesini sağlayan operasyonlar toplamıdır[1210].

Vergi alacağının tahsili ile vergi işlemi sona ermektedir[1211]. Başka ifadeyle verginin tahsil edilmesi ile vergilendirme ilişkisi; somut vergi borcu sona ermektedir. Bu anlamda vergi ödevi (borcu[1212]) ilişkisini sona erdiren tahsildir[1213].

*Cibayet*in, Devlet ve mükellef yönünden iki ayrı görünüşü bulunmaktadır[1214]. Bu kapsamda kavram olarak *tahsil* ve *ödeme*nin aynı işlemin farklı bakış açısından görünümünü ifade ettiği belirtilmektedir[1215]. Tahsil aşamasının mükellef yönünden görünümü, ödeme[1216] olup Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesinde ödeme konusu

---

[1201] F. Neumark, "Verginin Tarifi ve Mahiyeti", (Çeviren: Sabri F. Ülhgener), **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası,** Sayı: 1, 1939, ss. 311-396, s. 392, ***("Verginin Tarifi ve Mahiyeti").***
[1202] Sahir Erman, "Para, Itîbarı Amme Kağıtları, Kıymetli Damgalar ve Amme Nakliyat İşletmeleri Biletlerinin Taklidi Suçu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 1, ss. 256-303, s. 261; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 199; Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 28; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 41.
[1203] **Bkz.:** Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, Yedinci Bap-Fasıl 1.
[1204] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87.
[1205] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 142.
[1206] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 142.
[1207] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135.
[1208] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 118.
[1209] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 51.
[1210] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 383.
[1211] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 118.
[1212] **Ayrıca bkz.:** Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 70.
[1213] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 96 ,118; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 67.
[1214] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 199.
[1215] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 307, Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 68.
[1216] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 211.

vergi alacaklısı yönünden ele alınarak tahsil kavramı kullanılmıştır[1217]. Bu durumda alacaklı esas alındığında tahsilden; borçlu esas alındığında ödemeden bahsedilmektedir[1218]. Dolayısıyla mükellef yönünden verginin ödenmesi anlamına gelen ve vergi ödevini sona erdiren hâllerden biri de tahsildir[1219].

Vergi ödemelerinin tekniği ve şekilleri kapsamında, verginin yetkililerce mükelleflerden tahsil edilmesi ve mükellefin bizzat kendisi tarafından Maliye dairesine yatırmak suretiyle vergi borcu ödemesi bulunmaktadır[1220]. Günümüzde de genel olarak vergilerin *Devlet memurları tarafından tarh ve tahsil edilmesi usulü* uygulanmaktadır[1221].

Doktrinde ayrıca, *vergi tahsili veya toplama*nın, mükelleften talep edilmek suretiyle alınmasını ifade ettiği; ancak Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesinde tanımlanan tahsil ile verginin tahsilinin ya da toplanmasının değil, *verginin ödenmesi ya da tediyesi*nin tarif edildiği belirtilmiştir[1222]. Bu kapsamda doktrinde, ödemede kendi isteği ile vermenin; tahsilde ise zorla almanın mevcut olduğu belirtilmektedir[1223]. Nitekim, tahsil şekillerinden teşekkül cebren tahsil, amme alacaklarının tahsil usulüne özgü olup Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir[1224]. Doktrinde de cebrî icra, ödeme olarak değil; oldukça yerinde bir ifadeyle ***ödetme*** olarak ele alınmıştır[1225].

Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerinden de bu sonuç açıkça anlaşılabilmektedir. Mezkûr Kanun'un 37. maddesinde, kamu alacaklarının ödeme zamanları için, özel kanunlarına atıfta bulunulmuş ve ancak özel kanunlarında ödeme zamanı belirlenmemiş kamu alacakları için ayrıca bir düzenleme yapılarak, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren 1 ay içinde ödeneceği belirtilmiştir. Yine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü

[1217] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 178; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135.
[1218] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 607; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 31.
[1219] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 118, 135.
[1220] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 118.
[1221] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 119.
[1222] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 29.
[1223] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 307.
[1224] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1663.
[1225] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 336.

Hakkındaki Kanun'un cebren tahsile ilişkin düzenleme getiren 54. maddesinde, *ödeme* süresi içinde ödenmeyen kamu alacağının cebren *tahsil olunacağı* belirtilmiştir.

İlaveten hem mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu hem de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun'dan önce yürürlüğe giren ***mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu***'nun[1226] üçüncü kısmında da *verginin ödenmesi*nin düzenlendiği görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesinde düzenlendiği şekliyle, tahsil, verginin ortadan kalkması, verginin ödenmesi anlamına gelmektedir[1227]. Bu anlamda *amme alacağının sukutu*nun en tabiî ve tipik sukut sebebi[1228] ya da *vergi borcunu ortadan kaldıran* olağan yol[1229] ödemedir.

Tarh, tebliğ ve tahakkuk eden vergi için son aşama, verginin ödenmesini ifade eden tahsildir[1230]. Dolayısıyla vergilendirmenin son aşamasını tahsil[1231]; verginin ödenmesi[1232] oluşturmaktadır. Bu anlamda vergilendirme sürecinde yer alan verginin 4 T'sinin son aşaması, vergi tahsilidir[1233]. Vergiyi doğuran olayla başlayan vergilendirmede nihaî amaç, tahsildir; ancak mükellefin rızasıyla ödeme yapmadığı hâllerde tahsilin konusu kapsamına cebren tahsil de girmektedir[1234]. Dolayısıyla tahsil işlemiyle vergi borcunun ortadan kaldırılmasında inisiyatif, mükellefin iradî olarak vadesinde ya da vadesinden sonra ödemesi hâlinde mükellefte; ancak kendiliğinden vadesinde ya da vadesinden sonra ödenmeyen borçlarda ise cebrî tahsil suretiyle vergi idaresindedir[1235].

Vergi hukuku doktrininde belirtildiği üzere tahsil de bir kamu hukuku kavramı olan vergilendirme yetkisi kapsamında sübjektif ve bireysel nitelikteki vergilendirme

---

[1226] **Bkz.:** 10.06.1949 Tarihli ve 7229 Sayılı Resmî Gazete.
[1227] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 29.
[1228] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1660.
[1229] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 147.
[1230] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 307; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 118; Susam, **op. cit.,** s. 290; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 211.
[1231] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70.
[1232] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 29.
[1233] Yılmaz, **Maliye,** s. 148.
[1234] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 211-212.
[1235] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 119.

işlemine ilişkin *bir yetki*yi ifade etmektedir[1236]. Vergi tarh ve tahsil işlemleri arasında "temel işlem-sonuç işlem" (bağlı işlem, zincirleme işlem) bağıntısının mevcut olduğu belirtilmektedir[1237]. Bu temelde, tarh ile birlikte, tebliğ ve tahakkuk ile tahsil işlemi arasında, temel işlem-sonuç işlem ilişkisi bulunmaktadır[1238]. Başka bir görüşe göre ise vergilendirme sürecindeki tarh, ara işlem; tahsil ise asıl[1239] ve sonuç işlem niteliğindedir[1240].

Vergi tahsilinin -tahakkuk aşamasından farklı olarak- *bir idarî işlem*[1241]*;* tarhta olduğu gibi de *sübjektif nitelikli bir bireysel idarî işlem olduğu* ileri sürülmektedir[1242]. Bu kapsamda tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil şeklindeki dört aşamadan oluşan vergilendirme sürecinde tarh ve tahsil olmak üzere iki idarî işleme yer verildiği ileri sürülmektedir[1243]. Bunun gerekçesi olarak tahsil işlemiyle ortaya çıkan hukukî sonucun kamusal borcun ortadan kalkması olduğu ve miktarı tarh işleminde tespit edilen vergi alacağının-borcunun her mükellef için ayrı ayrı sona erdiği belirtilmektedir[1244].

Genellikle her vergi kanunu verginin ne zaman ödeneceği konusunda hükümler taşımaktadır[1245]. Vergi Usul Kanunu'nun *ödeme zamanı*nın düzenlendiği madde 111/1 hükmünde verginin, kanunlarında gösterilen süreler içinde ödeneceği ve madde 111/2 hükmünde de ödeme süresinin son gününün, verginin vadesi tarihi olduğu belirtilmiştir.

Vergi kanunlarında ödeme zamanı genellikle bir gün olarak değil, bir dönem olarak gösterilmektedir ve verginin vade tarihi, ödemenin son günüdür[1246]. Ödemenin son günü, verginin vade tarihidir[1247]. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun madde 111/1

[1236] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 5-6.
[1237] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 118.
[1238] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 71.
[1239] **Ayrıca bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 309.
[1240] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 71; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180.
[1241] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 16; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 70; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 118; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 212.
[1242]Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 70; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 118.
[1243] Şenyüz, **Tebliğ Zamanaşımı,** s. 17.
[1244] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 118.
[1245] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 118.
[1246] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 143.
[1247] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 29.

hükmünde kurala bağlanan esasa göre, vergilerin kanunlarında gösterilen süreler içinde ödenmesi gerekmekte olup madde 111/2 hükmünde de bu ödeme süresinin son gününün verginin vadesi tarihi olduğu belirtilmiştir.

Vergi kanunlarında verginin nasıl ödeneceği hususunda hüküm bulunmaması hâlinde bu vergi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tahsil edilmektedir[1248]. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ödeme zamanı ve önce ödeme*nin düzenlendiği 37. maddesine göre kamu alacakları, özel kanunlarında belli edilen zamanlarda; özel kanunlarında ödeme zamanı belirlenmemiş kamu alacakları, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirtilecek usule göre yapılacak tebliğden itibaren 1 ay içinde ödenir. Ödeme zamanının son günü kamu alacağının vadesi günüdür.

Vergi Usul Kanunu hükümleri de incelendiğinde, kanun koyucunun ödemeye ilişkin ayrıca özel bir düzenleme yaptığı da tespit edilmiştir. Doktrinde verginin tahakkuk etmiş olmasına bağlı olarak tahakkuk etmesi gerekliliğinin bir istisnası olarak ele alınan ve tahakkuku beklemeden yapılan ödeme olduğu belirtilen[1249] Vergi Usul Kanunu'nun madde 111/4 hükmüne göre, beyannamenin posta ile gönderilmesi hâlinde, beyan edilen verginin ***tahakkuk işleminin tamamlanması beklenmeksizin***[1250] vadesinde ödenmesi gerekmektedir. Bu anlamda bir vergi borcunun muaccel olması tahakkuk işlemi ile sağlanmakta ise de[1251] kanunî bir istisna olarak posta ile gönderilen beyannameler açısından Vergi Usul Kanunu ile tahakkuka atfedilen hukukî etkiden önce, vergi borcuna muaccel nitelik kazandırılmıştır[1252]. Bu bağlamda beyannamenin posta ile gönderilmesi vergi borçlarının ödenmesi açısından özellikli bir durum arz etmektedir[1253]. Zira ödemenin yapılması için de kural olarak verginin tarh, tebliğ ve vergi alacağının-borcunun mükellefçe ödenmesi gereken aşamaya gelmesi şeklindeki hukukî etkiyi bahşeden tahakkuk işleminin tesis edilmesi gerekmektedir. Ancak mükellefin vergi beyannamesini posta ile gönderme usulünü tercih ettiği durumda,

[1248] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 118.
[1249] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135.
[1250] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 147-148.
[1251] Çalışmanın devamında bu konuda detaylı açıklamalar yapılacaktır.
[1252] **Ayrıca bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 444.
[1253] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 77.

kanun koyucunun çok önemli bir düzenleme öngörmüş olduğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda kanun koyucu, posta ile beyannameme gönderilmesi ile tahakkuk fişinin tanziminin eş anlı olarak gerçekleşmesinin mümkün olmaması sebebiyle, bu tanzime bağlı olarak tarh ve tahakkukun tesis edilemeyeceğini öngörmüş; ancak tahakkukun hukukî etkisi olan vergi alacağının-borcunun ödenmesi gereken aşamaya gelmesini kanunî bir norm ile mükellefe yüklemiştir. Başka ifade ile kanun koyucu tahakkuk hukukî alemde varlık kazanmadan, mükellef üzerinde tahakkukun etkisinin göstermesini kurala bağlamış olup beyan edilen verginin vadesinde ödenmesini emretmiştir.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/1 hükmünde ise, beyannameye dayanan tarh usulüne dayanmayarak tarh olunan vergiler için ise, bu vergilerin taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmiş olanları için tam tersine bu defa tahakkukun vergi alacağının-borcunun ödenmesi gereken aşamaya gelmesi şeklindeki hukukî etkisini ortadan kaldırmış ve taksit süreleri içinde ödenmesini emretmiştir.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında tahsil idarî işlemi de bir hukukî etki yaratmaktadır ki, o da kanaatimizce tahakkuk ile ortaya çıkan hukukî etkiyi sona erdiren niteliktedir. Başka ifade ile tahakkuk ile verginin ödenmesi zorunlu hâle gelmesini, yani muaccel nitelik kazanmasını sağlayan hukukî etki yaratılırken; tahsil işlemi ile verginin ödenmesi zorunluluğunu ortadan kaldıran hukukî etki yaratılmaktadır.

Son olarak belirtmek gerekir ki vergilendirme sürecinin bir parçasını teşkil eden tahsilin tekniği, vergilerin tasnif şemalarından birinin de oluşmasına sebebiyet vermektedir[1254].

2.2. Vergi Usul Hukuku'nda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkukun Hukukî Nitelikleri

Vergi uygulamasında tarh işlemi dışında tahakkukun da bulunması oldukça önemli olmasına rağmen, tarh ve tahakkuk arasındaki ayrım konusunda fikir birliğine

[1254] Schmölders, **op. cit.,** s. 263.

varılamamış[1255]; vergi hukukunda tarh ve tahakkuk arasında tam bir ayrım yapılamamıştır[1256]. Ancak tahakkuk tarhı da kapsayan daha geniş bir kavramdır[1257].

Usulüne uygun olarak tarh ve tebliğ edilmeyen bir verginin tahakkuk ettiğinden ve ödenmesi gereken aşamaya geldiğinden bahsedilememektedir[1258]. Zira tahakkukun tarhiyata dayanması gerekmekte[1259] olup vergi hukukunda, tarh olmaksızın bir tahakkuktan bahsedilmesi hukuken mümkün değildir.

2.2.1. Tarh İşleminin Hukukî Etkisi Olması

Bir idarî işlemin hukukî etkisinin niteliğinin tespiti oldukça önemlidir. Zira hukukî etkinin niteliği, ilgili idarî işlemin yapılışı için öngörülen usulî ve hukukî şartları da etkilemektedir[1260].

Vergilendirme işlemleri içerisinde en önemlisinin vergilendirme sürecinin ilk işlemi olan tarhın[1261] hukukî niteliği olduğu ileri sürülmektedir[1262]. Kanaatimizce de bu görüş doğrudur; ancak bu önemdeki en büyük payın tarhtaki tahakkuk hukukî etkisinin olduğu düşünülmektedir.

Farklı kategorilerde olmalarına rağmen, tarhiyat usulleriyle tesis edilen tarh işlemlerinin idarî kimlik taşımakta olduğu belirtilmektedir[1263]. Tahakkukun idarî işlem teorisi bağlamında değerlendirilmesinde ise, idare hukuku ile vergi hukuku doktrininde tam bir uzlaşmanın bulunmadığı tespit edilmiştir. Zira doktrinde bir kısım görüşe göre *vergi hukukunda tahakkuk*un hukukî niteliği idarî işlem iken; bir kısım görüşe göre idarî işlem olmamaktadır.

[1255] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70.
[1256] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198-199.
[1257] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198-199.
[1258] Serkan Ağar, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem – I", **Türkiye Barolar Birliği Dergisi,** Sayı: 67, 2006, ss. 285-316, s. 315.
[1259] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 211.
[1260] **Ayrıca bkz.:** Bahtiyar Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü,** Ankara, Yetkin Yayınları, 2000, s. 54, ***("İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü").***
[1261] Arıkan, **op. cit.,** s. 7.
[1262] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 96.
[1263] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

İdare hukuku doktrininde, ekseriyetle tahakkukun hukukî niteliğinin ***bir idarî işlem olduğu*** belirtilmektedir[1264]. Daha da detaylandırıldığında, tahakkukun *tek taraflı niteliği haiz bir bireysel idarî işlem olduğu konusunda* da belli bir uzlaşmanın mevcut olduğu görülmektedir.

Vergi hukuku doktrininde ise, tahakkukun hukukî niteliğinin ***bir idarî işlem olduğu*** yönündeki görüşler azınlıkta kalmaktadır[1265]. Bu anlamda, tutarlı bir bütün şeklinde tahakkukun niteliğine yönelik tespitlere yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Verginin tahsilinin hukukî sebebi, *kanun tarafından emredilmesi*dir[1266]. Dolayısıyla paradan ibaret olan kıymetlerin transferini ifade eden verginin tahsili, kanun tarafından emredilmiştir[1267]. Bu anlamda vergi, kanunun ihdas ettiği ve yüklediği bir mecburiyettir[1268].

Anayasa'nın madde 73/3 hükmü gereğince, vergi almanın kanuna dayanması gerekliliği açıktır[1269]. Bu bağlamda vergi borcu (alacağı), *bir sözleşmeden değil*[1270]*;* vergi alacağının kanunundan kaynaklanması[1271] sebebiyle, *kanunî bir borç (alacak)* niteliğindedir[1272]. Başka bir ifadeyle, vergi borcu *kanun hükmü gereği* doğmaktadır[1273]. Bu anlamda kanun, verginin hukukî temeli olmaktadır[1274]. Verginin

---

[1264] **Bkz.:** Eroğlu, **op. cit.,** s. 75; Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1114-1115; Günday, **op. cit.,** s. 123; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 323; Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 387; Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1405-1406; Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1646; Yayla, **op. cit.,** s. 115.

[1265] **Bkz.:** Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 5; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 59; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196; Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 27; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 39; Zorlu, **op. cit.,** s. 79. **Ayrıca bkz.:** Taşdelen, **op. cit.,** s. 280, 286. Eserde, *vergi hukukunda tahakkuk* açısından bir aşama ve bir idarî işlem niteliklerinin ayrı ayrı bulunduğu ileri sürülmektedir.

[1266] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 51.

[1267] Neumark, **Verginin Tarifi ve Mahiyeti,** s. 373, 380.

[1268] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1405.

[1269] Doğan Şenyüz, "Türkiye'de Vergileme Sorunları ve Ekonomik İstikrar", **VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu,** 12-15 Mayıs 1992, Uludağ-Bursa, Panel-IV. Oturum, 15 Mayıs 1992, ss. 129-132, s. 129.

[1270] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 14; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 59.

[1271] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 17; Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 67; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 77.

[1272] Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 67; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 77.

[1273] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 49.

[1274] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 8-9.

kanunla konulması, dolaylı olarak vergi idarî tasarrufunun (işleminin) saiklerini de içermektedir[1275].

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da verginin kanunîliği ilkesi dolayısıyla, vergilerin tarh, tahakkuk ve alım yollarının kanunla düzenlenmesinin Anayasal bir zorunluluk olduğu belirtilmiştir[1276].

Yine Anayasa Mahkemesinin kararlarında, kişilerin sosyal ve ekonomik durumlarını etkileyecek keyfî uygulamalara sebep olmaması için vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve vergi matrah ve oranları, verginin yukarı ve aşağı sınırları, tarh ve tahakkuklarının (usullerinin), tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi unsurların kanunlarla belirlenmesi gerektiği belirtilmektedir[1277].

Sayıştay'ın bir kararında da belirtildiği üzere, açık bir kanun hükmü olmadan hiçbir vergi, resim ve benzeri malî yükümlülük tarh, tahakkuk ve tahsil edilemez[1278].

Ayrıca Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun madde 37/2 hükmünde, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanun dayanaklarının bütçelerinde gösterileceği ve bütçelerde yer alan gelirlerin, *ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre* tarh, tahakkuk ve tahsil edileceği belirtilmiştir.

İlaveten ***6085 sayılı Sayıştay Kanunu***'nun[1279] *(Sayıştay Kanunu) sorumlular ve sorumluluk halleri*nin düzenlendiği madde 7/4 hükmünde, usulüne uygun biçimde görevlendirilmediği hâlde kendiliğinden veya verilen emir üzerine gelirleri ***tahakkuk ettirenler*** hakkında da sorumluluğun uygulanacağı; yöneticilerin yazılı emirleri

---

[1275] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.

[1276] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 25.10.1969 Tarihli ve E. 1967/41, K. 1969/57 Sayılı Karar; 12.03.1971 Tarihli ve 13776 Sayılı Resmî Gazete.

[1277] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 30.12.2015 Tarihli ve E. 2014/183, K. 2015/122 Sayılı Karar; 13.01.2016 Tarihli ve 29592 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:**

- Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 Tarihli ve E. 2006/124, K. 2009/146 Sayılı Karar; 08.01.2010 Tarihli ve 27456 Sayılı Resmî Gazete.
- Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004 Tarihli ve E. 2003/33, K. 2004/101 Sayılı Karar; 02.03.2005 Tarihli ve 25743 Sayılı Resmî Gazete.
- Anayasa Mahkemesi, 23.06.2004 Tarihli ve E. 2004/14, K. 2004/84 Sayılı Karar; 22.10.2005 Tarihli ve 25974 Sayılı Resmî Gazete.

[1278] **Bkz.:** Sayıştay Genel Kurulu, 27.04.1992 Tarihli ve K. 4725/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=sgk-4725-1-27-04-1992.htm&kw=`4725/1`&cr=sayistay#fm, 12.02.2022.

[1279] **Bkz.:** 19.12.2010 Tarihli ve 27790 Sayılı Resmî Gazete.

üzerine meydana gelen durumlarda sorumluluğa yöneticilerin de ortak olacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda Sayıştay Kanunu'nun *Sayıştayın görevleri*nin düzenlendiği madde 1/b hükmüne göre *yargılama görevi*[1280] olarak Sayıştay, yaptığı denetim sonucunda sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususları kesin hükme bağlamaktadır. Bu bağlamda Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun *kamu zararı*nın düzenlendiği 71. maddesinde, kamu zararının belirlenmesinde esas alınacak hususlardan birisi de idare gelirlerinin tarh, *tahakkuk* veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması olduğu hükme bağlanmıştır.

*Vergi alacağının doğuşu*ndaki[1281] hukukî sebeplerden[1282] birisi de *vergilerin senelik olması prensibi* olarak ifade edilen bütçe kanunun bir maddesi[1283] ya da bütçe kanunu[1284] veya bütçe kararıdır ve bu sebep, objektif nitelik arz ettiğinden dolayı genel, nesnel hukukî durumlar yaratmaktadır[1285]. Bu durum *bütçenin kanunîliği* ilkesi kapsamında ele alınmaktadır[1286].

Bütçe kanunu ile yasama organı, gelirlerin toplanması ve giderlerin yapılması konusunda yürütme organına yetki ve izin vermektedir[1287]. Kamusal akçeleme teknikleri kapsamında bütçeye gelir aktarımında kişiler vergilendirilir[1288]. Bu sebeple vergi kanunları, bütçe kanunu olmaksızın eksik kalmaktadır[1289]. Bu bağlamda kamu bütçesinin ***dört T*** olarak tanımlanan temel unsurları tahmin, tahdit, tasdik ve tevzin olup ***tasdik*** unsuru[1290] temelinde, bütçe ile vergilerin toplanmasına izin verilmediği

[1280] Sayıştay hesap yargılaması ile yargısal bir faaliyette bulunmaktadır. **Bkz.:** Aksoy, **Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Hukuku,** s. 64-65.
[1281] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83; Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1405-1406; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[1282] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 49; Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1405-1406.
[1283] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 84; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.
[1284] **Ayrıca bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 24; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[1285] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1406.
[1286] Üstün, **Türkiye'de Vergi ve Bütçe Hakkı,** s. 211.
[1287] Erginay, **Kamu Maliyesi,** s. 202, Gürsoy, **Kamusal Maliye: Bütçe,** s. 46.
[1288] Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş,** s. 340.
[1289] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[1290] Doktrinde ayrıca, *tahmin, tahdit, tasdik* ve *tevzin* olarak ifade edilen bu unsurlar, *bütçelemenin temel unsurları* olarak ele alınmış olup tasdik unsuru kapsamında bütçenin gelirlerin toplanmasına ve giderlerin yapılmasına önceden yetki verdiği belirtilmiştir. **Bkz.:** Nihat Edizdoğan, Özhan Çetinkaya, **Kamu Bütçesi,** 4. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2013, s. 6-10.

sürece, vergi kanunlarının varlığına rağmen vergiler toplanamamaktadır[1291]. Nitekim bütçe kanunu, vergi kanunlarını harekete geçirerek gelirlerin tarh, tahakkuk ve tahsiline imkân vermektedir. Bu bağlamda bütçe kanunu suretiyle vergilerle ilgili her türlü kanunî işlemler yürütülebilmektedir[1292]. Dolayısıyla *gelirlerin mezuniyete bağlanması* söz konusudur[1293].

Bütçenin hazırlanmasına ve uygulanmasına egemen olan ilkeler kapsamında *bütçenin zorunluluğu ilkesi* ve *bütçenin yaşam dönemi*ni ifade eden[1294] *bütçenin yıllık olması ilkesi*[1295] mevcut olup bütçe olmadan kamu harcamaları gerçekleştirilemeyeceği gibi, kamu gelirleri de tahsil edilemez ve bu harcama ile tahsil yetkisi, bütçe yılıyla sınırlı olmaktadır[1296]. Bu anlamda bir verginin alınabilmesi için *vergilerin yıllık olması ilkesi*[1297] uyarınca, o yılın bütçe kanunu ile bir vergi kanunun uygulanmasına izin verilmiş olma zorunluluğu bulunmaktadır[1298]. O hâlde bütçe kanunu ile bir ön izin verilmiş olması gerekmektedir[1299]. Nitekim bütçe ilkelerinden birisi de yasama organı tarafından yapılan ön onamayı ifade eden *ön izin ilkesi*dir[1300]. Bütçede ön izin ilkesi, gelenekselleşmiş bir bütçe ilkesi olup Anayasa'nın 161. maddesindeki kamu idarelerinin ve kamu iktisadî teşebbüsleri dışındaki kamu tüzel kişilerinin harcamalarının yıllık bütçelerle yapılacağı kuralında dayanağını bulmaktadır[1301]. Bu sebeple bütçe ilkelerinden birisi de *yasalaşma ilkesi* olarak karşımıza çıkmakta olup bu suretle gelirlerin toplanması ile giderlerin yapılmasında hukukî imkân doğmaktadır[1302]. Dolayısıyla *vergi hukukunun uygulanması,* bütçe

---

[1291] Figen Altuğ, **Kamu Bütçesi,** İstanbul, Beta Yayınları, 2019, s. 9, ***("Kamu Bütçesi").***
[1292] Özer, **Devlet Maliyesi,** s. 33.
[1293] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 212.
[1294] Kenan Bulutoğlu, **Kamu Bütçesi, Kamu Harcamaları, Kamu Borçları,** İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, s. 75.
[1295] **Ayrıca bkz.:** Altuğ, **Kamu Bütçesi,** s. 14; Edizdoğan, Çetinkaya, **op. cit.,** s. 127.
[1296] Selim Kaneti, "Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I), **Makaleler,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 159-161.
[1297] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 34.
[1298] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 24.
[1299] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 254.
[1300] Gürsoy, **Kamusal Maliye: Bütçe,** s. 116. Doktrinde bu ilke, *önceden mezuniyet kaidesi* olarak ifade edildiği eser için **ayrıca bkz.:** Musaballı, **Maliye: Bütçe,** s. 38.
Ayrıca bu ilke, *önceden izin alma ilkesi* olarak da ifade edilmektedir. **Bkz.:** Altuğ, **Kamu Bütçesi,** s. 15; Edizdoğan, Çetinkaya, **op. cit.,** s. 124.
[1301] Gülsen Güneş, "Hukuksal Teknik Açıdan Bütçede "Önceden İzin İlkesi"nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen",** 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, ss. 173-196, s. 174-175.
[1302] Özer, **Devlet Maliyesi,** s. 38.

kanunu ile vergi kanunlarının bütçe yılında uygulanmasına yetki verilmesi ile sağlanmaktadır[1303].

Burada ayrıca belirtmek gerekir ki, diğer kanunlar gibi vergi kanunları da genel ve soyut hükümler içermekle birlikte, vergilerin burada açıklanan bütçe kanunu ilişkisi, vergi kanunlarını süre yönünden diğer kanunlardan farklı kılmaktadır[1304]. Yine belirtmek gerekir ki, bütçe ile gelirlerin toplanmasına ilişkin verilen yetki gerekli bir şart olmakla birlikte vergi alacağı; verginin dayandığı kanunların uygulanmasından doğmaktadır[1305].

Mükellef aleyhine vergi borcunun doğumu[1306] için hukukî sebeplerden[1307] bir diğeri de vergiyi doğuran olayın meydana gelmesidir[1308].

Son olarak vergi alacağının belirli bir kişi açısından doğması, sübjektif bir alacak niteliğini kazanması ve bu bağlamda ilgili kişinin bilinen ve belirli bir para alacağının borçlusu hâline gelebilmesi için[1309], tarh ve tahakkuk olarak ifade edilen idarî işlemlerin (tasarrufların) tesis edilmesi gerekmektedir[1310]. Zira *verginin hukukî temelinin vergi idaresinin işlemlerini de kapsadığı* ileri sürülmektedir[1311]. Bu durumda, yetkili memur tarafından, kanunda belirtilen şartları taşıdığından bahisle kişileri mükellef statüsüne sokan irade beyanının varlığı gerekmektedir ki, bu irade de tarh ve tahakkuk işlemlerinin tesis edilmesiyle sağlanmaktadır[1312].

[1303] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 58-59.
[1304] Kırbaş, **op. cit.,** s. 25.
[1305] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 212.
[1306] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83.
[1307] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 49.
[1308] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 49; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195-196.
[1309] **Ayrıca bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[1310] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1406.
[1311] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 9.
[1312] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 84. Doktrinde ayrıca, vergi alacağının doğuşundaki ya da mükellef aleyhine vergi borcunun doğumu için gerekli olan ögelerden biri olarak ***idarî işlem-vergi tarhı*** belirtilmiştir. Ancak bu görüşte tahakkuka yer verilmemesi, yanıltıcı olmamalıdır. Zira aynı görüşe göre, bir idarî işlem olan tarh, tahakkuk idarî işlemi için bir hazırlayıcı işlem niteliğindedir. Burada salt vergi tarhının belirtilmesinde, tarh olmadıkça kural olarak vergilendirme sürecindeki diğer aşamalara geçilemeyeceği anlamında bir gerekçe bulunduğu düşünülmektedir. **Bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196, 198; Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 27-28.

Nihayetinde, *vergi alacağının doğuşu*ndaki son hukukî sebep de *muamele*[1313], *idarî tasarruf*[1314] yahut *idarî işlem*[1315] *olan tarh ve tahakkuk*tur; tarh ile tahakkuk işlemleri ile birinci ve ikinci hukukî sebeplere dayanılarak ortaya çıkan genel/nesnel hukukî durumun özel hukukî duruma dönüştüğü belirtilmektedir[1316].

Yukarıdaki açıklamaları toparlamak istediğimizde, kişilere ait vergi borcunun tespitinde; yani belirli vergi mükellefiyetlerinin doğmasını gerektiren *genel şartlar* kanunî düzenlemelerde yer almaktadır[1317]. Vergi kanunu da objektif ve kişisellikten uzak bir niteliktedir[1318]. Bu bağlamda *vergi mükellefi statüsü* kanunî düzenlemelerle tayin edilmekte ve bu kanunî düzenlemelerin varlığı sebebiyle kişiler, *teorik olarak, mükellef genel hukukî durumun* içinde bulunmaktadır. Bu duruma bağlı olarak kanunda yer alan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve -kural olarak- kişilerce bunun idareye bildirilmesi üzerine; bahse konu *vergiyi ödeyecek mükellef somut hukukî statüsü*ne girilmektedir. İdare tarafından da bir vergi, tahakkuk ettirilerek salınır; bunun için yapılan işlem de *bireysel idarî işlem niteliğindedir*[1319].

Vergi alacağının doğuşunun hukukî sebebi olarak *idarî işlem*in, tarh ve tahakkuk olarak ifade edilen iki aşamadan oluştuğu ve bu iki aşamada yer alan *tarh ve tahakkukun hukukî niteliğinin idarî işlem olduğu* ileri sürülmektedir[1320]. Başka ifadeyle kişilere ait vergi borcunun *tarh ve tahakkuku, tek taraflı idarî tasarruf (işlem)* ile meydana gelmektedir[1321].

Doktrinde, tarh işleminin, tahakkuk idarî işleminin hazırlık aşamasını oluşturan *bir idarî işlem* olduğu ifade edilmektedir[1322]. Başka ifade ile idarenin içinde cereyan etmekte olan tarh ve tahakkuk işlemleri hakkında tarh işleminin, tahakkuk icraî

[1313] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 84; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 39.
[1314] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 59; Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1406; Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1646; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[1315] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196; Zorlu, **op. cit.,** s. 76.
[1316] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1406.
[1317] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 59.
[1318] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 97.
[1319] Özay, **op. cit.,** s. 440.
[1320] Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1114-1115; Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1406; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198.
[1321] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 59; Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1646.
[1322] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1406; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198.

kararını hazırlayan bir işlem olduğu ileri sürülmektedir[1323]. Zira vergi borcunun saptanmasında verginin konusunun bilinmesinin yanı sıra, *vergilendirilen değer* olan matraha başvurmak gerektiği; somutlaşan, yani tarh edilen verginin bu matraha göre belirlendiği belirtilmektedir[1324]. Bu anlamda tarh aşamasında tahakkuka hazırlığa esas olmak üzere, mükellefin beyannamesi, diğer emareler ve karineler doğrultusunda idarece, vergi borcu mükellef itibariyle hesaplanmaktadır[1325].

Doktrinde, *hukukî açıdan vergi tahakkuku,* verginin, yetkili memurun kararına dayanarak hazırlanmış olan hesapların belirli bir tutarı ihtiva eden bir para borcu hâline getirilmesini ifade ettiği ileri sürülmektedir[1326]. Bu anlamda vergi tahakkukunun vergi borcunun tahsil edilebilir, alınabilir duruma gelmesini ifade ettiği ve bu anlamda bir *idarî işlemin tüm özelliklerini taşıyan icraî nitelikli bir karar* olduğu belirtilmektedir[1327]. Buradan hareketle verginin tahakkuku, miktarı hesaplanarak tarh edilen vergi ile ilgili alınan *icraî karar* olarak karşımıza çıkmaktadır[1328].

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında da vergi borcunun mükelleften cebren tahsilini sağlayan hususun ilgili işleme icraî nitelik kazandırdığına yönelik ifadelere yer verilmiştir. Bahsi geçen kararda, Vergi Usul Kanunu'nun 4 ila 120. maddeleri uyarınca davalı idarelerin, iptali istenilen işlemde belirtilen katma değer vergisini tahsil etme ve sonrasında da düzeltme hükümleri uyarınca davacı şirkete ret ve iade etme yetkisinin bulunmadığı ve bu sebeple dava konusu işlemin, katma değer vergisinin ödenmemesi hâlinde davacı şirketten cebren tahsili yoluna başvurulması sonucunu doğuramayacağından dolayı, vergisel anlamda davacının hukukî durumunu değiştirecek nitelikte olmadığı, davacı şirket adına yetkili mercilerce tesis edilmiş kesin ve icraî nitelikte; başka bir ifadeyle idarî davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmadığı belirtilmiştir[1329].

[1323] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198; Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 27.
[1324] Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1114-1115.
[1325] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1406.
[1326] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198.
[1327] Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1114-1115.
[1328] Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 387; Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1406; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198.
[1329] **Bkz.:** Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 03.11.2016 Tarihli ve E. 2016/343, K. 2016/143 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim2-vdd-e-2016-343-k-2016-143-t-3-11-2016, 18.09.2022. **Ayrıca bkz.:** Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 03.11.2016 Tarihli ve E. 2016/1024, K. 2016/145

Ayrıca doktrinde, verginin tahakkuku ile belirli, kişisel ve eşi benzeri bulunmayan bir hukukî durumlar yaratıldığından; kişi açısından vergi tahakkuku işlemi ile getirilen bu mükellefiyet, daha önce hukuk âleminde bulunmayan *sübjektif nitelik* taşıdığı ileri sürülmektedir[1330]. Başka ifade ile verginin tahakkukunun *tek taraflı bir (tasarruf) işlem*[1331] olarak her mükellefin borcunun aynı olmaması sebebiyle sübjektif bir hüküm doğurduğu belirtilmektedir[1332]. Bu bağlamda vergi tahakkukunun *öznel*[1333]*/sübjektif bir işlem/tasarruf*[1334] olarak *bireysel idarî işlem/idarî karar niteliğinde*[1335] olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla verginin tahakkuk ettirilmesi, düzenleyici idarî işlemlerdeki kuralları kişilere özgüleyen, onlara uygulayan ve ilgili kişiye özgü hukukî durum yaratan ya da değiştiren ve bu bağlamda kişiye has özellikleri dikkate alan *bir bireysel idarî işlemdir*[1336].

Aynı şekilde vergi tahakkuku işlemleri gibi tarh işlemleri de birer bireysel idarî işlem, idarî karar niteliğindedir[1337]. İlaveten idare hukuku doktrininde, verginin tahakkuku gibi tarhının da sübjektif durumlar yaratan *öznel/sübjektif işlem (tasarruf) örneği* olduğu ileri sürülmektedir[1338]. Zira doktrinde herhangi bir ayrım yapılmaksızın, vergilendirme işlemlerinin *bireysel idarî işlem türlerinden biri olan sübjektif işlem olduğu;* vergilendirme işlemleri ile kişilerin statüsü üzerinde hukukî bir etki yaratılarak kamu borçlusu statüsüne girdikleri belirtilmektedir[1339]. Aynı şekilde yine doktrinde, idarenin tek taraflı iradesi ile tesis ettiği vergi borcu kararlarının[1340] ve vergi salma işlemlerinin[1341] *bireysel idarî işlem niteliğinde* olduğu belirtilmektedir. Bunun dışında yine doktrinde vergi tasarruflarında/işlerinde ilk teşebbüsün idarede olması

Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim2-vdd-e-2016-1024-k-2016-145-t-3-11-2016, 18.09.2022.

[1330] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 323.

[1331] **Ayrıca bkz.:** Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 59.

[1332] Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 353-354.

[1333] Eroğlu, **op. cit.,** s. 75.

[1334] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 323; Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 387.

[1335] Günday, **op. cit.,** s. 123; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 323; Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 387.

[1336] Yayla, **op. cit.,** s. 115.

[1337] Günday, **op. cit.,** s. 123.

[1338] Eroğlu, **op. cit.,** s. 75.

[1339] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 172, 302.

[1340] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 386.

[1341] A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku: Genel Esaslar,** Cilt: I, Güncelleştirilmiş 11. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016, s. 365; Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 416; Özay, **op. cit.,** s. 440.

sebebiyle, iradesini ilk açıklayanın idare olduğu belirtilmektedir ve malî faaliyetin sebebinin kamu ihtiyacı dolayısıyla Devlet'in kamu hizmetlerini ifa edebilmek amacıyla masraf yapabilmesi için gerçekleştirdiği işlemler, kamu hizmetlerine yönelik *idarî işlem* niteliğindedir[1342]. Yine doktrinde vergi işlemlerinin *idarî işlem* niteliğinde olduğu belirtilmektedir[1343].

Aynı şekilde *vergi tarh işlemleri* de bireysel idarî işlem türlerinden biri olan birer belirleyici idarî işlemlerdir[1344]. Buradan hareketle *idarî işlem olmakla birlikte;* vergi, resim ve harçlara ilişkin olan ve borçluya borcunu bildiren işlemlerin iptal davasına konu olmayacağı belirtilmektedir[1345].

Yine doktrinde, yargı kararları uyarınca, *mükellefiyet tesis eden işlemler*in hazırlayıcı işlem olarak kabul edildiği; bu işlemlerin vergi yargısında ön işlem olarak nitelendirildiği ve asıl işlemin hazırlayıcı olmalarından dolayı iptal davasına konu olamayan mükellefiyet tesis eden işlemlerin vergi uyuşmazlığı konusu yapılabilmeleri için tamamlanması gerektiğinin ifade edildiği belirtilmektedir[1346]. Buna yönelik Danıştay'ın bir kararında da idarenin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerinin idarî davaya konu olabilecekleri kabul edilmekle birlikte; vergi uyuşmazlıklarında, kesin ve yürütülmesi zorunlu idarî işlemlerin, ihbarname, ödeme emri veya haciz varakası tebliğ edilmesi, *tahakkuk fişi düzenlenmesi* ya da vergi tevkifatı yapılması yahut düzeltme ve şikâyet başvurularının yetkili makamlarca reddedilmesi hâlinde ortaya çıktığı; buna göre mükellefiyet tesisine ilişkin işlemin vergi yargısı açısından ön işlem niteliğinde olup vergi uyuşmazlığına konu olabilmesi için sonuç doğuran bir işlemle tamamlanması, mükellef tarafından ihtirazî kayıtla verilecek beyanname üzerine *tahakkuk fişi kesilmesi* veya vergi tarhı ve ceza kesildiğine ilişkin ihbarnamenin tanzim

---

[1342] Başar, **Vergi Kazasının Mahiyeti,** s. 62.
[1343] Kırbaş, **op. cit.,** s. 13.
[1344] Günday, **op. cit.,** s. 128.
[1345] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 330; Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** Yenilenmiş 1. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2018, s. 315, ***("Türk İdari Yargılama Hukuku").***
[1346] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 324; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 311; Cemil Kaya, "Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: IX, 2005, ss. 253-284, s. 265, ***("İcrai Olmayan İdari İşlemler").*** **Bkz.:** Danıştay 11. Dairesi, 10.11.1997 Tarihli ve E. 1996/6122, K. 1997/3917 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1996-6122-k-1997-3917-t-10-11-1997, 15.03.2021.

ve tebliğ edilmesi gerektiği belirtilerek[1347], tahakkuk fişi tanziminin *kesin ve yürütülmesi gereken bir idarî işlem* niteliği taşıdığından bahisle dava konusu edilebileceği ifade edilmiştir.

Yine Anayasa Mahkemesinin bir kararında, idarî yargıda, idarenin kamu gücüne dayanarak yaptığı tek taraflı, kişilerin hukukunu etkileyen, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerinin idarî davaya konu olabileceği, vergi uyuşmazlıklarında kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerin, ihbarname veya ödeme emri tebliği, *tahakkuk fişi kesilmesi* veya vergi tevkifatı yapılması *gibi işlemler* olduğu belirtilmiştir[1348].

Ayrıca doktrinde, Danıştay kararları ile vergi tahakkuk fişinin, kesin ve yürütülmesi gereken bir idarî işlem olmadığı sonucuna varılmış ise de tahakkuk fişinin, verginin matrah hesabını ve miktarını içeren *kesin bir işlem olduğu* belirtilmektedir[1349].

İlaveten yargı kararlarında mükellefiyet tesis eden işlemlerin icraî nitelikte sayılarak dava konusu edilebildiği hâllerin de bulunduğu belirtilmektedir[1350]. Zira bu aksi yönde görüşlerde mükellefiyet tesisinin kişileri belli bir hukukî statüye sokması dolayısıyla doğrudan *hukukî etki* doğuran icraî kararlar olduğunun belirtildiği ileri sürülmektedir[1351].

Nitekim Danıştay'ın bir kararında götürü usulde vergi mükellefi davacı hakkında tesis edilen gerçek usulde mükellefiyetinin tesis edildiğine ilişkin Vergi Dairesi Müdürlüğü işleminin, herhangi bir makamın onayına tabi bulunmadığı gibi tebliğ edilerek defter tasdik ettirme, fatura ve fiş kullanma, katma değer vergisi beyannamesi verme gibi birtakım malî yükümlülükleri de beraberinde getirmesi

---

[1347] **Bkz.:** Danıştay 11. Dairesi, 21.11.1997 Tarihli ve E. 1996/5978, K. 1997/4181 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1996-5978-k-1997-4181-t-21-11-1997, 15.03.2021.

[1348] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 31.05.2012 Tarihli ve E. 2011/38, K. 2012/89 Sayılı Karar, 13.10.2012 Tarihli ve 28440 Sayılı Resmî Gazete.

[1349] Yayla, **op. cit.,** s. 112.

[1350] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 325; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 312; Kaya, **İcrai Olmayan İdari İşlemler,** s. 265.

[1351] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 312.

dolayısıyla uyulması zorunlu, kesin ve mükellefin hukukunu etkiler nitelikte bir işlem olduğunda kuşku bulunmadığı belirtilmiştir[1352].

Danıştay'ın başka bir kararında da mükellefiyet kaydının kapatılması ile ilgili olarak idareye bir başvuru olmamakla birlikte, davacı hakkında tesis edilen işlemler birlikte değerlendirildiğinde, mükellefiyet tesisine ilişkin işlemin, idarî davanın konusu oluşturan kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu sonucuna varıldığı belirtilmiştir[1353].

Yine doktrinde, beyana bağlı vergilendirme işlemleri ile tahakkuku tahsile bağlı vergilendirme işlemlerine özgü olarak *şeklî vergi hukukunun konusu* olan Vergi Usul Kanunu[1354] düzenlemeleri temelinde tahakkukun (tahakkuk fişinin) *icraî, kesin ve nihaî bir idarî işlem olduğu* ve aynı anda bir aşama olarak maddî anlamda tahakkukun da gerçekleştiği belirtilmektedir[1355]. Tahakkukun aşama niteliğine tekabül eden *maddî anlamda tahakkuk* ve tahakkukun idarî işlem niteliğine tekabül eden *şeklî anlamda tahakkuk* şeklinde geliştirilen tasnif uyarınca, usule ilişkin olan ve bir usul işlemi olan *şeklî anlamda tahakkuk*un bu vergilendirme işlemleri açısından, maddî anlamda tahakkuk eden vergi alacağına (tarha) ilişkin bilgileri aynen içeren/açıklayan icraî, kesin ve nihaî bir idarî işlem olan tahakkuk fişi ile tesis edildiği ileri sürülmektedir[1356].

Ayrıca tahakkukun beyana bağlı vergilendirme işlemleri ile tahakkuku tahsile bağlı vergilendirme işlemleri dışında gerçekleştiği diğer olasılıklarda; örneğin ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergilendirmelerde, şeklî anlamda tahakkukun genellikle maddî

[1352] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 15.01.1992 Tarihli ve E. 1990/3593, K. 1992/143 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-1990-3593-k-1992-143-t-15-1-1992, 22.03.2021.

[1353] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 10.02.2014 Tarihli ve E. 2012/2469, K. 2014/678 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2012-2469-k-2014-678-t-10-2-2014, 12.06.2022. **Ayrıca bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 29.04.2013 Tarihli ve E. 2013/513 K. 2013/3114 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2013-513-k-2013-3114-t-29-4-2013, 12.06.2022.

[1354] Vergi Usul Kanunu'nun adında geçen usul kelimesinin isabetli sayılmadığı; zira Kanun'un maddî vergi hukukunu ilgilendiren konuları da düzenlemesi sebebiyle Kanun'un yalnız usul hükümlerinden teşekkül olmadığı ileri sürülmektedir. **Bkz.:** Mutluer, **op. cit.,** s. 297.

[1355] Taşdelen, **op. cit.,** s. 280, 294, 299.

[1356] Taşdelen, **op. cit.,** s. 280, 287-288, 294, 302.

anlamda tahakkuktan (tahakkuk anından) sonra ve bu bağlamda tahakkukun maddî anlamda gerçekleşmesi ile şeklî anlamda tahakkuk fişinin düzenlenmesinin farklı zamanlarda olduğu belirtilmektedir[1357]. Bu sebeple tahakkuk fişinin işlevi, bu vergilendirmelerde beyana ve tahakkuku tahsile bağlı vergilendirme işlemlerinden farklı olduğu; burada tahakkuk fişinin içeriğindeki bilgilerin, maddî anlamda tahakkuk etmiş tarh işleminin unsurlarını taşıdığından bahisle *kesin, nihaî ve icraî işlem niteliklerini haiz tarh işlemini (ihbarnameyi) teyit edici bir özellik gösterdiği* ve bu gerekçelerden dolayı da tahakkuk fişinin bu vergilendirmelerde, idare hukuku bakımından *kesin, nihaî ve icraî bir idarî işlem olmayıp teyit edici* ve *ayrıca tahsil işlemine hazırlık işlemi niteliğinde olduğu* belirtilmektedir. Bu bağlamda hem icraî özelliği haiz bulunmayan hem de tahsil işlemi açısından hazırlık işlemi niteliğindeki tahakkuk işlemi, dava konusu yapılamayacaktır[1358].

Bu anlamda Vergi Usul Kanunu'ndaki tanımdan da yararlanarak *daha geniş bir anlamda tahakkukun vergi alacağının vergi idaresi bakımından bir işlemi* olduğu ve tüm vergilendirme işlemlerini kapsayacak şekilde maddî anlamda tahakkuk eden vergi alacağına ilişkin bilgileri aynen içeren/açıklayan *(nihaî veya teyit edici nitelikte) idarî bir işlem* olduğu belirtilmektedir[1359].

Bir kısım yargı kararlarında ise *tahakkukun bir idarî işlem* olduğu dolaylı olarak ifade edilmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında, ortada tarh ve tahakkuk bulunmadığından bahisle, kesin ve yürütülmesi gerekli bir idarî işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmadığı belirtilerek[1360] tarh ile birlikte tahakkukun idarî işlem olarak addedildiği düşünülmektedir.

Yine Danıştay'ın bir kararında, genel bütçeye ait vergi, resim ve harç yönünden tarh, tahakkuk ve tahsili ile diğer vergisel idarî işlemler şeklindeki ifadeye yer

[1357] Taşdelen, **op. cit.,** s. 294, 302.
[1358] Taşdelen **op. cit.,** s. 294-295, 302.
[1359] Taşdelen, **op. cit.,** s. 280, 287-288.
[1360] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 23.12.2005 Tarihli ve E. 2005/201, K. 2005/308 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2005-201-k-2005-308-t-23-12-2005, 01.06.2022.

verilerek[1361] tarh ve tahsil ile birlikte tahakkukun *vergisel bir idarî işlem olduğu* yönünde kanaatin mevcut olduğu düşünülmektedir.

Bunun dışında vergi hukuku doktrininde, *idarî* niteliğe yönelik herhangi bir belirtme yapılmaksızın, tahakkukun işlem olduğunu ifade eden görüşler de mevcuttur. Bu bağlamda tarh ile birlikte ve bir *ameliye*[1362] ya da *muamele*[1363] olarak belirtilen tahakkuk, *tarh ve tahakkuk muameleleri*[1364] şeklinde ele alınmaktadır. Yine aynı şekilde, vergi dairesince *tarh ve tahakkuk muamelelerinin (işlemlerinin)* tesis edildiği belirtilmektedir[1365] ve vergiyi doğuran olaydan sonra yetkili memurlarca *idarî işlemler* yapıldığı ve bu idarî işlemleri karşılamak üzere, *tarh ve tahakkuk işlemleri*nin ifade edildiği görülmektedir[1366].

Bazı yargısal kararlarda da *idarî* niteliğe yönelik herhangi bir belirtme yapılmaksızın, tahakkukun işlem olduğunun ifade edildiği de görülmektedir. Anayasa Mahkemesinin kararlarında *"tarh ve tahakkuk gibi işlemler*[1367]*"* ya da *"tarh ve tahakkuk işlemleri*[1368]*"* ifadelerine yer verilmiştir. Danıştay'ın bir kısım kararlarında *"tarh, tahakkuk ve tahsil safhasına ulaşmış işlemler*[1369]*, "vergi tarhı, tahakkuku ve*

[1361] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 11.02.2016 Tarihli ve E. 2015/8598, K. 2016/441 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2015-8598-k-2016-441-t-11-2-2016, 02.06.2022.

[1362] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** 306-308.

[1363] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 54; Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 306-308; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70.

[1364] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 54; Lûtfi Duran, "İdarî Müracaatler ve Bunlar Karşısında İdarenin Sükûtu Meselesi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** Cilt 12, Sayı: 1, 1946, ss. 130-199, s. 136, ***("İdarî Müracaatler");*** Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 33, 306. **Ayrıca bkz.:**

[1365] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 51, 53-54.

[1366] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 51-52, 63. Ayrıca ***tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil muameleleri*** kullanımı için bkz.: Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 54; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 39.

[1367] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 14.01.2003 Tarihli ve E. 2001/34, K. 2003/2 Sayılı Karar; 19.11.2003 Tarihli ve 25294 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 Tarihli ve E. 2001/36, K. 2003/3 Sayılı Karar; 21.11.2003 Tarihli ve 25296 Sayılı Resmî Gazete.

[1368] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/9, K. 1988/28 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/7, K. 1988/27 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete.

[1369] **Örnek kararlar için bkz.:**

- Danıştay 3. Dairesi, 15.01.1992 Tarihli ve E. 1990/3593, K. 1992/143 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-1990-3593-k-1992-143-t-15-1-1992, 22.03.2021.
- Danıştay 9. Dairesi, 14.04.2015 Tarihli ve E. 2012/153, K. 2015/2762 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2012-153-k-2015-2762-t-14-4-2015, 22.03.2021.

tahsiline ilişkin işlemler[1370]*"*, *tarh, tahakkuk vb. gibi işlemler*[1371]*"*, *"tahakkuk işlemi*[1372]*"* ifadelerine yer verildiği görülmektedir.

Benzer şekilde Vergi Usul Kanunu düzenlemelerinde de *idarî* niteliğe yönelik herhangi bir belirtme yapılmaksızın, tahakkukun işlem olduğunu belirten hükümler mevcuttur. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49 ve 111. maddelerinde, *"tahakkuk işlemi*[1373]*";* 342. maddesinde *"tahakkuk muamelesi"* ifadeleri bulunmaktadır. Vergi Usul Kanunu'ndaki yer alan benzer temelin yargısal kararlarda da mevcut olduğu; tahakkukun bir işlem olduğuna yönelik ifadelerin bulunduğu görülmektedir.

İlaveten mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde de *tarh muamelesi,* 36. maddesinde *muamelâtı tarhiye;* mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanun Tasarısı'nın genel gerekçesinde *tarh ve tahakkuk muamelâtı*[1374]*;* mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 59, 70 ve 76. maddelerinde *tarh ve tahakkuk muameleleri;* mülga 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde *tahakkuk ve tahsil muameleleri* ve *tarh, tahakkuk ve tahsil işleri*[1375] ve Kanun'un 93. maddesinde *tarh muamelesi* ifadelerine yer verilmiştir. Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 322. maddesinde *tahakkuk muamelesi* ifadesine yer verilmiştir.

· Danıştay 9. Dairesi, 07.04.2014 Tarihli ve E. 2011/4520, K. 2014/1439 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2011-4520-k-2014-1439-t-7-4-2014, 22.03.2021.

[1370] **Örnek kararlar için bkz.:**

· Danıştay VDDK, 26.03.2014 Tarihli ve E. 2013/304, K. 2014/158 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2013-304-k-2014-158-t-26-3-2014, 22.03.2021.

· Danıştay 3. Dairesi, 10.03.2015 Tarihli ve E. 2014/4856, K. 2015/1122 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2014-4856-k-2015-1122-t-10-3-2015, 22.03.2021.

· Danıştay 4. Dairesi, 06.10.1997 Tarihli ve E. 1996/5234, K. 1997/2887 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1996-5234-k-1997-2887-t-6-10-1997, 22.03.2021.

[1371] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 23.06.2015 Tarihli ve E. 2015/832, K. 2015/3824 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2015-832-k-2015-3824-t-23-6-2015, 22.03.2021.

[1372] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 17.01.2005 Tarihli ve E. 2001/4592, K. 2005/26 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2001-4592-k-2005-26-t-17-1-2005, 22.03.2021.

[1373] **Ayrıca bkz.:** Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 17.

[1374] **Bkz.:** TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı.**

[1375] **Bkz.:** TBMM, **5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı.**

Yargısal kararlarda ise, *tahakkukun idarî davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken işlem* olduğuna hükmedildiği de görülmektedir.

Danıştay'ın bir kısım kararlarında, vergi dairelerinin idarî işlemleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamalarının idarî davaya konu teşkil edilebileceği ve bu bağlamda idarenin vergi tarhı, *tahakkuku* ve tahsiline ilişkin işlemleri ile birlikte; idarî işlem tarifindeki unsurları taşıyan diğer işlemleri hakkında dava açılabileceğinin muhakkak olduğu belirtilmektedir[1376].

Danıştay'ın başka bir kararında, emlak vergisinin mükellefin beyanı üzerine ilgili vergi dairesi tarafından yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirileceği ve somut olayda mükellefin tahakkuka karşı dava açtığı belirtilmiştir[1377].

Danıştay'ın bir diğer kararında, davacı hakkında henüz tarh, tahakkuk vb. gibi işlemler tesis edilmeden, sadece hazırlık işlemi niteliğinde bir beyana davet yazısı olan işlemin dava konusu edilmesine kanunî imkân bulunmadığı belirtilerek[1378] idarî dava konularından birinin de tahakkuk işlemi olduğu ifade edilmiştir.

Danıştay'ın bir başka kararında, yenileme dilekçesinin kayda girdiği tarih itibariyle davacı hakkında tahakkuk etmiş emlak vergisi bulunduğu ve *tahakkuk*

[1376] **Örnek kararlar için bkz.:**
- Danıştay VDDK, 26.03.2014 Tarihli ve E. 2013/304, K. 2014/158 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2013-304-k-2014-158-t-26-3-2014, 22.03.2021.
- Danıştay 4. Dairesi, 16.01.2017 Tarihli E. 2016/20849, K. 2017/384 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2016-20849-k-2017-384-t-16-1-2017, 03.03.2022.
- Danıştay 4. Dairesi, 06.10.1997 Tarihli ve E. 1996/5234, K. 1997/2887 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1996-5234-k-1997-2887-t-6-10-1997, 22.03.2021.

[1377] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 20.01.1989 Tarihli ve E. 1987/3945, K. 1989/159 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-daire-e-1987-3945-k-1989-159-t-20-1-1989, 03.03.2022.

[1378] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 23.06.2015 Tarihli ve E. 2015/832, K. 2015/3824 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2015-832-k-2015-3824-t-23-6-2015, 22.03.2021.

işleminin idarî davaya konu olabilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu belirtilmiştir[1379].

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında da davacı tarafından 2011/7 dönemine ilişkin katma değer vergisi beyannamesinin verilmemesi sebebiyle, davacı adına 2011/7 dönemine ilişkin olarak *tahakkuk yapılmadığından dolayı ortada idarî davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem bulunmadığı* gerekçesiyle dava konusu işlemin bu kısımlarının incelenmeksizin reddine karar veren Vergi Mahkemesi kararı hukuka uygun bulunmuştur[1380].

Ayrıca yargısal kararlarda, tahakkuk fişi temelinde yapılan değerlendirme ile *tahakkuk fişinin kesin ve yürütülmesi gereken işlem olduğu* sonucuna varılmaktadır. Danıştay'ın bazı kararlarında, idarenin kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerinin idarî davaya konu olabilecekleri kabul edilmekle birlikte; vergi uyuşmazlıklarında kesin ve yürütülmesi zorunlu idarî işlemlerin ihbarname, ödeme emri veya haciz varakası tebliğ edilmesi, vergi tevkifatı yapılması yahut düzeltme ve şikâyet başvurularının yetkili makamlarca reddedilmesi ve *tahakkuk fişi kesilmesi* hâlinde ortaya çıktığı belirtilerek *tahakkuk fişinin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idarî işlem niteliği taşıdığı*na hükmedilmektedir[1381].

Yine bir kısım Danıştay kararlarında, *tahakkuk fişinin kesin ve yürütülmesi gerekli icraî işlemlerden biri olduğu* belirtilmektedir[1382]. Ayrıca bazı yargısal

---

[1379] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 05.02.2015 Tarihli ve E. 2014/5604, K. 2015/332 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2014-5604-k-2015-332-t-5-2-2015, 22.03.2021.

[1380] **Bkz.:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 23.02.2017 Tarihli ve E. 2017/69, K. 2017/362 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim2-vdd-e-2017-1892-k-2017-1957-t-20-6-2017, 22.03.2021.

[1381] **Örnek kararlar için bkz.:**

- Danıştay VDDK, 02.06.1989 Tarihli ve E. 1989/40, K. 1989/45 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1989-40-k-1989-45-t-2-6-1989, 22.03.2021.
- Danıştay 11. Dairesi, 21.11.1997 Tarihli ve E. 1996/5978, K. 1997/4181 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1996-5978-k-1997-4181-t-21-11-1997, 15.03.2021.
- Danıştay 11. Dairesi, 10.11.1997 Tarihli ve E. 1996/6122, K. 1997/3917 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1996-6122-k-1997-3917-t-10-11-1997, 15.03.2021.

[1382] **Örnek kararlar için bkz.:**

kararlarda, vergi yargısı açısından *mükellefiyet tesisine ilişkin işlem*ler, ön işlem olarak nitelendirilmekte ve bu işlemlerin, vergi uyuşmazlığına konu olabilmesi için *sonuç doğurucu bir işlemle tamamlanması;* bu bağlamda mükellef tarafından ihtirazî kayıtla verilecek beyanname üzerine *tahakkuk fişi kesilmesi* veya vergi tarhı ve ceza kesildiğine ilişkin ihbarnamenin tanzim ve tebliğ edilmesi gerektiği belirtilerek[1383] tahakkuk fişinin sonuç doğurucu bir işlem olduğu ifade edilmektedir.

İdare hukuku doktrininin aksine, **vergi hukuku doktrininde** ise tahakkukun hukukî niteliğinin ***bir idarî işlem olmadığı*** yönündeki görüşler çoğunluktadır.

Vergi hukuku doktrinde, tarh, tebliğ ve tahsilin hukukî niteliklerinin birer idarî işlem olduğu; ancak tahakkukun bir idarî işlem olarak kabul edilmediği ifade edilmektedir[1384]. Ayrıca doktrinde vergilendirme sürecinde tarh ve tebliğin bir idarî işlem ve tahsil aşamasının da ayrı bir idarî işlem olduğu ileri sürülmektedir[1385]. Yine doktrinde tarhın ara işlem ve asıl, sonuç işlem olarak tahsilin, kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşıdıkları belirtilmektedir[1386]. Bu anlamda tahakkuk, belli idarî prosedürlerin sonucunda ve belli şartlar altında ortaya çıkmaktadır ve idarî işlem niteliğini haiz değildir.

· Danıştay 9. Dairesi, 21.04.2016 Tarihli ve E. 2016/2952, K. 2016/3066 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2016-2952-k-2016-3066-t-21-4-2016, 11.06.2022.

· Danıştay 9. Dairesi, 29.12.2011 Tarihli ve E. 2008/199, K. 2011/8997 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2008-199-k-2011-8997-t-29-12-2011, 11.06.2022.

[1383] **Örnek kararlar için bkz.:**

· Danıştay 11. Dairesi, 21.11.1997 Tarihli ve E. 1996/5978, K. 1997/4181 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1996-5978-k-1997-4181-t-21-11-1997, 15.03.2021.

· Danıştay 11. Dairesi, 10.11.1997 Tarihli ve E. 1996/6122, K. 1997/3917 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1996-6122-k-1997-3917-t-10-11-1997, 15.03.2021.

[1384] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 119.

[1385] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 151.

[1386] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 177.

Tahakkukun bir *aşama*[1387] olarak ele alındığı, *tahakkuk safhası ve bu aşamada cereyan eden amelele*rin[1388] irdelendiği tespit edilmektedir. Başka hukuk sistemlerinde yer almayan tahakkukun vergilendirme sürecinin önemli *bir aşaması* olduğu[1389]; tarh ve tebliğ ile birlikte tahakkukun vergilendirme sürecindeki ayrı birer *teknik aşama* olduğu ileri sürülmektedir[1390]. Tahakkuk, *mükellef ya da sorumlunun vergiyi ödemek zorunda olduğu bir aşamaya gelmesi*[1391], *vergi borcunun ödenebilir bir aşamaya gelmesi*[1392] veya *verginin ödenmek zorunda olduğu bir aşamaya gelmesi*[1393] olarak ifade edilmekte ve bir aşama olarak tahakkukun ifade ettiği durumun, saptamanın, kendiliğinden ya da açılan bir davanın reddi üzerine gerçekleştiği belirtilmektedir[1394].

Doktrinde ayrıca, aşama olarak belirtilmeksizin, verginin tahakkukunun tarh ve tebliğ edilen *vergi borcunun ödenecek duruma*[1395], *verginin ödenmesi gerekli bir borç (kamu alacağı) durumuna*[1396], *verginin ödenecek hâle*[1397], *ödenmesi gereken bir duruma*[1398], *tahsili gereken bir duruma*[1399] ya da *bir resmî dokümanın tebliği veya kanunda belirtilen muamelelerin ifası suretiyle verginin tahsili zarurî bir hâle*[1400] gelmesini ifade ettiği belirtilmektedir.

Vergilendirme sürecinde tahakkukun ayrı bir idarî işlem olarak kabul edilmediği[1401]; daha detaylandırıldığında hukuk tekniği açısından *ayrı bir idarî işlem niteliği* taşımadığı ileri sürülen tahakkukun[1402], bahsi geçen kendiliğinden gerçekleşme özelliği sebebiyle idarî işlem niteliğini haiz tarh ve tahsil işlemlerinden ayrıldığı

[1387] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 151; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 201; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 138-139; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 296-297; Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 119; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 115; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180.
[1388] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1653.
[1389] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 115.
[1390] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 105.
[1391] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 138-139.
[1392] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[1393] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 296.
[1394] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 115.
[1395] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 115.
[1396] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 139.
[1397] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 93.
[1398] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 57; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 80.
[1399] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198.
[1400] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 12.
[1401] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 151.
[1402] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 297; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 115.

belirtilmektedir[1403]. Ancak aynı görüşte, somut bir vergi ilişkisinin doğması ve ortadan kalkmasının, her biri bir *vergilendirme işlemi* tarafından karşılanan *aşamalar*dan oluştuğu belirtilmekte[1404] ve tahakkukun da vergilendirme işlemlerinden birisi olarak ele alındığı görülmektedir[1405].

Yine doktrinde, vergi alacağının, verginin tarhının mükellefe tebliğ edilmesinden ve bu tebliği izleyen dönemde verginin uyuşmazlık konusu yapılması aşamalarından geçmesi ya da bu aşamalar için öngörülen sürenin sona ermesi ile *tahakkuk ettiği* belirtilmektedir[1406]. Bu bağlamda tarh işlemine karşı süresi içerisinde dava açılması hâlinde, verginin ödenecek duruma gelmesinin mahkeme kararına kadar ertelenmesini ifade eden yürütmenin durması hususunun, tahakkuk aşamasının önemli özelliği olduğu ileri sürülmektedir[1407].

Bazı yargısal kararlarda, *tahakkukun kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığına* hükmedilmektedir.

Nitekim Danıştay'ın bir kısım kararlarında, dava konusu tahakkukun idarî davaya konu edilebilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığı belirtilmiştir. Ancak bu kararlarda, doğrudan tahakkukun niteliğinin değil; tahakkuka esas olan yatırım indiriminden yararlanma imkânının bulunmaması temelinde bir değerlendirme yapıldığı düşünülmektedir. Zira Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünün istisnası niteliğinde olan ihtirazî kayıtla beyan müessesesinin mükelleflere beyan ettikleri matrahlara ve bu matrah üzerinden *tahakkuk ettirilen vergilere karşı dava açma olanağı tanımakla birlikte;* ihtirazî kayıtla verilen beyanname üzerine yapılan *tahakkukun idarî davaya konu olabilmesi için,* bu kaydın, davacının hukukunu doğrudan etkileyecek bir sonuç yaratmaya yönelik olması gerektiğini belirtmiştir. Bu bağlamda karardaki ifadelerden anlaşılacağı üzere tahakkuk, idarî davaya konu edilebilmektedir; ancak kazanç yetersizliği sebebiyle yatırım indirimi tutarının indirime konu edilebilmesi fiilen mümkün olmayan geçici

[1403] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 115.
[1404] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95, 115. **Ayrıca bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 255.
[1405] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95, 115.
[1406] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 116; Turhan, **op. cit.,** s. 89.
[1407] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 297.

vergi beyannamesi üzerinden yapılan tahakkukta; başka bir deyişle davacının uyuşmazlığa konu dönemde zarar beyanı sebebiyle yatırım indirimi hakkı bulunsa dahi, indirim tutarını düşebileceği kazancı olmadığından dolayı verginin tahsil işlemlerinin durdurulması yolundaki nihaî talebi ile bu davada elde edebileceği hukukî bir sonuç bulunmadığı belirtilmiştir[1408].

Danıştay'ın başka bir kararında, dava konusu tahakkukun *idarî davaya konu edilebilecek nitelikte kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmadığı* belirtilmiştir[1409]. Ancak bu kararda da doğrudan tahakkukun niteliğinin değil; tahakkukun hukuka uygun olmadığı temelinde bir değerlendirme yapıldığı düşünülmektedir. Zira Danıştay, limited şirket ortağının, şirketten tahsil imkânı kalmayan ve kesinleşmiş kamu alacağından dolayı sorumlu tutulabileceğini; şirket adına kesinleşen vergilerden dolayı ortağın takibinin ise, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca tesis edilecek işlemlerle mümkün olabileceği ve şirket adına tahakkuk ettirilmesi gereken verginin ortak adına tahakkuk ettirilmesine olanak bulunmadığı gerekçesiyle, şirket adına tahakkuk ettirilen vergi ve fon payları kesinleşmeden, davacı adına yapılan tahakkuk işlemlerinin davacının hukukî durumunu etkileyen ve idarî davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemler niteliğinde olmadığını belirtmiştir.

[1408] **Örnek kararlar için bkz.:**
- Danıştay 3. Dairesi, 18.04.2016 Tarihli ve E. 2016/7343, K. 2016/3028 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2016-7343-k-2016-3028-t-18-4-2016, 22.04.2022.
- Danıştay 3. Dairesi, 12.02.2014 Tarihli ve E. 2011/3685, K. 2014/535 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2011-3685-k-2014-535-t-12-2-2014, 22.04.2022.
- Danıştay 3. Dairesi, 27.12.2012 Tarihli ve E. 2011/2154, K. 2012/4931 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2011-2154-k-2012-4931-t-27-12-2012, 22.04.2022.
- Danıştay 3. Dairesi, 23.05.2012 Tarihli ve E. 2010/5394, K. 2012/2046 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2010-5394-k-2012-2046-t-23-5-2012, 22.04.2022.
- Danıştay 3. Dairesi, 15.12.2010 Tarihli ve E. 2009/5920, K. 2010/3965 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-5920-k-2010-3965-t-15-12-2010, 22.04.2022.

[1409] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 12.03.2013 Tarihli ve E. 2010/176, K. 2013/1030 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2010-176-k-2013-1030-t-12-3-2013, 22.04.2022.

Bazı yargısal kararlarda ise *tahakkuk fişinin kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idarî işlem niteliği taşımadığı* belirtilmektedir.

Danıştay'ın bir kararında, davacının kanunî süre içinde verdiği beyannamesi üzerine düzenlenen tahakkuk fişinde gösterilen vergilerin ödeme zamanlarının ilgili yılın Nisan, Temmuz ve Ekim ayları olduğu, tahakkuk fişinde vade tarihinin 30.08.1990 olarak gösterilmiş olmasının kanunî durumu değiştirmeyeceğinden dolayı davacı hakkında *kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idarî işlem niteliği taşımayan tahakkuk fişinin dava konusu yapılmasının mümkün olmadığı* belirtilmiştir[1410].

Danıştay'ın başka bir kararında, vergi uyuşmazlıklarında kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemin Vergi Usul Kanunu'nun 35. maddesinde mahiyeti düzenlenmiş olan ihbarname ile tebliğ olunan tarh işlemi ile vergi kanunlarına aykırı hareket edenler adına, bu vergiye bağlı veya bundan bağımsız olarak kesilen vergi cezalarını konu edinen işlemler olduğu; bu işlemlerin idarî davaya konu edilmemeleri veya açılan davaların reddi üzerine ödenmesi gereken aşamaya gelen vergi ve cezanın bu aşamasını belgeleyen tahakkuk fişinin *vergi dairesinin iç işlemi niteliğinde olması sebebiyle idarî davaya konu edilmesinin ve tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ ya da tevdi edilmiş olmasının da bu durumu değiştirmesinde olanaklı olmadığı* belirtilmiştir[1411].

Danıştay'ın bir diğer kararında, davacı adına salınan cezalı vergiler için düzenlenen ve *kesin ve yürütülebilir nitelikte olan ihbarnameler*in dava konusu

---

[1410] Bahse konu kararda yer alan Danıştay Savcısının düşüncelerine yer verilmesinde fayda görülmektedir. Danıştay Savcısı, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tahakkuk fişinin, verginin matrahı, hesabı, miktarı, vergi mahkemesinde dava açılmasıyla ilgili hükümleri ihtiva eden kesin bir işlem olduğu; beyannamesini vergi dairesine veren mükellefin, tahakkuk fişini almamasının verginin tahakkukuna engel olamayacağı sebepleriyle, tahakkuk fişi suretiyle vergiyi doğuran olay ve vergilendirme konusunda, idarenin kesin ve icraî nitelikte bir işlem tesis ettiğini belirtmiştir. Bu bağlamda ödenecek verginin vadesinin kanunî hükümlere uygun olarak belirtilmediği iddia edilen tahakkuk fişine yönelik olarak mükelleflerde tereddüt bulunması ve hukukîliğinin tartışılması durumlarında açılan davanın esastan incelenerek karar verilmesi gerekirken; usulden reddedilmesinde kanunî isabet görülmediğinin ve temyiz isteminin kabul edilerek mahkeme kararının bozulması gerekeceğinin düşünüldüğü belirtilmiştir. **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 10.03.1993 Tarihli ve E. 1990/4056, K. 1993/1118 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1990-4056-k-1993-1118-t-10-3-1993, 11.11.2021.

[1411] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 15.03.2017 Tarihli ve E. 2016/788, K. 2017/1991 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2016-788-k-2017-1991-t-15-3-2017, 11.11.2021.

edildiği Vergi Mahkemesince karar alındıktan sonra, söz konusu vergi ve cezalar için düzenlenen, davacının hukukî durumunda değişiklik oluşturmayan ve bildirim niteliği taşıyan *tahakkuk fişlerinin idarî davaya konu edilmesine hukuken olanak bulunmadığı* belirtilmiştir[1412].

Tahakkuk, doktrinde belirtildiği üzere bir ***sonuçtur.*** Bu sonuç, beyannameye dayanan vergilerde kendiliğinden; yani otomatik olarak ortaya çıkmakta iken, diğer tarh usullerinde mükellefin dava açmaması veya açtığı davada iddiasında haklı bulunmadığı hâllerde ortaya çıkmaktadır[1413].

Bunun dışında doktrinde oldukça önemli bir açıklamaya yer verilerek ***tarh işleminin tesis edildiği anda hukuk âleminde kazandığı değerin; bu işlemin tahakkuk süreci*** ve ***yürütülebilirliği***ni ifade ettiği ileri sürülmektedir[1414].

Tüm bu açıklamalardan sonra, öncelikle belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Hukuku'nda düzenleniş biçimiyle ***tahakkuk bir idarî işlem değildir.*** Bir vergilendirme sürecinde tahakkuku, tarhta aramak gerekmektedir. Yani vergi tahakkuk ettirildiğinde, bu tahakkuk, tarh işleminin kimliğindeki bir unsuru oluşturmaktadır. Bu anlamda tahakkuk, tarh işlemine özellikler ekleyen ve kanun koyucu tarafından vergi hukukuna özgü olarak ayrı bir isimlendirme yapmak suretiyle tahakkuk adıyla kurala bağladığı bir ***hukukî etki***dir. ***Tahakkuk, tarhın hukukî etkisidir.*** Tahakkukun, tarhın hukukî etkisi olması sebebiyle, bir idarî işlem olan tarha karşı açılacak davada; yani tarhın dava konusu olduğu davada tarha bağlı olarak hukuka uygun olup olmadığı değerlendirilebilecek bir hukukî etkidir. Bu bağlamda tarh işleminin hukuka aykırı olduğu hâllerde, aynı şekilde tarhın hukukî etkisi olan tahakkuk da hukuka aykırı olmaktadır.

Tarh işleminden beklenen hukukî etkilerden birisi de tahakkuktur. Ancak tahakkuk etmeksizin de tarh işleminin tespit ettiği birtakım hukukî durumlar mevcuttur

---

[1412] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 08.05.2014 Tarihli ve E. 2013/2161, K. 2014/1912 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-2161-k-2014-1912-t-8-5-2014, 11.11.2021.
[1413] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 151.
[1414] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

ve tahakkuk ettirilmekle birlikte tarh işleminin kimliğine yeni özellikler eklenmektedir.

Tahakkuk ettirilmese de sırf tarhla birlikte hukukî varlık kazanan durumlar olduğundan; tarha ilişkin olarak tahakkuktan bağımsız açıklamalar yapılabilmesi mümkün ise de tarhın tüm yönleriyle açıklanabilmesi için, tahakkuk yönünden ele alınması bir zorunluluktur. Tahakkuk olmaksızın da tarhın bir hukukî kimliği ya da niteliği bulunmaktadır. Diğer taraftan tahakkuk yönünden ele alınmayan bir tarh, eksik özellikler ihtiva eden bir tarhtır.

Tahakkuka bir aşama, bir hâl ya da bir durum niteliği verilebilmesinin mümkün olduğu düşünülmekle birlikte; bu yöndeki açıklamalar, tahakkuk ile tarhın bağlantısının izahında yeterli olmamaktadır.

Tahakkuk ettirilmemiş tarh ile tahakkuk ettirilmiş tarh arasında, sahip oldukları hukukî özellikler bakımından farklılıklar bulunmaktadır. Şöyle ki tahakkuk ettirilen bir tarh, aynı zamanda tahakkuk ettirilmemiş bir tarhın tüm özelliklerini taşımakta ise de aksi mümkün değildir. Dolayısıyla *vergi hukukunda tahakkuk*un ve özelinde Vergi Usul Hukuku'nda düzenleniş biçimiyle tahakkukun, tarhtan bağımsız bir şekilde ele alınmasının mümkün olmadığı yönünde bir çıkarıma varılmıştır. Bu anlamda tarh olmaksızın *vergi hukukunda tahakkuk*a bir hukukî kimlik ya da nitelik atfedilememektedir. Zira tahakkuk ile ilgili yapılacak tüm açıklamaların temelinde tarh bulunmaktadır.

Doktrinde tarh edilen vergiden sonra, verginin hemen ödenmemesini kabul etmek ve verginin ödenmesi için tarhtan sonra tahakkuk aşamasını ihdas etmek suretiyle, mükellefin çıkarının gözetildiği; bu kapsamda mükellefe inisiyatif tanıyarak ya da tarhın uygulanmasını bir yargı kararına bağlı kılarak tarh işleminin hukukî etkisinin belli koşullara tabi kılındığı belirtilmektedir[1415]. Burada mükellefe tanınan inisiyatifin; dava açma hakkı ve hiç dava açılmayarak bu hak kullanılmasa dahi dava açma süresince tarhın tahakkuk etmemesi hususlarının olduğu düşünülmektedir.

[1415] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242.

Tüm bu açıklamalar ışığında, Vergi Usul Kanunu'nda ***tahakkuk, tarhın hukukî etkisi*** olarak kurala bağlanmıştır. Ancak aynı kanun koyucu, tarh usulleri temelinde tarh ile tahakkuk arasındaki bağlantıyı farklı usullerde kurmuştur. Şöyle ki, beyannameye dayanan tarh usulünde tarh ve hukukî etkisi olan tahakkuk bitişiktir. Ancak bazı tarh usullerinde ise tarh, tahakkuka hemen kavuşamamaktadır; başka ifadeyle tarhın hukukî etkisi olan tahakkuk aniden ortaya çıkmamaktadır. Bu sebeple bu usullerde tarhın hemen ardından yapılması zorunlu olan bir tebliğ işlemi bulunmaktadır. Bu tebliğ ile tarhın tahakkukla bağlantısının kurulması, tahakkuk hukukî etkisini kazanması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde tebliğ edilen tarhiyat, ***tahakkuk ihbarı***[1416] nitelindedir.

Sayıştay'ın bir kararında da eğlence vergisine tabi işletme ile ilgili bilgilerin Belediyede bulunduğu, mükellefin ilgili aya ait vergiyi o ayı takip eden ayın 20. günü akşamına kadar ilgili belediyeye yatırmadığının kamu görevlileri tarafından tespit edilerek ***tahakkuk ihbarnamesi*** ile ödeme yazısını mükellefe göndermesi gerektiği belirtilmektedir[1417]. Dolayısıyla mükellef, tarha yönelik tebliğ ile ***tahakkuka çağrılmakta, davet***[1418] ***edilmektedir.***

Nitekim, yukarıda açıklandığı üzere ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde ihbarname tanzim esası geçerlidir. *İhbarname,* yazı ile yapılan ihbar; *ihbar* ise kamuyla ilgili olarak bir veya birden çok kişinin dikkatini çekmek amacıyla yazıyla yapılan beyan olarak tanımlanmaktadır[1419]. O hâlde Vergi Usul Kanunu uyarınca *ihbarname,* tahakkuk edecek bir vergiye ilişkin olarak mükellefin dikkatini çekmek amacıyla hesaplanan vergi borcu hakkında yazıyla yapılan beyan olarak

---

[1416] Terminolojik kullanım için **ayrıca bkz.:** Ağar, **op. cit.,** s. 296.

[1417] **Bkz.:** Sayıştay 7. Dairesi, 09.11.2017 Tarihli ve 215 No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlar.sayistay.gov.tr/dk/?krr=25618, 14.10.2021.

[1418] Doktrinde *tebliğle ilişkili diğer bazı kavramlar*dan biri olarak *çağrı mektubu* incelenmiştir. Vergilendirme sürecinde kullanılan çağrı mektubunun genellikle veraset ve intikal vergisine yönelik olarak ikinci süre başlangıcına ilişkin olduğu, bu ikinci sürenin mükellefe bildiriminin *beyana çağrı mektubu* ile yapıldığı, bu mektup gönderilmeden tahakkukun gerçekleşemeyeceği belirtilmektedir. **Bkz.:** Kadir Ayyıldırım, **Türk Vergi Hukukunda Tebligat,** Birinci Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 26-17. Vergi Dairesi İşlem Yönergesi'nde düzenlenen vergi idaresince *beyana çağrı mektupları*nın kanunî bir dayanağı olmadığı ifade edilmektedir. **Bkz.:** Erdem Ateşağaoğlu, Rabia Yılmaz, "Beyana Çağrı Mektubu Uygulamasına Yönelik Sorunsallar", **Maliye Araştırmaları Dergisi,** Cilt: 6, Sayı: 1, Mart 2020, ss. 1-20, s. 2.

[1419] **Bkz.:** Türk Hukuk Kurumu, **op. cit.,** s. 149.

tanımlanabilir. Burada beyanı mükellef değil; vergi idaresi yapmaktadır. Dolayısıyla ihbar edilen hususlar, verginin tarhına bağlı olarak vergi matrahı, oranı ve daha geri gidildiğinde gerçekleşen vergiyi doğuran olay ile yine verginin tarhına bağlı olarak hesaplanan verginin ödenecek aşamaya geleceği; yani tahakkuk edeceğidir.

2.2.2. Tarha İnşaî İdarî İşlem Olma Niteliğini Kazandırması

Bu başlık altında, tarh üzerindeki tahakkukun hukukî etkisi ele alınacak olup bu sebeple icraîlik bağlamında tarhın tespit edici idarî işlem niteliği ve ardından inşaî idarî işlem niteliği tartışılacaktır.

2.2.2.1. Tarhın Tespit Edici İdarî İşlem Niteliği ve İcraîlik

Tespit edici idarî işlemler için idare hukuku doktrininde kullanılan terminolojide, bir uzlaşmanın olmadığını belirtmek gerekir. Ancak çalışma konusu açısından tahakkuk ve buna bağlı olarak da tarha ilişkin açıklamaların yapılması sebebiyle aktarılmaya çalışılan bu bilgilerde, bu başlıkta ***tespit edici idarî işlem*** kavramının tercih edilmesinin önemli bir sebebi bulunmaktadır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde kanun koyucu, tıpkı mülga 5432 sayılı Kanun'un 20. maddesinde de olduğu gibi, tarh için *tespit edici* niteliği doğrudan tayin etmiş olup tarh adı verilen idarî işlemin, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak ***bu alacağı miktar itibariyle "tespit eden" idarî işlem*** olduğunu kurala bağlamıştır.

Nitekim doktrinde tarhın *saptama işlemi* olduğu ifade edilmektedir[1420]. Ayrıca henüz mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu da yürürlüğe girmeden ve dolayısıyla henüz vergi hukuku mevzuatında tarh işleminin kanunî bir tanımı yapılmadan önce, ***mülga 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun***'un[1421] *tebliğat ve itirazat*ın düzenlendiği 21. maddesinde vergi idaresinin ***verginin miktarını tespit eyleme*** yetki ve görevinin kurala bağlandığı görülmektedir.

[1420] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95-96.
[1421] **Bkz.:** 17.04.1926 Tarihli ve 348 Sayılı Resmî Gazete.

Kanun koyucunun iradesiyle şekillenen bu terminolojinin çalışmada kullanılması ve doktrindeki görüşlerdeki diğer terminolojiye de yer verilmesi tercih edilmiştir.

Hukukî sonuçları açısından idarî işlem tasnifine göre[1422], doğuracakları hukukî sonuçları açısından[1423], bireysel idarî işlemlerin içeriklerine göre tasnif uyarınca[1424], düzenlemenin muhtevasına göre[1425], düzenlemenin içeriğine göre[1426], idarî işlemlerin hukukî etkisi dikkate alınarak yapılan tasnife göre[1427], idarî karar sayılıp sayılmadığına göre[1428], hukukî değerlerine göre[1429], icraî olup olmamalarına göre[1430] karşımıza çıkan ***tespit edici idarî işlemler[1431];*** *tespit edici işlemler[1432], tesbit edici işlemler[1433], gösterici işlemler[1434], belirtici idarî işlemler[1435], belirtici işlemler[1436], belirleyici idarî*

[1422] Eserde, hukukî sonuçlarına göre idarî işlemler, *yapıcı (idarî) işlemler* ve ***belirtici (idarî) işlemler*** şeklinde iki türe ayrılmaktadır. **Bkz.:** Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 155-156.

[1423] Eserde doğuracakları hukukî sonuçları açısından bireysel idarî işlemler, *yapıcı (inşai) idarî işlemler* ve ***belirleyici işlemler*** şeklinde iki türe ayrılmaktadır. **Bkz.:** Günday, **op. cit.,** s. 127-128. Ayrıca doğuracakları hukukî sonuçları açısından bireysel idarî işlemlerin, *inşaî (yapıcı) idarî işlemler* ve ***belirleyici (tespit edici) idarî işlemler*** şeklinde tasnif edilerek incelendiği eser için **bkz.:** Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 323-324. Yine doğuracağı hukukî sonuçlar açısından bireysel idarî işlemlerin, *emredici idarî işlemler, inşai idarî işlemler,* ***belirleyici (tespit edici) idarî işlemler*** şeklinde tasnif edilerek incelendiği eser için **bkz.:** Atay, **İdare Hukuku,** s. 463-464.

[1424] Eserde, içeriklerine göre tasnif uyarınca bireysel idarî işlemler, *emredici, inşaî* ve ***tespit edici işlemler*** şeklinde üç türe ayrılmaktadır. **Bkz.:** Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 790-793; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 260-262.

[1425] Düzenlemenin muhtevasına göre idarî işlemler, *emredici, yapıcı (inşai)* ve ***belirleyici idarî işlemler*** şeklinde üç türe ayrılmaktadır. **Bkz.:** Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 349-350.

[1426] Düzenlemenin muhtevasına göre idarî işlemler, *emredici, yapıcı (inşai)* ve ***belirleyici idarî işlemler*** şeklinde üç türe ayrılmaktadır. **Bkz.:** Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü,** s. 54-55.

[1427] Eserde idarî işlemlerin hukukî etkileri dikkate alındığında, *etkili (inşai) idarî işlemler* ve ***etkisiz (tespit edici) idarî işlemler*** türlerinin bulunduğu belirtilmektedir. **Bkz.:** Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 279-280, 288.

[1428] Eserde, idarî karar sayılıp sayılmadığına göre idarî işlem türleri, ***gösterici işlemler,*** *hazırlayıcı işlemler* ile *içdüzen işlemleri* şeklinde tasnif edilerek ele alınmıştır. **Bkz.:** Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 394, 397-400.

[1429] Eserde hukukî işlemler, hukukî değerleri bakımından *icraî işlemler* ve *yardımcı işlemler* şeklinde tasnif edilerek ele alınmıştır. **Bkz.:** Eroğlu, **op. cit.,** s. 78.

[1430] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 804; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 268-273; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 322; Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 215.

[1431] Atay, **İdare Hukuku,** s. 463; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 323-324; Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 289.

[1432] Atay, **İdare Hukuku,** s. 464; Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 790; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 260; Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 284, Onur Kaplan, **İdari İşlem Teorisi Açısından İdare Hukukunda Tespit Edici İşlemlerin Yeri,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2021, passim.

[1433] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 98.

[1434] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 398.

[1435] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 155.

[1436] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 155; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 98.

işlemler[1437]*, belirleyici işlemler*[1438]*, beyan edici işlemler*[1439]*, izharî işlemler*[1440]*, bildirici işlemler*[1441]*, uygulamaya ilişkin işlemler*[1442] olarak da ifade edilen işlemler mevcuttur[1443].

Bu bağlamda ışığında görülmektedir ki, idare hukuku uzlaşma sağlanamamış bir terminoloji bulunmaktadır. Bu sebeple çalışmanın bu kısmında, yukarıda yer verilen terminolojik sıra takip edilerek doktrin görüşlerinde yer alan kavramlarla açıklama yapılacak olmakla birlikte; bu açıklamaların çalışmada kullanımı yeğlenen tespit edici idarî işlemler için geçerli olduğu düşünülmektedir.

Tespit edici idarî işlemlerin, idarenin etkisiz işlemlerinden farklı olduğu, işlemdeki tespit iradesinin, konusu olan hukukî veya maddî durum üzerinde bir etkisi bulunmamakla birlikte; tespit edici idarî işlemin yöneldiği kişi ya da nesneyi diğer bir işlemin konusu yapılabilme imkânını kazandırmaktadır[1444]. Bunun dışında tespit edici idarî işlemler, belli bir hak ya da hukukî ilişki doğurmayan, mevcut bir durum veya hukukî ilişkiyi değiştirmeyen ya da ortadan kaldırmayan ve sadece olanı; yani hukukî durumu olumlu ya da olumsuz şekilde tespit eden işlemlerdir[1445]. Bu kapsamda idarenin borcu tespit etmesinin akabinde bu kamu alacakları, idarenin re'sen icra yetkisi olan tahsil yetkisi ile de destekleniyorsa etkili bir tespit edici idarî işlem tesis

[1437] Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü,** s. 55; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 349-350; Atay, **İdare Hukuku,** s. 463-464; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 323-324; Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 289.
[1438] Atay, **İdare Hukuku,** s. 463-464; Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 790; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 260; Günday, **op. cit.,** s. 128; Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 284.
[1439] Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1279; Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 790; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 260.
[1440] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 790; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 260.
[1441] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 322-337; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 310-317; Kaya, **İcrai Olmayan İdari İşlemler,** s. 273; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 371; Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1279.
[1442] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 322-337; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 310-317; Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 133-149.
[1443] Çalışmamızda, çalışma konusu ile doğrudan düzenleme getiren Vergi Usul Kanunu'nun madde 4/1 hükmü ile 20. maddelerinde kanun koyucunun da iradesini yansıtan "tesbit eden" lafzından da hareketle ***tespit edici işlemler*** kavramının kullanılması yeğlenmiştir.
[1444] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 288-289.
[1445] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 324. Eserde, tespit edici idarî işlemler ile ***belirleyici idarî işlemler*** aynı anlamda kullanıldığından dolayı ve mükerrer açıklamaların önüne geçilmesi amacıyla bu özelliklerin belirleyici idarî işlemler için de geçerli olduğunun belirtilmesinde fayda görülmektedir.

edildiği[1446] ve *vergi tahakkuk işlemleri*nin de tespit edici idarî işlemin örneği olduğu belirtilmektedir[1447].

Tespit edici işlemler, her durumda maddî olgu veya hukukî durumun tespitine yönelik bir irade açıklaması içermek zorundadır[1448]. Tek taraflılık özelliğini haiz olan idarî işlemler, idare hukuku alanında *hukukî bir sonuç doğurmak* ya da *doğmuş bir hukukî sonucu belirtmek üzere* tesis edilmektedir[1449]. Bu bağlamda tek taraflı, birel ve özgül işlem haiz niteliğini haiz bireysel idarî işlemler ile kişilerin, yerlerin, eşyaların hukukî durumuna etki mevcuttur ve bu etki, hukukî durumlarda değişiklik ve yenilik yaratma şeklinde ortaya çıkmaktadır[1450]. Bu ilk durumda özelliklerine işaret edilen bireysel idarî işlemlerde, hukukî bir sonuç doğurma iradesi ve amacı vardır. Ancak bireysel idarî işlemlerden bir kısmı ise *doğmuş bir hukukî sonucu belirtme/bildirme irade ve amacı* içermekte olup bunlar *tespit edici işlemler* olarak ifade edilmektedir[1451]. Bu anlamda idarî işlemlerin tespit edicilik kimliğinin mevcut olduğu belirtilmektedir[1452].

Gösterici işlemler, hiçbir hukukî etki ve sonuç doğurmamaktadır. Bu işlemlerin ilgililerin talebi ya da doğrudan idare tarafından düzenlenen ve idarenin belirli bir konu veya sorunla ilgili görüş, düşünce, niyet ve tasarlamalarını içeren belgeler olduğu ileri sürülmüştür[1453].

Belirtici (idarî) işlemler, vergi tahakkuk ettirilmesi, diploma düzenlenmesi gibi örneklendirilen ve *doğmuş hukukî sonucu belirten* işlemlerdir[1454]. Belirtici (tesbit edici) işlemler, yeni bir hukukî durum yaratmayıp var olan durumu saptamakta olup Türk Hukuk Sistemi'nde Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesi temelinde inceleme

---

[1446] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 293.
[1447] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 324. Eserde, tespit edici idarî işlemler ile ***belirleyici idarî işlemler*** aynı anlamda kullanıldığından dolayı ve mükerrer açıklamaların önüne geçilmesi amacıyla bu özelliklerin belirleyici idarî işlemler için de geçerli olduğunun belirtilmesinde fayda görülmektedir.
[1448] Kaplan, **Tespit Edici İşlemler,** s. 64.
[1449] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 155.
[1450] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 394, 398, 413.
[1451] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 790; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 260.
[1452] Kaplan, **Tespit Edici İşlemler,** s. 56.
[1453] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 398.
[1454] Eserde, idarî işlemin yer verilen tanımından hareketle belirtici (idarî) işlemlerle diğer bir tür oluşturan yapıcı (idarî) işlemlerin, bir hukukî sonuç yaratan işlemler olduğu ileri sürülmüştür. **Bkz.:** Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 155-156.

yapıldığında tarh işlemine belirtici nitelik tanındığı sonucuna ulaşıldığı ileri sürülmektedir[1455].

Yeni bir hukukî durum yaratmayan; tam tersine doğmuş, daha önceden ortaya çıkmış bir hukukî durumu belirleyen[1456] ***belirleyici idarî işlemler,*** belirsiz bir hukukî durumu somut olarak ve bağlayıcı şekilde belirlemektedir[1457]. Bu anlamda bu işlemler *sadece mevcudu ortaya koymaktadır*[1458] ve bu işlemler suretiyle *sadece olan* ifade edilmektedir[1459]. Belirleyici işlemlerin, *teknik anlamda idarî işlem* olmadığı; ancak idarenin bir işlemi olduğu ileri sürülmektedir[1460]. Diploma verilmesi[1461] gibi, *vergi tarh işlemleri*[1462] belirleyici işlemlerin örneğini oluşturmaktadır.

Bildirici işlemler kapsamında *bildirimler, hatırlatmalar-tekrarlar, uyarılar (ikazlar)* incelenmektedir[1463]. Belli konuda bildirme özelliği bulunan[1464] bildirici idarî işlemler, genellikle idareye yapılan bir başvuru olmaksızın, doğrudan idare tarafından tesis edilmekte[1465] olup hukukî durumda/düzende değişiklik yaratmamaktadır[1466]. Vergi hukukunda tarhın, *bildirici (izhari) karar* olduğu ileri sürülmektedir[1467].

Durum tarh açısından ele alındığında, tarhın hukukî özelliklerinden birini oluşturan hukukî kimliği, *doğrudan* Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde kanun koyucu tarafından tayin edilmiştir. Zira maddede tarh işleminin *idarî muamele* olduğu belirtilmiştir; bu bağlamda kanun hükmü ile tarh, ***bir idarî işlem (muamele)*** olarak öngörülmüş ve doktrin görüşleri[1468] ile de bu durum ayrıca belirtilmiştir.

[1455] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 98.
[1456] Günday, **op. cit.,** s. 128.
[1457] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 350.
[1458] Atay, **İdare Hukuku,** s. 463.
[1459] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 350, Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 324.
[1460] Atay, **İdare Hukuku,** s. 464.
[1461] Atay, **İdare Hukuku,** s. 464; Günday, **op. cit.,** s. 128.
[1462] Günday, **op. cit.,** s. 128.
[1463] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 330-335; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 314; Kaya, **İcrai Olmayan İdari İşlemler,** s. 274-279.
[1464] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 330; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 314.
[1465] Kaya, **İcrai Olmayan İdari İşlemler,** s. 273.
[1466] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 330; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 314; Kaya, **İcrai Olmayan İdari İşlemler,** s. 273.
[1467] Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım,** s. 21.
[1468] Ağar, **op. cit.,** s. 294; Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 55; Arıkan, **op. cit.,** s. 7; Duran, **İdare Hukuku Meseleleri,** s. 585; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 71; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 167;

Vergiyi doğuran olayın pratik yönden bir değer ifade etmesi için, vergi alacağı-borcunun idare ve mükellef yönünden *belirgin hâle gelmesi* gerekmektedir[1469]. Doktrinde, tarh işleminin gerçek anlamda *yeni bir hukukî durum* yaratmadığı, vergiyi doğuran olayla birlikte ortaya çıkmış *mevcut olan hukukî ilişkiyi belirginleştirdiği* ifade edilmekte[1470] ise de ayrıca tarh işleminin ***inşaî ve kurucu işlem*** niteliği taşıdığı da ileri sürülmektedir[1471]. Kanaatimizce çelişik gibi gözüken bu tespitler, oldukça önemli ve ***yerindedir.*** Zira birbirinden farklı yönde olan bu tespitlerin sebebi, tahakkuk ettirilmemiş tarh ile tahakkuk ettirilmiş tarh arasındaki farklılıklardan kaynaklanmaktadır.

Vergiler, vergi kanunları hükümleri dairesinde ve idarenin tarh ve tahakkuk adı verilen *tek taraflı ve icraî karar niteliğini haiz bir idarî işlemiyle doğan* ve bu bakımdan özel bir karakter taşıyan alacaktır[1472]. Bu anlamda vergi, Devlet tarafından konulan *tek taraflı* belirli kurallara göre alınmaktadır[1473]. Ayrıca verginin, egemenlik yetkisine dayanılarak *tek taraflı* olarak alınmasının yanı sıra ödenmesi de zorunluluk teşkil eder[1474].

Kişilerin vergi borçlarının ve bu bağlamda vergi ödemelerinin esasının, miktarının ve zamanının tespiti, vergi tahsil eden makam; yani bizatihi kamu otoritesini teşkil eden Devlet tarafından kural olarak bir kanun ile *tek taraflı kararla* yapılmaktadır[1475]. Aynı şekilde verginin ödeme şekliyle birlikte, matrah ve oranı da Devletçe *tek taraflı* olarak tespit edilmektedir[1476]. Verginin tarhı da vergi idaresinin *tek taraflı* işlemidir[1477]. Bu anlamda verginin tarh etmesi yönünde bir hukukî sonuç

Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 111; Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 83; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 124; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 97; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195-196; Zorlu, **op. cit.,** s. 79.

[1469] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 721.

[1470] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.

[1471] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 182, Dipnot 93.

[1472] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1646.

[1473] Tuncer, **op. cit.,** s. 178.

[1474] Zorlu, **op. cit.,** s. 4.

[1475] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 59.

[1476] Schmölders, **op. cit.,** s. 66.

[1477] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 55; Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma;** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 116; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.

doğması için, idarenin tek taraflı iradesi yeterli olmaktadır[1478]. Verginin tarhı, tek bir idarî organın; yani *vergi dairesinin irade açıklaması* ile varlık kazanmaktadır[1479]. Nitekim mülga 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun 27. maddesinin ve mülga 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinin başlığı, ***tarhiyatın muhatabı*** olarak düzenlenmiştir. Mezkûr Kanunlar ile beyan esasına tabi kılınan kurumlar ve gelir vergilerinde, tarh işleminin mükellefler adına idarece yapılan bir işlem olduğu açıkça kurala bağlanmıştır. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde, vergi alacağının kanunlarında hesaplanarak *tarh edilmesi* hususunda Kanun'un madde 4/1 hükmü uyarınca vergi dairesi yetkili kılınarak idarenin iradesi dışında, mükellef de dâhil olmak üzere, başka bir iradenin varlığına yer bırakılmamıştır.

Tarh işlemindeki tek taraflılık niteliğinin en açık göstergelerinden birinin, beyannameye dayanan tarh usulünde kişilerin beyanlarına koydukları ihtirazî kayıt ile vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müesseselerinin olduğu düşünülmektedir.

İhtirazî kaydın varlığında, vergilendirmedeki matrah tayini açısından idare ve mükellefin iş birliği içinde bulunduğu beyannameye dayanan tarh usulünde de mükellefin iradesi ile vergi idaresinin iradelerinin uzlaşmasına tekabül edecek iki taraflı hukukî ilişkinin oluşmadığı anlaşılmaktadır. Zira bu kayıt konulmadan idarece yapılan tarhın hukuka uygunluk karinesini askıya almak dahi mümkün olmamaktadır; çünkü bu tarh usulünde dava açmama hakkının tanınmaması ilkesi geçerlidir.

Diğer taraftan vergi hatasının bulunması hâlinde de Vergi Usul Kanunu uyarınca mükellefin doğrudan kendi iradesi ile bu hataları düzeltmesine imkân bulunmamaktadır; yani mükellefin vergi hatasını düzeltme hususunda sübjektif bir hakkı mevcut değildir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesindeki vergi hatalarının ortaya çıkarılmasındaki idarî usul ya doğrudan idare tarafından ya da mükellefin başvurusu ile dolaylı olarak idare tarafından işletilebilmektedir[1480]. Ancak tarh işleminde bir kez ortaya çıkan irade, vergi hatasında da mutlaka yine iradenin sahibi olan idarenin yeni bir iradesi ile değiştirilebilmektedir. Bunun dışında vergi

[1478] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 157.
[1479] Ağar, **op. cit.,** s. 292.
[1480] Bir vergi hatasının düzeltilmesinden bahsedebilmek için, öncelikle vergi hatasının ortaya çıkarılması gerekmektedir. **Bkz.:** Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 72.

hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesindeki idarî usul işletilerek idarenin iradesinin değiştirilmesinin mümkün olmadığı hâllerde de yine mükellefin iradesi değil; bu defa yargısal bir karar verilmesi suretiyle vergi hatası giderilebilmektedir.

Dolayısıyla beyannameye dayanan tarh usulünde dava açma yoluna imkân veren ihtirazî kaydı ya da vergi hatalarında da idareye başvuruyu gerekli kılan tarhiyatın tek taraflı bağlayıcılık içerdiği, mükellefin işlemin içeriği üzerinde değişiklik yapma hakkını ifade eden bir irade açıklayamadığı anlaşılmaktadır.

Vergi borcu (alacağı), bir sözleşmeden doğmamaktadır[1481]. Yapılan açıklamalar da göz önüne alındığında, irade(nin) izharı[1482], iradenin açıklanması bakımından[1483], işlemi yapan iradenin açıklanmasındaki usul ve şekillere göre[1484], işlemin içeriklerine göre[1485], işlem ile ilgilisinin ilişkisine göre[1486], hukukî sonuç doğurabilmesi için irade uzlaşması gerekip gerekmediğine göre[1487] tarhın, idarî işlem türlerinden iki taraflı nitelikteki ***idarî sözleşme olmadığı*** sonucuna ulaşılmakta ise de vergilendirme ilişkisi, *sui generis* bir hukukî temele sahip olmaktadır.

Kanunî düzenlemelerle tayin edilen -vergi- mükellefi statüsü, kişilerin teorik olarak zaten içinde bulundukları genel hukukî duruma; statüye bağlıdır[1488]. Vergiyi doğuran olay da vergilendirme sürecinde yer alan vergilendirme işlemlerinin maddî sebep unsurunu oluşturmaktadır[1489]. Ancak her halükârda hukukî bir temelden henüz çıkılmamıştır; zira vergiyi doğuran olay, vergi alacağı ilişkisinin hukukî açıdan gerçekleşmesini sağlamaktadır[1490]. Yer verilen hukukî duruma bağlılığın, vergi alacaklısı Devlet için de geçerli olduğu düşünülmektedir. Zira her ne kadar vergi ilişkisindeki bu taraf hiç değişmese de genel hukukî duruma bağlanmadan ve vergiyi

[1481] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 14; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 59.
[1482] Eroğlu, **op. cit.,** s. 77; Onar, **op. cit.,** I. Cilt, 351-352; Özgen, **op. cit.,** s. 264.
[1483] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 386; Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1233; Özay, **op. cit.,** s. 475.
[1484] Yayla, **op. cit.,** s. 115.
[1485] Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 15, 20.
[1486] Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 15.
[1487] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 171.
[1488] Özay, **op. cit.,** s. 440. Genel hukukî durum, statüyü ifade etmektedir. **Bkz.:** Özay, **op. cit.,** s. 424. **Ayrıca bkz.:** Yayla, **op. cit.,** s. 114.
[1489] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.
[1490] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 162.

doğuran olayla vergi ilişkisi hukukî açıdan gerçekleşmeden, Devlet'in de vergi alacaklısı statüsünü kazanması mümkün olmayacaktır.

Toparlamak istediğimizde, vergi borçlusu bulunmayan bir vergi açısından; vergi alacaklısı statüsü de oluşmayacak ve vergi alacağı-borcu şeklindeki hukukî ilişki kurulamayacaktır. Yani Devlet vergi ilişkisindeki taraf olması açısından sabit bir nitelik arz etse de bu ilişkinin vergi borçlusu tarafı ortaya çıkmadıkça, vergi alacaklısı statüsü de oluşmayacaktır. Bu sebeple, vergi kanunlarında, Vergi Usul Kanunu'nun madde 8/1 hükmündeki vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi olan mükellef ile; madde 8/2 hükmündeki verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap kişi olan vergi sorumlusunun kim ya da kimler olacağı belirtilecektir.

Şöyle ki hem kişiler hem de Devlet yönünden de anlam ve boyutlara sahip olan verginin kanunîliği ilkesi sebebiyle, Devlet yönünden verginin alınması zorunluluğu ilkesi (boyutu) bulunmaktadır[1491]. Anayasa'nın 73. maddesinde vergi, bir ödev olarak düzenlenmiş olup madde 73/1 hükmündeki şartlarla da verginin ödenmesi zorunluluğu kurala bağlanmıştır. İşte bu kural ile vergilendirme ilişkisindeki yetki, idarî nitelikte tayin edilerek her ne kadar idareye verilmiş olsa da mükellef (ya da vergi sorumluları) yönünden de bu hukukî ilişkinin gerekliliklerinin yerine getirilmesi bir zorunluluk arz etmektedir. İşte Anayasa'nın madde 73/1 ve 73/3 hükümlerinin birlikte yorumlanması suretiyle, kişiler yönünden verginin kanunîliği ilkesinin bir anlamının da ***verginin ödenmesi zorunluluğu ilkesi (boyutu)*** olduğu düşünülmektedir.

Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun madde 37/1 hükmünde de Anayasa'nın 73. maddesindeki vergilerin kanunîliği ilkesine yer verilerek vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı belirtilmiş olup yine aynı Kanun'un *gelirlerin toplanması sorumluluğu*nun düzenlendiği 38. maddesinde kamu gelirlerinin tarh, tahakkuk, tahsiliyle yetkili ve görevli olanların, ilgili kanunlarda öngörülen tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin zamanında ve eksiksiz olarak yapılmasından sorumlu olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla mükellefin ödevini yerine getirmesi için de birtakım hukukî

[1491] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 14-21.

düzenlemeler yapılması gerektiği; kanaatimizce de beyannameye dayanan tarh usulünün bu ödevin yerine getirilmesindeki en işlevsel mekanizma olduğu düşünülmektedir. Beyannameye dayanan tarh usulü, vergi ödevini yerine getirmek isteyen mükellefin, vergilendirme ilişkisinde idareden önce aktif olmasını sağlayan bir hukukî ve özelinde malî bir usuldür. Bu anlamda vergiyi doğuran olayla vergi ilişkisinin tarafları açısından oluşan eş anlı hukukî sonuç, beyannameye dayanan tarh usulünün ihdas edilmesi sebebiyle mükellefin harekete geçmesini öncelikle zorunlu kılmaktadır.

Beyannameye dayanan tarh usulünde matrahın tespitinde vergi idarelerinin rolü bulunmamakla[1492] birlikte; tarh işleminin idarece yapılmak zorunda olmasından dolayı da idare ve mükellef arasında bir iş birliği kurulmaktadır[1493]. Nitekim bu tarh usulü mükellefin katılımını esas tutmaktadır[1494].

Diğer taraftan, zorunlu olarak tarh işleminin tesisinin yanı sıra, matrahın da tespit ve belirlenmesinin de idare tarafından yapıldığı vergi tarh usulleri bulunmaktadır. Bu durumlarda, beyannameye dayanan tarh usulünden farklı olarak idare ve mükellef arasında bir iş birliği kurulmamakta ise de tarhın tahakkuk etmesi için de idare ile mükellefin iş birliğine ihtiyaç bulunduğu düşünülmektedir. Bu iş birliği, kendisine ihbarname ile tebliğ edilen vergi tarhına karşı dava açmamak şeklinde gerçekleşmektedir.

Tarh, kaynağını kanundan alan ve Devlet'in bir taraflı iradesiyle meydana gelmektedir ve bu bağlamda mükellefin iradesine isnat edilememektedir[1495]. Vergi ilişkisi, *kamu hukuku ilişkisi* olmakla birlikte[1496]; yani Devletle kişiler arasında bir *kamu hukuku ilişkisi* kuran[1497] bu ilişkinin kurulmasında tarafların karşılıklı hak ve yetkileri bağlayıcı bir biçimde tespit olunmaktadır. Dolayısıyla vergi ilişkisi, tarafların karşılıklı anlaşması ile değil, Devlet tarafından tek taraflı olarak ve kanunla

[1492] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 64-65; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 82; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117; Turhan, **op. cit.,** s. 87.
[1493] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[1494] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[1495] Erginay, **Vergi Hukuku Prensipleri,** s. 67, 98. **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 182, Dipnot 93.
[1496] Zorlu, **op. cit.,** s. 37.
[1497] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 100.

düzenlenmektedir[1498]. Bu anlamda, vergi, alacak-borç temelinde bir hukukî ilişki[1499] olmakla birlikte; vergi ilişkisine sadece bir alacak-borç ilişkisi olarak bakılmamalıdır[1500]. Zira verginin kanunîliği ilkesinden dolayı, tarafların hiçbirinin irade özgürlüğü mevcut olmayıp[1501] verginin alınması herhangi bir borcun alınmasından farklıdır; idare, kanuna dayanan bir alacaklı olduğundan, kanunun arzu ve iradesini yerine getirmektedir[1502]. Aynı şekilde mükellef de ***kanuna dayanan bir borçlu*** olup ***mükellefler de kanun koyucunun iradesini yerine getirmek durumundadır.***

Re'sen takdir hariç olmak üzere takdirin azlığı, vergi hukukunun özelliklerinden birisidir[1503]. Zira vergi ilişkisinin taraflarının yetki ve ödevleri de kanundan doğmaktadır[1504]. Bu anlamda vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde, idareye düşen tarh işlemini yapmaktır[1505]. Burada tarh usulüne bağlı olarak öncelikle mükellef, bu kaçınılmaz vergilendirme sürecini usulüne uygun bir şekilde başlatmak zorunda ise de mükellefin bu zorunluluğu yerine getirmemesi hâlinde idare, bağlı yetki gereğince[1506], vergilendirme sürecini başlatacak ve usulüne uygun olarak işletecektir.

Verginin, demokratik ülkelerde halkın seçtiği temsilcilerden oluşan yasama organları tarafından konulması sebebiyle, peşin bir rızayı içerdiği kabul edilebilmektedir[1507]. Ancak vergi hukuku ilişkisine uygulanan kurallar, emredici niteliktedir[1508].

Tarh, genel-düzenleyici (objektif) bir işlemle vergilendirme yetkisinin kullanımından farklı olup tek bir mükellef hakkında tesis edilmektedir[1509]. Belirli bir kişi yönünden somut bir vergi alacağının-borcunun tespitini sağlayan tarhın idarî işlem

---

[1498] Zorlu, **op. cit.,** s. 37.
[1499] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 32; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 114.
[1500] Zorlu, **op. cit.,** s. 37.
[1501] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 101.
[1502] Zorlu, **op. cit.,** s. 38.
[1503] Şanver, **op. cit.,** s. 13.
[1504] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 52.
[1505] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[1506] Çağan, **Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme,** s. 133; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 102; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[1507] Karakoç, **Sosyal Maliye,** s. 44.
[1508] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 28.
[1509] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 97.

türlerinden bir *bireysel idarî işlem* olduğu sonucuna ulaşılmaktadır[1510]. Daha detaylandırıldığında tarh işleminin, tek bir mükellef hakkında tesis edildiğinden ve bu suretle mükellefi genel, kişilik-dışı bir hukuksal durumdan çıkararak özel ve kişisel bir duruma soktuğu için, *bireysel (birel) idarî işlem* türünden olduğu ileri sürülmektedir[1511]. Bu kapsamda yine benzer şekilde doktrinde vergi borcu kararlarının *birel işlem* olduğu[1512] belirtilmektedir.

Bu açıklamalar ışığında tarhın, tek taraflı idarî işlemlerden biri olan ve sadece hukuk düzeninde sonuç doğuran[1513] ***düzenleyici idarî işlem olmadığı*** sonucuna da ulaşılmaktadır. Zira tarh işleminden önce, bir kanun hükmü ile genel, uygulanmakla etkisi tükenmeyen, sürekli, objektif, nesnel ve kişisel olmayan, belli kişilere özgülenmemiş soyut hukukî durumlar yaratılmıştır ve bu bağlamda soyut hukukî sebep daha önceden var olmaktadır. Vergiyi doğuran olay ile de soyut hukukî sebebin varlığının yanı sıra, tipiklik gerçekleşerek somut hukukî sebep unsuru da gerçekleşmiş olup zaten bu sebeple, tarh işleminin tesisine ihtiyaç duyulmaktadır.

Maddî sebep unsurunu teşkil eden vergiyi doğuran olayla birlikte vergilendirme sürecinde hukukî sebep unsurunu teşkil eden vergi kanunu normu[1514] da bir hukukî emir olup aslında bir irade beyanıdır[1515]. Bu hukukî emir de doğrudan vergiyi doğuran olayı düzenlemektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesi ile Kanun'a tabi vergiler açısından vergiyi doğuran olay ile vergi alacağı-borcu, otomatikman[1516], kendiliğinden[1517] (ipso facto) olarak doğmaktadır[1518]. Bu anlamda ceza kanunu kuralları gibi vergi kanunu kuralları da belli bir hukukî veya fiilî durumlarda bulunan kimseler hakkında bir şey yapmaları

[1510] **Bkz.:** Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 386, 416; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 365; Günday, **op. cit.,** s. 123; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 97; Özay, **op. cit.,** s. 440; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 182.
[1511] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 97. **Ayrıca bkz.:** Ağar, **op. cit.,** s. 292.
[1512] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 386.
[1513] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 215.
[1514] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.
[1515] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 17.
[1516] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[1517] **Ayrıca bkz.:** Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 116; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 194.
[1518] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 115.

ya da yapmamaları gibi, kişilere doğrudan doğruya emir veren kurallardandır[1519]. Nitekim vergi hukuku kuralları, kanun koyucunun somut ağırlıklı kurallar koymaya çalıştığı kurallardandır[1520].

Ancak bazı hukuk normları ise başkalarına emretmek hususunda yetki vermekte olup bu yetkilerin kullanılmaları hâlinde ve kullanıldıkları biçimde hukukî sonuçları ortaya çıkmakta, hukuk düzenine bu suretle yeni normlar katılmaktadır. Dolayısıyla norm ile getirilen emir, durgun (durağan/statik[1521]) bir hâlde olup bu emri harekete geçirecek husus, yine normda tayin edilecek olan ve hukukî gücü ifade eden sübjektif bir hak ya da Devlet yetkisidir. Bu anlamda yönelmesi gereken kimselere doğrudan doğruya yönelmemiş ve durgun hâlde bulunan hukuk kurallarındaki bu emirlerin hukukî veya maddî koşullara göre muhataplarını bulması ve muhataplarına yönelmesi, sübjektif hak ya da Devlet yetkisinin; yani hukukî gücün kullanılmasına bağlı olmaktadır. Bu noktada *irade açıklaması*, hukukî gücün kullanılması anlamına gelmekte olup irade açıklaması yapılmadığı sürece, bir sübjektif hakkın veya bir Devlet yetkisinin kullanılmakta olup olmadığı, kullanılmış bulunup bulunmadığı anlaşılamamakta ve dolayısıyla bir yüküm altına girilmemektedir. Bu sebeple hukukta çok önemli yeri olan irade, hukuk düzenine bir katkıda bulunmaktadır[1522]. Zira bir hukukî işlemden bahsedebilmek için, zorunlu unsurlarından birini de *ehil irade* oluşturmaktadır; bir diğeri de hukuk alanında ortaya çıktığı kabul edilen ve konu olarak ifade edilen sonuçtur[1523].

Vergiyi doğuran olay da verginin mükellef açısından belli bir borcun ortaya çıkmasını sağlayan mekanizmayı harekete geçirmek suretiyle[1524], vergiyi doğuran olayla maddî olarak borç doğmaktadır[1525]. Bu anlamda bir hukukî işlem gerekli olan *hukukî sonuç doğurma şartını* vergiyi doğuran olay sağlamaktadır. Zira vergiyi doğuran olayla hukuk kuralındaki emre yönelik hukukî sonuçlar doğmakta ve

[1519] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 17-18.
[1520] Güriz, **op. cit.,** s. 19
[1521] Hukuk kuralı hukukun durağan (statik) yönünü göstermektedir. **Bkz.:** Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 353.
[1522] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 17-19.
[1523] Özay, **op. cit.,** s. 423. Doktrinde ayrıca, irade açıklaması ve hukukî sonucun, hukukî işlemlerin iki ana öğesini oluşturduğu belirtilmektedir. **Bkz.:** Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 353.
[1524] Feyzioğlu, **Mükellefiyet Doğurucu Vakıa,** s. 52; Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83.
[1525] Kırbaş, **op. cit.,** s. 91.

durgun/durağanlığın devinime doğru aşama kaydetmesiyle birlikte; bir hukukî işlem için gerekli olan ehil irade, irade açıklaması ise varlık kazanmamaktadır.

Bu yönüyle beyannameye dayanan tarh usulüne tabi vergiler açısından durum değerlendirildiğinde, hukukî ve maddî durumları; yani vergi normu ile vergiyi doğuran olay tipikliğinin kurulması bağlamında, mükelleflerin inisiyatif almak zorunda kaldığı ve bu anlamda vergi kanunu normlarının mükellefe, beyanname sunmak suretiyle doğrudan bir emir verdiği söylenmelidir. Vergi kuralına bu etkiyi vergiyi doğuran olay sağlamaktadır.

Doktrinde de beyana dayanan matrah üzerinden mükellefin (ilgilisinin) katılımını esas alan tarh işleminde vergi idaresi tek başına hareket etmek yerine beyan usulü çerçevesinde mükellefin de katılımıyla vergi ilişkisini sürdürdüğü, mükellef ve idarenin iradesinin aynı yönde olduğu, tarh işleminin ihtilafsız olarak varlık kazandığı ve idare ile mükellefin iradelerinin uyumlu olmasına bağlı olarak bu işlemler hakkında yargıya başvuru yolu kapatılmış olduğu ileri sürülmektedir[1526].

Zira tekrar belirtilmelidir ki, kural olarak vergi borcu, vergi idaresinin yokluğunda[1527], dışında[1528] oluşan, kişilerin girişimlerinden, faaliyetlerinden bir kanun gereğince doğmakta olduğundan dolayı, Devlet'in önceden haberli ve hazır bulunma ihtimali zayıf olmaktadır[1529]. Beyanname verme zamanları kanunlarında belirtildiğinden dolayı da beyanname verme zorunluluğunun mükellefe bildirimi, vergi dairesinin önceden bir tebliğini gerektirmemektedir[1530]. Çağdaş vergilemede, vergiyi doğuran ekonomik olayları bildirme ödevi mükellefe verilmiştir[1531].

Vergi matrahının tespitinin bizzat mükellef tarafından belirlenmesi[1532] ve yapılması[1533], doğrudan doğruya matrahın mükellef tarafından hesaplanıp beyan

[1526] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[1527] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 331.
[1528] **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180.
[1529] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 14.
[1530] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 78.
[1531] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 331.
[1532] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 264.
[1533] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 65; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117.

edilmesi[1534], matrahın tespitinde vergi idarelerinin rolü bulunmaması[1535] sebebiyle idarî bir işlemle matrah tespitinin yapılmaması[1536], fiilen mükelleflerin tarhiyata katılımının sağlanması[1537] gerekçeleriyle beyan usulü, vergilendirme sürecine mükellefin aktif olarak katıldığı[1538] ve mükellefin harekete geçmesi esasına dayanan[1539] bir matrah tespit usulüdür. Burada belirtmek gerekir ki, mükellef beyanları hukukî bir sonuç doğurmaktadır.

Dolayısıyla, beyanname verirken verginin kanunîliği ilkesinden dolayı, irade özgürlüğü bulunmamakta[1540] ise de ihtirazî kayıtla verilen beyannamede yer alan matrahın mükellefin kendi özgür iradesiyle beyan ettiği matrah olmadığı; zira beyan ettiği matrahın beyan etmek istediği matrah olmadığı ve kendi rızası ile beyanda bulunmadığından dolayı, beyanlarıyla ilgili tereddüt yaşayan mükelleflerin ihtirazî kayda başvurduğu belirtilmektedir[1541]. Nitekim ihtirazî kayıt, mükellefin iradesine muhalif olarak beyan ettiği beyannamelere konulmaktadır[1542].

Mükellefin beyanı suretiyle bir irade açıkladığı kuşkusuzdur[1543]. Nitekim vergi beyannamesi, vergi borçlusunun bir vergi borcunun varlığını kabul edip etmediğini göstermektedir[1544]. Başka bir anlatımla, beyannameye dayanan tarh usulünde, işlemin ilgilisinin iradesi ile belirlenen matrah üzerinden tarh işlemi yapılmaktadır[1545]. Burada ehil iradeyi, beyanname veren mükellef açıklamaktadır. Bu anlamda mükelleflerin

---

[1534] Zorlu, **op. cit.,** s. 77.
[1535] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 64-65; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 82; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117; Turhan, **op. cit.,** s. 87.
[1536] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.
[1537] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 43.
[1538] Susam, **op. cit.,** s. 286; Zorlu, **op. cit.,** s. 76-77.
[1539] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[1540] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 101.
[1541] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 507. **Ayrıca bkz.:**
· Danıştay 7. Dairesi, 25.05.2015 Tarihli ve E. 2011/8466, 2015/2978 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-8466-k-2015-2978-t-25-5-2015, 22.01.2022.
· Danıştay 7. Dairesi, 21.04.2015 Tarihli ve E. 2011/3910, K. 2015/2192 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-3910-k-2015-2192-t-21-4-2015, 22.01.2022.
[1542] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[1543] Arıkan, **op. cit.,** s. 26.
[1544] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 78.
[1545] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

beyanname vermek suretiyle, vergi kuralı ile getirilen vergi ödevine ilişkin emri durgun hâlden kurtaran iradesini açıkladığı belirtilebilir.

Mükellef, beyanname verme ve eksik beyanda bulunmama yükümlülüğü altındadır[1546]. Ancak mükellefin beyanname verme ödevi[1547], vergiyi doğuran olaya bağlı olarak matrahı tespit eden beyannameyi vermesiyle sona ermektedir. Yani iradesi burada kural olarak son bulmaktadır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun madde 4/1 hükmü uyarınca vergi idaresinin ilk görevi mükellefi tespit etmek[1548] olup ardından tüm tarh usullerinde tarh etme yetkisi de vergi idaresindedir[1549]. Bu anlamda aynı zamanda vergiyi doğuran olay, yetkili bir memurun vergi salması için gerekli bir şart olarak da karşımıza çıkmaktadır[1550] ve vergi dairesi, vergiyi doğuran olayla daha önce *maddî olarak* doğan borcu, *biçimsel olarak* tamamlamaktadır[1551].

Vergiyi doğuran olayların vergi idaresinin yokluğunda gerçekleştiği çağdaş vergilemede, bu olayları bildirmek ödevi mükellefe ve bu olayları araştırarak ortaya çıkarmak ve bildirimlerin doğruluğunu araştırmak görevi de vergi idaresine verilmiştir[1552]. Dolayısıyla vergiyi doğuran olay, kanunun emri olan idarî yetki harekete geçirmekte olması sebebiyle, bu yetkinin kullanılıp kullanılamayacağı açısından önemlidir.

Beyannameye dayanan tarh usulü de dâhil olmak üzere, Vergi Usul Kanunu'nda vergi-alacağı borcunun doğumu; yani hukukî varlık kazanması için başka bir iradeye ihtiyaç duyulmasa da bunun yükümlenmesi ve yasama iradesi dışında da vergilendirme yetkisinin kapsamındaki tarh, tahakkuk ve tahsil yetkisi[1553] ile ortaya çıkan idarî aşamaların[1554] da gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Hukukî işlem türü olan idarî işlemler de hukukun devinim (dinamik) yönünü göstermekte olduğundan

[1546] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 60.
[1547] Kırbaş, **op. cit.,** s. 72-73; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 256; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 94; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 135.
[1548] Özer, **Devlet Maliyesi,** s. 236.
[1549] **Ayrıca bkz.:** Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 104.
[1550] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 101.
[1551] Kırbaş, **op. cit.,** s. 91.
[1552] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 331.
[1553] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 5.
[1554] Kırbaş, **op. cit.,** s. 61.

dolayı[1555]; bu idarî yetkiler de birer irade açıklaması olarak yine vergi kuralını durgun, durağan hâlden kurtaran işlemlerin tesis edilmesi için kullanılmaktadır.

İlaveten belirtmek gerekir ki, mükellef vergi borcunu ödemediğinde de tüm tarh usulleri açısından, Devlet yönünden verginin kanunîliği ilkesinin bir anlam ve boyutu olarak[1556] verginin tahsili için kamusal zora başvurulmakta[1557] ve bu vergi alacağı, mükelleften zorla ve zamlı olarak alınmaktadır[1558]**.** Bu anlamda yine vergi kuralındaki emir, bir idarî yetkiyle harekete geçirilmektedir.

Vergiyi doğuran olay öncelikle, vergilendirme döneminin tayini açısından önem taşımakta olup bu olay gerçekleşmeden vergi salınması hukuka aykırı olacak ve bu olayın geç tespiti hâlinde de vergi kaybı ortaya çıkacaktır. Zira vergiyi doğuran olayın tarihine göre tahakkuk zamanaşımı da önem kazanmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun madde 114/1 hükmüne göre, tarh ve tebliğin yapılması gerekli 5 yıllık süreyi başlatan husus vergiyi doğuran olay[1559] olup hükümde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başı, başlangıç olarak kurala bağlanmıştır.

Statünün ifade ettiği hukukî durumlar, kural olarak yasama organın genel ve nesnel işlemleri; yani *kanun* adını taşıyan *genel düzenleyici işlemleri* ile ortaya çıkmaktadır. Bu statülerin her biri de genel, gayri şahsî ve sürekli hukukî durumlardır. Konunun idarî işlemler alanına izdüşümü de mevcut olup yürütme de düzenleyici genel işlem yapmaktadır[1560]. Düzenleyici idarî işlemler, genel ve kişisel olmayan[1561], belli kişilere özgülenmemiş şekilde objektif[1562], soyut hukukî durumlar yaratmakta[1563] olup bu nitelikteki hukukî durumların doğmasını, değiştirilmesini ya da kaldırılmasını sağlamaktadır[1564]. Düzenleyici idarî işlemlerin özelliği, doğurmuş bulundukları konunun özne olarak belirlenmesi mümkün olmakla birlikte, kapsamına girenlerin

[1555] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 353.
[1556] Bu anlam ve boyut, *verginin zorla yürütüm yoluyla alınması ilkesi (boyutu)* olarak ifade edilmiştir. **Bkz.:** Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 22.
[1557] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 369.
[1558] Kırbaş, **op. cit.,** s. 67.
[1559] Kırbaş, **op. cit.,** s. 91.
[1560] Özay, **op. cit.,** s. 423-427.
[1561] **Ayrıca bkz.:** Eroğlu, **op. cit.,** s. 74.
[1562] Sarıca, **op. cit.,** s. 98.
[1563] Yayla, **op. cit.,** s. 114.
[1564] Eroğlu, **op. cit.,** s. 74.

anonim nitelikte olmasıdır; bu bağlamda bu işlemlerin belli kişi, nesne ya da olay şeklinde somutlaşan sonuçları bulunmamaktadır[1565].

Vergiyi doğuran olay ile vergi alacağının-borcunun henüz herhangi bir süjeye yönlenmesi temin edilmemiştir; bu aşamada vergi alacağı-borcu doktriner ve teoriktir[1566]; bu anlamda soyut[1567] ve kişisel olmayan bir nitelik arz etmektedir[1568]. Bu özelliklerle birlikte düşünüldüğünde, vergiyi doğuran olayın mevcut hukukî durumu soyutluktan çıkarmadığı görülmektedir.

Tarh ile birlikte, mükellef tarafından ödenecek somut[1569] bireysel vergi borcu ortaya çıkarılmaktadır[1570]. Bu bağlamda somut bir vergi borcunun varlığının ortaya çıkarılabilmesi için, verginin tarh edilmesi gerekmektedir[1571]. Tarh işlemi ile vergi borcunun belirli bir kişi veya kuruma yöneltilmesi suretiyle, soyut ve kişisel olmayan vergi alacağı-borcunun somutlaşması sağlanmaktadır[1572]. Dolayısıyla vergi, tarh ile somutlaşmaktadır[1573].

Bireysel idarî işlemlerde de konu ve özne önceden bilinmektedir ve bu işlemler suretiyle bir kişi, nesne ya da olay için geçerli olan bir durum gerçekleştirilmekte olup bireysel idarî işlemlerle ortaya çıkan sonuç bu şekildedir[1574]. Vergiyi doğuran olayın hukukî işlevi de tam olarak burada ortaya çıkmaktadır. Kendisinden sonra tesis edilecek olan tarh işlemini de bireysel idarî işlem niteliğine bu sayede kavuşturmaktadır. Vergiyi doğuran olay, vergi kuralının yöneldiği kişi olan mükellefi;

[1565] Özay, **op. cit.,** s. 434.
[1566] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[1567] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[1568] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[1569] **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[1570] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 193-194.
[1571] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[1572] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[1573] Bu sebeple tarh, vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan vergi borcuna esas miktarı somutlaştıran ve suretle borcun kesinleşmesini; yani tahakkuk etmesini temin etmek üzere tesis edilen bir idarî işlemdir. Bu anlamda, vergi borcuna herhangi bir yönden kesin nitelik atfeden hukukî durum tahakkuktur. Dolayısıyla tarh ile verginin miktar itibariyle kesinleşmiş olduğuna yönelik görüşlere katılmamaktayız. **Bkz.:** Ayyıldırım, **op. cit.,** s. 1.
[1574] Özay, **op. cit.,** s. 435.

nesne olan vergi alacağı-borcunu; olay olan vergi hukuku ilişkisini bilinebilir hâle getirmektedir.

İdarî işlemlerde hukuka uygunluğun sağlanması için, maddî olgu ya da hukukî durumlar gibi belirli unsurların *tespit edilmesi* gerekmektedir[1575]. Bu anlamda vergilendirme sürecinde maddî sebep unsurunu teşkil eden vergiyi doğuran olay ile hukukî sebep unsurunu teşkil eden vergi kanunu normu[1576] arasındaki tipiklik kurulacaktır. Ancak bu tipiklik, tarh olmadıkça *objektif nitelikte* kalacak; Devlet ile kişiler arasında alacak-borç sonucunu doğuran maddî ve hukukî bir ilişki tesis eden *sübjektif niteliği* kazanamayacaktır. Sübjektif niteliğin var olması ve bu temelde Devlet ile mükellef arasında kurulacak maddî ve hukukî ilişkinin; yani vergi hukuku ilişkisinin hukuka uygunluğunun sağlanması ve devamında hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesi için de somut bir tespit yapılmalıdır. Tarh işlemi de bu yönüyle, tespit edicilik işlev ve kimliğinin verildiği idarî işlemdir.

Vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olay ile de soyut hukukî sebebin varlığının yanı sıra, tipiklik gerçekleşerek somut hukukî sebep unsuru da gerçekleşmiş olup zaten bu sebeple tarhiyata ihtiyaç duyulmaktadır.

Vergiyi doğuran olaya ***bağlı*** hukukî sonuçları somutlaştırma açısından tarh işlemi, gerçek anlamda *yeni bir hukukî durum* yaratmamaktadır; vergiyi doğuran olayla birlikte ortaya çıkmış mevcut olan *hukukî ilişkiyi belirginleştirmektedir*[1577]. Başka bir ifadeyle tarh işleminin, idarî işlemin icraî niteliği açısından ileri sürülen yeni bir hukukî durum yaratmaktan ziyade, var olan bir hukukî durumu çevrelediği ve vergiyi doğuran olaya bağlı olarak varlık kazanan hukukî bir durumun idarenin tek taraflı iradesi ile belirlenmesini ifade ettiği ileri sürülmektedir[1578].

Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde de henüz tahakkuk etmemiş olan tarhın kanunî tanımında ***tespit edici*** niteliği vurgulanmıştır. Tarh, *vergi borcunun ne*

[1575] Kaplan, **Tespit Edici İşlemler,** s. 62.
[1576] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95.
[1577] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[1578] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

*zaman doğduğu*na yönelik irdelemede, vergiyi doğuran olaydan bağımsız ele alınamayacaktır.

Dolayısıyla tarh, yeni bir hukukî durum yaratmamakta ve vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan hukukî borç ilişkisini belirginleştirip somutlaştırmakta[1579] olup *belirtici (tesbit edici) idarî işlem* niteliğini haizdir[1580]. Zira vergi tarhı, vergi borcunun tespiti işlemidir[1581] ve vergiyi doğuran olaya bağlı olarak vergi idaresince gerçekleştirilen *vergi alacağının tespit edilmesine ilişkin bir idarî işlem*dir. Bu anlamda vergi tarhı, *tesbit edici* ve *açıklayıcı* niteliktedir[1582]. Başka ifadeyle Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesindeki tarhı ifade eden vergi alacağı-borcunun *tespit işlemi,* bir idarî işlemdir[1583]. Bu bağlamda vergi doğuran olaya bağlı olarak vergi borcu miktarı bilinmeyen mükellef hâline gelen bir kişinin, tarh işlemi ile borç miktarı bilinen mükellef hâline geldiği ileri sürülmektedir[1584]. Dolayısıyla tarh (idarî) işlemi, bireysel idarî işlemlerin tasniflerinden biri olan ***tespit edici işlem*** niteliğini taşımaktadır.

Tarh işleminin tespit edici kimliği detaylarıyla belirtildikten sonra, icraîliği ile ilgili açıklamaların yapılmasında fayda görülmektedir.

İcraîlik ile hukukî durumu etkilemenin değil; ilgili idarî işlemin *hukukî etkisi*nden bahsetmenin daha yerinde olacağı belirtilmiştir[1585]. Dışsal hukukî etki, kanun tarafından idarenin faaliyetine bağlı olabilir ya da doğrudan idarenin iradesinin sonucu da olabilmektedir[1586]. Bu anlamda tek taraflılık özelliğini haiz olan idarî işlemler, idare hukuku alanında *hukukî bir sonuç doğurmak* ya da *doğmuş bir hukukî sonucu belirtmek üzere* tesis edilmektedir[1587].

[1579] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[1580] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 98-99.
[1581] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 71.
[1582] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 111.
[1583] Arıkan, **op. cit.,** s. 7.
[1584] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[1585] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 322; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 304; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: II, s. 290; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 329; Kaya, **İcrai Olmayan İdari İşlemler,** s. 258; Sezginer, **op. cit.,** s. 45.
[1586] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 332.
[1587] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 155.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin, mükellef açısından vergi borcu ve Devlet açısından vergi alacağı şeklindeki ***hukukî sonuçları*** doğmaktadır. Bu sebeple de vergiyi doğuran olay, hukuk âleminde meydana gelen bir hukukî bir etki oluşturmakta ve bu olay ile artık ***doğmuş bir hukukî sonuç*** mevcut olmaktadır. Bu anlamda da vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte hem Devlet hem kişi yönünden mevcut hukukî düzende daha önce olmayan ***bir hukukî ilişki*** oluşmaktadır.

Burada ortaya çıkan hukukî ilişki, Vergi Usul Kanunu'nun madde 19/1 hükmü uyarınca, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bahşedilen ***hukukî sonuç***tan kaynaklanmaktadır. Bu hukukî sonuç, bizatihi vergiyi doğuran olaya bağlanmıştır. Ancak bu aşamada, salt vergi kanunundan doğan Devlet ile kişi arasındaki bu hukukî ilişki objektif nitelik arz etmekte, mükellefiyet statüsü soyut olmakta ve vergi alacağı-borcu somutlaşmamaktadır.

Yanlış tespitler ve dolayısıyla maddî veya hukukî olguya ilişkin bu yanlış tespiti içeren tespit edici idarî işlemlerin, *icraîlik* özelliğini haiz olup haklar üzerinden doğrudan etkili işlem olduğu belirtilmelidir[1588]. Bu bağlamda tespit edici idarî işlemlere karşı dava açılabilmesinin mümkün olduğu durumlar da bulunmaktadır[1589]. Danıştay'ın bir kararında da davacı hakkında re'sen tarh edilmiş bir vergi olması karşısında, dava konusu işlemin davacının hukukî statüsünü etkileyen, icraî bir işlem niteliğini haiz olduğu belirtilmiştir[1590].

Vergi Usul Kanunu düzenlemeleriyle tarh işlemi temelinde kanun koyucunun hem mükelleflerin hem de Devlet'in menfaatini gözeten oldukça yerinde bir hukukî sistem benimsediği düşünülmektedir. Kanaatimizce tahakkuk ettirilmemiş bir tarh işleminde, sadece *doğmuş bir hukukî sonuç olan vergiyi doğuran olayı belirtme/bildirme irade ve amacı* bulunmaktadır.

Vergi borcunun doğumunda soyut koşullar, özel vergi kanunlarında tanımlanmakta ve vergi borcu, kanundaki bu soyut tanıma uygun maddî olayın

[1588] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 300.
[1589] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 791-792;Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 261.
[1590] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 10.02.2015 Tarihli ve E. 2012/54, K. 2015/245 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2012-54-k-2015-245-t-10-2-2015, 12.12.2021.

gerçekleşmesiyle doğmaktadır. Bu anlamda gerçekleşen maddî olayın soyut tanıma uygun olup olmadığının; yani bir örtüşmenin mevcudiyetinin belirlenmesi gerekmektedir. Başka bir deyişle, kanunda tarif edilen soyut vergiyi doğuran olayla, somut vergiyi doğuran olayın unsurlarının örtüşüp örtüşmediği yönünde bir karar verilmesi gerekecektir. Bu karar ile vergi borcunun doğduğu ya da doğmadığı veya hangi miktarda olduğu yönündeki vergisel sonuçlar ortaya çıkacaktır[1591]. Nitekim vergilendirme amacının gerçekleştirilmesi ve yürütülmesi için, idarî işlem kimliği taşıyan tarh işlemi ile vergi ilişkisi somutlaştırılmaktadır[1592]. Bu kapsamda tarhtaki yanlış tespit, aslında vergiyi doğuran olayın hukukî sonuçlarının yanlış bir şekilde tespit edildiği anlamına da gelebilmektedir. Bu durumda mükellef, vergi alacaklısı ve vergi mükellefiyeti statülerinde, kısmî ya da küllî bir hata mevcut olmaktadır. Bu anlamda doğmuş olan hukukî sonuçlara ilişkin bir ihtilaf söz konusu olup buradaki hukukî sonuç, bir yükümlenme olmasa da tahakkuk etmek suretiyle bir yükümlenme getirecek olan tarhtan doğacak bir hukukî ilişkinin var olduğuna yönelik tespitten kaynaklanmaktadır.

2.2.2.2. Tarhın İnşaî İdarî İşlem Niteliği ve İcraîlik

Vergiyi doğuran olayla Devlet ve mükellef arasında vergi borcu ilişkisi kurulmakta ve kişinin vergi borçlusu hâline gelmesi için vergi dairesinin ayrıca bir işlem yapmasına gerek bulunmamaktadır[1593]. Dolayısıyla başka bir işlem gerekmeksizin vergi alacağı-borcu, vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarihte ortaya çıkmaktadır[1594].

Tarh usulünün ne olduğu önemli olmaksızın, tarhiyatın idarenin tek başına[1595], idarenin tek taraflı olarak açıkladığı iradesi ile[1596] tesis ettiği ve idarenin iradesini

[1591] Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım,** s. 21.
[1592] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[1593] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 118.
[1594] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 17; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 116.
[1595] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 386; Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 16. Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1278; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 84, 94.
[1596] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma;** Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1278; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 354-365; Günday, **op. cit.,** s. 122; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 317; Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 156; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 84, 94.

açıklaması ile hüküm doğuran[1597] bir işlem olduğu görülmektedir. Bu sebeple tarh işlemindeki kurucu, belirleyici ve etkili olan tek irade, vergi idaresinin iradesi olmaktadır ve tarh, ***tek taraflılık özelliğini haiz bir idarî işlemdir.***

Tarh işlemi ile birlikte, mükellefin vergi borçluluğu tescil edilmekte olup tarh işleminden beklenen sonuçların maddî alemde gerçekleştirilmesi için işlemlerin yürütülmesi gerekmektedir. Beyannameye dayanan tarh usulüyle tesis edilen tarh işleminde, mükellefin beyanı üzerine tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile birlikte, işlem tamamlanmaktadır ve icraîlik niteliğini kazanmaktadır. Başka bir anlatımla, vergi kanunları çerçevesinde meydana gelen vergiyi doğuran olayın kabulü ve devamında matrahı mükellefin hesaplayarak idareye bildirmesi üzerine tesis edilen tarh işlemi üzerinde mükellef ile idarenin uzlaşısının bulunduğu anlamına gelmektedir ve bu kapsamda beyanname üzerinden tesis edilen tarh işlemleri, kesintisiz bir biçimde icraîlik niteliğini haizdir[1598]. Dolayısıyla tarhiyata vergilendirme sürecinin yürütülmesindeki icraîlik niteliğini tahakkuk sağlamaktadır.

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte kendiliğinden vergi alacağı-borcunun varlığı ortaya çıkmakta ise de bu alacak-borç, *kendiliğinden ödenmesi gereken hâle gelmeyecektir*[1599]. Vergi alacağını kendiliğinden tahsil edebilecek hâle getirmeyen vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, vergi dairesine alacaklı sıfatıyla vergi borçlusu olan mükelleften vergiyi istemek için vergilendirme işlemlerini başlatabilme imkânını vermektedir[1600]. Bu başlık altında ele alınan tarhın inşaî idarî işlem niteliği ise aslında tahakkukun tahsilin hukukî sebebi olmasıyla da doğrudan ilgilidir.

Doktrinde oldukça önemli bir duruma işaret edilmiş olup tarh işleminin gerek idare hukuku esaslarına göre tesis edilen idarî işlemlerden birtakım yönleriyle ayrıldığı; tarh işleminin tesis edilmekle birlikte hemen uygulanamadığı ve tarhta ***askıda geçerli bir işlem*** niteliği bulunduğu ifade edilmektedir[1601]. Yani tarh ve tebliğ

[1597] Eroğlu, **op. cit.,** s. 77.
[1598] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[1599] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 82. **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[1600] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 50.
[1601] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 278.

edilmeyen vergi açısından mükellefiyet soyut nitelikte kalmakta ve dolayısıyla tarhın tahakkuk ettirilmediği durum, mükellefin kendi borcu açısından zaman itibariyle ***askıda kalmış bir hukukî durum*** yaratmaktadır[1602]. Bu ayrılığı sağlayan esasın da ***vergi hukukunda tahakkuk*** olduğu düşünülmektedir.

Bu kapsamda yine doktrinde, idarî işlem kimliği bulunan tarh işlemlerinin tek taraflılık, icraîlik ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanma özelliklerini taşımakla birlikte; bu özelliklere yönelik olarak mükelleflerin korunabilmesi ve bir denge yaratılması açısından bazı sınırlamaların getirildiği belirtilmektedir. Şöyle ki, tarh işlemlerinin niteliği ve yöneldiği kişiler bağlamında, Devlet'in egemenlik gücüne karşı korunmasını ve telafisi güç zararların önlenmesini amaçlayan bu esneklik farkıyla, idarî işlemlere üstün bir konum sağlayan özelliklerin tarh işlemleri yönünden bir nebze farklılaştırmış olduğu ileri sürülmektedir. Bu farklılığın, tarh işlemlerinin aslında icraî olma niteliğini kimliğinde taşımasına rağmen, bu niteliğin beyannameye dayanan tarh usulü dışındaki diğer tarh usulleriyle tesis edilen tarh işlemlerinde ***askıya alınarak*** sağlanmış olduğu ifade edilmektedir[1603].

Verginin ödenmesi için, tahakkuk olmaksızın *tahsil işlemlerine girişilememektedir*[1604]. Tarh işlemi, *verginin tahsil edilmesine imkân vermemekte*[1605] ve vergiyi *mükelleften aramaya yetmemektedir*[1606]. Bu bağlamda tarh edilen verginin *ödenmesi için tahakkuk etmesi gerekmektedir*[1607].

Yukarıdaki hususlar birlikte değerlendirildiğinde ve Vergi Usul Kanunu'nun 20 ve 22. maddelerindeki tarh ve tahakkukun kanunî tanımları göz önüne alındığında, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tahakkukun tam olarak ifade ettiği anlamın da tarhın kazandığı hukukî etkide saklı olduğu görülmektedir.

[1602] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 84.
[1603] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[1604] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 80.
[1605] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 40.
[1606] Demirkan, **op. cit.,** s. 31.
[1607] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242.

Tarhiyat, *tereddütlü borç* niteliğinde olup *kesin değildir*[1608]. Bu bağlamda tarh ile somutlaşan verginin kesin miktarını[1609] tahakkuk tayin etmektedir. Başka ifadeyle tahakkuk, tarh ile ortaya çıkan somut vergi borcundaki tereddüdü yok eden ve bu suretle borcun kesinleşmesini sağlayan hukukî durumdur.

Bu anlamda, nasıl ki genel borçlarda bir borcun ödeme mükellefiyetini doğuran husus o borcun muaccel olması ise; vergi hukukunda da vergi borcunu *muaccel*[1610] niteliğe kavuşturmak suretiyle *ödeme mükellefiyetinin doğmasını temin eden tahakkuktur*[1611].

Vergi alacağının *muaccel olmasındaki ölçüt tahakkuktur;* vergi alacağının muacceliyeti vergi alacaklısının vergi alacağının ödenmesini isteyebileceği ve mükellefin de borcu ödemek zorunda olduğu durumu ifade etmektedir. Henüz tahakkuk etmemiş; yani muaccel olmamış vergiler kural olarak ödenemez. Nitekim tahakkukun ölçüt oluşturduğu muacceliyet alacaklı idarenin verginin ödenmesini isteyebileceği ve mükellefin de bunu yerine getirmesinin zorunlu olduğu durumu ifade etmektedir[1612]. Bu anlamda vergi alacaklısının da vergi tahakkuk etmedikçe bu alacağı talep edemeyeceği söylenmelidir.

Tahakkuk ile vergi alacağı, *kesin bir alacağa dönüşmektedir*[1613]. Nitekim, tahakkukun şeklî görünümü olan tahakkuk fişi de *kesin sonuçlar doğurmaktadır*[1614].

[1608] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.

[1609] Bu sebeple tarh, vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan vergi borcuna esas miktarı somutlaştıran ve bu suretle borcun kesinleşmesini; yani tahakkuk etmesini temin etmek üzere tesis edilen bir idarî işlemdir. Bu anlamda, vergi borcuna herhangi bir yönden kesin nitelik atfeden hukukî durum tahakkuktur. Dolayısıyla tarh ile verginin miktar itibariyle kesinleşmiş olduğuna yönelik görüşlere katılmamaktayız. **Bkz.:** Ayyıldırım, **op. cit.,** s. 1.

[1610] Muaccel kavramıyla doğrudan ilgili olan muacceliyet, *ifa zamanı* anlamında kullanılmakta olup bir tanıma göre, alacaklının borçludan edada bulunmasını isteyebileceği zamandır ve bu zaman gelmedikçe alacaklının borçlu aleyhine dava açmaya hakkının bulunmadığı *alacağın muacceliyet iktisabetmesi*ni ifade etmektedir. **Bkz.:** Türk Hukuk Kurumu, **op. cit.,** s. 147, 241. Ayrıca muacceliyet, *ödenebilirlik* anlamına da gelmektedir. **Bkz.:** Şimşek, **op. cit.,** s. 105. İlaveten muacceliyet, alacaklının hukuken borcunu talep edebileceği zamandır. **Bkz.:** Işık Nazikîoğlu, "Karşılıklı Taahhütleri Havi Akitlerde Borçlunun Temerrüdü", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 1, 1951, ss. 658-684, s. 663.

[1611] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 298; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 178; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132.

[1612] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135.

[1613] Demirkan, **op. cit.,** s. 31.

[1614] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 628.

İfanın gecikmesi anlamına gelen temerrüdün şartlarından birisi de borcun muaccel olmasıdır[1615]. Bu yönüyle vergi borcu açısından temerrüt ile ilgili bir değerlendirme de ancak tahakkuk etmiş bir vergi borcu için söz konusu olabilir.

Muacceliyet anına genellikle verginin ödenmesi için bir süre eklenmekte ise de bu durum muacceliyet anını değiştirmemektedir; burada mükellefe temerrüt sonuçlarını doğurmayacak şekilde ödemede bulunma imkânı temin edilmektedir ve mükellefler ödemenin son günü olan vergi vade tarihinden önce de ödeme yapabilmektedirler[1616]. Başka bir ifadeyle verginin muacceliyetinin kriteri olan tahakkuk anına, verginin ödenmesi için genellikle bir ödenme süresi eklenerek bu süre içerisinde vergi borçlusuna temerrüt sonucunu doğurmayacak biçimde ödeme yapma imkânı sağlanmaktadır; ancak tüm bu durumlar muacceliyet anını değiştirmemektedir[1617]. Bu kapsamda vergi borcunun kanunlarında belirtilen sürelerde ödenmemesi hâlinde, herhangi bir işleme gerek olmaksızın mükellef mütemerrit durumuna düşmektedir[1618].

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden doğan vergi alacağı-borcunun *ödenebilir hâle/aşamaya gelmesi için tahakkuk işleminin yapılmış olması şarttır.* Zira vergi alacağı-borcunun doğmasından itibaren tahakkuk işlemi yapılmazsa, vergi borcunu ödeme dışında sona erdiren önemli sebeplerden biri olan[1619] zamanaşımı[1620] ortaya çıkacaktır[1621]. Nitekim doktrinde, *tahakkuk etmemeye bağlanan sonuçlar* kapsamında vergi alacağının zamanaşımına uğraması hususu ele alınmaktadır[1622].

Tarh ve tahakkuk usulleri dairesinde tahakkuk ettirilmiş vergi, bu icraî karar ile kamu alacağı niteliğini kazanmaktadır[1623]. Bu anlamda verginin tahakkuku ile

---

[1615] Nazikîoğlu, **op. cit.,** s. 662-663.
[1616] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135.
[1617] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 444.
[1618] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 139.
[1619] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 143.
[1620] Zamanaşımı kamu ve özel hukuku kapsayacak şekilde *hukukda müddet çeşitleri*nden birisi olarak karşımıza çıkmakta olup *mürurzaman müddeti* olarak ifade edilmektedir. **Bkz.:** Şakir Berki, "Hukukda Müddet Çeşitleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 25, Sayı: 1, 1968, ss. 99-116, s. 99.
[1621] Bulutoğlu **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 17-18; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 84; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 116.
[1622] Taşdelen, **op. cit.,** s. 303.
[1623] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1653.

vergi, *ödenmesi talep edilebilen bir kamu alacağı* niteliği kazanmaktadır[1624]. Bu kapsamda tahakkuk aşamasında mükellef için vergi borcu doğmuş olup belirli ve tahsili gereken bir duruma gelmiştir[1625].

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da vergi mükellefiyetinin (vergi yükümlülüğünün) sübjektif ve ferdî bir hukukî duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekliliğini belirterek[1626] salt beyan ve tarh işlemlerinin bu hukukî durum için yeterli olmadığına; tahakkuk işleminin sübjektif ve ferdî bir hukukî durum için gerekliliğine işaret etmiş olduğu düşünülmektedir. Bu durumda da ne tarh ne de tebliğ işlemlerinin yapılmış olması, vergi borcunun ödenmesini zorunlu hâle getiren hukukî bir etkisi bulunmadığı; bu hukukî etkinin tahakkuk ile sağlandığı sonucuna ulaşılmaktadır.

Doktrinde, bireysel idarî işlemlerin *emredici işlemler, inşaî işlemler* ve *tespit edici işlemler* şeklinde üçe ayrıldığı belirtilmektedir[1627].

Yapıcı işlemler[1628]*, yapıcı idarî işlemler*[1629]*, yapıcı karar*[1630]*, yenilik doğurucu işlemler*[1631]*, şekillendirici idarî işlem*[1632] olarak da ifade edilen ***inşaî (idarî***[1633]***) işlemler***[1634]**,** belli bir kişi hakkında yeni bir hukukî durum doğuran veya mevcut hukukî durumu değiştiren ya da kaldıran işlemlerdir[1635]. Dolayısıyla bu işlemlerle, belli bir hak ya da hukukî ilişki kurulmakta, değiştirilmekte veya ortadan kaldırılmaktadır[1636]. Bu anlamda inşaî işlemler, ilgilisinin hakkına ya da hukukî ilişkilerine etki etmek

---

[1624] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 201.
[1625] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198.
[1626] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/9, K. 1988/28 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/7, K. 1988/27 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete.
[1627] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 790; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 260-262.
[1628] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 349; Atay, **İdare Hukuku,** s. 463; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 324.
[1629] Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü,** s. 54; Günday, **op. cit.,** s. 128.
[1630] Ahmet Erdoğdu, "Yönetsel Yargı Kararlarının Yerine Getirilmesi", **Danıştay Dergisi,** Sayı: 1, Yıl: 1, 1971, ss. 10-21, s. 13.
[1631] Atay, **İdare Hukuku,** s. 463.
[1632] Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü,** s. 54, Dipnot 185.
[1633] Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü,** s. 54; Günday, **op. cit.,** s. 128.
[1634] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 324.
[1635] Günday, **op. cit.,** s. 128.
[1636] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 324.

suretiyle bunları ortadan kaldıran ya da değiştiren işlemlerdir[1637]. Bireysel idarî işlemler esas itibariyle inşaî işlem[1638] olup kamulaştırma işlemleri[1639], disiplin işlemleri[1640], atama işlemleri[1641], okula kayıt işlemleri[1642], bu işlemlerin örneğini oluşturmaktadır. Maddî açıdan bireysel idarî işlem türleri olan şart işlem ve koşul işlemlerin ortak özelliği, genel hukukî durumun içinde bulunmanın beraberinde getirdiği yarar, yüküm, görev ve yetki, hak, borç, ödev gibi öznel durumları, *belirleyen, gösteren* ve bu durumların *elde edilmesinin koşulunu oluşturma*larıdır[1643].

Yeniden belirtmek gerekir ki, doktrinde, tarh işleminin mükellefi borçlu hâle getirmek şeklindeki yükümlülüğü doğurması sebebiyle, ***inşaî ve kurucu işlem*** niteliği taşıdığı ve belli bir hukukî sonucu doğurmaya yönelik bir idarî işlem olduğu; belirtilmektedir[1644]. Tahakkuk bu bağlamda, ***vergi alacağının kurulması***nı ifade etmektedir[1645]. Sayıştay'ın bir kararında da tahakkuk fişinin *tahsil belgesi mahiyetinde olmadığı* ifade edilmiştir[1646].

Tarh, mükellefin *borçlu olduğu vergi meblağının hesaplanması ve tespit edilmesi suretiyle bir vergi alacağı ihdas etme işlemi*dir[1647]. Ancak doktrinde de belirtildiği üzere, tahakkuk, tarh ve tebliğden başka, *ödenebilir hâle gelmeyi de içermektedir*[1648]. Bu kapsamda tahakkuk ettirilmeyen tarh işleminin kapsamında henüz, ödenebilir hâle gelmiş vergi alacağı ihdas etme işlevi bulunmamaktadır. Ancak tahakkuk etmiş bir tarh hem vergi borcunun tespiti hem de bunun artık yükümlendirilmesi açısından kurucudur.

[1637] Atay, **İdare Hukuku,** s. 463.
[1638] Günday, **op. cit.,** s. 128.
[1639] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 324.
[1640] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 324.
[1641] Atay, **İdare Hukuku,** s. 463; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 324.
[1642] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 324.
[1643] Özay, **op. cit.,** s. 443.
[1644] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 182, Dipnot 93, 183.
[1645] Demirkan, **op. cit.,** s. 33.
[1646] **Bkz.:** Sayıştay 7. Dairesi, 07.03.2019 Tarihli ve K. 196/346 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/sayistay/7-daire-e-196-k-346-t-7-3-2019, 11.12.2021.
[1647] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70.
[1648] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 349.

Nitekim doktrinde de borcun doğduğu ya da doğmadığı veya hangi miktarda doğduğu yönündeki vergisel sonucun ortaya çıkmasının, özel vergi kanununda tarif edilen soyut vergiyi doğuran olay ile, yaşamda gerçekleşen somut vergiyi doğuran olayın unsurlarının aynı ya da farklı olduğu veya örtüştüğü ya da örtüşmediği şeklinde izharî (bildirici) nitelikte bir karar verilmesini gerektirdiği; bu kararın da karardan önce ortaya çıkmış hukukî sonucun deklare edilmesinden başka bir anlama sahip olmadığı belirtilmiştir[1649]. Bu bağlamda bu görüşteki karar ile tarh işleminin işaret edildiği düşünülmekte olup bildirici niteliğine vurgu yapılmıştır. Ancak, bu deklare kapsamında, tahakkukun tarha kazandırdığı vergi borcunun ödenmesi gereken hâle gelme şeklindeki hukukî etki bulunmamaktadır.

Dolayısıyla tarh ve tahakkukun nitelikleri ve doğurdukları hükümler itibariyle birbirlerinden farklılıklar göstermesi[1650], tahakkuk ile tarhiyatın kazandığı işte bu kuruculuk işlevinden kaynaklanmaktadır.

Yine doktrinde vergi borcunun tespit edilen matraha, vergi oranı uygulanmak suretiyle hesaplanarak saptanması olan vergi tarhının, bir *vergilendirme, vergi koyma*[1651] *vergi salınması*[1652] ya da *vergi salma*[1653] olduğu ifade edilmektedir. Ancak *vergiyi hesaplama*yı ifade eden[1654] ve verginin salınmasını sağlayan tarh ile tahakkuk ayrı ayrı şeylerdir[1655].

Tahakkuk, bir hukukî durumun[1656] kanunî bir düzenleme ile isimlendirilmesidir. Nitekim tahakkuk, -bazı hâllerde- verginin çeşitli itirazlardan (yargısal süreç) geçmesiyle son bulmaktadır[1657]. Sayıştay'ın bir kararında da vergi

[1649] Akkaya, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım,** s. 21.
[1650] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 27.
[1651] Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1114-1115.
[1652] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 333.
[1653] Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1114-1115; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[1654] Demirkan, **op. cit.,** s. 135.
[1655] Şimşek, **op. cit.,** s. 152.
[1656] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 207.
[1657] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70.

dairesince tarh edilen vergilere itiraz edilmemiş (dava konusu yapılmamış) ise bu miktar üzerinden verginin tahakkuk ettirileceği belirtilmiştir[1658].

Tarhiyat, idarenin mahkeme kararına ihtiyaç duymaksızın tek taraflı bir işlemiyle ortaya çıkmaktadır[1659]. Ancak, vergi ilişkisinin özelliği ve hassasiyeti gözetilerek vergi idaresinin tek taraflı iradesinin ön planda, başat olduğu ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tesis edilen tarh işlemleri açısından istisnaî kural getirilmiştir. Şöyle ki tebliğ edilmekle mükellef üzerinde etkili olan tarh işleminin yürütülebilir olma imkânlarından birisini, yargı mercii tarafından onaylanması oluşturmaktadır. Dolayısıyla genel kural olarak icraîlik açısından yargısal bir izne ihtiyaç duymayan idarî işlemlerle kıyaslandığında, ikmalen, re'sen, idarece tarhiyatın dava konusu olmaları hâlinde, tarh işleminin yürütülmesinde bir anlamda idarî yargının izni bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda yer verilen usullere göre ortaya çıkan tarh işleminde, idarî işlemlere tanınan üstünlüklerin askıya alınması söz konusu olmaktadır ve bu işlemlerin yürütülmesi, yargısal denetime kadar bekletilerek yargısal denetimle icraîlik kazanması öngörülmüştür[1660].

Türk Vergi Hukuku'nda tarhiyatın vergi idaresince tesis edilmesini önleyen bir hukukî mekanizma yoktur. Ancak kanun koyucu, diğer hukuk bilimlerinde emsali görülmeyen şekilde, beyannameye dayanmayan tarh usullerinde, tarhın tespit edici idarî işlem olma niteliğini olmasa da inşaî idarî işlem olma niteliğini kazanmasını birtakım şartlara bağlamıştır. Yani tarhiyatın idarece yapılmasını ve tarhın tespit edici idarî işlem olma niteliğini kazanması mükellef tarafından engellenemez; ancak tahakkukuyla kazanacağı icraîliğinden kaynaklanan inşaî bir idarî işlem olma niteliğini kazanması ertelenebilir, önlenebilir, durdurulabilir ya da engellenebilir. Çalışmanın son bölümünde değinilecek olmakla birlikte, tahakkuk ettirilmemiş bir tarh işlemine karşı açılan davalar ile tahakkuk etmiş tarha karşı açılan davalarda, yürütmenin durdurulması mekanizması açısından da çok önemli fark bulunmaktadır.

[1658] **Bkz.:** Sayıştay Genel Kurulu, 27.04.1992 Tarihli ve K. 4725/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=sgk-4725-1-27-04-1992.htm&kw=`4725/1`&cr=sayistay#fm, 12.02.2022.

[1659] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.

[1660] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

Sadece tarh ettirilmiş bir vergide kanun koyucu, idare hukukundaki diğer idarî işlemlerden farklı olarak, dava açılmasıyla birlikte yürütmenin durdurulmasını kurala bağlamıştır; zira tarh edilen verginin derhal alınması ya da istenmesi hâlinde mükellefin telafisi mümkün olmayan bir zararla karşılaşması mümkün ve muhtemeldir[1661]. Yürütmenin durdurulması kararı ilke olarak davacının durumunda değişiklik yapan kararlarda uygulanmakta olduğundan[1662]; kanaatimizce tahakkuk etmiş tarhın davacının durumunda değişiklik yapan inşaî niteliği, bu işlemlerin yürütülmesinin durdurulmasını talep etme zorunluluğu açısından da düzenlenmiş olmaktadır.

Vergi tahakkuk etmedikçe, vergi tarhı, genel hukukî durumun beraberinde getirdiği öznel durumları belirleyen ve gösteren nitelikte kalmaktadır; ancak tahakkuk eden tarh ise ***bunların elde edilmesinin şartlarını*** da oluşturmaktadır. Zira "öznel bir durum" olarak ortaya çıkan "vergi alacağı-borcunun ödenmesi" hususunda, bu borcu ödenmesi gereken hâle getirme şartını tahakkuk sağlamaktadır. Bu hukukî durum, verginin tahsili için de kurucu olup vergilendirme sürecinde ilk kez ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda tahakkuk, tarhın uygulanmasını sağlayan bir hukukî etkidir ve dolayısıyla tahakkuk eden bir tarh, tespit edici idarî işlem olmanın yanı sıra, idare hukuku alanında *hukukî bir sonuç doğurmak* üzere tesis edilen ***inşaî bir idarî işlem*** olma niteliğini de kazanmaktadır.

Tespit edici idarî işlemlerdeki hukukî etki, işlemin tesis edildiği tarihte değil; tespite konu hukukî ya da maddî durumun doğduğu tarihte gerçekleşmektedir[1663]. Zira hukuk düzenindeki değişiklik, tespit edici işlemlerden önce doğmuştur[1664]. Bu açıklamalarla birlikte düşünüldüğünde, verginin tarh ettiği ve tahakkuk ettiği tarihlerin birbirinden farklı olarak ortaya çıktığı vergilendirme süreçleri düşünüldüğünde, tahakkukun tarhın hukukî kimliğine yeni özellikler eklediği hususu daha açık bir şekilde anlaşılabilmektedir. Bu anlamda her tarh işleminin tespit edici niteliğinden doğan tüm hukukî sonuçlar, tahakkuktan ve tahakkuk etme tarihinden bağımsız olarak

[1661] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 278.
[1662] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 289.
[1663] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 327.
[1664] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 791; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 261.

ortaya çıkmaktadır. Tarhın tespit edici kimliği, tahakkuk etmese dahi tarh idarî işleminin tesis edildiği tarihe göre belirlenecektir. Durum bu olmakla birlikte, her tarh işleminde gerçekleşmeyen ve tarh işlemine inşaî özellikler kazandıran tahakkuk hukukî etkisinden doğan sonuçlar ise tarh tarihine göre değil; tarhın tahakkuk ettiği tarihe göre belirlenmektedir.

Ayrıca doktrinde zamanaşımı hesabında vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği zamanın dikkate alınması sebebiyle, tarh işleminin inşaî nitelik taşımadığı ifade edilmektedir[1665]. Bu görüş, kanaatimizce tahakkuk etmemiş bir tarh işlemi için doğru olmakla ve tarh zamanaşımı için geçerli olmakla birlikte; doktrinde *müruru zaman (süre aşımı[1666]), tahsil müruru zamanı[1667]* ya da *tahsil zamanaşımı[1668]* olarak ifade edilen hukukî müesseseye[1669] yönelik kanunî düzenlemeler dikkate alındığında, tahakkukun tarha inşaîlik kazandırdığı düşünülmektedir.

Öncelikle vergi alacağında zaman[1670] kapsamında ele alınan hem tahakkuk zamanaşımı hem de tahsil zamanaşımı, vergi hukukunda vergi idaresinin vergiyi isteme yetkisini sınırlandıran zamanaşımlarıdır[1671]. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *tahsil zamanaşımı*nın düzenlendiği 102. maddesine göre, kamu (vergi) alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Mezkûr Kanun'un 37. maddesine göre de kamu (vergi) alacakları özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenmekte olup ödeme zamanının son günü kamu (vergi) alacağının vadesi günüdür.

[1665] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 98-99.
[1666] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1661.
[1667] Erçin, **op. cit.,** s. 33.
[1668] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 27, 337; Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 260; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 84; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 212; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 151, 453; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 348; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 211; Kırbaş, **op. cit.,** s. 91; Mehmet Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 188, ***("Vergi Hukukunda Zamanaşımı");*** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 167; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 155.; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 151; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 115; Saban, **Vergi hukuku,** s. 108; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 277.
[1669] Malî hukukta kural olarak tarh zamanaşımı ve tahsil zamanaşımın bulunduğu belirtilmektedir. **Bkz.:** Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 209.
[1670] Saban, **Vergi Hukuku,** s. 104.
[1671] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 144.

Tahsil zamanaşımının şartlarından birisi de vergi alacağının tahakkuk etmiş olmasıdır[1672]. Zira tahsil zamanaşımı, tahakkuk etmiş[1673] bir verginin tahsil edilmesini önleyen zamanaşımıdır[1674]. Bu anlamda tahsil zamanaşımı, tahakkuk etmiş bir verginin tahsil etme yetkisini ortadan kaldırmaktadır[1675].

Tahsil zamanaşımı için, vergi alacağı hakkında bir vadenin ortaya çıkması gerekmektedir. Vade ise ödeme zamanının son günü olduğundan dolayı, tahsil zamanaşımının gerçekleşmesi için ödenmesi gereken bir verginin varlığına ihtiyaç bulunmaktadır. Tarha inşaî idarî işlem niteliğini, tahakkuk bu suretle kazandırmaktadır. Tahakkuk; tahsil ve bunun zamanaşımı ile ilgili süreçte yeni bir hukukî sonuç doğuran bir hukukî etkidir[1676]. Dolayısıyla bir vergi borcunun ifası için gerekli olan şart, kural olarak tahakkuk etkisini kazanmış tarhtır; daha özet bir ifadeyle verginin tahakkukudur. Zira tesis edilen her tarh işlemi, vergi borcunun ödenebilir ya da tahsil edilebilir hâle gelmesini temin etmez; bunun için mutlaka tahakkukun ilgili vergi borcu açısından hukukî varlık kazanması gerekmektedir. Bu durum, Vergi Usul Kanunu'nda kanun koyucu tarafından kabul edilen ve bu bağlamda hükme bağlanan bir husus olup Kanun'da beyannameye dayanan tarh usulünde tarha bitişik şekilde derhal tahakkuk hukukî etkisi tarha kazandırılarak artık vergi alacağına ödenmesi/tahsil edilmesi gereken bir nitelik verilmektedir.

Vergiyi doğuran olay ile doğan vergi borcu, hukuk âleminde var olmakla birlikte, henüz boyutları itibariyle somutlaşmamış olup somutlaşma, belirginleşme ve kesinleşme için -kural olarak- tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşan vergilendirme süreci işlemelidir; süreç ilerledikçe borç daha somutlaşmakta ve duruma göre kesinlik kazanmaktadır[1677]. Ancak vergiyi doğuran olayın hukuk âleminde

---

[1672] Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** s. 192-194.
[1673] **Ayrıca bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 115.
[1674] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 337.
[1675] Şenyüz, **Tebliğ Zamanaşımı,** s. 19.
[1676] Doktrinde, vergi hukukunda kanunlar ile tahsil zamanaşımı süresinin başlangıcının vergiyi doğuran olaya bağlanmış olduğu ileri sürülmektedir. **Bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 167. Ayrıca doktrinde, tahakkuk zamanaşımının kural olarak başlangıcının vergiyi doğuran olaya bağlı olmakla birlikte; bazı vergilerde bu kuralın uygulanmasında özellik gösteren durumların mevcut olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 146.
[1677] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242.

yarattığı etkiler içerisinde ***vergi alacağının-borcunun tahsil edilebilir/ödenebilir hâle gelmesi*** şeklinde bir etki bulunmamaktadır.

Tahakkuk, vergi idaresine, vergiyi doğuran olaya bağlanan vergi alacağının, ***"ödeme zamanında" tahsil etme yetkisini*** sağlamaktadır[1678]. Dolayısıyla kanun koyucu, tarhiyata spesifik, teknik, özel bir terminoloji ile tahakkuk hukukî etkisini bahşetmiştir. Yani tarhın vergiyi doğuran olaydan ***bağımsızlaşan hukukî etkisinin adı*** tahakkuktur.

Vergiyi doğuran olay, vergi alacağı-borcu açısından *kurucu* nitelikte[1679] olmasına karşılık, bunun ödenmesi gereken aşamaya gelmesinde kuruculuk içeriğine sahip değildir.

Nitekim doktrinde de vergiyi doğuran olayın, vergiyi ödeme sürecinden *bağımsız olarak* vergi borcunu doğuran işlem ya da fiilleri göstermesi gerektiği belirtilerek[1680] "ödeme/tahsil edilme" sürecinin vergiyi doğuran olay kapsamında olmadığına işaret edildiği düşünülmektedir.

Yine doktrinde vergi alacağı temelinde ödenmesi gereken aşamaya geçilmesinin, *işleyen zaman sürecinde* her zaman bir tarihe karşılık geldiği ve o tarihte *alacağın tahakkuk ettiğinin* kabul edildiği ileri sürülmektedir[1681].

Vergi salma ve vergi cezası kesme işlemlerinin her zaman ilgililerin borçlu hukukî durumunun belirlenmesiyle kendiliğinden gerçekleşmeyebileceği; ayrıca yerine getirme ameliyesinin yapılmasının zorunlu olabileceği belirtilmiştir. Bu anlamda bu işlemlerin uygulanması, hukukî etkilerinin belirmesiyle tamam olmamaktadır[1682].

Bütün idarî işlemlerin ilişkin oldukları konuların hukukî durumlarını değiştirebilmesi, *ani*dir[1683]; başka bir ifadeyle idarî işlemin etkisi önce hukuk alanında

---

[1678] Taşdelen, **op. cit.,** s. 286.
[1679] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 111.
[1680] Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 62.
[1681] Taşdelen, **op. cit.,** s. 287.
[1682] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 416.
[1683] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 321.

kendini göstermekte olup bu etki, ani olmasının yanı sıra *genel*dir[1684]. Ancak bu anilik için, idarî işlemin tamamlanma anının gerçekleşmesi gerekmektedir[1685].

Türk Vergi Hukuku'nda tarh edilen verginin hemen ödenmemesi kabul edilmiş; verginin ödeme koşulu olarak araya bir başka bir aşama olan tahakkuk aşaması sokulmuştur[1686]. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu sistematiğinde ise tarh işleminin hukukî etkileri bağlamında matrah tespit ya da vergi tarh usulleri temelinde özel bir durum bulunmaktadır. Beyannameye dayanan tarh usulünde tarhın tüm hukukî etkileri açısından ***ani, hemen etki öngörülürken;*** beyannameye dayanmayan tarh usullerinde ***ani, hemen etki öngörülmemiştir.*** Başka ifadeyle verginin ikmalen, re'sen ve verginin idarece tarhında, istisnaî olarak ***gecikmeli (muahhar[1687]) hukukî etki*** söz konusudur.

Vergilendirme sürecinde tarh ile borçlu hukukî durumunun belirlenmesi sağlanmakta ise de mükellefin vergiyi ödemediğinden bahisle yerine getirme işlemlerine idarenin girişebilmesi için, öncelikle mükellefe yükümlendirilmiş bir vergi söz konusu olmalıdır; zira ancak bu suretle ödenmemiş bir vergi tespitinin yapılabilmesi mümkün olacaktır. Dolayısıyla tarh, tahakkuk ettirilmeksizin de tespit edici içeriğiyle hukukî etki sahibi olsa da tahakkuk ettirilmediği sürece tüm hukukî etkilerini haiz olmamaktadır ve hukukî etkileri bağlamında ***tamamlanmamış/eksik bir tarh*** niteliğinde kalmaktadır.

Tarh işleminin tamamlanma anı, tahakkuk etmesi ile gerçekleşmektedir. Bu anlamda mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu düzenlemelerinde de yer verildiği üzere, ***tarhın kesinleşmesini sağlayan verginin tahakkuk etmesidir.*** Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun 27. maddesinin başlığında kurala bağlandığı üzere, tahakkukun şeklî görünümü olan *tahakkuk fişinin kesinliği* ile de bu hukukî durumun düzenlenmiş olduğu düşünülmektedir.

[1684] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 413.
[1685] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 321.
[1686] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242.
[1687] Terminolojik esinlenme için **bkz.:** Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 413.

Doktrinde, tahakkuka/tahakkuk etmeye bağlanan sonuçlardan birisinin *tahakkuk fişinin kesinliği* olduğu belirtilmektedir. Tahakkuk fişinin kesinliği kuralının bu işlemin idarî işlem prosedüründeki kesinliğini gösterdiği ileri sürülmektedir[1688].

Tahakkuk fişinin tanzim suretiyle tahakkuk hukukî etkisini kazanan tarhiyat, tamamlanarak kesinleşmektedir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri uyarınca, beyannameye dayanan tarh usulünde tarh ile tahakkuk da ettirilen vergiler açısından bahsi geçen bu anilik sağlanmışsa da diğer tarh usullerinde tarhın tamamlanma anı, ani değildir.

Vergi kanunları karşısında mükellef durumunda bulunan bir kimsenin alacaklı kamu idaresine karşı maddî bir tediyede bulunma görevine, *vergi borcu* denilmektedir[1689]. Vergi hukukunda kişi olan mükellef[1690], verginin odak noktasında bulunan[1691] ve vergiyi doğuran olay ile ilişkili kişidir[1692]. Vergiler bakımından mükellef sayılmak, Devlet'in vergilendirme yetkisine bağlı olmak anlamına gelmektedir[1693]. Mükellefin Vergi Usul Kanunu'nun madde 8/1 hükmündeki tanımına göre, vergi kanunlarına göre *vergi borcu ödemesi gereken,* kendisine *vergi borcu ödevi düşen* gerçek veya tüzel kişidir. Bu anlamda mükellef, belli miktarda vergiyi kamu alacaklısına *ödemek zorunda olan kişi*dir[1694]. Başka ifadeyle mükellefiyetin en önemli unsuru olarak mezkûr hükümde *vergi borcunun ödenmesi* vurgulanmaktadır[1695].

Vergi borcunun doğumu için tarh işlemine gerek olup olmadığı vergi hukukçuları ve yargı organlarınca tartışılan bir konudur[1696]. Ancak tekrar belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu'nun 19. maddesinde hukukî sonucunun ne olduğu düzenlenen[1697] vergiyi doğuran olay ile Kanun'un madde 8/1 hükmündeki ***vergiyi ödemesi zorunlu hâle*** gelen soyut bir mükellef statüsü çıkmaktadır ki, Kanun'un

---

[1688] Taşdelen, **op. cit.,** s. 302.
[1689] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 175.
[1690] Tamer Budak, **Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler),** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 45.
[1691] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 80.
[1692] Yılmaz, **Maliye,** s. 140.
[1693] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 53.
[1694] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 79.
[1695] Kırbaş, **op. cit.,** s. 64.
[1696] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 328; Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 175.
[1697] Kırbaş, **op. cit.,** s. 89.

madde 4/1 hükmüne göre vergi idaresince, bu mükellefi tespit ederek somutlaştırmak görevi yerine getirilecektir. Bu bağlamda kanunî tanımıyla ***vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi olarak mükellef,*** vergiyi doğuran olayla ihdas edilmiş olmaktadır.

Diğer taraftan, vergiyi doğuran olay başlı başına vergiyi ödenmesi gereken bir borç hâline getirmeye yeterli değildir[1698]. Bir verginin ödenmesi talep edilebilen bir kamu alacağı niteliğini kazanması, tarh ve tebliğ aşamalarından geçmesine; yani tahakkuk aşamasında olmasına bağlıdır[1699]. Bu anlamda, bir verginin kamu alacağı niteliği kazanması, tahakkuk aşamasında gerçekleşmektedir[1700]. Bu sebeple, kanunî düzenlemeler çerçevesinde vergi borcunun doğumu için tartışmasız bir vergilendirme süreci kurala bağlanmış ve bu süreç, vergiyi doğuran olayla başlatılmışsa da vergi alacağının alacaklı Devlet tarafından talep edilebilir ya da tahsil edilebilir (talep edilmesi ve tahsil edilmesi gereken); mükellef yönünden de vergi borcunun ödenebilir (ödenmesi gereken) hâle gelmesinde vergiyi doğuran olay, kurucu değildir. Vergiyi doğuran olayın vergiye yönelik kurucu olarak inşa ettiği hukukî sonuçlar arasında verginin ödenmesi talep edilebilen/tahsil edilebilen nitelik kazandırması bulunmamaktadır.

Vergiyi, ödenmesi talep edilebilen bir kamu alacağı niteliğini kazandıran tahakkuktur[1701]. Dolayısıyla tüm açıklamalar ışığında, tahakkukun tarh işleminin unsurları arasında öncelikle bir idarî işlemin doğurması gereken hükmü[1702], güttüğü hukukî sonucu[1703], işlemin doğurduğu hukukî sonucu[1704] ya da işlemin hukuk aleminde meydana getirdiği değişikliği[1705] ifade eden ***konu unsuru***nu değiştirdiği anlaşılmaktadır.

Tarhın, vergi-alacağı borcu için maddesel bakımdan kurucu olmadığından dolayı, ***açıklayıcı ve tespit edici*** olduğu belirtilmektedir[1706]. Zira vergiyi doğuran

[1698] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 139; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 82.
[1699] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 297.
[1700] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1653.
[1701] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 139.
[1702] Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 349.
[1703] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 166.
[1704] Günday, **op. cit.,** s. 157; Yayla, **op. cit.,** s. 132.
[1705] Günday, **op. cit.,** s. 157.
[1706] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 111, Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 167.

olayla birlikte daha önceden, maddî olarak vergi alacağı-borcu doğmaktadır[1707] ve maddesel kuruculuğu vergiyi doğuran olay gerçekleştirmektedir[1708]. Kanaatimizce burada, tahakkuk ettirilmemiş bir tarhın niteliklerine yer verilmektedir.

Tahakkuk ettirilen tarhın konusunu vergi mükellefiyeti (vergi yükümlülüğü) oluşturmaktır[1709]; ancak henüz tahakkuk ettirilmemiş tarhın konusunu mükellefiyetin oluşturduğunu söylemek mümkün değildir. Zira bu nitelikteki tarhın konusu, vergi alacağı-borcunu tespit etmesidir.

Yine tüm açıklamalar ışığında, tahakkukun ***tarh işlemine uygulanacak kanunu değiştirdiği*** anlaşılmaktadır. Zira tahakkuk, Türk Vergi Hukuku mevzuatının uygulanmasında bir eşik niteliğindedir. Vergiyi doğuran olayların formüle edilmesinden başlayan vergi tekniğinde vergi tahakkuk ettirilene kadar, kural olarak, Vergi Usul Kanunu ve diğer özel vergi kanunları hükümleri uygulanmaktadır. Ancak vergi tahakkuk ettirildikten sonra, çalışmanın devamında ele alınacağı üzere, tahsilin de hukukî sebebi oluşmaktadır ve artık vergilendirme sürecinin sürecinin bu aşamasında uygulanacak kurallar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir.

Tahakkuk ettirilen bir vergi, artık ***kamu alacağı*** olmuştur[1710]. Nitekim Sayıştay'ın bir kararında, mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsiline bağlı olanlar dışında kalan bütün vergilerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tahakkuk ettirildikten sonra, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takibi gereken bir kamu alacağı hâline dönüşebileceği belirtilmiştir[1711].

Bu anlamda bir vergi alacağını, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1. maddesi kapsamında, diğer alacakların yanında, ***bir kamu alacağı hâline getiren*** hukukî etkiyi sağlayan tahakkuktur. Mezkûr Kanun'un *Kanundaki terimler*in düzenlendiği 3. maddesinde sayılan kişilerin kamu alacağını ödemek mecburiyetinde

[1707] Kırbaş, **op. cit.,** s. 91.
[1708] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 167.
[1709] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 100.
[1710] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 362.
[1711] **Bkz.:** Sayıştay Genel Kurulu, 27.04.1992 Tarihli ve K. 4725/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=sgk-4725-1-27-04-1992.htm&kw=`4725/1`&cr=sayistay#fm, 12.02.2022.

olmasını temin eden de tarh ettirilen tahakkuktur. Bu bağlamda tahakkuk, vergilendirme sürecinde vergi alacağını, ***kamu alacağı;*** kişileri ***kamu borçlusu (borçlu)*** hâline getirmek üzere, Vergi Usul Kanunu ya da diğer özel vergi kanunlarının değil; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasını sağlayan kurucu bir hukukî etkiye sahiptir. Bu yönüyle de tahakkuk hukukî etkisine kavuştuktan sonra tarh, inşaî idarî işlem niteliğini kazanmaktadır. Bu anlamda örneğin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *tecil*in düzenlendiği 48. maddesi, vergiyi doğuran olayın sadece gerçekleşmesi sebebiyle ya da salt tarh edilmiş bir vergi borcu için uygulanamayacaktır. Bu hüküm ancak, tahakkuk etmiş bir vergi borcu için uygulanma kabiliyetine sahiptir.

Durum başka bir açıdan da ele alınmak istendiğinde, *vergi alacağının değerinin korunması*[1712] ya da *kamu alacağının değerini korumaya yönelik düzenlemeler*[1713] kapsamında ele alınan, vergi alacağının zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya ödenmemesi sebepleriyle uygulanan[1714], hesaplandıkları zaman dilimleri ve doğuş sebepleri dışında aynı oldukları söylenebilen[1715] ve vergilendirmede eşitliği sağlama amacı taşıdığı ileri sürülen[1716] ***gecikme zammı*** ile ***gecikme faizi***ne ilişkin olarak da açıklama yapılmasında fayda görülmektedir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *gecikme zammı, nispet ve hesabı*nın düzenlendiği 51. maddesinde kamu alacağının ödeme süresi içerisinde ödenmeyen kısmına vadenin bitim tarihinden itibaren her ay için ayrı ayrı %4 oranında gecikme zammı uygulanmakta olup gecikme zammı oranlarını aylar itibarıyla topluca veya her ay için ayrı ayrı %10'una kadar indirmeye, gecikme zammı oranı ile gecikme zammı asgarî tutarını iki katına kadar artırmaya, gecikme zammı oranını aylar itibarıyla farklı olarak belirlemeye ve gecikme zammını bileşik faiz usulüyle aylık, üç aylık, altı aylık veya yıllık olarak hesaplatma hususunda Cumhurbaşkanı yetkilidir[1717].

[1712] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 131.
[1713] Önder, **Vergi Hukuku,** s. 205.
[1714] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 140.
[1715] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 258.
[1716] Ateş, **op. cit.,** s. 147, 152.
[1717] Bu yetkiye istinaden ***5801 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı*** ile 21.07.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere gecikme zammı aylık %2,5 olarak belirlenmiştir. **Bkz.:** 21.07.2022 Tarihli ve 31899 Sayılı Resmî Gazete.

Yine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *gecikme zammında tatbik müddeti ve diğer hükümler*in düzenlendiği madde 52/2 hükmüne göre, gecikme zammının önceden borçluya bildirilmesi gerekmemekte ise de gecikme zammının ödeme emrinin tebliği suretiyle mükelleflerden istenmesi gerektiği ileri sürülmektedir[1718].

Kamu alacağının (vergi) aslının zamanında ödenmemesi sebebiyle doğmakta olan fer'i kamu alacaklarından biri[1719], Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ve tüm tarh usulü ile tüm kamu alacakları için[1720] uygulanabilen gecikme zammıdır[1721]. Bu anlamda *ikincil bir alacak*[1722]*/kamu alacağı* durumunda olan[1723] ve kamu alacaklarının ödenmesindeki gecikme hâlinde ortaya çıkan[1724] gecikme zammı, tahakkuk etmiş alacaklara uygulanmaktadır[1725]. Vergi borcunun ödenmemesinin hukukî sonuçlarından olan gecikme zammı, Türk Vergi Sistemi'nde borçlunun temerrüdü hâlinde uygulanmaktadır[1726]. Başka bir ifadeyle gecikme zammının uygulanabilmesi için, kamu alacağının muaccel olması; yani kamu idaresi tarafından talep edilebilir hâle gelmesi gerekmektedir[1727]. Bu kapsamda gecikme zammı tahakkuk ederek ödenebilir hâle gelen ve vadesinde ödenmemiş vergiler (kamu alacakları) için uygulanmaktadır[1728]. Bu bağlamda gecikme zammının uygulandığı hâllerde, kamu alacağının vadesinin geçmiş olmasına rağmen ödenmesi söz konusu olup uygulanması için, tahakkuk etmiş kamu alacağının vadesinin geçmesi gerekmektedir[1729].

[1718] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 190.
[1719] **Ayrıca bkz.:** Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 259; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 370; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 184; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 321.
[1720] **Ayrıca bkz.:** Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 101.
[1721] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 6, 197-198.
[1722] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 329.
[1723] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 87.
[1724] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 189.
[1725] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 149.
[1726] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 139.
[1727] Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği,** s. 91.
[1728] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 180.
[1729] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 189, 197.

O hâlde belirtmek gerekir ki, tahakkuk etmemiş bir vergiye ***gecikme zammı uygulanması da hukuken mümkün değildir***[1730]**.** Dolayısıyla gecikme zammı uygulanan bir vergi için aranacak şartlardan birisi, verginin tahakkuk etmiş olmasıdır[1731]. Nitekim, tahakkuk hukukî etkisine kavuşmamış tarh işlemlerine karşı vergi mahkemesinde dava açılması hâllerinde yürütme kendiliğinden durmakta ve bu durum tahakkuku da önlenmekte olduğundan dolayı, vergi, ödenmesi gereken aşamaya gelmemektedir. Bu sebeple de bu uyuşmazlık konusu vergiler hakkında, gecikme zammı uygulanması söz konusu olmayacaktır. Ancak vergi mahkemesi tarafından davanın reddine karar verildiği hâllerde vergi tahakkuk edeceğinden dolayı, Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/3-b hükmü çerçevesinde vadesi geldiği hâlde ödenmemiş vergi borcuna gecikme zammı uygulanması söz konusu olmaktadır ve kanun yollarına başvuruldu ise kanun yolu mahkemelerinden yürütmenin durdurulması kararı alınmadığı sürece, gecikme zammının ödenmeyen vergiye uygulanma kabiliyeti devam etmektedir[1732].

Diğer taraftan tahakkuk hukukî etkisine kavuşmuş tarh işlemlerine karşı açılan davalarda ise vergi mahkemesinden yürütmenin durdurulması yönünde bir karar alınmadığı durumlarda, açılan davada uyuşmazlık konusu olan vergiye gecikme zammı uygulanacaktır.

Kamu alacağının (vergi) aslının zamanında ödenmemesi sebebiyle doğmakta olan fer'i kamu alacaklarından[1733] bir diğeri de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da değil, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri ile tarh edilen[1734] vergilere uygulanabilen gecikme faizidir[1735].

[1730] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 206.
[1731] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 208.
[1732] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 93.
[1733] **Ayrıca bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 370; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 184; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 321.
[1734] Nitekim Danıştay'ın bir kararında ihtirazî kayıtla da verilmiş olsa kendi beyanları üzerinden tahakkuk ettirilen vergilere Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesine göre gecikme faizi uygulanması için kanunî bir olanağın bulunmadığı belirtilmiştir. **Bkz.:** Danıştay VDDK, 05.02.1993 Tarihli ve E. 1992/60, K. 1993/28 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f18000 2769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1992-60-k-1993-28-t-05-02-1993, 09.09.2022.
[1735] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 6, 197-198.

Doktrinde de tahakkuk etmemeye bağlanan sonuçlardan birisinin *gecikme faizi alınması* olduğu belirtilmektedir[1736]. Gecikme zammı tahakkuk etmiş alacaklara uygulanmakta iken; gecikme faizi, tahakkuk etmemiş alacaklara uygulanmaktadır[1737]. Bu durumda, kamu alacaklarının ödenmesinde gecikme iki aşamaya tekabül eden iki türde olabilmektedir. Bunlardan ilki olan *gecikme zammı,* vadesi geçmiş olmasına rağmen kamu alacağının ödenmesinin gecikmesidir ve bu durumda *gecikme zammı*nın uygulanması gerekmektedir. Diğeri ise kamu alacağı zamanında tahakkuk etmediğinden dolayı, vadesinde yapılacak ödemenin gecikmesidir ve bu durumda da *gecikme faizi* uygulanması gerekmektedir[1738]. Nitekim vergi ve diğer kamu alacaklarının korunmasına ilişkin olarak *tahakkuktan önce* ve *tahakkuktan sonra* olma olmak üzere, iki aşamaya ihtiyaç bulunduğu ifade edilmektedir[1739].

Gecikme zammı tahsil aşaması ile, gecikme faizi tahakkuk aşaması[1740] ile ilgili olmaktadır ve gecikme faizinde tahakkuk söz konusu olmadığından dolayı, hesaplanan verginin ödeme vadesi de gelmemiş durumdadır[1741]. Bu bağlamda gecikme faizinin hesaplanması için, kamu alacağının muaccel olması zorunluluğu bulunmamaktadır[1742].

Kamu borcunun geç ödenmesinde söz konusu olan *gecikme faizi,* Vergi Usul Kanunu kapsamında sadece ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde tarh edilen vergilerin zamanında tahakkuk ettirilmeyen kısmı için uygulanmaktadır[1743]. Bu sebeple gecikme faizi uygulaması, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin zamanında tahakkuk ettirilmemesi sebebiyle, kamunun uğradığı zararı gidermek amacıyla ihdas edilmiştir[1744]. Dolayısıyla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1. maddesine göre kapsamındaki *aslî kamu alacaklarından* birisi, Devlet, belediyeler ve il özel idarelerine ait *vergiler* olup bunun dışında Kanun'un kapsamında *fer'i kamu alacakları* olarak, yine bu kamu idarelerine ait olan *gecikme zammı, faizler* de vardır. Bu faizlerden birisi de Vergi Usul Kanunu'nun madde 112, 325, 359, 369,

[1736] Taşdelen, **op. cit.,** s. 308.
[1737] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 149.
[1738] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 189.
[1739] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 205.
[1740] **Ayrıca bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 14141.
[1741] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 101-102.
[1742] Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği,** s. 91.
[1743] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 96-97.
[1744] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 196.

ek madde 11, ek madde 16 ile 379. maddelerinde kanunî bir dayanağa kavuşmuş olan ***gecikme faizidir.***

Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde, ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda uygulanmak üzere, gecikme faizi ihdas edilerek gecikme faizi hesaplanacak özel durumlar düzenlenmiştir. Nitekim beyannameye dayanan tarh usulünde tarh ile birlikte vergi tahakkuk ettiğinden dolayı, tahakkukun gecikmesine bağlı olarak bir gecikme faizinin ortaya çıkması söz konusu olamayacaktır[1745]. Zira gecikme faizi, tahakkuk gecikmelerine bağlı olarak uygulanmaktadır[1746]. Dolayısıyla tahakkuk***, bir mükellefe gecikme faizinin yükümlenmesini de engelleyen bir hukukî etkidir.***

Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergiler, dava konusu yapılarak ödenmemiş vergiler, kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde hesaplanacak vergiler, uzlaşılan vergiler, ihtirazî kayıtla beyan edilip ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergiler hakkında, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranındaki gecikme faizi uygulanacaktır.

Gecikme faizinin uygulanmasında verginin ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilmesi aranmasına karşılık, bu faizin hesabı, bu vergilerin tahakkuk tarihine kadar yapılacaktır[1747]. Bu sebeple ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilen bir vergi hakkında gecikme faizi uygulanmasının sebebinin ise onun tahakkuk ettirilecek olmasının olduğu düşünülmektedir. Başka bir ifadeyle gecikme faizinin uygulanmasında tarh işlemi belirleyici değildir; bu fer'i alacak tarhın tahakkuk ettirilmesine göre yükümlendirilebilmektedir.

Doktrinde de gecikme faizinin vergi borcunun *tahakkuk süresiyle ilgili bir mükellefiyet* olduğu ifade edilmektedir[1748]. Bu bağlamda gecikme faizinin tutarını, verginin henüz tahakkuk ettirilmediği dönemde geçen süreler tayin etmekte olup bu

[1745] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 206.
[1746] Erdem, **Hatalı Beyanın Sonuçları,** s. 128.
[1747] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 258, Dipnot, 311.
[1748] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 331.

bağlamda tarh, tahakkuk hukukî etkisine ne kadar geç kavuşursa, o vergi için hesaplanan gecikme faizi de o kadar fazla olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/3-b ve 112/4 hükümlerinde, dava konusu yapılan vergilerin ödeme yapılmamış kısmına, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar geçen süreler için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre tespit edilen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı ve aynı süre içerisinde; yani 1 ay içinde gecikme faizinin de ödeneceği belirtilmiştir.

Bu anlamda Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde kanunî dayanağını bularak Kanun kapsamında sadece ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilmiş olan ve tarhiyatın gecikmesi sebebiyle[1749] tahakkuku geciktirilen vergilerde[1750], aslında verginin zamanında tahakkuk ettirilmeyen kısmı için uygulanan ve dolayısıyla vergi cezaları ile beyana dayanan vergiler için öngörülmeyen[1751] gecikme faizi de verginin tahakkukuna bağlı olarak ortaya çıkmaktadır.

Nitekim tahakkuk aşamasına özgü olan gecikme faizinin, tahakkukun gecikmesinden doğan değer kayıplarını önleme amacı taşıdığı belirtilmektedir[1752]. Bu kapsamda sadece vergi aslının tahsilinin değil; belli şartlarda vergi mükellefiyetine bağlı olarak ortaya çıkan ek mükellefiyet[1753] niteliğindeki bir zammın ya da faizin doğuşu konusunda da tahakkuk, tarh işlemine inşaî bir nitelik kazandırmaktadır.

Son olarak tahakkuk, vergi tarhının ***biçimsel bakımdan*** önemli sonuçlarını ortaya çıkarmaktadır. Zira vergi idaresince vergi borcunun mükellefin mal varlığına yüklenmesi, bu alacağa yürürlük gücü kazandırması tarh işlemlerinin yapılmasına bağlı olup burada ayrıca biçimsel bakımdan icraîlik de ortaya çıkmaktadır[1754].

[1749] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 197.
[1750] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 140.
[1751] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 96-97.
[1752] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 205.
[1753] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/9, K. 1988/28 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/7, K. 1988/27 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete.
[1754] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 111; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 167-168.

Kanaatimizce de biçimsel bakımdan tarhı icraîliğe kavuşturan, tarh ile birlikte ortaya çıkan tahakkuktur. Başka bir ifadeyle maddesel bakımdan kurucu olmayan tarh; biçimsel bakımdan kurucu etkiye sahip olup bu kurucu etki de tahakkuk eden bir tarhta yer almaktadır.

2.2.3. Tarha Tahsilin Hukukî Sebebi Olma İşlevini Kazandırması

Verginin tahsili, *tahakkuk eden* vergi meblağının vergi borçlusu namına yetkili maliye makamına yatırılması suretiyle, vergi borcunun tasfiye edilmesidir[1755]. Nitekim *tahakkuk etmiş* bir verginin, mükellef tarafından ve kendiliğinden ödenmesi gerekmektedir[1756]. Kamu hizmetlerinin finansmanı da *tahakkuk aşamasına gelmiş kamu gelirleri*nin ya tamamının ya da tama en yakın biçimde hazineye aktarımı ile olmaktadır[1757].

Ödemenin/tahsilin konusunu *kesinleşmiş bir vergi borcu* oluşturmaktadır[1758]. Bu anlamda verginin ödenmesi, *tahakkuk eden bir vergi borcu*nun mükellef ya da onun namına üçüncü bir kişi tarafından vezneye yatırılmasıdır[1759]. İdare için bir verginin tahsil edilebilir duruma gelmesi, bir işlem veya olguya bağlıdır ve bu işlem/olgu, verginin tahakkukudur[1760].

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nın gerekçesinde de bu Kanun ile ikmalen veya re'sen veyahut mükellefiyetten çıkma dolayısıyla *tarh edilen vergilerin tahakkuk tarihinden sonra tahsil edilmesi*nin düzenlendiği belirtilmiştir[1761].

[1755] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 70.
[1756] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 219.
[1757] İrfan Barlass, **Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 1.
[1758] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 127.
[1759] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 29.
[1760] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 207.
[1761] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

Vergi Usul Kanunu'nun 23. maddesinde de verginin tahsili, ***tahakkuk eden verginin*** kanuna uygun şekilde ödenmesini ifade etmektedir[1762]. O hâlde, verginin tahsilinin (ödenmesinin) tahakkuka bağlı şekilde tanımlandığı görülmektedir.

Tahakkuka/tahakkuk etmeye bağlanan sonuçlardan birisi, *verginin tahsil edilebilir duruma gelmesidir*[1763]. Tahakkukun sonucunu, vergi tahsili oluşturmaktadır; *tahsil işleminin sebebi* tahakkukun gerçekleşmesidir[1764]. Zira tarh ve tebliğ, bir verginin ödenmesinin/tahsil edilmesinin ilk şartları olmakla birlikte; bu verginin tahsil edilebilir hâle gelmesi için tahakkukun mutlaka gerçekleşmesi gerekmektedir. Bu anlamda vergi tahakkuk edince, ödenmesi gereken aşamaya gelmektedir[1765]. Başka bir ifadeyle, tahsil işleminin sebep unsurunu, tarh ve tebliğin yanı sıra, tahakkuk da oluşturmaktadır[1766]. Bu anlamda verginin ne tarh edilmesi ne de tarh edilen verginin tebliğ edilmesi tek başına vergi borcunu ödenmesi zorunlu hâle getirmemektedir[1767]. Daha da detaylandırıldığında, tahsil işleminin sebep unsurunu maddî kanun hükümleri ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un yanı sıra; vergi borcunun tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmiş olması oluşturmaktadır[1768].

Tahakkuk, *ödeme aşamasına gelmiş* bir vergi alacağı-borcu ortaya çıkarmaktadır[1769]. Bu bağlamda tahakkuk etmiş bir vergi, *tahsil edilebilir aşamaya gelmiş bir kamu alacağı* niteliğindedir[1770]. Doktrinde, tahakkukun verginin *vacibüt-tahsil bir hâle gelmesi* olduğu belirtilmiştir[1771].

Vergilendirme işleminin tarh ve tahakkuk ile tahsil olmak üzere, esasen iki aşamadan oluştuğu ileri sürülmektedir[1772] ve tahsil işleminin kendinden önce gelen tarh işleminden ayrı olmakla birlikte; ondan tamamen bağımsız olmadığı

[1762] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 142.
[1763] Taşdelen, **op. cit.,** s. 302.
[1764] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180, 185.
[1765] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 57-58.
[1766] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 16.
[1767] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 175.
[1768] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 119.
[1769] Selen, **op. cit.,** s. 213.
[1770] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 439.
[1771] Erçin, **op. cit.,** s. 33.
[1772] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 51.

belirtilmektedir[1773]. Kanaatimizce, tahsili tarha bağımlı hâle getiren de tarhın hukukî etkisi olan tahakkuka kavuşmasıdır. Aksi durumda; yani tarh tahakkuk etmedikçe, tahsil ile tarh arasındaki bağlantı hukuken kurulamamaktadır.

Verginin tahsili için vergi alacağının-borcunun muaccel hâle gelmesi gerekmekte olup vergi alacağına-borcuna muaccel niteliğini kazandıran tahakkuktur[1774]. Nitekim tahsil, vergilendirmenin son aşaması olup muaccel bir vergi ödenmek suretiyle vergilendirme sona ermiş olmaktadır. Henüz tahakkuk etmemiş; yani muaccel hâle gelmemiş vergiler, kural olarak ödenemez[1775]. Tarh edilmiş ve tahakkuk ettirilmiş vergi, artık tahsil edilebilir aşamaya gelmiştir[1776]. Bu anlamda her ne kadar verginin ödenmesi için kural olarak tarh ve tebliğ ilk koşulları oluştursa da tahakkuk olmaksızın tahsil işlemlerine girişilememektedir[1777]. Nitekim doktrinde ***tarhın usul unsuru*** incelenirken de tahakkuk aşaması tamamlanmamış bir verginin tahsili için işlem yapılamayacağı ifade edilmiştir[1778].

Çalışmanın devamında detaylarıyla açıklanacak olmakla birlikte, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilere karşı tebliğinden itibaren 30 gün sürelik dava açma süresinde vergi mahkemesinde açılan dava ile tahakkuk, mahkeme kararına kadar ertelendiğinden dolayı verginin tahsili de durmaktadır. Zira mükellef davayı kazanırsa; yani tahakkuk gerçekleşmezse, mükellef vergiden de kurtulmuş olacaktır[1779]. Dolayısıyla verginin tahsili için, verginin tahakkuk da etmiş olması gerekmektedir[1780]; bu bağlamda bir verginin tahsil edilebilmesi için öncelikle tahakkuk etmesi gerekmektedir[1781]. Genel olarak her ne kadar tarh işleminin tahsil işleminin sebep unsurunu oluşturduğu belirtilse de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca tahsil işleminin sebep unsurunu oluşturan tarh, tahakkuk

[1773] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 35.
[1774] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 178.
[1775] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135.
[1776] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 336.
[1777] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 80-81.
[1778] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 186.
[1779] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.
[1780] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 211-212.
[1781] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 444.

etmiş tarhtır; yani borcun tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmiş olması, tahsil işleminin sebep unsurudur[1782].

Tahsilin hukukî sebebini tahakkuk oluşturmakta olduğu için, verginin kesinleşmesi de gerekmemektedir. Bu anlamda tahakkuk aşaması vergi tahsilinin sebep unsurunu oluşturduğundan ve tahakkukun da tarhiyata dayanması gerektiğinden dolayı, tarh ve tahsil arasında sebep-sonuç ilişkisi bulunmaktadır[1783]. Dolayısıyla tarh ve tahsil işlemleri arasında temel işlem-sonuç işlem bağıntısı mevcut olup tahakkuk aşamasındaki vergi, tahsil için gerekli şartı taşımaktadır. Bu bağlamda bir verginin tahsil edilebilmesi için kural olarak tahakkuk etmiş olması gerekmektedir[1784]. O hâlde malî kanun hükümlerinde tahsil işleminin sebep unsuru, verginin tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmesi olarak düzenlenmiştir[1785].

Vergi tahakkuk ettikten sonra, verginin ödenmesi gerekmektedir[1786]. Başka bir ifadeyle tahakkuk eden bir vergi borcunun ödenmesi gerekmektedir[1787]. Bu bağlamda hukuken tahakkuk etmiş vergi (kamu alacağı), kanunlarında tayin edilen zamanlarda ödenmektedir[1788].

Verginin tahsili ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nun yanı sıra özel vergi kanunlarında hükümler bulunmakla birlikte; asıl kanunî kaynak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun olarak karşımıza çıkmaktadır[1789]. Bu bağlamda tahsile ilişkin ayrıntılı düzenlemeler için, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine bakılması gerekmektedir[1790]. Tahakkuk etmiş alacağın tahsil esasları da Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiş[1791] olup tahakkuk etmiş bir kamu alacağının takibi, ödeme emri ile başlamaktadır[1792]. Bu kapsamda

[1782] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 71, 75-76.
[1783] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 211-212.
[1784] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 118-119, 135.
[1785] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 312.
[1786] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 41.
[1787] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 116.
[1788] Altan Rençber, **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 54, ***("Ödeme Emri").***
[1789] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 142; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 118.
[1790] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 207.
[1791] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 51.
[1792] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1663.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca cebrî takip için tebliğ edilecek ödeme emrinin düzenlenebilmesi için de verginin tahakkuk etmiş olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle tahakkuk, ödeme emrinin de sebep unsurunu oluşturmaktadır[1793]. Bu anlamda tekrar belirtmek gerekir ki, süresinde ve usulüne uygun olarak ödenmesi gerektiği hâlde ödenmeyen tahakkuk etmiş bir verginin, kamu icra hükümlerine göre tahsil edilmesi, mümkün ve gereklidir[1794]. Dolayısıyla vergi alacağının cebren tahsiline gidilmesinin şartlarından birisi, bu verginin tahakkuk ettirilmiş olmasıdır[1795].

Tespit edici idarî işlemlerdeki irade açıklamalarının, var olan ya da yeni kurulacak maddî veya hukukî durumu tespit eden nitelikte olup bu işlemlerin başka idarî işlemlerin kurucu öğesi olarak kullanılması durumunda hukukî etkiye sahip olduğu ileri sürülmektedir[1796]. Bu anlamda tarhın tahakkuk etmesiyle birlikte tahsil işleminin kurucu öğesi olduğu göz önüne alındığında, tespit edici bir idarî işlem olan tarh da bir hukukî etkiye sahip olmakta ve bunu tahakkuk ettirilerek kazanmaktadır.

Dolayısıyla, tarh, tahakkuk hukukî etkisine kavuşmadığı sürece, tahsil işlemleri ile tarh işlemleri arasındaki hukukî bağlantı kurulamamaktadır. Bu anlamda vergi tahakkuku, tarh işlemini diğer bir idarî işlem olan tahsil idarî işleminin kurucu öğesi hâline getirerek tarha hukukî etki bahşetmektedir.

2.2.4. Tarha Bağımsız İdarî İşlem Olma Niteliğini Kazandırması

İdarî işlemlerin işlemin hukukî etkisinin kendiliğinden ya da başka bir tedbirle ortaya çıkıp çıkmadığına göre, ***bağımlı idarî işlemler*** ve ***bağımsız idarî işlemler*** şeklinde ikiye ayrıldığı belirtilmektedir. *Fer'i idarî işlem* olarak da ifade edilen ***bağımlı idarî işlemler,*** başka tedbirler aracılığıyla yürütülebilir hâle gelen işlemler olup bağımsız idarî işlemlerden farklı olarak bu işlemlerde, özel yetki kurallarınca hükme bağlanan maddî ve hukukî şartların yerine getirilmiş olması yeterli

[1793] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 90.
[1794] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 298.
[1795] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 232.
[1796] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 288-289.

olmaktadır[1797]. Yürütülmesi kendi içinde saklı işlemlerin, bağımlı idarî işlem oldukları ileri sürülmektedir[1798].

İcraî karar kavramının re'sen icrayı kapsadığı düşünülerek *yürütülmesi kendi içerisinde saklı işlem[1799] (uygulanması kendi içinde saklı işlem, yürütülmesi içinde saklı işlem[1800], yürütülmesi gereken işlem[1801])* olarak dilimize çevrilmiş olduğu ileri sürülmektedir[1802].

Yürütülmesi içinde saklı işlemler, idarî işlemlerin bir kategorisi olarak ele alınmakta olup idarenin bir kişi aleyhinde borç ya da yüküm doğuran bu işlemlerinde, işlemler yapılmakla birlikte o anda bütün sonuçlarını kendiliğinden, doğrudan doğruya ve otomatik olarak doğurmaktadır. Bu anlamda yürütülmesi içinde saklı işlemlerin, yürütülme, uygulanma (icra olunma) imkânını, kendi içinde taşıyarak otomatik olarak gerçekleştirdiği ifade edilmektedir[1803].

Yürütülmesi içinde saklı işlem, hukukî durumlarda değişiklik yaratma gücünü ifade etmektedir[1804] ve idare tarafından her an re'sen icra edilebilmesi olasılığını içermektedir[1805]. Ancak bütün kararların icraî nitelikte olmadığı, icraî nitelik taşıyan kararların bir kısmında idarenin re'sen icra yetkisine sahip olmayabileceği hususu dikkate alındığında icraî karar teorisinin yanlış sonuçların elde edilmesine sebep olacağı ihtimalinin bulunduğu belirtilmektedir[1806]. Zira her icraî idarî işlem, hukukî durumlarda değişiklik yaratma gücünü ifade eden yürütülmesi içinde saklı işlem

[1797] Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü,** s. 57-58.
[1798] Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü,** s. 58, Dipnot 204.
[1799] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 112.
[1800] Mutlu Kağıtcıoğlu, "İdari İşlemin İcrailiği", **TBB Dergisi,** 103, 2012, ss. 267-284, s. 271, ***(İdari İşlemin İcrailiği").***
[1801] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 279.
[1802] Hayrettin Yıldız, **İdarenin Re'sen İcra Yetkisi,** Bursa, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı İdare Hukuku Bilim Dalı, Yayımlanmış Doktora Tezi, 2018, s. 2, ***("İdarenin Re'sen İcra Yetkisi").***
[1803] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 112.
[1804] Celal Erkut, "İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı", **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, 1-4 Mayıs 1990,** Ankara, Danıştay Matbaası, Birinci Kitap: İdari Yargı-II. Oturum, 1991, s. 131, ss. 109-114, ***("Kesin ve Yürütülebilir İşlem").***
[1805] Kağıtcıoğlu, **İdari İşlemin İcrailiği,** s. 279.
[1806] Yıldız, **İdarenin Re'sen İcra Yetkisi,** s. 2, 16.

olmayabilmektedir. Diğer taraftan, yürütülmesi içinde saklı her işlem, birer icraî idarî işlem niteliğindedir[1807].

Ruhsat, izin gibi işlemler dışında, yürütülmesi içinde saklı işlemlerin üçüncü kişiler üzerinde zorlayıcı etkisi bulunduğu ve bunun iptal davasında yürütmenin durdurulması bakımından önem arz ettiği; bu işlemlerin re'sen icra edilme özelliklerinden dolayı ilgililer tarafından iptal davasına konu olduklarında yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi gerektiği belirtilmektedir[1808].

Doktrindeki görüşlerden hareketle, yürütülmesi içinde saklı işlemde işlemin hukukî etkisi ve maddî etkisinin farklı zamanlarda oluştuğu ve bu temelde yürütülmesi içinde saklı işlemlerin re'sen icra yetkisinin tipik bir görünümünü oluşturduğu ifade edilmektedir[1809].

Diğer taraftan ise yürütülmesi içinde saklı işlemlerde, izin veya ruhsat işlemlerinde olduğu gibi, idarenin ayrıca belli ameliyelerde bulunmasının gerekmediği, işlemlerin tesis edildiği anda icra aşamasını da bünyesinde barındırdığı ve tüm sonuçlarını doğurması sebebiyle, idarenin re'sen icra yetkisinin bu tür işlemler açısından gündeme gelmeyeceği ileri sürülmektedir[1810].

Müstakil idarî işlem olarak da ifade edilen ***bağımsız idarî işlemler*** ise hukukî etkilerini kendiliğinden, doğrudan ortaya çıkarmakta olup idarî işlemin hukukî olarak tamamlanabilmesinde gerek duyulan kanunî genel tüm şartlar gerçekleşmektedir[1811].

Tahakkuk eden bir kamu alacağı, borçlusu tarafından rızasıyla ödenmediğinde bu borç, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un hükümleri dairesinde tahsil edilecek olup bu bağlamda kamu icra hukukunda *re'sen harekete geçme ilkesi* etkin hâle gelmektedir[1812]. Vergiyi doğuran olaydan sonra vergi alacağı ilişkisinin

[1807] Erkut, **Kesin ve Yürütülebilir İşlem,** s. 131.
[1808] Kağıtcıoğlu, **İdari İşlemin İcrailiği,** s. 279.
[1809] Melike Özge Çebi Buğdaycı, **İdarenin Re'sen İcra Yetkisi,** Ankara, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayımlanmış Doktora Tezi, 2019, s. 20, Dipnot 70.
[1810] Çebi Buğdaycı, **op. cit.,** s. 20, Dipnot 70.
[1811] Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü,** s. 58.
[1812] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 39-41.

geçireceği aşamalar, bu olayın somutlaşmasının yanı sıra ***yürürlük gücü kazanması***na yaramaktadır[1813].

Doktrinde tarh işleminin kendisinden beklenen hukukî sonuçları sağlayabilmesi için belirli aşamalardan geçmesine ihtiyaç bulunduğu belirtilmektedir. Bu kapsamda tarh işlemi ile somutlaşan vergi borcunun talep edilebilir nitelik kazanması; yani tahakkuk etmesi için tebliğinden itibaren belirli bir süre içinde dava edilmemesi ya da uyuşmazlığın idarî çözüm sürecinde sonuçlandırılması veya dava konusu edilmesi hâlinde ise bu uyuşmazlığın idare lehine sonuçlanması gerekmektedir. İkmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle ortaya çıkan tarh işlemlerinde de vergi borçlarının tahakkuk etmek suretiyle istenebilir nitelik kazanmasındaki süreç açısından, usulüne uygun şekilde tebliğ edilmesi, işleme karşı belirli süre içinde dava açılmaması, uyuşmazlık bulunması durumunda ise idarî aşamada çözülmesi ya da dava açılması hâlinde ise mahkeme kararının idare lehine sonuçlanması gerekmektedir[1814].

Bu kapsamda tahakkuk etmemiş bir tarh, vergi alacağı ilişkisinde somutlaştırma işlevini yerine getirmekle birlikte; yürütülmesi içinde saklı işlem niteliğinde olduğu düşünülmektedir. Zira tarhın yürütülmesini içinde sakladığı bir hukukî etki bulunmaktadır ve o da tahakkuktur. Tahakkuk ettirilmedikçe tarh işlemi, üzerinde yükseldiği vergi hukuku ilişkisini harekete geçirememektedir; ancak tahakkuku içinde saklamaktadır.

Nitekim mahkeme kararıyla henüz kanun yolunda kesinleşmemiş olmakla birlikte, tahakkuk eden vergi alacağının idare tarafından tahsil edilebilir ve devamında *icraya konulabilir hâle gelmiş olduğu* belirtilmektedir[1815].

Tarh işlemi için kanun koyucu, Vergi Usul Kanunu ve özel vergi kanunları ile özel yetki kurallarını; hukukî sebebi olan kanun normu olan hukukî şartları, vergiyi doğuran olay olarak ifade edilen maddî şartları hükme bağlamıştır. Bu bağlamda tarh işleminin tesisi için, bu hukukî ve maddî şartların gerçekleşmesi yeterlidir; başka ifade

[1813] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 163.
[1814] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[1815] Taşdelen, **op. cit.,** s. 2 98-299.

ile tipiklik gerçekleştiğinde tarh işleminin hukukî sebebi ortaya çıkmaktadır. Bu yönüyle tarhın tahakkuk etmesi aranmamaktadır ve tarh, ***ferî, bağımlı idarî işlem niteliğindedir.*** Buradaki bağımlılık ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde çok daha açık bir biçimde kendini göstermektedir. Nitekim tarh ettirilen verginin tahakkuk etmesi, tebliğden itibaren 30 günlük dava açma süresinin dava açılmadan geçirilmesine ya da vergi mahkemesinde açılan dava ve devamındaki yargısal denetimde tarhiyatın hukuka uygun olduğu yönünde bir hükmün alınmasına ***bağlıdır.***

Diğer taraftan tarhın tahakkuk etmesi, tarhın hukukî kimliğine yeni özellikler eklemektedir. Nitekim tahakkuk ettirilen tarhta, hukukî olarak tamamlanabilmesinde gerek duyulan kanunî genel tüm şartlar gerçekleşmiş olmaktadır. Tarh, tahakkuk etkisini kazandığında mükellefin hukukî durumunda değişiklik yaratma gücüne sahip olmakta ve verginin tahsil edilebilmesinde idare, cebrî tahsil yetkilerine kavuşmaktadır. Dolayısıyla tahakkuk eden tarh, ***müstakil, bağımsız idarî işlem niteliğini kazanmaktadır.***

Nitekim doktrinde tarh işleminin tahakkuk aşamasında tekemmül etmiş sayılacağı; ***tahakkuk olmadığında tarhın bağımsız bir idarî işlem olmadığı*** ifade edilmektedir[1816]. Yine tarh işleminin tekemmülünün anlamının tahakkuk olduğu belirtilmiştir[1817]. Vergi Usul Hukuku'nda da vergi tahakkuk ettikten sonra, kanun emirleri gereğince, idarenin mükelleften beklediği husus, tahsil etmek zorunda olduğu vergi borcunu ödemesidir. Ancak sadece tarh eden bir vergi açısından ise idare, mükelleften vergi borcunu ödemesini istemek bağlamında, ***yetkisizdir.*** Dolayısıyla idarenin mükellefin riayet etmesini bekleyebileceği vergi işlemi, tahakkuk etmiş tarh işlemi olabilecektir. Nitekim tahakkuk etmiş bir tarh işlemine uymayan mükellefe karşı, idarenin kendiliğinden harekete geçmeyi temin eden re'sen icra ve cebri icra[1818] yetkileri bulunmaktadır.

2.2.5. Tarha Borçlandırıcı (Taahhüt) İşlemi Olma Niteliğini Kazandırması

[1816] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1428.
[1817] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[1818] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 118.

Yukarıda yer verilen tahakkukun tarh üzerindeki hukukî etkileri, tarhın bir idarî işlem olması sebebiyle, idare hukuku doktrinince geliştirilen tasnif ve terminoloji çerçevesinde açıklanmaya çalışılmıştır.

İdarî işlemler de *hukukî tasarruf*[1819]*, hukukî muamele*[1820]*, hukuk işlemleri*[1821]*, hukukî işlemler*[1822]*, hukuksal işlemlerden*[1823] birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak medenî hukukta[1824] ve idare hukukunda hukukî işlem için aranan şartlar birbirinden farklıdır[1825]. Bu sebeple idarî işlemlerin, *özel nitelikte bir hukukî işlem* niteliğinde olduğu ifade edilmektedir[1826]. Hukukî işlemlerin bir alt türünü de *kamu hukuku/kamusal tasarruflar (işlemler)* oluşturmaktadır[1827]. İdarî işlemler, kamu hukuku işlemlerinin kapsamında yer almaktadır[1828]. Bu kapsamda bir hukukî işlem olan tarha yönelik olarak hukukî işlemler temelinde yapılan tasnifler çerçevesinde de birtakım çıkarımların yapılması mümkündür.

[1819] Atay, **İdare Hukuku,** s. 422; Özgen, **op. cit.,** s. 256; Eroğlu, **op. cit.,** s. 67; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 353; Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 274, 276; Ragıp Sarıca, **İdarî Kaza: İdarî Davalar,** Cilt I, İstanbul, Kenan Matbaası, 1949, s. 14, ***("İdarî Kaza: İdarî Davalar").***

[1820] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 353; Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 274, 276.

[1821] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 83.

[1822] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 309; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 93; Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 153; Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 9; Eroğlu, **op. cit.,** s. 69; Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 719; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 234; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 317; Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 274, 276.

[1823] Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1231; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 353.

[1824] Özel hukuk alanında hukukî muamele, bir kimsenin iradesini beyan etmesi sonucunda meydana gelmektedir. **Bkz.:** Turhan Esener, "Hukuki Muamelelerde Tahvil", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 16, Sayı: 1, 1959, ss. 234-259, s. 234.

[1825] Özgen, **op. cit.,** s. 256

[1826] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 63.

[1827] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 354; Günday, **op. cit.,** s. 121; Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 35.

[1828] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 364; Günday, **op. cit.,** s. 121; Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 82.

Doktrinde, hukukî işlemlerin ***borçlandırıcı işlemler***[1829] ve ***tasarruf işlemleri***[1830] şeklinde tasnif edildiği[1831] görülmektedir[1832].

Borçlandırıcı işlemler ile tasarruf işlemlerinin ortak noktası, her ikisinin de bir kişinin ekonomik değere sahip hak ve borçlarından teşekkül olan mal varlığında azalmaya sebep olmasıdır[1833].

*Konularına göre haklar*dan birisini de *malvarlığı hakları* oluşturmakta olup *alacak hakları* da mal varlığı haklarının kapsamındadır ve borç ilişkilerinden doğmaktadır[1834]. Bunun dışında *para ile ölçülebilirliği açısından*[1835]*, parasal değer*

[1829] Borçlandırıcı işlemlerin *taahhüt işlemleri, iltizamî muameleler* olarak ifade edildiği için eser için **bkz.:** Demir, **Hukukî Terimler Sözlüğü,** s. 427; Kayıhan, Ünlütepe, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler**, s. 73; *iltizamî işlemler* olarak ifade edildiği için eser için **bkz.:** Ünlütepe, **op. cit.,** s. 42; *ltizamî hukukî muameleler* olarak ifade edildiği için eser için **bkz.:** Ayan, **op. cit.,** s. 137.

[1830] Tasarruf işlemlerinin *harcama işlemleri, tasarrufî işlemler* olarak ifade edildiği için eser için **bkz.:** Ömer Ergün, Coşkun Çaldağ, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Ders Notları,** Birinci Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 63.; *tasarrufî hukukî muameleler* olarak ifade edildiği için eser için **bkz.:** Ayan, **op. cit.,** s. 137.

[1831] Bu tasnifin *etkisine göre* yapıldığı eser için **bkz.:** İhsan Erdoğan, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019, s. 52; *malvarlığına yaptıkları etkiye göre* yapıldığı eser için **bkz.:** Mehmet Ayan, **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler),** Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 137; *malvarlığına etkisi bakımından* yapıldığı eser için **bkz.:** Mustafa Ünlütepe, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 42; Şaban Kayıhan, Mustafa Ünlütepe, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 73, ***("Borçlar Hukuku Genel Hükümler");*** *malvarlığına etkileri bakımından* yapıldığı eser için **bkz.:** Erol Cansel, Çağla Özel, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** Cilt-1, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2017, s. 61; *malvarlığına yaptığı etki bakımından* yapıldığı eser için **bkz.:** Gökhan Antalya, Murat Topuz, **Medeni Hukuk: Temel Kavramlar, Başlangıç Hükümleri,** Cilt: I, Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 236; O. Gökhan Antalya, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler: Temel Kavramlar, Sözleşmeden Doğan Borç İlişkileri,** Cilt: V/1, 1, Editör: O. Gökhan Antalya, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2019, s. 161; *tarafları yalnızca borç altına sokmasına/bir hakkı doğrudan etkileyip etkilememelerine göre* yapıldığı eser için **bkz.:** İsmail Kayar, **6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Borçlar Hukuku,** Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 51.

[1832] Ayan, **op. cit.,** s. 137; Cansel, Özel, **op. cit.,** s. 61; Ergün, Çaldağ, **op. cit.,** s. 63; Fatih Bilgili, Ertan Demirkapı, **Borçlar Hukuku,** 16. Baskı, Bursa, Dora Yayınları, 2021, s. 37; Kayar, **op. cit.,** s. 51. Doktrinde bunun dışında, mal varlığına etkisi bakımından hukukî işlemlerin *borçlandırıcı işlemler, kazandırıcı işlemler* ve *tasarruf işlemleri* şeklinde tasnif edildiği eserler için **ayrıca bkz.:** Kayıhan, Ünlütepe, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** s. 73; Murat Doğan, Gökhan Şahan, İsmail Atamulu, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2021, s. 97; Ünlütepe, **op. cit.,** s. 42. Yine doktrinde mal varlığına yaptığı etki bakımından hukukî işlemlerin *kazandırma (iktisap) işlemleri, borçtan kurtarma işlemleri, borçlandırıcı işlemler (borçlanma işlemi)* ve *tasarruf işlemleri* şeklinde tasnif edildiği eser için **ayrıca bkz.:** Antalya, **op. cit.,** s. 161.

[1833] Antalya, **op. cit.,** s. 161.

[1834] Antalya, Topuz, **op. cit.,** s. 128-129; Süleyman Yılmaz, Abdulkerim Yıldırım, **Medeni Hukuk I,** Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 95-96.

[1835] Sinan Sami Akkurt, Kemal Erdoğan, Hüseyin Tokat, **Medenî Hukuk: Temel Bilgiler,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 96.

taşıyıp taşımamalarına göre[1836] de haklar tasnif edilmekte ve *malvarlığı hakları* bunlardan birisi olmaktadır.

Genellikle borç sözleşmesi olarak karşımıza çıkmakta olan[1837] *borçlandırıcı işlemler* ile de bir irade açıklaması suretiyle kişi kendisini borç altına sokmaktadır[1838]. Ancak borçlandırıcı işlem ile birlikte, borç altına giren kişi karşısında yer alan kişi de alacak hakkı elde etmektedir[1839]. Bu işlemler, borçların yer aldığı mal varlığının pasifini arttıran[1840] ve kişiyi borç altına sokan hukukî işlemlerdir[1841]. Bu işlemler, mal varlığının pasifini etkilemekte; ancak hakların yer aldığı mal varlığının aktifine etki etmemektedir[1842]. Şöyle ki, borçlandırıcı işlemlerin mal varlığının aktifine[1843], bir hakka ya da hukukî ilişkiye[1844] doğrudan etkisi bulunmamaktadır ve bu işlemler suretiyle mal varlığının aktifinde yer alan bir hakka ilişkin işlem yapılması üstlenilir; dolayısıyla bir yükümlülük doğar[1845]. Bu bağlamda borçlandırıcı işlemler açısından borçlanılan edim konusu hakka yönelik olarak devir, sınırlandırma, değiştirme veya ortadan kaldırma hususunda taahhüt verilmektedir[1846]. Buradaki taahhüt, borçlandırıcı işlemler suretiyle tasarruf işleminin yapılmasının taahhüdüdür[1847].

Tasarruf işlemleri, bir irade açıklanması suretiyle kişinin sahip olduğu bir hakkı devretmek, terk etmek veya sınırlandırmak şeklinde tasarrufuna dayanmaktadır[1848]. Her tasarruf işleminin bir hukukî sebebi bulunmaktadır. Temelinde genellikle bir borçlandırıcı işlem bulunmakta olan *tasarruf işlemleri* ise borçlandırıcı işlemlerden doğan borcun ifası olarak ortaya çıkmaktadır[1849]. Bu bağlamda tasarruf işlemleri, borçlandırıcı işlemlerden sonra yapılmaktadır[1850]. Bu işlemlerin

[1836] Ayan, Ayan, **op. cit.,** s. 107.
[1837] Ergün, Çaldağ, **op. cit.,** s. 63.
[1838] Erdoğan, **op. cit.,** s. 46.
[1839] Antalya, **op. cit.,** s. 169.
[1840] Antalya, **op. cit.,** s. 161; Ayan, **op. cit.,** s. 137, Bilgili, Demirkapı, **op. cit.,** s. 37; Doğan, Şahan, Atamulu, **op. cit.,** s. 97.
[1841] Cansel, Özel, **op. cit.,** s. 61. **Ayrıca bkz.:** Ergün, Çaldağ, **op. cit.,** s. 63.
[1842] Antalya, **op. cit.,** s. 169; Ayan, **op. cit.,** s. 137.
[1843] **Ayrıca bkz.:** Antalya, **op. cit.,** s. 169.
[1844] Doğan, Şahan, Atamulu, **op. cit.,** s. 97.
[1845] Kayıhan, Ünlütepe, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** s. 73.
[1846] Antalya, **op. cit.,** s. 169.
[1847] Ünlütepe, **op. cit.,** s. 44.
[1848] Erdoğan, **op. cit.,** s. 46.
[1849] Ayan, **op. cit.,** s. 139.
[1850] Antalya, **op. cit.,** s. 173.

yapılmasıyla birlikte hak ya da hukukî ilişki[1851] doğrudan etkilenmekte[1852] olup tasarruf işlemleri, mal varlığının aktifine doğrudan etkide bulunan hukukî işlemledir[1853]. Tasarruf işlemleri ile mal varlığının aktifi azalmaktadır[1854]. Bu işlemler suretiyle doğrudan etkilenen hak, bir başkası yararına devredilmekte, sınırlandırılmakta, değiştirilmekte veya ortadan kaldırılmaktadır; dolayısıyla hukukî ilişkiyi değiştiren ve ortadan kaldıran işlemler de tasarruf işlemidir[1855].

Örneğin, iki kişiden (A)'nın arabasını devretmek üzere ve ancak henüz arabayı teslim etmeyerek arabanın mülkiyetini nakletmeden önce (B) ile yaptığı sözleşme, bir taahhüt olarak borçlandırıcı işlem; arabanın mülkiyetinin (B)'ye geçmesi için yaptığı zilyetliğin nakli ise harcama işlemidir[1856].

Devlet ile vatandaş arasındaki bir borç ilişkisinden ibaret olan vergiyi düzenleyen kanunlar çerçevesinde hareket ettikleri takdirde Devlet veya diğer kamu kurumları, borçlu mükellefe karşı bir alacak hakkına (vergi alma hakkı[1857]) sahip olmaktadır[1858]. Ancak öncelikle yukarıda açıklanan bilgiler ışığında durum tarh açısından değerlendirildiğinde, tahakkuk ettirilmemiş bir tarha istinaden verginin ödenmesinin istenemeyeceğini belirtmek gerekir[1859].

Bunun dışında bir verginin Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun nezdinde bir *kamu alacağı* niteliğini kazanması da tahakkuka bağlıdır. Nitekim Danıştay'ın bir kararında da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1. maddesinde belirtilen vergi, resim, harç, gecikme zammı ve faizinin, kamu alacağı niteliğini kazandıktan sonra bu Kanun hükümlerine tabi olacağı, bu alacakların kamu alacağı niteliği kazanması için ise *tahakkuk etmeleri* gerektiğinden dolayı, henüz tahakkuk etmemiş alacaklara Vergi Usul Kanunu hükümlerinin, tahakkuktan sonra ise

[1851] Bilgili, Demirkapı, **op. cit.,** s. 37; Doğan, Şahan, Atamulu, **op. cit.,** s. 98.
[1852] Antalya, **op. cit.,** s. 170; Ergün, Çaldağ, **op. cit.,** s. 63.
[1853] Ayan, **op. cit.,** s. 137; Kayıhan, Ünlütepe, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** s. 77
[1854] Antalya, **op. cit.,** s. 161; Kayıhan, Ünlütepe, **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** s. 77.
[1855] Antalya, **op. cit.,** s. 170-171.
[1856] Demir, **Hukukî Terimler Sözlüğü,** s. 427.
[1857] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 167.
[1858] Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti**, s. 672-673, 680.
[1859] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 141.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir[1860].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nda da kamu alacağının tarh ve tahakkukundan sonra tahsil edilebildiği; tahsil aşamasına gelen bir kamu alacağının artık maddî ve reel bir tarzda ortaya çıktığı ve bunu ödemekle mükellef olanların patrimuanında pasif bir unsur olarak yer aldığı belirtilmiştir[1861].

Nitekim tahakkukun en önemli sonucunun, verginin idarenin malî patrimuanına (hazine patrimuanı) bir alacak olarak eklenmesi ve mükellefin patrimuanına da bir borç olarak girmesi olduğu; yani tahakkuktan sonra vergi borcunun mükellefin patrimuanının pasif bir unsuru hâline geldiği ifade edilmektedir[1862].

Verginin tarh edilmesiyle birlikte vergi alacaklısının lehine bir vergi alacağı yaratılmakta[1863] ise de tahsil aşaması da tahakkukla sağlanmakta olduğundan; tarh tahakkuk etmedikçe, mükellefiyet ilişkisindeki hak ve borçlarda herhangi bir maddî ve reel biçimde etki gerçekleşmeyecektir. Dolayısıyla tahakkuk eden vergi söz konusu olduğunda, artık mükellefin vergi borcu-alacağı konusunda mal varlığının pasifinde bu alacak-borç kadar bir artış olduğunu ve vergi alacaklısı Devlet için de bir vergi alacağı hakkı doğduğunu, Devlet'in de mal varlığı pasifinde vergi borcu-alacağı bir azalma olduğunu belirtmek gerekir.

Bu anlamda nasıl ki borçlandırıcı işlem ile birlikte, borç altına giren kişi karşısında yer alan kişi de alacak hakkı elde etmekte[1864] ise; verginin tahakkuk etmesiyle birlikte, idare için de tahsil edilebilecek bir ***parasal alacak hakkı*** ve mükellef için de ***ödemesi gereken bir borç*** doğmaktadır. Başka bir ifadeyle tahakkuk ile birlikte bu vergi, kamu alacakları arasına katılmış olmaktadır. Aynı anda da

---

[1860] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 18.06.2002 Tarihli ve E. 2002/5559, K. 2002/2615 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-daire-e-2002-5559-k-2002-2615-t-18-6-2002, 11.01.2021.

[1861] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**

[1862] Malî patrimuan, idareye sadece gelir, irat temin eden mallardan ibarettir. **Bkz.:** Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1307, 1407.

[1863] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 126.

[1864] Antalya, **op. cit.,** s. 169.

mükellef veya sorumlunun mal varlığına pasif bir unsur olarak vergi, dâhil olmaktadır[1865]. Nitekim tahakkukun hukukî tanımı, *bir alacak hakkının doğması*[1866] olup tahakkuk ile birlikte mükellefin de mal varlığının aktifindeki bir paranın harcanması yönünde bir yükümlülüğü ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme sürecinde tahakkuk ile birlikte tarh işlemi, mükellef nezdinde ***borçlandırıcı (taahhüt) işlemi*** niteliğini kazanmaktadır.

Vergi tahsilatındaki etkinlik kriterlerinden birisini ***tahsilat/tahakkuk oranı*** oluşturmaktadır. Buna göre belirli bir dönemde tahakkuk etmiş vergilerin tahsilat oranı ne kadar yüksek ise tahsilat işlemindeki etkinlik de o derece sağlanmış olmaktadır[1867].

Durum bu olmakla birlikte, kamusal bir hukukî ilişki olan vergi ilişkisinde[1868] vergi borçlusu olan mükellef, özel hukuk ilişkilerinde olduğu gibi vergi borcu hususunda hür bir iradeyle vergi ilişkisi kurmamaktadır. Ancak tekrar etmek gerekirse, beyannameye dayanan tarh usulünde mükellefin beyanı suretiyle bir irade açıkladığı kuşkusuzdur[1869]. Bunun dışında, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde ise kendisine tebliğ yapılan mükellefin tebliğ konusu tarhiyata karşı süresi içerisinde dava açmadığı takdirde vergi borcunu kabullenmek[1870] suretiyle de bir irade açıkladığı düşünülmektedir.

Ne kadar vergi ödemesi gerektiği tarh ile belirlenen vergi alacağı-borcu, tahakkuk ile mükellef nezdinde kabul edilebilir bir aşamaya gelmektedir[1871]. Bu kabul edilebilir aşama, yukarıda açıklandığı üzere beyannameye dayanan tarh usulünde beyan vermek suretiyle; ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde ise mükellefin dava açmaması ya da açtığı davasında haksız bulunması suretiyle sağlanmaktadır. Ancak mükellefin mal varlığının aktifini azaltmayı ve bu bağlamda vergisel hukukî ilişkisini sonlandırmayı daha sonra yapacağı bir ödeme ile taahhüdü, serbest iradesinden kaynaklı olmayıp vergi kanunundan zorunlu olarak doğmaktadır.

[1865] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 131-132.
[1866] Demir, **Hukukî Terimler Sözlüğü,** s. 1070.
[1867] Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği,** s. 193, 217.
[1868] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 100; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 79; Zorlu, s. 37.
[1869] Arıkan, **op. cit.,** s. 26.
[1870] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87, Öncel et. al., **op. cit.,** s. 116.
[1871] Selen, **op. cit.,** s. 213.

Bu kapsamda henüz ödeme zamanı gelmemekle birlikte tahakkuk etmiş vergi alacağının tahakkuk fişinin tanzim edilmesi mümkün olup bu vergi alacağı tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle birlikte muhasebe kayıtlarında gözükebilecek bir duruma gelmektedir. Dolayısıyla bu durum idareye, ödeme zamanı içerisinde vergi alacağını tahsil etme yetkisi vermekte ve vade sonuna kadar mükellef de bu vergi borcunu gecikme zammı ya da faizi gibi ek malî yükümlülükler ortaya çıkmadan ödeyebilmektedir[1872].

İlaveten borçlandırıcı işlemler sebebiyle; yani bu işlemlerin ifası amacıyla ortaya çıkan tasarruf işlemleri açısından da vergilendirme sürecindeki tahsil işlemi karşımıza çıkmaktadır. Zira tahakkuk eden bir verginin kanuna uygun şekilde ödenmesini ifade eden tahsil[1873], tahakkuk ile mükellef nezdinde borçlandırıcı (taahhüt) işlemi niteliği kazanan tarh işleminin bu ilişkideki tamamlayıcısıdır. Şöyle ki, tahsil ile vergi borcu, Devlet'e ödenmek suretiyle mükellefin mal varlığının aktifinden bir harcama gerçekleşmektedir. Bu suretle Devlet'in alacak hakkı kalmamakta ve mükellef ile kurduğu hukukî ilişki (mükellefiyet) ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme sürecindeki tahsil işlemi de ***tasarruf (harcama) işlemi*** niteliğinde olmaktadır.

Nitekim ***11 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği***'nde[1874] de Hazine için alacak ve mükellef bakımından borç olan hususun, ***vergilerin tarh ve tahakkuku*** olduğu ve alacak-borç oluşturan vergilerin tarh ve tahakkukunun zamanla sınırlandırılmış birtakım işlemlerin yerine getirilmesine bağlı olarak gerçekleştiği belirtilmiştir.

Doktrinde de haciz yoluyla tahsilin ön koşulunun idarenin hukuka uygun olarak *borçlandırıcı bir işlem tesis etmesine* bağlı olduğu ve bu bağlamda haciz için ilk şartın tahakkuk olduğu ileri sürülmektedir[1875]. Bu kapsamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *üçüncü şahıslardaki menkul malların, alacak ve*

[1872] Taşdelen, **op. cit.,** s. 302.
[1873] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 142.
[1874] **Bkz.:** 15.04.1952 Tarihli Sayılı Resmî Gazete, Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mevzuat,** (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 15.08.2022.
[1875] Barlass, **op. cit.,** s. 8.

*hakların haczi*nin düzenlendiği 79. maddesi uyarınca uygulanabilecek e-haciz uygulama yöntemi irdelenirken belirtilen ilk şartın da verginin tahakkuk ettirilmesinin olduğu görülmektedir[1876].

Tüm bu açıklamalar ile birlikte bir çıkarım daha yapılmasında fayda görülmektedir.

Malî hukuk, Devlet'in malî işlemlerini düzenleyen kurallarını inceleyen bir hukuk dalıdır ve Devlet'in malî işlemlerini, kamu gelir ve giderleri ile bunların denkleştirilmesine ilişkin işlemler oluşturmaktadır[1877]. Malî işlemler, alacak ve borçları temsil etmekte olup aktif-pasif, ödünç alma-ödünç verme, hak-yüküm, plasman-borçlanma gibi çift kavramların anlatımı olmaktadır[1878]. Nitekim Devlet gelirlerinin tahsilinin ve bunun kapsamındaki tarh ve tahakkukun *maliye işleri* olduğu ifade edilmektedir[1879].

Tahakkuk ile birlikte vergi tarhının borçlandırıcı işlem olma niteliğini kazanmasının dayanağında yukarıda yer verildiği üzere, mükellefin mal varlığının aktifindeki bir paranın harcanması yönünde bir yükümlülüğün ortaya çıkışı bulunmaktadır. Dolayısıyla tahakkuk eden bir tarh, alacak borç temelinde somut bir şekilde ve kural olarak mükellef yönünden pasifindeki ve yükümdeki bir artışı; Devlet yönünden pasifindeki azalışı ve haktaki bir artışı ortaya çıkarmaktadır. Bu bağlamda tahakkuk ile birlikte tarh işleminin ***bir malî işlem, maliye işlemi olma niteliğini de kazandığı*** düşünülmektedir.

2.2.6. Tarh İşleminin Tamamlayıcı (Etkinlik) Unsurunu Oluşturması

[1876] Rıza Bilgiç, "6306 Sayılı Kanunda Özellikli Konular", **Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli,** 01.02.2018, İVM İstanbul Vergi Merkezi, Birinci Baskı, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2019, ss. 37-51, s. 37.
[1877] M. Kâmil Mutluer, Erdoğan Öner, Arife Coşkun, **Sayıştay Hukuku,** 1. Baskı, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2015, s. 61.
[1878] H. Brochier, P. Llau, Ch. A. Michalet, **Maliye Ekonomisi,** (Çeviren: Adnan Erdaş), Ankara, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No. 160, Maliye Fakültesi Yayın No. 2, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No. 10, 1981, s. 23.
[1879] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1428.

Özel hukukta *hukukî işlemin kurucu unsurları, hukukî işlemin geçerlilik unsurları* ve *hukukî işlemin etkinlik unsurları* bulunmaktadır[1880]. Bunun dışında bu unsurlar, *kurucu unsurlar, geçerlilik unsurları* ve *tamamlayıcı (etkinlik) unsurları* olarak da ele alınmaktadır[1881].

Emredici hukuk kurallarının ihlaline bağlanan yaptırımlardan birisi de ***şartlı geçerlilik*** ya da ***askılı geçerlilik*** olarak da ifade edilen[1882] ***noksanlık (askıda hükümsüzlük)*** olarak belirtilmiş olup bir işlemin kurucu unsurlarının tamam olması kaydıyla geçerlilik şartlarındaki bazı eksikliklerin işlemin yapılmasından sonra giderilmesine kanun hükmü ile imkân tanınması hâlinde hukukî işlemin sonuçlarını doğurması mümkün olmaktadır[1883]. Bu kapsamda, ***geçersizlik yaptırımları***ndan birisi işlemin ***askıda geçersiz*** olmasıdır. Askıda geçersizlik hâlinde, hüküm ve sonuçlarını doğurmayan bir hukukî işlem söz konusu olup ya kanunun aradığı ya da tarafların kararlaştırdığı bir eksikliğin giderilmesi beklenmektedir[1884].

Vergi hukuku doktrinde de tarh işlemi tahakkuk etmedikçe tarh için bir *tür askıda geçerlik*ten söz etmenin mümkün olduğu belirtilmektedir[1885]. Bu kapsamda mükellef için hukukî etki yaratan bir vergi alacağı-borcu, tarh ve tebliğ edilmiş niteliktedir; tarh ve tebliğ edilmeyen vergi açısından mükellefiyet soyut nitelikte kalmakta ve mükellefin kendi borcu açısından *zaman itibariyle askıda kalmış bir hukukî durum* yaratmaktadır[1886]. Bu bağlamda tarh işlemi tesis edilmekle birlikte hemen uygulanamamaktadır ve dolayısıyla tarhta *askıda geçerli bir işlem* niteliği bulunduğu ifade edilmektedir[1887]. Dolayısıyla aslında icraî olma niteliğini kimliğinde taşımasına rağmen, ikmalen, re'sen ve idarece usulleriyle tesis edilen tarh işlemlerinde icraîlik, ***askıya alınarak*** sağlanmış olmaktadır[1888].

[1880] Mehmet Ayan, Nurşen Ayan, **Medenî Hukuka Giriş,** Gözden Geçirilmiş 12. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 136.
[1881] Antalya, Topuz, **op. cit.,** s. 202-229.
[1882] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 103.
[1883] Şaban Kayıhan, Mustafa Ünlütepe, **Medeni Hukuk Bilgisi,** Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 43, 66, ***("Medeni Hukuk Bilgisi").***
[1884] Antalya, Topuz, **op. cit.,** s. 243, 258.
[1885] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242.
[1886] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 84.
[1887] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 278.
[1888] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

Doktrinde tarh işleminin mükellef veya sorumluya tebliği ile vergi borcu doğuran idarî işlemin tamamlanmış olduğu belirtilmektedir[1889]. Ancak tarha yönelik olan askıda hükümsüzlük yaptırımı, işlemin hüküm ifade etmesinin askıda olmasına sebep olmaktadır; nitekim eksik olan geçerlilik şartının, yani eksik olan unsurun gerçekleşip gerçekleşmeyeceği belirsizdir[1890]. Bu bağlamda tarhın tebliği, Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesindeki tahakkuk tanımının şartlarını oluşturmakla birlikte; tarhın tamamlanmasını da sağlamaktadır. Denilebilir ki, tarhın tamamlanması için bazı usullerde tebliğ işlemi zarurîdir. Nitekim, tarhın tebliğinin bu işlemin tamamlandığına yönelik görüşte, tebliğin çoğu zaman mükellef veya vergi sorumlusuna tanınan itiraz süresinin de başlangıcı olduğu açıklamasına da yer verilmiştir[1891]. Dolayısıyla bu itiraz süresinin varlığı ve yapılacak bir itiraz tarhın tamamlanması önündeki engeldir.

Yine doktrinde tahakkuk aşamasında, tarh işleminin tekemmül etmiş sayılacağı[1892]; tahakkukun tarh işleminin tekemmülünün anlamı olduğu belirtilmiştir[1893]. Bu kapsamda tahakkuk, tarhiyat için bir geçerlilik şartı olarak karşımıza çıkmaktadır. Nitekim kanun koyucu, doğrudan kanunî düzenlemeler ile olağan dışı tarh usullerinde[1894], belli bir süre ile tarh işlemini[1895] noksan; askıda hükümsüz kılmıştır. Başka bir ifadeyle tahakkuk hukukî etkisinin hemen tarha bitişmesi kabul edilmemiştir. Bu geçerlilik şartı olan tahakkuk ya mükellefin vergi borcunu dava açmaksızın kabul etmek suretiyle icazet verdiği hâllerde ya da vergi borcunu kabul etmeyen mükellefin açtığı davada haksız bulunması suretiyle bir mahkeme kararı ile icazet verildiği hâllerde gerçekleşmektedir.

Ayrıca hukukî işlemlerin unsurlarının *tamamlayıcı unsurlar* olarak da ifade edilen etkinlik unsurları, işlemin kurulması için değil; ancak hüküm ve sonuçlarını doğurması için gerekli olmaktadır[1896]. Bu kapsamda tamamlayıcı unsurların, hukukî işlemin hükümlerini meydana getirmesinde sonradan tamamlanması şart koşulan

[1889] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 55.
[1890] Kayıhan, Ünlütepe, **Medeni Hukuk Bilgisi,** s. 66.
[1891] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 55.
[1892] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1428.
[1893] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[1894] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 106.
[1895] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[1896] Antalya, Topuz, **op. cit.,** s. 228.

unsurlar olduğu ifade edilmektedir[1897]. Tamamlayıcı unsurlar, gerçekleşene kadar hukukî işlem askıdadır[1898].

Bu kapsamda yine doktrinde, oldukça önemli bir husus belirtilerek, vergilendirme sürecinde tarh ve tahsilin ayrı ve bağımsız birer idarî işlem niteliğini taşımalarına karşılık; tebliğ ve tahakkuk aşamalarının ***usule yönelik olduğu*** ifade edilmiştir[1899]. Yine doktrinde vergilendirme işleminin temelinde yer alan tarh işleminin taşıdığı idari kimliği sebebiyle, idarî usullere tabi olarak yapılması gerektiği belirtilmiştir[1900]. Kanaatimizce, tahakkukun usule yönelik olduğu şeklindeki bu tespit, tam olarak tarhın usulünün bir parçasının tahakkuk olduğu yönündeki düşüncemizi gerekçelendirmektedir. Nitekim tarh, tahakkuk adı verilen bir hukukî etkiyi kazanmakla, kendisi için öngörülen usulü tamamlamış olmaktadır.

Vergi hukuku doktrinde de tahakkuk aşamasının tarh ve tahakkuk çerçevesinde *temel işlem-tamamlayıcı işlem* ayırımı çerçevesinde düşünülebileceği ileri sürülmektedir[1901]. Bu kapsamda ***tahakkukun, tarh işleminin tamamlayıcı (etkinlik) unsuru*** olduğunun belirtilmesi mümkündür.

2.2.7. Vergi Alacağına Bağımsız Hak Niteliğini Kazandırması

Tahsil bağlamında tahakkukun, vergi alacağı hakkında *bir bağımsız hak* yarattığı; tahakkuk etmemiş tarhta ise Devlet'in bağımlı bir hakkından söz edilebileceği düşünülmektedir.

Özel hukukta *bağımsız olup olmamalarına göre haklar, bağımsız ve bağımlı haklar* olarak ikiye ayrılmaktadır[1902]. Şöyle ki alacak hakkının da dâhil olduğu bağımsız haklar, hak sahibinin başka bir durum ya da hakla ilişkisi olmaksızın,

[1897] Ayan, Ayan, **op. cit.,** s. 132.
[1898] Antalya, Topuz, **op. cit.,** s. 228.
[1899] Şenyüz, **Tebliğ Zamanaşımı,** s. 18.
[1900] Erdem, **Hatalı Beyanın Sonuçları,** s. 137.
[1901] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242.
[1902] Ayan, Ayan, **op. cit.,** s. 111.

doğrudan doğruya sahip olduğu[1903]; bağımlı haklar ise başka bir hak ya da durumun tekemmül etmesiyle kullanılabilen haklardır[1904].

Nitekim doktrinde de pek belirgin olmayan hatlarla oldukça ham bir şekilde otaya çıkan vergi borcunun tahakkuk ettirilmek suretiyle, daha somutlaşmak ve büyük ölçüde şekillenmenin yanı sıra, duruma göre kesinlik kazandığı da belirtilmektedir[1905]. Bu temelde, tahakkuk etmeyen tarhın vergi alacağının tahsili için idarî bir yetki vermediği düşünüldüğünde, Devlet'in alacak hakkını bağımsızlaştıran, bir durum niteliğinde olan tahakkuk olmaktadır. Bu kapsamda verginin tahakkuk etmesi, o vergi alacağının Devlet açısından bağımsız bir hak niteliğine kavuşmasını sağlamaktadır. Dolayısıyla tarh tahakkuk etmedikçe, vergi-alacağı borcu, Devlet'in bağımlı bir hakkı olarak kalmaktadır; ancak tarh işlemine tahsil yetkisi veren vergi alacağı hakkının kazanılması, tarhın tahakkuk etmesine bağlıdır.

2.2.8. Vergi Ziyaı Cezasının Ön Koşulunu Oluşturması

Doktrinde tahakkuk etmemeye bağlanan sonuçlardan birisi olarak *vergi kaybı (ziyaı) cezasının verilmesi* ele alınmaktadır ve vergi ziyaının doğrudan vergi alacağının tahakkuku kavramına dayandığı ileri sürülmektedir[1906].

Vergi kabahati[1907] (vergi ziyaı kabahati)[1908] olma niteliğini taşıyan ve *vergisel düzene aykırılıklar*dan[1909] biri olan ***vergi ziyaı;*** *malî nitelikli bir suç[1910], idarî vergi suçu (vergi ziyaı/kaybı suçu)[1911]* olarak vergisel idarî para cezası yaptırımını öngörmektedir[1912]. Bu kapsamda idarî ya da malî nitelikli hukuka aykırılık teşkil eden vergi ziyaı kabahatinin cezasının[1913] idarî ceza olduğu[1914] ve para şeklinde

[1903] **Ayrıca bkz.:** Akkurt, Erdoğan, Tokat, **op. cit.,** s. 108.
[1904] Antalya, Topuz, **op. cit.,** s. 183-184.
[1905] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 116.
[1906] Taşdelen, **op. cit.,** s. 306, 309.
[1907] **Ayrıca bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 112.
[1908] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku** s. 253-254.
[1909] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 336-337.
[1910] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 227.
[1911] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 218.
[1912] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 352.
[1913] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 430.
[1914] Saban, **Vergi Hukuku,** s. 418.

uygulanması yönüyle, *cezanın iktisadîleştirilmesi*nin[1915] bir örneğini oluşturduğu görülmektedir.

Vergi ziyaı cezasının fiilleri; yani vergi ziyaına sebebiyet verilen hâller, Vergi Usul Kanunu'nun *vergi ziyaı*nın düzenlendiği 341. maddesine yer almaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 341/1 hükmüne göre, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi sebebiyle, ***verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi*** veya ***eksik tahakkuk ettirilmesi,*** *vergi ziyaı*nı ifade etmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 341/2 hükmüne göre, ***verginin haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek*** de *vergi ziyaı*nın şartlarındandır.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun *vergi ziyaı cezası*nın düzenlendiği 344. maddesine göre, Kanun'un 341. maddesinde yazılı hâllerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında; Kanun'un 359. maddesinde yazılı fiillerle sebebiyet verilmesi hâlinde üç katı tutarında ve bu fiillere iştirak edenlere ise bir kat tutarınca uygulanacak vergi ziyaı cezası kesilecektir. Bu kapsamda vergi ziyaı kabahatinin cezası, parasal bir yaptırım olmaktadır[1916]. Bu yaptırım, vergi idaresi tarafından uygulandığı için, vergi ziyaı kabahati, *vergi idaresi tarafından cezalandırılan fiiller* kapsamında yer almaktadır[1917].

Vergi Usul Hukuku'nda verginin eksik tahakkuku ya da geç tahakkuku, tahakkuk aşamasında meydana gelmektedir[1918]. Yer verilen düzenlemelerden Vergi Usul Hukuku'nda vergi ziyaı suçunun uygulanmasındaki unsurlardan birisinin[1919], zamanında tahakkuk ettirilmeyen vergiler ya da zamanında tahakkuk ettirilmekle birlikte eksik tahakkuk ettirilen vergiler olduğu görülecektir.

[1915] S. Ateş Oktar, "Aleyhe Olan Ceza Kuralının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Usul Kanunu ile İlgili İki İptal Kararı Üzerine Düşünceler-I", **Yaklaşım Dergisi,** Yıl. 9, Sayı: 102, Haziran 2001, ss. 33-38, s. 38.
[1916] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 227.
[1917] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 153.
[1918] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku** s. 254.
[1919] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 156.

Bu kapsamda doktrinde, vergi alacağının zamanında tahakkuk ettirilememiş olmasının vergi kaybına sebep olduğu ileri sürülmektedir[1920]. Nitekim çalışmanın "Kamu İcra Hukukunda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkuk" başlıklı dördüncü bölümünde yer verileceği üzere ihtiyatî tahakkuk uygulanabilecek hâller de *vergi ziyaı cezası kesilmesi gereken hâller*[1921] ya da *Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren hâller*[1922] olarak ifade edilmekte ve ihtiyatî tahakkukun hukukî sebeplerinden ilkini, vergi ziyaı cezası kesilmesi işlemlerine başlanılması oluşturmaktadır[1923]. Bu anlamda nihaî nitelikli tahakkukun geç ya da eksik olarak gerçekleştirilmesine sebep olan mükellef hakkında Vergi Usul Hukuku'nda vergi ziyası cezası kesilmekte iken; vergi ziyaı cezası kesilmesi gereken hâller vuku bulduğunda ise Kamu İcra Hukuku'nda ihtiyatî tahakkuk uygulanmaktadır.

Son olarak Vergi Usul Kanunu'nun 29 ve 30. maddeleri uyarınca ikmalen ve re'sen tarhiyat yapılabilmesi için de vergi ziyaının gerçekleşmesi gerektiği belirtilmektedir[1924]. Bu kapsamda örneğin vergi matrahı eksik gösterilen vergi beyannamesi üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen bir vergi borcunda, verginin eksik olarak tahakkuk ettirildiği an olan, beyannamenin verildiği anda vergi ziyaı gerçekleşmiş olacaktır[1925]. Buradan hareketle, vergi ziyaının da *verginin haksız yere verilmesi* hâlleri dışında, tahakkukun geç ve eksik yapılmasına bağlı olmasından ve verginin haksız yere verilmesi hâllerinin de mezkûr tarh usulleri ile bir alakası olmadığından dolayı, bu tarh usullerinin de ön koşulunun tahakkuk olduğu düşünülmektedir.

[1920] Taşdelen, **op. cit.,** s. 280.
[1921] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 41.
[1922] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 78.
[1923] H. Hüseyin Bayraklı, **Vergi İcra Hukuku,** 2. Basım, Ankara, Pozitif Matbaacılık, 2001, s. 32.
[1924] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 187.
[1925] Yetkin Kaan Gençtürk, "Vergi Hukukunda Gizleme Olmalı mı?", **10. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı,** Cilt: 1, Sayı: 1, 2021 ss. 293-316, s. 299.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM
GÜMRÜK HUKUKU'NDA DÜZENLENİŞ BİÇİMİYLE TAHAKKUK

Doktrinde vergi hukuku, birtakım tasnifler suretiyle incelenmekte ve açıklanmaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde yer verildiği üzere, vergi hukuku doktrininde vergi hukukunun tasnif temalarından birini şeklî vergi hukuku ve maddî vergi hukuku oluşturmaktadır[1926]. Bu anlamda *vergi hukukunun kapsamına göre bölümlenmesi*[1927] temelinde maddî vergi hukuku ve şeklî vergi hukuku (vergi tekniği) gibi; ***genel vergi hukuku*** ve ***özel vergi hukuku*** tasnifinin[1928] de mevcut olduğu görülmektedir[1929]. Özel vergi hukuku tasnifinde yer alan kanunî düzenlemeler, doktrinde *özel vergi hukuku kanunları* olarak da ifade edilmektedir[1930].

Vergi genel hukuku[1931] ya da *genel hükümler*[1932] olarak da ifade edilen ***genel vergi hukuku,*** vergi hukukunun temel kavram ve kurallarını incelemekte[1933] olup bir kısmıyla maddî vergi hukukunun kapsamını oluşturmaktadır; *vergi usul hukuku (vergilendirme hukuku*[1934]*), vergi ceza hukuku, vergi yargılaması hukuku, vergi/kamu icra hukuku, uluslararası vergi hukuku* şeklindeki alt başlıklardan meydana gelmektedir[1935].

[1926] Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** s. 23; Başar, **op.cit.,** s. 60, Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 103; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 25; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 8; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 1; Zorlu, **op. cit.,** s. 4.
[1927] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 25.
[1928] Doktrindeki, ***genel vergi hukuku*** ile ***ayrıntılı vergi hukuku*** şeklindeki tasnif için **ayrıca bkz.:** Zorlu, **op. cit.,** s. 4.
[1929] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 25; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 1, 239; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 33; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 29.
[1930] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 101.
[1931] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 95; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 29.
[1932] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 33.
[1933] Zorlu, **op. cit.,** s. 4.
[1934] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 33.
[1935] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 86-91.

Ayrıntılı vergi hukuku[1936]*, maddî vergi hukuku*[1937]*, vergi özel hukuku*[1938]*, özel vergi hukuku*[1939]*, özel hükümler*[1940]*, Türk Vergi Sistemi*[1941] olarak da ifade edilen ***özel vergi hukuku*** ise tamamıyla maddî vergi hukukunun kapsamında[1942] olup Türk Vergi Sistemi'ne dâhil olan vergiler tek tek ele alınıp incelenmektedir[1943]; başka bir ifadeyle Vergi Kanunları, ayrı ayrı ele alınmaktadır[1944]. Dolayısıyla Türk Vergi Sistemi denildiğinde, Türk Vergi Özel Hukuku anlaşılmaktadır[1945]. Bu kapsamda çalışmanın birinci bölümündeki bilgilerle birlikte düşünüldüğünde ***Türk Vergi Hukuku***nun, vergi tekniği ile Türk Vergi Sistemi bileşiminden oluştuğu sonucuna da ulaşılmaktadır.

Nitekim doktrinde, vergi sisteminin vergi tekniğinin uygulanmasından başka bir şey olmadığı belirtilmektedir[1946].

Bir ülkede belirli bir zamanda yan yana uygulanan vergilerin tümünden oluşan *vergi sistemi*[1947]*, "(B)ir ülkede gerek merkezî hükümet gerekse mahalli (mahallî) idareler tarafından uygulanmakta olan çeşitli vergi ve resimlerden meydana gelen organik doku"* olarak tanımlanmaktadır[1948]. Vergi sistemi, belirli bir ülkenin belirli bir zamanda yürürlükte olan kamu gelirleri kanunlarının bütününü ifade etmekte olup vergi sisteminin ortaya çıkardığı bu mevzuat kapsamında çeşitli vergi, resim, harç ve usul kanunları bulunmaktadır[1949]. Bu bağlamda, bir ülkede uygulanan tüm vergilerin oluşturduğu bütün, vergi sistemini ifade etmektedir[1950]. Bu kapsamda Türk Vergi Sistemi, vergi, resim ve harçlardan teşekkül bir bütün[1951] olup kapsamında, Vergi Usul

---

[1936] Zorlu, **op. cit.,** s. 4.
[1937] Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** s. 23.
[1938] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 349; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 29.
[1939] Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** s. 23.
[1940] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 349.
[1941] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 33.
[1942] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 86-91.
[1943] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 29.
[1944] Zorlu, **op. cit.,** s. 4.
[1945] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 29.
[1946] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 426.
[1947] Turhan, **op. cit.,** s. 389.
[1948] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 360.
[1949] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 108.
[1950] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 130; Yılmaz, **Maliye,** s. 175.
[1951] Türk Vergi Sistemi'ni, *gelir vergisi, kurumlar vergisi, katma değer vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, dijital hizmet vergisi, konaklama vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, damga vergisi, harçlar, gemi sağlık resmi, emlâk vergisi, motorlu taşıtlar vergisi, veraset ve intikal vergisi, belediyelerin vergi gelirleri, gümrük idareleri tarafından alınan vergiler (dış ticaretten alınan vergiler)* şeklinde ele alan eser için bkz.: Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 37-363.

Kanunu'nun hükümlerine tabi olmayan ***gümrük vergileri*** bulunmaktadır[1952]. Nitekim doktrinde de *vergi tekniği açısından gümrük vergileri* ele alınmakta[1953] olup Gümrük Kanunu da vergi sisteminin tanımında yer alan kamu gelirleri kanunu niteliğine sahiptir.

Türk Vergi Sistemi'nin bileşenlerinden birini de ***gümrük idareleri tarafından alınan vergiler*** oluşturmaktadır[1954]. Başka ifadeyle *Türk Vergi Sistemini oluşturan vergiler*den[1955] ya da *Türk Vergi Sistemi'ne dâhil vergiler*den birisi de gümrük vergisi kapsamındaki ithalde alınan vergilerdir[1956]. Nitekim doktrinde *gümrük vergilerinin Türk Vergi Sistemi içindeki yeri* konusu bir inceleme konusudur[1957]. Bu bağlamda vergiler, gelir, servet veya servet transferleri, tüketim ve işlemler ile dış ticaret tabanlı olabilmektedir[1958]. Bu kapsamda dâhilde alınan vergiler için Vergi Usul Kanunu; dış ticarete konu vergiler için de Gümrük Kanunu temel kanunî düzenleme niteliğinde olmaktadır[1959]. İlaveten bir çerçeve kanunu olma niteliğini taşıyan Gümrük Kanunu, esas itibariyle bir vergi kanunudur[1960]. Yani bir verginin Vergi Usul Kanunu'na tabi olmaması, onun Türk Vergi Sistemi'nde yer almadığı anlamına gelmemektedir.

Gümrük vergisi ile ilgili usul düzenlemeleri Gümrük Kanunu'nda yer almaktadır[1961]. Bu kapsamda gümrük temelli malî yükümlülükler için Vergi Usul Kanunu dışında ayrıca yürürlüğe giren ve vergileme ile usul hükümlerini kurala bağlayan[1962], bu bağlamda kendine has bir kanun olan[1963], kendi alanında reform olarak nitelendirilebileceği ileri sürülen[1964] ve hem bir maddî kanun hem bir idarî usul

[1952] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 273.
[1953] Mustafa Şahin, **Gümrük Vergileri,** 1. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019, s. 35.
[1954] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 341.
[1955] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 5.
[1956] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 33.
[1957] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 161.
[1958] Öncel, **Gelir Vergisi,** s. 44.
[1959] Gökhan Terzi, "Gümrük Vergileri Anlaşmazlıklarında Çözüm Yollarının Vergi Usul Kanunu Hükümleriyle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi", **Gümrük ve Ticaret Dergisi,** Şubat 2019, ss. 32-43, s. 33, 42.
[1960] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 86.
[1961] **Bkz.:** Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 385.
[1962] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 10, 86.
[1963] Neslihan Coşkun Karadağ, İbrahim Organ, "Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak Değerlendirilmesi", **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi,** Cilt: 7, Sayı: 1, 2014, ss. 370-396, s. 371.
[1964] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 33.

kanunu hem de özel kabahatler kanunu olma özelliklerini barındıran[1965] Gümrük Kanunu hükümleri uyarınca tahakkukun bu çalışmada ayrı bir bölümde incelenmesi yeğlenmiştir.

Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesinin amaçlarından birisi de *yeni bir gümrük düzeni* kurmak olmuştur ve gümrük düzeninin bir parçasını da gümrük vergisine ilişkin düzenlemeler oluşturmaktadır[1966]. Bu kapsamda gümrük vergileri açısından bu çalışmada incelenen tahakkuk da *gümrük düzenine ilişkin* olmaktadır.

Türk Vergi Sistemi kavramı, yukarıda görüldüğü üzere, vergi hukukunda özel bir anlam ihtiva etmekte olup vergi hukukuna yönelik tasniflerden biri olan *özel vergi hukuku*nu oluşturmaktadır.

Ülkelerin de uyguladıkları vergi sistemleri mevcut olup günümüzde, ekonomik kaynakların konularına göre *gelir, servet* ve *harcamalar* şeklinde bir tasniften vergi sistemleri oluşturulmakta[1967] olup bu tasnif, fonksiyonel vergi tasnifi olarak ifade edilmektedir[1968]. Bu kapsamda Türk Vergi Sistemi'ni oluşturan vergiler, konuları itibariyle ödeme gücünün göstergeleri olan gelir, servet ve tüketim üzerinden alınmaktadır[1969]. Vergi hukuku doktrininde de Türk Vergi Sistemi'nde yer alan vergilerin *gelir üzerinden alınan vergiler, harcamalar üzerinden alınan vergiler* ve *servet üzerinden alınan vergiler*[1970] şeklinde tasnif edildiği görülmektedir[1971]. Bu bağlamda vergilerin tasnifi, *gelirlerle ilgili vergiler, tüketim harcamaları ile ilgili vergiler* ve *servet veya servet transferleriyle ilgili vergiler* şeklinde de

[1965] Candan, **Gümrük Vergisi.**
[1966] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 33, 47.
[1967] Susam, **op. cit.,** s. 337.
[1968] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 14.
[1969] Yılmaz, **Maliye,** s. 175.
[1970] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 1-378.
[1971] Doktrinde Türk Vergi Sistemi'nde vergilerin *gelirden alınan vergiler, varlıktan alınan vergiler* ve *harcamalardan alınan vergiler* şeklinde tasnif edildiği eser için **bkz.:** Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 312; *gelir vergileri, servet vergileri* ve *gider vergileri* şeklinde tasnif edildiği eser için **bkz.:** Erginay, **Kamu Maliyesi,** s. 111; *gelirden alınan vergiler, servetten alınan vergiler* ve *harcamalardan alınan vergiler* şeklinde tasnif edildiği eser için **bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 253-468; *gelir üzerinden alınan vergiler, harcama üzerinden alınan vergiler* ile *servetten ve servetin el değiştirmesinden alınan vergiler* şeklinde tasnif edildiği eser için **bkz.:** Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 37-332.

yapılmaktadır[1972]. Dolayısıyla vergilerin tasnif temellerinden birisi *gelir, gider* ve *servet vergileri tasnifi* olmaktadır[1973].

Nevi şahsına münhasır bir vergi olarak addedilen[1974] ve kendine özgü özellikleri bulunan[1975] gümrük vergileri[1976], harcamalar üzerinden alınan vergiler[1977] kapsamında, *dış ticaretten alınan vergiler*den biri olarak incelenmektedir[1978]. Bu kapsamda dış ticaret işlemleri ile ilgili malî yükümlülükleri düzenleyen kanun olarak Gümrük Kanunu ele alınmaktadır[1979]. Bunun dışında gümrük vergilerinin *gider vergileri*nden biri olarak da ele alındığı tespit edilmiştir[1980].

Doktrinde gümrük vergilerinin *vergi özel hukuku (özel hükümler)* kapsamında, *diğer düzenlemeler* başlığı altında ele alındığı görülmektedir[1981].

Vergi Usul Kanunu'nun kapsamında olmayan ve bu bağlamda Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanmadığı gümrük hukuku açısından da tahakkuk, temel bir konu niteliğindedir. Vergi Usul Kanunu'nun *gümrük ve tekel vergileri*nin düzenlendiği 2. maddesine göre, gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin, Vergi Usul Kanunu'na tabi olmadığı hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda

---

[1972] Maliye ve Gümrük Bakanlığı, **Türkiye'de Vergi Yükü (1975-1984),** Kitap: I, Araştırmalar Cilt: XII, Ankara, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No. 1986/275, Mayıs 1986, s. 9.
[1973] Turhan, **op. cit.,** s. 116.
[1974] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 15.
[1975] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 273.
[1976] Malların ithalatı sırasında alınan gümrük vergileri, diğer ithalat vergileri ile birlikte, gelir elde etme amacının yanı sıra; ülke içindeki üretimi korumak amacıyla da kullanılabilmektedir. Nitekim gümrük vergilerinin ülke içinde uygulanan diğer dolaylı vergilere kıyasla daha kolay uygulanabildiği ve bu bağlamda dolaylı vergilemenin amaçlarına ulaşmada daha uygun bir vergileme aracı olduğu ileri sürülmektedir. **Bkz.:** Şahin Akkaya, "Dış Ticaret Vergilerinin Kamu Gelirleri İçindeki Yeri ve Gelişimi," **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Sayı: 36, 1994, ss. 267-294, s. 268.
[1977] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 5; Nihat Edizdoğan, Ali Çelikkaya, **Vergilerin Ekonomik Analizi,** Bursa, Dora Yayıncılık, 2010, s. 176, 255; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 253. Ayrıca gümrük vergilerinin harcamalardan alınan vergiler kapsamında ele alındığı eser için **ayrıca bkz.:** Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 312;
[1978] Mal ve hizmet üzerinden alınan vergilerle birlikte dış ticaretten alınan vergiler, *harcamalar üzerinden alınan vergiler* tasnifini oluşturmaktadır. **Bkz.:** Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 14.
[1979] Yasemin Taşkın, "Vergi ve Gümrük Hukukunda Uzlaşma", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 397 Ekim 2021, ss. 22-33, s. 23, ***("Vergi ve Gümrük Hukukunda Uzlaşma").***
[1980] Erginay, **Kamu Maliyesi,** s. 137.
[1981] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 611.

gümrük vergileri, Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında kalan ayrı bir vergi kategorisi oluşturmaktadır[1982].

Gümrük vergileri, çerçeve kanunu niteliğinde olan Vergi Usul Kanunu kapsamında olmayıp[1983] Vergi Usul Kanunu'nun hiçbir hükmü, gümrük vergilerine uygulanamamaktadır[1984]. Bu bağlamda *idari yöntem ve tahsil açısından* Türkiye'de mevcut vergiler, Vergi Usul Kanunu kapsamına giren ve Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında kalan vergiler olarak tasnif edilebilmekte olup gümrük vergileri ikinci tasnifte yer almaktadır[1985]. Türkiye'de gümrük idarelerince alınan vergi ve resimlerin bazı teknik özelliklerinin Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında kalmayı gerektirdiği ifade edilmektedir[1986]. Başka bir anlatımla gümrük vergilerinin Vergi Usul Kanunu kapsamında olmayışının sebebinin, gümrük vergilerinin yapısal niteliğinde aranması gerektiği ileri sürülmektedir[1987].

Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu kapsamında hukukî özellikleri irdelenen tahakkuk açısından geçerli olacak düzenlemeler, gümrük hukuku için bağlayıcı olmamaktadır.

Gümrük vergisinin usul hükümleri kendi kanunu olan Gümrük Kanunu'nda hükme bağlanmıştır[1988]. Nihayetinde bir vergi kanunu olma özelliğini haiz[1989] Gümrük Kanunu hükümleri çerçevesinde tahakkuk düzenlenmiş olup *vergi hukukunda tahakkuk* konusunun kapsamında yer almakta ve bu temelde ***vergi tahakkuk hukukunun tamamlayıcısı*** niteliğinde olmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde ayrıca Gümrük Kanunu'nun yönetmelikle düzenlenmesini öngördüğü konuları düzenlemek ve uygulamaya yön verecek

---

[1982] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 162.
[1983] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 273.
[1984] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 274.
[1985] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 9.
[1986] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 341.
[1987] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 162.
[1988] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 353.
[1989] Cahit Yerci, **Yorum ve Açıklamalarla Gümrük Hukuku ve Davaları: Örnekler-Çözümler-İçtihatlar,** Güncellenmiş ve Geliştirilmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, s. 77, ***("Gümrük Hukuku").***

hususlara açıklık getirmek amacıyla yürürlüğe girmiş olan ***Gümrük Yönetmeliği***[1990] düzenlemelerine de yer verilecektir.

Detaylı açıklamalara geçmeden önce, çalışma konusunun esasını oluşturan tahakkuk ve gümrük hukuku mevzuatı açısından önemli bir hususun belirtilmesinde ve çalışmanın birinci bölümünde vergi tahakkuk hukuku kapsamında yapılan açıklamalarla işlevsel bir bağlantının kurulmasında fayda görülmektedir.

Gümrük Kanunu, Vergi Usul Kanunu'na tabi olmadığından dolayı, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan diğer vergi kanunlarından farklı olarak usul hükümlerinde de Vergi Usul Kanunu'na tabi değildir. Başka ifadeyle Türk Vergi Sistemi'nde yer alan diğer vergi kanunları ile düzenlenen vergiler, aksi yönde özel bir düzenlemeye yer vermedikçe, Vergi Usul Kanunu'ndaki hükümlere tabi olmaktadır. Bu hükümler arasında çalışmanın birinci bölümünde incelenen ve verginin tahsili için gerekli olan hukukî, idarî ve organizasyona ilişkin tüm tedbirleri kapsamakta olan[1991] vergi tekniği konuları da vardır.

Vergi Usul Kanunu'nun 20 ve 22. maddeleri ile tarh ve tahakkuk tanımlanmış ve bu temelde hem Kanun'daki hem de bu Kanun'a tabi diğer vergi kanunları açısından yapılacak yorum ve uygulamalar için belirsizlik giderilmiştir.

Yine ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun madde 3/A hükmünde, Kanun kapsamında yorumun nasıl yapılacağı hususunda bir düzenleme yapılmış olup bu hüküm, *vergi hukukunda yorum normu* olarak ifade edilmektedir[1992].

Ancak Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği düzenlemeleri, incelendiğinde, birçok hukukî müessesenin odağında yer alan, birçok hukukî sonuç bağlanan ve vergileme sürecinin esas parçasını teşkil eden tahakkukun ***neyi ifade ettiğinin açıklanmadığı***[1993]***, tanımlanmadığı;*** tarha da hiç ***yer verilmediği görülmektedir.*** Bu tespit, *vergi tekniği,* vergi tekniğinin kapsamında yer aldığı

[1990] **Bkz.:** 07.10.2009 Tarihli ve 27369 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.
[1991] Schmölders, **op. cit.,** s. 80.
[1992] Doğan Şenyüz, "Vergi Hukukunda Yorum ve Yorum Farklılıklarının Sebepleri", **I. Ulusal Vergi Yragısı Paneli, Mevzuat ve Uygulamada Vergi Yargılaması,** III. Oturum, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, ss. 79-103, s. 81, ***("Vergi Hukukunda Yorum ve Yorum Farklılıklarının Sebepleri").***
[1993] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 77.

kanaatinde olduğumuz *vergi kuralı* açısından önemli hâle gelmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nda ayrı olarak vergi hukuku mevzuatında yer alan Gümrük Kanunu'nda bir yorum normunun bulunmadığını belirtmek gerekir.

Zamanla daha ince ve teferruatlı bir içerik kazanan vergi tekniği, kendine özgü bir hukuk disiplini olarak vergi hukukunun doğmasına sebep olmuştur[1994]. Vergi tekniği, verginin tarh, tebliğ, tahakkuku ve tahsili ile ilgili işlemleri ve bu işlemlerin sebep olduğu vergi uyuşmazlıklarını inceleyen hukuk kuralları[1995] olup bu anlamda vergi hukukunun bağımsız bir hukuk dalı olmasında birincil önemde rolü bulunan vergi tekniğinin konuları ve dolayısıyla da tarh ve tahakkuk da önemli hâle gelmektedir.

Vergi kuralının oluşturulmasındaki önemli hususlardan birisi de hukukî yazım tekniği olup bu önemin gerekçesi, başarılı bir vergi kuralının oraya çıkarılabilmesi içindir[1996]. Hukuk tekniğinin bir türü olarak kavramsallaştırılan ve sistemleştirilen[1997] vergi tekniği de hukuk kurallarından teşekkül[1998] olup doğal olarak, hukukî yazım tekniğiyle ve dolayısıyla vergi kuralı ile doğrudan bağlantılıdır.

Yine gerçekçi ve uygulama açısından kullanılabilir bilgiler sunmayı amaç edinen maliye biliminin, vergi tekniğini dikkate almasının zorunlu olduğu ileri sürülmektedir[1999]. Dolayısıyla işlevsel bir maliye bilimi için hukuk kurallarından teşekkül olan vergi tekniğinin de hukukî yazım tekniğini dikkate alması gerekmektedir.

Vergi tekniğinin görevlerinden biri, ilgili vergiye ilişkin kavramlar ile hükümleri formüle etmektir[2000]. Vergiye ilişkin kavram ve hükümler kapsamında verginin tarh ve tahakkuku da bulunmaktadır[2001]; zira tarh ve tahakkuk vergi tekniğinin

---

[1994] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı. Ayrıca bkz.:** Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 1.
[1995] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59.
[1996] Oktar, **Vergi Kuralı,** s. 2.
[1997] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 5.
[1998] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59.
[1999] Schmölders, **op. cit.,** s. 80.
[2000] Turhan, **op. cit.,** s. 47.
[2001] Schmölders, **op. cit.,** s. 80.

konularındandır[2002]. Dolayısıyla tarh ve tahakkuka ilişkin hukukî kurallar formüle edilmediğinde, vergi tekniğinin görevlerini yerine getirmiş olduğu söylenemez.

Vergi, hukuk seviyesinden ele alındığında, verginin tarh ve tahakkuka ilişkin kurallarının da izah edilmesi gerekecektir[2003]. Bu kavramlar teknik nitelikteki kavramlardan[2004] olup vergilendirme yetkisi, yasama yetkisi ile birlikte tarh, tahakkuk ve tahsil yetkilerden oluşmaktadır[2005]. Dahası, Türk Vergi Hukuku terminolojisinin zenginliğini ve inceliğini göstermesi bakımından da özel bir önem taşıyan[2006] ve başka hukuk sistemlerinde yer almayan tahakkukun[2007], tarh ile arasında tam bir ayrımın yapılamamış olduğu ileri sürülmektedir[2008].

Hâlbuki malî terminoloji kapsamında ihdas edilen tarh ve tahakkuk, farklı anlamlar ihtiva etmektedir ve terminolojiye riayetsizliğin ihtilaflara sebep olduğu ileri sürülmektedir[2009]. Bu bağlamda Gümrük Kanunu'nda; Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ve tanımlanan ve ayrıca ***vergi teorisinde***[2010] açıklanan mükellef, vergiyi doğuran olay, tahsil gibi temel kavramların terk edilerek yerine başka kavramların tahvil edilmesi ile tarh kavramına hiç yer verilmemesi karşısında; tahakkuk kavramının ise birebir kullanılması söz konusudur.

Nitekim tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil, birer ***vergi kavramı (terimi)*** olarak karşımıza çıkmaktadır[2011]. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nda kullanılan

---

[2002] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 11.02.1999 Tarihli ve E. 1998/2384, K. 1999/515 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1998-2384-k-1999-515-t-11-2-1999, 01.04.2022. **Ayrıca bkz.:** Danıştay VDDK, 25.05.2016 Tarihli ve E. 2016/557, K. 2016/607 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2016-557-k-2016-607-t-25-5-2016, 01.04.2022.

[2003] Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti,** s. 672-673.

[2004] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 37.

[2005] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 5.

[2006] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198-199.

[2007] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 115.

[2008] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198-199.

[2009] Erçin, **op. cit.,** s. 33.

[2010] Doktrinde vergi teorisinin *genel vergi teorisi* olarak kavramsallaştırıldığı eser için **bkz.:** Schmölders, **op. cit.,** passim; *genel vergi kuramı* olarak kavramsallaştırıldığı eser için **bkz.:** Brochier, Llau, Michalet, **op. cit.,** s. 13; *vergi genel teorisi* olarak kavramsallaştırıldığı eser için **bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 149.

[2011] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

mükellef[2012] kavramı yerine, Gümrük Kanunu'nda *yükümlü*[2013] kavramı kullanılmakta[2014] olup Gümrük Kanunu'ndaki farklı terminolojik kullanımının, Kanun'da vergi dışındaki yükümlülüklere vurgunun da bir uzantısı olduğu ifade edilmektedir[2015]. Ancak burada belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesinde göre de sadece vergiler değil; vergilerin yanı sıra, gümrük idaresi tarafından alınan vergi ve resimler dışında, genel bütçeye giren resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait resim ve harçlar ve bunlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar hakkında da uygulanmaktadır.

Nitekim doktrinde de gümrük vergilerinde *gümrük vergisinin mükellefi*[2016], *verginin mükellefi*[2017], *gümrük vergilerinin yükümlüsü (mükellefi)*[2018] kavramlarıyla konunun ele alındığı görülmektedir.

Ayrıca yine burada belirtmek gerekir ki, ***mülga 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu***[2019]***, mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu***[2020] ve ***mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu***'nda[2021] ise Vergi Usul Kanunu'ndaki terminolojiyle aynı şekilde *mükellef*[2022] kavramı kullanılmış; ancak Gümrük Kanunu ile bu kavramın kanunî düzenlemelerde yer alması terk edilmişse de Gümrük Kanunu Tasarısı'nda da mükellef kavramına yer verilmiş olduğu da görülmektedir[2023]. Nitekim doktrinde de gümrük vergisi

---

[2012] **Bkz.:** Vergi Usul Kanunu, m. 8.
[2013] Gümrük Kanunu'nun madde 3/11 hükmüne göre gümrük yükümlülüğünü yerine getirmekle sorumlu bütün kişiler, *yükümlü*yü ifade etmektedir. **Bkz.:** Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 202-203. Çalışmada, yeknesak terminolojiyi etkin kılabilmek amacıyla ***mükellef*** kavramının kullanılması tercih edilmiştir.
[2014] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 44; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 16.
[2015] Ahmed Celaleddin Ekinci, "Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun Analizi", **Gümrük ve Ticaret Dergisi,** Sayı: 5, 2015, ss. 34-50, s. 39.
[2016] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 275.
[2017] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 354.
[2018] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 344.
[2019] **Bkz.:** 01.07.1929 Tarihli ve 1230 Sayılı Resmî Gazete.
[2020] **Bkz.:** 11.05.1949 Tarihli ve 7204 Sayılı Resmî Gazete.
[2021] **Bkz.:** 01.08.1972 Tarihli ve 14263 Sayılı Resmî Gazete.
[2022] Bu sebeple Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önceki gümrük hukukuna yönelik akademik çalışmalarda da *mükellef* kavramı kullanılmıştır. **Bkz.:** Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 33.
[2023] **Bkz.:** TBMM, **1615 Sayılı Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında 564 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/464, 1/248),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c014/tbmm21014012ss0086.pdf, 18.11.2021, ***("4458 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı").***

uygulamasının incelenmesi amacıyla *gümrük vergisinin mükellefleri ve mükellefiyetin kapsamı ile başlangıcı*nın ele alındığı görülmektedir[2024].

Yukarıdaki açıklamalar değerlendirildiğinde, vergi tekniğinin teşekkülü için hukuk kurallarına ihtiyaç olduğu anlaşılmaktadır. Ancak bu hukuk kuralları kapsamında, teknik nitelikte olan ve vergilendirme yetkisinin tezahürü olan tarh ve tahakkuk kavramları da bulunmaktadır.

Vergi tekniğinin bir çıktısı olarak bu çalışmada değerlendirilen vergi kuralının kaynaklandığı sebepleri tam ve doğru olarak yansıtmadığı takdirde, kendisinden beklenen işlevleri yerine getiremeyeceği; zira bu kuralın konulmasıyla izlenen amacı eksik veya hatalı yansıtması ya da hiç yansıtmamasının her şeyden önce kanun koyucunun iradesinin tam olarak ortaya konulmasını engellediği ifade edilmiştir[2025]. Nitekim vergi sistemi, münferit vergilerin birbirleriyle, mevcut iktisadî sistem ve takip edilen bütün malî olan ve olmayan amaçlarla uyumlu olmasını şart koşmaktadır[2026]. Bu şartın, Türk Vergi Sistemi'nin bir parçası olan gümrük vergilerinin kanunî düzenlemeleri temelinde de geçerli olduğu düşünülmektedir.

Gümrük Kanunu'nda bazı kavramların neyi ifade ettiğinin açıklanmamasının bu Kanun'un bir zayıflığı olduğu; bu kavramların içinin doldurulmamasının farklı uygulamalara, belirsizliklere, uyuşmazlıklara yol açmak suretiyle kişilerin hukuk güvenliğine olumsuz etki ettiği belirtilmektedir[2027].

Tüm bu açıklamalar ışığında, gümrük hukukunun kurallarının da bir vergi tekniği oluşturduğu söylenebilir. Bu anlamda bu kuralların vergi tekniğinin konularını ve dolayısıyla tarh ve tahakkuku da formüle etmesi beklenmektedir. Bu sayede vergilendirme yetkisinin bir tezahürü olması sebebiyle de oldukça önemli olan bu teknik kavramların mahiyeti kanunî düzeyde vergi kuralları ile belirlenecek ve konularını formüle eden vergi tekniği suretiyle de bağımsız bir vergi hukuku

[2024] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 33.
[2025] Oktar, **Vergi Kuralı,** s. 2-3.
[2026] Schmölders, **op. cit.,** s. 244.
[2027] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 77.

oluşacaktır. Ayrıca bu sayede, kanun koyucunun iradesinin tam olarak anlaşılması mümkün olacaktır.

Tekrar belirtmek gerekir ki, Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği tarha yer vermemiş ve tahakkuka ise yer vermekle birlikte, tahakkuku tanımlamamıştır. Bu durumda her şeyden önce *(gümrük) vergi hukukunun bağımsızlığı açısından,* vergi kuralı bağlamında hukukî bir mesele ortaya çıkmaktadır. İlaveten gümrük mevzuatı dışında şekillenen vergi tekniğinin kapsamında müstakil bir şekilde tarh bulunmaktadır ve dahası hem vergi teorisinde hem Vergi Usul Kanunu'nda tahakkuk, tarhla birlikte ortaya çıkacak şekilde formüle edilmiş olup her iki teknik kavramların tanımı da yapılmıştır.

Gümrük mevzuatında işlevsel bir vergi tekniğinin bulunduğu söylenememektedir; yani gümrük vergilerinin vergi tekniğinde, verginin tahsili için gerekli olan hukukî altyapıda bir eksiklik bulunmaktadır. Durum bu olmakla birlikte, kanun koyucunun bilimsel ya da doktriner tanım, kavram, kurumları düzenleyip düzenlememek ya da farklı biçimde düzenleme konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Ancak hiçbir vergi kuralı getirilmediğinde ya da getirilen vergi kuralında hukukî yazım tekniği işlevsel şekilde uygulanamadığında, kanun koyucunun vergi kuralının konulmasıyla izlediği amacın eksik veya hatalı yorumlanması ya da amacının hiç ortaya çıkarılamaması sorunu oluşmaktadır. Bu sebeplerle yapılacak yorum faaliyetinde bir hukuk alanındaki sistemden ve bu sistemi ortaya çıkaran teknikten hareket edilmesi kaçınılmaz olmaktadır. Bu anlamda çalışmanın bu bölümünde Vergi Usul Kanunu ile sistemleştirilmiş vergi tekniğinden hareket edilerek açıklamalar yapılacaktır.

Nitekim doktrinde de gümrük vergilerinde Vergi Usul Kanunu'nun uygulanmayacak olmasının, Vergi Usul Kanunu'nun tamamen göz ardı edilmesini gerektirmeyeceği; Gümrük Kanunu'nun vergilere ilişkin ifadelerinde ve bunların yorumlanmasında yol gösterici olabileceği ve bu hususun büyük önem arz ettiği ileri sürülmektedir[2028].

[2028] Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 58.

Tüm bu durumlar bir kenara bırakıldığında, bu çalışmada ilga edilen vergi kanunu düzenlemelerine yer verilmesinin de işlevselliği ön plana çıkmaktadır. Şöyle ki, Gümrük Kanunu düzenlemelerinin, beyannameye dayanan tarh usulü temelinde, daha doğru bir şekilde metne alındığı düşünülmektedir. Zira Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemeler, tıpkı mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi, tüm tarh usullerini kapsayıcı nitelikte olduğundan; beyannameye dayanan tarh usulü bağlamında vergilendirme sürecini de tam olarak yansıtamamaktadır. Bu konuda ise Gümrük Kanunu düzenlemelerinin daha işlevsel olduğu anlaşılmaktadır.

3.1. Vergi Alacağının Tayini ve Vergilendirme İşlemleri

*Dış ticaretten alınan vergiler*den[2029] ya da *dış ticaret vergiler*inden[2030] biri olan gümrük vergileri[2031], dış ticaretten ve sınırlardan geçen mal hareketlerinden alınmaktadır[2032]. Bu kapsamda, gümrüğe tabi ticarî[2033] bir eşyanın bir ülkeye girişi ya da çıkışında veya bir ülkeden başka bir ülkeye geçerken üçüncü bir ülkenin kara veya deniz sahasından geçiş sırasında o eşya üzerinden[2034]; yani uluslararası düzeyde mal hareketlerinden alınmaktadır[2035]. Bu bağlamda gümrük vergileri, dış ticaret yapan iki veya daha fazla ülke arasında eşyanın ülkeye girişinde, o ülkenin aldığı parayı ifade etmektedir[2036].

Gümrük vergilerine yönelik irdelemede, ilga edilen kanunî düzenlemelere bakılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

[2029] Selen, **op. cit.,** s. 154.
[2030] Demirkan, **op. cit.,** s. 101; Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 80.
[2031] Doktrinde gümrük vergilerinin *sınır vergileri, ülke sınırlarında alınan vergiler* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 273; *hudut vergisi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 2; *dış ticaret işlemleri üzerine konular vergiler* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 341; *dış ticaret üzerinden alınan vergiler* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Susam, **op. cit.,** s. 350; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 341; *dış ticaretten alınan vergiler* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 341; *dış ticarete konu vergiler* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Terzi, **op. cit.,** s. 33.
[2032] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 332.
[2033] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 341.
[2034] Sidal, **op. cit.,** s. 1.
[2035] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 273.
[2036] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 611.

Tek bir metin hâlinde olması gerekirken, "gümrük" ve "tarife" kanunları, ilk zamanlarda birbirinden ayrı kanunlarda düzenlenmiş[2037] olup ülkemizde gümrük vergilerinin düzenleyen ilk temel kanun olduğu ileri sürülen[2038] ***mülga 11 Nisan 1334 Günlü Gümrük Kanunu***[2039] ile mülga 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu birlikte yürürlükte olmuştur.

Cumhuriyet döneminde öncelikle tarifenin değiştirildiği ve bu kapsamda ilk ve yeni tarifenin getirildiği[2040] mülga 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu'nda *gümrük resmi*[2041] düzenlenmiştir. Bu bağlamda alınan malî yükümlülük de *ithalat rüsumu* olarak adlandırılmıştır.

Mülga 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu ile mülga 11 Nisan 1334 Günlü Gümrük Kanunu'nun bir kısım hükümlerini ilga eden[2042] mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu düzenlemelerinde[2043] ise *gümrük vergisi* adı altında malî yükümlülük ihdas edilmiştir.

Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun *son hükümler*in düzenlendiği 153. maddesinde, Kanun'da geçen "gümrük vergisi" veya "vergi" kavramlarıyla sadece

---

[2037] Ekrem Cimilli, "Geçici Gümrük Muafiyetleri Rejimi ve Tarihi Gelişimi", **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi,** Cilt: 10, Sayı: 2, 1974, ss. 139-168, s. 143.

[2038] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 79.

[2039] Cimilli, **op. cit.,** s. 143. Mülga 11 Nisan 1334 Günlü Gümrük Kanunu, ***1384 Tarihli Gümrük Kanunu*** olarak da ifade edilmektedir. **Bkz.:** TBMM, **Gümrük Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/67),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0005.pdf, 15.11.2021, ***("5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı").*** Yine mülga 11 Nisan 1334 Günlü Gümrük Kanunu'nun; ***1 Nisan 1918 Tarihli Gümrük Kanunu*** olarak ifade edildiği eser için **ayrıca bkz.:** Mustafa Nuri Anıl, "Mütekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız", **Maliye Enstitüsü Konferansları,** İkinci Seri-Sene 1956, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 758, İktisat Fakültesi No. 98, Maliye Enstitüsü No. 4, Sermet Matbaası, 1958, ss. 159-186, s. 162; ***11 Nisan 1334 (1918) Sayılı Gümrük Kanunnamesi*** olarak ifade edildiği eser için **ayrıca bkz.:** Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 79.

[2040] Anıl, **op. cit.,** s. 162.

[2041] Gümrük vergilerinin eski deyimiyle gümrük resmini ifade ettiği belirtilmektedir. **Bkz.:** Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 7, 43. Gümrük resmi hakkında detaylı bilgi için ayrıca bkz.: Ziya Karamursal, **Osmanlı Malî Tarihi Hakkında Tetkikler,** 2. Baskı, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Tarih Kurumu Yayınları VIII. Dizi, Sayı 11[a], Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1989, s. 191-194.

[2042] Cimilli, **op. cit.,** s. 143, 149.

[2043] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *gümrük ve tekel vergileri*nin düzenlendiği 2. maddesinde, gümrük ve tekel idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin bu Kanun'a tabi olmayacağı belirtilmiştir; zira mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'ndan bir ay kadar sonra aynı yıl içinde gümrük vergileri konusunda müstakil ve bağımsız bir kanunî düzenleme olarak mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu yayımlanmıştır.

ithal gümrük vergisinin; "gümrük vergileri" kavramıyla gümrük vergisi ile birlikte eşyadan gümrüklerce alınan bütün vergi ve resimlerin ifade edildiği belirtilmiştir.

Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nu ilga ederek yürürlüğe giren mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun *tâbir ve tarifler*in düzenlendiği 1. maddesinde de "gümrük vergisi" ve "vergi" kavramlarının sadece giriş gümrük vergisini; "gümrük vergileri" ve "vergi" kavramlarının ise gümrüklerce alınan bütün vergi ve resimleri ifade ettiği belirtilmiştir. Nihayetinde mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nu ilga eden yürürlükteki Gümrük Kanunu ile resim olarak ifade edilen malî yükümlülüğe ilişkin düzenlemeler kaldırılmış ve Kanun'un madde 3/8-a hükmünde "gümrük vergileri" kavramlarının ilgili mevzuat uyarınca eşyaya uygulanan ithalat (gümrük) vergilerinin[2044] ya da ihracat (gümrük) vergilerinin[2045] tümünün ifade edildiği belirtilmiştir.

Gümrük Hukuku'nda da *Gümrük Kanunu kapsamında vergilendirme süreci*[2046] mevcut olup çalışmanın devamında buna yönelik açıklamalar yapılacaktır.

3.1.1. Vergiyi Doğuran Olay

Gümrük Kanunu'nun ne yürürlüğe girmiş olduğu metninde[2047] ne de güncel metninde[2048] ve mülga kanunî düzenlemelerde, ***vergiyi doğuran olay*** şeklinde bir kavram kullanılmamıştır.

Vergi hukuku mevzuatında, ***ilk kez,*** mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda "vergiyi doğuran olay" olarak ifade edilen hukukî müessese, Vergi Usul Kanunu'nda da yer almışsa da tanımlanmamıştır; ancak Kanun'un 19. maddesinde vergiyi doğuran

---

[2044] İthalat gümrük vergisi, eşyanın ülke ya da gümrük sınırlarından içeri girişi sırasında alınan vergi olarak tanımlanmaktadır. **Bkz.:** Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 18.

[2045] İhracat gümrük vergisi, ülke içinde olan eşyanın, ülke dışına çıkarılmak amacıyla ülke sınırlarından geçmesi sırasında alınan vergi olarak tanımlanmaktadır. **Bkz.:** Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 18.

[2046] Güven Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2016, s. 51, ***("Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma").***

[2047] **Bkz.:** TBMM, **Gümrük Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc084/kanuntbmmc084/kanuntbmmc08404458.pdf, 14.04.2021, ***("4458 Sayılı Gümrük Kanunu").***

[2048] **Bkz.:** T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, **Gümrük Kanunu.**

olayın hukukî sonucunun ne olduğunun düzenlendiği görülmektedir[2049]. Bu bağlamda bir usul kanunu olarak Vergi Usul Kanunu, kapsamındaki vergilerin bir olay ya da hukukî durumun gerçekleşmesine bağlı olarak doğacağını kurala bağlamakla birlikte; bunların ne olacağını ise vergi kanunlarının bir düzenleme getirmek suretiyle tayin edeceğini belirtmiştir.

Gümrük Kanunu'na tabi vergiler açısından da mükelleflerce vergi borcunun hangi olaya bağlı olarak ne zaman doğacağının bilinmesi, büyük önem arz etmektedir[2050]. Nitekim gümrük mükellefiyeti, Topluluk Gümrük Kodu diye adlandırılan Konsey Yönetmeliği'nin ana müesseselerinden birisidir[2051].

Doktrinde gümrük yükümlülüğü, *gümrük mükellefiyeti*[2052] ile aynı anlamda kullanılarak Gümrük Kanunu'nda kavramsallaştırılan gümrük yükümlülüğünün, gümrük vergileri *mükellefiyeti*ni ifade ettiği belirtilmiştir[2053]. Bu kapsamda *mükellefiyet* yerine[2054] bunun ile anlamdaş olan[2055] *yükümlülük* kavramı kullanılarak[2056], Gümrük Kanunu'nda ***gümrük mükellefiyetinin doğması*** kurala bağlanmış olmaktadır. Durum bu olmakla birlikte, Gümrük Kanunu'nun aksine, mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu ve mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu düzenlemelerinde ise yükümlülük değil, *mükellefiyet* kavramına yer verilmiş olduğu; ancak Gümrük Kanunu ile mükellefiyet kavramının terk edilerek *yükümlülük* kavramının kullanılmasının tercih edildiği görülmektedir.

Bu kapsamda Gümrük Kanunu düzenlemelerine bakıldığında, Kanun'un gümrük yükümlülüğünün (vergilemenin[2057]) düzenlendiği dokuzuncu kısmın birinci bölüm başlığının ***gümrük yükümlülüğünün doğması*** olduğu görülmekte olup 181 ila 194. maddeler arasında ithalat ve ihracat vergilerinde gümrük mükellefiyetinin doğmasına ilişkin düzenlemeler öngörülmüştür. Burada hemen belirtmek gerekir ki,

[2049] Kırbaş, **op. cit.,** s. 89.
[2050] Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 52.
[2051] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2052] **Ayrıca bkz.:** Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 43.
[2053] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 342.
[2054] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 43.
[2055] **Bkz.:** Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük,** (Çevrimiçi), https://sozluk.gov.tr/, 11.01.2022.
[2056] Anayasa'da da mükellefiyet değil, yükümlülük kavramının kullanıldığı; zira Anayasa'nın 73. maddesinde *malî yükümlülük* kavramına yer verildiği görülmektedir.
[2057] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 39.

her ne kadar Gümrük Kanunu'nun dokuzuncu kısmı gümrük yükümlülüğünün doğmasına özgülenmişse de vergileme ile ilgili hükümler Kanun'un diğer kısımlarında da düzenlenmiş bulunmaktadır[2058].

Doktrinde de vergiyi doğuran olay, *gümrük yükümlülüğünün doğması* olarak ele alınmaktadır[2059]. Bu anlamda Gümrük Kanunu'nda yükümlülüğün doğması olarak nitelendirilen husus ile vergiyi doğuran olayın kastedildiği ileri sürülmektedir[2060]. Nitekim, Gümrük Kanunu'nda *gümrük yükümlüğünün doğması* şeklinde hükme bağlanan hususun, doktrinde de Vergi Usul Kanunu terminolojisi ile *vergiyi doğuran olay*[2061] ile aynı mahiyette ele alınarak irdelendiği görülmektedir[2062].

Çalışmada daha önce belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergiyi doğuran olay, doktrinde, *mükellefiyet doğurucu vâkıa*[2063] *(sebep*[2064]*), mükellefiyet doğurucu olay*[2065]*, mükellefiyet doğuran olay*[2066]*, mükellefiyet doğurucu hâdise*[2067]*, yükümlülük doğurucu olay*[2068] şeklinde de ifade edilmektedir. Zira vergiyi doğuran olay, vergi mükellefiyetinin de ortaya çıkmasını sağlamaktadır[2069].

[2058] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 199.
[2059] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 293.
[2060] Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 59.
[2061] Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş,** s. 346; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 293; Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 33, 69; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 612; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 341; Şahin, **op. cit.,** s. 52; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 354; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 17; Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 209.
[2062] Gümrük vergilerinde vergiyi doğuran olayın *gümrük vergilerinde vergiyi doğuran olay* olarak ele alındığı eser için **ayrıca bkz.:** Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 341; *gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay* olarak ele alındığı eser için **ayrıca bkz.:** Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 69; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 275; Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 51; *gümrük vergileri açısından vergiyi doğuran olay* olarak ele alındığı eser için **ayrıca bkz.:** Selen, **op. cit.,** s. 187; *gümrük vergisini doğuran olay* olarak ele alındığı eser için **ayrıca bkz.:** Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 58; *ithalatta vergi ödeme yükümlülüğü doğuran işlemler/olaylar* olarak ele alındığı eser için **ayrıca bkz.:** Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 40; *gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay: gümrük yükümlülüğünün doğması* olarak ele alındığı eser için **ayrıca bkz.:** Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 275; *gümrük yükümlülüğünün doğuşu* olarak ele alındığı eser için **ayrıca bkz.:** Şahin, **op. cit.,** s. 52; *yükümlülüğün doğması* olarak ele alındığı eser için **ayrıca bkz.:** Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 17.
[2063] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 50; Feyzioğlu, **Mükellefiyet Doğurucu Vakıa,** s. 52, Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 83; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 187; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 64.
[2064] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 65.
[2065] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 188.
[2066] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121.
[2067] Feyzioğlu, **Mükellefiyet Doğurucu Vakıa,** s. 52.
[2068] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 98.
[2069] Doktrinde de vergiyi doğuran olay perspektifinde olmasa da vergi mükellefiyetinin vergi borcu ile somut ve belirli duruma geleceği belirtilmiştir. **Bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 194.

Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergiyi doğuran olayın, Gümrük Kanunu terminolojisi ile ***vergi mükellefiyeti (yükümlülüğü) doğurucu/doğuran olay*** olarak ifade edilmesi mümkündür.

Gümrük Kanunu'nda vergiyi doğuran olayın ele alınışı, Vergi Usul Kanunu'ndan oldukça farklı olsa dahi, amaç vergiyi doğuran olayı belirlemektedir[2070]. Vergi mükellefiyeti; vergiye bağlılığı, vergiye tabiiyeti ifade etmekte[2071] olduğundan ve Vergi Usul Kanunu'na göre vergi alacağı-borcu temelindeki hukukî ilişkiyi; yani vergisel bağlantının kurulmasını ifade ettiğini tespit ettiğimizden dolayı, Gümrük Kanunu düzenlemeleri bağlamında gümrük mükellefiyetinin de Gümrük Kanunu uyarınca *gümrük vergisine bağlılığı, tabiiyeti* ve *gümrük vergisi alacağı-borcu ilişkisini; yani gümrük vergisi bağlantısını* ifade ettiği belirtilebilir.

5911 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun[2072] *(5911 sayılı Kanun)* ile yapılan değişiklikle birlikte *gümrük yükümlülüğü* ***ilk kez*** Gümrük Kanunu'nun madde 3/8-b hükmünde tanımlanmış ve *yükümlünün gümrük vergilerini ödemesi zorunluluğu*nu ifade ettiği belirtilmiştir[2073]. Kanunî bu tanım, doktrinde eleştirilmektedir. Zira yükümlülüğün (mükellefiyetin) sadece vergi ödeme zorunluluğunu ifade etmediği, yükümlülüğün yalnız maddî edimi değil; şeklî birtakım ödevleri de içeren daha geniş kapsamlı bir kavram olduğu göz önünde alındığında, Gümrük Kanunu'nda yapılan gümrük yükümlülüğü tanımının daha kapsamlı olarak yeniden düzeltilmesi ihtiyacı bulunduğu belirtilmiştir[2074]. Nitekim kanunî bu tanımlamanın gümrük mükellefiyetinin dar vergisel içeriğini gösterdiğini belirtilmektedir[2075].

[2070] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 209.
[2071] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 181-182.
[2072] **Bkz.:** 07.07.2009 Tarihli ve 27281 Sayılı Resmî Gazete.
[2073] 5911 sayılı Kanun Tasarısı'nın genel gerekçesinde Avrupa Birliği mevzuatına uyum amacıyla, Kanun metninde geçen/geçecek olan gümrük yükümlülüğü ifadesinin tanımlandığı belirtilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (1/602),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c047/tbmm23047107ss0324.pdf, 11.09.2021, ***("5911 Sayılı Kanun Tasarısı").***
[2074] Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 64, 68.
[2075] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 43.

En temel ifadeyle gümrük vergisinin sistematik yapısı kapsamında[2076] yer alan gümrük vergilerinde vergiyi doğuran olay, malların sınır çizgisini aşması[2077]; eşyanın gümrük sınırını aşmasıdır[2078].

3.1.1.1. Gümrük Mükellefiyetinin "Doğması"

Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu ile mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu düzenlemelerinde, *gümrük mükellefiyetinin "doğması"* değil; *"başlaması"* düzenlenmiştir. Dolayısıyla yürürlükteki Gümrük Kanunu düzenlemelerine değin, gümrük mükellefiyeti yönünden "doğma" hususu, kurala bağlanmamıştır. Nitekim Gümrük Kanunu Tasarısı'nda, Kanun'da *gümrük yükümlülüğü doğuran hâller*in ayrı ayrı tanımlanarak bu konudaki kanunî boşluğun giderildiği ve belirtilmiştir[2079]. Kanaatimizce, bu amaç çerçevesinde gümrük mükellefiyetinin doğmasının ve başlamasının ayrı hukukî durumlara tekabül ettiği anlaşılmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde[2080]; yani 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden önce de gümrük vergisini doğuran olay kapsamında ithalat vergilerinde gümrük mükellefiyetinin doğması ve gümrük mükellefiyetinin başlaması ayrı ayrı tarihler olarak düzenlenmiştir[2081]. Ayrıca sadece ithalat değil; ihracat gümrük vergilerinde de gümrük mükellefiyetinin doğması ve başlaması tarihleri ayrı ayrı düzenlenmiş olup Gümrük Kanunu'nda kurala bağlanan tüm vergiyi doğuran olayların doğumu ile başlamasının ne zaman olacağı ayrıca belirtilmiştir.

Dahası Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde[2082], aslında gümrük yükümlülüğünün "doğması" esasının kurala bağlanmış olduğu düşünülmektedir. Nitekim mezkûr Kanun'un madde 15/1 hükmünde gümrük vergilerinin, gümrük mükellefiyetinin ***doğduğu*** tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanacağı; 30. maddesinde fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paraların gümrük mükellefiyetinin ***doğduğu*** tarihte yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz

[2076] Selen, **op. cit.,** s. 183, 187.
[2077] Bulutoğlu, **Kamu Ekonomisine Giriş,** s. 346.
[2078] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 341.
[2079] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2080] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu.**
[2081] Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 58.
[2082] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu.**

satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrileceği ve madde 193/1 hükmünde de maddedeki şartlarla, bir eşyaya uygulanacak ithalat veya ihracat vergileri tutarının bu eşyaya ilişkin gümrük mükellefiyetinin ***doğduğu*** tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirleneceği belirtilmiştir.

5911 sayılı Kanun ile Gümrük Kanunu'nda değişiklikler yapılmıştır. 5911 sayılı Kanun Tasarısı'nın gerekçesinde, bu Tasarı ile düzenlenen konulardan birisinin "gümrük yükümlülüğünün doğması ve başlaması" olduğu belirtilmiştir[2083]. Yine 5911 sayılı Kanun'dan sonra yürürlüğe giren Gümrük Yönetmeliği'nin sekizinci kitabını oluşturan *gümrük yükümlülüğü*nün kapsamında, gümrük mükellefiyetinin *doğması ve başlaması* düzenlenmiştir. Ancak, 5911 sayılı Kanun ile Gümrük Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda, bu başlık altında incelenen gümrük vergilerinin mükellefiyetinin "doğması" şeklindeki hukukî etki, *esas olmaktan çıkarılmıştır*. Başka bir ifadeyle, 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerden sonra Gümrük Kanunu uyarınca gümrük mükellefiyetinin *doğması* değil; ***gümrük mükellefiyetinin "başlaması" esastır.*** Bu tespitimize yönelik gerekçelerden birinin, 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklerle, Gümrük Kanunu'nun 181. maddesiyle birlikte Kanun'da yer alan "doğduğu" kavramının "başladığı[2084]"; "doğduğunu" kavramının "başladığını[2085]"; "doğduğunun" kavramının "başladığının[2086]"; "doğar" kavramının "başlar[2087]" olarak değiştirilmesi olduğu ve bu temelde kanun koyucunun iradesinin bu yönde olduğu düşünülmektedir.

Ayrıca 5911 sayılı Kanun değişikliğinden sonra, Gümrük Kanunu'nun madde 15/1 hükmünde gümrük vergilerinin, gümrük mükellefiyetinin ***başladığı*** tarihte yürürlükte olan gümrük tarifesine göre hesaplanacağı; 30. maddesinde fatura veya diğer belgelerde yazılı yabancı paraların gümrük mükellefiyetinin ***başladığı*** tarihte yürürlükte olan T.C. Merkez Bankası döviz satış kurları üzerinden Türk Lirasına çevrileceği ve madde 193/1 hükmünde de maddedeki şartlarla, bir eşyaya uygulanacak ithalat veya ihracat vergileri tutarının bu eşyaya ilişkin gümrük mükellefiyetinin

[2083] TBMM, **5911 Sayılı Kanun Tasarısı.**
[2084] **Bkz.:** Gümrük Kanunu, m. 15, 30 ve 193.
[2085] **Bkz.:** Gümrük Kanunu, m. 193.
[2086] **Bkz.:** Gümrük Kanunu, m. 193.
[2087] **Bkz.:** Gümrük Kanunu, m. 190.

başladığı tarihteki vergi oranları ve diğer vergilendirme unsurlarına göre belirleneceği belirtilmiştir. Dolayısıyla 5911 sayılı Kanun değişiklikleri ile aslında vergiyi doğuran olay düzenlemeleri yönünden yeniden etkin kılınan "başlama" esası, Gümrük Kanunu düzenlemelerinin, ilga edilen Gümrük Kanunu düzenlemelerine *benzerliği yeniden sağlanmıştır.* Ancak ilga edilen kanunî düzenlemelerden farklı olarak Gümrük Kanunu'nun yürürlükteki düzenlemeleri incelendiğinde, ***gümrük mükellefiyetinin başlaması*** ve ***gümrük mükellefiyetinin doğması*** şeklinde iki ayrı kanunî kategorinin hükme bağlandığı görülmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 182. maddesine göre ithalat vergilerine tabi eşyanın, *Kanun'a aykırı şekilde Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne girmesi* ya da ithalat vergilerine tabi olan ve *bir serbest bölgede bulunan eşyanın Kanun'a aykırı olarak Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nin başka bir yerine gitmesi* hâllerinde, gümrük mükellefiyeti **doğmaktadır** ve eşyanın bu Kanun'a aykırı olarak girişi tarihinde gümrük mükellefiyeti *başlamaktadır.*

Gümrük Kanunu'nun 183. maddesine göre gümrük gözetimi altındaki ithalat vergilerine tabi eşyanın, *Kanun'a aykırı olarak gümrük gözetimi dışına çıkarılması* hâlinde, gümrük mükellefiyeti **doğmaktadır** ve eşyanın gümrük gözetiminden çıkarıldığı tarihte gümrük mükellefiyeti *başlamaktadır.*

Gümrük Kanunu'nun 184. maddesine göre, Kanun'un 183. maddesinde belirtilen hâller dışında, ithalat vergilerine tabi eşyanın *geçici depolanmasından veya tabi tutulmuş olduğu gümrük rejiminin uygulanmasından doğan yükümlülüklerden birinin yerine getirilmemesi* hâlinde, gümrük mükellefiyeti **doğmaktadır** ve doğan bir gümrük mükellefiyeti varsa, bu tarihte gümrük mükellefiyeti *başlamaktadır.* Aynı maddede eşyanın söz konusu gümrük rejimine tabi tutulmasına veya nihaî kullanımı sebebiyle indirimli yahut sıfır ithalat vergi oranı uygulanmasına ilişkin *koşullardan birine uyulmaması* ve *bu fiillerin geçici depolamanın veya ilgili gümrük rejiminin yanlış uygulanması sonucunu yarattığının tespit edilmesi* hâlinde, gümrük mükellefiyeti **doğmaktadır** ve bu sonradan tespiti edildiğinde, gümrük mükellefiyeti ilgili rejime tabi tutulduğu tarihte *başlamaktadır.*

Gümrük Kanunu'nun 185. maddesine göre, serbest bölgelerde bulunan ithalat vergilerine tabi eşyanın, *Kanun'a aykırı olarak tüketilmesi veya kullanılması*[2088] hâlinde, gümrük mükellefiyeti **doğmaktadır** ve serbest bölgede bulunan eşyanın bu Kanun'a aykırı olarak tüketildiği veya ilk kez kullanıldığı tarihte gümrük mükellefiyeti *başlamaktadır.*

Gümrük Kanunu'nun 191. maddesine göre, *ithali yasaklama veya kısıtlamaya tabi eşya* için de Kanun'un 181 ila 185. maddelerinde belirtilen gümrük mükellefiyeti **doğmaktadır** ve ilgili maddelerde belirtilen tarihlerde de gümrük mükellefiyeti *başlamaktadır.*

Gümrük Kanunu'nun 189. maddesinde göre, ihracat vergilerine tabi eşyanın *gümrük beyanında bulunulmaksızın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi dışına çıkartılması* hâlinde gümrük mükellefiyeti **doğmaktadır** ve eşyanın fiilen çıktığı tarihte, gümrük mükellefiyeti *başlamaktadır.* Burada belirtmek gerekir ki, 5911 sayılı Kanun değişiklikleri ile birlikte ithalata ilişkin gümrük vergilerinde mükellefiyetin doğumuna ilişkin olarak değişiklik yapılması ve ancak ihracat gümrük vergilerinde bu neviden bir değişiklik yapılmaması, hukukî düzenlemedeki bir eksiklik olarak değerlendirilmektedir. Zira Gümrük Kanunu'nun 181. maddesi ithalat ve 188. maddesi ise ihracat gümrük vergileri yönünden aynı amaca ilişkin düzenlemeler içermektedir; dolayısıyla aşağıda yer vereceğimiz açıklama ve yorumların da tutarlı bir bütün olabilmesi için, 5911 sayılı Kanun ile Gümrük Kanunu'nun 181. maddesinden yapılan değişikliğin aynısının, yine Gümrük Kanunu'nun 188. maddesinde de yapılması gerektiği düşünülmektedir. Bu bağlamda Gümrük Kanunu'nun madde 189/1 hükmünün, ***"İhracatta gümrük yükümlülüğü, ihracat vergilerine tabi eşyanın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi dışına ihraç edilmesi için verilecek gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlar."*** şeklinde düzenlenmesi önerilmektedir.

Gümrük Kanunu'nun 190. maddesine göre, eşyanın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi dışına ihracat vergilerinden tam veya kısmî muafiyete tabi tutularak çıkmasına ilişkin *hükümlere uyulmaması* hâlinde gümrük mükellefiyeti **doğmaktadır.**

[2088] Eşyanın kaybolması ve bu kaybın kanıtlanamaması hâlinde, eşya serbest bölgede tüketilmiş veya kullanılmış sayılmaktadır.

Bu kapsamda eşyanın izin verilen yerden başka bir varış yerine ulaştığı tarihte ve eşyanın muafiyete hak kazanmasına ilişkin hükümlere uyulduğunu kanıtlayan bir belgenin ibrazı için verilen sürenin bittiği tarihte, gümrük mükellefiyeti *başlamaktadır.*

Gümrük Kanunu'nun 191. maddesine göre, *ihracı yasaklama veya kısıtlamaya tabi* eşya için de Kanun'un 188 ila 190. maddelerinde belirtilen gümrük mükellefiyeti **doğmaktadır** ve ilgili maddelerde belirtilen tarihlerde de gümrük mükellefiyeti *başlamaktadır.*

Yukarıda yer verilen Gümrük Kanunu hükümlerinden görüleceği üzere, farklı kavramlar olarak ve farklı anlamlarda, gümrük mükellefiyetinin doğması ve başlaması düzenlenmiş ve tarihleri de genellikle aynı ana denk gelmektedir. Durum bu olmakla birlikte bu tarihlerin kanun koyucu tarafından farklı şekilde tayin edilmesi mümkündür[2089]. Burada tekrar ifade etmek gerekirse, Gümrük Kanunu'nun 15, 30 ve 193. maddeleri uyarınca dikkate alınacak tarih, gümrük yükümlülüğünün doğduğu değil; ***başladığı tarihtir.*** Bu anlamda 5911 sayılı Kanun değişiklikleri ile gümrük vergilerinde yükümlülük temelinde öngörülen "başlama" tarihi esası sebebiyle, yine Gümrük Kanunu'nun madde 197/2 hükmündeki düzenlemenin de değiştirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Nitekim mezkûr hüküm, bu hâliyle Gümrük Kanunu'nun bütünüyle uyumlu değildir. Bu bağlamda Gümrük Kanunu'nun madde 197/2 hükmünün, ***"Yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen veya 1 inci fıkrada belirtilen şekilde tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin tebligat, gümrük yükümlülüğünün başladığı tarihten itibaren üç yıl içinde yapılır. (...)"*** şeklinde düzenlenmesi önerilmektedir.

Gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay, *"Gümrük yükümlüsü tarafından vergi konusu eşyanın TGB'ye (Türkiye Gümrük Bölgesi'ne) girişinin gerçekleştirilmesi ve/veya dış ticaret işlemlerine konu eşyanın gümrük idareleri ile muhatap olması"* şeklinde tanımlanmıştır[2090]. Bu kapsamda Gümrük Kanunu'nun diğer düzenlemeleri ile sistematik olarak hukukî uygunluk sağlamayan ve ihracat vergilerine ilişkin olarak Kanun'un 188. maddesi bir tarafa bırakıldığında,

[2089] Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 63.
[2090] Selen, **op. cit.,** s. 187.

kanaatimizce bu başlık altında ele alınan ithalat vergileri açısından gümrük mükellefiyetinin **doğması,** yer verilen tanımın *gümrük yükümlüsü tarafından vergi konusu eşyanın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne girişinin gerçekleştirilmesi* şeklindeki kısmına denk düşmektedir.

Şöyle ki Gümrük Kanunu'nun 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, Türkiye Cumhuriyeti topraklarını kapsamakta olup Türkiye kara suları, iç suları ve hava sahası da gümrük bölgesine dâhildir. Bir eşyanın gümrük vergisi kapsamına girmesi de Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne girmesine ya da Gümrük Bölgesi'nden çıkmasına bağlıdır[2091]. Bu bağlamda Gümrük Kanunu ile belirlenen gümrük kuralları, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne giren ve çıkan eşya ile taşıtlara uygulanmaktadır. Dolayısıyla Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi, gümrük mevzuatının hüküm sürdüğü alandır[2092].

Gümrük Kanunu uyarınca, tescile bağlı olmaksızın da ***ithalat vergileri***nde[2093] gümrük mükellefiyeti doğmaktadır. Bu kapsamda Gümrük Kanunu'nun 182, 183, 184 ve 185. maddelerinde, ithalat vergileri bağlamında gümrük mükellefiyetinin doğuşunda *eşyanın gümrük kanununa aykırı şekilde, yasal usul dışında gümrük bölgesine sokulması*[2094]*, Kanun'a aykırı hareket edilmesi hâlleri*[2095]*, özel veya olağanüstü durumlar*[2096] düzenlenmiştir[2097]. Dolayısıyla bu düzenlemeler, *gümrük vergisinin malların gümrüğe geldiğinde alınması*nın[2098] istisnasıdır. Diğer taraftan

[2091] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 4.
[2092] Selen, **op. cit.,** s. 183.
[2093] İthalat vergilerinin gümrük vergisi yanında, ithalat üzerinden alınan katma değer vergisi ile özel tüketim vergisini de kapsadığı belirtilmektedir. **Bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 187.
[2094] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 293.
[2095] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 276.
[2096] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 18.
[2097] Nitekim mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 4/1 hükmünde gümrük kontrolünde/denetiminde bulunan eşyaya, dolayısıyla genel kurala ilişkin bir düzenleme getirilmiş iken; madde 4/2 hükmünde, gümrüğün denetlemesi dışında kalmış eşyaya ait vergi ödeme mükellefiyetinin, eşyanın gümrük hattından geçirildiği tarihten ve bu tarih bilinemiyor ise eşyanın gümrük hattından geçirildiğinin gümrük idaresi tarafından bilgi edinildiği günden başlayacağı belirtilmiştir. Yine mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 3/1 hükmünde gümrük kontrolünde/denetiminde bulunan eşyaya, dolayısıyla genel kurala ilişkin bir düzenleme getirilmiş iken; madde 3/2, madde 3/3, madde 3/4 ve madde 3/5 hükümlerinde ise genel kuralın dışındaki istisnaî durumlar için gümrük mükellefiyetinin başladığı tarihler düzenlenmiştir.
[2098] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 341.

Gümrük Kanunu'nun 181. maddesinde, ithalatta gümrük mükellefiyetinin doğacağı *normal şartları* ve *normal usul* düzenlenmiştir[2099].

Ayrıca Gümrük Kanunu'nda tescile bağlı olmaksızın ***ihracat vergileri*** de ***doğmaktadır[2100].*** Gümrük Kanunu'nun 189, 190 ve 191. maddelerinde, *ihracat vergileri* bağlamında gümrük mükellefiyetinin doğuşunda genel kuralın dışındaki *özel veya olağanüstü durumlar, Kanun'a aykırı hareket edilmesi hâlleri*nin düzenlenmiş olduğu düşünülmektedir.

Yukarıda yer verilen gümrük mükellefiyetinin "doğmasına" sebep olan hâller incelendiğinde, Türkiye toprakları, kara suları, iç suları ve hava sahasına; yani Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne gümrük idaresinin *bilgi ve onayı olmaksızın* ya da *gümrük mevzuatının öngördüğü usuller dışında eşyanın girmesi ya da çıkmasıdır.* Aslında gümrük idaresinin bilgi ve onayının olmaması da Gümrük Kanunu'ndaki kanun koyucunun iradesinin hilafına olup yine Kanun'un öngördüğü usule uyulmaması anlamına gelmektedir. Dolayısıyla bu usuller, idarenin bilgi ve onayının alınması şeklinde *idarî usul;* ödenmesi gereken malî yükümlülüklerin ödenmesi şeklinde *malî usul* niteliğinde olması mümkündür.

Doktrinde de gümrük vergisinde vergiyi doğuran olayın; *gümrük denetimine tabi tutulan eşya* ve *gümrük denetimine tabi tutulmayan eşya* bakımından farklı şekilde ortaya çıktığı ifade edilmektedir[2101]. *Gümrük denetimi dışında kalan eşya ya da gümrük idaresinin denetimi dışında kalmış olan* eşyalarda, eşyanın gümrük hattından[2102] geçmesi, gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay olarak karşımıza çıkmakta[2103] olup bu başlık altında da ele alınan gümrük mükellefiyetinin doğması hâlleri, gümrük denetimi dışında kalan eşyaya ilişkin olmaktadır. Dolayısıyla gümrük mükellefiyetinin doğması, her ne kadar kanunî düzeyde düzenlenmişse de *olağan dışı bir usul*e vergi borcunun ortaya çıkışına sebep olan bir hukukî etkidir. Bu bağlamda kanaatimizce Gümrük Kanunu'ndaki hem ithalat hem de ihracat vergilerinde gümrük

[2099] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 17-18.
[2100] Ancak uygulamada ihracattan vergi alınmamaktadır. **Bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 611; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 342; Selen, **op. cit.,** s. 183; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 2, 17.
[2101] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 33.
[2102] Gümrük hattı, Türkiye'nin siyasî sınırlarıdır. **Bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 424.
[2103] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 33-34.

mükellefiyetinin doğumuna sebep olan hukukî sebepler, kanun koyucunun gümrük vergilendirme süreci için hâkim kılmayı arzu ettiği genel kuralla işlemediği hâllere özgü olup bu bağlamda arızî niteliktedir.

Dolayısıyla gümrük mükellefiyetinin *doğması,* Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergiyi doğuran olayın niteliği ile birebir örtüşmektedir. Zira Gümrük Kanunu uyarınca, gümrük mükellefiyetinin doğduğu bu istisnaî hâller gerçekleştiğinde vergi alacağı-borcu, tescile bağlı olmaksızın; yani başka bir işlem gerekmeksizin[2104], otomatikman[2105], kendiliğinden[2106] (ipso facto) olarak[2107] ***doğmaktadır.*** Başka bir deyişle Gümrük Kanunu uyarınca gümrük mükellefiyetinin doğduğu hâller, idarenin vergiyi doğuran olayda taraf olmadığı hâllerdir. Dolayısıyla da gümrük idaresince gerçekleştirilen bir işleme dayanmamaktadır. Ancak Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergiler için vergiyi doğuran olayın bu şekildeki genel kuralının, Gümrük Kanunu kapsamındaki vergiler için ***özel kural*** olduğu da belirtilmelidir.

Tüm bu açıklamaları toparladığımızda, gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay kapsamındaki ***gümrük mükellefiyetinin doğması,*** *eşyanın Gümrük Kanunu'nda öngörülen usullere riayet edilmeksizin Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne girmesi ya da çıkması* olarak tanımlanabilir.

3.1.1.2. Gümrük Mükellefiyetinin "Başlaması"

Gümrük mükellefiyetinin "başlaması", Gümrük Kanunu'ndan çok daha önce yürürlükte olan mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nda *(vergi) ödeme mükellefiyetinin başlangıcı* olarak ifade edilmek suretiyle hükme bağlanmıştır. Mezkûr Kanun'un madde 4/1 hükmünde, gümrüğün denetlemesi altına konmuş eşyanın vergi ödeme mükellefiyetinin, Kanun'un 62. maddesi gereğince beyannamenin tescili ile başlayacağı; ancak sözlü beyan yapılan hâllerde bu beyanın Kanun'un 66. maddesi uyarınca tahakkuk kâğıdının mükellef tarafından imzalanması ile başlayacağı belirtilmiştir. Yer verilen maddeye ilişkin özel gerekçede, Kanun'da gösterilen yerlere

[2104] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 17; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 116; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 118.
[2105] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196.
[2106] **Ayrıca bkz.:** Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 116; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 194.
[2107] Feyzioğlu, **Vergi Hukuku Ders Notları,** s. 115.

konulmak ya da gümrük hattını geçer geçmez gümrüğün muayenesine arz edilmek suretiyle gümrüğün kontrolüne sunulan ve beyannamesi verilmiş olan eşyada vergi ödeme mükellefiyeti başlangıcının beyannamenin tescil tarihi olduğu belirtilmiştir[2108].

Yine mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun *(vergi) mükellefiyetinin başlangıcı*nın düzenlendiği madde 3/1 hükmünde, Kanun'un 57. maddesi gereğince gümrük beyannamesinin tescil, Kanun'un 55. maddesi gereğince sözlü beyan yapılan hâllerde bu beyana ait tahakkuk varakasının mükellef tarafından imza ve idarece tescil, posta yolu ile gelen eşyada Kanun'un 135. ve 136. maddelerindeki belgelerin tescil edildiği günde, gümrük mükellefiyetinin başlayacağı düzenlenmiştir. Doktrinde, mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun *vergi mükellefiyetinin başlangıcı*nın düzenlendiği 3. maddesinde, *vergiyi doğuran olay*ın hükme bağlandığı ifade edilmiştir[2109]. Bu kapsamda *gümrük denetimine tabi tutulan ya da gümrük idaresinin denetimi altına alınmış eşyada,* gümrük mükellefiyetinin başlaması, beyannamenin ya da sözlü beyan hâllerinde mükellef tarafından imzalanan beyana ait ve *beyanname hükmünde olan* tahakkuk varakasının[2110] (tahakkuk kâğıdı[2111]) idarece tescil edilmesidir[2112].

Öncelikle belirtmek gerekir ki, Gümrük Kanunu'nun 182, 183, 184 ve 185. maddelerinde ithalat işlemlerine ilişkin olan gümrük vergileri yönünden gümrük mükellefiyetinin doğmasına ilişkin kurallarda, gümrük mükellefiyetinin başladığı tarihler de ayrıca düzenlenmiştir.

Ancak 5911 sayılı Kanun ile Gümrük Kanunu'nun 181. maddesi değiştirilmiştir. Değişiklik öncesinde Gümrük Kanunu'nun 181. maddesinde, ithalatta gümrük mükellefiyetinin, ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girmesi ya da ithalat vergilerinden kısmî muafiyet suretiyle geçici ithali hâlinde *doğacağı;* gümrük mükellefiyetinin söz konusu gümrük beyannamesinin tescil tarihinde

---

[2108] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2109] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 33.
[2110] *Tahakkuk varakası,* ***mülga Gümrük Yönetmeliği***'nin *(1973 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği)* 236. maddesine göre, sözlü yapılan beyan konusu eşyanın gümrük işlemlerinde kullanılmaktadır. **Bkz.:** 03.02.1973 Tarihli ve 14437 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.
[2111] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 288.
[2112] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 33-34, 68.

başlayacağı belirtilmiştir. 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra ise Gümrük Kanunu'nun 181. maddesine göre, *kural olarak, **ithalatta gümrük mükellefiyeti,** gümrük (giriş[2113]) beyannamesinin tescili tarihinde* başlamaktadır. Verilen gümrük beyannamesinin amacı, ithalat vergilerine tabi eşyanın serbest dolaşıma girişi veya ithalat vergilerinden kısmî muafiyet suretiyle geçici ithalidir. Dolayısıyla maddede doğma ve başlama kavramları daha önceden birlikte yer almakta iken; artık bu genel kuraldaki gümrük yükümlülüğünün doğmasına ilişkin usul metinden çıkarılmıştır. 5911 sayılı Kanun ile yapılan bu değişikliğin özel madde gerekçesinde, Gümrük Kanunu'nun 181. maddesinde yapılan değişiklikle *ithalatta gümrük yükümlülüğünün başlaması*nın düzenlendiği ifade edilmiştir[2114].

Yine Gümrük Yönetmeliği'nin *ithalatta gümrük yükümlülüğü*nün düzenlendiği 483. maddesinde, ithalatta gümrük mükellefiyetinin, ithalat vergilerine tabi eşyanın, serbest dolaşıma girmesi veya ithalat vergilerinden kısmî muafiyet suretiyle geçici ithali için normal usulde yapılan beyanlarda *gümrük beyannamesinin tescil tarihinde başlayacağı* belirtilmiştir. Aynı maddede Gümrük Kanunu'nun 181. maddesine ek olarak, basitleştirilmiş usulde yapılan beyanlarda[2115], basitleştirilmiş işlemlere ilişkin beyannamenin *tescil edildiği* ya da gümrük idaresince kabul edilen ticarî veya idarî *belgenin tescil edildiği* ya da *tescil hükmünde kayıt işleminin yapıldığı* tarihte başlayacağı belirtilmiştir. Mezkûr hükümle beyannamenin tescili, ticarî veya idarî belgenin tescili ya da tescil hükmünde kayıt işlemi, gümrük mükellefiyetini başlatan *işlemlerdir.*

Doktrinde, *gümrük beyannamesinin tescili tarihinde ithâlatta vergiyi doğuran olayın meydana geldiği[2116]; gümrük beyannamesinin tescil edildiği tarihte ithalatta vergiyi doğuran olayın meydana geldiği[2117]* ve *gümrük yükümlülüğünün doğduğu tarih, gümrük beyannamesinin tescil tarihi olarak[2118]* belirtilmektedir. Bu anlamda eşyanın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne girmesinin akabinde ithalatçının

[2113] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 17.
[2114] **Bkz.:** TBMM, **5911 Sayılı Kanun Tasarısı.**
[2115] Doktrinde *basitleştirilmiş beyan* olarak da ifade edilmektedir. **Bkz.:** Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 65.
[2116] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 275.
[2117] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 17.
[2118] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 355.

bunu bildirmek üzere sunduğu beyannamenin tescil edildiği tarihte gümrük vergisi alacağı doğmaktadır[2119]. Başka bir ifadeyle tescilin etkileri kapsamında gümrük idaresince beyannamenin tescil edilmesi, *gümrük vergisinde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasına* sebep olmaktadır[2120].

Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 188. maddesinde de ihracatta *gümrük yükümlülüğünün doğduğu hâller*in[2121] *genel kural*ının ve aslında *Kanun'a uygun* vergilendirme sürecinin usulünün düzenlendiği görülmektedir. Yani kanun koyucunun ihracat vergilerinde arzu ettiği vergilendirmede vergiyi doğuran olay, Gümrük Kanunu'nun 188. maddesinde gümrük mükellefiyetinin başlaması temelinde kurala bağlanmıştır. Gümrük Yönetmeliği'nin *ihracat vergilerine tabi eşya*nın düzenlendiği 488. maddesinde, gümrük mükellefiyetinin normal usulde yapılan beyanlarda ***gümrük beyannamesinin tescil tarihinde,*** basitleştirilmiş usulde yapılan beyanlarda, basitleştirilmiş işlemlere ilişkin beyannamenin ya da faturanın ***tescil edildiği*** ya da ***tescil hükmünde olan kayıt işleminin yapıldığı tarihte başlayacağı*** belirtilmiştir. Burada belirtmek gerekir ki, Gümrük Kanunu'nun 189 ve 190. maddelerinde ihracat işlemlerine ilişkin olan gümrük vergileri yönünden gümrük mükellefiyetinin doğmasına ilişkin kurallarda, gümrük mükellefiyetinin başladığı tarihler de ayrıca düzenlenmiştir.

Doktrinde de Gümrük Kanunu düzenlemeleri ile getirilen gümrük yükümlülüğünün doğması ile başlaması kavramlarının aynı anlama gelmediği ve bu düzenlemelerin çoğunda yükümlülüğün doğması ile başlamasının aynı zamanlara denk gelmesinin, bu iki kavramın aynı olduğunu göstermediği ifade edilmektedir[2122].

Daha önce belirtildiği üzere, gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay, *"Gümrük yükümlüsü tarafından vergi konusu eşyanın TGB'ye (Türkiye Gümrük Bölgesi'ne) girişinin gerçekleştirilmesi ve/veya dış ticaret işlemlerine konu eşyanın gümrük idareleri ile muhatap olması"* şeklinde tanımlanmıştır[2123]. Kanaatimizce,

[2119] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 275.
[2120] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 69.
[2121] Terminolojik kullanım için **bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2122] Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 62-63.
[2123] Selen, **op. cit.,** s. 187.

gümrük mükellefiyetinin başlaması, yapılan bu tanımın *dış ticaret işlemlerine konu eşyanın gümrük idareleri ile muhatap olması* şeklindeki kısmına denk düşmektedir.

Gümrük mükellefiyetinin başlaması şeklinde kurala bağlanan hukukî durumlarda, doktrinde *gümrük giriş beyannamesinin kabulü* olarak ifade edilen[2124] ***tescil***e dikkat edilmelidir. Tescile ilişkin detaylı açıklamalar yapılacak olmakla birlikte, tescilin idarenin bir işlemi olduğu görülmektedir. Yani gümrük vergilerinde vergiyi doğuran olay, idarî fonksiyona tabi bir hukukî işlem olarak öngörülmüştür. Tescile bağlı olarak gümrük vergisinde vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, gümrük vergileri ile Vergi Usul Kanunu'na tabi vergiler arasında önemli bir farklılığa sebep olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde vergiyi doğuran olay, vergi idaresinin dışında[2125], yokluğunda[2126], mükellefe bağlı olarak gerçekleşen[2127]; yani Devlet'in giriştiği işlemler dolayısıyla değil de kişilerin girişimlerinden, faaliyetlerinden bir kanun hükmü gereğince vergi alacağı-borcu doğmakta olduğundan dolayı, Devlet'in vergi alacağı-borcu temelindeki ilişkide önceden haberli ve hazır bulunma ihtimali zayıf olmaktadır[2128]. Yani Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde vergiyi doğuran olay gerçekleşirken, mükellef ve vergiyi tahsil edecek olan idare, *kural olarak* bir arada değildir. Ayrıca vergiyi doğuran olay, vergiyi tahsil edecek idarenin kurduğu bir hukukî ilişkiden doğmamaktadır.

Durum bu olmakla birlikte, ithalat vergilerinde Gümrük Kanunu'nun 181. maddesi, ihracat vergilerinde Gümrük Kanunu'nun 188. maddesi genel kural olarak gümrük vergisinde vergiyi doğuran olayı, tescil olarak adlandırdığı bir işleme bağlı kılmış olup tescil ile gümrük mükellefiyeti başlamaktadır. Dolayısıyla mezkûr maddelerde vergiyi doğuran olayın, ***doğrudan idarenin iradesine bağlı kılınmış olduğu düşünülmektedir.*** Bu bağlamda Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergilerinde genel kural olarak, gümrük idaresi vergiyi doğuran olayın tarafıdır.

[2124] Selen, **op. cit.,** s. 188.
[2125] **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180.
[2126] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 331.
[2127] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 256.
[2128] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 14.

Gümrük idaresi, gümrük işleminin doğmak üzere olduğu konusunda ***özet beyan işlemleriyle;*** bildirimi özet beyan ile yapılan ve bu beyan kapsamındaki eşyanın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne girdiği konusunda ***sunum işlemleriyle*** bilgilendirilmektedir[2129]. Dolayısıyla gümrük vergilerinde, kural olarak vergiyi doğuran olay, gümrük idaresinin yokluğunda ya da dışında değil; bizzat bilgisi dâhilinde olmaktadır. Bu bağlamda gümrük idaresi, Gümrük Kanunu'nun öngördüğü vergilendirme süreci dolayısıyla, önceden haberli ve hazır bulunmaktadır. Beyannamenin tescil işlemi de gümrük idaresinin bilgi sahibi olmasına dayanmaktadır; başka ifadeyle idarenin bilgi sahibi olmasının bir sonucudur. Daha da ötesinde gümrük vergilerinde kural olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleştiren, idarenin tescil işlemidir. Dolayısıyla gümrük mükellefiyetinin başlamasına ilişkin olarak vergiyi doğuran olayda Devlet; yani gümrük idaresi bir taraftır. Bu durumda, Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergilerinde, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerden farklı olarak, vergiyi doğuran olay, gümrük idaresinin tescil işlemiyle; yani idarece gerçekleşmektedir.

Bu sebeplerle, Gümrük Kanunu'nun öngördüğü *genel kural* uyarınca, Vergi Usul Kanunu'na tabi olan diğer vergilerden farklı olarak gümrük vergilerinde vergi alacağı-borcu, gümrük idaresi nezdinde, otomatikman, kendiliğinden, ipso facto olarak ***doğmamaktadır.*** Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nda düzenlendiği şekliyle başka bir işlem gerekmeksizin[2130] değil; aksine kural olarak idarece yapılacak ***gümrük beyannamesinin tescili*** ile gümrük vergisi alacağı-borcu ortaya çıkmaktadır. O hâlde, gümrük vergilerinde vergi alacağı-borcu doğrudan idarenin iradesine bağlanmış olan tescil işleminden kaynaklanmakta olduğundan; vergilendirme sürecini de tescil işlemi başlatmaktadır. Bu kapsamda, Gümrük Kanunu'nda kendiliğinden gerçekleşen bir durumun ifadesi olan "doğma" yerine, bir idarî iradeyi gerektirdiğinden bahisle teknik bir durumu ifade eden "başlama" kavramının kullanılmasının yerinde olduğu düşünülmektedir. Başka bir ifadeyle, Gümrük Kanunu'nun genel kuralı olarak

[2129] Selen, **op. cit.,** s. 35.
[2130] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 17; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 116; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 118.

idarenin gümrük beyannamesinin tescili, vergiyi doğuran olay olarak düzenlediği için, bu hâllerde ***gümrük mükellefiyetinin başlaması*** söz konusudur.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 4/1 hükmü uyarınca vergiyi doğuran olaya bağlı olarak ortaya çıkan mükellefi tespit etme görevi, vergi idaresinin ilk görevi[2131] iken; gümrük vergilerinde gümrük idaresinin ilk görevi, Gümrük Kanunu uyarınca ***vergiyi doğuran olayı başlatmak; yani beyannamenin tescilidir.*** Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu bağlamında vergi idarelerinin vergiyi doğuran olayı başlatmak ya da ihdas etmek gibi bir görev ve yetkisi kural olarak bulunmazken; Gümrük Kanunu bağlamında gümrük idarelerinin ***gümrük mükellefiyetini başlatarak gümrük vergisinde vergiyi doğuran olayı başlatmak veya ihdas etmek görev ve yetkisi vardır.*** Ancak bu görevin Gümrük Kanunu'nun 181 ve 188. maddelerinde düzenlenen vergiyi doğuran hâllere özgü olduğunu belirtmek gerekmektedir.

Eşyanın sunumu da bir bildirim niteliğindedir[2132]. Şöyle ki, Gümrük Kanunu'nun 39. maddesinde açıkça düzenlendiği üzere, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne gelen eşya, getiren kişi ya da duruma göre eşyanın gelişinden sonra taşıma sorumluluğunu üstlenen kişi tarafından gümrüğe sunulmaktadır. Bu bağlamda gümrük beyannamesinin verilmesi için de eşyanın Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne girişi söz konusudur. Ancak beyannamenin tescil edilerek gümrük mükellefiyetinin başlayacağı; yani Gümrük Kanunu'nda öngörülen usule riayet edildiği hâllerde sadece bu sınır hareketi, gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay olarak kurala bağlanmamıştır. Aksi hâlde, Gümrük Kanunu'nun 182. maddesine göre ithalat vergilerine tabi eşya, *Kanun'a aykırı şekilde Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne girmesi* hâlinde gümrük mükellefiyeti doğmaktadır. Yine Gümrük Kanunu'nun madde 150/2 hükmünde de Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nden ihraç edilecek eşyanın, ihracata ilişkin gümrük beyannamesi ile yetkili gümrük idaresine beyan edileceği belirtilmiştir. Aksi hâlde Gümrük Kanunu'nun 189. maddesinde göre, ihracat vergilerine tabi eşyanın *gümrük beyanında bulunulmaksızın Türkiye Gümrük Bölgesi dışına çıkartılması* hâlinde de gümrük mükellefiyeti doğmaktadır.

[2131] Özer, **Devlet Maliyesi,** s. 236.
[2132] Selen, **op. cit.,** s. 35.

Bu açıklamalar ışığında gümrük vergileri açısından durum değerlendirildiğinde, *esas olarak,* gümrük mükellefiyeti "doğarak" ortaya çıkarsa, beyan olmadan bir vergi tarhı; "başlayarak" ortaya çıkarsa kontrol ile vergi tarhının gerçekleşmekte olduğu söylenebilir[2133]. Dolayısıyla belirtilebilir ki, gümrük mükellefiyetinin doğması ya da başlaması şeklinde gerçekleşen vergiyi doğuran olay, gümrük vergilerinin tarh ve tahakkuk usulüne de etki etmektedir.

Tüm bu açıklamaları toparladığımızda, gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay kapsamındaki ***gümrük mükellefiyetinin başlaması,*** *Gümrük Kanunu'nda öngörülen usullere riayet edilerek sunulan beyannamenin gümrük idaresince onaylanması* olarak tanımlanabilir.

3.1.2. Vergi Tarhı

Gümrük Kanunu'nun *gümrük yükümlülüğü*nün düzenlendiği dokuzuncu kısmının birinci ve ikinci bölümlerinde sırasıyla, *gümrük yükümlülüğünün doğması* ile *gümrük vergilerinin tahakkuku, tebliği ve ödenmesi*nin hükme bağlandığı görülmektedir. Dolayısıyla bu hukukî formülasyonda verginin tarhı atlanmıştır[2134]. Bu bağlamda Gümrük Kanunu'nda vergilendirme sürecinde tarh kavramına ayrıca yer verilmediği, düzenlenmediği görülmektedir[2135].

Gümrük Kanunu'nda, *tarh* kavramına sadece Geçici Madde 7 hükmünde yer verilmiş olsa da bu düzenleme, Özel Tüketim Vergisi Kanunu uyarınca yapılacak tarha ilişkin olduğundan; gümrük vergileri hakkında Gümrük Kanunu'nda tarh kavramına yer verilmemiş olduğunu belirtmek mümkündür. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu ile

---

[2133] Şahin, **op. cit.,** s. 56.
[2134] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 225.
[2135] Benzer şekilde mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu ve mezkûr Kanun Tasarısı'nda da tarh kavramına yer verilmemiştir. **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.** Aynı şekilde mülga 1615 sayılı sayılı Gümrük Kanunu ve mezkûr Kanun Tasarısı'nda da tarh kavramına yer verilmemiştir. **Bkz.:** TBMM, **Gümrük Kanunu Tasarısı ve Cumhuriyet Senatosu İstanbul Üyesi Mebrure Aksoley ve 10 Arkadaşının, Hastaların Memleket İçinde Bulamadıkları İlâçları Dış Memleketlerden Getirtmeleri ve Dış Memleketlerden Getirtecekleri İlâçlar İçin Yapılacak İşlemler Hakkında Kanun Teklifi ve Ticaret, Sanayi, Millî Savunma, Ulaştırma, Adalet, Maliye, Gümrük ve Tekel, Sağlık ve Sosyal Yardım ve Plân Komisyonlarından Seçilen 3 er Üyeden Kurulu 16 Numaralı Geçici Komisyon Raporu (1/155, 2/43),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM /d03/c020/mm 03020039ss0162.pdf, 19.09.2021, ***("1615 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı").***

Türk Vergi Sistemi'nde yer alan diğer vergilerin kanunî düzenlemelerinden farklılık arz etmektedir.

Durum bu olmakla birlikte, verginin doğal evriminde önce tarh, ardından tahakkuk gelmektedir ve Gümrük Kanunu'nda kavram olarak yer alamayan tarh işlemi, yine Kanun'da yer alan hükümlerden yola çıkılarak belirlenmek zorundadır[2136].

Gümrük sisteminin, aynı adı taşıyan verginin konusunu, miktarını, *tarh ve tahsil usullerini* ve aynı zamanda hedef tuttuğu eşyanın giriş, çıkış ve geçiş hareketlerini kurala bağlayan mevzuat olduğu[2137]; vergilendirme sürecinde, gümrük idaresi tarafından ithalde alınan vergi ve resimlere uygulanan tarh, tebliğ ve tahakkuk esaslarının Gümrük Kanunu'nda düzenlendiği belirtilmektedir[2138]. Dolayısıyla gümrük hukukunda ve kanunî düzenlemelerde tarh tabiri kullanılmamış ve bunun yerine tahakkuk tabiri ile yetinilmiş olsa da vergilendirme sürecinde vergi teorisi ve vergi hukukunun öngördüğü ilk ve belki de en önemli aşaması olan tarh işleminin gümrük vergileri bakımından söz konusu olmadığını göstermediği; kanunî düzenlemelerde yer alan tahakkuk tabiri ile tıpkı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen beyannameye dayanan tarh usulünde olduğu gibi *tarh işlemini de kapsadığı* ifade edilmektedir[2139]. Zira vergi teorisi açısından ***tahakkuk, tarhla ilgili bir kavramdır[2140].*** Her vergi gibi gümrük vergilerinde de tahakkuk ve tahsil ile birlikte tarh da önem arz etmekte[2141] olup *gümrük vergilerinin tarhı* yapılmaktadır[2142]. Buradan hareketle, *gümrük vergisinin tarh ve tahakkuku* söz konusudur[2143]. Başka bir ifadeyle, gümrük vergileri yönünden *tarh-tahakkuk* bulunmaktadır[2144]. Bu anlamda Gümrük Kanunu'nda, gümrük idaresince alınan gümrük ve vergisi ile diğer vergi ve resimlerin *tarh, tebliğ* ve *tahakkukunda uygulanacak usul hükümleri* düzenlenmiş olup Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne giren ve çıkan eşyadan alınacak vergiler, gümrük

---

[2136] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 225.
[2137] Anıl, **op. cit.,** s. 159.
[2138] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 51.
[2139] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 284.
[2140] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 27.
[2141] Sidal, **op. cit.,** s. 16.
[2142] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 225.
[2143] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 141; Sidal, **op. cit.,** s. 45. **Ayrıca bkz.:** M. Ali Arslan, "İhtirazi Kayıt ve Sorunları", **Gümrük Dünyası,** Sonbahar 2009, ss. 33-40, s. 37, ***("İhtirazi Kayıt").***
[2144] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 73.

idarelerince *tarh ve tahakkuk ettirilerek* Devlet adına tahsil olunmaktadır[2145]. Bu kapsamda gümrük vergilerinde, *tarh* ile *tebliğ ve tahakkuk* konuları irdelenmektedir[2146].

Nitekim doktrinde, Gümrük Kanunu kapsamında yalnızca tarhiyat sonrası[2147] uzlaşmanın olmasının karşısında Vergi Usul Kanunu kapsamında tarhiyat öncesi ve sonrası uzlaşma düzenlenmiş olmasının, Gümrük Kanunu bağlamında bir eksiklik olarak düşünüldüğü; özellikle sonradan yapılan kontroller kapsamında, bürokrasinin azaltılması ve kamu alacağının erken tahsili bakımından, tarhiyat öncesi uzlaşmanın da uygulanabileceğinin, tarhiyat öncesi uzlaşmaya yönelik olarak gümrük mevzuatında düzenleme yapılmasında fayda bulunduğunun değerlendirildiği[2148] de belirtilerek gümrük vergileri açısından tarh işleminin varlığına dikkat çekilmiştir.

Ayrıca doktrinde gümrük vergilerinde de *tarh işleminin bulunduğunun tespit edildiği;* ancak gümrük mevzuatında bu kavrama yer verilmemesiyle tarh ile tahakkuk aşamalarının birbiriyle iç içe gerçekleştiği ve beyanname üzerinden tebligat yapılmak suretiyle verginin tahsili aşamasına geçildiği belirtilmiştir[2149].

Bunun dışında ayrıca doktrinde *gümrük vergisinin hesaplanması/vergi tarhı (hesaplanması)* ele alınmakta[2150] ve *gümrük vergisi hesabına (tarhına) etki eden unsurlar* incelenmektedir[2151].

Gümrük Kanunu'nda kullanılan terminolojinin ***malî terminoloji***[2152] açısından oldukça yanlış olduğu ileri sürülmekte[2153] olup vergilendirme sürecinde vergi teorisi açısından yapılacak yorumdan bahsedilmektedir[2154]. Nitekim yine doktrinde farklı

[2145] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 341-342.
[2146] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 355-356.
[2147] Vergi Usul Kanunu'nda, tarhiyat öncesi uzlaşma ile tarhiyat sonrası uzlaşma olmak üzere iki ayrı uzlaşma kurumu bulunmakta olup aslında Kanun'da tarhiyat sonrası uzlaşma şeklinde bir ibareye yer verilmemekle birlikte; Kanun'a tarhiyat öncesi uzlaşma kurumunun eklenmesiyle genel uzlaşma hükümlerinin uygulamada tarhiyat sonrası uzlaşma olarak ifade edildiği belirtilmiştir. **Bkz.:** Taşkın, **Vergi ve Gümrük Hukukunda Uzlaşma,** s. 24.
[2148] Terzi, **op. cit.,** s. 37, 42.
[2149] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 59.
[2150] Yüce, Çelikkaya, op. cit., s. 82.
[2151] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 131.
[2152] Terminolojik kullanım için **ayrıca bkz.:** Erçin, **op. cit.,** s. 33.
[2153] Selen, **op. cit.,** s. 213.
[2154] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 284.

nitelikte kanunlar olsa da ve gümrük vergileri farklı nitelik taşısalar da bu durumun, gümrük vergilerinin diğer vergilerden farklı kavramlarla açıklanmaya ve düzenlenmeye çalışılmasını gerektirmediği; aksine vergi sistemi içindeki kavramlar arasında yeknesaklığın sağlanması amacıyla Gümrük Kanunu'ndaki temel öğelerin Vergi Usul Kanunu'na uygun olarak belirtilmesinin daha isabetli olacağı belirtilmektedir[2155]. Bu anlamda Gümrük mevzuatında yer alan düzenlemelerde *gümrük teorisi uygulaması*[2156] açısından bu terminoloji uygun olabilirse de malî terminoloji ve vergi teorisi açısından birtakım zorlukları beraberinde getirmektedir.

Gümrük vergileri açıklanırken de vergiyi doğuran olayın vergi hukukundaki anlamından hareket edilerek vergi borcunun doğumundan sonra; yani vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinden sonra, vergilendirme işlemlerinin tamamlanabilmesi için, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin de yerine getirilmesi gerektiği belirtilmektedir[2157].

Burada belirtmek gerekir ki, doktrinde *vergi sistemi teorisi* bir inceleme konusu olarak ele alınmakta ve bu kapsamda *vergi sistematiği* bulunmaktadır[2158]. Vergi kanunları da malî mevzuatın sistematik olarak izahından ibarettir[2159]. Vergi hukukunun konuları kapsamında, vergilere ilişkin hukukî kurallar ve bunların *sistematik* olarak değerlendirilmesi, yorumlanması, uygulanması ve uyuşmazlıkların çözülmesi bulunmaktadır[2160]. Normatif düzenlemelerde yeterince açık olmayan kavramlar ve çelişkili ifadeler vergisel işlemlerin yorumlanmasını gerektirmektedir[2161].

Hukukun araştırılmasında maddî yönün dışında, sistematik yön de bulunmakta olup normatif verilerin mantıksal bir bütün içinde ve *hukukun birliğine götürücü*

[2155] Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 68.
[2156] **Terminolojik kullanım için bkz.:** Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 39.
[2157] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 354.
[2158] Schmölders, **op. cit.,** s. 243, 256.
[2159] Gürsoy, **Kamu Maliyesi: Giriş-Masraflar,** s. 47.
[2160] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 10.
[2161] Terzi, **op. cit.,** s. 32.

araştırmaları, sistematik araştırmaya tekabül etmektedir[2162]. *Türk Vergi Hukuku'nda kabul edilen yorumlama yöntemleri*nden[2163] birisi de sistematik yorumdur[2164].

*Sistematik yorum*da, herhangi bir kanun hükmünün anlamının araştırılmasında, o hükmün sadece o kanun içindeki yerine ve diğer maddelerle olan bağlantısına değil; ilgili diğer kanunlara da bakılmaktadır[2165]. Bu anlamda bir kanun maddesinin kanun içinde tuttuğu yer ve aynı zamanda belirli kanunlar arasındaki bağlantısı dikkate alınarak yapılan yorum yöntemi, sistematik yorumdur[2166].

Bu kapsamda yorum yapılırken yararlanılacak temel elemanlardan birisi de *sistematik elemanlar (kanunun sistematiği)* olup[2167] yukarıdaki açıklamalar ışığında, öncelikle, Gümrük Kanunu'nun terminolojisinin mevzuatta yer alan diğer vergi kanunlarından farklılaşmasının hukukta sistematik yorum olarak kavramsallaştırılan yorum metodolojisinin uygulanmasını neredeyse imkânsız hâle getirdiği düşünülmektedir.

Doktrinde de Gümrük Kanunu'nda vergi tarhına ilişkin hükümler açıkça düzenlenmediğinden; gümrük vergisi açısından da var olan tarh aşamasının ortaya koymanın diğer vergilere kıyasla güçleşmekte olduğu belirtilmektedir[2168].

Vergi Usul Kanunu gibi, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 2. maddesiyle de gümrük idarelerince alınan vergi resimlerin Kanun'a tabi olmayacağı belirtilmiştir ve bu bölümün başında incelendiği üzere gümrük vergilerine ilişkin düzenlemelerin daima müstakil olarak yapılmış ve bu yönde bir kanunlaşma uygulamasının benimsenmiş olduğu anlaşılmaktadır. Ancak gümrük vergilerinin Vergi Usul Kanunu'na tabi olmaması, vergilendirmedeki temel kavramların farklılaşması için makul bir gerekçe olmadığı gibi; yorum yapacak kaynaklar için önemli bir yorum metodolojisini de ellerinden almaktadır. Zira gümrük vergileri her

[2162] Yasemin Işıktaç, Sevtap Metin, **Hukuk Metodolojisi,** 5. Tıpkı Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2016, s. 248.
[2163] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 17.
[2164] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 171; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 24; Şenyüz, **Vergi Hukukunda Yorum ve Yorum Farklılıklarının Sebepleri,** s. 84-86.
[2165] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 18.
[2166] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 597.
[2167] Antalya, Topuz, **op. cit.,** s. 360, 364.
[2168] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 74.

ne kadar Vergi Usul Kanunu'na tabi olmasa da bir Devlet geliri olarak maliye biliminin içinde yer almakta[2169] ve maliye bilimi tarafından geliştirilen terminoloji ile ifade edilmeye devam edilmesi uygun düşmektedir.

Ayrıca Gümrük Kanunu, Türk Vergi Sistemi'nin bir parçasını teşkil etmektedir ve ***2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun[2170]*** *(2576 sayılı Kanun)* düzenlemeleri incelendiğinde, gümrük vergilerinden doğan uyuşmazlıklar diğer vergilerden ayrı bir mahkemede görülmemektedir; Kanun'un *vergi mahkemelerinin görevleri*nin düzenlendiği 6. maddesine göre gümrük vergilerinden doğan uyuşmazlıklarda da idarî yargı rejiminde *özel görevli* olan[2171] vergi mahkemeleri görevlidir. Bu kapsamda vergi yargısına ilişkin kurallar, gümrük vergisinde de geçerlidir[2172].

Bir kamu alacağı olması sebebiyle gümrük vergilerinin icra takibatı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre yürütülmektedir[2173]. Bu anlamda gümrük vergileri, diğer vergiler gibi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine tabidir[2174]. Nitekim Gümrük Kanunu'nun 201. maddesinde süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla malî terminoloji sadece doktrin yorumu açısından değil; aynı mahkemelerin bir vergiden diğerine geçtiğinde yapacakları yorumlarda da oldukça önemlidir.

Yine önemle belirtmek gerekir ki, Türk Vergi Hukuku'nda ekonomik yaklaşımın dayanaklarından birisi de *Türk Vergi Hukuku'nun anlam bakımından uygulanması*dır[2175]. Bu kapsamda malî bir terminolojinin kanunî bir terminoloji olarak

---

[2169] Sidal, **op. cit.,** s. 13.
[2170] **Bkz.:** 20.01.1982 Tarihli ve 17580 Sayılı Resmî Gazete.
[2171] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 22.
[2172] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 409.
[2173] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 162.
[2174] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 409; Şahin, **op. cit.,** s. 40.
[2175] Şerif Emre Gökçay, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 351-353.

benimsenmemiş olması, ilgili kavramın anlamlandırılmasındaki tek kriter olmayıp kanunî düzenleme ile neyin amaçlandığının da ortaya konulmaya çalışılacaktır.

Belirtmek gerekir ki hem Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergiler hem de Gümrük Kanunu kapsamındaki vergiler, genel bütçeye dâhil kamu gelirleri olmaktadır[2176]. Bu anlamda Sayıştay Kanunu uyarınca Sayıştay'ın görevleri kapsamında da Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu aynı yerde toplanmaktadır. Nitekim mezkûr Kanun'un madde 5/1-c hükmüne göre, genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerine ilişkin hesap ve işlemlerinin kanunlara ve diğer hukukî düzenlemelere uygun olup olmadığının denetlenmesi, sorumluların hesap ve işlemlerinden kamu zararına yol açan hususların kesin hükme bağlanması Sayıştay'ın yetkisi ve görevinde olup gümrük vergileri de tıpkı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergiler gibi, bahsi geçen yetki ve görev uyarınca denetlenmektedir.

Doktrinde ayrıca, denetim sürecinde tespit edilerek hesaplanan ek vergiler için, *ek tahakkuk* ifadesinin kullanıldığı, bunun vergi mahkemelerince Gümrük Kanunu'ndaki kanunî terminolojiye uyumlu olarak benimsenmiş olduğu; ancak hesaplanan bu ek vergilerin *ikmalen tarh edilen vergi* olduğu belirtilmiştir[2177]. Nitekim mükellefin beyanındaki eksiklik tamamlanarak yapılan tarh da *ikmalen vergi tarhı* olarak ifade edilmektedir[2178].

Ayrıca gümrük mevzuatında ortaya çıkan ek tahakkuk ifadesi ve sürecinin, aslında ödenecek kamu alacağının hesaplanmasını ve bu alacağın miktar itibariyle tespit edilmesini ifade eden tarh işlemi olarak değerlendirilmesi gerektiği ileri sürülmektedir[2179].

Gümrük Kanunu uyarınca tarh işleminin mevcut olduğu şeklindeki görüşlere katılmakta olduğumuzun belirtilmesinde fayda görülmektedir. Çalışmanın devamında da açıklanmaya çalışılacağı üzere gümrük hukukundaki kanunî düzenlemelerde Vergi Usul Kanunu'ndaki terminoloji benimsenmemiş olup tarh adı altında bir isimlendirme

[2176] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 162.
[2177] Selen, **op. cit.,** s. 213.
[2178] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123.
[2179] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. Önsöz v.

yapılmasa da tarhın Vergi Usul Kanunu'ndaki tanımı ve işlevi olan *verginin hesabı*[2180]*/hesaplama*[2181], *vergi borcunun hesaplanması işlemi*[2182], *vergi alacağının miktarının saptanması*[2183] gümrük vergilerinde de kurala bağlanmıştır. Bu anlamda Gümrük Kanunu uyarınca *gümrük vergisinin hesaplanması* için, malın pozisyonu, kökeni gibi hususlara bakılarak vergi oranı belirlendikten sonra, vergi matrahı tespit edilmektedir[2184].

Zira tekrar etmek gerekirse, Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesine göre, vergi alacağının tespiti, kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından *hesaplanması*na dayanmaktadır. Beyannameye dayanan tarh usulünde de mükellefin rolü, beyan usulü suretiyle matrahın vergi dairesine bildirilmesinden ibarettir; bu matraha oranı uygulayarak vergi alacağını hesaplama yetkisi ise vergi dairesindedir.

Doktrinde de *gümrük vergisinin tarhı*[2185], *gümrük vergilerinde tarh*[2186], *verginin tarhı*[2187] ele alınarak incelenmektedir. Ayrıca yine doktrinde (gümrük vergilerinde) *verginin hesaplanması: tarhiyat* ele alınmış ve Gümrük Kanunu'nda tarhiyat kavramı kullanılmamış olmakla birlikte, verginin hesaplanmasından bahsedildiği belirtilmektedir[2188]. Bu kapsamda gümrük vergilerinde tarh işlemi (muamele) tesis edilmektedir[2189]. Zira Gümrük Kanunu'nda tahakkuk ile kastedilenin verginin hesaplanması; yani tarh edilmesi olduğu ileri sürülmektedir[2190].

Ayrıca bu durum, vergi hukukunun anlamı açısından da ele alınabilir. Vergi hukukunda ilişkiler, *hesaplanabilir* ve vergi hukukunda hukukî sonuçlar, *sayısaldır*[2191]. Dolayısıyla Gümrük Kanunu ile bir vergi olarak ihdas edilerek vergi

---

[2180] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 39.
[2181] Demirkan, **op. cit.,** s. 30.
[2182] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 54; Susam, **op. cit.,** s. 286.
[2183] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 17.
[2184] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 278.
[2185] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 58.
[2186] Şahin, **op. cit.,** s. 55.
[2187] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 163.
[2188] Selen, **op. cit.,** s. 213.
[2189] Sidal, **op. cit.,** s. 21, 45.
[2190] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 354.
[2191] Şanver, **op. cit.,** s. 13.

hukukunun konusu hâline gelen gümrük vergilerinde de idare ile mükellef arasında sayısal hukukî sonuçlarla hesaplanabilir bir ilişki kurulmaktadır.

Bu kapsamda mülga 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu düzenlemeleri incelendiğinde, tarh kavramına yer verilmemiş olmakla birlikte; bahsi geçen Kanun'un gerekçesinde, ilga ettiği[2192] ***10 Mart 1332 tarihli Osmanlı Gümrük Tarifei Umumiyesine Müteallik Kanun***'da[2193] da tarh yapıldığı ve *resim tarhı* olarak ifade edilen *tarh işlemine ilişkin* Kanun'da da hükümler getirildiği belirtilmiştir[2194].

Yine mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nda da tarh kavramına yer verilmemiş olmakla birlikte, *vergiye esas olan tarife*nin düzenlendiği 5. maddesinde, gümrük giriş vergisinin, ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihte yürürlükte olan tarife oran ve esaslarına göre *hesaplanacağı* belirtilmiştir. Nitekim vergi tarifesi, tarh işlemi için gerekli olmakta ve vergi kanunlarında yer alarak vergi borcunun hesaplanmasında matraha uygulanan ölçüleri ifade etmektedir[2195]. Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda doğrudan tarh kavramına yer verilmemiş olmakla birlikte, *beyana göre hesap edilecek vergi, (maddî) hesap hatası*ndan bahsedilmiş ve eksik veya hiç vergi alınmamış olması sebeplerinin *yanlış tahakkuk veya yanlış hesap yapılması* olabileceği ifade edilmiştir[2196].

Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda 4. maddesinde, gümrük vergisinin ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihte yürürlükte bulunan Gümrük Giriş Tarife Cetvelindeki nispet, had ve esaslara göre hesaplanacağı belirtilmiş ve Kanun'da beyana göre hesaplanan vergi, maddî hesap hatası düzenlemelerine yer verilmiştir.

Gümrük Kanunu düzenlemeleri de incelendiğinde, Kanun'un madde 15/1 hükmüne göre gümrük vergileri, gümrük mükellefiyetinin başladığı tarihte yürürlükte

---

[2192] Mülga 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu'nun 31. maddesi ile 10 Mart 1332 Tarihli Kanun'un mülga olduğu belirtilmiştir.

[2193] 10 Mart 1332 tarihli Osmanlı Gümrük Tarifei Umumiyesine Müteallik Kanun, ***10 Mart 1332 günlü Tarife Kanunu*** olarak da ifade edilmektedir. **Bkz.:** Cimilli, **op. cit.,** s. 147.

[2194] **Bkz.:** TBMM, **1/354 Numaralı Gümrük Tarife Kanunu Lâyihası ve Muhtelit Encümen Mazbatası ile Bütçe Encümeni Mazbatası,** (Çevrimiçi), http://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d03/c012/tbmm03012074ss0185.pdf, 31.11.2021, ***("1499 Sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu Tasarısı").***

[2195] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 121.

[2196] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**

olan gümrük tarifesine[2197] göre ***hesaplanmaktadır.*** Yer verilen kanunî düzenleme uyarınca, ödenecek gümrük vergileri açısından da gümrük idarelerince yapılacak olan ve tarhı işaret eden bir hesaplamanın yapıldığı görülmektedir[2198]. Nitekim, gümrük tarifesi ve oranı, gümrük vergisinin teknik yapısını oluşturan unsurlardan birisidir[2199]. Bu kapsamda beyan edilen vergilerin gümrük idaresince yapılan kontrolü, verginin tarhını ifade etmektedir[2200].

Gümrük Yönetmeliği'nin 43, 145, 146, 151, 186, 402, 431, 432 ve 542. maddelerinde ***gümrük vergisinin hesaplanması***na ilişkin kurallara yer verilmiş ve 402 ve 431. maddelerinde de ***vergilerin hesaplanması*** düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunu'na dayanılarak hazırlanan ***mülga Gümrük Yönetmeliği***'nin[2201] *(2000 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği)* 780. maddesinde *vergilerin hesaplanacağı zaman* ve 781. maddesinde de *vergilerin hesaplanmasında sıra*nın düzenlendiği görülmektedir.

Yine Gümrük Kanunu'na dayanılarak hazırlanan ***mülga Gümrük Yönetmeliği***'nin[2202] *(2002 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği)* 19. maddesinde *gümrük vergilerinin hesaplanması* düzenlenmiştir.

3.1.2.1. Vergi Konusu

Gümrük vergilerinin konusu[2203] da mevcut olup gümrük vergileri, *dış ticarete konu olan*[2204] *eşya* üzerinden alınmaktadır[2205]. Gümrük Kanunu'nun madde 3/23 hükmüne göre *eşya,* her türlü madde, ürün ve değeri ifade etmektedir.

[2197] Dış ticaret politikalarının en eski araçlarından birisi olan gümrük tarifeleri, ithal edilen malların ülkeye girişinde alınan vergi oranlarının gösterildiği cetveldir. **Bkz.:** Öztürk, **op. cit.,** s. 404.
[2198] Bu düzenlemenin dışında, Gümrük Kanunu'nun madde 25/2-d, madde 32/5, madde 32/7-b, madde 65/4, madde 104/3, madde 114/1, madde 115/1, madde 115/2, madde 116/2, madde 127/1, madde 127/2, madde 134/2, madde madde 141/1, madde 161/1, madde 194/3, madde 195/1-c, madde 197/3 ve madde 243/1 hükümleri, gümrük vergisinin hesaplanmasına yönelik düzenlemelere örnek oluşturmaktadır.
[2199] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 67.
[2200] Şahin, **op. cit.,** s. 56.
[2201] **Bkz.:** 20.01.2000 Tarihli ve 23939 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.
[2202] **Bkz.:** 31.05.2002 Tarihli ve 24771 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.
[2203] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 201.
[2204] Selen, **op. cit.,** s. 183.
[2205] Sidal, **op. cit.,** s. 17; **Ayrıca bkz.:** Ekinci, **op. cit.,** s. 39.

Gümrük vergisinin konusunu Gümrük Kanunu'nun 1. maddesinde belirtildiği üzere Türkiye Gümrük Bölgesi'ne giren ve Türkiye Gümrük Bölgesi'nden çıkan eşya ve taşıt araçları oluşturmaktadır[2206]. Bu bağlamda Gümrük Kanunu'na göre, gümrük vergisinin konusunu ithal veya ihraç edilen eşya oluşturmaktadır[2207]. Dolayısıyla bir eşyayı konu alması, esas tutması sebebiyle gümrük vergisinin *aynî* bir vergi olduğu ileri sürülmektedir[2208].

Gümrük işlemlerine göre[2209] ya da *eşyanın sınır aşma nedenine göre*[2210] ihracat, ithalat ve transit (gümrük) vergileri bulunmakla birlikte[2211]; uygulamada ihracattan[2212] ve transit geçişlerden[2213] vergi alınmadığı[2214] belirtilmiş olup gümrük vergisinin konusu dâhilinde bir ülkeden başka bir ülkeye tüketime sunulmak üzere ithal edilen eşyanın oluşturduğu ileri sürülmektedir[2215]. Bu anlamda günümüzde esas itibariyle uygulanan vergilerin ithalat gümrük vergisi olması sebebiyle, gümrük vergisinin konusu *ithal edilen eşya* olarak ele alınmaktadır[2216]. Nitekim Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergisinin konusunun Türkiye'ye ithal edilen mallar[2217], Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne giren eşya[2218] olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla Gümrük Kanunu düzenlemelerinde eşyanın ithali sırasında ödenen vergiler ve eşyanın ihracı sırasında ödenen vergiler olmak üzere gümrük vergileri iki

---

[2206] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 201-202; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 15.
[2207] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 274.
[2208] Sidal, **op. cit.,** s. 35-36, 39.
[2209] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 10.
[2210] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 18.
[2211] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 18; Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 10.
[2212] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 18; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 611; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 342; Selen, **op. cit.,** s. 183; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 2, 17.
[2213] Selen, **op. cit.,** s. 183.
[2214] İhracattan vergi alınmamasının gerekçesi olarak ülke içindeki eşyanın ülke dışına çıkarılmak amacıyla gümrük sınırlarından geçmesi sırasında alınan bu gümrük vergisinin, eşyanın fiyatının yükselmesine, uluslararası alandaki rekabet dolayısıyla eşyanın satılamaz hâle gelmesine ve pazar kaybına yol açmak suretiyle ülkenin dış ticaretini olumsuz etkilemesine sebep olması olduğu; yine yabancı bir ülkeye götürülmek için yabancı bir ülkeden getirilen ve ülkeden geçen eşya üzerinden alınan transit gümrük vergisinin uygulanmamasının gerekçesinin de transit ticareti aksatmama amacının olduğu belirtilmektedir. **Bkz.:** Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 18.
[2215] Sidal, **op. cit.,** s. 17; Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 10.
[2216] Çelik **op. cit.,** s. 18, 33.
[2217] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 611.
[2218] Selen, **op. cit.,** s. 183.

kısımdan oluşmakta ise de gümrük vergilerinin, *ithâl edilen eşyaya konulan vergiler, eşyanın ithâli nedeniyle alınan vergiler, ithalat vergileri* için kullanılmakta olduğu ileri sürülmektedir[2219]. Buradan hareketle, *ithâlat üzerinden alınan vergi ve resimler*in kapsamında *gümrük vergisi* ele alınmaktadır[2220]. Durum olmakla birlikte Gümrük Kanunu'nda ihracat vergileri de düzenlenmiş olup bu kapsamda mezkûr Kanun ile halen uygulaması olmayan ihracat vergileri kavramının Gümrük Kanunu'nun kapsamına alındığı ifade edilmiştir[2221].

3.1.2.2. Vergi Matrahı ve Vergi Matrahı Tespit Usulleri

Bu başlık altında, vergi oranı ve mükellef ile birlikte bir verginin anatomisini oluşturan[2222], vergi tekniği açısından kesin olarak tespiti zorunlu[2223] ve somut vergilendirme işleminin dayanağı[2224] olan, verginin hesaplanması için dayandığı temel olarak tanımlanan[2225] ve vergilendirilen değeri[2226], verginin üzerinden hesaplandığı/hesaplanacağı değer veya miktarı[2227], verginin hesaplanmasında esas alınan değer ya da miktarı[2228] ifade eden *vergi matrahı* ve mükelleflere ait kişisel matrahların ortaya çıkarılması kullanılan yöntemler[2229] olan *matrah tespit usulleri,* gümrük vergileri yönünden ele alınacaktır.

3.1.2.2.1. Vergi Matrahı

Gümrük vergilerine ilişkin kanunî düzenlemelerin hiçbirinde matrah kavramına yer verilmemiş ve kanun koyucu, matrah yerine vergilemeye esas teşkil edecek *değer* ve *miktarı* ayrı maddelerde kurala bağlayarak konuyu çözmeye çalışmıştır[2230]. Bu bağlamda Gümrük Kanunu ile aslında *gümrük vergisinin*

[2219] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 342-343.
[2220] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 141.
[2221] Nevzat Saygılıoğlu, "4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 128, Yıl: 11, Ağustos 2003, ss. 57-62, s. 58.
[2222] Morse, Williams, Salter, **op. cit.,** s. 13.
[2223] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 64.
[2224] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119.
[2225] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 192.
[2226] Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1114-1115.
[2227] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 84; Susam, **op. cit.,** s. 252, 256.
[2228] Kırbaş, **op. cit.,** s. 96.
[2229] Turhan, **op. cit.,** s. 83.
[2230] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 207.

matrahı[2231]*, gümrük vergilerinde matrah*[2232]*, verginin matrahı*[2233] mutlaka düzenlenmiş olup gümrük vergilerinin özelliklerinin belirlenmesindeki tasnif konularından birisinin de gümrük vergisinin matrahı olduğu[2234] ve Gümrük Kanunu'nda gümrüklerde vergi matrahının belirlenmesinin düzenlendiği[2235] ifade edilmektedir.

Dolayısıyla belirtilebilir ki, vergi teorisi açısından, *vergiciliğin ana mefhumları*ndan[2236], *vergiciliğin başlıca ana/temel kavramları*ndan[2237] biri olarak belirtilen gümrük vergilerinin matrahı, matrah kavramıyla ifade edilmeksizin kanunlarla kurala bağlanmıştır.

Mülga 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu düzenlemeleri incelendiğinde, matrah kavramına yer verilmemiş olmakla birlikte; mezkûr Kanun Tasarısı'nın gerekçesi incelendiğinde, ilga ettiği 10 Mart 1332 tarihli Osmanlı Gümrük Tarifei Umumiyesine Müteallik Kanun'da *resim hesabı*nda matrahın nelerden oluştuğu belirtilmiştir[2238]. Ayrıca Cumhuriyet tarihinin ilk gümrük tarifesi kanunu olan mülga 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu ile spesifik tarife düzenlenmiş[2239] olup bu kapsamda Kanun'un 11. maddesinde gümrük resminin, eşyanın niteliği ve durumu dikkate alınmaksızın memlekete giren miktarı üzerinden alınacağı belirtilerek spesifik matrahın düzenlendiği görülmektedir. Bu sebeple gümrük hukukunda uygulanan ilk matrah türü, ***spesifik matrah*** olmuştur.

[2231] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 425; Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 18; Tahsin Yıldıran, "Türk Gümrük Vergisinin Matrahı", **Maliye Enstitüsü Konferansları,** İkinci Seri-Sene 1956, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 758, İktisat Fakültesi No. 98, Maliye Enstitüsü No. 4, Sermet Matbaası, 1958, ss. 1-12.
[2232] Şahin, **op. cit.,** s. 62; Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 206.
[2233] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 411.
[2234] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 19, 22.
[2235] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 274.
[2236] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 64.
[2237] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 187, 192.
[2238] **Bkz.:** TBMM, **1499 Sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu Tasarısı.**
[2239] Anıl, **op. cit.,** s. 162.

Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu gümrük uygulamalarında bir ıslahat niteliğinde olsa da verginin fizik ölçü birimlerine göre hesaplanmasını değiştirmemiş, spesifik tarifeyi esas kılmıştır[2240].

Mülga 6290 sayılı Gümrük Kanununun Bâzı Maddelerinin Değiştirilmesine ve 1499 Sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu ile Ek ve Tadillerinin Kaldırılmasına Dair Kanun[2241] *(6290 sayılı Kanun)* ile yeni bir nomanklatür (eşya tasnif cetveli) kabul edilerek[2242] ***ilk kez*** daha çağdaş[2243] ve vergi adaletine daya uygun[2244] ad valorem tarifeye geçilerek kıymet usulü getirilmiştir[2245]. Dolayısıyla gümrük vergilerinde, değerleme problemi bulunmayan spesifik matrahın yanı sıra; değerin tespitinin önemli hâle geldiği ad valorem matrah[2246] da esas kılınmıştır.

Uzun bir süre gümrük vergilerinde spesifik matrahın esas kılınmasının sebebi, bu matrah ile verginin hesaplanmasındaki kolaylık olmuştur[2247]. Ancak spesifik esasa müstenit tarifenin başarısızlığı dolayısıyla, sıklet esasının dışında, kıymet esasına müstenit olan ad valorem tarifenin uygulandığı kıymet esası kurala bağlanmıştır[2248]. 6290 sayılı Kanun Tasarısı'nın gerekçesinde de kıymet esasına dayanan yeni gümrük tarifesinin önerildiği ve vergi matrahına girmesi gereken unsurların doğru bir şekilde beyan edilmesine ilişkin düzenleme yapılmış olduğu belirtilmiş ve daha da önemlisi vergi matrahının gümrük vergisi tahakkukuna mesnet olduğu ifade edilmiştir[2249]. Bu bağlamda mülga 6290 sayılı Kanun ile Türk Gümrük Tarife Cetveli, spesifik esastan ad valorem esasa dönüştürülmüştür[2250].

[2240] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 271.
[2241] **Bkz.:** 06.03.1954 Tarihli ve 8651 Sayılı Resmî Gazete.
[2242] Yıldıran, **op. cit.,** s. 1.
[2243] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 271.
[2244] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 18.
[2245] Anıl, **op. cit.,** s. 162.
[2246] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 364.
[2247] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 277.
[2248] Yıldıran, **op. cit.,** s. 1-2.
[2249] **Bkz.:** TBMM, **Gümrük Kanununun Bâzı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Gümrük Tarifesi Kanunu ile Ek ve Tadillerinin Kaldırılmasına Dair Kanun Lâyihası ve Muvakkat Encümen Mazbatası (1/715),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c028/tbmm09028051ss0141.pdf, 14.12.2021, ***("5383 Sayılı Gümrük Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı").***
[2250] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 80.

İlaveten mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda da gümrük giriş vergisi matrahını tayin ve tespit eden düzenlemelerin getirildiği belirtilmiştir[2251]. Bu anlamda mezkûr Kanun'da *gümrük vergisinin matrahı* düzenlenmiştir[2252]. Nitekim mezkûr Kanun'un 65. maddesinde gümrük vergisine esas olan kıymetin; yani eşya kıymetinin, gümrük vergisi ödeme mükellefiyetinin başladığı tarihteki normal fiyatı olduğu hükme bağlanmıştır.

Gümrük Kanunu düzenlemelerinde, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan *matrah* kavramına yer verilmemişse de Gümrük Kanunu'na dayanılarak hazırlanan 2000 tarihli Gümrük Yönetmeliği'nin 216. maddesinde *vergi matrahına giren kıymetin kontrolü*nün düzenlendiği; mülga 2022 tarihli Gümrük Yönetmeliği'nin de *beyan ile muayene arasında miktar ile kıymet farkı*nın düzenlendiği 190 ila 191. maddelerinde *matrah* kavramına yer verildiği görülmektedir. Yine daha geriye gidildiğinde 1973 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin 386. maddesinde *vergi matrahına giren kıymetin kontrolü*nün düzenlendiği görülmektedir.

Gümrük Yönetmeliği'nin *tespit edilen farklılıklara uygulanacak işlemler*in düzenlendiği 192. maddesinde, miktar eksikliklerinde, eksikliğin eşyanın telef veya kaybından veya eksik gönderildiğinin sabit olmasından veya çalınmasından ileri geldiğinin anlaşıldığı hâllerde, bu eksikliği karşılayan kıymetin, beyan edilen esas kıymetten düşülerek kalan kıymetin *vergi matrahına* esas tutulacağı belirtilmiş olup bu hükümde de matrah kavramına yer verilmiştir.

Yine ***Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği***'nin[2253] *uzlaşmaya konu olamayacak alacakları*n düzenlendiği madde 6/1 hükmünde de *gümrük vergilerinin matrahına* giren, ancak aslı gümrük idarelerince takip ve tahsil edilmeyen vergi ve benzeri malî yüklerin uzlaşmaya konu edilemeyeceği belirtilmiş olup matrah kavramına yer verilmiştir.

Yürürlükteki düzenlemeler uyarınca, gümrükte tarife, kıymet ve menşe şeklinde üç temel kavram yer almakta olup tarife ile menşe vergi oranını belirleyen;

[2251] **Bkz.:** TBMM, **1615 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2252] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 38.
[2253] **Bkz.:** 27.08.2011 Tarihli ve 28038 Sayılı Resmî Gazete.

kıymet ise matrahı belirleyen unsur olmaktadır[2254]. Bu kapsamda Gümrük Kanunu'nda *gümrük vergisi matrahı*[2255] kavramına karşılık gelmek üzere, ***eşyanın gümrük kıymeti***[2256] kavramı tercih edilmiştir. Doktrinde gümrük vergisinin matrahı *gümrük kıymeti*[2257], *matrah*[2258], *matrah: (eşyanın kıymeti)*[2259], *kıymet*[2260], *gümrük vergisine konu olan eşyanın değeri*[2261] şeklinde de ifade edilmekte olup gümrük kıymeti, Topluluk Gümrük Kodu diye adlandırılan Konsey Yönetmeliği'nin ana müesseselerinden birisidir[2262] ve günümüzde yaygın bir şekilde uygulama alanı bulmaktadır[2263].

Gümrük Kanunu'nun ad valorem vergide matrahı düzenleyen[2264] 23. maddesine göre *eşyanın gümrük kıymeti,* Gümrük Tarifesi'nin ve eşya ticaretine ilişkin belirli konularda getirilen tarife dışı düzenlemelerin uygulanması amacıyla, ilgili bölümde yer alan hükümler çerçevesinde belirlenen kıymet olup 24. maddesine göre de ithal eşyasının gümrük kıymeti, eşyanın *satış bedeli*dir.

Gümrük Yönetmeliği'nin *tanımlar*ın düzenlendiği madde 43/1-f hükmüne göre, ithal eşyası üzerinden advalorem sisteme göre gümrük vergisinin hesaplanmasına esas teşkil edecek eşya kıymeti, *ithal eşyasının gümrük kıymeti*ni ifade etmektedir. Bu bağlamda gümrük mevzuatı açısından gümrük kıymeti ile gümrük vergilerinde ad valorem matrah (miktar esaslı matrah[2265], değer üzerinden vergi salma yöntemi[2266]) uygulanmakta[2267] ve matrahı eşyanın gümrük kıymetinin oluşturması dolayısıyla kıymet esaslı vergilendirme yapılmaktadır[2268].

[2254] Şahin, **op. cit.,** s. 39.
[2255] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 139-140.
[2256] Anıl, **op. cit.,** s. 166; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 278; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 346; Selen, **op. cit.,** s. 192; Yüce, Çelikkaya, op. cit., s. 45.
[2257] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 140; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 30.
[2258] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 355.
[2259] Selen, **op. cit.,** s. 192.
[2260] Şahin, **op. cit.,** s. 63.
[2261] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 18.
[2262] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2263] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 18.
[2264] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 207.
[2265] **Ayrıca bkz.:** Selen, **op. cit.,** s. 192.
[2266] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 271.
[2267] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 285.
[2268] Şahin, **op. cit.,** s. 63.

Doktrinde de *kıymet esasına tabi eşyada vergi matrahı,* eşyanın gümrük kıymeti olarak ifade edilmektedir[2269]. Dolayısıyla çalışmanın ikinci bölümünde Vergi Usul Hukuku'nda düzenleniş biçimiyle tahakkuka ilişkin açıklamalarda yer verildiği üzere, gümrük vergilerinde *değer esasına dayalı*[2270]*, değer esaslı*[2271] *matrah*[2272] olarak da ifade edilen *ad valorem matrah,* matrah yöntemini oluşturmakta olup vergi, kıymet üzerinden alınarak[2273] vergi borcu, değer üzerinden hesaplanmaktadır. Bu bağlamda gümrük vergisinin ad valorem (miktar esaslı) matrah olduğu hâllerde gümrük vergisinin matrahı eşyanın kıymetine dayanmakta[2274]; matrahı da eşyanın gümrük kıymetini ifade eden fiyat oluşturmaktadır[2275]. Bu matrah ile ithal malının parasal değerinin bir yüzdesi olarak gösteren bir tarife düzenine geçilmiş olmaktadır[2276]. Başka bir ifadeyle ad valorem gümrük tarifesi, değerin belli bir yüzdesi olarak uygulanmaktadır[2277].

Ancak gümrük vergilerinde ad valorem matrah dışında, çalışmanın ikinci bölümünde Vergi Usul Hukuku'nda düzenleniş biçimiyle tahakkuka ilişkin açıklamalarda yer verildiği üzere gümrük vergilerinde, *miktar esasına dayalı*[2278]*, miktar esaslı*[2279] *matrah*[2280] olarak da ifade edilen *spesifik matrah* da uygulanmaktadır[2281]. Bu bağlamda miktar esaslı gümrük vergileri de bulunmaktadır[2282]. Nitekim Gümrük Kanunu'nun 32. maddesinde de spesifik gümrük vergisinde matrah düzenlenmiştir[2283].

Bu kapsamda gümrük vergileri, mal ve eşyaların bir ülkenin sınırlarından geçişi sırasında *miktar veya değer üzerinden alınan vergiler* olarak tanımlanmakta ve

---

[2269] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 346.
[2270] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 285.
[2271] **Ayrıca bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 188.
[2272] Susam, **op. cit.,** s. 252.
[2273] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 30.
[2274] Sidal, **op. cit.,** s. 17.
[2275] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 346.
[2276] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 276.
[2277] Edizdoğan, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 262, 264.
[2278] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 285.
[2279] **Ayrıca bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 188.
[2280] Susam, **op. cit.,** s. 252.
[2281] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 285, 290-291; Selen, **op. cit.,** s. 193; Sidal, **op. cit.,** s. 17.
[2282] Şahin, **op. cit.,** s. 62.
[2283] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 207.

spesifik gümrük vergileri ile ***ad valorem gümrük vergileri***nin[2284] mevcut olduğu belirtilmektedir[2285]. Bu anlamda gümrük vergisinin matrahı, ad valorem ya da spesifik esasa göre belirlenebilmekte[2286] olup hem *ad valorem gümrük tarifesi* hem *spesifik gümrük tarifesi* uygulama alanı bulmaktadır[2287]. Nitekim gümrük verginin *matrah açısından özellikleri*nden birinin matrahının spesifik ve ad valorem esasa göre belirlenebilmesini olduğu ifade edilmektedir[2288].

3.1.2.2.2. Vergi Matrahı Tespit Usulleri

Gümrük vergilerinde de ***matrah tespiti*** yapılmakta[2289] olup doktrinde gümrük vergisinin matrahı açısından *matrahın belirlenmesi yöntemleri*nin ele alındığı görülmektedir[2290]. Ayrıca Gümrük Kanunu düzenlemelerinde matrah kavramı bulunmadığından dolayı, doktrinde matrahı ifade eden ***gümrük kıymetinin tespiti[2291], gümrük kıymetinin tespit yöntemleri[2292]*** şeklinde bir kullanım mevuttur.

Gümrük vergisinde vergilendirme unsurlarından biri olan[2293] gümrük vergisi matrahının tespit usulleri, Gümrük Kanunu'nun 24 ila 27. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu usuller hem idare hem de mükellef için matrahın tayininde belirleyicidir. Gümrük vergisinde vergi matrahı tespit usulleri, doktrinde, *kıymet tespit esasları*[2294] kapsamında, *aynı eşyanın satış bedeli yöntemi, benzer eşyanın satış bedeli yöntemi, indirgeme yöntemi, hesaplanmış kıymet yöntemi, son yöntem*[2295]*; satış bedeline göre matrahın belirlenmesi, aynı eşyanın satış bedeli yöntemine göre matrahın belirlenmesi, benzer eşyanın satış bedeli yöntemine göre matrahın belirlenmesi, hesaplanmış kıymet yöntemi, son yöntem*[2296] ya da *satış bedeli yöntemi,*

[2284] **Ayrıca bkz.:** Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 22.
[2285] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 6, 12-13. **Ayrıca bkz.:** Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 346; Şahin, **op. cit.,** s. 62, Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 355.
[2286] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 22; Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 131.
[2287] Edizdoğan, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 262-264.
[2288] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 18.
[2289] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 187.
[2290] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 38.
[2291] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 261.
[2292] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 32.
[2293] **Bkz.:** Gümrük Kanunu, m. 104/3.
[2294] Selen, **op. cit.,** s. 220.
[2295] Şahin, **op. cit.,** s. 64.
[2296] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 38-45.

aynı eşyanın satış bedeli yöntemi, benzer eşyanın satış bedeli yöntemi, indirgeme yöntemi, hesaplanmış kıymet yöntemi, geri dönüş yöntemi[2297] olarak ele alınmaktadır.

3.1.2.3. Vergi Tarh Usulleri

Gümrük Kanunu düzenlemeleri uyarınca *vergi tarh usulleri* kavramı yerine, ***verginin hesaplanması usulleri*** şeklinde bir kavramla durumun açıklanması da mümkündür.

Gümrük Kanunu düzenlemeleri incelendiğinde, gümrük vergisinin hesaplanması amacıyla yapılacak tarh işleminde sadece *beyanname usulü* ile yetinilmemiş olup *bir yardımcı usul* de hükme bağlanmıştır[2298]. Dolayısıyla bu çalışmada gümrük vergilerinde, ***beyannameye dayanan tarh usulü*** dışında, ***beyanın kontrolüne dayanan tamamlayıcı tarh usulü*** olarak da bir usul ifade edilerek öncelikle bu usul ele alınacaktır.

3.1.2.3.1. Beyanın Kontrolüne Dayanan Tamamlayıcı Tarh Usulü ve Özellikleri

Vergi hukukunda tahakkuk kapsamında Gümrük Kanunu bağlamında ele alınan gümrük vergilerindeki tarha ilişkin açıklamalarda, ilga edilen Vergi Kanunlarının düzenlemelerine bu çalışmada ayrıca yer verilmesinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Daha önce değinildiği üzere, Vergi Usul Kanunu uyarınca yürütülecek olan beyannameye dayanan tarh usulünün hukukî özellikleri, *ilk kez* mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile ihdas edilmiştir.

Şöyle ki, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı'nda, kabul edilen *muvakkat tarh esasının/usulü*nün *(muvakkat tarhiyat)* mükellefin verdiği beyannamede gösterdiği miktarlar üzerine verginin tarh ve tahsiline dayandığı; kontrol veya itirazlar sonucunda kesinlik kazanacak farkların ise sonradan tahsil edileceği ve dolayısıyla mükelleflerin fazla tahakkuk neticesinde ödemek zorunda kalacakları fazla

[2297] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 35-44.
[2298] Sidal, **op. cit.,** s. 45.

vergilerin iadesi için uzun süren işlemlerden kurtulmuş olacakları *muvakkat tarhiyat esası*nın benimsendiği; beyannamede yazılı miktarın mükellefin kabul ve beyan ettiği miktar olması dolayısıyla yapılacak kontrolün sonucunu beklemenin ve vergi tarhını bu kontrol sonucuna bağlamanın işlevsel olmaması sebepleriyle eski tarh usulü terk edilerek *muvakkat tarh usulü*nün kabul edildiği; muvakkat tarhiyatta yapılacak kontrol beklenilmeksizin mükellefin beyannamesinde belirttiği miktar üzerinden verginin tarh edileceği belirtilmiştir[2299]. Bu anlamda bu özellikleri haiz şekilde mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile beyannameye müstenit ilk tarhiyat esası getirilerek, idarece yapılacak kontroller, ***verginin tarh ve tahakkuk sonrasına bırakılmıştır.***

Ancak mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'ndan önce yürürlükte olan mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda beyanlar üzerine verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesi, ***idarece yapılacak inceleme ve araştırma sonrasına bırakılmış*** olup bu idarî inceleme ile matrahın örtüşmesi hâlinde tarh ve tahakkukun yapılacağı kurala bağlanmıştır.

Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile ihdas edilen ve vergi idaresinin, mükellef bildirimlerinin doğruluğunu araştırma ve denetleme görev ve yetkisini kaldırmayan[2300], beyanların doğruluğunu kontrol etme hakkını kapsayan[2301], bildirimleri incelemek suretiyle eksik kalmış matrahlar tespit ettiği takdirde bunlar hakkında ek tarhiyat yapma hakkını saklı tutan[2302] beyannameye müstenit ilk tarhiyat esası, mülga 5432 sayılı Vergi Usulü Kanunu'nda ve Vergi Usul Kanunu'nda *beyannameye dayanan tarh* ile devam ettirilmiştir.

Nitekim vergilendirmede temel olan beyan esası, mükellefin ödevinin vergi matrahını beyan etmesi; idarenin de beyan edilen matrahın doğruluğunu kontrol etmesine dayanmaktadır. Ancak Vergi Usul Hukuku'nda esas olan beyannameye dayanan tarh usulünde, mükellef tarafından yapılan beyan, ***daha sonra,*** vergi idaresi tarafından denetlenmektedir[2303]. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde

---

[2299] **Bkz.:** TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı.**
[2300] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 263-264. **Ayrıca bkz.:** Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 105.
[2301] Zorlu, **op. cit.,** s. 76.
[2302] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[2303] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 99, 123.

beyanname sisteme girmekle tüm hukukî sonuçlarını doğurmakta ve ancak vergi idaresi tarafından mükellefin bu iradesinin geriye dönük olarak doğruluğunun incelenmesi üzerine, yanlış beyanlar hakkında ikmalen, re'sen ya da idarece tarhiyat yapılmaktadır[2304].

Burada belirtmek gerekir ki, Gümrük Hukuku'nda yer alan beyanın kontrolüne dayanan tamamlayıcı tarh usulü; yürürlükteki kanunî hükümlerle şekillenen Vergi Usul Hukuku'ndan farklıdır ve ***bir ilk değildir.*** Nitekim, Gümrük Kanunu'nda yer alan bu tarh usulü, mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda öngörülen usulle benzerdir. Ancak bu benzerlik, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile kaybolmuştur.

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri *tamamlayıcı ve yardımcı usuller* olarak[2305] ve bu usullerle tarh, *tamamlayıcı ve denetleyici* işlem olarak[2306] hâlâ kullanılmaktadır. Ancak bu usuller, olağanüstü hâller dolayısıyla uygulanma özelliğine kavuşmuş[2307], istisnaî nitelikteki bazı durumlarda uygulanmakta[2308] olan ve bu bağlamda normal tarh usulü olma özelliğini kaybetmiş[2309], olağan dışı (istisnai) tarh usulleridir[2310]. Bu anlamda bu usullerin *tamamlayıcı*[2311] *(tamamlayan*[2312]*), denetleyici*[2313]*, yardımcı*[2314]*, ikincil*[2315] *(ferî*[2316]*), istisnai*[2317] nitelikleri öne çıkmaktadır. Nitekim yine doktrinde beyana istinat eden bir tarhiyat olmakla birlikte, mükellefin beyannamesindeki matrah üzerinden verginin tarh edilmesini takiben, beyannamenin idare tarafından kontrol edildiği ve mükellefin beyanı dışında kalan kıymetlerin farkının idarece ikmal edildiği tarh, *tamamlayıcı*

[2304] Çitil, **op. cit.,** s. 231.
[2305] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59.
[2306] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18-19.
[2307] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Turhan, **op. cit.,** s. 84.
[2308] Turhan, **op. cit.,** s. 84.
[2309] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Turhan, **op. cit.,** s. 84. **Ayrıca bkz.:** Turgay, **Gelir Vergisi Tatbikatı,** s. 152.
[2310] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121.
[2311] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18-19.
[2312] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 47.
[2313] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18-19.
[2314] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59.
[2315] Susam, **op. cit.,** s. 286.
[2316] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 47.
[2317] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121.

olarak idarece tahkikat kapsamında ele alınmıştır[2318]. Bu bağlamda Türkiye'de gerçek tarh yöntemlerinin geliştirmeye yönelindiği, matrahın tespitinde gerçeklik yönteminin geliştirilmesinde, mükellefin beyanı üzerine tarh ve idarenin incelemesinden sonra ***tamamlayıcı tarh yöntemi***nin uygulanmakta olduğu ileri sürülmektedir[2319].

Gümrük vergisinde ilke olarak *beyannameye dayalı tarhiyat*ın söz konusu olduğu[2320]; gümrük vergisinin tarh işleminin, *beyanname usulüne* dayanmakta olduğu[2321] ve bu bağlamda gümrük vergilerinin, *tarh edilmesi beyana dayalı vergiler*den birisi olduğu belirtilmektedir[2322]. Bu anlamda gümrük vergisinin tarhı verilen beyanname üzerine yapılmakta[2323] olup bu vergi, *beyanname esasına dayanan vergiler*den[2324], *tarhı beyana dayanan vergiler*den[2325] birisi olarak karşımıza çıkmakta ve gümrük vergilerinde vergilendirme, *beyan esaslı* olmaktadır[2326]. Yargı kararlarında da gümrük vergilerinin beyan uyarınca tahakkuk ettirildiği[2327] ve gümrük vergilerinde beyan esasına dayanan vergilendirme sisteminin geçerli[2328] olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla ilke olarak beyana tabi bir vergi olan[2329] gümrük vergisinin tarhında kural olarak *beyanname düzenlenmesi* gerekmektedir[2330].

Durum bu olmakla birlikte, beyannameye dayanan tarh usulünün yanı sıra, eşyaya ait bütün bilgi ve belgelerin de *kontrol edilmesi,* gümrük vergilerinin tarhında *bir yardımcı usul* olarak hükme bağlanmıştır[2331]. Bu sebeple doktrinde, gümrük vergilerinde "1/4 beyan + 3/4 tahakkuk" şeklinde bir matematiksel ifade ile beyanın ödenmesi gereken vergideki etkisi açıklanarak tam olarak beyan usulüne girilemediği

---

[2318] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 34.
[2319] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 334.
[2320] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 58.
[2321] Sidal, **op. cit.,** s. 45.
[2322] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 114-115.
[2323] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 163.
[2324] **Bkz.:** TBMM, **5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı.**
[2325] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 390.
[2326] Şahin, **op. cit.,** s. 55.
[2327] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 23.05.2012 Tarihli ve E. 2010/609, K. 2012/2444 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2010-609-k-2012-2444-t-23-5-2012, 14.01.2022.
[2328] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 10.06.2013 Tarihli ve E. 2009/379, K. 2013/320 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2009-379-k-2013-320-t-10-6-2013, 16.01.2022.
[2329] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 225.
[2330] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 58.
[2331] Sidal, **op. cit.,** s. 45.

ileri sürülmektedir[2332]. Yani gümrük idaresi tescil edilen beyannamedeki bildirimi denetleyebilmektedir[2333] ve verginin tahakkuku, kontrol sonucuna göre yapılmaktadır[2334]. Nitekim doktrinde de *beyannameye veya kontrol sonucuna dayanarak tarh olunan gümrük vergileri* ifadesine yer verilmektedir[2335]. Bu kapsamda ***kontrollü beyanname usulü***nün[2336] gümrük vergilerinde tarh ve tahakkuk aşamasında uygulandığı düşünülmektedir.

Burada ayrıca bu tarh usulünün bu çalışmada adlandırılmasında kullanılan *kontrol* kavramıyla ilgili de açıklama yapılmasında fayda görülmektedir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, vergi hukuku mevzuatında ilga edilen kanunî düzenlemeler de dâhil olmak üzere, inceleme ve kontrol kavramlarının kullanımıyla ilgili gerekli özenin gösterilmediği; her iki kavramla aynı anlama gelen diğer bazı kavramlara da kanunî düzenlemelerde yer verilmek suretiyle, yorum faaliyetinin çok zorlaştığı düşünülmektedir. Doktrinde de vergi incelemesi kavramıyla ilgili ve ilişkili kavramlar kapsamında tetkik ve kontrolün ele alındığı görülmektedir[2337]. Örneğin, aynı anlama gelen denetim ile kontrolün birlikte kullanıldığı ya da vergi incelemesi tanımlanırken aslında kontrolün tanımlandığı görülmektedir. Durum bu olmakla birlikte, mülga 755 sayılı Kanun'da beyannameler üzerinde *tetkik;* yani *inceleme*[2338] esası etkin kılınmış olup bu esas, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile *vergi incelemeleri* şeklindeki bir müessese ihdasıyla sonuçlanmıştır[2339]. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun tüm düzenlemeleri göz önüne alındığında, genellikle *inceleme* kavramıyla hükümlerin kurala bağlandığı anlaşılmaktadır. Nitekim doktrinde de Vergi Usul Kanunu kapsamındaki ikmalen, re'sen veya idarece tarhiyatları, *incelemeye dayalı tarhiyatlar* olarak ifade edilmektedir[2340]. Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri vergi idaresince yapılan vergi

[2332] Anıl, **op. cit.,** s. 170.
[2333] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 294.
[2334] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 229.
[2335] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 78.
[2336] Terminolojik esinlenme için **bkz.:** Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 368.
[2337] Başar Soydan, **Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2015, s. 11-19.
[2338] *Tetkik,* inceleme anlamına gelmektedir. **Bkz.:** Türk Hukuk Kurumu, **op. cit.,** s. 339.
[2339] **Bkz.:** Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, İkinci Bölüm.
[2340] Karadağ, Organ, **op. cit.,** s. 384.

denetimleri sonucunda bulduğu delilleri dikkate alınarak yapılan tarh olup bu vergi denetimlerinin kapsamında daha önce beyan yoluyla ödenen vergiler de bulunabilmektedir[2341].

Diğer taraftan Gümrük Kanunu'nda ise genellikle *kontrol* kavramıyla hükümlerin kurala bağlandığı anlaşılmakta olup Kanun'da yer alan *denetim* kavramlarının da 5911 sayılı Kanun ile kontrol olarak değiştirildiği görülmektedir. Bu bağlamda Gümrük Kanunu kapsamındaki tarhiyatların kural olarak ***kontrole dayalı tarhiyatlar*** olarak ifade edilmesi mümkündür. Ayrıca tahakkuku da kapsayacak şekilde Gümrük Kanunu'nda gümrük vergilerinin ödenmesi gereken aşamaya gelişini, yine kural olarak, ***kontrole dayalı tahakkuklar*** temin etmektedir.

Beyan usulünde gerekli bilgilerin neler olacağı ve bu temelde beyannamenin kapsamını vergi türü belirlemektedir ve bu gerekliliklere bağlı olarak beyannamenin kapsamı genişlemekte ya da daralmaktadır[2342]. Bu durum, vergi beyanları bağlamında Vergi Usul Hukuku ile Gümrük Hukuku arasındaki en temel farklılıklardan birini oluşturmaktadır.

Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda gümrük vergilerinde, mükellefler ile gümrük idarelerinin vergi tahakkukunda kendi paylarına düşen işlerde bir *iş bölümü* olduğu ifade edilmiştir[2343].

Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerin beyannameye dayanan tarh usulünde, aktif olan taraf, beyannameyi ve bu temelde matrahı sunan mükellef olup idare ise verginin tarh ve tahakkuku için, sadece mükellefin beyan ettiği bilgilerden hareket eden bir hesaplama yapmaktadır. Mükellefin beyan usulü ile matrah tespit ve tayininde inisiyatif almış olması sebebiyle, tarhiyatta *idare ile mükellef arasında iş birliği*[2344] *esası* ortaya çıkmaktadır.

[2341] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 87.
[2342] Bünyamin Çitil, "Gümrük Kanunu'nda Beyan ve Hukuki Sonuçları", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı: 174, Haziran 2018, ss. 226-232, s. 227.
[2343] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2344] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 367-368; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 43.

Ancak aynı hukukî sonuç, kural olarak gümrük vergileri bakımından geçerli değildir[2345]. Bu anlamda mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde, vergilerin ya mükellefle iş birliği yapmak suretiyle veya doğrudan doğruya vergi dairesi tarafından tarh edileceği belirtilmiş ise de[2346] bu hukukî durum, Vergi Usul Kanunu uyarınca hukukî varlık kazanacak tarh için geçerli olmaktadır.

Çalışmanın devamında açıklanacağı üzere, gümrük vergileri matrahın idarece tespit ve tayin edilmesinden dolayı kural olarak doğrudan doğruya idare tarafından tarh edilmekte olduğundan ve ancak mükellef tarafından beyanname de verildiğinden, gümrük vergilerinde iş birliği değil; ancak *idare ile mükellef arasında iş bölümü esası* bulunmaktadır. Buradan hareketle, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde beyannameye dayanan tarh usulünde ise *matrahın tespit ve tayini açısından* mükellef ile idare arasında bir iş bölümü yoktur.

Bu anlamda gümrük vergilerinde kontrol usulünün *tamamlayıcı, (tamamlayan), denetleyici, yardımcı, ikincil (ferî)* nitelikte olduğu söylenebilir; ancak gümrük vergilerinde kontrol usulü, *olağan dışı (istisnaî)* nitelikte bir tarh usulü değildir. Bu sebeplerle gümrük vergilerinde sadece mükellefe düşen yönüyle beyan usulü, vergilendirme sürecinde tek başına tarh ve tahakkuk için yeterli olmamakta olup gümrük idaresine düşen yönüyle de kontrol usulü bulunduğundan; bu çalışmada gümrük vergilerinde beyanname verilmesi ile başlayan vergilendirme sürecindeki tarh usulü hem mükellefin hem de gümrük idaresinin iş bölümlerini yansıtmaya elverişli olduğunu düşündüğümüz şekilde, ***beyanın kontrolüne dayanan tamamlayıcı tarh usulü*** olarak adlandırılmıştır.

Son olarak belirtilmelidir ki, Gümrük Hukuku'ndaki beyan müessesi ile Vergi Usul Hukuku'ndaki beyan müessesi, genel kurallardan hareket edildiğinde, aynı anlam ve kapsama sahip değildir[2347]. Beyan müessesesinden başlayan bu farklılık, yer verilen Kanunların kapsamındaki vergilerin vergilendirme sürecine de sirayet etmekte ve bu temelde tarh ve tahakkuk usullerini de farklı kılmaktadır. Aslında vergilendirmenin

[2345] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2346] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı. Ayrıca bkz.:** Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 43.
[2347] Çitil, **op. cit.,** s. 231.

denetimi hususunda hem Vergi Usul Hukuku hem Gümrük Hukuku'nda idarî yetki mevcuttur. Dolayısıyla doktrinde kavramsallaştırılan ***mükellefin beyanı ve kontrol usulü***nün[2348] aslında ilke olarak Türk Vergi Hukuku'nun tümünde esas olduğunun ifade edilmesi mümkün ise de Vergi Usul Hukuku'nda denetim yetkisi, saklı nitelikte iken; Gümrük Hukuku'nda saklı nitelikte değildir. Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde kural olarak denetim yetkisi, beyan sürecine ilişkin olmayıp kural olarak ya tarh ve tahakkuk aşamasından sonra ya da beyanname verilmeyen hâllerde de yine beyan usulüne özgülenmemiş şekilde düzenlenmiştir. Gümrük Kanunu'na tabi vergilerde ise kural olarak beyan sürecinde gerçekleşen, bu sürecin mutlak bir yetkisi olarak idarî denetim gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla beyanname verilen hâllerde, tarh ve tahakkuk öncesinde yapılması zorunlu olan vergilendirme denetimi yetkisi sebebiyle, gümrük vergileri farklılaşmaktadır. Durum bu olmakla birlikte, Gümrük Hukuku'nda beyanname verilmeyen hâllerdeki denetim ile aynı hâllere ilişkin olan Vergi Usul Hukuku'ndaki denetim arasında farklılık bulunmadığı belirtilebilir.

3.1.2.3.1.1. Beyan Usulü

Bir gümrük sisteminin birbirinden ayrılmaz iki konusunun beyan ve tahakkuk olduğu ileri sürülmektedir[2349]. Gümrük vergileri de *beyanname düzeni*ne tabidir[2350] ve genellikle mükellefin yazılı beyanı üzerine vergi dairesi sıfatıyla gümrük idaresi tarafından tarh olunmaktadır[2351]. Gümrük vergileri açısından matrahın beyan usulüyle tespiti, ilga edilen kanunî düzenlemelerde de kabul edilmiş bir usuldür.

Mülga 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu'nun 10. maddesine göre, tarifede kıymeti üzerinden resim alınacağı gösterilen eşyayı ithal edenlerin bunların navlun, sigorta ücreti dâhil olmak üzere kıymetlerini *beyan etmeye mecbur oldukları* belirtilmiştir.

Yine mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda ilgili maddenin özel gerekçesinde ithal gümrük vergisinin tahakkuk ve tahsili için geçerli olan

[2348] Eserde Emlak Vergisi Kanunu'nda 1971 yılında yapılan değişiklik ile bu usulün esas kılındığı ileri sürülmektedir. **Bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 331.
[2349] Anıl, **op. cit.,** s. 169.
[2350] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 427; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 410.
[2351] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 355.

*mükelleflerin vergi konusuna ait unsurları beyan etmesi esası*nın korunduğu belirtilmiştir[2352]. Mezkûr Kanun'un madde 57/2 hükmünde gümrük denetlemesi altına konmuş eşyanın Kanun'da yazılı rejimlerden birisine göre işlem yapılmasının mükellef tarafından usulüne uygun bir beyanname ile gümrükten isteneceği ve aynı Kanun'un *beyanname*nin düzenlendiği 59. maddesinde, Türkiye'ye kesin olarak girecek eşyanın gümrüğe iki nüsha beyanname ile bildirileceği kurala bağlanmıştır. Mülga Kanun kapsamında gümrük vergisi beyan çeşitleri, *yazılı beyan, sözle beyan (ve sözle beyan ya da beyan yerine geçen vesikalar)* şeklinde düzenlenmiştir[2353].

Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda da yabancı ülkelerden gelen eşyanın gümrük rejimlerinden birisine göre işleme tabi tutulmak üzere usulüne uygun bir beyanname ile gümrüğe beyan edileceği belirtilmiş[2354] olup mezkûr Kanun'da beyan ve şekilleri kapsamında, *yazılı beyan, sözle beyan* ve *özel beyan* düzenlenmiştir.

Bu kapsamda tarh edilmesi beyana dayalı vergilerden biri olan[2355] gümrük vergisi mükellefin beyanına göre tarh ve tahakkuk ettirilmektedir[2356]. Bu beyan, Gümrük Kanunu uyarınca *gümrük beyanı* olarak düzenlenmektedir ve Gümrük Kanunu'ndaki teknik terimlerden biri olan[2357] gümrük beyanı, Topluluk Gümrük Kodu diye adlandırılan Konsey Yönetmeliği'nin ana müesseselerinden birisidir[2358].

Gümrük Kanunu'nun madde 3/16 hükmüne göre, belirlenen usul ve esaslar çerçevesinde eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması talebinde bulunulması, *gümrük beyanı*nı ifade etmekte olup Kanun'un *gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım*ının düzenlendiği dördüncü kısım, ikinci bölüm, birinci ayrımında yer alan *eşyanın bir gümrük rejimine tabi tutulması*ndaki kurallardan biri olarak hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda Gümrük Kanunu'nun madde 58/1 hükmünde, bir gümrük rejimine tabi tutulmak istenen eşyanın, bu rejime uygun şekilde yetkili gümrük idaresine beyan edileceği belirtilmiştir.

[2352] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2353] Sidal, **op. cit.,** s. 256.
[2354] **Bkz.:** TBMM, **1615 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2355] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 172.
[2356] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 141.
[2357] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 44.
[2358] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**

Beyan işlemleri için, öncelikle, *özet beyan işlemleri* ile birlikte, *sunum işlemleri* şeklindeki iki bildirimin yapılması gerekmektedir[2359]. Daha önce açıklandığı üzere, bu işlemler, gümrük mükellefiyetinin idarenin beyannameyi tesciliyle başlaması için de bir zorunluluktur.

Özet beyan işlemleri ile sunum işlemlerinin, gümrük beyanı kapsamında olmadığı düşünülmektedir. Zira Gümrük Yönetmeliği'nin *gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım*ının[2360] kurala bağlandığı dördüncü kitabının üçüncü kısım birinci bölümünde *gümrük beyanı* düzenlenmiştir. Ancak ithal edilen eşya için *özet beyan,* Gümrük Yönetmeliği'nin *Türkiye Gümrük Bölgesi'ne getirilen eşyanın gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanıma tabi tutulmasına kadar uygulanacak hükümler*in kurala bağlandığı üçüncü kitabının birinci kısmında; ihraç edilen eşya için *özet beyan,* Gümrük Yönetmeliği'nin *Türkiye Gümrük Bölgesi'nden çıkan eşya*nın düzenlendiği beşinci kitabında düzenlenmiştir. Dolayısıyla özet beyan, gümrük beyanı kapsamında yer almamakta ve gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım niteliğinde olmamaktadır. Zira doktrinde de gümrük işlem sürecinin, beyannamenin verilmesiyle başladığı belirtilmiştir[2361].

Durum bu olmakla birlikte, Gümrük Yönetmeliği'nde belirtildiği üzere, özet beyan gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanım niteliğini haiz ve gümrük rejimine tabi tutulma talebini içeren gümrük beyanının ortaya çıkışında uygulanacak kurallardan birisidir.

3.1.2.3.1.1.1. Özet Beyan

[2359] Selen, **op. cit.,** s. 35.
[2360] Doktrinde, gümrük hukukunun, *eşyanın gümrükçe onaylanmış işlemi veya kullanımı hukuku*nu ifade ettiği; zira bütün gümrük faaliyetlerinin doğrudan ya da dolaylı olarak, eşyanın gümrükçe onaylanmış işlem veya kullanımı ile ilgili olduğu belirtilmektedir. **Bkz.:** Abdullah Ok, **Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları,** Konya, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Yayımlanmış Doktora Tezi, 2016, s. 5.
[2361] Selen, **op. cit.,** s. 35.

Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde[2362] bulunmayan ve eskiden *manifesto*[2363] olarak ifade edilen[2364] özet beyan, 5911 sayılı Kanun değişikliği ile Gümrük Kanunu'na eklenmiştir.

Gümrük Kanunu'nun madde 159/3 hükmünde, bir serbest bölgeye doğrudan Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi dışından gelen veya bir serbest bölgeden doğrudan Gümrük Bölgesi'nin dışına çıkan eşya için Kanun'un 35/A, 35/B ve 35/C ile 165/A, 165/B, 165/C ve 165/D maddelerine göre özet beyan verileceği düzenlenmiştir.

Özet beyan işlemleri, *gümrük işleminin doğmak üzere* olduğu hususunda yapılan bilgilendirme, bildirimdir[2365]. Özet beyan, eşyanın dökümünü gösteren bir belgedir[2366]. Özet beyanın gümrük tekniği açısından ilk beyan olarak değerlendirilebileceği ifade edilmektedir[2367]. Yukarıda da değinildiği üzere, gümrük beyanı kapsamında olmadığı kanaatinde olduğumuz özet beyan, eşyanın gümrükçe onaylanmış işleminin hazırlayıcısı niteliğindedir. Gümrük mevzuatında özet beyana yönelik oldukça detaylı düzenlemelerin mevcut olduğunu belirtmek gerekir. Gümrük vergisinin vergilendirme sürecine ilişkin bu hazırlayıcı niteliğinden dolayı, özet beyanla ilgili düzenlemelere genel olarak ve çalışma konusu ile ilgili olduğu ölçüde yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Gümrük Kanunu'nun madde 35/A, 35/B ve 35/C hükümlerine göre, *giriş gümrük idaresine,* Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nin kara suları veya hava sahasından gümrük bölgesi içinde durmaksızın geçen taşıt araçları ile taşınan eşya hariç olmak üzere, eşyanın Gümrük Bölgesi'ne getirilmesinden önce ve Gümrük

---

[2362] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu.**

[2363] Nitekim mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 55/1 hükmünde, manifestolarda eşyanın cinsinin, gayrisafî ağırlığının ve kapların sayısının, nev'inin, markasının, numarasının ve konşimento veya yük senetlerinin numaralarının gösterileceği; madde 153/2 hükmünde de Kanun'da bahsedilen manifestolar ile beyannamelerin gümrükçe bastırılacağı ve tespit edilecek değeri karşılığında damga pulu yapıştırılarak ilgililere verileceği belirtilmiştir. Yine mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun *manifesto şekli*nin düzenlendiği madde 49/1 hükmünde de manifestolarda eşyanın cinsi, kaplarının adedi, nev'i, markası, numarası ve gayrisafî ağırlığı ile konşimento veya yük senetlerinin numaraları ve milletlerarası antlaşmalar ve gelenekler de göz önünde tutulmak suretiyle Bakanlığın tespit edeceği diğer bilgilerin gösterileceği belirtilmiştir.

[2364] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 78.

[2365] Selen, **op. cit.,** s. 35.

[2366] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 78.

[2367] Hakan Uçak, "Özet Beyan, Özet Beyan Tatbikatı ve Gümrük Kanununda Yer Alan Cezai Hüküm", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı: 96, Aralık 2011, ss. 163-169, s. 164.

Bölgesi'ne getirilecek eşya için, veri işleme tekniği kullanılarak hazırlanan *özet beyan verilir*. İstisnaî olarak yükümlünün bilgisayar sistemindeki özet beyan bilgilerine erişilebilmesi hâlinde, özet beyan yerine *bir bildirimde* bulunulması da kabul edilebilir ya da giriş gümrük idaresi, özet beyan için öngörülen süre sona ermeden önce, gümrük beyannamesi verilen eşya için özet beyan verilmesinden vazgeçebilir ve bu durumda, özet beyanda bulunması gerekli asgarî bilgileri içeren gümrük beyannamesi, tescil edilinceye kadar özet beyan statüsüne sahiptir.

Gümrük Yönetmeliği'nin *özet beyan*ın düzenlendiği 60. maddesinde, bu Yönetmelik'te aksi belirtilmediği sürece, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ne getirilen eşya için Gümrük Kanunu'nun madde 35/A hükmüne göre özet beyan verileceği; 63. maddesinde özet beyanı veren kişinin, özet beyanda yer alan bilgiler ile özet beyana ekli belgelerin doğruluğundan sorumlu olduğu ve özet beyanın gümrük idaresi tarafından tescil edileceği belirtilmiştir. Yer verilen düzenlemeler, ithalat vergileri kapsamındaki özet beyana ilişkin olup Gümrük Yönetmeliği'nin 61. maddesinde *özet beyan aranmayacak hâller* ile 64. maddesinde *özet beyan olarak kullanılan bilgiler* ayrıca hükme bağlanmıştır.

Gümrük Kanunu'nun madde 165/A hükmüne göre, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'nin kara suları veya hava sahasından Gümrük Bölgesi içinde durmaksızın geçen taşıt araçları ile taşınan eşya hariç olmak üzere, Gümrük Bölgesi'nden çıkacak eşya için gümrük beyannamesi ya da gümrük beyannamesi verilmesinin gerekmediği durumda özet beyan verilir. Gümrük Yönetmeliği'nin *özet beyan*ın düzenlendiği 435. maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti Gümrük Bölgesi'ni terk edecek eşya için verilecek özet beyanın, Yönetmelik'in madde 61/1 hükmünde sayılan hâller (özet beyan aranmayacak hâller) ile gümrük beyannamesi aranan hâller dışında, Gümrük Bölgesi'ni terk etmeden önce çıkış gümrük idaresine verileceği belirtilmiştir. Yer verilen düzenlemeler de ithalat vergileri kapsamındaki özet beyana ilişkin olup ithalat vergilerinde özet beyanın *kural* iken; ihracat vergilerinde *istisna* olduğu anlaşılmaktadır.

3.1.2.3.1.1.2. Eşyanın Gümrüğe Sunulması

Özet beyan bildiriminden sonra yapılan bildirim, sunum işlemidir[2368]. Beyannamesi verilen eşya, gümrüğe sunulmaktadır[2369]. Gümrük Kanunu'nun madde 3/18 hükmüne göre, eşyanın gümrük idaresine ya da gümrükçe tayin edilen veya uygun görülen herhangi bir yere getirilmesi üzerine, belirlenen usul ve esaslara uygun olarak gümrük idarelerine yapılan *bildirim, eşyanın gümrüğe sunulması*nı ifade etmektedir.

Beyanı müteakip tespit yapılacak[2370] ise de özet beyanı ve sunum şeklindeki bildirimler yapılmadan gümrük beyan işlemleri başlamamaktadır[2371]. Zira Gümrük Kanunu'nun 39. maddesinde gümrüğe sunulan eşyanın daha önce ibraz olunan özet beyan ya da gümrük beyannamesi ile ilişkilendirileceği belirtilmiştir.

Daha önce de düşüncemize yer verildiği üzere, sunum işlemi gümrük beyanı kapsamında değildir; gümrük beyanı gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım iken; özet beyanla birlikte eşyanın sunumu değildir. Bu bağlamda Gümrük Kanunu'nun madde 46/1 hükmüne göre, gümrüğe sunulan eşyaya, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım tayin edilmektedir.

3.1.2.3.1.1.3. Gümrük Beyanı

Gümrük vergisi, ilke olarak beyana tabi bir vergi olup eşya için, gümrüğe beyanda bulunulması[2372], beyanname düzenlenmesi[2373] gerekmektedir[2374]. Gümrük beyanının amaçlarından birisi de gümrük işlemlerinden doğan malî yükümlülüklerin hesaplanmasıdır[2375]. Dolayısıyla *beyan esası* kapsamında *gümrük beyannamesi* verilmektedir[2376]. Gümrük vergisinde beyan, tarh ve tahakkuka esas alınmaktadır[2377].

[2368] Selen, **op. cit.,** s. 35, 43.
[2369] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 356.
[2370] Sidal, **op. cit.,** s. 47.
[2371] Selen, **op. cit.,** s. 35, 43.
[2372] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 74.
[2373] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** 58.
[2374] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 225-226.
[2375] Selen, **op. cit.,** s. 49.
[2376] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 291.
[2377] Çitil, **op. cit.,** s. 227.

Bu bağlamda *normal olarak* tarh ve tahakkukun beyan üzerine yapılması[2378], gümrük vergileri için de geçerlidir.

Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde beyan usulü ile matrah unsurlarını mükellefe beyan ettirmek suretiyle, fiilen mükelleflerin tarhiyata katılımı sağlanmaktadır[2379]. Gümrük Kanunu'na göre tescil edilerek beyan sahibini bağlayan beyannamedeki bilgiler de gümrük vergisinin tarhına esas oluşturmaktadır[2380]. Dolayısıyla Gümrük Kanunu uyarınca beyan usulünün kanunî adı olan gümrük beyanı da mükellefin tarhiyata katılımını sağlamaktadır. Ancak çalışmanın bu kısmında oldukça önemli bir hususa değinilmesinde fayda görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde, kural olarak, vergi idaresinin yokluğunda[2381], dışında[2382] oluşan, kişilerin girişimlerinden, faaliyetlerinden bir kanun gereğince doğmakta olan mükelleflere, vergiyi doğuran ekonomik olayları bildirme ödevi verilmiştir[2383]. Bu bağlamda mükellefin bir itirafı[2384] ya da yazılı bir ikrarı[2385] olan beyan ile matrahın hesaplanarak bildirilmesi, mükellefin harekete geçmesi esasına dayanmaktadır[2386].

Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde beyannameye dayanan tarh usulünde, beyanın tesellümünün, hesabın idarece onayı anlamına gelerek verginin tarhını tamamlayan bir husus olduğu ileri sürülmektedir[2387]. Nitekim vergi idaresi, mükellef beyanlarını -müdahale etmeksizin- sisteme aktarmaktadır[2388]. Bu kapsamda vergi dairesinin görev ve yetkilerinden biri, *vergi beyannamelerinin alınması*dır[2389]. Ancak bu yetkinin, bağlı bir yetki olduğu gözden kaçırılmamalıdır. Dolayısıyla vergi

---

[2378] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 171. **Ayrıca bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 390.
[2379] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 43.
[2380] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 356.
[2381] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 331.
[2382] **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180.
[2383] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 331.
[2384] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77-78.
[2385] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 378.
[2386] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[2387] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19.
[2388] Çitil, **op. cit.,** s. 229.
[2389] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 69.

idaresinin bir bağlı yetkisi daha vardır ki, o da beyannameleri alarak beyana ilişkin hususları sisteme aktarmak suretiyle ***beyannameleri onaylamaktır.***

Vergi Usul Hukuku'nda beyannameye dayanan tarh usulünde, idarenin mükellef beyanında mükellefçe tespit edilen matraha, ilgili oranları uygulamak suretiyle vergiyi tarh etmek ve bunu da tahakkuk fişi tanzim etmek suretiyle yapmak dışında başka bir hukukî yolu da bulunmamaktadır[2390]. Vergi dairesi, bu durumda *beyan doğrultusunda* tahakkuk fişini düzenlemektedir[2391]. Bunun tek istisnasının, posta ile gönderilen vergi beyannamelerinde mükellef tarafından yapılan hesabın olduğu, yani bu usulde mükellefçe kendisinin hesapladığı matraha vergi oranını uyguladığı; ancak bu durumda da hesaplamanın vergi idaresince kontrol edilerek varsa yanlışlığın düzeltildiği belirtilmektedir[2392]. Yani vergi dairesi matraha doğrudan müdahale edememekte, beyanname ile bildirilen matrahın doğruluğunu denetlemekle yetinmektedir[2393]. Dolayısıyla Vergi Usul Hukuku'nda beyanın, herhangi bir onay, ret ya da düzeltme gibi bir karşı iradeye ihtiyaç duymadan mükelleflerin vergisel sonuçlar ortaya çıkaran irade açıklamaları olduğu; mükellef iradesine eklenmiş bir irade ve bu iradeyi temsil eden bir onay müessesesinin bulunmadığı ileri sürülmektedir[2394]. Bu görüşe katılmakla birlikte, beyannamelerin onayı ile ilgili olarak herhangi bir kontrol sonucunda verilecek beyan onayının Vergi Usul Hukuku'nda bulunmadığını söylemek daha doğru gözükmektedir. Başka bir deyişle, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergi vergilerle ilgili olarak verilen beyannamelerde, verginin tarh ve tahakkuku aşamasında, idarenin mükellef iradesi hilafına bir irade gösterme yetkisi bulunmamaktadır. Ancak idarenin iradesinin bağlı yetki gereğince, daima onay şeklinde tezahür etmekte olduğu, bağlı yetki çerçevesinde de olsa mükellef beyanı üzerinde onay yetkisinin bulunduğu ve mükellef iradesine de bu şekilde idarenin iradesinin eklendiği düşünülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 27. maddesinde de beyannamede yazılı matrah üzerinden tarhı gereken vergiden bahsedilerek, beyannamede mükellefin hesaplayıp

[2390] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 170.
[2391] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 298.
[2392] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 170.
[2393] Kırbaş, **op. cit.,** s. 98.
[2394] Çitil, **op. cit.,** s. 226, 231.

tespit etmek suretiyle bildirdiği matrah üzerinden tarhın yapılacağı kurala bağlanmıştır. Dolayısıyla idarenin verilen beyannamedeki matraha müdahale etmek, matrahın doğru olmadığından bahisle beyannameyi reddetmek gibi bir yetkisi yoktur. Buradaki tesellüm[2395] olarak ifade edilen onay, teslim öncesi ya da teslim anında yapılan bir kontrolü içermeyen zorunlu bir onaydır ve beyanın tesellümünün hemen devamında bağlı yetki kuralı gereğince tarh ve tahakkuk Vergi Usul Kanunu'nun emri gereği gerçekleşecektir.

Nitekim Anayasa Mahkemesinin bir kararında da beyan usulünde/esasında, mükelleflerin vergi dairesinin herhangi bir müdahalesi olmaksızın ilgili vergi kanunlarında gösterilen vergi matrahını kendisi tespit ederek vergi dairesine bildirimde bulunmakta olduğu belirtilmiştir[2396].

Gümrük Hukuku'nda ise mükellefin beyanına idarenin iradesi eklenmektedir ve Vergi Usul Hukuku'nun aksine ***idarenin mükellefin beyanını kabul etmesi zorunlu değildir ve gümrük idaresinin beyanı kabul etmeme yetkisi de bulunmaktadır[2397].*** Burada gümrük idaresinin kabul, ret veya değiştirme iradesi, kontrole dayanan bir iradedir. Bu anlamda Gümrük Hukuku'nda gümrük idaresinin görev ve yetkisi kapsamında da *beyannamelerin alınması* bulunmakla birlikte; Vergi Usul Hukuku'nda farklı olarak beyannamelerin alınması da bir kontrole dayanmaktadır. Dolayısıyla da Gümrük Kanunu uyarınca gümrük beyanı, vergiyi doğuran olay bağlamında yukarıda açıklandığı üzere, Vergi Usul Kanunu'ndan çok önemli farklılığa sahiptir.

Vergi Usul Hukuku'nda mükellef, vergiyi doğuran olay ***gerçekleştiği için*** beyan usulüne başvurmaktadır. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu'na tabi olan ve beyan esası öngörülmüş bir vergi için sunulan beyanın işlevlerinden birisi, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğinin bildirilmesidir. Başka deyişle, mükellefin bildirimi vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğine ilişkin olmaktadır. Dolayısıyla özel vergi kanununda beyan esasına bağlanmış bir vergi için beyan usulü, ***vergiyi doğuran olayın***

[2395] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19.
[2396] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 24.03.2022 Tarihli ve E. 2019/80, K. 2022/31 Sayılı Karar; 22.06.2022 Tarihli ve 31874 Sayılı Resmî Gazete.
[2397] Çitil, **op. cit.,** s. 226, 229.

gerçekleştiğinin bildiriminin usulüdür. Bu anlamda mükellef ile bağ kurulduğundan bahisle verginin doğumuna sebep olan vergi konusu, beyanname ile sunulmamaktadır. Örneğin gelir vergisi mükellefi, vergi konusu olan gelirini fizikî olarak beyanname ile birlikte vergi idaresine takdim etmemektedir; sadece matraha esas olan gelirinin tutarını bildirmektedir. Yine örneğin, ticarî faaliyet çerçevesinde katma değer vergisi konusu teşkil eden ve teslim edilen bir anahtarlık da beyanname ile birlikte vergi idaresine takdim edilmemektedir; sadece matraha esas olan teslimin tutarı bildirilmektedir.

Doktrinde de Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerdeki vergilendirmenin öznesinin parasal olduğu ve beyan müessesesinde esas olanın parasal kıymet olduğu ve geriye dönük yapılan incelemeler dahi, -Gümrük Kanunu düzenlemelerinin aksine- fizikî bir muayeneyi kapsamadığı ifade edilmektedir[2398]. Zira Vergi Usul Kanunu ile vergiyi doğuran olayı bildirebilmek amacıyla beyanda bulunan mükellefin bildirimleri hakkında güven üzerine inşa edilmiş beyannameye dayanan tarh usulü hükme bağlanmıştır[2399].

Gümrük Kanunu'na tabi vergilerde de mükellefin yazılı bir ikrarı olarak değerlendirebileceğimiz beyan ile matrahın hesaplanarak bildirilmesi suretiyle mükellefin harekete geçmesi esası bulunmakla birlikte; mükellef, ***vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi, meydana gelmesi için*** beyan usulüne başvurmaktadır. Bu sebeple Gümrük Kanunu'na tabi bir vergi için sunulan beyanın işlevlerinden birisi, ***vergiyi doğuran olayı meydana getirmesidir.***

Gümrük Hukuku'nda ***Sonradan Kontrol ve Riskli İşlemlerin Kontrolü Yönetmeliği***'nin[2400] yürürlüğe girmesiyle birlikte uygulanan ve gümrüğe tabi malların gümrükten çıktıktan sonra kontrolüne cevaz veren bir kontrol usulü olan sonradan kontrol uygulamaları, -tıpkı Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerdeki beyannameye

[2398] Çitil, **op. cit.,** s. 231.
[2399] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 14.06.2017 Tarihli ve E. 2017/24, K. 2017/112 Sayılı Karar, 19.07.2017 Tarihli ve 30128 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 28.02.2020 Tarihli ve E. 2020/525, K. 2020/441 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2020-525-k-2020-441-t-28-2-2020, 15.11.2021.
[2400] **Bkz.:** 27.10.2008 Tarihli ve 27037 Sayılı Resmî Gazete.

dayanan tarh usulünde olduğu gibi- mükellefe güven esasına dayanmaktadır[2401]. Bu kapsamda gümrük idaresi, mükellefin doğru beyanda bulunacağını kabul etmekte olduğundan dolayı, beyanın kontrolünü eşyalar gümrükte iken yapmamaktadır. Mükellefe güvenen gümrük idaresi eşyanın kontrolünü, ilgilisine bildireceği bir tarihte, daha sonradan yapmaktadır[2402]. 2009 yılından itibaren uygulanmakta olan sonradan kontrolün, malî idare tarafından yapılan vergi incelemelerinin gümrük alanındaki birebir yansıması olduğu ileri sürülmektedir[2403]. Dolayısıyla gümrük vergilendirme sürecinde sonradan kontrolün esas kılınmadığı kontrol usullerinde, mükellefe güven esası bulunmamaktadır.

Doktrinde bu kapsamda Gümrük Hukuku'nda farklı beyan usullerinin benimsenmiş olması sebebiyle, usul bağlamında mükellefin yazılı açıklamasının bazen beyana yaklaştığı bazen ise Vergi Usul Kanunu'nda 148 ve 149. maddelerinde düzenlenen bildirim müessesesine yaklaştığı ileri sürülmektedir[2404]. Nitekim Vergi Usul Hukuku'nda mükellef beyanına vergi idaresince itibar edilmesi gerekmekte iken[2405]; gümrük vergilerinde ise esas olan mükellef beyanına itibar edilmemesidir[2406].

Gümrük vergilerinde mükellefin ikrarı, vergiyi doğuran olayın gerçekleşeceği şartların bildirimine ilişkin olmakta olup verginin konusu ve mükellefi, vergiyi doğuran olayı gerçekleştirmek için bir araya gelmektedir ve ikrar, mükellef ile bağlantılı olan eşyaya ilişkin olmaktadır. Dolayısıyla gümrük vergisi için gümrük beyanı, ***vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin istendiğinin bildirimi usulü***dür.

Doktrinde de Gümrük Kanunu'nda düzenlenen beyan usulünde, mükellefin iradesinin bir beyandan ziyade, ***talep ve bildirim***e benzediği ileri sürülmektedir[2407].

[2401] Hasan Akdoğan, "Yeni Gümrük Denetim Sistemi: Sonradan Kontrol", **Gümrük Dünyası,** 2011/2, ss. 19-23, s. 20.
[2402] Erhan Gümüş, "Gümrük İncelemelerinde Sonradan Kontrol Yöntemi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı: 96, Aralık 2011, ss. 170-175, s. 171, 173.
[2403] Fatih Uzun, "Dış Ticaret Yapan Firmalar İçin Yeni Bir Denetim Modeli '10 Soruda Gümrükte Sonradan Kontrol İncelemesi'", **Maliye Postası,** Sayı: 827, Yıl: 36, 15 Şubat 2015, ss. 114-117, s. 114, ***("Sonradan Kontrol").***
[2404] Çitil, **op. cit.,** s. 229.
[2405] **Bkz.:** Sayıştay Genel Kurulu, 27.04.1992 Tarihli ve K. 4725/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=sgk-4725-1-27-04-1992.htm&kw=`4725/1`&cr=sayistay#fm, 12.02.2022.
[2406] Anıl, **op. cit.,** s. 170.
[2407] Çitil, **op. cit.,** s. 231.

Buna koşut olarak Vergi Usul Hukuku'ndan farklı olarak Gümrük Hukuku'nda idarenin ***vergiyi doğuran olayı gerçekleştirme*** görevi de bulunmaktadır. Nitekim gümrük mükellefiyetini doğuran beyanın tescili, idarenin bir işlemidir.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde, beyannameye dayanan tarh usulünde, yazılı beyanın esas olması[2408] gibi, Gümrük Kanunu'na tabi vergilerde de gümrük beyanlarının uygulanmasında *yazılı şekil,* esas kabul edilmiştir[2409]. Bu bağlamda gümrük vergisinin tarh, tahakkuk ve tahsilinde ***yazılı beyan esası*** kuraldır[2410].

Durum bu olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda, ayrıca istisna olarak sözlü beyana da imkân tanıyan istisnaî düzenlemenin mevcut olması[2411] gibi, Gümrük Kanunu'nda gümrük beyanının sözlü olarak yapılmasına imkân tanınmış[2412] ve sözlü beyan usulü düzenlenmiştir[2413]. Bunların dışında, Gümrük Kanunu'nun 59. maddesinde, yazılı ve sözlü olmanın yanı sıra, *gümrük beyanının bilgisayar veri işleme tekniği* ve *eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf* ile yapılabileceği belirtilmiştir.

Gümrük Kanunu'nda yukarıda yer verilen beyanname verme usullerinden sözlü ve eşya sahibinin bu eşyayı bir gümrük rejimine tabi tutma isteğini ifade ettiği herhangi bir tasarruf usulleri ayrıca düzenlenmemiş olup yazılı beyanların, *normal usul* ve *basitleştirilmiş usul*de[2414] yapılabileceği de kurala bağlanmıştır.

3.1.2.3.1.1.3.1. Gümrük Beyannamesinin Verilmesi

[2408] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125.
[2409] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 292.
[2410] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 75.
[2411] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125.
[2412] Selen, **op. cit.,** s. 49; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 76. Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda da kimi hâllerde yazılı beyan yerine ağızdan beyan yapılmasının kabul edildiği; bu hâllerde mükellefler tarafından sözle yapılacak beyanlar ilgili memurlar tarafından tahakkuk kâğıtları üzerinde tespit olunarak imzalarının alınacağı ve vergi ile resimlerin bu kâğıtlar üzerinde tahakkuk ettirileceği belirtilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2413] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 63.
[2414] Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda yer alan *basitleştirilmiş beyan,* gümrük işlemlerinin yürürlükteki hükümlere uygun olarak yürütülmesini engellememek kaydıyla, gümrük idarelerince usul ve formalitelerin mümkün olduğu kadar basitleştirmelerini sağlamalarına imkân vermektedir. **Bkz.:** Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 65.

Vergi Usul Kanunu'na tabi vergiler açısından beyannameye dayanan tarh usulünde vergi matrahının tespiti[2415], hesaplanması[2416], belirlenmesi[2417] mükellef tarafından yapılmakta ve vergi matrahının yazılı/elektronik olarak bildirimi, verginin matrahını ve vergilendirmeye olanak veren diğer bilgileri kapsayan *beyanname* ile sağlanmaktadır[2418]. Doktrinde bu bağlamda, *"Vergi nasıl alınmalıdır?"* sorusunun cevaplarından biri olarak *doğrudan/beyannameli* şeklinde bir karşılık belirtilmiştir[2419].

Gümrük Kanunu'nun 60. maddesine göre, gümrük beyanının yapılabileceği usullerden biri olan yazılı beyan, *beyanname* ile yapılmak zorunda olup Kanun'un düzenlemelerine göz atıldığında bunun *gümrük beyannamesi* olarak hükme bağlandığı görülmektedir. Bu bağlamda özel bazı yazılı beyan şekilleri bulunmakla birlikte, yazılı beyan esasına tabi gümrük vergilerinde beyan, gümrük beyannamesi ile yapılmaktadır[2420].

Gümrük Yönetmeliği'nin *gümrük beyannamesi*nin düzenlendiği 122. maddesinde, yazılı beyanın gümrük beyannamesi ile yapılacağı ve yazılı beyanın *bilgisayar veri işleme tekniği yoluyla yapılması*nın esas olduğu hükme bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'na tabi vergiler hakkında vergi tarhı için gereken bilgi, özel kanunlarında tayin edilen beyannamelere yazılarak mükelleflerce vergi dairelerine verilmekte[2421] iken; gümrük vergilerinde ise vergi tarhı için gereken bilgiler de mükellef tarafından gümrük idarelerine[2422] verilmektedir.

3.1.2.3.1.1.3.2. Gümrük Beyannamesinin Kabul ve Tescili

Gümrük beyannamesinin kabulü idarece bir merasime tabidir[2423]. Zira Gümrük Hukuku'ndaki beyan usulünde, Vergi Usul Hukuku'ndan farklı olarak beyan, idarenin

[2415] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 65; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117.
[2416] Zorlu, **op. cit.,** s. 77..
[2417] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 264.
[2418] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 168.
[2419] **Bkz.:** Karakoç, **Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkileri,** s. 27.
[2420] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 75.
[2421] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 44.
[2422] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 291.
[2423] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 229.

beyanı kontrol etme, değiştirme ya da iptal etme yetkileri bulunmaktadır. Yapılan kontrolden sonra; ancak idarenin onayıyla beyan, tamamlanmaktadır[2424]. Gümrük beyannamesi şekle ilişkin eksiklikleri bakımından kabul ya da reddedilir; gümrük vergilerinde beyannamenin kabulünden sonra tescile ilişkin işlemler yapılmaktadır. Dolayısıyla tescil öncesinde beyannamenin kabul edilmesi de gerekmektedir[2425]. Tescil öncesinde beyannamenin kabul edilmesi, beyannamede şekle ait eksiklikler bulunmaması ile mümkün olmaktadır; bu sebeple tescilin şeklî koşullarının yerine getirilmiş olması gerekmektedir[2426]. Bu anlamda beyannamenin tanziminden sonra tespit aşaması kapsamında tescili söz konusudur[2427].

Gümrük Kanunu'nun madde 60/3 ile 60/4 hükümlerinden de tescil öncesinde şeklî bir kontrolün yapıldığı anlaşılmaktadır. Gümrük Kanunu'nun madde 60/3 hükmünde kazıntılı ve silintili beyannamelerin gümrük idarelerince kabul edilmeyeceği; hatalı beyannamelerin yazının üzeri okunacak şekilde çizilerek yanına doğrusu yazılıp beyan sahibi tarafından imzalanarak ve tescil sırasında resmî mühürle mühürlenerek düzeltileceği ve madde 60/4 hükmünde de gümrük işlemlerinin, şekil ve içeriği yönetmelikle belirlenen beyanname ve diğer belgelerle yapılmak zorunda olduğu belirtilmiştir. Bu anlamda kanunî bir şekil kuralı olarak kazıntı ya da silinti bulunan ya da yönetmelikle belirlenen usule ve içeriğe sahip olmayan beyannamelerin kabul ve dolayısıyla tescil edilmeyeceği belirtilmelidir[2428]. Dolayısıyla tescil edilmiş bir beyanname *kabul edilen beyanname* niteliğini haiz beyannamedir.

[2424] Çitil, **op. cit.,** s. 228.
[2425] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 78.
[2426] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 67.
[2427] Sidal, **op. cit.,** s. 46, 256.
[2428] Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun *beyannamelerde düzeltme*nin düzenlendiği 64. maddesinde de gümrük tarafından kazıntı ve silintili beyannamelerin kabul edilmeyeceği, hatalı yazının üzeri okunacak şekilde çizilerek doğrusunun yazılacağı, düzeltmeler ile ilaveleri yanına beyanname sahibi tarafından imza atılacağı ve tescil esnasında bunların resmî mühürle de mühürleneceği belirtilmiştir. Yine mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun da *beyannamelerde düzeltme*nin düzenlendiği 59. maddesinde, kazıntı ve silintili beyannamelerin gümrükçe kabul edilmeyeceği, hatalı yazının üzeri okunacak şekilde çizilerek doğrusunun yazılacağı, düzeltmeler ve ilavelerin yanına beyanname sahibi tarafından imza konulacağı ve tescil esnasında bunların resmî mühürle mühürleneceği belirtilmiştir. Nitekim mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'na dayanılarak hazırlanan 1973 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin *beyannamelerin kabul ve tescili*nin düzenlendiği 247. maddesine göre, ibraz edilen giriş beyannamelerinin, Yönetmelik'in 232. maddesinde yazılı bilgileri kapsayıp kapsamadığı, gerekli belgelerin mevcut ve pullarının tamam olup olmadığı, imza sirkülerlerini, resmî ve özel daire ve müesseselere ait beyannamelerin yetkili memur veya mümessilleri tarafından verilmiş bulunup bulunmadığı, beyannameyi ibraz eden şahsın gümrük işlemini kovalama yetkisini haiz olup olmadığı

Beyannamenin tescilden önce kabul edilmesi hususu, ***ilk kez*** mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu ile getirilmiş olup Kanun Tasarısı'nda mükelleflerin gümrüklere verecekleri beyannamelerin gümrüklerce kabul ve tescil ile hüküm ifade edeceği ve tescilin esaslarından biri olarak, mükelleflerin belirsiz beyanlar ile yanlış tarife uygulanmasına sebep olabilecek hilelerini önlemek amacıyla, gümrük idarelerinin tescil için gönderilen beyannamelerde Kanun'a uygunluğu bakımından genel bir inceleme yapacağı belirtilmiştir[2429].

Tescil, resmiyet verilmek istenen bir şeyin özel defterine kaydı[2430], sicile geçirme[2431] olarak tanımlanmaktadır. *Resmî sicil,* bazı hak ve hâllerin doğumunu veya ispatını sağlamak amacıyla Devlet tarafından tutulan sicil ya da kütükler[2432]; *sicil etmek,* tescil olarak tanımlanmaktadır[2433].

Gümrük Kanunu'nun madde 61/1 hükmünde tescil, *bir işlem* olarak düzenlenmiştir. *Tescil işlemi,* belirli hakların, kanunî durum ya da imkânların ortaya çıkması için meydana gelen olayların ilgili sicil kurumuna kaydedilmesi işlemi olup *sicil olunmak,* resmî deftere yazılmayı ifade etmektedir[2434]. Gümrük vergilerinin tescili ise eşyanın alınacağı rejim hükümlerinin çalıştırılabilmesi için gerekli formalitelerin tamamlanması amacıyla, beyannamenin gümrük kayıtlarına alınmasını sağlayan işlemi ifade etmektedir[2435]. Başka bir ifadeyle gümrük vergilerinde *beyannamenin tescili, mükellef tarafından verilen beyannamenin, gümrük idaresi tarafından kayıtlara alınması işlemidir*[2436]. Bu bağlamda gümrük tescili, usulüne uygun olarak

incelenir. Uygun görülürse beyanname kabul edilir. Aksi takdirde beyannameler, şekle ait eksikliklerin tamamlanması için sahiplerine geri verilir. Kabul olunan beyannameler Yönetmelik'in 104. maddesinde yazılı şekilde manifesto kayıtlarıyla karşılaştırılır. Bu bakımdan da uygunluk görüldüğü takdirde beyannamenin tescili yapılır. Beyannamenin tescili, bunun için gümrüklerde tutulan deftere usulüne göre kaydı yapılmak, üzerine kayıt sıra numarası ve tarihi konulmak ve görevli memur tarafından imzalanmak ve resmî mühürle mühürlenmek suretiyle tamam olur. Tescil numarası, beyannameye ilişik bütün belgelere de konulur.

[2429] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2430] Türk Hukuk Kurumu, **op. cit.,** s. 337.
[2431] Demir, **Hukukî Terimler Sözlüğü,** s. 1129.
[2432] Türk Hukuk Kurumu, **op. cit.,** s. 285.
[2433] Demir, **Hukukî Terimler Sözlüğü,** s. 1014.
[2434] Demir, **Hukukî Terimler Sözlüğü,** s. 1014.
[2435] Selen, **op. cit.,** s. 63.
[2436] Çitil, **op. cit.,** s. 228

düzenlenmiş beyannamelerin ait oldukları eşyanın gümrüğe sunulması üzerine, gümrük idaresi tarafından tescil edilmesi anlamına gelmektedir[2437].

Yine Gümrük Kanunu'nun madde 61/1 hükmüne göre tescil, beyana ilişkin bilgilerin yerel alan ağı veya geniş alan ağı üzerinden *gümrük bilgisayar sistemine girilerek sistem tarafından tescil tarihi ve sayısı verilmesini* ya da *beyanname veya beyanname hükmündeki belgenin üzerine mühür vurularak sıra numarası ile tarih konulması ve bu beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılması*nı ifade etmektedir[2438]. Dolayısıyla mezkûr hüküm uyarınca *gümrük bilgisayar sistemi,* ***gümrük beyannamesinin sicilini ifade eden ve beyannamelerin kaydedildiği resmî bir defter*** mahiyetindedir. Yine mezkûr hüküm uyarınca tescil defteri de ***gümrük beyannamesinin sicilini ifade eden ve beyannamelerin kaydedildiği resmî bir defter*** mahiyetindedir. Her iki durumda da beyannamede yer alan bilgiler kaydedilmektedir. Bu anlamda tescil işleminin hukukî tanımına benzer şekilde, Gümrük Kanunu uyarınca yapılan tescil işlemiyle de meydana gelen olay; yani verilen beyannamedeki bilgiler kaydedilmektedir. Gümrük beyannamesinin kaydını ifade eden tescil ile hukukî sonuçlar doğurmaktadır.

Gümrük vergisi mükellefiyetinin beyannamenin tescil tarihinde başladığı belirtilmektedir[2439]. Daha önce de ifade edildiği üzere, gümrük beyannamesinin tescili, gümrük vergisinde vergiyi doğuran olaylardan biri olarak gümrük mükellefiyetinin başlamasını sağlamaktadır. Gümrük Kanunu'nun madde 61/11 hükmüne göre, idarece yapılacak tescil için, Kanun'un 60. maddesinde belirtilen şartlara uygun

---

[2437] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 262.

[2438] Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde ise tescilin, beyanname veya beyanname hükmündeki belgenin üzerine mühür vurularak sıra numarası ve tarih konulması ile bu beyannameye ait bilgilerin tescil defterine yazılması veya tescil defteri yerine geçen bilgisayar kaydına alınmasıyla tamamlanacağı düzenlenmiştir. **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu.** Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun *tesçil (tescil)*in düzenlendiği 62. maddesinde, giriş beyannamelerinin kontrol edilerek Kanun'un 59. maddesinde istenilen bilgileri içerdiği takdirde *kabul ve tescil* edileceği; aksi hâlde eksikliklerin tamamlanması amacıyla geri verileceği ve beyannamenin tescilinin, deftere kaydı ve üzerine sıra numarası, tarih ve resmî mühür konması ile tamam olacağı belirtilmiştir. Yine mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun *tescil*in düzenlendiği 57. maddesinde, giriş beyannameleri incelenerek Kanun'un 54. maddesinde belirtilen bilgileri ihtiva ettiği takdirde kabul ve tescil edileceği; ancak şeklî noksanlıkları tamamlanmak üzere geri verileceği ve beyannamenin tescilinin, deftere kaydı ve üzerine sıra numarası, tarih ve resmî mühür konulması suretiyle tamam olacağı belirtilmiştir.

[2439] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 78.

*beyannamenin sunulmuş olması*nın yanı sıra, beyannameye konu *eşyanın gümrüğe sunulmuş olması* da gerekmektedir.

Şekle ilişkin eksiklikler giderildiğinde, gümrük beyannamesi kabul edilmekte ve özet beyanlarıyla uyumlu olduğu takdirde tescil işlemi yapılmaktadır[2440]. Bu gerekliliklerden hemen sonra idarece yapılan tescil ile ortaya çıkan kanunî durum, gümrük vergisi yükümlülüğünün başlamasıdır.

Gümrük vergilerinde tescilin vergiyi doğuran olayı ortaya çıkmasından başka; beyannameyi mükellefin taahhüdü hâline getirme işlevi bulunmaktadır. Kontrol yapılmadığı takdirde, vergi tarhına, tescili yapılmış beyannamedeki bilgiler esas alınmaktadır[2441]. Daha genel bir ifadeyle idare açısından mükellefi bağlayıcı nitelikte olan beyanın yerinde görülmesi hâlinde tarh ve tahakkuk işlemleri gerçekleştirilmektedir[2442].

Gümrük Kanunu'nda verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanunu'nda verilen beyannamelerin karşılaştırılmasında fayda görülmektedir.

Danıştay kararlarında "beyanın bağlayıcılığı ilkesi"nden dolayı Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde beyan edilen matraha karşı dava açılamadığı belirtilmiştir[2443]. Yine Danıştay'ın başka bir kararında da Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde beyan, bağlayıcı olduğundan dolayı ihtirazî kayıt müessesinin ortaya çıktığına yer verilmektedir[2444].

[2440] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 78.
[2441] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 69.
[2442] Arslan, **İhtirazi Kayıt,** s. 37.
[2443] **Örnek kararlar için bkz.:**
· Danıştay 7. Dairesi, 27.04.2010 Tarihli ve E. 2008/5286, K. 2010/2022 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2008-5286-k-2010-2022-t-27-4-2010, 11.01.2021.
· Danıştay 7. Dairesi, 25.05.2015 Tarihli ve E. 2011/8466, 2015/2978 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-8466-k-2015-2978-t-25-5-2015, 22.01.2022.
· Danıştay 7. Dairesi, 21.04.2015 Tarihli ve E. 2011/3910, K. 2015/2192 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-3910-k-2015-2192-t-21-4-2015, 22.01.2022.
[2444] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 27.04.2010 Tarihli ve E. 2008/5286, K. 2010/2022 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2008-5286-k-2010-2022-t-27-4-2010, 11.01.2021. **Ayrıca bkz.:** İstanbul 7. Vergi Mahkemesi, 26.11.2010 Tarihli ve E. 2009/3649, K. 2010/3252 Sayılı Karar; Danıştay VDDK, 05.03.2014 Tarihli

Sayıştay'ın bir kararında da belirttiği üzere, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde mükellefler *beyanları ile bağlıdır* ve vergi dairesi, aksi ispat edilinceye kadar bu beyanlara itibar etmek durumundadır[2445].

Vergilendirme işlemleri, mükellefi bağlayıcı niteliktedir ve yerine getirilmesi zorunludur[2446]. Gümrük vergileri açısından ise tescil işlemi de beyannameyi kesinleştiren ve beyannamedeki bilgilerle mükellefi bağlayan[2447], bağlayıcı[2448] hukukî sonuçlar doğurmaktadır[2449]. Bu anlamda mükellefin beyanının bağlayıcı olduğu hususu, gümrük vergilerinde de geçerlidir[2450]. Nitekim gümrük vergilerinde beyanın doğurduğu mükellefiyetin mahiyetlerinden birisinin *bağlayıcılık vasfı* olduğu ifade edilmiştir[2451]. Ancak beyanın bağlayıcılık vasfı, doğru beyan yapılması amacını içermekte olup beyan sahibinin ödeme mecburiyetini içermemektedir[2452].

Dolayısıyla hem Vergi Usul Kanunu'na tabi vergiler hem de Gümrük Kanunu'na tabi vergiler için verilen beyannameler mükelleflerini bağlamaktadır; ancak Vergi Usul Hukuku'nda bu hukukî sonucun doğması için gümrük vergilerindeki gibi tarh ve tahakkuk öncesinde bir idarî usul; yani tescil öngörülmemiştir. Zaten Vergi Usul Hukuku'nda beyannamenin hukukî sonuç doğurması, verginin idarece tarh ve tahakkuk ettirilmesine bağlı olmaktadır ve verginin tahakkukunun şeklî görünümü olan tahakkuk fişi tanzim edilmedikçe beyanname, bir hukukî sonuç doğurmayacaktır.

Bunun dışında, Gümrük Kanunu'nun 181. maddesinde, 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında ise artık gümrük mükellefiyetini doğuran olayın düzenlenmemiş; yani bu maddede vergiyi doğuran olayın tanımlanmamış olduğu doktrinde ileri sürülmektedir[2453]. Ancak, Gümrük Kanunu'ndan önce yürürlükte olan

---

ve E. 2013/62, K. 2014/153 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2013-62-k-2014-153-t-5-3-2014, 11.11.2021.

2445 **Bkz.:** Sayıştay Genel Kurulu, 27.04.1992 Tarihli ve K. 4725/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=sgk-4725-1-27-04-1992.htm&kw=`4725/1`&cr=sayistay#fm, 12.02.2022.

2446 Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 255.

2447 Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 78.

2448 Sidal, **op. cit.,** s. 270; Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 234.

2449 Selen, **op. cit.,** s. 64.

2450 **Bkz.:** TBMM, **1615 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**

2451 Sidal, **op. cit.,** s. 270.

2452 Sidal, **op. cit.,** s. 270-271.

2453 Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 67.

mülga kanunî düzenlemelerde de aynı durum mevcuttur. Nitekim, mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nda gümrük vergileri yönünden *(vergi) ödeme mükellefiyetinin başlangıcı;* mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda *vergi mükellefiyetinin başlangıcı* düzenlenmiş ve doğuma ilişkin bir husus kurala bağlanmamıştır. Bu bağlamda Gümrük Kanunu'nun 181. maddesinde, ithalat gümrük vergilerinde vergiyi doğuran olayın *genel kuralı*na yer verilmiş olup bu kural, kanun koyucunun gümrük vergisinde arzu ettiği vergilendirme sürecine ilişkindir. Nitekim, mezkûr Kanun'un devamındaki maddelerde, esas olarak tescile bağlı olarak gümrük mükellefiyetinin başlayamadığı diğer istisnaî hâller ayrıca düzenlenmiştir.

Tescil işleminden sonra, beyanname gümrük işlemlerinin yapılması için ilgili gümrüğe gönderilmektedir[2454]. Dolayısıyla gümrük vergilerinde beyannamenin verilmesi, kural olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi için yapılmakta olduğundan dolayı, gümrük vergilerinde beyanname verilmesi vergiyi doğuran olayın kapsamında yer almaktadır.

Verginin doğumundan başlayarak kalkmasına kadar devam eden bir süreç olan vergileme olayı[2455], vergi hukuku doktrini tarafından kavramsallaştırılan[2456] vergilendirme süreci çerçevesinde açıklanmaktadır. Vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra, -*kural olarak*- vergilendirme işlemleri olan matrahın belirlenmesini takiben verginin tarh edilmesi, tebliğ edilmesi, tahakkuk ettirilmesi ve tahsili ile tamamlanmış olmaktadır[2457].

Durum bu olmakla birlikte doktrinde, gümrük vergilerinde tarh işleminin, beyannamenin verilmesi, tescili, kontrolü ve verginin hesaplanması olarak dört aşamada gerçekleşmekte olduğu ve tarh aşamasının ortaya konulmasında beyan sisteminden hareket edilmesi gerektiği ileri sürülmektedir[2458]. Yine doktrinde, gümrük vergilerinde 4T aşamalarından önce eşyanın gümrüğe sunulması ve gümrük beyanının

[2454] Çitil, **op. cit.,** s. 228.
[2455] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 80.
[2456] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 83; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 5; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 165; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 255; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 49; Susam, **op. cit.,** s. 286; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku** s. 177.
[2457] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121.
[2458] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 74.

yapılması aşamalarından söz edilmesi gerektiği belirtilmektedir[2459]. Kanaatimizce de gümrük vergileri açısından beyan sisteminden hareket edilmesi bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır ve Gümrük Kanunu'nun 181 ve 188. maddelerinde tescile bağlı olarak genel kuralı düzenlenen gümrük vergilerinde vergiyi doğuran olayın başlatılması için teknik anlamda tarh işleminin kapsamında *beyannamenin verilmesi ile tescili* mevcuttur. Zira Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerin tarh ve tahakkuk ettirilmesi için verilen beyannameler, vergiyi doğuran olayın sonrasına ilişkin olmakta ve dolayısıyla vergiyi doğuran olayın kapsamında yer almamaktadır. Bu vergilerde, vergi idaresinin tarh öncesi, bir irade göstermek suretiyle beyannameyi kabul etmeme ya da değiştirme yetkisi bulunmamaktadır. Beyanname (bildirilen matrah), doğrudan verginim tarh ve tahakkukuna esas tutulmaktadır. Burada idarece gerçekleştirilen tarh ve tahakkuk suretiyle, idarenin mükellef iradesine eklenmesi, zorunlu bir onay şeklinde gerçekleşmektedir.

Ancak Gümrük Kanunu uyarınca gümrük mükellefiyeti başlatan tescil işlemi ise, Vergi Usul Kanunu'nda bulunmayan ve *tarh kapsamında,* gümrük mükellefiyetinin başlaması için ***ek bir idarî usul*** olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira gümrük vergilerinde beyan, Gümrük Kanunu'nun öngördüğü genel kural uyarınca, vergi alacağı-borcunun doğumu için ***yeterli olmamaktadır.*** Gümrük idaresince yapılacak hesaplama ve tahakkuk ettirilecek gümrük vergileri için, bu vergilerin mükellefiyetini başlatan bir tescil işlemine ihtiyaç bulunmaktadır.

Nitekim yine doktrinde 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında Gümrük Kanunu'nda hem gümrük yükümlülüğün kanunî bu ilk tanımı hem de Gümrük Kanunu'nun 181. maddesinde ithalat gümrük vergileri açısından kurala bağlanan gümrük yükümlüğünün "başlaması" hususları birlikte düşünüldüğünde, burada vergiyi doğuran olaydan ziyade *tahakkuk aşaması* ilişki kurulabilmekte olduğu ifade edilmektedir[2460]. Bu kapsamda yine doktrinde beyannamenin tescil edilmesiyle, gümrük vergisi *ödeme* mükellefiyetinin başlamakta[2461] olduğu ve gümrük vergilerinde

[2459] Şahin, **op. cit.,** s. 54.
[2460] Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 68.
[2461] Sidal, **op. cit.,** s. 263.

vergiyi doğuran olayın gümrük vergilerinin *ödeme* yükümlüğünün doğması[2462] şeklinde ifade edildiği görülmektedir. 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile Gümrük Kanunu'nda hükme bağlanan gümrük yükümlülüğünün tanımının, aslında gümrük vergileri yönünden ***tahakkuk aşaması***nı içerecek bir biçim kazanmış olduğu ileri sürülmektedir[2463]. Gümrük yükümlülüğünün kanunî bu tanımı, vergiyi doğuran olayla örtüşmekten ziyade; "gümrük vergilerinin ödenmesi zorunluluğunu" kapsayarak vergilendirme sürecinde daha sonra yer alarak somutlaşmayı temin eden teknik aşamalarla bağlantılı olarak düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunu'nun madde 61/3 hükmüne göre, *tescil edilmiş beyanname*nin, ait olduğu eşyanın vergileri ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde beyan sahibini bağladığı ve gümrük vergileri ***tahakkukuna esas tutulacağı*** belirtilmiştir. Yani tescil edilen bir beyanname ile henüz gümrük vergilerinin tarh ve tahakkuk edilmiş olduğu ve dolayısıyla ödenmesi ya da tahsil edilmesi gereken aşamaya gelmiş bir verginin var olduğu söylenememektedir[2464]. Ancak, gümrük mükellefiyetini başlatan tescil işleminin idarî fonksiyona tabi olması sebebiyle, -Vergi Usul Hukuku'nun aksine- Gümrük Hukuku'ndaki vergilendirme sürecinde idarî fonksiyonun alanını genişleten bir hukukî etki yaratmaktadır. Dolayısıyla gümrük vergilerinde vergi tekniğindeki idarenin rolü, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerden daha önce başlamakta ve vergilendirme sürecine, vergiyi doğuran olayı başlatma yetkisi de dâhil olmaktadır. Bu durum, Gümrük Hukuku'nda tarh aşamasının kapsamına beyanname ve bunun tescilinin de dâhil edilmesine sebebiyet vermektedir.

Diğer taraftan, yukarıda ayrıntılarıyla açıklandığı üzere, Gümrük Kanunu'nun 182, 183, 184, 185, 189. 190 ve 191. maddeleri gümrük mükellefiyetinin hukukî varlık kazanmasında genel kuraldan sapılan; Kanun'a uygun olmayan hâllerdir. Kanunî bu düzenlemeler sebebiyle gümrük mükellefiyetinin doğduğu hâllerde ise gümrük

[2462] Yerci, **op. cit.,** s. 40-41.
[2463] Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 68.
[2464] Nitekim mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 65/1 hükmünde de gümrük idaresince *tescil edilmiş olan beyannamenin* ilgi olduğu eşyanın vergi, resim ve para cezalarından dolayı taahhüt niteliğinde olarak mükellefi bağladığı ve gümrük vergisinin *tahakkukuna esas tutulacağı* belirtilmiştir. Yine mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun *beyanın bağlayıcı olduğu*nun düzenlendiği madde 60/1 hükmünde gümrük idaresince *tescil edilmiş olan beyannamenin* ilgili olduğu eşyanın vergi, resim ve para cezalarından dolayı taahhüt mahiyetinde olarak mükellefi bağlayacağı ve *vergilerin tahakkukuna esas tutulacağı* belirtilmiştir.

vergileri ile Vergi Usul Kanunu'na tabi vergiler açısından vergiyi doğuran olayın ortaya çıkış usulü aynı olmaktadır. Şöyle ki mezkûr maddeler uyarınca gümrük mükellefiyeti doğduğunda da vergi alacağı-borcu, tıpkı Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde olduğu gibi, Devlet'in giriştiği işlemler dolayısıyla değil de mükellefe bağlı olarak, gümrük idaresinin iradesi dışında gerçekleşmektedir. Dolayısıyla, yer verilen bu hâllerde vergiyi doğuran olayda idarî bir fonksiyon ifa edilmemekte olup bu olayın doğumunu vergilendirme sürecinden dışlamak gerekmektedir.

3.1.2.3.1.2. Kontrol Usulü

Gümrük vergilerinde beyannamenin verilmesinden sonra, gümrük idaresince *fiilî denetim* yapılmaktadır ve beyanname bu şekilde kontrol edilmektedir[2465]. Bu anlamda gümrük vergilerinin tarh ve tahakkukunda *idareten tetkik usulü* etkin kılınmıştır[2466].

Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nın özel madde gerekçesinde, kanunlarla konmuş olan vergileri ödeme mükellefiyetinin yanı sıra *gümrük kontrolüne tabi olma mükellefiyeti* getirildiği; gümrük idaresi tarafından beyanların kontrol ve ibraz edilecek orijinal fatura, menşe şahadetnamesi gibi vesikalarla da karşılaştırdıktan sonra gümrük vergilerinin tahakkuk ettirebileceği ve esas olanın da bu olduğu belirtilerek[2467] gümrük vergilerinde yapılacak tarhta beyannamenin yanı sıra, kontrolün de esas olduğuna işaret edildiği düşünülmektedir.

Nitekim tekrar belirtmek gerekir ki, gümrük vergisini tarh işlemi beyannameye dayanmakla birlikte, bu vergilerin kendilerine mahsus özelliği sebebiyle sadece beyanname usulüyle yetinilmemiş ve detaylı bir kontrol, yardımcı bir usul olarak kurala bağlanmıştır[2468].

Ayrıca mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda gümrük vergilerinde, vergi tahakkuk işlemleri için gerekli hızın mükellefler ile gümrük idarelerinin vergi tahakkukunda kendi paylarına düşen işlerde bir iş bölümü yapılması ile mümkün hâle

[2465] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 356.
[2466] Sidal, **op. cit.,** s. 46.
[2467] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2468] Sidal, **o cit.,** s. 45.

geleceği ve ithalat gümrük tarifesine göre gümrük tarafından *vergilerin tespit edilebilmesini mümkün kılacak* biçimde, tarifenin tasniflerine ve nitelendirilmelerine uygun olarak beyan etmek görevinin mükelleflere yükümlendirildiği belirtilmiştir[2469].

Yine mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun ikinci ayrımında *demiryolları, kara taşıtları, deniz taşıtları, hava gemileri* ve *müşterek hükümler*den teşekkül gümrük işlemleri düzenlenmiş ve yer verilen taşıtlardaki vergilendirme sürecinde öncelikle *beyan*ın, ardından da *gümrükçe yapılacak kontrol*ün (denetimin) düzenlendiği görülmektedir.

Bu anlamda mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 65/3 hükmünde muayene neticesinin, eşyanın beyana göre daha yüksek tarifeye tatbikini veya daha fazla vergi alınmasını gerektirmesi hâlinde gümrük vergisinin bu sonuca göre tahakkuk ettirileceği; madde 68/1 hükmünde de kıymeti üzerinden gümrük vergisine tabi eşyanın kıymetinin eksik beyan edildiği anlaşıldığı takdirde muayene memurunca tespit olunacak değerinin vergiye esas olacağı belirtilerek nihayetinde beyan usulünün yanında, kontrol usulünün etkin kılınacağı hususunun kurala bağlandığı görülmektedir.

Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 1/5 hükmünde, *vergi tahakkukunun idarece yapıldığı hâller* ve *vergi tahakkukunun mükellefince yapıldığı hâller* şeklinde kanunî bir tasnife yer verilmiştir. Yine mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 146. maddesinde, beyana göre hesaplanan vergi ile muayene neticesine göre alınması gereken vergi düzenlemesine yer verilmek suretiyle, gümrük vergisinin tahakkukunda iki tür hesap yapıldığı; bunlardan ilkinin mükellefin beyanına dayanan hesap, diğerinin de muayeneye dayanan hesap olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 4. maddesinde de gümrük idareleriyle muhatap olan kişilerin sorumluluklarından birisinin de gümrük idarelerinin gerek bu Kanun'da gerek diğer mevzuat hükümlerine göre yapacağı *kontrollere tabi olmak* olduğu hükme bağlanmıştır. Yer verilen bu düzenleme ile gümrük mükellefiyetinin geniş kapsamlı içeriğinin düzenlendiği belirtilmektedir[2470]. Bu anlamda Gümrük Kanunu'nda

[2469] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2470] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 43.

mükellefiyet sadece üzerine gümrük vergisi düşen kişi olarak tanımlanmamış; mükellefiyetin kapsamında denetlemelere tabi olmak da alınmıştır[2471]. Bu anlamda her ne kadar Gümrük Kanunu'nda *gümrük vergileri*ni ödeme zorunluluğu şeklinde maddî bir yükümlülüğü ifade eden bir gümrük mükellefiyeti; yani mükellefiyet tanımı yapılmış olsa da Kanun'un diğer maddeleriyle gümrükle muhatap olan kişiler için maddî yükümlülüğün dışında da pek çok şeklî yükümlülük de kurala bağlanmıştır[2472]. Dolayısıyla gümrük mükellefiyeti sadece gümrük vergilerini ödemekten ibaret olmayıp usul ve şekle ait diğer kanunî düzenlemelerle getirilmiş olan mükellefiyetleri kapsamaktadır[2473].

Gümrük vergilerinde beyannamede matrah ve oran gösterilmekle birlikte; verginin tespit ve tarhına yarayacak tüm bilgiler de beyannameye eklenmektedir[2474]. Bu anlamda gümrük beyanında eşyanın vergilendirilmesine ve tabi olacağı dış ticaret politikası önlemlerine esas olacak şekilde detaylı bilgiler yer almaktadır[2475]. Zira aşağıda detaylarıyla görüleceği üzere gümrük vergilerinde, teyit edilmesi kural olarak zorunlu tutulan beyannameler, bu teyide hizmet etmek amacıyla tevsik[2476] edici nitelikte olmak zorundadır.

Nitekim mülga 1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu'nun 11. maddesinde, beyanatın *teyit* için istenilmesi hâlinde, mükelleflerin orijinal faturaları, vesaire ispata yarayan evrakları ibraza ve suretlerini vermeye mecbur oldukları belirtilmiştir[2477]. Yine mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 59. maddesinde, beyanname sahiplerinin *beyanlarını tevsik etmek* ve muayeneyi kolaylaştırmak üzere, eşyanın orijinal faturasını, muhtelif hacim ve ağırlıklarda kaplara ait çeki listesini ve özel hükümlere göre aranacak sair belge ve şahadetnameleri de tescilden önce gümrük

---

[2471] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 34.
[2472] Şahin, **op. cit.,** s. 43-44.
[2473] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 43.
[2474] Sidal, **op. cit.,** s. 45.
[2475] Şahin, **op. cit.,** s. 55.
[2476] *Tevsik,* belgeleme, bir olayın doğruluğunu vesika ile isbat etmek, anlamına gelmektedir. **Bkz.:** Demir, **Hukukî Terimler Sözlüğü,** s. 1138.
[2477] Maddenin gerekçesinde, bu maddenin, kıymeti üzerinden resim alınan eşya için bunların sahiplerini kıymet beyan etmeye ve bu beyanı teyit edecek fatura vesaireyi göstermeğe mecbur ettiği; dolayısıyla istisnasız olarak uygulanacak bu hüküm açısından makul bir sebeple faturasız gelecek eşya için zor bir durum oluşturmasına engel olmak için, fatura ibrazının gümrük idaresinin talebine bağlı kılmanın uygun görüldüğü belirtilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **1499 Sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu Tasarısı.**

idarelerine verecekleri belirtilmiştir. Bu kapsamda mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda gümrük vergisi için sunulan beyan, *tafsilâtlı beyan* olarak ifade edilmiş olup manifesto dışında *tafsilâtlı bir beyanname* ile beyanın esas olduğu ifade edilmiştir[2478]. Bu bağlamda gümrük beyanlarının ayrıntılı[2479] olması gerekliliği kurala bağlanmıştır. Ayrıca mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun 65. maddesinin ilk fıkrasında gümrük vergisinin tahakkukundaki esasın mükellef tarafından sunulan ve idarece tescil edilen beyanname olduğu belirtilerek, beyan usulü tesis edilmekle birlikte; aynı maddenin ikinci fıkrasında gümrük idaresinin beyanın doğruluğunu saptamak üzere seçeceği kapları tartarak veya açarak inceleyebileceği belirtilmiştir.

Yine mülga 6290 sayılı Kanun Tasarısı'nın gerekçesinde, mükelleflerin eşyanın vergi matrahına giren kıymet unsurlarını doğru beyan edip etmediğinin gümrük idaresi tarafından meydana çıkarılmasının zaman alıcı ve zor olduğu; mükelleflerin eşyanın vergiye esas olan kıymeti ve bu kıymete dâhil edilmesi gereken çeşitli ücret ve masraf unsurlarını doğru olarak beyan etmelerini sağlamanın, vergi matrahına girmesi gereken unsurları doğru olarak beyan etmeyen mükellefler hakkında sıkı bir yaptırım uygulanmasıyla mümkün olabildiği de ayrıca belirtilmiştir[2480].

İlaveten mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun ikinci kitap ikinci bölümünde de *beyanın tevsiki ve muayene* düzenlenerek kontrol usulünün hukukî çerçevesi kurala bağlanmıştır.

Gümrük beyannamesinin tevsik edici olduğuna ilişkin tespit, yürürlükteki Gümrük Kanunu düzenlemelerinden de çıkarılmaktadır. Gümrük beyannamesinin teferruatlı tüm bilgileri içermesi hâlinde, Gümrük Kanunu'nun 60 ila 70. maddeleri arasındaki *normal usul*deki yazılı beyanın uygulandığı belirtilebilir.

Gümrük Kanunu'nun madde 60/1 hükmünde, normal usulde yazılı beyanın, eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanması için

[2478] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2479] *Tafsilî,* ayrıntılı, geniş açıklamalı anlamlarına gelmektedir. **Bkz.:** Demir, **Hukukî Terimler Sözlüğü,** s. 1069.
[2480] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı.**

gerekli bütün bilgileri içermesi gerektiği ve madde 60/2 hükmünde de eşyanın beyan edildiği gümrük rejimini düzenleyen hükümlerin uygulanması için gerekli bütün belgelerin beyannameye ekleneceği belirtilmiştir.

Diğer taraftan Gümrük Kanunu'nun 71. maddesinde, *basitleştirilmiş usul*deki yazılı beyan düzenlenmiş olup maddenin gerekçesinde, tüm gümrük işlemlerinin aynı önemde ve boyutta olmadığı, bazı gümrük işlemlerinin ticarî ithalat veya ihracat konusu olan eşyaya ilişkin işlemlere göre daha basit olmasının hem bürokrasiyi azaltacağı hem de bu konuda doğabilecek şikâyetleri ortadan kaldıracağı; ayrıca sürekli ve aynı eşyayı ithal eden güvenilir kuruluşların gümrükten süratle eşya çekebilmeleri ve bu eşyayı en kısa sürede ekonomiye kazandırabilmeleri için, bunlara ait gümrük işlemlerinin diğerlerinden farklı yapılmasını gerekli kıldığından dolayı bu amaçla basitleştirilmiş usulün uygulanacağı durumlarda, gümrük idarelerinin beyanname yerine başka bir ticarî veya idarî belgenin gümrüğe verilmesine ve buna beyanı kanıtlayıcı belge olarak istenilen tüm belgelerin eklenmemesine, eşyanın ilgili rejime geçişinin beyanname verilmeksizin kayıt yoluyla yapılmasına izin verebilecekleri belirtilmiştir[2481].

Gümrük Kanunu'nun 65. maddesinde, beyanın doğruluğunu araştırmak üzere gümrük idarelerinin beyanname ile ilgili ve beyannameye ekli belgeleri kontrol edebileceği; beyannamenin içerdiği bilgilerin doğruluğunu araştırmak amacı ile beyan sahibinden diğer belgeleri de vermesini isteyebileceği ve eşyayı muayene edebileceği ve ayrıntılı muayene veya tahlil amacıyla numune alabileceği belirtilmiştir.

Nitekim 2000 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin *vergilerin hesaplanacağı zaman*ın düzenlendiği 780. maddesinde kesin vergi tahakkuklarının, eşyanın gümrük amirlerince veya bilgisayar sistemince muayenesine lüzum görülen hâllerde, bu muayenenin sonunda ve muayenesine lüzum görülmeyen hâllerde ise, beyannamenin idare amirleri tarafından havale edilmesi veya bilgisayar sisteminin otomatik olarak belirlemesi üzerine, muayene memurları tarafından, eşyanın ağırlık, cins, nev'i ve kıymeti hakkında konulmuş esaslar dikkate alınarak hesaplanacağı belirtilmiştir. Bu düzenlemenin başlığı 2002 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği ile değiştirilmiş ve tarhı

[2481] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**

ifade eden *vergilerin hesaplanacağı zaman* yerine, doğrudan tahakkuku ifade eden *vergilerin tahakkuk ettirileceği zaman* başlığı hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda 2002 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin *vergilerin tahakkuk ettirileceği zaman*ın düzenlendiği 640. maddesinde de kesin vergi tahakkuklarının eşyanın ağırlık, cins, nev'i, menşei ve kıymeti gibi vergilendirme unsurları dikkate alınmak suretiyle, eşyanın muayene edilmesi hâlinde muayene sonuçları; muayene edilmemesi hâlinde beyannamede yer alan bilgiler üzerinden yapılacağı hükme bağlanmıştır.

Burada belirtmek gerekir ki, gümrük vergileri açısından bir *gümrük denetimi süreci* mevcuttur. Bu süreç kapsamında, özet beyana ilişkin gümrük denetimi, gümrük beyanına ilişkin gümrük denetimi ve eşyanın teslimi sonrası gümrük denetimi yapılmaktadır[2482].

Gümrük idaresi, gümrük beyannamesinin tescilinden sonra eşyanın gümrük beyannamesine uygun olup olmadığını tespit amacıyla, beyannameye bağlı belgeleri inceleyebilir, beyannameye eklenmesi zorunlu olmayan diğer belgeleri isteyebilir, eşyayı muayene edebilir[2483]. Dolayısıyla gümrük beyannamesi, içeriği, ekleri, konusu eşya ile bağlantısının her zaman kontrol edilebilme konusunda gümrük idaresinin yetkilendirilmiş olduğu bir belgedir. Zira Gümrük Kanunu'nun 65. maddesi dışında ayrıca 69. maddesi de bu temelde düzenlenmiştir. Bu sebeple doktrinde, *muayene işlemleri* çatısı altında *fizikî muayene* ve *belge kontrolü* ele alınmıştır[2484]. Nitekim gümrük idareleri beyanın doğruluğunu araştırmak üzere, beyanname ile ilgili ve beyannameye ekli belgeleri kontrol edebilmekte, beyan sahibinden başka belgeler isteyebilmekte, eşyayı muayene edebilmekte ve ayrıntılı muayene ya da tahlil amacıyla numune alabilmektedir[2485].

Ancak Gümrük Kanunu ve Gümrük Yönetmeliği'nde *eşyanın kontrolü* şeklinde de düzenlemelere yer verilmiş olduğundan ve muayene kavramının yer aldığı tüm düzenlemelerin odağında belgenin değil; eşyanın olması sebebiyle bu çalışmada

[2482] Erkan Mustafa Üyümez, Raşit Gültekin, "Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi", **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 14, Mart 2016, ss. 343-365, s. 350-356.
[2483] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 354-354.
[2484] Selen, **op. cit.,** s. 66.
[2485] Şahin, **op. cit.,** s. 55.

kontrol usulü kapsamında, ***belge kontrolü*** ve ***eşya kontrolü*** olarak ifade edilmiştir. Yer verilen bu iki tür kontrol de Gümrük Kanunu'nda *gümrük kontrolü*[2486] olarak hükme bağlanmıştır. Zira Kanun'un madde 3/13 hükmünde tanımlanan gümrük kontrolünü kapsamında, eşyanın muayenesi, beyanname verileri ile elektronik veya yazılı belgelerin varlığının ve gerçekliğinin doğrulanması, işletmelerin hesap ve diğer kayıtlarının incelenmesi, taşıma araçlarının kontrolü, bagajların ve kişilerin yanlarında ya da üstlerinde taşıdıkları diğer eşyanın kontrolü bulunmaktadır.

Dolayısıyla Gümrük Kanunu'nda mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda yer alan tarh öncesi beyannamenin kontrol esası ile birlikte, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile tarh öncesi beyannamenin kontrol esasının terk edilmesi suretiyle ilk kez tarh sonrası beyannamenin kontrol esası birlikte kurala bağlanmıştır.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da vergilemede beyana göre tarh ve tahakkuk işleminin ayrı, beyanın gerçek olup olmadığının saptanmasının ayrı bir işlem olduğu ifade edilmişse[2487] de bu ifade, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile ihdas edilen, Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri ile de sürdürülen ve beyannamedeki bilgilerin kural gereği doğru kabul edilmesinden dolayı bu onayın zorunlu ve ancak tarhtan sonra kontrol, denetim, araştırma ve incelemeyi esas tutan beyannameye dayanan tarh usulü için geçerlidir. Gümrük Kanunu'nda ise beyana göre tarh ve tahakkuk işlemleri ile beyanın gerçek olup olmadığının saptanması hususları ayrı değil; iç içedir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'ndan farklı olarak Gümrük Kanunu'nda verginin tahakkuk ettirilmesi, kural olarak, idare tarafından yapılan birtakım maddî ve hukukî değerlendirmeler sonucunda olmaktadır.

Gümrük Kanunu uyarınca verilen beyannamedeki bilgilere dayanmanın yanı sıra, eşya bizzat kontrol edildikten sonra vergi gümrük idaresince de hesaplanır; yani tarh edilir ve devamında tahakkuk ettirilir[2488]. Bu anlamda çalışmada daha detaylı

[2486] 5911 sayılı Kanun değişikliği ile gümrük denetimi kavramı, gümrük kontrolü olarak kurala bağlanmıştır.
[2487] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995 Tarihli ve E. 1994/80, K. 1995/27 Sayılı Karar, 02.02.1996 Tarihli ve 22542 Sayılı Resmî Gazete.
[2488] Sidal, **op. cit.,** s. 45.

açıklanabilmesi için ayrı ayrı başlıklar hâlinde yer verilse de gümrük vergilerinde tarh usulü, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen beyannameye dayanan tarh usulünden, tarh öncesi yapılabilecek olan *kontrol, denetim, araştırma, inceleme, teyit* temelinde farklıdır.

Nitekim Vergi Usul Hukuku'nda ikmalen tarh, re'sen tarh ve idarece tarh, vergi idaresinin mükellefin ödevlere uyup uymadığını denetlemesi kapsamında yapılan vergi denetimlerinin sonucunda tesis edilmektedir[2489]. Bu anlamda gümrük vergilerinin salt beyannameye dayanan tarh usulü ile tarh edildiği belirtildiğinde, yanlış olmayan; fakat eksik bir hukukî belirleme yapılmış olacaktır.

Bu sebeple, kontrole bağlı olarak yardımcı bir tarh usulünün de uygulandığı belirtilen[2490] ve bu çalışmada gümrük vergilerinde beyannamenin kontrolüne dayanan tamamlayıcı tarh usulü olarak adlandırılan bu usuldeki tarhın *tamamlayıcı ve yardımcı usul*[2491] ile gerçekleştirildiği ve tarhiyatın da *tamamlayıcı ve denetleyici* işlem[2492] niteliğinde olduğu belirtilebilir. Başka ifadeyle gümrük vergilerinde kontrol usulü, *tamamlayıcı, tamamlayan, denetleyici, yardımcı* niteliklere sahiptir. Durum bu olmakla birlikte, beyanın kontrolüne dayanan tarh usulünün, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergiler için öngörülen tamamlayıcı ve yardımcı tarh usullerinden farklı olarak ***olağanüstü hâller dolayısıyla uygulanmadığı; aksine yürürlükteki Gümrük Kanunu'nun emrettiği temel usul olduğu düşünülmektedir.*** Bu anlamda gümrük vergilerinde gümrük beyannamesinin verilmesini müteakip yapılan kontrolle birlikte verginin hesaplanmasını ifade edilen kontrole dayanan tarh usulü, ***olağan dışı bir tarh usulü olarak değerlendirilemez.*** Bu bağlamda gümrük vergilerinde normal tarh usulü, beyanın kontrolüne dayanan tamamlayıcı tarh usulü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi Usul Hukuku'nda mükellefin beyanı üzerine yapılmayan tarh işlemleri, vergi idaresinin inceleme faaliyetlerinin sonucunda ulaştığı (yakaladığı) verilere dayanılarak yapılmaktadır[2493]. Ancak Gümrük Hukuku'nda kurala bağlanan

[2489] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 63-73.
[2490] Sidal, **op. cit.,** s. 45.
[2491] Esinlenilen kavramın yer aldığı eser için **bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59.
[2492] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18-19.
[2493] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 86.

beyannameye dayanan tarh usulünde gümrük idaresince yapılacak kontrol, *tarh öncesinde; henüz vergi borcu idarece de hesaplanmadan yapılmasına imkân tanınan;* bir kanunî yetkiye dayanmaktadır. Bu anlamda kontrole dayanan tarh usulü, beyannameye dayanan tarh usulü ile yarışmamakta olup beyannameye dayanan tarh usulünün yokluğuna tahvil edilen bir usul değildir.

Burada belirtmek gerekir ki, mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda beyan usulünün başarılı bir şekilde uygulanmasını temin eden beyanların doğru yapılması hususunun, Kanun'da da etkin kılınabilmesi için yalan beyanlara cezaî yaptırım uygulandığı belirtilmiştir[2494]. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu kapsamında beyan usulünde matrahın tayininde vergi idaresinin bir yetkisi ve işlemi bulunmamakta iken[2495]; gümrük vergilerinde matrahın tayininde gümrük idaresinin kontrol yetkisi ve kontrol sonucunda matrahın tayin edilmesi işlemi bulunmaktadır.

Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda da beyanın kontrolü, *validation* olarak ifade edilmiş ve gerektiği hâllerde muayene yapılacağı belirtilmiştir[2496].

Gümrük Kanunu'nda da *beyanın kontrolü esası* bulunmaktadır ve bu kontrol belge kontrolü ya da fizikî muayene şeklinde gerçekleşmektedir[2497].

Tüm bu açıklamalar ışığında, gümrük vergilerinde tarh usulünün, tüm gümrük işlemlerini; özel olarak gümrük idaresinin tarh öncesi kontrol yetkisini kapsayıcı şekilde ***beyanın kontrolüne dayanan tamamlayıcı tarh usulü*** olarak adlandırılması mümkün olup bu usulün kontrol kapsamında da belge ve eşya kontrolü bulunmaktadır.

3.1.2.3.1.2.1. Belge Kontrolü

Gümrük beyannamesinin *kural olarak* sahip olması gereken tevsik edici niteliği, Gümrük Kanunu'nun 65. maddesinde gümrük idarelerinin beyanın doğruluğunu araştırma görevleri kapsamında sahip oldukları yetkilerden

[2494] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2495] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 81.
[2496] **Bkz.:** TBMM, **1615 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2497] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 230.

kaynaklanmaktadır. Maddeye göre gümrük idareleri, beyanname ile ilgili ve beyannameye ekli belgeleri kontrol edebilir ve beyannamenin içerdiği bilgilerin doğruluğunu araştırmak amacı ile beyan sahibinden diğer belgeleri de vermesini isteyebilir. Görüldüğü üzere, gümrük idaresine Gümrük Kanunu ile belge kontrolü konusunda takdir yetkisi tanınmış olup bu noktada beyanın kontrolünü tayin eden ve *muayene kriterleri*ni oluşturan[2498] ***kırmızı, sarı, mavi*** ve ***yeşil hatlar***ın ele alınması gerekmektedir.

Gümrük Kanunu'nda yer almamakla birlikte, kanaatimizce Kanun'un *diğer beyanlar*ın düzenlendiği 72 ve *eşyanın tesliminden sonra beyanın kontrolü*nün düzenlendiği 73. maddelerinde yönetmelikle belirlenmesi hakkında yetki verilen konular dâhilinde Gümrük Yönetmeliği'nin 180. maddesinde *beyanın kontrolü* düzenlenmiş ve bu kontrol, maddede kırmızı, sarı, mavi ve yeşil hatlar çerçevesinde kurala bağlanmıştır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 180. maddesine göre ***kırmızı hat***ta, eşyanın muayenesi ile birlikte belge kontrolü de yapılmaktadır. Dolayısıyla bu hatta gümrük idaresi hem belge kontrolü yapmakta hem de eşyayı muayene ederek fiziken görüp incelemektedir[2499]. Danıştay'ın bir kararında da kırmızı hat muayene kriterinin, belge kontrolü ile birlikte eşyanın fizikî muayenesinin de yapıldığını göstermektedir[2500]. Bu anlamda kırmızı hatta tabi olan eşyanın vergi tarhında kontrol usulü, belge ve eşya kontrolüyle sağlanmaktadır.

3.1.2.3.1.2.2. Eşya Kontrolü

Beyannamede yer alan eşyanın kontrolü, gümrük idaresinin beyannamenin doğruluğunu belirlemek amacıyla beyannamede yer alan eşyaları tamamen ya da kısmen kontrol etmesidir[2501]. Bu anlamda gümrük beyannamesi verilen eşya, cins, nevi

[2498] **Bkz.:** Danıştay 15. Dairesi, 13.04.2017 Tarihli ve E. 2015/8898, K. 2017/1819 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/15-d-e-2015-8898-k-2017-1819-t-13-4-2017, 11.07.2022.
[2499] Şahin, **op. cit.,** s. 55.
[2500] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 06.04.2016 Tarihli ve E. 2013/4626, K. 2016/3807 Sayılı karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2013-4626-k-2016-3807-t-6-4-2016, 11.07.2022.
[2501] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 58. 1973 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin *muayenin (muayenenin) ne bakımdan yapılacağı*nın düzenlendiği 292.

ve nitelikleri yönünden beyannameye uygun olup olmadığının tespiti açısından muayeneye tabi tutulmaktadır ve gümrük vergisinin tahakkuku, muayene sonuçlarına göre yapılmaktadır[2502].

Nitekim mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 68. maddesinde de *eşyanın fizikî muayenesi ve kimyevi tahlili* düzenlenmiş ve yaptırılacak tetkik ve tahlil sonuçlarının tahakkuka esas tutulacağı belirtilmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 65. maddesine göre gümrük idareleri, vergi konusu eşyayı muayene edebilir ve ayrıntılı muayene veya tahlil amacıyla numune alabilmektedir. Dolayısıyla gümrük idaresine Gümrük Kanunu ile beyanın eşya kontrolü konusunda takdir yetkisi tanınmış olup bu noktada beyanın kontrolünü tayin eden *hat*ların ele alınması gerekmektedir.

Gümrük Yönetmeliği ile *muayene hattı kriteri*[2503] getirilmiş olup Gümrük Yönetmeliği'nin 180. maddesine göre ***sarı hatta,*** muayeneye gerek görülmeksizin eşyaya ait beyanname ve eklerinin doğruluğu ve birbiriyle uygunluğu kontrol edilmektedir. Danıştay'ın bir kararında belirtildiği üzere, gümrük beyannamelerin sarı hat kriterine tabi olarak işlem görmesi hâlinde sarı hat, ***belge kontrolü***nü ifade etmektedir[2504]. Bu anlamda bu hatta eşya muayene edilmediğinden[2505]; eşya kontrolü yapılmamaktadır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 180. maddesine göre ***mavi hat,*** Bakanlıkça belirlenen onaylanmış kişi statüsüne sahip kişilerin ihracatta yararlandığı, eşyanın çıkış işlemlerinin tamamlanmasından önce belge kontrolüne veya muayeneye tabi

---

maddesine göre muayene, eşyanın gümrük vergisi ile gümrükte alınan diğer vergi ve resimlerin tahakkukuna veya vergi muafiyetinin tespitine esas olan unsurlar hakkındaki beyanların doğruluğunun tetkikini kapsamaktadır.

[2502] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 229.

[2503] Fatih Uzun, "Gümrük İşlemlerinde Uygulanan Basitleştirilmiş Usuller ve Yükümlülere Sağladığı Faydalar", **Gümrük ve Ticaret Dergisi,** Sayı: 7, 2016, ss. 63-67, s. 66, ***("Basitleştirilmiş Usuller").***

[2504] **Bkz.:** Danıştay İDDK, 09.06.2020 Tarihli ve E. 2018/3580, K. 2020/858 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/iddk-e-2018-3580-k-2020-858-t-9-6-2020, 11.07.2022. **Ayrıca bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 17.09.2007 Tarihli ve E. 2006/1847 K. 2007/2406 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-2006-1847-k-2007-2406-t-17-9-2007, 11.07.2022.

[2505] Şahin, **op. cit.,** s. 55.

tutulmadığı hattır. Mavi hatta ithalat ve ihracat işlemleri tamamlanarak eşya mükellefe sunulduktan sonra; gümrük memurunun eşya ile ilgili stok kayıtlarını kontrol etmesi suretiyle gümrük işlemlerinin kontrolü sağlanmaktadır[2506]. Bu kapsamda Danıştay'ın bir kararında belirtildiği üzere, mavi hat, eşyanın *ertelenmiş bir kontrole tabi tutulduğu* hattır[2507].

Gümrük Yönetmeliği'nin 180. maddesine göre ***yeşil hat,*** eşyanın belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı hattır. Dolayısıyla bu tarhta hem tarh öncesinde hem de sonrasında bir belge ya da eşya kontrolü bulunmamaktadır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yeşil hatta tabi eşyalarda herhangi bir eşya kontrolü yapılmamakla birlikte; sarı hatta sadece belge kontrolü ve mavi hatta da sonradan bir eşya kontrolü bulunmaktadır.

Diğer taraftan eşya kontrolünün mutlak olduğu tek durum, kırmızı hatta tabi eşyalar açısından geçerlidir. Nitekim Danıştay'ın bir kararında da kırmızı hatta değerlendirilen eşyaların idarece fizikî muayeneleri yapılmaksızın gümrük çıkış beyannamelerinin kapatılmasına hukuken imkân bulunmadığı belirtilmiştir[2508].

Ayrıca belirtmek gerekir ki, mükellef lehine getirilmiş olan bir beyan yöntemi olan basitleştirilmiş usuller ile yapılan beyanlarda, ayrıca eşyanın kontrolü istisna tutulmuştur[2509].

3.1.2.3.1.3. Vergi Matrahı Tespitinin İdarece Takdir Usulüne Dayanması

[2506] Uzun, **Basitleştirilmiş Usuller,** s. 66.
[2507] **Bkz.:** Danıştay 10. Dairesi, 17.02.2016 Tarihli ve E. 2012/4036, K. 2016/817 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/10-d-e-2012-4036-k-2016-817-t-17-2-2016, 11.07.2022.
[2508] **Bkz.:** Danıştay 10. Dairesi, 14.10.2020 Tarihli ve E. 2015/5398, K. 2020/3800 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/10-d-e-2015-5398-k-2020-3800-t-14-10-2020, 11.07.2022.
[2509] Çitil, **op. cit.,** s. 228, 231.

Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilendirme sürecinde vergi dairesi, aksi ispat edilinceye kadar mükelleflerin beyanlarına itibar etmek durumundadır[2510]. Gümrük vergilerinde ise esas olan *beyana itibar edilmeksizin,* bütün hesapların bir kontrolden geçirilmek suretiyle idarece hesaplanarak tahakkuk ettirilmesidir. Bu anlamda tahakkukun re'sen gümrüklerce yapıldığı ifade edilmektedir[2511]. Doktrinde bu durum, *gümrük vergisinin matrahının tespiti ile ilgili olarak gümrük idaresinin araştırma hakkı* olarak ele alınmıştır[2512].

Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda kıymeti üzerinden vergiye tabi olan eşyanın beyan olunan kıymetinin doğruluğunu kontrol için yapılan inceleme sonucunda eksik beyan edilmiş olduğunun anlaşılması hâlinde, bu kıymetin arttırılacağı belirtilmiş olup *resen kıymet tesbit*i kavramına yer verilmiştir[2513].

Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 60/2 hükmü uyarınca da Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 60/2 hükmünde, idare tarafından yapılan muayene sonucuna göre verginin tahakkuk edeceği belirtilmiştir.

3.1.2.3.2. Beyannameye Dayanan Tarh Usulü ve Özellikleri

Gümrük idaresinin denetimleri eşya gümrükte iken yapılan anlık denetim ve eşya gümrükten çıktıktan sonra yaptığı denetim olmak üzere, iki tür denetim yetkisi bulunmaktadır[2514]. Gümrük işlemlerindeki bu hukukî sonuç, sonradan kontrol müessesi ile ortaya çıkmış olup sonradan kontrol usulü ile anında ve sonradan olmak üzere, ikili bir yapı oluşturulmuştur[2515].

Gümrük vergisinde, beyanın ödenmesi gereken vergideki etkisini "1/4 beyan + 3/4 tahakkuk" şeklindeki matematiksel ifadeden[2516] farklılaştırarak tıpkı Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde olduğu gibi, "4/4 beyan" hâline getiren ve matrahın

[2510] **Bkz.:** Sayıştay Genel Kurulu, 27.04.1992 Tarihli ve K. 4725/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=sgk-4725-1-27-04-1992.htm&kw=`4725/1`&cr=sayistay#fm, 12.02.2022.
[2511] Anıl, **op. cit.,** s. 170.
[2512] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 46.
[2513] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2514] Akdoğan, **op. cit.,** s. 19.
[2515] Gümüş, **op. cit.,** s. 175.
[2516] Anıl, **op. cit.,** s. 170.

tespitinde tam olarak beyan usulünün uygulandığı beyannameye dayanan tarh usulü de Gümrük Yönetmeliği'nde düzenlenmiştir.

Daha önce de belirtildiği üzere, Gümrük Yönetmeliği'nin *beyanın kontrolü*nün düzenlendiği 180. maddesine göre, kırmızı ve sarı hat dışında kalan mavi ve yeşil hatlarda tarh öncesinde herhangi bir belge veya eşya kontrolü bulunmamaktadır.

Nitekim doktrinde de eşya kontrolünün kapsamına ilişkin olarak eşyanın beyanının yapılmasından sonra kontrole ve tahlile tabi tutulmaksızın da teslim edilebileceği ve beyanın düzeltilmesi işleminin teslimden sonra da yapılabileceği belirtilmiştir[2517]. Sonradan kontrol uygulamaları, mükellefe güven esasına dayanmaktadır[2518]. Dolayısıyla salt mavi ve yeşil hatlara özgü eşyaların gümrük vergilerinde tarh usulü, tıpkı Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde olduğu gibi, tarh öncesindeki bir kontrole dayanmayan, beyannameye dayanan tarh usulü şeklinde gerçekleşmektedir.

Yine Gümrük Kanunu'nun 71. maddesi ile düzenlenen *basitleştirilmiş usul*de, Gümrük Hukuku'ndaki beyana ilişkin genel kuraldan farklı olarak, bu usuldeki beyanlarda, fizikî beyanın şart koşulmayarak sadece parasal ve bilgiye dayalı unsurlara yer verilmek suretiyle, Vergi Usul Hukuku'ndaki beyan usulüne daha çok benzediği belirtilmiştir[2519].

3.1.3. Vergi Tahakkuku

Gümrük Kanunu düzenlemeleri incelendiğinde, yürürlüğe girmiş olduğu metninde **27 defa[2520],** güncel metninde ise **30 defa[2521]** tahakkuk kavramına yer verildiği anlaşılmaktadır. İlga edilen kanunî düzenlemeler incelendiğinde, tahakkuk kavramının, mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde **32**

[2517] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 70.
[2518] Akdoğan, **op. cit.,** s. 20; Gümüş, **op. cit.,** s. 171.
[2519] Çitil, **op. cit.,** s. 230.
[2520] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu.**
[2521] **Bkz.:** T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, **Gümrük Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4458&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5, 17.03.2022, ***("Gümrük Kanunu").***

defa[2522]**,** mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde **60 defa**[2523] yer almıştır.

Ayrıca Gümrük Yönetmeliği'nde **69 defa** ve 2002 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nde **136 defa,** 2000 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nde **136 defa,** 1973 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nde **241 defa** tahakkuk kavramı yer almıştır.

Tekrar belirtmek gerekir ki, tüm bu hukukî düzenlemelerin hiçbirinde tarh kavramı yer almamış ve tahakkuk ise tanımlanmamıştır. Bu anlamda yürürlükteki Gümrük Kanunu'ndaki düzenlemelerde, mükellef, mükellefiyet gibi Arapça iki kavram yükümlülük, yükümlü gibi kavramlarla değiştirilmiş[2524]; ancak tahakkuk aynen bırakılmıştır[2525].

Doktrinde, gümrük vergilerinde *tarh, tahakkuk ve tebliğ aşamalarının birbirlerini kesintisiz ve hızlı bir şekilde izlediği* belirtilmektedir[2526]. Yine doktrinde Gümrük Kanunu'nda verginin hesaplanması anlamında verginin tahakkuku, verginin tebliği ve verginin tahsili olmak üzere üç aşama öngörüldüğü ileri sürülmektedir[2527]. Vergi Usul Kanunu'nda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte başlayan vergilendirme sürecinde kural olarak sırasıyla tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarının bulunduğu; ancak *gümrük vergilerindeki tahakkukun vergilendirme sürecindeki sırasının değiştiği ileri sürülmektedir*[2528]. Bu anlamda gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinde Vergi Usul Kanunu'ndaki dört temel aşamayı temsil eden 4T aşamalarının sırası değişerek; tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil olduğu belirtilmektedir[2529].

[2522] **Bkz.:** TBMM, **Gümrük Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc031/kanuntbmmc031/kanuntbmmc03105383.pdf, 14.06.2021, ***("5383 Sayılı Gümrük Kanunu").***

[2523] **Bkz.:** TBMM, **Gümrük Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc055/kanuntbmmc055/kanuntbmmc05501615.pdf, 21.07.2021, ***("1615 Sayılı Gümrük Kanunu").***

[2524] Bu durumun vergi tarhı için de geçerli olduğu düşünülmektedir; zira tarh yerine verginin hesaplanmasına yönelik düzenlemeler yapılmıştır.

[2525] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 233.

[2526] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 58.

[2527] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 83.

[2528] Gök, **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar,** s. 138.

[2529] Şahin, **op. cit.,** s. 54.

Bunun dışında aksi yönde bir görüş olarak gümrük vergilerinde Vergi Usul Kanunu'na tabi diğer vergi türlerinden farklı bir vergilendirme süreci işlemekte olduğu; gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinin, *tahakkuk, tebliğ, tahakkukun kesinleşmesi* ve *tahsil aşamaları*ndan oluştuğu belirtilmektedir[2530]. Yine benzer şekilde doktrinde Gümrük Kanunu kapsamında olağan vergilendirme sürecinin, *tahakkuk, tebliğ, tahakkukun kesinleşmesi* ve *tahsil* sırasıyla ele alındığı görülmektedir[2531]. Başka bir görüşe göre de Gümrük Kanunu'nda verginin tahakkuku (verginin hesaplanması anlamında), verginin tebliği ve verginin tahsili olmak üzere üç aşama öngörülmüştür[2532].

Doktrinde ayrıca, Gümrük Kanunu'nda yer alan tahakkuk ile ifade edilmek istenenin *ödenmesi gereken gümrük vergilerinin idarece hesaplanması; yani tarh edilmesi* olduğu ileri sürülmektedir[2533]. Yine benzer şekilde doktrinde Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda kullanılan tahakkuk kavramlarının farklı anlamlar ihtiva ettiği; Vergi Usul Kanunu'nda tahakkukun verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesini, yani kesinleşmesini ifade ederken; Gümrük Kanunu'nda tahakkukun verginin ödenebilecek bir safhaya gelmesini ifade ettiği belirtilmektedir[2534]. Bu anlamda Gümrük Kanunu'nda vergi tahakkuku kavramının yeğlenmiş olması sebebiyle, vergi tahakkuku kavramının yerine de bir kavram bulunması gerekliliğinin ortaya çıktığı ve bunun da kesinleşme ile ifade edildiği ileri sürülmektedir[2535].

İlaveten Gümrük Mevzuatı'nda vergi tahakkuku ifadesinin diğer vergilerde olduğu gibi verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi anlamında değil; *verginin tarhı (hesaplanması) anlamında kullanıldığı* ileri sürülmektedir[2536]. Buradan hareketle Vergi Usul Kanunu'nun tarh/vergi tarhı şeklinde düzenlediği idarî işlemin, Gümrük Kanunu'nda *tahakkuk olarak ifade edildiği* ve bu bağlamda tahakkukun yalnızca bir

[2530] Ekinci, **op. cit.,** s. 39-40.
[2531] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 51-63.
[2532] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. s. 83.
[2533] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 354.
[2534] Şahin, **op. cit.,** s. 56.
[2535] Cahit Yerci, "Gümrük Mevzuatında Muğlâk Bir İfade: Verginin Kesinleşmesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog,** Sayı: 158, Haziran 2001, ss. 51-54, s. 54, ***("Verginin Kesinleşmesi").***
[2536] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 83.

idarî işlem olarak algılanabileceği ve vergilerin tahsil edilebilir bir aşamaya gelmesinin hukukî olarak algılanamayacağı belirtilmektedir[2537]. Yine Gümrük Kanunu'nda tahakkuk olarak ifade edilen hususun Vergi Usul Kanunu'ndaki tarh yerine kullanıldığı ve Vergi Usul Kanunu'ndaki tahakkukun da Gümrük Kanunu'nda tahakkukun kesinleşmesi kavramını ortaya çıkardığı ileri sürülmektedir[2538]. Bu kapsamda yine doktrinde, mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu ile etkin kılınan beyanname sistemi uyarınca gümrük beyannamelerinde *beyan – tesbit (tespit) – tarh ve tebliğ* safhalarına tekabül eden tabloların mevcut olduğu, vergi hesabının beyannamede tahakkuk tablosunda yapıldığı, bu anlamda gümrük vergilerinde vasıtasız (dolaysız) vergilerde takip edilen usule benzer bir sistemin takip edildiği, gümrük beyannamesindeki tarh sütununun tahakkuk adını taşıdığı ve gümrük vergilerinde tarh ve tahakkukun tebliğ işlemi ile birbirinden ayrılmış olduğu ve ileri sürülmektedir[2539].

Öncelikle gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinde tarhın bulunmadığı yönündeki görüşlere[2540] katılmadığımızı belirtmek isteriz. Nitekim bir önceki başlıkta ele alındığı üzere, gümrük vergilerinde de verginin hesaplanarak tespitini ifade eden tarh işlemi mevcuttur. Ancak kanun koyucu, ilga edilen hukukî düzenlemelerde de görüldüğü üzere, daima gümrük vergilerinde tarhın tahakkuk hukukî etkisine hemen kavuşmasını etkin kılan vergilendirme sistemini benimsemiştir. Dolayısıyla gümrük vergilerinde tarhı kesintisiz; tarha bitişik bir şekilde tahakkuk izlemektedir. Bu anlamda bir gümrük vergisinde kural olarak bir tarhtan bahsediliyorsa, bu tahakkuk etmiş bir tarh olduğundan dolayı; belki de bu durumun vurgulanması amacıyla hukukî terminolojide tarh kavramı ile değil; tarhın hukukî etkisi olan tahakkuk kavramıyla düzenlemeler yapılmıştır.

Gümrük vergilerinde tarh ile tahakkukun tebliğ ile birbirinden ayrıldığı yönündeki görüşe[2541] de katılmadığımızı belirtmek isteriz. Zira gümrük vergilerinde

[2537] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 73, 75.
[2538] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 61.
[2539] Sidal, **op. cit.,** s. 46.
[2540] Ekinci, **op. cit.,** s. 39-40; Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 51-63.
[2541] Sidal, **op. cit.,** s. 46.

tarh ile tahakkuk arasında başka herhangi bir hukukî işlem mevcut olmayıp gümrük vergilerinin tahakkuk usulü, tarha bitişik olarak gerçekleşmektedir.

Son olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tarhın, Gümrük Kanunu'nda tahakkuk olarak düzenlendiği yönündeki görüşlere[2542] de katılmak mümkün gözükmemektedir. Gümrük vergilerinde vergilendirme süreci, Vergi Usul Kanunu'nun aksine, kural olarak tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil sırasıyla gerçekleşmektedir. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerin tümü açısından da vergilendirme sürecinde, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları, bu sırayla etkin kılınmamıştır. Vergi Usul Kanunu'na tabi bir verginin beyannameye dayanan tarh usulü ile vergilendirme sürecinin işletilmesi hâlinde de tarh ile birlikte kesintisiz olarak tahakkuk gerçekleşmektedir.

Bu konuda mülga 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu Tasarısı'nda yer alan bir ifadenin büyük bir kıymet arz ettiği düşünülmektedir. Şöyle ki, mezkûr Tasarı'da özel madde gerekçesinde, *re'sen veya ikmalen tarh edilecek vergiler* ve *beyanname üzerine tahakkuk ettirilen vergilerin tarhı* şeklinde bir ayrıma gidilmiştir[2543]. Bu kapsamda beyannameye dayanan bir tarh söz konusu olduğunda, tarh ile birlikte tahakkukun hukukî varlık kazanması sebebiyle, doğrudan verginin tahakkukundan bahsedildiği; ancak tarhiyatla birlikte tahakkukun gerçekleşmediği diğer tarh usullerinde ise müstakil olarak tarh kavramına yer verildiği görülmektedir.

Gümrük vergilerinde de tarh edilen vergi derhal tahakkuk etmektedir ve ardından Gümrük Kanunu'nda öngörülen kurallar uyarınca ilgililere tebliğ edilmektedir ya da tebliğ yerine geçen işlemlerin gerçekleştirilmesiyle tebliğ edilmiş sayılmaktadır.

Yine doktrinde gümrük vergilerinde tahakkukun iki biçimde gerçekleştiği; bunlardan ilkinin bu çalışmada olağan tahakkuk olarak ifade edilen mükellefin beyannamesinde belirttiği vergi tutarı ile gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi tutarının eşit olması hâli olduğu; diğerinin ise bu çalışmada ek tahakkuk olarak ifade

[2542] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 354; Şahin, **op. cit.,** s. 56; Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 73; Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 61; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 83.
[2543] **Bkz.:** TBMM, **2430 Sayılı Kanun Tasarısı.**

edilen ve hiç alınmadığı ya da eksik alındığı gerekçesiyle gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergilerde gerçekleşen tahakkuk olduğu belirtilmektedir[2544]. Başka bir anlatımla, gümrük vergilerine ilişkin olarak gümrük mevzuatında, normal vergilendirme sürecinde yer alan beyan üzerine yapılan tahakkuk ve gümrük idaresi tarafından yapılan kontroller sonucunda hiç alınmadığı veya eksik alındığı anlaşılan veya tahakkukundan hemen sonra beyanname/beyanname yerine geçen belge üzerinde tebliğ edilemeyen ek tahakkuk olmak üzere, iki tür vergi tahakkuku bulunmakta olduğu ileri sürülmektedir[2545]. Nitekim Gümrük Yönetmeliği'nin madde 587/1-b hükmünde, ***yükümlünün beyanına göre yapılan vergi tahakkukları*** ve ***gümrük idaresince tahakkuk ettirilen vergiler*** şeklinde, hukukî bir tasnifin de kurala bağlandığı görülmektedir. Bu bağlamda gümrük vergilerinde bu çalışmada adlandırıldığı şekliyle *olağan tahakkuk* ile *ek tahakkuk* olarak adlandırılabilecek tahakkuk bulunmakta olup her iki tahakkukta da vergi matrahı tespitinin idarece takdir usulüne dayandığı anlaşılmaktadır.

3.1.3.1. Olağan Tahakkuk

Gümrük Kanunu'nun madde 197/1 ile madde 197/3 hükümleri birlikte yorumlandığında, mükellef tarafından gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması hâlinde vergi tahakkuk etmektedir.

Doktrinde de belirtildiği üzere, gümrük beyanı sunulan vergilerde, beyanda yer verilen vergi hesabı ile gümrük idaresince yapılan kontrol sonucunda yapılan hesaba göre beyanın uygun bulunarak onaylanması sonucunda, vergi tahakkuk etmiş olmaktadır[2546]. Bu bağlamda mükellefin gümrük beyannamesinde gösterdiği vergi tutarı ile gümrük idaresi tarafından hesaplanan vergi tutarının eşit olması hâlinde gümrük vergisinin tahakkuku gerçekleşmektedir[2547]. Dolayısıyla normal

[2544] Selen, **op. cit.,** s. 242.
[2545] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 56.
[2546] Şahin, **op. cit.,** s. 56.
[2547] Selen, **op. cit.,** s. 242.

vergilendirme sürecinde yer alan beyan üzerine yapılan tahakkuk[2548], olağan tahakkuka tekabül etmektedir.

Bu açıklamalar ışığında bu çalışmada gümrük vergilerinde olağan tahakkuk olarak ifade edilen bu tahakkukta, aşağıdaki şartların bir arada gerçekleşmesi gerekmektedir:

- Ödenecek gümrük vergisinin hesabını içeren gümrük beyannamesinin usulüne uygun olarak mükellef tarafından gümrük idaresine verilmesi.
- Gümrük idaresi tarafından ya bir kontrol sonucunda ya da kontrol olmaksızın gümrük beyannamesindeki idarece yapılan vergi hesabının (tarhın) eşit olmasından bahisle onaylanması.

3.1.3.2. Ek Tahakkuk

Doktrinde *tarhiyat*[2549]*, ek tarhiyat*[2550]*, ikmalen tarhiyat*[2551]*, re'sen tarh*[2552]*, ilave vergi tarhı*[2553]*, ek vergi hesaplaması*[2554]*, ek vergi tahakkuku*[2555] olarak ifade edilmekte olan ek tahakkuka ilişkin yapılacak açıklamalarda ilga edilen kanunî düzenlemelere yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 65/3 hükmünde muayene neticesinin, eşyanın beyana göre daha yüksek tarifeye tatbikini veya daha fazla vergi alınmasını gerektirmesi hâlinde gümrük vergisinin bu sonuca göre tahakkuk ettirileceği; madde 68/1 hükmünde de kıymeti üzerinden gümrük vergisine tabi eşyanın kıymetinin eksik beyan edildiği anlaşıldığı takdirde muayene memurunca

[2548] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 56.
[2549] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 60.
[2550] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. Önsöz v.
[2551] Selen, **op. cit.,** s. 310.
[2552] Şahin, **op. cit.,** s. 56.
[2553] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 188.
[2554] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 791.
[2555] Candan, **Gümrük Vergisi;** Salim Ateş Oktar, Yeliz Neslihan Akın, "Gümrük Hukukunda 'İthalatta Gözetim Uygulaması' Dolayısıyla Uygulanan Ek Vergilendirme İşlemleri ve Buna İlişkin Olarak Kesilen Cezalar Hakkında Değerlendirmeler (I)", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 382, Temmuz 2020, ss. 22-41, s. 38; Salim Ateş Oktar, Yeliz Neslihan Akın, "Gümrük Hukukunda 'İthalatta Gözetim Uygulaması' Dolayısıyla Uygulanan Ek Vergilendirme İşlemleri ve Buna İlişkin Olarak Kesilen Cezalar Hakkında Değerlendirmeler (II)", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 383, Ağustos 2020, ss. 11-27, s. 21.

tespit olunacak değerinin vergiye esas olacağı belirtilmiştir. Bu iki kanunî düzenlemeden çıkarılan ilk sonuca göre, gümrük vergilerinde tahakkuk usulünde beyanın yanında, bu beyanı tamamlayan bir idarî kontrol ve nihayetinde bu kontrole göre ortaya çıkarılan bir tahakkuk etkin kılınmıştır. İdarî kontrol ile; mükellefin beyanıyla örtüşmeyen hâllerde ek tahakkuka yönelik olarak yetki ve görev ihdas edilmiş olmaktadır.

Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 60/2 hükmünde, beyanın doğruluğunun denetlenmesi amacıyla gümrük idaresinin eşyayı kısmen veya tamamen muayene edebileceği; bu durumda beyanname içeriği eşyanın vergilerinin tahakkukunun muayene sonucuna göre yapılacağı belirtilmiştir.

1973 tarihli ve 2000 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliklerinde *vergi farkının tahakkuk ettirileceği* düzenlenmiştir. 2000 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin ekinde yer alan *Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defteri*'nde, gümrük vergisinin yanı sıra, *ek vergi* başlığıyla da bir sütun açılmıştır. 2002 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin 45. maddesinde ve Gümrük Yönetmeliği'nin 53. maddesinde de *ek vergi tahakkuku* yapılacağı belirtilmiştir.

Gümrük Kanunu'nun sadece bir maddesinde yer verilerek madde 244/1 hükmünde, gümrük idarelerince düzenlenen *ek tahakkuk*un uzlaşma konusu olabileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin *uzlaşmanın kapsamı*nın düzenlendiği madde 4/3 hükmünde mükellef tarafından yapılan beyanın, ilgili gümrük idaresi tarafından kontrolü, ikinci muayeneye yetkili görevliler tarafından kontrolü, ikincil kontrol, sonradan kontrol ya da ertelenmiş kontrol suretiyle denetlenmesi sonucunda *ek tahakkuku* yapılarak yükümlüye tebliğ edilen gümrük vergilerinin uzlaşma kapsamında olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca Gümrük Yönetmeliği'nin madde 53/3 hükmünde, tamamlayıcı beyana göre gözden geçirilmiş kıymetin daha yüksek olması hâlinde ek vergi tahakkukunun yapılacağı; 490. maddesinde de *gümrük vergilerinin ek tahakkuku ile gümrük vergilerine ilişkin ceza kararlarının verilmesi, tebliği ve kayda geçirilmesi* düzenlenmiş ve ayrıca mezkûr Yönetmelik'in *geri verme veya kaldırma başvurusu*nun düzenlendiği 502 ve 505. maddelerinde de *ek tahakkuk* ifadesine yer verilmiştir.

Danıştay kararları incelendiğinde de *re'sen yapılan tahakkuk* ve *idarece kendiliğinden yapılmış tahakkuk*[2556], *idarece kendiliğinden yapılmış bir ek tahakkuk işlemi*[2557], *gümrük idaresince kendiliğinden tahakkuk ettirilen vergiler*[2558] ve *ek tahakkuk* ifadelerine yer verildiği görülmektedir.

Doktrinde ek tahakkuk ettirilen vergi, *ikmalen tarh edilen vergi*[2559] ve ek tahakkuk ise *tarhiyat*[2560], *ek tarhiyat*[2561], *re'sen tarh*[2562] olarak ifade edilmektedir. Bu kapsamda gümrük mevzuatı çerçevesinde ek tarhiyat yerine ek tahakkuk kavramının kullanıldığı ileri sürülmektedir[2563].

Gümrük Kanunu'nun madde 197/2 ile madde 242/1 hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, yapılan denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya eksik alındığı belirlenen vergilerde, ek tahakkuk gerçekleşmektedir.

Nitekim doktrinde de gümrük idarelerince yapılan kontrol ve denetimler sonucunda hiç alınmadığı ya da eksik alındığı anlaşılan vergiler için ek tahakkuk yapıldığı belirtilmektedir[2564]. Yine ek tahakkukun, gümrük idaresi tarafından yapılan kontroller sonucunda hiç alınmadığı veya eksik alındığı anlaşılan veya tahakkukundan hemen sonra beyanname ya da beyanname yerine geçen belge üzerinde tebliğ

[2556] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 18.04.2013 Tarihli, E. 2009/9515, K. 2013/2028 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-9515-k-2013-2028-t-18-4-2013, 21.11.2021.

[2557] **Örnek kararlar için bkz.:**

- Danıştay 7. Dairesi, 25.02.2014 Tarihli ve E. 2012/5025, K. 2014/1032 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-5025-k-2014-1032-t-25-2-2014, 22.01.2022.
- Danıştay 7. Dairesi, 23.05.2012 Tarihli ve E. 2010/609, K. 2012/2444 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2010-609-k-2012-2444-t-23-5-2012, 21.11.2021.

[2558] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 28.11.2017 Tarihli ve E. 2017/3521, K. 2017/4767 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2017-3521-k-2017-4767-t-28-11-2017, 15.04.2022. **Ayrıca bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 28.11.2017 Tarihli ve E. 2017/3520 K. 2017/4766 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2017-3520-k-2017-4766-t-28-11-2017, 15.04.2022.

[2559] Selen, **op. cit.,** s. 213.

[2560] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 60.

[2561] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. Önsöz v; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 173.

[2562] Şahin, **op cit.,** s. 56.

[2563] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. Önsöz v.

[2564] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 356.

edilemeyen vergilerin tahakkukunu ifade ettiği ileri sürülmektedir[2565]. Bunun dışında gümrük beyanının hatalı olduğu ve uygun bulunmadığı durumlarda ve re'sen tarh edilen vergilerde ise gümrük muayene memurunun hesapladığı vergiler üzerinden alınan tahakkuk veya ek tahakkuk kararına istinaden verginin tahakkukunun gerçekleştiği belirtilmektedir[2566].

Bu anlamda *gümrükte sonradan ortaya çıkan alacaklar* kapsamında ele alınan ve Gümrük Kanunu'nun 197. maddesi uyarınca yapılan ek tahakkuk işlemlerinin, gümrük idarelerine yapılan beyan ile gümrük idaresince yapılan tespit sonucunda belirlenen veya gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergilerinden ve bu alacaklara bağlı olarak öngörülen cezalardan oluştuğu ileri sürülmektedir[2567].

Gümrük Kanunu'nun 65. maddesinde belirtilen kamu görevlileri, gümrük işlemlerini her aşamada denetleme yetkisine sahip olup muayenesi yapılmış ve işlemleri tamamlanmış eşyanın da ikinci muayenesini her zaman yapabilirler. İkinci muayenede çıkan sonuca göre de vergi tahakkuku gerçekleştirilebilmektedir[2568].

Bu bağlamda gümrük vergilerinin ek tahakkukunda, idarenin vergi hesabını ifade eden tarh ya hiç yapılmamış olmakta ya da tarh, eksik bir hesabı içermektedir. Gümrük vergisinin tarhındaki kontrol usulünün malî sonuçlarından biri olarak ek tahakkukun kapsamı, bu çalışmada olağan tahakkukun kapsamı dışında kalan tüm malî sonuçlar için belirlenmiştir.

Şöyle ki, yukarıda açıklandığı üzere, olağan tahakkuk, mükellefin gümrük beyanına dayanarak, idarenin yaptığı belge ve/veya eşya kontrolü sonucundaki hesaplarının örtüştüğü durumlara ilişkindir. Bu durumlarda, gümrük vergisini doğuran olay, beyanname sunmak suretiyle gerçekleşmekte ve bu bağlamda kanun koyucunun gümrük vergisini doğuran olayda olmasını istediği şekilde Gümrük Kanunu'na uygun olarak gümrük mükellefiyetinin başlaması söz konusudur.

[2565] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 56.
[2566] Şahin, **op cit.,** s. 56.
[2567] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. Önsöz v, 64.
[2568] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 355.

Diğer taraftan daha önce belirtildiği üzere, Gümrük Kanunu'nda vergiyi doğuran olay, doğma şeklinde de ortaya çıkmakta ve Kanun'a aykırı bu durumlarda gümrük idaresi beyannameye dayanmaksızın da gümrük vergisini tarh etmektedir. Başka ifadeyle gümrük vergisinde vergiyi doğuran olay, gümrük idaresinin tesciline bağlı olmaksızın, gümrük idaresinin dışında mükellefin bir fiilinden kaynaklanarak doğmakta ve usulüne uygun bir beyana dayanan matrah ve vergi hesabı bulunmadığından, bu durumlarda gümrük idaresince yapılan tarh, Vergi Usul Kanunu'nun 30. maddesinde düzenlenen *re'sen vergi tarhı* ile benzer özellikler göstermektedir. Nitekim mezkûr maddeye göre, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hâllerde, yetkili idarî makam ve kişilerce tespit edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden yapılan vergi tarhı, re'sen vergi tarhını ifade etmektedir.

3.1.4. Vergi Tebliği

Bir verginin tebliğ edilmesinden bahsedilen hâllerde, aslında tarh işleminin ilgilisine tebliğ edildiği öncelikle belirtilmelidir. Ancak çalışmada ele alındığı üzere, vergi hukukuna özgü olan tarh işlemi, bu hukuka ait kanunî düzenlemeler ile diğer idarî işlemlerde mevcut olmayan bir kimliğe sahip olmaktadır. Tarhın tahakkuk adı verilen bir hukukî etkisi bulunmaktadır ve tarhın bu hukukî etkiyi kazanma usulleri, tarh usulleri ya da Türk Vergi Sistemi'nde yer alan özel kanunlardaki hükümler ile farklı şekillerde kurala bağlanmıştır.

Bir verginin tarh edilmiş olması ile ortaya çıkan hukukî durum, kendi başına bir hukukî sonuç doğurmaya yetmemektedir. Bu anlamda tarh edilmiş olsa dahi, tebliğ edilmemiş bir verginin hukukî sonuç doğurması söz konusu olmamaktadır. Bu anlamda hem tarhın ortaya çıkardığı durumun hukukî sonuçlarını doğurabilmesi hem de mükellefin tarh işleminden doğan bu hukukî sonuçlara karşı haklarını koruyabilmesi için, tebliğ edilmesi bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır[2569]. Burada yer verildiği üzere, tarhın tebliğ edilmesinin gerekliliği, tarhla birlikte ortaya çıkan hukukî durumlardan bağımsızdır. Yani tarhın ister tahakkuk etmeksizin ister

[2569] Şenyüz, **Tebliğ Zamanaşımı,** s. 17-18.

tahakkuk hukukî etkisini kazanarak ortaya çıkardığı hukukî durumlar olsun, az evvel belirtilen hukukî sonuç doğurma ve hukukî sonuçlara karşı mükellefin hakkını koruması amaçlarıyla tebliğ edilmesi zorunluluğu oluşmaktadır. Bu anlamda aşağıda yer verilen açıklamalara geçilmeden önce, gümrük vergilerinin vergilendirme sürecinde de tebliğin zorunlu olduğu; ancak burada tebliğ edilenin, tarhın tahakkuk ettirilmek suretiyle tarhtan beklenen tüm hukukî etkilerin gerçekleştiği bir durum olduğunu söylemek gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, gümrük vergilerinde de tarh işlemi tebliğ edilmektedir; ancak burada tahakkuk ettirilmiş bir tarhın bildirimi yapılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda verginin tebliği, tahakkuk aşamasından önce gerçekleşmektedir ve beyannameye dayalı vergilerde tarh ve tahakkuk aşamalarının aynı anda gerçekleşmesi sebebiyle tebliğ aşamasının gerçekleşmediği; ancak önemli bir farklılık olarak gümrük vergilerinde verginin tahakkukundan sonra mükellefe tebliğ edildiği belirtilmektedir[2570]. Dolayısıyla tahakkuk ettirilen gümrük vergileri hemen yükümlüye tebliğ edilmekte[2571], bu anlamda vergilendirme sürecinde, vergi tahakkukundan sonra tebliğ aşamasına geçilmekte[2572] olup Gümrük Kanunu'nun madde 197/1 hükmünde de bu husus, kurala bağlanmıştır.

Uygulamada, gümrük vergilerinin tahakkukundan hemen sonra Gümrük Kanunu'nun madde 197/1 hükmüne göre sistem üzerinden tebliğ edildiği; sistem üzerinden tebliğ yapılamayan hâllerde ise belge üzerinde tebliğ edildiği belirtilmektedir[2573].

Bu kapsamda Gümrük Kanunu'na dayanılarak hazırlanan Yönetmeliklerde de hukukî terminoloji zaman içinde değiştirilmiştir.

Şöyle ki, mülga 2000 tarihli Gümrük Yönetmeliği'nin *vergilerin tebliği*nin düzenlendiği madde 783/1 hükmünde, ***hesaplanan gümrük vergilerinin tebliğ edileceği;*** bu tebliğin beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde

[2570] Ekinci, **op. cit.,** s. 41.
[2571] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 355.
[2572] Şahin, **op. cit.,** s. 57.
[2573] Ayyıldırım, **op. cit.,** s. 34; Ekinci, **op. cit.,** s. 39.

yapılacağı belirtilmiştir. Ancak 2002 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin 641. maddesinde ise *tahakkuk ettirilen vergilerin tebliği*nin düzenlendiği görülmektedir ve ***tahakkuk ettirilen gümrük vergileri***nin beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edileceği belirtilmiştir.

Nitekim Gümrük Yönetmeliği'nin *gümrük vergileri tahakkukunu izleme defteri ve gümrük vergilerinin tebliği*nin düzenlendiği madde 489/2 hükmünde Gümrük Kanunu'nun madde 197/1 hükmü uyarınca ***gümrük vergilerinin tahakkukundan*** hemen sonra sistem üzerinden; sistem üzerinde tebliğin yapılamadığı hâllerde ise ilgili belge üzerinden tebliğ yapılacağı belirtilmiştir.

Gümrük vergileri açısından vergilendirme sürecinde, Vergi Usul Kanunu'nda madde numaraları ve yapılan tanımları bağlamında tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil şeklinde kurala bağlanan hukukî sıra geçerli olmamaktadır[2574]. Başka ifadeyle doktrinde, *vergilendirme süreci: idarî işlemler*[2575], *vergilendirme süreci (verginin 4 T'si*[2576]*)* şeklinde ele alınarak tarh, tahsil, tahakkuk ve tahsil şeklindeki sırayla açıklanan ve hükme bağlanan vergilendirme süreci, gümrük vergilerinde değişmiştir.

Gümrük vergilerinde tebligat doğrudan dava açma hakkı vermemekte; onun yerine itiraz etme hakkı tanımaktadır[2577]. Gümrük vergilerinde tebliğin, verginin tahakkuk etmesinde bir işlevi bulunmamaktadır. Aksine gümrük vergilerinde tebliğ, tahakkukun mükellefe duyurulması ve varsa itirazını ileri sürmesi için yapılmaktadır.

Ancak hemen belirtmek gerekir ki, zaten vergilendirme sürecinin bu sırası sadece gümrük vergilerinde değil; bizatihi Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerde de değişmektedir. Zira bu vergisel hukukî sıra, beyannameye dayanmayan tarh usulü ile tarh edilen vergilerde geçerli olmaktadır.

Diğer taraftan ayrıca belirtmek gerekir ki, vergi hukuku mevzuatında, tebliğden önce tahakkukun yapılmasını emreden kanunî düzenlemeler de yürürlüğe girmiştir. Nitekim daha önce tarh usulü açısından benzerlik kurduğumuz, mülga 755 sayılı

[2574] **Ayrıca bkz.:** Şahin, **op. cit.,** s. 57.
[2575] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 123.
[2576] Yılmaz, **Maliye,** s. 144.
[2577] Ayyıldırım, **op. cit.,** s. 35.

Kazanç Vergisi Kanunu; vergilendirme sürecindeki aşamalar açısından da Gümrük Kanunu düzenlemelerine benzerlik göstermektedir. Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 21. maddesinde vergi, tahakkuk ettirildikten sonra tebliğ edilmektedir. Aslında tarh usulündeki bu benzerliğin her iki Kanun'da da tahakkukun tebliğden önce yapılmasına sebebiyet verdiği düşünülmektedir. Zira her iki Kanun'da da tahakkuk, idarenin kontrolünden geçen tarha dayanmaktadır.

Son olarak belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu'nun kapsamında olmayan gümrük vergilerine yönelik tebliğ işlemleri de bu sebeple mezkûr Kanun uyarınca yapılmayacak olup Gümrük Kanunu kapsamındaki vergiler için ***7201 sayılı Tebligat Kanunu***[2578] hükümleri uygulanmaktadır[2579].

3.1.5. Vergi Tahsili

Vergi hukuku doktrininde ***anında tahakkuk ve tahsil yöntemi*** olarak da ifade edilen bir vergilendirme yöntemi bulunmakta olup bu tür vergilerde, verginin anında alınma zorunluluğunun bulunduğu ve Türk Vergi Sistemi'nde gümrük vergilerinin de bu yöntem kapsamında yer aldığı ifade edilmektedir[2580].

Nitekim gümrük vergilerinin anında miktar veya değer üzerinde alınan vergiler olduğu belirtilmektedir[2581]. Eşyanın serbest dolaşıma girmesinin şartı, gümrük vergilerinin ödenmesidir[2582]. Bu anlamda gümrük vergileri eşyanın gümrükten çekilmesi anında ödenmesi gereken ve gecikmeye tahammülü olmayan bir vergi türüdür[2583]. Yine benzer şekilde gümrük vergisinin tahakkuk ve tahsili aynı anda gerçekleşen bir vergi türü olduğu belirtilmiştir[2584]. Geçmişte de gümrük resimlerinin, işlem esnasında aynı anda tarh ve tahakkuk ettirilerek tahsil olunduğu ifade edilmiştir[2585].

[2578] **Bkz.:** 19.02.1959 Tarihli ve 10139 Sayılı Resmî Gazete.
[2579] Şahin, **op. cit.,** s. 57-58.
[2580] Demirkan, **op. cit.,** s. 25.
[2581] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 242.
[2582] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 358.
[2583] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 235.
[2584] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 359.
[2585] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1428.

Mülga 2000 tarihli Gümrük Yönetmeliği'nin 687 ve 704. maddelerinde de verginin tahakkuk ve tahsil edileceğine ilişkin düzenlemeler bulunmaktadır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, gümrüklerdeki eşya, verginin teminatıdır[2586]. Başka bir ifadeyle gümrüğün denetimi altında bulunan eşya, eşyaya ait gümrük vergisi bakımından bir karşılık ve teminat hükmündedir[2587].

Nitekim mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 90/1 hükmünde, gümrüğün denetlemesi altındaki yerlerde bulunan eşyanın bunlara ilişkin gümrük vergisi ve gümrüklerce alman başka vergilerle para cezalarından dolayı teminat hükmünde olduğu düzenlenmiştir.

Ayrıca mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda ise *eşyanın karşılık ve teminat hükmünde olduğu* hususu doğrudan 72. maddesinin başlığı olarak düzenlenerek, maddede gümrüğün denetlemesi altındaki yerlerde bulunan eşyanın birinci derecede bu eşyaya ilişkin gümrük vergisi ve gümrüklerce alman başka vergilerle para cezalarından dolayı, karşılık ve teminat hükmünde olduğu belirtilmiştir. Bu maddesinin özel gerekçesinin yer aldığı mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda bu madde ile gümrük denetlemesi altında bulunan eşyaların; uygulanacak gümrük vergisi ve gümrüklerce tahsil edilen sair vergiler, resim ve para cezalarından dolayı birinci derecede gümrük için *zaman (karşılık) ve teminat hükmünde olduğu prensibi*nin kabul edildiği belirtilmiştir[2588].

Bunun dışında mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun 72. maddesinde, gümrük vergisinin tahakkuk işleri tamamlanmadan ve vergi, teminata bağlanmadan eşyanın gümrüğün denetlemesinden serbest bırakılamayacağı; uyuşmazlığın söz konusu olduğu hâllerde bunların çözülmesinden önce vergi farklarını teminata bağlayarak eşyasının teslimini isteyen mükelleflerin bu isteklerinin kabul edileceği belirtilmiştir. Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda özel madde

[2586] Demirkan, **op. cit.,** s. 104.
[2587] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 84.
[2588] **Bkz.:** TBMM, **1615 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**

gerekçesinde, vergi ödeme mükellefiyetinin vergilerin tamamen ödenmesiyle düşeceği belirtilmiştir[2589].

Yine mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun *eşyanın teslimi*nin düzenlendiği madde 77/1 hükmünde, gümrük vergisi ve diğer vergileri tahakkuk ettirilip ödenmeden veya teminata bağlanmadan ve gümrüğün izni olmadan, eşyanın gümrük denetlemesinden serbest bırakılamayacağı ve sahibine teslim edilemeyeceği belirtilmiştir.

Gümrük Kanunu'nun madde 69/3 hükmünde, beyannamenin tescilinin bir gümrük mükellefiyeti doğurması hâlinde, gümrük vergileri ödenmedikçe veya teminata bağlanmadıkça beyanname kapsamı eşyanın teslim edilemeyeceği belirtilmiştir. Bu anlamda gümrük vergisi ödenmeden eşyanın mülkiyeti temin edilememekte[2590] ve gümrük vergisi ödenmeden eşya, gümrükten çıkarılamamaktadır[2591]. Dolayısıyla eşyanın serbest bırakılması için, gümrük denetlemesi altındaki bu eşyaya ilişkin verginin ödenmesi gerekmektedir.

Gümrük Kanunu uyarınca tahakkuk eden vergi, yükümlünün iradesine bağlı olarak derhâl ödenebileceği gibi, gümrük işlem ve kullanıma ilişkin süre içinde de ödenebilmektedir[2592]. Zira gümrük vergilerinin ödenme zamanı, verginin tahakkuk ve tebliğ işlemlerine göre farklılaşabilmektedir[2593].

3.1.5.1. Verginin Derhâl Ödenmesi

Gümrük vergileri, gümrüğe gelen mal veya eşyaya yöneldiği için, bunlar gümrük vergisinin teminatı sayılmaktadır[2594]. Nitekim mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun 75. maddesinde vergilerin gümrük veznesine "alındı" karşılığında Türk parası olarak peşin ödeneceği belirtilmiş olup mezkûr Kanun Tasarısı'nda da gümrüklü eşyanın, gümrük vergisi ile gümrüklerce tahsil olunan sair vergiler ile cezalara karşı teminat hükmünde bulunduğundan dolayı, bunların gümrükten

[2589] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2590] Sidal, **op. cit.,** s. 311.
[2591] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 221.
[2592] Ekinci, **op. cit.,** s. 39.
[2593] Selen, **op. cit.,** s. 243.
[2594] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 9.

çekilmeden önce tahakkuk ettirilen vergilerinin peşin olarak ödenmesinin asıl ve esas olduğu ifade edilmiştir[2595].

Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun *vergilerin ödenmesi*nin düzenlendiği 73. maddesinde, gümrükten alınan vergilerin peşin olarak ödeneceği ve *erteleme*nin düzenlendiği 74. maddesinde de teminat karşılığında, ülkenin iktisadî faaliyetine veya fevkalade ihtiyaçlarına yarayan eşyanın vergilerini, en çok 6 ay süre ile erteleme yetkisi, Gümrük ve Tekel Bakanlığına verilmiştir.

Gümrük Kanunu düzenlemelerinde, vergiler ödenmedikçe, vergi konusu eşya teslim edilmemektedir[2596]. Nitekim Gümrük Kanunu'nun madde 74/1 hükmünde, Türkiye Gümrük Bölgesi'ne gelen eşyanın serbest dolaşıma girişinin ticaret politikası önlemlerinin uygulanması, eşyanın ithali için öngörülen diğer işlemlerin tamamlanması ve *kanunen ödenmesi gereken vergilerin tahsili* ile mümkün olduğu belirtilmiş olup Kanun'un madde 208/1-a hükmüne göre, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri saklı kalmak üzere, vergilerin ödenmesi suretiyle gümrük mükellefiyeti sona ermektedir.

Gümrük vergileri açısından genel durumu yansıtan, tahakkuk ile ödemenin *aynı anda* gerçekleşmesi söz konusu olmaktadır[2597]. Başka bir ifadeyle tahakkuk ve tebliğ aynı anda gerçekleşerek normal yollarla tahakkuk ettirilmiş olan gümrük vergisinin tamamı, tebliğ tarihinden itibaren ödenecek aşamaya gelmiştir[2598].

Durum bu olmakla birlikte, olağan tahakkukta Gümrük Kanunu'nda *ödeme zamanı* düzenlenmemiştir[2599]. Ancak beyannamenin tescil edilmesinin etkilerinden birisi de tescil tarihinden itibaren belirli süre içerisinde gümrük işlemlerinin bitirilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmasıdır[2600].

Gümrük Kanunu'nda kural olarak eşyanın teslimi vergilerin ödenmesine bağlandığından bu durum, verginin tahsili açısından önemli bir avantaj

[2595] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2596] Şahin, **op. cit.,** s. 59.
[2597] Ekinci, **op. cit.,** s. 39.
[2598] Selen, **op. cit.,** s. 243.
[2599] Şahin, **op. cit.,** s. 60.
[2600] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 69.

sağlamaktadır[2601]. Nitekim Gümrük Kanunu'nda değişiklikler yapan 5911 sayılı Kanun Tasarısı'nda da beyannamenin tescilinin bir gümrük mükellefiyeti doğurması hâlinde verginin ödenmiş veya teminata bağlanmış olmasının, Kanun'un 69. maddesi gereğince eşyanın teslim şartı olması sebebiyle, 15 günlük ödeme süresinin bu gibi durumlarda geçerli olmayacağı belirtilmiştir[2602]. Dolayısıyla beyan edilen vergi tutarı ile gümrük idaresi tarafından tespit edilen vergi tutarı eşit olduğu takdirde, vergilerin en kısa zamanda ödenmesi gerekmektedir[2603]. Eşya gümrük gözetimine girdiği andan itibaren beyan işlemlerinin mevzuatta öngörülen sürelerde bitirilmesi gerekmekte olup eşyanın tasfiye sürecine girmesi söz konusu olacağından dolayı, eşyanın bir an evvel gümrük idaresinden teslim alınması gerekmektedir. Bu sebeplerle, ödeme sürelerinin beyan işlemlerinin tamamlanması için öngörülen azamî süreler olarak kabul edilmesi mümkün gözükmektedir[2604]. Gümrük Kanunu'nun 46. maddesinde özet beyan kapsamındaki eşyaya, gümrükçe onaylanmış bir işlem veya kullanım belirlenerek, buna ilişkin işlemlerin denizyolu ile gelen eşya için, özet beyan verildiği tarihten itibaren 45 gün; diğer bir yolla gelen eşya için, özet beyanın verildiği tarihten itibaren 20 gün içinde tamamlanacağı belirtilmiştir.

3.1.5.2. Verginin Belli Bir Sürede Ödenmesi

Bazı hâllerde vergi tahakkuku ile ödeme arasında zaman farkı oluşabilmektedir[2605]. Bu bakımdan gümrük işlemleri tamamlanmış eşyalar için sonradan yapılan denetimlerde hiç alınmadığı ya da eksik alındığı belirlenen gümrük vergilerinde ise belirli bir sürede ödenme zorunluluğu kurala bağlanmıştır[2606]. Bu kapsamda yapılan denetimler sonucunda tebliğ edilen gümrük vergilerinin tebliğden itibaren 15 gün içinde itiraz edilmediği takdirde ödenmesi gerekmektedir[2607].

[2601] Şahin, **op. cit.,** s. 59.
[2602] **Bkz.:** TBMM, **5911 Sayılı Kanun Tasarısı.**
[2603] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 357.
[2604] Selen, **op. cit.,** s. 243.
[2605] Ekinci, **op. cit.,** s. 39.
[2606] Selen, **op. cit.,** s. 243.
[2607] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 357.

Dolayısıyla, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde gümrük vergisinin ödenmesi[2608] veya itiraz edilmesi[2609] gerekmektedir[2610].

Gümrük Kanunu'nda 5911 sayılı Kanun ile ödeme sürelerine ilişkin yapılan değişikliğin gerekçesinin, tebliğ edilen gümrük vergileri ile para cezalarına ilişkin kararlara idarî itiraz süresinin ödeme süresine koşut biçimde 15 güne çıkarılmak suretiyle ödeme ve itiraz süreleri arasındaki farklılığın giderilmesi olduğu belirtilmiştir[2611]. Nitekim Gümrük Kanunu'nun madde 198/1 hükmünde, yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya noksan alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinde; yani ek tahakkuklarda tebliğ tarihinden itibaren verginin tahsilinde 15 günlük bir süre sınırı konulmuştur[2612]. Bu kapsamda ek tahakkuk söz konusu olduğunda, gümrük vergilerinin tahsilinde bir vade belirlenmiş olduğu belirtilebilir.

3.2. Gümrük Hukuku'nda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkukun Hukukî Niteliği

Bu konuya ilişkin olarak daha ayrıntılı açıklamalar, "Vergi Usul Hukuku'nda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkuk" başlıklı ikinci bölümde yapılmıştır. Doktrinde, gümrük vergilerindeki tahakkukun Vergi Usul Kanunu'ndaki tahakkuktan farklı anlam taşıması sebebiyle; vergilendirme sürecindeki sıranın yanında tarh ve tahakkuk işleminin hukukî niteliğinin de değiştiği belirtilmektedir[2613]. Bu görüşe şu şekilde katıldığımızı belirtmek isteriz. Gümrük Hukuku'nda düzenleniş biçimiyle tahakkukun, tahakkuk usulüne ilişkin hukukî düzenlemeleri farklı olmakla birlikte; verginin tahakkuk ettikten sonra sahip olduğu hukukî niteliklerinin ve bu nitelikten doğan işlevlerinin Vergi Usul Hukuku'ndaki durumla birebir aynı olduğunu söylemek

[2608] **Ayrıca bkz.:** Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 85.
[2609] **Ayrıca bkz.:** Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 168.
[2610] Ekinci, **op. cit.,** s. 42.
[2611] TBMM, **5911 Sayılı Kanun Tasarısı.**
[2612] Hükmün devamında ödeme süresinin bitmesinden önce ilgilinin yazılı istemde bulunması, teminat alınması ve uzatılan süre için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'nun 48. maddesi maddesine göre tecil faizi alınması şartlarıyla ödeme süresinin 30 gün daha uzatılabileceği belirtilmiştir.
[2613] Gök, **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar,** s. 138.

gerekmektedir. Bu kapsamda mükerrer açıklamaların önünde geçilebilmesi için, çalışmanın bu kısmında daha özet bir biçimde konu ele alınacaktır.

3.2.1. Tarhın Hukukî Etkisi Olması

Gümrük vergilerinde de tahakkuk, idarî yetki kapsamındadır; nitekim gümrük vergilerinin tahakkuku da gümrük idaresi tarafından gerçekleştirilmektedir. Zira Gümrük Yönetmeliği'nin *görevlilerin sorumluluğu*nun düzenlendiği madde 186/1 hükmünde, beyanın kontrolü ile görevli memurların görevlerinden birisinin gümrük vergilerini tahakkuk ettirmek olduğu belirtilmiştir[2614].

Burada belirtmek gerekir ki, tıpkı Vergi Usul Hukuku'nda Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde olduğu gibi[2615], gümrük vergilerinde de tahakkukun varlık sebebi, bir vergi hesabıdır. Dolayısıyla ancak tarh eden bir verginin tahakkuku söz konusu olmaktadır. Dahası gümrük vergilerinde tahakkukun tarhın hukukî etkisi olması, o kadar belirgin bir hukukî durum teşkil etmektedir ki, hukukî düzenlemelerde tarh kavramı dışlanarak tarhın varlık kazandığı her yerde tahakkukun da gerçekleştiğinden bahisle, sadece tahakkuk kavramına yer verilmiştir.

Doktrinde Gümrük Kanunu uyarınca hukukî varlık kazanan tahakkuk, bir işlem olarak addedilmektedir[2616]. Anayasa Mahkemesinin bir kararında, tahakkuk işleminin bir idarî işlem niteliğinde olduğunun tartışmasız olduğu belirtilmiştir[2617]. Ancak belirtmek gerekir ki, Gümrük Hukuku'nda da tahakkukun hukukî niteliği, Vergi Usul Hukuku'nda olduğu bir idarî işlem değildir; tahakkuk daima vergi hesabına ilişkin olarak bu hesabın tahsil edilebilirliğini/ödenmesi gerekliliğini sağlayan hukukî bir etkidir.

[2614] 2002 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin *görevlilerin sorumluluğu*nun düzenlendiği 148. maddesinde, muayene memurlarının görevlerinden birisinin gümrük vergilerini tahakkuk ettirmek olduğu; 2000 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin *görevlilerin sorumluluğu*nun düzenlendiği 210. maddesinde de beyannameyi kontrol edenler ile muayeneyi ve ikinci muayeneyi yapanların gümrük vergilerinin hesaplanmasından duruma göre tek başlarına veya müteselsil olarak sorumlu oldukları belirtilmiştir.

[2615] Nitekim mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'ndan itibaren beyannameli mükellefiyetler hakkında tahakkukun yapılması esası bulunmaktadır.

[2616] Ekinci, **op. cit.,** s. 39; Gök, **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar,** s. 138.

[2617] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 22.07.2020 Tarihli ve 2017/28013 Başvuru No.lu Karar, 01.10.2020 Tarihli ve 31261 Sayılı Resmî Gazete.

Gümrük vergilerinde de vergilendirme sürecinde tarh adıyla ifade edilmeyen verginin hesabı, gümrük idaresince tesis edilen idarî işlem niteliğini taşımaktadır ve tahakkuk, gümrük vergisi tarhının varlık kazanmasıyla derhal ortaya çıkan bir hukukî etki olarak kurala bağlanmıştır. Ancak vergi tarhının hukuka aykırı olduğunu düşünen mükellefin itiraz yoluna başvurması ya da dava açması hâllerinde, bu hukukî etki idarî ya da yargısal denetimin yapıldığı sürelerle sınırlı olarak askıya alınmaktadır.

3.2.2. Tarha İnşaî İdarî İşlem Olma Niteliğini Kazandırması

Gümrük vergilerinde anında tahakkuk ve tahsil yöntemi[2618] geçerli olup bu vergilerin ödenmesinde gecikmeye tahammül edilmemektedir[2619]. Gümrük vergilerinde tarha bitişik olarak verginin tahakkuk hukukî etkisinin ortaya çıkması, tahsil usulünün anında olmasını ve gecikmeye tahammülün olmamasını temin eden bir hususdur. Nitekim, Gümrük Kanunu'nda verginin vadesine ilişkin olarak belirli bir ay ve gün tayin edilmemiştir. Gümrük vergilerinde verginin ödenmesinin zorunluluğunun yanı sıra, ödeme süresini de doğrudan tarh ve tahakkuk tayin etmektedir. Bu yönüyle Gümrük Hukuku'ndaki bu durum, Vergi Usul Hukuku'nda beyannameye dayanan tarh usulü ile gerçekleştirilen tahakkuktan farklı bir hukukî sonuca bağlanmıştır.

Daima tahakkuk ettirilerek hukukî varlık kazanan gümrük vergilerindeki tarh işlemi suretiyle, gümrük vergileri bu tahakkuka bağlı olarak tarh edilmekle birlikte tahsil edilebilir hâle gelmektedir. Bu kapsamda Gümrük Hukuku'nda tarhiyat ile mükellefin kendi borcu açısından zaman itibariyle askıda kalmış bir hukukî durum[2620] ortaya çıkmamakta ve gümrük vergilerinde tarh işlemi tesis edilmekle birlikte tahakkuk ederek hemen uygulanma kabiliyeti kazandığından dolayı, tarhiyatta askıda geçerli bir işlem[2621] niteliği yoktur. Başka bir ifadeyle, gümrük vergilerinde de tıpkı Vergi Usul Hukuku'ndaki beyannameye dayanan tarh usulü ile tesis edilen tarh işlemlerinde olduğu gibi, icraî niteliğinin askıya alınmadığı[2622] düşünülmektedir.

[2618] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 235.
[2619] Demirkan, **op. cit.,** s. 25.
[2620] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 84.
[2621] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 278.
[2622] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

Dolayısıyla gümrük vergilerinde tarha bağlı olarak derhal gerçekleşen tahakkuk sebebiyle, Vergi Usul Hukuku'ndaki ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerindeki tarhiyatın aksine; gümrük vergilerinin tarh işlemi daima bu verginin ödenmesi gereken hâle gelmesini sağlayıcı etkisinden dolayı inşaî işlem niteliğindedir.

Bu bağlamda Gümrük Hukuku'nda da tahakkuk, salt vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkmayan verginin ödenmesi gerekliliğini sağlamakla birlikte; dahası bu ödemenin derhal olması gerekliliğini de ortaya çıkaran hukukî etkiyi içermektedir.

Bu kısımda ayrıca *kamu alacağının değerini korumaya yönelik düzenlemeler* kapsamında ele alınan[2623], ek mükellefiyet[2624], bir malî yüküm[2625] niteliğinde olan fer'i kamu alacaklarından[2626] birini oluşturan gecikme faizine ilişkin olarak açıklama yapılmasında fayda görülmektedir.

Her ne kadar gecikme faizi hakkında Vergi Usul Kanunu'nda düzenlendiği[2627] ve daha temelde Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde düzenlendiği[2628] belirtilmiş olsa da Türk Vergi Sistemi'nde tıpkı Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/3 hükmüne benzer şekilde, Gümrük Kanunu'nun madde 193/3 hükmünde de gecikme faizi ihdas edilmiştir.

Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde[2629], Kanun'un madde 193/3 hükmüne göre, gümrük mükellefiyetinin doğmasından sonra mükellef tarafından gümrük vergileri için ihtilaf yaratılarak idarî yargı mercilerine başvurulması ve yargı kararlarının kısmen veya tamamen idare lehine kesinleşmesi durumunda, itiraz edilerek ihtilaf yaratılan tarih ile kamu alacağının kesinleştiği tarih arasındaki süre için

---

[2623] Önder, **Vergi Hukuku,** s. 205.
[2624] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/9, K. 1988/28 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/7, K. 1988/27 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete.
[2625] **Bkz.:** Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 10.06.1993 Tarihli ve E. 1992/1, K. 1993/2 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/ictihatlari-birlestirme-kurulu-e-1992-1-k-1993-2-t-10-6-1993, 20.04.2022.
[2626] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 189; **.:** Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 101-102; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 370; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 184; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 321.
[2627] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 197.
[2628] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 103.
[2629] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu.**

kesinleşen kısma Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı belirtilmiştir. Mezkûr hükmün gerekçesinde Kanun'un faizlere ilişkin hükmünün yeniden düzenlenerek, haksız yere uyuşmazlık oluşturan ve bu şekilde idarî yargı mercilerine başvurarak kamu alacağını bir çeşit finansman kaynağı olarak kullananların bu davranışlarına son vermeleri amacıyla gecikme faizinin ihdas edildiği ifade edilmiştir. Yine gerekçede, gümrük mükellefiyetinin doğduğu tarih ile *vergi tahakkukunun yapıldığı* tarih arasındaki süre için, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre gecikme zammı oranında gecikme faizinin uygulanacağı belirtilmiştir[2630]. Yer verilen hükmün yürürlükte olduğu dönemde alınan bir Danıştay kararının karşı oy gerekçesinde, Gümrük Kanunu'nda matrahın hesaplanacağı dönem ve gecikme zammı gibi hususlar belirlenmişse de tahsil usulü ve kesinleşme hususlarında bir esasın yer almadığı; ancak kanunî düzenlemelerden, vergi tahakkuku üzerine ihtilaf yaratılması ve ihtilafın da mükellef aleyhine sonuçlandığı durumlarda, kamu alacağının, fer'ileri ile birlikte kesinleştiğinin kabul edilmesi gerektiği belirtilmiştir[2631].

Ancak 5911 sayılı Kanun ile Gümrük Kanunu'nun madde 193/3 hükmü değiştirilmiş olup hükme göre, beyan sahibinin hatalı beyanı sonucu hiç alınmadığı veya eksik alındığı tespit edilen gümrük vergilerine, gümrük mükellefiyetinin başladığı tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre için, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 51. maddesine göre tespit edilen gecikme zammı oranında faiz uygulanmaktadır[2632]. Bu değişikliğe ilişkin olarak Danıştay'ın bir kararında belirtildiği üzere, 5911 sayılı Kanun değişikliğinden önce, yalnızca yargı mercileri nezdinde uyuşmazlık konusu yapılan gümrük vergilerine, uyuşmazlık yaratılan tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasında geçen süre için gecikme faizi uygulanacağı öngörülmüş olup 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten sonra, uyuşmazlık konusu yapılıp yapılmadığı önemli olmaksızın eksik

[2630] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2631] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, E. 2006/230, K. 2009/937 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://karararama.danistay.gov.tr/, 19.07.2022.
[2632] Tekrar belirtmek gerekir ki, ***5801 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı*** ile 21.07.2022 tarihinden itibaren geçerli olmak üzere gecikme zammı aylık %2,5 olarak belirlenmiştir. **Bkz.:** 21.07.2022 Tarihli ve 31899 Sayılı Resmî Gazete.

alındığı tespit edilen tüm gümrük vergilerine, gümrük mükellefiyetinin başladığı tarih ile vergilerin kesinleştiği tarih arasındaki süre için gecikme faizi uygulanacağı öngörülmüştür. Aynı kararda, 5911 sayılı Kanunla Gümrük Kanunu'nun madde 193/3 hükmünde yapılan değişikliğin kapsam ve faizin hesaplanacağı süre açısından, ilk hâlinden farklı bir düzenleme getirdiğinin tartışmasız olduğu belirtilmiştir[2633].

Dolayısıyla nasıl ki Vergi Usul Hukuku'nda beyannameye dayanan tarh usulünde tarh ile birlikte vergi tahakkuk ettiğinden dolayı, tahakkukun gecikmesine bağlı olarak bir gecikme faizinin ortaya çıkması söz konusu olamayacak[2634] ise, gümrük vergisi beyannamesi ile gümrük idaresince yapılan hesabın örtüşmesi ve daha sonradan bu durumu değiştirecek herhangi bir husus bulunmadığında da gecikme faizi uygulanmayacaktır.

Gümrük Kanunu'nun madde 193/3 hükmü ile vergilerin kesinleşmesi şeklindeki hukukî durumlar kapsamının, aynı Kanun'un madde 197/5 hükmü ile belirlendiği düşünülmektedir. Nitekim Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 hükmüne göre tahakkuk ettirilerek tebliğ edilen gümrük vergileri; bu tebliğden itibaren 15 gün süre içerisinde itirazda bulunulmaması veya itirazın reddi kararı karşı 30 gün süre içerisinde idarî yargı mercilerine başvurulmaması hâllerinde bu sürelerin bittiği tarihte kesinleşmektedir. Çalışmanın devamında yer verileceği üzere bu kesinleşme, gümrük vergilerinin idarî olarak kesinleşmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla gümrük vergilerinde gecikme faizinin hesabının nihaî tarihi tahakkuk ettirildiği tarih değildir. Ancak gecikme faizinin hukukî dayanağı, Gümrük Kanunu'nun madde 197/1 ve madde 197/5 hükümleri uyarınca tahakkuk ettirilen gümrük vergisinin tebliğ edilmiş olmasıdır. Dolayısıyla beyan sahibinin hatalı beyanı sonucu hiç alınmadığı veya noksan alındığı tespit edilen gümrük vergileri tahakkuk ettirilmedikçe, gecikme faizinin hesaplanamayacağı açıktır. Bu bağlamda gecikme faizinin hesabında da sadece tarh işleminin yeterli olmadığını ve bu kapsamda tarha inşaî nitelik kazandıracak şekilde, yeni bir hukukî sonuç yaratan gecikme faizinin uygulanışının

[2633] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 09.04.2015 Tarihli ve E. 2011/4864, K. 2015/1935 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-4864-k-2015-1935-t-9-4-2015, 12.10.2022.
[2634] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 206.

tahakkuk ile mümkün olduğu belirtmek gerekir. Nitekim Gümrük Kanunu'nun madde 193/3 hükmünün son kısmında gümrük vergilerinin kesinleşmesinden önce ödenmek istenmesi durumunda gecikme faizinin, ödeme tarihine kadar hesaplanarak vergiler ile birlikte tahsil edileceği de kurala bağlanarak, tahakkuk ile birlikte, gecikme faizi hesabının da başlamış olduğu kabul edilmelidir.

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında da henüz kesinleşmeyen gümrük vergileri için gecikme faizinin tahakkuk ettirilemeyeceğine ilişkin Vergi Mahkemesi kararı onanmıştır[2635].

Yine Gümrük Kanunu'nun madde 244/5 hükmünde uzlaşılan gümrük vergileri vergilerine ilişkin mükellefiyetin başladığı tarihten uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar geçen süre için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre belirlenen gecikme zammı oranında gecikme faizi uygulanacağı belirtilmiştir[2636]. Aslında 5911 sayılı Kanun ile düzenlendiği ilk hâlinde, Gümrük Kanunu'nun madde 244/5 hükmünde, uzlaşılan vergiler için alınması öngörülen gecikme faizinin hesaplanmasındaki başlangıç tarihi, vergilerin alınması gerektiği tarih olarak kurala bağlanmışsa da ***7190 sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***[2637] *(7190 sayılı Kanun)* ile yapılan değişiklik sonrasında, gümrük mükellefiyetinin başladığı tarih olarak belirlenmiştir.

Gümrük vergilerinde uzlaşma tutanağının imzalanmasıyla vergiler tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Bu anlamda Gümrük Kanunu'nun madde 244/5 hükmü ile yine gecikme faizinin hesaplanacağı sürenin son tarihi, uzlaşılan vergilerin kesinleştiği ve tahakkuk ettirildiği tarih olarak kurala bağlanmış olup burada da verginin tahakkuku, tarha inşaî nitelik kazandırarak, gecikme faizi hesabının hukukî sebebini oluşturmaktadır.

Devamında ise Gümrük Kanunu'nun 201. maddesine göre, süresi içinde ödenmeyen kesinleşmiş gümrük vergileri hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü

[2635] **Bkz.:** Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 09.01.2020 Tarihli ve E. 2019/48, K. 2020/6 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/samsun-bim2-vdd-e-2019-48-k-2020-6-t-9-1-2020, 01.03.2022.
[2636] **Örnek uygulama için ayrıca bkz.:** Selen, **op. cit.,** s. 303.
[2637] **Bkz.:** 07.11.2019 Tarihli ve 30941 Sayılı Resmî Gazete.

Hakkında Kanun hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu anlamda gecikme faizinin hesaplanacağı son tarih olan verginin kesinleşmesi, borçlunun temerrüt tarihini oluşturmakta ve tüm kamu alacakları için[2638] uygulanma kabiliyeti bulunan gecikme zammı uygulanmasına sebebiyet verecektir.[2639]. Ancak gümrük vergilerinin kesinleşmesi için, öncelikle tahakkuk ettirilmesi gerekmekte olup gecikme zammının hesabında da tarhın hukukî etkisi olan tahakkuk, kurucu niteliktedir.

Nitekim Danıştay'ın bir kararında da uyuşmazlık konusu ödeme emrinin içeriğinin gecikme zammı hesaplanmasına sebep olan gümrük vergi ve resimleri tahakkuku olduğu belirtilmiştir[2640].

Yine Gümrük Hukuku'nda gümrük vergileri hakkında tahsil zamanaşımına yönelik kanunî düzenlemeler dikkate alındığında, tahakkukun tarha inşaîlik kazandırdığı düşünülmektedir.

Gümrük vergilerinde tahsil zamanaşımı da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 102. maddesine göre hesaplanmaktadır[2641]. Maddeye göre kamu (vergi) alacağı, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmezse zamanaşımına uğrar. Mezkûr Kanun'un 37. maddesine göre de kamu (vergi) alacakları özel kanunlarında belli edilen zamanlarda ödenmekte olup ödeme zamanının son günü kamu (vergi) alacağının vadesi günüdür.

Gümrük vergilerinde de tahsil, bu vergilerin tahakkuk ettirilmesi ile mümkün olmakta ve tahakkuk ile de vergi borcunun vadesi belirlenmektedir. Bu kapsamda gümrük vergilerinde tarha inşaî idarî işlem niteliğini, tahakkuk bu suretle kazandırmaktadır. Gümrük vergilerinde de tahakkuk, tahsil ve bunun zamanaşımı ile ilgili süreçte yeni bir hukukî sonuç doğuran bir hukukî etki olmaktadır.

[2638] **Ayrıca bkz.:** Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 101.
[2639] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 139.
[2640] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 25.05.1999 Tarihli ve E. 1998/2544, K. 1999/2135 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1998-2544-k-1999-2135-t-25-5-1999, 19.09.2022.
[2641] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 511.

3.2.3. Tarha Tahsilin Hukukî Sebebi Olma İşlevini Kazandırması

Gümrük vergilerinin tahakkukundan sonra, sıra bu vergilerin tahsil edilmesine gelmektedir[2642]. Nitekim Devlet açısından ele alındığında tahakkuk eden gümrük vergileri, tahsil edilmekte ve mükellef açısından ele alındığında tahakkuk eden gümrük vergileri tediye edilmektedir. Dolayısıyla tahakkuk eden gümrük vergisinin ödenmesi gerekmektedir[2643]. Tahakkuk etmeyen bir gümrük vergisinin ödenmesi zorunlu değildir[2644]. Bu bağlamda gümrük vergileri açısından da muacceliyet anı konusunda tahakkukun bir ölçüt[2645]/kriter[2646] olduğu düşünülmektedir.

Tarh ve tahakkuk eden gümrük vergilerinin tebliği söz konusu olduğunda, bu tebliğden itibaren 15 günlük süre içerisinde ödenmesi bir gereklilik olup bu süre içerisinde ödenmeyerek kesinleşen gümrük vergilerine yönelik olarak gümrük idaresi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 37. maddesine göre tebligat yaparak ödeme için 1 aylık vade saptayacaktır[2647]. Diğer taraftan gümrük vergilerinde asıl ve esas olan, gümrük vergisine konu olan eşyaların gümrükten çekilmeden önce tahakkuk ettirilen vergilerinin peşin olarak ödenmesidir[2648]. Tüm bu sürecin hukukî dayanağında tahakkuk ettirilmiş vergi tarhı bulunmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun 201. maddesinde, süresi içinde ödenmeyen *kesinleşmiş gümrük vergileri* hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda gümrük idareleri tarafından alınan vergilerde de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanacaktır[2649]. Tahakkuk ettirilmiş kamu alacağının tahsil esasları da Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Dolayısıyla sadece Vergi Usul Kanunu kapsamında olan vergilerin değil, Gümrük Kanunu kapsamında

[2642] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 85.
[2643] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 235.
[2644] Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 64.
[2645] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135.
[2646] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 444.
[2647] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 732.
[2648] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[2649] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 20.

olan ve tahakkuk ettirilerek ödenmesi gereken hâle gelmiş gümrük vergilerinin takip ve tahsilinde de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun devreye girmektedir[2650]. Bu bağlamda gümrük vergisinin tahsil usulü de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a tabidir[2651]. Ancak Gümrük Yönetmeliği'nde Gümrük Kanunu uyarınca, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca tahsil edilecek kamu alacağının tanımının ayrıca yapıldığı görülmektedir. Bu kapsamda Gümrük Yönetmeliği'nin *tanımlar*ın düzenlendiği madde 3/1 hükmüne göre, Gümrük Kanunu ve ilgili diğer kanunlar kapsamında gümrük mükellefiyeti doğan ve gümrük idarelerince tahsili gereken gümrük vergileri ile para cezaları, *alacak* olarak ifade edilmiştir.

Danıştay'ın gümrük vergilerine yönelik bir kararında da bir kamu alacağının ödeme emri düzenlenmek suretiyle tahsili yoluna gidilebilmesinin ön koşulunun ortada, tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmiş bir kamu alacağının bulunması gerektiği belirtilmiştir[2652]. Bu kapsamda tarhiyatı tahakkuk ettirilmiş gümrük vergileri hakkında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanması mümkün olabilmektedir.

3.2.4. Tarha Bağımsız İdarî İşlem Olma Niteliğini Kazandırması

Tıpkı Vergi Usul Hukuku'ndaki vergilerde olduğu gibi, gümrük vergilerinde de tahakkukun tarha, bağımsız idarî işlem olma niteliğini kazandırdığı düşünülmektedir. Ancak gümrük vergilerinde tarh ve tahakkuk bitişik olarak hukukî varlık kazandığı için, gümrük vergilerinde tarh işlemi daima, müstakil, bağımsız idarî işlem niteliğini kazanarak meydana gelmektedir.

Durum bu olmakla birlikte gümrük vergilerinin tarh ve tahakkukuna itiraz edilmesi ya da vergi mahkemesinde dava açılması hâllerinde ise mükellefin bu tasarruflarına bağlı olarak tahakkuku ortadan kalkan tarh işlemi, fer'i/bağımlı idarî

[2650] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 51, 182.
[2651] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 84.
[2652] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 16.02.2009 Tarihli ve E. 2006/230, K. 2009/937 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2006-230-k-2009-937-t-16-2-2009, 21.05.2022.

işlem hâline gelmektedir. Nitekim buradaki bağımlılık, tarh işleminin hukuka uygunluğu yönünde, gümrük idaresine yapılan itiraz üzerine bir karar alınması ya da açılan davada vergi mahkemesi veya devamında tüketilebilecek kanun yollarındaki mahkemeler tarafından alınacak bir hükümle ilgili olmaktadır.

3.2.5. Tarha Borçlandırıcı (Taahhüt) İşlemi Olma Niteliğini Kazandırması

Tarh ile birlikte hesabı yapılan vergi borcu, tahakkuk ile birlikte mükellef nezdinde kabul edilebilir bir aşamaya gelmektedir[2653]. Ancak Gümrük Hukuku'nda bu kabul edilebilir aşama, tarha bitişik olarak tahakkukun hukukî varlık kazanması sebebiyle, hemen gerçekleşmektedir ve dolayısıyla gümrük vergilerinde tereddütlü bir borç en başta oluşmamaktadır. Bu anlamda gümrük vergilerinde de tahakkuk ile birlikte ve aslında bu vergilerin tarhiyatı ile birlikte, mükellef veya sorumlunun mal varlığına pasif bir unsur olarak vergi, dâhil olmaktadır[2654] ve tahakkuk ile birlikte tarh işlemi, mükellef nezdinde gümrük vergileri yönünden de *borçlandırıcı (taahhüt) işlemi* niteliğini kazanmaktadır.

Durum bu olmakla birlikte, kanun koyucu gümrük idaresine yapılacak itirazlarda bu itiraza yönelik bir karar alınacağı süre ile itiraz üzerine alınan kararlara karşı açılan davalarda mükellef aleyhine bir hükme varılacağı sürelerde gümrük vergilerinin tahsiline ilişkin süreci durdurarak ve aslında tarhın icraîliği olan ***tahakkuku askıya alarak,*** vergi borcu üzerinde, tahakkuk hukukî etkisi askıda kalmış tarh işlemini etkin kılmıştır. Dolayısıyla yapılan idarî itiraz ya da vergi mahkemesinde açılan dava ile aslında gümrük vergisi borcu, en başta olmasa da *daha sonradan* tereddütlü borç hâline gelmektedir. Bu aşamada tarh, henüz *tasarruf (harcama) işlemi* niteliğindeki tahsil işleminin hukukî sebebi olamamakta ve dolayısıyla borçlandırıcı (taahhüt) işlemi olamamaktadır.

[2653] Selen, **op. cit.,** s. 213.
[2654] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 131-132.

3.2.6. Tarh İşleminin Tamamlayıcı (Etkinlik) Unsurunu Oluşturması

Gümrük Kanunu'nun madde 195/1 hükmüne göre, gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılarak tahakkuk ettirilen gümrük vergileri, Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine veya bilgisayara kaydedilir. Bu durumda ***vergi tarhının tam olmuş sayılacağı*** belirtilmektedir[2655]. Daha önce Vergi Usul Hukuku'nda düzenleniş biçimiyle tahakkukun hukukî özellikleri irdelenirken, tahakkukun tarhı tamamladığı hususuna yer verilmiştir. Dolayısıyla tarhın tam olması hâli ile gümrük vergilerinin tahakkuk ettirildiğinin kastedildiği düşünülmektedir. Burada yine belirtmek gerekir ki, tarha bitişik olarak gümrük vergilerinde tahakkukun gerçekleşmesi sebebiyle, gümrük vergileri yönünden tam olmuş sayılan tarhın ortaya çıkması, esas olandır.

3.2.7. Vergi Alacağına Bağımsız Hak Niteliğini Kazandırması

Tahsil bağlamında gümrük vergilerinde tahakkukun, vergi alacağı hakkında *bir bağımsız hak* yarattığı düşünülmekte olup yine tarh edilmekle birlikte tahakkuk da ettirilen gümrük vergilerinde ise Devlet'in bağımlı bir hakkı söz konusu olmamaktadır. Ancak tekrar ifade etmek gerekir ki, gümrük vergilerinin tahakkukunun dayanağı olan tarhın itiraz ya da dava konusu olduğu hâllerde, bu vergi borcu tahakkuk etmemiş bir tarha ilişkin olarak Devlet'in bağımlı bir hakkı hâline gelmektedir.

3.2.8. Vergi Ziyaı Cezasının Ön Koşulunu Oluşturması

Doktrinde *Vergi Usul Kanunu dışında düzenlenmiş olan vergi kabahatleri* başlığında ele alındığı üzere, Gümrük Hukuku'nda da vergi kabahatleri düzenlenmiş bulunmaktadır[2656]. Gümrük beyan işlemleri ve bu çerçevede öngörülen sürelere uyulmaması, gümrük idarelerince mükelleflerin incelenmesi sebeplerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır[2657]. Bu yönüyle Gümrük Kanunu'nda öngörülen cezalar, Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen cezalarla benzerdir[2658]. Nitekim Gümrük

[2655] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 231.
[2656] Altan Rençber, **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** 1. Baskı, İstanbul Ceza Hukuku Kriminoloji Arşivi Yayın No: 11, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 58.
[2657] Selen, **op. cit.,** s. 253-254.
[2658] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 147.

Kanunu'nda vergi kaybına sebep olan kabahatlere uygulanacak cezaların da Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen *vergi ziyaı cezası niteliğinde* olduğu ifade edilmektedir[2659]. Ayrıca daha önce de belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi ziyaı, *vergi kaybı suçu* olarak da ifade edilmektedir[2660]. Bu kapsamda örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun geçici madde 23 hükmünde *cezalı tarhiyat* ifadesine yer verilmesine karşılık; 1973 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin dokuzuncu bölümünde *cezalı tahakkuk*un düzenlediği görülmektedir.

Gümrük Kanunu uyarınca gümrük mükellefiyetine aykırı davranışlar, gümrük kabahatlerini oluşturmakta olup bunların karşılığında gümrük idaresi tarafından verilen idarî cezalar uygulanmaktadır[2661]. Bu anlamda idarî para cezaları, başka bir merciin kararı ya da hükmüne ihtiyaç duyulmaksızın gümrük idarelerinin kararlarına dayanılarak verilmektedir[2662].

Gümrük Kanunu'nun on birinci kısmında *cezalar* düzenlenmiş olup bu kısmın ikinci bölümünde de cezaların çeşitlerinden biri olarak[2663] *vergi kaybına neden olan işlemlere uygulanacak cezalar* kurala bağlanmıştır. Gümrük Kanunu'nun vergi kaybına sebep olan işlemlere ceza uygulanmasının dayanağındaki hususlardan birisinin de gümrük idaresince yapılan kontroller sonucunda beyan ile bildirilen hususlardan farklı sonuçların tespit edilmesi olduğu görülmektedir. Doktrinde de genel olarak bu cezaların özelliğinin eksik beyanda bulunulmasına dayandığı belirtilmektedir[2664]. Gümrük Kanunu uyarınca yapılan bu işlemler, ***cezalı tarh/tahakkuk*** olarak ifade edilmektedir[2665].

Gümrük vergilerine bağlı olarak ceza verilmesinin temel koşullarından birisi de ***verginin tahakkukudur.*** Zira vergiye bağlı olan cezalarda gümrüklenmiş değer ya da gümrük vergisi tutarı esas alındığından dolayı, ceza miktarının belirlenmesi gümrük vergisinin tahakkukuna gerçekleştirilmesini gerektirmektedir[2666]. Bunun dışında

[2659] Şahin, **op. cit.,** s. 94.
[2660] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 218.
[2661] Selen, **op. cit.,** s. 254-255.
[2662] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 517.
[2663] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 189.
[2664] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 150.
[2665] Arslan, **İhtirazi Kayıt,** s. 37.
[2666] Selen, **op. cit.,** s. 259.

doktrinde, gümrük cezalarının kesilebilmesi için, tahakkukun kesinleşmesi gerektiği de ileri sürülmektedir[2667].

Gümrük Kanunu uyarınca mükellefe tebliğ edilen idarî para cezalarına karşı da 15 günlük süre içerisinde uzlaşma yoluna mümkündür; ancak uzlaşma sağlanamadığı hâllerde, dava açılmadan önce yine itiraz edilmesi gerekmektedir[2668] ve gümrük cezalarının tebliğ edilmesi, bağlı oldukları vergilerin tahakkuk ettirilmesinden sonra yapılmaktadır[2669].

[2667] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 148-149.
[2668] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 648, 742.
[2669] Selen, **op. cit.,** s. 259.

DÖRDÜNCÜ BÖLÜM
KAMU İCRA HUKUKU'NDA DÜZENLENİŞ BİÇİMİYLE TAHAKKUK

Vergi tekniğinin bir parçası olan tahakkuk, salt Vergi Usul Kanunu ile Türk Vergi Sistemi'ndeki özel vergi kanunlarında yer almamaktadır. Vergi mevzuatında yer alan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da da tahakkuka ilişkin hükümler mevcut olup hukukî cebre izin veren bir hukukî müessese olarak ***ihtiyatî (geçici[2670]) tahakkuk*** düzenlenmektedir.

İhtiyatî tahakkuk müessesesinin, kamu alacaklarının belli, özel ve etkili usullere göre tahsil edilmesi zorunluluğu temelinde, özel icra takiplerini düzenleyen ***2004 sayılı İcra ve İflas Kanunu[2671]*** *(İcra ve İflas Kanunu)* ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu arasındaki farkı ortaya çıkardığı; nitekim ihtiyatî tahakkuk müessesesinin kamu alacağının güvence altına alınmasına yönelik olarak sadece bu alacak türü için uygulanabilecek bir önlem olmasından dolayı da icra hukukunun temel niteliği ve tekniği bakımından farklı bir kanunda ya da İcra İflas Kanunu'nda düzenlenmesinin düşünülemeyeceği ileri sürülmektedir[2672]. Zira Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile kamu alacakları genel bir ilke olarak özel alacaklardan daha büyük güvencelere kavuşturulmuş ve bu kapsamda tahsil dairelerinin kamu alacağını korumak için donatıldığı yetkilerden birisi de *vergileri ihtiyaten tahakkuk ettirme yetkisi*dir[2673].

Türk Vergi Sistemi, kamu alacağının takiplerinde zorla tahsil yöntemlerini, genel hukuka göre yapılan borç takiplerinden ayırmıştır[2674]. Bu kapsamda amme alacaklarının tahsil usulü, idarî bir icra yolu olarak ihdas edilmiş[2675] ve sadece kamu

[2670] Şimşek, **op. cit.,** s. 152.
[2671] **Bkz.:** 19.06.1932 Tarihli ve 2128 Sayılı Resmî Gazete.
[2672] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 170-171.
[2673] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 363.
[2674] Demirkan, **op. cit.,** s. 126.
[2675] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1654.

alacaklarının cüzî icra yoluyla takibi için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun adıyla bir icra kanunu yürürlüğe konulmuştur[2676].

Dolayısıyla tahakkuk, vergi hukukunu diğer hukuk alanlarından bağımsızlaştırma işlevinin yanı sıra; cebrî icra hukuku alanında da kamu alacaklarının özel alacaklardan farklı bir usulle yürütülmesindeki farklılığı ortaya koyan bir işleve de sahip olmaktadır. Bu temelde, zorla tahsil yöntemlerinin genel hukuka göre yapılan borç takiplerinden ayrılan hususlarından birisinin de ihtiyatî tahakkuk olduğu değerlendirilmektedir. Bu sebeplerle *vergi hukukunda tahakkuk*un ele alındığı bu çalışma açısından, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ihtiyatî tahakkuk müessesesinin ayrıca detaylı bir şekilde ele alınması bir zorunluluk olmaktadır.

4.1. Kamu İcra Hukuku'nda Tahakkukun Özellikleri

Vergi hukuku doktrininde *vergi hukukunun konularına göre bölümlenmesi*[2677] ya da *vergi hukukunun bölümleri*[2678] temelinde ele alınan bölümlerden biri de *vergi icra hukuku*[2679] ya da *vergi icrası*[2680] olarak karşımıza çıkmaktadır. Doktrinde ayrıca, daha geniş kapsamıyla kamu alacaklarının tamamının; yani malî yüküm niteliğinde olmayan birtakım alacakların da cebren tahsilini ifade etmek üzere *vergi takip hukuku*[2681], *kamu icra hukuku*[2682], *kamusal icra hukuku*[2683], *kamu alacaklarının takip*

[2676] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 181-182.
[2677] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 25.
[2678] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 18.
[2679] Terminolojik kullanım için **ayrıca bkz.:** Ahmet Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", **Prof. Dr. Akif Erginay'a 65'inci Yaş Armağanı,** Ayrı Bası, Ankara, Olgaç Matbaası, 1981, s. 650; Bayraklı, **op. cit.,** passim; Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku),** passim; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 569; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 425; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 89; Kırbaş, **op. cit.,** s. 19; Muhsin Koçak, **Vergi – İcra Hukuku,** Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, s. 18; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 313; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 168; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 30, 181; Rençber, **Ödeme Emri,** s. 30; Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 162; Yeliz Neslihan Akel, "Vergi İcra Hukuku Temelinde Mal Bildirimi Hukukî Müessesesi ve Sonuçları Hakkında Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi,** Ocak 2017, Sayı: 340, ss. 140-162.
[2680] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 88.
[2681] Şimşek, **op. cit.,** s. 166.
[2682] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 89, 599-724; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** passim; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 369-425.
[2683] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 20.

ve tahsil hukuku[2684]*, kamu alacaklarının tahsil hukuku*[2685] şeklinde kavramlar da kullanılmaktadır[2686].

Amme alacaklarının takip ve tahsili usulü, idare hukukunda özel hukukun icra yolları yerine geçmektedir ve *idarî takip usulü*nü düzenlemektedir[2687]. Bu kapsamda kamu icra hukukunda *amme alacağı kuramı* ele alınmaktadır[2688]. Burada hemen belirtmek gerekir ki, Türk vergi hukukunda sadece vergi alacakları için uygulanan bir icra kanunu mevcut değildir[2689].

Genel icra hukukunun[2690] malî hukuk alanındaki bir izdüşümü olarak ifade edilen *kamu icra hukuku,* kamu hukukundan kaynaklanan kamu alacaklarının veya kamu alacağı sayılan alacakların ödenmesini, güvence altına alınmasını, zamanında ve eksiksiz olarak ödenmemesi durumunda hukukî cebre dayanarak tahsil edilmesini düzenlemektedir[2691]. Şeklî vergi hukukun bir alt dalı olan[2692] vergi icra hukuku da verginin güvence altına alınması ve ödenmesini düzenlemektedir[2693].

Tarh, tahakkuk aşamalarından sonra ve bazı hâllerde kesinleşmenin de gerçekleşmesinden sonra kamu alacakları tahsil edilmektedir[2694]. Ancak, icra takibatını düzenleyen[2695] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca tahsil edilen kamu alacağının niteliği, kamu alacaklarının doğrudan doğruya kamu hizmetlerinin malî kaynağı olması sebebiyle, farklıdır ve bunların kısa sürede, etkili bir şekilde tahsil edilmesi gerektiğinden dolayı; kamu alacaklarının tahsili, farklı bir usule bağlanmıştır[2696]. Nitekim amme alacaklarının tahsili hakkındaki usulde, özel hukukta bulunmayan bir aşama bulunmaktadır. Bu aşama, amme alacaklarının tahsil

---

[2684] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** passim.
[2685] Adnan Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** 6. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020, s. 17, ***("Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku").***
[2686] **Ayrıca bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 608.
[2687] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1652-1653.
[2688] Gül Üstün, **İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu,** 1. Baskı, İstanbul On İki Levha Yayıncılık, 2013, s. 3.
[2689] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 313.
[2690] **Ayrıca bkz.:** Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 29.
[2691] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 606.
[2692] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 168.
[2693] Bayraklı, **op. cit.,** s. 13.
[2694] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[2695] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 162.
[2696] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 36.

usulünde mevcut olan ve tahsilden aşamasından önce (tahsile tekaddüm eden) alacağın doğumunu sağlayan tarh ve tahakkuk işlemleri neticesinde beliren icraî karardır[2697].

Beyannameye dayanan tarh usulünün genişlemesi, modern tahsil usullerinde ödemeye borçlunun bizzat iştirak ettirilmesi yolundaki eğilimin de yayılması sonucunu doğurmaktadır[2698]. Kural olarak Anayasa'nın 73. maddesinde bir ödev olarak hükme bağlanan vergi alacağının normal yollarla tahsilinin gerçekleşmesi gerekmekte ise de bu gerçekleşmediğinde, verginin kanunîliği ilkesinin Devlet yönünden bir anlam ve boyutu olarak[2699] verginin tahsili için kamusal zora başvurulması gerekmektedir[2700].

Vergi Usul Kanunu'nda vergi borçlarının tahsil aşamasına gelinceye kadar olan süreçleri hükme bağlanmakla birlikte; vergi borcunun ödenmesine ilişkin ayrıntılı düzenlemeler ile vergi borcunun rıza ile ve zamanında ödenmemesinin sonuçları bu Kanun'un kapsamında yer almamaktadır[2701]. Dolayısıyla tarh, tebliğ ve tahakkukun aşamaları Vergi Usul Kanunu'nda; tahsil aşamasının esasları da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir[2702]. Bu bağlamda Türk Vergi Sistemi'nde tahsil aşamasını düzenleyen asıl kaynak, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dur[2703].

Bu noktada, icra takiplerinde uygulanan genel kanun İcra ve İflas Kanunu olmakla birlikte[2704] ve Vergi Usul Kanunu'nun kapsamı dışında kalan bu konularda, özel hukuk ilişkilerinden kaynaklanan borç ve diğer edimlerin zorla yerine getirilmesini düzenleyen İcra ve İflas Kanunu'nun işlevini, kamu hukuku alanında yerine getiren ve malî hukukun bir alt dalı niteliğinde olan kamu icra hukukunun temelini oluşturan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun yürürlüktedir[2705]. Bu anlamda biçimsel ve zorlayıcı hükümleriyle İcra ve İflas Kanunu

[2697] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1652.
[2698] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[2699] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 22.
[2700] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 369.
[2701] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 606-607; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 29-30.
[2702] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180. **Ayrıca bkz.:** Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 147.
[2703] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 118.
[2704] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 182.
[2705] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 606-607; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 30.

özel hukuk alanındaki takip hukukunu; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun da kamu hukuku alanında icra hukukunu oluşturmaktadır[2706].

Durum bu olmakla birlikte, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ödemeyi de düzenlemiş olup bu yönüyle kamu (vergi) icra hukukunun kapsamının dışındaki gönüllü ödemeleri de hükme bağlamıştır. Bu anlamda verginin ödenmesi usulleri de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir[2707]. Bu kapsamda vergi ilişkisinin tahsil aşamasını, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, kurala bağlamaktadır[2708]. Ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile vergilerin ödenmesinin yanı sıra, zamanında ödenmemesinin sonuçları ile kamusal güç kullanmak suretiyle tahsili de düzenlenmektedir[2709]. Dolayısıyla verginin tarhı, tebliği ve tahakkukuna ilişkin esaslar Vergi Usul Kanunu'nda yer almakta iken; tahsile ilişkin esaslar Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer almaktadır[2710].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nın genel gerekçesinde de İcra ve İflas Kanunu'nun genel takip sistemine ilişkin hükümleri içerdiği; ancak kamu hizmetlerinin devamlılığının zorunlu olmasının, bu hizmetlerin karşılığını teşkil eden vergi, resim, harç gibi kamu idarelerinin her türlü gelirlerinin belli süreler içinde ve kısa zamanda tahsilini de zorunlu kıldığı, bir bütçe yılı içinde tahsili zorunlu olan kamu alacaklarının, özel hukuk ilişkilerinden doğan alacaklardan nitelik itibariyle farklı olmasının, kamu alacaklarının takip ve tahsilinde, genel takip sisteminden ayrı ve daha kolay, seri ve etkili usulleri ihtiva eden özel bir takip sistemi ihtiyacını ortaya çıkardığı ve bu ihtiyacın genel icra usulü yanında kamu alacakları için özel bir takip usulü olan (mülga) ***Tahsili Emval Kanunu***'nun[2711] uygulandığı belirtilmiştir[2712]. Doktrinde de belirtildiği üzere, kamu alacağı özel hukuk

---

[2706] Şimşek, **op. cit.,** s. s. 1-2.
[2707] Bayraklı, **op. cit.,** s. 3, 13.
[2708] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 167.
[2709] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 427.
[2710] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku** s. 180.
[2711] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *kaldırılan kanun ve hükümler*in düzenlendiği madde 116/1 hükmü ile 5 Ağustos 1325 (1909) tarihli Tahsili Emval Kanunu yürürlükten kaldırılmıştır.
[2712] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**

ilişkilerinden doğan alacaktan farklı olması sebebiyle, ayrı nitelikteki hukuk kurallarıyla düzenlenmelidir[2713].

Kapsamı Vergi Usul Kanunu'ndan daha geniş olan[2714] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun*, vergiciliğin ve vergi usul kanunlarından biri* olarak karşımıza çıkmaktadır[2715]. Tüm kamu alacakları gibi vergi alacaklarının da tahsilinde uygulanan takip ve icra hükümleri, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer almıştır[2716]. Kamu alacağı zamanında ödenmediğinde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki özgü usullerle bunun cebren tahsiline girişilmektedir[2717]. Bu kapsamda Türkiye'de kamu icra hukukunun[2718] temel kaynağı olan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, kamu icra hukuku çerçevesinde, vergi alacağının güvenliğini sağlayıcı kurumlara ve gerektiğinde bu alacağın kamu gücünün kullanılması yolu ile cebren takip ve tahsiline ilişkin kurallara yer vermektedir[2719]. Bu bağlamda kamu hukuku açısından icra hukukunu oluşturan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamına giren alacakların tahsilinde Devlet'in ve bu düzeyde kabul edilen kurum ve kuruluşlarının Devlet gücünü doğrudan kullanmak yetkisi bulunmaktadır[2720].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *kanunun şümulü*nün düzenlendiği 1. maddesinde, Devlet'e, özel idarelere ve belediyelere ait vergi, resim, harç, ceza tahkik ve takiplerine ait muhakeme masrafı, vergi cezası, para cezası gibi aslî; gecikme zammı, faiz gibi fer'i amme alacakları ve aynı idarelerin akitten, haksız fiil ve haksız iktisaptan doğanlar dışında kalan ve kamu hizmetleri uygulamasından doğan diğer alacakları ile bunların takip masrafları hakkında bu Kanun'un hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Yine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 2. maddesinde de çeşitli kanunlarda mülga Tahsili Emval Kanunu'na göre tahsil edileceği bildirilen her çeşit alacaklar hakkında da bu Kanun

[2713] Kırbaş, **op. cit.,** s. 19.
[2714] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 607.
[2715] Demirkan, **op. cit.,** s. 121.
[2716] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 7.
[2717] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 127.
[2718] Doktrinde, ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun'un *vergi icra hukuku*nun kaynağı olarak belirtilmektedir. **Bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 20.
[2719] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 369.
[2720] Şimşek, **op. cit.,** s. s. 2-3.

hükümlerinin uygulanacağı belirtilerek yer verilen 1 ve 2. maddeler ile Kanun'un kapsamı düzenlenmiş olmaktadır. Dolayısıyla bu bölümde ele alınan tahakkukun vergi icra hukuku temelindeki kapsamı da bu sınırla ele alınacaktır.

Kamu icra hukukunun ve daha da indirgendiğinde vergi icra hukukunun konularından birini oluşturan tahakkuk, Vergi Usul Kanunu ile Türk Vergi Sistemi'nde yer alan özel vergi kanunlarındaki düzenlemelerden birtakım özellikleri yönüyle farklılık göstermektedir.

4.1.1. İhtiyatî Tahakkuk Olarak İsimlendirilmesi

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17. maddesinde *ihtiyatî tahakkuk* düzenlenmiş olup bu anlamda vergi icra hukukunda tahakkuk, ***ihtiyatî tahakkuk*** olarak isimlendirilmiş ve *ihtiyatî tahakkuk yolu*[2721] düzenlenmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ihtiyatî tahakkuk düzenlenmekle birlikte, tanımı yapılmamıştır[2722]. Bu kapsamda ***Vergi Daireleri İşlem Yönergesi***'nin 11. maddesinde ihtiyati tahakkuk, *"İleride tahakkuk edecek olan vergi alacağının önceden tahsil güvenliğini sağlamak için yapılan tahakkuk"* şeklinde tanımlanmıştır[2723]. Bunun dışında ihtiyatî tahakkukun kamu alacağının güvenliğinin sağlanması amacıyla, mükelleflerin henüz tahakkuk etmemiş vergilerinin olağan süreç izlenmeksizin tahakkuk ettirilmesini ifade ettiği belirtilmektedir[2724]. Diğer bir tanımda ihtiyatî tahakkuk, kesin borç doğurmayan[2725], kamu alacağını koruma amacına yönelik tedbirlerden biridir[2726]. Başka bir tanıma göre de ihtiyatî tahakkuk, başkaca bir işleme tabi tutulmaksızın yükümlülerin henüz tahakkuk aşamasına gelmemiş olan vergi borçlarının geçici bir biçimde salınmasıdır[2727]. Bir diğer tanıma göre, ihtiyatî tahakkuk, ileride tahakkuk edecek olan kamu alacaklarının daha önceden korunmasını sağlayan bir uygulamadır[2728].

[2721] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 83.
[2722] **Ayrıca bkz.:** Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 197.
[2723] Bayraklı, **op. cit.,** s. 51.
[2724] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 373.
[2725] **Ayrıca bkz.:** Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 319.
[2726] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 196.
[2727] Şimşek, **op. cit.,** s. 145.
[2728] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 82.

Bu anlamda, bu çalışmada "düzenleme" biçiminde ele alınan *vergi hukukunda tahakkuk* müessesi, sadece vergi icra hukukunda ihtiyatî tahakkuk olarak isimlendirilmektedir. Genel olarak yer verilen tanımları haiz ihtiyatî tahakkukun özellikleri, aşağıda açıklanacaktır.

4.1.2. 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Düzenlenmesi

Ulusal mevzuatımızda ihtiyatî tahakkuk, bu adıyla ilk kez ve yürürlükteki kanunî düzenlemeler açısından da sadece, vergi hukuku alanındaki *genel yasa*lardan birisi olan[2729] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiş bir hukukî müessese olarak karşımıza çıkmaktadır. Ancak bu ismiyle olmasa da ihtiyatî tahakkukun hukukî işlevini ihtiva eden düzenlemeler mülga Tahsili Emval Kanunu'nda yer almıştır[2730]. Diğer taraftan genel icra hukukunda kamu icra hukukuna özgü olarak düzenlenmiş olan ihtiyatî tahakkuk müessesesi bulunmamaktadır[2731].

*Üç kısım*dan oluşan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un birinci kısmında *genel esaslar,* ikinci kısımda *amme alacağının cebren tahsili* ve üçüncü kısımda da *zamanaşımı, terkin, yasaklar ve cezalar* ve *son hükümler* düzenlenmiştir. Bu üç kısımda da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nın genel gerekçesinde, kamu alacaklarının takip ve tahsili açısından bu Kanun sistematiğinde uygulandığı ifade edilen ve doktrinde de *6183 sayılı Kanun'a*

[2729] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 19.

[2730] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ihtiyatî tahakkukun düzenlendiği kısımda yer alan özel gerekçede, esasen ihtiyatî tahakkuk müessesesinin tamamen yeni bir müessese olduğunun iddia edilemeyeceği; ***mülga 2656 sayılı Tahsili Emval Kanununa Bazı Maddelerin Eklenmesine Dair Kanun***'un (**Bkz.:** 01.01.1935 Tarihli ve 2895 Sayılı Resmî Gazete) madde 2/1 hükmünde de düzenlenmiş olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.** Ayrıca mülga 2656 sayılı Kanun'un madde 1/1 hükmünde de bina ve arazi vergilerinden başka vergilerin bulunmuş matrahları üzerine tahakkuk memurluğunca verginin miktarı tahakkuk ettirildikten sonra, mükellefin Türkiye'de belli ikametgâhı bulunmadığı ya da mükelleflerin vergisini vermemek için mallarını gizlemeye, kaçırmaya veya kendisi kaçmaya hazırlandığının veya mal kaçırdığının veya kendisinin kaçtığının anlaşıldığı hâllerde, tahsilat komisyonlarının kararıyla mükellefin haczedilebilir mallarının alacak ve haklarının borcu ödemeye yetecek miktarı üzerine ihtiyatî haciz konabileceği; tahakkuk ettirilen verginin mükellefe tebliğ edilmediği durumda ise ihtiyatî haczin konduğu sırada ve haciz kararıyla birlikte verginin de tebliğ edileceğinin düzenlenmiş olduğu belirtilmelidir.

[2731] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 621.

göre kamu alacaklarının ödenmesi ve zorla tahsilinde uygulanması gereken ilkeler[2732], *vergi alacağının tahsilinde temel ilkeler*[2733] ya da *kamu alacaklarının tahsilinde temel ilkeler*[2734] olarak ele alınan ilkelerden teşekkül *kamu alacağını ödemekle mükellef olanlara ödeme bakımından her türlü kolaylıklar göstermek* ve *kamu idarelerinin alacaklarını emniyet altında bulundurarak, kolay ve seri bir şekilde tahsil etmek* şeklindeki iki esasın[2735] da mevcut olduğu söylenebilir. Durum bu olmakla birlikte, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un birinci ve ikinci kısmında *kamu idarelerinin alacaklarını emniyet altında bulundurarak, kolay ve seri bir şekilde tahsil etmek;* üçüncü kısmında ise *kamu alacağını ödemekle mükellef olanlara ödeme bakımından her türlü kolaylıklar göstermek* esasının daha ağır bastığı düşünülmektedir.

*Vergi hukukunda tahakkuk*un incelendiği bu çalışma açısından ise Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un kamu idarelerinin alacaklarını emniyet altında bulundurarak, kolay ve seri bir şekilde tahsil etmek esasının etkin kılındığı ve ihtiyatî tahakkukun içinde yer aldığı birinci kısım düzenlemeleri öne çıkmaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da sistematik bir inceleme yapıldığında, ihtiyatî tahakkukun Kanun'un *genel esasları*n düzenlendiği birinci kısmın, *amme alacaklarının korunması* başlıklı ikinci bölümünde 17 ila 20. maddeleri arasında hükme bağlandığı görülmektedir. Bu kapsamda ihtiyatî tahakkuk, cebrî icra hukukunun bir müessesesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

4.1.3. Uygulanma Kapsamının Hazine ve Maliye Bakanlığı Tarafından Tespit ve İlan Edilmesi

Bütün kamu alacakları hakkında ihtiyatî tahakkukun uygulanması mümkün olmamaktadır[2736]. Bu anlamda ihtiyatî tahakkukun uygulanabileceği en genel kapsam, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergi ve resimler oluşturmaktadır[2737]. Zira ***2347 sayılı 6183***

[2732] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 20.
[2733] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 325.
[2734] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 19.
[2735] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[2736] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 90; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 181; Şimşek, **op. cit.,** s. 146.
[2737] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 197.

Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun[2738] *(2347 sayılı Kanun)* ile yapılan değişikliğin madde gerekçesinde, yeni vergi kanunlarının yürürlüğe girmesi hâlinde bu vergiler için de gerektiğinde ihtiyatî tahakkukun uygulanmasını sağlamak amacıyla hangi vergiler hakkında ihtiyatî tahakkuk uygulanabileceğinin tespit yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiş olduğu ifade edilmiştir[2739].

2347 sayılı Kanun değişikliği sonrasında[2740], Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 17/1 hükmüne göre ihtiyatî tahakkukun uygulanabileceği kapsam, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit ve ilan edilecek vergi ve resimler ile bunların zam ve cezaları olarak belirtilmiştir. Dolayısıyla tüm kamu alacakları değil; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 17/1 hükmü değerlendirildiğinde tüm vergi ve resimler de ihtiyatî tahakkuk kapsamında olmayabilir[2741]. Başka bir ifadeyle tüm vergi ve resimler, Hazine ve Maliye Bakanlığının kararıyla ihtiyatî tahakkukun uygulanabileceği kapsama dâhil edilebileceği gibi, bir kısmı kapsam dışında bırakılabilir. Ancak, sadece Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen vergi ve resimler, ihtiyatî tahakkuk suretiyle güvence altına alınabilmektedir[2742]. Zira ihtiyatî tahakkukun uygulanma kapsamının tayini hususunda Hazine ve Maliye Bakanlığına takdir yetkisi verilmiş durumdadır.

Öncelikle bu yetki, ***359 Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliği***[2743] ile kullanılmışsa[2744] da ardından Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'u uygulayan kamu idareleri arasında uygulama birliğinin sağlanması ve tarafların tek

---

[2738] **Bkz.:** 28.11.1980 Tarihli ve 17174 Sayılı Resmî Gazete.
[2739] **Bkz.:** TBMM, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı. (1/49),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c001/mgk_01001019ss0066.pdf, 21.07.2021.
[2740] 2347 sayılı Kanun değişikliğinden önce, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un yürürlüğe girdiği hâlindeki madde 17/1 hükmünde ihtiyatî tahakkuk kapsamında gelir, kurumlar, esnaf, veraset ve intikal, imalât, muamele, istihlâk, nakliyat vergileri, damga resmi ve bunların zam ve cezaları alınmıştır. **Bkz.:** TBMM, **Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** (Çevrimiçi), http://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc035/kanuntbmmc035/kanuntbmmc03506183.pdf, 14.09.2021, ***("Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun").***
[2741] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 197. **Ayrıca bkz.:** Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 83; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 319.
[2742] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 83.
[2743] **Bkz.:** 15.01.1981 Tarihli ve 17221 Sayılı Resmî Gazete.
[2744] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 119.

kaynaktan bilgilenmelerinin temin edilmesi amacıyla, ***Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1***[2745] hazırlanmıştır[2746]. Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'in *ihtiyati tahakkuk* başlığını taşıyan üçüncü bölümünde*, geçici vergi dâhil olmak üzere gelir vergisi, geçici vergi dâhil olmak üzere kurumlar vergisi*[2747]*, katma değer vergisi, damga vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisi* ile *bu vergilerin gecikme faizi* ve *vergi aslına bağlı vergi cezaları* hakkında ihtiyatî tahakkuk uygulanmasının uygun görüldüğü bildirilmiştir. Dolayısıyla ihtiyatî tahakkuk, sınırlı ve belirli kamu alacakları için uygulanabilir mahiyettedir[2748]**.** Bu anlamda Hazine ve Maliye Bakanlığının ihdas ettiği düzenleyici işlemle birlikte, ihtiyatî tahakkuk müessesesinin vergiler ve aslına bağlı olan vergi cezaları şeklindeki aslî vergi alacakları ile yine bu vergilere bağlı gecikme faizi şeklindeki fer'i vergi alacaklarına; dolayısıyla kamu alacaklarının içinde aslî kamu alacaklarının içinde salt vergi alacaklarına özgü uygulanmak üzere düzenlediği anlaşılmaktadır.

Nitekim Hazine ve Maliye Bakanlığının Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1 ile yaptığı düzenleme sonucunda, ihtiyatî tahakkukun *yalnızca vergiden kaynaklanan kamu alacakları* için öngörülmüş olduğu; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki vergi dışındaki diğer kamu alacakları için ihtiyatî tahakkuk uygulanamayacağı, bunların ihtiyatî tahakkukun uygulama alanı dışında kaldığı belirtilmiştir[2749]. Bu anlamda yürürlükteki düzenlemeler uyarınca en genel

---

[2745] Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mevzuat,** (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/mevzuatek/eski/Tahsilat_Genel_Tebligi_A1_02072021.pdf, 02.04.2021.

[2746] Malî hukuk mevzuatında Tahsilat Genel Tebliğlerinin "B" ve "C" Serileri de bulunmaktadır. Bu kapsamda Devlet Su İşleri Genel Müdürlüğü tarafından tahakkuk ettirilen ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre takip edilmesi gereken alacakların takip ve tahsiline ilişkin açıklamalar "B" Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğleri; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesi uyarınca tecil ve taksitlendirilen amme alacaklarına uygulanacak yıllık tecil faizi oranı ile Kanun'un 51. maddesi uyarınca ödeme süresi içerisinde ödenmeyen amme alacaklarına vadenin bitim tarihinden itibaren uygulanacak gecikme zammı oranının belirlenmesine ilişkin olarak da "C" Seri No.lu Tahsilat Genel Tebliğleri hazırlanarak yürürlüğe girmiştir.

[2747] Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'de, gelir ve kurumlar vergisine mahsup edilmek üzere tarh ve tahakkuk ettirilen geçici verginin asıllarının aranılmayacağı durumlarda, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17. maddesinde öngörülen şartların varlığı hâlinde, bu vergi için hesaplanan gecikme faizi ve bu vergiye bağlı vergi cezaları için ihtiyatî tahakkukun uygulanacağı da hükme bağlanmıştır.

[2748] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1657.

[2749] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 118.

kapsamıyla vergi alacakları dışındaki diğer kamu alacakları için ihtiyatî tahakkuk kararı alınamamaktadır[2750].

Ayrıca Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın kullandığı yetki sonucunda belediye ve il özel idarelerine ait alacaklar için, ihtiyatî tahakkuk uygulanamayacağı anlaşılmaktadır[2751].

4.1.4. Kamu Alacaklarının Korunması Amacıyla İhdas Edilmesi

Amme alacaklarının tahsilindeki usul, idarenin imtiyazlarından en önemlisi olan icraî karar ve re'sen hareket yetkisi gücüne dayanmaktadır[2752]. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nın genel gerekçesinde de modern tahsil usullerine göre, kamu borçluları lehine çeşitli kolaylıklar ihdas edilmekle beraber, diğer taraftan kamu idaresinin alacaklarını emniyet altına alacak tedbirlerin de tespit edildiği; bu tedbirlerin başında kamu alacağına üstünlük tanıyan, bu alacaklara karşılık teminat tesis eden hükümlerin, borçluların seri ve etkili bir tarzda kovuşturulmasını sağlayan sade ve basit usullerin yer aldığı belirtilmiştir[2753].

Kamu borçlusu, haciz uygulamasına kadar mal varlığı üzerindeki tasarruf yetkisini kaybetmemektedir ve bu anlamda kamu borçlusunun kamu alacağının tahsilini imkânsız hâle getiren veya tehlikeye düşüren tutumu karşısında, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile idarenin kamu alacağını tahsil edebilmesi için başka hukukî müesseseler de ile öngörülmüştür[2754]. Vergi alacağı da böylelikle kamu hukuku kuralları ile güven altına alınmıştır[2755]. Nitekim *vergi alacağının tahsilinde temel ilkeler*[2756] ya da *vergi tahsilatında uyulması gereken temel ilkeler*den birisinin, ***vergi alacağının güvence altına alınması*** ilkesi olduğu ileri sürülmektedir[2757]. Bu ilke kapsamında da ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk

[2750] Ateşağaoğlu, **op. cit.,** s. 81.
[2751] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 197. **Ayrıca bkz.:** Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 319.
[2752] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1645.
[2753] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[2754] Ateşağaoğlu, **op. cit.,** s. 177.
[2755] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 14.
[2756] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 324-325.
[2757] Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği,** s. 11, 15.

bulunmaktadır[2758]. Bir başka ifadeyle vergi alacağının güvence altına alınması için ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî haciz yollarına gidilmektedir[2759].

Amme alacaklarının tahsil usulündeki ihtiyatî tedbirler[2760] ve vergi alacağının tahsilini garanti altına almaya yönelik önemler[2761], teminat hükümleri, ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk olarak belirtilmektedir[2762]. *Tahsil dairesinin işlemleri*nden olan[2763] teminat, ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk, vergi alacaklarının korunması kapsamında ele alınmakta[2764] ve *vergi alacağının doğrudan güvence altına alınmasını* sağlamaktadır[2765]. Dolayısıyla, teminat, ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk *amme alacağının korunmasına yönelik işlemler* niteliğindedir[2766]. Bu kapsamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre, *amme alacaklarının tahsilinin korunması* için başlıca teminat istemek, ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk usullerine başvurulmaktadır[2767]. Başka bir ifadeyle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da *kamu alacağının tahsilinin güvence altına alınmasını sağlayan düzenlemeler*in kapsamında teminat istenmesi, ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî haciz yoluna başvurulmasının bulunduğu ifade edilmektedir[2768]. Bu bağlamda vergi hukuku doktrininde, *kamu alacağının korunması hükümleri* başlığı altında ele alınan ve kamu alacağının tahsil imkânının ortadan kaldırılmasını ya da en azından zorlaşmasını engellemek üzere geliştirilen güvenlik kurumlarından birisinin de teminat hükümleri, ihtiyatî haciz, diğer koruma hükümleri ile birlikte dört grup oluşturan *ihtiyatî tahakkuk* müessesesi olduğu belirtilmektedir[2769].

Yine doktrinde, *kamu alacağı için güvence önlemleri*nden birisinin, vergi icra hukuku ilkeleri çerçevesinde cebren tahsile konu olan kamu alacağının ileride herhangi

---

[2758] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 325.
[2759] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 316.
[2760] Maç, Jamali, **op. cit.,** s. 377.
[2761] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 136.
[2762] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1654.
[2763] Üstün, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu,** s. 42.
[2764] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 575-581.
[2765] Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği,** s. 148-172.
[2766] Üstün, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu,** s. 42.
[2767] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 123.
[2768] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 190.
[2769] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 371-372.

bir şekilde tahsil edilmesinin imkânsız hâle gelmesi tehlikesine karşı hazinenin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak amacıyla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu ile hükme bağlanan güvence önlemlerinden birisinin ihtiyatî tahakkuk olduğu belirtilmektedir[2770]. Bu anlamda vergi alacağını koruyan bir ihtiyatî[2771] tedbir[2772], güvenlik tedbiri[2773], (koruma[2774], güvence[2775], koruyucu[2776]) bir önlem[2777] niteliğinde olan ihtiyatî tahakkuk, vergi (kamu) alacağının korunmasını[2778], güvence altına alınmasını temin etmektedir[2779]. Bu bağlamda *kamu alacaklarını koruyan yollardan*[2780] ya da *kamu alacağının tahsilini güvence altına alan önlemlerden*[2781] *biri* olan ihtiyatî tahakkuk, Türkiye'de Devlet gelirlerinin tahsili açısından, kamu alacaklarının korunmasına hizmet etmektedir[2782]. Başka bir deyişle vergi alacaklarının tahsilinin korunması için geliştirilen usullerden birisi de ihtiyatî tahakkuk olmaktadır[2783]. Bu anlamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki kamu alacaklarının korunmasına ilişkin önlemler arasında yer alan ihtiyatî tahakkuk, kamu alacağını koruma amacına yönelik tedbirlerden birisidir[2784]. Nitekim ihtiyatî tahakkuk uygulaması sonucunda, ileri tarihte kesin tahakkuku yapılacak kama alacağının (verginin) güvence altına alınması sağlanmaktadır[2785].

Dolayısıyla önemle belirtmek gerekir ki, ihtiyatî tahakkuk müessesesinin de dâhil olduğu Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9 ile 36.

[2770] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 179.
[2771] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1654.
[2772] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 124.
[2773] Koçak, **op. cit.,** s. 75, 94.
[2774] Şimşek, **op. cit.,** s. 145.
[2775] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 640, 651.
[2776] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 118.S
[2777] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 92; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 168, 179; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 121.
[2778] **Ayrıca bkz.:** Aykaç, **op. cit.,** s. 92.
[2779] Bayraklı, **op. cit.,** s. 31, 51; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 168, 179; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 430, 434; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 651.
[2780] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 37, 82.
[2781] Erdem Ateşağaoğlu, **Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması,** Ankara, Türkmen Kitabevi, 2016, s. 21, 29.
[2782] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 340.
[2783] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 123-124.
[2784] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 27; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 319; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 196.
[2785] Çelik, **Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamaları,** s. 10.

maddeleri[2786] arasında düzenlenen kamu alacaklarının korunmasına yönelik müesseseler, kamu alacağının cebrî takibat ve tahsili ile değil; doğrudan korunması ile ilgili olup bu anlamda farklı ilkelere tabi kılınmıştır. Kamu alacaklarının korunmasına yönelik olarak ihdas edilen bu müesseseler, rızaen ödeme ya da cebrî takip ve tahsil aşamalarından önce alacağın tahsil edilmesini tehlikeye girmesini önlemek, alacaklı kamu idaresinin haklarını korumak amacını taşıyan önlemlerdir[2787].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ihtiyatî tahakkuk hukukî müessesinin düzenlenmesine yönelik özel gerekçesinde, birçok verginin mükellefin kazancının veya faaliyetine mevzu olan muamelelerin yapılmasından sonra alındığı, bir kısım vergilerin geçmiş takvim yılı gelir veya kazançlarını konu aldığı, özel ödeme zamanı tayin edilmiş olan mükelleflerde de normal ödeme zamanlarının çok uzayabildiği ve bu bağlamda en temel vergilerde mükelleflerin daima Hazineye borçlu durumda olduğu; ancak bunun bazı kötü niyetli mükelleflerin memleketi terk etmek, gizlenmek mallarını kaçırarak Devlet'e tahsil imkânı bırakmamak gibi sebeplerle Devlet alacağını zimmetlerine geçirebilmelerine olanak tanıdığı ifade edilmiştir. Devamında vergi kanunlarındaki taksit ve ödeme zamanlarının, Vergi Usul Kanunu'ndaki vergi ve cezaların tahakkuku için uyulması mecburî sürelerin, Devlet alacaklarının tahsilatının derhal yapılmasına imkân vermediği, ihtiyatî tahakkuk müessesesinin kamu alacağını koruyucu ve piyasada vergiden kaçırarak haksız rekabet yapılmasını önleyici bir tedbir olduğu belirtilmiştir[2788]. Zira yıllık olan gelir ve kurumlar vergisi gibi vergilerin Vergi Usul Kanunu uyarınca tahakkuk hukukî etkisine kavuşması, beyanname verilmesine bağlı olarak uzun bir süreci kapsamakta olup ihtiyatî tahakkuk ile bu uzun sürenin beklenilmesi gerekliliği bertaraf edilmektedir[2789].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ihtiyatî tahakkuk hukukî müessesinin düzenlenmesine yönelik özel gerekçesinde ayrıca, önerilen

[2786] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 3/A hükmü, ilga edilmiştir.
[2787] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 121.
[2788] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[2789] Bayraklı, **op. cit.,** s. 51.

ihtiyatî tahakkuk sebeplerinin hepsinin kamu alacağını tehlikeye düşüren hâller olduğu da belirtilmiştir[2790].

İhtiyatî tahakkuk, teminat alma ve ihtiyatî haciz tedbirlerinden daha da ağırdır; doğrudan doğruya kamu alacağına yönelmektedir[2791]. Ayrıca ihtiyatî tahakkuk, henüz kesinleşmemiş alacaklar için dahi güvenlik önlemleri alınmasını sağlayan ayrıcalıklı bir usul niteliğindedir[2792]. Bu sebeple ihtiyati tahakkukun vergi alacakları için getirilmiş olağan dışı bir güvence aracı olarak ifade edilmesinin de mümkün olduğu ileri sürülmektedir[2793].

Bir adım öteye gidildiğinde aslında, ihtiyatî tahakkukun Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un varlık sebeplerinden birisi olduğunun ileri sürülmesi mümkün gözükmektedir.

Nitekim doktrinde, vergi alacağının korunması kapsamında vergi alacağının tahsilini güvence altına almak için getirilen önlemlerin amacının ya kamu alacağının tahakkukunu ya da ödenmesini sağlamak olduğu ifade edilmiştir[2794]. Bu anlamda, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında vergi alacaklarının tahakkukunu sağlayan müessese de ihtiyatî tahakkuk olarak karşımıza çıkmaktadır.

İhtiyatî tahakkuk, muaccel hâle gelmemiş bir vergi borcu için idareye tasarrufta bulunma yetkisini vererek bir teminat olmak suretiyle kamu alacağına üstünlük sağlayan ve bu temelde Devlet'in kamu alacağına kavuşmasında hız ve etkililik temin eden bir idarî usul ve özelinde bir malî usul olmaktadır. Dolayısıyla, normal/olağan bir vergilendirme sürecinde, vergi alacağını tayin etmek üzere ve bu alacağın tahsil edilmesi amacıyla ihdas edilen tahakkuka karşılık olarak ihtiyatî tahakkuk, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da sınırlı sayıda belirtilen birtakım hukukî sebeplerle normal/olağan bir vergilendirme sürecinin işletilmediği bir idarî ve

[2790] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[2791] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1657.
[2792] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 26-27.
[2793] Cihan Baydere, **Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 4.
[2794] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 131.

malî usul niteliğini haiz, özel bir amaç olan kamu alacağını korumak üzere ihdas edilmiştir.

4.1.5. Takdir Yetkisine Dayanması

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 17/1 hükmüne göre, maddedeki hukukî sebeplerden birisinin bulunduğu hâllerde, vergi dairesi müdürünün ya da 5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında ilgili grup müdürünün ve/veya müdürün yazılı talebi üzerine defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş geçici vergi dâhil olmak üzere gelir vergisi, geçici vergi dâhil olmak üzere kurumlar vergisi, katma değer vergisi, damga vergisi, özel tüketim vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, veraset ve intikal vergisi ile bu vergilerin gecikme faizi ve vergi aslına bağlı vergi cezalarının derhal tahakkuk ettirilmesi hususunda *yazılı emir verebilir.* Vergi dairesi müdürü ya da 5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında ilgili grup müdürü ve/veya müdür, bu emri derhal uygular.

Yukarıda yer verilen hükümden anlaşılacağı üzere, ihtiyatî tahakkuku talep etmek ve uygulamak görev ve yetkisi aynı kişiye; yani vergi dairesi müdürüne veya 5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında ilgili grup müdürüne ve/veya müdürüne verilmiştir. Ancak ihtiyatî tahakkuka karar vermek suretiyle bunu emretmek görev ve yetkisi, defterdar ve/veya vergi dairesi başkanındadır. Dolayısıyla ihtiyatî tahakkuka yürürlük; yani uygulanma kabiliyetini kazandıran karar, defterdar ve/veya vergi dairesi başkanı tarafından tesis edilmektedir.

Yine yer verilen hükümde, vergi dairesi müdürüne veya 5345 sayılı Kanun uyarınca vergi dairesi yetkisini haiz olarak kurulan ve faaliyete geçen vergi dairesi başkanlıklarında ilgili grup müdürüne ve/veya müdürüne verilmiş olan ihtiyatî tahakkuku talep etmek ve uygulamak görev ve yetkisinde bağlı yetki bulunmaktadır.

Başka bir ifadeyle bu konuda takdir hakkı bulunmamakta olup sebepler meydana geldiği durumda ihtiyatî tahakkuk talebinde bulunulması mecburîdir[2795].

Dolayısıyla ihtiyatî tahakkukun hukukî sebepleri ortaya çıktığında ihtiyatî tahakkuk kararını alacak mercie yazılı olarak ihtiyatî tahakkuk yapılması isteğinde bulunulması gerekmekte olup bu konuda vergi dairesinin takdir yetkisi yoktur[2796]. Ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ihtiyatî tahakkuka yürürlük kazandıran bu kararın alınmasında, *"yazılı emir verebilir"* şeklinde düzenleme yapılmış olup düzenlemenin lafzından bu kararı almak konusundaki görev ve yetkililerin bu kararı almak konusunda bağlanmadığı anlaşılmaktadır. Başka ifade ile ihtiyatî tahakkuk kararında görev ve yetkililer bağlı yetki ile donatılmamış; bu kararın alınması takdir yetkilerine[2797] bırakılmıştır[2798].

Devamında ise takdir yetkisine dayalı olarak defterdar veya vergi dairesi başkanınca ihtiyatî tahakkuk kararı alınırsa; yani ihtiyatî tahakkuk yapılması yönünde talimat verilirse burada da vergi dairesi müdürü veya ilgili grup müdürü ve/veya müdür tarafından ihtiyatî tahakkuk vergi dairesi bünyesinde uygulanmak zorundadır[2799].

4.1.6. Sınırlı Hukukî Sebeplerle Uygulanması

İhtiyatî tahakkukun belirli acele hâllerde uygulanma imkânı bulunmaktadır[2800]. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ihtiyatî tahakkuk müessesinin düzenlenmesine yönelik özel gerekçesinde de ihtiyatî tahakkuk sebeplerinin maddede 3 bent hâlinde tadat edilmiş olduğu belirtilmiştir[2801]. Bu anlamda, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ihtiyati tahakkuk*un düzenlendiği 17. maddesinde 3 hukukî durum hâlinde ihtiyatî tahakkuk yapılabilecek ihtiyatî tahakkuk

---

[2795] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 88; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 197.
[2796] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 88; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 319.
[2797] Takdir yetkisi hakkında detaylı bilgi için **ayrıca bkz.:** Kaya, **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi,** passim.
[2798] Ağar, **op. cit.,** s. 304; Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 123; Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 88; Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,** s. 164; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 652; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 91; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 319; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 181; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 319; Şimşek, **op. cit.,** s. 149; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 198.
[2799] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 319.
[2800] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 340.
[2801] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**

sebepleri düzenlenmiştir[2802]. O hâlde, hangi vergi ve resimler hakkında uygulanacağı konusunda ihtiyatî tahakkuk kapsamının belirlenmesi, Hazine ve Maliye Bakanlığının takdir yetkisinde olmakla birlikte; *ihtiyatî tahakkuku gerektiren nedenler* kanun koyucu tarafından genişletilmeye ve yoruma yer bırakmayacak şekilde hükme bağlanmıştır[2803].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ihtiyati tahakkuk*un düzenlendiği 17. maddesine göre, *ihtiyati tahakkuka/ihtiyati tahakkuk uygulamasına yol açan haller* olarak da ifade edilen[2804] ihtiyatî tahakkukun uygulanabileceği ve doktrinde *ihtiyatî tahakkukun şartları* olarak ele alınan[2805] sınırlı hukukî sebeplere tekabül eden hâller aşağıda açıklanmıştır.

4.1.6.1. İhtiyatî Haciz Uygulanması Gerekli Birtakım Hâller

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17. maddesindeki atıf, Kanun'un 13. maddesinde ihtiyatî haczin uygulanmasını gerekli kılan tüm hâlleri; yani *ihtiyatî haczi gerektiren nedenleri*[2806], *ihtiyatî haczi gerektiren haller*[2807] kapsamamakta olup yedi adet hukukî sebepten dördüne atıfta bulunulmuştur[2808]. Dolayısıyla ihtiyatî tahakkukun uygulandığı hâllerden birisi de *ihtiyatî haciz nedenlerinin bulunması*dır[2809]. Bunlardan bir kısmı da bir sonraki başlıkta açıklanacak olan ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 9/1 hükmünde düzenlenen teminat istenmesi gerekli hâllerdir.

[2802] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 120.
[2803] Şimşek, **op. cit.,** s. 146.
[2804] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 84.
[2805] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 90.
[2806] Şimşek, **op. cit.,** s. 104.
[2807] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 363.
[2808] İhtiyatî haciz kararının hukukî sebebi olmakla birlikte; ihtiyatî tahakkukun hukukî sebebi olarak öngörülmeyen hâllere aşağıda yer verilmiştir:
- Borçludan teminat gösterilmesi istenmesine rağmen; borçlunun belli müddette teminat veya kefil göstermediği veya şahsî kefalet teklifi ya da gösterdiği kefilin kabul edilmediği hâller.
- Hüküm verilmiş olsun veya olmasın, para cezasını gerektiren bir fiil dolayısıyla kamu davasının açılmış olduğu hâller. (**Bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 372).
- İptali istenen muamele ve tasarrufun konusunu oluşturan malların, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 27, 29 ve 30. maddelerinin uygulanmasını gerektirdiği hâller.

[2809] Demirkan, **op. cit.,** s. 123.

4.1.6.1.1. Teminat İstenmesi Gerekli Hâller

Kamu alacağının korunması ve tahsilinin temini için[2810], idareye bir yetki olarak verilen ve idarî bir kararla kamu borçlusunun mal varlığının pasifine etkide bulunulan[2811] teminat isteme, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca kamu alacaklarının korunması bakımından ilk önlemdir[2812]. Bu kapsamda kamu borçlusundan teminat istenmesi kamu alacaklarının güvenceye alınmasına ilişkin olarak zincirin ilk halkasını ve tetikleyici unsurunu oluşturmaktadır[2813].

Teminat, tahakkuk etmiş ya da edecek olan bütün borçları için ihtiyatî haciz uygulanmasını gerektiren bir durumu ortaya çıkarmaktadır[2814]. Nitekim tarh etmemiş kamu alacakları için de teminat istenmesi söz konusu olmaktadır[2815]. Bu anlamda, kamu borçlusunun durumu sebebiyle, kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesinin söz konusu olduğu hâllerde, borcun tarh ve tahakkuku beklenilmeksizin vergi inceleme elemanlarınca ilk hesaplamalara göre belirlenen miktar üzerinden teminat istenebilmektedir[2816]. Ancak teminat istenecek tutar, tahminî bir tutar olmaktadır[2817] ve kesin bir tarhiyat bulunmamakla birlikte, geçici bir hesap yapmak suretiyle istenilecek teminatın tutarının belirlendiğini; dolayısıyla geçici nitelikte bir tarhiyat yapıldığını[2818] ifade etmek de gerekmektedir.

Bir tedbir olan[2819] teminat, vergi alacaklısı olan Devlet'in bu alacağını tahsil aşamasında ortaya çıkan risklere karşı mükelleflerden istenen bir karşılık, güvence olarak tanımlanmaktadır[2820]. Bu anlamda teminat suretiyle kanun koyucu, kamu

---

[2810] Aykaç, **op. cit.,** s. 76.
[2811] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1654, 1657.
[2812] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 122.
[2813] Binnur Çelik, "Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamaları ve Kanun Değişikliği Önerileri", **Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli,** 01.02.2018, İVM İstanbul Vergi Merkezi, Birinci Baskı, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2019, ss. 1-10, s. 1, ***("Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamaları").***
[2814] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 122.
[2815] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 59.
[2816] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 81.
[2817] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 136.
[2818] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 317.
[2819] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1655.
[2820] Bayraklı, **op. cit.,** s. 31.

alacağının tahsilindeki riskin azaltılması ya da ortadan kaldırılmasını sağlamayı amaçlamaktadır[2821].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ihtiyatî haciz* başlıklı madde 13/1 hükmündeki atıfla Kanun'un madde 9/1 hükmü hem teminat hem ihtiyatî haciz hem de ihtiyatî tahakkuk için ortak hukukî sebep teşkil etmektedir.

Dolayısıyla hem ihtiyatî haciz hem de ihtiyatî tahakkuk uygulanmasına yol açan[2822] teminat istenmesini gerektiren hâllerin varlığı, borçlu açısından sonuçları ağır bir hususdur[2823].

Ayrıca burada önemle belirtmek gerekir ki, teminat istenmesinin ihtiyatî haciz ile ihtiyatî tahakkukun hukukî sebepleri açısından ortak olduğu hâllerde, teminat istenmesi ve ihtiyatî haciz uygulanması konusunda bağlı yetki öngörülmüş olup bu iki kararın da tesis edilmemesi, hukuka aykırılık doğuracaktır. Diğer taraftan ihtiyatî tahakkuk, takdir yetkisine dayalı olarak kurala bağlandığından dolayı, teminat istenmesi gerekli hâllerin varlığında teminat istenmesi ve ihtiyatî haciz kararı alınmak zorunda iken; ihtiyatî tahakkuk kararı alınmaması hâlinde hukuka aykırılık oluşmayacaktır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9. maddesi uyarınca alınan teminat ile tahsilatın durması bağlamında vergi uyuşmazlıkları açısından İdarî Yargılama Usulü Kanunu kapsamında yürütmenin durdurulması kararı için alınan teminat farklı amaçlar taşımaktadır. Şöyle ki, bu başlık altında incelenen ve ilk durumu karşılayan teminat kamu alacağının korunması çerçevesinde idare lehine alınmakta iken; ikinci durum mükellef lehine olacak şekilde esasen ödenmesi gereken aşamaya gelmiş kamu alacağının daha geç ödenmesi için mükellefe ek bir imkân tanımak amacıyla alınmaktadır[2824].

[2821] Koçak, **op. cit.,** s. 104-105.
[2822] Adnan Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,** Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 158, ***("Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi").***
[2823] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 58.
[2824] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 123.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9. maddesinde iki bentte, teminat istenmesi gereken hâller düzenlenmiş olup bunların arasındaki ayrımı, *uygulanma kapsamı* ve *yetkideki takdir* belirlemektedir.

Öncelikle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 9/1 hükmü, sadece Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim ve harç şeklindeki kamu alacaklarına özgüdür[2825]. Diğer taraftan mezkûr Kanun'un madde 9/1 hükmü sadece Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim ve harç şeklindeki kamu alacaklarına özgü olduğu hâlde; madde 9/2 hükmü tüm kamu alacaklarını kapsamaktadır[2826]. Dolayısıyla Gümrük Kanunu'na tabi malî yükümler açısından teminat istenmesinin hukukî sebebini, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 9/2 hükmü oluşturabilmektedir[2827].

Bunun dışında, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9. maddesi ile teminat istenmesi gerekli hâllerin iki fıkrada hükme bağlanmış olduğu görülmektedir. İlk fıkrada teminat istenmesinin zorunlu olduğu; ikinci fıkrada ise takdirî olduğu hukukî sebepler düzenlenmiştir[2828].

4.1.6.1.1.1. Vergi Usul Hukuku Kapsamındaki Hâller

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 9/1 hükmünde Vergi Usul Kanunu kapsamında de tek bir durum değil; iki ayrı durum düzenlenmiştir. Bu iki durumun kanunî ortak koşulunu, kamu alacağının salınması (tarhı[2829]) için gerekli işlemlere başlanmış olması oluşturmaktadır[2830]. Bu işlemler kapsamında vergi alacağı ile ilgili tarh işlemlerine başlanmış olmasının yeterli olmadığı; vergi incelemesine yetkili memurlar tarafından vergi incelemesinin de yapılmış olması

[2825] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 78; Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 42; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 127.
[2826] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 78; Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 42; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 127.
[2827] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 127.
[2828] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 136; Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 82-83; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 643; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 82; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 317-318.
[2829] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 79.
[2830] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 41.

gerektiği ileri sürülmektedir[2831]. Kanaatimizce, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 9/1 hükmündeki, vergi incelemesine yetkili memurlarca yapılan ilk hesaplara göre belirtilen miktar üzerinden teminatın tutarının tayin edilmesi hususu da bu durumu da tevsik etmektedir. Nitekim, tahsil dairesince istenecek teminat tutarının tayininde, tarha yetkili tüm memurlar değil; vergi incelemesine yetkili memurlar ayrıca yetkili kılınmış olup yetkililerin vergi incelemesine yetkili memurlar olması dolayısıyla da yapılacak hesabın vergi incelemesine dayanması gerekliliği sonucuna ulaşılmaktadır.

4.1.6.1.1.1.1. Vergi Ziyaı Cezası Kesilmesini Gerektiren Hâller

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/1 hükmündeki atıfla Kanun'un madde 9/1 hükmüne göre hem teminat istenmesinin hem de ihtiyatî haczin de uygulanmasının hukukî sebeplerinden biri olan ve doktrinde *vergi ziyaı cezası kesilmesi gereken hâller* olarak da ele alınan[2832], *Vergi Usul Kanunu'nun 344. maddesi uyarınca vergi ziyaı cezası kesilmesini gerektiren hâller*de[2833] ihtiyatî tahakkuk uygulanabilir. Bu anlamda ihtiyatî tahakkukun hukukî sebeplerinden ilki, vergi ziyaı cezası kesilmesi işlemlerine başlanılmasıdır[2834].

4.1.6.1.1.2. Vergi Usul Kanunu'nun 359. Maddesinde Sayılan Hâllere Temas Eden Bir Kamu Alacağının Salınması İçin Gerekli İşlemlere Başlanmış Olduğu Hâller

[2831] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 45.
[2832] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 41.
[2833] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 78. Vergi Usul Kanunu'nun *vergi ziyaı cezası*nın düzenlendiği madde 344/1 hükmüne göre, Kanun'un 341. maddesinde yazılı hâllerde vergi ziyaına sebebiyet verildiği takdirde, mükellef veya sorumlu hakkında ziyaa uğratılan verginin bir katı tutarında vergi ziyaı cezası kesilir. Bu atıftan hareket edildiğinde, vergi ziyaına sebebiyet verildiği hâllerin Vergi Usul Kanunu'nun *vergi ziyaı*nın düzenlendiği 341. maddesine yer aldığı anlaşılmakta olup maddeye göre, mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi, *vergi ziyaı*nı ifade etmektedir. Şahsî, medenî haller veya aile durumu hakkında gerçeğe aykırı beyanlar ile veya sair suretlerle verginin noksan tahakkuk ettirilmesine veya haksız yere geri verilmesine sebebiyet vermek de vergi ziyaı hükmündedir. Ayrıca vergi ziyaına sebep olan bu hâllerde verginin sonradan tahakkuk ettirilmesi veya tamamlanması veyahut haksız iadenin geri alınması, ceza uygulanmasına engel olmaz.
[2834] Bayraklı, **op. cit.,** s. 32.

Yine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/1 hükmündeki atıfla Kanun'un madde 9/1 hükmüne göre ihtiyatî haczin de uygulanacağı hukukî sebeplerden biri olan ve doktrinde *Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan kaçakçılık suçlarını oluşturan hâller*[2835] ya da *Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesi uyarınca kaçakçılık suçunu oluşturan haller*[2836] olarak ifade edilen *Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde sayılan hâllere temas eden bir kamu alacağının salınması için gerekli işlemlere başlanmış olduğu hâller*de ihtiyatî tahakkuk uygulanabilir. Bu anlamda teminatın istenmesi için aranılan şart, kamu alacağının salınmasında gerekli işlemlere başlanmış olmasıdır[2837]. Dolayısıyla cezaî unsurları olmasa bile[2838], ihtiyatî tahakkukun hukukî sebeplerinden ikincisi, kaçakçılık suçu cezası kesilmesi işlemlerine başlanılmasıdır[2839].

4.1.6.1.1.2. Türkiye'de İkametgâhı Bulunmayan Borçlunun Durumunun Kamu Alacağının Tahsilinin Tehlikede Olduğunu Gösterdiği Hâller

Tüm kamu alacaklarını kapsamakta olan hâllere özgü düzenleme içeren ve teminat istenmesindeki üçüncü durumu oluşturan[2840] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 9/2 hükmünün uygulanması için, kamu borçlusunun Türkiye'de ikametgâhının olmaması ile bu kişinin durumunun kamu alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu göstermesi şeklindeki şartların birlikte gerçekleşmesi gerekmektedir[2841]. Nitekim Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nda maddenin özel gerekçesinde de Türkiye'de ikametgâhının bulunmaması durumunda teminat istenebilmesinin ayrıca kamu alacağının tahsilinin tehlikede olması şartına bağlı olduğu belirtilmiştir[2842]. Daha önce de değinildiği üzere, mezkûr

[2835] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 41.
[2836] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 78.
[2837] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 126.
[2838] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1654.
[2839] Bayraklı, **op. cit.,** s. 33.
[2840] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 82.
[2841] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 44.
[2842] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**

hükümdeki şartlar gerçekleşse dahi, burada idareye takdir yetkisi tanınmış[2843] olup hükme istinaden idarece teminat istenmesi bir zorunluluk arz etmemektedir[2844]. Ancak kanaatimizce, idare tarafından teminat istenilmesi yönünde bir karar alınmaması, ihtiyatî tahakkuk kararı alınmasına engel olmamalıdır.

Doktrinde de ihtiyatî tahakkukun hukukî sebeplerinden birisi, *teminat istenmesini gerektiren durumların var olmasıdır*[2845]. Bu bağlamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 17/2-1 hükmü ile atıfta bulunulan Kanun'un madde 13/1-1 hükmünde, teminat istenen hâllere özgü değil; *teminat istenmesi gereken hâller*e özgü bir düzenleme getirilmiştir. Dolayısıyla, takdir yetkisine dayalı olarak teminat istenmemiş olsa dahi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 9/2 hükmündeki kümülatif iki şart gerçekleştiğinde, teminat istenmesi gereken bir hâlin mevcut olması sebebiyle, yine idarenin takdir yetkisine[2846], isteğine[2847] dayalı olarak teminat istenmese dahi, ihtiyatî tahakkuk kararının alınması mümkündür. Ancak bu durumun sadece, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 9/2 hükmüne has olduğu ve Kanun'un madde 9/1 hükmü uyarınca benzer bir sonucun oluşmayacağını belirtmek gerekir. Ayrıca, yine belirtmek gerekir ki, teminat yönünden oluşan bu durum, ihtiyatî haciz bakımından da gerçekleşmeyecektir. Zira Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 17/2-1 hükmü ile atıfta bulunulan Kanun'un madde 13/1-1 hükmü uyarınca *teminat istenmesi gereken hâller*e özgü olarak yapılan düzenleme, teminat istenmesi kararı yönünden idareye takdir yetkisi bahşetse de ihtiyatî haciz kararı alınması yönünden bağlı yetki getirmektedir.

4.1.6.1.2. Borçlunun Belli İkametgâhının Olmadığı Hâller

[2843] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 83; Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,** s. 161; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 643; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 82.
[2844] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 44.
[2845] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 84; Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,** s. 158.
[2846] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 83; Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 44; Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,** s. 161; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 643; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 82.
[2847] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 136.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/2 hükmündeki atıfla ihtiyatî haczin de uygulanacağı hukukî sebeplerden biri olan, *borçlunun belli ikametgâhının olmadığı hâller*de ihtiyatî tahakkuk uygulanabilir. Burada verginin salınmış olup olmamasının bir önemi bulunmamakta olup kamu borçlusunun belli bir ikametgâhı olmadığı durumda ihtiyatî tahakkuk uygulanması mümkündür[2848]. Bu anlamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/2 hükmü ile madde 9/2 hükmü birbirinden farlı olup burada borçlunun Türkiye içinde ya da dışında belli bir ikametinin olmaması kurala bağlanmaktadır[2849].

4.1.6.1.3. Borçlunun Kaçmış Olduğu veya Kaçma, Mallarını Kaçırma ve Hileli Yollara Sapma İhtimallerinin Bulunduğu Hâller

Yükümlünün mallarını tahrip etmesi, yok etmesi, elden çıkarması da ihtiyatî tahakkukun uygulanacağı hâllerdendir[2850]. Nitekim Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/3 hükmündeki atıfla ihtiyatî haczin de uygulanacağı hukukî sebeplerden biri olan, *borçlunun kaçmış olduğu veya kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma ihtimallerinin bulunduğu hâller*de ihtiyatî tahakkuk uygulanabilir. Hükümde ihtiyatî haczin hukukî sebebi bağlamında idareye oldukça geniş bir takdir yetkisinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır[2851].

4.1.6.1.4. Mal Bildirimine Çağrılan Borçlunun Belli Bir Süre İçerisinde Mal Bildiriminde Bulunmamış Olduğu veya Noksan Bildirimde Bulunduğu Hâller

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/5 hükmündeki atıfla ihtiyatî haczin de uygulanacağı hukukî sebeplerden biri olan, *mal bildirimine çağrılan borçlunun belli bir süre içerisinde mal bildiriminde bulunmamış olduğu veya noksan bildirimde bulunduğu hâller*de ihtiyatî tahakkuk uygulanabilir.

[2848] Şimşek, **op. cit.,** s. 147.
[2849] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 162.
[2850] Demirkan, **op. cit.,** s. 123.
[2851] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 163.

Bu hukukî sebep açısından önemli bir durumun belirtilmesinde fayda görülmektedir.

Mükellefe tebliğ edilen ödeme emri, borcun ödenmesine yönelik bir ihtar niteliğindedir[2852]. Nitekim zorla tahsil yöntemlerine ödeme emrinin tebliğ ile başlanmaktadır[2853]. Başka bir ifadeyle kamu alacağının zorla tahsili için tahsil dairesince yapılacak ilk işlem ödeme emrini tebliğ etmektedir[2854]. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ödeme emri*nin düzenlendiği madde 55/1 hükmünde, kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere, 15 gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gereğinin ödeme emri ile tebliğ olunacağı; madde 55/2 hükmünde de ödeme emrinde borcun asıl ve fer'ilerinin mahiyet ve miktarlarının kayıtlı olacağı belirtilmiştir.

Yine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *mal bildirimi*nin düzenlendiği 59. maddesinde de mal bildiriminin, borçlunun gerek kendisinde, gerekse üçüncü şahıslar elinde bulunan mal, alacak ve haklarından borcuna yetecek miktarını, nev'ini, mahiyetini, vasfını, değerini ve her türlü gelirlerini veya haczi kabil mal veya geliri bulunmadığını ve yaşayış tarzına göre geçim kaynaklarını ve buna nazaran borcunu ne suretle ödeyebileceğini yazı ile veya sözle tahsil dairesine bildirmesi olduğu belirtilmiştir. Yer verilen kanunî düzenlemelerden anlaşılacağı üzere mal bildirimi, tutarı bilinen ve vadesinde ödenmeyen bir kamu borcunun ödenmesi amacıyla, ödeme emri ile tebliğ olunmasında ortaya çıkan bir müessesedir.

İhtiyatî tahakkuk bağlamında vergi borcu açısından durum değerlendirildiğinde, vadesinde ödenme zorunluluğu bulunması sebebiyle ödenmesi gereken bir hâle gelmiş olan; dolayısıyla tahakkuk hukukî etkisini haiz bir vergi borcunun ödeme emrine konu edildiği anlaşılacaktır. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca zaten tarh edilmiş ve ayrıca tahakkuk hukukî etkisine kavuşmuş bir vergi borcu mevcut olup bu borcun ihtiyaten tahakkuk ettirilmesi söz konusu değildir.

[2852] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 308.
[2853] Demirkan, **op. cit.,** s. 126.
[2854] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 365.

Zira ödeme emrinin gönderilmiş olması şartı, haczin uygulanmasına dair bir şarttır[2855]. Doktrinde de bu sebeple, bu başlık altında incelenen ihtiyatî tahakkukun hukukî sebebinin ödeme emrinin içerdiği kamu alacağı dışındaki borçlar için uygun olabildiği değerlendirilmiştir[2856]. Başka bir ifadeyle ödeme emrine konu olan borcun kesin olarak tahakkuk ettirilmiş ve ödeme vadesi dolmuş bir borç olmasından dolayı, bu borç hakkında ödeme emri yapıldıktan sonra uygulanabilecek haciz, kesin -nitelikli- hacizdir. Ancak aynı borçlunun varsa tahakkuk ettirildiği hâlde ödeme vadesi gelmemiş ya da tahakkuk ettirilmemiş borçları, bu başlık altında incelenen hukukî sebeple birlikte Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında korunmaya alınması gereken bir duruma girmiş olmaktadır. Dolayısıyla ihtiyatî haciz bu korunmaya muhtaç alacaklar yönünden uygulama alanı bulacaktır[2857].

4.1.6.2. Kamu Alacağının Tahsiline Engel Olunması Sebebiyle Takibata Girişildiği Hâller

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17. maddesinde düzenlenen bu hukukî sebep, yukarıda açıklanan diğer hukukî sebeplerden farklı olarak salt ihtiyatî tahakkuka özgüdür.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *amme alacağının tahsiline engel olanlar*ın düzenlendiği 110. maddesi gereğince, *kamu alacağının tahsili için hakkında takip muamelelerine başlanan borçlunun kısmen veya tamamen tahsile engel olmak veya tahsili zorlaştırmak amacıyla mallarından bir kısmını veya tamamını mülkünden çıkararak, telef ederek ya da değerden düşürerek gerçek surette veya gizleyerek, kaçırarak muvazaa yolu ile başkasının uhdesine geçirerek ya da aslı olmayan borçlar ikrar ederek ya da alındılar vererek gerçeğe aykırı surette, varlığını yok etmesi veya azalması ve geri kalan malların borcu karşılamaya yetmemesi sebebiyle takibata girişildiği hâller*de ihtiyatî tahakkuk uygulanabilir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ihtiyatî tahakkukun düzenlendiği kısımda yer alan özel gerekçesinde, bu hukukî sebebin borçlunun

[2855] Barlass, **op. cit.,** s. 10.
[2856] Şimşek, **op. cit.,** s. 147.
[2857] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 164.

mallarını kaçırması, elden çıkarması, muvazaalı yollara sapması gibi tahsil safhasında tahsile engel olacak teşebbüslerde bulunmasına ait özel bir hâle ilişkin olduğu ve bu hâlde de borçlunun kamu idarelerine karşı kötü niyetinin ortaya çıkmış olduğundan dolayı, kamu idarelerinin de alacaklarını böyle bir borçlu zimmetinde daha fazla bırakmamak için ihtiyatî tahakkuk müessesesinden faydalanacakları belirtilmiştir[2858].

Bu hukukî sebep açısından önemli bir durumun belirtilmesinde fayda görülmektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17. maddesinde yer alan bu hukukî sebep açısından "takibat" ifadesine; bu hukukî sebep için atıfta bulunulan 110. maddesinde de "takip muameleleri" ifadesine yer verilmiştir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17. maddesindeki düzenlemeye tekrar dönüldüğünde, düzenlemede yer alan takibatın, Kanun'un *suçların takibi*nin düzenlendiği madde 115/1 hükmüne göre alacaklı kamu idaresinin o mahaldeki en büyük memurunun ihbarı üzerine Cumhuriyet Savcılığı tarafından yapılan takip olduğu anlaşılacaktır[2859].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 1. maddesinde de Kanun kapsamındaki kamu alacaklarının neler olduğu belirtilirken, ceza takiplerine ait muhakeme masrafı ve maddede yazılı tüm alacakların takip masrafı şeklinde bir ayrım yapılarak iki ayrı takip işleminin olduğuna işaret edilmiştir. Bu kapsamda örneğin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 3. maddesinde yer alan *takibat giderleri terimi* tanımında ve *takibata salahiyetli tahsil dairesi*nin düzenlendiği 5. maddesinde idarî fonksiyona tabi olarak Kanun'da düzenlenmiş idarî usuller işletilerek yapılan takip düzenlenmişken; Kanun'un *yardım mecburiyeti*nin düzenlendiği madde 6/2 hükmünde yargı fonksiyonuna tabi olarak ***5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu***'nda[2860] düzenlenmiş yargısal usuller işletilerek yapılan takip düzenlenmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 110. maddesindeki düzenlemeye tekrar dönüldüğünde ise, maddede suç fiilleri ve suç için öngörülen ceza

[2858] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[2859] Doktrinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17. maddesindeki bu hukukî sebep düzenlemesindeki takibatın, ilgili tahsil dairesinin şikâyeti üzerine Cumhuriyet Savcılıklarınca yapılan kovuşturma olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Şimşek, **op. cit.,** s. 148.
[2860] **Bkz.:** 17.12.2004 Tarihli ve 25673 Sayılı Resmî Gazete.

hükme bağlanmış olup 3 aydan 1 yıla kadar hapis cezası hükmedilen suçun faili, kamu alacağının tahsili için hakkında takip işlemlerine başlanan borçludur. Dolayısıyla, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 110. maddesi açısından yargısal fonksiyona tabi bir takipteki suçun faili, kamu borcu bilinen ve dolayısıyla bilinen bu borcun tahsil edilmesi amacıyla, hakkında yargı fonksiyonuna tabi bir takip başlatılan kişidir.

İhtiyatî tahakkuk bağlamında vergi borcu açısından durum değerlendirildiğinde, ödenmesi gereken bir hâle gelmiş olan ve vadesinde ödenmediğinden bahisle tahsil edilmesi için takip işlemlerine başlanmış olunan; dolayısıyla tahakkuk hukukî etkisini haiz bir vergi borcunun mevcut olduğu anlaşılacaktır. Bu sebeple Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca zaten tarh edilmiş ve ayrıca tahakkuk hukukî etkisine kavuşmuş bir vergi borcu mevcut olup bu borcun ihtiyaten tahakkuk edilmesi söz konusu değildir.

Doktrinde de bu hukukî sebebin varlığı hâlinde ihtiyatî tahakkuka konu olan vergi borcunun, yargısal fonksiyona tabi olarak takip edilen ve esasında tahakkuk etmiş olması sebebiyle takibe konu edilen vergi borcu olamayacağı; bunların borçlunun henüz gerçekleşmemiş olan diğer vergi borçları olduğu ifade edilmiştir[2861].

4.1.6.3. Teşebbüsün Muvazaalı Olduğu ve Gerçekte Başkasına Aidiyeti Hakkında Deliller Elde Edilmiş Olduğu Hâller

Vergilenen kuruluşun muvazaalı olması da ihtiyatî tahakkuk uygulanacak hâllerden birisidir[2862]. Bu kapsamda kamu alacağını karşılıksız bırakmak amacıyla, bazı kişi ve kuruluşların paravan (muvazaalı) bir teşebbüs üzerinden yaptıkları vergi kaçakçılığı hakkında, bu paravan teşebbüsten yararlananların kamu borçları hakkında ihtiyatî tahakkuk uygulanması mümkündür[2863]. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17. maddesinde düzenlenen bu hukukî sebep de tıpkı bir önceki başlıkta ele alınan hukukî sebep gibi, diğer hukukî sebeplerden farklı olarak salt ihtiyatî tahakkuka özgüdür. Mezkûr maddeye göre, *teşebbüsün muvazaalı olduğu ve*

[2861] Şimşek, **op. cit.,** s. 148.
[2862] Demirkan, **op. cit.,** s. 123.
[2863] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 87.

*gerçekte başkasına aidiyeti hakkında deliller elde edilmiş olduğu hâller*de ihtiyatî tahakkuk uygulanabilir. Bu maddenin gerekçesinde, bazı kötü niyetli kişilerin, varlığı olmayan ve adına tahakkuk edecek verginin tahsiline de imkân bulunmayan kukla mükellefler kullandığına ilişkin delillerin elde edilmesinin ihtiyatî tahakkuk sebebi sayıldığı belirtilmiştir.

4.2. Kamu İcra Hukuku'nda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkukun Hukukî Niteliği

Buraya kadar yapılan açıklamalardan çıkarılan sonuca göre, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ihtiyatî tahakkuk ismiyle, Türk Vergi Hukuku'nda yükümlendirilen vergi ve resimler içinden, uygulanma kapsamı Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilmek suretiyle sınırlı hukukî sebeplerle takdir yetkisine dayanarak kamu alacaklarının korunması amacıyla uygulanması mümkün olan bir kamu icra hukuku müessesesinin ihdas edildiği anlaşılmaktadır.

Tahakkuka yönelik olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer alan genel nitelikli kural, *olağan tahakkuk*a ilişkin kural olup ihtiyatî tahakkuk ise *idarî takip hukuku*nun[2864] bir müessesesidir. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da kuralları düzenlenen ve özel bir malî usule bağlanan ihtiyatî tahakkuk; aslında *vergi hukukunda tahakkuk* temelinde genel düzenleme niteliğinde olan Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tahakkuktan tamamen farklı değildir. Bu durum, özellikle, tarh işleminin hukukî etkisi olması bağlamında kendini göstermektedir.

4.2.1. Tarh İşleminin Hukukî Etkisi Olması

İhtiyatî tahakkuk, geçmiş ve gelecek dönemlerin vergilerinin dava konusu olsun ya da olmasın[2865] beklenmeksizin tahakkuk ettirilmesidir[2866]. İhtiyatî tahakkuk ile mükelleflerin beyanname verme sürelerinden önce henüz tahakkuk zamanı

[2864] Şimşek, **op. cit.,** s. 103.
[2865] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 434.
[2866] Demirkan, **op. cit.,** s. 40.

gelmemiş olan vergileri, tahakkuk ettirilmektedir[2867]. Bu kapsamda henüz tahakkuk etmemiş vergi alacaklarının tahakkukunun zaman itibariyle öne alınması[2868] söz konusudur[2869].

Ayrıca yukarıda yer verilen tanımları ve özellikleri birlikte düşünüldüğünde ihtiyatî tahakkukun, Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu hükümleri uyarınca varlık kazanan tahakkuk ile birlikte uygulanamayacağı anlaşılmaktadır. Zira Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 18/3 hükmünde ihtiyatî tahakkukun uygulanabileceği vergi alacaklarının niteliği, "henüz tahakkuk etmemiş" şeklinde belirlenmiştir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu kapsamında bir vergi tahakkuku söz konusu ise, aynı verginin ihtiyatî tahakkuk ettirilmesi mümkün değildir.

Nitekim doktrinde de ihtiyatî tahakkuka konu olacak vergi ve resimlerin henüz tahakkuk etmemiş olmasının bir şart olduğu[2870]; ihtiyatî tahakkukun henüz tahakkukun yapılmamış olması hâlinde gerçekleştirileceği[2871] ileri sürülmektedir. Zira tahakkuk eden vergilere yönelik olarak ihtiyatî haciz uygulanması için, ihtiyatî tahakkuka da gerek olmadığı ileri sürülmektedir[2872]. Dolayısıyla, ihtiyatî tahakkuka konu edilen vergiler için, ***tahakkuk usulü ilk kez işletilecektir.***

Tahakkukun yapılabilmesi için, geçici bir hesap da yapılması gerekmektedir[2873]. Dolayısıyla hesap edilen bir matrah üzerinden tahakkuk gerçekleştirilmektedir[2874]. Yani ihtiyatî tahakkuk, niteliği itibariyle tarh işlemini de içine almaktadır ve beyanname verilip verilmediği fark etmeksizin gerektiğinde dış karinelere göre takdir yoluyla tespit edilecek matrahlar üzerinden vergi tarh edilerek tahakkuk ettirilecektir[2875].

[2867] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 124.
[2868] **Ayrıca bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 651.
[2869] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 191-192.
[2870] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 120.
[2871] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 363.
[2872] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 192.
[2873] Koçak, **op. cit.,** s. 94.
[2874] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 434-435.
[2875] Mesut Zaloğlu, **Amme Alacaklarının Korunması Yöntemleri,** İstanbul, T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Rapor No. XLIV-15/55-16, Yayımlanmamış Rapor 1975, s. 63. Aktaran: Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 83.

İhtiyatî tahakkukun hukukî etkisini oluşturduğu tarhın temelindeki matrah, iki türde düzenlenmiştir. Bunlardan ilki *matrahı belli olan vergi, resim ve cezalar,* diğeri ise *matrahı belli olmayan vergi, resim cezalardır*[2876]. Zira Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 18. maddesinde, *matrahı belli olan alacaklar bakımından* ve *matrahı belli olmayan alacaklar bakımından* bir ayrım yapılmıştır[2877].

Matrahı belli olan vergi ve resimler[2878] *ve cezaların ihtiyatî tahakkuku*[2879] kapsamında ele alınan bu vergi ve cezaların, ikmalen veya re'sen tarh edilmiş veya tarh edilecek duruma gelmiş[2880], beyannamesi verilmiş olup da henüz ödeme süresi gelmemiş ve matrahı inceleme sonucunda tespit edilmiş olup da henüz tebliğ edilmemiş olan vergi ve cezalardan oluşmakta olduğu ileri sürülmektedir[2881]. Matrahı belli olan bu alacaklar bakımından Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tarh usulleri uygulanmaktadır[2882]. Bu usullerde tarh edilen vergiler, mükellefe tebliğ edilmekte olup bunlara karşı dava açılabilmektedir[2883].

Matrahı belli olmayan vergi, resim[2884] ve cezaların matrahı, henüz beyanname verme süresi gelmediği ya da beyanname verme süresi geldiği hâlde beyannamesi verilmediği ve bir incelemeye de konu olmadığı için belli değildir[2885]. Nitekim geçmiş yıllara ait vergilerde, zaten genellikle beyanname verilmemiş olduğundan dolayı zamanında tahakkuk yapılamaması söz konusu olmaktadır[2886]. Bunun dışında beyanname verilmekle birlikte, matrah da gösterilmemiş olabilir[2887]. Doktrinde de

---

[2876] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 91.
[2877] Şimşek, **op. cit.,** s. 152-153.
[2878] Daha önce değinildiği üzere, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca resimler, vergilerle birlikte, hakkında ihtiyatî tahakkuk uygulanabilecek malî yükümlülüklerden olmakla birlikte; Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine tanınan takdir yetkisine istinaden tesis ettiği karar ile resimleri, ihtiyatî tahakkuk kapsamına almamıştır.
[2879] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204.
[2880] **Ayrıca bkz.:** Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204.
[2881] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 91.
[2882] Şimşek, **op. cit.,** s. 153.
[2883] Mahmut Coşkun, **Açıklamalı-İçtihatlı Amme Alcakalarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 198.
[2884] Daha önce değinildiği üzere, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca resimler, vergilerle birlikte, hakkında ihtiyatî tahakkuk uygulanabilecek malî yükümlülüklerden olmakla birlikte; Hazine ve Maliye Bakanlığı kendisine tanınan takdir yetkisine istinaden tesis ettiği karar ile resimleri, ihtiyatî tahakkuk kapsamına almamıştır.
[2885] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 92.
[2886] Coşkun, **op. cit.,** s. 198.
[2887] Şimşek, **op. cit.,** s. 153.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca yapılan tahakkukun dış karinelere göre takdir yoluyla tespit edilen matrahlara dayandığı belirtilmektedir[2888].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 18/1 hükmüne göre, mükellefin ihtiyaten tahakkuk ettirilmesine imkân olan vergi ve cezalarından *matrahlarından belli olanların hesap edilen miktar üzerinden* derhal tahakkuk ettirileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda matrahı belli olan vergiler ile cezalar, esas itibariyle ikmalen veya re'sen tarh edilmiş veya tarh edilecek duruma gelmiş vergileri[2889] ifade etmekte olup bu belli tutarlar üzerinden ihtiyatî tahakkuk yapılmaktadır[2890].

Yine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 18/2 hükmüne göre, mükellefin ihtiyaten tahakkuk ettirilmesine imkân olan vergi ve cezalarından geçmiş yıllara ve cereyan etmekte olan yılın geçen aylarına ait matrahı henüz belli olmayanların *geçici olarak ve haricî karinelere göre takdir yolu ile tespit ettirilen matrahlar üzerinden hesaplanacağı* belirtilmiştir. Dolayısıyla matrahı belli olmayan vergiler için *geçmiş yıllara ait olanlar* ve *cari yıla ait vergiler* şeklinde kanunî bir tasnif yapılmıştır.

Geçmiş yıla ait vergiler ile aylık yahut yıllık olarak geçmiş vergilendirme dönemlerinin ve ayrıca yine geçmiş yıla ait vergilerden, beyannamesi verilmeyen ve dolayısıyla tahakkuk ettirilmeyen ya da tahakkuk ettirilmekle birlikte ilave bir matrah farkının söz konusu olduğu vergilerin kastedildiğinin düşünülmesi gerektiği belirtilmektedir[2891].

Carî yıla ait vergiler açısından ise ihtiyatî tahakkukun anlam ve etkinliğinin carî yılın henüz beyan ve tahakkuk dönemi gelmemiş vergilerin de tahakkuk ettirilmesine bağlı olduğu belirtilmektedir[2892]. Bu anlamda vergilendirme döneminin

[2888] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 124.
[2889] **Ayrıca bkz.:** Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 91.
[2890] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204.
[2891] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204-205.
[2892] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 205.

başladığı tarih ile ihtiyatî tahakkuk tarihi arasında kalan aylar için de ihtiyatî tahakkuk uygulanabilmektedir[2893].

Bu anlamda mükellefin ihtiyatî tahakkuka konu olacak vergi ile bunların cezalarından *miktarı (matrahı) belli olanlar* derhal tahakkuk ettirilmekte iken; geçmiş yıllara veya içinde bulunulan yılın geçen aylarına ilişkin olan ve matrahı belli olmayan vergiler ve bunların cezaları ise *geçici olarak ve dış karinelere göre takdir komisyonları tarafından takdir olunmak suretiyle ortaya çıkan matrah üzerinden hesaplandıktan sonra* derhal tahakkuk ettirilmektedir[2894]. Nitekim matrahı belli olmayan vergilerle ilgili geçici takdirlerin yapılması söz konusu olup bunlar, ihtiyatî tahakkuka esas alınmaktadır[2895].

İlaveten Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nda yer alan özel madde gerekçesinde, ihtiyatî tahakkukun temelinde, *tespit olunan kaçak matrahlar* ve bunlara dayanan vergiler bulunduğu belirtilmiştir[2896].

Yine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi*nin düzenlendiği 19. maddesinde, ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi şartlarından birisinin itirazlı tarhiyatın kesinleşmesi hususu olduğu belirtilerek ihtiyatî tahakkukun dayanağındaki tarh işlemi düzenlenmiş olmaktadır.

Yer verilen hükümlerdeki *matrah, hesap etmek, (takdir yolu ile) tespit etmek* hususlarının, Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesindeki, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden hesaplanarak bu alacağın miktar olarak tespit edilmesi şeklindeki tarh tanımına işaret ettiği görülmektedir. İlaveten Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 18/2 hükmündeki haricî karineler şeklindeki düzenleme de çalışmada daha önce ele alınan vergi matrahı tespit usullerinden karine usulüne denk düşmekte olup vergi matrahının herhangi bir usulde ortaya çıkarılmasındaki amaç da vergi miktarının somut şekilde tespit edilmesini sağlayacak tarh işleminin yapılmasıdır.

[2893] Şimşek, **op. cit.,** s. 152
[2894] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 124.
[2895] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 207.
[2896] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**

Yine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesinde alacağın özel kanununa göre tahakkukundan sonra, ihtiyatî tahakkuk ile özel kanununa dayalı olarak yapılan tahakkuk arasındaki farkın özel kanununa dayalı olarak yapılan tahakkuka göre düzeltileceği; bu düzeltmenin yapılabilmesi için beyannameye dayanan tarh usulünde verilen beyannamenin kontrol edilerek kabul edilmiş olması gerektiği belirtilmektedir. Bu anlamda ihtiyatî tahakkuka ilişkin düzeltme de *bir tarha dayanarak* yapılmaktadır. Dolayısıyla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ihtiyatî tahakkuk müessesesi için de Vergi Usul Kanunu'nda hukukî çerçevesi hükme bağlanan bir tarh işleminin mutlaka tesis edildiği düşünülmektedir.

Doktrinde, ihtiyatî tahakkuk uygulamasının icraî bir karara, idarî bir işleme dayandığı belirtilmektedir[2897]. Bir diğer görüşe göre, vergi idaresinin idarî davaya konu edilecek türden idarî işlemlerden birisinin ihtiyatî tahakkuk olduğu ileri sürülmektedir[2898]. Başka bir anlatımla ihtiyatî tahakkukun kesin ve yürütülebilir işlem olduğu ifade edilmektedir[2899].

Aksi yöndeki bir görüşe göre, vergi dairesi tarafından gerçekleştirilmiş olan ihtiyatî tahakkuk hakkında doğrudan dava yoluna gidilemeyeceği, çünkü ihtiyatî tahakkuk işleminin kamu borçlusu hakkında kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği taşımadığı ve ihtiyatî tahakkukun ihtiyatî haciz işlemine hazırlık işlemi olma niteliğini haiz olduğu ileri sürülmektedir[2900].

Bir değerlendirme yapılmak istendiğinde, daha önce belirtildiği üzere, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 17/1 hükmüne göre, maddedeki hukukî sebeplerden birisinin bulunduğu hâllerde, maddede sayılı yetkili makamların verebileceği yazılı emir sonrasında, yine maddede sayılı yetkili makamlarca ihtiyatî tahakkuk uygulanmak zorundadır.

[2897] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1657. **Ayrıca bkz.:** Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 82.
[2898] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 126.
[2899] Üstün, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu,** s. 156.
[2900] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654.

Kanaatimizce, ihtiyatî tahakkukun değil; bu nitelikteki tahakkukun dayanağındaki tarhiyat, bir idarî işlemdir. Burada da tıpkı Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda düzenlenen tahakkukta olduğu gibi, tahakkukun hukukî varlığı verginin hesabına; yani tarh edilmesine bağlı olarak ortaya çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 17/1 hükmü ile alınan karar, verginin tarh edilmesi ile tarha bitişik ve ona bağlı olarak tahakkukun ortaya çıkmasına yöneliktir. Dolayısıyla aslında alınan idarî karar, mükellefin henüz tahakkuk etmemiş vergi ile zam ve cezalarının tarh edilmesine yöneliktir; yani tarh işlemi tesis edilmektedir. Zira çalışmanın devamında ele alınacağı üzere, bu tarhlar, *itirazlı tarh* olma niteliğini kazanabilmekte; yani dava konusu edilebilmektedir.

Ancak kanun koyucunun ihtiyatî tahakkukta, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun düzenlemeleri ile tarha bitişik olarak tahakkukun da hukukî varlık kazanması iradesinin mevcut olduğu düşünülmektedir. Nitekim bu suretle yapılan tarhın kamu icra hukukundaki kamu alacağının korunması amacına hizmet etmesi mümkün olabilecektir. Dolayısıyla kanun koyucunun ***ihtiyatî tarhiyat*** **yerine;** tarhla birlikte gerçekleşen tahakkuku da içerecek biçimde ihtiyatî tahakkuk kavramını kullandığı düşünülmektedir. Bu anlamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenleniş biçimiyle de ihtiyatî tahakkuk, tarhın hukukî etkisi olma niteliğine sahiptir.

4.2.2. İhtiyatî Haczin Hukukî Sebebi Olması

Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu'ndan farklı olarak ihtiyatî tahakkuk, ***ek bir hukukî niteliğe daha sahiptir.*** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ihtiyati tahakkukun neticeleri*nin düzenlendiği madde 18/3 hükmünde *amir bir hüküm olarak* maddedeki esasa göre tahakkuk eden vergi ve resimler ve bunların zam ve cezaları için hemen ***ihtiyatî haczin uygulanacağı*** belirtilmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nın ihtiyatî tahakkuka yönelik madde gerekçesinde de ihtiyaten tahakkuk ettirilen vergi borcunun muaccel hâle getirilerek ihtiyatî haciz konusu yapılmış olduğu belirtilmiştir[2901].

[2901] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**

Nitekim ihtiyatî haciz kararı alınabilmesi için, öncelikle kamu alacağına yönelik olarak bir tahakkukun gerçekleşmesi gerekmekte olup bu tahakkuk, Vergi Usul Kanunu uyarınca olabileceği gibi, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen usuller dairesinde de olabilmektedir. Bu kapsamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu çerçevesinde, ihtiyatî haciz miktarının idarece re'sen takdirine imkân veren tek düzenlemenin ihtiyatî tahakkuk olduğu belirtilmektedir[2902].

Danıştay'ın bir içtihadı birleştirme kararında da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/1, 13/2, 13/3 ve 13/5 hükümlerinde yer verilen sebeplere dayalı olarak ihtiyatî haciz uygulanabilmesi için, öncesinde mezkûr Kanun'un 17. maddesi kapsamında ihtiyatî tahakkukun uygulanması gerektiği ifade edilmiştir[2903].

İhtiyatî haciz, ihtiyatî tahakkukun devamı niteliğinde olup[2904] ihtiyatî tahakkuk üzerine derhal ihtiyatî haciz uygulandığından[2905] dolayı ihtiyatî tahakkuk, ihtiyatî haciz ile birlikte uygulanmaktadır[2906]. Zaten kamu alacağının korunma amacına özgü olan ihtiyatî tahakkukun işlerlik ve etkinliğinin ihtiyatî hacizle birlikte uygulanmakta olması olduğu ileri sürülmektedir[2907]. Bu kapsamda, vadesi gelmemiş, tahakkuk etmemiş bir kamu alacağının tahsilinin tehlikeye düşmesi hâlinde ihtiyatî haciz uygulanmasını sağlamak üzere, ihtiyatî tahakkuk kararı alınmaktadır[2908]. Nitekim Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17. maddesindeki sebeplerden biri bulunduğu takdirde derhal ihtiyaten tahakkuk ettirilen miktar kadar, mükellefin mal varlığı üzerinde ihtiyatî haciz uygulanmaktadır. Dolayısıyla ihtiyatî haciz, bazı hâllerde ihtiyatî tahakkuka dayanarak uygulanmaktadır[2909]. Bu anlamda ihtiyatî tahakkukun, ihtiyatî hacze konu teşkil ettiği belirtilmektedir[2910]. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nda ihtiyatî tahakkuka dayanarak tesis edilen

[2902] Ateşağaoğlu, **op. cit.,** s. 91-92, 182..
[2903] **Bkz.:** Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 27.05.2022 Tarihli ve E. 2021/6, K. 2022/2 Sayılı Karar; 12.11.2022 Tarihli ve 32011 Sayılı Resmî Gazete.
[2904] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 138.
[2905] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 207.
[2906] Şimşek, **op. cit.,** s. 145.
[2907] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 196, 204.
[2908] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 89-90.
[2909] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 179.
[2910] Demirkan, **op. cit.,** s. 123.

ihtiyatî haczin kaldırılması talebinin, ihtiyatî tahakkuk sebebine itirazla yapılabileceği belirtilmiştir[2911].

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 119. maddesinde[2912] ***ihtiyatî haciz,*** *"İleride tahakkuk edecek olan veya tahakkuk etmiş henüz vadesi geçmemiş bulunan ya da vadesi geçtiği halde ödeme emri tebliğ edilmemiş veya tebliğ edilmiş ancak 15 günlük itiraz süresi geçmemiş olan amme alacağının tahsil güvenliğini sağlamak üzere yapılan hacze 'ihtiyati haciz' denir."* şeklinde tanımlanmıştır[2913].

Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'de de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ihtiyatî tahakkuk ile kamu alacağının tehlikeye girdiği hâllerde henüz tahakkuk etmemiş alacaklar için de ihtiyatî haciz uygulanmasının mümkün kılınmış olduğu belirtilmiştir. Bu bağlamda ihtiyatî tahakkukun müstakil olarak ihtiyatî haciz kararının hukukî sebebini teşkil etmesi, ihtiyatî haciz kararının uygulanma kapsamını tahakkuk etmemiş vergi alacakları için de uygulanmak üzere genişleten bir düzenleme olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda ihtiyatî haczin *henüz tahakkuk etmemiş borçlarla ilgili* olabilmesini sağlayan husus, ihtiyatî tahakkukun ihtiyatî haczin hukukî sebebi olarak düzenlenmiş olmasıdır. Zira tahakkuk etmemiş kamu borçları için ihtiyatî tahakkuk kararı alınmadan ihtiyatî haciz yapılamamaktadır[2914].

Dolayısıyla *"ileride tahakkuk edecek olan[2915]"* ya da *"henüz tahakkuk etmemiş[2916]", "ödeme emri gönderilecek[2917]"* alacaklar hakkında ihtiyatî haciz uygulanabilmesini sağlayan müessese ihtiyatî tahakkuktur. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ihtiyatî tahakkuk müessesesi ihdas edilerek ihtiyatî haczin kapsamında bu alacakların yer alması mümkün olmuştur.

Tahakkuk etmemiş kamu alacakları hakkında ihtiyatî haczin uygulanabilmesi için, öncelikle ihtiyatî tahakkuk kararı alınması gerekmekte olup ihtiyatî tahakkuk

---

[2911] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[2912] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 372.
[2913] **Ayrıca bkz.:** Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316.
[2914] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 152, 157.
[2915] **Bkz.:** Vergi Daireleri İşlem Yönergesi, m. 11, m. 119.
[2916] **Bkz.:** Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1.
[2917] Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,** s. 158.

kararı alınmadan tahakkuk etmemiş kamu alacakları hakkında ihtiyatî haciz uygulanamamaktadır[2918]. Zira ihtiyatî tahakkuk, ihtiyatî haciz açısından oldukça önemli bir işleve sahiptir. Alacak tutarı belli olmadan ihtiyatî haciz uygulanması mümkün olmadığından; ihtiyatî tahakkuk suretiyle ihtiyatî haciz uygulanacak miktar belirlenmektedir[2919]. Nitekim kural olarak haciz, mal bildirimindeki ya da tahsil dairesince saptanan matrahlara uygulanmaktadır[2920]. Bu kapsamda ihtiyatî tahakkuk, ihtiyatî haczin gerçekleştirilmesi için, varlığı bilinen kamu alacağını derhal tahsil edilebilir hâle getiren bir ön işlem niteliğindedir[2921]. Buradan hareketle, tahakkuk eden vergiler hakkında ihtiyatî haciz uygulanması için, ihtiyatî tahakkuk uygulanmasına da gerek kalmamaktadır[2922].

Burada ayrıca belirtmek gerekir ki, ihtiyatî tahakkuk kesin tahakkuk niteliğini kazandığında, ihtiyatî haczin de kaldırılması gerekliliği doğmaz ve kesin haciz uygulamasını da gerektirmez[2923].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13. maddesinde ihtiyatî haczin uygulanmasındaki 4 bent hâlindeki hukukî sebepler, ayrıca ihtiyatî tahakkukun uygulanmasının da hukukî sebebidir. Bunlar, teminat istenmesi gerekli hâller, borçlunun belli ikametgâhının olmadığı hâller, borçlunun kaçmış olduğu veya kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma ihtimallerinin bulunduğu hâller ile mal bildirimine çağrılan borçlunun belli bir süre içerisinde mal bildiriminde bulunmamış olduğu veya noksan bildirimde bulunduğu hâllerdir. Dolayısıyla ihtiyatî tahakkuk, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ihtiyati haciz* başlıklı 13. maddesinde 7 bent hâlinde düzenlenen ihtiyatî haczin hukukî sebeplerinin dışında, ayrıca bir hukukî sebep teşkil etmektedir. Bu anlamda Amme Alacaklarının

[2918] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 317.
[2919] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 653-654.
[2920] Demirkan, **op. cit.,** s. 127.
[2921] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 363-364.
[2922] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 192.
[2923] Kazım Yılmaz, **Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması,** Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Bilnet Matbaacılık ve Ambalaj San. A.Ş., 2015, s. 180, ***("6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun").***

Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca ihtiyatî haciz uygulanabilecek 8 ayrı hukukî sebep ihdas edilmiş olmaktadır.

İhtiyatî tahakkukun ihtiyatî haczin hukukî sebebini teşkil ediyor olması, ihtiyatî tahakkuka yönelik hukukî nitelik irdelemesinde önem kazandığından dolayı, çalışmada ayrıca ihtiyatî haczin özellikleri ile hukukî niteliğine yer verilmesinde fayda görülmektedir.

4.2.2.1. İhtiyatî Haczin Özellikleri

İhtiyatî tahakkuktan farklı olarak ihtiyatî haciz, sadece vergilere özgü bir müessese olmayıp tüm kamu alacakları hakkında uygulanması mümkün kılınmıştır. Zira Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ihtiyatî tahakkukun kapsamı vergi ve resimler temelinde sınırlandırıldıktan sonra, bu içeriğin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca tespit ve ilan edilmesi esası getirilmiş olup daha önce belirtildiği üzere, Bakanlıkça bu yetkinin kullanıldığı düzenleyici işlemde vergi, vergi aslına bağlı vergi cezaları ile gecikme faizleri uygun görülmüştür. Ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ihtiyatî haczin kamu alacakları yönünden herhangi bir sınırlandırma yapılmadığı gibi, uygulanma kapsamının belirlenmesi hususunda da herhangi bir idarî organ yetkilendirilmemiştir.

İhtiyatî hacizde ihtiyaten haczedilecek mal varlığı unsurlarını idare re'sen belirlemekte olup ihtiyatî haciz konusu kamu alacağının teminatlı alacak sayıldığı belirtilmektedir[2924]. Bu kapsamda ihtiyatî haczin genel anlamda idare tarafından re'sen ve cebren teminat alınmasını ifade ettiği ileri sürülmektedir[2925]. Bu bağlamda ihtiyatî haciz, cebrî bir teminat niteliğinde olmaktadır[2926].

Durum bu olmakla birlikte ihtiyatî haciz, teminattan daha ağır bir tedbirdir. Nitekim ihtiyatî hacizdeki mevzu bahis olan korunma tedbiri doğrudan doğruya kamu borçlusunun mal varlığının aktifi üzerinde alınarak, bu aktifte yer alan bir mal üzerindeki borçlunu zilyetliği kaldırılmakta ve bu mala idare tarafından el

[2924] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 647.
[2925] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 202.
[2926] Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,** s. 161.

konulmaktadır[2927]. Başka bir anlatımla, ihtiyatî hacizdeki önlemin doğrudan doğruya kamu borçlusunun mal varlığının aktifi üzerinde alınması ve borçlunun bu mal varlığındaki zilyetliğine son verilerek kamu idaresi tarafından mal varlığına el konulması sebebiyle, ihtiyatî haczin teminat istenmesinden daha ağır sonuçlar doğurduğu ifade edilmektedir[2928].

İhtiyatî haciz, idarenin re'sen hareket ederek borçlunun mal varlığına dâhil bir kısım kıymetler üzerindeki zilyetlik ve tasarruf hakkını cebren kaldırmasını ifade etmektedir[2929]. Başka bir deyişle ihtiyatî haciz kararı, kamu borçlusunun mal varlığının aktifi üzerinde alınmakta ve bu aktife dâhil olan mal varlığının üzerinde borçlunun zilyetliği kaldırılmaktadır[2930]; patrimuanın aktifindeki bu mala idarece el konulmaktadır[2931]. Bu anlamda ihtiyaten haczolunan mallar üzerindeki zilyetliği ortadan kalkan borçlu, bu mallar üzerindeki tasarruf hakkını da kaybetmektedir[2932].

İhtiyatî haciz, kesin hacze ilişkin usul ve esaslar dâhilinde uygulanmaktadır[2933]. Bu kapsamda kesin hacze ilişkin sınırların, ihtiyatî haciz için de geçerli olduğu belirtilebilir.

4.2.2.1.1. Kamu Alacaklarının Korunması Amacıyla İhdas Edilmesi

Kamu alacağının korunmasını sağlama amacıyla *(âmme alacağının korunmasını temin maksadiyle[2934])* Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13. maddesinde ihtiyatî haciz düzenlenmiş olup Kanun'un ihtiyatî haciz düzenlenmesine yönelik özel gerekçesinde, Kanun'da ihtiyatî haciz sebebi olarak düzenlenen hâllerin, *kamu alacağının korunması için* acil tedbir alınması gereken hâller olduğu belirtilmiştir[2935].

[2927] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1655.
[2928] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 61-62.
[2929] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 122.
[2930] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316.
[2931] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 152.
[2932] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 80.
[2933] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 172.
[2934] Aykaç, **op. cit.,** s. 88.
[2935] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**

Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'de de ihtiyatî haczin amacının kamu alacağını teminat altına almak olduğu belirtilmiş olup bu anlamda kamu alacağını güvence altına almak amacıyla başvurulabilecek yolların ilkinin ihtiyatî haciz olduğu ileri sürülmektedir[2936]. Bunun dışında, kamu alacaklarının korunması bakımından en etkili yöntemlerden[2937] birisinin ihtiyatî haciz olduğu belirtilmektedir[2938]. *Kamu alacağının korunması hükümleri* başlığı altında ele alınan ve kamu alacağının tahsil imkânının ortadan kaldırılmasını ya da en azından zorlaşmasını engellemek üzere geliştirilen güvenlik kurumlarından birisi de *ihtiyatî haciz* müessesesi olup bu müessese, alacağın zamanında ödenmesini sağlamak üzere uygulanmaktadır[2939]. Başka bir ifadeyle, *kamu alacağı için güvence önlemleri*nden[2940] birisi de vergi icra hukuku ilkeleri çerçevesinde cebren tahsile konu olan kamu alacağının ileride herhangi bir şekilde tahsil edilmesinin imkânsız hâle gelmesi tehlikesine karşı hazinenin gelecekteki durumunu sağlamlaştırmak amacıyla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu ile hükme bağlanan ihtiyatî hacizdir[2941].

Bu kapsamda cebren tahsil ve takibe yönelik olmayan ve henüz tahsil edilebilir aşamaya gelmemiş kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla uygulanan ihtiyatî haciz[2942], doktrinde, *vergi alacaklarının korunması kapsamında*[2943], *kamu alacaklarını koruyan yollar*dan biri olarak[2944] ele alınmaktadır.

4.2.2.1.2. Bağlı Yetkiye Dayanması

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ihtiyati haciz* başlıklı madde 13/1 hükmü incelendiğinde ihtiyatî haczin maddede belirtilen hukukî sebeplerinden birisinin bulunması hâlinde, haczin ne suretle yapılacağına dair olan hükümlere göre, hiçbir süre ile kısıtlanmaksızın alacaklı kamu idaresinin mahallî en

---

[2936] Şimşek, **op. cit.,** s. 103-104.
[2937] **Ayrıca bkz.:** Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 60.
[2938] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 152.
[2939] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 371-372.
[2940] Doktrinde ihtiyatî haczin vergi alacağını güvenceye almak için de istenebileceği ifade edilmiştir. **Bkz.:** Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 363.
[2941] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 179.
[2942] **Bkz.:** Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 27.05.2022 Tarihli ve E. 2021/6, K. 2022/2 Sayılı Karar; 12.11.2022 Tarihli ve 32011 Sayılı Resmî Gazete.
[2943] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 430, 433.
[2944] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 37, 60.

büyük memurunun kararıyla hemen uygulanacağı belirtilmiştir[2945]. Bu bağlamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen sebepler mevcut olduğunda, ihtiyatî haciz kararını verecek memurun, ihtiyatî haczi uygulamamak konusunda herhangi bir yetkisi bulunmadığından dolayı[2946]; ihtiyatî haciz kararının, ihtiyatî tahakkukun aksine bağlı yetki ile donatıldığı anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla ihtiyatî hacze ilişkin hukukî sebepler gerçekleştiğinde, hacze ait usul ve esaslar dairesinde[2947], vergi-tahsil dairesi ihtiyatî haciz uygulamak zorundadır; bu anlamda *ihtiyatî haciz mecburiyeti* bulunmaktadır[2948]. O hâlde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 18/3 hükmü uyarınca, ihtiyatî tahakkuk kararının alınmasının akabinde ihtiyatî haciz kararının da alınması zorunluluğu; Kanun'un 13. maddesinde belirtilen diğer hukukî sebeplere bağlı olarak ihtiyatî haciz kararı alınması kuralı ile uyumlu olup Kanun'un madde 18/3 hükmündeki düzenleme ile bir ihtiyatî haciz hukukî sebebi olarak ihdas edilen ihtiyatî tahakkuk da ihtiyatî haciz kararında bağlı yetki öngörülmesinin örneğini oluşturmaktadır.

4.2.2.1.3. Sınırlı Hukukî Sebeplerle Uygulanması

Hem tahakkuk etmiş hem de tahakkuk etmemiş alacaklara uygulanabilen[2949] ihtiyatî haciz de tıpkı ihtiyatî tahakkukta olduğu gibi, sınırlı hukukî sebeplerle ifa edilmektedir[2950]. Zira Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ihtiyatî haciz düzenlenmesine yönelik özel gerekçesinde de ihtiyatî haciz sebeplerinin belirli ve maddedeki hâllerin sınırlı olduğu ifade edilmiştir[2951]. Bu bağlamda tahdidî biçimde[2952], Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un yedisi 13. maddesinde, biri de madde 18/3 hükmünde olmak üzere, *ihtiyatî hacize sebep teşkil*

[2945] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki idarî işlemler hakkında hükme bağlanan yetkiye ilişkin değerlendirme için **ayrıca bkz.:** Yeliz Neslihan Akın Basa, "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Hükme Bağlanan Yetki Unsuruna Yönelik Bir Değerlendirme", **Prof. Dr. Figen Altuğ'a Armağan,** Bursa, Ekin Yayınevi, 2022, ss. 449-466.
[2946] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 68.
[2947] **Ayrıca bkz.:** Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 317-318.
[2948] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 166.
[2949] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 193.
[2950] Şimşek, **op. cit.,** s. 103-104.
[2951] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[2952] Ateşağaoğlu, **op. cit.,** s. 65.

edecek haller[2953] ya da *ihtiyati haciz uygulamasına yol açan haller*[2954] olarak da ifade edilen ihtiyatî haczin sekiz adet hukukî sebebi mevcut olup bunlar aşağıda belirtilmiştir:

- Teminat istenmesi gerekli hâller.
- Borçlunun belli ikametgâhının olmadığı hâller.
- Borçlunun kaçmış olduğu veya kaçma, mallarını kaçırma ve hileli yollara sapma ihtimallerinin bulunduğu hâller.
- Borçludan teminat gösterilmesi istenmesine rağmen; borçlunun belli müddette teminat veya kefil göstermediği[2955] veya şahsî kefalet teklifi ya da gösterdiği kefilin kabul edilmediği hâller.
- Mal bildirimine çağrılan borçlunun belli bir süre içerisinde mal bildiriminde bulunmamış olduğu veya noksan bildirimde bulunduğu hâller.
- Hüküm verilmiş olsun veya olmasın, para cezasını gerektiren bir fiil dolayısıyla kamu davasının açılmış olduğu hâller[2956].
- İptali istenen muamele ve tasarrufun konusunu oluşturan malların, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 27, 29 ve 30. maddelerinin uygulanmasını gerektirdiği hâller.
- ***İhtiyatî tahakkuk uygulandığı hâller.***

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/1 hükmündeki *"9 uncu madde gereğince teminat istenmesini mucip haller mevcut ise"* şeklindeki düzenlemedeki atıfla, Kanun'un 9. maddesinin daha önce de belirtildiği üzere hem teminat hem ihtiyatî haciz hem de ihtiyatî tahakkuk için ortak hukukî sebep teşkil etmektedir.

Doktrinde, ihtiyatî haczin kamu alacağının ödenmesini sağlayıcı bir önlem olması ve teminat istenmesi gerekli hâllerde kamu alacağının teminat alınmasıyla

---

[2953] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1656.
[2954] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 63.
[2955] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *teminat ve değerlenmesi*nin düzenlendiği 10. maddesine göre nelerin teminat olarak kabul edilebileceği hükme bağlanmakla birlikte; Kanun'un ayrıca *şahsi kefalet*in düzenlendiği 11. maddesinde ise 10. maddeye göre teminat sağlayamayanların muteber bir şahsı müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu gösterebileceği belirtilmiştir.
[2956] **Bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 372.

birlikte güvenceye bağlanması sebepleriyle, ikinci bir güvence olarak ihtiyatî haciz uygulanmasına ihtiyaç olmaması gerektiği; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/1 hükmünde, Kanun'un 9. maddesi uyarınca teminat istenmesi gerekli hâller ile birlikte madde 13/4 hükmünde borçludan teminat gösterilmesi istenmesine rağmen borçlunun belli bir sürede teminat veya kefil göstermemiş yahut şahsî kefalet teklifi veya gösterdiği kefilin kabul edilmediği hâllerin birlikte yer alıyor oluşunun bu durumu kanıtladığı ve bu açık çelişkinin amaca göre yorumlanarak birleştirilerek ve genel hükümlerdeki gibi güvenceye bağlanan kamu alacağı için asla ihtiyatî haciz kararının verilmemesi gerektiği ileri sürülmüştür[2957]. Yine doktrinde başka bir görüşe göre, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/1 ile madde 13/4 hükümleri, aynı madde içinde tekrara yol açmaktadır[2958].

Bu görüşe katılmadığımızı öncelikle belirtmek isteriz[2959]. Kanaatimizce Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un yürürlüğe girdiği metninde[2960] yer alan ve günümüze kadar korunmuş olan madde 13/1 ile madde 13/4 hükümleri arasında herhangi bir çelişki bulunmamaktadır. Aksine kanun koyucunun hiçbir boşluğa mahal vermeden tüm olasılıkları düşünerek düzenlemeleri metne aldığı görülmektedir.

Şöyle ki, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9. maddesi uyarınca tahsil dairesinin kamu borçlusundan teminat istediği hâllerde, Kanun'un *teminat ve değerlenmesi*nin düzenlendiği madde 10/2 hükmünün uygulanması söz konusu olabilir. Mezkûr hükme göre tahsil dairesi tarafından teminatın sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi veya borç miktarının artması durumunda, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi istenmektedir. Teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi kararlarının bağlı yetki ile düzenlendiği anlaşılmaktadır; başka bir ifadeyle teminat istenmesi hâlinde ve fakat teminatın sonradan tamamen veya kısmen değerini kaybetmesi veya borç

[2957] Şimşek, **op. cit.,** s. 105.
[2958] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 66.
[2959] Doktrinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/1 ve 13/4 hükmünün bir tekrar ve hata olmadığını ileri süren başka bir görüş için **ayrıca bkz.:** Ateşağaoğlu, **op. cit.,** s. 70.
[2960] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun.**

miktarının artması hâllerinde, teminatın tamamlanması veya yerine başka teminat gösterilmesi kararlarının alınması idare açısından bir zorunluluk teşkil etmektedir.

Bu açıklamalardan sonra, yine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ihtiyati haczin kaldırılması*nın düzenlediği 10. maddesinde, borçlunun Kanun'un madde 10/1-5 hükmündeki menkul mallar hariç olmak üzere, maddeye göre teminat gösterdiği takdirde ihtiyatî haczin haczi koyan merci tarafından kaldırılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla yer verilen bir istisna dışında, teminat olarak kabul edilen hususlar teminat olarak gösterildiğinde, uygulanmış olan ihtiyatî haciz kararı ve buna ilişkin uygulamalar kaldırılacak olup burada da idare açısından bir zorunluluk teşkil eden düzenleme getirilmiştir.

O hâlde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10. maddesinde idareye iki tür bağlı yetki verilmiş olup bu iki yetki, Kanun'un madde 13/1 ve 13/4 hükümleri ile tutarlı bir bütün arz etmektedir. Örneğin, bir kamu borçlusu hakkında, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 9. maddesi şartlar gerçekleştiğinden bahisle bağlı yetki gereğince ihtiyatî haciz uygulanmış ve kamu borçlusu tarafından buna karşılık teminat gösterilmesi sebebiyle de yine bağlı yetki gereğince ihtiyatî haciz kararı kaldırılmış olabilir. Aynı somut durumda, teminatın küllî ya da kısmî bir değer kaybı söz konusu olabileceği gibi, borcun miktarı da artabilir. Bu durumda da yine idare, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 10/1-5 hükmündeki bağlı yetki gereğince, ek bir teminat isteyecektir. Ancak ek teminat istendiği bu hâlin koşulları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/1 hükmü uyarınca bir ihtiyatî haciz kararı alınmasını temin etmemektedir. Zira teminat istenmesini gerektiren hâller, ihtiyatî haciz kararının sebep unsurunu; kamu borçlusunun teminat göstermesi de ihtiyatî haciz kararının kaldırılmasının sebep unsurunu oluşturmaktadır. Ancak kamu borçlusu, kendisinden teminat istenmesine rağmen belli bir sürede teminat veya kefil göstermeyebilir ya da müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu olarak muteber bir şahsın şahsî kefalet olarak gösterilmesi hâlinde, şahsî kefaleti ve gösterilen kişinin kabulünde tahsil dairesinin takdir yetkisi bulunduğundan; şahsî kefaletin ve kefil gösterilen kişinin kabul edilmemesi söz konusu olabilir. İşte bu hâllerde, yeniden bir ihtiyatî haciz kararı alınması için, başka bir düzenlemeye ihtiyaç bulunmakta olup Amme Alacaklarının

Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/4 hükmü, bu ihtiyacı karşılayan nitelikte karşımıza çıkmaktadır. Yani teminat göstermiş olmakla birlikte, bu teminatı borcunun tamamını karşılamayan kamu borçluları hakkında da daha sonradan ihtiyatî haciz kararı alınmasına cevaz veren düzenleme, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/4 hükmüdür.

Dolayısıyla yinelemek gerekirse, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/1 ile madde 13/4 hükümlerinde sayılan ihtiyatî haczin hukukî sebepleri arasında bir çelişki bulunmadığı düşünülmektedir. Aksine, bir idarî usul kanunu olan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki bu iki düzenleme ile kanun koyucunun düzenlemediği bir alanı bırakmadığı; bu anlamda hukuktaki açık boşluk[2961] yaratılmamasına özen gösterilen bir metin hazırlandığı anlaşılmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalarla birlikte düşünüldüğünde, kamu (vergi) alacağının tehlikeye girdiği ya da tehlikeye girdiği kabul edilen hâllerde bir karşılık, güvence olarak kamu borçlusundan alınan teminat; ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk gibi kamu alacağının korunması amacıyla ihdas edilen bu koruma önlemlerinin de bir hukukî sebebi olarak başlatıcısı olmakla birlikte; kendine özgü usulle paraya çevrilebildiği için, kamu alacağını tahsil etmek üzere yapılacak paraya çevirme işlemlerinde kamu alacaklısına farklı bir ayrıcalık kazandırarak, göreli daha az masraflı biçimde alacağına daha çabuk kavuşmasına imkân sağlamaktadır. Zira ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk gibi koruma önlemlerine rağmen; kamu borcu ödenmemişse nihaî aşama, kamu alacaklısının göreli daha çok masraf yapmasını ve alacağına ulaşmada daha uzun bir yolu gerektiren haciz işlemi olmaktadır[2962].

Vergi borcu vadesinde ödenmediğinde bu alacak için cebrî icra yoluyla tahsil süreci işletilecektir[2963]. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *cebren*

[2961] Bir hukuk düzenindeki boşluk türlerinden biri olan açık boşluk, hukukî olarak bir çözüme varılması gereken bir konuda uygulanabilir herhangi bir hukuk kuralının bulunmadığının açıkça belli olması hâlinde ortaya çıkmaktadır. **Bkz.:** Işıktaç, Metin, **op. cit.,** s. 226-227. Somut uyuşmazlığın çözümlenmesinde kanunun lafzının veya yorumunun sonucunda olumlu veya olumsuz herhangi bir çözüm öngören kuralın bulunamadığı hâllerde *açık boşluk* bulunmaktadır. **Bkz.:** Ender Ethem Atay, **Hukuk Başlangıcı,** Güncellenmiş 9. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2021, s. 323.
[2962] Bayraklı, **op. cit.,** s. 31.
[2963] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 141.

*tahsil ve şekilleri*nin düzenlendiği 54. maddesinde yukarıda izahı yapılan hususlara yönelik olarak süresi içinde ödenmemiş kamu alacağının cebren tahsilinde, doktrinde *tahsil şekilleri* olarak ifade edilen[2964] üç tür idarî/cebrî usul ile kurala bağlanmış olup bunlardan ilkine göre kamu borçlusunun göstermiş olduğu bir teminat varsa, teminatın paraya çevrilmesi suretiyle cebren tahsilat yapılmaktadır. Yine mezkûr maddedeki ikinci idarî/cebrî usule göre, kamu borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi suretiyle cebren tahsilat yapılmaktadır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *teminatlı alacaklarda takip* başlıklı 56. maddesine göre de karşılığında teminat gösterilmiş bulunan kamu alacağının vadesinde ödenmediği takdirde, borcun 15 gün içinde ödenmesi, aksi hâlde teminatın paraya çevrileceği veya diğer şekillerle cebren tahsile devam olunacağı borçluya bildirilir ve belirtilen sürede borç ödenmediğinde teminat, Kanun hükümlerine göre paraya çevrilerek kamu alacağı tahsil edilir. Yer verilen kanunî bu düzenlemenin, aslında Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55. maddesindeki ***ödeme emrinin özel bir türü olduğu düşünülmektedir.*** Başka ifade ile kanun koyucu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 56. maddesinde, Kanun'un 10. maddesi uyarınca kamu alacağını koruma önlemi olarak teminat(lar)ın gösterildiği hâllere özgü olacak şekilde, özel bir ödeme emri içeriğini kurala bağlayarak burada mal bildiriminde bulunma lüzumunu, teminatın doğası gereği öngörmemiştir. Bu bağlamda teminatın var olduğu kamu alacağının cebren tahsil işlemleri için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 56. maddesi; diğer hâllerde ise 55. maddesi uygulama alanı bulacaktır.

Bunların dışında, kamu icra hukukunda teminat müessesesi, cebren tahsilde haciz işlemini gerektirmemekte ve teminat, doğrudan paraya çevrilecektir. Ancak bu hukukî sonuç açısından Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10. maddesindeki teminat(lar)ı sağlayamayanlar için, Kanun'un 11. maddesinde öngörülen şahsî kefalet koruma önlemini dışlamak gerekmektedir; zira Kanun'un 56. maddesinin dışında, *kefil ve yabancı şahıs veya kurumlar mümessillerini takip* başlıklı 57. maddesinde, kefil ve yabancı şahıs veya kurumların mümessillerinin bu Kanun

[2964] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1663.

hükümlerine göre ve aynen asıl borçluların tabi tutuldukları usullerle takip olunacağı belirtildiğinden dolayı, Kanun'un madde 54/1-1 hükmündeki teminatın paraya çevrilmesi usulünün uygulanamayacağı anlaşılmaktadır. Burada koşulları varsa, şahsî kefalet hakkında, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 54/1-2 ile madde 54/1-3 hükümleri uygulama alanı bulacaktır. Bu bağlamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 10. maddesi bağlamında paraya çevrilecek bir teminatın olmadığı; ancak Kanun gereğince teminat gibi kamu alacağını koruma önlemi olarak kurala bağlanan şahsî kefalet hakkında cebren tahsil için, haczin uygulanacağı süreçteki usuller işletilmek zorunda kalınacaktır. Dolayısıyla bu hâllerde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55. maddesinde kurala bağlanan ödeme emri tebliğ edilecek olup Kanun'un 56. maddesinde içeriği düzenlenen özel ödeme emri tebliğ edilmeyecektir.

İlaveten Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki düzenlemelerden anlaşılacağı üzere kesin nitelikteki haciz; teminatın kamu alacaklısına sağladığı güvenceyi temin etmektedir. Başka ifade ile ihtiyatî nitelikteki haciz, kesin haczin teminatla olan eş güvencesini sağlamamaktadır.

Yine Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *zamanaşımının kesilmesi*nin[2965] düzenlendiği 103. maddesinde göre, vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren 5 yıl içinde tahsil edilmemesi hâlinde ortaya çıkacak tahsil zamanaşımını kesen hukukî sebepler olarak *haciz uygulanması* ile *kamu alacağının teminata bağlanması* da öngörülmüştür. Dolayısıyla tahsil zamanaşımını kesme hukukî sonucu, teminatla birlikte kesin nitelikteki haciz hâlinde izin verilen haczin tatbiki olup ihtiyatî haciz kararına bu hukukî sonuç bahşedilmemiştir. Başka bir

[2965] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *zamanaşımının işlememesi*nin düzenlendiği 104. maddesinde, kamu borçlusunun yabancı memlekette bulunması, hileli iflas etmesi veya terekesinin tasfiyesi dolayısıyla hakkında takibat yapılmasına imkân olmadığı hâllerin devam ettiği sürece zamanaşımı işlememekte olduğu; işlememesi sebeplerinin kalktığı günün bitmesinden itibaren zamanaşımı süresinin başlayacağı veya durmasından evvel başlamış olan cereyanına devam edeceği belirtilmiştir. Bu kapsamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da tahsil zamanaşımının kesilmesi ile durması olarak da ifade eden işlememesi hususları düzenlenmiştir. Zamanaşımının kesilmesini temin eden hâller genellikle nokta olaylar olup zamanaşımını yeniden başlatırlar. **Bkz.:** Bumin Doğrusöz, "Tahsil Zamanasimi (Zamanaşımı)", **Vergiye Hukuki Bakış,** 03.11.2016, (Çevrimiçi), https://www.bumindogrusoz.com/article/tahsl-zamanasimi, 08.12.2021.

ifade ile burada da ihtiyatî haciz değil, kesin nitelikteki haciz; teminatın zamanaşımı yönünden sağladığı hukukî sonucu temin etmektedir.

Bu duruma ilişkin uygulama ve gerekçe, Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'de de açıklanmış olup Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/1 hükmü uyarınca uygulanacak ihtiyatî hacizlerde, borçlu tarafından teminat gösterilinceye kadar beklenilmesinin zorunlu olmadığı; teminat olarak verilecek değerlerin haczedilebilmesini ve teminat istenmesine ilişkin yapılacak tebligatlarda geçecek sürede kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlamak amacıyla ihtiyatî hacze ilişkin işlemlere derhal başlanılması gerektiği belirtilmiştir.

4.2.2.2. İhtiyatî Haczin Hukukî Niteliği

İhtiyatî haciz, her ne kadar kanunî kuramları açısından genel ve idarî takip hukukunda önemli farklılıklar içermekte[2966] ise de salt kamu icra hukukuna özgü bir müessese olmamaktadır. Nitekim özel hukuktaki cebrî icranın kapsamında yer alan ihtiyatî haciz de geçici bir hukukî koruma tedbiri olup borçlunun mal varlığı üzerinde uygulanarak mal kaçırmasına fırsat vermeden kesin hacze dönüştürülmek suretiyle alacaklının alacağına kavuşmasını temin etmektedir[2967]. Bu anlamda ihtiyatî tahakkuk kamu icra hukukuna ve bu bağlamda vergi hukukuna özgü bir müessese iken; ihtiyatî haciz açısından aynı durum geçerli değildir. Nitekim ***251 sayılı 6183 Sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 10. Maddesinin 5. Bendi ile 60. Maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun***'un[2968] madde 10/5 hükmünün değiştirilmesine yönelik özel gerekçesinde, İcra İflas Kanunu'nun 257 ve devamındaki maddelerinde alacaklının haklarını korumak için aynı şekilde ihtiyatî haciz müessesesinin yer aldığı belirtilmiştir[2969]. Bu kapsamda, İcra ve İflas Kanunu'nda da *dokuzuncu bap* hükümleriyle 257 ila 268. maddelerinde *ihtiyatî haciz* düzenlenmiştir.

[2966] Şimşek, **op. cit.,** s. 103.
[2967] Antalya, Topuz, **op. cit.,** s. 589.
[2968] **Bkz.:** 19.06.1963 Tarihli ve 11432 Sayılı Resmî Gazete.
[2969] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 60 ncı Maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun Tasarısı ile Adıyaman Milletvekili Arif Atalay ve 31 Arkadaşının, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 10 ncu Maddesinin 5 Numaralı Bendinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun Teklifi ve Adalet, Maliye, İçişleri ve Plân Komisyonları Raporları (1/230, 2/131),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM__/d01/c015/mm__01015065ss0091.pdf, 02.03.2021.

İcra ve İflas Kanunu'nun *ihtiyati haciz şartları*nın düzenlendiği madde 257/1 hükmünde vadesi gelmiş borçlar hakkında kural getirilmiş olup kurala göre, rehinle temin edilmemiş bir para borcunun alacaklısı, borçlunun yedinde veya üçüncü şahısta olan taşınır ve taşınmaz mallarını ve alacaklarıyla diğer haklarını ihtiyaten haczettirebilir.

İhtiyatî haciz işlemi, icraî bir karar ve buna dayanan re'sen hareket yetkisi şeklinde tezahür etmesi yönüyle, özel hukuktaki ihtiyatî hacizden tamamen ayrılmaktadır[2970]. Bu bağlamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile ihdas edilen ihtiyatî haciz, niteliği itibariyle özel hukukta düzenlenen ihtiyatî hacizden faklıdır. İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenen genel icra hukukunda ihtiyatî haciz ancak bir mahkeme kararına dayanarak ve icra daireleri tarafından uygulanabilmektedir[2971]. Başka bir ifadeyle, özel hukukta özel alacakların korunması amacıyla İcra ve İflas Kanunu'nda düzenlenen ihtiyatî haczin uygulanması için bir hâkim kararına ihtiyaç vardır ve icra daireleri tarafından uygulanmaktadır[2972]. Zira İcra İflas Kanunu'nun *ihtiyatî haciz kararı*nın düzenlendiği madde 258/1 hükmüne göre, ihtiyatî hacze yetkili mahkeme tarafından karar verilmekte iken; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca ihtiyatî haczin uygulanmasında idarî işlem niteliğinde bir icraî karar alınmakta ve idarece re'sen uygulanmaktadır[2973]. Bu anlamda ihtiyatî hacizde, idarî karar alınmakta ve derhal tatbik olunmaktadır[2974].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/1 hükmüne göre ihtiyatî haciz, Kanun'un haczi kurala bağlayan hükümlerine göre yapılmalıdır. Bu anlamda ihtiyatî haciz kararı da *kesin haczin*[2975]*, katî haczin*[2976]*, kati haczin*[2977]*, kat'i haczin*[2978]*, icraî haczin*[2979] tabi olduğu koşullar çerçevesinde

---

[2970] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1655.
[2971] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1655. **Ayrıca bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 647; Mustafa Lütfi Tombaloğlu, **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü,** Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 108.
[2972] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 62.
[2973] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1655.
[2974] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 152.
[2975] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 317; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 154.
[2976] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[2977] Aykaç, **op. cit.,** s. 94.
[2978] **Bkz.:** Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1.
[2979] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1655; Şimşek, **op. cit.,** s. 108.

uygulanmaktadır[2980]. Kamu alacağının kesinleşmesi hâlinde ihtiyatî haciz, *icraî hacze* çevrilerek satış yoluna gidilmektedir[2981]. Bu anlamda ihtiyatî haczin, kesin, katî, kat'i, icraî hacizden; yani *normal usulde hacizden*[2982] farklı hukukî müesseseler olduğunu belirtmek gerekir.

Nitekim ihtiyatî haciz, kesin hacze dönüştürüldüğünde; ihtiyatî haciz kalkmaktadır[2983]. Kesin nitelikte olan haciz, ödeme emri tebliğ edilmesine rağmen borcunu ödemeyen kamu borçlusunun mal bildiriminde gösterdiği ya da tahsil dairesince saptanan borçlu ya da üçüncü kişiler elinde taşınır ve taşınmaz mallar ile alacak ve haklardan kamu alacağını karşılayacak miktara el konulmasını ifade etmektedir[2984].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55. maddesine göre, kamu alacağını vadesinde ödemeyenlere 15 gün içinde bu borçları ödemeleri ya da mal bildiriminde bulunmaları gerekliliği ve bu iki gerekliliğin yerine getirilmemesi hâlinde borcun cebren tahsil edileceği bilgilerini içeren ödeme emri[2985] tebliğ olunmaktadır. Bu anlamda cebren tahsile ödeme emri çıkarılmasıyla başlanmaktadır[2986]. Dolayısıyla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca cebrî takibatta hareket noktasını ödeme emri oluşturmaktadır; nitekim ödeme emri tebliğ edilmeden cebrî takibata girişilememektedir[2987]. Ancak burada sadece Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 55. maddesi değil; daha önce düşüncemizi belirttiğimiz üzere, ödeme emrinin teminatlar açısından özel bir ödeme emri içeriğine sahip olan 56. maddesi de aynı hukukî etkiye sahiptir.

Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 54. maddesinde ödeme emrinde 15 günlük süre içerisinde borcun ödenmemesi ya da mal bildiriminde bulunulmaması hâlinde uygulanacağı belirtilen *cebren tahsil ve şekilleri* düzenlenmiş

[2980] **Ayrıca bkz.:** Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 318.
[2981] Şimşek, **op. cit.,** s. 108.
[2982] Doktrinde ayrıca, kesin, katî, kat'i, icraî haciz, *normal usulde haciz* olarak da ifade edilmektedir. **Bkz.:** Koçak, **op. cit.,** s. 106.
[2983] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 79.
[2984] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 266.
[2985] **Detaylı bilgi için ayrıca bkz.:** Rençber, **Ödeme Emri,** s. 45-85.
[2986] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 127.
[2987] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 154.

olup maddede, ödeme zamanı içinde ödenmeyen kamu alacağının cebren tahsilindeki usullerden birisi de kamu borçlusunun borcuna yetecek miktardaki mallarının haczedilerek paraya çevrilmesi olarak öngörülmüştür. Bu kapsamda kesin nitelikteki haczin, ödeme emrinden sonra uygulanması mümkün olan bir idarî/malî usul olduğu anlaşılmaktadır.

İhtiyatî haciz, borçlunun mallarına *geçici olarak* el konulması suretiyle uygulanmaktadır[2988]; ancak süre sınırı yoktur[2989]. Durum bu olmakla birlikte, bu süre yönünden sınırsızlık aslında verginin tahakkuk zamanaşımına kadar devam eder; zira tahakkuk zamanaşımına uğramış bir vergi borcu hakkında uygulanan ihtiyatî haczin hukukî bir dayanağı bulunmamaktadır[2990].

Kamu icra hukukunda, ödeme emrinin tebliğinden sonra ihtiyatî haciz uygulanamamaktadır[2991]; zira ödeme emrinin tebliği ile cebri takibat başladığından dolayı artık bu süreçte kesin hacze gidilmesi gerekmektedir[2992]. Dolayısıyla ihtiyatî hacizde ise ödeme emri şeklindeki idarî/malî usul işletilmemektedir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 54. maddesinde satışa sebep oluşturacak haczin, ihtiyatî nitelik taşımayan ve tahsilatı sağlamak için uygulanan[2993] kesin haciz olduğu açıktır. Başka ifadeyle, ihtiyatî haciz kesin hacze dönüştürülmediği sürece, ihtiyaten haczedilen malların satılarak paraya çevrilmesi mümkün değildir[2994]. Zira Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1'de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 13. maddesi uyarınca alınacak olan ve haciz varakalarına[2995] dayanması gereken ihtiyatî haciz kararlarının kat'i hacze dönüştürülmediği sürece, ihtiyaten haczedilen malların satılarak paraya çevrilmesinin mümkün olmadığı belirtilmektedir.

[2988] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 371-372.
[2989] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 61; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 166.
[2990] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 108.
[2991] **Ayrıca bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 195.
[2992] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 317.
[2993] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 154.
[2994] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 80; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 195.
[2995] Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *haciz varakası*nın düzenlendiği madde 64/1 hükmüne göre, haciz muamelelerinin tahsil dairelerince düzenlenen ve alacaklı kamu idaresinin mahallî en büyük memuru veya vekil olarak göstereceği memur tarafından tasdik edilen haciz varakalarına dayanılarak yapılacağı belirtilmiştir.

Amme alacaklarının tahsil usulündeki *ihtiyatî tedbirler*den biri olan[2996] ihtiyatî haciz, *kamu alacağının ödenmesini sağlayıcı bir önlem* olarak hukukî varlık kazanmış[2997] olup tıpkı ihtiyatî tahakkuk gibi *amme alacağının korunması yöntemlerinden biri*[2998], *güvenlik tedbiri*[2999], *korunma tedbiri*[3000] olarak karşımıza çıkmaktadır.

Doktrinde ihtiyatî haczin, bir idarî işlem niteliğinde olduğu kabul edilmekte[3001] olup kamu hukukunda uygulanan ihtiyatî haciz, icraî bir kararla alınan, re'sen uygulanan bir idarî işlemdir[3002]. Bu anlamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun kapsamında tesis edilen ihtiyatî haciz, *idarî ihtiyati hacizdir*[3003].

Öncelikle belirtmek gerekir ki, bir idarî usul düzenlemesi[3004] ve kanunu olan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ihtiyatî haciz, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü bağlamında idarî davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olarak öngörülmüştür. Zira Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ihtiyati hacze itiraz*ın düzenlendiği madde 15/1 hükmüne göre, haklarında ihtiyatî haciz tatbik olunanların haczin uygulandığı, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyatî haciz sebebine itiraz edebilirler. Yer verilen hükmün pozitif hukuktaki düzenlemeler çerçevesinde, haklarında ihtiyatî haciz uygulananların haczin uygulanması, gıyapta yapılan hacizlerde haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde, vergi mahkemesinde dava açabileceği şeklinde anlaşılması gerekmekte[3005] olup hükümdeki itiraz ihtiyatî hacze karşı vergi mahkemesinde dava açılmasından[3006] ibarettir[3007]. Zira

[2996] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1654.
[2997] Şimşek, **op. cit.,** s. 105.
[2998] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316.
[2999] Koçak, **op. cit.,** s. 75, 94.
[3000] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1655; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316.
[3001] Şimşek, **op. cit.,** s. 103, 108, 131.
[3002] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 62; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 647; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 193; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 152.
[3003] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 152.
[3004] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1645.
[3005] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 373.
[3006] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 180, 186; Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 126.
[3007] Şimşek, **op. cit.,** s. 126.

2576 sayılı Kanun ile idarî yargı rejiminde *özel görevli* olan[3008] vergi mahkemeleri ihdas edilmiş olup Kanun'un *değiştirilen deyimler*in düzenlendiği 13. maddesinde, vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan itiraz deyiminin, *vergi mahkemesinde dava açılması* anlamını taşıdığı belirtilmiştir[3009].

4.2.3. Tarha Tahsilin Hukukî Sebebi Olma İşlevini Kazandırması

İhtiyatî tahakkuk esasında, tahakkuk ettirilen vergilerin tahsili, kanunlarına göre ödeme zamanları geldikten sonra yapılmaktadır[3010]; başka ifadeyle ihtiyatî tahakkuk uygulanan vergiler vadesi (ödeme zamanları[3011]) gelmeden tahsil edilememektedir[3012]. Bu bağlamda ihtiyatî tahakkuk yapılması, kamu alacağının süresinden önce tahsilini sağlamamaktadır[3013]. Ancak ödeme zamanlarından önce ihtiyaten tahakkuk ettirilen vergiler tahsil edilmese de mükellefleri, bu vergileri ödeme zamanlarında ödemeye zorlama amacı taşımaktadır[3014]. Zira ihtiyatî tahakkukun amacı kamu alacağının hemen tahsili değil; ödeme zamanı gelinceye kadar güvence altına alınmasıdır[3015]. Bu anlamda tahsili garanti altına almak amacıyla, ihtiyatî tahakkuk üzerine ihtiyatî haciz uygulanmaktadır[3016]. Nitekim çalışmada da ihtiyatî tahakkukun özelliklerinden birisi olarak *kamu alacaklarının korunması amacıyla ihdas edilmesi* hususuna değinilmiştir.

Bu kapsamda vade gelmeden ihtiyatî tahakkuk konusu vergi ve/veya ceza zamanından evvel ödenmese de ihtiyatî haciz uygulanmasının sebebi olmaktadır[3017]. Bu anlamda ihtiyatî tahakkuktan sonra, ödeme zamanı gelmeden tahsil olunmayan bu vergi ve/veya cezalar hakkında ihtiyatî haciz uygulanmakla yetinilir[3018]. Dolayısıyla

---

[3008] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 22.
[3009] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 373, Dipnot, 597.
[3010] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 207.
[3011] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 192.
[3012] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 653; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 91.
[3013] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 137; Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 92.
[3014] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 124.
[3015] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 124.
[3016] Maç, Jamali, **op. cit.,** s. 383.
[3017] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 181.
[3018] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 124.

mükelleflerin ödeme zamanı gelmediği hâlde ihtiyaten tahakkuk ettirilen vergi ve varsa zam ile cezaları hakkında buna dayanılarak yine bir tedbir olarak ihtiyatî haciz işlemi yapılmaktadır[3019]. Ayrıca burada belirtmek gerekir ki, ihtiyatî tahakkuk üzerine ihtiyatî haciz uygulanan bir kamu alacağının ödeme zamanı gelmeden; üzerindeki ihtiyatî haciz de kesin hacze çevrilememektedir. İhtiyatî haczin kesin hacze dönüşmesi için, ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî haciz uygulanmış olan bu alacağın özel kanunlarına göre ödeme zamanlarının beklenmesi ve bu zamanlarda da alacağın ödenmemesi gerekmektedir[3020]. Nitekim Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nın ihtiyatî tahakkuka yönelik madde gerekçesinde, verginin tahsilatı normal taksit zamanlarına bırakıldığı belirtilmiştir[3021].

Durum bu olmakla birlikte, ihtiyatî tahakkuk, muhafaza edilmesi istenen bir hukukî müessese değildir. Zira Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesi uyarınca, daha sonradan yapılacak olmakla birlikte, olağan tahakkuka intibakı sağlanarak, bu temelde ilgili vergi tahsilinin hukukî sebebi olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla, normal bir vergilendirme sürecinde daha sonradan tahakkuk ettirilecek ve bu suretle tahsil edilecek vergilerin tahakkukunun ihtiyatî nitelikte gerçekleştirilerek öne çekilmesi söz konusu olmaktadır. Devamında ihtiyatî tahakkukun aynen ya da düzeltilerek olağan şekilde tahakkuk ettirilmesiyle de verginin tahsilinin hukukî sebebi tam olarak oluşmuş olacaktır.

Ayrıca burada önemli bir hususun daha belirtilmesinde fayda görülmektedir. İhtiyaten tahakkuk ettirilen vergiler, olağan olarak tahakkuk ettirilmese dahi, birer kamu alacağı niteliğini kazanmaktadır. Nitekim, ihtiyatî tahakkuk, hakkında uygulandığı vergiler hakkında *doğrudan* Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un tatbik edilmesini sağlayan kurucu bir etkiye sahip olup mezkûr Kanun kapsamında bu vergilere kamu alacağı olma niteliğini kazandırmaktadır. Bu bağlamda ihtiyatî tahakkuk, ilgili verginin vergilendirme sürecindeki usul hükümlerinde, genel

[3019] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 124.
[3020] Aykaç, **op. cit.,** s. 93-94.
[3021] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**

kuralları düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun ya da Gümrük Kanunu'nun uygulanmasını önleyen bir hukukî etkiyi haizdir.

4.2.4. Tarha Borçlandırıcı (Taahhüt) İşlemi Olma Niteliğini Kazandırması

Doktrinde haciz yoluyla tahsilin ön koşulunun idarenin hukuka uygun olarak *borçlandırıcı bir işlem tesis etmesine* bağlı olduğu ve bu bağlamda haciz için ilk şartın tahakkuk olduğunun ileri sürülmekte olduğu[3022] daha önce belirtilmiştir. Benzer hukukî ilişki, ihtiyatî haciz ile ihtiyatî tahakkuk arasında da mevcuttur.

Nitekim, ihtiyatî haciz kararı alınabilmesi için gerçekleşmesi bir gereklilik olan tahakkuk, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen usuller dairesindeki ihtiyatî tahakkuk ile de sağlanabilmektedir[3023]. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 13/1, 13/2, 13/3 ve 13/5 hükümlerinde yer verilen sebeplere dayalı olarak ihtiyatî haciz uygulanabilmesi için, öncesinde mezkûr Kanun uyarınca ihtiyatî tahakkukun uygulanması gerekmektedir[3024]. Dolayısıyla Kamu İcra Hukuku'nda düzenleniş biçimiyle ihtiyatî tahakkukun hukukî niteliklerinden birisi de yukarıda değinildiği üzere, ihtiyatî haczin hukukî sebebi olmasıdır.

Verginin idarenin mal varlığına bir alacak olarak eklenmesi ve mükellefin mal varlığında da bir borç olarak yer alması tahakkukun en önemli sonucudur[3025]. Kanaatimizce ihtiyatî tahakkuk; ancak kesin tahakkuka intibak ettirilmek suretiyle tarha tahsilin hukukî sebebi olma niteliğini kazandırırken; tarha borçlandırıcı işlem niteliği kazandırması, kesin tahakkuka dönüşmeden de ihtiyatî tahakkukun hukukî etkilerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır[3026].

[3022] Barlass, **op. cit.,** s. 8.
[3023] Ateşağaoğlu, **op. cit.,** s. 91-92, 182..
[3024] **Bkz.:** Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 27.05.2022 Tarihli ve E. 2021/6, K. 2022/2 Sayılı Karar; 12.11.2022 Tarihli ve 32011 Sayılı Resmî Gazete.
[3025] Onar, **op. cit.,** II. Cilt, s. 1307, 1407.
[3026] Nitekim İcra ve İflas Kanunu'nun madde 257/2 hükmünde de borçlunun belirli yerleşim yerinin olmadığı ya da borçlunun taahhütlerinden kurtulmak amacıyla mallarını gizlemeye, kaçırmaya veya kendisi kaçmaya hazırlanması yahut kaçması ya da bu amaçla alacaklının haklarını ihlal eden hileli

Zira Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nın ihtiyatî tahakkuka yönelik madde gerekçesinde, vergilerin normal tebliğ, itiraz ve tahakkuk yollarından geçmeden *muaccel hâle getirildiği* belirtilmiştir[3027]. Nitekim vergi alacağının muaccel olmasındaki ölçüt tahakkuk[3028] olup Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ihtiyatî tahakkuk ile henüz kamu borcu niteliği kazanmamış vergiler, kamu borcu; ilgili kişiler de bu vergiler yönünden kamu borçlusu hâline gelmektedir. Bu anlamda müstakbel vergi borçları da ihtiyaten tahakkuk ettirilmek suretiyle kamu alacağı niteliğini kazanmaktadır. Başka bir ifadeyle, ihtiyatî tahakkuk müessesesinin ihdas edilmediği varsayımında, aslında zaman itibariyle henüz bir kamu alacağı niteliği kazanamayacak olan vergiler hakkında, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun düzenlemeleri ile öngörülen özel malî usulde, kanun koyucu, bunları kamu alacağına dönüştüren ayrıksı bir vergilendirme sürecinin işlemesini olanaklı kılmıştır. Dolayısıyla mezkûr Kanun'da düzenlenen ihtiyatî tahakkuka ilişkin bu özel usul, idarenin hukuka uygun olarak *borçlandırıcı bir işlem tesis etmesine* imkân vermektedir. Ancak kanun koyucu ihtiyatî tahakkukun muacceliyetini, borcun hemen tahsil edilebilirliği şeklinde değil; ihtiyatî tahakkuka konu edilen vergileri birer kamu borcu hâline sokarak ve bunların tutarı kadar da ihtiyatî haciz uygulanması gerekliliğiyle tesis etmiştir. Bu sebeplerle ihtiyatî tahakkukun da tarh işlemine ***bir malî işlem, maliye işlemi olma niteliğini kazandırdığı*** düşünülmektedir.

işlemlerde bulunduğu hâllerde, yalnız borçlu hakkında muacceliyet kazanmak üzere, vadesi gelmemiş borçlardan dolayı ihtiyatî haciz istenebileceği kurala bağlanmıştır.

[3027] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**

[3028] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135.

BEŞİNCİ BÖLÜM
VERGİ TAHAKKUK USULLERİ

Vergi tarh usullerini (tarhiyat yöntemleri) tasnif etmek amacıyla, ikili bir sınıflandırmanın kullanıldığı, matrahın beyan usulü ile tespit edilmesi ile matrahın idare tarafından tespit edilmesine dayanan iki tarhiyat kategorisi arasındaki farklılıkların en açık olarak iki noktada ortaya çıktığı belirtilmiştir. Bunlardan birinin tarh işleminin tesis edildiği anda hukuk âleminde kazandığı değerinin; yani ***tahakkuk süreci*** ve yürütülebilirliğinin olduğu ileri sürülmektedir. Bu anlamda ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlarda ***tarh işleminin tahakkukunun,*** beyannameye dayanan tarhiyattan farklı bir süreç ortaya çıkardığı belirtilmektedir[3029]. Nitekim doktrinde, ***tahakkuk aşamasının nedenine göre sınıflandırma*** kapsamında, *beyana bağlı vergilendirmede tahakkuk, ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergilendirmede tahakkuk, tahakkuku tahsile bağlı vergilendirmede tahakkuk* ve *belirli bir tarihe bağlı vergilendirmede (kendiliğinden) tahakkuk* başlıklarıyla konu ele alınmaktadır[3030]. Dolayısıyla Türk Vergi Hukuku'nda vergi tarh usulleri bağlamında, birden çok vergi tahakkuk usulü de bulunmaktadır.

Doktrinde de bu başlık altında ele alınan hususa yönelik tasnifler var olmakla birlikte, mülga 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde ***tarh ve tahakkuk formaliteleri*** kavramına yer verilmiş[3031]; mülga 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun genel gerekçesinde de *tarh usulleri* ile birlikte ***tahakkuk usulleri***nin varlığına işaret edilmiştir[3032].

Yine hem mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun hem de Vergi Usul Kanunu'nun vergilendirmeye ilişkin birinci kitabının ikinci kısmında ***tarh ve tahakkuk usulü*** düzenlenmiştir. Bu düzenlemelerden varacağımız ilk sonuca göre, tarhın tahakkukla bir bütün olduğu ve tarhın tahakkukla tamamlandığıdır. Bir diğer

---

[3029] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[3030] Taşdelen, **op. cit.,** s. 288-301.
[3031] **Bkz.:** TBMM, **Muamele Vergisi Hakkında Kanun Lâyihası ve İktısad, Gümrük ve İnhisarla, Adliye, Maliye ve Bütçe Encümenleri Mazbataları (1/340),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d06/c011/tbmm06011055ss0161.pdf, 22.09.2022.
[3032] **Bkz.:** TBMM, **5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı.**

sonuç da tarh ile birlikte tahakkuk için de bir usulün kanunî düzeyde öngörülmüş olduğudur.

Doktrinde de ***tarh ve tahakkuk usulleri*** kullanımı mevcut[3033] olup verginin kanunîliği ilkesi kapsamında olan hususlardan birisinin ***tahakkuk usulleri*** olduğu ifade edilmektedir[3034]. Doktrinde ayrıca, ***tahakkuk şekli***[3035] ya da ***tahakkuk şekilleri***[3036] *ile* ***verginin hesaplanması ve tahakkuk ettirilmesi yöntemleri***nin[3037] ele alınarak tasnif edildiği görülmektedir.

Vergi tahakkuk usullerinden bir kısmının doğrudan vergi tarh usulleri bağlamında; diğerlerinin ise kanunî düzenlemeler gereğince ortaya çıktığı görülmektedir[3038]. Burada hemen belirtmek gerekir ki, bugün için uygulanma kabiliyeti kalmamakla birlikte Türk Vergi Hukuku'nda bir zamanlar bu çalışmada adlandırıldığı şekliyle ***tekalif cetveli yoluyla tahakkuk usulü*** de uygulanmıştır; nitekim doktrinde de tarh bağlamında *tahrire dayanan tarh usulü* ya da *tahrire dayanan tarhiyat*[3039] şeklinde inceleme konuları yer almıştır[3040].

Dolayısıyla vergi hukuku mevzuatında, ***tek bir tahakkuk ve usulünün olmadığı anlaşılmaktadır.*** Nitekim Anayasa Mahkemesinin bir kararında, çeşitli vergi, resim ve harçlardan teşekkül olarak kimi kanunlarda düzenlenen malî yükümlülüklerden her birinin ayrı bir usul ile beyan, tarh ve tahsil edilmesinin kurala bağlanmasının, bu yükümlülüklerin farklı özelliklere sahip olmasından kaynaklandığı; verginin beyanı, tarh, tahakkuk ve vergi mahkemelerinde dava açma usulü ile ilgili

---

[3033] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1653.
[3034] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 37.
[3035] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 93.
[3036] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177.
[3037] Demirkan, **op. cit.,** s. 108.
[3038] Doktrinde, *tahakkuk şekli* bağlamında ***beyana dayalı vergilerde tahakkuk, kendiliğinden tahakkuk, vergi karnesi yoluyla tahakkuk, tahakkuku tahsile bağlı vergiler*** ve ***idare tarafından tek taraflı tarh edilen vergilerin tahakkuku*** şeklinde beş ayrı grup temelinde tasnif geliştirildiği görülmektedir. **Bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 93-95. Yine doktrinde, *tahakkuk şekilleri* olarak ***beyan üzerine tarh edilen vergilerin tahakkuku, ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin tahakkuku*** ve ***tahakkuku tahsile bağlı vergilerin tahakkuku*** şeklinde başka bir tasnifin mevcut olduğu görülmektedir. **Bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177-178. Çalışmamızda da yer verilen bu tasniflerden esinlenilmekle birlikte, tahakkuk usulleri açısından farklı kavramların geliştirildiği belirtilmelidir.
[3039] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 194, Dipnot 101.
[3040] Doktrinde ayrıca, *tekalif cetveli ile vergilendirme usulü*nün kaldırılmış bulunduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 69.

kuralların genel olarak Vergi Usul Kanunu'nda yer aldığı; ancak gümrük vergilerinin beyanı, hesaplanması, tahakkuku, gümrük idaresine itiraz ve dava açılması ile ilgili kuralların ise Gümrük Kanunu'nda düzenlenmiş olduğu belirtilmiştir[3041]. Bu bağlamda tahakkuk denildiğinde, buna ilişkin açıklamaların yapılabilmesi ve hukukî niteliğinin tespit edilebilmesi için *hangi tahakkuk*un kastedildiğinin ortaya konulması gerekliliği ile karşı karşıya kalınmaktadır. Nitekim ancak ilgili verginin tahakkuk usulü tespit edildiğinde, tahakkuk zamanının belirtilmesi ve dolayısıyla buna bağlı sonuçların ortaya çıkması mümkün olabilmektedir.

Burada hemen belirtmek gerekir ki, tahakkuk usulleri ile ilgili en genel tasnif, tarha bitişik olup olmadıkları açılarından yapılabilir. Bu anlamda ***tarha bitişik tahakkuk usulleri*** ile ***tarha bitişik olmayan tahakkuk usulleri*** bulunmaktadır. Çalışmamızda da bu tasnif temelinden hareket edilecektir.

Türk Vergi Sistemi'nde tarh işlemini tesis ederken inisiyatifini kullanan vergi dairesi karşısında mükelleflere belli hukukî imkânlar tanınmakta, bunlardan yararlanılmasından sonra verginin ödenmesi gereken aşamaya geleceği kabul edilmektedir[3042]. Kanaatimizce tarhın tahakkuka bitişik olup olmamasında da kanun koyucunun iradesinde mükellefler için hukukî imkân yaratma amacı bulunmaktadır.

5.1. Tarha Bitişik Tahakkuk Usulleri

Vergi ilişkisinde, beyan usulünde mükellefin doğrudan katılımıyla ortaya çıkan vergilendirme işlemleri ile ikmalen, re'sen, idarece tarh usulleri şeklinde vergi idaresinin ön planda olduğu vergilendirme işlemlerinin geçirdikleri aşamaların farklılık taşıdıkları olduğu ileri sürülmektedir[3043]. Bu farklılığın ilk yönü, bu çalışmada tarha bitişik tahakkuk usulleri kapsamında ele alınacaktır.

5.1.1. Beyana Dayanan Tahakkuk Usulü

[3041] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 18.10.2005 Tarihli ve E. 2003/7, K. 2005/71 Sayılı Karar, 22.02.2006 Tarihli ve 26088 Sayılı Resmî Gazete.
[3042] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242.
[3043] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

Doktrinde *beyan esası üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilen vergiler*[3044], *beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergiler*[3045] şeklindeki ifadelerin yanı sıra; *beyana dayalı tarhta verginin tahakkuku*[3046], *beyana dayalı vergilerde tahakkuk*[3047], *beyan üzerine tarh edilen vergilerin tahakkuku*[3048], *beyan üzerine yapılan tarh ve tahakkuk*[3049], *beyan üzerine yapılan tarhiyatlarda tahakkuk*[3050], *beyana dayanan tarhta verginin tahakkuku*[3051], *mükelleflerin beyanı üzerine tarh ve tahakkuk usulü*[3052], *beyannameye göre tahakkuk eden*[3053], *beyan üzerine tarh ve tahakkuk*[3054] ya da *beyana göre tahakkuk ettirilen*[3055] şeklinde tasniflerin geliştirildiği görülmektedir. Anayasa Mahkemesinin bir kararında *beyana dayalı tahakkuklar* ifadesine yer verildiği görülmektedir[3056].

Bu başlık altında incelenen tahakkuk usulünde, tarha bitişik olarak tahakkukun hukukî varlık kazanması sebebiyle, idareye verilen beyannamenin ***tahakkuk beyannamesi***[3057] olarak ifade edilmesi mümkündür.

Türk Vergi Sistemi'nde Vergi Usul Kanunu'na tabi vergiler dışında, Gümrük Kanunu uyarınca gümrük vergilerinde de tarha bitişik tahakkuk usulleri etkin kılınmış ve bu kapsamda sadece Vergi Usul Hukuku için değil, Gümrük Hukuku kapsamındaki gümrük vergilerindeki tahakkuk usullerinden birinin de beyana dayanan tahakkuk usulü olduğu söylenebilir. Bu sebeplerle mezkûr Kanunlar uyarınca hukukî varlık kazanan tahakkuk usullerinin ayrıştırılması gerekmektedir.

3044 Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 83.
3045 Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 793.
3046 Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 203; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 139.
3047 Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 93.
3048 Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177.
3049 Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 26.
3050 Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 207.
3051 Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 297.
3052 Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 339.
3053 Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93.
3054 Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 26.
3055 Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 209.
3056 **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 22.07.2020 Tarihli ve 2017/28013 Başvuru No.lu Karar, 01.10.2020 Tarihli ve 31261 Sayılı Resmî Gazete.
3057 Terminolojik esinlenme için **bkz.:** Mülga 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun, m. 26; mülga 1860 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, 1. muvakkat madde.

5.1.1.1. Vergi Usul Hukukunda Beyana Dayanan Tahakkuk Usulü

Bu başlık altında Vergi Usul Hukuku kapsamında tahakkuk fişi yoluyla ve vergi karnesi yoluyla tahakkuk usulleri ele alınacaktır.

5.1.1.1.1. Tahakkuk Fişi Yoluyla Tahakkuk Usulü

Çalışmada daha önce belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanunu uyarınca beyannameye dayanan tarhın şeklî görünümü tahakkuk fişi olup bu çalışmada bu usulün tahakkuk fişiyle şekillendiği düşünülmektedir ve tahakkuk fişi yoluyla tahakkuk usulü, ***Vergi Usul Kanunu kapsamındaki beyannameye dayanan tarhta verginin tahakkuku usulüdür.***

Tahakkuk fişi esasında tarh olunma[3058], beyannameye dayanan tarh usulünde gerçekleşmekte ve vergi, tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilmektedir[3059]. Doktrinde bir tahakkuk şekli olarak ele alınan *beyana dayalı vergilerde tahakkuk,* Vergi Usul Kanunu uyarınca ele alınmış olup bu tahakkukun tahakkuk fişinin mükellefine *verilmesiyle* gerçekleştiği belirtilmektedir[3060].

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nda ise bir tahakkuk usulü olarak ifade edilmemekle birlikte; tahakkuk fişinin işlevlerinden birinin beyannamedeki matrahın kendi kendiliğinden tarh edilmiş olması olduğu belirtilmiştir[3061]. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu uyarınca beyannameye dayanan tarh usulünde, ***kendi kendiliğinden tahakkuk usulü***nün bulunduğu belirtilebilir.

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nda mükellefin beyan ettiği matrahlarda tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerinin hızlı ve bir arada yapılmasını

[3058] **Bkz.:** ***72 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,*** 08.07.1964 Tarihli Resmî Gazete; Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mevzuat,** (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 15.08.2022.
[3059] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 285.
[3060] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 93.
[3061] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

sağlayacak ***tahakkuk fişi usulü***nün[3062] düzenlendiği; beyannameye dayanan usulde ***tahakkuk fişi usulü***nün kabul edildiği belirtilmektedir[3063].

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında da ***verginin beyanname esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilmesi usulü***nün Türk vergi hukukunda kabul edildiği ifade edilmiştir[3064]. Doktrinde beyan usulünde vergilendirme sürecinin aşamalarının tamamının yaşanmadığı, verilen beyannamede verginin hesaplanmış olması dolayısıyla vergi idaresinin mükellefin verdiği beyannameyi kabul edip ayrıca tarh ve tebliğ etmesine gerek bulunmadığı; ancak inisiyatifin vergi idaresine ait olduğu vergilendirme işlemlerinde, vergilendirme aşamalarının ayrı ayrı yaşanması gerektiği belirtilmektedir[3065].

Kanaatimizce de beyannameye dayanan tarh usulü ile çalışmamızın devamında ele alınacak ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerindeki vergilendirme süreci aynı şekilde gerçekleşmemektedir. Zira ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerindeki vergilendirme sürecinde tahakkuktan önce, zorunlu bir tebliğ işlemi olduğu görülecektir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda beyannameye dayanan tarh usulündeki vergilendirme sürecinde tarh yine ilk sırada ve tahsil de yine son sırada yer almakla birlikte; ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinden farklı bir idarî ve malî usule bağlanmıştır. Bu bağlamda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerindeki vergilendirme süreci için Vergi Usul Kanunu'nda yer alan sistematik sıra tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil şeklinde iken; beyannameye dayanan tarh usulünde ise tarh, tahakkuk, tebliğ yerine geçen işlem ve tahsil şeklinde olduğu düşünülmektedir.

5.1.1.1.1.1. Tarh

Beyannameye dayanan tarh usulünde, mükellefin beyan ettiği matrah üzerinden vergi, idare tarafından tarh ettirilmektedir[3066]. Bu sebeple mükellefin

[3062] **Ayrıca bkz.:** Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 81; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 62.
[3063] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[3064] **Bkz.:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 20.06.2017 Tarihli ve E. 2017/1658, K. 2017/1956 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim2-vdd-e-2017-1658-k-2017-1956-t-20-6-2017, 11.01.2021.
[3065] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 307. **Ayrıca bkz.:** Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 68.
[3066] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125.

beyanına dayanılan beyannameye dayanan tarh usulünde, tarh işleminin idarece yapılmasından dolayı, idare ve mükellef arasında kurulan bir iş birliği mevcuttur[3067].

Beyannameye dayanan tarh usulünde, mükellefin bildirimindeki hesabının *idare tarafından onayı; yani beyanın tesellümü* ile vergi tarhı tamamlanmaktadır[3068]. Bu bağlamda tarh işlemini, vergi dairesi yapmakta olup bu işlem tahakkuk fişinin tanzimi ile gerçekleştirilmekte[3069]; tahakkuk fişinin tanzimi ile vergi tarh edilmektedir[3070]. Ancak burada hemen belirtmek gerekir ki, beyannamenin teslim alınması ile tarhın varlık kazanması ***ilk kez*** mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile; tarhın tahakkuk fişi ile bu bağlantısı ise ***ilk kez*** mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmiştir. Zira tarhın varlık kazanmasında Vergi Usul Kanunu'ndan farklı bir idarî usulü kurala bağlayan mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda salt beyannamenin teslim edilmiş olması tarh için yeterli olmayıp beyanname üzerinde yapılacak kontrol ile sıhhatinin tespit edilmesi hâlinde tarhiyat yapılmaktadır. Dolayısıyla beyanname verilmesine bağlanan; derhal gerçekleşen bir tarh usulü öngörülmemiştir.

Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda da tahakkuk fişi tanzim esası düzenlenmemekle birlikte, beyannameye müstenit ilk tarhiyat şeklinde ifade edilen *geçici bir tarh usulü* öngörülmüş olup beyannamenin verilmesiyle tarh işleminin derhal varlık kazanmasına imkân tanınmıştır. Bu bağlamda mezkûr Kanun ile sonradan yapılacak kontroller saklı kalmak şartıyla salt beyannamenin verilmesi, tarh için yeterli sayılmıştır.

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nda ise tahakkuk fişi adıyla bir hukukî belge ihdas etmiş ve bu belgenin bir makbuz olma niteliğini hükme bağlayarak idarece tanzim edilen tahakkuk fişinin işlevlerinden birisinin de beyannamedeki matrahın *kendi kendiliğinden tarh edilmiş* olmasını sağlayacağı belirtilmiştir[3071]. Yer verilen tahakkuk fişinin bu niteliği ile işlevi, Vergi Usul Kanunu'nda aynen geçerlidir.

[3067] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[3068] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19.
[3069] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 83; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 126.
[3070] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198.
[3071] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

Vergi Usul Kanunu'nun madde 4/1 hükmüne göre, vergi dairesinin göre ve yetkilerinden birisi de *vergi tarh etmesi*dir[3072]. Burada belirtmek gerekir ki, mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda tarha yetkili idare, *Maliye tahakkuk idareleri* olup Kanun'da verginin idarece tarafından tarh edildiğinin açıkça belirten *matruh vergi;* yani tarh edilmiş vergi ifadesine yer verilmiştir[3073]. Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun *vergiyi tarhedecek daireler*in düzenlendiği madde 5/1 hükmünde de *varidat daireleri*nin vergiyi tarh edeceği belirtilmiştir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'ndaki vergi tarh etmekle yetkili idarenin *vergi dairesi* olduğuna yönelik ***ilk kurallar,*** mülga 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nun *teklif yeri*nin düzenleneceği 93. maddesinde ve mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *vergi uygulanmasında yetki*nin düzenlendiği 4. maddesinde[3074] hükme bağlanmıştır. Bu anlamda *vergi tarh yetkisi* vergi dairelerine ait[3075] olup beyannameye dayanan tarh usulünde de aynı durum geçerlidir[3076]. Zira tarh da bir kamu hukuku kavramı olan vergilendirme yetkisi kapsamında sübjektif ve bireysel nitelikteki vergilendirme işlemine ilişkin *bir yetki*yi ifade etmektedir[3077]. Başka ifadeyle vergileme sürecinde Devlet'i temsil ederek taraf olan vergi dairesi, bir idarî biri olarak vergiyi tarh etmekle görevlidir[3078]. Hatta kanaatimizce idare tarafından yapılacak bu onay, zarurî nitelik taşımaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun *tahakkuk fişinin kesinliği*nin düzenlendiği 27. maddesinde, bir kimsenin vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi etmesiyle, beyannamede yazılı matrah üzerinden vergi tarhının *gerekliliği* belirtilmiştir. Bu anlamda mükelleflerin beyan usulüne göre bizzat kendilerince tespit edilen matrahlarına uygulanan beyannameye dayanan tarh usulünde de idare tarafından mutlaka bir tarh işlemi tesis edilmektedir[3079].

[3072] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 69.
[3073] **Bkz.:** Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, m. 14, 42, 55, 63, 67.
[3074] Maddeye göre, vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.
[3075] Erdem, **Hatalı Beyanın Sonuçları,** s. 119.
[3076] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 168; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 83, 170.
[3077] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 5-6.
[3078] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 331.
[3079] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112.

Özel hukuk kişileri vergi dairesine ait tarh yetkisini kullanamaz[3080]. Ayrıca irdeleme konusu olan bu usulün adında da tarh işleminin beyannameye *dayandığı* vurgusu yapılmıştır. Her ne kadar matrah tespiti ve belirlenmesi mükellef tarafından yapılıyor olsa da tarhiyat, sadece burada mükellefin tespit ve belirlemesini içeren beyannameye *dayanmakta;* ancak mükellef tarafından değil, vergi idaresince gerçekleştirilmektedir.

Beyannameye dayanan tarh usulünde, idarenin mükellef beyanında mükellefçe tespit edilen matraha ilgili oranları uygulamak suretiyle vergiyi tarh etmek ve bunu da tahakkuk fişi tanzim etmek suretiyle yapmak dışında başka bir hukukî yolu da bulunmamaktadır. Bunun tek istisnasının, posta ile gönderilen vergi beyannamelerinde mükellef tarafından yapılan hesabın olduğu yani bu usulde mükellefçe kendisinin hesapladığı matraha vergi oranını uyguladığı; ancak bu durumda da hesaplamanın vergi idaresince kontrol edilerek varsa yanlışlığın düzeltildiği belirtilmektedir[3081]. Zira bu hâlde de tarh işlemini mutlaka vergi idaresi yapmaktadır.

Ayrıca vergi idaresi tarafından mükellef beyanına dayanarak tarh işleminin tesis edilmesi bir zorunluluk olmakla birlikte bu durum, idarenin bu bildirimlerin doğruluğunu araştırma ve denetleme görev ve yetkisini kaldırmamaktadır[3082]. Başka ifadeyle, vergi idaresinin mükellef beyanlarının doğruluğunu kontrol etme hakkı bulunmaktadır[3083]. Zira mükellefin bir ikrarı niteliğinde olan bu beyanlar, her zaman doğru ve içten olmayabilmektedir ve bilerek ya da bilmeyerek matrahların eksik veya fazla gösterilmesi mümkün olup beyanların vergi idaresince araştırılması gerekmektedir[3084]. Bu bağlamda beyannameye dayanan tarh usulünde vergi idaresi, mükellefin bildirimlerini inceleyip eksik kalmış matrahlar tespit ettiği takdirde bunlar hakkında ek tarhiyat yapma hakkını saklı tutmaktadır[3085]. Bu anlamda vergi idaresi, beyan edilen miktarın doğru olup olmadığını inceleyebilmektedir[3086]. Ancak vergilerin

[3080] Arıkan, **op. cit.,** s. 25.
[3081] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 170.
[3082] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 263-264. **Ayrıca bkz.:** Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 105.
[3083] Zorlu, **op. cit.,** s. 76.
[3084] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77-78.
[3085] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 18.
[3086] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 117.

beyan yoluyla tahakkuk ettirileceği durumlarda, mükellefler kanunlarında gösterilen vergi matrahlarını vergi dairelerinin müdahalesi olmaksızın tespit etmektedir[3087]; vergi idaresi *yalnızca* matrahın doğruluğuna ilişkin bir araştırma ve denetim yapabilmektedir[3088]. Burada vergi dairesi matraha doğrudan müdahale edememekte, beyanname ile bildirilen matrahın doğruluğunu denetlemekle yetinmektedir[3089]. Bu sebeple *kontrollü beyanname usulü*nün kabulünün zorunlu bir hâle geldiği belirtilmektedir[3090].

Nitekim Anayasa Mahkemesinin bir kararında, beyan üzerine gerçekleştirilen tahakkukun diğer idarî işlemlerden bir yönüyle farklılık taşıdığı, idarî işlemlerin kural olarak idare tarafından yapılan birtakım maddî ve hukukî değerlendirmeler sonucunda tesis edildiği; ancak *beyan üzerine tesis edilen tahakkuk işleminde işleme dayanak tüm maddî olgu ve verilerin muhatap tarafından idareye sunulmasından ve hatta tahakkukun konusu kamu alacağının dahi yükümlüsünce hesaplanarak idareye bildirilmesinden* dolayı, beyana dayalı tahakkuklarda idarenin işlevinin başvurucu tarafından hesaplanarak bildirilen tutarı tahakkuk ettirmekten ibaret olduğu belirtilmiştir[3091].

Anayasa Mahkemesinin başka bir kararında da vergilemede beyana göre tarh ve tahakkuk işleminin ayrı, beyanın gerçek olup olmadığının saptanmasının ayrı bir işlem olduğu ifade edilmiştir[3092].

5.1.1.1.1.2. Tahakkuk

Tahakkukun düzenleniş biçimi itibariyle Vergi Usul Kanunu'nda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinden farklı bir idarî ve malî usul belirlenmiş[3093] olup bu

[3087] **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 24.03.2022 Tarihli ve E. 2019/80, K. 2022/31 Sayılı Karar; 22.06.2022 Tarihli ve 31874 Sayılı Resmî Gazete.
[3088] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 77.
[3089] Kırbaş, **op. cit.,** s. 98.
[3090] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 368.
[3091] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 22.07.2020 Tarihli ve 2017/28013 Başvuru No.lu Karar, 01.10.2020 Tarihli ve 31261 Sayılı Resmî Gazete.
[3092] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995 Tarihli ve E. 1994/80, K. 1995/27 Sayılı Karar, 02.02.1996 Tarihli ve 22542 Sayılı Resmî Gazete.
[3093] Aslında bu idarî ve malî usulün ilk olarak mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ihdas edilmiş olduğunu belirtmek gerekir.

farklılık, öncelikle tarhtan sonra bir tebliğ işleminin yer almayıp verginin tarha bağlı olarak tahakkuk etmesinde görülmektedir. Bu bağlamda öncelikle belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesinde tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi şeklindeki verginin tahakkuku, beyannameye dayanan tarh usulündeki tahakkuka ilişkin değildir.

Doktrinde beyannameye dayanan tarh usulünde, mükellefin beyan ettiği matrah üzerinden verginin idare tarafından tarh ile birlikte tahakkuk da ettirildiği belirtilmektedir[3094]. Ayrıca bu usulde, vergilendirme sürecindeki tarh ve tahakkukun *iç içe geçmiş*[3095], *yapışık*[3096], *kaynaşmış*[3097] *ve birleşmiş durumda oldukları*[3098], *(eriyerek) birleşmiş*[3099], *aynı anda*[3100], *bir arada*[3101]*;* başka bir deyişle tarh ve tahakkuk aşamasının *birlikte*[3102] gerçekleştiği; tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle tarh işlemi ile tahakkuk aşamasının *birleştiği*[3103] ileri sürülmektedir. Zira mükellefin bizzat kendisi tarafından tespit edilen vergi matrahı üzerine yapılacak tarh işlemine karşı ilke olarak bir itirazının bulunamayacağı (tarha karşı dava açılamayacağı[3104]) gerekçesiyle verginin, tarhiyatla birlikte tahakkuk da etmiş sayılacağı ifade edilmektedir[3105]. Başka bir ifadeyle beyan edilen matrahlar ile bu matrahlar üzerinden hesaplanan vergilere itiraz edilemeyeceği için, verginin derhal tahakkuk ettiği belirtilmektedir[3106]. Dolayısıyla bu usulde vergi, mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh edilmekte ve tarh işlemi de tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile gerçekleşmektedir[3107].

Yine doktrinde beyana dayanan vergilerde tahakkuk fişinin tanziminin tahakkuk keyfiyetinin tamamlanması için kâfi olduğu ileri sürülmektedir[3108]. Bu

---

[3094] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 142-143.
[3095] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 170. Doktrinde ayrıca verginin hem tarhı ile tebliğinin hem de tahakkukunun iç içe geçmiş olduğu da belirtilmektedir. **Bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123.
[3096] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[3097] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 146.
[3098] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 170; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 113, 127, 285.
[3099] **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 197, 207.
[3100] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 142.
[3101] Kırbaş, **op. cit.,** s. 108; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 170.
[3102] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 625; Öncel et. al., **op. cit.,** 105.
[3103] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 297.
[3104] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 113.
[3105] Öncel et. al., **op. cit.,** 105.
[3106] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 41.
[3107] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 83.
[3108] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 12.

bağlamda beyan üzerine tarh edilen vergilerde, verginin idare tarafından tarh edilmesiyle (tahakkuk fişinin kesilmesiyle), vergi tahakkuk etmektedir[3109]. Bunun yanı sıra, matrahın mükellefçe belirlenmesi ve mükellefin beyanının esas tutulup doğru olarak varsayılması sebebiyle, ilke olarak tarh işlemine bir itirazının bulunmayacağı ve ödenecek vergi miktarı bakımından bir kuşkuya yer kalmadığı gerekçesiyle, tarhiyatla birlikte (tarh işlemi ile birlikte) verginin tahakkuk da etmiş sayılacağı; tarhiyatta tahakkuk aşamasının adeta tarh işlemine yapışık olduğu; tarh işlemi ile tahakkuk aşamasının birlikte gerçekleştiği ve bunun tahakkuka ayrı bir işlem niteliği kazandırmadığı[3110]; tarh işlemi ile birlikte ve beyan üzerine tahakkuk fişinin kesildiği ve böylece vergilendirme sürecinde ayrı birer teknik aşamalar olarak düşünülen tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının aynı anda gerçekleştiği belirtilmektedir[3111]. Dolayısıyla beyannameye dayanan tarh usulünde, tarh sırasında vergi tahakkuk etmiş olur[3112].

Danıştay'ın da bir kararında da Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesi gereğince, vergi kanunlarına göre beyan üzerine alınan vergilerin tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirileceği; özel kanunlarında belirlenen sürelerde verilmesi esas olan beyana dayalı vergilerde itiraz edememe ya da dava açamama kuralının bir sonucu olarak tarh ve tahakkuk aşamalarının birlikte gerçekleştiği ifade edilmiştir[3113].

Danıştay'ın başka bir kararında da Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesine göre beyannameye dayanan tarhın beyan üzerinden alınan vergilerde verginin, mükellefçe verilen beyannamenin kabulü üzerine vergi idaresince tahakkuk fişi düzenlenerek tarh edildiği ve tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle tarh edilen verginin, aynı zamanda tahakkuk da etmekte olduğu; beyan üzerinden alınan vergilerde beyannamenin kabulü

[3109] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 83, 87. **Ayrıca bkz.:** Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 81.
[3110] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 207.
[3111] Öncel et. al., **op. cit.,** 105, 116-117.
[3112] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 139.
[3113] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 28.01.2010 Tarihli ve E. 2008/97, K. 2010/197, Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-2008-97-k-2010-197-t-28-1-2010, 14.10.2021.

üzerine derhal tahakkuk fişi düzenlenerek aynı tarihte vergi tahakkuk ettiği belirtilmiştir[3114].

Yukarıda yer verilen doktrin açıklamaları ve yargı kararlarında sonra, kanunî düzenlemelerle birlikte değerlendirme yapılması gerekliliği doğmaktadır.

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *beyannameye dayanan tarh* için düzenleme getiren madde 25/1 hükmünde, vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alman vergilerin tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirileceği belirtilmiştir. Bu hüküm ile birebir aynı olan Vergi Usul Kanunu'nda sadece madde başlığı değiştirilmiş ve *tahakkuk fişi esası* olarak metne işlenmiş olup Kanun'un madde 25/1 hükmüne göre, beyannameye dayanan tarh usulünün bir özelliği olan tahakkuk fişi tanzim esası uyarınca, vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergilere ait beyannamelerin alınması üzerine, bu vergiler vergi dairesince tanzim edilen *tahakkuk fişi* ile tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Bu bağlamda bu esas gereğince, tahakkuk fişi tanzim edilmedikçe, beyan edilen verginin hem tarh hem de tahakkuku gerçekleşmeyecektir. Dolayısıyla tahakkuk fişinin tanzim edilmesinin, vergi tarhını tamamlayan ve mükellefin bildirimindeki hesabının *idare tarafından onaylanması (tesellüm)*[3115] niteliğinde olduğu düşünülmektedir.

Tahakkuk da tarh gibi, bir kamu hukuku kavramı olan vergilendirme yetkisi kapsamında sübjektif ve bireysel nitelikteki vergilendirme işlemine ilişkin *bir yetki*yi ifade etmektedir[3116]. Vergi Usul Kanunu'nun madde 4/1 hükmüne göre *verginin tahakkuku*nun hukukî özelliklerinden birisi de vergi idaresince yapılmasıdır[3117]. Bu anlamda verginin tahakkuk ettirilmesi, vergi dairesinin yetki ve görevidir[3118].

[3114] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 21.01.2014 Tarihli ve E. 2013/3303, K. 2014/74 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-3303-k-2014-74-t-21-1-2014, 14.05.2020.

[3115] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19.

[3116] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 5-6.

[3117] Nitekim mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 16. maddesinde de *kazanç vergisini tahakkuk ettirmekle mükellef olanlar* şeklinde bir düzenlemeye yer verilerek mükellefin dışında idarî görevli olan bu kimselere maddede yazılan belgeleri ibraz etmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir.

[3118] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 104; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 70; Taşdelen, **op. cit.,** s. 288.

Bu durumun en önemli hukukî temellerinden birisinin de *tahakkuktan vazgeçme* olduğu düşünülmektedir. Bir terkin türü olan tahakkuktan vazgeçme[3119], *vergi borcunu ortadan kaldıran haller*den[3120], *vergi alacağının kalkmasının yolları*ndan[3121], *vergi borcunu sona erdiren diğer nedenler*den[3122] biridir. Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer madde 115 hükmüne göre, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar çerçevesinde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarının hükümdeki tutarı aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağının tespiti hâlinde, bunların tahakkuklarından vazgeçilebileceği yönündeki düzenlemeyle tahakkukun idarî yetki alanında kaldığı hususu kurala bağlanmış olmaktadır.

Bu kapsamda tahakkuktan vazgeçme, sadece, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri ile tarh edilen vergiler için uygulanabilmektedir; dolayısıyla beyannameye dayanılarak tarh edilen vergilerde uygulanmamaktadır[3123]. Ancak görüldüğü üzere, tahakkuktan vazgeçme ile idarece tahakkuk işlemine hiç başlanmamaktadır[3124].

Tahakkuk fişinin tarh işleminin unsurlarını taşımakta olduğu belirtilmektedir[3125]. Nitekim idarece tanzim edilme yetkisi ve görevi verilen *tahakkuk fişinin muhteviyatı*nın[3126] düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 26. maddesinde belirtildiği üzere, tahakkuk fişinin yazılı olarak içerdiği bilgilerden birisi beyan usulü dairesinde mükellef tarafından tespit ve beyan edilen vergi matrahıdır. Ayrıca yine

---

[3119] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 162.
[3120] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 213.
[3121] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 162, 164.
[3122] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 144.
[3123] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 164.
[3124] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 147.
[3125] Taşdelen, **op. cit.,** s. 287.
[3126] Maddeye göre, tahakkuk fişi aşağıda yazılı bilgileri içerir:
1. Fişin sıra numarası
2. Tanzim tarihi
3. Verginin nevi
4. Vergi beyannamesinin tarihi
5. Beyannamenin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi
6. Mükellefin soyadı ve adı (Tüzel kişilerde unvanı)
7. Mükellefin açık adresi
8. Verginin matrahı
9. Verginin hesabı
10. Verginin miktarı
11. Vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi.

verginin hesabı ve verginin miktarı da tahakkuk fişinin yazılı olarak içerdiği bilgilerdendir. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde hukukî tanımına yer verildiği üzere vergi tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanması suretiyle bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idarî işlem olup vergi tarhının vergi borcu hesabı ve miktarı temelindeki hukukî etkilerine, tahakkuk fişinde yer verilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/1 hükmünde, beyannameye dayanan tarh usulü açısından tarh ve tahakkuk, tanzim edilen tahakkuk fişine bağlanmış ise de mülga 5432 sayılı Kanunu'nda madde 25/2 hükmü ile birebir aynı şekilde metne aktarılan Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmünde, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine tanzim edilen tahakkuk fişinin bir nüshasının mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilmesi suretiyle verginin tahakkuk etmiş olacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda sadece Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmü uyarınca, tahakkuk fişinin verilmemesi hâlinde verginin tahakkuk etmeyeceği şeklinde bir sonuca ulaşılmaktadır.

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nın genel gerekçesinde de Vergi Usul Kanunu'nu ile birebir aynı düzenlemeyi getiren ve *tek bir gişe muamelesi* olarak addedilen bu sistem, sırasıyla beyannamenin vergi idaresine tevdi edilmesi, idarece tahakkuk fişi tanzim edilmesi ve ardından tanzim edilen tahakkuk fişinin mükellefe verilmesi şeklinde açıklanmıştır[3127].

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmünün, Kanun'un 27. maddesi ile birlikte değerlendirilmesi gerekmektedir. Maddeye göre, vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi eden kimsenin (mükellefin veyahut mükellef namına hareket edenin) kendisine verilen tahakkuk fişini almamasının, beyannamede yazılı matrah üzerinden tarhı gereken *verginin tahakkukuna engel olmayacağı;* bu takdirde tahakkuk fişinin ilgiliye verilecek nüshasının Kanun'un 28. maddesinde yazılı olduğu şekilde posta ile gönderileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, doktrinde de belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanunu uyarınca beyannameye dayanan tarh usulünde tahakkuk tarhla birlikte hukukî varlık kazanmaktadır; tarh ve tahakkuk arasında idarece yerine getirilecek

[3127] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

herhangi bir usulî bir işlem bulunmamaktadır ve bu sebeple tahakkuk fişinin tanzim edilmesi, verginin tarhı ile birlikte tahakkuk etmesini sağlayan hukukî işleve sahiptir. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen beyannameye dayanan tarh usulünde tebliğsiz bir tahakkuk mevcut olup beyannamedeki matrah üzerinden vergi idaresince yapılan tarhı gösteren tahakkuk fişinin tanzimi ile vergi, tahakkuk etmekte ve ödenecek hâle gelmektedir.

Nitekim doktrinde, beyan üzerine alınan vergilerde tahakkuk fişinin kesilmesinin tebliği de içeren bir idarî işlem olduğu belirtilmektedir[3128].

O hâlde beyannameye dayanan tarh usulünde her ne kadar mükellefin beyanı esas dahi olsa, Vergi Usul Kanunu'nda kural olan, verginin ödenebilir hâle gelmesini sağlayan hukukî etki tahakkuk olup Kanun düzenlemeleri açısından da bu usulde, verginin tahakkukunu sağlayan idarî işlem, tahakkuk fişinin tanzim edilmesidir.

5.1.1.1.1.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlem

Vergi Usul Kanunu uyarınca beyannameye dayanan tarh usulünün uygulandığı bir vergilendirme süreci, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri dairesinde ortaya çıkan vergilendirme süreci ile aynı hukukî silsileye sahip değildir. Vergi Usul Kanunu, beyannameye dayanan tarh usulünde, beyannameye dayanmayan tarh usullerinden farklı kurallar getiren idarî ve malî usul öngörmüştür. Bu farklılığa ilişkin durumun anlaşılması için, ilga edilen kanunî düzenlemelere yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu düzenlemeleri incelendiğinde, Kanunu'nun 6. maddesine göre, beyannamelerin malî yılın (senei maliye) birinci ayı zarfında mükellefin mensup olduğu mahal maliye tahakkuk idaresine makbuz karşılığında verileceği, iadeli taahhütlü olarak posta ile gönderilmeleri mümkün olan beyannamelerin postanenin tesellüm tarihinin tahakkuk idaresine teslim tarihi olacağı, ticarî yılları (senei ticariye) takvim yılına denk gelmeyen mükelleflerin işbu Kanun'un ilk yıl uygulamasında beyannamelerini ticarî yıllarının bitimini takip eden iki ay süre

[3128] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 334.

içerisinde ve sonraki süreçte takvim yılına göre döndürmelerinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Devamında mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 17. maddesinde ise Maliye tahakkuk idarelerinin her malî yılın ikinci ayının başlangıcından itibaren bir hafta içerisinde beyanname vermekle mükellef iken vermeyenlerin isimlerini ve devamında verilen beyannamelerin doğruluğunu ortaya çıkarmaya mecbur olduğu, beyannamelerde yer alan kazançlar kontrollerde eksik görülmedikçe vergiye esas olarak kabul edileceği belirtilmiştir. Ayrıca mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 47. maddesinde, ihbarnamelerde yer alan vergi miktarının itiraz süresinin bitmesi ya da süresinde kontrol edilmesi talebiyle yapılan itiraz üzerine itiraz (itirazat) komisyonunun kararı ile ödenmeye mecbur hâle geleceği (vacibülifa) ve temyiz talebinin verginin tahsilini ertelemeyeceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun aksine, mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda beyannameye dayanan tarh usulünde beyannamenin verilmesi ile birlikte gerçekleşen bir tarh öngörülmemiştir ve Kanun'da yer alan tüm tarh usullerinde yapılan tarhın tebliğ edilmesi gerekliliği hükme bağlanmıştır. Bu sebeple sadece idarece yapılan ek ya da re'sen tarhiyatlar değil; beyan usulü ile verilen matrahlar üzerinden yapılan tarhiyatların da tebliğ edilmesi gerekliliği öngörülmüştür. Bu bağlamda mezkûr Kanun'da beyannameye dayanan tarh usulü ile yapılan tarh işlemlerinde de *tebliğ esası* getirilmiştir.

Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda ise mükellefin beyanına güven esası getirilmiş ve kontrol edilmeksizin beyannamelerdeki matrahlar üzerinden tarh edilen verginin ihtilaf konusu yapılmasına müsaade edilmemiş ise de tıpkı mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda da öngörülen ***tebliğ esası korunmuştur.***

Mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun ise isminden anlaşılacağı üzere, doğrudan ***tebliğler*** hakkında da hükümler getirmiştir. Mezkûr Kanun'un birçok düzenlemesini ilga eden mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda ise kural olarak tahakkuk fişi tanzim esasına bağlı olarak beyannameye dayanan tarh usulünde tebliğ müessesesine dair daha önceki kanunî düzenlemelerden farklı bir idarî usul öngörülmüştür. Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun tahakkuk fişi esasına yönelik gerekçesinde yer alan ve yürürlükteki Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesi ile

birebir aynı olan düzenleme hakkında, tahakkuk fişinin tanzim edilmesinin akabinde beyannameye tevdi edene tahakkuk fişinin verilmesinin, beyannamede belirtilen matrahın kendi kendiliğinden tarh edilmiş olmasının yanı sıra, ***mükellefe tebliğ olunmuş olmasını sağlama işlevinin de bulunduğu*** belirtilmiştir[3129]. Vergi Usul Kanunu'nda da birebir aynı olan ve tahakkuk fişi tanzim esasının, verginin tebliğ olunmuş olmasını sağlama işlevine ilişkin açıklamaların yapılmasında fayda görülmektedir.

İlgililere tebliğ edilmeyen veya bildirilmeyen idarî işlemler, hukukîlik kazanamaz ve dava konusu yapılamaz[3130]. Doktrinde, tebliğin önemli hususlarından birisinin ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri açısından idarî ve yargısal sürenin bu işlemle başlaması olduğu belirtilmektedir[3131]. Çünkü vergi tarhı ile hesaplanmış olan vergi miktarını ifade eden vergi alacağının-borcunun kanundaki usullere uygun olarak mükellefe ya da vergi sorumlusuna bildirilmesi işlemi olan vergi tebliği ile vergi borçlusu, bu tebliğ tarihinden belirtilen süreler içinde bu borcu ödemek zorundadır ya da borca itiraz etme hakkı bulunmaktadır[3132]. Bu anlamda verginin tebliği, mükellefin idarî yollara ya da yargıya başvurma sürelerini başlatmaktadır[3133]. Ancak vergi tebliğinin haiz olduğu bu önemden dolayı, salt ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri açışından değil; aşağıda da detaylı bir biçimde açıklanmaya gayret edileceği üzere, beyannameye dayanan tarh usulü açısından da ele alınmak zorundadır.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, doktrinde, vergi alacağının tahakkukunda bir aşama geride bırakılırken hakların korunması veya kullanılması amacıyla bazen aynı anda bazen de sonradan yapılan bir işleme ihtiyaç duyulduğu ifade edilerek[3134], bu başlık altındaki incelemelerin esası oluşturulmuştur.

Yine doktrinde, beyanname usulüne göre de tarh edilen; yani miktarı hesaplanan verginin ödenmek üzere mükellefe bildirilmesinin tebliği ifade ettiği

---

[3129] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[3130] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 26.
[3131] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 197.
[3132] Susam, **op. cit.,** s. 288-289.
[3133] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 127.
[3134] Taşdelen, **op. cit.,** s. 308.

belirtilmiştir[3135]. Nitekim *beyan üzerine tarh edilen vergilerin tebliği* bir inceleme konusu olmaktadır[3136]. Aynı şekilde *tahakkuk fişinin tebliği* de bir inceleme konusu olarak karşımıza çıkmaktadır[3137]. Bu kapsamda *usulî işlemler (muameleler) ve bunların etkileri* ile *yürürlüğe girme ve uygulanabilir olma*[3138] bağlamında, özellikle beyannameyi tevdi edene (ilgililere) tahakkuk fişinin Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/1 hükmü temelinde ***verilmesi***[3139], madde 27/1 ile 28/1 hükümleri temelinde ***gönderilmesi***[3140], 28/2 hükmü temelinde ***iletilmesi***[3141] hususlarına yönelik olarak, bu kapsamdaki tebliğe ilişkin tespitler yapılabilmesi için, öncelikle mevzuattaki düzenlemelere; ardından da doktrinde yer alan görüşlere ve yargısal kararlara yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesinde vergi alacağının tayininde bir müessese olarak kurala bağlanan tebliğ, *vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususlar*ın yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna *yazı ile bildirilmesini* ifade etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde de *tebliğ esasları* düzenlenmiş olup bu esaslar, tebliğ usulleri ve şartları ile tebliğe esas belgelere özgülenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun madde 93/1 hükmünde, *posta ile tebliğ usulü (ilmühaberli taahhütlü), ilan yolu ile tebliğ usulü*[3142]; madde 93/2

[3135] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 78.
[3136] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 92.
[3137] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 58-59; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 358.
[3138] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 409-413.
[3139] Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/1 hükmündeki ilgili kısım şu şekildedir:
*"Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene **verilir.**"* Vurgu, yazar tarafından yapılmıştır.
[3140] Vergi Usul Kanunu'nun madde 27/1 hükmündeki ilgili kısım şu şekildedir:
*"Vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması, beyannamede yazılı matrah üzerinden tarhı gereken verginin tahakkukuna engel olmaz. Bu takdirde tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası 28 nci maddede yazılı olduğu şekilde posta ile mükellefe **gönderilir.**"* Vurgu, yazar tarafından yapılmıştır.
Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/1 hükmündeki ilgili kısım şu şekildedir:
*"Bu takdirde, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede gösterdiği adrese **gönderilir** ve fişin dairede kalan nüsasına (nüshasına) posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunur."* Vurgu, yazar tarafından yapılmıştır.
[3141] Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/2 hükmündeki ilgili kısım şu şekildedir:
*"Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi halinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda **iletilir.**"* Vurgu, yazar tarafından yapılmıştır.
[3142] Doktrinde *ilân (duyuru) yoluyla tebliğ* olarak da belirtilmektedir. **Bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 129.

hükmünde *daire veya komisyonda tebliğ usulü* öngörülmektedir. Bu bağlamda bahsi geçen maddeye göre tebliğ usulleri, posta ile tebliğ usulü, ilan yolu ile tebliğ usulü ve daire veya komisyonda tebliğ usulüdür.

Doktrinde de Vergi Usul Kanunu'ndaki tebliğ usullerinin üç temelde toplanabileceği; bunlardan ilkinin -kabul edilmesi kaydıyla- vergi dairesinde yapılan tebligat usulü, ikincisinin posta ile ya da memur vasıtasıyla yapılacak tebligatları içeren adreste yapılan tebligat usulü ve ilan yoluyla tebligat usulü olduğu belirtilmektedir[3143].

Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde yer alan bu üç tür tebliğ usulüne ek olarak *memur aracılığı ile tebliğ usulü*[3144] ve *elektronik ortamda tebliğ usulü*nün[3145] ihdas edildiği; ancak bu usullerin Vergi Usul Kanunu'nun beşinci kısmının birinci bölümünde diğer üç tebliğ usulü birlikte 93. maddesinde değil; *tebliğlere ait türlü hükümler*in düzenlendiği dördüncü bölümünde düzenlendiği görülmektedir.

İstisnai bir usul[3146] olarak ifade edilen; ancak yürürlükteki düzenlemeler uyarınca bu niteliği devam etmeyen[3147] *memur vasıtasiyle tebliğ*in düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 107. maddesinde, Hazine ve Maliye Bakanlığının posta yerine memur vasıtasıyla da tebliğ yaptırmaya yetkili olduğu ve bu madde hükmünün uygulanmasında da bu kısımdaki (beşinci kısım) tebliğ esaslarına uyulacağı belirtilmiştir. Bu bağlamda kanun koyucunun, *tebliğ esasları ve muhataplar* adını taşıyan birinci bölümde yer alan posta ile, ilan yolu ile ve daire veya komisyonda tebliğ

[3143] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 114-115. Ayrıca doktrinde tebliğ usulleri, *posta ile tebliğ, memur aracılığı ile tebliğ, elektronik ortamda tebliğ, dairede veya komisyonda tebliğ* ve *ilân yolu ile tebliğ* olarak tasnif edilerek irdelenmiştir. **Bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 136-141. Ayrıca doktrinde *tebliğ usulleri*nin *posta ile tebliğ, elektronik ortamda tebliğ, memur aracılığıyla tebliğ, daire ve komisyonda tebliğ* ve *ilan yoluyla tebliğ* olarak belirtildiği eser için **bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 117-120. Yine doktrinde *tebliğ yöntemleri*nin *posta ile tebliğ, memur vasıtası ile tebliğ, dairede veya komisyonda tebliğ, ilân yolu ile tebliğ* ve *elektronik ortamda tebligat* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 288-289. Yine doktrinde tebligat işleminde uygulanan yöntemler, *posta yolu ile tabligat, memur vasıtasıyla tebligat, dairede veya komisyonda tebligat, ilan yoluyla tebligat* ve beşinci olarak tebligat yönteminde yeni yaklaşım olduğu ileri sürülen *elektronik tebligat* tasnifleri ile ele alınmıştır. **Bkz.:** Ayyıldırım, **op. cit.,** s. 180-252, 265.

[3144] Doktrinde *memur eliyle tebliğ* olarak da ifade edilmektedir. **Bkz.:** Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 59.

[3145] Doktrinde *e-tebligat* olarak da ifade edilmektedir. **Bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 130.

[3146] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

[3147] Kırbaş, **op. cit.,** s. 118.

usulleri ile aynı bölümde değil de *tebliğlere ait türlü hükümler* adını taşıyan dördüncü bölümde düzenlediği memur aracılığı ile tebliğ usulünde de farklı bölümlerde düzenlenmiş olmaları hasebiyle, aynı esasların geçerli olacağını hükme bağlama ihtiyacı hissettiği görülmektedir. Bu düzenleme gereğince de memur aracılığı ile tebliğ usulünde de vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesikalar ve yazıların tebliğinin yapılacağı; ancak tahakkuk fişinin hariç tutulacağı ve tahakkuk fişinin memur aracılığı tebliğ edilmeyeceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Tekrar belirtmek gerekir ki, beyannameye dayanan tarh usulünde dava açmama hakkı tanınmaması ilkesinin, vergi hataları ile ihtirazî kayıtla verilen beyannameler şeklinde iki istisnası mevcut olup bir *mükellef hakkı* olarak belirtilen dava açma[3148], yargı yoluna (mahkemeye[3149]) başvurma[3150]/başvuru[3151] hakkının varlığı[3152], Anayasa'nın *yargı yolu*nun düzenlendiği madde 125/3 ve *temel hak ve hürriyetlerin korunması*nın düzenlendiği madde 40/2 hükümlerinin ve devamında Anayasal bu hükümlerin İdarî Yargılama Usulü Kanunu'ndaki yansımalarının dikkate alınmasını gerektirmektedir.

Nitekim İnsan Hakları Sözleşmelerinin esas alınmasında, Danıştay, bölge idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleri temelinde de bir hukuka uygunluk bloku

---

[3148] Doktrinde, *Türkiye'de mükellef haklarının durumu*na yönelik incelemede, *başvuru hakkı* kapsamında *dava açma hakkı*nın bir mükellef hakkı olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Adnan Gerçek, "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 209, Şubat 2006, ss. 121-129, s. 138-140. Ayrıca doktrinde, OECD'ye göre mükellef hak ve yükümlülükleri kapsamında, *dava açma ve temyiz hakkı*nın ele alındığı ve Amerika Birleşik Devletleri ile Almanya'da mükellef haklarından örnekler kapsamında dava açma hakkının belirtildiği eser için **bkz.:** Yavuz Selim Durmuş, "Mükellef Hakları ve Dünya Uygulamaları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 372, Eylül 2019, ss. 72-79, s. 73-74.

[3149] Doktrinde, *mükellefin özel haklarından* biri olan *yargılama sırasındaki haklar* kapsamında *mahkemeye başvurma hakkı*nın ele alındığı eser için **bkz.:** Gerçek, et. al., **op. cit.,** s. 85-98.

[3150] Doktrinde, *mükellefin genel haklarından* biri olan *başvuru hakkı* kapsamında *yargı yoluna başvurma hakkı*nın ele alındığı eser için **bkz.:** Gerçek, et. al., **op. cit.,** s. 70-77.

[3151] Doktrinde, *Türkiye'de mükelleflerin genel haklarından* biri olarak *başvuru hakkı* kapsamında *yargı yoluna başvuru hakkı*nın incelendiği eser için **bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 140-141. Doktrinde ilaveten Türkiye'de mükelleflerin genel ve özel haklarının bulunduğu ve *başvuru hakkı*nın genel haklar arasında yer aldığı belirtilmektedir. **Bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 67.

[3152] Mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun Tasarısı'nın genel gerekçesinde de vergi mevzuatının vatandaşlara bahşettiği en mühim teminattan birinin tarh olunan vergilere karşı *itiraz ve temyiz hakkı* verilmiş olmasının teşkil ettiği belirtilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **3692 Sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun Tasarısı.**

oluşmaktadır. Bu kapsamda vergilendirme işlemlerinin de hukuka uygunluk denetimi de bulunmaktadır[3153]. Bu bağlamda *ana çizgileri ile genel vergi yasalarında vergi ödevlisinin haklarının pekiştirilmesi/korunması için yapılması gereken değişiklikler*den biri olarak beyannameye dayanan tarh usulünde beyan edilen matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açılamayacağı yönündeki kuralın istisnası olan ihtirazî kayıtla beyanının ne şekilde yapılacağının kesin ve açık şekilde ortaya konmak suretiyle hiçbir duraksamaya mahal bırakmayacak şekilde belirtilmesi gerektiği ileri sürülmektedir[3154].

Vergilendirme işlemlerinin hukuka uygunluğu hususundaki tartışmaların neredeyse tamamının kaçınılmaz olarak idare hukuku ve vergi hukuku ilişkileri temelindeki yeni tartışmaları beraberinde getirdiği, bu ilişkinin bu tartışmaların gizli başlığı hâlini aldığı; çünkü genel idarî usulün bir parçası olan vergilendirme işlemlerinin yargısal denetiminin de genel idarî yargı denetiminin bir parçası olduğu ileri sürülmektedir[3155].

Anayasa'nın birçok hükmünde idareye ve dolayısıyla idare hukuku kurallarına da yer verilmektedir ve idarî yargı uyuşmazlıklarının çözümünde yargı organı tarafından Anayasal hükümlerin doğrudan uygulanma imkânı bulunmaktadır[3156]. *Dava açma süresini idari işlemde belirtme zorunluluğu*[3157] kapsamında ele alınan Anayasa'nın madde 40/2 hükmünün doğrudan bir idare hukuku kuralı getirdiği ve madde 125/3 hükmü ile birlikte 40/2 hükmünün idarî yargı yerlerince uyuşmazlıkların çözümünde uygulanacağı düşünülmektedir.

Anayasa'nın madde 125/3 hükmüne göre, idarî işlemlere karşı açılacak davalarda süre, *yazılı bildirim tarihinden* başlar. Anayasa'nın madde 125/3 hükmünün, ayrıca kanunî düzenleme konusu teşkil ettiği görülmekte olup İdarî Yargılama Usulü

[3153] Yaltı, **op. cit.,** s. 28-36.
[3154] Güneş, Şirin, **op. cit.,** s. 143.
[3155] İbrahim Nihat Bayar, "Türkiye'de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları", **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar,** Editör: Billur Yaltı, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret-Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2015, ss. 31-70, s. 32.
[3156] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 26.
[3157] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 336.

Kanunu'nun madde 7/2-b hükmüne göre, vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda *dava açma süresi,* tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; *tebliğ yapılan hâllerde 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 başlar. İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun *sürelerle ilgili genel esasları*n düzenlendiği madde 8/1 hükmünde ise sürelerin, tebliğ, yayın veya ilan tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayacağı belirtilmiştir.

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 7/2-b hükmünde sadece vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklardaki dava açma süresi için öngörülen tebliğ yerine geçen işlemler hususu, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemelerden kaynaklanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun *tebliğ yerine geçen muamelele*rin düzenlendiği 109. maddesindeki açık düzenleme ile bu Kanun'un tebliğe ilişkin hükümlerine göre tebliğe çıkarılan bir işlem ya da tebligat bulunmamasına rağmen; kimi işlem ve durumlar tebliğ yerine geçen işlem olarak kabul edilmektedir[3158]. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu bazı durumlarda belli işlemlerin tebliğ yerine geçeceğini de belirtmiştir[3159]. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun madde 109/1 hükmünde verginin tarh ve tahakkukunda, *tebliğ yerine geçen işlemler* hakkındaki hükümlerin mahfuz olduğu belirtilmiştir[3160].

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun yürürlük metninde yer alan[3161]; ancak İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte Vergi Usul Kanunu'nun vergi uyuşmazlıklarına ilişkin yürürlükten kaldırılmış hükümlerinden biri olan 379. maddesinde[3162] *itiraz süresi* düzenlenmiş olup mükellefler, kendilerine vergi cezası

[3158] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 374-375.
[3159] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 114.
[3160] Aynı düzenleme, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 99. maddesinde de bulunmaktadır.
[3161] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**
[3162] **Bkz.:** T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, **Vergi Usul Kanununun Yürürlükten Kaldırılmış Hükümleri,** (Çevrimiçi), https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.4.213.pdf, 27.05.2020, ***("Vergi Usul Kanununun Yürürlükten Kaldırılmış Hükümleri").***

kesilenler için itiraz süresini başlatan hususlardan birisinin tebliğ yapılan hâller veya tebliğ yerine geçen muameleler olduğu ve sürenin, *tebliğ yapılan hâllerde veya tebliğ yerine geçen muameleler*de tebliğin yapıldığı tarihten başlayacağı belirtilmiştir.

Yukarıdaki açıklamalardan görüleceği üzere, Anayasa'da yer alan yargısal usule ilişkin düzenlemeler ve buna uygun olması gerekliliği sebebiyle İdarî Yargılama Usulü Kanunu'ndaki Anayasal bu düzenlemeleri yansıtan maddeler ile vergilendirme sürecinde tesis edilecek idarî işlemler açısından Vergi Usul Kanunu maddeleri arasında, dava açılacak hâllerde hukukî bir yoruma ihtiyaç bulunmaktadır. Bu ihtiyacın müsebbibi, çalışmada yer verildiği üzere, zaman içinde değişen kanunî düzenlemelerdir. Zira Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerin beyannameye dayanan tarh usulünde tebliğ esası zaman içinde kaldırılmış ve verginin tahakkuku açısından işlevsiz hâle getirilmiştir. Daha doğru ifadeyle verginin tahakkuku için tebliğ işlemine ihtiyaç yoktur. Ancak bu durum, idarî fonksiyona tabi alan için; yani sıhhatli bir vergilendirme işlemi için geçerli ise de dava açma hakkının tanındığı vergilendirme işlemleri açısından tebliğ ya da bu mahiyette bir işlem yargısal fonksiyon tarafından denetlenmektedir.

Doktrinde de vergilendirme işlemlerinin yapılış usulünün Alman etkisindeki Vergi Usul Kanunu'na tabi iken; bunlar hakkındaki uyuşmazlıkların hem Vergi Usul Kanunu hem de Fransız etkisindeki İdarî Yargılama Usulü Kanunu'na tabi olduğu belirtilmiştir[3163]. Bu kapsamda vergi hukukunda *tebliğ yerine geçen işlemlerde idari dava açma süresinin başlangıcı* ele alınarak, *verginin tarh ve tahakkukunda tebliğ yerine geçen işlemler* ile *basit usulde vergiye tabi mükelleflerin vergilerinin tebliği* incelenmektedir[3164].

Bu konuyla ilgili yargısal kararlar incelendiğinde, bilgi edinilmesinin de (ıttıla) yazılı bildirim sonuçlarını doğuracağına hükmedilmektedir[3165]. Danıştay'ın bir kararında kural olarak idarî işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim

[3163] Bayar, **op. cit.,** s. 33.
[3164] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 374-375.
[3165] Nitekim doktrinde de davacıya tefhim veya tebliğ edilmemiş idarî kararlara karşı dava açma süresinin, kararın ıttıla tarihi olduğu ileri sürülmektedir. **Bkz.:** Sarıca, **İdarî Kaza: İdarî Davalar,** s. 49.

tarihinden başlatılmakta olduğu; ancak yazılı bildirim esas olmakla birlikte, bilgi edinilmesinin de (ıttıla) yazılı bildirim sonuçlarını doğuracağı, dolayısıyla dava açma süresine başlangıç olarak alınacağının Danıştay içtihatları ile kabul edilmiş olduğu, Anayasa'nın madde 125/3 hükmünde idarî işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağının belirtilmesi karşısında, usulüne uygun tebliğ olunan veya bütün unsurlarıyla ilgililer tarafından öğrenilen idarî işlemler üzerine, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda açıkça belirtilen ve ilgililerce de bilindiğinin kabulü gereken genel dava açma sürelerinin işletilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir[3166].

Danıştay'ın bir başka kararında, özel kanunlarında aksine bir hüküm bulunmadıkça, Anayasa ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu hükümleri açısında idarî işlemlerde dava açma süresinin başlamasında yazılı bildirimin esas olduğu, dava açma süresi hesabında bireysel nitelikteki işlemlere karşı ilgililerin, bu işlemlerin kendilerine yazılı olarak bildirildiği tarihten itibaren dava açabileceklerinin kuşkusuz olduğu, bununla birlikte idarî işlemin niteliğinin ve hukukî sonuçlarının davacı tarafından bütünüyle öğrenildiği kimi davalarda, bilgi edinmenin (ıttılanın) yazılı bildirimin sonuçlarını doğuracağı ve dava açma süresine başlangıç alınacağının Danıştay içtihatlarıyla kabul edildiği; ancak bu istisnaî durumun kabulündeki idarî işlemin niteliği ve doğurduğu hukukî sonuç itibariyle davacılar tarafından öğrenildiğinin kanıtlanması şartının gerçekleşip gerçekleşmediği açılan idarî davada ancak idarî yargı merciince karara bağlanabileceği ve dolayısıyla her tür bilgi edinmenin (ıttılanın) idarî dava açma süresine başlangıç alınacağı şeklindeki genel bir kabulün Anayasa'nın madde 125/3 hükmü ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu ile bağdaşmayacağı belirtilmiştir[3167].

Yine Danıştay'ın bir başka kararında, dava açma süresinin başlayabilmesi için, ilgilinin hak ya da menfaatinin ihlal edildiğine ilişkin icraî işlemin, bu işlemi tesis eden

[3166] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 20.11.2012 Tarihli ve E. 2010/6621, K. 2012/3796 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 19.07.2017 Tarihli ve 2014/7325 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 12.08.2021.
[3167] **Bkz.:** Danıştay İDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/212, K. 2013/221 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 19.07.2017 Tarihli ve 2014/7325 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 12.08.2021.

makam tarafından usulüne uygun olarak ilgilisine duyurulmuş olması gerektiği[3168]; aksi hâlde usulüne uygun tebligat yapılmadığı takdirde, işlemden herhangi bir şekilde haberdar olan ilgilinin de işlemden haberdar olduğu tarihe göre dava açabileceğinin kabulünün gerektiği belirtilmiştir[3169].

Yukarıda yer verilen yargısal kararların vergi hukukunda çok daha önce kurala bağlandığını belirtmek gerekir. Zira 1939 tarihli mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un 13. maddesinde, bu Kanun hükmüne aykırı olarak yapılmış olan tebliğlerin, tebliğ yapılmış olan şahsın öğrendiğini beyan ettiği tarihten itibaren geçerli olarak kabul edileceği belirtilmiştir.

Yazılı bildirim hususu, vergi davaları için de dava dilekçesi açısından oldukça önemlidir. Zira İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun *idari davaların açılması*nın düzenlendiği madde 3/2-c hükmüne göre, idarî dava dilekçelerinde, davaya konu olan idarî işlemin yazılı bildirim tarihi de yer almalıdır. Zira bu gereklilik, yine İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-g hükmü yönünden dilekçeler üzerinde ilk inceleme yönlerinden birini oluşturmaktadır.

Dolayısıyla vergi davalarında da işlemin ilgilisine tebliğ tarihini ifade eden yazılı bildirim, davanın süresinde açılıp açılmadığının dilekçe metninden anlaşılması amacını taşımaktadır[3170]. Bu anlamda tebliğ birçok durumda mükellefe tanınan dava açma süresinin başlangıcıdır[3171].

Beyannameye dayanan tarh usulü açısından söylenmesinde fayda görülen bir husus daha bulunmaktadır. Bu usulde dava açamama kuralının istisnaları söz konusu olduğundan, dava açma süresinin başlangıcına ilişkin yukarıda açıklanan Anayasa ve İdari Yargılama Usulü Kanunu hükümleri dairesinde mükellefin bilgilendirilmesini

---

[3168] **Ayrıca bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 12.03.2014 Tarihli ve E. 2013/6932, K. 2014/1627 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2013-6932-k-2014-1627-t-12-3-2014, 12.02.2021.

[3169] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 06.03.2014 Tarihli ve E. 2013/5527, K. 2014/1395 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2013-5527-k-2014-1395-t-6-3-2014, 12.02.2021.

[3170] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 113.

[3171] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 79.

temin eden bir işlem de bulunmalıdır. Bu anlamda tebliğ yerine geçen bir işlem bulunmadığı durumlarda, tahakkuk etmiş olması sebebiyle ödenmek zorunda olunan verginin ödendiği tarih de mükellefin artık vergiye ilişkin durumlar hakkında bilgi temin ettiğine karine olarak dava açma süresinin başlangıcı olarak kabul edilmektedir.

Danıştay'ın bir kararında, davacının 24.01.2005 tarihinde davalı idareye verdiği muhtasar beyanname ile yaptığı beyan üzerine gelir (stopaj) vergisi ve damga vergisinin tahakkuk ettiği, vergi borçları için gecikme zammı ile birlikte ortaya çıkan tutarın davacı tarafından 01.12.2011 tarihinde ihtirazî kayıtla ödendiği, ödenen tutarın ödeme tarihinden itibaren işleyecek faizi ile birlikte iadesi istemiyle 02.01.2012 tarihinde açılan davanın ihtirazî kayıtla ödemenin yapıldığı 30. günde olması dolayısıyla İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinde öngörülen süre içerisinde dava açıldığı görüldüğünden, dava açma süresi içinde ödenen tutarın iadesi istemiyle dava açılmasında kanunî engel bulunmadığından davanın esasının incelenmesi gerekirken aksi yönde verilen mahkeme kararında isabet bulunmadığı belirtilmiştir[3172].

Danıştay'ın başka bir kararında, dosyanın incelenmesinden, davacı tarafından İcra Müdürlüğünden açık artırma usulü ile satın alınan taşınmaz için 26.05.2014 tarihli tahakkuk fişi ile %18 oranında katma değer vergisi tahakkuk ettirilen ve 26.05.2014 tarihinde ödenen bedelin iadesi amacıyla 07.01.2015 tarihinde açılan davada, ödemenin yapıldığı tarihi izleyen günden itibaren 30 günlük süre geçirildikten sonraki bir tarih olan 07.01.2015 tarihinde açılan davada süreaşımı bulunduğu belirtilmiştir[3173].

[3172] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 27.03.2018 Tarihli ve E. 2016/2050, K. 2018/1803 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2016-2050-k-2018-1803-t-27-3-2018, 18.09.2021.

[3173] Aynı kararda, tahakkuk fişi işleminin kesin ve yürütülmesi gerekli işlem olmadığı yönünde bir karar onandığı belirtilmekte ise de öncelikle kararda bu ifadenin hukuka uygunluk taşımadığı belirtilmelidir. Kaldı ki Danıştay tarafından onanmasına karar verilen Ankara 6. Vergi Mahkemesinin 14.01.2015 tarihli ve E. 2015/41, K. 2015/42 sayılı kararında böyle bir tespit bulunmayıp mezkûr kararda dava açma süresi geçirilen bu uyuşmazlıkta tahakkuk fişine yönelik yapılacak işlemin Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi hatalarını düzeltme usulü olması gerektiği ve bu idarî usule uygun bir idarî başvuru ile bu başvurular sonucunda alınan kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem bulunmadığı belirtilmiştir. **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 15.03.2016 Tarihli ve E. 2015/2933, K. 2016/1119 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2015-2933-k-2016-1119-t-15-3-2016, 14.04.2021.

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararına esas davada, davacının sistem üzerinden 2016 yılı Ocak, Mart, Mayıs ve Kasım dönemleri katma değer vergisi, pişmanlık zammı ve damga vergisi ile 2016/Şubat ve Nisan damga vergileri için 16.12.2019 tarihinde bir kısmı pişmanlık talepli düzeltme beyannameleri verilmiş, davacının bu beyanları üzerinden adına sistem üzerinden 16.12.2019 tarihli tahakkuk fişleri düzenlenmiş ve aynı tarihte de onaylanmış olup ilk derece mahkemesince dosyada dava konusu vergi ve cezaların 16.12.2019 tarihinden onaylanmış tahakkuk fişleri ile tahakkuk ettiği ve dava açılması için otuz günlük sürenin 15.01.2020 tarihinde dolmasına karşılık bu süre geçtikten sonra 24.01.2020 tarihinde açılan davanın süresinde olmadığı gerekçesiyle davanın süre aşımından reddine karar verilmiştir. İstinaf talebiyle Bölge İdare Mahkemesince yapılan incelemede, davacı tarafından verilen katma değer vergisi düzeltme beyannameleri üzerine düzenlenen 16.12.2019 tarihli tahakkuk fişleri dava konusu olarak gösterilmişse de dava dilekçesinde açıkça 27.12.2019 tarihinde ihtirazî kayıtla yapılan ödemelerin iadesine hükmedilmesinin de istenildiği, davacının ödemelerinin ihtirazî kayıtla konularak yapıldığı, dava konusu edilen 27.12.2019 tarihli ödemenin 24.01.2019 tarihinde süresinde dava konusu edildiği görüldüğü belirtilerek süre aşımı sebebiyle alınan ret kararında hukuka uyarlılık bulunmadığına karar verilmiştir[3174].

Bunun dışında Anayasa'nın 40. maddesine ***4709 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun***[3175] ile eklenen ikinci fıkraya göre Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır. İlgili Anayasa değişikliğinin madde gerekçesinde, kişilerin hem idarî hem de yargısal makamlar önünde sonuna kadar haklarını arayabilmelerine kolaylık ve olanak sağlamak sağlanmasının amaçlandığı ve oldukça dağınık mevzuat karşısında kanun yolu, mercii ve sürelerin belirtilmesinin, hak arama ve hak ve hürriyetlerin korunması açısından zorunlu hâle getirildiği

[3174] **Bkz.:** Adana Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 02.11.2020 Tarihli ve E. 2020/768, K. 2020/392 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/adana-bim2-vdd-e-2020-768-k-2020-392-t-2-11-2020?_to=1, 30.05.2021.
[3175] **Bkz.:** 22.10.2001 Tarihli ve 24561 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.

belirtilmiştir[3176]. İdarî bir işleme karşı başvuru yollarının gösterilmemiş olması durumunda, kişilere tanınmış olan dava hakkının dahi bir anlam ifade etmeyeceği belirtilmektedir[3177]. Aslında Anayasa'nın madde 40/2 hükmünün işlevini haiz düzenlemeler vergi hukukunda, Anayasa değişikliğinden çok daha önce yer almış olup çalışma konumuz bağlamında tahakkuk fişinin içeriğinde de hak arama hürriyetine yönelik doğrudan düzenleme yapıldığı görülmektedir.

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *tahakkuk fişinin muhteviyatı*nın düzenlendiği 26. maddesine göre tahakkuk fişi, fişin sıra numarası, tanzim tarihi, verginin nevi, vergi beyannamesinin tarihi, beyannamenin ilgili bulunduğu vergilendirme dönemi, mükellefin soyadı ve adı (Tüzel kişilerde unvanı), mükellefin açık adresi, verginin matrahı, verginin hesabı, verginin miktarı ile birlikte *vergiye itiraz ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi*yi içermektedir[3178].

Vergi Usul Kanunu'nun 26. maddesinde düzenlenen tahakkuk fişinin muhteviyatı, bu konuda önemli bir alanı oluşturmaktadır. Zira bu içerik tahakkuk fişinde yer alması gerekmekte olup bu ayrıntılı düzenlemelerle vergilendirme işlemi konusunda aydınlatma amaçlandığından; tahakkuk fişinde *içerik eksikliği* varsa ve bu eksiklik mükellefin aydınlatılması görevini özünden sakatlayacak nitelikteyse tahakkuk fişi hükümsüz olmaktadır[3179]. Bu anlamda Anayasa'nın madde 40/2 hükmünden çok daha önce ve bu hükmün sağladığı güvenceyi de çok daha fazla

[3176] **Bkz.:** TBMM, **Demokratik Sol Parti Genel Başkanı İstanbul Milletvekili Bülent Ecevit, Milliyetçi Hareket Partisi Genel Başkanı Osmaniye Milletvekili Devlet Bahçeli, Anavatan Partisi Genel Başkanı Rize Milletvekili Mesut Yılmaz ile 288 Milletvekilinin Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun Teklifi ve Anayasa Komisyonu Raporu (2/803),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss737m.htm, 12.02.2021.

[3177] Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü,** s. 213.

[3178] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı incelendiğinde, tahakkuk fişinin içeriğinde yer alması gereken vergiye itiraz ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilginin yer almadığı görülmektedir; ancak bu düzenleme Kanun metnine eklenerek yürürlüğe girmiştir. Kanaatimizce, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu metnine eklenen bu tahakkuk fişi içeriğinin gerekçesi, Kanun'un 355. maddesi düzenlemesidir. Maddeye göre, mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere, Kanun'un maddî hatalara ait hükmü saklı olmak üzere, itiraz edemezler. Dolayısıyla, itiraz ve maddî hataların düzeltilmesine ilişkin hususların da belirtilmesi gerekliliği, hak arama hürriyeti bağlamında kanunî düzenlemeye konu edilmiştir.

[3179] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 114.

perçinleyen bir nitelikte, Vergi Usul Kanunu'nun 26. maddesinde yazılılık esasından da öte tahakkuk fişinin içeriğinde yer alacakların kurala bağlandığı görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünün karşısında, yine Vergi Usul Kanunu'nun madde 26/11 hükmünde, Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/1 ve 25/2 hükümleri uyarınca vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergilere ilişkin beyannamelerin alınması üzerine tanzim edilecek tahakkuk fişinin içermek zorunda olduğu bilgilerden birisinin de *vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi* olduğu belirtilmiştir. Bu anlamda mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi, Vergi Usul Kanunu'nun da 26. maddesine göre tahakkuk fişinin muhteviyatından birisini *vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi* oluşturmaktadır. Dolayısıyla dava açma ve maddî hataların düzeltilmesine ilişkin hususların da belirtilmesi gerekliliği, hak arama hürriyeti bağlamında kanunî düzenlemeye konu edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünde mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları; bu Kanun'un vergi hatalarına ait hükümlerinin saklı olduğu belirtilmiştir. Yani hükmün mefhumu muhalifinden beyannameye dayanan tarh usulüne göre tahakkuk etmesine rağmen; ihtirazî kayıt konmayan beyannamelerde tekemmül eden tahakkuka karşı da dava açılabileceği Vergi Usul Kanunu'nda hükme bağlanmıştır.

Bu anlamda vergilendirme hatasında saklı kalan bir olanak olarak, beyanname ihtirazî kayıt konulmaksızın verilse dahi, tahakkuk eden vergiye karşı düzeltme talep edilebilir ve dava açabilmektedir[3180]. Başka bir ifadeyle, beyannameye dayanan tarh usulünde tarh işleminde hata bulunması hâlinde dava açılabilmektedir[3181]. Nitekim vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi, ihtirazî kayıtla yani çekinceli olarak verilmemiş beyannameler açısından tahakkuk eden vergiye karşı *saklı kalan bir kanunî olanak*tır[3182].

[3180] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 170.
[3181] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 207.
[3182] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112-113.

Nitekim Danıştay'ın bir kararına esas olayda, davacı adına tahakkuk ettirilen emlak vergisi, kültür ve tabiat varlıklarını koruma payı, gecikme faizi ile kesilen vergi ziyaı cezalarının kaldırılması istemiyle dava açılmış; dava konusu tahakkuk fişlerinin muhteviyatında vergi mahkemesinde dava açılması gerektiği hususu ile vergi mahkemesinde dava açma süresinin belirtilmediğinden usulüne uygun olarak tanzim edilmediği gerekçesiyle davacının talebini kabul eden vergi mahkemesi kararı temyiz edilmiştir. Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nun madde 26/11 hükmü uyarınca, tahakkuk fişinin muhteviyatında, vergi mahkemesinde dava açılması ile ilgili hükümlere ait kısa bilginin yer alması gerektiğini; Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde, vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının vesikayı hükümsüz kılacağının hükme bağlandığını belirtmiştir. Somut olayda vergi mahkemesi, tahakkuk fişlerinde dava açma yeri ve süresine ilişkin herhangi bir bilgiye yer verilmediğini, bu durumun da son derece karışık olan mevzuat karşısında kişilerin hak arama, hak ve hürriyetlerin korunması açısından öngörüsüne aykırı olduğunu, hak arama hürriyetini sınırladığını ve Anayasa'nın temel hak ve hürriyetlerin korunmasını düzenleyen 40. maddesine açıkça aykırılık oluşturduğunu belirterek davanın süresinde açıldığının kabulüne ve muhteviyatında vergi mahkemesinde dava açılması gerektiği hususu ile vergi mahkemesinde dava açma süresinin belirtilmediği tahakkuk fişlerinin usulüne uygun olarak tanzim edilmediği gerekçesiyle iptaline karar vermiştir. Danıştay da tahakkuk fişlerinde dava açma yeri ve dava açma süresine ilişkin herhangi bir bilgiye yer verilmemesi sonucunda davanın süresinde açılmadığı durumlarda hak arama hürriyeti kısıtlanacağını belirtmiştir[3183].

Yukarıdaki açıklamaları tutarlı bir bütün hâlinde incelediğimizde, Anayasa'da ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda hak arama hürriyeti bağlamında öngörülen tebliğ hususunun karşılığının Vergi Usul Kanunu'nun tahakkuk fişinin içeriğinde yer almak zorunda olan vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgide özel bir düzenleme olarak yer aldığı düşünülmektedir. Bu noktada tahakkuk fişi içeriğindeki vergi mahkemesinde dava açılması hususunun hem

[3183] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 04.02.2016 Tarihli ve E. 2013/5102, K. 2016/221 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2013-5102-k-2016-221-t-4-2-2016, 06.08.2021.

vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesi hem de ihtirazî kayıt müessesesi; düzeltme ile ilgili hükümler hususunun da vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesi açısından oldukça önemli olduğu anlaşılmaktadır. Zira dava açmamama ilkesinin istisnasını teşkil eden bu müesseseler açısından dava açma süresinin ne zaman başladığının tartışılması gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 26/11 hükmündeki *vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi* düzenlemesi, vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi açısından değerlendirildiğinde, bu müessese vergi uyuşmazlıklarının konularından birisini oluşturmaktadır[3184].

Vergi Usul Kanunu'nun madde 26/11 hükmündeki *vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi* düzenlemesi, *ihtirazî kayıt* açısından değerlendirildiğinde, ihtirazî kayıtla verilen beyannamelerin diğer beyannamelerden farklı olmadığı; ihtirazî kayıtla verilen beyannamelerde de tarh ve tahakkukun tahakkuk fişi ile yapılmakta olduğu; ancak bu beyannamelerde istisnaî olarak dava açma hakkı mevcut olduğundan tahakkuk fişinin üzerinde dava açma süresinin belirtilmesi gerektiği ifade edilmektedir[3185].

Durum bu olmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nda vergi davaları açısından *vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar* ile *dava konusu*nun hükme bağlandığı görülmekle birlikte; mükelleflerin açacağı davalarda süreyi başlatan hususlar yer almamaktadır.

Nitekim Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında, Vergi Mahkemesince davacı tarafından ihtirazî kayıtla beyan edilerek 2017 yılına ilişkin elektrik üretim lisans harcına ilişkin tahakkuk fişinin 02.05.2017 tarihinde düzenlendiği ve tahakkukun kaldırılması istemli davanın tahakkuk fişinin düzenlendiği tarihten itibaren 30 gün içinde en geç 01.06.2017 tarihinde açılması gerekirken bu sürenin geçirilmesi suretiyle 21.06.2017 tarihinde Mahkeme kayıtlarına giren dava dilekçesiyle açılan davanın süre aşımı nedeniyle esasının incelenmesine olanak bulunmadığı gerekçesiyle davanın

[3184] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 116.
[3185] Yafes Pehlivan, "Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtla Beyan Müessesesi", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı, 153, Yıl: 13, Eylül 2005, ss. 97-103, s. 98.

reddine karar verilmiştir. Danıştay yaptığı temyiz incelemesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 26. maddesinde tahakkuk fişinde vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilginin yer alacağının hükme bağlandığını, dosyada bulunan tahakkuk fişinde tahakkuk fişine karşı dava açılması hâlinde dava açma şeklinin ve dava açma süresinin kaç gün olduğu hususuna yer verilmediğinin açık olduğunu belirtmiş olup Anayasa'nın madde 40/2 hükmünde yer alan "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır." düzenlemesi karşısında dava açma süresinin geçirildiğinden söz edilmesine olanak bulunmadığından dolayı davanın süresinde açıldığının kabulü ile işin esasının incelenmesi gerekirken, davayı süre aşımı gerekçesiyle reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmadığına karar vermiştir[3186].

Zira burada da her ne kadar Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde tahakkuk fişi temelinde tebliğ esası hükme bağlanmamış ise de tebliğ yerine geçen işlemler ile olası bir uyuşmazlık için dava açma süresinin başlangıcının herkes tarafından bilinir hâle gelmesi gerekmektedir.

Nitekim doktrinde de mükellefin *dava açma hakkının bir güvencesi* olarak tebliğ yerine geçen işlemler suretiyle tebliğin yapılmış sayıldığı günün, dava açma süresinin başlangıcını oluşturduğu belirtilmektedir[3187]. Bu kapsamda tahakkuk fişinin

[3186] **Bkz.:** Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. VDD, 27.12.2017 Tarihli ve E. 2017/2554, K. 2017/3019 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/ankara-bim4-vdd-e-2017-2554-k-2017-3019-t-27-12-2017, 19.09.2021. Durum, *düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi* açısından değerlendirildiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesi uyarınca tahakkuk fişi dışında vergilendirme ile ilgili hüküm ifade eden vesikalar ve yazıların tebliğ edileceği; ancak Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesine göre, *tahakkuk fişlerindeki* matraha ait rakamların veya indirimlerin ya da verginin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması bir *matrah hatası;* verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması da *vergi miktarında hata* olarak kurala bağlanmıştır. Yine tahakkuk fişine bağlı olarak *verginin mükerrer olması* şeklindeki hesap hatası ya da hesap hatası dışında *vergilendirme hatalarının* da ortaya çıkması mümkündür. Bu bağlamda tahakkuk fişindeki hesap ya da vergilendirme şeklinde Vergi Usul Kanunu'nda tasnif edilen vergi hatalarının mükellefin başvurusu suretiyle ortaya çıkarılabilmesi için, her ne kadar Kanun'un 93. maddesinde tahakkuk fişi temelinde tebliğ esası hükme bağlanmamış ise de tebliğ yerine geçen işlemler bağlamında mükellefin bir bilgi edinmesi gerekmektedir. Buradan hareketle, çalışma konusu açısından özellikle tahakkuk fişi açısından ileri sürülebilecek vergi hataları açısından mükellefin tebliğ yerine geçen işlemle bilgi edinmesi mümkün olacak ve dolayısıyla dava açma ya da idarî başvuru sürelerinin başlangıcı da tayin edilecektir.

[3187] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 284.

mükellefe tebliğ edilmiş olduğunun idarece kanıtlanması gerektiği ileri sürülmektedir[3188].

Dolayısıyla Anayasa'nın madde 125/3 ile madde 40/2 hükümlerinin önemi, beyannameye dayanan tarh usulünde dava açmama hakkı tanınmaması ilkesinin, vergi hataları ile ihtirazî kayıtla verilen beyannameler şeklindeki istisnaları bakımından ortaya çıkmaktadır. Çünkü Anayasa'nın madde 125/3 hükmü incelendiğinde, ilgili *idarî işlemin varlığı açısından değil;* bu işlemlere karşı *dava açılmasına ilişkin olduğu* görülmektedir.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında, yazılı bildirim esasının Anayasal bir kural olarak düzenlenmesinin temel amacının, idarî işlemler karşısında kişilerin hak ve çıkarlarının yargısal yolla korunması; bunun sağlanması için de dava açma hakkının kullanılmasının Anayasal güvence altına alınması olduğu; yazılı bildirimin öneminin, özellikle kişilerin menfaatlerini ihlal eden idarî işlemlere karşı dava açma hakkının kullanılmasında ortaya çıktığı belirtilmiştir[3189].

Danıştay'ın da bir kararında da idarî işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağı kuralının idarî işlemlerin idare tarafından ilgililere açık ve anlaşılır bir biçimde duyurulması ve bu işlemlere karşı idarî yollara veya dava yoluna başvurmalarına olanak sağlama amacını taşıdığı belirtilmiştir[3190].

Hemen burada belirtmek gerekir ki, eğer ki bir vergi hatası ya da tahakkuk fişini hükümsüz kılacak içerik eksikliğine ilişkin hata veya beyannamede ihtirazî kayıt bulunmadığında, mükellefe tahakkuk fişini ***verme,*** posta ile ***gönderme*** ya da elektronik ortamda ***iletme***[3191] şeklindeki usulî işlemlerin yapılmadığına yönelik bir iddia zaten ileri sürülemeyecektir. Zira vergiye dair hesaplarda veya vergilendirmede

---

[3188] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 358.

[3189] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 19.07.2017 Tarihli ve 2014/7325 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 12.09.2021.

[3190] **Bkz.:** Danıştay İDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/212, K. 2013/221 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 19.07.2017 Tarihli ve 2014/7325 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 12.09.2021.

[3191] Vergilendirme sürecinde elektronik ortamda iletme şeklinde ortaya çıkan bu usulî işlemlerin, *vergi idareleri ve iletişim teknolojileri* kapsamında değerlendilmesi mümkündür. Konu hakkında **ayrıca bkz.:** Esra Ekmekçi, **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler,** İstanbul, Kazancı Yayınları, 2003, s. 108-121.

hata; yani vergi hatası bulunmayan, tahakkuk fişini hükümsüz kılacak içerik eksiliğine ilişkin hata bulunmayan ve hiçbir çekince konmayan beyanname sahibi mükellef yönünden dava açmasında hukukî bir yarar olmadığı gibi, kural olarak dava açamama ilkesinden dolayı da bu iddiayı ileri sürebileceği hukukî bir yol da öngörülmemiştir. Dolayısıyla, vergi hatası bulunmayan ya da tahakkuk fişini hükümsüz kılacak içerik eksiliğine ilişkin hata bulunmayan veya ihtirazî kayıt konulmayan beyannameler üzerine tanzim edilen tahakkuk fişlerinin tebliği, hukukî hiçbir duruma etki etmemektedir; zira Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri ile beyannameye dayanan tarh usulünde gerek dava açamama kuralının esas kılınması gerekse de tahakkuka hukukî etkiyi "tevdi edene ver(il)me, gönder(il)me, ilet(il)me" olmaksızın bahşetmesi sebepleriyle bahsi geçen iki durumla sınırlı olarak tebliğin gerekli olmadığı belirtilebilir[3192].

Sayıştay'ın da bir kararında, beyan esasına dayalı vergilendirme usulünde mükelleflerin beyanları ile bağlı olduklarından ve kendi beyanlarına göre salınan vergileri uyuşmazlık konusu yaparak dava aç(a)mayacaklarından; tarh edilen verginin ihbarname ile kendisine tebliğine ve dava açma süresinin beklenmesine mahal kalmadığı; tebliğ aşamasına gerek olmadan tarh ve tahakkuk işlemlerinin aynı anda yapılabildiğinden dolayı Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesinde, beyan üzerinden alınan vergilerin tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirileceğinin açıklandığı ve verginin tahakkukunun kabili tahsil hâle gelmesi demek olması sebebiyle bu aşamadan sonra Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine uygun şekilde tahsilat işlerine başlanılacağı belirtilmiştir[3193].

Nitekim Bölge İdare Mahkemesince verilen bir kararda, beyan üzerinden alınan vergilerde verginin, mükellefçe verilen beyannamenin kabulü üzerine vergi idaresince tarh edildiği ve tahakkuk fişinin düzenlenmesiyle de tarh edilen verginin, aynı zamanda tahakkuk ettirilerek verginin ödenecek safhaya geldiği, dolayısıyla verginin tarhının, tahakkuktan önceki aşamayı ifade etmekte olduğu ve tarh edilen

[3192] **Ayrıca bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 134.
[3193] **Bkz.:** Sayıştay Genel Kurulu, 27.04.1992 Tarihli ve K. 4725/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=sgk-4725-1-27-04-1992.htm&kw=`4725/1`&cr=sayistay#fm, 12.02.2022.

vergilere karşı dava açılmasının tahakkuku önlediği, beyan üzerinden alınan vergilerde ise beyannamenin kabulü üzerine derhal *tahakkuk fişi düzenlenmesi nedeniyle, verginin beyannamenin verildiği tarihte tahakkuk ettiği* ve bu şekilde ihtirazî kayıtsız beyanname verilerek tarh ve tahakkuk ettirilen vergiye karşı dava açılamamasının Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünün gereği olduğu; değinilen yasaklamada, ihtirazî kayıt konulmaksızın beyan edilen vergiye karşı dava açılabilmesini mümkün kılan tek istisnaî durumun, vergi hatalarına ilişkin düzenlemeler olduğu sonucuna varıldığı belirtilmektedir[3194].

Ancak buradaki kesinleşmenin çalışmanın devamında açıklanacağı üzere, bir karine olarak verginin geniş anlamda kesinleşmesine tekabül ettiği; karinenin vergi hatası bulunduğu şeklindeki bir iddia üzerine aksinin ispatlandığı hâllerde ise verginin dar anlamda kesinleşmesine tekabül ettiği belirtilmelidir.

Dolayısıyla yer verilen Anayasa ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu hükümleri bağlamında dava açma süresini başlatan hususlar incelendiğinde, vergi hataları bulunan, tahakkuk fişinde aslî şekil noksanlığı bulunan ya da ihtirazî kayıt bulunan beyannamelere karşı açılacak davalarda, vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklara özgü olarak yazılı bildirimle aynı hukukî etkiye sahip olacak şekilde hükme bağlanmış olan *tebliğ yapılan hâllerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin* dikkate alınması gerektiği açık olup beyannameye dayanan tarh usulünde, vergi hatasına ya da beyannameye konulan ihtirazî kayda binaen dava açılması durumunda süreyi, *tebliğ yapılan hâllerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı* tarihi izleyen günden başlatmak gerekmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği günden beri aynen muhafaza edilen[3195] madde 109/1 ile Kanunu'nun İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde

[3194] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 28.06.2018 Tarihli ve E. 2017/4863, K. 2018/2376 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2017-4863-k-2018-2376-t-28-6-2018, 21.01.2022.
[3195] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**

7/2-b hükümlerindeki[3196] hukukî mantık ve dolayısıyla sistematik yorum; yine Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği günden beri aynen muhafaza edilen[3197] beyannameye dayanan tarh usulünün içeriğinde yer alan tahakkuk fişi esası, tahakkuk fişinin içeriği ve genel olarak bu usuldeki tahakkuk işlemini düzenleyen 25, 26, 27 ve 28. maddeleri ile uyumludur. Bu bağlamda yürürlük kazandığı dönemdeki aynı kanun koyucunun iradesini yansıtmak suretiyle bahsi geçen tüm maddeler tutarlı bir bütün oluşturmaktadır. Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmü uyarınca da tanzim edilen tahakkuk fişi temelinde, Vergi Usul Kanunu'nun 109. maddesinde ve Kanunu'nun İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 7/2-b hükmünde (ve Vergi Usul Kanunu'nun mülga 379. maddesinde) hukukî niteliği açıkça belirtilen ***tebliğ yerine geçen muamele/işlem,*** tahakkuk fişi esasına yönelmektedir.

Bireysel idarî işlemlerin (idarî kararların) hukukî rejimi kapsamındaki hususlarından birisi de bunların alınışında, birtakım idarî şekil ve usul şartlarına uygun olma zorunluluğudur. Bireysel idarî işlemlerin alınmasından önce ve sonra birtakım usulî işlemlerin (muamelelerin) yapılmasının genellikle öngörüldüğü; bu kapsamda örnek olarak yetkili makamın karar vermeden önce bir kurulun düşüncesini veya ilgilinin görüşünü istemek ve elde etmekle yükümlü tutulması ve kararı aldıktan sonra da *bir yere tevdi veya kaydetmek zorunda olabileceği* gibi, ilgililere *yayın veya yazılı bildirim yolu ile ulaştırmak durumunda* olabileceği; bu usuller gerçekleşmeden yapılan işlemlerin ve alınan kararların ilk durumda sakat, ikinci durumda ise *ilgilileri bağlama gücünden yoksun olacağı* belirtilmiştir[3198]. Bu anlamda bireysel hukukî sonuç doğuran işlemler, bunların tekemmülü için gereken iradelerin birleşmesi suretiyle idareyi bağlamakta iken; ilgililer için yüküm doğurmaları kendilerine tebliğ ile mümkün olmaktadır[3199].

[3196] İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girişi dolayısıyla vergisel uyuşmazlıklar için öngörülen değişiklikler uyarınca ilga edilmekle birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 379. maddesi de Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği andan itibaren mevcut olan bir düzenleme olup bu düzenleme aynen muhafaza edilmiş; sadece düzenlemenin İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alması takdir edilmiştir.

[3197] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**

[3198] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 408-409.

[3199] Özyörük, **İdare Hukuku,** s. 201.

İdarî işlemler, yürütülebilirlik; yani icraîlik özelliklerini oluştukları andan itibaren bünyelerinde barındırmakta olup icraîlik özelliğini anonim olarak kazanmaktadırlar[3200]. Dolayısıyla idarî işlemler yetkililerce kabul ve imza edilmekle tamam olur, yürürlüğe girer, kesinleşir ve gerçekleşir; ancak bunların yayın yolu veya yazılı bildirim ile duyurulması, ilgililer ve üçüncü kişiler hakkında hüküm ifade ve etki edebilmesinin koşuludur. Bu bağlamda tamam olan bir idarî işlem o anda yürürlüğe girse de ilan veya tebliğ edilmedikçe ilgililere ve üçüncü kişilere karşı ileri sürülemez ve dolayısıyla uygulamaya konulamaz. Bu sebeple idarî işlemlerin yürürlüğü ile uygulanabilirliği farklı hususlardır[3201]. Bireysel işlemlerin ilgiliye tebliği tekemmül değil; icrasının, hukukî ve/veya fiilî sonuçlarının elde edilmesi şartı olup tebliğ ile işlemler, üçüncü şahısların hukukî durumlarını değiştirir ve ileri sürülebilecek nitelik kazanırlar. Zira tekemmül ile tebliğ veya ilan arasında geçen sürede bireysel işlemler, bu işlemleri tesis edenler ya da öğrenenlerce bir hukukî veri teşkil eder, bu işlerin hükümleriyle bağlı ve -varsa- mükellefiyetleri yerine getirmekle de yükümlü olurlar[3202].

Düzenleyici işlemler için yayın yolu, bireysel idarî işlemlerin ise (idarî kararlar) ise yazılı bildirim ile ilgililere duyurulması zorunludur. Bu muameleler, mevzuatta öngörüldükleri şekiller uyarınca yapılmadığı takdirde, gerçekleşmiş sayılmazlar ve örneğin dava açma süresi başlamamaktadır[3203].

Yukarıda yer alan açıklamalar, beyannameye dayanan tarh usulünde tebliğ hususu açısından oldukça önemlidir. Zira beyannameye dayanan tarh usulünde dava açılmaması ilkesinin istisnaları bağlamında beyan sahipleri açısından da dava açma süresinin başlangıcı bir hukukî sorun teşkil etmektedir.

Doktrinde, beyannameye dayanan tarh usulünde tahakkuk fişinin tebliğ edilmesi gerekmediği belirtilmektedir[3204]. Bu anlamda mükellefin beyanına göre yapıldığı vergiler tahakkuk fişi tarh ve tahakkuk etmiş sayıldığı için, tarh işleminin

[3200] Erkut, **Kesin ve Yürütülebilir İşlem,** s. 111.
[3201] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 410-411.
[3202] Özyörük, **İdare Hukuku,** s. 215.
[3203] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 410.
[3204] Erdem, **Hatalı Beyanın Sonuçları,** s. 120; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 173; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 134; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 114.

ayrıca tebliğ yapılmamaktadır[3205]. Başka ifadeyle beyan esasına dayanan vergilerde tebligatın zorunlu olmadığı ileri sürülmektedir[3206]. Zira tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ edilmemesindeki sebep, beyannameye dayanan tarh usulünde vergilendirme sürecinin tahakkuk aşamasında ilgilinin yapılan işlem konusunda bilgi sahibi olmasıdır[3207]. Buradan hareketle, tahakkuk fişi ile yapılan tahakkuk konusunda mükellefin bilgisinin olduğu ve ayrıca bildirimde bulunmasına gerek olmadığı anlayışının bulunduğu belirtilmiştir[3208]. Benzer şekilde, mükellef tarafından bilinen vergi tarhiyatının eylemsel şekilde tebliğine gerek görülmediği ifade edilmektedir[3209]. Bu kapsamda vergilendirme sürecinde yer alan idarî işlemlerden tarh ve tahakkuk işlemleri aynı anda gerçeklemiş olduğundan, genellikle bir tebliğ işlemine de gerek kalmamaktadır[3210]. Bu anlamda kanun hükmü, beyannameye dayanan tarh usulünde mükellefin kendi beyanına itiraz edemeyeceğini dikkate almış ve tahakkuk fişi esasında *yeniden* bir tebliğ işlemini şart koşmayı fuzulî görmüştür[3211]. Düzenlenen tahakkuk fişinin mükellefe ya da mükellef adına beyannameyi vergi dairesine tevdi edene verilmesiyle, ayrıca tebliğe lüzum kalmadan verginin tahakkuk etmiş olduğu ileri sürülmektedir[3212]. Beyannameye dayanan tarh usulündeki bu vergilendirmede, ayrı bir süreç içinde tarhın mükellefe tebliğine gerek duyulmamıştır[3213].

Bu sebeplerle tebliğ zorunluluğunun en önemli istisnasını tahakkuk fişinin oluşturduğu; zira tahakkuk fişinin beyannameyi getirene elden verildiği; almazsa posta ile gönderildiği belirtilmektedir[3214]. Yargı kararlarında da vergilendirme ile ilgili olup tebliğ zorunluluğu bulunmayan tek istisnaî işlemin tahakkuk fişi düzenlenmesi olduğu belirtilmiştir[3215]. Bunun dışında doktrinde beyannameye dayanan tarh usulünde tebliğ

[3205] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 56; Taşdelen, **op. cit.,** s. 285.
[3206] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 286.
[3207] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 134.
[3208] Kırbaş, **op. cit.,** s. 116.
[3209] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 207.
[3210] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 134.
[3211] Turgay, **op. cit.,** s. 62.
[3212] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 196-197.
[3213] Şenyüz, **Tebliğ Zamanaşımı,** s. 17, Dipnot 1.
[3214] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 131. Eserin yazıldığı dönemde elektronik ortamda gönderme usulü bulunmamaktadır; bu sebeple güncel düzenlemeler açısından bu usul de belirtilebilir.
[3215] **Örnek kararlar için bkz.:**
· Danıştay VDDK, 17.09.2014 Tarihli ve E. 2014/508, K. 2014/761 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2014-508-k-2014-761-t-17-9-2014, 19.11.2020.

aşamasının bulunmadığı değil; düşmüş ve görünmez olduğunun söylenebileceği de ifade edilmektedir[3216].

Burada belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu sistematiğinde esas kılınmış tebliğin bazı durumlarla sınırlı şekilde istisna tutularak beyannameye dayanan tarh usulünün tebliğ esasına tabi olmamasının sebebi, matrahın mükellefçe tespit edilmesi ve bu sebeple mükellefçe biliniyor olmasından kaynaklanmakta[3217] olup bu bağlamda kanun koyucu, beyannameye dayanan tarh usulünde tanzim edilen tahakkuk fişinin usulî işlemi olarak idarece mükellefe/beyannameyi mükellef namına tevdi edene -istisna durumlar dışında- tebliğinin değil de ***ver(il)me***sini, ***gönder(il)me***sini veya ***ilet(il)me***sini öngörmüş ve bunu beyannameye dayanan tarh usulünde tanzim edilen tahakkuk fişi açısından esas kılmıştır.

Yine belirtmek gerekir ki, idarî usuller içinde malî unsurular önemli bir yer tutmaktadır[3218]. Diğer usul kurallarından ayrı olarak kanunlaşan ve vergiden doğan bütün ilişkilerin ilgili bulunduğu bağımsız usul hukukunun temellerini ortaya koyan[3219] Vergi Usul Kanunu, hâlâ idarî usul kanununun çıkarılmaması karşısında vergilendirme alanında bu kanunun işlevini görmektedir[3220]. Nitekim Vergi Usul Kanunu, idarî usulün belli bir alanının kodu[3221], vergilendirme sürecinin usul kodu[3222], özel bir idarî usul kodu[3223] ya da vergilendirme işlemleri ile ilgili bir idarî usul kanunu[3224] olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu vergi alacağının elde edilme sürecinde *kişilerin haklarının gerektiği şekilde korunmasını*

· İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 01.11.2017 Tarihli ve E. 2017/1293, K. 2017/2673 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim2-vdd-e-2017-1293-k-2017-2673-t-1-11-2017, 19.11.2021.

· İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 18.10.2017 Tarihli ve E. 2017/1596, K. 2017/2194 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim1-vdd-e-2017-1596-k-2017-2194-t-18-10-2017, 19.11.2021.

· İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 20.06.2017 Tarihli ve E. 2017/1892, K. 2017/1957 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim2-vdd-e-2017-1892-k-2017-1957-t-20-6-2017, 19.11.2021.

[3216] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 198.
[3217] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 134.
[3218] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 102.
[3219] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 24-25.
[3220] Saban, **Vergi Hukuku,** s. 70.
[3221] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 102.
[3222] Şenyüz, **Tebliğ Zamanaşımı,** s. 23.
[3223] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 190.
[3224] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 795.

sağlamak amacıyla, vergi idaresinin faaliyetlerinin şekil ve usul kurallarını düzenleyen bir kanun niteliği taşımaktadır[3225]. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu ile doktrin ve/veya içtihattan farklı kurallar öngörülebilmesi mümkündür.

Nitekim idare hukuku ile yakın ilişkisi bulunan vergi hukukunun kendi usul kanununa sahip olması hususunun vergi hukuku adına son derece önemli olduğu ifade edilmiştir[3226]. Bu noktada kanun koyucunun beyannameye dayanan tarh usulündeki tebliğ hususunda, doktrin ve içtihadı birebir metne aktarmadığı; bazı değişiklikler öngördüğü anlaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle, Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri uyarınca beyannameye dayanan tarh usulünde tarh ile birlikte hukukî varlık kazanan tahakkuk açısından tebliğ hususunun mükellefler yönünden tahakkuk hukukî etkisini kazanmış tarhın icrasının, hukukî ve/veya fiilî sonuçlarının elde edilmesine yönelik bir tesiri bulunmamaktadır.

Kanun koyucu, Vergi Usul Kanunu'nda tebliğ işlemi yönünden beyannameye dayanan tarh usulünde doktrin ve içtihattaki ilkeleri benimsememiştir. Durum bu olmakla birlikte kanunî düzenlemeler, Anayasa'nın madde 125/3 ile 40/2 hükümlerine uygun olmak zorunda olduğu gibi; idareler de işlemlerini buna göre tesis etmek zorundadır. Bu anlamda beyannameye dayanan tarh usulünde tahakkukun, tebliğ yerine geçen bir işlemle bildirimi ilgililer ve üçüncü kişiler hakkında hüküm ifade ve etki edebilmesinin şartı değilse de dava açma süresi başlamasının bir şartı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Nitekim Danıştay kararlarında da ihtirazî kayıtla verilen beyannameye dayanarak yapılan tarha karşı idarî dava açma süresinin, Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesi uyarınca düzenlenen tahakkuk fişinin tebliğ tarihinden itibaren başlayacağı belirtilmektedir[3227].

[3225] Saban, **Vergi Hukuku,** s. 70.

[3226] A. Bumin Doğrusöz, "Taslak Giriş ve 'Vergilendirme' başlıklı Birinci Kitap", **Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı Değerlendirme Komisyonu Raporu,** İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Mayıs 2016, ss. 13-35, s. 13, ***("Vergilendirme").***

[3227] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 14.10.1994 Tarihli ve E. 1992/8008, K. 1994/4742 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-7-d-e-1992-8008-k-1994-4742-t-14-10-1994-danistay-7-dairekarari/522515/%22ihtirazi+kay%c4%b1t%22+%2b%22tahakkuk+fi%c5%9fi%22+, 11.01.2021.

Tüm açıklamaları toparlayacak olursak, Vergi Usul Kanunu'nun 25. ve devamındaki maddelerde tahakkuk fişinin tebliği ile ilgili esaslar düzenlenmiş olmaktadır[3228]. Vergi Usul Kanunu'na göre yapılacak tebliğlerin; *tahakkuk fişine, vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesika ve yazılara, aksine hüküm bulunmaması koşuluyla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yazılı işlemlere* ilişkin olanlar olduğu ileri sürülmektedir[3229].

Beyannameye dayanan tarh usulünde tebliğ değil; tebliğ yerine geçen işlemler ihdas edilmiştir. Ancak bu usulde tebliğ olmadan tahakkuk gerçekleşmektedir[3230]**.** Bu anlamda tebliğ yerine geçen işlemlerden önce, Vergi Usul Kanunu'nun emri gereğince vergi ödenecek hâle gelmekte; yani tahakkuk etmektedir. Dolayısıyla beyannameye dayanan tarh usulünde tebliğin hukukî kıymetine sahip olan tebliğ yerine geçen işlemler, vergi ödenebilir hâle getirme işlevini haiz olmamakla birlikte; *sürelerin başlangıcı tayin etme* işlevine sahiptir.

5.1.1.1.1.3.1. Tahakkuk Fişinin Tevdi Edene "Verilmesi"

Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmünde düzenlenen tahakkuk fişi esasına göre, *kural olarak,* vergi dairesince tanzim edilen tahakkuk fişinin bir nüshası, mükellefe ya da beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene ***verilmekte*** ve bu suretle vergi tahakkuk etmiş olmaktadır. Dolayısıyla beyannameye dayanan tarh usulünde *kural olarak* Vergi Usul Kanunu ile öngörülen sistem, vergi idaresi ile mükellef arasında cereyan eden bir ***tevdi teatisi*** sistemidir. Zira bu sistemde kural olarak, mükellef beyannameyi vergi idaresine tevdi etmekte ve akabinde vergi idaresince de tarh işleminin tesisi mahiyetinde olarak tanzim edilen tahakkuk fişi de beyannameyi tevdi edene tevdi edilmektedir.

Vergi alacağının şeklî anlamda tahakkukunu sağlamak üzere, Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmü uyarınca tahakkuk fişinin verilmesi hususu düzenlenmiş olup bu husus, maddî anlamda tahakkukun gerçekleşmesinde ise

[3228] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 58; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 358.
[3229] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 58.
[3230] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 56.

işlevsizdir. Ancak tahakkuk fişinin verilmesi, mükellefin şahsî muhasebe kayıtlarında borcunu gösterebilmesi veya beyannamesine ihtirazî kayıt koyduysa tarhiyatı dava konusu yapabilmesi için bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır[3231].

Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde düzenlenen usullerden ilki olan *posta ile tebliğ usulü,* doktrinde vergilendirme işlemlerinde *esas*[3232]*, aslolan*[3233]*, asıl*[3234]*, olağan*[3235] *tebliğ usulü* olarak belirtilmektedir. *Genel kural* olarak addedilen[3236] olağan tebliğ usulüne başvurulması için, tebliğ muhatabı olan gerçek ve tüzel kişilerin adreslerinin bilinmesi gerekmektedir; bu şart sağlanmadığında ise *ilan yolu ile tebliğ usulü*ne başvurulacaktır[3237].

Vergi Usul Kanunu'nun madde 93/2 hükmünde yer verilen *daire veya komisyonda tebliğ usulü*nün kullanılmasında da memur aracılığı ile ve elektronik ortamda tebliğ usullerine benzer şekilde idareye takdir yetkisi tanınmış olduğu görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde düzenlenen ve *tebliğ esasları* olarak hükme bağlandığı üzere, tebliğe esas belgelerin vergilendirme ile ilgili olan, hüküm ifade eden bütün vesikalar ve yazılar olduğu ve *tahakkuk fişi*nin tebliğe esas belgeler kapsamına alınmadığı görülmektedir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesindeki her iki fıkrayı birlikte yorumladığımızda, *tahakkuk fişinin dışında,* vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bütün vesikalar ve yazıların tebliğinin, posta ve ilan yolu ile tebliğ usullerinin dışında, daire veya komisyonda tebliğ usulü ile de yapılmasının uygun olduğuna hükmedilmiştir. Yani, kural olarak posta ile, ilan yolu ile ve daire veya komisyonda tebliğ usulleri kullanılmak suretiyle tahakkuk fişi tebliğ edilmemektedir. Ancak ***bunun karşılığında,*** Vergi Usul Kanunu'nda ***tahakkuk fişi ile ilgili özel düzenlemeler yapıldığı tespit edilmiştir.***

[3231] Taşdelen, **op. cit.,** s. 289.
[3232] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 80.
[3233] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 133; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 289.
[3234] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 194.
[3235] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 138.
[3236] Kırbaş, **op. cit.,** s. 117.
[3237] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 139.

İstisnaî bir tebliğ yolu[3238] olan daire veya komisyonda tebliğ usulünde, yine memur aracılığı ile ve elektronik ortamda tebliğ usullerinden farklı olarak idarenin bu usulü tercihinde takdir yetkisinin kullanabilmesi için, *tebliğ muhatabının iradesi belirleyici* kılınmıştır. Bu bağlamda her daim idarenin daire veya komisyonda tebliğ usulüne başvurmasına hukuken imkân bulunmamaktadır. Diğer bir deyişle, ilgilinin kabul etmesi şartıyla, idare tarafından daire veya komisyonda tebliğ usulünün kullanılması hukuka uygun olacaktır. Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmünde düzenlenen tahakkuk fişi esasına göre, kural olarak vergi dairesince tanzim edilen tahakkuk fişinin bir nüshası mükellefe ya da beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene *verileceği* ve tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshasının aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçtiği ifade edilmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmündeki bu düzenleme ile kanun koyucu burada, beyannameye dayanan tarh usulünde aslında vergilendirme ilgili olan ve hüküm ifade eden bir makbuz niteliğinde olan tahakkuk fişinin tanzim edildiğinde, ***dairede verilme usulü*** olarak adlandırılabilecek bir idarî usulde *verilme*sini öngörmüş ve ilgilinin kabul etmesi şartını arama kuralını bu usulde kaldırmıştır. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmü ile kanun koyucunun dairede verilme usulü şeklindeki tebliğ yerine geçen bir işlem öngörmesi açısından iradesinin ilgilinin kabul etmesi şartının aranmaması olarak tezahür etmesi sebebiyle, Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmü, *Vergi Usul Kanunu'nun madde 93/2 hükmündeki daire veya komisyonda tebliğ usulüne yönelik genel düzenlemenin kanunî bir istisnası niteliğindedir.*

Ayrıca bu istisna niteliğinden dolayıdır ki, Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmü ile birlikte, madde 28/1 hükmü, Vergi Usul Kanunu'nun 93 ila 107. maddelerinin de *gerekçesi niteliğinde*dir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmü uyarınca, dairede verilme usulü olarak adlandırdığımız ve tahakkuk fişinin bir nüshasının mükellefe ya da beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilmesinin, ilgilinin bilgisine sunulması gerekliliğini temin etmeye

[3238] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 135.

hizmet ettiği ve bu bağlamda ***bir tebliğ işleminin (tebliğ yerine geçen muamele) tesis edildiği*** düşünülmektedir.

Doktrinde de vergi tahakkukunun yapılması hâlinde verginin tebliğ edilmiş sayılacağı; örneğin gelir vergisinde tahakkuk fişinin kesilip beyannameyi veren kişiye tevdi edilmesinin tebliğ hükmünde olduğu belirtilmektedir[3239]. Yine doktrinde tahakkuk fişinin, beyannamenin alınması üzerine tanzim edilmesi hâlinde bir nüshasının mükellefe veya beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene *verilmekle* tebliğ edildiği; yani *verilme*nin tahakkuk fişinin tebliğ esaslarından biri olduğu belirtilmektedir[3240]. Bu anlamda mükellefin beyanına dayanan tarhta vergi dairesince düzenlenen tahakkuk fişinin düzenlenip mükellefe verilmesi ile tebliğ işleminin yapılmakta olduğu belirtilmektedir[3241].

Ayrıca vergi dairesinin beyannameyi mükelleften alınca, mükellefe bir tahakkuk fişi düzenleyerek verdiği ve verginin, ayrıca tebliğe gerek kalmaksızın tahakkuk etmiş sayılacağı belirtilmektedir[3242]. Bu kapsamda kural olarak dava açmamama ilkesine tabi beyannameye dayanan tarh usulünde beyanın ihtirazî kayıtla yapılması hâlinde beyana dayalı vergi tarhına karşı dava açılabilmekte olup dava açma süresi de tahakkuk fişinin kesilip verildiği tarihte başlamaktadır[3243]. Bu bağlamda mükellefin beyanı üzerine tarh edilen vergilerde tebliğin, idarece tanzim edilen tahakkuk filinin aynı anda mükellefe (veya sorumluya) verilmesi üzerine gerçekleştiği; tahakkuk fişinin verilmesinin *tebliğ yerine geçtiği* ifade edilmektedir[3244]. Yine doktrinde *tebliğ yerine geçen işlemler* kapsamında tahakkuk fişinin mükellefe verilmiş olmasının mükellefe tebliğ yerine geçtiği belirtilmektedir[3245]. Buradaki verilme, tebliğ yerine geçen bir işlem olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu düşüncemizin dayanağında ise yukarıda yer verilen Anayasal ve İdarî Yargılama Usulü ve Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler olduğunu da belirtmek gerekir.

[3239] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 80.
[3240] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 59; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 358.
[3241] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 127.
[3242] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 56.
[3243] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 285.
[3244] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 92.
[3245] Kırbaş, **op. cit.,** s. 121.

Bu sebeple Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yapılacak tebliğler kapsamında *i. Tahakkuk fişi, ii. Vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden vesika ve yazılar* ve *iii. Aksine hüküm bulunmaması koşuluyla, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yazılı işlemler* bulunmaktadır[3246]. Nitekim doktrinde de vergi uyuşmazlıklarında dava açma süresinin ele alınmasında, tebliğ yerine geçen işlemlerin başında tahakkuk fişinin kesilmesinin geldiği belirtilmektedir[3247]. Dolayısıyla bu ayrımda tahakkuk fişinin mükellefe ya da yetkili adamına verildiği tarih; yani tahakkuk fişiyle birlikte tarh ve tahakkuk ettirilen verginin tebliğ tarihi olmaktadır ve dava açma süresi bu tarihi izleyen günden itibaren başlamaktadır[3248]. Dolayısıyla tahakkuk fişinin tanziminin, başlı başına *tebliğ yerine geçen işlem* olarak hükme bağlanmış olduğu[3249] şeklindeki görüşe katılmak mümkün gözükmemektedir.

Yukarıda beyannameye dayanan tarh usulü kapsamında beyannamenin mükellef tarafından idareye tevdi edilmesi üzerine tanzim edilen tahakkuk fişinin verilmesi şeklindeki hukukî silsileden teşekkül olan kural açıklanmış olup Vergi Usul Kanunu'nu ile birebir aynı düzenlemeyi getiren mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nın genel gerekçesinde yer verilen bu kural, *tek bir gişe muamelesi* olarak addedilmiştir. Bu kapsamda basit bir fişe (tahakkuk fişi) dayanan bu gişe işlemi sisteminde, mükellefe ihbarnamenin *tebliğine,* bordro ve tekalif cetvellerinin tanzimine *gerek kalmamaktadır.* Dolayısıyla bu kural ile beyannamede belirtilen matrahın kendi kendiliğinden tarh edilmiş olması ile mükellefe tebliğ olunmuş olmasını sağlama işlevleri yerine getirilmektedir[3250].

Tahakkukun verginin ödenmesi gerekliliğini temin eden hukukî etkisinin oluşması için tahakkuk fişinin tanzimi yeterli olup bu fişin alınmaması hâlinde mükellefe ulaşıp ulaşmadığının tahakkuka etkisi bulunmamaktadır[3251]. Bu sebeple, Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri ile kanun koyucunun içtihadî ve doktriner kriterleri

---

[3246] Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Yedinci Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 357, ***("Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu").***
[3247] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 285.
[3248] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 375.
[3249] **Ayrıca bkz.:** Pehlivan, **op. cit.,** s. 100.
[3250] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[3251] Turgay, **op. cit.,** s. 46.

takip etmemesi *vergi hukukunda tahakkuk* açısından oldukça önemlidir. Zira vergi idaresine beyannamenin verilmesi ile verginin tahakkuk hukukî etkisinin doğması için ayrıca usulî işlemler birer şart olarak öngörülse idi, mükelleflerin tahakkuk fişinin almadıkları iddiaları ile tahakkukun geciktirilmesi söz konusu olabilecekti. Bu bağlamda *kural olarak* belirttiğimiz kapsamda kalan hukukî çerçevede, beyannamenin tevdi edilmesi üzerine tanzim edilen *tahakkuk fişinin tevdi edene* ***"verilmesi",*** İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 7/2-b hükmü açısından ***tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğ,*** Vergi Usul Kanunu'nun madde 109/1 hükmü açısından ***tebliğ yerine geçen muamele*** ve yine Vergi Usul Kanunu'nun mülga madde 379/A-1 hükmü uyarınca ***tebliğ yerine geçen muamelelerde tebliğ*** mahiyetindedir. Bu noktada, Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesi ile uyumlu olarak Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmünde de tebliğden değil; *verilmek*ten bahsedilmektedir.

Önemle belirtmek gerekir ki, dava açamama kuralının istisnaları dolayısıyla, dava açma hakkının tanındığı hâllere özgü olarak Anayasa'nın madde 125/3 ve 40/2 hükümleri açısından açılacak davanın süresinin hesap edileceği bir bildirim yapılması gerekliliği de bulunmaktadır. İşte bu sebeple, beyannameye dayanan tarh usulünde bir tebliğ işlemi tesis edilmese de bu başlık altında ele alınan tahakkuk işleminin *verilmesi,* tebliğ yerine geçen işlem/muamele olarak karşımıza çıkmaktadır.

O hâlde beyannameye dayanan tarh usulündeki tebliğ hakkında Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesi geçerli olmayıp bu sebeple de Vergi Usul Kanunu'nun *tebliğler*in düzenlendiği beşinci kısmının uygulanması mümkün değildir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun aynı kısmında yer alan madde 109/1 hükmü uyarınca, tarh ve tahakkuka ilişkin tebliğ yerine geçen muameleleri hakkında özel düzenlemeleri uygulamak gerekmektedir. Bu başlık altında ele alınan tahakkuk fişinin tevdi edene verilmesi hususu açısından da öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/1 hükmünün, Kanun'un 93. maddesi ile genel olarak beşinci kısmının uygulanmayacağı belirtilen ve yine Kanun'un madde 109/1 hükmünde atıfta bulunulan verginin tarh ve tahakkukuna ilişkin özel bir düzenleme olduğu; verginin tarh ve tahakkuku temelinde tebliğ yerine geçen bir işlemin ihdas edildiği belirtilmelidir.

Beyannameye dayanan tarh usulünde, idarenin mükellef beyanında mükellefçe tespit edilen matraha ilgili oranları uygulamak suretiyle vergiyi tarh etmek ve bunu da tahakkuk fişi tanzim etmek suretiyle yapmak dışında başka bir hukukî yolu da bulunmamaktadır. Bunun tek istisnasının, posta ile gönderilen vergi beyannamelerinde mükellef tarafından yapılan hesabın olduğu, yani bu usulde mükellefçe kendisinin hesapladığı matraha vergi oranını uyguladığı; ancak bu durumda da hesaplamanın vergi idaresince kontrol edilerek varsa yanlışlığın düzeltildiği belirtilmektedir[3252]. Zira bu hâlde de tarh işlemini mutlaka vergi idaresi yapmaktadır.

Durum bu olmakla birlikte, yukarıda yer verilen kural olan durum ile tebliğ yerine geçen işlem bağlantısı, her zaman uygulanmamaktadır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/1 ve 25/2 hükümleri ile tahakkuk fişi (tanzim) esası *bir kural olarak* öngörülmekte ise de Vergi Usul Kanunu'nda bu kuralın uygulanmaması hususunda, bazen idareye takdir yetkisi tanıyan bazen ise idareyi bağlı yetki ile donatan istisnai hâllere ilişkin düzenlemeler de mevcuttur.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/3 hükmünde, *lüzum görülen hâllerde* beyana dayanan verginin, *tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ* olunabileceği belirtilmiştir[3253]. O hâlde, hükümde yer alan idarece lüzum görülen hâller deyişi ile idarenin takdir yetkisine bırakılan bir durum söz konusudur. Mezkûr hüküm dikkatle incelendiğinde*, tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ* şeklindeki lafızdan tahakkuk fişi ile ihbarnamenin aynı hukukî kıymet arz ettiği ve *ihbarname ile tebliğin; tahakkuk fişinin verilmesi* yerine ikame edildiği sonucuna ulaşılmaktadır. Yani bu anlamda, tahakkuk fişinin verilmesinin tebliğ yerine geçen işlem olarak hükme bağlandığı anlaşılmaktadır.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/3 hükmünün ikinci kısmında, ayrıca kanunen belli hâllerde de tebliğin, tekalif cetvelinin ilanı ile yapılacağı belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun *tekalif cetveli*nin düzenlendiği 39. maddesinde de idarece yapılacak olan ve tahakkuk fişinin bir nüshasının mükellefe ya da beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilmesi usulünün yerine bağlı yetkiyle

[3252] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 103.
[3253] Ancak bu düzenlemeler, bir istisna niteliğindedir. **Bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125, Dipnot, 352.

yapılması gereken hukukî durum düzenlenmiş olup tahrire dayanan tarhta yıllık vergilerin, vergi dairesince mahalle ve köy itibariyle doldurulan tekalif cetvellerinde gösterileceği belirtilmiştir. Burada da mezkûr hükmün lafzından tahakkuk fişi açısından *her durumda yapılan bir tebliğe işaret edildiği*[3254] ve ancak bu norm öncesinde başka bir kurala göre yapılan tebliğin (tebliğ yerine geçen işlemin/muamelenin) usulünün düzenlenmek istendiği anlaşılmaktadır. Zira düşüncemize göre bu hüküm ile kastedilen durum, tahakkuk fişinin bir nüshasının mükellefe ya da beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilmesi şeklindeki tebliğ yerine geçen mahiyetinde olan bu usulün yerine, ilgilinin bilgisine sunulması gerekliliğinin yerine getirilmesi için uygulanabilecek/uygulanacak başka idarî usuller de düzenlenmiştir. Uygulanma kabiliyeti kalmayan bu hüküm açısından bağlı yetki öngörülmüştür. Kanaatimizce, Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/3 hükmünün ikinci kısmı ile 39. maddesinde yer alan düzenlemelerle de ***tebliğ yerine işlem/muamele*** öngörülmüştür. Zira kanunen belirli hâllerde de bir bireysel idarî işlem olması dolayısıyla kural olarak yazılı bildirimle; yani tebliğ ile ilgililerine iletilmesi gereken tasarruflarda, düzenleyici idarî işlemler geçerli olan ilan usulü öngörülmüş ve tebliğ yapılmamasına hükmedilmiştir. Ancak yukarıda yer vermiş olduğumuz tespitle aynı şekilde, burada da Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesindeki hukukî özellikleri haiz bir tebliğ bulunmamakla birlikte, tebliğ yerine geçen bir işlem olarak tekalif cetvellerinin ilan edilmesi söz konusudur[3255].

Doktrinde de kanunen belli hâllerde de tekalif cetvelinin *ilanıyla* tahakkuk fişinin tebliğ edildiği; yani *ilan*ın tahakkuk fişinin tebliğ esaslarından biri olduğu belirtilmektedir[3256].

[3254] Nitekim doktrinde de *tekâlif cetvelleri asılması suretiyle tebliğ,* tebliğin şekillerinden biri olarak ele alınmıştır. **Bkz.:** Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 197.

[3255] Benzer bir örnek vermek gerekirse, Vergi Usul Kanunu'nun madde 109/2 ve 109/3 hükümlerinde, diğer ücret elde eden hizmet erbabının vergilerinin, tarh zamanında bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine müracaatla ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh ve tebliğ olunacağı; verginin karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla diğer ücret elde eden hizmet erbabının vergilendirme işlemlerinde Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesinde düzenlenen bir tebliğ öngörülmemiş olup bunun yerine verginin karneye yazılması şeklindeki tebliğ yerine geçen bir işlem/muamele öngörülmüştür. **Ayrıca bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 121; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 114.

[3256] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 59; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 358.

Nitekim, Danıştay'ın bir kararına esas uyuşmazlık, 01.01.1992-26.03.1992 dönemine ait gelir vergisi beyannamesini hayat standardı esasına göre 19.03.1993 tarihinde ihtirazî kayıtla verilmesine üzerine düzenlenen tahakkuk fişini aynı gün almış olan ve kanunen 31.03.1993 tarihine kadar beyanname verme hakkı bulunan mükellefin dava açma süresinin hesabında, sürenin başlangıcı olarak bu tarihin esas alınıp alınamayacağına ilişkindir. Danıştay'ın bu kararında, Anayasa'nın madde 125/3 hükmüne göre idarî işlemlere karşı açılacak davalarda sürenin yazılı bildirim tarihinden başlayacağı, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 7/2-b hükmünde de vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda dava açma süresinin, tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın, tebliğ yapılan hâller ile tebliğ yerine geçen işlemelerde tebliğin yapıldığı tarihi izleyen günden işlemeye başlayacağı, Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesinde de vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergilerin tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirileceği, bu esasa göre vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunacağı ve bunun bir nüshasının mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verileceği, bu suretle verginin tahakkuk etmiş olacağı, tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshasının aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçeceği, lüzum görülen hâllerde beyana dayanan verginin tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabileceği belirtilmiş ve anılan madde hükümlerinin değerlendirilmesi neticesinde dava açma süresinin, idarî işlemin yazılı bildirim tarihinden itibaren işlemeye başlayacağı, ***beyan edilen vergilerde ise tahakkuk fişi düzenlenip bir nüshasının mükellefe verildiğinde bu tarihin yazılı bildirim tarihi olarak kabul edilmesi gerektiği sonucuna ulaşıldığı*** ifade edilmiştir. Kararın devamında tahakkuk fişinin mükellefe tebliğinin zorunlu olmayıp idarenin takdirine bırakılmış olduğu; zira Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesinde tebliğe ilişkin "lüzum görülen hâllerde" ibaresinin kullanılmasıyla bu hususun açıkça belirtildiği; kanun koyucunun yine Kanun'un93. maddesinde vergilendirme ile ilgili olup hüküm ifade eden bilumum vesika ve yazıların posta aracılığıyla ilmühaberli taahhütlü olarak tebliğini şart koşarken, tahakkuk fişini ayrık tutmuş olmasının bu fişin bir nüshasının mükellefe veya beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilmesinin ***tebliğ yerine geçtiğini kabul etmiş olmasından kaynaklandığı*** ifade edilmiştir. Ayrıca kararda, dava açma süresinin

beyanname verme süresinin sona erdiği tarihi izleyen tarihten itibaren işlemeye başlayacağı yolunda herhangi bir kanunî düzenleme de bulunmadığı; olayda mükellefin 19.03.1993 tarihinde beyannamesini vererek düzenlenen tahakkuk fişini aynı gün aldığı hususunun ihtilafsız olduğu ve bu durumda, 20.03.1993 tarihinde işlemeye başlayan 30 günlük dava açma süresinin 19.04.1993 tarihinde dolduğu belirtilmiş olup 27.04.1993 gününde açılan davanın süre aşım sebebiyle inceleme olanağı bulunmadığından davayı bu nedenle reddeden Vergi Mahkemesi kararını bozarak işin esasını inceleyip tarhiyatı terkin eden Kayseri Bölge İdare Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmediğine karar verilmiştir[3257].

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararına esas olayda ise Vergi Mahkemesinin kararıyla, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinde dava açma süresinin özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hâllerde vergi mahkemelerinde 30 gün olduğu, Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/1 ve 25/2 hükümlerinde vergi kanunlarına göre beyan üzerine alınan vergilerin tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirileceği, *tahakkuk fişinin tebliğ yerine geçeceği düzenlemelerine yer verildiği,* davacının tahakkuk fişini beyannamenin verildiği gün olan 20.11.2009 tarihinde tebliğ ettiği, bu tarihten itibaren 30 gün içinde en son 21.12.2009 (hafta sonu 20.12.2009) günü mesai bitimine kadar davanın açılması gerekirken bu süre geçirildikten sonra 23.12.2009 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunduğu, davacı tarafından dava konusu verginin, tahakkuku tahsile bağlı olan vergi olması sebebiyle tahsil tarihinden itibaren 30 gün içinde açılan davanın süresinde olduğu iddia edilmiş ise de dava konusu verginin, beyan üzerine tahakkuk ettiği ve tahakkukunun tahsiline bağlı olmadığı; aksine tahsili tahakkuka bağlı olan bir vergi olduğu, beyanname verme süresinde verilen ihtirazî kayıt dilekçesinin dava açma hakkı vermesine rağmen, dava açma süresinin başlangıcına herhangi bir etkisinin olamayacağı belirtilerek davanın süre aşımı sebebiyle reddine karar verilmiştir. Bu kararın temyizi üzerine Danıştay 4. Dairesince karar bozulmuş; ancak Vergi Mahkemesi kararında ısrar etmiştir. Israr

[3257] Bu karar, Danıştay Başsavcısı tarafından yapılan temyiz isteminin kabulü ile Kayseri Bölge İdare Mahkemesinin 19.11.1993 tarihli ve E. 1993/212, K. 1993/197 sayılı kararının İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına ve hükmün hukuki sonuçlarına etkili olmamak koşulu ile bozulmasına ilişkin bir karardır. **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 28.12.1994 Tarihli ve E. 1994/2300, K. 1994/4649 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1994&EsasNo2=2300, 14.05.2022.

kararı hakkında Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından yapılan değerlendirme sonucunda Vergi Mahkemesi kararında yer alan aynı hukukî sebepler ve gerekçe ile temyiz isteminin reddine karar verilmiştir[3258].

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir diğer kararına esas olayda, davacı yapılan tahakkukun hukuka aykırı olduğu iddiasıyla ihtirazî kayıtla beyanda bulunmuş olup Vergi Mahkemesi, *tahakkuk fişinin tebliğ tarihinden itibaren* 30 gün içinde, en son 21.12.2009 tarihi mesai bitimine kadar davanın açılması gerekirken bu süre geçirildikten sonra 23.12.2009 tarihinde açılan davanın süre aşımı nedeniyle incelenemeyeceği, beyanname verme süresi içinde verilen ihtirazî kayıt dilekçesinin dava açma hakkı vermesine rağmen, dava açma süresinin başlangıcına herhangi bir etkisinin olamayacağı, ihtirazî kayıt dilekçesi veren mükellefin bu dilekçeyle dava açma hakkı elde edeceği; ancak bu halde davanın ihtirazî kayıt dilekçesinin verildiği tarihten değil, *tahakkuk fişinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde açılması gerektiği* gerekçesiyle davayı süre aşımı nedeniyle reddetmiştir. Danıştay 4. Dairesince yapılan temyiz incelemesinde bu karar bozulsa da Vergi Mahkemesinin tahakkuk fişinin tebliğ edildiği tarihin dava açma süresinin hesabında dikkate alınacağı gerekçesiyle ilk kararında ısrar etmesi üzerine, Danıştay Vergi Dava Daireleri, temyiz istemini reddederek Vergi Mahkemesi kararını onamıştır[3259].

Danıştay'ın başka bir kararında, davacı tarafından ihtirazî kayıtla verilen 2009/11 dönemine ilişkin muhtasar beyanname üzerinden tahakkuk eden gelir (stopaj) vergisinin fazla ödenen kısmının kaldırılması ve faiziyle birlikte iadesi istemiyle açılan davanın Vergi Mahkemesi kısmen reddi üzerine taraflarca yapılan temyiz incelemesinde, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 7/1 hükmünde, dava açma süresinin özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hâllerde vergi mahkemelerinde 30 gün olduğu; madde 7/2-b hükmünde de dava açma süresinin vergi, resim ve harçlar ve benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda,

[3258] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/466, K. 2013/27 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2011-466-k-2013-27-t-30-1-2013, 23.06.2022.
[3259] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 11.12.2013 Tarihli ve E. 2013/429, K. 2013/874 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2013-429-k-2013-874-t-11-12-2013, 15.06.2022.

tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hâllerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin[3260]; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği tarihi izleyen günden başlayacağı hüküm altına alındığı belirtilmiştir. Kararın devamında Gelir Vergisi Kanunu'nun *muhtasar beyanname*nin düzenlendiği 98. maddesinde, Kanun'un 94. maddesi gereğince vergi tevkifatı yapmaya mecbur olanların bir ay içinde yaptıkları ödemelerin veya tahakkuk ettirdikleri kârlar ve iratlar ile bunlardan tevkif ettikleri vergilerin, ertesi ayın yirmi üçüncü günü akşamına kadar bildirmeye mecbur olduklarının öngörüldüğü, davacı tarafından 2009/Kasım dönemi muhtasar beyannamesi ve ihtirazî kayıt dilekçesinin süresi içerisinde 17.12.2009 tarihinde verildiği, davacının muhtasar beyanname verme süresi içinde ihtirazî kayıt içeren dilekçesini idareye verdiği aynı gün düzenlenen tahakkuk fişi ile ihtirazî kaydın kabul edilmediği hususunun tartışmasız olduğu ve bu sebeple tahakkuk fişinin düzenlendiği tarihten itibaren 30 günlük dava açma süresi içinde dava açılmasının gerektiği belirtilerek 17.12.2009 tarihine göre en son 18.01.2010 gününde dava açılması gerekirken 20.01.2010 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunduğu ve süre aşımı sebebiyle incelenmesi mümkün bulunmayan davada işin esasını inceleyen Vergi Mahkemesi kararında kanuna uygunluk görülmediğine karar verilmiştir[3261].

Danıştay'ın başka bir kararında, mükellefin ileri sürdüğü ihtirazî kayıt kabul edilmeyerek 1994 yılı kurumlar vergisi beyannamesi üzerinden davacı adına kurumlar

[3260] İstihkak sahiplerine ödemeye yönelik idarî dava açma süresinin başladığı durumlarla ilgili yargısal kararlara da yer verilmesinde fayda görülmektedir. Danıştay'ın bir kararında, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesine göre, vergi mahkemelerinde dava açma süresinin 30 gün olduğu ve bu sürenin, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapıldığı tarihi izleyen günden başlayacağının kurala bağlandığı, dosyanın incelenmesinden, işveren tarafından sorumlu sıfatıyla ve ihtirazî kayıtla verilen Aralık 2009 dönemine ait muhtasar beyanname üzerine sorumlu adına tahakkuk fişinin düzenlendiği 25.01.2010 tarihi esas alınarak 22.02.2010 tarihinde kayda giren dilekçeyle dava açıldığı; ancak istihkak sahibi olduğu tartışmasız olan davacıya en son ücret ödemesinin 31.12.2009 tarihinde yapıldığı kabul edilse dahi, ödeme tarihini izleyen günden itibaren 30 günlük dava açma süresi geçirildikten sonra 22.02.2010 tarihinde açılan davanın belirtilen döneme ait ücret geliri üzerinden kesilen vergiye ilişkin kısmında süre aşımı bulunduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 27.12.2012 Tarihli ve E. 2011/765, K. 2012/5010 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2011-765-k-2012-5010-t-27-12-2012, 30.08.2022.

[3261] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 24.05.2011 Tarihli ve E. 2011/2014, K. 2011/4464 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2011-2014-k-2011-4464-t-24-5-2011, 28.08.2022.

vergisi tahakkuk ettirilmiş olup Vergi Mahkemesi kararıyla, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinde dava açma süresinin 30 gün olduğunu, bu hükme göre 28.04.1995 tarihinde şirket muhasebecisine tebliğ edilen tahakkuk fişine karşı 29.05.1995 Pazartesi günü mesai saati bitimine kadar dava açılması gerektiği hâlde bu süre geçirildikten sonra 30.05.1995 tarihinde açılan davanın süre aşımı yönünden reddine karar vermiştir. Ancak davacı vekili tahakkuk fişini tebliğ eden kişinin şirket muhasebecisi olmadığı gibi, şirketi tek başına temsil etmeye yetkisi bulunmadığını, yetkisiz kişiye tebliğ edilen evraktan müvekkili şirketin çok sonra haberi olduğunu, ıttıla tarihine göre süresi içinde dava açtığını ileri sürerek kararın bozulmasını istemiş olup Danıştay'ın temyiz incelemesinde, Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesinde yer alan esasa göre, beyannamenin alınması üzerine vergi dairesince düzenlenen tahakkuk fişinin bir örneğinin mükellefe veya mükellef adına beyannameyi tevdi eden muhasebeci, şirkette çalışan personel gibi şirket elemanlarından birine verilmekle *tahakkuk fişinin muhteviyatı mükellefin bilgisine girmiş olduğu* ve bu aşamada beyannameyi vererek tahakkuk fişini alan kişinin şirketi temsil yetkisinin bulunup bulunmadığının aranmasının söz konusu olamayacağını belirterek temyiz isteminin reddine karar vermiştir[3262].

Danıştay'ın başka bir kararına esas olayda, yarışma programından kazanılan tutara ilişkin olarak düzenlenen ve yükümlü tarafından imzalanan beyanname, yükümlü namına ... Reklamcılık ve Filmcilik Sanayi ve Ticaret A.Ş. tarafından verilmiş ve tahakkuk fişi de Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmü uyarınca beyannameyi veren şirkete tevdi (teslim) edilmiş olup tahakkuk fişinin arka yüzü, bu şirket tarafından 18.11.1992 tarihinde davacıya imzalattırılmıştır. Danıştay, dava açma süresinin tahakkuk fişinin beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi eden kişiye tebliğ edildiği tarihte işlemeye başlayacağından dolayı, bu tahakkuk fişinin davacının eline daha sonra geçmesinin bu sonuca etkisinin olmadığını; vergi dairesine 03.11.1992 tarihinde verilen beyanname üzerine tahakkuk fişinin 09.11.1992 tarihinde

[3262] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 20.06.1996 Tarihli ve E. 1996/692, K. 1996/2700 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1996&EsasNo2=692, 07.08.2022.

düzenlenip tevdi edildiğini ve bu sebeple bu tarihten çok sonra 02.02.1993 tarihinde açılan davanın süresinde olduğunun ileri sürülemeyeceğini belirtmiştir[3263].

Danıştay'ın bir diğer kararına esas olayda, davacı Gelir Vergisi Kanunu'nun 103. maddesinde yer alan ve ***5479 sayılı Kanun***[3264] ile değiştirilen gelir tarifesinin ücret gelirleri yönünden Anayasa Mahkemesince iptal kararına dayanarak 2009 yılında birden fazla işverenden aldığı ücret gelirleri için 25.03.2010 tarihinde ihtirazî kayıtla verilen gelir vergisi beyannamesi üzerine tahakkuk ettirilen verginin kaldırılması ve fazla tahsil edilen verginin iadesi istemiyle dava açmış olup Vergi Mahkemesi, davacının en son ücret ödemesinin Aralık-2009 döneminde yapıldığı kabul edilse ve bu ücret ödemesi nedeniyle işveren tarafından muhtasar beyanname verilme süresinin son günü olan 23.01.2010 tarihi esas alınsa dahi en geç 22.02.2010 tarihine kadar dava açılması gerekirken bu süre geçirildikten sonra 05.04.2010 tarihinde açılan davanın süresinde olmadığı gerekçesiyle davayı süre aşımı yönünden reddetmiştir. Kararın temyizi üzerine Danıştay, Gelir Vergisi Kanunu uyarınca ikinci gelir diliminde yer alan tutarı aşması dolayısıyla beyanname verme yükümlülüğü bulunan davacı tarafından, ihtirazî kayıtla verdiği gelir vergisi beyannamesi üzerine, 25.03.2010 tarihli tahakkuk fişiyle adına tahakkuk ettirilen gelir vergisinin ücret gelirinden kaynaklanan uyuşmazlığa karşı İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinde öngörülen 30 günlük dava açma süresi içerisinde açtığı davada süre aşımı bulunmadığını belirterek Vergi Mahkemesi kararının bozulmasına karar vermiştir[3265].

Danıştay'ın karar düzeltme için yapılan değerlendirmeye ilişkin bir kararında da dava açma süresinin beyannameye konu ücret gelirleri üzerinden tevkifat tarihi veya istihkak sahibine yapılan ödeme tarihine göre değil; *ihtirazî kayıtla verilen gelir*

[3263] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 04.12.1995 Tarihli ve E. 1993/5310, K. 1995/4972 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1993-5310-k-1995-4972-t-4-12-1995, 07.08.2022.

[3264] 5479 sayılı Kanun'un tam adı şu şekildedir: ***Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.*** **Bkz.:** 08.04.2006 Tarihli ve 26133 Sayılı Resmî Gazete.

[3265] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 27.12.2012 Tarihli ve E. 2011/2546, K. 2012/5009 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2011-2546-k-2012-5009-t-27-12-2012, 08.08.2022.

vergisi beyannamesi üzerine düzenlenen tahakkuk fişi tarihinin esas alındığı Danıştay 3. Dairesinin kararına ilişkin karar düzeltme isteminin reddine karar verilmiştir[3266].

İlaveten, Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/3 hükmünde düzenlenen ve tebliğ yerine geçen bu işlemin, tarh ile tahakkuka etkisinin olmadığı; başka bir ifadeyle ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde olduğu gibi tarh ile tahakkuk arasında bir tebliğin bulunmadığı görülmektedir. Bu bağlamda yine tarh ile tahakkuk hukukî etkisi derhal ortaya çıkmaktadır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun 39. maddesinde tekalif cetvellerinde yer alacak olan bilgilerden birisi de *tahakkuk eden vergi* olup tebliğ yerine geçen işlemden önce verginin tahakkuk edeceği anlaşılmaktadır.

Tüm bu açıklamalar ışığında, Danıştay kararları uyarınca da bu başlık altında incelenen tahakkuk fişinin verilmesi şeklindeki tebliğ yerine geçen muamele, mükelleflerin dava açma sürelerinin başlangıcında rol oynamaktadır[3267]. Bu bağlamda beyannameye dayanan tarh usulünde herhangi bir tebliğ işleminin olmadığı ya da başka idarî işlemler içinde kaybolduğu yönünde tespitlerin hukuken doğru olmadığı düşünülmektedir. Zira kanaatimize göre, kendine özgü özellikleri sebebiyle tahakkuk fişi esasında Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri ile ***tebliğ yerine geçen işlemler/muameleler*** ayrıca hükme bağlanmıştır.

5.1.1.1.1.3.2. Tahakkuk Fişinin Posta ile "Gönderilmesi"

Vergi Usul Kanunu hükümleri incelendiği, vergi idaresince tanzim edilen tahakkuk fişi iki hâlde mükellefe posta ile gönderilmektedir. Başka ifadeyle vergi idaresince tahakkuk fişinin mükellefe *verilmesi* yerine, *gönderildiği* iki hâlin mevcut olduğu anlaşılmaktadır. İlki, Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/2 hükmüne göre vergi idaresine beyannamenin tevdi sonucunda idarece verilen tahakkuk fişinin alınmaması hâli; ikincisi ise Vergi Usul Kanunu'nun 28/1 hükmüne beyannamenin doğrudan vergi idaresine tevdi edilmek yerine posta ile gönderildiği hâldir. Her iki hâlde de vergi

[3266] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 08.04.2015 Tarihli ve E. 2013/7331, K. 2015/1888 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-7331-k-2015-1888-t-8-4-2015, 17.06.2022.
[3267] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 375.

idaresince tanzim edilen tahakkuk fişinin mükellefe posta ile gönderilmesi usulü hükme bağlanmıştır.

Tahakkuk ile vergi alacağı-borcu ilişkisindeki taraflardan olan Devlet nezdinde vergi alacağını-borcunu tahsil hakkı doğmakta iken; buna koşut olarak da mükellef nezdinde tahakkuk ettirilen tarhın icraîliğinin somut göstergesi olan vergi alacağı-borcunu ödeme yükümlülüğü doğmaktadır. Dolayısıyla, buraya kadar yer verilen hukukî etkiler/hukukî sonuçlar; tahakkuk fişi ile mükellef arasındaki kurulacak bağdaki usulî işlemlerin varlığından bağımsızdır.

Ancak burada, vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat ile ihtirazî kaydın varlığına bahşedilen dava açma hakkı bulunmakta olup salt tahakkuk fişinin tanzim edilmiş olması, vergiye yargısal kesinlik kazandırmayacaktır. Zira beyannamesine ihtirazî kayıt koyan mükellef, hakkında icraî etkiyi haiz tahakkuk ve dayanağındaki tarhın yargısal olarak denetlenebilirliğinin yolunu açmaktadır. Olayı bu yönden değerlendirdiğimizde ise yargısal kesinliğin ortaya çıkmamasından dolayı, tahakkuk fişi ile mükellef arasındaki kurulacak bağdaki usulî işlemler önem kazanacaktır.

Nitekim doktrinde bu başlık altında incelenen kapsamda, ihtirazî kayıtla beyanname verildiği durumlarda, tahakkuk fişinin mükellefin adresine gönderildiği tarihi izleyen günden itibaren vergi mahkemesinde dava açma süresinin başladığı da belirtilmektedir[3268].

Tekrar belirtmekte fayda görülmektedir ki, Vergi Usul Kanunu'nun 27. maddesine konu olan mükellefin; yani tahakkuk fişini almayan mükellefin beyannamesine ihtirazî koymadığı ya da beyannamede dava açma süresinde dava konusu edilecek bir hatası olmadığı hâllerde tahakkuk işlemi idarî kesinlik kazanacaktır. Ayrıca ihtirazî kaydın da beyannamenin verildiği an konulmak zorunda olmadığı; beyanname verme süresi içerisinde ve hatta Anayasa Mahkemesi kararı[3269] uyarınca düzeltme beyannamesi verilmek suretiyle de beyanname verme süresinden de sonra konulabildiği göz önüne alındığında, dava açma süresinin başlangıcını tayin

[3268] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 258.
[3269] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.02.2019 Tarihli ve 2015/15100 Başvuru No.lu Karar, 03.04.2019 Tarihli ve 30734 Sayılı Resmî Gazete.

edecek tahakkuk fişinin ilgilisinin bilgisine sunulması gerekliliğinin önemi ortaya çıkmaktadır.

Vergi alacağının şeklî anlamda tahakkukunu sağlamak üzere, tahakkuk fişinin verilmesi gibi, Vergi Usul Kanunu'nun madde 27 ve 28. maddelerinde de aynı amaçla hükme bağlandığı üzere, maddî tahakkukun gerçekleştirilmesinde işlevsiz olmakla birlikte; şeklî anlamda vergi alacağının tahakkukunun gerçekleştirilmesi amacıyla *tahakkuk fişinin posta ile gönderilmesi,* mükellefin şahsî muhasebe kayıtlarında borcunu gösterebilmesi veya beyannamesine ihtirazî kayıt koyduysa tarhiyatı dava konusu yapabilmesi için bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır[3270].

5.1.1.1.1.3.2.1. Tahakkuk Fişinin Tevdi Eden Tarafından Alınmaması Hâlinde

Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/1 ve 25/2 hükümlerinde beyannameye dayanan tarh usulünün vergilendirme sürecinin kuralının düzenlendiği ve bu kural ile ortaya çıkan sistemde, idarece yapılan bir tarh bulunmakta ve tebliğ işlemi tesis edilmemektedir; ancak tebliğ yerine bir işlem/muamele işlevine sahip olarak tanzim edilen tahakkuk fişinin bir nüshası, mükellefe ya da beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene *verilmektedir*. Ancak kuralda, mükellefin ya da beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edenin tanzim edilen tahakkuk fişinin almaması hâlinde ne yapılacağına ilişkin özel idarî usul de Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 27. maddesinde tahakkuk fişinin kesinliği düzenlenerek vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almamasının, beyannamede yazılı matrah üzerinden tarhı gereken *verginin tahakkukuna engel olmayacağı* belirtilmiştir. Kanaatimizce beyannameye dayanan tarh usulünde tahakkuk ile tarh arasındaki bağlantıyı kuran düzenleme mezkûr maddede yer almaktadır. Zira Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/1 hükmü uyarınca beyannamenin vergi idaresine mükellefçe ya da namına hareket eden kişi tarafından tevdi edilmesi hâlinde, yine kanun koyucu aynı sebepten dolayı da

[3270] Taşdelen, **op. cit.,** s. 289.

tahakkuk fişinin vergi idaresince tanzim edilmesine bir hukukî sonuç bağlamış oluyor ki, o da verginin tarhı ile birlikte ayrıca tahakkuk da etmesidir. Bu anlamda, tahakkuk fişi kesildiği (tanzim edildiği) an, idarî işlem teorisi açısından da işlem *bakımından sağlıklı olan tahakkuk hukukî etkisini kazanmış tarh, icraî nitelik kazanmakta, tamamlanıp yürürlüğe girmektedir.*

Zira doktrinde de beyannameyi vergi dairesine tevdi edenin tahakkuk fişini almaması şeklindeki olumsuz davranışın tarh ve tahakkukun yürürlüğüne engel olmayacağı; verginin bu durumda tahakkuk edeceği ve tahakkuk fişinin mükellefe posta ile gönderileceği belirtilmektedir[3271].

Vergi idaresini bağlayan ve artık bir vergi alacağını-borcunu talep edebileceği tahakkukla birlikte ortaya çıkan bu durum, tıpkı kişiler yönünden kazanılmış hak müessesesine benzemektedir. Anayasa Mahkemesinin bir kararında belirttiği gibi, kazanılmış hak tahakkuk etmiş, kendisi yönünden kesinleşmiş ve kişisel alacak niteliğine dönüşmüş hak olup[3272] *vergi hukukunda tahakkuk* açısından da beyannameye dayanan tarh usulünde tahakkuk fişinin kesilmes ile vergi, idare yönünden kamu alacağı niteliğine dönüşmüş hak olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu anlamda idare hukuku doktrinindeki tevdi veya kaydetmek zorunda olunmasına rağmen bunun yerine getirilmemesinin işlemi sakatlaması ya da ilgililere yayın veya yazılı bildirim yolu ile ulaştırılmayan işlemin ilgilileri bağlama gücünden yoksun olması şeklindeki esas[3273], Vergi Usul Kanunu'nun 27. maddesindeki *"Vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması, beyannamede yazılı matrah üzerinden tarhı gereken verginin* ***tahakkukuna engel olmaz."*** şeklindeki düzenleme uyarınca, kanun koyucu tarafından kurala bağlanmamıştır. Bu anlamda doktriner kriterden farklı olarak uygulanması zorunlu olan kanunî bir normun hükme bağlandığı anlaşılmaktadır. Başka ifade ile

[3271] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 113; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 170.

[3272] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 25.07.2019 Tarihli ve E. 2017/18, K .2019/66 Sayılı Karar, 01.11.2019 Tarihli ve 30935 Sayılı Resmî Gazete. **Örnek kararlar için ayrıca bkz.:**

- Anayasa Mahkemesi, 05.07.2018 Tarihli ve E. 2017/20, K. 2018/75 Sayılı Resmî Gazete, 30.11.2018 Tarihli ve 30611 Sayılı Resmî Gazete.
- Anayasa Mahkemesi, 29.03.2017 Tarihli ve E. 2017/47, K. 2017/84 Sayılı Resmî Gazete, 04.05.2017 Tarihli ve 30056 Sayılı Resmî Gazete.

[3273] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 409.

burada da tahakkuka kavuşmuş tarh mükellef üzerinde hukukî etkilerini yaratmakta, mükellefi bağlamakta ve mükellef üzerindeki uygulanabilme gücünü de kazanmaktadır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun 27. maddesinin ikinci kısmında, vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması hâlinde, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshasının Vergi Usul Kanunu'nun 28. maddesinde yazılı olduğu şekilde posta ile mükellefe gönderileceği hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda tahakkuk fişinin alınmaması hâlinde de vergi, tarh ve tahakkuk etmiş addedilir[3274]. Dolayısıyla tahakkuk fişinin posta ile gönderilmesi, tarh edilen verginin *tahsil edilebilir hâle gelmesini sağlayıcı bir işlem* değildir[3275].

Ancak beyannameyi tevdi edenin tahakkuk fişini almaması hâlinde beyanname posta ile gönderileceğinden dolayı dava açma süresi, tahakkuk fişinin mükellefe posta ile ulaştığı tarihten başlamaktadır[3276]. Nitekim, vergi beyannamesine ilgili vergi dairesine tevdi eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması hâlinde kapalı zarf içinde beyannamede gösterilen adrese posta ile gönderilmek ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarasının işaret olunması suretiyle tahakkuk fişinin tebliğ edildiği; yani *posta ile gönderilme*nin tahakkuk fişinin tebliğ esaslarından biri olduğu belirtilmektedir[3277].

Dolayısıyla usulî işlem olan ver(il)me ve bunu temin edecek posta ile gönderme olmasa dahi tahakkukun gerçekleşeceği ve tahakkukun ifade ettiği hukukî etkinin doğacağı anlaşılmaktadır. Ancak burada da tıpkı tahakkuk fişinin verilmesi gibi, posta ile gönderilmesi şeklinde *tebliğ yerine işlem/muamele*nin ihdas edilmiş olduğu önemle belirtilmelidir.

5.1.1.1.3.2.2.2. Beyannamenin Posta ile Gönderilmesi Hâlinde

[3274] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 113; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 170; Turgay, **op. cit.,** s. 44.
[3275] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. s. 114; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 170.
[3276] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 285.
[3277] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 59; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 358.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/1 hükmünde, vergi beyannamesinin posta ile gönderilmesi hâlinde, vergi idaresince kesilen tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshasının, kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede gösterdiği adrese gönderileceği ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarasının işaret olunacağı belirtilmiştir. Bu anlamda da tahakkuk fişinin tebliği değil; gönderilmesinden bahsedilmektedir[3278].

Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/1 hükmündeki düzenleme ile mükellefin ya da namına hareket edenin beyannameyi doğrudan vergi idaresine tevdi etmek zorunda olmadığı anlaşılmaktadır[3279]. Zira mezkûr hükme göre beyanname posta ile de gönderilebilecek olup bu durumda da vergi idaresince tahakkuk fişi kesilecek, kesilen tahakkuk fişi mükellefin beyannamede gösterdiği adrese *gönderilecek*tir. Bu usulde de tebliğ yerine geçen bir muamele olarak tahakkuk fişi posta ile gönderilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/1 hükmünü tam olarak anlamlandırabilmek için, Vergi Usul Kanunu'nun *ödeme zamanı*nın düzenlendiği madde 111/1, 111/2 ile 111/3 hükümleri ile *özel ödeme zamanları*nın düzenlendiği madde 112/1 hükmüne de yer verilmesi gerekmektedir.

Yazılı beyanın esas olduğu beyannameye dayanan tarh usulünde, ayrıca istisna olarak sözlü beyana da imkân tanıyan istisnaî bir düzenleme de mevcuttur. Vergi Usul Kanunu'nun *ekim sayım beyanı*nın düzenlendiği madde 243/5 hükmüne göre, ekim ve sayım beyanları yazılı olabileceği gibi sözlü de yapılabilmektedir[3280]. Bu bağlamda yazılı ya da sınırlı hâllerde sözlü beyan ile ortaya çıkan vergi beyannamesinin ilgili vergi dairesine tevdi edilmesi mümkündür. Bu durumda, mükellef veya mükellef

[3278] Bu konuda Gelir Vergisi Kanunu'nun *tarh zamanı*nın düzenlendiği madde 109/1 hükmünde, gelir vergisinin beyanname verilmesi gereken hâllerde, beyannamenin verildiği günde; beyannamenin posta ile gönderildiği hâllerde, vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihten itibaren 7 gün içinde tarh edileceği belirtilmiştir. Yine Kurumlar Vergisi Kanunu'nun *vergilendirme dönemi ve tarhiyat*ın düzenlendiği madde 16/5 hükmünde, kurumlar vergisinin bağlı olunan vergi dairesine beyannamenin verildiği günde, beyannamenin posta ile gönderilmesi hâlinde ise vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi izleyen 3 gün içinde tarh edileceği belirtilmiştir.

[3279] Vergi hukuku mevzuatında, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bu düzenlemenin mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun madde 9/5 hükmünde ***ilk kez*** kurala bağlandığı görülmekte olup beyannamelerin taahhütlü olarak posta ile gönderilmesinin de mümkün olduğu ve bu takdirde postaneye teslim tarihinin gelir dairesine teslim sayılacağı belirtilmiştir.

[3280] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125.

namına hareket eden kişinin, Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/1 hükmü uyarınca, beyannameyi doğrudan vergi dairesine tevdi etmesi mümkündür. Bu usul tercih edildiğinde, vergi idaresi ile beyannameyi vergi dairesine tevdi eden arasında, ***hazır olanlar arasında***[3281] *gerçekleşen bir hukukî ilişki oluşacaktır.* Bu hukukî ilişkide Vergi Usul Kanunu'nun emredici hükümleri gereğince, vergi idaresince tahakkuk fişi tanzim edilmek suretiyle verginin tarhı yapılmak zorunda olup buna bağlı olarak tahakkuk da varlık kazanacaktır. Zira bağlı yetki ile donatılan vergi idaresi, kendisine verilen beyanname üzerine tahakkuk fişini tanzim etmek zorunda olduğundan, mükellef tarafından engellenemeyecek bu kanunî yetki, mükellef üzerinde de hukukî etki yaratmaktadır. Bu sebepledir ki, Vergi Usul Kanunu'nun 27. maddesinde beyannamenin vergi idaresi tasarruf alanına girdiği anda tahakkuk fişi tanzim etme zorunluluğundan dolayı, mükellefin bu belgeyi almaması hâline tahakkuku engelleyecek bir hukukî sonuç bağlanmamış olup tahakkukun gerçekleşeceği hükme bağlamıştır.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'nun *vergi beyannamesinin postayla veya elektronik ortamda gönderilmesi*nin düzenlendiği madde 28/1 hükmüne göre, ilgililer tarafından vergi beyannamesinin vergi idaresine posta ile veya elektronik ortamda gönderilmesi mümkündür. Beyannamenin posta ile gönderilmesi sebebiyle vergi idaresi ile mükellef arasında ***hazır olmayanlar arasında***[3282] gerçekleşen bir hukukî ilişki doğmuş olmakta ve dolayısıyla beyannamenin vergi idaresine ulaşması, postada geçecek süre kadar uzamakta olduğundan tahakkuk fişinin tanzimi de bu süre kadar gecikecektir. Bu bağlamda tahakkuk fişinin tanzimi ile hukukî vücut bulan tarh ve tahakkuk işlemlerinin tesisi de beyannamenin ulaşmasından sonra mümkün olabilecektir.

Bunun dışında, Vergi Usul Kanunu'nun 27. maddesi ile Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/1 hükmünde yer alan posta ile gönderme usulünde, Vergi Usul

[3281] Bu tespit açısından ***6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu*** *(Türk Borçlar Kanunu)* düzenlemelerinden esinlenilmiştir. Türk Borçlar Kanunu'nun 4 ve 5. maddelerinde, sözleşmenin kurulmasında, ***hazır olanlar arasında*** ve ***hazır olmayanlar arasında*** şeklinde bir tasnif geliştirilmiş olup bu hâller açısından birtakım hukukî sonuçlara hükmedilmiştir. Hazır olanlar arasında şeklinde ifade edilen hâl, doğrudan iletişim esasına dayanmaktadır. **Bkz.:** 04.02.2011 Tarihli ve 27836 Sayılı Resmî Gazete.

[3282] Bu tespit açısından da Türk Borçlar Kanunu'nun 4 ve 5. maddelerindeki düzenlemelerden esinlenilmiştir.

Kanunu'nun madde 93/1 hükmündeki posta ile tebliğ usulüne bağlanan "ilmühaberli taahhütlü" düzenlemesinin yapılmadığı görülmektedir.

Türk Dil Kurumu Güncel Sözlük'te *ilmühaber, "Bir şeyin teslim alındığını gösteren belge, alındı kâğıdı."* olarak tanımlanmıştır[3283]. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun 27. maddesi ile madde 28/1 hükmü uyarınca gönderilecek tahakkuk fişlerinin posta gönderisinde teslim alındı belgesi aranmayacağı sonucuna ulaşılmaktadır.

Ancak Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/1 hükmünde kanun koyucu her ne kadar tahakkukun hukukî sonuçlarına hükmetmiş olsa da bu aşamada henüz tahakkukun gerçekleşmediğini de düzenlemiştir. Başka ifade ile beyannamenin vergi dairesine tevdiinde tahakkuk fişinin alınmamasından farklı olarak beyannamenin posta ile gönderilmesi hâlinde vergi tahakkuk etmemektedir.

Durum bu olmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 27. maddesi ile madde 28/1 hükmüne konu olan beyannamelerde ihtirazî kayıt mevcut ise, verginin tahakkuk etmesi, yargısal kesinlik kazanmasını temin etmeyecektir. İşte bu noktada, tebliğ yerine geçen bir işlem olarak vergi idaresince tahakkuk fişinin posta ile gönderilmesi önem kazanmaktadır.

Bu kısımdan sonraki açıklamaları yapmadan önce konu ile ilgili yargısal kararlara yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Henüz mevzuatımızda ve dolayısıyla idarî yargıda vergi mahkemelerinin teşkil edilmediği döneme ait bir Danıştay kararında, Vergi Usul Kanunu'nun 28. maddesi uyarınca beyannamenin posta ile gönderilmesi hâlinde, tanzim edilen tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshasının kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede gösterdiği adrese gönderileceği ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaret olunacağının hükme bağlandığı ve aynı Kanun'un *tebliğ evrakının teslimi*nin düzenlendiği madde 102/1 hükmünde de tebliğ olunacak evrakı içeren zarfın posta idaresince muhatabına verileceği ve bu durum muhatap ile posta memuru tarafından tebliğ alındısına tarih ve imza konulmak suretiyle tespit

[3283] **Bkz.:** Türk Dil Kurumu, **Güncel Türkçe Sözlük,** (Çevrimiçi), https://sozluk.gov.tr/, 11.04.2022.

olunacağının kurala bağlanması karşısında tahakkuk işlemi tamamlanmadan önce çıkarılan ödeme emrinin iptaline karar verilmiştir[3284].

Danıştay'ın başka bir kararına esas dava konusu uyuşmazlık, ihtirazî kayıt konulan beyannamenin posta ile gönderilmesi üzerine kesilen tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ edilip edilmeyeceği, vergi dairesinin kesilen tahakkuk fişinin mükellefe tebliğini kanıtlama zorunluluğuna sahip olup olmadığına ilişkin olup Danıştay yaptığı değerlendirmede, Vergi Usul Kanunu'nun 28, 93 ve 111. maddelerine yer vererek, bu düzenlemelerin birlikte incelenmesi sonucunda, posta ile gönderilen ihtirazî kayıtlı beyannameler üzerine kesilen tahakkuk fişinin ilmühaberli olarak değil, normal posta usulüyle mükellefe gönderileceğini, bu hususta Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ ile ilgili 93-109. maddelerinin uygulanmayacağını; bu bağlamda vergi dairesinin tahakkuk fişinin tebliğini kanıtlamak yükümlülüğünde bulunmadığını, zira Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/1 hükmünde yer alan "gönderilir" ifadesinin de tebliğe gerek görülmediğini gösterdiğini belirtmiştir. Kararın devamında, ihtirazî kayıtla verilen beyannamenin posta ile gönderilmesi üzerine vergi dairesince kesilen tahakkuk fişinin kendisine ulaşmadığını iddia eden mükellefin itiraz komisyonuna en son, beyan ettiği verginin tarh ve tahakkuk işleminin kendisi yönünden tamamlandığı ve Vergi Usul Kanunu'nun 111. maddesi uyarınca verginin ödeme süresinin başladığı tarihten itibaren bir ay içinde başvurma olanağı bulunmasına rağmen olayda itiraz yoluna hiç başvurulmadığı da belirtilmiş olup ödeme emri düzenlenmesinde kanuna aykırılık bulunmadığına karar verilmiştir[3285].

Danıştay'ın bir diğer kararına esas olayda, tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ tarihinin tebliğ belgesine dayanılarak belirlenememesi sebebiyle, Vergi Dairesi yazısı

[3284] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 13.07.1974 Tarihli ve E. 1973/4192, K. 1974/1490 Sayılı Karar. Aktaran: Şimşek, **op. cit.,** s. 149.
[3285] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 14.07.1980 Tarihli ve E. 1980/1803, K. 1980/2685 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G84r3Fw, 10.10.2021. **Ayrıca bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 22.10.1984 Tarihli ve E. 1983/2971, K. 1984/3729 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G7EZpmi, 10.10.2021.

esas alınarak davarı süre yönünden incelenmeksizin reddeden itiraz komisyonu kararında isabet görülmediği belirtilmiştir[3286].

Danıştay'ın başka bir kararına esas olayda yine dava konusu, ihtirazî kayıt konulan beyannamenin posta ile gönderilmesi üzerine kesilen tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ edilip edilmeyeceği, vergi dairesinin kesilen tahakkuk fişinin mükellefe tebliğini kanıtlama zorunluluğuna sahip olup olmadığına ilişkin olup Danıştay, zira Vergi Usul Kanunu'nun 28, 93 ve 111. maddelerine yer vererek bu düzenlemelerin birlikte incelenmesi sonucunda, posta ile gönderilen beyannameler üzerine kesilen tahakkuk fişinin ilmühaberli olarak değil normal posta usulüyle yükümlüye gönderileceğini, bu hususta Vergi Usul Kanunu'nun tebliğ ile ilgili 93-109. maddelerinin uygulanmayacağını, tahakkuk fişinin düzenlenmesinin tahakkuk muamelesinin tamamlanması için yeterli olduğunu ve bu fişin mükellefe ayrıca tebliğine ihtiyaç bulunmadığından dolayı verginin vadesinde ödenmesinin zorunlu olduğunu belirtmiştir. Kararın devamında, Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/1 hükmünde yer alan "gönderilir" ifadesinin kullanılmasının da bu hususları doğruladığı ve tebliğe gerek görülmediğini gösterdiği, dava konusu olayda da beyannamenin posta ile gönderildiği ve vergi dairesince tahakkuk fişinin düzenlenmesi suretiyle tahakkuk muamelesinin de tamamlandığı anlaşıldığından, süresi içinde ödenmeyen verginin tahsili amacı ile düzenlenen ihtilaf konusu ödeme emrinin mahkemece yazılı gerekçe ile iptal edilmesinde hukukî bir isabet olmadığına karar verilmiştir[3287].

Danıştay'ın bahsi geçen kararlarını toplu bir şekilde yorumlamak istediğimizde, yer verilen davalarda, tahakkuk fişinin tebliğ edilmediğinden dolayı tahakkuk işleminin tesis edildiğinden mükellefin haberdar olmadığı ve bu bağlamda da tahakkukun hukukî etkisi olan vergi alacağını-borcunu ödeme yükümlülüğünün mükellef üzerinde doğmaması sebebiyle de gönderilen ödeme emirlerinin hukuka aykırı olduğu iddiası bulunmaktadır. Danıştay tarafından öncelikle beyannameye

[3286] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 17.09.1985 Tarihli ve E. 1982/8663, K. 1985/1135 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G9J71JA, 10.10.2021.

[3287] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 01.02.1988 Tarihli ve E. 1986/1012, K. 1988/223 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G5hCc52, 11.02.2022.

dayanan tarh usulünde beyannamenin posta ile gönderildiği hâllerde vergi idaresince verginin tahakkukunu sağlayan tahakkuk fişinin mükellefe tebliğ edilmesinin bir gereklilik olmadığının belirtildiği görülmektedir.

Ancak daha önemli olan husus, tahakkuk işleminin tesisi olmaksızın da tahakkuk işlemi gerçekleşmişçesine mükellef yönünden tahakkukun hukukî etkisi olan vergi alacağını-borcunu ödeme zorunluluğunu mükellefe yükleyen ve Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde de mevcut olan madde 111/3 hükmünün varlığıdır. Zira bu hüküm açısından tahakkuk işlemi olmasa dahi, bahse konun verginin Vergi Usul Kanunu'nun madde 111/1 hükmü uyarınca, verginin kanunlarında gösterilen süreler içinde ve Vergi Usul Kanunu'nun madde 111/2 hükmü uyarınca da en geç verginin vadesi tarihinde ödenmesi zorunluluğu bulunmaktadır.

Bu kapsamda beyannamenin posta ile gönderilmesi durumunda beyannamenin idareye ve tahakkuk fişinin de mükellefe geç ulaşması verginin ödenmesinin geciktirilmesinde bir hukukî sebep olarak kabul edilmemiştir[3288].

Danıştay tarafından da somut olaylarda tahakkukun icraîliğinin ve uygulanılabilirliğinin mevcut olduğunun değerlendirildiği düşünülmektedir. Dolayısıyla, ihtirazî kayıtla beyan edilen bir verginin posta ile gönderilmesi hâlinde, vergi alacağının-borcunun ödenmemesi için yokluğu ileri sürülebilecek herhangi bir usulî işlem Vergi Usul Kanunu'nda hükme bağlanmamıştır. Bu anlamda daha önce de belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanunu uyarınca tebliğ yerine geçen muamele şeklindeki usulî işlem olmaksızın da tahakkukun hukukî etkisi mükellef için öngörülmüş olup mükellef usulî işlemler olmadığından bahisle vergisini ödememe itirazında bulunamayacaktır. Vadesinde ödemediği bu vergi borcu için de idare Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri dairesinde alacağı takip edecektir.

Burada Vergi Usul Kanunu'nun madde 111/4 hükmünde yer verildiği üzere, beyannamenin posta ile gönderilmesi hâlinde, beyan edilen verginin tahakkuk işleminin bitmesi beklenmeksizin vadesinde ödeneceğinin de düzenlendiğini

[3288] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 92.

belirtmek gerekir. Maddenin özel gerekçesinde de vergi beyannamesinin verginin ödenmesi için kanunlarında tayin edilen sürenin son gününde vergi dairesine posta ile gönderilmesi hâlinde, bu beyannamelerin aynı günde vergi dairesince alınamayacağından dolayı, verginin ödenmesi, beyannamenin vergi dairesince alınmasına ve tahakkuk fişinin tanzimi ile mükelleflere tevdi ve tebliğ muamelelerinin tekemmülüne talik edilmek (sonraya bırakmak, ertelemek) üzere, vergi beyannamesinin posta ile gönderilmesi hâlinde vadenin uzamayacağı hakkında hüküm tesisinin uygun görüldüğü belirtilmiştir[3289]. Bu kapsamda mükellefin beyannameyi posta ile göndermesi hâlinde kesilen tahakkuk fişi, vergi idaresince yine posta ile mükellefe gönderileceğinden dolayı dava açma süresinin başlangıcında da tahakkuk fişinin mükellefe ulaştığı tarih dikkate alınacaktır[3290]. Başka bir anlatımlar ihtirazî kayıtla verilen beyannamenin elden verilmesi hâlinde yapılan tahakkuk işlemine karşı dava açma süresi tahakkuk fişinin düzenlendiği tarihi izleyen günden itibaren 30 gün olmakla birlikte; bu 30 günlük süre yine ihtirazî kayıt içeren beyannamenin posta ile gönderilmesi hâlinde ise dava açma süresinin başlangıcı, tahakkuk fişinin mükellefin beyannamede göstermiş olduğu adresine posta ile gönderildiği tarihi izleyen günden itibaren başlamaktadır[3291].

5.1.1.1.1.3.3. Tahakkuk Fişinin Elektronik Ortamda "İletilmesi"

Vergi beyanının bizzat vergi dairesine elektronik ortamda da yapılması mümkün olup[3292] günümüzde beyannamelerin hemen hemen tamamının elektronik ortamda verildiği belirtilmektedir[3293]. İlga edilen kanunî düzenlemeler ile Vergi Usul

---

[3289] **Bkz.:** T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi, **Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Bu Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair 5815 ve 6094 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Vergi Usul Kanununa Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine ve Bazı Hükümlerininin Kaldırılmasına Dair Kanun Tasarısı ve İktisadi Komisyonu Raporu (Vergi Usul Kanunu Tadil Tasarısı ve Gerekçesi),** 19.12.1960, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/VUK/vuk_gerekce.pdf, 11.11.2020.

[3290] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 285.

[3291] Uğur Doğan, "İhtirazi Kayıtla Beyan Müessesesi, **Yaklaşım Dergisi,** Şubat 2003. Aktaran: Mehmet Yaşin, **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü,** Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 79, Dipnot 78.

[3292] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 87.

[3293] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 136.

Kanunu'nun yürürlük metninde[3294] de bulunmayan bu başlık konusu tebliğ yerine geçen işlem, ***5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***[3295] *(5228 sayılı Kanun)* ile eklenerek 31 Temmuz 2004 tarihinden yürürlüğe girmiştir. Değişiklik sonrasında Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/2 hükmüne göre, beyannamenin elektronik ortamda gönderildiği hâllere özgü olarak tahakkuk fişinin elektronik ortamda düzenleneceği ve mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye, tebliğ yerine geçmek üzere elektronik ortamda *iletileceği* belirtilmiştir. Burada da yukarıdaki açıklamalarla uyumlu şekilde, tahakkuk fişinin tebliğinden değil; iletilmesinden bahsedilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/2 hükmündeki elektronik ortamda tahakkuk fişinin iletilmesi hususu, Kanun'un düzenlediği tebliğ yerine işlemlerden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır[3296]. Bu kapsamda beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi hâlinde, *iletilme,* tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçmekte olup tahakkuk fişinin mükellefe verilmesinin günümüzde elektronik ortamda gönderilmesiyle/iletilmesiyle de sağlandığı belirtilmektedir[3297]. Elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişinin iletilmesinin tebliğ yerine geçmesi sebebiyle de tahakkuk fişinin ayrıca mükellefe tebliğ edilmesinin gerekmediği ileri sürülmektedir[3298].

Vergi alacağının şeklî anlamda tahakkukunu sağlamak üzere, tahakkuk fişinin verilmesi gibi, Vergi Usul Kanunu'nun madde madde 28/2 hükmünde de aynı amaçla hükme bağlandığı üzere, maddî tahakkukun gerçekleştirilmesinde işlevsiz olmakla birlikte; şeklî anlamda vergi alacağının tahakkukunun gerçekleştirilmesi amacıyla *tahakkuk fişinin elektronik ortamda iletilmesi,* mükellefin şahsî muhasebe kayıtlarında borcunu gösterebilmesi veya beyannamesine ihtirazî kayıt koyduysa tarhiyatı dava konusu yapabilmesi için bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır[3299].

[3294] **Bkz.:** TBMM, ***(V. U. K.).***
[3295] **Bkz.:** 31.07.2004 Tarihli ve 25539 Sayılı Resmî Gazete.
[3296] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 114.
[3297] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 90, 92-93.
[3298] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 127.
[3299] Taşdelen, **op. cit.,** s. 289.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/2 hükmü ile ilgililer tarafından vergi beyannamesinin vergi idaresine elektronik ortamda gönderilmesi mümkün kılınmış olup bu durumda, vergi idaresi ile mükellef veya elektronik ortamda vergi beyannamesi gönderme yetkisi verilenler arasında, ***hazır olmayanlar arasında***[3300] *gerçekleşen bir hukukî ilişki oluşacaktır.* Konuyla ilgili ayrıca yargısal kararlara yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararına esas olayda, uyuşmazlığa konu Nisan 2010 dönemine ilişkin muhtasar beyannamesi 14.05.2010 tarihinde ihtirazî kayıtla verilmiş ve aynı tarihte tahakkuk fişi düzenlenmiş; dava 16.06.2010 tarihinde açılmış olup İstanbul 2. Vergi Mahkemesi 21.06.2010 tarihli ve E. 2010/2212, K. 2010/2017 sayılı kararıyla, 14.05.2010 tarihinde ihtirazî kayıtla yapılan tahakkuk işlemine karşı bu tarihi takip eden günden itibaren 30 gün içinde dava açılması gerekirken, bu süre geçirildikten sonra açılan davanın süreaşımı sebebiyle esasının incelenmesine olanak bulunmadığı gerekçesiyle davayı süreaşımı gerekçesiyle reddetmiştir. Kararın temyiz edilmesi üzerine, davacı tarafından Nisan 2010 dönemine ait muhtasar beyannamenin 14.05.2010 tarihinde ihtirazî kayıtla elektronik ortamda verildiği, verginin tahakkuk ettirildiği, 24.05.2010 tarihinde sona eren beyanname verme süresi içerisinde 17.05.2010 tarihinde tahakkuk işlemine ilişkin ihtirazî kayıt dilekçesinin idareye verildiği belirtilerek davacının beyanname verme süresi içerisinde verdiği ihtirazî kayıt dilekçesinin tarihine göre 30 günlük kanunî süresi içinde 16.06.2010 tarihinde açılan dava, Danıştay 4. Dairesinin 17.06.2013 tarihli ve E. 2010/9627, K. 2013/4917 sayılı kararıyla süresinde olduğu gerekçesiyle kararı bozulmuş ve vergi idaresinin karar düzeltme istemi reddedilmiştir. İlk kararında yer alan hukukî sebepler ve gerekçeye ek olarak ihtirazî kayıtla verilen muhtasar beyannameden sonra her ne kadar 17.05.2010 tarihinde ihtirazî kayıt dilekçesi verilmekle birlikte, beyannamenin zaten ihtirazî kayıtla verilmiş olduğu, 17.05.2010 tarihli ihtirazî kayıt dilekçesinin 14.5.2010 tarihinde ihtirazî kayıtla yapılan tahakkuk işlemine karşı işlemeye başlayan dava açma süresini etkilemeyeceği belirtilerek İstanbul 2. Vergi Mahkemesince 24.06.2014 tarihli ve E. 2014/1572, K.

[3300] Bu tespit açısından da Türk Borçlar Kanunu'nun 4 ve 5. maddelerindeki düzenlemelerden esinlenilmiştir.

2014/1630 sayılı ısrar kararı verilmiştir. Temyiz edilen ısrar kararı sonrasında Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, aynı hukukî sebepler ve gerekçe ile Vergi Mahkemesi kararını uygun bulmuş ve temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, kararın bozulmasını gerektirecek durumda görmemiştir[3301].

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun başka bir kararında yer alan ve ısrar kararı incelenen Vergi Mahkemesinin kararında, Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/2 hükmü uyarınca beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi hâlinde tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlendiği ve iletildiği, bu iletinin tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçtiği, davacının ihtirazî kayıt koymaksızın 20.11.2009 tarihinde verdiği Ekim 2009 dönemi muhtasar beyannamesi hakkında tahakkuk fişinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde, en son 21.12.2009 tarihi (dava açma süresinin son günü olan 20.12.2009 günü hafta sonuna denk geldiğinden süre uzar) mesai bitimine kadar davanın açılması gerekirken bu süre geçirildikten sonra 23.12.2009 tarihinde açılan davanın süre aşımı sebebiyle incelenemeyeceği, beyanname verme süresi içinde verilen ihtirazî kayıt dilekçesinin dava açma hakkı vermesine karşılık dava açma süresinin başlangıcına herhangi bir etkisinin olamayacağı, ihtirazî kayıt dilekçesi veren mükellefin bu dilekçeyle dava açma hakkı elde etmekte ise de davanın ihtirazî kayıt dilekçesinin verildiği tarihten değil; tahakkuk fişinin tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde açılması gerektiği belirtilerek bu gerekçeyle dava süre aşımından reddedilmiştir. Kararın temyiz edilmesi üzerine Danıştay 4. Dairesi ise davacının, muhtasar beyanname verme süresi içinde ihtirazî kayıt içeren dilekçesini idareye verdiği hususunun tartışmasız olduğu, bu dilekçenin beyanname ile birlikte verilme zorunluluğu da bulunmadığından dolayı ihtirazî kayıt dilekçesinin verildiği 23.11.2009 tarihine göre 23.12.2009 tarihinde açılan dava süresinde olduğu ve dolayısıyla işin esasının incelenerek karar verilmesi gerekirken davanın süre aşımı nedeniyle reddinde isabet görülmediği gerekçesiyle kararı bozmuş ve vergi idaresinin karar düzeltme istemini reddetmiştir. Ancak ilk kararında yer alan hukukî sebepler ve gerekçeye ek olarak dava açma süresinin kamu düzenine ilişkin olup başlangıcının

[3301] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 26.11.2014 Tarihli ve E. 2014/933, K. 2014/1194 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2014-933-k-2014-1194-t-26-11-2014, 15.06.2021.

kanun tarafından tayin edildiği ve ilgililerin iradesiyle değişmeyeceğini belirtildiği ve tahakkuk fişinin tebliğ edildiği tarihin dava açma süresinin hesabında dikkate alınacağı gerekçesiyle bozma kararına uymayan Vergi Mahkemesinin ısrar kararının temyizi üzerine, bu kararın onanmasına karar verilmiştir[3302].

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir diğer kararına esas olayda, davacı tarafından elektronik ortamda verilen Ekim 2009 dönemi muhtasar beyannamesi üzerine 20.11.2009 tarihli tahakkuk fişi düzenlenmiş, 23.11.2009 tarihinde ise ihtirazî kayıt dilekçesinin verilmiştir. Vergi Mahkemesi, 23.11.2009 tarihinde konulan ihtirazî kaydın beyanname verme süresi içinde konulması suretiyle geçerliliğinin sağlanmasıyla beraber, tahakkuk fişinin tebliğ tarihinin 20.11.2009 olduğu, davanın ise 30 günlük dava açma süresinden sonra 23.12.2009 açıldığı gerekçesiyle davayı süreaşımı sebebiyle reddetmiştir. Kararın temyiz edilmesi üzerine Danıştay 4. Dairesi, davacının muhtasar beyanname verme süresi içinde ihtirazî kayıt içeren dilekçesini idareye verdiği hususunun tartışmasız olduğu, bu dilekçenin beyanname ile birlikte verilme zorunluluğu da bulunmadığından ihtirazî kayıt dilekçesinin verildiği 23.11.2009 tarihine göre 23.12.2009 tarihinde açılan davanın süresinde olması sebebiyle uyuşmazlığın esasının incelenerek karar verilmesi gerektiği gerekçesiyle kararı bozmuş ve davalı idarenin karar düzeltme istemini reddetmiştir. İstanbul Vergi Mahkemesinin bozma kararına uymayarak kararında ısrar

[3302] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 27.02.2013 Tarihli ve E. 2012/169, K. 2013/89 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2012-169-k-2013-89-t-27-2-2013, 08.05.2021. Yer verilen karardaki Danıştay Tetkik Hâkiminin ifadelerinin de önemli olduğu düşünülmektedir. Danıştay Tetkik Hâkimince konusunu tahakkuk işlemini oluşturduğu davada davacı tarafından 23.11.2009 tarihinde ihtirazî kayıt dilekçesiyle verilen düzeltme beyannamesinin, matrah, tahakkuk eden vergi, mahsup edilen vergi ve ödenecek vergi açısından 20.11.2009 tarihli beyannameden farklılık arz etmediği, idarece yeniden düzenlenen tahakkuk fişinde ayrıca bir miktara yer verilmediği ve dolayısıyla davacının, dava konusu tahakkuktan 20.11.2009 tarihinde verdiği beyanname üzerine elektronik ortamda tahakkuk fişinin tebliğiyle haberdar olduğu belirtilmiştir. Ayrıca tahakkuk fişinin elektronik ortamda iletilmesinin tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçeceği ve dava açma süresinin tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı tarihi izleyen günden başlayacağı yolundaki kanunî düzenlemeler ve ihtirazî kayıt dilekçesinin dava açma hakkı vermesine rağmen dava açma süresine bir etkisinin bulunmadığı yönündeki içtihat karşısında, davanın süre aşımı sebebiyle reddi yolundaki ısrar kararına karşı temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaların ısrar kararının bozulmasını sağlayacak nitelikte bulunmadığından, istemin reddi gerektiğinin düşünüldüğü belirtilmiştir. İlaveten bu karar hakkında da karar düzeltme isteğinde bulunulmuş olup bu istek reddedilmiştir. **Bkz.:** Danıştay VDDK, 11.12.2013 Tarihli ve E. 2013/429, K. 2013/874 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2013-429-k-2013-874-t-11-12-2013, 08.05.2021.

etmesi üzerine, Danıştay Vergi Dava Daireleri ısrar kararını uygun bularak temyiz isteminin reddine karar vermiştir[3303].

Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesi uyarınca tahakkuk fişi tanzim edilen hususlarda, kanun koyucu bilinçli bir şekilde tebliğ lafzına yer vermemiş; tahakkuk fişinin verilmesini, gönderilmesini ya da iletilmesini düzenlemiştir. Bu bilincin en açık göstergesinin Vergi Usul Kanunu'nun 28. maddesi ile madde 107/A hükümlerinde yer aldığı düşünülmektedir.

5228 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 28. maddesinin başlığı da değiştirilerek vergi beyannamesinin elektronik ortamda ***gönderilmesi*** şeklinde düzenleme yapılmıştır ve buradaki gönderme fiilini gerçekleştiren mükelleftir. Ayrıca yine 5228 sayılı Kanun değişikliği ile eklenen Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/2 hükmünde de beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi hâlinde, elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişinin mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda *tebliğ edileceği* değil, tebliğ yerine geçen bir işlem olarak ***iletileceği*** hükme bağlanmıştır.

Buna karşılık, ***6009 sayılı Kanun***[3304] ile Vergi Usul Kanunu'na eklenen madde 107/A hükmünün başlığı elektronik ortamda *tebliğ* olarak belirlenmiş olup bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, Kanun'un 93. maddesinde sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla *elektronik ortamda tebliğ* yapılabileceği belirtilmiştir[3305]. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun madde 107/A hükmü ile Kanun'un 93. maddesindeki tebliğ esası kurala bağlanmış ve 93. maddedeki tebliğ usullerinden bağımsız olan ve muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılan müstakil bir tebliğ usulü ihdas edilmiştir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/2 hükmündeki düzenleme ile müstakil bir tebliğ usulü ihdas edilmeyip Kanun'un 93.

[3303] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 05.03.2014 Tarihli ve E. 2013/62, K. 2014/153 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2013-62-k-2014-153-t-5-3-2014, 11.11.2021.

[3304] 6009 sayılı Kanun'un tam adı şe şekildedir: ***Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*****. Bkz.:** 01.08.2010 Tarihli ve 27659 Sayılı Resmî Gazete.

[3305] Konu hakkında detaylı bilgi için **ayrıca bkz.:** Ayyıldırım, **op. cit.,** s. 311-316.

maddesi uyarınca tebliğ esası kurala bağlanmayan tahakkuk fişi açısından *bir tebliğ yerine geçen işlem* öngörülmüştür.

Danıştay'ın bir kararında da Vergi Usul Kanunu'nun *elektronik ortamda tebliğ* başlıklı madde 107/A hükmü bağlamında dava konusu ihbarnamelerin davacıya e-tebliğ yoluyla 27.08.2016 tarihinde tebliğ edildiği, e-tebliğ yoluyla tebliğ edilen dava konusu ihbarnameler için dava açma süresinin e-tebliğin yapıldığı beşinci günü takip eden gün itibariyle işletilmeye başlatılacağı, davacıya e-tebliğin yapıldığı 27.08.2016 tarihinden itibaren beşinci günün sonu olan 01.09.2016 tarihi itibariyle dava konusu ihbarnameler tebliğ edilmiş sayılacağından otuz günlük kanunî dava açma süresinin son günü olan 01.10.2016 tarihinden önce 28.09.2016 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunmadığı belirtilmiştir[3306].

Bölge İdare Mahkemesinin kararına esas olayda, Vergi Mahkemesince ihbarnamenin 24.12.2014 tarihinde internet ortamında davacıya tebliğ edildiği, ihbarnameye karşı tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük kanunî dava açma süresinin son günü olan 23.01.2015 Cuma günü dava açılması gerekirken, bu süre geçirildikten çok sonra 10.01.2017 tarihinde açılan davanın süre aşımı nedeniyle reddine karar verilmiş olup karara karşı istinaf başvurusu üzerine Bölge İdare Mahkemesi, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre tebliği gereken evraka ilişkin tebligatın elektronik ortamda yapılmasının sağlanması amacıyla yayımlanan ***456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği***'nin[3307] 10. maddesinde elektronik tebligat uygulamasına 01.01.2016 tarihi itibariyle başlanılacağının; ancak bu tarihten önce bildirimde bulunanlara 01.10.2015 tarihinden itibaren elektronik tebligat yapılabileceğinin düzenlenmiş olduğu, davacı tarafından süresinde verilmeyen muhtasar beyannameye ilişkin olarak kesilen vergi ziyaı cezasına karşı açılan davada, elektronik tebligat uygulaması başlamadan önce 24.12.2014 tarihinde internet ortamında yapılan tebligatın mevzuata uygun olmadığından, davacının ihbarnamenin tebliğ tarihi olarak belirttiği 26.12.2016 tarihine göre kanunî süresi içerisinde açılmış bulunan işbu davayı süre aşımı yönünden

[3306] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 31.05.2018 Tarihli ve E. 2018/3416, K. 2018/5404 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2018-3416-k-2018-5404-t-31-5-2018, 25.05.2021.
[3307] **Bkz.:** 27.08.2015 Tarihli ve 29458 Sayılı Resmî Gazete.

reddeden istinaf başvurusuna konu mahkeme kararında hukukî isabet görülmediği belirtilmiştir[3308].

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun *yetki*nin düzenlendiği mükerrer 257. maddesine ***5398 sayılı Kanun***[3309] ile eklenen ve ***7061 sayılı Kanun***[3310] ile değiştirilen hükme göre, kanunî süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine, elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler ile elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin süresinden sonra verilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen ihbarnameler mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeleri gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçer. Görüldüğü üzere, hükümde tahakkuk fişi ile ilgili olan kısım, Vergi Usul Kanunu'nun madde 28/2 hükmüyle uyumludur. Ancak burada ayrıca, *vergi cezalarına ilişkin de tebliğ yerine geçen işlem* ihdas edildiği görülmektedir. Şöyle ki Vergi Usul Kanunu'nun *ceza ihbarnamesi*nin düzenlendiği madde 366/1 hükmüne göre kesilen vergi cezalarının ilgililere ceza ihbarnamesi ile tebliğ olunacağı belirtilmişse de yukarıda yer verildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesinde elektronik ortamlar üzerinden sürelerinden sonra idareye iletilen belgeler söz konusu olduğunda, ihbarnamelerin tebliği değil; tebliğ yerine geçen bir işlem olarak iletilmesi söz konusu olmaktadır. Bu bağlamda, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesi özel bir düzenleme olarak Kanun'un madde 366/1 hükmündeki ceza ihbarnamelerinin tebliğ edilmesi kuralının ve daha genel olarak

---

[3308] **Bkz.:** Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 29.09.2017 Tarihli ve E. 2017/1177, K. 2017/1405 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/gaziantep-bim1-vdd-e-2017-1177-k-2017-1405-t-29-9-2017, 11.01.2021.

[3309] 5398 sayılı Kanun'un tam adı şu şekildedir: ***Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.*** **Bkz.:** 21.07.2005 Tarihli ve 25882 Sayılı Resmî Gazete.

[3310] 7061 sayılı Kanun'un tam adı şu şekildedir: ***Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.*** **Bkz.:** 05.12.2017 Tarihli ve 30261 Sayılı Resmî Gazete.

Kanun'un 93. maddesinin bir istisnası niteliğindedir. Konuyla ilgili yine yargısal kararlara yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında, katma değer vergisi beyannamelerinin kanunî süresinden sonra verildiğinden bahisle verginin süresinde tahakkuk ettirilmemesi dolayısıyla kesilen ve 14.12.2018 tarihinde elektronik ortamda verilen düzeltme beyannameleri üzerine yine elektronik ortamda sistem tarafından otomatik olarak düzenlenerek ve bu hâliyle *tebliğ yerine geçen işlemle* vergi ziyaı cezalarının davacıya tebliğinin sağlandığı ifade edilmiştir[3311].

Bölge İdare Mahkemesi kararına esas başka bir olayda, 2014/7 dönemi katma değer vergisi beyannamesi için pişmanlık talepli olarak ve 12.11.2014 tarihinde elektronik ortamda beyanname verilmiş, elektronik ortamda verilen bu beyanname için aynı tarihli ceza ihbarnamesi ve tahakkuk fişi düzenlenerek özel usulsüzlük cezası kesilmiş ve yine aynı tarihte elektronik ortamda tebliğ edilmiştir. Özel usulsüzlük cezasına karşı tebliğ tarihini izleyen 30 gün içerisinde ve en geç 12.12.2014 günü mesai saati bitimine kadar dava açılması gerekirken; bu süre geçirildikten sonra 16.12.2014 tarihinde kayda alınan dilekçe ile açılan davanın süre aşımı sebebiyle esasının incelenme olanağı bulunmadığı belirtilmiştir[3312].

5.1.1.1.2. Vergi Karnesi Yoluyla Tahakkuk Usulü

Doktrinde bir tahakkuk şekli olarak ele alınan *vergi karnesiyle tahakkuk* tasnifi bulunmaktadır[3313]. Bunun dışında yine doktrinde bu usul, *vergi karnesi esasında tarhiyat* kapsamında irdelenmektedir[3314].

[3311] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. VDD, 17.06.2020 Tarihli ve E. 2019/3163, K. 2020/832 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim6-vdd-e-2019-3163-k-2020-832-t-17-6-2020, 30.07.2021.
[3312] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 29.11.2016 Tarihli ve E. 2016/2084, K. 2016/600 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim1-vdd-e-2016-2084-k-2016-600-t-29-11-2016, 16.07.2021.
[3313] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.
[3314] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 194.

Vergi karnesi, vergi hukuku uygulamalarında *özel bir belge (hususî vesika)* olarak hükme bağlanmıştır[3315]. Bu bağlamda vergi karnesine dayanan tahakkukun şeklî görünümünün ***vergi karnesi*** olduğu belirtilebileceğinden dolayı, bu çalışmada bu usul, ***vergi karnesi yoluyla tahakkuk usulü*** olarak adlandırılmıştır.

Vergi Usul Kanunu uyarınca beyannameye dayanan tarh usulünün etkin bir şekilde uygulanabilmesi için mükelleflere yüklenen çeşitli ödevlerden birisi de vergi karnesi almadır[3316]. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun ikinci kısmındaki *mükellefin ödevleri*nden birisi olarak da *vergi karnesi alma* düzenlenmiştir[3317]. Burada belirtmek gerekir ki, vergi karnesi esası, Gelir Vergisi Kanunu kapsamında kaldığından dolayı; sadece gelir vergisi yönünden bir zorunluluk teşkil etmektedir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun *muaflık ve istisnala*ra ilişkin ikinci kısmının *indirimler*in düzenlendiği yedinci bölümünde, Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesiyle atıfta bulunulan indirim düzenlemeleri ile *vergi karnesi esası*nı kurala bağlayan 35. maddesi bulunmaktadır.

Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde ise yedinci bölümde *en az geçim indirimi* düzenlenmiş olup bu kapsamda Kanun'un 31. maddesinde *indirim hadleri,* 32. maddesinde *medeni hal esası,* 33. maddesinde *çocuk tâbiri,* 34. maddesinde *aile reisi esası* ve 35. maddesinde de *vergi karnesi esası* hükme bağlanmıştır[3318].

2361 sayılı 31.12.1960 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun[3319] *(2361 sayılı Kanun)* ile yedinci bölümün başlığı ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesi başlığıyla birlikte değiştirilmiştir. Bu değişiklikler ile mezkûr Kanun'un yedinci bölüm başlığı *indirimler;* 31. madde başlığı

[3315] TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[3316] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 261.
[3317] Mülga 5432 sayılı Vergi Usulü Kanunu'nda *vergi karnesi* düzenlenmiş olup mezkûr Kanun Tasarısı'nda *mükelleflerin ödevleri*nden birisinin vergi karnesi olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[3318] **Bkz.:** TBMM, **Gelir Vergisi Kanunu (G. V. K.),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc043/kanunmbkc043/kanunmbkc04300193.pdf, 07.05.2022, ***("G.V.K.").*** Mülga 5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu'nda aynı düzenlemeler yer almaktadır.
[3319] **Bkz.:** 27.12.1980 Tarihli ve 17203 Sayılı Resmî Gazete.

indirim hadleri olarak hükmedilmiş ve maddede *genel indirim, özel indirim* ve *sakatlık indirimi* düzenlenmiştir. Aynı kanunî değişiklikler ile *medeni hal esası*nın düzenlendiği 32. maddesi, *çocuk tâbiri*nin düzenlendiği madde 33/1 hükmü ile *aile reisi esası*nın düzenlendiği 34. maddesi, madde başlığının *aile gelirinde indirim* olarak belirlenmesi suretiyle madde başlığıyla birlikte değiştirilmiştir. Bunun dışında Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesine, maddede sayılan kazanç ve iratları elde edenlerin Kanun'un 35. maddesinde belirtilen esaslar çerçevesinde vergi karnesi almak ve istenildiğinde ibraz etmekle mükellef olduğu hükmü eklenmiş ve Kanun'un *vergi karnesi esası*nın düzenlendiği 35. maddesi de değiştirilmiştir.

Sonra, ***3239 sayılı Kanun***[3320] ile Gelir Vergisi Kanunu'nun *indirim hadleri*nin düzenlendiği 31. maddesi değiştirilmiş ve genel indirim ilga edilerek özel indirim ve sakatlık indirimi yeniden düzenlenmiştir. Ayrıca yine 3239 sayılı Kanun uyarınca genel indirimin kaldırılması sebebiyle de 32, 33 ve 34. maddeleri de ilga edilmiştir[3321]. Dolayısıyla bu kanunî değişiklikler sonucunda sadece özel indirim ve sakatlık indirimi kalmış olup vergi karnesi esası da korunmuştur.

Daha sonra, ***4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***[3322] ile Gelir Vergisi Kanunu'nun *indirim hadleri* olan 31. madde başlığı *sakatlık indirimi* olarak değiştirilmiş ve maddede yapılan değişiklik sonucunda özel indirim de ilga edilmiştir[3323]. Son olarak ***6462 sayılı Kanun***[3324] ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinin madde başlığı *engellilik indirimi* olarak değiştirilmiştir.

[3320] 3239 sayılı Kanun'un tam adı şu şekildedir: ***213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun.*** **Bkz.:** 11.12.1985 Tarihli ve 18955 Sayılı Resmî Gazete.

[3321] **Bkz.:** TBMM, **Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/716),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf, 07.05.2022, ***("3239 Sayılı Kanun Tasarısı").***

[3322] **Bkz.:** 24.04.2003 Tarihli ve 25088 Sayılı Resmî Gazete.

[3323] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 330.

[3324] 6462 sayılı Kanun'un tam adı şu şekildedir: ***Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Yer Alan Engelli Bireylere Yönelik İbarelerin Değiştirilmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde***

Gelir Vergisi Kanunu'nun *asgarî geçim indirimi*nin düzenlendiği 32. maddesi başlığıyla birlikte, ***5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun***[3325] ile yeniden düzenlenmişse de ***7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun***[3326] *(7349 sayılı Kanun)* ile yeniden ilga edilmiştir.

Vergi karnesi esası yönünden durum değerlendirildiğinde, Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde[3327] de 247. madde ile *karne mecburiyeti* düzenlenmiş ve hangi mükelleflerin vergi karnesi almaya mecbur olduğu kurala bağlanmıştır[3328]. Daha sonra ***2365 sayılı 4/1/1961 Gün ve 218 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun***[3329] *(2365 sayılı Kanun)* ile maddede yeninden değişiklik yapılmış ve en nihayetinde 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında bugünkü şeklini almıştır[3330].

Gelir Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninin 35. maddesinde[3331], indirimden faydalanmak isteyenlerin, Vergi Usul Kanunu'nun esaslarına göre vergi karnesi almak ve bunu saklamak zorunda olduğu; Vergi Usul Kanunu ile karne almaktan muaf tutulmuş olanlardan karne aranmayacağı belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu, 01.01.1961 tarihinde yürürlüğe girmiş olup atıfta bulunulan Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi matrahları tamamen veya kısmen götürü usulde tespit olunanlar ile gelir vergisinde en az geçim indiriminden faydalanmak isteyenlerin vergi karnesi almak zorunda olduğu kurala bağlanmıştır[3332]. Dolayısıyla

---

Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun. **Bkz.:** 03.05.2013 Tarihli ve 28636 Sayılı Resmî Gazete.

[3325] **Bkz.:** 04.04.2007 Tarihli ve 26483 Sayılı Resmî Gazete.

[3326] **Bkz.:** 25.12.2021 Tarihli ve 31700 Sayılı Resmî Gazete.

[3327] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**

[3328] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 231. maddesinde de *karne mecburiyeti* düzenlenerek kimlerin vergi karnesinin almasının zorunlu olduğu hükme bağlanmıştır.

[3329] **Bkz.:** 31.12.1980 Tarihli ve 17207 Sayılı resmî Gazete-Mükerrer.

[3330] 4369 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun madde 247/1-1 hükmü "Gelir Vergisi Kanununa göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler" şeklinde değiştirilmiş, bu değişiklik Vergi Usul Kanunu metnine işlenmiş; ancak ilgili düzenlemeye böyle bir değişikliğin yapıldığına ilişkin bir dipnot açıklaması eklenmemiştir. Bu durumun düzeltilmesi; 4369 sayılı Kanun ile mezkûr hükümde değişiklik yapıldığına ilişkin açıklamanın eklenmesi gerekmektedir. **Bkz.:** T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, **Vergi Usul Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4, 17.03.2022.

[3331] **Bkz.:** TBMM, **(G. V. K.).**

[3332] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**

en baştaki düzenlemeler ile vergi karnesi alma zorunluluğunun kapsamındaki mükellefleri Vergi Usul Kanunu tayin etmiş olup bu kapsam, daha sınırlı (Vergi matrahları tamamen veya kısmen götürü usulde tespit olunanlar ile gelir vergisinde en az geçim indiriminden faydalanmak isteyenler) tutulmuştur. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesinde 2365 ve 4369 sayılı Kanunlar ile yapılan değişiklikler sonrasında, *vergi karnesi-karne mecburiyeti*nin düzenlendiği mezkûr maddede, Gelir Vergisi Kanunu'na göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenlerin, Gelir Vergisi Kanunu'na göre indirimden faydalanmak isteyenlerin ve Gelir Vergisi Kanunu'nun madde 35/B hükmünde sayılan kişilerin vergi karnesi almaya mecbur oldukları belirtilmiştir. Dolayısıyla yürürlükteki düzenlemeler bağlamında Vergi Usul Kanunu ile vergi karnesi alma zorunluluğu açısından, Gelir Vergisi Kanunu'na yapılan atıflar dolayısıyla, vergi karnesi alma zorunluluğunun kapsamındaki mükellefleri bu atıf sebebiyle Gelir Vergisi Kanunu hükümlerinin tayin ettiği belirtilebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesindeki sıra ile gidersek, vergi karnesi uygulamasının çok sınırlı kalmasının gerekçelerinden birisinin ticarî ve meslekî kazançlarda götürü usulün kaldırılması olduğu belirtilmektedir[3333]. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde[3334] Kanun'un madde 247/1-1 hükmünde, vergi matrahları tamamen veya kısmen götürü usulde tespit olunanların vergi karnesi almak zorunda olduğu kurala bağlanmıştır[3335]. Ancak 4369 sayılı Kanun ile hem Vergi Usul Kanunu hem de Gelir Vergisi Kanunu'nda değişiklikler yapılmış bu kapsamda Gelir Vergisi Kanunu uyarınca vergi matrahı tespit usulleri bağlamında götürü usulün ilga edilmesi üzerine onun yerine getirilen basit usul getirilmiş ve Vergi Usul Kanunu'nun madde 247/1-1 hükmü de vergi karnesi esasını götürü ücretlilere özgülemiştir.

Gelir Vergisi Kanunu'nun küçük esnafın vergilendirilmesine yönelik maddelerinde 4369 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklere ilişkin ***215 Seri No.lu Gelir***

[3333] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 330.
[3334] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**
[3335] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun gerekçesinde, ücret veya meslekî kazançları götürü olarak tespit edilenlerin vergi karnesine tabi tutulduğu belirtilmiş olup mezkûr Kanun'un *karne mecburiyeti*nin düzenlendiği madde 231/2 hükmünde, vergi matrahları tamamen veya kısmen götürü usulde tespit olunanların vergi karnesi almak zorunda olduğu kurala bağlanmıştır. **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

Vergisi Genel Tebliği[3336] ile açıklamalar yapılmış olup Tebliğ'de basit usulde vergilendirilen mükelleflerin işlerinde yardımcı olarak çalıştırdıkları işçi veya çırakların ücretlerinin diğer ücret kapsamında vergilendirileceği; diğer ücret kapsamında vergilendirilenler vergi karnesi almaya mecbur oldukları belirtilmiştir.

Ücretin tespiti ve vergilendirilmesi kapsamında *gerçekler ücretler* ve *diğer ücretler (götürü ücretler)* tasnifi bulunmaktadır[3337]. Vergi karnesi yoluyla tahakkukun diğer ücret geliri elde edenler bağlamında ele alındığı[3338]; vergi karnesi sahipleri ile diğer ücretlilerin aynı anlamda kullanıldığı[3339] görülmektedir.

Şöyle ki, Vergi Usul Kanunu'nun madde 247/1-1 hükmünde vergi karnesi almak zorunda olan mükelleflerin; yürürlük metninde[3340] vergi matrahları tamamen veya kısmen götürü usulde tespit olunanlar olduğu, 4369 sayılı Kanun değişikliği sonrasında da Gelir Vergisi Kanunu'na göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler olduğu kurala bağlanmıştır. Bu kapsamda vergi hukuku mevzuatı açısından hem iş yerinde çalıştığı için Devlet'e kendi vergisini ödeyen hem de işverenin yanında çalıştığı için işverenden ücret alan kişilerin bulunmakta olduğu ve uygulamada bu kişilerin *vergi karnesi sahipleri* veya *diğer ücretliler* olarak adlandırılmakta olduğu belirtilmiştir[3341].

Ancak Gelir Vergisi Kanunu'nun *diğer ücretler*in düzenlendiği 64. maddesi ve buna bağlı olarak diğer ücretlere ilişkin kural getiren hükümler, 7349 sayılı Kanun ile ilga edilmiştir. Bu anlamda, 01.01.2022 tarihinden itibaren Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesinde vergi karnesi alma mecburiyeti olanları tayin etmek üzere belirtilen *Gelir Vergisi Kanunu'na göre diğer ücret kapsamında vergilendirilenler*e yönelik atfî düzenleme yürürlükten kalkmıştır. Bu bağlamda son değişiklikle birlikte, vergi karnesi

[3336] **Bkz.:** 06.12.1998 Tarihli ve 23545 Sayılı Resmî Gazete.
[3337] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 59-60.
[3338] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.
[3339] Demir, **Vergi Karnesi,** s. 233.
[3340] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**
[3341] Vakkas Demir, "Vergi Karnesi Sahiplerinin Sosyal Güvenlik Durumlarının Açıklanması", **Mali Çözüm Dergisi,** Eylül-Ekim 2011, ss. 233-238, s. 233, ***("Vergi Karnesi").***

uygulamasının çok sınırlı kalmasının gerekçelerinden bir diğeri de diğer ücret hükümlerinin kaldırılması olarak karşımıza çıkmaktadır[3342].

7349 sayılı Kanun ile yapılan değişikliklere ilişkin usul ve esasları düzenlemek amacıyla hazırlanan ***319 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği***'nin[3343] *193 sayılı Kanunun kaldırılan 64 üncü maddesi kapsamında bulunan diğer ücretlilerin durumu*nun düzenlendiği 11. maddesinde, 7349 sayılı Kanun ile 01.01.2022 tarihinden itibaren Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesinin ilga edilmesi sebebiyle, bu kapsamda bulunan hizmet erbabının[3344] vergi karnesi almasına ve karnesini vergi dairesine ibraz ederek vergilerini tarh ve tahakkuk ettirmesine gerek bulunmadığı; bu kapsamdaki mükelleflerin 01.01.2022 tarihinden itibaren elde ettikleri tevkif suretiyle vergilendirilmemiş ücret gelirlerinin Kanun'un genel hükümlerine tabi olacağı belirtilmiştir.

Her ne kadar diğer ücretlerin düzenlendiği Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesinin ilga edilmiş olması sebebiyle 319 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği'nin 11. maddesinde bu kapsamda bulunan hizmet erbabının vergi karnesi almasına ve karnesini vergi dairesine ibraz ederek vergilerini tarh ve tahakkuk ettirmesine gerek bulunmadığı belirtilmişse de bu kapsamda yer alan kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar ile gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar hakkında Vergi Usul Kanunu'nun *karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu*nun düzenlendiği 251. maddesinin hâlâ yürürlükte olduğu göz önünde tutulmalıdır[3345]. Mezkûr maddeye göre, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin yanlarında çalışan hizmet erbabının kanunun tayin ettiği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmeye mecbur oldukları ve bu mecburiyete uyulmadığı takdirde, zamanında karne almamış veya

[3342] Oktar, **-Vergi Hukuku-,** s. 345.
[3343] **Bkz.:** 27.01.2022 Tarihli ve 31732 Sayılı Resmî Gazete.
[3344] Mezkûr Tebliğ'e göre diğer ücret geliri elde eden mükelleflerin, kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar, özel hizmetlerde çalışan şoförler, özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri ve gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda bu çalışanların, Vergi Usul Kanunu ile Gelir Vergisi Kanunu hükümleri uyarınca *diğer ücretliler* olarak sayıldığı belirtilmiştir. **Bkz.:** Demir, **Vergi Karnesi,** s. 233.
[3345] Oktar, **-Vergi Hukuku-,** s. 345, 347.

vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisinin işveren kimse adına tarh edileceği ve vergi cezasının da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunacağı; karnesini zamanında almış ve vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ile gecikme zammının yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil olunacağı belirtilmiştir.

Diğer ücretler yönünden Vergi Usul Kanunu'nun madde 247/1-1 hükmü ve ilga edilen Gelir Vergisi Kanunu'nun 64. maddesi birlikte düşünüldüğünde diğer ücretliler yönünden vergi karnesi zorunluluğu kalkmış olmakla birlikte; kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar ile gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanların gerçek usule göre vergilendirmelerinde, *zamanında verginin tarh ettirilmediği durumlarda* ya da *zamanında ödenmemiş vergiler ile bunların gecikme faizlerinin tahsilinde işverenlerinin sorumluluğunun devam edip etmediği hususu* tartışmalı hâle gelmiştir.

Vergi karnesi uygulamasının çok sınırlı kalmasının gerekçelerinden bir diğerinin Hazine ve Maliye Bakanlığının Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 257. maddesi uyarınca verilen yetkiye dayanarak yayımladığı ***206 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği***[3346] ile yaptığı düzenleme sonucunda özel indirimi ve engellilik indirimini vergi karnesine bağlı olmaktan çıkarması ve daha sonra da özel indirimin de kaldırılmış olmasının olduğu belirtilmektedir[3347]. Nitekim yürürlükteki düzenlemeler uyarınca, Gelir Vergisi Kanunu'nun 31. maddesinde *engellilik indirimi* ve 34. maddesinde *yurt dışına hizmet veren işletmelerde indirim* hükümlerinin yer aldığı görülmektedir.

Son olarak 2361 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 2. maddesine, maddede sayılan kazanç ve iratları elde edenlerin Kanun'un 35. maddesine belirtilen esaslar çerçevesinde vergi karnesi almak ve istenildiğinde ibraz etmekle mükellef olduğu hükmü eklenmiş[3348] ve Gelir Vergisi Kanunu'nun *vergi karnesi esası*nın

[3346] **Bkz.:** 17.11.1990 Tarihli ve 20698 Sayılı Resmî Gazete.
[3347] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 330.
[3348] Bu düzenleme daha sonra, ***2454 sayılı 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun*** ile ilga edilmiştir. **Bkz.:** 05.05.1981 Tarihli ve 17331 Sayılı Resmî Gazete.

düzenlendiği 35. maddesi de 2. maddede yapılan değişikliğe uygun olarak değiştirilmiş ve istisna ve muafiyetlerden faydalananlar dâhil olmak üzere, Kanun'un 2. maddesinde sayılan kazanç ve iratları elde edenlerin iş yerlerinin bağlı olduğu, iş yerleri bulunmayanların ikametgâhlarının bağlı olduğu vergi dairesinden karne almak ve gelir vergisi yönünden durumlarını ve bu durumda meydana gelen değişiklikleri karnelerine yazdırmak zorunda olduğu belirtilmiştir[3349]. 2361 sayılı Kanun Tasarısı'nda bu değişiklik ile indirimden faydalanmak isteyenlere verilen vergi karnesine koşut olarak, Gelir Vergisi Kanunu kapsamına giren kazanç ve iratları elde edenlere vergi karne alması esasının getirildiği belirtilmiştir[3350]. 2361 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişikliği takiben, 2365 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesi değiştirilerek Gelir Vergisi Kanunu'nun madde 35/B hükmü uyarınca karne almak zorunda olanlara vergi karnesi esası getirilmiştir. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesi ile atıfta bulunulan Gelir Vergisi Kanunu'nun madde 35/B hükmündeki kanunî değişiklik ile vergi karnesi esasının kapsamı, Kanun'da düzenlenen tüm gelirler yönünden öngörülerek genişletilmiştir[3351].

Durum bu olmakla birlikte, 2361 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun değiştirilen 35. maddesinde, maddede yazılı vergi karnesinin içereceği hususlar ile karne almaya ilişkin şekil ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkarılacak bir yönetmelikle belirleneceği; yine 2361 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'na eklenen geçici madde 15 hükmünde, Gelir Vergisi Kanunu'nun madde 35/B hükmünde yer alan yönetmeliğin en geç 01.01.1982 tarihine kadar yürürlüğe

---

[3349] 2361 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun 35. maddesi değiştirilmiş olup bu değişiklik Gelir Vergisi Kanunu metnine işlenmiş; ancak ilgili düzenlemeye böyle bir değişikliğin yapıldığına ilişkin bir dipnot açıklaması eklenmemiştir. Bu durumun düzeltilmesi; 2361 sayılı Kanun ile mezkûr hükümde değişiklik yapıldığına ilişkin açıklamanın eklenmesi gerekmektedir. **Bkz.:** T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, **Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.),** (Çevrimiçi), https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=193&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4, 18.03.2022.

[3350] **Bkz.:** TBMM, **31.12.1960 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe-Plan Komisyonu Raporu (1/60),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c001/mgk_01001024ss0076.pdf, 22.09.2021.

[3351] Bu tespit, ***2574 sayılı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkına Kanun*** Tasarısı'nın görüşmelerine de yansımış olup Gelir Vergisi Kanunu'nun 35. maddesinde 2361 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda ikave edilen vergi karnesinin kapsamının çok geniş tutulduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi,** 90. Birleşim, 31 Aralık 1981 Perşembe, (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c005/mgk_01005090.pdf, 11.01.2022.

konulacağı belirtilmiştir. Ancak bahsi geçen yönetmelik vergi hukuku mevzuatında hiç hazırlanamamış olup bu sebeple Gelir Vergisi Kanunu'nun 35. maddesinde, ***2574 sayılı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkına Kanun***[3352] *(2574 sayılı Kanun)* ile değişiklik yapılmış olup vergi karnesinin içereceği hususlar, karne almaya ilişkin şekil ve esaslar ile uygulama zamanının Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edileceği belirtilmiştir. Bunun dışında 2574 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nun geçici madde 15 hükmü de değiştirilmiş ve Gelir Vergisi Kanunu'nun değişik 35. maddesinin (B) bendinde yer alan vergi karnesi esası yürürlüğe girinceye kadar, Vergi Usul Kanunu'nun 2365 sayılı Kanun ile değiştirilen 247. maddesinin değişmeden önceki hükümleri uyarınca, aile durumu sual varakası esası uygulanan yerlerde, bu belge ile indirimlerin uygulanmasına devam olunacağı belirtilmiş olup bu kanunî değişikliklerin yürürlüğü hâlâ devam etmektedir. Bu kapsamda ***139 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği***'nde[3353] 2574 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu uyarınca vergi karnesi esasının uygulamaya konulması yetkisinin Hazine ve Maliye Bakanlığına verilmiş olduğu; ancak Bakanlık tarafından bahsi geçen yetki uyarınca henüz herhangi bir düzenleme yapılmadığı belirtilmiştir.

Vergi karnesi uygulamasının çok sınırlı kalmasının gerekçelerinden bir diğerinin 4358 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi olduğu belirtilmektedir[3354]. Nitekim 4358 sayılı Kanun'un *vergi kimlik numarasını tespit, kayıt ve bildirim zorunluluğu*nun düzenlendiği madde 2/1 hükmünde, kamu idare ve müesseseleri ile diğer gerçek ve tüzelkişilerin, Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek işlemlerin yapılması sırasında, bu işlemlere muhatap veya taraf olan gerçek ve tüzel kişilerin vergi kimlik numarasını tespit etmek ve bu işlemlere ilişkin belge, hesap ve kayıtlarında vergi kimlik numaralarına da yer vermek zorunda olduğu; belirlenecek işlemlere muhatap veya taraf olan kişilerin, vergi kimlik numaraları olmadığı takdirde, işlemlerin tamamlanmasından önce vergi kimlik numarası almalarının gerektiği belirtilmiştir. İlaveten 4358 sayılı Kanun'un madde 2/3 hükmünde de Kanun'da geçen vergi kimlik

[3352] **Bkz.:** 05.01.1982 Tarihli ve 17565 Sayılı Resmî Gazete.
[3353] **Bkz.:** 06.02.1983 Tarihli ve 17951 Sayılı Resmî Gazete.
[3354] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 330.

numarası tabirinin, Vergi Usul Kanunu'nun 8. maddesi uyarınca gerçek ve tüzel kişilere verilen vergi numarasını ifade ettiği belirtilmiştir.

Vergi karnesi alınırken de kimlik tasdiki yapıldığından dolayı[3355], vergi kimlik numarasının da bu tasdik işleminin işlevini haiz olduğu görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 8/5 hükmüne ***4008 sayılı Kanun***[3356] değişikliği ile vergi numarası hususu eklenmiş olup hükme göre, Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan her gerçek kişi ile tüzel kişilere bir vergi numarası verilir. Bu hükmün gerekçesinde, çağdaş vergi sisteminin önemli bir aracı olarak herkese vergi numarası verilmesi amacıyla Türkiye Cumhuriyeti tabiiyetinde bulunan gerçek kişilere verilen bu vergi numarasının, kişilerin vergileme ile ilgili her türlü işlemlerinin izlenmesinde kullanılacağı belirtilmiştir[3357].

Son olarak mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanun Tasarısı'nda vergi karnesine tabi olan işletme vergisi mükellefleri nezdinde, işletme vergisinin bir nevi ruhsat harcı mahiyetinde olan bir reel vergi olduğu ve *mükellefiyetin tesisi, mükellef yoklamalarının ruhsat tezkeresinin yerine geçen vergi karnesi üzerinden yapıldığı;* ücretleri veya meslekî kazançları götürü olarak tespit edilen mükelleflerin alacakları vergi karnelerinin de bunların *vergilendirilmeleri ile ilgili olduğu,* karnenin olmaması hâlinde bu mükelleflerin yoklamalarının yapılması, vergilerinin tarh ve tahakkuk ettirilmesinin düzenli bir şekilde kayıt edilemeyeceği ve vergi karnesinin bu gibi mükellefler ile vergi dairesi arasında bir *bağ vazifesi* görecek, vergilendirme ile ilgili bütün işlemlerin vergi karnesinin yardımı ile doğru ve eksiksiz bir şekilde bitirilmiş olacağı; gelir vergisinde de mükelleflerin medenî ve ailevî durumlarına göre indirim

---

[3355] Demirkan, **op. cit.,** s. 114.

[3356] 4008 sayılı Kanun'un tam adı şu şekildedir: ***213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984 Tarihli ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun.*** **Bkz.:** 06.07.1994 Tarihli ve 21982 Sayılı Resmî Gazete.

[3357] **Bkz.:** TBMM, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984 Tarihli ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/641),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c063/tbmm19063119ss0659.pdf, 02.05.2022.

yapılabilmesi için, bu durumlarını *doğru ve açık olarak gösterecek özel bir vesikanın mevcut olması*nı gerektirdiğinden dolayı bu gibi durumlara özgü olarak vergi karnesi mecburiyetinin getirildiği, karnenin alınması ve kullanılması şekillerinin belirli bir disipline bağlanmış olduğu belirtilmiştir[3358]. Dolayısıyla vergi karnesi esasının bir mükellef ödevi olarak öngörülmesinin gerekçesi, vergileme ile ilgili her türlü işlemlerinin izlenmesinde bir belge, hesap ve kayıt düzeni oluşturmak olduğu söylenebilir. Bu kapsamda, Vergi Usul Kanunu'nun madde 8/4 hükmüne eklenen vergi numarası ve buna ilişkin özel kanunî düzenlemeye konu olarak yürürlüğe giren vergi kimlik numarasının da vergi hukuku açısından aynı gerekçelere sahip olduğu görülmekte ve vergi karnesi esasının yerini kanun koyucunun iradesiyle vergi (kimlik) numarası esasını getirmiş olduğu belirtilebilir. Bu anlamda vergi karnesi esasındaki bu değişikliğin, vergilendirme sürecinde fizikî kayıt düzeninin yerine dijital kayıt düzenine geçişin bir örneğini oluşturduğu düşünülmektedir[3359].

4369 sayılı Kanun'un gerekçesinde de teknolojik gelişmelere bağlı olarak defter ve belgelerin tutulması, izlenmesi ve muhafazasında izlenen yöntemlerin de değişmekte olduğu, değişen ekonomik olayların kavranması ve vergilendirilebilmesinin teknolojik değişimin yakından izlenmesine ve buna uygun kanunî değişikliklerin yapılmasına olduğu, özellikle bilgisayar alanında meydana gelen teknolojik değişime ve bu değişimin geniş kitlelerce benimsenmesine koşut olarak mükelleflerin muhafaza ettikleri her türlü defter, vesika ve karneler ile ilgili bilgilere ilişkin olarak mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya okunabilir hâle getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların

---

[3358] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

[3359] Nitekim 4358 sayılı Kanun'un gerekçesi incelendiğinde, Dünya'daki ekonomik ve teknolojik gelişmelere koşut olarak bu hareketli ve değişken ortamda gerçekleştirilen ekonomik faaliyetlere taraf olan kişilerin neredeyse bütün işlemlerini finansal kurumlar aracılığıyla gerçekleştirdiğinin gözlenmekte olduğu; böyle bir ortamda Devlet'in ülkede gerçekleştirilen ekonomik faaliyetler hakkında zamanında ve yeterli bilgi sahibi olması olmasında büyük önem taşıdığı ifade edilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve 1512 Sayılı Noterlik Kanunu, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu, 2644 Sayılı Tapu Kanunu, 2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu, 3167 Sayılı Çekle Ödemenin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, 3182 Sayılı Bankalar Kanunu, 5584 Sayılı Posta Kanunu ve 5682 Sayılı Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komsiyonu (Komisyonu) Raporu (1/718),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c049/tbmm20049074ss0586.pdf, 03.05.2022.

talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etme zorunluluğunun getirilmiş olduğu belirtilmiştir[3360].

Tüm bu açıklamalar ışığında, vergi karnesi kullanım zorunluluğu ortadan kalkmamıştır; zira her ne kadar uygulamada aksaklıklar olsa da ve kanunî düzenlemeler uyarınca vergi karnesi uygulaması çok sınırlı kalsa da Gelir Vergisi Kanunu'nun madde 35/B hükmü uyarınca gelir unsurlarından herhangi birini elde edenlerin, vergi karnesi alma zorunluluğunun devam ettiği düşünülmektedir[3361]. Hem ilga edilen düzenlemeler gereğince Türk vergi hukukunda geçmişte geniş bir uygulama alanı bulması hem de Vergi Usul Kanunu'nun madde 247/1-3 ile Gelir Vergisi Kanunu'nun madde 35/B hükümlerindeki emredici düzenlemeler uyarınca hâlâ yürürlüğü devam eden vergi karnesi esası dolayısıyla, vergi hukukunda tahakkuk kapsamında vergi karnesi yoluyla tahakkuk usulünün ele alınması gerekmektedir.

5.1.1.1.2.1. Tarh

Vergi Usul Kanunu'nun *karne alınması*nın düzenlendiği 248. maddesinde mükelleflerin vergi karnelerinin kendileri tarafından doldurulması gereken kısımlarını doldurduktan sonra, vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere bunları bağlı oldukları vergi dairesine ibraz edecekleri; mükellefiyete etkili olacak değişikliklerin de bu esaslara göre karneye işaret ettirileceği belirtilmiştir[3362].

Yine Vergi Usul Kanunu'nun *doğruluk sorumluluğu*nun düzenlendiği 250. maddesinde mükelleflerin vergi karnelerine yazdıkları bilgilerin doğruluğundan ve

[3360] **Bkz.:** TBMM, **4369 Sayılı Kanun Tasarısı.**
[3361] Oktar, **-Vergi Hukuku-,** s. 347.
[3362] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *karnelerin alınması*nın düzenlendiği 232. maddesinde de mükelleflerin vergi karnelerinin kendileri tarafından doldurması gereken kısımları doldurduktan sonra, vergi bakımından durumlarını kayıt ve tescil ve karneye işaret ettirmek üzere, bunları bağlı oldukları vergi dairesine ibraz edecekleri ve mükellefiyete etki edecek değişikliklerin bu esaslara göre karneye işaret ettirileceği belirtilmiştir.

işverenlerin de bu karnelere ilave ettikleri kayıtlardan sorumlu olduğu belirtilmiştir[3363].

Bu anlamda vergi karnesinin beyanname işlevini haiz olduğu düşünülmektedir[3364]. Zira vergi karnesi üzerinde tescil edilmiş kayıt ve işaretler, ilgilileri için bağlayıcı olmakta ve vergilendirilmeye esas tutulmaktadır. Bu yönüyle kanaatimizce vergi karnesi yoluyla tahakkuk usulünün özellikleri, beyannameye dayanan tahakkuk usulü ile oldukça benzerdir. Nitekim matrahın tayininde beyan usulü geçerli olmaktadır; ancak burada beyan usulünde beyanname adı verilen hukukî belge değil de *vergi karnesi* adı verilen özel bir hukukî belge kullanılmaktadır. Bir adım öteye gidildiğinde, vergi karnesi yoluyla tahakkuk usulünün gümrük vergilerinin vergilendirilmesi ile de benzer bir özellik taşıdığı düşünülmektedir. Nitekim vergi karnesi de tıpkı gümrük beyannamesi gibi bir idarî işlem olarak vergi dairelerince tescile tabi tutulmaktadır.

Doktrinde diğer ücret geliri elde eden mükelleflerin, vergi karneleri ile bağlı oldukları vergi dairesine başvuruları üzerine vergi tarhının gerçekleştiği belirtilmektedir[3365].

Vergi Usul Kanunu'nun madde 109/2 hükmünde vergi karnesinin varlığında tarhın nasıl yapılacağı düzenlenmiş olup diğer ücret elde eden hizmet erbabının vergilerinin, tarh zamanında bu mükelleflerin bağlı oldukları vergi dairesine başvurarak ibraz edecekleri vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh olunacağı belirtilmiştir[3366]. Dolayısıyla yine bu özellikleri ile vergi karnesi yoluyla tahakkuk usulünde tarhın, beyana dayanan tahakkuk usulü ile benzer olduğu düşünülmektedir. Zira idare tarafından verginin hesaplanması, vergi karnesinde mükelleflerce yapılan bildirimlere göre olmaktadır. Durum bu olmakla birlikte, 7349 sayılı Kanun ile Gelir Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda, diğer ücretlerin vergilendirilmesine yönelik düzenlemeler ilga edilmiş olduğundan; 01.01.2022

[3363] Yine mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *doğruluk sorumluluğu*nun düzenlendiği 233. maddesinde de mükelleflerin vergi karnelerine yazdıkları bilgilerin doğruluğundan; bu karnelere eklenen kayıtlardan da işverenlerin sorumlu olduğu belirtilmiştir.
[3364] Oktar, **-Vergi Hukuku-,** s. 347.
[3365] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.
[3366] **Ayrıca bkz.:** Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 375.

tarihinden itibaren Vergi Usul Kanunu'nun madde 109/2 hükmünün[3367] de uygulanma kabiliyeti kalmamış olduğunu tekrar belirtmek gerekir.

5.1.1.1.2.2. Tahakkuk

Vergi Usul Kanunu'nun madde 109/2 ile madde 109/3 hükümleri uyarınca, tarh zamanında mükelleflerin ibraz edecekleri vergilerin vergi karnelerine yazılmak suretiyle tarh olunmasının yanı sıra, verginin karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılacağı belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun 247. maddesi uyarınca da vergi karnesi esasına göre vergilendirilen ücretlilerin belirlenen süre içerisinde karne almaları ve karnelerine yazılı olan vergiyi ödemeleri gerekmektedir[3368]. Bu anlamda vergi karnesi yoluyla tahakkuk ettirilen vergiler, belirlenen vadelerinde ödenmelidir[3369]. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda vergi karnesi esasında tahakkuka ve vergilendirme sürecindeki silsileye ilişkin açık bir hüküm bulunmamaktadır.

Bu konuya ilişkin ***184 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği***'nde[3370] yer alan açıklamalara da yer verilmesinde fayda görülmektedir. Yapılan açıklamada götürü usulde vergilendirilen mükelleflerin içinde bulunulan takvim yılının vergisinin yıllık olarak vergi karnesi üzerinden tarh ve tahakkuk ettirileceği ve vergi karnesi üzerinden tahakkuk ettirilen matrahın vergisinin iki taksitte; ilk taksitinin ilgili takvim yılının temmuz ayında, ikinci taksitinin ağustos ve kasım aylarında ödeneceği belirtilmiştir.

Doktrinde de vergi karnelerine ödenecek vergi tutarının yazılmasıyla verginin tarh ve tebliğinin yanında, tahakkuk aşamasının da gerçekleşmiş olduğu belirtilmektedir[3371].

[3367] Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metnindeki madde 109/2 hükmünde vergi karnesi yoluyla tahakkuk usulüne tabi kılınan mükellefler, ücret ve kazançları götürü usulde tespit edilen tüccar, hizmet ve serbest meslek erbabı olarak kurala bağlanmıştır. Ancak daha önce çalışmada ifade edildiği üzere 4369 sayılı Kanun ile bir matrah tespit usulü olarak basit usul ihdas edilmiş olduğundan; vergi karnesi yoluyla tahakkuk usulüne tabi kılınan mükellefler, diğer ücret elde eden hizmet erbabı olarak düzenlenmiştir.
[3368] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 194.
[3369] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.
[3370] **Bkz.:** 16.06.1995 Tarihli ve 22315 Sayılı Resmî Gazete.
[3371] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.

Bu açıklamalar ışığında kanaatimizce vergi karnesi yoluyla tahakkuk usulünde de tarh ve tahakkukun *kaynaşmış*[3372] şekilde gerçekleştiği belirtilebilir.

5.1.1.1.2.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlem

Doktrinde *basit usulde vergiye tabi mükelleflerin vergilerinin tebliği*[3373] kapsamında incelenen bu husus hakkında, Vergi Usul Kanunu'nun madde 109/3 hükmü uyarınca diğer ücret elde eden hizmet erbabının vergilendirme işlemlerinde Vergi Usul Kanunu'nun 21. maddesinde düzenlenen bir tebliğ öngörülmemiş olup bunun yerine verginin karneye yazılması şeklindeki *tebliğ yerine geçen bir işlem/muamele* öngörülmüştür[3374]. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nun madde 109/3 hükmü de vergi karnesi yoluyla tahakkuk usulü temelinde, verginin karneye yazılmasını bir gişe işlemi olarak kurala bağlamıştır. Nitekim hükümle vergilerin karneye yazıldığı tarihte tebliğ edilmiş sayılacağı belirtilerek burada da ***tebliğ yerine geçen bir işlem*** ihdas edilmekle birlikte; tarh, tahakkuk ve tebliğ (yerine geçen işlem) verginin karneye yazılmasıyla gerçekleşmektedir.

5.1.1.2. Gümrük Hukuku'nda Beyana Dayanan Tahakkuk Usulü: Olağan Tahakkuk Usulü

Gümrük idarelerinin ve memurlarının yapacağı kontrolü esas alan klasik sistematiğin yerine; gümrük vergisi konusu eşyaların gümrükten çıktıktan sonra denetlenmesini sağlayan yeni bir kontrol usulü olarak sonradan kontrol ile gümrük işlemleri temelindeki kontrol siteminde yeni bir perspektif getirilmiştir[3375]. Bu bağlamda 2008 yılına kadar gümrük incelemeleri sadece gümrük idarelerinde yapılmakta iken; mevcut kontrol anlayışından farklı olarak, esas olarak ilgili kişilere ait yerlerde kontrolü ifade eden yeni bir kontrol usulü olan sonradan kontrol uygulaması da etkin kılınmıştır[3376].

[3372] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 146.
[3373] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 375.
[3374] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 285; Kırbaş, **op. cit.,** s. 121.
[3375] Akdoğan, **op. cit.,** s. 19-20, 22.
[3376] Gümüş, **op. cit.,** s. 170-172.

Gümrük Yönetmeliği'nin 180. maddesine göre ***mavi hat,*** Bakanlıkça belirlenen onaylanmış kişi statüsüne sahip kişilerin ihracatta yararlandığı, eşyanın çıkış işlemlerinin tamamlanmasından önce belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı hattır. Mavi hatta işlem gören ihracat beyannamelerine ilişkin beyanın kontrolü, eşyanın çıkış işlemlerinin tamamlanmasını müteakip Bakanlıkça belirlenen usul ve esaslar dâhilinde gerçekleştirilir.

Danıştay'ın bir kararında belirtildiği üzere mavi hat, ithalatta uygulanan bir kriter olduğunda, ithalata ilişkin belgelerin kontrolünün ancak eşyanın tesliminden sonraki aşamada yapılması mümkündür[3377]. Dolayısıyla mavi hat uygulamasında, tarh öncesinde bir belge ya da eşya kontrolü bulunmamaktadır.

Gümrük Yönetmeliği'nin 180. maddesine göre ***yeşil hat,*** eşyanın belge kontrolüne veya muayeneye tabi tutulmadığı hattır. Dolayısıyla bu tarhta hem tarh öncesinde hem de sonrasında bir belge ya da eşya kontrolü bulunmamaktadır.

Gümrük Yönetmeliği düzenlemelerine istinaden mavi ve yeşil hatta tabi eşyalara ilişkin vergi tahakkukunda kontrol usulü etkin kılınmadığından; bu gümrük vergilerinde ***beyana dayanan tahakkuk usulü***nün esas olduğu düşünülmektedir. Bu bağlamda bu hatlarda, beyan edilerek bildirilen matrah üzerinden vergini tarh ve tahakkukunun gerçekleştirildiği belirtilebilir.

Dolayısıyla Gümrük Hukuku'nda beyana dayanan tahakkuk usulü ile tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinde, normal vergilendirme sürecinde yer alan beyan üzerine yapılan tahakkuk[3378] etkin kılındığı için, bu usulün bu çalışmada adlandırıldığı şekilde ***olağan tahakkuk usulü*** olarak da ifade edilmesi mümkündür.

5.1.2. Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü

[3377] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 20.10.2010 Tarihli ve E. 2008/6890, K. 2010/4830 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2008-6890-k-2010-4830-t-20-10-2010, 11.07.2022.
[3378] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 56.

Vergi Usul Kanunu'na tabi olmasına rağmen, özel vergi kanunlarında öngörülen kurallar uyarınca tarh ve tahakkuk usulleri, Vergi Usul Kanunu'nda hükme bağlanan usulden farklı olan vergiler de bulunmaktadır.

İdarenin beyanname üzerine yapacağı bir kontrolün tarh ve tahakkuk sürecinde mutlaka bulunması dolayısıyla, aşağıda ele alınacak bu tahakkuk usullerini, *vergi idaresinin mükellefin ödevlere uyup uymadığını denetlemesi*[3379] kapsamında ele alınan izaha davetin[3380] sürekli ve devamlı uygulanan şekline benzetebiliriz.

Nitekim izaha davet, idarenin bir bilgi toplama aracı olarak Vergi Usul Kanunu'nun *bilgi verme*nin düzenlendiği 148. maddesine benzer bir hukukî düzenleme olarak öne çıkmakta ise de aralarındaki farklılıklardan biri olarak izaha davete belli hukukî sonuçlar bağlanmıştır[3381]. Bu kapsamda beyanın kontrolünde de belli hukukî sonuçlar bulunmaktadır.

Aşağıda incelenen tahakkuk usullerinde, kanunî bir hükümle, sunulan beyannameler suretiyle, idarece yapılacak tahakkuka esas tutulacak matrah ve buna ilişkin bilgi ve belgeler bağlamında mükelleflerin izaha davet edilmiş olduğu düşünülmektedir.

Bu başlık altında kural olarak Vergi Usul Kanunu'na tabi vergi olmakla birlikte, tarh ve tahakkuk usulüne ilişkin Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda farklı düzenlemeler getirilmesi sebebiyle öncelikle *Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda düzenleniş biçimiyle tahakkuk* ele alınacaktır.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'na tabi vergi olmayan ve Gümrük Kanunu'nda düzenlenen gümrük vergilerinde de Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerin beyana dayanan tahakkuk usulünden farklı özel hükümler getirilmiş olup bu başlık altında *Gümrük Kanunu'nda düzenleniş biçimiyle tahakkuk* ele alınacaktır.

[3379] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 63.
[3380] Vergi hukukunda izaha davet müessesesi hakında detaylı bilgi için **ayrıca bkz.:** Mevlüt Uzuner, **Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2020, passim.
[3381] Funda Başaran Yavaşlar, "'İzaha Davet' -Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı: 433, Yıl: 37, Eylül 2017, ss. 6-14, s. 7, ***("İzaha Davet").***

Son olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uyarınca, ihtiyatî tahakkuk temelinde, beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulünün etkin kılındığı düşünülmektedir.

5.1.2.1. 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü

*Servet üzerinden alınan vergiler*den[3382] biri olarak ele alınan veraset ve intikal vergisi, Vergi Usul Kanunu'nun madde 3/A hükmü uyarınca Vergi Usul Kanunu nezdinde bir Vergi Kanunu olan Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda düzenlemeler uyarınca veraset ve intikal vergisinin tahakkuk usulü, Vergi Usul Kanunu'ndan farklı bir tahakkuk usulüne bağlı kılınmıştır.

Doktrinde de veraset ve intikal vergisinin tahakkukunun diğer beyana dayanan vergilerin tahakkukundan biraz farklı olduğu ileri sürülmüş[3383] olup çalışmada da bu farklılığın ayrıca ele alınması ihtiyacı doğmuştur.

Her şeyde önce veraset ve intikal vergisinde tarhiyat iki türde gerçekleşmekte ve veraset ve intikal vergisinin tarh türleri doktrinde, *ilk tarhiyat (geçici tarhiyat)* ve *ikmal tarhiyatı (kesin tarhiyat)* tasnifiyle ele alınmaktadır[3384]. Nitekim ***16 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği***'nde[3385] ilk tarhiyatın ayrıca *ön tarhiyat* olarak da ifade edildiği ve *ilk tarhiyat* ile *nihaî tarhiyat* şeklinde bir tasnife yer verildiği görülmektedir.

21 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde[3386] de *ilk tarhiyat* ve *nihai tarhiyat;* ***28 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği***'nde de[3387] *ilk tarhiyat* ve *son tarhiyat* şeklindeki tasniflere yer verilmiştir.

[3382] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 31, 356; Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 193; Edizdoğan, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 285, 324; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 238, 253; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 331; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 385.
[3383] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177.
[3384] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 339-340.
[3385] **Bkz.:** 10.08.1970 Tarihli ve 1357 Sayılı Resmî Gazete.
[3386] **Bkz.:** 07.05.1981 Tarihli ve 17333 Sayılı Resmî Gazete.
[3387] **Bkz.:** 31.12.1998 Tarihli ve 23570 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.

Veraset ve intikal vergisinde *tarhiyat aşamaları* mevcut olmaktadır ve *beyan üzerine tarh işlemi, ilk tarhiyat* olarak; *ikmalen tarh işlemi* ise *ikinci tarhiyat* olarak ifade edilmektedir[3388]. Dolayısıyla tek bir tarh aşamasından bahsedilememektedir. Burada hemen belirtilebilir ki, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile nihaî, son, kesin tarhiyat şeklinde ikinci bir tamamlayıcı tarh ve tahakkuk usulü öngörülmemiş ve dolayısıyla sadece ilk tarhiyat kurala bağlanmış olsaydı, veraset ve intikal vergilerinin tahakkuk usulünün beyana dayanan tahakkuk usulü başlığı altında incelenmesi gerektiği belirtilmelidir.

Danıştay'ın bir kararında, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda iki aşamalı tarhiyatın öngörüldüğü; mükellefler tarafından yapılan beyandan sonra, vergi idaresince yapılacak değerleme ile bulunacak farklara göre ikmalen vergi tarhı yoluna gidilebileceği sonucuna ulaşıldığı belirtilmiştir[3389].

Danıştay'ın bir başka kararında da veraset ve intikal vergisinde iki aşamalı bir tarhiyat öngörülmek suretiyle mükelleflere beyanda kolaylık sağlamak amacıyla belli servet unsurları için seçimlik hak tanınmış olduğu, ilk tarhiyatta seçimlik hak kullanılarak yapılan beyandan sonra, vergi idaresince değerlemeye ve bulunacak farklara göre ikmalen vergi tarhı yoluna gidilebileceği belirtilmiştir[3390].

Bu bağlamda ilk aşamada yer alan ilk tarhiyatta, beyan üzerine yapılan tarh işlemi; ikinci aşamada ikmalen tarh işlemi yapılmaktadır[3391]. *Mükellefin beyanı*

[3388] Maç, Jamali, **op. cit.,** s. 213, 343.

[3389] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 14.04.2016 Tarihli ve E. 2013/5142, K. 2016/3932 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2013-5142-k-2016-3932-t-14-4-2016, 22.03.2022.

[3390] **Örnek kararlar için bkz.:**

· Danıştay 7. Dairesi, 07.04.2016 Tarihli ve E. 2013/4803, K. 2016/3826 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2013-4803-k-2016-3826-t-7-4-2016, 22.03.2022.

· Danıştay 7. Dairesi, 17.02.2015 Tarihli ve E. 2011/5955, K. 2015/763 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-5955-k-2015-763-t-17-2-2015, 22.03.2022.

[3391] **Örnek kararlar için bkz.:**

· Danıştay 7. Dairesi, 14.04.2016 Tarihli ve E. 2013/3136, K. 2016/3931 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2013-3136-k-2016-3931-t-14-4-2016, 22.03.2022.

· Danıştay 7. Dairesi, 17.02.2015 Tarihli ve E. 2011/5955, K. 2015/763 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-5955-k-2015-763-t-17-2-2015, 22.03.2022.

üzerine ilk tarhiyat olarak ifade edilen ilk aşamada veraset ve intikal vergisi, mükellefin beyanı üzerine tarh edilmektedir; ancak diğer vergilerden farklı olarak[3392] bu tarhiyat ile yetinilmemektedir. İlke olarak tüm beyannamelerde yer alan servet unsurları idare tarafından da gözden geçirilmekte ve *idarece yapılan ikinci tarhiyat* olarak ifade edilen bu aşamada, varsa, matrah farkı üzerinden ek tarhiyat yapılmaktadır[3393].

Veraset ve intikal vergisinde vergilendirme sürecinin daha iyi anlaşılabilmesi için ilga edilen kanunî düzenlemelere de yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile ilga edilen ve intikal harçlarından ayrı bir vergiyi düzenlemek üzere yürürlüğe konulan[3394] mülga 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun incelendiğinde, Kanun'un *vukuatın sureti ihbarı*nın düzenlendiği 3. maddesinde, mükellefler beyanname vermekle yükümlü tutulmuştur. Aynı şekilde Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 7. maddesinde de *beyanname* düzenlenmiş olup yine mükelleflerin beyanname ile bildirim yapmakla yükümlü tutulduğu anlaşılmaktadır. Bu sebeple, veraset ve intikal vergisinde geçmişte de bugün de kural olarak vergilendirme sürecinde *beyan esası*[3395] etkin kılınmış olup tarh edilmesi beyana dayalı vergilerden birini de veraset ve intikal vergisi oluşturmaktadır[3396]. Dolayısıyla beyan esasına dayalı veraset ve intikal vergisinde intikal eden mallar için beyanname verilmesi gerekmektedir[3397].

Veraset ve intikal vergisinde mükelleflerin beyanı ne olursa olsun, idare tarafından da mutlak surette tekrar değerleme yapılmakta ve bu temelde bu vergiler hem iradî hem de idarî değerlemeyi içermektedir[3398]. İradî kısım için, veraset ve intikal vergisinin beyanname üzerinden tahakkuk ettirildiği hususu belirtilmelidir[3399]. Ancak

---

[3392] Düşüncemize göre, veraset ve intikal vergilerinde yer aldığı şekilde tarh aşamaları, sadece bu vergilerde değil; çalışmanın devamında da görüleceği üzere gümrük vergilerinde ve ihtiyatî tahakkuka tabi vergilerde de mevcuttur.
[3393] Maç, Jamali, **op. cit.,** s. 213-214.
[3394] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 309.
[3395] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 337; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 411.
[3396] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 173.
[3397] Galip Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995, s. 124, ***("Servet ve Harcama Vergileri").***
[3398] Maç, Jamali, **op. cit.,** s. 214-215.
[3399] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 195.

veraset ve intikal vergilerinde beyana ve bunun yansıtıldığı mükellef iradesine itibar edilmemekte; veraset ve intikal vergisinde beyannamelerin, bir izaha davet üzerine mükellefin idareye sunduğu izahın belgesi olma niteliğini taşımakta olduğu düşünülmektedir.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, veraset ve intikal vergisinde de Vergi Usul Kanunu uyarınca re'sen tarh işleminin yapılması[3400] mümkün olup re'sen tarh işlemine dayalı olarak ortaya çıkan tahakkuk usulü ise bu başlıktaki tahakkuk usulü kapsamında değildir. Veraset ve intikal verginin re'sen tarh edilmesine bağlı olan tahakkuku, tebliğ yoluyla tahakkuk usulü ile gerçekleştirilmektedir.

Veraset ve intikal vergisinin ilk tarhiyat temelindeki hukukî özellikleri incelendiğinde, kural olarak matrah tespit usulü, beyan usulü; tarh usulü, beyannameye dayanan tarh usulü ve tahakkuk usulü de beyana dayanan tahakkuk usulü (tahakkuk fişi yoluyla tahakkuk usulü) şeklindedir. Ancak veraset ve intikal vergisi için, nihaî tarhiyat temelinde Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda birtakım özel hukukî düzenlemeler de bulunduğundan dolayı, çalışmada, ***beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulü*** adı verilerek bu tahakkuk usulü kapsamında veraset ve intikal vergisinin incelenmesi tercih edilmiştir.

5.1.2.1.1. Tarh

Mülga 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun'un 21. maddesinde, vergi idaresi tarafından beyannamelerin ve intikal eden servetin miktar ve kıymetlerin *tetkik edilmesinden sonra tarh işleminin yapılacağı* belirtilmiştir. Bu anlamda mülga mezkûr Kanun döneminde veraset ve intikal vergisi beyana dayanmakla birlikte; beyannamede yazılı matrahlar idarece tespit ve kıymetleri takdir edilmekte olması sebebiyle vergi, tarh edilmektedir. Vergi tarhı, bu tespit ve takdirlerden sonra yapılarak tebliğ edilmekte ve ancak verginin tahakkuku bu suretle sağlanmaktadır[3401].

[3400] Maç, Jamali, **op. cit.,** s. 344.
[3401] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 41.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 14. maddesinde, *verginin tarhı* düzenlenmiş ve verginin *mükellef tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunacağı* belirtilmiştir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde[3402], *verginin matrahı*nın düzenlendiği 10. maddesinde veraset ve intikal vergisinin matrahının, menkul mallarda Vergi Usul Kanunu'na göre bulunacak değerler ve gayrimenkul mallarda Vergi Usul Kanunu'na göre bulunacak vergi değerleri olduğu belirtilmiştir. Daha sonra ***1318 sayılı Finansman Kanunu***[3403] *(Finansman Kanunu)* ile hem mezkûr maddenin içeriği hem de başlığı birlikte değiştirilmiş olup Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun başka hükümlerinde de yürürlükten kaldırmalar ve değişiklikler yapılmıştır.

Finansman Kanunu ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. madde başlığı *verginin matrahı ve ilk tarhiyat* olarak kurala bağlanmış ve veraset ve intikal vergisinde *ilk tarhiyat* esası etkin kılınmıştır. Bu değişiklik sonrasında Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun madde 10/1 hükmüne göre, veraset ve intikal vergisinin matrahı, intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değerleridir. Bu kanunî değişikliğin özel madde gerekçesinde, veraset ve intikal vergisinin mükellefleri tarafından verilen beyannameler üzerinden tarhiyatın yapılacağı kanun hükmünün bir gereği olmakla birlikte; tarhiyatın idarî tahkikatı müteakip birkaç yıllık gecikmeyle gerçekleştirilebilmesi hususunun Hazinenin nakit imkânlarına olumsuz etki yapması sebebiyle, intikal vergisi bakımından *ilk tarhiyat müessesesi*nin getirilmiş olduğu belirtilmiştir[3404].

Bu durumda, ön tarhiyata esas olmak üzere, mükellef tarafından beyannamenin vergi dairesine tevdii ile veraset ve intikal vergisiyle ilgili ilk tarhiyat yapılmaktadır[3405]. İlk tarhiyatta veraset ve intikal verginin matrahı, mükellefin

---

[3402] **Bkz.:** TBMM, **7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanun.**
[3403] **Bkz.:** 10.08.1970 Tarihli ve 13575 Sayılı Resmî Gazete.
[3404] **Bkz.:** TBMM, **1970 Yılı Bütçesi Finansman Kanunu Tasarısı ve Adalet, İçişleri, Maliye ve Plân Komisyonlarından Seçilen 3 er Üyeden Kurulu 38 Nolu Geçici Komisyon Raporu (1/330),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM /d03/c006/mm 03006106ss0197.pdf, 26.08.2021, ***("1318 Sayılı Finans Kanunu Tasarısı").***
[3405] Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 117.

beyanına dayanmaktadır[3406]. Dolayısıyla beyanname üzerinden ilk tarhiyat yapılmaktadır[3407]. Bu kapsamda Finansman Kanunu ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde yapılan değişiklikle birlikte; beyannamenin verilmesi üzerine, herhangi bir idarî kontrol yapılmaksızın derhal tarh işleminin yapılması olanaklı hâle getirilmiştir. Bu bağlamda ilk tarhiyata esas tutulacak matrah, mükellefin beyannamesi ile tespit edilmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde düzenlenen *ilk tarhiyat* müessesesi, çalışmanın daha önceki açıklamalarında geçmektedir. Nitekim, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu hükümlerinde yer almasa da Kanun Tasarısı'nın gerekçesinde yer verildiği üzere, bu Kanun ile yeni bir tarh usulü olarak *beyannameye müstenit ilk tarhiyat* esas kılınarak *geçici tarhiyat (muvakkat tarh)* yürürlüğe konulmuştur[3408]. Nitekim veraset ve intikal vergisinin -ilk- tarhı da geçici nitelikteki bir tarhtır[3409].

Durum bu olmakla birlikte, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde, idarenin maddede yer alan esaslara göre beyan edilen değerler üzerinden, beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde vergiyi tarh edeceği, tarh edilen vergilerin Vergi Usul Kanunu'na göre bulunacak değerlerine göre ikmal edileceği belirtilmiştir. Bu madde ile *ilk tarhiyattan sonra yapılacak işlemler* düzenlenmiş[3410] olup idarece ikinci bir tarh işlemi tesis edilmektedir.

Beyanlar üzerinden ikinci bir tarhiyatı gerçekleştirme sorumluluğu idareye verilmiştir[3411]. Vergi Usul Kanunu'nun *maksat* başlıklı madde 134/1 hükmünde ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla ihdas edilen vergi incelemesinin zorunlu olarak yapılmasına ilişkin özel bir düzenleme, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesine düzenlenen ikmalen tarhiyatta kendisini göstermektedir.

[3406] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 360.
[3407] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 196.
[3408] **Bkz.:** TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı.**
[3409] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 412.
[3410] Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 117.
[3411] Yasemin Taşkın, "Veraset ve İntikal Vergisi Matrahının Tespitinde Değerleme ve İkmal Tarhiyatı", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı: 487, Yıl: 41, Mart 2022, ss. 51-60, s. 52, ***("Veraset ve İntikal Vergisi").***

Veraset ve intikal vergisinin ikinci tarh işleminin *ikmalen tarh işlemi* olduğu ve Vergi Usul Kanunu uyarınca, verginin ikmalen tarhiyatının vergi incelemesi sonucunda gerçekleştiği; ancak veraset ve intikal vergilerinde durumun farklılaştığı belirtilmektedir[3412]. Aslında Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda yer verilen *ikmal tarhiyatı* ile Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen *ikmalen tarh* arasında kavramsal ve uygulanan idarî işlemden kaynaklanan farklılıklar bulunmakta ise de bu farklılıklar esasa tesirli değildir. Nitekim, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu kapsamında tesis edilen ikmal tarhiyatı, Vergi Usul Kanunu kapsamında tesis edilen ikmalen tarhın özel bir şeklidir[3413]. Dolayısıyla veraset ve intikal vergilerinde ikmal tarhiyatı, özel bir malî usul ile gerçekleştirilen ikmalen tarh işlemidir.

Veraset ve intikal vergisinin tarhında, *mükellefin bildirimi ve idarenin tamamlayıcı tarhiyatı* esas kılınmıştır. Dolayısıyla mükellef beyannamesinde göstermek suretiyle vergi dairesine intikali bildirmekle ödevlidir ve vergi konusunu değerleme görevi de mükellefe verilmiştir[3414]. Bu anlamda ikmal tarhiyatı, veraset ve intikal vergilerinde tamamlayıcı bir vergi tarhı özelliği göstermektedir[3415]. Zira mükellef, vereceği beyannamede vergi konusuna giren tüm servet unsurlarını değerleyerek bildirecektir[3416]. Bunun üzerine idare de ayrıca bir değerleme yapmaktadır[3417]; bu suretle idarece son tarhiyat yapılmış olmaktadır[3418]. Bu durum, veraset ve intikal vergilerine özgü bir düzenlemedir ve mükelleflerin beyanları sırasında varsa yaptıkları değerleme yanlışlıkları, vergi idaresi tarafından doğru değerleme ölçütleri uygulanarak düzeltilmektedir ve kesin tarhiyat ortaya çıkmaktadır[3419].

Bu değerlemede Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ile ayrı ölçüler konulmuş ve yalnız küçük bir kısım için Vergi Usul Kanunu'na atıfta bulunulmuştur[3420]. Bu bağlamda veraset ve intikal vergisi, mükellef ve idare tarafından yapılan değerlemeler

[3412] Maç, Jamali, **op. cit.,** s. 343-344.
[3413] Taşkın, **Veraset ve İntikal Vergisi,** s. 60.
[3414] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 309-310.
[3415] Taşkın, **Veraset ve İntikal Vergisi,** s. 57.
[3416] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 411.
[3417] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 309-310.
[3418] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 196.
[3419] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 412.
[3420] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 256.

sonucunda, mükellef tarafından belirlenerek beyan edilen matrah ile idarece belirlenen matrah üzerinden tarh edilmektedir[3421]. Bu düzenleme, mükelleflerin ilk tarhiyatta esas alınan beyanlarının gerçeğe uygunluğunu sağlamak için getirilmiş olup ilk tarhiyat ile idarece yapılacak değerleme arasındaki farka ceza uygulanmaktadır[3422]. Başka bir ifadeyle beyanların gerçeğe uygunluğunu etkilemek amacıyla, veraset ve intikal vergilerinde bazı yaptırımlar öngörülmüştür[3423].

Danıştay kararlarında da Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesindeki düzenleme ile beyan edilen değerler arasındaki fark üzerinden *ikmalen vergi tarhı yoluna gidilebileceği* sonucuna ulaşıldığı belirtilmektedir[3424].

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde ayrıca, gayrimenkuller hariç olmak üzere ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere mükellefler tarafından bu maddedeki esaslara göre beyan edilen miktar ile idarece aynı değerleme ölçülerine göre bulunan miktar arasındaki farka ait verginin, vergi ziyaı cezasının yarısı ile birlikte alınacağı belirtilmiştir.

Finansman Kanunu ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda yapılan bu değişikliğin özel madde gerekçesinde, mükellef tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunacağına dair kanunî bir hüküm bulunan veraset ve intikal vergisinde tarhiyatın, bir idarî kontrol sonrasında genellikle 1-2 yıllık bir gecikme ile yapılmasına ilişkin durumun düzeltilebilmesi için verginin mükellef beyanı üzerine tarh ve tahsil edilmesi gerektiği ve bunun için de bir *ilk tarhiyat* müessesesine ihtiyaç bulunduğu; yapılacak kanunî değişiklik ile verginin matrahının yine intikal eden malların Vergi Usul Kanunu'na göre bulunan değerleri olacağı; ancak mükelleflerin daha sonraki zamanlarda kısaca izahı yapılacak objektif ölçüleri kullanmak ve Vergi Usul Kanunu düzenlemelerinden faydalanmak suretiyle kendilerine intikal eden malları

[3421] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 337.
[3422] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 361.
[3423] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 257.
[3424] **Örnek kararlar için bkz.:**
· Danıştay 7. Dairesi, 16.04.2013 Tarihli ve E. 2009/5720 K. 2013/1974 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2009-5720-k-2013-1974-t-16-4-2013, 11.02.2022.
· Danıştay 7. Dairesi, 14.10.1999 Tarihli ve E. 1999/646 K. 1999/3334 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1999-646-k-1999-3334-t-14-10-1999, 11.02.2022.

değerleyecekleri, bu değerler üzerinden tanzim edilecek beyannamelerin vergi dairesi tarafından tevdi olunacağı, *beyan üzerinde başkaca bir araştırma yapılmaksızın* verginin tarh edileceği; ancak ilk tarhiyattan sonra idarece aynı ölçülere göre yapılacak değerleme arasında bir fark bulunursa bu farka ait verginin cezalı olarak tarh edileceği belirtilmiştir[3425].

16 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de nihaî tarhiyata mesnet teşkil edecek çalışmalar sırasında ilk tarhiyatla ilgili değerleme ölçülerinin yanlış veya eksik kullanıldığının tespit edilmesi hâlinde, bulunacak fark üzerinden verginin cezalı olarak alınacağı belirtilmiştir.

Burada ayrıca belirtmek gerekir ki, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'ndaki ön tarhiyatın mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda öngörülen muvakkat tarhtan en önemli farklılığı, ***vergi hesabına ilişkin kontrolün saklı tutulmamasıdır.*** Başka bir ifadeyle mükellefin bildirdiği matrah üzerinden yapılan tarha ilişkin vergi idaresinin yetkisinde bulunan bu kontrol yetkisi, 5 yıllık tahakkuk zamanaşımında bilinmeyen bir zamanda yapılabilmesi hususunda saklı olarak verilmemiştir. Veraset ve intikal vergilerinde herhangi bir idarî kontrol yapılmadan kabul edilen matraha istinaden yapılan ilk tarhiyattan sonraki 15 günlük sürede, idare tarafından da beyan edilen matrah kontrol edilecektir. Nitekim bu kontrolde idarenin yaptığı ikinci bir tarh işlemi ile hesaplanan vergi borcu ile mükellefin hesabına dayanarak yapılan ilk tarh işlemindeki vergi borcunun eşit olmaması hâlinde, aradaki vergi borcu ile birlikte bu vergi borcuna vergi ziyaı cezasının yarısı tatbik edilmek suretiyle hesaplanan vergi ziyaı cezası tahsil edilecektir.

5.1.2.1.2. Tahakkuk

Finansman Kanunu ile Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda yapılan değişiklikle birlikte etkin kılınan *ilk tarhiyat* esasına ilişkin açıklamalar ve düzenlemeler, 16 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde yer almakta olup vergi dairesine tevdi edilen ilk tarhiyatla ilgili beyannamelere dayanılarak hesaplanan verginin tahakkuk fişi tanzim edilmek suretiyle tahakkuk

[3425] **Bkz.:** TBMM, **1318 Sayılı Finans Kanunu Tasarısı.**

ettirileceği, her ne kadar Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda idarenin ilk tarhiyatla ilgili vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç 15 gün içinde tahakkuk ettireceği öngörülmüş ise de beyannamenin alınması üzerine vergi dairesinin mükellefin beyan ettiği değerler üzerinden ön tarhiyatı yapacağı ve vergiyi derhal tahakkuk ettireceği belirtilmiştir.

Yine 21 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uyarınca, mükelleflerin kendilerine intikal eden malları değerlemeye tabi tutarak beyannamelerinde göstermekte oldukları, bu beyannameler üzerine de vergi dairelerince ilk tarhiyat yapılarak hesaplanan verginin hemen tahakkuk ettirildiği belirtilmiştir.

Bu sebeplerle, veraset ve intikal vergisinin de tahakkuk usulü, tarha bitişik tahakkuk usulüdür.

Ayrıca 16 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda öngörülen düzenlemeler uyarınca, ilk tarhiyat ile nihaî tarhiyatın farklı olması mümkün olduğundan dolayı, ilk tarhiyat neticesinde tarh ve tahsil edilecek verginin kesin vergi miktarını vermeyeceği; nihaî tarhiyatın neticelenmesiyle kesin verginin tahakkuk ettirileceği belirtilmiştir.

Bu kapsamda 21 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de ilk tarhiyat sonucuna göre tahakkuk eden verginin miktarı belli olmakla birlikte; Vergi Usul Kanunu'nun servetleri değerleme ile ilgili bölümündeki esaslara göre bulunan değerler üzerinden idare tarafından vergi ikmal edilmek suretiyle tesis edilen nihaî tarhiyatın henüz yapılmamış olmasından dolayı kesin verginin ne olacağının bilinmediği ve uygulamada nihaî tarhiyatın yapılması için takdir komisyonlarından karar çıkması beklenildiğinden dolayı, kesin verginin belli olması için çoğu kez uzun zaman geçmesi gerektiği belirtilmiştir.

Mükelleflerin ilk tarhiyata esas olan kendi beyanlarına itiraz edemeyeceklerinden dolayı, burada tarhla birlikte tahakkukun da gerçekleştiği ve verginin tahsilinin hemen mümkün hâle geldiği belirtilmektedir[3426]. Dolayısıyla ilk

[3426] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 257.

tarhiyatın hemen ardından tahakkuk eden bir veraset ve intikal vergisi mevzu bahis olup bu vergiler yönünden vergilendirme sürecinin bu kısmından sonra ayrıca kanunî esaslara göre bulunan değerler üzerinden vergi ikmal edilerek nihaî tarhiyat yapılmakta ve ödenecek kesin vergi de ancak bu işlemden sonra belli olmaktadır. Bu durumda veraset ve intikal vergisi açısından iki tarh işlemine bağlı olarak iki ayrı tahakkuk da varlık kazanmaktadır.

Veraset ve intikal vergisi tahakkuk etmekle birlikte; Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun *ödeme zamanı*nın düzenlendiği madde 19/1 hükmüne göre, veraset ve intikal vergisi tahakkukundan itibaren 3 yılda ve her yıl mayıs ve kasım aylarında olmak üzere iki eşit taksitte olmak üzere ödenmesi gereken aşamaya gelmektedir. Bunun dışında belirtmek gerekir ki, veraset ve intikal vergisinin taksit süreleri, beyan süresinin dolmasıyla değil; tahakkukun yapılmasıyla başlamaktadır[3427].

Tebliğe ilişkin açıklamalara geçilmeden önce veraset ve intikal vergisinin tahsiline yönelik açıklamalara yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Öncelikle Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun madde 19/2 ile 19/3 hükümlerinde önemli bir hususun düzenlendiğini de belirtmek gerekir. Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinin son fıkrasında bu maddeye göre yapılacak ilk tarhiyatla ilgili ödemelerin Kanun'un 19. maddesinde düzenlenen tamamen ödemeyi kapsamayacağı[3428] belirtilmişse de bu vergi, ilk tarhiyata göre tahsil dilecektir[3429]. Bu hukukî düzenleme, *tahakkuk eden verginin ödenmesine ilişkin önlemler* kapsamında ele alınmaktadır[3430]. Zira ilk tarhiyat ile tahakkuk fişinin tanzimi suretiyle veraset ve intikal vergisi tahakkuk etmekte ve ödenmesi gereken aşamaya gelmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nun madde 19/2 hükmünde, tescil tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde sonucu ilgili vergi dairesine bildirilmek üzere, intikal eden gayrimenkullerin tescil işleminin, veraset ve intikal vergisinin tahakkuku

[3427] Maç, Jamali, **op. cit.,** s. 388.
[3428] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 343.
[3429] Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 121.
[3430] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 416.

beklenmeksizin yapılacağı belirtilmiştir. Ancak hükmün devamında tahakkuk etmeksizin intikali yapılan gayrimenkullere isabet eden veraset ve intikal vergisinin tamamen ödenmedikçe devir ve ferağının yapılamayacağı ve üzerinde herhangi bir aynî hak tesis edilemeyeceği; tapu memurlarının vergi dairesince verilmiş ilişik kesme belgesi olmaksızın devir ve ferağ işlemlerini yapamayacakları ve buna rağmen işlem tesis edildiğinde veraset ve intikal vergisinin ödenmesinden, mükellefler ile birlikte müteselsilen sorumlu olacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda gayrimenkullerin tescil işlemi için değilse de bunlara yönelik veraset ve intikal vergisi ödemesinde son tarhiyata bağlı tahakkuk dikkate alınmaktadır. Başka bir ifadeyle ilk tarhiyat sonucundaki kesin tahakkuka dönüşmemiş vergi borcunun ödenmesi, gayrimenkullerin devir ve ferağı için ödeme sayılmamaktadır[3431]. Zira 21 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde veraset ve intikal vergisinin tarh ve tahakkukundaki özel düzenlemelerden kaynaklandığı üzere intikal eden gayrimenkullerin, devir ve ferağı işlemlerinde ilk tarhiyattan sonra nihaî tarhiyattan önce ve nihaî tarhiyattan sonra olmak üzere iki aşamanın ortaya çıktığı belirtilmiştir.

Bunun dışında, ***1 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Umumi Tebliği***'nde[3432], Vergi Usul Kanunu'nun 29. maddesi gereğince vergi tarhının her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye ilişkin olarak ortaya çıkan ve maddî delillere veya kanunî ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi olduğu; dolayısıyla menkul ve gayrimenkul mallara ilişkin olarak ikmalen salınmış olan veraset ve intikal vergisinin normal vergi taksitlerinin ödeme süreleri içinde, normal tarhiyatın ödeme süreleri tamamen geçmişse ikmalen tarhiyatın tahakkuk ettirildiği tarihinden itibaren 1 ay içinde ödeneceği belirtilmiştir. Bu anlamda 21 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde de nihaî tarhiyat ile hesaplanan vergilerin, normal taksit sürelerinde ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Dolayısıyla nihaî tarh ve tahakkuk açısından, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen beyannameye dayanan tarh usulünden farklı bir tahakkuk usulünün esas kılındığı anlaşılmaktadır. Zira her ne

[3431] Çelik, **Servet ve Harcama Hukuku,** s. 121.
[3432] **Bkz.:** 20.08.1959 Tarihli ve 10284 Sayılı Resmî Gazete.

kadar beyan esası etkin kılınmış olsa da veraset ve intikal vergisine yönelik vergilendirme sürecinin sonunda tahakkuk ettirilen vergi borcu, beyanname konusu servetin miktar ve kıymetlerinin vergi idaresi tarafından kontrol edilmesiyle ortaya çıkmaktadır.

5.1.2.1.3. Tebliğ ve Tebliğ Yerine Geçen İşlem

Veraset ve intikal vergisinde, tebliğ esasının nihaî tarhiyata özgü olarak düzenlendiği; sadece ilk tarhiyatın gerçekleştiği hâllerde tebliğ yerine geçen işlem esasının etkin kılındığı görülmektedir.

5.1.2.1.3.1. Tebliğ

Mülga 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun'a göre veraset ve intikal vergisi hakkında beyanname verilse dahi, aynı Kanun'un 21. maddesi uyarınca vergi idaresi tarafından yapılacak bir kontrol sonrasında tarhiyat yapılmaktadır. Bu bağlamda vergi idaresi tarafından yapılacak kontrol süreci, tarh sonrası değil; öncesinde olacak şekilde düzenlenmiştir. Bu bağlamda mezkûr madde düzenlemesinden çıkarılan sonuçlar ile Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerden beyan usulü ile matrahı tespit edilen ve beyannameye dayanan tarh usulü ile tarh edilen vergilerden farklılıklar olduğu göze çarpmaktadır. Bu farklılık, vergilendirme sürecindeki matrah tespitinden başlamakta ve tahakkuk usulüne de etki etmektedir.

Yine mülga 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun'un 22. maddesine göre, vergi idaresinin kontrolü sonrasında yapılan bu tarh işlemi, mükellefe tebliğ edilecek olup bu anlamda tebliğ esası etkin kılınmıştır. Ayrıca mezkûr Kanun'un 22. maddesinde, vergi idaresince vergi miktarı tespit edildikten sonra mükellefe tahriren tebliğ olunacağı, mükellefin tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde temyiz komisyonuna itiraz edebileceği ve vergi miktarına denk bir tutar mükellef tarafından vergi idaresine emaneten tevdi edilmiş olmadıkça, bu itirazın verginin tahsilini engellemeyeceği belirtilmiştir. Mükellefe tebliğ edilen tarha karşı itiraz hakkı tanınmış olduğu görülmekte olup bu da beyannameye dayanan tarh usulündeki dava açamama kuralının aksine bir düzenlemedir. Ayrıca mükellefe itiraz hakkı tanınmış olmakla birlikte; itiraz edilen vergi tutarı kadar bir teminat gösterilmedikçe itirazın

tahsili engellemeyeceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla mülga 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun uyarınca, kural olarak itirazın tahsili engellememesi sebebiyle, tarha bitişik olarak verginin tahakkuk ettiği anlaşılmaktadır. Bu anlamda tarh, tebliğden önce tahakkuk etmektedir ve mükellef tarafından teminat gösterilmedikçe de bu tahakkuk ötelenmemektedir. Vergilendirme sürecine ilişkin bu hukukî tespite, mezkûr Kanun'un 23. maddesinde *tahakkuk ettirilir* ve 26. maddesindeki *tahakkuk beyannamesi* ifadelerinden de ulaşılmaktadır. Bu sebeplerle mülga 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun uyarınca veraset ve intikal vergisinde vergilendirme süreci, tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil şeklindeki bir silsileyi takip etmektedir.

Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda ise tebliğe ilişkin herhangi bir düzenleme mevcut değildir; ancak vergilendirme sürecinin tarhı takiben tahakkuk ile devam ettiği daha önce belirtilmiştir.

Tebliğ esasının, veraset ve intikal vergisindeki nihaî, son, kesin nitelikli tarhiyat sonrasında tesis edilen ikmalen vergi tarhlarında geçerli olduğunu belirtmek gerekir. Nitekim burada uygulanan tarh usulü sebebiyle, mükellefin beyanı uyarınca yapılan vergi hesabı ile idare tarafından yapılan kontrol uyarınca yapılan vergi hesabının farklı olması sebebiyle, mükellefin bilgi sahibi olamayacağı bir vergi tutarı tarh edilmektedir. Bu bağlamda veraset ve intikal vergisinin vergi farkı ve cezası, ihbarname suretiyle tebliğ edilmektedir[3433].

5.1.2.1.3.2. Tebliğ Yerine Geçen İşlem

16 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği'nde vergi dairesine tevdi edilen beyannamelere dayanılarak hesaplanan ve ilk tarhiyata esas tutulan verginin tahakkuk fişi tanzim edilmek suretiyle tahakkuk ettirileceği belirtilmiştir.

[3433] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 22.10.2020 Tarihli ve E. 2018/3257, K. 2020/4192 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2018-3257-k-2020-4192-t-22-10-2020, 14.01.2022.

Bunun dışında Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu uyarınca yapılan ilk tarhiyattaki tebliğ işlemine yönelik hususlara ***19 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği***'nde[3434] detaylı olarak yer verilmiştir. Mezkûr Tebliğ'de Vergi Usul Kanunu'nun 25 ve 28. maddelerine atıfta bulunulduktan sonra, veraset ve intikal vergisinin tarhı için uygulamada tahakkuk fişi kullanılması kabul edildiğine göre, ilk tarhiyatta beyannamenin elden alınmasının ardından tahakkuk fişinin hemen düzenlenip bir nüshasının mükellefe veya onun adına beyannameyi vergi dairesine tevdi edene verilmesi gerektiği ve verginin bu tarihte tahakkuk ettiği; ancak beyannamenin alınmasının ardından tahakkuk fişinin hemen düzenlenerek elden verilmesinin mümkün olmadığı veya beyannamenin taahhütlü posta ile gönderildiği hâllerde kesilecek tahakkuk fişinin uygun bir yerine hesaplanan tahakkuk tarihinin ayrıca işaretlenmesi suretiyle tarh işleminin yapılarak mükellefin bilinen adresine postalanması gerektiği ve verginin vergi dairesi kayıtlarına girdiği tarihten itibaren 15 günlük sürenin bittiği gün tahakkuk ettiği belirtilmiştir. Bu bağlamda veraset ve intikal vergilerinde ilk tarhiyat açısından tahakkuk fişi temelinde, ***tebliğ yerine geçen işlem ihdas edildiği düşünülmektedir.***

5.1.2.2. Gümrük Hukuku'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü

Gümrük vergileri, Danıştay'ın bir kararında da belirtildiği üzere, *beyan uyarınca tahakkuk ettirilip tahsil edilen vergi*dir[3435]. Ancak gümrük vergilerinin tahakkukunda beyanda yer verilen hususlar, verginin tahakkuku için tek başına yeterli değildir. Nitekim gümrük mevzuatı açısından gümrük idaresince yapılan kontrol işleminin, vergi tahakkuku olarak ifade edilebileceği belirtilmiştir[3436].

Çalışmada da gümrük vergileri açısından esas olan bu tahakkuk usulünün, ***kontrollü beyana dayanan tahakkuk usulü*** ya da ***beyan ve idarenin kontrolüne dayanan tamamlayıcı tahakkuk usulü*** olarak da ifade edilmesi mümkündür.

[3434] **Bkz.:** 26.04.1974 Tarihli ve 14869 Sayılı Resmî Gazete.
[3435] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 23.05.2012 Tarihli ve E. 2010/609, K. 2012/2444 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2010-609-k-2012-2444-t-23-5-2012, 14.01.2022.
[3436] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 60.

5.1.2.2.1. Tarh

Gümrük vergilerinde kural olarak tarhiyatta mükellefin beyanı esas alınmaktadır[3437]. Gümrük vergilerinin teknik açıdan en zor aşamasının da verginin tarh ve tahakkuku olduğu ileri sürülmektedir[3438]. Gümrük Kanunu'nda yer alan tahakkuk kavramı ile tarh işlemi de kapsanmaktadır[3439]. Bu bağlamda Gümrük Kanunu sistematiğinde tarh işlemleri, verginin tahakkuku altında ele alınmıştır[3440]. Ancak doktrinde aksi görüş olarak gümrük vergilerinde vergilendirme sürecinde tarhın bulunmadığı da ileri sürülmektedir[3441].

Gümrük Kanunu düzenlemeleri, tarhın tahakkuk etkisine mutlak surette kavuşması esasını getirmiş olup bu konuda Vergi Usul Kanunu kapsamındaki tarh usulleri ile gümrük vergileri arasında bir farklılık oluşmuştur. Ancak belirtmek gerekir ki, aslında Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerin, gümrük vergilerinden farklılaştığı hâller, tarhın beyannameye dayanmadığı tarh usullerinin uygulandığı hâllerdir. Zira beyannameye dayanan tarh usulü ile tarh edilen ve Vergi Usul Kanunu'na tabi olan vergiler de tarhın tahakkuk etkisine derhal kavuşması yönüyle, gümrük vergileriyle birebir aynıdır.

Nitekim Vergi Usul Kanunu'nda ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatta, tarh ve tahakkuk birbirinden kesinlikle, kesin çizgilerle ayrılmıştır[3442]. Yani Vergi Usul Kanunu'nda bu usullerde tarh işlemi ile tahakkuk, tahakkuku ortaya çıkaran tebliğ işlemi suretiyle birbirinden ayrılmaktadır; ancak gümrük vergilerinde ise tarh ve tahakkuk yine birbirinden ayrı olsalar dahi, tarhı müteakip olarak hemen tahakkuk gerçekleştirilmekte ve mükellefe tebliğ edilmektedir[3443].

Gümrük Hukuku'nda, tarha yönelik tüm düzenlemeler, tahakkuk etmiş bir tarhı içerdiğinden; bu neviden bir ayrım yerine sadece tahakkuk kavramıyla yetinilmiştir. Nitekim, mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda, her tarh işleminin

[3437] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 173.
[3438] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 225.
[3439] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 284.
[3440] Selen, **op. cit.,** s. 213.
[3441] Ekinci, **op. cit.,** s. 39-40; Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 51-63.
[3442] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 206; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 127.
[3443] Sidal, **op cit.,** s. 301.

tahakkuka mutlak surette elverişli kılındığının gerekçesine yer verildiği düşünülmektedir. Zira bahsi geçen Tasarı'da muayene memurları tarafından tahakkuk ettirilecek olan gümrük vergisine ait tahakkuk işinin, ilgili olduğu eşya henüz gümrük kontrolü altında iken yapılması esasının getirilmiş olduğu; zira böylece eşyaların henüz gümrük kontrolü altında iken verginin tahakkuk ettirilmesinin, daha sonradan beyannamelere ekli numuneye göre tekrar inceleme yapılarak tarife uygulanmasının düzeltilmesi gibi hileli iddialar ve itirazlarda bulunulmasını önlediği belirtilmiştir[3444].

Gümrük vergilerinde *verginin hesaplanması* süreci mevcuttur ve gümrük idaresi gerekli bilgileri kullanarak, matraha gerekli oranı uygulamak suretiyle gümrük vergisini hesaplamaktadır[3445]. Bu anlamda gümrük vergileri ile ilgili yapılacak işlemlerden birisi, gümrük mükellefiyetinin parasal tutarının gümrük idaresince saptanması; yani verginin tarh edilmesidir[3446]. Dolayısıyla tarh kavramına yer verilmese de Gümrük Kanunu uyarınca yürütülecek vergilendirme sürecinde tarhın yer almadığı sonucuna da ulaşılamamaktadır. Ancak Vergi Usul Hukuku'ndaki genel kuralın aksine gümrük vergilerindeki tarhın temel alındığı matrah ***hem iradî hem de idarî olarak yapılan bir tespite*** dayalı olmaktadır.

5.1.2.2.2. Tahakkuk

Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri uyarınca, vergilendirme süreci açısından, *tarh* ile birlikte *tahsil*in kavramsallaştırılarak ***tarh ve tahsil*** şeklindeki kullanımın yerleşik olduğu görülmektedir[3447]. Gümrük Kanunu düzenlemeleri uyarınca ise Vergi Usul Kanunu'nun aksine, gümrük vergisi tanımında tarha yer verilmeyerek ***tahakkuk ettirilen ve tahsil edilen*** niteliğin öne çıkarıldığı[3448] görülmektedir[3449].

[3444] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[3445] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 230-231.
[3446] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 732.
[3447] **Bkz.:** Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 5; Erginay, **Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti,** s. 671; Neumark, **Vergi Politikası,** s. 9; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 118. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı.**
[3448] Nitekim mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı incelendiğinde de Kanun ile beyanın yanı sıra, *tahakkuk ve ödeme*nin düzenlendiği ifade edilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.** Yine mülga 1615 sayılı Kanun'un üçüncü bölümünün *vergilerin tahakkuk, ödenmesi* başlığına yer verdiği görülmektedir.
[3449] Yıldıran, **op. cit.,** s. 1.

Doktrinde Gümrük Kanunu'ndaki tahakkuk kavramı ile Vergi Usul Kanunu'ndaki tahakkuk kavramlarının farklı olduğu; Gümrük Kanunu'nda tahakkuk ile ifade edilmek istenenin *ödenmesi gereken gümrük vergilerinin idarece hesaplanması; yani tarh edilmesi* olduğu ileri sürülmektedir[3450]. Yine benzer şekilde doktrinde, Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda kullanılan tahakkuk kavramlarının farklı anlamlar ihtiva ettiği; Vergi Usul Kanunu'nda tahakkukun verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesini, yani kesinleşmesini ifade ederken, Gümrük Kanunu'nda tahakkukun verginin ödenebilecek bir safhaya gelmesini ifade ettiği belirtilmektedir[3451]. İlaveten Gümrük Mevzuatı'nda vergi tahakkuku ifadesinin diğer vergilerde olduğu gibi verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi anlamında değil; *verginin tarhı (hesaplanması) anlamında kullanıldığı* ileri sürülmektedir[3452]. Buradan hareketle Vergi Usul Kanunu'nun tarh/vergi tarhı şeklinde düzenlediği idarî işlemin, Gümrük Kanunu'nda *tahakkuk olarak ifade edildiği* belirtilmektedir[3453]. Bu anlamda tarhı ifade eden tahakkukun, gümrük kontrolünden sonra yapılacağı belirtilmiştir. Yani Gümrük Kanunu uyarınca, gümrük kontrolünden sonra vergi tahakkuk ettirilir ve bunun hukukî anlamı, gümrük vergisinin idarece hesaplanması; yani tarh edilmesidir[3454]. Bu kapsamda Gümrük Kanunu uyarınca tahakkuk eden verginin talep edilebilir hâle gelmekle birlikte, verginin ödenmesi gereken aşamada olmasını gerektirmeyeceği; vergiye itiraz edilmesinin, uzlaşma talebinde bulunulmasının ve yargı yoluna başvurulmasının mümkün olduğu belirtilmektedir[3455].

Burada hemen belirtmek gerekir ki, yukarıda yer alan doktrin görüşlerine katılmak mümkün gözükmemektedir. Zira Gümrük Kanunu'nda kanun koyucunun tahakkuk olarak ifade ettiği tüm durumlar, Vergi Usul Kanunu anlamındaki tahakkuka tekabül etmektedir. Bu konuda, kanun koyucunun tarh yerine tahakkuk şeklinde olduğu iddia edilen yanlış bir kullanımının aksine; gümrük vergileri açısından tutarlı bir hukukî sistemle düzenleme yapmış olduğu görülmektedir. Nitekim belirtmek

[3450] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 354.
[3451] Şahin, **op. cit.,** s. 56.
[3452] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 83.
[3453] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 73. **Ayrıca bkz.:** Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 53, 61.
[3454] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 354-355.
[3455] Şahin, **op. cit.,** s. 56-57.

gerekir ki, Gümrük Hukuku'nda kanun koyucunun iradesi, zaten tarhın daima tahakkuk ettirilmesi yönündedir.

Bu duruma ilişkin tespitimiz hakkında aşama aşama gidildiğinde, Gümrük Kanunu'nun madde 195/1 hükmü uyarınca Gümrük Vergileri Tahakkukunu İzleme Defterine veya bilgisayara kaydedilen ve gümrük idaresi tarafından gerekli bilgiler kullanılarak tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin; aynı Kanun'un madde 197/1 hükmü uyarınca bu tahakkukundan hemen sonra tebliğ edileceği düzenlenmiştir. Bu konuda, Gümrük Kanunu'nun madde 197/2 hükmünde tebliğ esasının; madde 197/3 hükmünde ise tebliğ yerine geçen işlem esasının etkin kılındığı ve bu iki esasın da sırasıyla olağan ve ek tahakkukla bağlantılı olarak kurala bağlandığı anlaşılmaktadır.

Gümrük Kanunu'nun madde 198/1 hükmünde, idarece yapılan kontrol ve denetlemeler sonucunda hiç alınmadığı veya eksik alındığı tespit edilmiş olan gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ödenmesi zorunlu olduğu[3456] belirtilmiştir. Nitekim bu husus, çalışmada daha önce gümrük vergisinin belli bir sürede ödenmesi başlığı altında açıklanmıştır.

Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metnindeki[3457] düzenlemeler incelendiğinde, idarenin tarh ve tebliğ ettiği vergilere karşı itirazın tahsilatı durdurup durdurmayacağı hususu kurala bağlanmış değildir[3458]. Ancak 5911 sayılı Kanun değişikliği sonrasında, Gümrük Kanunu'nun madde 198/2 hükmünde, tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı Kanun'un 242. maddesi çerçevesinde gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesinin ödeme süresini keseceği düzenlenmiştir. Bu bağlamda tebliğ edilen vergilere karşı gümrük idaresi nezdinde itiraz edilmesi, ödeme süresini kesmektedir[3459]. Bu oldukça önemli bir düzenlemedir. Zira mükellefe tebliğ edilmiş olan bir vergi, ödenmesi zorunlu olan ve doğal olarak ödenmesi gereken aşamaya gelmiş durumdadır. Bu durumda da tebliğ edilmiş olan verginin tahakkuk ettirilmiş bir

[3456] Hükmün devamında, uzatılan süre için Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 48. maddesine göre tecil faizi alınarak, ödeme süresinin bitmesinden önce ilgilinin yazılı istemde bulunması ve teminat alınması şartıyla ödeme süresinin 30 gün daha uzatılabileceği belirtilmiştir.
[3457] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu.**
[3458] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 235.
[3459] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 357.

vergi olduğu sonucuna varılmaktadır. Bu düzenlemenin yapılmadığı varsayıldığında, tahakkuk ettirilmiş bir gümrük vergisi söz konusu olduğundan dolayı, Anayasa'nın 73. maddesi uyarınca doğan bir zorunluluk olarak gümrük idaresinin tahsil işlemlerini yürütmesi gerekecektir. Bu anlamda tebliğ işlemi, mükellefe yapacağı itiraz ve ödeme sürelerinin başlangıcı yönünden bir işleve sahip ise de Gümrük Kanunu'nun madde 197/1 hükmünde belirtildiği üzere tebliğ edilen gümrük vergileri, tahakkuk ettirilmiş olup tebliğin tahakkukun gerçekleşmesi yönünde bir işlevi yoktur.

Bu özellikleriyle, Gümrük Kanunu'nun Vergi Usul Kanunu'ndaki tarha tekabül etmediği ***açık bir şekilde ortaya çıkmaktadır.*** Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerden ikmalen, re'sen ve ikmalen tarh usulleri ile tarh edilmiş olanlarda ise tebliğden itibaren vergi tahakkukun gerçekleşmesi için 30 günlük dava açma süresi bulunmaktadır ve dava açma süresinin geçmesiyle tahakkuk eden verginin ödenmesi için 1 aylık ödeme süresi tanınmış olduğundan dolayı, bahsi geçen usullerle tarh edilen ve taksit süreleri geçmiş olan vergiler tebliğ tarihinden itibaren 2 ay içinde ödenmiş olmaktadır[3460]. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerden ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilen vergiler temelinde bir değerlendirme yapıldığında, bu usullerdeki tarhın tahakkuk ettirilmesini sağlayan husus tebliğ işlemi olmaktadır ve tebliğ ile birlikte tarh konusu vergi borcu hemen ödenebilir/ödenmesi gereken hâle de gelmemektedir. Bunun için tahakkukun koşulu olan tebliğ tarihinden itibaren dava açılmaksızın dava açma süresi olan 30 günün geçirilmesi ya da bu sürede açılan davada mükellef aleyhine bir mahkeme kararının verilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla bu usullerde tarh edilen vergiler yönünden asgarî bir 30 günlük süre boyunca, tarh işleminin verginin tahsilinin hukukî sebebi olması mümkün değildir.

Gümrük vergilerinin, buraya kadar anlatılan kısmıyla Vergi Usul Kanunu'na tabi olan ve tebliğ yoluyla tahakkuk usulü ile tahakkuk ettirilen vergilerden farklı bir tahakkuk usulüne tabi kılınmış olduğu görülmektedir. Gümrük vergilerinin tahakkuku; ancak tebliğ yoluyla tahakkuk usulü ile tahakkuk ettirilen vergilerin tahakkuk etmesinden sonraki süreç ile benzerlikler taşımaktadır. Nitekim tebliğ yoluyla tahakkuk usulü ile tahakkuk ettirilmiş olan Vergi Usul Kanunu'na tabi vergiler, tıpkı

[3460] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 136.

Gümrük Kanunu'nda belirlenen 15 günlük süre gibi, kanunlarında gösterilen belirli sürelerde (özel ödeme zamanlarında) ödenmek zorundadır.

Ve yine buraya kadar anlatılan kısmıyla, gümrük vergilerinde tahakkuk usulünün beyana dayanan tahakkuk usulüne benzer özellikler taşıdığı görülmektedir. Beyana dayanan tahakkuk usulündeki vergilerde, tıpkı gümrük vergilerinde olduğu gibi, tarh ile birlikte tahakkuk da gerçekleştiğinden dolayı; ödeme süresinin, dava açma süresinin geçirilmesi gibi bir süre ile ertelenmesi, ötelenmesi, engellenmesi ya da durması söz konusu değildir. Tahakkuk tarihi itibariyle mükellef için vergi borcunun ödenmesi bir zorunluluk arz etmektedir.

Zira Vergi Usul Kanunu ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu düzenlemeleri uyarınca mükellefin beyannamesini ihtirazî kayıtla vererek dava açma hakkını elde etmiş olması hâlinde dahi, ihtirazî kayıt konusu matrah tutarı üzerinden tarh edilen vergi, tarh anında tahakkuk etmektedir[3461] ve ihtirazî kayıtla verilen beyannamelerde ödenecek duruma gelmeyi ifade eden tahakkukun ertelenmesi[3462] ya da engellenmesi[3463] söz konusu değildir. Bu anlamda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinin aksine, beyannameye dayanan tarh usulünde verginin tahakkukunun durması[3464] ya da tahsilinin durması[3465] imkânı yoktur. İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmündeki ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden dolayı açılan davaların açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı yönündeki düzenleme dolayısıyla, ihtirazî kayıtla beyanda bulunulan hâllerde tahakkuk ertelenmemektedir[3466]. Bu konuda Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen idarî başvuru yollarına başvuru yapılmış olmasının da tahakkuku durdurmadığını belirtmek gerekir.

[3461] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 140.
[3462] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[3463] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 205; Kaşıkçı, **op. cit.,** s. 90; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177.
[3464] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 127.
[3465] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.
[3466] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 144.

Ayrıca çalışmanın devamında detaylı olarak ele alınacağı üzere, verginin dava konusu olması hâline ilişkin birtakım açıklamaların burada yapılmasında fayda görülmektedir.

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmü uyarınca, dava açılmakla tahsil işlemlerinin durması, sadece tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezaları; dolayısıyla tahakkuk hukukî etkisine kavuşmamış tarh işlemleri yönünden geçerlidir. Buradan hareketle, Gümrük Kanunu'nun sadece 197/1, 197/3 ve 198/1 hükümleri temelinde bir değerlendirme yapıldığında, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmü uyarınca, tahakkuk ettirilen gümrük vergilerine karşı açılan davalarda da tahakkukun durmaması, önlenmemesi, ertelenmemesi, engellenmemesi sebebiyle, tahsil işlemlerinin de durmayacağı belirtilebilir.

Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metnindeki[3467] düzenlemeler incelendiğinde, Kanun'un madde 245/3 hükmünde, itiraz üzerine idare tarafından alınan kararlara karşı idarî yargı merciine başvurulmasının; yani bu kararlara karşı dava açılmasının, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmayacağı belirtilmiştir. Aslında bu düzenleme, tahakkuk ettirilmiş vergilere karşı açılan davalarda yürütmenin durmayacağı yönündeki İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmündeki genel kuralın, Gümrük Kanunu'nda ayrıca özel olarak düzenlenmesinden ibarettir. Zira gümrük vergilerinde, tarh edilmekle tahakkuk da ettirilen bir vergilendirme süreci öngörülmüştür. Bu anlamda itirazın reddedilmesiyle, tahakkuk etkisini kazanmış tarha ilişkin olarak açılan davada yürütmenin durmayacağı ayrıca hükme bağlanmıştır.

Doktrinde de Gümrük Kanunu'nun madde 245/3 hükmünde yer alan düzenleme ile "Vergiye karşı itiraz, icrayı durdurmaz." şeklindeki ilkenin gümrük vergileri için de geçerli kılınmış olduğu belirtilmiştir[3468]. Dolayısıyla kanaatimizce, Gümrük Kanunu'nda bu düzenleme yapılmamış olsa dahi, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmündeki genel kural gereğince de tahakkuk eden gümrük

[3467] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu.**
[3468] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 293.

vergisi açısından vergilendirme sürecinin işletilmesi gerekecektir. Bu gereklilik de mükellefin mahkemeden bir yürütmenin durdurulması kararı alana kadar devam edecektir. Bu bağlamda İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmündeki genel kuraldan doğan gerekliliğin bertaraf edilmesi için Gümrük Kanunu'nda aksine bir düzenleme yapılması hâlinde, yeni bir yargılama usulü kuralı getirilmiş olabilmektedir. Nitekim, 5911 sayılı Kanun değişikliği ile bu kural düzenlenmiştir.

5911 sayılı Kanun değişikliği ile Gümrük Kanunu'nda kanun koyucu, gümrük vergileri yönünden tarhla birlikte ortaya çıkan tahakkuka yönelik olarak vergi mahkemelerinde dava konusunun gümrük vergileri olması hâlinde özel bir düzenleme getirmiştir. Gümrük Kanunu'nda yer alan bu özel düzenleme, gümrük vergileri yönünden tahakkuk usulünü, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerde esas olan beyana dayanan tahakkuk usulünden ayırmaktadır. Yine Gümrük Kanunu'nda yer alan bu özel düzenleme, gümrük vergileri yönünden tahakkuk usulünü, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerin tebliğ yoluyla tahakkuk usulüne yakınlaştırmaktadır.

Yinelemek gerekirse, Gümrük Kanunu'nun madde 198/3 hükmünde, tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı Kanun'un 242. maddesi çerçevesinde gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesinin ödeme süresini keseceği belirtilmiştir. Dolayısıyla Gümrük Kanunu düzenlemeleri ile vergiyi ödenmesi gereken hâle getiren tahakkuk; ancak itiraz edilmesi koşuluyla durmaktadır. Bu anlamda gümrük vergilerinde itiraz müessesesi, tahakkuk hukukî etkisine kavuşmuş tarhın, bu hukukî etkisini askıya alan bir işlevle donatılmıştır.

Yine Gümrük Kanunu'nun madde 198/3 hükmünde, ödeme süresinin idarenin kararının tebliğ tarihinden yeniden başlayacağı belirtilmiş olup bu kapsamda idarece itirazın reddedilmesi hâlinde bu kararın tebliğinden itibaren 15 gün içinde gümrük vergisinin ödenmesi gerekmektedir[3469]. Dolayısıyla, askıda geçerli hâle gelen tahakkuk, gümrük idaresinin mükellef itirazını reddetmesiyle, yeniden tarha eklenerek tarhın hukukî etkisi olmaktadır.

[3469] Ekinci, **op. cit.,** s. 42; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 357; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 85.

Son olarak yine Gümrük Kanunu'nun madde 198/3 hükmünde, ödeme süresinin yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlayacağı da düzenlenmiştir. Bu anlamda gümrük idaresinin itirazın reddi kararı üzerine mükellef tarafından dava açılması ve davanın vergi mahkemesi tarafından reddedilmesi hâlinde, gümrük idaresince yapılacak tebliğden itibaren 15 gün içinde gümrük vergisinin ödenmesi gerekmektedir[3470]. Yer verilen bu kanunî değişikliği yapan 5911 sayılı Kanun'un gerekçesinde de mükellefin idarî veya yargısal itiraz hakkını kullanması hâlinde ödeme süresinin kesileceği ve ilgili gümrük idaresi tarafından gerek ilk defa yapılan tebligat gerekse itiraz üzerine yapılan tebligat ya da yargı kararı üzerine yapılacak tebligatın her birinde yükümlüye 15 günlük ödeme süresinin verileceği belirtilmiştir[3471]. Dolayısıyla, itirazın reddi kararına karşı dava açılması ile gümrük vergileri yönünden tahakkuk yine askıda geçerli hâle gelmektedir, vergisel hukukî durum askıda kalmış bir nitelik kazanmaktadır ve vergi tahsil edilebilir olmaktan çıkmaktadır. Ancak yargısal denetim üzerine mükellef aleyhine bir kararın alınması üzerine, yeniden tarhın hukukî etkisi hâline gelmektedir.

Bu açıklamalar ışığında, Gümrük Kanunu'ndaki olağan ya da ek tahakkuk, temelinde tarhı; yani gümrük vergisinin hesaplanmasını barındıran bir hukukî etki olup kanun koyucu, tebliğ işlemi olmaksızın da verginin ödenebilir hâle gelmesi konusunda irade göstermiş ve kanunî düzenlemeleri de buna göre tayin etmiştir. Bu anlamda Gümrük Kanunu'nda tahakkuk, tarh ile aynı anlamı taşımamakta; Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerden beyana dayanan tahakkuk usulü ile tarh edilenlerde olduğu gibi, burada da tarh ile birlikte tahakkuk da gerçekleşmektedir. Dolayısıyla Gümrük Kanunu'nda tahakkuk, gümrük vergisinin ödenmesi/tahsil edilmesi gereken aşamaya gelmesini sağlayan ve tarha bitişik olarak ortaya çıkan bir hukukî etkidir.

Nitekim mülga 1615 sayılı Kanun'un 79. maddesinde *tahakkukun tebliği ve itiraz süresi* düzenlenerek, madde başlığında açık olarak *tahakkukun tebliği* kurala bağlanmış olmaktadır. Bu noktada doktrinde, 1615 sayılı Kanun'un madde 79/1 hükmü uyarınca, ilgililerin tahakkuk eden vergi hakkında bilgi edinmekten, beyanname ve tahakkuk kâğıdını imzalamaktan çekinmesi hâlinde gümrük

[3470] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 357.
[3471] TBMM, **5911 Sayılı Kanun Tasarısı.**

vergilerinin tahakkuk etmediği ve gümrük idaresi tarafından bu kişilere tebligat yapılacağı belirtilmişse[3472] de bu görüşe katılmamaktayız. Nitekim mülga 1615 sayılı Kanun'da tarhın değil; tahakkuk ettirilmiş tarhın tebliğ edileceği hükme bağlanmıştır.

Yine Gümrük Kanunu'nun madde 197/1 hükmünde de gümrük vergilerinin tahakkukundan hemen sonra tebliğ edileceği belirtilmiş olup dolayısıyla *tahakkukun tebliği* düzenlenmiş olmaktadır. Yine Gümrük Yönetmeliği'nin madde 489/2 hükmünde de tahakkukun sistem üzerinden; sistem üzerinden tebliğin yapılamadığı hâllerde ise ilgili belge üzerinden tebliğ edileceği belirtilmiştir.

Sonuç olarak gümrük vergilerinde, gümrük idaresince beyanın kontrolü işleminin tamamlanmasıyla birlikte vergi tahakkuk etmektedir[3473]. Bu anlamda Gümrük Kanunu uyarınca kural olarak verilen beyannamedeki bilgilerin yanında, eşya kontrol edildikten sonra vergi hesaplanır; yani tarh edilir ve müteakiben tahakkuk yapılmaktadır[3474].

Doktrinde de gümrük vergilerine özgü olarak vergilendirme sürecinin aşamaları arasında belirgin bir zaman farklılığı bulunmadığı ve gümrük vergilerine yönelik olan vergilendirme sürecindeki bu durumun, tahakkuk fişi ile vergilerin aynı anda tebliğ ve tahakkukunun yapılması ve ihtirazî kayıt konulmasının bu durumu değiştirmemesi sebepleriyle, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tahakkuk fişi uygulamasına çok benzediği ve gümrük vergilerinde tarh ve tahakkukun *iç içe geçmiş oldukları* ileri sürülmektedir[3475].

Bu açıklamalar ışığında kanaatimizce Gümrük Hukuku'nda beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulünde de tarh ve tahakkukun, *aynı anda*[3476] gerçekleştiği belirtilebilir[3477].

[3472] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 78.
[3473] Ekinci, **op. cit.,** s. 39.
[3474] Sidal, **op. cit.,** s. 45.
[3475] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 54-55, 59-60.
[3476] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 142.
[3477] Dolayısıyla Gümrük Hukuku'nda beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulünde de tarh ve tahakkukun, *iç içe geçmiş* (**bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 170), *yapışık* (**bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117), *kaynaşmış* (**bkz.:** Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 146) *ve birleşmiş durumda* (**bkz.:** Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 170; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 113, 127, 285), *(eriyerek) birleşmiş* (**bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 197, 207), *bir arada* (**bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 108;

5.1.2.2.3. Tebliğ ve Tebliğ Yerine Geçen İşlem

Her ne kadar gümrük vergilerinin tahakkuku, tahsile bağlı olmamakla birlikte[3478]; gümrük vergileri, tahakkuku tahsile bağlı vergi türüne benzemektedir. Bu durum sebebiyle kanun koyucu, bu vergilerin tebliğinde farklı ilkeler benimsemiştir[3479].

Daha önce incelenen beyanın kontrolüne dayanan tamamlayıcı tarh usulü kapsamındaki gümrük vergileri açısından, ***olağan tahakkuk*** ve ***ek tahakkuk*** olmak üzere iki tür tahakkuk ele alınmıştır. Ek tahakkukta tebliğ esası; olağan tahakkukta ise kural olarak tebliğ yerine geçen işlem esası etkin kılındığından, aşağıda bu hususlar açıklanacaktır.

5.1.2.2.3.1. Tebliğ

Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun *süre*nin düzenlendiği madde 77/1 hükmünde, tahakkuk hakkında bilgi edinmekten ve beyanname ve tahakkuk kâğıdını imzalamaktan çekinenlere yazı ile tebliğ yapılacağı belirtilmiştir.

Benzer şekilde mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 79/1 hükmünde, tahakkuk eden vergi hakkında bilgi edinmekten, beyanname ve tahakkuk kâğıdını imzalamaktan çekinenlere yazılı tebligat yapılacağı belirtilmiştir.

Bir kamu alacağı olan gümrük vergisinin tahsil edilebilmesi için, mükellefe tebliğ edilmesi gerektiği ileri sürülmektedir[3480]. Kanaatimizce gümrük vergileri açısından tebliğ edilmiş vergi, tahakkuk ettirilmiş bir vergidir. Tebliğ işlemi, mükellef yönünden zaten ödenmesi gerekli hâle gelmiş olan verginin ödeme süresini ya da tahakkuk hukukî etkisine yönelik olarak yapacağı itirazın süresini başlatan işleve sahiptir.

Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 170), *birlikte* (**bkz.:** Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 625; Öncel et. al., **op. cit.,** 105) gerçekleştiği de belirtilebilir.

[3478] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 58.

[3479] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 232.

[3480] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 232.

Nitekim, daha önce belirtildiği üzere, vergi hukukunda tahakkukun bir ölçüt olduğu muacceliyet anına genellikle verginin ödenmesi için bir süre eklenmekte ise de bu durum muacceliyet anını değiştirmemektedir; burada mükellefe temerrüt sonuçlarını doğurmayacak şekilde ödemede bulunma imkânı temin edilmektedir[3481]. Burada tüm idarî işlemlerde olduğu gibi tebliğin işlevi, yapılmış olduğu tarih itibariyle konusunu oluşturan idarî işlemi uygulanabilir/yürütülebilir/icra edilebilir hâle getirmektir[3482]. Dolayısıyla gümrük vergilerinin tebliği, zaten ödenmesi gerekli hâle gelmiş vergi borcunun tahakkuk ettirildiğinin bildirilmesinden ibarettir.

Doktrinde gümrük idaresince yapılan ek tahakkukların tebliğ edildiği belirtilmektedir[3483]. Buradan hareketle gümrük vergilerinde tebligatın uygulamada, sonradan yapılan kontroller sonucunda *gerçekleştirilen ek tahakkuklar ile gümrük beyannamesi verilmeyen durumlarda yapıldığı* ileri sürülmektedir[3484]. Başka bir anlatımla, yapılan kontroller sonucunda hiç alınmadığı ya da eksik alındığı tespit edilen vergilere ilişkin tebligat yapılmaktadır[3485]. Daha detaylandırıldığında, gümrük idaresince yapılan kontrollerden veya muafiyet hükümlerinden yararlanma gibi koşulların kaybedilmesi şeklindeki Gümrük Kanunu'nda öngörülen sebeplerden dolayı, ödenmemiş veya eksik ödenmiş bir vergi tespit edildiğine, bu durumun mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir[3486]. Bu anlamda beyandan farklı olarak, eşyanın tesliminden sonra vergi farkının ortaya çıkarıldığı durumlarda, tarh, tahakkuk ve tebliğ işlemlerinin birbirinden ayrılarak Tebligat Kanunu hükümlerine göre tebligat işleminin yapıldığı ifade edilmektedir[3487].

Nitekim, Gümrük Kanunu'nun madde 197/2 hükmünde, yapılan kontroller sonucunda hiç alınmadığı veya eksik alındığı belirlenen veya tebliğ edilemeyen gümrük vergilerine ilişkin olarak tebligat yapılacağı anlaşılmaktadır. Gümrük Yönetmeliği'nin madde 489/2 hükmünde ise tahakkukun sistem üzerinden; sistem

[3481] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135. **Ayrıca bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 444.
[3482] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 409.
[3483] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 356.
[3484] Şahin, **op. cit.,** s. 58.
[3485] Selen, **op. cit.,** s. 242.
[3486] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 84.
[3487] Çitil, **op. cit.,**

üzerinden tebliğin yapılamadığı hâllerde ise ilgili belge üzerinde tebliğ edileceği belirtilmiştir[3488].

Gümrük Kanunu'nun madde 197/2 hükmünde ayrıca yapılacak tebligatın gümrük mükellefiyetinin doğduğu tarihten itibaren 3 yıl içinde yapılacağı belirtilmiştir. Zamanaşımına yönelik[3489] bu hüküm, *gümrük vergilerinde tahakkuk zamanaşımı*nı[3490] ya da *gümrük vergilerinde tarh zamanaşımı*nı[3491] düzenlemektedir. Bu anlamda gümrük vergilerinde Vergi Usul Kanunu'ndaki 5 yıllık tahakkuk zamanaşımından daha bir kısa süre öngörüldüğü anlaşılmaktadır[3492].

5.1.2.2.3.2. Tebliğ Yerine Geçen İşlem

Doktrinde diğer beyan esaslı vergilerde olduğu gibi, gümrük vergilerinin tebliği ve tahakkukunun birlikte gerçekleştiği belirtilmektedir[3493]. Bu kapsamda Gümrük Kanunu'nda beyan ve beyannameden kaynaklanan işlemlerin tarh, tahakkuk ve tebliğ işlemlerinin birbirine yapışık olduğu hâllerin bulunduğu ve bu hâllerde eşyanın teslimi ile verginin ödenmesinin kendiliğinden gerçekleştiği ifade

---

[3488] 1973 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin *vergi tahakkuklarının beyannameler üzerinde nasıl gösterileceği*nin düzenlendiği 389. maddesinde, vergi tahakkuklarına beyannamenin özel tablosunu teşkil eden tahakkuk tablolarında; yani beyannamelerde yer verileceği hükme bağlanmıştır. Yine mezkûr Yönetmelik'in *vergi tahakkukunun duyurulması*nın düzenlendiği 390. maddesinde, muayene memurları tarafından yapılan vergi tahakkuklarının, mükellefe veya temsilcisine veya gümrük komisyoncusuna ağızdan bildirilerek, beyanname veya sair tahakkuk kâğıtları üzerine tahakkuku gördüğüne dair tarihle imza alınacağı; tahakkuka, bu suretle bilgi edinmekten ve beyanname ve diğer tahakkuk kâğıtlarını imzalamaktan çekinenlere durumun yazı ile tebliğ edileceği belirtilmiştir. Yine 2000 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin *vergilerin beyanname üzerinde gösterilmesi*nin düzenlendiği 782. maddesinde, muayene memurlarının yaptıkları muayene sonuçlarını, beyannameye kaydedeceği ve tahakkuku buna göre yapacağı belirtilmiştir. Yine mezkûr Yönetmelik'in *vergilerin tebliği*nin düzenlendiği 783. maddesinde, hesaplanan gümrük vergileri beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde mükellefe tebliğ edileceği, gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması hâlinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesinin gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçeceği belirtilmiştir. 2002 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin *tahakkuk ettirilen vergilerin tebliği*nin düzenlendiği 641. maddesinde de tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde yükümlüye tebliğ edileceği; gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması hâlinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesinin gümrük vergilerinin yükümlüye tebliği yerine geçeceği belirtilmiştir.

[3489] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 428.

[3490] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 90; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 88. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **1615 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**

[3491] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 187; Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 498.

[3492] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 90.

[3493] Selen, **op. cit.,** s. 241.

edilmektedir[3494]. Dolayısıyla gümrük vergilerinde de tıpkı Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerden beyannameye dayanan tarh usulünde olduğu gibi, tebliğ yerine geçen işlemlerin kurala bağlanmış olduğu düşünülmektedir.

İlga edilen kanunî düzenlemelere de göz atılmak istendiğinde, mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 77/1 hükmünde, tahakkuk memurlarının yaptıkları tahakkukları, mükellefe veya temsilcisine veya gümrük komisyoncusuna bildirerek, beyanname vesaire tahakkuk kâğıtları üzerinde imzalarını alacağı belirtilmiştir. Bu anlamda gümrük idaresince hesaplanan gümrük vergisinin, beyannamenin müstakil bir yerinde tebliğ edileceği hususu düzenlenmiştir[3495].

Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 79/1 hükmünde de muayene memurlarının yaptıkları tahakkukları mükellefe veya temsilcisine veya gümrük komisyoncusuna bildirerek beyanname ve sair tahakkuk kâğıtları üzerinde imza alacakları düzenlenmiş olup tarhiyatın görüldüğüne dair mükellefin veya temsilcisinin veya gümrük komisyoncusunun beyanname ve diğer tahakkuk belgelerinin üzerine imza atmaları hâlinde, verginin tahakkuk ettiği ve ayrıca tarhiyatın tebliğ edilmesine gerek kalmadığı; bu durumda gümrük vergisinin kabul edilmesinin gerçekleştiği belirtilmektedir[3496].

Kanaatimizce mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 77/1 ve mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 79/1 hükümleri ile tahakkuka yönelik olarak ***tebliğ yerine geçen işlem*** esası etkin kılınmış ve beyanname ile diğer tahakkuk belgelerinin imzalanması, tebliğ yerine geçen işlem olarak kurala bağlanmıştır. Dolayısıyla, beyannamenin verilmesinden sonra idarece yapılacak tarh ve tahakkukun *tebliği* değil; beyanname üzerinde ilgili kişilerin imzalarının alınması suretiyle tebliğin bildirim işlevini yerine getiren *tebliğ yerine geçen işlem* ihdas edilmiştir. Bu bağlamda gümrük vergilerinde beyanname üzerinde ilgili kişilerin imzalarının alınması, ***kanunî bir usul*** olarak düzenlenmiştir.

[3494] Çitil, **op. cit.,** s. 229.
[3495] Sidal, **op. cit.,** s. 46.
[3496] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 78.

Doktrinde, ilke olarak beyannamenin mükellef tarafından itiraz edilmeden imzalanması hâlinde, ödenmesi gereken toplam vergi borcunun mükellefe tebliğ edilmiş olduğu ve ikinci kez bir bildirimin gerek olmadığı belirtilmektedir[3497]. Yine doktrinde gümrük idaresince beyanın uygun bulunup onaylanmasına dayanarak verginin tahakkuk ettiği hâllerde vergilerin tebliğ edilmediği belirtilmektedir[3498]. Nitekim, Gümrük Kanunu'nun madde 197/3 hükmünde ise gümrük beyannamesinde gösterilen vergi tutarı ile gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarının eşit olması hâlinde gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesinin gümrük vergilerinin tebliği yerine geçtiği belirtilmiştir. Dolayısıyla kanun koyucu, eşyanın gümrük idaresince teslim edilmesini gümrük vergisinin mükellefe tebliği şeklinde kabul etmektedir[3499]. Başka bir ifadeyle, mükellefin beyanında gösterdiği vergi tutarı ile gümrük idaresinin hesapladığı vergi tutarının eşit olması hâlinde, gümrük idarelerinin eşyayı teslim etmesi, tahakkuk eden vergilerin yükümlüye tebliği hükmündedir[3500]. Burada da tahakkuka yönelik olarak *tebliğ yerine geçen işlem* esası etkin kılınmış ve eşyanın teslimi, tebliğ yerine geçen işlem olarak kurala bağlanmıştır.

Bunun dışında, gümrük beyannamesi üzerinde hesap edilen verginin gümrük idaresince kontrolünden sonra gümrük beyannamesi üzerinde mükellefin imzası alınmak suretiyle tebliğ edildiği ve bu anlamda gümrük vergilerinde tahakkuk fişi ya da tebliğ evrakı kullanılmadan verginin gümrük beyannamesi ya da hukukî düzenlemeler uyarınca beyanname yerine geçen diğer belgeler kullanılarak tebliğ edildiği belirtilmektedir[3501]. Ancak ***6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun***[3502] ile Gümrük Kanunu'nda yapılan değişiklik sonucunda, Gümrük Kanunu'nun madde 197/1 hükmündeki gümrük vergilerinin tahakkukundan hemen sonra beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde mükellefe tebliğ edileceği yönündeki düzenlemeden; beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde şeklindeki

[3497] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 84.
[3498] Şahin, **op. cit.,** s. 58.
[3499] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 232.
[3500] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 57-58.
[3501] Selen, **op. cit.,** s. 241; Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 232; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 356.
[3502] **Bkz.:** 11.04.2013 Tarihli ve 28615 Sayılı Resmî Gazete.

ibare ilga edilmiştir. Bu anlamda yürürlükteki düzenlemeleriyle Gümrük Kanunu uyarınca beyanname veya beyanname yerine geçen belge üzerinde tebligatın yapılma imkânı bulunmamaktadır.

5.1.2.3. Kamu İcra Hukuku'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesi ile ihtiyatî tahakkukta düşülen hataların düzeltilmesinin amaçlandığı belirtilmektedir[3503]. Bu anlamda nasıl ki, Vergi Usul Kanunu'nda *vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat* ve Gümrük Kanunu'nda da *vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması* şeklinde vergi hatalarına yönelik idarî usuller mevcutsa; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da da *ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesine yönelik bir idarî usul* bulunmakta olup bu usul ile ortaya çıkan tahakkuk usulünün de ***ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi yoluyla tahakkuk usulü*** olarak ifade edilmesi mümkündür.

Nitekim, çalışmanın devamında ele alınacak olan Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu kapsamındaki vergilerden beyannameye dayanan tarh usulü ile tarh edilenlerin düzeltme yoluyla tahakkuk usulünün, ayrıca beyana dayanan tahakkuk usulü olduğu da düşünülmektedir. Ancak bunlar yönünden beyannameye dayanmayan tarh usulleriyle tarh ve tahakkuk eden vergilerin düzeltilmesi de mümkün olduğundan; bunların çalışmada, idarî başvuru yoluyla tahakkuk usulü kapsamında ele alınması tercih edilmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un beyannameye dayanan tarhiyatlar ile dava konusu edilen tarhiyatlarda düzeltmenin nasıl yapılacağının açıklanmış olduğu[3504] 19. maddesi hükme bağlanan *ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi* şeklindeki bu usulün ise ***salt tahakkuka özgü olduğu*** gözden kaçırılmamalıdır. Bu anlamda, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ***doğrudan tahakkuka yönelik olacak şekilde,*** düzeltme yoluyla tahakkuk usulünün düzenlendiği anlaşılmaktadır.

[3503] Şimşek, **op. cit.,** s. 156.
[3504] Baydere, **op. cit.,** s. 52.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesinde düzenlenen bu hukukî müessese, olağan tahakkuk gerçekleştiğinde başvurulabilecek nitelikte kurala bağlanmış olup asıl tahakkuk ile ihtiyatî tahakkuk arasında fark ortaya çıktığında da bunun düzeltilmesi gerekliliği ortaya çıkmaktadır[3505]. Dahası ihtiyaten tahakkuk ettirilen verginin, olağan tahakkuka dönüştürülmesinin akabinde tamamen ortadan kalkma olasılığı da vardır[3506].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ihtiyati tahakkukun düzeltilmesi*nin düzenlendiği madde 19/1 hükmünde, kamu alacağının özel kanununa göre tahakkukundan sonra, bu tahakkuk ile ihtiyatî tahakkuk arasındaki farkın özel kanununa göre ortaya çıkan tahakkuka göre düzeltileceği belirtilmiştir.

Doktrinde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesinde ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi hususunda kurala bağlanan hususlardan ilkinin, *beyannameye dayalı tarhiyatta tahakkukun düzeltilmesi* ve diğerinin *kamu alacağının ilgili olduğu kanuna göre yapılan tarhiyata dava açılması halinde düzeltilmesi* olduğu belirtilmektedir[3507]. Nitekim doktrinde ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi, *beyannameli tarhiyatta* ve *itirazlı tarhiyatta*[3508] veya *beyannameli tarhiyatta* ve *dava konusu yapılabilecek tarhiyatlarda*[3509] şeklinde ele alınmıştır.

Bazı varsayımlara dayanarak geçici olarak yapılan hesaplamada, ihtiyatî tahakkuka esas olan matrahın tayininde hataya düşülmesi mümkündür[3510]. İhtiyatî tahakkukun kesin tahakkuka göre düzeltilmesine yönelik esaslar, ihtiyatî tahakkukun geçici bir tedbir olması ve matrahı belli olmayan vergilerde geçici takdirlere dayanması sebebiyle, çoğunlukla kesin tahakkuktan farklı sonuçlar içermesi dolayısıyla oluşan düzeltme ihtiyacını karşılamaktadır[3511]. Nitekim ihtiyatî tahakkuk yapıldığı aşamada henüz beyanname verme dönemi de gelmediğinden beyannameye

[3505] Üstün, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu,** s. 65.
[3506] Yılmaz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması,** s. 179.
[3507] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93.
[3508] Aykaç, **op. cit.,** s. 94-95.
[3509] Yılmaz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması,** s. 179-181.
[3510] Şimşek, **op. cit.,** s. 156.
[3511] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 208.

müstenit tarhiyatta[3512], beyana dayanan tarhiyatta[3513] ya da beyannameli tarhiyatlarda[3514] daha sonradan mükellefin verdiği beyanname esas alınarak yapılan kesin tahakkukun sonucu da değişik olabilmektedir[3515]. Zira mükellefin beyanı ile ihtiyatî tahakkuk tutarı arasında fark yoksa hukukî bir mesele bulunmamakla birlikte[3516]; aksi durumlarda kesin tahakkuk yapıldığında, ihtiyatî tahakkuk düzeltilmektedir[3517].

Bazı hâllerde ikmalen ve re'sen ihtiyatî tahakkuk yapılabilmekte[3518] ise de bu başlıktaki tahakkuk usulü, beyanname verme süresi henüz gelmemiş bir vergi hakkında uygulanan ihtiyatî tahakkuktan sonra, süresi geldiğinde mükellef tarafından verilen beyanname üzerine, beyannameye dayanan tarh usulü ile hukukî varlık kazanan tahakkuka göre ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesine ilişkindir[3519]. Başka bir ifadeyle ihtiyatî tahakkukun yapıldığı aşamada henüz beyanname verme dönemi gelmemiştir ve bu sebeple daha sonra mükellef tarafından verilen beyanname esas alınarak kesin tahakkuk yapılacaktır[3520]. Bu anlamda alacağın özel kanununa göre bir tahakkuk yapılacak ve bu tahakkuka göre, ihtiyatî tahakkuk düzeltilecektir[3521].

Mükellefin beyannamesini sunmasıyla beyan edilen tutar ile ihtiyaten tahakkuk ettirilen tutarlar arasında farklılık olması hâlinde, mükellefin beyannamesi incelenecektir[3522]. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmüne göre, bu düzeltmenin yapılabilmesi için beyannamenin kontrol edilerek kabul edilmiş olması gerekmektedir. Bu kapsamda Türk Vergi Hukuku'nda kural

[3512] Aykaç, **op. cit.,** s. 94; Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 115; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 208. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı;** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, m. 19.
[3513] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654.
[3514] Yılmaz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması,** s. 179.
[3515] Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[3516] Yılmaz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması,** s. 179.
[3517] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 137.
[3518] Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[3519] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93.
[3520] Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[3521] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654.
[3522] Yılmaz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 180.

olarak vergilerin mükelleflerin beyanına göre tarh ve tahakkuk ettirilmekle birlikte; yer verilen mezkûr hükmün bu kuralın bir istisnasını oluşturduğu belirtilmektedir[3523].

Bu anlamda ihtiyatî tahakkukun düzeltilebilmesi için, beyannamenin incelenerek kabul edilmesi bir zorunluluktur[3524]. Beyannamenin verildiği tarihten başlayan[3525] bu incelemenin azamî süresi, yine aynı hükme göre 2 aydır ve idarenin bu süreye uyması gerekmektedir; bu süre zarfında inceleme sonuçlanmamış olsa bile idare, düzeltme işlemini yapmak zorundadır[3526]. Bu anlamda düzeltmenin geciktirilmesi söz konusu olamaz[3527]. Ancak belirtmek gerekir ki, ihtiyatî tahakkukun dava konusu edildiği durumlarda, bu düzeltme için yargı organı tarafından verilecek kararın beklenmesi gerekmektedir[3528].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere, ihtiyatî tahakkukun uygulandığı hâllerde, verginin kesin tahakkukunun gerçekleşmesi için, idare tarafından, mükellefin verdiği beyanname üzerinde bir kontrol yapılacaktır. Bu anlamda beyannamenin verilmesinden sonrasında otomatik bir tarh ve buna bağlı olarak tahakkuk değil; zorunlu bir usul olarak öngörülen ve idarenin yetkilendirildiği kontrol usulünü de kapsayan bir tahakkuk usulü etkin kılınmıştır. Bu özelliğinden dolayı da bu tahakkuk usulü, kontrol usulünü içermeyen tahakkuk usullerinden farklılaşmaktadır.

İhtiyatî tahakkukun düzeltilmesinde tarh ve tahakkuktan önce esas tutulan kontrol kuralı; bu başlık altında incelenen ve ***ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi yoluyla tahakkuk usulü*** olarak da adlandırılması mümkün olan bu usulün, Gümrük Kanunu'nda düzenlenen tahakkuk usulüne benzer olmasını sağlamaktadır.

5.1.2.3.1. Tarh

[3523] Baydere, **op. cit.,** s. 53.
[3524] Aykaç, **op. cit.,** s. 94; Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654.
[3525] Şimşek, **op. cit.,** s. 156.
[3526] Aykaç, **op. cit.,** s. 94; Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 125
[3527] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 209; Şimşek, **op. cit.,** s. 156.
[3528] Üstün, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu,** s. 66.

Matrahı belli olmayan vergiler kapsamındaki ve beyanname verme süresi henüz gelmemiş vergilerin bulunduğu hâllerde uygulanan ihtiyatî tahakkuk usulünde, beyanname verme süresi geldiğinde mükellef tarafından beyanname verildiği durumda[3529], idarece de özel kanuna göre bir tahakkuk gerçekleştirilmektedir[3530]. Böylece Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmü uyarınca, daha önceden ihtiyaten tahakkuk edilmiş olan tahakkukun düzeltilmesi, verginin özel kanununa göre yapılan tarhiyat uyarınca düzeltilecektir[3531].

Doktrinde de ihtiyatî tahakkukta, tahakkuk işleminin düzeltildiği ve bu düzeltmenin özel kanun uyarınca gerçek ve son tahakkuka dayanan tarha *(hakikî ve nihaî tahakkuka müstenit tarh)* göre yapılacağı belirtilmiştir[3532]. Dolayısıyla ancak mükellef tarafından verilen beyanname ve kural olarak yapılan kontrol sonucunda özel kanununa göre yapılan bu tarhiyat[3533] ve tahakkuk[3534] ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesinde dikkate alınacaktır. Bu düzeltme, yukarıda da ifade edildiği üzere, beyanname üzerinde idarece yapılan kontrolden sonra yapılacaktır. Dolayısıyla düzeltme ile ortaya çıkan tarh işlemi, mükellefin beyanının yanı sıra; kontrol usulüne de dayanmaktadır.

Bu anlamda doktrinde beyannameye dayanan tarhiyatta tahakkukun düzeltilmesi şeklinde ele alınsa da[3535] ya da beyannameye dayanan tarh usulü ile tahakkuk yapılacağı ileri sürülse de[3536], burada tarh işlemi için kontrol de bir şart olarak hükme bağlanması sebebiyle; bu tarh usulünün, tıpkı Gümrük Kanunu'nda hâkim olan tarh usullerinden birisi olan ***beyanın kontrolüne dayanan tamamlayıcı tarh usullerinden biri*** olduğu düşünülmektedir.

5.1.2.3.2. Tahakkuk

[3529] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93.
[3530] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654.
[3531] Aykaç, **op. cit.,** s. 94.
[3532] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1657.
[3533] Aykaç, **op. cit.,** s. 94.
[3534] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654.
[3535] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93.
[3536] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 209.

İhtiyatî tahakkukun düzeltilmesi için alacağın özel kanuna göre tahakkuku yapılmaktadır[3537]. Bu bağlamda beyanname verilmesi üzerine ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi amacıyla ihdas edilen Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmündeki bu tahakkuk, tarha bitişik olarak kurala bağlanmıştır. Yani verilen beyannamenin kontrolü suretiyle özel kanuna göre tarh işlemi[3538] tesis edildiği anda, bunun hukukî etkisi olan tahakkuk da hukukî varlık kazanacaktır ve bir tebliğ işlemi, tarh ve tahakkukun arasında yer almamaktadır.

Ancak burada önemle belirtmek gerekir ki, bu yeni tahakkuk, ihtiyatî tahakkuk niteliğinde değildir. Doktrinde de beyana göre tahakkuk ettirilen kısım kesin tahakkuka dönüştürülürken; kalan kısım için ise ihtiyatî tahakkukun devam edeceği belirtilmiştir[3539].

Ayrıca burada yine belirtmek gerekir ki, doktrinde *beyana göre tahakkuk eden[3540]/ettirilen[3541]* şeklinde ele alınan bu tahakkuk usulünde beyannamenin kesinleşmesi için[3542] kural olarak idarenin yapacağı bir kontrol de bulunmaktadır. Yani beyannamenin incelenerek kabul edilmiş olması gerekmektedir[3543]. Başka bir anlatımla *beyana müstenit kesin tahakkuk[3544]* temelinde ihtiyatî tahakkuk düzeltilecek olup bu düzeltmede, vergilendirme sürecine idare tarafından beyanname üzerinde yapılacak bir kontrol de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmü ile dâhil edilmiştir. Bu sebeple bu başlık altında incelenen tahakkuk usulünün de ***beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulü*** olduğu düşünülmektedir.

5.1.2.3.3. Tebliğ

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmünde düzeltilerek tahakkuk ettirilecek bu vergilerin tebliğine ilişkin herhangi bir düzenleme

[3537] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654.
[3538] Aykaç, **op. cit.,** s. 94.
[3539] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 208-209.
[3540] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93.
[3541] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 209.
[3542] Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[3543] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654.
[3544] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 209.

yer almamaktadır. Bu durumda Vergi Usul Kanunu'nun beyannameye dayanan tarh usulündeki vergilendirme sürecinin kuralları esas alınarak, verginin tahakkukunda tebliğe yer olmadığı ve tahakkuk fişi esasında, idarece yapılacak kontrol akabinde tarh etmekle birlikte tahakkukun gerçekleştiği ve tahakkuk fişi temelinde de tebliğ yerine geçen işlemin ihdas edildiği belirtilebilir.

5.1.3. Tahsil Yoluyla Tahakkuk Usulü

Doktrinde, bir tahakkuk şekli olarak *tahakkuku tahsile bağlı vergiler*[3545], tahakkuk şekillerinden biri olarak *tahakkuku tahsile bağlı vergilerin tahakkuku*[3546] ve verginin tahakkuku kapsamında *tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahakkuk*[3547] ve *tahakkuku tahsile bağlı vergilendirmede tahakkuk*[3548] tasniflerinin mevcut olduğu görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun *tahakkuku tahsile bağlı vergiler*in düzenlendiği 24. maddesine göre, mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine almaktadır[3549]. Dolayısıyla nitekim kanunî karine şeklinde, tahakkukun tahsil ile birlikte gerçekleşmiş olduğu kabul edilmektedir[3550]. Bu kapsamda bu vergiler mahiyetleri itibariyle tahsili tahakkukunu da içine alan vergiler olarak tanımlanmaktadır[3551]. Bu bağlamda tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsil işlemi, tahakkuku da kapsamaktadır[3552]. Bu sebeple bu vergiler açısından ayrı bir vergilendirme süreci başlığı açılmayacak ve tek bir başlık altında açıklamalar yapılacaktır.

Tahsil işlemine bağlı tarh ve tahakkuk işlemleri de *tarh işleminin beyana bağlı olmayan hâller*inden birini oluşturmaktadır[3553]. Tarh ile tahsil arasında zaman

---

[3545] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 207.
[3546] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177-178.
[3547] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 137.
[3548] Taşdelen, **op. cit.,** s. 299.
[3549] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 207; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 142; Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 30; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 42; Zorlu, **op. cit.,** s. 80.
[3550] Taşdelen, **op. cit.,** s. 262.
[3551] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 373.
[3552] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 201.
[3553] Taşdelen, **op. cit.,** s. 282.

itibariyle bir ayrım yapmanın mümkün olduğu ve bu hususta tahakkuku tahsiline bağlı vergiler ile tahakkuk ve tahsil işleri mutlak surette birbirinden ayrılan iki vergi tasnifinin mevcut olduğu belirtilmektedir[3554]. Başka bir tasnif de *derhal ödenmesi gereken vergiler* ile *tahakkuku ile tahsili arasında bir zaman bulunan vergiler* şeklindedir[3555]. Bu kapsamda Türk Vergi Hukuku'nda vergi alacağı, tahsili tahakkukuna ya da tahakkuku tahsiline bağlı alacaklar olarak olmak üzere iki ayrı çeşit olarak öngörülmüş ve ilgili kanunlarında düzenlenmiştir[3556].

Vergi tahsilinin hukukî sebebini tahakkuk oluşturmakla birlikte[3557], tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsil ve tahakkuk çakışmaktadır[3558]; vergi tahsil edildiği anda tahakkuk da etmiş olmaktadır[3559]. Dolayısıyla tahsil ile birlikte tahakkuk da tamamlanmaktadır[3560]. Bu kapsamda tahakkuku tahsile bağlı vergilerde (alacaklarda), tarh ve tebliğ idarî işlemlerinin bulunmadığı, bu işlemler tesis edilmediğinden dolayı tahakkukun bu işlemler sonrası hukukî varlık kazanmadığı ve bu alacaklarda tahakkuk ile tahsilin aynı anda hukukî varlık kazanmakta olduğu ileri sürülmektedir[3561]. Dolayısıyla tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahakkuk ve tahsilin ayrı ayrı aşamalar hâlinde bulunmadığı ve son aşama olan tahsil işleminin yapılmasıyla verginin tahakkuk da etmiş olduğu belirtilmektedir[3562]. Nitekim tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerin önce bir tarh ve tahakkuk aşamasından geçmesinin teknik olarak düşünülemeyeceği ileri sürülmektedir[3563]. Bu vergilerde, mahiyetleri gereğince tahakkuk ve tahsil kaynaşmış[3564] olup ayrı bir tahakkuk aşaması bulunmamaktadır[3565]. İlaveten bu vergilerde, tarh, tahakkuk ve tahsil için ayrı aşamalar bulunmadığı ileri sürülmekte ve tahsil ile birlikte tahakkuk da tamamlanmış olmaktadır[3566]. Burada

[3554] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 111.
[3555] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 385.
[3556] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 42.
[3557] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 178; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 118-119, 135; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 211-212.
[3558] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 302; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135.
[3559] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 137.
[3560] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 201.
[3561] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 42. **Ayrıca bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.
[3562] Zorlu, **op. cit.,** s. 80.
[3563] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[3564] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 19.
[3565] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 302; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 137; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 210.
[3566] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 30.

belirtmek gerekir ki, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tarh işlemi de somut olarak gözükmese de tahakkuk aşamasıyla birlikte, tahsil işleminin içerisinde yer almaktadır[3567].

Tahakkuku tahsile bağlı vergilere karşı açılacak davalarda, tahsilatın yapıldığı tarihin esas alınacağı belirtilmektedir[3568]. Yani ihtirazî kayıtla verilen bir beyanname söz konusu ise, mükellefin dava açma süresi ödeme tarihinden itibaren başlamaktadır[3569]. Bu sebeple tahakkuk fişinin mükellefe tebliğinin dava açma süresini işletilebilmesi için, söz konusu verginin, tahakkuku tahsile bağlı vergilerle ilgili olmaması gerektiği ileri sürülmektedir[3570]. Ancak diğer taraftan eğer tahakkuku tahsile bağlı vergi tahsil edilemedi ise, bu hâllerde dava açma süresini tahakkuk fişinin tebliğ edildiği ya da tebliğ edildiğine dair fişte kayıt bulunması hâlinde bu kaydın tarihi belirleyecek olup dava açma süresi bu tarihlerden itibaren işletilebilecektir[3571].

Türk Vergi Sistemi'nde tüketim vergilerinde[3572], damga vergisinde[3573] basılı damga kullanma veya makbuz verme hâlleri[3574] ile tevkif (stopaj, kaynakta kesinti) yoluyla alınan vergiler ile Belediye Gelirleri Kanunu'nda yer alan birtakım vergilerin[3575] (eğlence vergisi[3576]), tahakkuku tahsile bağlı vergiler olduğu belirtilmektedir[3577].

[3567] Taşdelen, **op. cit.,** s. 282.
[3568] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 59; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 358; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 207; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 142, 284; Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 115.
[3569] Taşdelen, **op. cit.,** s. 299.
[3570] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 59; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 358.
[3571] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 59; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 358, 373, Dipnot 643.
[3572] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 30.
[3573] **Ayrıca bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 373; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 207; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117; Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 30; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 43; Zorlu, **op. cit.,** s. 80.
[3574] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 373; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 178.
[3575] **Ayrıca bkz.:** Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 43.
[3576] **Ayrıca bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94; Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 373; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 207; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117, 135; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 211.
[3577] Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 43.

Son olarak vergi tahsilinin hukukî sebebini tahakkuk oluşturmakla birlikte[3578], tahakkuku beklemeden yapılan ödemelerin bir örneği olarak tahakkuku tahsile bağlı olan vergiler verilmektedir. Bu kapsamda tahsil yoluyla tahakkuk usulünde tahsil aşamasına, tahakkuk olmaksızın geçilmekte olup tahakkuk etmemiş vergi muaccel hâle gelmektedir[3579].

5.1.4. Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü

Daha önce belirtildiği üzere, bütün vergiler için geçerli olan genel usul hükümlerinin kaynağı Vergi Usul Kanunu olup aksi belirtilmedikçe vergilerde usul ve yürütme konuları, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmektedir[3580]. Ancak bu başlık altında incelenecek olan tahakkuk usullerine ilişkin genel bir kuralın Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmediği ifade edilmektedir[3581]. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'na tabi olmasına rağmen, özel vergi kanunlarında öngörülen kurallar uyarınca tarh ve tahakkuk usulleri Vergi Usul Kanunu'nda hükme bağlanan usulden farklı olan vergiler de bulunmaktadır. Bu kapsamda bu başlık altında *Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda düzenleniş biçimiyle tahakkuk* ve *Emlak Vergisi Kanunu'nda düzenleniş biçimiyle tahakkuk* ele alınacak olup motorlu taşıtlar vergisi ile bina vergisi ve arazi vergisine yönelik açıklamalar yapılacaktır. Yer verilen mezkûr Kanunlarda düzenleniş biçimiyle tahakkuk, Vergi Usul Kanunu'nda yer verilen genel kuraldan farklıdır ve bu sebeple bu tahakkukların ***özel vergi kanunları uyarınca tahakkuk usulü*** ile gerçekleştirildiğini belirtmek gerekmektedir.

Doktrinde, bir tahakkuk şekli, tahakkuk esası olarak ele alınan *kendiliğinden tahakkuk* kapsamında motorlu taşıtlar vergisi ile bina ve arazilerle ilgili emlak vergilerinin irdelendiği görülmektedir[3582]. Yine bina ve arazi vergileri açısından doktrinde *kendiliğinden gerçekleşen bir tahakkuk aşaması[3583]*, *otomatik tahakkuk*

[3578] **Bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 178; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 444; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 118-119, 135; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 211-212.
[3579] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 444.
[3580] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 7, 14.
[3581] Taşdelen, **op. cit.,** s. 300.
[3582] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 93.
[3583] Taşdelen, **op. cit.,** s. 280.

usulü[3584] ile *otomatik olarak tarh ve tahakkuk etmiş sayılma*[3585] şeklinde ifadelere yer verildiği görülmektedir. Ayıca hem motorlu taşıtlar verginin hem de emlak vergisinin verginin tahakkuku kapsamında, *yıllık vergilerde tahakkuk* tasnifiyle ele alındığı görülmektedir. Bu tahakkuk usulüne tabi vergilerin miktarının önceden belli olduğu ve belirli bir tarihin gelmesiyle vergi alacağının kendiliğinden tahakkuk ettiği belirtilmektedir[3586]. Bunun dışında yine doktrinde *belirli bir tarihe bağlı vergilendirmeler* ya da *belirli bir tarihe bağlı vergilendirmede (kendiliğinden) tahakkuk* şeklinde bir irdeleme de mevcuttur. Belirli bir tarihin gelmesiyle kendiliğinden tarh ve tahakkuk edilen vergiler de *tarh işleminin beyana bağlı olmayan hâller*inden birini oluşturmaktadır[3587].

Çalışmada bu kapsamdaki vergilerin tahakkuk usulünün ***tahakkuk ettirilmiş sayılma tahakkuk usulü*** olarak adlandırılması tercih edilmiştir.

5.1.4.1. 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü

*Servet üzerinden alınan vergiler*den[3588] biri olan motorlu taşıtlar vergisini düzenleyen ve Vergi Usul Kanunu'nun madde 3/A hükmü uyarınca Vergi Usul Kanunu nezdinde bir vergi kanunu olan Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda motorlu taşıt vergisinin tahakkuk usulü, tarha bitişik olarak gerçekleşse de Vergi Usul Kanunu'ndan farklı bir tahakkuk usulü etkin kılınmıştır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda kanun koyucu ayrıca, birtakım şartlara bağlı olarak motorlu taşıtlar vergisinde tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü kapsamında tarh işleminin hukukî sebepleri, tarhın tesis edileceği zamanlar, tarh usulü ve matrahın tespit usulü hakkında farklı kurallar öngörmüştür.

[3584] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 339.
[3585] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 93.
[3586] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 137.
[3587] Taşdelen, **op. cit.,** s. 282, 300.
[3588] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 356; Edizdoğan, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 285, 343; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 367; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 385.

Öncelikle belirtmek gerekir ki geniş halk kitlelerini ilgilendiren vergilerden birisi olan[3589] motorlu taşıtlar vergisi beyan yoluyla alınmayan bir vergidir[3590]. Bu farklılıklara da çalışmada yer verilebilmesi açısından bu vergilerde ***sadece taşıt değerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü*** ve ***bildirime dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü*** şeklinde işlevsel olduğunu düşündüğümüz başlıklar altında açıklamalar yapılacaktır.

5.1.4.1.1. Sadece Taşıt Değerine Dayalı Olarak Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü

Motorlu taşıtlar vergisinde ***sadece taşıt değerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü,*** Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda bildirime dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünün ardındaki yıllarda uygulanan tahakkuk usulüdür.

5.1.4.1.1.1. Tarh

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu[3591] ile ***mülga 6936 sayılı Hususi Otomobil Vergisi Kanunu***[3592] ilga edilmiş olmakla birlikte; tarha ilişkin açıklamalar bakımından ilgili kanunî düzenlemelere yer verilmesinde fayda görülmektedir[3593].

Kara taşıtlarına ilişkin bir servet vergisini düzenleyen[3594] mülga 6936 sayılı Hususî Otomobil Vergisi Kanunu'nun 12. maddesine göre, hususî otomobil vergisinin

---

[3589] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 313.
[3590] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 173.
[3591] Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun adı yürürlüğe girdiği hâlinde ***Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu***'dur. **Bkz.:** TBMM, **Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc046/kanuntbmmc046/kanuntbmmc04600197.pdf, 05.05.2022, ***("197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu").*** Ancak ***2348 sayılı 197 Sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*** ile adı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu olarak değiştirilmiştir. **Bkz.:** 28.11.1980 Tarihli ve 17174 Sayılı Resmî Gazete.
[3592] **Bkz.:** 01.03.1957 Tarihli ve 9548 Sayılı Resmî Gazete.
[3593] Ayrıca burada belirtmek gerekir ki, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu ile ***6085 sayılı Karayolları Trafik Kanunu***'nun 9. maddesi de ilga edilmiştir. *Malî hükümler*in düzenlendiği mülga maddenin B) fıkrasında, adlarına nakil vasıtası kayıt ve tescil edilmiş gerçek ve tüzel kişilerden her ay, maddede belirtilen tutarları geçmemek üzere *trafik resmi* alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, trafik resmi uygulamasına da son verilmiştir. **Bkz.:** 18.05.1953 Tarihli ve 8411 Sayılı Resmî Gazete.
[3594] Turhan, **op. cit.,** s. 351.

*tarh, tebliğ, tahakkuku*na ilişkin işlemler hakkında mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda motorlu taşıtlar vergisindeki tarh işleminin varlığına işaret edildiği düşünülmektedir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde[3595] de *verginin tarh ve tebliği*nin düzenlendiği madde 9/3 hükmünde *tarh edilen vergi* ibaresine yer verilmiştir.

Ancak ***3505 sayılı Kanun***[3596] ile yapılan değişiklikle birlikte, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun *verginin tarh, tebliğ ve ödenmesi*nin düzenlendiği madde 9/3 hükmünde *tahakkuk ettirilen vergi* ibaresi yer almış olup bu bağlamda motorlu taşıtlar vergisinin vergilendirme sürecine ilişkin genel kural açısından tarh işlemine yönelik bir hususa ayrıca yer verilmemiş; aksine mezkûr maddenin başlığında hiç yer almayan tahakkuka ilişkin açık düzenlemeler getirilmiş olmaktadır. Ancak mezkûr Kanun'un madde 9/2 hükmünde, tahakkuk ettirilmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi hâlinde, bu verginin ilgili vergi dairesi tarafından *ikmalen tarh edileceği* de belirtilmiştir. Bu tarhiyat ise bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulü ile değil; tebliğ yoluyla tahakkuk usulü kapsamında tesis edilmekte ve Vergi Usul Hukuku'ndaki vergilerden farklı bir vergilendirme süreci de işletilmemektedir.

Bunun dışında Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun madde 9/3 hükmünde de Hazine ve Maliye Bakanlığının, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerle sınırlı olmaksızın, motorlu taşıtlar vergisinin *tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yürütecek* vergi dairesini tespit etmeye yetkili olduğu belirtilerek motorlu taşıtlar vergisinde tahakkuktan önce bir tarh işleminin mevcut olduğuna işaret edildiği görülmektedir. Dolayısıyla motorlu taşıtlar vergisinde de tahakkuk, tarha bağlı ve bitişik olarak hukukî varlık kazanmaktadır.

[3595] **Bkz.:** TBMM, **197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu.**

[3596] 3505 sayılı Kanun'un tam adı şu şekildedir: ***213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun.*** **Bkz.:** 10.12.1988 Tarihli ve 20015 Sayılı Resmî Gazete.

Doktrinde de motorlu taşıtlar vergisinin *tarhı, tahakkuku ve ödenmesi*[3597], *motorlu taşıtlar vergisinin tarhı ve ödenmesi*[3598], *tarh işlemi ve verginin tahakkuku*[3599] ya da *motorlu taşıtlar vergisinde tarife, tarh ve ödeme*[3600] ele alınmakta ve motorlu taşıtlar vergisinde vergilendirme işlemleri kapsamında *tarh ve tahakkuk* açıklanmaktadır[3601].

Danıştay'ın kararlarında da davanın motorlu taşıtlar vergisi tarh edilmesi yolunda tesis edilen işleme karşı açıldığı hususuna yer verilmiştir[3602].

*Vergi nesnesine ilişkin kavramlar*dan[3603], *vergiyi kurucu temel ögeler*den[3604], *vergi borcunun doğumuna ve vergilendirme işlemlerine esas alınan temel unsurlar*dan[3605], biri olan *vergi tarifesi*, vergi miktarını hesaplayabilmek için matraha uygulanması gereken ölçülerdir[3606]. Motorlu taşıtlar vergisinin *tarifesi*nin Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda kurala bağlandığını belirtmek gerekir[3607]. Tarifeler, motorlu taşıtlar vergisindeki ölçü ve hadleri oluşturmaktadır[3608]. Bu kapsamda Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun ekinde, otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerleri ile motosikletlerin yer aldığı (I) Sayılı Tarife; minibüs, panel van ve motorlu karavanlar, otobüs ve benzerleri ile kamyonet, kamyon, çekici ve benzerlerinin yer

---

[3597] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 355; Turhan, **op. cit.,** s. 355.
[3598] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 249
[3599] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 372.
[3600] Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 149,153.
[3601] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 423.
[3602] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/398, Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-398-k-2014-1114-t-3-3-2014, 19.06.2021. **Örnek kararlar için ayrıca bkz.:**
· Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/397, K. 2014/1113 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-397-k-2014-1113-t-3-3-2014, 19.06.2021.
· Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/396, K. 2014/1112 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-396-k-2014-1112-t-3-3-2014, 19.06.2021.
· Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/395, K. 2014/1111 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-395-k-2014-1111-t-3-3-2014, 19.06.2021.
[3603] Oktar, **Vergi Hukuku, s**. 119.
[3604] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 143.
[3605] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 49.
[3606] Turhan, **op. cit.,** s. 60.
[3607] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 384.
[3608] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 353; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 251. **Ayrıca bkz.:** Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 149.

aldığı (II) Sayılı Tarife; uçak ve helikopterlerin yer aldığı (IV) Sayılı Tarife ile 31.12.2017 tarihinden (bu tarih dâhil) önce kayıt ve tescil edilen otomobil, kaptıkaçtı, arazi taşıtları ve benzerlerinin yer aldığı (I/A) Sayılı Tarife bulunmaktadır.

Motorlu taşıtlar vergisinin vergilendirilmesinde bu tarifelerde yer alan tutarlar dikkate alınacağından dolayı, verginin matrahı; yani taşıt değeri, doğrudan Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiş bulunmaktadır. Dolayısıyla motorlu taşıtlar vergileri, spesifik matrahlı vergilerden olup mezkûr tarifelerde yer alan maktu vergiler mükelleflerce ödenmektedir[3609]. Bu ödeme sistemi de *tarife yapısı*na dayanmaktadır[3610]. Bu anlamda idarece, matrahı kanun koyucu tarafından saptanan vergilerin tarhiyatı yapılmaktadır.

Burada ayrıca yer verilmesinde fayda görülmektedir ki, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun *yetki*nin düzenlendiği madde 10/1 hükmünde, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere önceki yılda uygulanan taşıt değerleri ve vergi miktarları, o yıl için Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit ve ilan olunan yeniden değerleme oranında artırılacağı belirtilmektedir. Ancak yılı içinde ilk defa kaydı ve tescili yapılan taşıtlar için de verginin tarhı ve tahakkuku yıllık olarak yapılmaktadır[3611]. Bu anlamda ilk defa kayıt ve tescili yapılan taşıtlar için mükellefiyetin[3612] devam ettiği yıllara ilişkin vergilendirme süreci de düzenlenmiş olup ilk kayıt ve tescilde dikkate alınan taşıt değeri uyarınca yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, motorlu taşıtlar vergisinin tarh ve tahakkukunun da matrah yine kanunî olarak tarifelerde hükmedilen taşıt değerinin yeniden değerleme oranının uygulanması ile artırımlı olarak gerçekleştirilmesinden ibarettir.

5.1.4.1.1.2. Tahakkuk

Motorlu taşıtlar vergisinin tahakkukunun tarha bitişik nitelikte kurala bağlanmış olduğu düşünülmektedir. Zira Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 9.

[3609] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 421.
[3610] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 413.
[3611] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 423.
[3612] Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 146.

maddesi düzenlemesi incelendiğinde, genel kural olarak tahakkukun tarhı da kapsadığı açıktır.

Dolayısıyla motorlu taşıtlar vergisi, tarifeler uyarınca *tarh ve tahakkuk ettirilmektedir*[3613]. Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun madde 9/1 hükmünde motorlu taşıtlar vergisinin, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından *her yıl ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılacağı* belirtilmiştir.

Özel bir vergi kanunu olan Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu uyarınca motorlu taşıtlar vergisinin idare tarafından tarh ve tahakkuk ettirilmesini ifade eden tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünde tahakkukun, tahakkuk fişi veya ihbarname gibi herhangi bir şeklî görünümü ihdas edilmemiştir.

5.1.4.1.1.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlem

3505 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğe kadar, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninin[3614] madde 9/2 hükmünde, tarh olunan verginin bir defaya mahsus olmak üzere mükellefe ihbarname ile tebliğ olunacağı belirtilmiştir. Doktrinde de mezkûr hükmün yürürlükte olduğu sürece ilişkin olarak motorlu taşıtlar vergisinin bütçe yılının ilk ayında tarh ve tahakkuk ettirilmekte olup tarh olunan verginin de bir defaya mahsus olarak mükellefe ihbarname ile tebliğ edildiği; ancak daha sonraki yıllarda verginin bütçe yılının ilk günü tebliğ edilmiş sayılacağından dolayı, mükellefe tebligat yapılmadığı ifade edilmiştir[3615].

İlke olarak vergiler yıllık olarak tahakkuk ettiğinde de tebliğ işlemlerinin her yıl yapılması gerekmekte ise de motorlu taşıtlar vergisinde bunun istisnasının düzenlendiği belirtilmektedir[3616]. Yürürlükteki düzenlemeler bakımından durum değerlendirildiğinde, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun 9. maddesine göre, tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisinin *ayrıca mükellefe tebliğ olunmayacağı* ve her yıl ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilen verginin, aynı gün *tebliğ*

[3613] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 423.
[3614] **Bkz.:** TBMM, **197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu.**
[3615] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 385.
[3616] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 80.

edilmiş sayılacağı da hükme bağlanmıştır. Bu anlamda tahakkuk ettirilmiş sayılan motorlu taşıtlar vergisinin mükellefe tebliğ edilmeyeceği belirtilmektedir[3617]. Bunun gerekçesi olarak geniş kitleleri ilgilendiren objektif nitelikli bu vergilerin her yıl mükellefler adına tebliğine gerek bulunmadığı ve kendiliğinden her yıl ödenebilir hâle geldikleri ifade edilmektedir[3618]. Mezkûr madde ile motorlu taşıtlar vergisinde, Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde kurala bağlanan *tebliğ esası*nın öngörülmediği; bu kapsamda Kanun'un madde 109/1 hükmünde saklı tutulan ve verginin tarh ve tahakkukunda *tebliğ yerine geçen işlemler*den birinin kurala bağlandığı düşünülmektedir.

Nitekim Danıştay'ın bir kararında Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu uyarınca kanunen tahakkuk eden motorlu taşıtlar vergisinin, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen süre ve şekilde idarî davaya konu edilmesi gerektiği ve bu davanın açılma süresi açısından da İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 7/2-b hükmündeki vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, *tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliği izleyen günden* başlayacağı kuralına yer verildiği görülmektedir[3619].

Danıştay'ın başka bir kararında, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre her yıl 1 ocak tarihinde kanunen tahakkuk etmiş olan motorlu taşıtlar vergisinin, mükellefine ayrıca *ihbarname ile duyurulmasına gerek bulunmadığı* ve ihbarnamenin,

---

[3617] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 355; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 423.
[3618] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 137-138.
[3619] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/398, Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-398-k-2014-1114-t-3-3-2014, 19.06.2021. **Örnek kararlar için ayrıca bkz.:**

- Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/397, K. 2014/1113 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-397-k-2014-1113-t-3-3-2014, 19.06.2021.
- Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/396, K. 2014/1112 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-396-k-2014-1112-t-3-3-2014, 19.06.2021
- Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/395, K. 2014/1111 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-395-k-2014-1111-t-3-3-2014, 19.06.2021.

davacıya tebliğ edilmiş olmasının da dava açma süresinin başlangıcı olan ocak ayının 1. gününü değiştirmesine olanak bulunmadığı belirtilmiştir[3620].

Danıştay'ın bir diğer kararında, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'na göre her yıl 1 ocak tarihinde *kanunen tahakkuk etmiş olan motorlu taşıtlar vergisi*nin, mükellefine, ayrıca ihbarname ile duyurulmasına gerek bulunmadığı; kanunen tahakkuk eden verginin, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen süre ve şekilde idarî davaya konu edilebileceği[3621], her yılın ocak ayının 1. gününden itibaren tahakkuk etmiş sayılan ve mükellefine ayrıca ihbarname ile duyurulmasına gerek bulunmayan verginin, tahakkuk tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayan 30 günlük dava açma süresi içerisinde idarî davaya konu edilebileceği ve dava açma süresi geçirildikten sonra 08.04.2011 tarihinde idareye başvuruda bulunulmasının dava açma süresini tekrardan canlandırmayacağı açık olmasından dolayı, davanın bu kısmının süre aşımı sebebiyle reddinin gerektiği belirtilmiştir[3622].

Bu başlık altında motorlu taşıtlar vergisinde vergilendirme süreci yönünden, dava açılma ya da açılmama ilkelerinin de ele alınmasında fayda görülmektedir.

Öncelikle daha önce de yer verildiği üzere, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmiş olduğu metninin madde 9/2 hükmünde tarh olunan vergi bir defaya mahsus olmak üzere mükellefe ihbarname ile tebliğ olunacağı kurala bağlanmış olup aynı kural, mülga 6936 sayılı Hususî Otomobil Vergisi Kanunu'nda

---

[3620] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/395, K. 2014/1111 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-395-k-2014-1111-t-3-3-2014, 19.06.2021. **Örnek kararlar için ayrıca bkz.:**

- Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/396, K. 2014/1112 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-396-k-2014-1112-t-3-3-2014, 19.06.2021.
- Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/397, K. 2014/1113 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-397-k-2014-1113-t-3-3-2014, 19.06.2021.
- Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/398, Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-398-k-2014-1114-t-3-3-2014, 19.06.2021.

[3621] **Ayrıca bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/397, K. 2014/1113 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-397-k-2014-1113-t-3-3-2014, 19.06.2021.

[3622] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 08.10.2015 Tarihli ve E. 2012/342, K. 2015/4911 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-342-k-2015-4911-t-8-10-2015, 18.02.2021.

yer almaktadır. Mülga 6936 sayılı Hususî Otomobil Vergisi Kanunu'nun 10. maddesinde Kanun'un yayımlanması üzerine veya sonradan mükellefiyete girecekleri ödeyecekleri verginin vergi bir defaya mahsus olmak üzere mükelleflere tebliğ olunacağı; ancak devamındaki yıllar için ödenecek vergilerin ayrıca tebliğ edilmeyeceği belirtilmiştir. Yer verilen bu kuralın gerekçesi hakkında 6936 sayılı Hususî Otomobil Vergisi Kanunu Tasarısı'nda[3623] vergi alacağının tespiti ve itiraz imkânı verilmesi için mükelleflere, bir defaya mahsus olmak üzere ödemeleri gereken miktarın tebliğ olunması esasının kabul edilmiş olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla, 3505 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğe kadar, motorlu taşıtlar vergisi hakkında açılacak davalarda *tebliğ esası* öngörülerek buradaki dava açma usulünün ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilen vergilerle birebir aynı olduğu düşünülmektedir.

Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları, Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünde bir ilke olarak düzenlenmiştir. Bu sebeple de beyannameye dayanan tarh usulünün özelliklerinden birisi de -istisnaları var olmakla birlikte- *dava açma hakkının tanınmaması kuralı* olarak incelenmiştir. Ancak bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulündeki matrah usulü, kanun koyucunun belirlediği tarifeler üzerinden tarh edilmeye dayanmaktadır.

Motorlu taşıtlar vergisi beyan yoluyla alınmayan bir vergi olup[3624] bu sebeple de beyannameye dayanan tarh usulünden farklıdır ve dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmündeki dava açma hakkının tanınmaması kuralının, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu kapsamındaki, tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü ile tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerde geçerli olmadığı belirtilmelidir. Bu bağlamda Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü ile tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerde de ilke yönünden; tıpkı ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde olduğu gibi *dava açma hakkının tanınması*

[3623] **Bkz.:** TBMM, **Hususi Otomobil Vergisi Kanunu Lâyihası ve Maliye ve Bütçe Encümenleri Mazbataları (1/604),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d10/c017/tbmm10017048ss0137.pdf, 30.01.2022.
[3624] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 173.

kuralı geçerlidir. Ancak motorlu taşıtlar vergisinde dava açma hakkını başlatan süre tebliğ esasıyla değil; tebliğ yerine geçen işlem esasıyla işlemektedir.

Bu açıklamalar ışığında kayıt ve tescilin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl ocak ayı başında tahakkuk ettirilerek ayrıca mükellefe tebliğ edilmeyen ve tahakkuk ettirildiği günde tebliğ edilmiş sayılan motorlu taşıtlar vergilerinde idarî dava açma süresi, söz konusu tahakkuk tarihini izleyen günden başlamaktadır[3625]. Nitekim Danıştay'ın bir kararında, Vergi Mahkemesi tarafından davanın motorlu taşıtlar vergisi tarh edilmesi yolunda tesis edilen işleme karşı açıldığının kabulü ile uyuşmazlığın esasının incelenmesi suretiyle hüküm tesis edilmiş ise de her yılın ocak ayının 1. gününden itibaren tahakkuk etmiş sayılan ve *mükellefine ayrıca ihbarname ile duyurulmasına gerek bulunmayan verginin* tahakkuk tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayan 30 günlük dava açma süresi içerisinde idarî davaya konu edilebileceği açık olduğu; ihbarnamenin davacıya tebliğ edilmiş olmasının da bu durumu değiştirmesine olanak bulunmadığı belirtilmiştir[3626].

Danıştay'ın başka bir kararında da motorlu taşıtlar vergisinin tahakkuk tarihini izleyen; yani ocak ayının 1. gününden itibaren tahakkuk etmiş sayılan günden itibaren işlemeye başlayan 30 günlük dava açma süresi içerisinde idarî davaya konu edilebileceği belirtilmiştir[3627].

5.1.4.1.2. Bildirime Dayalı Olarak Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü

Motorlu taşıtlar vergisinde bildirme ödevi ve sorumluluk[3628] mevcut olup bu başlık altında ele alınan ***bildirime dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü,*** Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nda öngörülen *istisnaî* tahakkuk

[3625] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 377.
[3626] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 16.04.2012 Tarihli ve E. 2009/4236, K. 2012/1419 Sayılı Karar; Danıştay 7. Dairesi, 16.03.2015 Tarihli ve E. 2012/7836, K. 2015/1377 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-7836-k-2015-1377-t-16-3-2015, 19.06.2021.
[3627] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/398, Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-398-k-2014-1114-t-3-3-2014, 19.06.2021.
[3628] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 370.

usulüdür. Zira bu tahakkuk usulü ile motorlu taşıtlar vergisi bir kez tahakkuk ettirildiğinde, devamında artık bir önceki başlıkta ele alınmış olan *sadece taşıt değerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılması yoluyla tahakkuk usulü* suretiyle vergi tarh ve tahakkuk ettirilmeye devam edilecektir.

5.1.4.1.2.1. Tarh

Burada öncelikle belirtmek gerekir ki, motorlu taşıtlar vergisinde vergiyi doğuran olay, ilgile sicile kayıt ve tescil işleminin yapılması[3629] olup mükellefiyet bu suretle başlayacaktır[3630]. Nitekim Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun *verginin mevzuu*nun düzenlendiği 1. maddesinde, motorlu taşıtlar vergisine tabi olma, kayıt ve tescile bağlanmıştır.

Kayıt ve tescile ilişkin bu özellikli durum, çalışmanın üçüncü bölümünde "Gümrük Hukukunda Düzenleniş Biçimiyle Tahakkuk" başlığı altında yer verilmiş olup gümrük vergilerinde de gümrük beyannamesinin kabul ve tescilinin bu vergiler yönünden vergiyi doğuran olayı oluşturduğu ve gümrük mükellefiyetini başlattığına yönelik açıklamalar yapılmıştır. Buradan hareketle, motorlu kara taşıtları ile uçak ve helikopterler hakkında ilgili mevzuat uyarınca yapılacak kayıtların motorlu taşıtlar vergisi bağlamında, bir beyanname verme işlevi gördüğü kabul edilebilir. Devamında bu kaydın idarî işlem niteliğindeki tescili ile motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyeti başlayacaktır.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun *bildirim ve sorumluluk* başlıklı 13. maddesinde, adlarına kayıt ve tescil edilmiş bulunan taşıtların, bu taşıtların cins, nevi, niteliklerini ve kullanış maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgilerin ve bunlarda meydana gelen değişikliklerin, kayıt ve tescilin yapıldığı veya değişikliğin meydana geldiği tarihten itibaren 1 ay içinde, motorlu taşıtlar vergisi mükellefleri tarafından ilgili vergi dairesine bildirilmesinin zorunlu olduğu

[3629] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 421.
[3630] Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 146.

belirtilmiştir. Dolayısıyla mezkûr madde ile *ilk defa kayıt ve tescili yapılan taşıtlar için mükellefiyet*[3631] ve *mükelleflerin bildirme mecburiyetleri*[3632] düzenlenmiştir.

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun *mükellefiyetin başlamasın*ın düzenlendiği 7. maddesinde, takvim yılının ilk 6 ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda kayıt ve tescilin yapıldığı takvim yılı başından; son 6 ayı içinde yeni kayıt ve tescil edilen taşıtlarda ise, son 6 aylık dönemin başından itibaren motorlu taşıtlar vergisi mükellefiyetinin dikkate alınacağı belirtilmiştir.

Ayrıca Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun *vergiye etki eden değişikler*in düzenlendiği madde 11/1 hükmünde, yıl içinde taşıtın vergilendirilmesine esas olan model yılı, cinsi, motor silindir hacmi, motor gücü, azamî toplam ağırlığı ve azamî kalkış ağırlığı gibi unsurlarından herhangi birisinde, verginin artırılması veya azaltılmasını gerektiren bir değişiklik olduğu takdirde; bu değişikliğin takvim yılının ilk 6 ayında yapılmış olması hâlinde takip eden son 6 aylık dönemin başından itibaren dikkate alınacağı, son 6 ayında yapılmış olması hâlinde ise takip eden takvim yılı başından itibaren dikkate alınacağı ve verginin bu etki eden değişiklikle ortaya çıkan yeni duruma göre ödeneceği belirtilmiştir. Dolayısıyla mezkûr madde ile *kayıt ve tescil edilmiş olup da devir ve temlik nedeniyle kayıt ve tescilinde değişiklik yapılan taşıtlar için mükellefiyetin başlaması* düzenlenmiştir[3633].

Bu kapsamda motorlu taşıtlar vergisi yine tarifeler uyarınca *tarh ve tahakkuk ettirilmekle*[3634] birlikte, motorlu taşıtlar vergisinin tarhında; yani hesabında bildirim esası ile vergi idaresine yapılacak bildirimlerin içeriği de etkili olacaktır.

5.1.4.1.2.2. Tahakkuk

Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun madde 9/1 hükmünde, Kanun'un *yetki*nin düzenlendiği 10 ve *vergiye etki eden değişikler*in *(değişiklikler)* düzenlendiği 11. maddeleri gereğince, *yıl içinde vergi miktarlarında bir değişiklik olması hâlinde,* bu değişikliğe göre ödenecek verginin takvim yılının ilk 6 ayında değişikliğin yapılmış

[3631] Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 146.
[3632] Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 158.
[3633] Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 146.
[3634] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 423.

olması hâlinde takip eden son 6 aylık dönemin başında; son 6 ayında yapılmış olması hâlinde ise takip eden takvim yılı başında *tahakkuk ettirilmiş sayılacağı* belirtilmiştir. Bu anlamda bildirime dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünde de motorlu taşıtlar vergisinde tarha bitişik olarak tahakkuk hukukî varlık kazanmaktadır.

5.1.4.1.2.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlem

Daha önce belirtildiği üzere, ilke olarak vergiler yıllık olarak tahakkuk ettiğinde de tebliğ işlemlerinin her yıl yapılması gerekmekte ise de motorlu taşıtlar vergisinde bu ilkenin istisnası düzenlenmiş olup[3635] burada da tahakkuk ettirilmiş sayılan motorlu taşıtlar vergisinin mükellefe tebliğ edilmeyeceği[3636] belirtilmelidir. Zira Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu'nun madde 9/2 hükmüne göre, bildirim esasıyla yürütülen vergilendirme süreci de dâhil olmak üzere, tahakkuk ettirilen motorlu taşıtlar vergisinin, ayrıca mükellefe tebliğ edilmeyeceği ve verginin tahakkuk ettirilen günde tebliğ edilmiş sayılacağı kurala bağlanmıştır. Mezkûr madde ile motorlu taşıtlar vergisinde, Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde kurala bağlanan *tebliğ esası*nın öngörülmediği; bu kapsamda Kanun'un madde 109/1 hükmünde saklı tutulan ve verginin tarh ve tahakkukunda tebliğ yerine geçen işlemlerden birinin kurala bağlandığı düşünülmektedir.

Kayıt ve tescilleri yapılan taşıtlar açısından motorlu taşıtlar vergisine karşı vergi mahkemesinde açılacak davanın başlangıç süresi de bu kayıt ve tescil tarihini izleyen günden itibaren başlamaktadır[3637].

5.1.4.2. 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu'nda Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü

[3635] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 80.
[3636] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 355; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 423.
[3637] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 377.

*Servet (varlık[3638]) üzerinden alınan vergiler*den[3639], *servetten alınan vergiler*den[3640], *servet üzerinden alınan vergiler*den[3641], *servet vergileri*nden[3642], *mülkiyet ve intikal vergileri*nden[3643] biri olan, tipik bir servet vergisi olduğu belirtilen[3644] emlak vergisini düzenleyen ve Vergi Usul Kanunu'nun madde 3/A hükmü uyarınca Vergi Usul Kanunu nezdinde bir vergi kanunu olan ve Emlak Vergisi Kanunu'nda emlak vergisinin tahakkuk usulü, Vergi Usul Kanunu'ndan farklı bir tahakkuk usulüne bağlı kılınmıştır.

Nitekim doktrinde de emlak vergisinin tahakkukunun diğer beyana dayanan vergilerin tahakkukundan biraz farklı olduğu ileri sürülmüş[3645] olup çalışmada da bu farklılığın ayrıca ele alınması ihtiyacı doğmuştur.

1970 yılında kabul edilen Emlak Vergisi Kanunu ile düzenlenmiş olup 40 yıldır uygulanan bina ve arazi vergileri başka şekilde kurala bağlanarak[3646] bu vergiler açısından yeni esaslar getirilmiştir[3647]. Nitekim Emlak Vergisi Kanunu ile ilga edilene kadar, bina ve arazi vergileri ayrı ayrı kanunlarda düzenlenmiştir.

Mülga 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu'nun[3648] ilga edilmesinden sonra, arazi vergisinin özel düzenlemeleri, Emlak Vergisi Kanunu'nun birinci kısmında 1 ila 11. maddelerinde yer almıştır. ***Mülga 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu***'nun[3649] ilga edilmesinden sonra, arazi vergisinin özel düzenlemeleri, Emlak Vergisi Kanunu'nun birinci kısmında 12 ila 21. maddelerinde yer almıştır.

Mülga 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ile mülga 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu düzenlemeleri uyarınca arazi ve bina vergilerinin matrah usulü, idarece takdir

[3638] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 376.
[3639] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 331; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 238-239.
[3640] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 383; Turhan, **op. cit.,** s. 200, 205.
[3641] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 356; Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 201; Edizdoğan, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 285, 324; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 347; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 385.
[3642] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 351; Erginay, **Kamu Maliyesi,** s. 132.
[3643] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 307-309.
[3644] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 376.
[3645] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177.
[3646] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 255.
[3647] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 239.
[3648] **Bkz.:** 06.07.1931 Tarihli ve 1841 Sayılı ile 18.07.1931 Tarihli ve 185 Sayılı Resmî Gazete.
[3649] **Bkz.:** 14.07.1931 Tarihli ve 1848 Sayılı Resmî Gazete.

usulüne dayanmaktadır. Dolayısıyla ilga edilen bu kanunî düzenlemeler uyarınca vergilerin tarh ve tahakkukunda tahrire dayanan değerler üzerinden *otomatik tahakkuk usulü*nün esas olduğu belirtilmektedir[3650]. Bu anlamda 1971 tarihinde Emlak Vergisi Kanunu yürürlüğe girene kadar bina ve arazi vergilerinin matrahlarının belirlenmesinde idarece takdir; yani tahrir usulü geçerli olmuştur[3651].

Nitekim mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nın gerekçesinde beyan esasına dayanan vergiler olduğu kadar, tahrire müstenit vergilerin de uygulamasına ait usul hükümlerinin de Tasarı'ya alınmasının zorunlu olduğu, tahrire müstenit esas vergilerin de bina ve arazi vergilerinden ibaret olduğu ve bina ve arazi vergisinin tahrire dayanan bir vergi olduğu ve bu vergide ***ihbarname esası***nın geçerli olduğu belirtilmiştir[3652]. Ancak bu esas, zaman içinde değiştirilmiştir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metni[3653] incelendiğinde, tahrir usulüne son verilerek yerine beyan usulünün getirildiği görülmektedir[3654]. Kanun'un *(bina vergisinde) beyan esası*nın düzenlendiği madde 10/1 hükmünde bina vergisinin mükelleflerinin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirileceği; *(bina) vergi(si)nin tarh ve tahakkuku*nun düzenlendiği 11. maddesinde de bina vergisinin ilgili vergi dairesi tarafından mükellefin beyanı üzerine yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirileceği ve yapılan bu tarh ile tahakkuku takip eden yıllarda, bina vergisinin her bütçe yılının birinci ayı dâhil olmak üzere bu aydan itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılacağı belirtilmiştir.

Yine Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metni[3655] incelendiğinde, Kanun'un *(arazi vergisinde) beyan esası*nın düzenlendiği madde 20/1 hükmünde arazi vergisinin mükelleflerinin yazılı beyanı üzerine tarh ve tahakkuk ettirileceği; *(arazi) vergi(si)nin tarh ve tahakkuku*nun düzenlendiği 21. maddesinde de arazi vergisinin

---

[3650] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 331, 339.
[3651] Turhan, **op. cit.,** s. 206. **Ayrıca bkz.:** Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 29; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 41.
[3652] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[3653] **Bkz.:** TBMM, **Emlâk Vergisi Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc053/kanuntbmmc053/kanuntbmmc05301319.pdf, 12.09.2021, ***("1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu").***
[3654] Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 67.
[3655] **Bkz.:** TBMM, **1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu.**

ilgili vergi dairesi tarafından mükellefin beyanı üzerine yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirileceği ve yapılan bu tarh ile tahakkuku takip eden yıllarda, arazi vergisinin her bütçe yılının birinci ayı dâhil olmak üzere bu aydan itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla bina ve arazi vergilerinde *mükellefin beyanı (beyan usulü*[3656]*) ve kontrol usulü*ne geçilmiştir[3657]. Başka bir ifadeyle Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girdiği dönemde bina ve arazi vergileri için, *mükellefin (yükümlünün) bildirimi ve idarenin denetimi ilkesi* getirilmiş[3658] ve mükellefiyette genel beyana davet hususu etkin kılınmıştır[3659]. Bu anlamda 1971 yılı itibariyle bina ve arazi vergileri, mükellefin bildirdiği ve idarenin doğruluğunu denetlediği matrahlardan alınmıştır[3660]. Bu sebeple aşağıda açıklanacak olan ***4751 sayılı Vergi Usul Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu ve Harçlar Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun***[3661] ile Emlak Vergisi Kanunu'nda değişiklik yapılmasa idi, emlak vergisinin tahakkuk usulünün, ***beyanın kontrolü yoluyla tahakkuk usulü*** olduğu söylenebilecekti.

Ancak emlak vergisinde vergi matrahının belirlenmesinde öngörülen beyan usulü, 4751 sayılı Kanun ile yapılan değişik sonucunda terk edilmiş[3662] ve bina ile arazi vergilerinde beyan esasını getiren Emlak Vergisi Kanunu'nun 10. ve 20. maddeleri ve beyan ile beyanname içeren hükümler ilga edilmiştir. Bu bağlamda 2002 yılında yapılan bu kanunî değişiklik öncesinde bina ve arazi vergilerinde *beyanname düzeni* mevcut olup vergi, mükellefin beyanı üzerine yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirilmektedir[3663]. Başka bir deyişle, 4751 sayılı Kanun değişikliğine kadar bina ve arazi vergileri, mükelleflerin *beyan ettikleri değere göre* hesaplanmıştır[3664].

[3656] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 389.
[3657] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 331.
[3658] Turhan, **op. cit.,** s. 206.
[3659] Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 34, 36.
[3660] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 308.
[3661] **Bkz.:** 09.04.2002 Tarihli ve 24721 Sayılı Resmî Gazete.
[3662] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 260.
[3663] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 379, 383.
[3664] Erginay, **Kamu Maliyesi,** s. 132.

Bina vergisi ve arazi vergisinin ortak adının emlak vergisi olduğu ifade edilmektedir[3665]. Başka bir deyişle, emlak vergisinin bina ve arazi vergilerinden oluştuğu belirtilmektedir[3666]. Ancak 7194 sayılı Kanun ile yapılan değişikliğe kadar, Emlak Vergisi Kanunu'nda sadece *bina vergisi* ve *arazi vergisi* düzenleniyor iken; 7194 sayılı Kanun'un ile Emlak Vergisi Kanunu'nun dördüncü kısmında düzenlenen *değerli konut vergisi* adında bir vergi ihdas edilmiştir. Durum bu olsa da *beyana tabi bir vergi olan*[3667] değerli konut vergisi, tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulüne bağlanan bir vergi değildir. Nitekim değerli konut vergisi, Emlak Vergisi Kanunu'nun düzenleme sistematiği bağlamında Kanun'un üçüncü kısmında yer alan *kısımlar arasında müşterek hükümler*e de tabi olmamaktadır. Dolayısıyla çalışmanın bu başlığı altında sadece bina ve arazi vergileri ele alınacaktır.

Ayrıca bina ve arazi vergilerinde, *bildirime bağlanan hususlar* bağlamında emlak vergisine ilişkin bildirimlerin süresinde verilmemesi hâlinde emlak vergisi, Emlak Vergisi Kanunu'nun 32. maddesi uyarınca idarece tarh edilecektir[3668]. Nitekim bu uygulama, Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer madde 30 hükmünde düzenlenen[3669] idarece (belediye tarafından yapılan) tarhiyatın bir örneğini teşkil etmekte ve *matrahın doğrudan kanunda belirtilmek suretiyle tespiti/matrahın kanun tarafından tespiti*ne dayanmaktadır[3670]. Nitekim emlak vergisinde tahakkukun, *iller ve belediyeleri tarafından yapılan tahakkuklar*[3671] kapsamında olduğu belirtilebilir.

Bildirimin süresinde verilmemesi hâlinde, her yıla ilişkin vergi değerinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesi dikkate alınarak hesaplanmak üzere, ***verginin idarece tarh edileceği*** Kanun'un *bildirim verilmemesi halinde yapılacak işlemler*in düzenlendiği 32. maddesinde belirtilmiştir[3672]. Verginin bu matrahının belirlenmesindeki görev, takdir komisyonlarındadır[3673]. Ancak matrahın kanundan hazır elde edilmesi üzerine yapılan (idarece) tarhiyatlarda, mükellefin tarhtan haberdar

[3665] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 377.
[3666] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 132. **Ayrıca bkz.:** Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 27.
[3667] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 312; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 407.
[3668] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 107.
[3669] **Ayrıca bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 73; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 188-189.
[3670] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 193-194.
[3671] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 35.
[3672] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 363.
[3673] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 260.

edilmesi için tebliği zarurîdir[3674]. Dolayısıyla bu tarh ve tahakkuk, bu başlık altında incelenen tahakkuk usulü kapsamında değil; tarha bitişik olmayan tahakkuk usulü ile gerçekleştirilmektedir.

Bildirimlerin süresinde verilmemesi hâlleri dışında ise bina ve arazi vergilerinde kanun koyucu, *emlak vergisinde tarhiyat*[3675] hakkında, ***tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünü etkin kılınmıştır.*** Ancak aynı kanun koyucu, birtakım şartlara bağlı olarak bina ve arazi vergilerinde tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü kapsamında tarh işleminin hukukî sebepleri, tarhın tesis edileceği zamanlar, tarh usulü ve matrahın tespit usulü hakkında farklı kurallar öngörmüştür. Dolayısıyla her ne kadar tahakkuk usulü değişmese de ve tarha bitişik olarak tahakkuk hukukî varlık kazansa da bina ve arazi vergilerinde vergilendirme sürecinde birtakım farklılıklar bulunmaktadır. Bu farklılıklara da çalışmada yer verilebilmesi açısından bina ve arazi vergilerinde ***takdir işlemlerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü, bildirime dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü*** ve ***sadece vergi değerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü*** şeklinde işlevsel olduğunu düşündüğümüz başlıklar altında açıklamalar yapılacaktır.

5.1.4.2.1. Takdir İşlemlerine Dayalı Olarak Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü

Doktrinde, ***diğer resmî makamlarca verilen malûmata müstenit tarhiyat*** şeklinde incelenen durumda, Maliye İdaresinin tarh bakımından diğer resmî makamlardan elde ettiği gerekli bilgilere dayanarak ve mükelleflerle temasta bulunmaksızın vergiyi tek başına tarh ve tahakkuk ettiği; bina vergilerinin bunun örneğini oluşturduğu belirtilmiştir[3676]. Yine doktrinde normal tarh usullerinden birisi olarak ***resmî makamların beyanına göre tarh usulü*** şeklinde bir tasnifin de geliştirildiği görülmektedir[3677]. Bu kapsamda bu başlık altında ele alınan takdir

[3674] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 198.
[3675] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 194.
[3676] Neumark, **Maliyeye Dair Tetkikler,** s. 112.
[3677] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262, 267.

işlemlerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünün, ***diğer resmî makamların kararıyla tahakkuk usulü*** olarak da ifade edilmesi mümkündür.

4751 sayılı Kanun değişikliği sonrasında, Emlak Vergisi Kanunu'nun madde *(bina vergisi) matrah(ın)*ın düzenlendiği 7 ve *(arazi vergisi) matrah(ın)*ın düzenlendiği 17. maddelerinde bina ve arazi vergilerinin matrahı olan vergi değerinin[3678] bu Kanun hükümlerine göre tespit edileceği ve Kanun'un 11 ila 21. maddelerine göre de bina ve arazi vergilerinin tarh ve tahakkukunda ***4 yılda bir defa olmak üzere yapılacak takdir işlemleri***nin dikkate alınacağı kurala bağlanmıştır.

Nitekim Danıştay'ın bir kararında da 4751 sayılı Kanun değişikliği ile emlak vergisinde genel beyan esasının kaldırılmasından dolayı Kanun metninden genel beyana ilişkin olarak yer alan hükümlerin çıkarıldığı ve emlak vergisinin tarh ve tahakkukuna esas olacak arsa ve arazi birim metrekare değerlerinin ***4 yılda bir belirlenmesi esası***nın getirilmiş olduğu belirtilmiştir[3679].

4751 sayılı Kanun değişikliğinden önce Emlak Vergisi Kanunu uyarınca, 4 yıllık dönemlerde mükellefler, genel beyan vermeye davet edilmekte olup beyan edilecek değerlerin takdir olunan birim değere göre hesaplanan miktardan düşük olmamasını ifade eden *asgari beyan esası* geçerli olmaktadır[3680].

Burada hemen belirtmek gerekir ki, ***takdir işlemlerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü,*** bina ve arazi vergileri açsından istisnaî bir usul olmayıp Emlak Vergisi Kanunu'nun öngördüğü vergilendirme süreci açısından yalnızca her yıl ve üst üste uygulanma kabiliyeti bulunmayan; ancak vergi konusuna giren tüm bina ve araziler için 4 yılda bir kez uygulanması zorunlu olarak hükme bağlanan bir tahakkuk usulüdür.

[3678] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 205. Vergi Usul Kanunu'nun *vergi değeri*nin düzenlendiği 268. maddesine göre vergi değeri, bina ve arazinin Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre tespit edilen değeridir.

[3679] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 20.09.2012 Tarihli ve E. 2009/796, K. 2012/4683 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-796-k-2012-4683-t-20-9-2012, 11.11.2021.

[3680] Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 54, 62, 68.

Nitekim doktrinde de emlak vergisini matrahının ***normal olarak 4 yılda bir yapılan takdir işlemleri ile tespit edildiği*** belirtilmektedir[3681]. Bu sebeple takdir işlemlerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünün uygulanışında sürekliliği kesen durum, kanunî bir hükümden kaynaklanmakta; vergilendirme sürecinin dâhil olduğu yıl, bu usulün uygulanıp uygulanmayacağında belirleyicidir. Takdir işlemlerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünün uygulanmadığı ara dönemlerde de bu çalışmada adlandırıldığı şekilde emlak vergisi, vergi değerini değiştiren sebeplerin bulunmaması şartıyla, sadece vergi değerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü tarh ve tahakkuk ettirilmektedir.

Burada ayrıca belirtilmesinde fayda görülmektedir ki, Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 11/1-c ve 21-1c hükümleri uyarınca, Kanun'un madde 33/8 hükmündeki vergi değerini değiştiren sebebe dayanarak tarh ve tahakkuk ettirilen emlak vergilerinin bu tarh ve tahakkuku da takdir işlemlerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü ile gerçekleştirilmektedir. Ancak burada, Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 33/8 hükmündeki hukukî sebebin gerçekleşip gerçekleşmeyeceği önden bilinebilir nitelikte olmadığından; bu hâllerdeki tarh ve tahakkukun 4'er yıllık periyotlarda ya da her yıl yapılacağı söylenememektedir.

5.1.4.2.1.1. Tarh

Emlak Vergisi Kanunu'nun 11 ila 21. maddeleri uyarınca emlak vergileri yönünden vergi dairesi niteliğinde olan[3682] belediyeler tarafından 4 yılda bir defa olmak üzere yapılan takdir işlemlerine dayanarak hesap edilen vergi değeri esas alınmak suretiyle bina ve arazi vergileri *yıllık olarak tarh* edilmektedir.

Vergi değerini değiştiren sebeplerin bulunmadığı hâllere özgü olarak öngörülen bu hüküm açısından 4 yılda *bir kez* olmak üzere, takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının ocak ve şubat aylarında tarhiyat yapıldığını belirtmek gerekir.

[3681] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 390.
[3682] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 391.

Emlak Vergisi Kanunu'nun *vergi değeri*nin düzenlendiği 29. maddesinde, Vergi Usul Kanunu'nun asgarî ölçüde birim değer tespitine ilişkin hükümlerine göre takdir komisyonlarınca takdir olunan birim değerlerin hem binalar hem de arsa ve arazilere yönelik verginin hesaplanmasında esas alınacağı anlaşılmaktadır.

Burada ayrıca Vergi Usul Kanunu düzenlemelerine yer verilmesi gerekmekte olup Kanun'un *emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti, ilanı ve kesinleşmesi*nin düzenlendiği mükerrer madde 49/a hükmüne göre, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığının[3683] Emlak Vergisi Kanunu'nun 29 ve 31. maddeleri uyarınca hazırlanan yönetmelik[3684] hükümlerine göre bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerini, uygulanacağı yıldan 4 ay önce müştereken tespit ve Resmî Gazete ile ilan edeceği belirtilmiştir.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 49. maddesi ile arsa ve araziye ait asgarî ölçüde birim değerlerin tespitinde takdir komisyonlarına yetki verilmiş olduğu, bu yetki uyarınca takdir komisyonlarınca her 4 yılda bir belirlenen asgarî ölçüde birim değerlerinin, emlak vergisinin tarh ve tahakkukunda esas alındığı belirtilmiştir[3685].

[3683] Çevre ve Şehircilik İklim Değişikliği Bakanlığı, sırasıyla Nafıa Nezareti, İmar ve İskân Bakanlığı, Bayındırlık ve İskân Bakanlığı, Çevre ve Orman Bakanlığı, Çevre ve Şehircilik Bakanlığı adlarını almıştır. **Bkz.:** T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı, **Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı'nın Tarihçesi,** (Çevrimiçi), https://csb.gov.tr/tarihcemiz-i-7012#:~:text=29%20Ekim%202021%20tarihli%20ve,%C4%B0klim%20De%C4%9Fi%C5%9Fikli%C4%9Fi%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20olarak%20de%C4%9Fi%C5%9Ftirilmi%C5%9Ftir., 11.02.2022. Ancak ***85 No.lu Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi*** ile Çevre ve Şehircilik Bakanlığının adı "Çevre ve Şehircilik İklim Değişikliği Bakanlığı" olarak değiştirilmiştir. **Bkz.:** 29.10.2021 Tarihli ve 31643 Sayılı Resmî Gazete. Çalışmamızda da yürürlüğü devam eden hukukî düzenlemelere yer verilirken, *Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı* ifadesi kullanılacaktır.

[3684] ***700 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname*** ile Vergi Usul Kanunu'nun madde 49/a hükmünde yer alan tüzük ibaresi, yönetmelik şeklinde değiştirilmiştir. **Bkz.:** 07.07.2018 Tarihli ve 30471 Sayılı Resmî Gazete-2. Mükerrer. Ancak güncel durumda bu konuya ilişkin bir yönetmelik hazırlanmamış olup ***Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük*** hükümleri uygulanmaya devam etmektedir. **Bkz.:** 15.03.1972 Tarihli ve 14129 Sayılı Resmî Gazete.

[3685] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 31.05.2012 Tarihli ve E. 2011/38, K. 2012/89 Sayılı Karar, 13.10.2012 Tarihli ve 28440 Sayılı Resmî Gazete.

Bu kapsamda bu çalışmanın yazıldığı sürece ilişkin güncel düzenleme, 2020 yılına 4 ay kala, ***75 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği***[3686] ile yapılmıştır. Mezkûr Tebliğ'de Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 29/1-b hükmünde binalar için vergi değerinin, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca müştereken tespit ve ilan edilecek bina metrekare normal inşaat maliyetleri ile Kanun'un madde 29/1-a hükmünde belirtilen esaslara göre bulunacak arsa veya arsa payı değeri esas alınarak Kanun'un 31. maddesi uyarınca hazırlanmış olan *Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük* hükümlerinden yararlanmak suretiyle hesaplanan bedel olduğunun kurala bağlandığı belirtilmiştir. Bu kapsamda 75 Seri No.lu Emlak Vergisi Genel Tebliği suretiyle, emlak vergisine (bina ve arazi vergileri) esas olmak üzere 2020 yılında uygulanacak bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığınca bu Tebliğ ekinde yer alan cetvelde belirtilen tutarlarda tespit edilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer madde 49/b hükmünde de takdir komisyonlarının[3687] Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 33/8 hükmüne göre yapılacak takdirler dâhil olmak üzere, arsalara ve araziye ait asgarî ölçüde birim değer tespitine ilişkin 4 yılda bir yapacakları takdirlerin, tarh ve tahakkuk işleminin yapılacağı sürenin başlangıcından en az 6 ay önce karara bağlanarak; arsalara ait olanların takdirin, ilgili bulunduğu il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle

[3686] **Bkz.:** 29.08.2019 Tarihli ve 30873 Sayılı Resmî Gazete.

[3687] Vergi Usul Kanunu'nun *(takdir) komisyonların(ın) görevleri*nin düzenlendiği 74. maddesinde, Kanun'un madde 72/2 hükmüne göre kurulan takdir komisyonunun Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 29/1-a hükmü uyarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köyün cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeleri itibariyle asgarî ölçüde birim değer tespit etmekle; madde 72/3 hükmüne göre kurulan takdir komisyonunun Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 29/1-a hükmü uyarınca her il veya ilçe için arazinin cinsi (itibariyle asgarî ölçüde birim değer tespit etmekle görevli olduğu belirtilmiştir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun madde 72/2 hükmüne göre kurulan takdir komisyonu, arsalara ait asgarî ölçüde birim değer tespitinde görevli olup belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil edeceği bir memur ve ticaret odasınca seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalara ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından teşekküldür. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun madde 72/3 hükmüne göre kurulan takdir komisyonu, araziye ait asgarî ölçüde birim değer tespitinde görevli olup valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Orman ve Köyişleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden teşekküldür.

ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanların il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verileceği belirtilmiştir[3688].

Tekrar Emlak Vergisi Kanunu düzenlemelerine geri dönersek, Kanun'un madde 11/1-a ve madde 21/1-a hükümlerine göre bina ve arazi vergileri, takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının ocak ve şubat aylarında tarh edilmektedir[3689]. Daha detaylı bir anlatımla bu vergiler, 4 yılda bir defa olmak üzere yapılan arsa-arazi birim değer takdirini izleyen bütçe yılının ocak ve şubat aylarında, Kanun'un 29. maddesine göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak belediyeler tarafından tarh edilmektedir[3690].

Yukarıda yer verildiği üzere bina ve arazi vergisinin matrahı, Vergi Usul Kanunu ile Emlak Vergisi Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca takdir komisyonlarının takdirleri, ilgili Bakanlıklarca ilan edilen bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri ve merkez komisyonlarınca takdir edilen değerler de dikkate alınmak suretiyle, ***idarece takdir usulü*** ile tespit edilmektedir. Bu bağlamda bina ve arazi vergilerinin matrah tespit usulü, beyan usulüne dayanmamakta olup matrahın tayin ve tespitindeki inisiyatif idarededir.

Danıştay'ın bir kararında da 4751 sayılı Kanun ile emlak vergisinin tarh ve tahakkukunda yapılan değişikliklerle birlikte, emlak vergisinde *genel beyan esası*nın kaldırıldığı, bu bağlamda Emlak Vergisi Kanunu metninden genel beyana ilişkin olarak yer alan hükümlerin çıkarıldığı, arsa ve araziler için Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer madde 49 hükmü uyarınca takdir komisyonlarınca 4 yılda bir olmak üzere arsalara ve araziye ilişkin asgarî ölçüde birim değerlerinin ***takdir edilmesi,*** binalar için ise Maliye ve Bayındırlık ve İskân Bakanlıklarınca bina metrekare normal inşaat maliyet bedellerinin müştereken tespit edilmesi gerektiği ve bu suretle takdir ve tespit

[3688] Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer madde 49 hükmünde ayrıca büyükşehir belediyesi bulunan illerde takdir komisyonu kararlarının, vali veya vekâlet vereceği memurun başkanlığında, defterdar veya vekâlet vereceği memur, vali tarafından görevlendirilecek tapu sicil müdürü ile ticaret odası, serbest muhasebeci malî müşavirler odası ve esnaf ve sanatkârlar odaları birliğince görevlendirilecek birer üyeden oluşan merkez komisyonuna imza karşılığında verileceği, merkez komisyonunun kendilerine tebliğ edilen kararları 15 gün içinde inceleyeceği, inceleme sonucu belirlenen değerleri ilgili takdir komisyonuna geri göndereceği ve merkez komisyonunca farklı değer belirlenmesi hâlinde bu değerlerin ilgili takdir komisyonlarınca yeniden takdir yapılmak suretiyle dikkate alınacağı belirtilmiştir.
[3689] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi,** s. 260.
[3690] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 391; Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 331.

edilecek birim değerler ile bina metrekare normal inşaat maliyet bedelleri esas alınarak belediyelerce hesaplanan emlak vergi değeri üzerinden emlak vergisinin tarh olunacağı belirtilmiştir[3691].

5.1.4.2.1.2. Tahakkuk

Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 11/2 ve madde 21/2 hükümlerine göre, bu suretle tarh olunan vergilerin, ***tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılacağı*** belirtilmiştir[3692].

Dolayısıyla Emlak Vergisi Kanunu'nda bina ve arazi vergilerinin tarh ve tahakkukuna ilişkin bu hükümler sebebiyle, bina ve arazi vergileri, bu çalışmada tarha bitişik tahakkuk usullerinden birisi olarak ele alınmıştır. Bu bağlamda Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 11, 21 ve 29. maddeleri ile Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer madde 49 hükümleri uyarınca bina ve arazi vergileri, ilgili belediyeler tarafından 4 yılda bir defa ocak ve şubat aylarında yıllık olacak şekilde tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Bu kapsamda bu çalışmanın yazıldığı süreç göz önüne alındığında, vergi değerini 2020 yılı için tayin eden, 2019 yılında tesis edilen 75 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği'ndeki değerler ile takdir komisyonlarınca takdir edilen birim değerlerden teşekkül takdir işlemlerini takip eden yıl olan 2020 yılının ocak ve şubat aylarında bina ve arazi vergileri belediyeler tarafından tarh ve tahakkuk ettirilmiştir. Konu ile ilgili yargısal kararlara yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Anayasa Mahkemesinin bir kararında, Emlak Vergisi Kanunu'nun 11 ve 21. maddelerine göre bina ve arazi vergilerinin, ilgili belediye tarafından 4 yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden bütçe yılının ocak ve şubat aylarında vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh olunduğu ve bu suretle tarh olunan vergilerin tarh edilen tarihte tahakkuk ettirilmiş sayıldığı; yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda vergi değeri üzerinden hesaplanan bina ve arazi

[3691] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 28.01.2015 Tarihli ve E. 2014/11708, K. 2015/159 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2014-11708-k-2015-159-t-28-1-2015, 20.02.2021.
[3692] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 392.

vergisinin, her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk ettirilmiş sayıldığı belirtilmiştir[3693].

5.1.4.2.1.3. Tebliğ

Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 11/2 ve madde 21/2 hükümlerine göre, ilgili belediyeler tarafından 4 yılda bir defa olmak üzere takdir işlemlerinin yapıldığı yılı takip eden yılın ocak ve şubat aylarında yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirilen bina ve arazi vergilerinin ***mükellefe bir yazı ile bildirileceği*** belirtilmiştir. Bu sebeple Emlak Vergisi Kanunu düzenlemelerinde bina ve arazi vergilerinin takdir işlemlerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünde ***tebliğ esasının kurala bağlandığı*** görülmektedir. Bu anlamda açılacak bir davanın bu tebliğden itibaren başlaması gerekmektedir. Konuyla ilgili yargısal kararlara yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Danıştay'ın bir kararında, davacının olduğu taşınmazın 2006 yılı emlak vergisinin 1. taksitinin 25.05.2006 tarihinde ödendiği ve bu tarihten itibaren 30 gün içinde ödenen emlak vergisinin kanunî faiziyle birlikte iadesinin istemiyle açılan davada, takdirin yapıldığı 2002 arası 2006 yıllarını kapsayan genel dönemde tahakkuk ettirilen emlak vergisine karşı açılacak davalarda dava açma süresinin söz konusu maddeler çerçevesinde değerlendirilmesi gerektiği, takdirin yapıldığı genel dönemde, Kanun'un 29. maddesine göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh edilen ve tarh edildiği tarihte tahakkuk ettirilmiş sayılan vergilerin yazı ile bildirileceğine yönelik kuralın, mükellef adına tarh edilen emlak vergisinin ödenmesinden önce mükellef tarafından öğrenilmesinin sağlanması amacıyla getirilmiş bir düzenleme olduğu; ancak takdir komisyonlarınca 4 yılda bir olmak üzere takdir edilen asgarî birim değerleri esas alınarak belediyelerce hesaplanarak tarh olunan emlak vergisinin mükelleflere bildirilmediği, mükelleflerin haklarında yapılan emlak vergisi tarhiyatını ancak ödeme sırasında öğrenebildikleri ve bu durumda emlak vergisi tarhiyatına karşı açılacak davalarda dava açma süresinin, davalı belediye tarafından mükellefe emlak vergisi tarhiyatına ilişkin herhangi bir yazı tebliğ edilmiş

[3693] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 17.11.2021 Tarihli ve 2018/27686 Başvuru No.lu Karar, 29.12.2021 Tarihli ve 31704 Sayılı Resmî Gazete.

ise bu yazının tebliğ tarihinin dikkate alınarak hesaplanması, eğer ki belediye tarafından bir yazı tebliğ edilmemiş ise emlak vergisinin mükellef tarafından ödendiği tarihin tarhiyatı öğrenme tarihi kabul edilerek dava açma süresinin ödeme tarihinden itibaren başlatılması gerektiği belirtilmiştir[3694].

Danıştay'ın bir başka kararında da emlak vergisinde genel beyan esasının kaldırılması öngörüldüğünden dolayı, mükellefler için takdirin yapıldığı genel dönemlerde, emlak vergisinin tarh ve tahakkuku ile ilgili Kanun'un 11 ve 21. maddelerinde yer alan bina ve arazi vergilerinin tarh edildiği tarihte tahakkuk etmiş sayılarak mükellefe yazı ile bildirilmesi şeklindeki kuralın, mükellef adına tarh edilen emlak vergisinin ödenmesinden önce mükellef tarafından öğrenilmesinin sağlanması amacıyla getirilmiş bir düzenleme olduğu, ayrıca mükellef tarafından adına yapılan emlak vergisi tarhiyatına karşı açılan davada dava açma süresinin de söz konusu yazının mükellefe tebliğ edilip edilmemiş olmasına göre belirlenmesi gerektiği, takdir komisyonlarınca 4yılda bir olmak üzere takdir edilen asgarî birim değerleri esas alınarak belediyelerce hesaplanarak tarh olunan emlak vergisinin mükelleflere bildirilmediği ve mükellefler haklarında yapılan emlak vergisi tarhiyatını ancak ödeme sırasında öğrenebildiği belirtilmiştir. Bu bağlamda kararın devamında, takdirin yapıldığı genel dönemlerde emlak vergisi tarhiyatına karşı açılacak davalarda dava açma süresinin, davalı belediye tarafından mükellefe emlak vergisi tarhiyatına ilişkin herhangi bir yazı tebliğ edilmiş ise bu yazının tebliğ tarihi dikkate alınarak hesaplanması; eğer belediye tarafından yazı tebliğ edilmemiş ise emlak vergisinin mükellef tarafından ödendiği tarihin yapılan tarhiyatı öğrenme tarihi kabul edilerek dava açma süresinin ödeme tarihinden itibaren başlatılması gerektiği belirtilmiştir[3695].

Danıştay'ın bir başka kararında, 2013 ile 2014 yılı emlak vergisini ödemek üzere davalı belediyeye başvuran davacının 03.11.2014 tarihinde taşınmazlarına ait vergi borcundan haberdar olunduğu, anılan borçların 04.12.2015 tarihinde ödendiği,

---

[3694] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 20.09.2012 Tarihli ve E. 2009/796, K. 2012/4683 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-796-k-2012-4683-t-20-9-2012, 11.11.2021.

[3695] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 28.01.2015 Tarihli ve E. 2014/11708, K. 2015/159 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2014-11708-k-2015-159-t-28-1-2015, 20.02.2021.

ödemeden sonra 28.12.2015 tarihinde söz konusu tutarların iadesi istemiyle İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesinde öngörülen 30 günlük süre içerisinde dava açıldığı görüldüğü ve ödemeden sonra 30 gün içinde açılan davanın esasının incelenmesi gerekirken aksi yönde verilen kararda isabet bulunmadığı belirtilmiştir[3696].

5.1.4.2.2. Bildirime Dayalı Olarak Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü

Bina ve arazi vergisinde beyanname verme uygulaması kaldırılarak[3697], *ara beyan*[3698] olarak da nitelendirilebilecek *bildirim usulü* etkin kılınmıştır. Bu anlamda 4751 sayılı Kanun ile emlak vergisi uygulaması sonucunda görülen olumsuzlukları ortadan kaldırmak ve vergilemede kolaylığı ve basitliği sağlanmak amacıyla 4 yılda bir alınmakta olan beyan esasının kaldırılmasına ve sadece vergi değerini değiştiren sebeplerin bulunması hâlinde mükelleflerden *bildirim alınmasını sağlamaya yönelik* değişikler yapılmıştır[3699].

Emlak Vergisi Kanunu uyarınca yeni bina inşa edilmesi veya vergi değerini değiştiren sebeplerin doğması hâlinde belediyeye yapılan[3700] ve Kanun'da *bildirim* olarak ifade edilen bu hususun vergilendirme sürecindeki yerinin açıklanmasında fayda görülmektedir.

Vergilendirmede bir mükellef ödevi olarak hükme bağlanan bildirim[3701], Emlak Vergisi Kanunu'nda tahdidî olarak hükme bağlanan hukukî sebepler

---

[3696] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 24.04.2019 Tarihli ve E. 2016/12718, K. 2019/1797 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2016-12718-k-2019-1797-t-24-4-2019, 09.09.2021.

[3697] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 341.

[3698] Çelik, **Servet ve Harcama Vergileri,** s. 68.

[3699] Danıştay 9. Dairesi, 20.09.2012 Tarihli ve E. 2009/796, K. 2012/4683 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-796-k-2012-4683-t-20-9-2012, 11.11.2021.

[3700] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 389.

[3701] Vergi Usul Hukuku'nda da mükellefin ödevlerinden birisi *bildirme ödevi*dir. Bu ödev dolayısıyla mükellefler ekonomik faaliyetlerine ilişkin olan ve vergilendirmeyi ilgilendiren çeşitli olay ve durumları vergi dairesine bildirmek zorundadırlar. **Bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 262. Başka bir bağlamda mükellefin ödevlerinden biri olan *bildirimde bulunma ödevi* ile mükellef ve vergi dairesi ilişkisinin kurulması için yerine getirilmesi gereken ilk görev olarak karşımıza çıkmaktadır. Zira bildirimde bulunulmak suretiyle vergi dairesi, mükellefin vergiyi doğuran olaylarla ilişkisinden

dolayısıyla yapılmaktadır. Bu sebeple 4751 sayılı Kanun ile daha önceden 4 yılda bir tekrarlanan beyan esası kaldırılarak[3702] yerine Emlak Vergisi Kanunu'nda sınırlı sayıda belirtilen durumların bildirilmesine bağlı bir vergilendirme kuralı getirilmiştir.

Bu kapsamda emlak vergisinde tahrir ve beyan esaslarından sonra, *bildirim esası* kabul edilmiş[3703] olup burada hemen belirtmek gerekir ki, ***bildirime dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü,*** takdir işlemlerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünün aksine istisnaî bir usuldür. Nitekim bu tahdidî nitelikteki hukukî sebepler meydana gelmedikçe bu usulün uygulanma kabiliyeti bulunmamaktadır.

5.1.4.2.2.1. Tarh

Emlak Vergisi Kanunu'nda 4751 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, beyanname verme uygulaması kaldırılarak, yerine *bildirim* getirilmiştir[3704]. Bu kapsamda Emlak vergisinin *emlak vergisi bildirimi yoluyla tarhı*nda tarh işleminin bazı durumlarda mükellefin vereceği emlak vergisi bildirimi üzerine tarh işlemi yapılmaktadır[3705]. Nitekim Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde, Kanun'un 29. maddesine göre hesaplanan *vergi değerini tadil eden sebepler* düzenlenmiş ve maddede yer alan sekiz hukukî sebep[3706] meydana

haberdar olmaktadır. **Bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 77. Doktrinde ayrıca, bu ödevin *bildirim ödevi* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 141.

[3702] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 391.

[3703] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 362.

[3704] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 341.

[3705] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 206-207.

[3706] Emlak Vergisi Kanunu'nun *vergi değerini tadil eden sebepler*in düzenlendiği 33. maddesine göre vergi değerini tadil eden sebepler şunlardır:

1. Yeni bina inşa edilmesi (Mevcut binalara ilaveler yapılması veya asansör veya kalorifer tesisleri konulması yeni inşaat hükmündedir).
2. Bir binanın yanması, yıkılması suretiyle veya sair sebeplerle tamamen veya kısmen harap olması veya binada mevcut asansör veya kalorifer tesislerinin kısmen veya tamamen kaldırılması.
3. Bir binanın kullanış tarzının tamamen değiştirilmesi veya bir binanın ikamete mahsus mahallerinden bir kısmının dükkân, mağaza, depo gibi ticaret ve sanat icrasına mahsus mahaller hâline dönüştürülmesi (Bu hükmün uygulanmasında bir apartmanın her dairesi bir bina sayılır ve tadil sebebi, yalnız kullanış tarzı tamamen veya kısmen değiştirilen daire için geçerli olur.)
4. Arazinin hâl ve heyetinde değişiklik olması (i. Arazinin fidanlandırılması veya ağaçlandırılması, bağ hâline getirilmesi, ii. Fidanlı, ağaçlı veya kütüklü bir arazinin tarla hâline getirilmesi veya gelmesi, iii. Tarım yapılan bir arazinin tabii bir afet veya arıza sebebiyle veya sair sebepler yüzünden tarıma elverişsiz hâle gelmesi, iv. Tarım yapılmayan bir arazinin tarıma elverişli hâle getirilmesi, v. Arazinin parsellenmek suretiyle arsalar hâline getirilmesi).

geldiğinde; Kanun'un madde 11/1-b ve madde 21/1-b hükümleri uyarınca, bina ve arazi ***vergilerinin yıllık olarak tarh edileceği*** belirtilmiştir.

Bu tarhiyat, Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde yer alan ilk yedi hukukî sebebe dayanması durumunda, vergi değerini değiştiren sebebin yılın son 3 ayı içinde gerçekleşmiş ve bildirimin vergi değerini değiştiren sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş olması hâlinde bildirimin verildiği tarihte; diğer durumda vergi değerini değiştiren sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın ocak ayı içinde yapılır ve tarhiyatta Kanun'un 29. maddesine göre hesaplanan vergi değeri esas alınır. Eğer ki bu tarhiyat, Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde yer alan son ve sekizinci hukukî sebebe dayanması durumunda, takdir işlemlerinin yapıldığı bütçe yılını takip eden yılın ocak ve şubat aylarında yapılır ve tarhiyatta yine Kanun'un 29. maddesine göre hesaplanan vergi değeri esas alınır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinde hükme bağlanan vergi değerini değiştiren bu hukukî sebeplerin ilk yedisi ile sonuncusu arasındaki fark, bildirimler açısından da mevcuttur. Şöyle ki, Emlak Vergisi Kanunu'nun *bildirim verme ve süresi*nin düzenlendiği 23. maddesinde, sekizinci hukukî sebep hariç olmak üzere Kanun'un 33. maddesinde yazılı vergi değerini değiştiren sebeplerin bulunması hâlinde (geçici ve daimî muafiyetten yararlanılması hâlinde de) emlak vergisi bildiriminin emlakin bulunduğu yerdeki ilgili belediyeye verilmesinin zorunlu olduğu belirtilmiştir. Ancak Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 33/8 hükmü uyarınca, herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde %25 i aşan oranda artma veya eksiltme olması, yine vergi değerini değiştiren bir hukukî sebep olarak düzenlenmiş ve mükellefin bildirim zorunluluğuna tabi tutulmamıştır.

5. Bir binanın mütemmimi durumunda olan arazinin mütemmimlik durumundan çıkması veya bir arazi ve arsanın bina mütemmimi durumuna girmesi.
6. Bir bina veya arazinin taksim veya ifraz edilmesi veya mükellefinin değişmesi (Araziden bir kısmının istimlak edilmesi de ifraz hükmündedir).
7. Müteaddit arazi ve arsaların tek bir arazi ve arsa hâline getirilmesi veya müteaddit hisselere ayrılmış olan bir binanın bütün hisselerinin birleştirilmesi.
8. Herhangi bir sebep yüzünden bir şehir, kasaba veya köyün tamamında devamlı olmak üzere bina veya arazinin değerlerinde %25'i aşan oranda artma veya eksiltme olması.

İlgili belediye tarafından bildirimde sunulan bilgiler dikkate alınarak emlake ait verginin değeri hesaplanarak matraha ulaşılmakta ve bu matrah üzerinden emlak vergisi tarh ettirilmektedir[3707]. Dolayısıyla bildirimler daha sonradan yapılacak tarhiyat ve kanundan dolayı gerçekleşecek tahakkuklar için önem kazanmaktadır[3708]. Ayrıca bildirim verilmemesi hâlinde de vergi idarece tarh edilmektedir[3709]. Zira bildirim verilmeyen hâller, verginin idare tarafından tarh edilmesine sebep olmaktadır[3710].

Bu açıklamalardan çıkarılan sonuca göre, vergi değerini değiştiren sebepler bulunsun ya da bulunmasın, vergi matrahının tespiti her halükârda idarece takdir usulüne dayanmaktadır. Dolayısıyla bildirimin matrah açısından mahiyeti, beyan usulü olarak değerlendirilemez. Buradan hareketle, yine bina ve arazi vergilerinde vergi değerini değiştiren sebepler bulunsun ya da bulunmasın verginin tarhı, idare tarafından yapılmaktadır.

5.1.4.2.2.2. Tahakkuk

Bina ve arazi vergileri, 4 yıllık dönemler itibariyle yapılan takdir işlemlerini takip eden yılın ocak ayında ***otomatik olarak tarh ve tahakkuk etmiş*** sayılmaktadır[3711]. Bu anlamda mülga 1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu ile mülga 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu uyarınca arazi ve bina vergilerinden öngörülen ve ancak Emlak Vergisi Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle terk edilen ***otomatik tahakkuk usulü***[3712] yeniden etkin kılınmıştır.

Emlak Vergisi Kanunu'nun 11 ila 21. maddelerinde, maddelerde yer alan 3 hukukî durum sebebiyle (a, b, c) ilgili belediye tarafından yapılan tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, Kanun'un 29. maddesine göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanan bina ve arazi vergilerinin her bütçe yılının başından itibaren o yıl için tahakkuk etmiş sayılacağı belirtilmiştir.

[3707] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 390.
[3708] Taşdelen, **op. cit.,** s. 300.
[3709] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 390.
[3710] Taşdelen, **op. cit.,** s. 300.
[3711] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 93.
[3712] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 339.

Emlak Vergisi Kanunu'nda 4751 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, beyanname verme uygulaması yerine getirilmiş olan bildirimler daha sonraki yapılacak tarhiyatlarda otomatik olarak değerlendirilmekte[3713] olduğundan tahakkuk da otomatik olarak ortaya çıkmaktadır.

Takdir işlemlerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünün uygulanmadığı 4 yıllık ara dönemlerde ise *sadece vergi değerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü*

5.1.4.2.2.3. Tebliğ

Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 11/1-b ve madde 21/1-b hükümlerine göre, ilgili belediyeler tarafından vergi değerini değiştiren sebeplerin meydana gelmesi hâline bağlı olarak bildirim verilmesi gereken durumlarda *kural olarak* emlak vergisi, vergi değerini değiştiren sebeplerin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılın ocak ayı içinde tarh ettirilir. Ancak vergi değerini değiştiren sebep bütçe yılının son 3 ayı içinde gerçekleşmiş ve mükellef tarafından bu değişikliğe ilişkin bildirim de sebebin meydana geldiği bütçe yılını takip eden yılda verilmiş ise emlak vergisi bildirimin verildiği tarihte tarh ettirilir.

Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 11/2 ve madde 21/2 hükümlerine göre, bu suretle tarh olunan vergileri tarh edildikleri tarihte tahakkuk etmiş sayılır ve mükellefe bir yazı ile bildirilir. Dolayısıyla bina ve arazi vergilerinin ***mükellefe bir yazı ile bildirileceği*** belirtilmiştir. Bu sebeple Emlak Vergisi Kanunu düzenlemelerinde bina ve arazi vergilerinin bildirime dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünde de ***tebliğ esasının kurala bağlandığı*** görülmektedir. Bu anlamda açılacak bir davanın bu tebliğden itibaren başlaması gerekmektedir.

Emlak Vergisi Kanunu'nda da *tebliğ* lafzının kullanılmadığı; ancak Kanun'un madde 11/2 ve 21/2 hükümlerinde de bildirimin *posta ile gönderilmiş olması hâlinde* verginin, bildirim verme süresinin son gününü takip eden 7 gün içinde tarh olunacağı,

[3713] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 341.

bu suretle tarh olunan vergilerin, tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılacağı ve mükellefe bir yazı ile bildirileceği belirtilmiştir.

Danıştay'ın bir kararında, takdirin yapıldığı genel dönem ile Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin 1 ve 7. fıkraları arasında yer alan tadil sebepleri gereğince mükelleflerce bildirimde bulunulması gereken hâllerden teşekkül bu iki durumda, Kanun'un 29. maddesine göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh edilen ve tarh edildiği tarihte tahakkuk ettirilmiş sayılan vergilerin yazı ile bildirileceğine yönelik kuralın, mükellef adına tarh edilen emlak vergisinin ödenmesinden önce mükellef tarafından öğrenilmesinin sağlanması amacıyla getirilmiş bir düzenleme olduğu belirtilmiştir[3714].

Danıştay'ın bir başka kararında da emlak vergisinde genel beyan esasının kaldırılması öngörüldüğünden emlak vergisi mükellefleri için sadece Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin 8. fıkrası dışında yazılı sebeplerin doğması hâlinde bildirim verme zorunluluğunun getirildiği, Kanun'un 33. maddesinin 8. fıkrası dışındaki fıkraları gereğince mükelleflerce bildirimde bulunulması gereken hâllerde, emlak vergisinin Kanun'un 29. maddesine göre hesaplanan vergi değeri esas alınarak yıllık olarak tarh edileceği, bu suretle tarh olunan vergilerin tarh edilen tarihte tahakkuk etmiş sayılacağı, bu hususun mükelleflere bir yazı ile bildirileceği, emlak vergisinin tarh ve tahakkuku ile ilgili Kanun'un 11 ve 21. maddelerinde yer alan bina ve arazi vergilerinin tarh edildiği tarihte tahakkuk etmiş sayılarak mükellefe yazı ile bildirilmesi şeklindeki kuralın, mükellef adına tarh edilen emlak vergisinin ödenmesinden önce mükellef tarafından öğrenilmesinin sağlanması amacıyla getirilmiş bir düzenleme olduğu, ayrıca mükellef tarafından adına yapılan emlak vergisi tarhiyatına karşı açılan davada dava açma süresinin de söz konusu yazının mükellefe tebliğ edilip edilmemiş olmasına göre belirlenmesi gerektiği, Emlak Vergisi Kanunu'nun 33. maddesinin 8. fıkrası dışındaki fıkraları uyarınca mükelleflerce bildirim verme zorunluluğu getirilen hâllerde yapılan emlak vergisi tarhiyatına karşı açılacak davalarda dava açma süresinin, davalı belediye tarafından mükellefe emlak

[3714] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 20.09.2012 Tarihli ve E. 2009/796, K. 2012/4683 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-796-k-2012-4683-t-20-9-2012, 11.11.2021.

vergisi tarhiyatına ilişkin herhangi bir yazı tebliğ edilmiş ise bu yazının tebliğ tarihi dikkate alınarak hesaplanması; eğer belediye tarafından yazı tebliğ edilmemiş ise emlak vergisinin mükellef tarafından ödendiği tarihin yapılan tarhiyatı öğrenme tarihi kabul edilerek dava açma süresinin ödeme tarihinden itibaren başlatılması gerektiği belirtilmiştir[3715].

Danıştay'ın yukarıda yer verilen kararlarında, bildirim usulünde mükellefe yazı ile bildirimin yapılıp yapılmadığı hususunun incelenmesi gerektiği, zira bu yazılı bildirimin mükellefin emlak vergisi açısından açacağı davadaki sürenin başlangıcını tayin edeceğini belirtmiştir. Emlak Vergisi Kanunu'nda da tarh ile birlikte tahakkuk hukukî etkisi ortaya çıkmakta, öngörülen usulî bir işlem olarak tarh ve tahakkuk eden verginin bu yazılı bildirimi, tahakkuka etki etmemekte ve tahakkuk sonrası gerçekleşmektedir. Ancak buradaki yazılı bildirim şeklindeki usulî işlem, tahakkuka etki etmemekte ise de Danıştay kararlarında da belirtildiği üzere dava açma hakkının kullanıldığı hâllerde dava açma süresini tayin etmektedir. Eğer ki böyle bir bildirim yapılmadı ise tarha ve tahakkuka etkisi olmayacak; yani işlemi sakat kılmayacak ise de dava açma süresinin başlangıcı açısından mükellefin öğrendiği tarih esas alınacaktır. Ayrıca Danıştay'ın mezkûr kararına göre, öğrenilme hususuna ilişkin karine de verginin ödenme tarihi olarak dikkate alınmış olup dava açma süresi bildirim yapılmadığında ödeme zamanından önce ise mükellefin öğrendiğinin beyan ettiği tarihten ya da bildirim olmasa dahi tahakkuk ettiğinden dolayı ödenmesi gereken hâle gelen verginin ödendiği tarihten itibaren başlamaktadır. Dolayısıyla tebliğ yapılmasa dahi bina ve arazi vergileri tarhiyatla birlikte tahakkuk etmiş ve dolayısıyla Emlak Vergisi Kanunu'nda tayin edilen sürelerde ödenmek zorunda olacaktır. Ancak yargı kararları uyarınca ödeme zamanlarından önce bu vergilere karşı açılacak davalarının süresinin başlangıcını belirleyen işlem, tebliğ işlemi olacaktır.

5.1.4.2.3. Sadece Vergi Değerine Dayalı Olarak Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulü

[3715] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 28.01.2015 Tarihli ve E. 2014/11708, K. 2015/159 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2014-11708-k-2015-159-t-28-1-2015, 20.02.2021.

Emlak vergisinin tahakkuk usullerinden birisi olan ***sadece vergi değerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü,*** aslında bu vergiler yönünden, herhangi bir bildirime esas değişiklik olmadığı üzere, izleyen 3 yıl boyunca otomatik artışlar şeklinde uygulanmakta[3716] ve emlak vergileri açısından, *takdir işlemlerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü* ile birlikte emlak vergilerinin *esas tahakkuk usullerini oluşturmaktadırlar.*

5.1.4.2.3.1. Tarh

Mükellefiyetin başlangıç yılını izleyen yıllarda, emlak vergilerinin matrahı bir önceki yıla ait matrahın o yıl için belirlenen yeniden değerleme oranının yarısı kadar artırılmasıyla tespit edilmektedir[3717]. Bu durum bildirimin süresinde verilmemesi hâlinde idarece yapılan tarhiyatları takip eden yıllar için de geçerlidir[3718]. Nitekim Emlak Vergisi Kanunu'nun 29. maddesine göre de vergi değeri, mükellefiyetin başlangıç yılını takip eden yıldan itibaren her yıl bir önceki yıl vergi değerinin Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca aynı yıl için tespit edilen yeniden değerleme oranının yarısı oranında artırılması suretiyle bulunacaktır.

Dolayısıyla ***sadece vergi değerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü*** ya takdir işlemlerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünün ya da bildirime dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünün ardından uygulanan tahakkuk usulüdür.

Bu anlamda sadece vergi değerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünün matrahı, aslında bu usulün uygulanmasından önce, *takdir işlemlerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü* ya da *bildirime dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü* ile tespit edilmiş olan matraha dayanmaktadır. Sadece bu matrahın devam eden yıllarda artırımlı olacağını belirtmek gerekir. Bu anlamda vergi değerini değiştiren sebeplerin bulunmadığı hâllerde, iki takdir dönemi arasında[3719] artırımlı olarak tespit ve tayin

[3716] Bilici, **Türk Vergi Sistemi,** s. 206.
[3717] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 389.
[3718] Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 363.
[3719] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 390.

edilen matrah, sadece vergi değerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü ile tarh ve tahakkuk ettirilmektedir.

Bu artırım, Vergi Usul Kanunu'nun *enflasyon düzeltmesi, yeniden değerleme oranı ve yeniden değerleme*nin düzenlendiği mükerrer 298. maddesinin B) bendinde düzenlenen ve yeniden değerleme yapılacak yılın Ekim ayında (Ekim ayı dâhil) bir önceki yılın aynı dönemine göre Devlet İstatistik Enstitüsünün Toptan Eşya Fiyatları Genel Endeksinde meydana gelen ortalama fiyat artış oranını ifade eden yeniden değerleme oranının yarısı kadar yapılmakta ve bu şekilde ortaya çıkan matrah üzerinden emlak vergisi tarh edilmektedir.

Bu kapsamda bu başlıkta incelenen tahakkuk usulünde, takdirler suretiyle tespit edilmiş olan miktarların değerleri, yıllar itibariyle güncellenerek sonraki yıllarda da uygulanmaktadır[3720].

5.1.4.2.3.2. Tahakkuk

Emlak Vergisi Kanunu Kanun'un madde 11/3 ve madde 21/3 hükümlerine göre, ilgili belediye tarafından, *takdir işlemlerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü* ya da *bildirime dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü* ile emlak vergisinin tarh ve tahakkuk edilmesi üzerine, bu tarh ve tahakkuku takip eden yıllarda, Kanun'un 29. maddesine göre tespit edilen vergi değeri üzerinden hesaplanarak tarh edilmekte ve her bütçe yılının başından itibaren ***o yıl için, yıllık olarak tahakkuk etmiş sayılmaktadır.***

5.1.4.2.3.3. Tebliğ Yerine Geçen İşlem

İlke olarak vergiler yıllık olarak tahakkuk ettiğinde de tebliğ işlemlerinin her yıl yapılması gerekmekte ise de emlak vergilerinde bunun istisnasının düzenlendiği belirtilmektedir[3721].

Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 11/2 ve 21/2 hükümlerinde, yazılı bildirime; yani tebliğ esasına bağlanan hususlar, bir önceki başlıkta yer verilen

[3720] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 138.
[3721] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 80.

tahakkuk usulleriyle tarh ve tahakkuku yapılan bina ve arazi vergilerinde öngörülmüştür. Ancak aynı Kanun'un madde 11/3 ve 21/3 hükümleri incelendiğinde, sadece vergi değerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü kapsamındaki vergilerin tarh ve tahakkukunun ise bir tebliğ esasına bağlanmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla, bina ve arazi vergileri açısından sadece vergi değerine dayalı olarak tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulünde, Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde düzenlenen ve ikmalen, re'sen ya da verginin idarece tarh usullerinde tarhtan sonra verginin tahakkuk etmesini ve mükellefe tahakkuku ihbar eden tebliğ esası öngörülmemiştir; ancak onun yerine tahakkuka etkisi olmayan tebliğ yerine geçen bir işlem olarak *kanunî düzenleme*nin kendisinin öngörüldüğü anlaşılmaktadır. Zira bu tahakkuk usulü ile tahakkuk ettirilen emlak verilerinde tebliğ yerine geçen işlem, Emlak Vergisi Kanunu'nun madde 11/4 ve 21/4 hükümlerinde belirtildiği üzere, *her bütçe yılının başlangıcı*nın gelmesidir; zira bu hâllerde her bütçe yılının başlangıcında hesaplanmak suretiyle tarh edilen vergiler, o yıl için tahakkuk etmiş sayılarak Kanun'da belirtilen sürelerde ödenmesi gereken hâle gelmiştir. Bu açıklamaların yapılmasının sebebi, daha önce detaylı açıklamalarla birlikte zikredildiği üzere tebliğ yerine geçen işlemin öneminin, dava açma hakkı ve bu hakkın kullanılmaya başlanacağı süre açısından ortaya çıkmaktadır.

Nitekim doktrinde de bunun gerekçesi olarak geniş kitleleri ilgilendiren objektif nitelikli bu vergilerin her yıl mükellefler adına tebliğine gerek bulunmadığı ve kendiliğinden her yıl ödenebilir hâle geldikleri ifade edilmektedir[3722].

5.1.5. İhtiyatî Tahakkuk Usulü

Doktrinde de *ihtiyatî tahakkuk esasında tahakkuk ettirilen vergi ve resimler* ifadesine yer verilmiş[3723] olup daha önce değinildiği üzere, özel kanunlarda öngörülen kurallar uyarınca tarh ve tahakkuk usulleri, Vergi Usul Kanunu'nda hükme bağlanan usulden farklı hâller de düzenlenmiştir. Bu kapsamda bu başlık altında incelenen ***ihtiyatî tahakkuk usulü,*** *Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da*

[3722] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 137-138.
[3723] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 207.

*düzenleniş biçimiyle tahakkuk usulü*nü konu almaktadır. İhtiyatî tahakkuk usulü, diğer tahakkuk usullerinden farklı bir idarî ve malî usul ile düzenlenmiştir.

5.1.5.1. Tarh

İhtiyatî tahakkuk ile vergi alacağının kanunlarında yazılı usuller uygulanmaksızın[3724], olağan süreç izlenmeksizin[3725] ihtiyaten tahakkuk ettirilmesi imkânı sağlanmaktadır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nın ihtiyatî tahakkuka yönelik madde gerekçesinde de kaçak matrahların tespitine dayanan vergilerin normal tebliğ, itiraz ve tahakkuk yollarından geçirilmediği belirtilmiştir[3726]. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nda verginin tahakkuk etmesi; yani ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesi için, tarh ve tebliğ edilmiş ve itiraz yollarından geçmesi gerekmektedir. Ancak ihtiyatî tahakkukta, kamu alacağının normal tahakkuk aşamasından geçirilmeksizin tahakkuk ettirilmesi söz konusudur[3727]. Bu kapsamda ihtiyatî tahakkuk, mükellefler hakkında tarh, tebliğ ve itiraz yollarından geçmeden; başka bir ifadeyle *normal tahakkuk yolları* izlenmeden yapılan tahakkuk işlemi şeklinde tanımlanmaktadır[3728]. Bu anlamda özel kanununa göre tarh ve tebliğ gibi normal süreçten geçirilmeden, ileride tahakkuk edecek bir kamu alacağına ihtiyatî tahakkuk uygulanmaktadır[3729]. Dolayısıyla ihtiyatî tahakkuk, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra verginin tahakkukuna geçen süre içerisinde, verginin tahsilini güç hâle getirecek durumların ortaya çıkması üzerine, vergi alacağını güvence altına alabilmek için verginin tahakkukunun öne alınmasını sağlamaktadır[3730].

İhtiyatî tahakkuk da en nihayetinde bir vergilendirme süreci içermektedir ve bu nitelikteki tahakkuk da daha önce belirtildiği üzere, bir tarha dayanmaktadır. Başka bir ifadeyle ihtiyatî tahakkuk ile ortaya çıkan vergilendirme sürecinde mutlaka bir tarh aşaması mevcuttur. Nitekim çalışmada, ihtiyatî tahakkukun niteliklerinden birisinin

[3724] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 340.
[3725] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 373.
[3726] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[3727] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 82.
[3728] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 196.
[3729] Maç, Jamali, **op. cit.,** s. 383.
[3730] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 191.

tarhın hukukî etkisi olması olduğu ifade edilmiştir. Bu anlamda ihtiyatî tahakkuk usulüne ilişkin bir vergilendirme sürecinde farklılık öncelikle tarh usulünde kendini göstermektedir.

İhtiyatî tahakkuk usulü kapsamındaki vergilendirme sürecindeki tarh, ***matrahı belli olan vergi ve cezalar açısından ele alındığında;*** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 18/1 hükmüne göre bu durumda itiraza uğramış olsun veya olmasın[3731] ya da bu vergiler ister yargı aşamasında olsun ister olmasın[3732] matrahı belli olan vergi hakkında bir hesap yapılacaktır; başka ifadeyle vergi borcu yönünden somutlaştırma işlevini haiz tarh işlemi tesis edilecektir.

İhtiyatî tahakkuk usulü kapsamındaki vergilendirme sürecindeki tarh, ***matrahı belli olmayan vergi ve cezalar açısından ele alındığında;*** Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 18/2 hükmünde, bunların matrahlarının haricî (dış) karinelere göre takdir yolu ile tespit ettirileceği belirtilmiştir. Bu anlamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre ihtiyatî tahakkuk uygulamasında Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tarh ve tahakkuk usullerinin uygulanması mümkün olup bahsi geçen bu durumda, ikmalen ve re'sen ihtiyatî tahakkuk yapılmaktadır[3733]. Dolayısıyla bu durumda öncelikle matrah tayin edilecek ve ardından bu matrah üzerinden bir hesap yapılacaktır; başka ifadeyle vergi borcu yönünden somutlaştırma işlevini haiz tarh işlemi tesis edilecektir.

Nitekim, ***matrahı belli olmayan vergiler*** açısından durum değerlendirildiğinde, beyanname verme sürelerinden önce henüz tahakkuk zamanı gelmemiş olan vergiler, ihtiyatî tahakkuk usulüyle tahakkuk ettirilmektedir[3734]. Bu anlamda ihtiyatî tahakkuk usulünde, matrahı belli olmayan vergi ve cezalarda, beyanname verme süresi gelmeyen vergiler[3735] ya da hâlâ beyanname verme süresi devam eden vergiler[3736] hakkında dahi tarh işlemi yapılmaktadır. Bu özel durum ne Vergi Usul Kanunu'nda ne de Gümrük Kanunu'nda yer almaktadır ve bu bağlamda

[3731] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 91; Şimşek, **op. cit.,** s. 153.
[3732] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 192.
[3733] Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[3734] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 124.
[3735] **Ayrıca bkz.:** Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[3736] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 92-93.

sadece ihtiyatî tahakkuk usulüne ilişkin olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda, herhangi bir kamu alacağını ödemeyen mükellefin, vergiyi doğuran olayı gerçekleşmiş bir vergi hakkında henüz beyanname verme şeklindeki şeklî ödevi için mükellefiyeti başlamadığı ya da bu mükellefiyetini yerine getirmesi için hâlâ süresinin bulunduğu hâllerde, ihtiyatî tahakkuk usulünün etkin kılınmasıyla vergilendirme süreci, idare tarafından öne çekilerek tarh işlemi idarece tesis edilmektedir.

Doktrinde bu duruma yönelik olarak vergi tahakkukunun öne alınması söz konusu olduğu ifade edilse de[3737], aslında ihtiyatî tahakkuk usulünde tarh işlemi öne çekilmektedir. Tarha bağlı olarak da tahakkuk, kanunî zamanlarından evvel hukukî varlık kazanmaktadır.

Ayrıca, yukarıda belirtilen hâllerde, kural olarak tabi olduğu vergi kanunu kapsamında beyannameye dayanan tarh usulü ile tarh edilmesi gereken bir vergi; ihtiyatî tahakkuk koşulları oluştuğunda artık Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunu'na tabi olmakta ve matrahın tespit usulü de idarenin yetkisine geçmekte olduğundan dolayı da beyannameye dayanan tarh usulü uygulanmamaktadır.

Beyanname verilen hâller haricinde, ihtiyatî tahakkuk usulündeki vergilendirme sürecinde, *normal*[3738] *tarh usulünde*[3739] değil; ikmalen ve re'sen tarh usullerini kapsayan *olağan dışı (istisnai) tarh usulü*[3740] ile tarhiyat yapılmakta olduğu görülmektedir. Bu sebeple ihtiyatî tahakkukun dayanağındaki tarh, beyannameye dayanan tarh usulünü ifade eden *normal vergi tarhı*[3741] niteliğinde olmayıp *normal olmayan vergi tarhiyatı*[3742] uygulama alanı bulmaktadır.

İlaveten bir vergi alacağı hakkında ihtiyatî tahakkuk kararı alındığında, bu vergi ister dava konusu edilerek yargısal denetimden geçirildiği bir aşamada olsun ister

[3737] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 651; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 191-192.
[3738] **Ayrıca bkz.:** Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 368; Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 171.
[3739] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 61; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262; Turhan, **op. cit.,** s. 84.
[3740] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 106.
[3741] Demirkan, **op. cit.,** s. 31.
[3742] Turgay, **Gelir Vergisi Tatbikatı,** s. 152.

olmasın, derhal ihtiyaten tahakkuk ettirilmektedir[3743]. Bu durum da Vergi Usul Hukuku ile Gümrük Hukuku düzenlemelerinden farklılık teşkil etmektedir. Nitekim ne Vergi Usul Hukuku'nda ne de Gümrük Hukuku'nda tahakkuk ettirilmemiş bir dava konusu tarhiyatın, mahkeme kararı olmaksızın idarî bir kararla tahakkukuna cevaz veren bir düzenleme bulunmamaktadır.

Ancak ihtiyatî tahakkuk usulündeki vergi tarhı (verginin hesabı[3744]), beyannamesi daha önceden verilen vergiler hariç olmak üzere, ***geçici niteliktedir.*** Başka bir ifadeyle ihtiyatî tahakkuk usulündeki tahakkuka yönelik olarak ***geçici tarh usulü; muvakkat tarh usulü*** etkin kılınmaktadır ve ***muvakkaten tarh işlemi*** yapılmaktadır. Zira öncelikle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 18/2 hükmünde, matrahı henüz olmayan *vergilerin matrahlarının geçici olarak takdir edileceği* belirtilmiş ve madde 18/3 hükmünde de takdir komisyonları tarafından bu *geçici takdirler*in, talep edilmesinden itibaren en fazla 1 hafta içinde yapılması gerektiği kurala bağlanmıştır.

Dolayısıyla, doktrinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ihtiyatî tahakkukun, ***geçici tahakkuk*** olduğu; başka ifade ile ***verginin geçici tahakkuku*** olduğu[3745] belirtilmekle birlikte; ihtiyatî tahakkukun dayandığı tarhın da geçici tarh olduğu, verginin geçici tarhı olduğu belirtilmelidir. Zira daha önce de yer verildiği üzere, bu tarh ve tahakkuk; Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesine göre düzeltilecek ve geçici olmayan tarh ve tahakkuk hukukî varlık kazanacaktır.

5.1.5.2. Tahakkuk

Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu, tahakkuk müessesesini vergi alacağının tayini amacıyla müstakil olarak düzenlemiş ve bu genel düzenlemeye birçok hukukî sonuç bağlamıştır.

[3743] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 192.
[3744] Koçak, **op. cit.,** s. 94.
[3745] Şimşek, **op. cit.,** s. 147.

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun 1. maddesi uyarınca da aksi yönde kanunî bir düzenleme yapılıncaya kadar, Türk Vergi Sistemi'nde yer alan Vergi Kanunları ile düzenlenen vergilerin de tahakkuk usulleri, Vergi Usul Kanunu'ndaki kurallara tabidir. Bu noktadaki ilk ayrım, Gümrük Kanunu'nun bağımsız düzenlemeleri ile olmaktadır.

Doktrinde ihtiyatî tahakkukun *bir teminat hükmü* olduğu belirtilmektedir[3746]. Bu kapsamda ihtiyatî tahakkuk, *bir koruma*[3747]*, bir tedbir*[3748]*, geçici bir tedbir*[3749] niteliğinde tahakkuktur. Diğer tahakkuklardan farklı olarak kamu alacaklarının korunması amacıyla ihdas edilen ihtiyatî tahakkukta vergi alacakları ***normal bir şekilde tahakkuk***[3750] ettirilmemektedir. Bu kapsamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da da ihtiyatî tahakkuk usulüne ilişkin olarak yer verilen nitelikleri de ortaya çıkaran müstakil düzenlemeler olduğu görülmektedir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da yer alan ihtiyatî tahakkukun uygulanması için, genel kuralı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen kesin tahakkukun[3751] varlığı gerekmemektedir[3752]. Aynı şekilde Gümrük Kanunu'ndaki düzenlemelerde yer alan kesin tahakkukun varlığının da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca uygulanacak ihtiyatî tahakkuk için gerekmediği düşünülmektedir.

İhtiyatî tahakkuk kararı, henüz tarh ve tahakkuk işlemleri tekemmül etmediği bir zamanda ve tahakkuk ile tahsil icraî kararları ortaya çıkmadan alınmaktadır[3753]. Bu anlamda kesin tahakkuk bulunduğunda, ihtiyatî tahakkuka da ihtiyaç olmadığı gibi[3754]; ihtiyatî tahakkuk, kesin tahakkuka göre düzeltilmekte[3755] ve bu vergilendirme

---

[3746] Demirkan, **op. cit.,** s. 123.
[3747] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 124.
[3748] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 124; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 319; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 196. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[3749] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 208.
[3750] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[3751] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 653; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 153; Şimşek, **op. cit.,** s. 152.
[3752] Şimşek, **op. cit.,** s. 152.
[3753] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1657.
[3754] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 153.
[3755] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 125; Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 92; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 209.

sürecinde, ihtiyatî tahakkuk değil; kesin tahakkuk hukukî varlığını devam ettirmektedir.

İhtiyatî tahakkuk usulündeki vergilendirme sürecine ilişkin farklılık, öncelikle, ihtiyaten yapılan tahakkukun Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda kurala bağlanan *olağan tahakkuk* olmamasından kaynaklanmaktadır. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda hükme bağlanan tahakkuk, icraî tahakkuk iken; her iki Kanun kapsamındaki vergilerin ödenmemesinden bahisle Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'daki şartların gerçekleşmesine bağlı olarak uygulanan ve bu Kanun'da düzenlenen tahakkuk, ihtiyatî tahakkuktur. Dolayısıyla Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ihtiyatî tahakkuk usulündeki vergilendirme sürecine ilişkin farklılık, tarh işleminden sonra da kendini göstermektedir.

Nitekim, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ihtiyatî tahakkuk ***muvakkat bir tahakkuktur;*** bu tahakkuk, hukukî niteliği itibariyle kamu alacağının infisahi bir şarta bağlı olarak, infisahî bir şartla muvakkaten doğumundan ibarettir ve geçici bir nitelik arz eder[3756]. Bu bağlamda hakikî (gerçek[3757]) ve nihaî (son[3758]) tahakkuk infisahi şartına bağlı olan[3759] ihtiyatî tahakkuk, ***geçici tahakkuktur;*** başka ifade ile ***verginin geçici tahakkuku***dur[3760]. Bu anlamda ilk saptama niteliğinde olan ihtiyatî tahakkuk, kaba bir hesaplamaya dayanmaktadır[3761]. Bu kapsamda *olağan tahakkuk*tan farklı olarak, daha önce belirtildiği üzere ihtiyatî tahakkuk*, kesin borç doğurmamakta[3762]; kesin bir durum ortaya çıkarmamaktadır[3763]*.

Danıştay'ın bir kararında tarh ve tebliğ edilmeyen ihtiyatî tahakkukun henüz tahakkuk etmemiş kamu borçlarından dolayı kamu alacağının korunması ile ilgili bir tedbir olduğu, kesin bir borç doğurması mümkün olmadığı gibi işlerlik ve etkinliğini

[3756] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1657.
[3757] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 82.
[3758] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1657.
[3759] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 82.
[3760] Şimşek, **op. cit.,** s. 147.
[3761] Yılmaz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması,** s. 180.
[3762] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 196. **Ayrıca bkz.:** Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 319.
[3763] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 91.

ihtiyatî hacizden aldığı yönündeki vergi mahkemesi kararı onanmasına karar verilmiştir[3764].

İhtiyatî tahakkuk ile vergi borçları, geçici bir biçimde salınmaktadır[3765]. Bu sebeple ihtiyatî tahakkuk ile ortaya çıkan kamu borcu da kesin değil, *geçici niteliktedir*[3766].

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tahakkuk ise vergi alacağını kesin bir alacağa dönüştürmekte[3767], somut vergi borcuna kesin nitelik kazandırmaktadır[3768]. İhtiyatî tahakkuk ise kesin tahakkuk olmayıp takdir yoluyla hesaplanan matrahlar üzerinden gerçekleştirilmektedir[3769]. Geçici bir tedbir olması ve matrahı belli olmayan vergilerde geçici takdirlere dayanması sebebiyle de ihtiyatî tahakkuk, birçok durumda kesin tahakkuktan farklılıklar arz etmektedir[3770]. Bu kapsamda son tahakkuktan sonra, ihtiyatî tahakkuk buna uydurulmakta ve ihtiyatî tahakkuk yerine son ve gerçek tahakkuk geçerli olmaktadır[3771].

Nitekim, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ihtiyatî tahakkuk usulündeki tahakkuk, Kanun'un madde 19/1 hükmüne göre, ***düzeltilmesi gereken bir tahakkuktur.*** Bu anlamda ***düzeltilmesi gereken*** nitelikte kurala bağlanmış olan ihtiyatî tahakkukun, özel kanununa göre verginin tahakkuk ettirilmesinden sonra, özel kanununa dayanan tahakkuk ile ihtiyatî tahakkuk arasındaki vergi ve/veya ceza miktarındaki farkın özel kanuna dayanan tahakkuka göre düzeltileceği belirtilmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/1 hükmünün madde gerekçesinde bu durumun ihtiyatî tahakkuk müessesesinin tamamen bir

---

[3764] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 23.02.2001 Tarihli ve E. 2000/326, K. 2001/96 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2000-326-k-2001-96-t-23-2-2001, 23.11.2021.
[3765] Şimşek, **op. cit.,** s. 145.
[3766] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 82.
[3767] Demirkan, **op. cit.,** s. 31.
[3768] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 625.
[3769] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 653.
[3770] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 208.
[3771] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1657. **Ayrıca bkz.:** Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 82.

emniyet tedbiri olduğunu gösterdiği belirtilmiştir[3772]. Doktrinde de mezkûr hükmün, ihtiyatî tahakkukun geçici nitelikte bir önlem olduğu hususunu ortaya koyduğu ileri sürülmektedir[3773].

5.1.5.2.1. Matrahı Belli Olan Vergilerde İhtiyatî Tahakkuk Usulü

Matrahı belli olan vergiler kapsamında, ikmalen veya re'sen tarh edilmiş veya tarh edilecek duruma gelmiş[3774] ya da matrahı inceleme sonucunda tespit edilmiş olup da henüz tebliğ edilmemiş olan vergiler de bulunmaktadır[3775]. Bu nitelikteki vergiler açısından durum değerlendirildiğinde, Vergi Usul Kanunu'nda idare tarafından tespit edilen matrahlara istinaden yapılan vergi hesabını içeren tarh işlemlerinin ardından mükelleflere bu işlemin tebliği gerekmektedir ve ancak bu tebliğ suretiyle vergi tahakkuk etmektedir. Nitekim bu durumda matrahlar belli olmakla beraber bir uyuşmazlığa dönüşerek vergi mahkemesinde dava açılması ya da tebliğ edilip de henüz dava açma süresi geçmemiş ise bir önlem olarak ihtiyatî tahakkuk ve buna bağlı olarak ihtiyatî haciz uygulanmaktadır[3776]. Bu anlamda tarha bitişik olmayan tahakkuk söz konusudur.

Ancak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ihtiyatî tahakkuk usulündeki tahakkuk, tarha bitişik olarak hukukî varlık kazanmaktadır ve tebliğ işlemi yapılmamaktadır. Bu sebeple ihtiyatî tahakkuk usulündeki tahakkuk, tebliğe bağlı olarak hukukî varlık kazanmamaktadır. Bu yönüyle ihtiyatî tahakkuk usulündeki tahakkuk, Gümrük Kanunu'nda düzenlenen beyanın kontrolü yoluyla tahakkuk usulündeki tahakkuka benzer şekilde düzenlenmiştir. Başka bir ifadeyle tarh ile birlikte derhal tahakkuk da hukukî varlık kazanmaktadır.

Nitekim, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nda ihtiyatî tahakkuka ilişkin düzenlemenin özel gerekçesinde, ikmalen veya re'sen yapılan tarhiyatlarda yapılan itirazın tahsili durdurması; vergi tahakkukunun itiraz

[3772] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[3773] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93.
[3774] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204.
[3775] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 91.
[3776] Şimşek, **op. cit.,** s. 153.

komisyonu kararına, ceza tahakkukunun ise temyiz komisyonu kararına bağlı olması sebebiyle vergi ve cezaların ödeme sürelerinin uzayabileceği, bu süreler içinde de kötü niyetli bir mükellefin işini ve mallarını tasfiye ederek vergi alacağına tahsil imkânı bırakmayabileceği ihtimaline karşı, bu süreleri bertaraf eden ihtiyatî tahakkuk müessesesinin ihdas edilmiş olduğu belirtilmiştir[3777].

5.1.5.2.2. Matrahı Belli Olmayan Vergilerde İhtiyatî Tahakkuk Usulü

Yukarıda yer verildiği üzere matrahı belli olmayan vergilerden beyanname verme süresi gelmemiş olanların ya da süresi devam edenlerin ihtiyatî tahakkuka esas tutulan tarh işlemi, başlı başına Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a özgü bir düzenleme olup bu düzenlemenin benzeri, tahakkuku düzenleyen diğer kanunlarda bulunmamaktadır. Zira ne Vergi Usul Kanunu'nda ne de Gümrük Kanunu'nda beyanname verme süresinden önce bir verginin tarhiyatına cevaz veren bir kural yoktur.

Beyannameye dayanan tarh usulünde tarhla birlikte tahakkuk da gerçekleşmiş olacağı için bu şekilde kesinleşen vergilerin ihtiyaten tahakkuk ettirilmesinin mümkün olamayacağı; ancak Vergi Usul Kanunu'nun madde 25/3 hükmü uyarınca vergi dairesince gerek görülmesi üzerine beyana dayanan verginin mükellefe tahakkuk fişi yerine bir ihbarnameyle tebliğ edilmesi hâlinde, bir önceki durumdan farklı olarak henüz tahakkuk gerçekleşmemiş olacağından dolayı ihtiyati tahakkukun uygulanabileceği ileri sürülmektedir[3778]. Bu görüşe katılmadığımızı; ancak ihtiyatî tahakkuk kararından önce beyannameye dayanan tarh usulü ile yapılan tarhiyatta ise Vergi Usul Kanunu hükümlerinin uygulanması gerektiği belirtilmelidir.

Öncelikle beyanname verilen bazı hâllerde, beyanname verilmiş olmakla birlikte matrah gösterilmemiş olabilmekte ve buna dayanılarak ihtiyatî tahakkuk yapılabilmektedir[3779]. Bu bağlamda ihtiyatî tahakkuk usulü kapsamında yapılan

[3777] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[3778] Baydere, **op. cit.,** s. 51.
[3779] Şimşek, **op. cit.,** s. 153.

tarhiyatlarda, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen olağan tarh usulü ve olağan dışı (istisnai) tarh usullerinin[3780] uygulanması söz konusudur.

Diğer taraftan özel bir düzenlemenin bulunmadığı hâllerde, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan beyannameye dayanan tarh usulünün kuralları, vergilendirme sürecinin tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları bakımından uygulanabilmekte ise de Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile beyannameli tarhiyatta tahsil aşamasına yönelik olarak özel bir usul getirilmiştir. Bu anlamda mükellefin beyanına dayanılarak verginin tarh ve tahakkuku yapılsa dahi, burada Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesinin varlığı karşısında, Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesi doğrudan uygulanamayacaktır. Dolayısıyla ihtiyatî tahakkuk kapsamındaki bir vergi alacağı söz konusu olduğunda, beyanname verilmesi hâlinde de ihtiyatî tahakkuk devam edecektir. Bu tahakkukun kesin nitelik kazanması, düzeltilmesi hâlinde mümkündür. Nitekim çalışmada da bu gerekçelerle, "Kamu İcra Hukuku'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü" başlığı altında, bu durum açıklanmıştır.

Dolayısıyla mükellefin beyanname vermesi hâlinde, azamî olarak süresi 2 ayı bulabilecek bir zaman aralığında idarece yapılacak kontrolden sonra ancak Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesi anlamında kesin bir tahakkuk söz konusu olabilecek ve bu kontrole kadar ihtiyatî tahakkuk uygulaması devam edecektir.

5.1.5.3. Tebliğ

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *tebliğler ve müddetlerin hesaplanması*nın düzenlendiği 8. maddesine göre, aksine bir düzenleme bulunmadıkça, bu Kanun'daki sürelerin hesaplanmasında ve tebliğlerin yapılmasında Vergi Usul Kanunu[3781] hükümleri uygulanır. Dolayısıyla Gümrük Kanunu'nun aksine, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasında tebliğ

[3780] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 106.
[3781] 1 Ocak 1954 tarihinde yürürlüğe giren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 8. maddesi ile aslında yürürlüğe girdiği tarihte, tebliğ ve sürelerin hesabında, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine atıfta bulunulmuş olmaktadır.

hakkında, Tebligat Kanunu ve buna bağlı ikincil mevzuat düzenlemeleri geçerli olmamaktadır[3782].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nda ihtiyatî tahakkuk işlemlerine karşı mükelleflere itiraz hakkı tanınmış olmakla birlikte; ihtiyatî tahakkukun bir emniyet tedbiri olması sebebiyle hacizden önce mükelleflere bir tebliğ yapılmadığı ve mükelleflerin ihtiyatî tahakkuk kararını ihtiyatî hacizle öğrenebildikleri belirtilmiştir[3783]. Zira, ihtiyatî tahakkuk sürecindeki işlemler başlangıçta mükellefin bilgisi dışında olmaktadır, çünkü vergi alacağının güvenliği; ihtiyatî tahakkuk işlemlerinin de gizliliğini gerektirmektedir[3784]. Doktrinde de ihtiyatî tahakkuka karşı dava açılmasındaki şartın ihtiyatî haciz uygulanması olmasındaki sebebin, ihtiyatî tahakkukun mükellefe tebliğinin gerekli olmaması ve bu bağlamda ihtiyatî tahakkukun ihtiyatî haciz uygulanmasıyla birlikte öğrenilmesi olduğu ileri sürülmektedir[3785]. Bu kapsamda doktrinde de ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergilendirmede tahakkuk kapsamındaki özel durumlardan birisi olarak ihtiyatî tahakkuk ele alınmaktadır[3786].

Durum bu olmakla birlikte, ihtiyatî tahakkuk usulünde tebliğin hiç yapılamayacağı sonucuna ulaşılamaz. Nitekim ***98 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği***'nde[3787] ihtiyatî haciz ve ihtiyatî tahakkuk konusu olan özel ve ivedi hâllere ilişkin tarhiyatlara ait tebliğlerin Vergi Usul Kanunu'nun 107. maddesi uyarınca, memur vasıtasıyla yapılması hususunun Bakanlık tarafında uygun görüldüğü belirtilmiştir. Böylece ihtiyaç görülen hâllerde ihtiyatî tahakkuk usulünde tebliğ yapılabileceği ve bu tebliğin de *tarhı* bildirdiği anlaşılmaktadır.

Dolayısıyla yukarıda da yer verildiği üzere, ihtiyatî tahakkuk usulündeki vergilendirme sürecinde tarh ile tahakkuk arasında zorunlu bir tebliğ işlemi mevcut

---

[3782] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 58.
[3783] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[3784] Taşdelen, **op. cit.,** s. 296.
[3785] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 126.
[3786] Taşdelen, **op. cit.,** s. 297.
[3787] **Bkz.:** 10.08.1968 Tarihli Resmî Gazete; Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mevzuat,** (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 15.08.2022.

değildir. İhtiyatî tahakkuk müessesesinde tahakkuk, tebliğden önce hukukî varlık kazanmaktadır.

Bunun dışında ihtiyatî tahakkuk usulünde, tebliğ yerine geçen işlem esası da öngörülmemiştir. Nitekim, çalışmanın önceki kısımlarında incelenen ve tarha bitişik tahakkuk usulleri kapsamında kalan diğer tahakkuk usullerinde, dava açma hakkına yönelik olarak bu hakkın kullanılabileceği sürenin tayin edilmesi amacıyla, genellikle tahakkukun ardından tebliğ yerine geçen bir işlemin ihdas edildiği görülmektedir. Ancak ihtiyatî tahakkuk usulünde ise tarha bitişik olmayan tahakkuk usullerine benzer şekilde, tebliğ esası bulunmaktadır.

Durum bu olmakla birlikte ihtiyatî tahakkuk usulü kapsamında, tahakkuk etmiş tarh tebliğ edilmektedir ve tebliğ işlemi, vergi tarhının tahakkuk etmesi için yapılmamaktadır. Yani tarh ile tahakkuk arasında bir tebliğ işlemi bulunmamaktadır. Yine ihtiyatî tahakkuk usulünde tebliğ edilen husus, ihtiyatî tahakkuka dayanan ihtiyatî haciz kararı olup bu tebliğ ile ihtiyatî tahakkuktan haberdar olunmaktadır.

5.1.6. İdarî Çözüm Yoluyla Tahakkuk Usulü

Vergi Hukuku'nda da ***idari(î) çözüm yolları***[3788] kurala bağlanmıştır[3789]. Bu kapsamda Türk Vergi Sistemi, vergi uyuşmazlıkları ile ilgili idarî çözüm yolları; Vergi

[3788] Billur Yaltı, Selçuk Özgenç, **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı,** 1. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2005, s. 197; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 476; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 186; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 29.

[3789] Doktrinde ayrıca, idarî çözüm yollarının *yargı öncesi idari yollar* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 231; *vergi anlaşmazlıklarının (idarî aşamada) çözüm yolları* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 725; *vergi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 283-284; *vergisel uyuşmazlıkların idari yolla çözümü* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Yaşin, **op. cit.,** s. 37; *vergi ve cezalarla ilgili yargı öncesi idari çözüm yolları* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 231; *idari çözümler* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Saban, **Vergi Hukuku,** s. 465; *idarî çözümler* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 185; *yargıyolu dışında uyuşmazlığı sona erdiren yollar* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 263; *yargı dışı denetim şekilleri* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 144; *yargı benzeri çözüm yolları* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Saban, **Vergi Hukuku,** s. 465; *barışçıl (nitelikteki idarî) çözümler* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 185, 202; *yükümlü idare arasında doğacak uyuşmazlıkların barışçıl yollarla çözümlenmesi* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 279; *barışçıl çözüm yolları* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 284; *vergi anlaşmazlıklarının çözüm yolları* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 725; *vergisel uyuşmazlıklar bakımından başvuru yolları* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Gamze Gümüşkaya, "Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvurusu", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** Cilt: LXXIV, Sayı: 1, 2016, ss. 279-

Usul Kanunu kapsamına giren vergi, resim harçlarla ilgili vergi uyuşmazlık sistemi ve Vergi Usul Kanunu kapsamı dışında kalan Gümrük Kanunu'na tabi gümrük vergileri uyuşmazlık sistemi olarak şekillenmiştir[3790].

İdarî uyuşmazlıkların giderildiği yollardan birisi, bu uyuşmazlığın idare tarafından giderildiği *idarî denetim yolu;* diğeri de *yargı yolu*dur[3791]. Vergi uyuşmazlıklarının normal çözüm yeri yargı organları olmakla birlikte[3792]; kanunî düzenlemelerde, *vergi uyuşmazlıkları*[3793], *vergi uyuşmazlıkları ve çözüm yolları*[3794], *vergi uyuşmazlıklarının çözümlenmesi*[3795] kapsamında idarî çözüm yolları da hükme bağlanmıştır. Başka bir anlatımla, vergi uyuşmazlıkları esas olarak yargı mercileri tarafından çözüme bağlanmakla birlikte, yargı mercilerine başvuru yapmaksızın idarî çözüm yollarına başvurmak suretiyle de çözülebilmektedir[3796].

Vergi hukukunda idarî başvuru yolları, mükellef ile idare arasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar çeşitli barışçıl yöntemlerle anlaşarak ya da idarî denetim ilkeleri çerçevesinde ortadan kaldırılmasında işlevseldir[3797]. Bu kapsamda vergi hukuku uygulamalarından kaynaklanan anlaşmazlıklarda, vergi alacağının tahsil edilebilmesi için vergi hukukunda bazı çözüm yollarına yer verilmektedir[3798].

Vergi işlemi hakkında mükellef tarafından uyuşmazlık yaratılabilmektedir; bu uyuşmazlıklar, yargısal denetim yerine, idarî çözüm yollarına başvurmak suretiyle çözümlenebilmekte olup bu durumda vergi işleminin konusu tutarlar açısından

304, s. 279-283; *vergi sorunlarının idari aşamada çözüm yolları* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 172; *idari aşamada çözüm yolları* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 283.

[3790] Mustafa Kozan, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları", Prof**. Dr. Mahmut Tevfik Birsel'e Armağan,** (Çevrimiçi), https://hukuk.deu.edu.tr/prof-dr-mahmut-tevfik-birsele-armagan/, İzmir, 2001, ss. 619-627, s. 619.

[3791] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 714.

[3792] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 109.

[3793] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 447.

[3794] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 476.

[3795] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 283-284.

[3796] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 476.

[3797] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 185.

[3798] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 728.

tahakkuk gerçekleşmektedir. Nitekim idarî çözüm yolları, tarh işleminin icraîlik kazanması hususunda mükellefin açık bir kabulüne imkân vermektedir[3799].

5.1.6.1. Vergi Usul Hukuku'nda İdarî Çözüm Yoluyla Tahakkuk Usulü

Doktrinde, *vergi kazasına müracaat etmeden önce, bazı vergi ihtilâflarının halledilmesi usulleri*[3800] ya da *sorunların bizzat vergi idaresi ile çözümü*[3801] kapsamında bazı yollara başvurulmak suretiyle uyuşmazlıkların halledilmesi incelenmektedir. Nitekim vergi uyuşmazlıklarının *vergi idaresi katında çözümlenmesi* de mümkündür[3802].

Malî kanunlarda değişiklikler yapmak üzere hazırlanan 4369 sayılı Kanun'un gerekçesinde, mükelleflerle vergi idaresi arasında meydana gelen uyuşmazlıkların giderilmesinde genel ilkenin, demokrasinin üç erkinden biri olarak tanımlanan yargı organının sorunu çözmesi olduğu belirtilmiştir[3803]. Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi uyuşmazlıklarında çözüm yolları temelinde idarî çözüm yollarından *uzlaşma ile vergi hataları ve düzeltme* ele alınmaktadır[3804]. Çalışmanın bu kısmında *vergi aslına yönelik olarak* uyuşmazlıkları sonlandıran idarî çözüm yolları ele alınmış olup Vergi Usul Hukuku'ndaki idarî çözüm yollarının bunlardan ibaret olmadığını da belirtmek gerekmektedir[3805].

Aşağıda ele alınan idarî çözüm yolları, kural olarak, tüketilmesi zorunlu nitelikte değildir; bu idarî yollar, yargı yoluna başvurunun bir ön şartı olmadığından

---

[3799] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[3800] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 111.
[3801] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 147.
[3802] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 338.
[3803] **Bkz.:** TBMM, **4369 Sayılı Kanun Tasarısı.**
[3804] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 338; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 186-189.
[3805] Doktrinde vergi uyuşmazlıklarının idarî çözüm yolları kapsamında, *vergi hatalarında düzeltme ve reddiyat, uzlaşma, pişmanlık ve ıslah, vergi ziyaı, usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında indirme (cezalarda indirim), izaha davet, kanun yolundan vazgeçme*nin ele alındığı eser için **bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 481-484; *uzlaşma, hataların düzeltilmesi, üst makama başvuru* ve *izaha davet*in ele alındığı eser için **bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 284-295; *vergi ve cezalarla ilgili yargı öncesi idari çözüm yolları* kapsamında *hataları düzeltme, cezalarda indirim, uzlaşma* ve *kanun yolundan vazgeçme*nin ele alındığı eser için **bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 233-245.

mükellefler, doğrudan doğruya yargı yoluna[3806] da başvurabilirler[3807]. Bu anlamda idarî çözüm yollarına hiç başvurulmadan ya da başvurulmakla birlikte uyuşmazlığın çözülemediği hâllerde yargısal çözüm yoluna da gidilebilmektedir[3808]. Dolayısıyla, Vergi Usul Hukuku'nda idarî çözüm yolları, seçimlik yollardır[3809].

Nitekim Danıştay'ın bir kararında belirtildiği üzere, mükelleflerin uyuşmazlıkları dava konusu ederek ya da şartların varlığı hâlinde idareye başvurarak çözüme kavuşturma hakkına sahip olanların seçimlik haklarını dava açmak yönünde kullanmaları mümkündür[3810]. Durum bu olmakla birlikte, bu durumun iki istisnası bulunmaktadır.

Öncelikle dava açma süresi geçtikten sonra, vergi hatalarının düzeltilmesi talebinin vergi dairesince reddedilmesi hâlinde, Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla başvuruda bulunmadan, vergi mahkemesine başvurulamamaktadır[3811]. Bu bağlamda İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinin vergi hukuku ile ilgili olarak iki özel uygulamasından (müessesesinden) birisi de düzeltme şikâyet başvurusu müessesesidir[3812]. Dolayısıyla vergileme alanında itirazda bulunulması gerekliliğini haiz olan iki tipik durumdan birisi de vergi dairesinin düzeltme talebini ret işlemine karşı işletilmek zorunda olan şikâyet yoludur[3813].

Kanaatimizce yine ayrıca bir istisna daha bulunmakta olup bu istisna da Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat şeklinde idarî çözüm yoluna ilişkindir. Vergi Usul Kanunu uyarınca beyannameye dayanan tarh

[3806] **Ayrıca bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 231.
[3807] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 284.
[3808] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 481.
[3809] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 232.
[3810] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 23.10.2019 Tarihli ve E. 2019/341, K. 2019/801 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2019-341-k-2019-801-t-23-10-2019, 16.06.2022. **Ayrıca bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 15.12.2020 Tarihli ve E. 2016/11445, K. 2020/5150 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2016-11445-k-2020-5150-t-15-12-2020, 16.06.2022.
[3811] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 260.
[3812] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 432.
[3813] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 60.

usulü ile tarh edilen vergilerde daima, düzeltme yolu tüketilmeden yargı yolu öncesinde vergi mahkemesinde dava açılmasının mümkün olmadığı düşünülmektedir.

5.1.6.1.1. Düzeltme Yoluyla Tahakkuk Usulü

Doktrinde, *tarh işlemlerinin çeşitleri* kapsamında *düzeltme yoluyla tarh*[3814], *düzeltme yoluyla tarhiyat*[3815], *vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla tarhiyat*[3816] ya da *düzeltme nedeniyle tarh*ın[3817] incelendiği görülmektedir. Nitekim *vergi anlaşmazlıklarının çözümü* kapsamında, *vergi hatalarının idareten düzeltilmesi* ele alınmaktadır[3818]. Bu başlıkta incelenen tahakkuk usulünün ***vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat yoluyla tahakkuk usulü*** olarak da ifade edilmesi mümkündür.

Vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluyla giderilmesinin yanı sıra, *vergi hatalarında düzeltme*[3819], *vergi hataları ve düzeltme*[3820], *hataların düzeltilmesi*[3821], *hataları düzeltme*[3822] olarak da ifade edilen (özel bir) idarî başvuru yöntemi olan[3823] düzeltmeye de başvurulabilmektedir[3824]. Bu anlamda vergi anlaşmazlıklarının hata yoluyla çözümlenmesi mümkündür[3825].

İdare hukuku doktrininde *idarî kararların sonra ermesi* kapsamında, *idarî kararı alan makamın iradesine bağlı nedenler* de ele alınmış olup bunlardan birisi de düzeltmedir. Düzeltme ile bir idarî işlemin içeriğine ve doğuracağı sonuçlara dokunulmaz; ancak hem geçmişe hem de geleceğe etkili olacak şekilde yanlış hükümlerin yerine doğru hükümler konulmaktadır[3826]. Bu kapsamda vergi hatalarında da vergi (idarî) işlemlerinin düzeltilmesi suretiyle, yanlış hükümler giderilerek

---

[3814] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 73.
[3815] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 104. **Ayrıca bkz.:** Yerlikaya, **op. cit.,** s. 190.
[3816] Kırbaş, **op. cit.,** s. 114.
[3817] Taşdelen, **op. cit.,** s. 285.
[3818] Musaballı, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** s. 325, 330.
[3819] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 116; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 189.
[3820] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 189.
[3821] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 159.
[3822] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 233.
[3823] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 378, 433.
[3824] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 116.
[3825] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 729.
[3826] Günday, **op. cit.,** s. 181-183.

doğruları konulmakta ve vergi hatalarını düzeltme ile geçmiş ile geleceğe etkili olan yeni bir idarî işlem tesis edilmektedir.

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile ilga edilen mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun Tasarısı'nda özel madde gerekçesinde de hataların düzeltilmesinin ***idarî bir denetim temelinde getirildiği*** ifade edilmiştir[3827]. Nitekim doktrinde de vergi hatalarında düzeltmenin *bir idarî denetim yolu (idarî kontrol yolu[3828])* olduğu[3829]; vergiler alanında idarî denetimin işleyişinin bir örneği olduğu ileri sürülmektedir[3830].

Çalışmanın devamında ayrıca açıklanacak olmakla birlikte, vergiye ilişkin hesaplarda veya vergilendirmedeki hataların düzeltilmesinin usulünün, Vergi Usul Kanunu'nda kurala bağlanmış olduğu belirtilmelidir. Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesinde düzenlenmiş olan ve *vergilendirme yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları[3831]* ya da *vergi mükellefiyetinin belirlenmesinde yapılan değerlendirme yanlışlıkları[3832]* olarak tanımlanan ve *hesaplama ile ilgili olmadığı* belirtilen[3833] *vergilendirme hataları* dikkate alındığında, maddede tasnif edilen tüm hataların aslında alınmaması gereken bir verginin alındığını göstermektedir. Başka ifadeyle ***vergilendirme hataları, küllî hata niteliğindedir.***

Dolayısıyla ister idarece re'sen ister mükellefin başvurusu suretiyle olsun, vergilendirme hatasının yapıldığının tespiti üzerine yapılacak düzeltme sonunda mükelleften istenen tüm vergilerin terkin edilmesi mümkündür. Zira vergi hukukunda başlıca terkin nedenlerinden birisi *vergi hataları dolayısıyla yapılan terkinler*dir[3834]. Yine düzeltme sonunda mükelleften alınmış olan tüm vergilerin iade edilmesi de söz konusu olabilir. Bu sebeple doktrinde de vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat

---

[3827] **Bkz.:** TBMM, **3692 Sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun Tasarısı.**
[3828] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 66.
[3829] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 116.
[3830] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 190.
[3831] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 195-196.
[3832] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 291.
[3833] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 339.
[3834] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 164.

müessesesi, *vergi borcunun sona ermesi* kapsamında[3835], *vergi alacağının kalkması yolları*ndan[3836], *vergi borcunun sona ermesinin nedenleri*nden[3837], *verginin ortadan kalkmasının yolları*ndan[3838], *vergi borcunu ortadan kaldıran haller*den[3839] biri olarak ele alınmaktadır.

Diğer taraftan Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesinde düzenlenen ve vergi miktarını etkileyen maddî hatalar ile hesaplama yanlışlıklarından oluşan[3840] ve *aritmetik hatalar* olarak da ifade edilen[3841] hesap hatalarına dikkat edildiğinde, mükellefin hesaplanan vergisinin, kanun gereğince ödemesi gereken vergiden eksik ya da fazla olabilmesi ihtimal dâhilindedir. İlaveten hesap hatası düzeltildiğinde mükellefin ödeyeceği bir vergi borcu da kalmayabilir. Bu kapsamda ***hesap hataları, küllî hata olabileceği gibi kısmî hata niteliğinde de olabilir.***

Hesap hatası düzeltildiğinde mükellefin ödeyeceği bir vergi borcunun kalmadığı hâller, vergilendirme hatalarıyla benzer sonucu doğuracaktır. Dolayısıyla, henüz vergi ödenmemiş ise terkin edilecektir; zira bir verginin terkini için tahsil edilmiş olması gerekmeyip tahakkuk etmiş ve ancak tahsil edilmemiş vergilerde de terkin söz konusu olabilmektedir[3842].

Doktrinde vergi hatalarının *tarhiyattaki hatalar*[3843] olarak ele alındığı görülmekte olup düzeltme yoluyla tarhiyatta düzeltme işlemi ile önceki hatalı vergilendirmenin yerine doğru işlemin konulmasına ilişkin bir işlem tesis edilmektedir[3844]. Tarh işlemindeki bu hataların, tarhın hukukî etkisi olan tahakkuku da etkileyeceği açıktır.

Yine doktrinde hatanın tahakkuk etmemiş vergilere yönelik olduğu hâllerde hatalı işlemin düzeltileceği, tahakkuk etmiş vergilere yönelik olduğu hâllerde verginin

---

[3835] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 165.
[3836] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 147, 164.
[3837] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 474.
[3838] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87.
[3839] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 213, 223.
[3840] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 194.
[3841] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 160.
[3842] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 163.
[3843] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 26.
[3844] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 104.

terkin edileceği ve tahsil edilmiş vergilere yönelik olduğu hâllerde verginin ret ve iade edileceği belirtilmiştir[3845]. Bu anlamda vergi hataları, 3 aşama hâlinde tezahür etmekte ve bu aşamalardan birini de tahakkuk oluşturmaktadır. Yani tahakkuk etmemiş bir vergi, tahakkuk etmiş bir vergi ve tahsil edilmiş bir vergi hakkındaki hatanın düzeltmesi söz konusu olabilmektedir.

Vergi hatalarının düzeltilmesinde, vergi uyuşmazlıklarını baştan çözebilme işlevi etkin olmaktadır ve vergi hataları hangi yoldan ortaya çıkarılırsa çıkarılsın idarenin yetkisinde olan *düzeltme işlemi* yapılmaktadır[3846]. Bu düzeltme de yargı yoluna gidilmeksizin vergi hatalarının vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik bir idarî işlemdir[3847]. Yine Vergi Usul Kanunu uyarınca *düzeltme yoluyla yapılan tarhiyatta*, verginin tarhı idare tarafından tek taraflı olarak gerçekleştirilmekte olup hata düzeltme işlemi, düzeltme fişine dayanılarak yapılmaktadır[3848]. Düzeltme fişi, Vergi Usul Kanunu'nda vergi hatalarında düzeltme ve reddiyat müessesesinde düzeltmeye istinaden idarece tanzim edilen ***kanunî bir belge***dir. Dolayısıyla düzeltme işlemindeki tahakkukun şeklî görünümü, ***düzeltme fişi*** olmaktadır. Başka ifadeyle vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat yoluyla tahakkuk usulünde tahakkuk; tahakkuk fişi, yoklama fişi, vergi karnesi, uzlaşma tutanağı, ihbarname vb. belgeler ile değil; Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesinde de belirtildiği üzere, *düzeltme fişi* ile yapılmaktadır.

Kanaatimizce düzeltme işlemi, aslında verginin yeniden hesabını yaparak vergi borcunun tespit edilmesidir. Başka bir anlatımla Vergi Usul Hukuku'nda düzeltme, verginin tarhiyatıdır. Ancak bu verginin tahakkuk ettirilmesi, düzeltmenin usulü ve düzeltme sonucuna göre değişmektedir.

Şöyle ki, Vergi Usul Kanunu'nun 121. maddesinde, idare tarafından kendiliğinden yapılacak düzeltme usulü hükme bağlanmış olup idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının re'sen düzeltileceği belirtilmiştir. Bu durumda idarece yeniden bir tarhiyat yapılacağı ve eksik kalan vergi borcunun

[3845] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 270.
[3846] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 338-339.
[3847] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 233.
[3848] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 73.

mükelleften alınacağı belirtilmiştir[3849]. Bu anlamda mükellefin başvurusu olmaksızın yapılan bu düzeltme sonucunda; mükelleften alınması gereken bir vergi borcu hesaplandığında bu vergi, mükelleften ihbarname ile istenecek olup mükellefin ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmamaktadır. Bu davanın belirtilen sürede açılmadığı hâllerde ise bu sürenin bitiminde tarh edilmiş vergi, tahakkuk da etmektedir[3850]. Dolayısıyla bu hâllerde, düzeltme fişi ihbarname niteliğine kavuşmakta ve verginin tahakkuku, tarha bitişik olarak gerçekleşmemektedir. Bu sebeple bu durumdaki tahakkuk usulü, tebliğ yoluyla tahakkuk usulü olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bunun dışında Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde de mükellefler yönünden düzenleme getirilmiş ve mükelleflerin vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebilecekle belirtilmiştir. Bu hâllerde ise mükellefin başvurusunun mükellef lehine kabul edilmesi hâlinde de bir düzeltme; yani vergi hesabı yapılacaktır. Bu tarh sonrasında düzeltme fişinin tanzimi ile verginin tahakkuk ettirileceği belirtilmelidir. Bu hâllerde tarh ve tahakkuk aşamasının *birlikte*[3851] gerçekleştiği; düzeltme fişinin tanzim edilmesiyle tarh işlemi ile tahakkuk aşamasının *birleştiği*[3852] söylenebilir. Dolayısıyla, daha önce tesis edilen tarh ve ona bağlı olarak tahakkukun hata düzeltme suretiyle değiştirilerek yeni bir tarh ve tahakkuka hukukî varlık kazandıran bu usulün ***düzeltme fişiyle tahakkuk usulü*** olarak ifade edilmesi de mümkündür.

5.1.6.1.2. Uzlaşma Yoluyla Tahakkuk Usulü

Vergi kanunlarının uygulanmasında ortaya çıkan uyuşmazlıkların yargı yoluyla giderilmesinin yanı sıra, vergi uyuşmazlıklarının uzamasından doğacak sakıncaların önlenmesi amacıyla ihdas edilen uzlaşmaya başvurulabilmektedir[3853]. Vergi uyuşmazlıklarını baştan çözebilme işlevini haiz uzlaşma, idarenin yetkisindedir[3854]. Uzlaşma ile kural olarak yapılan tarh ve tarh işlemine dayanılarak

[3849] Kırbaş, **op. cit.,** s. 114.
[3850] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 236.
[3851] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 625; Öncel et. al., **op. cit.,** 105.
[3852] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 297.
[3853] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 114, 116.
[3854] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 338.

kesilen cezalar hakkında vergi idaresi ile mükellef anlaşarak bunların uyuşmazlık durumuna sokulmaması sağlanmaktadır[3855].

Uzlaşma, vergi idaresi tarafından tarh edilen vergi ve buna bağlı vergi cezalarına ilişkin uyuşmazlıkların, vergi yargısı organlarına götürülmeden idare ve mükelleflerin anlaşmasıyla, idarî aşamada, çözümlenmesini ifade etmektedir[3856]. Uzlaşma ile belli bir miktardaki vergi tarhiyatı ile kesilen ceza hakkında vergi dairesi ve mükellef pazarlık sonucu anlaşmaktadır[3857]. Bu anlamda vergi anlaşmazlıklarının uzlaşma yoluyla çözümlenmesi mümkündür[3858]. Uzlaşma suretiyle vergi idaresinin kanunen alması gerektiği hâlde vergi ve/veya cezalar alınmamaktadır[3859]. Bu sebeple *vergi borcunun sona ermesi[3860], vergi alacağının kalkması yolları[3861], vergi borcunu ortadan kaldıran haller[3862], vergi borcunu sonlandıran diğer nedenler[3863]* kapsamında ele alınan müesseselerden birisi de *uzlaşma*dır. Nitekim Sayıştay'ın bir kararında da vergi ve vergi cezalarında oluşan uyuşmazlıklar için öngörülen iki kanun yolunun, dava ve uzlaşma olarak ifade edilmiştir[3864].

Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde[3865] bulunmayan uzlaşma müessesesi hakkındaki ilk düzenlemeler, 205 sayılı Kanun değişiklikleri ile 1963 yılında getirilmiştir. 205 sayılı Kanun'un gerekçesinde, vergi uyuşmazlıklarının yargısal makamlara intikalinden önce Maliye ve mükellef arasında çözümüne imkân vermek üzere, uzlaşma müessesesinin ihdas edilmiş olduğu belirtilmiştir[3866].

[3855] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 258.
[3856] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 109.
[3857] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 186.
[3858] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 729.
[3859] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 284.
[3860] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 165.
[3861] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 147, 169.
[3862] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 213, 223.
[3863] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 144, 146.
[3864] **Bkz.:** Sayıştay 1. Dairesi, 13.03.2014 Tarihli ve 10319 No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlar.sayistay.gov.tr/dk/?krr=17203, 11.02.2022.
[3865] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**
[3866] **Bkz.:** TBMM, **4.1.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bâzı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bâzı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun Tasarısı ile Cumhuriyet Senatosu İzmir Üyesi Ömer Lûtfi Bozcalı'nın 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 41 ve 43 ncü Maddelerine Birer Fıkra Eklenmesine Dair Kanun Teklifi ve Cumhuriyet Senatosu Adana Üyesi Mehmet Onaldı'nın, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 40 ncı Maddesinin Bir Fıkrasının Değiştirilmesine ve Bu Maddeye Bir Fıkra Eklenmesine Dair Kanun Teklifi (1/290,**

Ayrıca Vergi Usul Kanunu'na 3239 sayılı Kanun ile ek madde 11 hükmü eklenmiş olup Kanun'un gerekçesinde uzlaşma müessesesinin, uyuşmazlıkların malî yargı organlarınla intikalinden önce, idare ile mükelleflerin anlaşması yoluyla çözümlemesini sağlaması şeklinde uygulandığı belirtilmiştir. 3239 sayılı Kanun ile ihdas edilen Vergi Usul Kanunu'nun ek madde 11 hükmüne göre, Maliye ve Gümrük Bakanlığının vergi incelemesine dayanılarak salınacak vergilerle kesilecek cezalarda *tarhiyat öncesi uzlaşma* yapılmasına izin verebileceği ve tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin esas ve usullerin yönetmelikte belirtileceği düzenlenmiştir. Hükmün gerekçesinde, amaçlananın vergileme olayını daha kısa sürede sonuçlandırmak ve vergiyi bir an önce tahsil etmek olmasından dolayı, tarh işlemine başlamadan önce mükelleflerin idare ile tarhtan önce de anlaşabilmesini sağlamak üzere, yeni bir uygulama alanına imkân tanınmakta olduğu belirtilmiştir[3867].

Dolayısıyla 205 ve 3239 sayılı Kanunlarla Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda, tarhiyat öncesi ve sonrası olmak üzere, iki ayrı sürece özgülenen uzlaşmanın düzenlendiği belirtilebilir. Hangi hususların tarhiyat sonrası ve öncesi uzlaşma kapsamında olduğuna bakılmasında fayda görülmektedir. Ancak her halükârda uzlaşmanın, kanunda belirtilen sınırlı durumlarda idare ile mükellefin vergi ile cezanın tahakkuk edecek tutarı konusunda anlaşmalarını ifade ettiği[3868] düşünülmektedir.

Tarhiyat sonrası uzlaşma ele alındığında, Vergi Usul Kanunu'nun *uzlaşmanın konusu, kapsamı, komisyonlar ve şekli*nin düzenlendiği ek madde 1 hükmünde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunlara ilişkin vergi ziyaı cezaları ile 6.800 Türk Lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları hakkında uzlaşma talep edilebileceği belirtilmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun ek madde 1 hükmündeki yetkiye istinaden, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan *tarhiyat sonrası uzlaşma*ya ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla düzenlenen ***Uzlaşma Yönetmeliği***'nin[3869] 2.

2/157, 2/172), (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM /d01/c012/mm 01012045ss0064.pdf, 29.05.2021.

[3867] **Bkz.:** TBMM, **3239 Sayılı Kanun Tasarısı.**

[3868] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 203.

[3869] **Bkz.:** 03.02.1999 Tarihli ve 23600 Sayılı Resmî Gazete. Dolayısıyla her ne kadar Uzlaşma Yönetmeliği'nin adında belirtilmese de Yönetmelik'in 1. maddesindeki amacında kurala bağlanmakla

maddesine göre, Yönetmelik'in kapsamına, ikmalen, re'sen veya idarece salınan ve Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezaları girmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun ek madde 1/1 hükmünde uzlaşmanın kapsamı vergiler açısından ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler olarak belirtilmiştir; dolayısıyla uzlaşmanın ön koşulu, verginin ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerine dayanarak tarh edilmesidir[3870]. Yine Uzlaşma Yönetmeliği'nin *uzlaşma komisyonlarının yetkisi*nin düzenlendiği madde 5/1 hükmünde, *ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi, resim ve harçlar* düzenlemesine yer verilmiştir. Dolayısıyla tarhiyat sonrası uzlaşma kapsamında, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerden beyannameye dayanan tarh usulü ile tarh edilen vergiler bulunmamaktadır. Tarhiyat sonrası uzlaşmanın kapsamındaki vergiler, *ikmalen, re'sen veya idarece tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi*lerdir.

Vergi Usul Kanunu kapsamı açısından Türk Vergi Sistemi'nde iki aşamadan biri olarak tarhiyat sonrası uzlaşmaya, vergi, resim ve harçların ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilmesinden sonra başvurulmaktadır[3871]. Dolayısıyla uzlaşma, tarh aşamasına ilişkindir; ancak tahakkuktan da öncedir[3872]. Nitekim doktrinde uzlaşma kapsamı, *ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin tahakkuk edecek miktarları* olarak belirtilmiştir[3873].

Doktrinde de Vergi Usul Kanunu'nun bazı durumlarda, verginin normal usuller ile tahakkuku yerine, mükellef ile vergi idaresi temsilcilerinin uzlaşmaları sonucunda anlaşılan miktar üzerinden tahakkuk etmesini düzenlemiş olduğu belirtilmektedir[3874]. Bu anlamda ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergilendirmede tahakkuk kapsamındaki özel durumlardan birisi olarak uzlaşma ele alınmaktadır[3875]. Çünkü vergi alacağının maddî anlamda tahakkuk etmesi, bazen uzlaşma tutanağının imzalanmasıyla

birlikte; Yönetmelik'in *tanımlar*ın düzenlendiği 4/1-d hükmüne göre uzlaşma, tarhiyat sonrası uzlaşmayı ifade etmektedir.

[3870] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 187.
[3871] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 730.
[3872] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 224.
[3873] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 170.
[3874] Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 155.
[3875] Taşdelen, **op. cit.,** s. 297.

gerçekleşmektedir[3876]. Bu kapsamda uzlaşma sağlandığında, vergi dairesinin, daha önce tarh ve tebliğ edilmiş olan vergi ve cezasını bir düzeltme fişi suretiyle uzlaşma tutanağındaki miktara göre düzelteceği; uzlaşılan vergi ve ceza miktarının uzlaşma tutanağında gösterilmiş olması sebebiyle de uzlaşılan tutarlar hakkında vergi dairesinin yeniden bir ihbarname tebliğ etmesinin şart olmadığı belirtilmektedir. Bu anlamda uzlaşma sonucunda vergi idaresi yeni bir tarhiyat yapmaktadır ve daha önce hukukî varlık kazanmış olan tarh işlemi bozulmaktadır[3877]. Dolayısıyla tarhiyat sonrası uzlaşmada, tarh edilmekle birlikte henüz tahakkuk ettirilmediğinden bahisle ödenmesi gerekli duruma gelmemiş vergi borcu son bulmaktadır[3878]. Ancak kanunî süresinde uzlaşmaya başvurmak suretiyle de *verginin tahakkuku* önlenmiş[3879], ertelenmiş[3880] olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun ek madde 1/1 hükmünde uzlaşma talebinin vergi ihbarnamesinin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde yapılacağı belirtilmiş olup görüleceği üzere bu süre, ikmalen, re'sen veya idarece tarh usulleriyle tesis edilen tarh işlemine karşı açılabilecek bir dava için de tanınan süredir. Bu süre içinde dava açılmamasına bağlı olarak sürenin bitiminde verginin tahakkuk etmesi söz konusu olacaktır[3881]. Nitekim 205 sayılı Kanun ile ihdas edilen; ancak 4369 sayılı Kanun ile ilga edilen Vergi Usul Kanunu'nun *uzlaşma talebi*nin düzenlendiği mülga ek madde 4 hükmünde de uzlaşma talebinin Kanun'un 379. maddesinde, mükellef veya cezaya muhatap olanlar için tanınan itiraz süresi içinde yapılacağı; daha sonra 2686 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikle uzlaşma talebinin mükellef veya cezaya muhatap olanlar için vergi mahkemesinde dava açma süresi içinde yapılacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun ek madde 1 hükmünde, 205 sayılı Kanun ile yürürlüğe girdiği bugüne kadar değişmediği şekliyle, hükümde belirtilen şartlarla ***tahakkuk edecek miktarlar***ın uzlaşma konusu yapılacağı anlaşılmaktadır.

[3876] Taşdelen, **op. cit.,** s. 286.
[3877] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 143, 151, 153.
[3878] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 165.
[3879] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 460.
[3880] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 154.
[3881] **Bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 95; Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87, 175; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 96, 112, 116.

O hâlde (tarhiyat sonrası) uzlaşmanın konusu, tarh edilmekle birlikte *ödenmesi gerekli duruma gelmemiş* borç olmakta[3882] ve uzlaşma sonucunda, tarh edilmekle birlikte henüz tahakkuk etmemiş; yani ödenmesi gerekli duruma gelmemiş borç son bulmaktadır[3883].

Vergi Usul Kanunu'nda yer alan tarhiyat öncesi uzlaşmaya ilişkin usul ve esasları belirlemek amacıyla da ***Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği***[3884] hazırlanmış olup hangi hususların tarhiyat öncesi uzlaşma kapsamında olduğuna bakılmasında fayda görülmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun *tarhiyat öncesi uzlaşma*nın düzenlendiği ek madde 11 hükmünde, Kanun'un 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi hâlinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç olmak üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığının vergi incelemesine dayanılarak ***tarh edilecek vergiler*** ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyaı cezaları ile 6.800 Türk Lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında tarhiyat öncesi uzlaşma yapılmasına izin verebileceği belirtilmiştir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin 2. maddesine göre, Yönetmelik'in kapsamına, Vergi Usul Kanunu'nun 359. maddesinde yazılı fiillerle vergi ziyaına sebebiyet verilmesi hâlinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç olmak üzere, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca yapılan vergi incelemelerine dayanılarak ***tarh edilecek*** ve Hazine ve Maliye Bakanlığı vergi dairelerinin tarha yetkili olduğu bütün vergi, resim ve harçlar ile bunlara ilişkin olarak kesilecek vergi ziyaı cezaları ile 5.000 Türk Lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezaları girmektedir. Vergi Usul Kanunu kapsamı açısından Türk Vergi Sistemi'nde iki aşamadan biri olarak tarhiyat öncesi uzlaşmaya, vergi incelemelerine dayanılarak tarh edilecek vergi, resim ve harçlar için henüz

[3882] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 475.
[3883] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 165.
[3884] **Bkz.:** 31.10.2011 Tarihli ve 28101 Sayılı Resmî Gazete.

tarhiyat yapılmadan başvurulmaktadır[3885]. Nitekim doktrinde uzlaşma kapsamı, *vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler* olarak belirtilmiştir[3886].

O hâlde tarhiyat öncesi uzlaşmada uzlaşmaya varılması hâlinde, uzlaşılan kısım dışında kalan verginin tarhından vazgeçilmiş olmaktadır[3887]. Bu kapsamda tarhiyat öncesi uzlaşmada, uzlaşma konusu, tarh ve dolayısıyla tahakkuk ettirilmemiş bir vergidir. Dolayısıyla daha önceden hukukî varlık kazanmış bir tarhın değiştirilmesinden ya da kaldırılmasından söz edilememektedir ve burada da uzlaşmanın tahakkuk ettirilecek vergi konusunda yapıldığı söylenebilir.

Uzlaşma tutanağının tahakkuk fişi yerine geçtiği ve uzlaşılan vergi ile cezalar hakkında ayrıca bir ihbarname düzenlenmeyeceği ifade edilmektedir[3888]. Uzlaşılan vergi miktarı için herhangi bir hukukî başvuru yapılması mümkün olmadığından dolayı verginin tahakkuk etmekte olduğu[3889]; zira uzlaşmanın sağlanması hâlinde uzlaşma tutanağının düzenlenip imzalanması ile vergi kesinleştiği için, tahakkuk da etmiş olacağı belirtilmiştir[3890]. Başka ifadeyle *uzlaşma yoluna başvurulması hâlinde* uzlaşılan hususlar hakkında tarafların dava açamayacağı ve şikâyette bulunamayacağı sebebiyle, verginin, uzlaşma tutanağının imzalanmasıyla tahakkuk ettiği belirtilmektedir[3891]. Bu anlamda uzlaşılan vergiler, uzlaşma tutanağının imzalanmasıyla tahakkuk etmektedir[3892].

Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun *uzlaşma komisyonu muamelelerinin kesinliği*nin düzenlendiği ek madde 6 hükmünde, uzlaşma komisyonlarının tutacakları uzlaşma tutanaklarının kesin olup mükellefin üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı ve hiçbir mercie şikâyette bulunamayacağı[3893]; *uzlaşma ve vergi mahkemesinde dava açma*nın düzenlendiği ek

[3885] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 730.
[3886] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 178.
[3887] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 475.
[3888] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 241.
[3889] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117, 189.
[3890] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143.
[3891] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 306.
[3892] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 98.
[3893] 2686 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda hem Vergi Usul Kanunu'nun ek madde 6 hem de ek madde 7 hükümlerinde uzlaşılan vergiye karşı dava açılamayacağına yönelik mükerrer düzenleme yapılmış olmanın yanı sıra; 2686 sayılı Kanun ile Vergi

madde 7 hükmünde de uzlaşmanın vaki olması hâlinde mükellefin üzerinde uzlaşılan vergi ve cezaya (bunlardan birisi üzerinde uzlaşılmış olsa dahi her ikisine) karşı dava açamayacağı belirtilmiştir[3894].

Yine Vergi Usul Kanunu'nun ek madde 11/2 hükmünde de tarhiyattan önce uzlaşmaya varılması hâlinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılamayacağı ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamayacağı belirtilmiştir[3895].

Doktrinde uzlaşma tutanağının kesinliğinin, idarî işlemin kesinliği anlamında olduğu ifade edilmektedir ve bu tutanağın icraîlik özelliğini haiz olduğu belirtilmektedir[3896].

Yukarda yer verilen bu düzenlemelerin Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmündeki mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları ve 27. maddesindeki tahakkuk fişinin kesinliği yönündeki kurallarla oldukça benzer olduğu görülmektedir. Beyannameye dayanan tarh usulüne değil de ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerine ilişkin olan uzlaşma yolunda da beyannameye dayanan tarh usulünde olduğu gibi, dava açmama ilkesi esas kılınmıştır. Nitekim burada, mükellef, beyanname ile değil; ancak idare ile uzlaşma göstermek suretiyle iradesini ortaya koymaktadır.

Bu anlamda doktrinde de ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatta verginin tahakkuku kapsamında *tarh işlemine karşı uzlaşmaya başvurulmuşsa* şeklinde

---

Usul Kanunu'nun ek madde 6/2 hükmünde yapılan kanun değişikliği de Vergi Usul Kanunu'na yanlış aktarılmıştır. Şöyle ki, 2686 sayılı Kanun ile değiştirilen Vergi Usul Kanunu'nun ek madde 6/2 hükmü, *"Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamaz ve hiçbir mercie şikâyette bulunamaz."* şeklindedir. **Bkz.:** TBMM, **213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc065/kanunmgkc065/kanunmgkc06502686.pdf, 11.04.2021. Ancak bu düzenleme hatalı bir şekilde aktarılmış ve anlam bozukluğuna sebep olmuştur. Vergi Usul Kanunu'nun yürürlükteki ek madde 6/2 hükmü, *"Mükellef veya adına ceza kesilen; üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunamaz."* şeklinde olup bu maddenin düzeltilmesi gerektiği düşünülmektedir.

[3894] Aynı düzenlemeler, Uzlaşma Yönetmeliği'nin *uzlaşmanın kesinliği*nin düzenlendiği 12 ile *uzlaşma ve vergi mahkemelerinde dava açma*nın düzenlendiği 13. maddelerinde yer almaktadır.

[3895] Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin *uzlaşmanın kesinliği ve dava konusu edilemeyeceği*nin düzenlendiği 17. maddesinde de uzlaşma komisyonlarının, uzlaşma neticesinde düzenleyecekleri uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu ve üzerinde uzlaşılan veya tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılamayacağı ve hiçbir mercie şikâyette bulunulamayacağı belirtilmiştir.

[3896] Taşdelen, **op. cit.,** s. 297.

irdelenen[3897] Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen uzlaşma yoluyla tahakkuk usulü, tarhiyatın gecikmesine sebep olan bu özel durumlarda, idare ile mükellefin bir araya gelerek mükellefin de kabulünü içeren bir iradesini yansıttığı bir idarî başvuru yoluna istinaden verginin tarhını ve bu suretle tahakkukunu düzenleyen bir usul olarak karşımıza çıkmaktadır.

Doktrinde uzlaşma tutanağının mükellefe veya vekiline verilen ve bu verilme ile tebliğ edilmiş sayılan nüshasının tahakkuk fişi yerine geçtiği ileri sürülmektedir[3898]. Kanaatimizce *uzlaşma tutanağı* da uzlaşma yoluyla tahakkuk usulünde ***tarh ve tahakkukun şeklî görünümü*** niteliğinde olmaktadır. Bu anlamda uzlaşma tutanağının imzalanmasıyla, artık uzlaşmaya varılan vergi tutarının değiştirilmesine yönelik olarak herhangi bir başvuru mekanizması kalmadığından dolayı, vergi tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Uzlaşma yoluyla tahakkuk usulünde vergilendirme sürecindeki tarh ve tahakkukun da *kaynaşmış*[3899] *ve birleşmiş durumda oldukları*[3900] söylenebilir.

Uzlaşma yoluyla tahakkuk usulünde, tarhiyatın gecikmesi[3901] ve aslında buna bağlı olarak tahakkukun gecikmesi sebebiyle vergi ödemesinin de geç yapılmasından dolayı, Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde kanunî dayanağı bulunan gecikme faizinin uygulanmakta olduğu da belirtilmelidir.

5.1.6.1.3. Pişmanlık Talepli Olarak Verilen Beyanname Yoluyla Tahakkuk Usulü

Beyana dayanan vergilerde uygulanan[3902] *pişmanlık ve ıslah müessesesi,* beyana tabi vergilerin zamanında beyan yapılmaması veya eksik ya da yanlış beyan yapılması hâllerini düzeltme imkânı sağlamaktadır[3903].

[3897] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 133-134.
[3898] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 289.
[3899] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 146.
[3900] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 170; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 113, 127, 285.
[3901] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 197.
[3902] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 472.
[3903] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 88.

Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesinde düzenlenen *pişmanlık ve ıslah*, tarh aşaması öncesine ilişkin uyuşmazlıkları çözme işlevine sahiptir[3904]. Nitekim pişmanlık ve ıslah, beyan üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen tüm vergiler için geçerli olmaktadır[3905].

Pişmanlık ve ıslah müessesesine ilişkin olarak hazırlanan ***mülga 63 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği***'nde[3906] Vergi Usul Kanunu'nun 371. maddesi uyarınca pişmanlık ve ıslah taleplerinin kabulü hâlinde re'sen takdir ve usulsüzlük hükümlerinin uygulanmaması ve *tahakkuk fişi esasında tarh ve tahakkuk ettirilecek vergiye*, zam uygulanmasının gerektiği belirtilmiştir. Bu kapsamda mezkûr Tebliğ'de, pişmanlık ve ıslah müessesesinin uygulanmasındaki vergilendirme sürecinin beyanname verilmesi, verilen beyannameye göre verginin tahakkuk fişiyle tarh ve tahakkuk ettirilmesi ve ardından tahsil edilmesi olarak düzenlenmiştir. Yine aynı Tebliğ'de tahakkuk fişi esasında tahakkuk ettirilecek vergiye uygulanacak zammın, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için *hesaplanması* ve vergi ile birlikte, haber verme tarihinden başlayarak 15 gün içinde ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

169 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği[3907] incelendiğinde de beyana dayanan vergiler hakkında öngörülen bir idarî çözüm olması sebebiyle, mükellefler tarafından pişmanlık talebiyle beyannameler verildiği takdirde vergi, tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilmektedir. Ayrıca verginin ödenmesi için, *tahakkuk ettirilen verginin* haber verme tarihinden itibaren l5 gün içinde ödenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Doktrinde tahakkuku beklemeden yapılan ödemelerin bir örneği olarak, pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerde verginin tahakkuk edilip edilmediğine bakılmaksızın verginin ödenmesi gerektiği belirtilmektedir[3908]. Bu kapsamda pişmanlık talepli olarak verilen beyanname yoluyla tahakkuk usulünde tahsil aşamasına, tahakkuk olmaksızın geçilmekte olup tahakkuk etmemiş verginin,

---

[3904] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 211
[3905] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 253.
[3906] **Bkz.:** Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mevzuat,** (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 15.10.2022.
[3907] **Bkz.:** 31.12.1985 Tarihli ve 18975 Sayılı Resmî Gazete.
[3908] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135.

muaccel hâle gelmekte olduğu ileri sürülmektedir[3909]. Bu durumda vergi borçlarının ödenmesi açısından özellikli durumlardan birisinin de pişmanlıkla beyan edilen matraha isabet eden vergilerin olduğu ifade edilmektedir[3910].

Vergi Usul Kanunu uyarınca pişmanlık talepli olarak verilen beyanname yoluyla tahakkuk usulü, tarhiyatın gecikmesine sebep olan bu özel durumlarda, mükellefin kabulünü içeren bir iradesini yansıttığı bir idarî başvuru yoluna istinaden verginin tarhını ve bu suretle tahakkukunu düzenleyen bir usul olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin tevdi olunması ya da eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının tamamlanması veya düzeltilmesi üzerine tahakkuk fişi ile[3911] tarh ve tahakkukunu düzenleyen pişmanlık talepli olarak verilen beyanname yoluyla tahakkuk usulünde de vergilendirme sürecindeki tarh ve tahakkukun da *bir arada*[3912] gerçekleştiği söylenebilir.

5.1.6.1.4. İzaha Davet Yoluyla Tahakkuk Usulü

6728 sayılı Kanun[3913] değişikliği ile Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesinde düzenlenen ve ardından 7194 sayılı Kanun ile de değişikliklere gidilen *izaha (açıklamaya) davet müessesesi, vergi uyuşmazlıkları* kapsamında ele alınmaktadır[3914]. Doktrinde, izaha davet uygulamasının bir ölçüde uzlaşma müessesesine benzediği ileri sürülmektedir[3915].

İzaha davet usulü kapsamındaki konulardan birisi de ek tarh yapılması[3916] olup mükellefin izaha daveti sonucunda da vergilerin tahakkuku söz konusu olmaktadır[3917]. Aslında mükellefler vergi idaresince izaha davet edilebileceği gibi, Vergi Usul

[3909] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 444.
[3910] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 77.
[3911] Taşdelen, **op. cit.,** s. 293.
[3912] Kırbaş, **op. cit.,** s. 108; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 170.
[3913] 6278 sayılı Kanun'un tam adı şu şekildedir: ***Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*. Bkz.:** 09.08.2016 Tarihli ve 29796 Sayılı Resmî Gazete.
[3914] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 467.
[3915] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 74.
[3916] Başaran Yavaşlar, **İzaha Davet,** s. 10.
[3917] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 185.

Kanunu'nun 413. maddesi uyarınca, mükellefler de izahat talebinde bulunabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu'nun 370. maddesine göre, vergi incelemesine başlanılmadan veya takdir komisyonuna sevk edilmeden önce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğuna dair yetkili merciler tarafından yapılmış ön tespitler hakkında tespit tarihine kadar ihbarda bulunulmamış olması kaydıyla mükellefler izaha davet edilebilir.

519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin[3918] *izaha davetin kapsamı*nın düzenlendiği madde 5.1. hükmünde, Vergi Usul Kanunu'nun 341. maddesinde düzenlenen vergi ziyaının kanunî tanımına ve hangi hâllerin vergi ziyaı sayıldığı hususuna yer verildikten sonra, verginin ziyaa uğradığına delalet eden emarelerin tespit edilmesine bağlı olarak işleyen izaha davet müessesesi kapsamında, Hazine ve Maliye Bakanlığına bağlı ilgili birimlerce verginin ziyaa uğradığına delalet eden emareler bulunduğu yönünde yapılan çalışmalar neticesinde belirlenen konulara ilişkin olarak haklarında ön tespit yapılanların izaha davet edileceği belirtilmiştir. Yine mezkûr Tebliğ'in *izahın değerlendirilmesi sonucu vergi ziyaına neden olunduğunun tespit edilmesi üzerine yapılacak işlemler*in düzenlendiği madde 5.3.2. hükmünden hareketle, komisyonun değerlendirme sonucunu içeren yazısının tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 gün içinde verilen beyanname ile verginin tahakkuk edeceği anlaşılmaktadır.

Bu anlamda Vergi Usul Kanunu uyarınca izaha davet yoluyla tahakkuk usulü, idare ile mükellefin bir araya gelerek mükellefin de kabulünü içeren bir iradesini yansıttığı bir idarî başvuru yoluna istinaden verginin tarhını ve bu suretle tahakkukunu düzenleyen bir usul olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda komisyonun değerlendirme sonucu sebebiyle verilen beyanname üzerine tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkukunu düzenleyen izaha davet yoluyla tahakkuk usulünde de vergilendirme sürecindeki tarh ve tahakkukun da *(eriyerek) birleşmiş*[3919] şekilde gerçekleştiği söylenebilir.

[3918] **Bkz.:** 30.07.2020 Tarihli ve 31201 Sayılı Resmî Gazete.
[3919] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 197, 207.

5.1.6.1.5. Kanun Yolundan Vazgeçme Yoluyla Tahakkuk Usulü

Verginin tahakkuku kapsamında incelenen konulardan birisi de *tarh işlemine karşı açılan davada kanun yolunda vazgeçilmişse* hususudur[3920].

Vergi Usul Kanunu'nda 7194 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında bir idarî çözüm yolu olarak[3921] ihdas edilen ve *istinaf/temyizden vazgeçme* olarak da ifade edilen[3922] kanun yolundan vazgeçme suretiyle de vergilerin tahakkuk ettiği görülmektedir. Vergi Usul Kanunu'nun *kanun yolundan vazgeçme*nin düzenlendiği 379. maddesinde, kanun yolundan vazgeçme usulü ile, Danıştay'ın bozma kararı üzerine verilen kararları hariç olmak üzere, vergi ve/veya ceza ihbarnamelerine karşı süresinde açılan davalarda, vergi mahkemesince verilen istinaf yolu açık kararlar ile bölge idare mahkemesince verilen temyiz yolu açık kararlar uyarınca kaldırılan ve tasdik edilen vergi ve cezalarına ilişkin olarak maddede yer verilen oranların tahakkuk edeceği belirtilmiştir[3923]. Dolayısıyla kanun yolundan vazgeçme çözümüne, Vergi Usul Hukuku'nda ikmalen, re'sen ve vergi idaresince tarh edilen vergiler hakkında başvuru yapmak mümkündür[3924]. Vergi Usul Kanunu'nun 379. maddesinde bu şekilde tahakkuk eden tutarların tahakkuk tarihinden itibaren 1 ay içinde ödeneceği kurala bağlanmış olduğundan dolayı, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verilmesi ile tarh ve tahakkuk ettirilen bu vergilerin, 1 ay içinde ödenmesi gerekecektir.

Mükellef için geçerli olan kanun yoluna başvuru süresi içerisinde, dava konusu vergi ve/veya vergi cezalarının tümü için kanun yolundan vazgeçildiğine ilişkin dilekçenin ilgili vergi dairesine verilmesi şartıyla, kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın, söz konusu vergilerin tahakkuk edeceğini belirtmek gerekir[3925]. Böylece, yargısal denetimde mahkeme kararıyla kaldırılan vergiler yönünden tahakkuk hukukî etkisinin, kanun yolundan vazgeçme çözüm yolu ile ortaya çıktığı görülmektedir. Bu bağlamda kanun

[3920] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 135.
[3921] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 476.
[3922] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 232.
[3923] Bu konuda detaylı bilgi için **ayrıca bkz.:** Yasemin Taşkın, "Yeni Bir İdari Çözüm Yolu: Kanun Yolundan Vazgeçme", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 325, Ocak 2020, ss. 29-37.
[3924] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 244.
[3925] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 99.

yolundan vazgeçme, vergi uyuşmazlığına ilişkin vergi mahkemesi ya da bölge idare mahkemesi kararlarının kesin hüküm etkisine kavuşmalarını önleyen bir çözüm yolu olarak karşımıza çıkmaktadır.

Kanun yoluna başvurma aşamasında uzlaşma[3926] olarak da ifade edilen kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin idareye ulaşmasıyla, vergilendirme sürecindeki tarh ve tahakkuk aşamasının *birleştiği*[3927] söylenebilir. Genel olarak bu bilgiler ışığında, Vergi Usul Kanunu uyarınca kanun yolundan vazgeçme yoluyla tahakkuk usulü, idare ile mükellefin bir araya gelerek mükellefin de kabulünü içeren bir iradesini yansıttığı bir idarî başvuru yoluna istinaden verginin tarhını ve bu suretle tahakkukunu düzenleyen bir usul olarak karşımıza çıkmaktadır.

5.1.6.2. Gümrük Hukuku'nda İdarî Çözüm Yoluyla Tahakkuk Usulü

Gümrük uyuşmazlıklarının idarî çözüm yolları[3928], Gümrük Kanunu'nun on ikinci kısmında 241 ila 244. maddeleri arasında *itirazlar* kapsamında *tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idari kararlara itiraz, gümrük vergilerinin hesaplanmasında esas alınan kimyevi tahlil sonuçlarına itiraz*[3929] ve *uzlaşma* şeklinde

[3926] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 244.
[3927] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 297.
[3928] Gümrük uyuşmazlıklarının idarî çözüm yollarının doktrinde ayrıca, *gümrük uyuşmazlıklarının idarî yollarla çözümü* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 173; *gümrük vergisi uyuşmazlıklarının idari aşamada çözümü, uyuşmazlıkların idari aşamada çözümlenmesi* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Nevzat Saygılıoğlu, "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 127, Yıl: 11, Temmuz 2003, ss. 33-36, 33, 35, ***("Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları");*** *gümrük uyuşmazlıklarının idari aşamada çözüm yolları* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Demirbaş, Gök, **op. cit.,** s. 77; Karadağ, Organ, **op. cit.,** s. 373; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 171; *gümrük uyuşmazlıklarının idare ile yükümlü arasında barışçıl yollarla çözümlenmesi* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 286; *gümrük vergi uyuşmazlıklarında çözüm yolları* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Şahin, **op. cit.,** s. 96-97; *gümrük uyuşmazlıkları için idari yollar* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 173; *idari yollar* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 357; *uyuşmazlıkların idari süreçte çözümü* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Selen, **op. cit.,** s. 296; *idari başvuru olanakları* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 743; *idarî çözüm yolları* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Ahmet İnneci, Mehmet Tosuner, "Türkiye'de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi,** 174, Ocak-Haziran 2018, ss. 402-430, s. 406; *gümrük uyuşmazlıklarında idari süreç* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Metin Taş, "Gümrük İdaresinin Vergileme İşlemlerinde Yargı Yolu ve Anayasal Bir Sorun", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 156, Yıl: 13, Aralık 2005, ss. 203-206, s. 203.
[3929] Doktrinde bu idarî başvuru yolunun, *tahlile itiraz-ikinci tahlil* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 289. **Ayrıca bkz.:** İnneci, Tosuner, **op. cit.,** s. 408; Selen, **op. cit.,** s.

düzenlenmiştir[3930]. Bunun dışında yine Gümrük Kanunu'nun madde 234/3 hükmünde, maddede belirtilen aykırılıkların gümrük idaresince tespit edilmesinden önce beyan sahibince bildirilmesi durumunda söz konusu cezalar %10 oranında uygulanmakta olup bu hukukî mekanizma da *gümrük para cezalarında ihbar (pişmanlık) uygulaması* şeklinde, gümrük uyuşmazlıklarının idarî çözüm yollarından biri olarak ele alınmıştır[3931]. Gümrük uyuşmazlıklarının çözümlenmesindeki idarî aşamada çözüm yollarının, *uzlaşma, itiraz* ve *üst makamlara başvuru*dan[3932] teşekkül olduğu ifade edilmektedir[3933]. İlaveten gümrük uyuşmazlıklarına yönelik genel olarak başvuru olanakları kapsamında İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11. maddesi uyarınca yapılan başvuruların da ele alınmakta olduğu görülmektedir[3934].

Burada hemen belirtilmelidir ki, Gümrük Hukuku'nda idarî çözüm yolu, Vergi Usul Hukuku'ndan farklıdır. Gümrük Hukuku'nda kural olarak gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar idarî aşamada çözümlenmek zorundadır ve bu aşamada çözüm alınamadığında yargı yoluna başvuru mümkün olmaktadır[3935]. Başka bir anlatımla diğer vergi uyuşmazlıklarının aksine, gümrük vergilerinde yargıya başvurma imkânı, idarî yola öncelikle başvuru yapmakla sağlanmaktadır[3936].

5.1.6.2.1. Düzeltme Yoluyla Tahakkuk Usulü

Aslında Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metnindeki[3937] düzenlemeler incelendiğinde, itirazdan önce yapılacak bir *düzeltme talebi* de hükme bağlanmıştır. Bu anlamda bahsi geçen düzenlemeler ile itiraz aslında, düzeltme talebinden sonraki gümrük uyuşmazlıklarının çözümündeki *ikinci idarî aşama* niteliğinde olmuştur[3938]. Zira 5911 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce, Gümrük Kanunu'nun madde 242/1 hükmünde, mükelleflerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri için tebliğ

307. Yine doktrinde bu idarî başvuru yolunun *kimyevi tahlil sonuçlarına itiraz* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 448.

3930

3931 İnneci, Tosuner, **op. cit.,** s. 406-418.

3932 Yerci, **Gümrük Hukuku,** s.

3933 Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 173.

3934 Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 743.

3935 Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 284.

3936 Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 191.

3937 **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu.**

3938 Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 288.

tarihinden itibaren 15 gün içinde ilgili gümrük idaresine verecekleri bir dilekçe ile düzeltme talebinde bulunabileceği; madde 242/3 hükmünde de düzeltme taleplerine ilişkin kararlara, idarî kararlara, gümrük vergilerine ve cezalara karşı 7 gün içinde kararı alan gümrük idaresinin bağlı bulunduğu gümrük başmüdürlüğü nezdinde itirazda bulunabileceği belirtilmiştir.

5911 sayılı Kanun değişikliği ile düzeltme talep etme hakkı kaldırılmış[3939] olup bu başlık altında gümrük vergilerinin düzeltme yoluyla tahakkuk usulü bağlamında ise 5911 sayılı Kanun değişikliklerinden sonra hâkim olan ve doktrinde gümrük vergileri açısından *gümrük yükümlülüğünün sona ermesi* kapsamında ele alınan[3940] hukukî duruma ilişkindir.

Fazla ya da kanunsuz alınmış vergiler[3941]*, gümrük vergilerinin geri verilmesi*[3942] *ya da kaldırılması*[3943] olarak ifade edilen[3944] bu hukukî yol, Vergi Usul Hukuku'nda düzenlenen hata kapsamında *fazla vergi istenmesi veya alınması* ile *eksik vergi istenmesi veya alınması* şeklinde tasnif edilerek ele alınmaktadır[3945].

Bu başlık altında ele alınan idarî başvuru yolu, mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nda *verginin geri verilmesi;* mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda da *verginin geriverilmesi ve istenmesi* olarak hükme bağlanmıştır. Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 85. maddesinde *geriverme* düzenlenmiş olup Kanun'a göre gümrük vergisinden muaf olduğu halde yanlışlıkla alındığı anlaşılan vergilerin geri verileceği düzenlenmiştir. Dolayısıyla, bu hâlde eşya vergi dışında tutulması gerekirken, hata yapılarak vergilendirilmiştir[3946]. Yine mezkûr Kanun'un 87. maddesinde de *fazla alınmış vergilerin geriverilmesi* düzenlenmiş olup Kanun'a göre fazla alındığı anlaşılan vergilerin geri verileceği; ancak maddî hesap hatası sebebiyle

[3939] Selen, **op. cit.,** s. 296.
[3940] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 85-86.
[3941] Demirkan, **op. cit.,** s. 105.
[3942] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 87.
[3943] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 513.
[3944] Doktrinde ayrıca bu hukukî yolun *verginin geri verilmesi veya kaldırılması* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 86; *gümrük vergilerinin geri verilmesi veya kaldırılması* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 243; *gümrük vergisinin geri verilmesi ya da kaldırılması* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Selen, **op. cit.,** s. 248.
[3945] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 223.
[3946] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 87.

fazla alınmış olan vergilerin, geri verilmesi hususunda mükellefler tarafından talepte bulunulabileceği belirtilmiştir. Nitekim Gümrük Kanunu'nun gümrük yükümlülüğünün yer aldığı dokuzuncu kısmın beşinci bölümünde *vergilerin geri verilmesi veya kaldırılması* hususu düzenlenmiştir.

Türk Vergi Hukuku'nda reddiyat ya da red (ret) ve iade kavramlarıyla ifade edilen gümrük vergilerinin geri verilmesi işleminin bir düzeltme işlemi olduğu ve gümrük vergilerinin geri kaldırılmasının da ilke olarak terkin (silme) ile benzediğinin kabul edilebileceği ileri sürülmektedir[3947]. Doktrinde başka bir görüşte de gümrük vergilerinin kaldırılmasının ilke olarak vergi hukukundaki terkin işlemine benzediğinin belirtilebileceği ifade edilmiştir[3948]. Bu kapsamda gümrük vergilerinde de tıpkı Vergi Usul Kanunu'nda hükme bağlanan vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesinde olduğu gibi, mükellefin başvurusu ile ya da başvuru olmaksızın da idare tarafından re'sen geri verme veya kaldırma yapılabilmektedir[3949]. Bu anlamda gümrük vergisinin geri verilmesi ya kaldırılması, mükellefin herhangi bir başvurusu olmadan da kontrol sonucu yapılan tespitlerde gümrük idaresi tarafından kendiliğinden (doğrudan) yapılabilmektedir[3950]. Dolayısıyla gümrük vergilerinin geri verilmesi ya da kaldırılmasına, re'sen idare tarafından karar verilebileceği gibi; mükellefin bir talebi üzerine de bu karar idarece verilebilmektedir[3951].

Öncelikle belirtmek gerekir ki, beyana dayanan tahakkuk usulüyle tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinde de tıpkı Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergilerde olduğu gibi, düzeltme yoluna başvurabilmek için, ihtirazî kayıt konulması gerekmemektedir[3952]. Zira mükellefin beyanına dayanarak yapılmakla birlikte, Gümrük Kanunu'nun 211. maddesinde düzenlenen vergilerin kaldırılması ya da geri verilmesi yönünde bir hukukî sebep mevcut olduğunda, mükellef beyanını ihtirazî kayıtla vermemiş olsa bile, itiraz edilmesi mümkündür[3953]. Dahası, Gümrük

[3947] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 245, 247-248 .
[3948] Selen, **op. cit.,** s. 248.
[3949] Şahin, **op. cit.,** s. 91.
[3950] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 450.
[3951] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 513.
[3952] **Ayrıca bkz.:** Zeynel Onur İleri, "Gümrük Kanununa Göre Haksız Ödenen Verginin İadesinde Beyanın Bağlayıcılığı ve İhtirazi Kayıt", **Vergi Dünyası,** Sayı: 431, Yıl: 36, Temmuz 2017, ss. 119-121, s. 120.
[3953] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 759.

Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca açık hatanın varlığında, beyanname verildikten ve vergiler ödendikten sonra, itiraz etme ve dava açma süresi geçirildikten sonraki 3 yıl içinde, gümrük idaresine geri verme talebinde bulunulabilmektedir[3954]. Dolayısıyla, Gümrük Kanunu'nun 211. maddesindeki hâller vuku bulduğunda, beyanın bağlayıcılığından bahsedilememekte olup mükellefin itiraz ve devamında dava açma haklarının mevcut olduğunu belirtmek gerekmektedir[3955]. Bu bağlamda nasıl ki Vergi Usul Hukuku'nda vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi, ihtirazî kayıtla; yani çekinceli olarak verilmemiş beyannameler açısından tahakkuk ettirilmiş bir vergiye karşı *saklı kalan bir kanunî olanak*[3956] olmakta ise, Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi de tahakkuk ettirilmiş gümrük vergilerine karşı yapılacak başvurularda saklı bir kanunî olanak niteliğindedir.

Nitekim Danıştay kararlarında, gümrük vergisinin iade istemine dayanak olarak gösterilen 211. maddenin de yer aldığı Gümrük Kanunu'nun dokuzuncu kısmının beşinci bölümünde beyanın bağlayıcı olduğu yolunda ya da ödenen vergilerin iadesinin istenebilmesi için beyannameye ihtirazî kayıt konulması gerektiği yolunda bir düzenleme bulunmadığı belirtilmiştir[3957].

[3954] Selen, **op. cit.,** s. 311.
[3955] İleri, **op. cit.,** s. 120.
[3956] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112-113.
[3957] **Örnek kararlar için bkz.:**

- Danıştay 7. Dairesi, 14.03.2018 Tarihli ve E. 2015/1499, K. 2018/1666 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-1499-k-2018-1666-t-14-3-2018, 22.01.2022.
- Danıştay 7. Dairesi, 14.03.2018 Tarihli ve E. 2015/1498, K. 2018/1665 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-1498-k-2018-1665-t-14-3-2018, 22.01.2022.
- Danıştay 7. Dairesi, 12.10.2015 Tarihli ve E. 2012/3016, K. 2015/4954 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-3016-k-2015-4954-t-12-10-2015, 29.01.2022.
- Danıştay 7. Dairesi, 09.04.2015 Tarihli ve E. 2011/7607, K. 2015/1987 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-7607-k-2015-1987-t-9-4-2015, 19.02.2022.
- Danıştay 7. Dairesi, 02.04.2014 Tarihli ve E. 2010/8251, K. 2014/1805 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-8251-k-2014-1805-t-2-4-2014, 19.02.2022.

Ayrıca Gümrük Hukuku'nda öngörülen bu kanunî düzeltme hakkı, mükellefin beyanına dayanmayan gümrük vergilerinin tahakkuku için de başvurulabilecek bir çözüm yoludur[3958].

Gümrük Kanunu'nun 210. maddesinde, *geri verme* ve *kaldırma*nın neyi ifade ettiği hükme bağlanmış olup bu kapsamda ödenmiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen geri ödenmesi, *geri verme;* henüz ödenmemiş olan gümrük vergilerinin tamamen veya kısmen alınmamasına karar verilmesi de *kaldırma* olarak tanımlanmıştır. Bu anlamda gümrük vergilerinde vergilerin hatalı bir şekilde ödenmesi/tahsil edilmesi ya da hatalı tahakkuku söz konusu olabilmektedir[3959]. Nitekim gümrük vergisinin geri verilmesi veya kaldırılması kapsamındaki hususlardan birisinin de *vergilerin hatalı ödenmesi veya tahakkuku* olduğu ifade edilmektedir[3960].

Bu noktada hukuka aykırı bir tahsil ya da tahakkuk tespiti var ise her halükârda gümrük idaresince alınacak bir kaldırma ya da geri verme kararına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durumun tahakkuk yönünden anlamı ise, küllî bir vergi kaldırma ya da geri vermenin söz konusu olmadığı hâllerde, gümrük idaresinin yapacağı yeni hesaba göre bir vergi tahakkuk gerçekleşecektir. Başka bir ifadeyle düzeltme yoluyla tahakkuk usulü kapsamında vergilendirme süreci işletilecektir.

Nitekim 5911 sayılı Kanun değişikliği öncesinde, itiraz yapılmadan tüketilmesi gereken bir idarî başvuru yolu olarak kurala bağlanan düzeltme talebine ilişkin olarak da düzeltme talebinin mükellefin halı olmasından bahisle kabul edildiği hâllerde, vergi tahakkukunun buna göre düzeltileceği ya da mükellefin talebinden farklı bir tahakkuk gereken hâllerde de vergilerin yine bu gerekliliğe uygun olarak düzeltilmek suretiyle tahakkuk ettirileceği belirtilmiştir[3961].

Gümrük Kanunu'nun madde 211/2 hükmünde, kanunen ödenmemeleri gereken gümrük vergilerinin, söz konusu vergilerin tebliğ edilmesi ve 3 yıl içinde de gümrük idaresine bir başvurunun yapılması üzerine geri verileceği veya kaldırılacağı;

[3958] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 759.
[3959] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 248.
[3960] Selen, **op. cit.,** s. 248.
[3961] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 288.

kontrol ve denetleme sonucunda da geri verme veya kaldırmayı gerektiren hâllerden birinin tespiti üzerine de aynı süre içinde geri verme veya kaldırma işleminin re'sen idarece yapılacağı belirtilmiştir. Bu anlamda kanunen ödenmemesi gereken gümrük vergilerinin mükellefe tebliğinden itibaren 3 yıllık süre içerisinde ya mükellefin başvurusu ya da kontroller sonucunda düzeltme gerektiren durumların idare tarafından tespiti üzerine re'sen düzeltme yoluyla tahakkuk usulüyle tahakkuk gerçekleştirilebilecektir.

5.1.6.2.2. Uzlaşma Yoluyla Tahakkuk Usulü

Uzlaşma yolu[3962], itiraz ile birlikte, gümrük uyuşmazlıklarının *idarî aşamada çözüm yolları* olarak ele alınmaktadır[3963]. Bu kapsamda uzlaşma, *gümrük uyuşmazlıklarının idari yollarla çözümü* kapsamındaki[3964], *idarî yollar*dan[3965], *idarî çözüm yolları*ndan[3966] biridir.

Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde uzlaşma mekanizması[3967], ***6111 sayılı Kanun[3968]*** ile Gümrük Kanunu'nun 244. maddesi ile ihdas edilmiş olup bu kapsamda gümrük vergileri açısından uzlaşma müessesesinin yeni sayılabilecek bir müessese olduğu ifade edilmektedir[3969] ve bu suretle gümrük vergileri açısından idarî çözüm yollarındaki önemli bir eksikliğin giderildiği belirtilmektedir[3970]. Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinde, gümrük uzlaşma komisyonlarının kurulması, çalışması ile bu madde kapsamında yapılacak işlemlere ilişkin usul ve esasların yönetmelikle düzenleneceği belirtilmiş olup bu kapsamda hazırlanan Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği'nin beşinci bölümünde yer alan *uzlaşmanın sonuçları*na ilişkin düzenlemelere de yer verilmesinde fayda görülmektedir.

[3962] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 357.
[3963] Demirbaş, Gök, **op. cit.,** s. 77; Karadağ, Organ, **op. cit.,** s. 373.
[3964] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 171, 185.
[3965] Şahin, **op. cit.,** s. 96-97; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 357.
[3966] İnneci, Tosuner, **op. cit.,** s. 406-409.
[3967] Selen, **op. cit.,** s. 297.
[3968] 611 sayılı Kanun'un tam adı şu şekildedir: ***Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.*** **Bkz.:** 25.02.2011 Tarihli ve 27857 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.
[3969] İnneci, Tosuner, **op. cit.,** s. 409.
[3970] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 185.

Uzlaşma müessesesinin Gümrük Kanunu'nda düzenlenmek suretiyle gümrük vergileri için öngörülmediği süreçte, uzlaşma müessesesinin işlevinin kısmen düzeltme mekanizması içerisinde gerçekleştirildiği ifade edilmektedir[3971].

Uzlaşma müessesesinin gümrük vergileri açısından işlevi, Vergi Usul Kanunu'nun bu Kanun'a tabi vergiler açısından işlevi ile aynıdır. Nitekim gümrük vergilerinde de uzlaşma, mükellef ile idareler arasındaki uyuşmazlıkların yargı yoluna gidilmeksizin idarî aşamada çözülmesini sağlamakta[3972] ise de Vergi Usul Hukuku ile Gümrük Hukuku'nun uzlaşma kurumuna bakış açıları birbirinden farklılık arz etmektedir[3973].

Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinde gümrük idarelerince düzenlenen *ek tahakkuk alacaklar* için mükellef tarafından uzlaşma başvurusu yapılabileceği belirtildikten sonra; beyan ile gümrük idaresi tarafından yapılan tespit sonucunda belirlenen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacaklarının, gümrük idaresi tarafından tespit edilmesinden önce beyan sahibi tarafından bildirilen farklılıklara ilişkin tebliğ edilen gümrük vergileri alacaklarının ve bu Kanun ve ilgili diğer kanunlar uyarınca gümrük idaresi tarafından düzenlenen idarî para cezalarının uzlaşma kapsamında olduğu kurala bağlanmıştır. Bu anlamda Gümrük Kanunu'nda uzlaşmanın kapsamında mükellefin beyanı ile ilişkilendirilen gümrük vergilerinin bulunması[3974]; ancak Vergi Usul Kanunu uyarınca beyannameye dayanan tarh usulü ile tarh edilen vergilerin uzlaşma kapsamına alınmamış olması, bu iki kanunî uzlaşma müesseselerini birbirlerinden farklı kılmaktadır[3975].

Bunun dışında gümrük vergilerinde itiraza başvuru, dava açmak bir ön koşul niteliğinde zorunlu karakter taşımakta iken; mükellefler tarafından uzlaşmaya başvurulması zorunlu değildir[3976]. Dolayısıyla yargı yoluna başvurmak isteyen

[3971] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 283.
[3972] Şahin, **op. cit.,** s. 97.
[3973] Taşkın, **Vergi ve Gümrük Hukukunda Uzlaşma,** s. 28.
[3974] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 186.
[3975] Taşkın, **Vergi ve Gümrük Hukukunda Uzlaşma,** s. 28.
[3976] Selen, **op. cit.,** s. 296.

gümrük vergisi mükellefleri için uzlaşma, seçimlik bir idarî çözüm yolu iken; itiraz zorunlu bir idarî çözüm yoludur.

Nitekim Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinde, henüz itiraz başvurusu yapılmamış veya itiraz edilmiş olmakla birlikte, itirazı henüz sonuçlandırılmamış gümrük vergileri hakkında, ***5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu***'nda[3977] yer alan kaçakçılık suçları ile ilişkili olması hâlleri hariç olmak üzere, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde uzlaşma talebinde bulunulabileceği; uzlaşma talebinde bulunulması hâlinde, itiraz veya dava açma süresinin duracağı; uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâllerinde sürenin kaldığı yerden işlemeye başlayacağı, sürenin bitimine 5 günden az kalmış olması hâlinde, bu sürenin 5 güne tamamlanacağı belirtilmiştir.

Gümrük vergilerinde uzlaşma ve itiraz şeklindeki idarî çözüm yolları, aynı anda kullanılamamakta olup uzlaşma sonrasında itiraza başvurulması mümkün iken; itiraza konu edilmiş gümrük vergileri hakkında uzlaşma hükümlerinden yararlanılamadığı ifade edilmektedir[3978]. Ancak burada belirtmek gerekir ki, Gümrük Kanunu'nun mülga 244. maddesinde 6111 sayılı Kanun değişikliği ile yeniden yapılan düzenlemede, henüz itiraz başvurusu yapılmamış gümrük vergileri ve cezalar için uzlaşma yapılması kuralı getirilmiştir. Yani bu anlamda gümrük vergilerine yönelik olarak düzenlenen uzlaşma çözüm yolunun ilk hâlinde itiraza başvuran mükelleflere, hiçbir koşulda uzlaşmadan yararlanma hakkı tanınmamıştır. Ancak Gümrük Kanunu'nun yine 244. maddesinde 7190 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonucunda, itiraz edilmiş olmakla birlikte; itirazı henüz sonuçlandırılmamış gümrük vergileri hakkında uzlaşma çözüm yoluna başvuru imkânı getirilmiştir.

Gümrük Yönetmeliği'nin *itiraz ve uzlaşma hakkının aynı anda kullanılmaması*nın düzenlendiği 25. maddesinde de tebliğ edilen alacaklar için Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde düzenlenen itiraz hakkı ile 244. maddesinde düzenlenen uzlaşma hakkının aynı anda kullanılmayacağı; uzlaşmaya konu edilen alacakların uzlaşma başvurusundan feragat edilmesi, uzlaşma talebinin reddedilmesi,

[3977] **Bkz.:** 31.03.2007 Tarihli ve 26479 Sayılı Resmî Gazete.
[3978] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 177.

uzlaşmanın vaki olmaması veya temin edilememesi hâllerinde Kanun'un 242. maddesi çerçevesinde itiraza konu olabileceği ve itirazın henüz sonuçlandırılmamış olması kaydıyla alacağın tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde uzlaşma talebinde bulunulabileceği belirtilmiştir. Bu anlamda gümrük vergilerine yönelik itirazın başlangıcı ve itiraz süresinin, uzlaşma ile çakışık bir biçimde düzenlendiği görülmektedir.

İtirazdan ya da itiraza yönelik bir karar alınmasından önce başvurulması gereken uzlaşma, itiraz süresini durdurmaktadır[3979]. Ancak Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinde, uzlaşmanın itirazın yanı sıra dava açma süresini de durduracağı hükme bağlanmış olsa da itiraz yolu tüketilmeden dava açılmamasının bir kural olması sebebiyle, uzlaşma sonucunda alınan kararın doğrudan dava konusu edilmesi mümkün olmamaktadır[3980]. Yani uzlaşma kapsamına alınmış malî unsurların birçoğunun itiraz yoluna tabi olması sebebiyle, bu malî unsurlar hakkında dava açılmadan önce itiraz çözüm yolunun tüketilmesi gerekmektedir[3981].

Bunun dışında Vergi Usul Hukuku'nda kanunî süresinde uzlaşmaya başvurmak suretiyle *verginin tahakkuku* önlenmiş[3982], ertelenmiş[3983] olduğu ileri sürülmektedir. Ancak daha önce belirtildiği üzere, Vergi Usul Hukuku'nun aksine, Gümrük Hukuku'nda ertelenebilir, ötelenebilir, durdurulabilir, engellenebilir nitelikte bir tahakkuktan gümrük vergileri açısından bahsedilemez. Durum bu olmakla birlikte, uzlaşmanın Gümrük Hukuku'ndaki verginin tahakkuku üzerindeki etkisinin, tıpkı idarî itiraz ve dava açılmasında olduğu gibi, tarhın icraîliği olan ***tahakkuku askıya alma*** olduğu düşünülmektedir. Başka bir ifadeyle uzlaşmaya başvurulduğu anda, tahakkuk ettirilmiş; yani ödenmesi gerekli bir aşamaya gelmiş olan gümrük vergilerinde uzlaşmaya başvurulduktan sonra tahakkukun hukukî varlığı uzlaşmanın sonucuna kadar askıda kalmış olmaktadır.

[3979] **Ayrıca bkz.:** Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 749.
[3980] Selen, **op. cit.,** s. 296.
[3981] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 749.
[3982] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 460.
[3983] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 154.

Gümrük Kanunu'nun madde 244/4 hükmünde, uzlaşma tutanaklarının kesin olup gereğinin idarece derhal yerine getirileceği ve vergi mükellefi ya da ceza muhatabının, üzerinde uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı, hiçbir mercie şikâyette bulunamayacağı düzenlenmiştir. Yine Gümrük Yönetmeliği'nin *uzlaşmanın kesinliği*nin düzenlendiği madde 21/2 hükmünde, uzlaşma tutanağının ilgili gümrük idaresine intikali üzerine, tahakkuk ve tebliğ edilmiş olan gümrük vergilerinin uzlaşılan tutarlara göre düzeltileceği belirtilmiştir. Yer verilen bu hükümler, Gümrük Hukuku'nda uzlaşma yoluyla tahakkuk usulünün hukukî temelini oluşturmaktadır.

Uzlaşılan gümrük vergisi alacağının kesinleşmekte olduğu ileri sürülmektedir[3984]. Dolayısıyla uzlaşma yoluyla, yeniden bir gümrük vergisi hesabı yapılacaktır ve bu hesaba ilişkin uzlaşma gerçekleştiğinde, bunun hukukî sonuçlarına karşı herhangi bir nitelikte başka bir denetim gerçekleştirilemeyecektir. Bu durum ise çalışmanın devamında ele alınacağı üzere, gümrük vergisinin idarî olarak kesinleşmesine sebep olacağından; uzlaşılmak suretiyle tarh edilen vergi, bu kesinleşmeye bağlı olarak tahakkuk da edecektir.

Gümrük Kanunu'nun madde 244/5 hükmünde uzlaşılan gümrük vergilerinin uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödeneceği kurala bağlanmıştır. Bu anlamda gümrük vergilerinin uzlaşılması kapsamındaki vergilendirme sürecinde bir tebliğ aşaması mevcuttur. Gümrük Yönetmeliği'nin *uzlaşma görüşmelerinin yapılması*nın düzenlendiği madde 16/7 hükmünde komisyon çalışmaları sırasında düzenlenen tutanakların mükellef tarafından imzalanarak bir nüshasının mükellefe verilmesinin tebliğ hükmünde olduğu ve bu durumlarda, ayrıca tebligat yapılmayacağı düzenlenmiştir.

Bu açıklamalardan çıkarılan sonuca göre, gümrük vergilerinde uzlaşma yoluyla tahakkuk usulünde, uzlaşılan vergilerin bu görüşmeler esnasında hesaplanarak tarh edildiği ve uzlaşıldığına yönelik tutanağın tanzimiyle de tahakkuk ettirildiği; devamında tahakkuk eden verginin mükellefe tebliğinin tutanağın bir nüshasının verilmesi ile sağlandığı görülmektedir. Tebliğin Gümrük Kanunu'nda öngörülen başka

[3984] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 756.

yollarla yapılarak uzlaşılan gümrük vergisinin ödeme süresi tayin edilse dahi, burada belirtilmesi gereken husus, tebliğ edilen gümrük vergisi tahakkuk ettirilmiş bir vergidir.

Dolayısıyla Gümrük Kanunu uyarınca uzlaşma yoluyla tahakkuk usulü, Kanun'da kapsamı tayin edilen bu özel durumlarda, idare ile mükellefin bir araya gelerek mükellefin de kabulünü içeren bir iradesini yansıttığı bir idarî başvuru yoluna istinaden verginin tarhını ve bu suretle tahakkukunu düzenleyen bir usul olarak karşımıza çıkmaktadır. Kanaatimizce *uzlaşma tutanağı* da uzlaşma yoluyla tahakkuk usulünde ***tarh ve tahakkukun şeklî görünümü*** niteliğinde olmaktadır.

Bu anlamda uzlaşma tutanağının imzalanmasıyla, artık uzlaşmaya varılan vergi tutarının değiştirilmesine yönelik olarak herhangi bir başvuru mekanizması kalmadığından dolayı, vergi tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Uzlaşma yoluyla tahakkuk usulünde vergilendirme sürecindeki tarh ve tahakkukun *iç içe geçmiş*[3985] olduğu söylenebilir.

5.1.6.2.3. İtiraz Yoluyla Tahakkuk Usulü

Gümrük uyuşmazlıklarının idare ile yükümlü arasında barışçıl yollarla çözümlenmesi[3986] amacıyla ihdas edilen idarî başvuru yollarından biri olan itiraz**,** *itiraz yolu* olarak ele alınmaktadır[3987]. Gümrük vergisine itiraz[3988], *idarî itiraz*[3989] mahiyetindedir[3990] ve itiraza konu edilebilecek nitelikteki gümrük idarelerinin hukukî sonuç doğuran ana kararlarından birisi de *gümrük vergileri*dir. Zira itirazların esas ağırlıklı olarak da gümrük vergilerine yapılan olanlar ileri sürülmektedir[3991].

Daha da detaylandırıldığında, Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi ile düzenlenen itirazın kapsamında gümrük idaresi tarafından mezkûr Kanun hükümleri

---

[3985] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 170.
[3986] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 286.
[3987] Şahin, **op. cit.,** s. 96; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 357; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 176.
[3988] Sidal, **op. cit.,** s. 301.
[3989] **Ayrıca bkz.:** Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 722, 758.
[3990] **Bkz.:** TBMM, **1615 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı;** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[3991] Selen, **op. cit.,** s. 291.

uyarınca tesis edilen her türlü işlem mevcut olup tarh edilen gümrük vergileri de bir itiraz konusu olmaktadır[3992]. Bu kapsamda Gümrük Kanunu'nda itiraz müessesesi kapsamında gümrük vergilerine itiraz, cezalara itiraz, idarî kararlara itirazdan teşekkül olan ***genel itiraz usulü*** ile tahlil sonuçlarına itirazı içeren ***özel itiraz usulü*** şeklindeki bir tasnif bağlamında itiraz usulleri mevcuttur[3993].

Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 84. maddesinde *idarî itiraz yolu* olarak hükme bağlanmış olan itirazın, Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde *idarî itiraz yolları* kapsamında düzenlendiği belirtilmektedir[3994]. Ancak 5911 sayılı Kanun değişikliği ile artık Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde düzeltme talebi üzerine yapılan bir itiraz söz konusu olmayıp doğrudan itiraz edilmesi ilkesi etkin kılındığından dolayı, artık tek bir idarî itiraz yolunun bulunduğu belirtilmelidir[3995]. Durum bu olmakla birlikte, Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi dışında, gümrük vergisi tahakkukuna itiraz kapsamında *idarî itiraz yolları*nın gümrük vergilerine, cezalara ve idarî kararlara itiraz, kimyevî tahlil sonuçlarına itiraz ve idarî davanın da ele alındığı görülmektedir[3996].

Gümrük uyuşmazlıklarında itiraz idarî başvuru yolu, yargısal çözüm yoluna başvurunun ***bir ön şartı*** olarak düzenlenmiş olduğundan dolayı, mükellefin bu idarî başvuru yolunu tüketmeden yargı yoluna başvurma imkânı bulunmamaktadır. Bu durumun da gümrük vergilerini diğer vergi türlerinden ayıran en önemli özelliklerinden birisi olduğu ileri sürülmektedir[3997]. Bu kapsamda mükellefler tarafından gümrük idaresince gerçekleştirilen tarhiyata itiraz edip ardından yargı yoluna da başvurabilmektedir[3998]. Bu anlamda gümrük idaresinin vergi salma işlemine karşı doğrudan dava açılması mümkün olmayıp öncelikle idarî başvuru yollarının denenerek bunların sonuçsuz kalması gerekmektedir[3999].

[3992] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 724.
[3993] Haldun Yağan, "Gümrük Mevzuatında İtiraz", **Gümrük Dünyası,** 2011/3, ss. 3-9, s. 4.
[3994] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 284.
[3995] 5911 sayılı kanun değişikliğinden önce Gümrük Kanunu kapsamında gümrük vergisi salınması işlemlerine karşı öncelikle işlemi yapan idareye karşı düzeltme başvurusu yapılmakta idi. **Bkz.:** Taş, **op. cit.,** s. 203.
[3996] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 442-449.
[3997] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 172, 174.
[3998] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 191.
[3999] Taş, **op. cit.,** s. 203.

Gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde itiraz mekanizmasında[4000], itiraz aşaması mecburî bir aşamadır[4001]. Doktrinde Gümrük Kanunu'nda düzenlenen itirazın gümrük vergileri tarhiyatına karşı yapıldığı ileri sürülmekte[4002] ise de itiraz, gümrük idaresine ulaşana kadar, gümrük vergisinin tarh ve tahakkuk ettirilmiş bir vergi olduğunu söylemek gerekmektedir.

Nitekim doktrinde de *gümrük vergisi tahakkukuna itiraz* ele alınmaktadır[4003]. Ancak itirazın idareye ulaşması ile ilgili verginin tahsil edilebilirliğinin kanunî bir emir olarak durması sebebiyle, idarenin denetiminden geçen vergi, sadece tarh edilmiş gümrük vergisi olmaktadır. Bu anlamda idare tarafından mükellefin başvurusunda haklı olmadığı yönünde alınan karar tarihine ya da mükellefin itirazından vazgeçtiğine yönelik bir tasarrufuna kadar, gümrük vergisinin tahakkuku askıya alınmış olmaktadır. Dolayısıyla yapılan itiraz başvurusu sonucunda mükellefin haklı bulunması ya da yapılan itiraz üzerine vergi tarhını yeniden gözden geçirme imkânı bulan idarenin farklı bir vergi hesabı yapması imkân dâhilindedir. Her iki durumda da mükellef aleyhine ya da lehine olabilecek şekilde verginin tahakkuku ortaya çıkacaktır. Bu durumda da mükellefin verginin tamamına yönelik bir haklılığının tespit edildiği hâller hariç olmak üzere, bu itirazın yapılmasına bağlı olarak yeni bir hesaba; yani tarha dayanarak gümrük vergisinin tahakkuku gerçekleştirilecektir.

Gümrük Kanunu'nun madde 242/2 hükmünde idareye intikal eden itirazların 30 gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edileceği belirtilmiştir. Kanaatimizce, itiraz üzerine tebliğ edilen gümrük vergisi, vergilendirme sürecindeki tarh ve tahakkuku tamamlanmış bir vergidir. Zira, aynı Kanun'un madde 197/5 hükmünde dava açılması hâlinde mahkemece mükellef aleyhine verilen kararın, gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte tahsil edilebilir hâle geleceği ve madde 198/2 hükmünde de idarenin kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren ödeme süresinin yeniden başladığı belirtilerek, gümrük idaresince karara bağlanan gümrük vergisinin tahakkuk ettirilmiş bir vergi olduğu anlaşılmaktadır.

[4000] Selen, **op. cit.,** s. 305.
[4001] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 191.
[4002] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 758.
[4003] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 432.

Bu anlamda gümrük idaresinin itirazı reddetmesi ya da itiraz üzerine yaptığı yeni gümrük vergisi hesabında tarh ve tahakkuk aşamasının *birlikte*[4004] gerçekleştiği söylenebilir.

5.2. Tarha Bitişik Olmayan Tahakkuk Usulleri: Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü

Doktrinde de bir tahakkuk şekli olarak *idare tarafından tek taraflı tarh edilen vergilerin tahakkuku*[4005], tahakkuk şekillerinden biri olarak da *ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin tahakkuku*[4006], *ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlarda tahakkuk*[4007] ve *ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhta verginin tahakkuku*[4008] tasniflerinin mevcut olduğu görülmektedir. Bunun dışında ayrıca *ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergilendirmede tahakkuk* şeklinde bir tasnife de yer verilmektedir[4009].

Tarh edilmesi üzerine tebliğ edilen vergiler, *belli bir süre içinde tahakkuk* etmektedir[4010]. Nitekim Danıştay'ın bir kararında da *tebliğle vergi alınması* şeklinde bir ifadeye de yer verildiği[4011] görülmektedir. Bu kapsamda ***tarha bitişik olmayan tahakkuk usulleri,*** kural olarak tahakkuku tebliğ esasına bağlanmış vergilerde karşımıza çıkmaktadır. Bu çalışmada adlandırıldığı şekliyle ***tebliğ yoluyla tahakkuk usulü*** ele alınacaktır. Ancak tebliğ yoluyla tahakkuk usulü, kendi içerisinde iki ayrı hukukî durumu barındırmaktadır.

Nitekim doktrinde, ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergilendirmede tahakkuk kapsamındaki özel durumlardan birisinin ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhiyatlar üzerine dava açılması olduğu belirtilmektedir[4012]. Dolayısıyla tebliğ yoluyla tahakkuk usulü kapsamında, ***vergi borcunun mükellef tarafından kabul edildiği hâllerde tebliğ***

[4004] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 625; Öncel et. al., **op. cit.,** 105.
[4005] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.
[4006] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177-178.
[4007] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 208.
[4008] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 300.
[4009] Taşdelen, **op. cit.,** s. 294.
[4010] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 335.
[4011] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 26.02.1998 Tarihli ve E. 1996/4143, K. 1998/570 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-1996-4143-k-1998-570-t-26-2-1998, 14.05.2022.
[4012] Taşdelen, **op. cit.,** s. 298.

yoluyla tahakkuk usulü ile ***yargısal denetim üzerine (mahkeme kararıyla) tebliğ yoluyla tahakkuk usulü*** şeklinde iki tür tahakkuk usulünün bulunduğu değerlendirilmekte olup aşağıda bu usuller açıklanacaktır.

5.2.1. Vergi Borcunun Mükellef Tarafından Kabul Edildiği Hâllerde Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü

Çalışmada ele alınan temel kanunlardan biri olan Gümrük Kanunu'nda *vergi borcunun mükellef tarafından kabul edildiği hâllerde tebliğ yoluyla tahakkuk usulü* etkin kılınmamıştır. Zira Gümrük Kanunu uyarınca, ancak itiraz etme ve dava açma koşuluna bağlı bir biçimde verginin tahakkukunun askıya alınabilmesi mümkün olduğundan; Gümrük Hukuku'nda bu tahakkuk usulü ile gümrük vergisinin tahakkuk etmesine hukukî bir imkân bulunmamaktadır. Dolayısıyla bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulü hakkında bu Kanun'a ait inceleme alanı bulunmamaktadır.

5.2.1.1. Vergi Usul Hukuku'nda Vergi Borcunun Mükellef Tarafından Kabul Edildiği Hâllerde Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü

Vergi Usul Hukuku'nda verginin tahakkukunda, vergi borcunun mükellef tarafından zımnen kabul edildiği[4013] hâlde, tebliğ edilen vergi borcuna karşı İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 7/1 hükmünde vergi mahkemelerinde dava açabilmek için kurala bağlanmış olan 30 günlük süre içerisinde bu davanın açılmamasıdır. Çünkü vergi alacağının maddî anlamda tahakkuk etmesi, bazen dava açma süresinin geçirilmesi anında gerçekleşmektedir[4014]. Çalışmada bu şekilde tahakkuk eden vergilerin tahakkuk usulü, ***vergi borcunun mükellef tarafından kabul edildiği hâllerde tebliğ yoluyla tahakkuk usulü*** olarak ele alınmıştır.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde tarh ve tahakkuk işlemlerinin birbirinden ayrıldığı ve tahakkukun gerçekleşmesinin bazen uzun zaman alabileceği ifade edilmiştir[4015]. Nitekim Vergi Usul Hukuku'nda matrahın idare tarafından ikmalen veya re'sen tarhiyatının yapıldığı hâllerde, gerçekleştirilen tarhın hukukî

[4013] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[4014] Taşdelen, **op. cit.,** s. 286.
[4015] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 133.

sonuçlarının doğurmasının tarh işleminin mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmesine bağlanmış olduğu; aksi hâlde tarh ile ortaya çıkan hukukî durumun tek başına bir anlam ifade etmediği ve tebliğ ile birlikte tahakkuk aşamasına geçileceğinden dolayı, bu hâllerde tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının net ve bağımsız olarak birbirinden ayrı nitelik taşıdığı belirtilmektedir[4016]. Bu sebeple, ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlar, *ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergilendirmeler* olarak ifade edilmektedir[4017].

Alacağın tahakkuku için bir de tebliğ işlemi gereken hâllerde, tarh işlemine karşı dava açılmış olup olmadığına göre farklı tahakkuk zamanları ortaya çıkmaktadır[4018]. İkmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri ile yapılan tarhiyat, tahakkuk şeklindeki hukukî etkisine mutlaka bir sürenin geçmesiyle kavuşmaktadır. Bu süre bazen *belirli nitelikte* iken; bazen *önceden bilinemez bir süre niteliğindedir.*

Doktrinde de ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlarda verginin tahakkuku kapsamında *tarh işlemine karşı dava açılmamışsa* şeklinde irdelenen[4019] ve vergi borcunun mükellef tarafından zımnen kabul edildiği hâllerde[4020] tebliğ yoluyla tahakkuk usulünün, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan dayanakları şu şekilde belirtebilir:

Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/3-a hükmünde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh usullerine dayalı tarhiyatlarda dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere yer verilmiştir. Bu hüküm, mükellefin kendisine tebliğ edilmiş olan tarh işlemini, bir vergi uyuşmazlığı hâline getirmediği durumlara ilişkin olup vergi borcunun mükellef tarafından kabul edildiğini göstermektedir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer madde 30/5 hükmünde, vergi mahkemesinde dava açma süresinin verginin tahakkuk etmesi gereken süreyi oluşturduğu görülmektedir. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun madde 126/1-b hükmünde de vergi mahkemesinde dava konusu yapılmayan vergilerin tahakkuk ettiği belirtilmiştir.

[4016] Şenyüz, **Tebliğ Zamanaşımı,** s. 17, Dipnot 1.
[4017] Taşdelen, **op. cit.,** s. 280.
[4018] Taşdelen, **op. cit.,** s. 280.
[4019] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 133-134.
[4020] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu bağlamında, vergi borcunun mükellef tarafından kabul edildiği hâllerde, tebliğ yoluyla tahakkuk usulünün, münhasıran olağan dışı (istisnai) tarh usulleri[4021] olan ve Kanun'un 29, 30 ve mükerrer 30. maddelerinde düzenlenen ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde mümkün olduğunu belirtmek gerekir.

İkmalen, re'sen ve verginin idarece tarh usulleri ile tarh edilen vergilerin tahakkuk usulünde, hiçbir zaman tarhla birlikte derhal tahakkuk ortaya çıkmamaktadır. Dolayısıyla bu tarh usulleri ile tarh edilen vergilerin tahakkuk usulü; Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerden beyannameye dayanan tarh usulüyle tarh edilen vergilerin tahakkuk usulü ile Gümrük Kanunu'na tabi gümrük vergilerinin tahakkuk usulünden farklıdır.

Vergi Usul Kanunu'nda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde verginin ödenmesi gereken bir borç durumuna gelmesini ve ödenmesi talep edilebilen bir kamu alacağı niteliğini kazanmasını sağlayan tahakkuk için, mutlaka tarh ve tebliğ aşamalarından geçilmiş olması gerekmektedir[4022]. Dolayısıyla ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde, verginin ödenebilir/tahsil edilebilir hâle gelmesi için tebliğ, zarurîdir[4023].

Tarh edilen verginin nasıl tahakkuk edeceği konusunda tarh işlemine karşı süresi içinde dava açılmaması ve süresi içinde dava açılması şeklinde iki yol karşımıza çıkmaktadır[4024]. Bu kapsamda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde tahakkukun gerçekleşmesinin ilk yolu, dava açma süresinin geçmiş olmasına bağlı olmaktadır[4025]. Zira tarhın tebliğinden itibaren 30 günlük süre içerisinde mükellefin vergi mahkemesine başvurması mümkün olduğundan; ancak bu sürenin geçmesinden sonra vergi tahakkuk etmektedir[4026]. Buradan hareketle, sürenin öncenden bilinebildiği durum, mükellef tarafından kendisine tebliğ edilen tarh işlemine karşı, dava açma

[4021] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 106.
[4022] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 203; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 139; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 297.
[4023] Kırbaş, **op. cit.,** s. 115.
[4024] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 300. Bu duru, *süresi içerisinde dava açılmazsa* ve *süresi içinde dava açılırsa* şeklinde de ele alınmıştır. **Bkz.:** Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 206.
[4025] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 80.
[4026] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 136.

süresi içerisinde dava açmadığı hâllerde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla tebliğ tarihinden itibaren başlayan 30 günlük dava açma süresi, tarhın tahakkuk etmediği süreyi oluşturmaktadır.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde tahakkukun gerçekleşmesinin ikinci yolu, dava açılmış ise ilgili mercilerin bu konuda bir karar vermesine bağlı olmaktadır[4027]. Bu bağlamda sürenin önceden bilinemediği durumda ise mükellef tarafından bir dava açılmış olup bu durumda, 30 günlük dava açma süresinin belirliliği ortadan kalkmaktadır. Burada verginin tahakkuk etmesi için, bir mahkeme kararıyla dava konusu tarh işleminin hukuka uygun bulunması; başka bir anlatımla hukuka aykırı olduğuna hükmedilmemesi gerekmektedir. Bu anlamda mahkeme tarafından böyle bir kararın hangi sürede alınacağı başından belli olmadığı gibi; aksine mahkeme tarafından dava konusu tarh işleminin hukuka uygun bulunmaması da imkân dahilindedir. Açıklanan her iki durumda da sözü edilen tarh usullerinde tahakkukun tarha bitişik olarak gerçekleşmediği görülmektedir.

Bu sebeplerle tebliğ yoluyla tahakkuk usulünün, dava açılması ve açılmamasına bağlı olarak ele alınması gerektiği düşünülmektedir. Salt vergi idaresinin tarh işleminin mükellefe tebliği yoluyla verginin tahakkuk ettiği hâllerde, ***vergi borcunun mükellef tarafından kabul edildiği hâllerde tebliğ yoluyla tahakkuk usulü***nün mevcut olduğu belirtilebilir. Bu başlık altında incelenen tahakkuk usulünde tarhın tahakkuka bitişmesindeki süre de önceden belli olan 30 günlük dava açma süresidir.

5.2.1.1.1. Tarh

Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde, matrahın tespitinin akabinde tarh işlemi de beyannameye dayanan tarh usulünde olduğu gibi, vergi idaresince tesis edilmektedir. Bu noktada Vergi Usul Kanunu'nun birinci kitap, ikinci kısım, ikinci bölüm başlığında yer alan *idarece tarh* ile mükerrer 30. madde başlığında yer alan *verginin idarece tarhı* şeklindeki lafzî kullanımın yanıltıcı olduğu düşünülmektedir. Zira bahsi geçen lafız ile salt bu tarh

[4027] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 80.

usulünün vergi idaresinin yetki ve görevinde olduğu şeklinde bir anlam oluşmakta ise de tarh işlemi, beyannameye dayanan tarh usulünde dahi, yine vergi idaresince yapılmakta olup aynı idarî yetki ve görev, ikmalen ve re'sen tarh usullerinde de mevcuttur.

5.2.1.1.2. Tebliğ

Tarh usulünün ne olduğu önemli olmaksızın mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girene kadar, vergilendirme işlemlerinde mutlak bir şekilde tebliğ esası öngörülmüş olup mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile beyannameye dayanan tarh usulünde ise farklı bir düzenlemeye gidilerek *tebliğ yerine geçen işlem* esası kurala bağlanmıştır; zira mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nın genel gerekçesinde tarhiyatın mükellefe ihbarname ile bildirilmesi esasının sadece mükellefin masraf unsurlarını bizzat bildirmediği hâllere özgülendiği belirtilmiş olup bu temelde beyannameye dayanan tarh usulünde bu esasın öngörülmediği sonucuna ulaşılmaktadır. Dolayısıyla mezkûr Kanun'da tebliğ esası, diğer usullerde korunmaya devam etmiştir. Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nın genel gerekçesinde vergi kanunlarının takdir yoluyla veya ikmalen salınan vergiler ile işini bırakanlara ait vergilere ilişkin itirazların sonucu beklenmeksizin vergi tahsilini emreden hükümlerinin birçok şikâyet ve haksızlığı doğurduğunun açık olduğu ve bu sebeple yer verilen usullerde tarh edilen vergilerin de ancak tahakkuk etmek şartıyla; yani verginin ödenmesi gereken bir aşamaya gelmesini takiben tahsil edilebileceğinin hükme bağlandığı ve vergiye yapılan itirazın, verginin ihtilaflı kısmının tahsilini durduracağından dolayı, verginin bu kısmına ilişkin itiraz kararı ile içerdiği verginin *mükellefe tebliğ edilmedikçe tahakkuk etmiş olmayacağı ve tahsil olunamayacağı* belirtilmiştir[4028].

Vergi Usul Kanunu'nun 34. maddesinde de ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin ihbarname ile ilgililere *tebliğ edileceği* belirtilmiştir. Beyannameye dayanan tarh usulü dışında, mükellefler ile vergi sorumluları, takdir olunan matrahlar ve tarh edilen vergilerden ve ceza sorumluları, kesilen cezalardan tebliğ ile haberdar

[4028] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

olmaktadırlar[4029]. Bu bağlamda bu başlık kapsamında irdelenen konuyla sınırlı olarak bu usullerde tebliğ ile mükellefler, tarhtan haberdar olmaktadır[4030]. Dolayısıyla ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde, tarh edilen vergi, öncelikle mükellefe tebliğ edilecektir[4031]. Bu bağlamda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde tarh edilen vergilerin tahakkuk etmesi için de tebliğ işleminin yapılması zarurîdir[4032]. Zira bu usullerde tebliğ, tarh ile tahakkuk arasında bir köprü kurmakta[4033] olup mükellefin tarh işlemi sonucu ortaya çıkan vergi borcunu bilmesi gerekliliği şartını sağlamaktadır[4034].

Tebliğ işlemi açısından beyannameye dayanan tarh usulünden farklı bir hukukî özellik karşımıza çıkmakta olup beyannameye dayanan tarh usulünde tebliğ işlemi istisnaî bir nitelikte iken; ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde ise bir ***kural niteliğindedir.*** Buradan hareketle ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde Vergi Usul Kanunu'nun 93. maddesinde düzenlenen ihbarname esasının etkin kılınmış olduğu belirtilmelidir.

Doktrinde de örneğin ikmalen tarh edilmiş bir vergiye karşı açılan dava dilekçesinde *ihbarnamenin yazılı bildirim; yani tebellüğ tarihinin* dilekçede gösterilmesinin asıl olduğu belirtilmiştir[4035]. Ayrıca belirtmek gerekir ki, vergi ve cezayı belirten ihbarnamenin tebliği, dava açma süresinin başlangıcını oluşturmaktadır[4036]. Konuyla ilgili ayrıca yargısal kararlara yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında, cezaya veya vergilendirmeye karşı ihbarnamenin tebliğinden başlayarak 30 gün içinde yetkili vergi mahkemesinde dava açılabileceği, bu süre içinde vergi idaresine yapılan başvuruların, cezaya veya vergilendirmeye karşı açılacak davaya ilişkin dava açma süresini durdurucu etki yapmadığı gibi bu süreyi kesmediği, dava konusu vergi ziyaı

[4029] Ayyıldırım, **op. cit.,** s. 1.
[4030] Kırbaş, **op. cit.,** s. 122.
[4031] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 134.
[4032] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177. **Ayrıca bkz.:** Ayyıldırım, **op. cit.,** s. 1.
[4033] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 112.
[4034] Kırbaş, **op. cit.,** s. 115.
[4035] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 113.
[4036] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 285.

cezalarının duyurulduğu ihbarnamelerin davacıya 13.12.2006 tarihinde tebliğ edilmesi üzerine yargı yerlerince çözüme kavuşabilecek söz konusu cezaya karşı otuz günlük süre içinde vergi mahkemesinde dava açılması gerekirken, 15.12.2006 tarihinde ihbarnamelerin iptali istemiyle Maliye Bakanlığı Gelir İdaresi Başkanlığına yapılan başvuruya verilen olumsuz yanıtının 13.02.2007 tarihinde tebliğinden sonra 06.03.2007 tarihinde vergi ziyaı cezasının kaldırılması istemiyle dava açıldığı ve ihbarnamede duyurulan vergi ziyaı cezalarına karşı açılacak idarî dava süresinin, ihbarnamenin tebliğ edildiği tarihe göre belirlenmesinin İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesindeki düzenleme gereği olduğundan ve vergi ziyaı cezalarına karşı dava açma süresinin hesabında Kanun'un 11. maddesinin uygulanma olanağı bulunmadığından dolayı; 13.12.2006 tarihinde tebliğ edilen ihbarname ile duyurulan vergi ziyaı cezalarına karşı 30 gün olan dava açma süresi geçirildikten sonra 06.03.2007 tarihinde açılan davanın süresinde olmadığı belirtilmiştir[4037].

Danıştay'ın bir başka kararında, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 7/1 ve madde 7/2-b hükümlerine göre, başka bir kanunî düzenlemede ayrı dava açma süresi gösterilmeyen tarhiyatlar için ilgililerin işlemin tebliğ edildiği tarihi izleyen günden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesine dava açabilecekleri belirtilmiştir[4038].

[4037] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/101, K. 2013/20 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2011-101-k-2013-20-t-30-1-2013, 07.01.2021. **Örnek kararlar için ayrıca bkz.:**

- Danıştay VDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/102, K. 2013/21 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2011-102-k-2013-21-t-30-1-2013, 07.01.2021.
- Danıştay VDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/103, K. 2013/22 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2011-103-k-2013-22-t-30-1-2013, 07.01.2021.
- Danıştay VDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/104, K. 2013/23 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2011-104-k-2013-23-t-30-1-2013, 07.01.2021.
- Danıştay VDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/105, K. 2013/24 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2011-105-k-2013-24-t-30-1-2013, 07.01.2021.

[4038] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 15.06.2015 Tarihli ve E. 2014/8569, K. 2015/3343 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2014-8569-k-2015-3343-t-15-6-2015, 19.04.2021. **Ayrıca bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 24.02.2014 Tarihli ve E. 2011/7103, K. 2014/1079 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2011-7103-k-2014-1079-t-24-2-2014, 19.04.2021.

Danıştay'ın başka bir kararına esas olayda, davacı adına düzenlenen … sayılı ihbarname şirket adresinde yetkili K2'ye 25.11.2013 tarihinde tebliğ edilmiş, aynı ihbarname daha sonra şirket yönetim kurulu başkanı K3'ün ikametgâh adresinde K3'e 04.12.2013 tarihinde tekrar tebliğ edilmiş olup ikinci kez yapılan tebliğ tarihi dikkate alınarak davacı 30.12.2013 tarihinde dava açmıştır. Vergi Mahkemesi, dava açma süresinin hesabında dava konusu ihbarnamenin ilk tebliğ tarihi olan 25.11.2013 tarihinin dikkate alınması gerektiğini, bu tarihten itibaren 30 günlük süre içerisinde açılmayan davanın esasının incelenemeyeceği gerekçesiyle davanın süreaşımı yönünden reddine karar vermiştir. Temyiz incelemesinde Danıştay, 25.11.2013 tarihinde yapılan tebligat üzerine süresinde dava açılmamış olmasında karşılık, davalı idarece herhangi bir sebep bulunmadan ilk tebligattan 9 gün sonra ve henüz dava açma süresi geçmeden aynı ihbarname ile tekrar tebliğ yapılmasıyla davacının yanıltıldığını ve ikinci kez yapılan tebligat üzerine süresinde dava açıldığı görüldüğünü belirterek Vergi Mahkemesince işin esasının incelenmesi ve sonucuna göre karar verilmesi gerekirken, ilk tebligatın esas alınması suretiyle davanın süreaşımı yönünden reddine karar verilmesinde isabet bulunmadığına karar vermiştir[4039].

Danıştay'ın bir diğer kararında davacı adına düzenlenen tarh etme ve ceza kesme işleminin tebliğ edildiği 24.10.2007 tarihini izleyen günden itibaren işlemeye başlayan 30 günlük dava açma süresinin son günü olan 23.11.2007 tarihinin geçirilmesi suretiyle 26.11.2007 tarihinde açılan davanın süre aşımı sebebiyle reddedilmesi gerekirken, uyuşmazlığın esasının incelenmesi suretiyle verilen kararda isabet görülmediği belirtilmiştir[4040].

Danıştay'ın bir başka kararında, dava konusu vergi ceza ihbarnamelerinin 24.12.2013 tarihinde tebliğ edildiği anlaşıldığı, bu tarihi izleyen günden itibaren 30 gün içinde en son 23.01.2014 tarihine kadar dava açılması gerekirken, dava açma

[4039] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 28.03.2018 Tarihli ve E. 2014/12909, K. 2018/1894 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2014-12909-k-2018-1894-t-28-3-2018, 14.04.2021.

[4040] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 04.05.2015 Tarihli ve E. 2011/6982, K. 2015/2457 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-6982-k-2015-2457-t-4-5-2015, 22.01.2021.

süresi geçtikten sonra 24.01.2014 tarihinde açıldığı anlaşılan davanın süre aşımı sebebiyle reddi gerektiği belirtilmiştir[4041].

Bölge İdare Mahkemesinin bir diğer kararına esas olayda, davacı tarafından hakkında kesilen özel usulsüzlük cezasının tebliğ tarihi olarak 19.01.2015 tarihi, davalı idare tarafından ise 25.11.2013 tarihi belirtilmiş olması sebebiyle, ara karar ile dava konusu ihbarnamenin tebliğ alındısının incelenmesi sonucunda tebliğin 25.11.2013 tarihinde olduğu görülmüş olup Bölge İdare Mahkemesi, davanın 25.11.2013 tarihini izleyen günden itibaren 30 gün içinde açılması gerekirken; bu süre geçirildikten sonra 26.01.2015 tarihinde açılan davanın süre aşımı sebebiyle incelenmesine olanak bulunmadığını belirtmiştir[4042].

Bölge İdare Mahkemesinin bir diğer kararına esas olayda, Başbakanlık, Personel ve Prensipler Genel Müdürlüğü tarafından yayımlanan *idarî izin* konulu 29.08.2016 tarihli ve 69471265-010-06/10165 sayılı Genelge'de, kurum yöneticilerince gerekli tedbirlerin alınarak hizmetlerin aksatılmaması, zorunlu hizmetlerin yürütülmesi için asgarî seviyede eleman bulundurulması kaydıyla kamu kurum ve kuruluşlarındaki bütün çalışanların 16 Eylül 2016 (Cuma) günü bir gün idarî izinli sayılmalarının uygun görülmüş, davacının 2010 yılı hesap ve işlemlerinin incelenmesi sonucu hakkında düzenlenen vergi tekniği raporuna dayanılarak 2010 yılında sahte fatura kullanmak suretiyle haksız katma değer vergisi indiriminden faydalandığından bahisle vergi-ceza ihbarnameleriyle bir kat vergi ziyaı cezalı katma

---

[4041] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 08.09.2015 Tarihli ve E. 2015/470, K. 2015/4116 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2015-470-k-2015-4116-t-8-9-2015, 11.03.2021.

[4042] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. VDD, 31.03.2017 Tarihli ve E. 2016/2313, K. 2017/1146 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim4-vdd-e-2016-2313-k-2017-1146-t-31-3-2017, 11.04.2021. **Örnek kararlar için ayrıca bkz.:**

- Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 09.06.2017 Tarihli ve E. 2017/458, K. 2017/571 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/erzurum-bim1-vdd-e-2017-458-k-2017-571-t-9-6-2017, 22.09.2021.
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. VDD, 25.02.2020 Tarihli ve E. 2019/2334, K. 2020/686 Sayılı arar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim4-vdd-e-2019-2334-k-2020-686-t-25-2-2020, 20.02.2021.
- Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 28.09.2017 Tarihli ve E. 2017/1343, K. 2017/1156 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/gaziantep-bim2-vdd-e-2017-1343-k-2017-1156-t-28-9-2017, 22.09.2021.

değer vergileri salınmış ve 12.08.2016 tarihinde tebliğ edilen vergi/ceza ihbarnamelerinin ardından 19.09.2016 tarihinde dava açılmıştır. Vergi Mahkemesince vergi/ceza ihbarnamelerinin tebliğ tarihine karşılık gelen 12.08.2016 tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresi içerisinde en geç 11.09.2016 tarihinden sonraki ilk çalışma günü ve idarî tatil olan 16.09.2016 tarihinde dava açılması gerekirken bu tarih geçtikten sonra 19.09.2016 tarihinde açılan dava, süre aşımından reddedilmiştir. Bölge İdare Mahkemesi, kişilerin açıkça bilgi sahibi kılınmadığı, kavramların belirsiz olduğu durumlarda yorumun kişiler lehine yapılması gerekmekte olduğunu, 12.08.2016 tarihinde mükellefe tebliğ edilen ihbarnameye karşı dava açma süresinin son gününün idarî izin olarak belirtilen 16.09.2015 tarihine rastlaması ve bu tarihin de tatil-izin günü sayılmasından dolayı, izin-tatil sürelerinin bitimini izleyen ilk mesai günü olan 19.09.2015 tarihinde açılan davanın süre aşımından reddedilmesinde hukukî isabet bulunmadığını belirtmiştir[4043].

Tüm açıklamaları toparlayacak olursak, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde beyannameye dayanan tarh usulünden farklı olarak tebliğ, sürelerin başlangıcı tayin etmenin yanı sıra; vergi borcunun ödenebilir hâle gelmesi işlevini de haizdir[4044]. Bu sebeple yer verilen bu iki ayrı tarh usullerinde vergilendirme sürecinde tarh ve tahsil dışındaki diğer aşamaların yeri de farklı olup Vergi Usul Kanunu'nun 19 ila 23. maddelerinde sırasıyla düzenlenen hukukî silsile, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri için geçerli olmaktadır. Zira kanun koyucu da Vergi Usul Kanunu'nun 19 ila 23. maddelerinde düzenlenen genel kurala yönelik istisnaî düzenlemelere de bu maddelerin devamında yer alan 25 ila 28. maddelerinde yer vermiş olup beyannameye dayanan tarh usulündeki vergilendirme süreci ile ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerindeki vergilendirme sürecini farklı şekilde hükme bağlamıştır.

5.2.1.1.3. Tahakkuk

Yukarıda yer verildiği üzere, tebliğ işlemi açısından Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri temelinde kanun koyucunun beyannameye dayanan tarh usulü ile

[4043] **Bkz.:** Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 05.04.2017 Tarihli ve E. 2017/29 K. 2017/299 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/erzurum-bim1-vdd-e-2017-29-k-2017-299-t-5-4-2017, 09.04.2021.
[4044] Kırbaş, **op. cit.,** s. 115.

ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri arasında ortaya çıkan bu hukukî farklılık sebebiyle, verginin tahakkuk zamanı, olağan ve olağan dışı tarh usullerinde aynı olmamaktadır[4045].

Bu başlık altında irdelenen tarh usullerini beyannameye dayanan tarh usulünden ayıran en önemli fark, bu usullerde verginin öncelikle yalnızca tarh edilmiş olup bu tarha karşı kanunî süresinde dava açılmasının tahakkuku durdurmasıdır. Zira tarh ve tahakkuk birbirinden kesinlikle, kesin çizgilerle ayrılmıştır[4046]. Yani Vergi Usul Kanunu'nda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde tarh işlemi ile tahakkuk, tahakkuku ortaya çıkaran tebliğ işlemi suretiyle birbirinden ayrılmaktadır[4047]. Dolayısıyla verginin ne zaman tahakkuk ettiği sorusunun cevabı, tarh usullerine göre değişmektedir[4048]. Bu farklılığın sebebi, dava açma hakkının var olup olmamasıyla ve bu farklılığın varlık sebebiyle doğrudan ilgilidir.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde tebliğ edilen tarh işlemine karşı mükellef iki davranış biçimi sergileyebilir[4049]. Mükellefin kanunî yollara başvurmak suretiyle vergi tarhının tahakkuka dönüşmesini önlemesi mümkündür[4050]. Nitekim vergi mahkemesince mükellef haklı bulunursa vergi tahakkuk etmeyecektir ve bu anlamda yargı kararları da vergi borcunun sona erme sebeplerinden birisi olmaktadır. Nitekim vergi hukukunda başlıca terkin nedenlerinden birisi de yargı organlarının kararlarına dayanan terkinler olup tarh edilmiş veya tarh ve tahakkuk ettirilmiş vergilerin terkin edilmesi mümkün olmaktadır[4051]. Ayrıca mükellefin açtığı dava ile yargı merciinin kararını vereceği zamana kadar verginin tahakkuku ertelenmiş olacaktır[4052].

İkmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilen bir verginin mükellefe tebliğinden sonra dava açma süresi içerisinde bu tarhiyata karşı dava açılmaması

[4045] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 142.
[4046] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 206; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 127.
[4047] Sidal, **op cit.,** s. 301.
[4048] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 139.
[4049] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143.
[4050] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 127, 141.
[4051] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117, 164-165.
[4052] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143.

hâlinde, vergi borcu kendiliğinden tahakkuk etmektedir[4053]. Yani tarh ve tebliğ edilen vergiye karşı 30 gün içinde dava açılmadığında, vergi borcu mükellef tarafından kabul edilmiş sayılacağından[4054], 30'uncu günün sonunda[4055] vergi tahakkuk etmektedir[4056]. Başka bir ifadeyle tebliğ edilen vergi borcu hakkında dava açmamayı tercih etmek suretiyle bu borcu kabul etmiş olan mükellef yönünden tarh edilmiş vergi, tahakkuk etmektedir[4057]. *Süresi içinde dâ(a)va açılmazsa* şeklinde incelenen bu ayrımda, tebliğ ya da tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı tarihi izleyen 30 gün olan dava açma süresinin sonunda vergi tahakkuk etmektedir[4058]. Dolayısıyla tebliğ yoluyla tahakkuk usulü söz konusu olduğunda, tebliğ edilen tarhın verginin tahsil edilebilmesi için yeterli olmadığını belirtmek gerekir[4059]. Zira Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer madde 30/5 hükmünde, verginin tahakkuku için vergi mahkemesinde dava açma süresinin geçmesi gerektiğine; madde 112/3-a hükmünde dava konusu yapılmayan vergilerin kesinleştiğine yönelik düzenleme bulunmaktadır.

Yine mükellef, vergi borcunu ödeyebilir ve bu durumda da vergi tahakkuk etmektedir[4060]. Dolayısıyla, mükellefin yargı yoluna başvurmaması ya da ödeme yapması ile vergi tahakkuku gerçekleşmektedir[4061]. Burada kendisine tebliğ yapılan mükellefin tebliği kabullenmesi ve ödeme yapmayı tercih etmesi söz konusu olduğundan; dava etmeyerek dava süresinin bitimiyle herhangi bir işleme gerek duyulmaksızın vergi doğal olarak kendiliğinden tahakkuk etmektedir[4062].

Son olarak belirtmek gerekir ki, tarh işleminin tebliğinden itibaren başlayan 30 günlük dava açma süresinde işleme karşı dava açılmaması bu işlemin zımnen kabulü anlamına gelmektedir ve 30 günlük dava süresinin dolmasıyla birlikte, tahakkuk eden

[4053] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 96, 112.
[4054] **Ayrıca bkz.:** Aykaç, **op. cit.,** s. 95.
[4055] **Ayrıca bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.
[4056] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242. **Ayrıca bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 134.
[4057] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 116.
[4058] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 206; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 141.
[4059] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 80.
[4060] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143.
[4061] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 95.
[4062] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87, 175.

verginin, yeniden bir ihbarname tebliğine gerek olmaksızın 1 aylık ödeme süresi başlamaktadır[4063].

5.2.1.2. Kamu İcra Hukuku'nda Vergi Borcunun Mükellef Tarafından Kabul Edildiği Hâllerde Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesinde *ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi*ne yönelik kuralların hükme bağlandığı hususuna daha önce değinilmiştir. Bu madde ile vergi ve bunların zam ve cezaları ile ilgili olağan tahakkuk gerçekleştirildiğinde; yani kesin, asıl nitelikli tahakkuk hukukî varlık kazandığında ihtiyatî tahakkuk, bu kesin, asıl tahakkuka göre idare tarafından düzeltilir[4064]. Mezkûr Kanun'un madde 19/2 hükmü uyarınca, beyannameye dayanan tarh usulünde beyannamenin kontrolünden sonra, ihtiyatî tahakkuk kesin tahakkuka uydurulmakta olup bu çalışmada, bu vergilerin tahakkuk usulü, ***beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulü*** başlığında incelenmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmünde ayrıca *itirazlı tarhiyat* temelinde de düzenleme yapılmıştır. Bu anlamda burada da vergi borcunun mükellef tarafından kabul edildiği hâllerde tebliğ yoluyla tahakkuk usulü ve yargısal denetim üzerine (mahkeme kararıyla) tebliğ yoluyla tahakkuk usulü şeklindeki temellerde inceleme yapılması gerekli hâle gelmektedir.

5.2.1.2.1. Tarh

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmünde itirazlı tarhtan bahsedilmektedir. Vergi alacağının ilgili olduğu kanuna göre yapılan tarhiyata karşı vergi davası açılması hâlinde[4065], tarhın itirazlı bir durum kazandığı belirtilebilir.

[4063] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[4064] Aykaç, **op. cit.,** s. 94; Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 125; Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 92; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 209.
[4065] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93.

Dava konusu yapılması söz konusu olacak tarhiyatlarda vergiler ikmalen, re'sen veya idarece tarh usulleriyle tarh edilmiş vergilerdir[4066]. Bu durumda itiraza uğramış olsun veya olmasın, matrahı bilinen vergilerde gerekli hesaplamalar yapılarak ihtiyatî tahakkuk gerçekleştirilmektedir[4067].

5.2.1.2.2. Tebliğ

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmü uyarınca *dava konusu yapılması söz konusu olacak tarhiyatlar,* ihbarname esasında mükellefe tebliğ[4068] edilmektedir[4069]. Bu anlamda tebliğ ile birlikte vergi mahkemesinde dava açma süresi başlamaktadır[4070].

5.2.1.2.3. Tahakkuk

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmünde, itirazlı tarhiyatın kesinleşmesine bağlanan bir hukukî sonuç düzenlenmekle birlikte, vergi mevzuatında tarhiyatın kesinleşmesi şeklinde bir kavram bulunmadığı ileri sürülmektedir[4071]. Ancak burada hemen belirtmek gerekir ki, vertgi mevzuatında tarhiyatın kesinleşmesi şeklinde bir kavram bulunmaktadır ve mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda düzenlenmiştir.

İhbarname esasında mükellefe tebliğ edilen, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca ihtiyaten tahakkuk ettirilmiş olan ve ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilmiş vergilere karşı mükellefin dava açma hakkı mevcuttur; ancak mükellef tarafından bu tarhiyat, dava yoluna gitmeden kabul edilirse; kesin tahakkuk, dava açma süresinin sonunda gerçekleşir ve ihtiyatî tahakkuk bu tarihte düzeltilir[4072]. Yani verginin bu şekilde tahakkuk etmesi için 30 günlük dava açma süresinde dava açılmamış olması gerekmektedir. Dolayısıyla aslında incelenen bu hâlde, yapılan tarh

[4066] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204.
[4067] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 91; Şimşek, **op. cit.,** s. 153.
[4068] **Ayrıca bkz.:** Aykaç, **op. cit.,** s. 95.
[4069] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204.
[4070] Şimşek, **op. cit.,** s. 153.
[4071] Aykaç, **op. cit.,** s. 95.
[4072] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204, 210.

işlemine karşı dava açma süresinde bir dava açılarak uyuşmazlık yaratılmadığı için, bu tarhın itirazlı tarh niteliğini kazanamayacağı düşünülmektedir.

Diğer taraftan vergi mahkemesinde dava açılmakla birlikte henüz karar alınmamışsa ya da tebliğe bağlı olarak başlayan dava açma süresi henüz bitmemişse, geçici tahakkuk uygulanabileceği ifade edilmektedir[4073]. Dolayısıyla uyuşmazlık yaratılarak vergi mahkemesinde dava açıldığında ise artık itirazlı bir tarhiyattan söz edilmesi mümkün olacaktır.

5.2.2. Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü

Niteliği yönünden malî denetim türlerinden birisi de idarenin hukuka uygunluğunun en güçlü yaptırımı olan *yargısal denetim*dir. Yargısal denetim ile malî mevzuat ve malî konular üzerinde, yargı birimlerinin ***malî kontrol yetkileri doğmaktadır[4074].*** Nitekim malî konular kapsamında, tarh ve tahakkuk da bulunmakta olduğu için[4075], tarh ve tahakkuk konularında malî kontrol esasında yargısal denetim yapılmaktadır.

Bu çalışmada ele alınan vergi hukukunda tahakkuk konusunda, Vergi Usul Hukuku, Gümrük Hukuku ve Kamu İcra Hukuku'nda yargı yolunun başlangıcı, vergi mahkemelerinde olmaktadır. Vergi mahkemeleri, açılan dava hakkında, kabul, ret ya da kısmen kabul kısmen ret kararlarından birine hükmetmektedir[4076].

Öncelikle belirtmek gerekir ki, bu başlıkta ele alınan tahakkuk usulü, kural olarak bir yargı yerinin elindeki dava dosyasını kendisi açısından sonuca bağlamasını ve o davadan elini çekmesini ifade eden, henüz kesin karar (hüküm) niteliğinde olmayan[4077], bizzat o işlemi tesis eden mahkeme için de hukukî sonucu dokunulması imkânsız kılan[4078], uygulanması zorunlu ve esasa ilişkin olarak davanın tarafları

[4073] Şimşek, **op. cit.,** s. 153.
[4074] Figen Altuğ, **Mali Denetim,** Bursa, Ezgi Kitabevi Yayınları, 2000, s. 11.
[4075] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[4076] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 262.
[4077] Yayla, **op. cit.,** s. 467.
[4078] Günday, **op. cit.,** s. 13.

arasındaki uyuşmazlığı sona erdirmekte olan mahkemelerin nihaî kararlarına[4079] dayanabileceği gibi; bu nihaî kararların kesin hüküm etkisine kavuşmasından da kaynaklanabilmektedir.

Kanun yollarına yapılan başvuru, bir mahkemenin nihaî kararının kesin hüküm etkisine kavuşmasını engellemektedir[4080]. Başka bir ifadeyle, kanun yoluna başvurma, hükmün kesinleşmesini engellemektedir ve kanun yoluna başvurulduğunda henüz kesinleşmemiş nihaî kararların kesin hüküm hâline gelmesi inceleme sonuna kadar durmaktadır[4081]. Ancak bir yargı kararı, kural olarak, yargı yollarına başvurulmadan da bizzat o işlemi tesis eden mahkeme için de dokunulması imkânsız nitelik kazanmaktadır[4082].

Bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulü, ilgilisinin rızasına muhalif olabilen tarh işlemlerine yönelik olarak yargısal denetimin, işlemin icraîliğini etkileme işleviyle donatılarak vergilendirme sürecine dâhil edilmesine ilişkindir. Bu kapsamda vergilendirme işlemleri açısından bir istisna oluşturularak beyannameye dayanmayan tarh işlemlerine karşı açılan davalarla birlikte bu işlemlerin tahsil sürecinin durması sebebiyle, işlemler yargı onayına bağlı olarak tahakkuk etmekte ve yürütüm kazanmaktadır[4083].

Doktrinde de ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatta verginin tahakkuku kapsamında *tarh işlemine karşı dava açılmışsa* şeklinde irdelenen[4084] *yargısal denetim üzerine (mahkeme kararıyla) tebliğ yoluyla tahakkuk usulü* de vergi hukuku ilişkisinde verginin taraflarından bağımsız olan ve tarafsız mahkemelerce yapılan yargısal denetim üzerine verginin tahakkuk ettirilmesinin usulüdür.

5.2.2.1. Vergi Usul Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü

[4079] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 812.
[4080] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 842.
[4081] Zehra Odyakmaz, **Türk İdarî Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları,** 1. Baskı, İstanbul, Alfa Basım, Yayım, Dağıtım, 1993, s. 7.
[4082] Günday, **op. cit.,** s. 13.
[4083] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[4084] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 133, 135.

Vergi Usul Hukuku'nda *yargısal denetim üzerine (mahkeme kararıyla) tebliğ yoluyla tahakkuk usulü*nün kanunî dayanakları şu şekilde belirtebilir:

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun *kararların sonuçları*nın düzenlendiği madde 28/5 hükmünde, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra, *bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri malî yükümler ile zam ve cezaların miktarının ilgili idarece mükellefe bildirileceği* düzenlenmiştir. Yer verilen bu düzenlemenin, mezkûr Kanun'un madde 28/1 hükmünden ayrı olarak vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarından bazılarının nasıl infaz edileceğini özel olarak düzenlediği belirtilmektedir[4085]. Danıştay'ın bir kararında uygulanması (infazı), İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/5 hükmünün gereği olan vergi mahkemesi kararlarının, davaya konu vergi, resim, harçlar ve benzeri malî yükümler ile zam ve cezaların miktarlarının yeniden tespitini gerektiren kararlar olduğunun açık olduğu belirtilmiştir[4086].

Ancak İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/5 hükmü düzenlemesi, ilk kez İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan bir düzenleme olmayıp İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile ilga edilerek Vergi Usul Kanunu'ndan çıkarılmak suretiyle İdarî Yargılama Usulü Kanunu metnine alınan bir düzenlemedir. Zira Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metni[4087] incelendiğinde, Kanun'un *itiraz komisyonu kararları ve bunların tebliğ*inin düzenlendiği madde 390/2 hükmünde, kararların onaylı birer örneğinin komisyonca taraflara tebliğ edileceğinin ve madde 389/2 hükmünde, itiraz komisyonu kararlarının taraflara tebliğinden sonra, bu kararlara göre tahsil edilecek vergi miktarının *vergi idarelerince mükellefe bildirileceği*nin düzenlendiği görülmektedir[4088].

Ayrıca bu hukukî duruma ilişkin düzenleme, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda da mevcuttur. Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *itirazın*

[4085] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 716.

[4086] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 29.09.1999 Tarihli ve E. 1998/3019, K. 1999/3100 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1998-3019-k-1999-3100-t-29-9-1999, 14.01.2022.

[4087] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**

[4088] **Ayrıca bkz.:** T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, **Vergi Usul Kanununun Yürürlükten Kaldırılmış Hükümleri.**

*tahsilâta tesiri*nin düzenlendiği madde 366/2 hükmünde, itiraz komisyonu kararlarının taraflara tebliğinden sonra bu kararlara göre tahsil edilecek vergi miktarının *vergi idarelerince mükellefe bildirileceği* kurala bağlanmıştır. Söz konusu maddenin gerekçesinde, itiraz kararlarının içerdiği verginin, vergi dairesince mükellefe bildirilmesini sağlamak amacına dayanan bu düzenleme suretiyle vergi miktarından haberdar olacak olan mükellefin, vergi miktarı ile itiraz kararı arasında bir farklılık olmadığı takdirde tebliğ tarihinden itibaren vergisini ödeyeceği belirtilmiştir[4089].

İlaveten mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun *kararların tebliğ ve imzası*nın düzenlendiği madde 65/1 hükmünde de itiraz üzerine verilen kararların ilgililerine tebliğ olunmak üzere illerde gelir (varidat) müdürlüğüne ve ilçelerde en büyük mal memurluğuna imza karşılığında ve tarih gösterilerek teslim olunacağı belirtilmiştir.

Bunun dışında ikinci dayanağı, Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde özel ödeme zamanlarına ilişkin düzenleme oluşturmaktadır. Mezkûr maddenin 3. fıkrasında öncelikle, vergi mahkemesinde dava açılması sebebiyle İdarî Yargılama Usulü Kanunu uyarınca *tahsili durdurulan vergiler*den taksit süreleri geçmiş olanların[4090], ***vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren,*** 1 ay içinde ödeneceği belirtilmiştir.

Dava konusu edilmeyen ve taksit süreleri geçmiş olan ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilen vergi ve cezalar ***1 No.lu Vergi/Ceza İhbarnamesi*** *(1 Nolu İhbarname[4091], 1. İhbarname[4092], Birinci İhbarname[4093], İlk İhbarname[4094], Tarh ve Ceza İhbarnamesi[4095])* ile mükellefe tebliğ edilmektedir[4096]. Vergi Usul

---

[4089] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

[4090] Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/1 hükmünde ise özel ödeme zamanlarının *genel kural*ının düzenlendiği düşünülmektedir. Nitekim hükümde, ikmalen, re'sen veya idarece tarh olunan vergilerin taksit zamanlarından evvel tahakkuk etmişse taksit süreleri içinde; taksit süreleri kısmen veya tamamen geçtikten sonra tahakkuk etmişse geçmiş taksitlerin, tahakkuk tarihinden başlayarak 1 ay içinde ödeneceği belirtilmiştir.

[4091] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

[4092] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 134.

[4093] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

[4094] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 175, Dipnot, 417.

[4095] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

[4096] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 75-76, 93.

Hukuku'nda bu nitelikteki ihbarname türü, mezkûr tarh usulleriyle tarh edilen vergiler için daima tanzim edilmektedir.

Dava konusu edilen ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle yapılan tarh işlemleri ise ***2 No.lu Vergi/Ceza İhbarnamesi*** *(2 Nolu İhbarname*[4097]*, Ödeme İhbarnamesi*[4098]*, Vergi Mahkemesi Kararına Göre Vergi, Ceza İhbarnamesi*[4099]*, 2. İhbarname*[4100]*, İkinci İhbarname*[4101]*, İki Numaralı İhbarname*[4102]*)* ile mükellefe tebliğ edilmektedir[4103]. Dolayısıyla bu nitelikteki bir ihbarname, her zaman tanzime elverişli olmayıp 1 no.lu ihbarnameye esas tarhiyatın dava konusu edilme şartına bağlı olmaktadır.

2 no.lu ihbarnamenin ilk ihbarnamede tesis edilen işlemin yargı kararının onayına uygun olarak mükellefe bildirim aracı olduğu ve bu bağlamda daha önce tesis edilen işlemin yargı kararı doğrultusunda bildirim amacıyla tekrarlanması anlamına geldiği; ancak gecikme faizi hesabı açısından ise yeni bir işlem niteliği taşıdığı belirtilmektedir[4104].

Ayrıca 2 no.lu ihbarnamenin idareye tebliğ edilen ***her tür mahkeme kararına bağlı olarak hazırlanan bir ihbarname*** olduğu anlaşılmaktadır. Bu kapsamda Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında, yapılan istinaf başvurusu sonucunda vergi mahkemesi kararının bir kat vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisinin 18.12.2015 ile 28.12.2015 tarihleri arasına tekabül eden kısmının reddi hakkındaki davanın kabulüyle bu kısma ilişkin bir kat vergi ziyaı cezalı kurumlar vergisinin kaldırılmasına karar verilmesi sebebiyle, bu karara göre yeniden 2 no.lu ihbarname düzenlenmesi ve tebliğ edilmesinin gerekliliği karşısında, dava konusu edilen 2 no.lu ihbarnamenin dayanağı olan vergi mahkemesi kararının hukuken uygulanabilirliği kalmadığından dolayı,

[4097] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[4098] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 75-76, 93.
[4099] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[4100] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 135.
[4101] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 175, Dipnot, 417.
[4102] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 175, Dipnot, 417.
[4103] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 75-76, 93.
[4104] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

vergi mahkemesi kararına istinaden davacı adına düzenlenen 2 no.lu ihbarnamede hukuka uyarlık görülmediği belirtilmiştir[4105].

Danıştay'ın diğer bir kararında, temyiz edilmesi üzerine Danıştay kararıyla ihbarnamenin dayanağı olan vergi ziyaı cezalı damga vergisi ile özel usulsüzlük cezasının iptali istemiyle açılan dava hakkında kısmen kabul kısmen ret yönündeki vergi mahkemesi kararının yürütülmesi durdurulmasıyla, dayanağı mahkeme kararı hukuka aykırı bulunan dava konusu 2 no.lu ihbarnamenin de hukuka uygunluğundan bahsetme olanağının kalmadığı belirtilmiştir[4106].

Danıştay'ın bir diğer kararında, davacı hakkında cezalı tarhiyat yapıldığı, söz konusu cezalı tarhiyata karşı açılan ve vergi mahkemesinin kararıyla davanın reddedilmesi üzerine, 2 no.lu bildirim ihbarnamesinin 21.02.2015 tarihinde davalı idare tarafından usulüne uygun olarak davacıya tebliğ edildiği; ancak süresi içerisinde ihbarnameye dava açılmadığı ve ödeme yapılmadığından bahisle dava konusu ödeme emrinin düzenlendiğinin anlaşıldığı belirtilmiştir[4107].

Bu kapsamda doktrinde oldukça önemli olduğu düşünüldüğü üzere, 2 no.lu ihbarnamenin *bir tarh ihbarnamesi olmadığı,* ***tahakkuk eden vergilerin vadesinde ödenmesini sağladığı,*** *verginin tahsil aşamasını başlatan ihbarname olduğu,* daha önce 1 no.lu ihbarname ile tebliğ edilen işlemin vergi mahkemesinin kararı üzerine 2 no.lu ihbarnameyle mükellefe bildirildiği ifade edilmektedir. Bu kapsamda 2 no.lu ihbarnamenin 2 nolu ihbarnamenin mahkeme kararıyla yargısal denetim üzerine hukuka uygun bulunan ve ***tahakkuk eden tarhiyat işlemlerinin ödeme süresini tayin etmek amacıyla*** yapılan bir işlem olduğu ileri sürülmektedir[4108].

[4105] **Bkz.:** Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 04.06.2020 Tarihli ve E. 2019/1346, K. 2020/415 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim2-vdd-e-2019-1346-k-2020-415-t-4-6-2020, 30.03.2021.

[4106] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. VDD, 22.02.2017 Tarihli ve E. 2016/1521, K. 2017/471 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim4-vdd-e-2016-1521-k-2017-471-t-22-2-2017, 14.04.2022.

[4107] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 17.09.2018 Tarihli ve E. 2018/319, K. 2018/7663 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2018-319-k-2018-7663-t-17-9-2018, 06.06.2022.

[4108] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

2 no.lu ihbarnamenin mahkeme kararlarına göre idarece hesaplanacak vergi ve cezaların, ***mükellefe bildirilmesi, duyurulması amacıyla*** hazırlandığı ve tebliğ edildiği görülmektedir.

Nitekim, Danıştay'ın bir kararında, davanın kabulüne dair vergi mahkemesi kararının yerine getirilmesi amacıyla terkin edilen dava konusu cezalı tarhiyat hakkında yapılacak yargılama sonucunda davanın reddine karar verilmesi durumunda, mahkeme kararına göre hesaplanacak vergi ve cezaların, Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/3 hükmünde düzenlenen 2 no.lu vergi/ceza ihbarnamesi ile davacıya *bildirileceği* sonucuna ulaşıldığı belirtilmiştir[4109].

Danıştay'ın başka bir kararında yargı kararı üzerine ödenmesi gereken vergi, ceza, gecikme faizi ve karar harcının hesabının 2 no.lu ihbarname ile *duyurulduğu* belirtilmiştir[4110].

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında, tarhiyata karşı açılan davalarda mahkemece verilen kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri malî yükümler ile zam ve cezaların miktarının ilgili *idarece mükellefe bildirilmesi amacıyla* 2 no.lu ihbarname düzenlenerek tebliğinin gerektiği, bu ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmeyen kamu alacağının kesinleşeceği sonucuna varıldığı belirtilmiştir[4111].

[4109] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 28.03.2022 Tarihli ve E. 2021/8918, K. 2022/1904 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2021-8918-k-2022-1904-t-28-3-2022, 06.06.2022.

Örnek kararlar için ayrıca bkz.:

· Danıştay 4. Dairesi, 13.09.2021 Tarihli ve E. 2019/4442, K. 2021/3943 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2019-4442-k-2021-3943-t-13-9-2021, 06.06.2022.

· Danıştay 4. Dairesi, 22.10.2020 Tarihli ve E. 2020/611, K. 2020/4101 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2020-611-k-2020-4101-t-22-10-2020, 06.06.2022.

[4110] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 23.02.2015 Tarihli ve E. 2013/4147 K. 2015/746 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-4147-k-2015-746-t-23-2-2015, 19.01.2022.

[4111] **Bkz.:** Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 05.06.2020 Tarihli ve E. 2019/90, K. 2020/333 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/gaziantep-bim2-vdd-e-2019-90-k-2020-333-t-5-6-2020, 05.05.2022.

Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde[4112] bulunmamakla birlikte; 3239 sayılı Kanun değişikliği ile Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde gecikme faizi düzenlenmiştir. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/3 hükmünün ikinci kısmında ise ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlar için, *dört ayrı vergisel hukukî duruma özgü olarak* öngörülen ***gecikme faizinin hesabı***na etki edecek sürelerin başlangıcının ve sonucunun tayin edildiği görülmektedir. Bu anlamda dört hukukî durum, a) fıkrasına göre "dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergiler", b) fıkrasına göre "dava konusu yapılan ve ödenmemiş vergiler", c) fıkrasına göre "kanun yolundan vazgeçilen vergiler" ve d) fıkrasına göre "uzlaşılan vergiler" olarak[4113] karşımıza çıkmaktadır.

Mezkûr hükmün a) fıkrasındaki "son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar", b) fıkrasındaki "yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar", c) fıkrasındaki "kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar" ve d) fıkrasındaki "uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihe kadar" şeklindeki tarihlerin, gecikme faizinin hesaplanacağı son günü oluşturduğu ve bu bağlamda aynı mahiyette düzenlendiği görülmektedir.

Gecikme faizinin ihdas edilme amacına yönelik olarak, 3239 sayılı Kanun Tasarısı'nda yer alan özel madde gerekçesinde, yürürlükteki Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanun hükümlerine göre, beyana dayanarak tarih edilen vergilerin tahsilindeki gecikmeler ile ikmale, re'sen ve idarece tarh edilip tahsil edilebilir hâle gelen ve zamanında ödenmeyen vergiler için, ödenmesi lazım gelen tarihten itibaren gecikme zammının uygulanmakta olduğu; ancak ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin ait olduğu dönemin, normal ödeme zamanından, yapılan ***yeni tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar geçen*** süre için herhangi bir zam veya faiz uygulamasının yapılmadığı belirtilmiştir[4114].

[4112] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**
[4113] Doktrinde bu hâller, *1) yapılan tarhiyatların dava konusu yapılmaması, 2) dava konusu yapılması, 3) uzlaşma sağlanması* ve *4) kanun yolundan vazgeçilmesi* şeklinde ele alınmıştır. **Bkz.:** Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 97.
[4114] **Bkz.:** TBMM, **3239 Sayılı Kanun Tasarısı.**

Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde düzenlenen gecikme faizinin hesabı için tahakkukun nihaî tarih olacağı hususuna madde gerekçesinde de yer verilmiş olup yine gecikme faizinin hesaplanacağı son tarih, *tarhiyatın dava konusu yapılmaması halinde* kapsamında[4115] Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/3-a hükmünde açık şekilde ***tahakkuk tarihi*** olarak hükme bağlanmıştır. Yine mezkûr hükmün başlangıcında, dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergiler ibaresine yer verilmiş olup çalışmada "Vergi Usul Hukuku'nda Vergi Borcunun Mükellef Tarafından Kabul Edildiği Hâllerde Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında ele alığı üzere, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri suretiyle tarh edilen bir vergi, mükellefe tebliğinden sonra 30 günlük dava açma süresi içerisinde dava açılmaması hâlinde ***tahakkuk etmektedir[4116].***

Yine Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/3-c hükmünde gecikme faizinin kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarihe kadar hesaplanacağı belirtilmiştir. Çalışmada Vergi Usul Hukuku'nda "Kanun Yolundan Vazgeçme Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında ele alığı üzere, bu usulde kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verildiği tarih itibarıyla başkaca bir işleme gerek kalmaksızın, söz konusu vergiler tahakkuk etmektedir[4117]. Dolayısıyla, mezkûr hükümde gecikme faizinin hesaplanacağı son tarih olarak düzenlenen "kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesine verildiği tarih", yine bu vergiler yönünden ***tahakkuk tarihi***ni oluşturmaktadır.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde, uzlaşılan vergilerde gecikme faizinin hesaplanacağı son tarihin, uzlaşma tutanağının imzalandığı tarih olduğu belirtilmiştir. Çalışmada Vergi Usul Hukuku'nda "Uzlaşma Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında ele alığı üzere, bu usulde uzlaşılan vergiler, uzlaşma tutanağının imzalanmasıyla tahakkuk etmektedir[4118]. Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu'nun mezkûr madde uyarınca gecikme faizinin hesaplanacağı son tarih olarak düzenlenen "uzlaşma

[4115] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 99.
[4116] Aykaç, **op. cit.,** s. 95; Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 95; Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242. Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87, 175; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 96, 112; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 134.
[4117] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 99.
[4118] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 98; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 306; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117, 189.

tutanağının imzalandığı tarih", yine bu vergiler yönünden ***tahakkuk tarihi***ni oluşturmaktadır.

Yukarıda yer verilen üç hukukî durum da ikmalen, re'sen veya idarece tarh usulleriyle yapılan tarhiyatlar söz konusu olduğunda, Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/3 hükmüne göre hesaplanacak gecikme faizindeki son tarihin ***vergilerin tahakkuk tarihi olarak düzenlendiğini*** göstermektedir. Şimdi burada gecikme faizine ilişkin açıklamalara yeniden yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca fer'i kamu alacaklarından[4119] biri olan gecikme faizi, kamu alacağının (vergi) aslının zamanında ödenmemesi; verginin zamanında tahakkuk etmemesinden dolayı vadesinde yapılacak ödemenin gecikmesi sebepleriyle kamunun uğradığı zararı gidermek amacıyla[4120] ihdas edildiğinden dolayı, *kamu alacağının değerini korumaya yönelik düzenleme*dir[4121].

Gecikme faizi, *tahakkuk etmemiş alacaklara* uygulanmaktadır[4122]; yani vergilerin zamanında tahakkuk ettirilmeyen kısmı için uygulanmaktadır[4123]. Bu bağlamda gecikme faizi, kamu alacaklarının korunmasında ihtiyaç duyulan *tahakkuktan önce*ki aşamaya[4124], tahakkuk aşamasına ilişkindir[4125]. Gecikme faizinin hesaplanması için, hesaplanan verginin ödeme vadesi de gelmemiş durumda[4126] olduğundan dolayı, kamu alacağının muaccel olması zorunluluğu bulunmamaktadır[4127].

Dolayısıyla gecikme faizinin hesaplanmasında ***tahakkuk tarihi***nin belirlenmesi gerekmekte olup[4128] normal vade tarihi ile verginin tahakkuk tarihi

---

[4119] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 259; Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 6, 197-198; Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 101; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 370; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 184.
[4120] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 6, 189, 196-198.
[4121] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 205.
[4122] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 149.
[4123] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 96-97.
[4124] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 205.
[4125] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 101-102.
[4126] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 101-102.
[4127] Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği,** s. 91.
[4128] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 97.

arasına uygulanmaktadır[4129]. Bu anlamda Vergi Usul Hukuku'nda gecikme faizi, verginin normal vade tarihinden; ikmalen, re'sen veya idarece tarh usulleriyle yapılan ***tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar*** hesaplanmaktadır[4130].

Tüm bu açıklamalardan sonra, Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde bu başlıkta ele alınan "Vergi Usul Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" temelindeki düzenlemenin incelenmesine geçilebilir.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/3-b hükmünde, ödeme yapılmamış dava konusu edilen vergilerde gecikme faizinin hesaplanacağı son tarihin, *yargı organı kararının tebliğ tarihi olduğu* belirtilmiştir. Bu anlamda gecikme faizinin ihdas edilme amacı çerçevesinde ve aynı hükümdeki diğer düzenlemelerle birlikte düşünüldüğünde, "yargı organı kararının tebliğ tarihi"nin, yine bu vergiler yönünden ***tahakkuk tarihi***ni oluşturması gerektiği düşünülmektedir.

Bu anlamda *dava konusu yapılan tarhiyatın mahkeme kararıyla onaylanması halinde* ele alınan gecikme faizi uygulamasında, dava konusu edilen ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle yapılan tarhiyatlarda gecikme faizinin hesabı, vergilerin normal vade tarihinden sonra, ***yargı organı kararının idareye tebliğ tarihine kadar*** geçen süre için hesaplanmaktadır[4131].

Nitekim Danıştay'ın kararında da Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/3-b hükmündeki "yargı organı kararının tebliğ tarihine kadar" şeklindeki hüküm ile yargı kararının *idareye* tebliğ tarihine kadar geçen süreler için gecikme faizinin hesaplandığını belirtmektedir[4132].

Danıştay'ın başka bir kararında da mükellef tarafından tarhiyata karşı açılan davada verilen ret kararının 05.08.1999 tarihinde davalı Vergi Dairesi Müdürlüğüne tebliğ edildiği hususunun taraflar arasında tartışmasız olduğu, mahkeme kararıyla

---

[4129] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 197.
[4130] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 258.
[4131] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 98.
[4132] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 13.10.1998 Tarihli ve E. 1997/1755, K. 1998/3462 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1997-1755-k-1998-3462-t-13-10-1998, 11.01.2021.

kesinleşen vergi borcu için ödeme emri düzenlenirken Vergi Usul Kanunu gereğince hesaplanacak gecikme faizinin *bu tarihe kadar hesaplanması gerektiği,* davalı Vergi Dairesi Müdürlüğünce ikinci ihbarnamenin yükümlüye tebliğ tarihine kadar geçen süre esas alınarak gecikme faizi hesaplanmasında hukuka uyarlık bulunmadığından dolayı, ödeme emrinin gecikme faizine ilişkin kısmının iptali gerekirken, yazılı gerekçe ile davanın reddine karar verilmesinde isabet bulunmadığı belirtilmiştir[4133].

Bu sebeplerle Vergi Usul Hukuku'nda, yargısal denetim üzerine (mahkeme) kararıyla tahakkuk usulünde tahakkuk, bir tebliğ üzerine gerçekleşmektedir. Bu tebliğin içeriği, mahkemenin dava konusu tarh işleminin tamamen ya da kısmen hukuka uygun olduğu; yani mükellefin idarenin işlemi hakkındaki hukuka aykırılık iddiasının tamamen ya da kısmen reddedildiği yönündedir. Mahkemenin vergi tarhına ilişkin olarak bahsi geçen içerikteki kararının idareye geldiği tarihin, ***bu verginin tahakkuk tarihi*** olduğu düşünülmektedir. Nitekim, mahkeme kararının tebliğ edilmesiyle, idare, kendi işlemiyle ilgili olan bu yargısal tasarruf ile bağlı olmaktadır. İdarenin tarh işleminin hukuka uygunluk denetiminin sonucunda, tebliğ edilen bu karar ile tarhiyatın sıhhati ve bu temelde akıbeti belirlenmiş olmaktadır.

Burada ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/3 hükmünde yer alan ve vergi mahkemesinde dava açılması sebebiyle, İdarî Yargılama Usulü Kanunu uyarınca tahsili durdurulan ve taksit süreleri geçmiş olan vergilerin, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 1 ay içinde ödeneceğine ilişkin kural yönünden de bir değerlendirme yapılmasına ihtiyaç bulunmaktadır.

Bu konudaki önemli düzenlemenin mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapıldığı görülmekte olup Kanun'un madde 379/3 hükmünde, temyiz komisyonunun nihaî kararlarının içerdiği vergi veya vergi cezasının ilgili *vergi dairesince hesaplanarak bir ihbarname ile ve en çok 1 hafta içinde mükellefe tebliğ edileceği* belirtilmiştir. Buna karşılık İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/1

[4133] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 18.11.2003 Tarihli ve E. 2001/2185, K. 2003/5174 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-daire-e-2001-2185-k-2003-5174-t-18-11-2003, 10.12.2021.

hükmünde, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının gerekleri, bu kararların idareye tebliğinden başlayarak 30 gün içinde yapılmak zorundadır. Yer verilen bu düzenlemelerde yer alan kanunî süreler, pratik ihtiyaçlardan doğmaktadır. Kural olarak mahkeme kararları idarelere tebliğ tarihinden itibaren hüküm ifade etmekte olup aynı tarihten itibaren idareler için bağlayıcıdır.

Nitekim, daha önce yer verildiği üzere, vergi hukukunda genellikle verginin ödenmesi için muacceliyet anına bir süre eklenmektedir; ancak bu durum muacceliyet anına etki etmemektedir. Eklenen süre, mükellefe temerrüt sonuçlarını doğurmayacak şekilde ödemede bulunma imkânını vermektedir[4134]. Verginin muacceliyetinin kriteri olan tahakkuk anına, verginin ödenmesi için genellikle bir ödenme süresi eklenerek bu süre içerisinde vergi borçlusuna temerrüt sonucunu doğurmayacak biçimde ödeme yapma olanağı sağlanmaktadır; ancak tüm bu durumlar muacceliyet anını değiştirmemektedir[4135]. Kanaatimizce, bir idarî mahkeme kararına istinaden tesis ettiği tarhiyatla ilgili işlemde veya eylemde bulunması için idareye tanınan bu süreler de verginin muacceliyetini ifade eden tahakkuk anını değiştirmemektedir.

Doktrinde de 1 no.lu ihbarname ile vade tayinine ilişkin olan 2 no.lu ihbarnamenin farklı hükümlere tabi olduğu ve farklı sonuçlar doğurduğu, nitekim 1 no.lu ihbarnameye karşı dava açılmaması hâllerde verginin kesinleştiği tarihten itibaren vergi ödenmesi gereken aşamaya gelerek tahsil aşamasının başladığı; dava açıldığı hâllerde ise tahsil aşamasının mahkeme kararına göre hesaplanan vergilerin gösterildiği 2 no.lu ihbarnamenin tebliğinden itibaren başladığı belirtilmektedir[4136].

Bu anlamda kanunî düzenlemeler ile aslında tebliğ tarihinde hüküm ifade eden mahkeme kararlarına ilişkin uygulama işlem ve eylemelerinin idarece gerçekleştirilmesi için azamî süreler belirlenmiştir. Nitekim mahkeme kararının idareye ulaşmasından itibaren gecikilen her süre, *tahakkuk etmiş bir verginin tahsilinin o kadar geciktirilmesine sebep olacaktır.*

[4134] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135.
[4135] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 444.
[4136] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun *kararların saklanması ve tebliğ*inin düzenlendiği 25. maddesi uyarınca, kararların onaylı birer örneğinin taraflara tebliğ edilmesi üzerine taraflar, mahkemenin sonucundan haberdar edilmektedir. Burada, uyulması zorunlu mahkeme kararının idareye ulaşmasıyla birlikte, artık uyuşmazlık konusu olan ve o zamana kadar tahakkuk hukukî etkisine kavuşamamış vergi tarhiyatı hakkındaki nihaî karardan idare de haberdar olmaktadır. Mahkeme kararının idareye tebliğ edilmesi üzerine, idarece, işlemini tamamen ya da kısmen hukuka uygun bulan ya da bulmayan bu yargısal kararın gereği yine İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/1 hükmü uyarınca yerine getirilmelidir. Bu anlamda idare işleminin bir mahkeme kararıyla tamamen ya da kısmen hukuka uygun bulunduğu hâllerde, ilgili verginin tahsil edilebilir/ödenebilir hâle gelmesi; yani tahakkuku, yargısal denetim üzerine hükmedilen mahkeme kararının idareye tebliğ edildiği tarih olmaktadır. Nitekim Gümrük Hukuku'nda yer alan düzenlemeler de aynı şekildedir.

Doktrinde mükellefin aleyhine olan mahkeme kararının vergi dairesine tebliğ edilmesi üzerine, idarenin vergiyi tahakkuk ettirip bir ihbarname ile mükellefe bildireceği ileri sürülmektedir[4137]. Yine aynı şekilde, vergi mahkemesi tarafından mükellefin talebinin reddedildiği hâllerde, vergi dairesinin mahkeme kararına hesaplanacak vergiyi tahakkuk ettireceği ve 2. ihbarname ile mükellefe bildireceği; ayrıca vergi mahkemesince davanın kısmen kabul kısmen reddedilmesi hâlinde de verginin mahkeme kararına göre düzeltilerek tahakkuk ettirildiği ve mükellefe tebliğ edildiği belirtilmektedir[4138]. Kanaatimizce de doktrindeki bu görüşler, dava konusu edilen vergilerdeki vergilendirme sürecini açıklamakta olup 2 no.lu ihbarnamelerin konusunun ***tahakkuk ettirilmiş vergiler*** olduğu düşünülmektedir.

Tarhiyata karşı açılan bir davadan çıkan karar sebebiyle tanzim edilen 2 no.lu ihbarnameler, ilk ihbarnameden sonra gönderilen ihbarnamedir ve vergi idaresince mahkeme kararına uygun olarak hazırlanmak zorunda olan 2 no.lu ihbarnamelerde vergi ve cezaların yanı sıra, gecikme faizi ve yargı harçları da yer almaktadır[4139]. 2 no.lu ihbarnamenin vergilendirme sürecindeki aşamalar bakımından 1 no.lu

[4137] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 175.
[4138] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 263.
[4139] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 175, Dipnot, 417.

ihbarnameden farklı olduğu görülmektedir[4140]. 1 no.lu ihbarnamenin tebliği ile ihbarnameye konu olan vergilerin tarhı, tarh edilmekle tahakkuk hukukî etkisine kavuşamamaktadır. Zira 1 no.lu ihbarnamenin tebliğinden itibaren verginin tahakkuku kanun emri gereğince ertelenmiş durumda olup verginin tahakkuk etmemesi için mükellefin 30 günlük dava açma süresi bulunmaktadır. Bu süre içerisinde dava açılmaması hâlinde ise, dava açma süresinin bittiği günden itibaren vergi muaccel hâle gelmekte; yani tahakkuk etmekte olup bu tarihten itibaren verginin 1 ay içerisinde ödenmesi gerekmektedir.

Diğer taraftan 1 no.lu ihbarname konusu vergi tarhına karşı vergi mahkemesinde dava açılmasıyla, bu verginin kanun emri gereğince 30 günlük dava açma süresi içerisinde dava açılmamasına bağlanan tahakkuk şartı yerine getirilmemiş olmaktadır. Bu hâlde artık verginin tahakkuku için başka bir şart gerekmektedir ve o da yargısal denetim sonucunda bu vergi işleminin hukuka uygunluğuna hükmeden bir mahkeme kararının alınmasıdır.

İdarî fonksiyonun ifası kapsamında tanzim edilen 2 no.lu ihbarnameler, bir yargısal denetim üzerine verilen mahkeme kararının malî sonuçlarını yansıtmaktadır. Bu anlamda mükellef, daha önceden tarh edilerek kendisine 1 no.lu ihbarname ile tebliğ edilmiş bir vergi hakkında, mükellef ya da idarenin başvurularıyla işletilmiş olan yargısal denetimin, vergi hukuku ilişkisindeki somutlaşmış ve tamamlanmış malî sonuçlarını; yani verginin tahakkuk ettirildiğini 2 no.lu ihbarnamenin kendisine tebliğ edilmesiyle öğrenmekte ve tahakkuk ettirilmiş olan vergi, bu tebliğ ile birlikte mükellefe haber edilmektedir. 1 no.lu ihbarnameye konu olan tarhiyata karşı, mükellef tarafından dava açılmak suretiyle ertelenmiş, engellenmiş olan tahakkuku, buna yönelik yargısal denetimi ifade eden mahkeme kararının idareye tebliği ile gerçekleşmektedir. Bu kapsamda artık tahakkuk ettirilmiş bir vergi tarhını içeren 2 no.lu ihbarnamenin tebliği ile mükellef, bu tebliğden itibaren 1 ay içinde vergi borcunu ödemek zorunda kalmaktadır.

Bu anlamda Danıştay'ın bir kararında belirtildiği üzere, 2 no.lu ihbarname kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olup yargı kararı üzerine tanzim edilerek

[4140] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 75-76.

ödenmesi gereken vergi, ceza, gecikme faizi ve karar harcının hesabına ve borcun niteliğine ilişkin *bildirim* taşıyan bu ihbarname içeriğine yönelik mükellefin iddialarının hukuka uygunluğunun denetimi, bu işlemlerin dava konusu olabilmeleri ile sağlanmaktadır[4141]. 2 no.lu ihbarname üzerine açılan bir davada da tahakkuk ettirilmiş tarha yönelik bir muhakeme yapılacağı düşünülmektedir.

Doktrinde hem verginin hem vergi cezalarının hem de gecikme faizinin *tahakkuk tarihinin,* vergi idaresince düzenlenen ihbarnamelerin (2 No.lu Vergi/Ceza İhbarnamesi) mükellefe tebliğ edildiği tarih olduğu[4142] ya da mahkeme kararı üzerine düzenlenerek mükellefe gönderilen ihbarname ile tarhın tahakkuk ettiği[4143] belirtilmektedir. Başka bir anlatımla, böyle bir durumda tahakkuk tarihi olarak vergi mahkemesi kararının idareye bildirilmesi üzerine düzenlenen ihbarnamenin mükellefe tebliğ edildiği tarihin esas alındığı ileri sürülmektedir[4144]. Kanaatimizce, yargısal denetimde zaten daha önceden tarh ve tebliğ edilen ve bunun üzerine de uyuşmazlık konusu yapılmış bir vergi borcunun denetimi yapılmakta olup denetim üzerine alınan mahkeme kararının idareye tebliği ile bu vergi muaccel olmaktadır. Ancak tahakkukun bir ölçüt[4145]/kriter[4146] olduğu muacceliyet anı, idareye tebliğ edilme tarihi olan bu vergilerin ödeme süresinin başlangıcı ise 2 no.lu ihbarnamenin mükellefe tebliği ile sağlanmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 112/3 hükmü, vergi idaresine, yargısal denetim üzerine alınan mahkeme kararına göre, zaten yine vergi idaresi tarafından tesis edilmiş bir tarh işleminin hukukî sonuçlarını bu karara göre düzenleme yetki ve görevi yüklemiştir. Bu anlamda vergi idaresince *tarh temelinde,* Vergi Usul Kanunu'nun madde 4/1 hükmündeki tarh ve tahakkuk yetkisine istinaden, yine Kanun'un madde 112/3 hükmü uyarınca mahkeme kararına uyulması gerekliliğiyle vergilendirme süreci işletilmeye devam edilmiş olacaktır.

[4141] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 23.02.2015 Tarihli ve E. 2013/4147 K. 2015/746 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-4147-k-2015-746-t-23-2-2015, 19.01.2022.
[4142] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 76, 98.
[4143] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 303, 349; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209.
[4144] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.
[4145] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135.
[4146] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 444.

Nitekim yukarıda yer verilen sonuca, aslında Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesindeki tahakkukun *genel kuralı*ndan ulaşılmakta olup Kanun'un madde 112/3 hükmü de bu genel kuralın yansıtılmasından ibarettir. Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesine göre tahakkukun varlık sebepleri, tarh ve bu işlemin tebliğ edilmesidir. Bu anlamda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilen vergilere yönelik bir tarh işlemi ilk kez tesis edildiğinde, bunun tahakkuk etmesi için mükellefine tebliğ edilmiş olması zarurîdir ve 1 no.lu ihbarname ile tarh edilen bu vergiye yönelik tebliğ işlemi de yapılmış olmaktadır. Ancak 1 no.lu ihbarname ile tebliğ edilen tarhiyat dava konusu yapıldığında ise artık yargı fonksiyonunun denetimi ile bu verginin tahakkuk etmesi mümkün olacaktır. Bu anlamda ilgili mahkemenin tarh edilerek mükellefine tebliğ edilmiş bu vergiye yönelik kararının idareye tebliği ile bu vergilendirme sürecinin tahakkuk aşaması tamamlanmış olmaktadır. Dolayısıyla bir vergi borcuna yönelik olarak 1 no.lu ihbarnamenin tebliğinden sonra mükellefin açtığı dava sebebiyle ertelenen vergi tahakkuku, bu tarhiyatın tamamen ya da kısmen hukuka uygun olduğu yönünde mahkeme kararının idareye tebliği ile artık vergi tarafları için yürütülme kabiliyeti kazanmaktadır. Nitekim artık bu tarhiyat, mahkemenin kararıyla hukuka uygunluk karinesine de kavuşmaktadır. Bu bağlamda idare için, Devlet yönünden *verginin alınması zorunluluğu ilkesi (boyutu)*[4147] kapsamında alacağını tahsil etmek hususunda vergilendirme sürecinin tahsil aşamasına geçmesini sağlayan bu mahkeme kararı, vergi alacağı-borcu temelinde mükellef için de aynı hukukî etkiyi, yani verginin tahakkuku sonucunu ve dolayısıyla ödenmesi gerekliliğini doğurmaktadır.

Tüm bu açıklamalardan sonra, bir önceki başlıkta ele alınan *vergi borcunun mükellef tarafından kabul edildiği hâllerde tebliğ yoluyla tahakkuk usulü*nde, verginin tahakkuk etmesi, tarh işleminin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresinin dava açmadan geçirilmesine bağlı olduğu[4148] görülmektedir.

Diğer taraftan Vergi Usul Hukuku'nda ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarh işleminin tebliğ edildikten sonra tahakkuk etmiş sayılabilmesi için, tarha karşı açılan

[4147] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 14-21.
[4148] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 349; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87, Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143.

davanın reddedilmiş olması gerekmektedir[4149]. Dolayısıyla bu başlık altında incelenen tahakkuk usulünün ise mükellefin tarh işlemine karşı açtığı davasının mahkemelerce kısmen veya tamamen reddine; başka ifade ile mükellefin davasında kısmen veya tamamen haksız bulunmasına hükmedildiği hâllere özgü olduğunu belirtmek gerekir.

Yargısal kararlarda da ifade edildiği üzere verginin tarhı, tahakkuktan önceki aşamayı ifade etmekte ve tarh edilen vergilere karşı dava açılması, tahakkuku önlemektedir[4150]. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu uyarınca ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri suretiyle tarh edilen vergiye karşı dava açılması hâlinde; yani mahkemece karar verilene kadar verginin tahakkuku engellenmiş olmakta[4151] ve verginin tahsili de durmaktadır[4152]. Başka ifadeyle mükellef ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilmiş vergiye karşı ihbarnamenin tebliğinden itibaren dava açma süresi içerisinde dava açtığı takdirde, verginin tahakkuku mahkemenin kararına kadar ertelenmektedir[4153]. Bu kapsamda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde süresi içerisinde dava açılması hâlinde tahakkuk durmaktadır[4154].

Vergi Usul Kanunu uyarınca ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri suretiyle tarh edilen bir verginin mükellefe tebliğinden sonra dava açma süresi içerisinde dava

---

[4149] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 208.

[4150] **Örnek kararlar için bkz.:**

· Danıştay 3. Dairesi, 31.05.2016 Tarihli ve E. 2016/3280, K. 2016/3940 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2016-3280-k-2016-3940-t-31-5-2016, 14.10.2021.

· Danıştay 3. Dairesi, 07.05.2014 Tarihli ve E. 2013/1396, K. 2014/1891 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-1396-k-2014-1891-t-7-5-2014, 14.10.2021.

· Danıştay 3. Dairesi, 07.05.2014 Tarihli ve E. 2013/1395, K. 2014/1892 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-1395-k-2014-1892-t-7-5-2014, 14.10.2021.

· Danıştay 3. Dairesi, 07.05.2014 Tarihli ve E. 2013/1386, K. 2014/1888 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-1386-k-2014-1888-t-7-5-2014, 14.10.2021.

· İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 29.06.2017 Tarihli ve E. 2017/21, K. 2017/2837 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2017-21-k-2017-2837-t-29-6-2017, 14.10.2020.

[4151] **Ayrıca bkz.:** Kaşıkçı, **op. cit.,** s. 90.

[4152] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.

[4153] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 244; Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 95; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 898; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87, 175-176; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 208.

[4154] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 127.

açılması ve davanın reddedilmesi hâlinde, vergi borcu tahakkuk ederek ödenecek aşamaya gelmektedir[4155]. Bu bağlamda *süresi içinde dâ(a)va açılırsa* başlığıyla incelenen bu ayrımda, vergi mahkemesinin vereceği karar belirleyici olup kararda tarhiyatın onaylanan bölümüyle sınırlı olarak vergi tahakkuk etmektedir[4156]. Dolayısıyla bu tarh usullerinde tebliğin yapılması kendiliğinden tahakkuk sonucunu doğurmamakta olup tebliğden sonra açılan davanın reddedilmesi, tahakkuk için öngörülen sebeplerden biridir[4157]. Bu anlamda tebliğden itibaren 30 günlük dava açma süresi içerisinde tarhiyatın mükellef tarafından kabul edilmeyerek vergi mahkemesinde dava açılmasının tercih edilmesi hâlinde, vergi mahkemesince verilen kararın mükellef aleyhine olması verginin tahakkuk sebebidir[4158].

Mahkeme mükellef aleyhine karar verdiğinde, vergi tahakkuk etmektedir[4159]. Başka bir ifadeyle mükellef davayı kazan(a)madığı; yani mahkeme kararı aleyhine olduğu durumlarda dava konusu vergi, tahakkuk etmekte olduğundan dolayı, ödenmesi gereken hâle gelecektir ve 1 ay içinde de ödenmesi gerekecektir[4160]. Sayıştay'ın bir kararında da vergi dairesince tarh edilen vergilere itiraz edilmesi (dava konusu yapılması) ve kanun yollarına gidilmesi hâlinde ise idarî yargılama sonucu belirlenecek miktar üzerinden verginin tahakkuk ettirileceği belirtilmiştir[4161].

Bu anlamda, *ödeme ihbarnamesi*[4162] olarak da ifade edilen *2. ihbarname*nin[4163]*/2 no.lu vergi/ceza ihbarnamesi*nin[4164]*/2 no.lu ihbarname*nin[4165], Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen bir *ödeme emri* tebliği işlevi kazandığı düşünülmektedir. Zira 1 no.lu ihbarnamenin aksine; 2 no.lu

[4155] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 96, 117.
[4156] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 206-207; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 141.
[4157] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 207.
[4158] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87, 175-176.
[4159] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 208.
[4160] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.
[4161] **Bkz.:** Sayıştay Genel Kurulu, 27.04.1992 Tarihli ve K. 4725/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=sgk-4725-1-27-04-1992.htm&kw=`4725/1`&cr=sayistay#fm, 12.02.2022.
[4162] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 75-76, 93.
[4163] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 135.
[4164] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 75-76, 93.
[4165] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 28.03.2022 Tarihli ve E. 2021/8918, K. 2022/1904 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2021-8918-k-2022-1904-t-28-3-2022, 06.06.2022.

ihbarname, *bir tahakkuka davet, tahakkuka ihbar niteliğinde olmamaktadır.* Bu işlev, Vergi Usul Kanunu kapsamında ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatta zaten 1. no.lu ihbarname ile yerine getirilmiştir. 2 no.lu ihbarname, artık vergilendirme sürecinin tahsil aşamasına yönelik olup tahakkuk ettirilmiş olan tarhiyat mükellefe bildirilmektedir. Bu sebeplerle, ***mahkeme kararıyla tahakkuk usulü*** olarak da ifade edilmesi mümkün olan *yargısal denetim üzerine tebliğ yoluyla tahakkuk usulü,* tarha bitişik olmayan tahakkuk usullerinin kapsamında yer almaktadır.

Durumu başka bir açıdan değerlendirmek istediğimizde, mahkeme kararlarının bir üst mahkemede incelenebilmesi için, taraflara çeşitli hukukî başvuru yolları tanınmış olup bu yolların *(olağan) kanun yolları*[4166] olarak ifade edilmektedir[4167]. Burada belirtmek gerekir ki, kanun yollarına başvuru, tahakkuku engellememektedir[4168]. Zira vergi mahkemesinin mükellef aleyhine olan ret kararı ile ayrıca kendiliğinden duran yürütme, yürütülür hâle gelmektedir[4169]. Bu anlamda çalışmanın devamında daha detaylı olarak ele alınacak olmakla birlikte, İdarî Yargılama Usulü Kanunu uyarınca idarî yargı rejiminde başvuru imkânı verilen kanun yollarına ilgili mahkeme kararının tebliğinden itibaren 30 günlük süre içerisinde başvurulması hâlinde, alt dereceli mahkeme kararının yürütülmesi kendiliğinden durmayacaktır. Nitekim mükellef de bu anlamda artık kedisine tebliğ edilen mahkeme kararıyla tahakkuk ettirilmiş olan vergi tarhına karşı kanun yollarına başvuru yapmaktadır. Burada kanun yollarına başvuruyu başlatan tebliğ tarihi de ilgili mahkemelerin kararlarının mükellefe tebliğ tarihi olmaktadır; yani idare tarafından tebliği yapılan 2 no.lu ihbarname, kanun yollarına başvuru süresinin başlangıcında hukukî bir işleve sahip olmamaktadır.

Diğer taraftan, vergi mahkemesinin açılan davayı kabul ederek idarece yapılan tarh işleminin hukuka uygun olmadığına karar verdiği hâllerde ise vergi tahakkuk etmeyecektir[4170]. Ancak kanun yollarına başvurulabilecek bir vergi mahkemesi

---

[4166] Nitekim bazı kanun yolları vardır ki, başvuru yolları sadece üst yargı yerine dönük olmamakta; doğrudan doğruya yargı kararını veren yargı yerine yönelik de olabilmektedir. **Bkz.:** Yayla, **op. cit.,** s. 467.
[4167] Odyakmaz, **op. cit.,** s. 6.
[4168] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87, 175-176.
[4169] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209.
[4170] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 301; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 208.

kararına karşı, kanun yollarına başvurulması hâlinde ve bu başvurularda mükellefin haksız bulunması durumunda da verginin tahakkuk edeceği belirtilmelidir.

Bu anlamda Vergi Usul Kanunu uyarınca ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri ile yapılan tarhiyatın vergi mahkemesi tarafından onaylanmasıyla edilmesiyle (ya da kanun yollarında vergi idaresi işleminin hukuka uygun bulunmasıyla) verginin tahakkukunun şartı oluşmakta ise de verginin tahsili için ödeme vadesinin dolmasına hizmet etmek üzere, vergi dairesince vergi mahkemesi kararına istinaden ikinci bir ihbarnamenin[4171] mükellefe tebliğ edilmesi gerekmektedir[4172].

Anayasa'nın madde 125/4 hükmünde, *yargı yetkisinin idarî işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimi* ile sınırlı olup hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamayacağı; yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî işlem ve eylem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde bir yargı kararının verilemeyeceği belirtilmiştir[4173].

Vergi Usul Kanunu kapsamında ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde yapılan tarhiyata karşı mükellefin açtığı davasının kabul edilerek kısmen ya da tamamen haksız bulunduğu hâllerde de vergiyi tahakkuk ettiren yetki, yargı yetkisi değil; *idarî yetkidir.* Başka bir deyişle bu durumda vergi, yargısal denetim üzerine hükmedilen bir mahkeme kararına dayanarak[4174]; ancak vergi idaresince yapılmış bir tarh işleminin yargısal denetimi üzerine verilen kararın tebliği ile tahakkuk etmektedir.

Bu sebeplerle, bu hâllere ilişkin tahakkuk usulü, *tebliğ yoluyla tahakkuk usulü* kapsamında *yargısal denetim üzerine tebliğ yoluyla tahakkuk usulü* başlığında ele alınmıştır. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu'nun madde 4/1 hükmündeki vergi

---

[4171] **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209.

[4172] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 153; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 2015.

[4173] İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun *idari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı*nın düzenlendiği madde 2/2 hükmünde de idarî yargı yetkisinin, idarî işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu; idarî mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacakları, yürütme görevinin kanunlarda ve Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinde gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idarî işlem ve eylem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremeyecekleri belirtilmiştir.

[4174] Vergi mahkemesi kararlarıyla idarî işlem yaratıldığı ve bu bağlamda içtihatlarla yön verilmek suretiyle özgün bir vergi davası oluşturduğu yönündeki görüşlerini içeren çalışma için **ayrıca bkz.:** Lûtfi Duran, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararıyla Vergi Davalarının Çözümü (II)", **Amme İdaresi Dergisi,** Cilt: 21, Sayı: 1, Mart 1988, ss. 63-77.

idaresinin vergiyi tarh ve tahakkuk ettirme şeklindeki idarî yetkisi muhafaza edilmektedir. Bu idarî yetki, yine münhasıran idarece kullanılacak olup bu başlık altında incelenen tahakkuk usulünde tarh ve tahakkukundaki irade, yargısal fonksiyona ait olmamaktadır. Başka bir ifadeyle yargısal denetim üzerine alınacak mahkeme kararıyla idarenin yerine geçerek bir vergilendirme işlemi tesis edilmemektedir.

Danıştay'ın bir kararında bu durum açıkça ifade edilmiş olup dava konusu işlemin hukuka uygunluk denetiminin yapılmasından sonra, idarece tahakkuk ettirilecek verginin miktarının da belirlenmesinde yargılama hukuku kurallarına uyarlık bulunmadığı belirtilmiştir[4175].

Nitekim, doktrinde, mahkemenin işlemin hukuka uygunluğu ve bu bağlamda idarenin lehine olan kararı üzerine daha önce yapılan tarh işlemi mahkeme kararına istinaden İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/5 hükmü uyarınca tekrarlanacağı, verginin tahakkukunun sağlanacağı ve böylece mahkemenin kararı üzerine idarî işlemin tekrarlanarak yürütümünün mümkün hâle geleceği ifade edilmiştir[4176]. Burada ayrıca İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/1 hükmünde belirtilen azamî 30 günlük süre içerisinde, idarece verginin tahakkuk ettirilmesinin gerekmekte olduğunu da belirtmek gerekmektedir. Bu azamî sürenin hangi gününde idarece ilgili yargı merciinin kararı üzerine idarî yetki kullanılmış olursa olsun; verginin tahakkuk tarihi ve bu vergiye ilişkin gecikme faizinin hesaplanacağı nihaî tarihin, mahkeme kararının idareye tebliğ edildiği tarih olduğu düşünülmektedir. Devamında bu kanunî sürelerde yargısal tasarrufa uygun olarak idarece hesaplanarak tahakkuk ettirilen vergiler, mükellefine tebliğ edilecek olup tahakkuk ettirilmiş tarhı tebliğ alan; yani ödenmesi gereken bir vergi borcunun bulunduğu bildirilen mükellefin, bu tebliğden itibaren 1 ay içinde ödeme yapması gerekmektedir.

[4175] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 16.04.2008 Tarihli ve E. 2006/5411, K. 2008/2261 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2006-5411-k-2008-2261-t-16-4-2008, 21.04.2022.
[4176] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

5.2.2.2. Gümrük Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü

Gümrük Hukuku'nda *yargısal denetim üzerine (mahkeme kararıyla) tebliğ yoluyla tahakkuk usulü*nün kanunî dayanakları şu şekilde belirtebilir:

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/5 hükmünde, Gümrük Kanunu kapsamındaki vergiler için de geçerli olacak şekilde, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra, *bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri malî yükümler ile zam ve cezaların miktarının ilgili idarece mükellefe bildirileceği* düzenlenmiştir.

Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 hükmünde ise maddede yer alan şekilde tebliğ edilen gümrük vergileri hakkında, Kanun'un 242. maddesinde kurallara uyarak süresi içinde dava açılması hâlinde, mahkeme tarafından mükellef aleyhine verilen kararın ***gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte bu vergilerin tahsil edilebilir hâle geleceği*** belirtilmiştir. Bu bağlamda yer verilen mezkûr hükümde açık bir şekilde, gümrük idaresince tesis edilen tarh işleminin hukuka uygun olduğu yönünde bir mahkeme kararının idareye tebliği ile ***verginin tahakkuk etmiş olduğu düzenlenmiş olmaktadır.*** Yani Gümrük Hukuku'nda yargısal denetim üzerine (mahkeme kararıyla) tebliğ yoluyla tahakkuk usulünde verginin tahakkukunun şartları, yargısal denetimde tahakkuk ettirilecek verginin tarhının hukuka uygun bulunması ve bu kararın da idareye tebliğ edilmiş olmasıdır. Bu anlamda dava konusu edilen verginin ***tahakkuk tarihi, mahkeme kararının gümrük idaresine ulaştığı tarih olmaktadır.***

Gümrük Hukuku'nda tahakkuk ettirilmiş gümrük vergisinin tebliğinden sonra, bu vergiler hakkında dava açılmakla, bu vergilerin tahakkuku Gümrük Kanunu'nun madde 198/2 hükmü uyarınca askıya alınmakla birlikte; askıda olan süreç, yine Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 hükmü uyarınca yargısal denetimden geçen tarhın kısmen veya tamamen hukuka uygun bulunduğuna yönelik mahkeme kararının gümrük idaresine tebliği ile son bulacak ve bu tebliğ ile tarh aşamasında kalmış olan verginin tahakkuk aşaması da tamamlanmış olmaktadır.

Burada da İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/1 hükmü uyarınca uyulması zorunlu mahkeme kararının idareye ulaşmasıyla birlikte, artık uyuşmazlık konusu olan vergi tarhiyatı hakkındaki nihaî karardan idare de haberdar olmaktadır ve bu mahkeme kararının gereğini yerine getirmelidir. İdarenin tarh işlemini tamamen veya kısmen hukuka uygunluğuna hükmeden mahkeme kararının idareye tebliğ edilmiş olmasıyla, artık tahsil aşamasına geçmiş olan bir vergi bulunmaktadır. Bu anlamda vergilendirme sürecinin kaldığı yerden devam edebilmesinin hukuk3i sebebi ve koşulunu, bahsi geçen yöndeki mahkeme kararı oluşturmaktadır. Dolayısıyla gümrük idaresi için, Devlet yönünden *verginin alınması zorunluluğu ilkesi (boyutu)*[4177] kapsamında vergi alacağını tahsil etmek hususunda vergilendirme sürecinin tahsil aşamasına geçmesini sağlayan bu mahkeme kararı, vergi alacağı-borcu temelinde mükellef için de aynı hukukî etkiyi, yani verginin tahakkuku sonucunu ve ödenmesi gerekliliğini doğurmaktadır.

Nitekim mükellef tarafından dava konusu olan gümrük vergileri üzerine, tarh edilen vergilerin vergi mahkemesi tarafından bir kısmının onaylanması ya da reddedilmesi hâlinde de gümrük idaresince mükellefe yazı ile bildirim yapılmaktadır[4178]. Bu anlamda vergi mahkemesi kararının mükellef aleyhine olması hâlinde; yani davanın reddedilmesi hâlinde, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/5 hükmü uyarınca, idare tarafından tarh edilen vergi ve cezalar mükellefe tebliğ edilerek ödenmesi istenmektedir[4179].

Bu kapsamda Gümrük Kanunu'nun madde 198/2 hükmünde göre, tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı 242. madde çerçevesinde gümrük idarelerine yapılan itiraz verginin ödeme süresini kesmekle birlikte, ödeme süresi idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlamaktadır. Dolayısıyla tahakkukun bir ölçüt[4180]/kriter[4181] olduğu muacceliyet anı, idareye tebliğ edilme tarihi

[4177] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 14-21.
[4178] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 76.
[4179] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 269.
[4180] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 135.
[4181] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 444.

olan gümrük vergilerinin ödeme süresinin başlangıcı mahkeme kararının mükellefe tebliği ile sağlanmaktadır.

Nitekim Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında, gümrük vergilerinde dava açılması hâlinde ise mükellef aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte kesinleşeceği belirtilmektedir[4182]. Kanaatimizce söz konusu mahkeme kararı ile kastedilen husus, gümrük vergisinin tahakkuku olup gümrük idaresine yapılan tebliğ ile verginin tahakkuk edileceği belirtilmiş olmaktadır.

5.2.2.3. Kamu İcra Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü

İhtiyatî tahakkukun düzeltilmesi sürecinde, *dava konusu yapılabilecek tarhiyatlar*[4183] ya da *itirazlı tarhiyat*[4184] da mevcuttur[4185]. İhbarname esasında mükellefe tebliğ edilen, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca ihtiyaten tahakkuk ettirilmiş olan ve ikmalen, re'sen ya da idarece tarh edilmiş vergilere karşı mükellefin dava açma hakkı mevcuttur[4186]. Dava açıldığı takdirde dava konusu tarhın tahakkuk etmesi için, vergi mahkemesince tarhiyatın onaylanması[4187]; yani mükellefin açmış olduğu davada haksız bulunması gerekmektedir. Vergi mahkemesi kararı alınana kadar ise bir önlem olarak ihtiyatî tahakkukun uygulanması devam edecektir[4188]. Bu yargısal denetim süreci sonunda da kesin olarak tespit edilen matrah, idarece ihtiyaten tahakkuk ettirilmek amacıyla saptadığı ilk matrahtan farklı olabilmektedir[4189].

Bu açıklamalar ışığında, Kamu İcra Hukuku'ndaki bu tahakkuk usulü, Vergi Usul Hukuku ile çok benzer özellikler taşımaktadır. Nitekim ihtiyatî tahakkuk uygulanmış matrahların tarh usulleri olan ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinin

[4182] **Bkz.:** Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 09.01.2020 Tarihli ve E. 2019/48, K. 2020/6 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/samsun-bim2-vdd-e-2019-48-k-2020-6-t-9-1-2020, 01.03.2022.
[4183] Yılmaz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması,** s. 180.
[4184] Aykaç, **op. cit.,** s. 94-95.
[4185] Yılmaz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması,** s. 180.
[4186] **Ayrıca bkz.:** Şimşek, **op. cit.,** s. 153.
[4187] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204, 211.
[4188] Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[4189] Yılmaz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması,** s. 180.

kuralları Vergi Usul Kanunu'nda yer almaktadır. Bu kapsamda bu usullerle otaya çıkarılmış tarhiyatların tahakkuk etmesini, tebliğden itibaren 30 günlük dava açma süresi içerisinde dava açmak suretiyle mükellef erteleyebilmektedir. "Vergi Usul Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığı altında detaylı olarak açıklanmaya çalışıldığı üzere, burada da vergi tahakkukunun, yargı organı kararının idareye tebliği ile gerçekleştiği ve ***bu tarihte verginin tahakkuk ettiği düşünülmektedir.*** Devamında da ihtiyatî tahakkuk, mahkeme kararının hukukî sebebini oluşturduğu olağan tahakkuka intibak ettirilecek ve ihtiyatî tahakkukun da hukukî varlığı sona ermiş olacaktır.

ALTINCI BÖLÜM
VERGİ UYUŞMAZLIKLARI VE TAHAKKUK

Çalışmanın birinci bölümünde ele alındığı üzere, vergi tekniğinin konularından birisinin tarh ve tahakkuk oluşturmaktadır[4190]. Bunun dışında vergi tekniği kapsamında *tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsilden doğan, verginin tarh, tahakkuk ve tahsilinin sebep olduğu*[4191] *vergi ihtilafları*[4192] *(malî kaza*[4193]*), vergi uyuşmazlıklarının çözümünü içeren vergi yargısı*[4194]*, malî yargı*[4195]*, denetim*[4196] de bulunmaktadır. Nitekim verginin kanunîliği ilkesinin içeriklerinden birisi de *vergi uyuşmazlıkları*dır[4197].

Vergilendirme sürecinin değişik aşamalarında çeşitli uyuşmazlıklar ortaya çıkmaktadır[4198]. Vergi ve vergilemede ödeyen ve ödeten arasındaki uyuşmazlıklar giderek artmış ve çeşitlenmiştir[4199]. 3239 sayılı Kanun'un gerekçesinde de çeşitli tarh işlemlerini kapsayan modem vergi uygulamasında mükellef ile idare arasında görüş ayrılıklarına ve anlaşmazlıklara düşülmesinin uygulamanın doğal bir sonucu olduğu belirtilmiştir[4200].

Mali yargı hukuku ya da *mali yargılama hukuku,* kamu gelir ve giderleri ile bunların denkleştirilmesine ilişkin işlemlerden teşekkül olan Devlet'in malî işlemlerinden doğan uyuşmazlıkların çözümünü konu almaktadır. Bu konu kamu gelirleri yönünden, bu gelirlerin çok büyük bir kısmını vergiler oluşturduğu için ***vergi***

[4190] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 24; Schmölders, **op. cit.,** s. 80;
[4191] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59.
[4192] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59; Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** s. 22; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 71, 106.
[4193] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 106; Gürsoy, **Kamu Maliyesi: Giriş-Masraflar,** s. 47.
[4194] Schmölders, **op. cit.,** s. 80; Turhan, **op. cit.,** s. 47, 95-96.
[4195] Zorlu, **op. cit.,** s. 73-127.
[4196] Schmölders, **op. cit.,** s. 80.
[4197] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 133, 150.
[4198] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 219.
[4199] Ersan Öz, "VUK 359. Madde, Gri Alanlar ve Vergilemede Kanunilik İlkesine Aykırılıklar", **I. Ulusal Vergi Yargısı Paneli, Mevzuat ve Uygulamada Vergi Yargılaması,** I. Oturum, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, ss. 13-19, s. 13.
[4200] **Bkz.:** TBMM, **3239 Sayılı Kanun Tasarısı.**

yargı hukukunu[4201]; kamu giderleri yönünden de ***harcama (bütçe) yargısı***nı oluşturmaktadır[4202].

Vergilendirme sürecindeki uyuşmazlıklarla ilgili yargısal denetim, tahakkuk ve tahsil aşamalarında mümkün olmaktadır[4203]. Bu bağlamda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte, herhangi bir vergi uyuşmazlığının doğması mümkün değildir. Vergi uyuşmazlığı için, idarenin de iradesini ortaya koyduğu işlemler tesis etmesi gerekmektedir.

İdarî uyuşmazlıkların[4204] ve idarî davaların[4205] bir türünü oluşturan ve *idarî davalarda yetki* konusunda özel düzenleme yapılan[4206] ve *malî kaza*[4207], *vergi ihtilâ(a)fları*[4208] ya da *vergi anlaşmazlıkları*[4209] olarak da ifade edilen *vergi uyuşmazlıkları*[4210], kendine özgü birtakım teknik özellikleri barındırmaktadır[4211]. Başka bir ifadeyle idarî yargı içinde çözümlenmeye devam etse de[4212] idarî yargı düzeni içinde vergi yargısı, kendine has özellikler içermektedir[4213].

Vergi uyuşmazlığı, vergi uygulaması dolayısıyla vergi dairesi ile mükellefler arasında doğan uyuşmazlıkları halletmek, şeklinde tanımlanmaktadır[4214]. Bu bağlamda vergi uyuşmazlığı, vergi uygulaması sırasında ortaya çıkan bazı sonuçlarda mükellefler ile vergi idaresinin fikir birliğine varamamasını ifade etmektedir[4215]. Başka bir anlatımla, mükellefler ile idare arasında vergilendirme işlemi veya

---

[4201] **Ayrıca bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 267.
[4202] Mutluer, Öner, Coşkun, **op. cit.,** s. 61.
[4203] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 15.
[4204] Canbazoğlu, Altay, **op. cit.,** s. 177.
[4205] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 345.
[4206] Yayla, **op. cit.,** s. 436-437.
[4207] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 106; Gürsoy, **Kamu Maliyesi: Giriş-Masraflar,** s. 47. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[4208] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 59; Aktan, **Anayasal Vergi Hukuku,** s. 22; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 71, 106; Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 147. **Ayrıca bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[4209] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 40; Demirkan, **op. cit.,** s. 119.
[4210] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 147; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 338; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 447; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 475; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 267.
[4211] Turhan, **op. cit.,** s. 97.
[4212] Mutluer, Öner, Coşkun, **op. cit.,** s. 69.
[4213] Osman Selim Kocahanoğlu, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdarî Uyuşmazlıklar,** İstanbul, Yaylacık Matbaası, 1982, s. 17.
[4214] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[4215] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 40-41, 57.

uygulamaları dolayısıyla ortaya çıkan görüş farklılıkları ve anlaşmazlıkları, vergi uyuşmazlıklarının ifade etmektedir[4216]. Vergi uyuşmazlıklarının doğuşunda, vergi dairesinin ya da vergi mükelleflerinin davacı olması söz konusudur[4217]. Bu kapsamda vergi yargısı organlarının mükellef veya sorumlu ya da vergi idaresi tarafından yapılan vergi uygulamaları ile ilgili uyuşmazlıkları incelemek ve karara bağlamak suretiyle vergi kanunlarına uygun bir yargısal tasarrufta bulunmasına yönelik kurallar bütününden teşekkül den teşekkül *vergi yargılaması hukuku* bulunmaktadır[4218]. Vergi yargısının vergi mükellefleri ile vergi idaresi arasında vergiye ilişkin işlemlerden dolayı ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüme kavuşturulmasını ifade ettiği ileri sürülmektedir[4219].

Vergi uyuşmazlıklarının çözümü, 2576 sayılı Kanun ile kurulan vergi mahkemeleri, bölge idare mahkemelerine bırakılmış ve temyiz esası da Danıştay'da etkin kılınmıştır. Vergi uyuşmazlıklarının çözümündeki usul kuralları da İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda yer almaktadır[4220]. Yer verilen bu kanunlar, *vergi yargısı yasaları* olarak ifade edilmektedir[4221]. Ayrıca Vergi Usul Kanunu ile Amme Alacaklarının tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerinin bir kısmı da bu uyuşmazlıklarda uygulanmaktadır[4222]. Aynı şekilde Gümrük Kanunu'nda da vergi uyuşmazlıklarına yönelik düzenlemeler getirildiği belirtilmelidir.

Nitekim Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi ve devamında, gümrük uyuşmazlıklarının düzenlenmiş olduğu ifade edilmektedir[4223]. Burada yine belirtmek gerekir ki, vergi uyuşmazlıkları sadece vergi yargısı organları tarafından çözümlenmemektedir. Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu düzenlemeleri incelendiğinde, mükellefler için idarî çözüm yollarının da ihdas edildiği görülmektedir.

[4216] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 283.
[4217] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 40-41, 57.
[4218] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 88.
[4219] Turhan, **op. cit.,** s. 96.
[4220] Mutluer, Öner, Coşkun, **op. cit.,** s. 69.
[4221] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 20.
[4222] Mutluer, Öner, Coşkun, **op. cit.,** s. 69.
[4223] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 490.

Vergi hukukunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların taraflar arasında çözümü her zaman mümkün olmamakta ve yargısal denetim mekanizmaları devreye girmektedir[4224].

Doktrinde de *Türk Vergi Hukukunda vergi yargısına başvurulmadan önce uyuşmazlıkların çözümü usulleri* ve *vergi uyuşmazlıklarının vergi yargısı organlarında çözümlenmesi*[4225] ya da *vergi uyuşmazlıklarının idari çözüm yolları* ve *vergi yargısı (yargısal çözüm yolu)*[4226] şeklinde konunun ele alındığı görülmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının çözüm yolları temelinde bir tasnif de *idarî çözümler (barışçıl çözümler)* ve *yargısal çözümler* şeklinde yapılmaktadır[4227]. Bir diğer tasnife göre vergi uyuşmazlıklarının çözümü kapsamında *idari aşamada çözüm yolları* ve *yargı aşamasında çözüm yolları* bulunmaktadır[4228]. Başka bir tasnifte de *vergisel uyuşmazlıkların idari yolla çözümü* ve *vergisel uyuşmazlıkların dava yoluyla çözümü* olarak geliştirilmiştir[4229]. Bu başlık altında ise yargısal çözümlerle, vergi yargısı ile giderilebilen vergi uyuşmazlıkları incelenmektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının başlıca konularından biri de mükellefiyet olduğu, vergi matrahının tayin ve tespitinde hataların da *mükellefiyet ihtilaflarını* oluşturduğu belirtilmektedir[4230]. Bu anlamda çok çeşitli olmakla birlikte, genellikle mükellefiyet, ceza kesme ve vergi tahsili konularında vergi uyuşmazlıkları görülmektedir ve mükellefiyete ilişkin ihtilafların kapsamında vergi matrahının tayin ve tespiti, verginin miktarı, muafiyet ve istisnalar ile mükellefiyetin şahsında ortaya çıkan hatalar bulunmaktadır[4231]. Nihayetinde vergisel sorunların konularını verginin tarh, tebliği, tahakkuku ve tahsil de oluşturmaktadır[4232].

Dolayısıyla vergi mükellefiyeti şeklindeki ilişkide, hukukî müesseselerden biri de tahakkuk olmakta ve bu bağlamda vergi hukukunda tahakkukun ele alındığı bu

[4224] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 797.
[4225] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 65, 158.
[4226] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 481.
[4227] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 185.
[4228] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 283.
[4229] Yaşin, **op. cit.,** s. 37, 42.
[4230] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 106.
[4231] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 57.
[4232] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 283.

çalışma açısından vergi uyuşmazlıkları da önem kazanmaktadır. Çalışmanın bu bölümünde *vergi yargılaması usulü*nde[4233] ve *vergi uyuşmazlıklarının yargı organlarında çözümünde*[4234] tahakkukun anlam mahiyeti açıklanmış olacaktır.

6.1. Dava Konusu ve Tahakkuk

Vergi davasının konusunu, Vergi Usul Kanunu, Gümrük Kanunu ile Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dan doğan uyuşmazlıklar oluşturmaktadır[4235]. Vergi uyuşmazlıklarının konusunu tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil de oluşturabilmektedir[4236]. Bu başlık altında ele alınan dava konusu ve tahakkuk temelinde, vergi yargılaması sürecindeki[4237] tahakkuk ele alınacaktır.

Vergi tarh usullerini (tarhiyat yöntemleri) tasnif etmek amacıyla kullanılan, matrahın beyan usulü ile tespit edilmesi ile matrahın idare tarafından tespit edilmesine dayanan iki tarhiyat kategorisi arasındaki farklılıkların en açık olarak ortaya çıktığı hususlardan birisinin, tarh işleminin uyuşmazlık konusu olup olamayacağı olduğu ileri sürülmektedir[4238].

Burada belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Hukuku, Gümrük Hukuku ve Kamu İcra Hukuku'nda yer alan kurallar incelendiğinde, tahakkuk, bir dava konusu değildir. Yani tahakkuka, dava konusu olma şeklinde bir hukukî özellik atfedilememektedir. Ancak Türk Vergi Hukuku'nda bugün için, tahakkukun değişmez bir özelliği, tarhın hukukî etkisi olmasıdır. Tarhın dava konusu olma özelliğini haiz olması sebebiyle, yargısal denetim üzerine tarha bağlanan hukukî sonuçlardan ise tahakkuk doğrudan etkilenmektedir. Yargısal denetimde tarh işlemi, hukuka uygun bulunduğu ölçüde, hukukî etkisi olan tahakkukun hukuka aykırılığından bahsedilemeyecektir. Aksi şekilde, yine yargısal denetimde tarh işlemi, hukuka aykırı bulunduğu ölçüde, hukukî etkisi olan tahakkukun da hukuka uygunluğundan bahsedilemeyecektir.

[4233] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 516; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 301.
[4234] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 165.
[4235] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 277.
[4236] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 151.
[4237] Güneş, **Verginin Yasallığı İlkesi,** s. 150.
[4238] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

6.1.1. Dava Konusu

Vergi yargılamasında vergi mahkemelerince uygulanacak usul ve esaslar, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenmiş olup vergi mahkemesi başkanlığına hitaben açılan vergi davaları, idarî davalar arasında yer almaktadır[4239]. Bu kapsamda idarî yargıda çözümlenen vergi davalarının da konusu bulunmaktadır[4240].

İdarî işlemlerde bir sakatlık var ise bu sakatlıklar, idarî yargılamanın esasını teşkil eden bir meseledir[4241]. Vergi davalarının en önemli konusu tarhiyatlardan kaynaklanan uyuşmazlıklardır[4242].

Doktrinde vergi davalarının konularından birisini vergilerin tarh ve tahakkukun oluşturduğu belirtilmektedir[4243]. Bu kapsamda vergi davasının açılabileceği aşamalardan birisi de tarh-tahakkuk aşaması olup ihtirazî kayıtla beyanda bulunulması hâllerinde de vergi davası açılabilmektedir[4244]. Dolayısıyla tahakkuk da tarha bağlı olarak, tarhla birlikte uyuşmazlıklarda önem kazanmaktadır.

6.1.2. Vergi Usul Hukuku'nda Dava Konusu ve Tahakkuk

Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerin vergi yargısına ilişkin esasları önceleri, bu Kanun'da düzenlenmiş ve ardından ***2575 sayılı Danıştay Kanunu***[4245] *(Danıştay Kanunu),* 2576 sayılı Kanun ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu ile düzenlenmiştir[4246]. Ancak İdarî Yargılama Usulü Kanunu, yargılama usulünün birçok konusunu kapsayamadığından dolayı, Kanun'un *Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun uygulanacağı haller*in düzenlendiği madde 31/2 hükmü ile Vergi Usul Kanunu'na yollama yapmıştır[4247].

[4239] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 111.
[4240] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 24-25.
[4241] Özgen, **op. cit.,** s. 255.
[4242] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 25.
[4243] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 277.
[4244] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 826.
[4245] **Bkz.:** 20.01.1982 Tarihli ve 17580 Sayılı Resmî Gazete.
[4246] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 279.
[4247] Yayla, **op. cit.,** s. 441.

Vergi Usul Kanunu'nun beşinci kitabında *vergi davaları* düzenlenmektedir. Ancak bu kitapta yer alan düzenlemelerde, Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girdiğinden bu yana birçok kanunî değişiklik olmuştur. Öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun beşinci kitabında yer alan 379-412. maddeleri, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 63. maddesi gereğince, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'na göre kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihten itibaren ilga edilmiştir[4248]. Bahsi geçen yürürlükten kaldırmanın dayanağındaki vergi uyuşmazlıklarının çözümü usulüne ilişkin kanunî değişimlere koşut olarak (İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesi) ***2686 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun***[4249] *(2686 sayılı Kanun)* ile Vergi Usul Kanunu'nun beşinci kitabının adında, kitabın kısım ve bölümleri ile Vergi Usul Kanunu'nun 377, mükerrer 377 ve 378. maddelerinde de değişiklikler yapılmıştır. Vergi Usul Kanunu'nun 377-413. maddelerden teşekkül olan beşinci kitabında **377*, mükerrer 377, 378, 379 ve 413. maddeler*** olmak üzere, güncel durumda 5 adet madde yürürlüktedir.

2686 sayılı Kanun ile Vergi Usul Kanunu'nun beşinci kitabının adı olan ve doktrinde ***vergi anlaşmazlıkları***[4250] ya da ***vergi uyuşmazlıkları***[4251] olarak ele alınan *vergi ihtilâfları; vergi davaları* olarak değiştirilmiş ve kitabın *itiraz*ın düzenlendiği birinci kısmı ile *itiraz etme*nin düzenlendiği birinci bölümleri ilga edilmiştir. Aynı şekilde, İdarî Yargılama Usulü Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun 379-412. maddeleri de ilga edildiğinden, Vergi Usul Kanunu'nun beşinci kitabının birinci kısmının ikinci ve üçüncü bölümleri ile ikinci kısım tüm bölümleriyle mülga olmuştur[4252]. Zira İdarî Yargılama Usulü Kanunu ile aynı gün yürürlüğe giren 2576 sayılı Kanun ile idarî yargı rejiminde *özel görevli* olan[4253] *vergi mahkemeleri* ihdas edilmiş olup vergisel uyuşmazlıklar açısından vergi komisyonlarının görev ve yetkili olduğu itiraz müessesinin hukukî varlığına son verilmiştir.

[4248] İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun *kaldırılan hükümler*in düzenlendiği 63. maddesine göre, Vergi Usul Kanunu'nun vergi uyuşmazlıklarına ilişkin 379 ila 412. madde hükümleri, bu Kanunla kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihte yürürlükten kalkar. **Bkz.:** T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, **Vergi Usul Kanununun Yürürlükten Kaldırılmış Hükümleri.**

[4249] **Bkz.:** 29.06.1982 Tarihli ve 17739 Sayılı Resmî Gazete.

[4250] Demirkan, **op. cit.,** s. 119.

[4251] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 338.

[4252] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**

[4253] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 22.

İtiraz müessesesinin hukukî varlığına son verilmesine sebep olan vergi mahkemelerinin ihdası ile idarî yargı kuruluşları temelindeki tasniflerden biri olan ve kararlarına karşı kural olarak Danıştay'a temyiz yolu ile başvurunun mümkün olduğu ***alt kademe idarî yargı kuruluşları*** da kalkmıştır. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi uyuşmazlıklarında görev ve yetkili olan *vergiler itiraz ve temyiz komisyonları* lağvolmuştur[4254]. Ancak itiraz ve temyiz komisyonları, vergi idaresi ile mükellefler arasında vergi uygulamalarından doğan uyuşmazlıkları çözmek amacıyla kurulan *malî kaza mercileri* olup *malî kaza müessesi*ni oluşturmuşlardır[4255].

Vergi Usul Kanunu'nun yürürlükte olan 377. maddesi ele alındığında, maddenin mükellefler açısından sonuç doğuran kısmına ilişkin düzenlemenin, 2686 sayılı Kanun ile hükme bağlandığı şekilde bugüne kadar korunduğu görülmektedir. 2686 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde Vergi Usul Kanunu'nun *itiraza yetkili olanlar*ın düzenlendiği madde 377/1 hükmünde, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara itiraz edebileceği[4256]; 2686 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında ise Vergi Usul Kanunu'nun *vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar*ın düzenlendiği madde 377/1 hükmünde, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabileceği belirtilmiştir. Bu bağlamda yapılan değişiklik, ihtilafın çözümü için öngörülen usulün değişikliğinden ibaret olup bahsi geçen madde başlığının adı ve metnindeki itiraz usulü, vergi mahkemesinde dava açma usulüne uyarlanmıştır. 2686 sayılı Kanun değişikliğinden önce de sonra da mükelleflerin ***tarh edilen vergilere karşı*** vergi mahkemesinde dava açmak -eski hâliyle itirazda bulunmak- suretiyle ***tarh edilen vergileri*** ihtilaf konusu yapabilecekleri hususu aynıdır. Burada önemle belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu'nun yürürlükteki düzenlemesinde de -2686 sayılı Kanun değişikliği öncesinde de-

---

[4254] 2686 sayılı Kanun değişikleri öncesindeki vergi -idarî- yargı kuruluşları hakkında **detaylı bilgi için bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 107-111; Demirkan, **op. cit.,** s. 141-142; Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1913-1916; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 147-151; Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 41-44; Zorlu, **op. cit.,** s. 120-122.

[4255] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

[4256] 2686 sayılı Kanun değişikliği öncesi Vergi Usul Kanunu düzenlemesi aşağıdaki şekildedir:
"İtiraza yetkili olanlar
Madde 377. – *Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara itiraz edebilirler. (...)"*

tarhiyata/tarh (idarî) işlemine karşı değil; tarh edilen vergilere karşı dava açılabileceğinin -eski hâliyle itiraz edilebileceğinin- kurala bağlandığını belirtmek gerekir.

Vergi Usul Kanunu'nun yürürlükte olan 378. maddesi ele alındığında, düzenlemenin de 2686 sayılı Kanun ile hükme bağlandığı şekilde bugüne kadar korunduğu görülmektedir. 2686 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik öncesinde Vergi Usul Kanunu'nun *itiraz mevzuunu*n düzenlendiği 378. maddesinde, itirazda bulunabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi veya tahrir, tadilat, takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olmasının gerektiği ve Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarına ait hükümleri saklı olmak üzere, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere itiraz edemeyecekleri belirtilmiştir[4257]. 2686 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında Vergi Usul Kanunu'nun *dava konusu*nun düzenlendiği 378. maddesinde, vergi mahkemesinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması[4258]; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması gerektiği ve Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarına ait hükümleri saklı olmak üzere, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiştir. Bu bağlamda yapılan değişiklik, Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde olduğu gibi, ihtilafın çözümü için öngörülen usulün değişikliğinden ibaret olup bahsi geçen madde başlığının adı ve metnindeki itiraz usulü, vergi mahkemesinde dava açma usulüne uyarlanmıştır. 2686 sayılı Kanun değişikliğinden önce de sonra da mükelleflerin vergi mahkemesinde dava açabilmek -itiraz edebilmek- için, her ne

[4257] 2686 sayılı Kanun değişikliği öncesi Vergi Usul Kanunu düzenlemesi aşağıdaki şekildedir:
"İtiraz mevzuu.
MADDE 378. — *İtirazda bulunabilmek için verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi veya tahrir, tadilât, takdir komisyonları kararlarının tebliğ edilmiş olması; tevkif yoliyle alman vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması lâzımdır.*
Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere itiraz edemezler (bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.)"

[4258] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda itiraz konularından biri olarak düzenlenen *matrahın tebliğ edilmiş olması*na, Vergi Usul Kanunu'nda yer verilmediği görülmektedir.

kadar madde başlığında *dava konusu -eski hâliyle itiraz mevzuu- düzenlenmiş olsa da* ***dava konusu olabilecek hukukî işlemlerin neler olduğunun belirtilmesi ile yetinilmiştir.*** Varılmak istenen sonuç şudur ki, Vergi Usul Kanunu'nun 377. maddesinde olduğu gibi, 378. maddesinde de *tarhiyat/tarh(idarî) işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açılabileceği -eski hâliyle itiraz edilebileceği- hükme bağlanmamıştır.* Belirttiğimiz üzere, burada bir vergi uyuşmazlığının ortaya çıkabilmesi için, vergilendirme sürecinin asgarî olarak gelmesi gereken aşama ve bunun aşamanın tekâmül etmesi için gerekli olan hukukî işlemler sayılmıştır. Bunlardan birisi de *tarhiyatın yapılması/tarh(idarî) işleminin tesis edilmesidir.*

Danıştay da Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde sayılanların başlı başına vergi mahkemelerinde dava konusu olabileceğini belirtmektedir[4259].

Vergi Usul Kanunu'nda dava konularına ilişkin olarak 2686 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikten önce ve bu değişiklikten sonra da vardığımız ortak kanaatin bir gerekçesi de mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nın *itirazın mevzuu*nun düzenlendiği 353. maddesindeki *"Vergi tarhedilmedikçe, ceza kesilmedikçe veya matrah tebliğ olunmadıkça itirazda bulunulamaz."* düzenlemesinde yer almaktadır. Tasarı ile önerilen mezkûr düzenlemenin daha açık bir şekle sokulduğu ifade edilerek, Kanun metnine *"İtirazda bulunabilmek için verginin tarhedilmesi, cezanın kesilmesi veya matrahın tebliğ edilmiş olması lâzımdır."* şeklinde aktarılmıştır[4260]. Bu bağlamda yer verilen düzenlemenin yorumu sonucunda, bu işlemler hukukî varlık kazanmadıkça, bu işlemlere bağlı vergisel bir uyuşmazlığın ileri sürülemeyeceği anlaşılmakta ve *vergi dava konularının bunlarla sınırlı olmadığı düşünülmektedir.*

Anayasa Mahkemesinin bir kararında, başvuru konusu olaya bakıldığında Anayasa Mahkemesine yapılan başvuruya konu edilen davanın, *vergi tahakkuk işleminin iptali istemiyle* açılan dava olduğu belirtilmiştir[4261].

[4259] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 08.03.2016 Tarihli ve E. 2015/6094, K. 2016/997 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2015-6094-k-2016-997-t-8-3-2016, 22.03.2021.

[4260] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

[4261] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 16.04.2015 Tarihli ve 2013/4553 Başvuru No.lu Karar, 13.07.2015 Tarihli ve 29415 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesinin başka bir kararında da mükelleflerin hukuka aykırı gördükleri *tarh ve tahakkuk işlemlerine karşı kanunî süresi içinde vergi mahkemelerinde dava açmaları gerektiği;* tarh ve tahakkuk işlemlerine karşı vergi mahkemelerinde kanunî dava açma süresi olan 30 günün geçmesinden sonra tarh ve tahakkuk işlemlerine karşı dava açılmasının mümkün olmadığı belirtilmiştir[4262].

İdarî mahkemelerin bir kısım kararlarında da Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde yer almayan tahakkuk fişi kesilmesi işleminin vergi hukuku yönünden sonuç doğuran işlemlerden biri olarak kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğini taşıdığına hükmedilerek madde ile doğrudan dava konularının düzenlenmediğine; *dava konusu edilebilecek işlemler hakkında ön koşulların düzenlendiğine* yönelik kanaatimizin desteklendiği düşünülmektedir.

Danıştay'ın bir kararında, idarî işlemlerin vergi uyuşmazlıklarına konu yapılabilmesi için Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde sayılan işlemlerden olması gerektiği ve vergi uyuşmazlıklarında *tahakkuk fişi kesilmesinin,* vergi hukuku yönünden sonuç doğuran işlemlerden biri olarak kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliği arz ettiği belirtilmiştir[4263].

Danıştay'ın başka bir kararında, *vergi mahkemelerinde açılacak davaları yalnızca tarh, tahakkuk ve tahsil safhasına ulaşmış işlemler olarak sınırlamanın da mümkün olmadığı,* vergiye ilişkin davaların sadece bunlardan ibaret bulunmadığı, idarenin vergilemeden önce ya da sonra tesis ettiği bir takım vergiye ilişkin kesin ve icraî işlemlerin de idarî davaya konu edilmelerine de engel bulunmadığı belirtilmiştir[4264].

[4262] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 09.11.2017 Tarihli ve 2014/12354 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 12.11.2020.

[4263] **Bkz.:** Danıştay 11. Dairesi, 15.04.1997 Tarihli ve E. 1997/223, K. 1997/1402 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1997-223-k-1997-1402-t-15-4-1997, 11.12.2021.

[4264] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 15.01.1992 Tarihli ve E. 1990/3593, K. 1992/143, Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-1990-3593-k-1992-143-t-15-1-1992, 11.12.2021. **Ayrıca bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 07.04.2014 Tarihli ve E. 2011/4518, K. 2014/1436 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2011-4518-k-2014-1436-t-7-4-2014, 11.12.2021.

Danıştay'ın başka bir kararında da idarenin *vergi tahakkuku ve tahsiline ilişkin işlemleriyle birlikte ilgilisinin menfaatlerini etkileyen ve idarî işlem tarifindeki unsurları taşıyan diğer işlemler* hakkında da dava açılarak yargısal denetime tabi tutulmasının hukuk devleti ilkesinin de bir gereği olduğu belirtilmiştir[4265].

Danıştay'ın bir diğer kararında da vergi idarelerinin, idarî işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, ilgililerin menfaatini doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamalarının; bu açıklamalar *verginin tarhı, tahakkuku ve tahsiline ilişkin işlemlerden olmamaları hâlinde* dahi, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi kapsamında idarî yargının görev alanına girdiği ve doğrudan doğruya dava konusu edilebileceklerinin kabulünün gerektiği belirtilmiştir[4266].

Ayrıca Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında, idare tarafından kamu hukuku alanında gerek re'sen gerekse talep üzerine tesis edilen kesin ve yürütülebilir işlemlere karşı menfaati ihlal edilenler tarafından iptal davası açılabileceğinin kuşkusuz olduğu, idarenin *tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri dışında kalan* ve idarî işleviyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettiği, doğrudan uygulanabilir nitelikte bulunan, yükümlülerin hukukunu doğrudan etkileyen ve onların vergisel statülerinde, hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ve yenilik yaratan işlemlerin idarî davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğunun kabulünün gerektiği; bu kapsamda, vergi hukuku bakımından davacı hakkında bir ödeme emri düzenlenip tebliğ edilmiş olması, ihtiyatî haciz veya haciz işlemi tesis edilmiş bulunması, *ihtirazî kayıtta olduğu gibi hukukî bir uyuşmazlıktan hareketle beyan edilen matraha veya matrahın belirli bir kısmına ileri sürülen hukuka aykırılık iddiasının idarece kabul edilmemesi,* düzeltme ve şikâyet başvurusuyla ilgili işlemler ile bu niteliği taşıyan diğer işlemler ve *"özellikle" Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde belirtildiği üzere,* verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi, tadilat ve takdir komisyonları

[4265] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 27.03.2014 Tarihli ve E. 2013/9032, K. 2014/2051 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2013-9032-k-2014-2051-t-27-3-2014, 11.10.2021.

[4266] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 07.10.2015 Tarihli ve E. 2012/509, K. 2015/4381 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2012-509-k-2015-4381-t-7-10-2015, 19.01.2021.

kararlarının tebliğ edilmiş olması, tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin yapılmış ve ödemeyi yapan tarafından verginin kesilmiş olması ve benzeri hâllerde vergi mahkemesinde dava açılabilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir[4267].

Bölge İdare Mahkemesinin bir diğer kararında, vergi idarelerinin idarî işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, ilgililerin menfaatini doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamalarının, *verginin tarhı, tahakkuku ve tahsiline ilişkin işlemlerden olmamaları durumunda da* İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi kapsamında idarî yargının görev alanına girdiği ve doğrudan doğruya dava konusu edilebileceklerinin kabulünün gerektiği belirtilmiştir[4268].

Bölge İdare Mahkemesinin başka bir kararında, idarenin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri dışında kalan ve idarî işleviyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettiği, doğrudan uygulanabilir nitelikte bulunan, mükelleflerin hukukunu doğrudan etkileyen, vergisel statüleri ile hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ya da yenilik yaratan işlemlerin, *idarî davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu*nun kabulünün gerektiği belirtilerek[4269] Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesi hakkında kanaatimizle örtüşen bir yargısal yorum yapılmıştır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında, vergi idarelerinin, idarî işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, ilgililerin menfaatini doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamaları, verginin tarhı, *tahakkuku* ve tahsiline *ilişkin işlemler*in Anayasa'nın 125. maddesi uyarınca yargısal

[4267] **Bkz.:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 25.10.2017 Tarihli ve E. 2017/2064, K. 2017/2248 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim1-vdd-e-2017-2064-k-2017-2248-t-25-10-2017, 19.01.2021.
[4268] **Bkz.:** Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 22.01.2019 Tarihli, E. 2018/346, K. 2019/136 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim1-vdd-e-2018-346-k-2019-136-t-22-1-2019, 19.01.2021.
[4269] **Bkz.:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 13.11.2017 Tarihli ve E. 2017/2081, K. 2017/2386 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim1-vdd-e-2017-2081-k-2017-2386-t-13-11-2017, 14.05.2022.

denetime tabi olduğu ve bu denetimin İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesi kapsamında idarî yargının görev alanına girdiği belirtilmiştir[4270].

Vergi Usul Kanunu kapsamındaki vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarından doğan uyuşmazlıklar, vergi davasının konusu oluşturmaktadır[4271]. Tahakkuk da bir verginin tahsil edilebilmesi için gereken vergilendirme sürecinde, tarhın sahip olması istenen hukukî etkisidir. Türk Vergi Hukuku'nda öngörülen vergi tarh usulleri, tarhın hukukî etkisi olan tahakkukun tarhla birlikte gerçekleşip gerçekleşmediğini tayin etmektedir. Bu durum da bu çalışmada ele alınan tahakkuk usullerinin türlerini ortaya çıkarmıştır.

Vergi Usul Kanunu uyarınca, beyana dayanan tahakkuk usulü, tahsil yoluyla tahakkuk usulü ve idarî başvuru yoluyla tahakkuk usulünde tarh, hukukî etkisi olan tahakkuka hemen kavuşmaktadır; başka bir ifadeyle tarha bitişik tahakkuka sebebiyet bir tahakkuk usulü etkin kılınmıştır. Bunun dışında, Vergi Usul Kanunu'na tabi Vergi Kanunları düzenlemeleri uyarınca, beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulü ile tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü de tarha bitişik tahakkuka sebebiyet veren usullerdir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu uyarınca tebliğ yoluyla tahakkuk usulü kapsamındaki ikmalen, re'sen ve verginin idarece tarhı usullerinde ise tarh, hukukî etkisi olan tahakkuka hemen kavuşamamaktadır. Ancak bu usullerdeki tarhın şeklî görünümü olan ihbarname ile mükellefler tahakkuka çağrılmakta, davet edilmektedir; mükelleflere tahakkuk ihbarı yapılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu düzenlemeleri değerlendirildiğinde, mükelleflerin dava açma hakkını kullandıkları vergi uyuşmazlıklarında tarha ilişkin bir hukuka aykırılığa hükmedilmesinin kaçınılmaz bir şekilde tarhın hukukî etkisi olan tahakkuku da etkilemesinden dolayı, yargısal denetim üzerine alınan kararın tahakkuka da sirayet edeceği açıktır.

[4270] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 26.03.2014 Tarihli ve E. 2013/304, K. 2014/158 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2013-304-k-2014-158-t-26-3-2014, 14.05.2022.
[4271] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 206.

6.1.2.1. İhtirazî Kayıtla Verilen Beyannamelerde Dava Konusu

Mükelleflerin beyan ettiği matrahlar üzerinden tarh ve tahakkuk ettirilmiş vergiye karşı söyleyebileceği bir sözünün olmadığı kabul edilmekte[4272] ise de ihtirazî kayıt, ödenmesi gereken hâle gelmiş vergi borçları hakkında söylenmek istenen sözlerin bulunduğunu gösteren ve bunların yargı yolunda söylenmesine imkân veren hukukî bir kayıt olarak karşımıza çıkmaktadır.

Nitekim daha önce belirtildiği üzere, kendi beyanları uyarınca bizzat tespit ettikleri matrahları üzerine yapılan tarhiyata karşı ilke olarak mükelleflerce dava açılamamasının istisnalarından birisini ihtirazî kayıtla (çekince ile) verilen beyannameler oluşturmaktadır. Doktrinde de bu sebeple *beyan üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açılması*[4273] kapsamında *ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı açılan davalar*[4274]*, beyana konu tarhiyatın dava konusu edilebilirliği ve ihtirazî kayıt*[4275] ya da *ihtirazi kayıtile verilen beyanname üzerine tarh edilen vergiye karşı açılan davalar*[4276] şeklinde bir irdelemenin yapıldığı görülmektedir.

Yine doktrinde, vergi davası konularından birisinin de *ihtirazi kayıtla beyan* olduğu ifade edilmektedir[4277]. Bu kapsamda vergi davalarının konuları kapsamında *ihtirazi kayıtla beyan ve dava konusu* incelenmektedir[4278]. İlaveten yine doktrinde vergi davasının açılmasının mümkün olduğu hâllerden birisinin ihtirazî kayıtla beyanname verilmesinden doğabilecek uyuşmazlıklar olduğu ifade edilmektedir[4279].

İhtirazî kayıt, *"Muayyen hakları kullanmak hususunda serbestisini muhafaza etmek istiyen tarafın bu hususta vâkı beyanı"* olarak tanımlanmaktadır[4280]. Başka bir

[4272] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 264, 298.
[4273] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 172.
[4274] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 507.
[4275] Cenker Göker, Yunus Emre Yılmazoğlu, "Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme", **Ankara Barosu Dergisi,** 75 (3), 2017, ss. 81-100, s. 84.
[4276] Taş, **op. cit.,** s. 204.
[4277] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 179.
[4278] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 27.
[4279] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 277.
[4280] Türk Hukuk Kurumu, **op. cit.,** s. 152.

tanıma göre de ihtirazî kayıt, *"Bir kısım hakların sonradan kullanılabilmesi için hukuki işlem esnasında konulan kayıt, çekinme kaydı"*dır[4281]. Bir diğer tanımda ihtirazî kayıt, *"Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı not"* olarak belirtilmektedir[4282]. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 39. maddesindeki tanıma göre, *"Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazî kayıt adı verilir[4283]".*

İhtirazî kaydın yukarıda yer verilen tanımlarından da hareket edildiğinde, beyannameye dayanan tarh usulü ve bu usulün kaynağında bulunan beyan usulüne dayanan matrah tespiti açısından, mükellef tarafından *(taraf)* serbestisi korunmak istendiği beyan edilen *(vâkı beyan)* hak, ***dava açma hakkı*** *(muayyen hak)* olmaktadır.

İhtirazî kayıt, beyannameye dayanan tarh usulündeki dava açmama kuralının dışına çıkılmasıdır[4284]. Bu anlamda mükelleflerin, Vergi Usul Kanunu uyarınca dava haklarını saklı tutabilmeleri için beyannamelerine, buna ilişkin bir ihtirazî kayıt koymaları gerekmektedir[4285]. Nitekim ancak beyannameye ihtirazî kayıt konulması kaydıyla, tahakkuk fişinin icraî olma niteliğinin işlerlik kazanabildiği ifade edilmektedir[4286].

Kişilerin Devlet makamlarına yaptıkları başvurular (müracaatlar) idarî ve kazaî olmak üzere ikiye ayrılmaktadır[4287]. Bu noktada ihtirazî kayıt, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerden beyannameye dayanan tarh usulü tarh edilenler hakkında, Kanun'un madde 378/2 hükmündeki vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat şeklindeki idarî

[4281] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316.
[4282] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123.
[4283] Fevzi Rifat Ortaç, Elif Yılmaz Furtuna, "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 2, Yıl: 2017 ss. 423-452, s. 437.
[4284] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 205.
[4285] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 507.
[4286] Taşdelen, **op. cit.,** s. 289.
[4287] Duran, **İdarî Müracaatler,** s. 132.

başvurunun yanı sıra, *kazaî başvuru* yapabilmesine hak tanıyan müessese olarak karşımıza çıkmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği ilk hâlindeki düzenlemelerden biri olan[4288] ve yürürlüğü devam eden madde 378/2 hükmünde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmiştir.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metnindeki[4289] hükümler incelendiğinde, *vergi ihtilâfları*nın yer aldığı beşinci kitapta, *itirazın tahsilata tesiri*nin düzenlendiği madde 389/1 hükmünde itirazın, tarh edilen verginin ihtilaflı kısmının tahsilini durdurduğu ve hükümde 2365 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik ile birlikte; ancak ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine hesaplanan vergilere yapılan itirazların verginin tahsilini durdurmayacağı belirtilmiştir. Böylece Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünün kanunî bir istisnası, yine Vergi Usul Kanunu'nun madde 389/1 hükmünde düzenlenen ihtirazî kayıt müessesesi ile hükme bağlanmış olmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun ihtirazî kayda ilişkin düzenleme içeren madde 389/1 hükmünün İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile ilga edilerek Vergi Usul Kanunu'nu metninden çıkarılarak İdarî Yargılama Usulü Kanunu metnine alındığı ve itiraz yerine, dava açma şeklindeki uyuşmazlık çözümünün öngörüldüğü görülmektedir.

Doktrinde ihtirazî kayıt ile beyanın, uygulamadan mevzuata yansımasının ilk kez İdarî Yargılama Usulü Kanunu düzenlemesi olduğu belirtilmektedir[4290]. Yine bazı yargısal kararlarda da ihtirazî kayıt müessesinin ilk kez İdarî Yargılama Usulü Kanunu düzenlemesi ile ifade edildiği/İdarî Yargılama Usulü Kanunu düzenlemesine konu edildiği belirtilmektedir[4291].

[4288] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**
[4289] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**
[4290] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 205; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 140.
[4291] **Örnek kararlar için bkz.:**

Danıştay'ın bir kararında da İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce Danıştay'ın, beyannamede yazılı matrahın tümünün veya bir kısmının ihtirazî kayıt konularak beyan edilmesi hâlinde dava açabilmelerine olanak yaratan ve mezkûr Kanun'un yürürlüğe girdiği tarihte de süren yerleşik içtihadının, Kanun'un madde 27/3 hükmündeki ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı açılan davalarda tahsilatın durmayacağı, yürütmenin durdurulmasının istenebileceği şeklindeki kural ile dolaylı bir şekilde kanunî temele kavuşturulmuş olduğu belirtilmiştir[4292].

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları kuralının ikinci istisnasının uygulamada ortaya çıkan ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmünde dolaylı olarak düzenlenen ihtirazî kayıtla verilen beyannameler olduğu belirtilmiştir[4293].

Ancak tekrar ifade etmek gerekirse, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmü düzenlemesinden önce ihtirazî kayıt, kanunî temele kavuşturulmuş olup 2365 sayılı Kanun değişikliği ile Vergi Usul Kanunu'nun madde 389/1 hükmünde düzenlenerek Danıştay içtihadı ile değil; kanunî bir düzenleme dolayısıyla uygulanmıştır. Bu bağlamda İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmünde yer alan ihtirazî kayda ilişkin düzenlemenin, vergi uyuşmazlıkları temelinde, ulusal mevzuatımız açısından ***bir ilk olmadığını*** belirtmek gerekir.

· Danıştay VDDK, 23.10.2013 Tarihli ve E. 2012/69, K. 2013/329 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2012-69-k-2013-329-t-23-10-2013, 16.02.2022.

· Danıştay 4. Dairesi, 21.03.2016 Tarihli ve E. 2016/1003, K. 2016/1180 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2016-1003-k-2016-1180-t-21-3-2016, 11.09.2022.

[4292] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 21.01.2014 Tarihli ve E. 2013/3303, K. 2014/74 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-3303-k-2014-74-t-21-1-2014, 14.05.2020.

[4293] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 14.06.2017 Tarihli ve E. 2017/24, K. 2017/112 Sayılı Karar, 19.07.2017 Tarihli ve 30128 Sayılı Resmî Gazete.

Ayrıca 2365 sayılı Kanun değişikliği ile Vergi Usul Kanunu'nun madde 389/1 hükmü ilga edilmeden önce ihtirazî kayıt, dolaylı değil; kanaatimizce doğrudan bir düzenleme niteliğinde olmuştur.

Yukarı izah edilen ve Vergi Usul Kanunu'ndan İdarî Yargılama Usulü Kanunu'na yapılan norm aktarımı sonrasında, ihtirazî kayda ilişkin lafzı içeren tek Vergi Usul Kanunu düzenlemesi, Vergi Usul Kanunu'na ***4731 sayılı Kanun***[4294] ile eklenen madde 112/6 hükmü olarak karşımıza çıkmaktadır. Hükme göre, *ihtirazî kayıtla beyan edilip* ödendikten sonra yargı kararına göre iade edilip yine yargı kararı uyarınca tahsili gereken vergilere, iade tarihinden yargı kararının vergi dairesine tebliği tarihine kadar geçen süre için, Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde yer alan esaslar dâhilinde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre belirlenen tecil faizi oranında gecikme faizi hesaplanmaktadır.

Bu açıklamalar ışığında beyannameye dayanan tarh usulünde ihtirazî kayıt müessesesinin kanunî dayanağının bulunduğu belirtilebilir[4295].

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmünde, *ihtirazî kayıtla verilen beyannameler* şeklindeki düzenleme uyarınca, bu kaydın beyannamede yer alması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu anlamda Danıştay'ın bir kararında da belirtildiği üzere, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan ihtirazî kayıt ile ilgili düzenleme dolayısıyla yükümlülerin beyan ettikleri matrah için ihtirazî kayıt koymaları mümkün olup[4296] yine Danıştay'ın bir kararında belirttiği üzere, ihtirazî kayıt konulmaksızın tahakkuk ettirilen vergilerin *ihtirazî kayıtla ödenmesinin* ihtirazî kayıt müessesesi kapsamında beyanın ihtirazî kayıtla yapıldığı anlamını taşımayacağı ve somut olayda mükellefin beyanı doğrultusunda tahakkuk ettirilerek ödenen

[4294] 4731 sayılı Kanun'un tam adı şu şekildedir: ***17/8/1999 ve 12/11/1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini ile Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.*** **Bkz.:** 30.12.2001 Tarihli ve 24626 Sayılı Resmî Gazete.

[4295] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 64; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 169; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112.

[4296] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 22.02.2016 Tarihli ve E. 2013/41, K. 2016/63 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2013-41-k-2016-63-t-22-2-2016, 21.02.2021.

vergilerin ve gecikme zamlarının iadesi istemiyle ihtirazî kayıt konulmaksızın doğrudan dava açılmış olduğu belirtilmiştir[4297].

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmündeki ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden dolayı açılan davaların açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı yönündeki düzenleme dolayısıyla ihtirazî kayıtla beyanda bulunulan hâllerde tahakkuk ertelenmemektedir[4298]. Başka ifade ile beyanname ihtirazî kayıtla verilse dahi, ihtirazî kayıt konusu matrah tutarı üzerinden tarh edilen vergi de tarh anında tahakkuk etmektedir[4299]. Bu anlamda ihtirazî kayıtla verilen beyannamelerde ödenecek duruma gelmeyi ifade eden tahakkukun ertelenmesi söz konusu değildir[4300]. Nitekim, beyanname üzerine tarh edilen vergiye ihtirazî koymak suretiyle dava açılabilirse de açılan bu dava verginin ödenmesini durdurmamaktadır[4301].

Anayasa Mahkemesinin bir kararında da vergi beyannamesine ihtirazî kayıt konulmasının, yalnızca beyan edilen verginin tamamına veya bir kısmına karşı dava açma hakkının sağlanması için *bir ön şart olduğu;* bu kaydın, usul hükümlerinin uygulanmamasına yönelik bir etkisinin ve verginin vadesinde ödenmesine engel olmadığı belirtilmiştir[4302].

Danıştay'ın bir kararında da beyana dayalı vergilerde itiraz edememe ya da dava açamama kuralının bir sonucu olarak *tarh ve tahakkuk aşamalarının birlikte gerçekleştiği* ve mükelleflerin dava hakkını saklı tutmak amacıyla beyannamelerini ihtirazî kayıtla vermelerinin bu sonuca bir etkisi bulunmadığı ifade edilmiştir[4303].

[4297] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 27.04.2010 Tarihli ve E. 2008/5286, K. 2010/2022 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2008-5286-k-2010-2022-t-27-4-2010, 11.02.2021.
[4298] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 144.
[4299] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 205; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 140.
[4300] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[4301] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 173.
[4302] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 16.04.2015 Tarihli ve 2013/4553 Başvuru No.lu Karar, 13.07.2015 Tarihli ve 29415 Sayılı Resmî Gazete.
[4303] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 28.01.2010 Tarihli ve E. 2008/97, K. 2010/197, Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-2008-97-k-2010-197-t-28-1-2010, 14.10.2021.

Dolayısıyla ihtirazî kayıtla verilen beyannamelerdeki bu kayıt, verginin vadesinde ödenmesi gerekliliğine halel getirmemektedir. İhtirazî kayıt, beyannameye dayanan tarh usulündeki dava açılamayacağı ilkesinden kurtulma sonucunu yaratmakta olup dava açıldığı ve davacının dava konusu hakkındaki hukuka aykırılık iddiasının mahkemece kabul edildiği varsayımında ödediği vergi de kendisine iade edilecektir[4304]. Kanunî sorumluluğu yerine getirmek üzere beyanname verilmekle birlikte, daha sonra dava açma hakkının kullanılabilmesi için, ihtirazî kayıt suretiyle mükellef, vergilendirme işleminde sakatlık bulunduğundan bahisle yazılı itirazda bulunmaktadır[4305]. Bu kapsamda dava hakkını saklı tutabilmek için beyannameye ihtirazî kayıt konulmaktadır[4306].

Anayasa Mahkemesinin bireysel başvuru üzerine aldığı bir kararında, hukukî bir uyuşmazlık bulunmadığı sürece, matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olan mükelleflerin kendileri olmasından dolayı, işin doğası gereği mükellefin kendi beyanında bir hata olmaması gerekmekte ise de hukukî bir ihtilafın bulunduğu konularda, mülkiyet hakkına yapılan müdahalenin keyfî veya hukuka aykırı olduğunun ileri sürülebileceği etkin bir itiraz imkânı tanınmamış olacağından dolayı, mülkiyet hakkı sahibine aşırı bir külfet yüklenmiş olmaması için, mükelleflere -kural olarak- verdikleri beyannamelere ihtirazî kayıt koymak suretiyle dava açma hakkı tanınmış olduğu belirtilmiştir[4307].

Danıştay'ın bir kararına göre de ihtirazî kayıtla beyan, Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmündeki mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacaklarına ilişkin hükmün bir istisnası niteliğindedir[4308].

[4304] Pehlivan, **op. cit.,** s. 99.
[4305] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316.
[4306] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 295.
[4307] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.02.2019 Tarihli ve 2015/15100 Başvuru No.lu Karar, 03.04.2019 Tarihli ve 30734 Sayılı Resmî Gazete.
[4308] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 08.04.2004 Tarihli ve E. 2002/1071, 2004/909 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-2002-1071-k-2004-909-t-8-4-2004-1, 12.03.2022.

Danıştay'ın başka bir kararında da uygulamada ihtirazî kaydın, beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmak ve hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla yapıldığı ifade edilmiştir[4309].

Danıştay'ın bir başka kararında, ihtirazî kayıt konulmaksızın verilen beyan üzerine yapılan tahakkuka karşı dava açılmasına kanunî olanak bulunmadığı gerekçesiyle, tahakkuk ettirilen ve ödenen verginin kaldırılması ve iadesi istemiyle açılan davanın incelemeksizin reddine ilişkin Vergi Mahkemesi kararı onanmıştır[4310].

Danıştay'ın bir diğer kararında da tahakkuk fişinin iptali istemiyle açılan davayı, davacı tarafından yetkilendirilen kişilerce ihtirazî kayıt konulmaksızın imzalanan ve üzerinde davacıya ait imzanın da yer aldığı beyanname esas alınarak tahakkuk ettirilen vergilerin iptali istemiyle dava açılmasına olanak bulunmadığı gerekçesiyle reddeden Vergi Mahkemesi kararı onanmıştır[4311].

Beyannameye dayanan tarh usulünde, vergi matrahının tespitinin beyan usulüne dayanması dolayısıyla, bu beyanda bulunan/beyanın sahibi mükellefin iradesinin oluştuğu koşullar önem kazanmaktır.

İhtirazî kayıt konulan bir beyannamede, mükelleflerin şartlı olarak beyanda bulunması söz konusudur[4312]. İhtirazî kayıtla verilen beyannamede, matrahın

---

[4309] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 14.03.2018 Tarihli ve E. 2015/1499, K. 2018/1666 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-1499-k-2018-1666-t-14-3-2018, 22.01.2022. **Örnek kararlar için ayrıca bkz.:**

- Danıştay 7. Dairesi, 14.03.2018 Tarihli ve E. 2015/1498, K. 2018/1665 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-1498-k-2018-1665-t-14-3-2018, 22.01.2022.
- Danıştay 7. Dairesi, 25.05.2015 Tarihli ve E. 2011/8466, 2015/2978 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-8466-k-2015-2978-t-25-5-2015, 22.01.2022.

[4310] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 21.04.2015 Tarihli ve E. 2013/11140, K. 2015/2316 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-11140-k-2015-2316-t-21-4-2015, 04.08.2021.

[4311] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 04.04.2016 Tarihli ve E. 2012/6886, K. 2016/3704 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-6886-k-2016-3704-t-4-4-2016, 19.09.2021. **Ayrıca bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 25.05.2015 Tarihli ve E. 2011/8466, K. 2015/2978 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-8466-k-2015-2978-t-25-5-2015, 22.01.2022.

[4312] Mehmet Yüce, "Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Sonuçları", **Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan,** Editörler: Adnan Gerçek, Fatih Saraçoğlu, Ankara, Gazi Kitabevi, 2015, ss. 131-144, s. 138.

mükellefin kendi özgür iradesiyle beyan ettiği matrah olmadığı, beyan ettiği matrahın beyan etmek istediği matrah olmadığı ve kendi rızası ile beyanda bulunmadığından dolayı, beyanlarıyla ilgili tereddüt yaşayan mükelleflerin ihtirazî kayda başvurduğu belirtilmektedir[4313]. Bu bağlamda beyan edilen matrahlarda tereddüt duyan (tereddüde düşen[4314]) mükelleflerin ihtirazî kayıtla beyanda bulunma hakkı bulunmaktadır[4315]. Bu anlamda mükellefin beyanıyla ilgili bazı noktalarda ya da tümünde tereddütlü ise beyannameye ihtirazî kayıt koymak suretiyle dava açma hakkını saklı tutmaktadır[4316]. Dolayısıyla mükellefler, vergiye tabi olup olmadıkları hususunda tereddüt yaşadıkları beyanlara ihtirazî kayıt koymaktadır[4317]. Tüm bu açıklamalar ışığında herhangi bir konuda tereddüt etmekle birlikte; cezalı duruma düşmemek için beyanname verilmekte ve ancak ihtirazî kayıt konulmaktadır[4318].

Nitekim Anayasa Mahkemesinin bir kararında mükelleflerin matrahlarını en iyi hesaplayabilecek kendileri olsa bile, bazı hâllerde gelirlerin istisna ve muafiyet gibi sebeplerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda şüpheye düşebildikleri; bu gibi durumlarda daha sonra dava yoluna gidip haksız ödediklerini düşündükleri vergileri geri isteyebilmek amacıyla ihtirazî kayıtla beyanname verdikleri belirtilmiştir[4319].

Danıştay'ın bir kararında da ihtirazî kaydın, belli hakları kullanma konusunda serbestliğini korumak isteyen tarafın bu konuda ön koşul ileri sürmesi, çekince koymasını ifade ettiği ve beyanın serbest irade ile yapılmadığını ortaya koyduğu

[4313] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 507.
[4314] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 172
[4315] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 179.
[4316] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 295.
[4317] Pehlivan, **op. cit.,** s. 97.
[4318] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 27.
[4319] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 14.06.2017 Tarihli ve E. 2017/24, K. 2017/112 Sayılı Karar, 19.07.2017 Tarihli ve 30128 Sayılı Resmî Gazete.

belirtilmiştir[4320]. Başka bir Danıştay kararında da ihtirazî kaydın beyanın serbest irade ürünü olmadığını gösteren açıklama olarak nitelendirilmekte olduğu belirtilmiştir[4321].

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında, mükellefin kendi beyanında bir hata olmayacağı ve vergi matrahlarını en iyi hesaplayabilecek olanların doğrudan mükelleflerin kendileri olması kabulü bulunmakla birlikte, bazı durumlarda mükelleflerin gelirlerinin istisna ve muafiyet gibi sebeplerden dolayı vergiye tabi olup olmadığı konusunda *şüpheye düşebildiği* ve hukukî bir ihtilafın bulunduğu konularda, mükelleflere -kural olarak- verdikleri beyannamelere ihtirazî kayıt koymak suretiyle dava açma hakkının tanınmış olduğu ifade edilmiştir[4322]. Ayrıca Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında da ihtirazî kayıt şerhinin, beyanın serbest irade ile yapılmadığını ortaya koyduğunu ifade ettiği belirtilmiştir[4323].

[4320] **Örnek kararlar için bkz.:**
- Danıştay 7. Dairesi, 09.04.2018 Tarihli ve E. 2015/529, K. 2018/2414 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-529-k-2018-2414-t-9-4-2018, 19.02.2022.
- Danıştay 7. Dairesi, 21.12.2004 Tarihli ve E. 2004/2341, K. 2004/3554 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2004-2341-k-2004-3554-t-21-12-2004, 19.12.2022.

[4321] **Örnek kararlar için bkz.:**
- Danıştay 7. Dairesi, 14.03.2018 Tarihli ve E. 2015/1499, K. 2018/1666 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-1499-k-2018-1666-t-14-3-2018, 22.01.2022.
- Danıştay 7. Dairesi, 14.03.2018 Tarihli ve E. 2015/1498, K. 2018/1665 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-1498-k-2018-1665-t-14-3-2018, 22.01.2022.
- Danıştay 7. Dairesi, 12.10.2015 Tarihli ve E. 2012/3016, K. 2015/4954 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-3016-k-2015-4954-t-12-10-2015, 29.01.2022.
- Danıştay 7. Dairesi, 25.05.2015 Tarihli ve E. 2011/8466, 2015/2978 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-8466-k-2015-2978-t-25-5-2015, 22.01.2022.
- Danıştay 7. Dairesi, 25.02.2014 Tarihli ve E. 2012/5025, K. 2014/1032 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-5025-k-2014-1032-t-25-2-2014, 22.01.2022.

[4322] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 28.02.2020 Tarihli ve E. 2020/525, K. 2020/441 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2020-525-k-2020-441-t-28-2-2020, 15.11.2021.

[4323] **Bkz.:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 21.02.2019 Tarihli ve E. 2018/1316, K. 2019/201 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim1-vdd-e-2018-1316-k-2019-201-t-21-2-2019, 16.11.2021.

Tüm bu açıklamalar sonucunda ihtirazî kayıt, beyanda bulunan tarafından bu beyanın serbest irade ile yapılmadığına yönelik bir ihtar, bir çekincedir[4324].

Burada belirtmek gerekir ki, vergi hukukunda yorumun öneminin bilhassa arttığı hususlar kapsamında, muafiyet ve istisnaların uygulanması, maddî hata müessesesinin işletilmesi, matrahların, örtülü kazançların, normal ve fevkalade masrafların tespiti gibi beyannameye dayalı vergilendirmenin akıbetini tayin eden konular bulunmaktadır[4325].

İhtirazî kayıt hususundaki mükellefin tereddüdüne yönelik temelin, ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun *mükelleflerin izahat talebi*nin düzenlendiği madde 413/1 hükmünde de vurgulandığı düşünülmektedir. Çünkü bahsi geçen hükümde kanun koyucu, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından belirsiz ve tereddüt içeren hususlar hakkında mükelleflerin yazı ile açıklama isteyebileceğini kurala bağlayarak mükelleflerin tereddüt yaşayabileceği hususların varlığını kabul etmiştir.

Danıştay'ın bir kararında, mükelleflerin vergiye tabi olup olmadığı hususunda tereddüt ettikleri veya vergiye tabi olmadığını ileri sürdükleri matrahları ihtirazî kayıtla beyan ettiği ve bunun üzerine salınan verginin terkini istemiyle dava açtığı belirtilmiştir[4326].

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında da mükellefler tarafından verilen beyannamelerin belirtilen amaca uygun olarak tarh ve tahakkuk ettirilebilmesinin; ancak beyanın mükelleflerin özgür iradesine dayanması hâlinde mümkün olabileceği belirtilmiştir[4327].

Danıştay'ın bir kararında da ihtirazî kayıtla verilen beyannamelere karşı da dava açılabileceği, dolayısıyla mükelleflerin beyan ettikleri matrah için ihtirazî kayıt

---

[4324] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 379.
[4325] Başar, **Vergi Hukukunda Tefsir,** s. 104.
[4326] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 14.10.1994 Tarihli ve E. 1992/8008, K. 1994/4742 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-7-d-e-1992-8008-k-1994-4742-t-14-10-1994-danistay-7-dairekarari/522515/%22ihtirazi+kay%c4%b1t%22+%2b%22tahakkuk+fi%c5%9fi%22+, 11.01.2021.
[4327] **Bkz.:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 20.06.2017 Tarihli ve E. 2017/1658, K. 2017/1956 Sayılı Karar; (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim2-vdd-e-2017-1658-k-2017-1956-t-20-6-2017, 11.01.2021.

koymalarının mümkün olduğu, beyanname verilen bir dönem için mükelleflerin daha sonra ilk beyan edilen bilgileri değiştiren ikinci bir beyanname verme ve verecekleri bu beyannamelere ihtirazî kayıt koyarak dava açabilme haklarının saklı tutulduğu belirtilmiştir. Kararın devamında, özel hukuktan farklı olarak idare hukukunda idarenin tek taraflı irade beyanı hukukî sonuç doğurmaya yeterli olsa dahi, vergi beyannamesi vermek gibi özel hukuk kişilerinin irade beyanı üzerine *vergi tarh ve tahakkuk ettirilmesi şeklinde gerçekleşen idarî işlemlerin* tesis edildiği durumlarda özel hukuk kişilerinin irade beyanlarının her türlü sakatlıktan, iradeyi bozucu etkenlerden uzak olarak oluşması gerektiğinin açık olduğu ve irade beyanını sakatlayıcı durumların söz konusu olması hâlinde bu beyana dayanılarak tesis edilen idarî işlemin hukuka uygun olduğundan söz edilemeyeceği ifade edilmiştir[4328].

Danıştay'ın bir diğer kararında da beyana dayanan vergi tarh ve tahakkuk işlemlerinin, beyanda bulunan tarafından usulüne uygun olarak ihtirazî kayıt konulması hâli dışında, idarî davaya konu edilmelerine olanak olmadığı ifade edilmiştir[4329].

[4328] **Örnek kararlar için bkz.:**
- Danıştay 9. Dairesi, 24.03.2015 Tarihli ve E. 2012/9672, K. 2015/1547 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2012-9672-k-2015-1547-t-24-3-2015, 21.08.2021.
- Danıştay 9. Dairesi, 27.03.2014 Tarihli ve E. 2011/6478, K. 2014/1243 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2011-6478-k-2014-1243-t-27-3-2014, 21.08.2021.
- Danıştay 9. Dairesi, 11.03.2013 Tarihli ve E. 2012/2271, K. 2013/1540 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2012-2271-k-2013-1540-t-11-3-2013, 21.08.2021.
- Danıştay 9. Dairesi, 13.12.2012 Tarihli ve E. 2010/4896, K. 2012/9474 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2010-4896-k-2012-9474-t-13-12-2012-1, 21.08.2021.
- Danıştay 9. Dairesi, 29.12.2009 Tarihli ve E. 2009/7171, K. 2009/5341 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-7171-k-2009-5341-t-29-12-2009, 10.01.2021.

[4329] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 27.03.2014 Tarihli ve E. 2010/2464, K. 2014/1664 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-2464-k-2014-1664-t-27-3-2014, 18.11.2020.

Bölge İdare Mahkemesince verilen bir kararda ise ihtirazî kayıt kurumunun vergilendirmede mükellef aleyhine hukuka aykırılığa yol açmamak ve bazı matrah unsurlarını hukuken tartışılabilir kılma amacına hizmet ettiği belirtilmiştir[4330].

Vergi mahkemesince verilen bir kararda da ihtirazî kaydın, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar üzerinden yapılan tahakkuklara karşı dava açmalarına olanak sağlayan istisnaî bir durum olduğu, ihtirazî kayıt beyanının bu niteliği itibariyle idarenin yeni bir işlem tesis etmesini gerektiren ya da bu kaydın kabul edilmediğinin açıkça yahut zımnî olarak mükellefe bildirilmesi zorunluluğu içeren bir başvuru olmadığı, ihtirazî kayıtla beyanda bulunmakla idareden bir işlem tesis edilmesini, var olan bir işlemin değiştirilmesini, kaldırılmasını, yerine yeni bir işlem tesis edilmesini istenmediği, sadece kendi beyanına ya da kendi iradesiyle yaptığı ödeme gibi bir işleme karşı dava açma hakkı kazandığı belirtilmiştir[4331].

İhtirazî kayıt lafzı her ne kadar hem Vergi Usul Kanunu hem de İdarî Yargılama Usulü Kanunu düzenlemelerinde yer alıyor olsa dahi, Danıştay'ın da bir kararında belirtildiği üzere, ihtirazî kayıtla beyan, Vergi Usul Kanunu ya da diğer vergi kanunlarında özel şekilde düzenlenmemiş olup gerek uygulama gerekse yargı içtihatlarıyla yön verilen bir yoldur[4332]. Bu kapsamda belirtmek gerekir ki, kanunî düzenlemelerde ihtirazî kayıt içeren beyannamelere dayanılarak yapılan tarhiyatların idarî dava konusu yapılabileceğine dair açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Ancak İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmünün karşıt anlamından ihtirazî kayıtla verilen beyannamelere dayanarak yapılan tarh işlemlerinin idarî davaya konu edilebileceği sonucuna ulaşılmaktadır[4333]. Bu kapsamda ihtirazî kayıtla beyanname verilmesi hâlinde doğan uyuşmazlıklar, vergi davasının konusu olmaktadır[4334]. İhtirazî

[4330] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 28.02.2020 Tarihli ve E. 2020/525, K. 2020/441 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2020-525-k-2020-441-t-28-2-2020, 15.11.2021.

[4331] **Bkz.:** İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, 16.07.2008 Tarihli ve E. 2007/3635, K. 2008/1656 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 16.04.2015 Tarihli ve 2013/4553 Başvuru No.lu Karar, 13.07.2015 Tarihli ve 29415 Sayılı Resmî Gazete.

[4332] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 14.10.1994 Tarihli ve E. 1992/8008, K. 1994/4742 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-7-d-e-1992-8008-k-1994-4742-t-14-10-1994-danistay-7-dairekarari/522515/%22ihtirazi+kay%c4%b1t%22+%2b%22tahakkuk+fi%c5%9fi%22+, 11.01.2021.

[4333] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 379.

[4334] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 277.

kayıt, vergi uyuşmazlıkları bağlamında mükelleflerin kendiliğinden vergi uyuşmazlığı ihdas etmesinin usulünü oluşturmaktadır; bu davalarda idarece mükelleflere yöneltilen herhangi bir matrah ya da matrah farkı iddiası olmamasına rağmen, mükellefler kendi fiilleriyle vergi uyuşmazlığı ortaya çıkarmaktadır[4335]. Nitekim, ihtirazî kayıt konulmak suretiyle mükelleflerin yazılı ikrarını ifade eden beyanların serbest iradesini yansıtmadığına yönelik bir ihtar oluştuğundan dolayı, bu çekince ile yapılan beyanın ilgiliyi bağlamaması ve dava açma hakkını engellememesi doğaldır[4336]. Bu bağlamda ihtirazî kayıtla verilen beyannameler dava konusu olduklarında, ***itirazlı bir tahakkuk*** söz konusu olmaktadır.

Doktrinde de ifade edildiği üzere, *tahakkuk muamelesine karşı yapılan bir itiraz* mevzu bahis olabilir[4337]. Yine doktrinde, ihtirazî kayıtla verilen beyanname üzerine yapılan tahakkuka karşı 30 gün içinde dava açılması gerektiği ifade edilmiştir[4338]. Bu bağlamda yukarıda yer verilen açıklamalar ışığında, kaynağında mükelleflerce matrah tespitini sağlayan beyan usulü olan beyannameye dayanan tarh usulünde ihtirazî kayıt, mükelleflerin tereddüt ederek beyanname vermiş olduğunu tevsik etmekte ve beyanlarına ihtirazî kayıt koymak suretiyle vergi mahkemesinde dava açabilmeleri mümkün olmaktadır. Bu durumun, beyannameye dayanan tarh usulünün özellikleri ile birlikte değerlendirilmesi ve vergi mahkemesinde açılan davanın konusunun tespit edilmesi gerekmektedir.

Beyannameye dayanan tarh usulünde ihtirazî kayıtla verilen bir beyandan kaynaklanan uyuşmazlıkta***, dava konusu tarh olmakla birlikte; bu tarh tahakkuk da ettirilmiş niteliktedir.*** Konuyla ilgili yargısal kararlara yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Danıştay'ın başka bir kararında, Danıştay içtihatlarıyla benimsenen ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/3 hükmünde[4339] düzenlenen ihtirazî kaydın,

[4335] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 64.
[4336] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 379.
[4337] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1665.
[4338] Yüce, **op. cit.,** s. 138.
[4339] 6352 sayılı Kanun ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesine eklenen fıkra ile Kanun'un madde 27/3 hükmündeki bu düzenleme, bu kanunî değişiklik sonrasında Kanun'un madde 27/4 hükmünde yer almıştır. **Bkz.:** 05.07.2012 Tarihli ve 28344 Sayılı Resmî Gazete.

beyannamede hesaplanan verginin tümünün ya da bir kısmının *tahakkuk ettirilmemesi* istemini ifade etmekte olduğu ve bu kaydın konusunu oluşturan nedenin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi hâlinde ise verginin ihtirazî kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kılmak suretiyle noksan beyanda bulunulmasını ve *verginin geç tahakkuk etmesini önlemeyi amaçladığı* belirtilmektedir[4340].

Danıştay'ın bir diğer bir kararında, Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmü uyarınca tahakkukun idarî yargının denetimi dışında bırakıldığı, ihtirazî kaydın zamanında verilen vergi beyannamesinde yer almasıyla birlikte, beyannamede hesaplanan verginin tümünün ya da bir kısmının *tahakkuk ettirilmemesinin istendiği* ve ihtirazî kaydın konusunu oluşturan sebebin tarhı yapan idare tarafından kabul edilmemesi hâlinde, beyanname üzerinden tarh edilen verginin ihtirazî kayıt konulan kısmının dava konusu edilebilmesini olanaklı kıldığı belirtilmiştir[4341].

Danıştay'ın başka bir kararında, beyana dayanan vergilerin tarh ve tahakkuk işlemlerinin, beyanda bulunan tarafından usulüne uygun olarak *ihtirazî kayıt*

[4340] **Örnek kararlar için bkz.:**

- Danıştay VDDK, 25.02.2015 Tarihli ve E. 2014/1164, K. 2015/20 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 27.02.2019 Tarihli ve 2015/15100 Başvuru No.lu Karar, 03.04.2019 Tarihli ve 30734 Sayılı Resmî Gazete.
- Danıştay VDDK, 29.05.2013 Tarihli ve E. 2012/412, K. 2013/232 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 08.07.2020 Tarihli ve 2016/73 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 12.10.2020.
- Danıştay VDDK, 27.11.2013 Tarihli ve E. 2012/286, K. 2013/558 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 16.04.2015 Tarihli ve 2013/4553 Başvuru No.lu Karar, 13.07.2015 Tarihli ve 29415 Sayılı Resmî Gazete.
- Danıştay VDDK, 11.12.2009 Tarihli ve E. 2008/593, K. 2009/655 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 27.02.2019 Tarihli ve 2015/15100 Başvuru No.lu Karar, 03.04.2019 Tarihli ve 30734 Sayılı Resmî Gazete.
- Danıştay 4. Dairesi, 31.05.2012 Tarihli ve E. 2009/597, K. 2012/2177 Sayılı Karar; Danıştay VDDK, 26.11.2014 Tarihli ve E. 2014/1130, K. 2014/1166 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2014-1131-k-2014-1167-t-26-11-2014, 12.10.2021.
- Danıştay 4. Dairesi, 31.05.2012 Tarihli ve E. 2009/598, K. 2012/217 Sayılı Karar; Danıştay VDDK, 26.11.2014 Tarihli ve E. 2014/1129, K. 2014/1165 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2014-1131-k-2014-1167-t-26-11-2014, 12.10.2021.
- Danıştay 4. Dairesi, 31.05.2012 Tarihli ve E. 2009/2613, K. 2012/2176 Sayılı Karar; Danıştay VDDK, 26.11.2014 Tarihli ve E. 2014/1131, K. 2014/1167 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2014-1131-k-2014-1167-t-26-11-2014, 12.10.2021.

[4341] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 23.10.2013 Tarihli ve E. 2012/69, K. 2013/329 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2012-69-k-2013-329-t-23-10-2013, 16.02.2022.

konulması hâli dışında idarî davaya konu edilmelerinin olanaklı olmadığı belirtilerek[4342] tahakkukun dava konusu olabileceği hâller ile koşullarına işaret edilmiştir. Benzer şekilde, Bölge İdare Mahkemesince verilen bir kararda da beyanname verme süresi geçtikten sonra ihtirazî kayıtla düzeltme beyannamesi verilmesi üzerine *tesis edilen ve incelenebilir nitelikte olmayan tahakkuk işlemleri* şeklinde[4343] ifade ile yine tahakkukun dava konusu olabileceği hâller ile koşullarına işaret edilmiştir. Yine Danıştay kararlarında ihtirazî kayıtla verilen beyanname üzerine yapılan *tahakkukun idarî davaya konu olabilmesi için* bu kaydın, davacının hukukunu doğrudan etkileyecek bir sonuç yaratmaya yönelik olması gerektiği belirtilmiştir[4344].

Danıştay'ın bir diğer kararında, ihtirazî kaydın devreden zarar miktarını etkilemesi karşısında, *ihtirazî kayıtla verilen beyanname üzerinden yapılan tahakkukun davacının hukukunu doğrudan etkileyen, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir (idarî) işlem niteliği taşıdığı* belirtilmiştir[4345].

Danıştay'ın başka bir kararında, ihtirazî kayıtla verilen beyanname üzerine yapılan tahakkuk işleminin *davacının hukukî statüsünü etkileyen icraî bir işlem*

[4342] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi 04.04.2005 Tarihli ve E. 2001/1850, K. 2005/566 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-2001-1850-k-2005-566-t-4-4-2005, 16.02.2022.

[4343] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 21.09.2017 Tarihli ve E. 2017/3131, K. 2017/3476 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2017-3131-k-2017-3476-t-21-9-2017, 14.10.2021.

[4344] **Örnek kararlar için bkz.:**

- Danıştay 3. Dairesi, 18.04.2016 Tarihli ve E. 2016/7343, K. 2016/3028 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2016-7343-k-2016-3028-t-18-4-2016, 22.04.2022.
- Danıştay 3. Dairesi, 12.02.2014 Tarihli ve E. 2011/3685, K. 2014/535 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2011-3685-k-2014-535-t-12-2-2014, 22.04.2022.
- Danıştay 3. Dairesi, 27.12.2012 Tarihli ve E. 2011/493, K. 2012/4929 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2011-493-k-2012-4929-t-27-12-2012, 11.06.2021.
- Danıştay 3. Dairesi, 23.05.2012 Tarihli ve E. 2010/5394, K. 2012/2046 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2010-5394-k-2012-2046-t-23-5-2012, 22.04.2022.
- Danıştay 3. Dairesi, 15.12.2010 Tarihli ve E. 2009/5920, K. 2010/3965 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-5920-k-2010-3965-t-15-12-2010, 22.04.2022.

[4345] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 08.04.2004 Tarihli ve E. 2002/1071, 2004/909 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-2002-1071-k-2004-909-t-8-4-2004-1, 12.03.2022.

niteliğini taşımasından dolayı işin esasının incelenerek bir karar verilmesi gerekirken, davacının hukukunu ve menfaatini etkileyecek bir durum oluşturmayan ilgili dönem beyannamesi üzerine yapılan tahakkuk işleminin esastan incelenme olanağı bulunmadığı gerekçesiyle davanın ehliyet yönünden reddi kararının hukuka uygun bulunmadığı belirtilmiştir[4346].

Danıştay'ın bir başka kararında, ihtirazî kayıtla verilen katma değer vergisi beyannamesi üzerinden yapılan tahakkukun tüm maddî ve şekli vergisel ödevlere ilişkin icraî sonuçlarıyla iptalinin istendiği; *davacının maddî ve şeklî sonuçlarıyla iptalini istediği işlemin bu tahakkuk işlemi olduğu* belirtilmektedir[4347].

Danıştay'ın bir diğer kararında, beyana dayanan vergilendirmede idarî davaya konu yapılabilecek idari işlemin mükellef tarafından kâğıt ortamında verilen beyanname ya da elektronik ortamda idareye iletilen e-beyanname olmadığı belirtilmiştir. Kararın devamında, idarî davaların konusunun bu beyannamelerin iletilmesi üzerine vergi dairesince düzenlenerek bir nüshasının verildiği/elektronik ortamda ilettiği tahakkuk fişi düzenlenmek suretiyle yapılan verginin tarhı olduğu ifade edilmişse de aynı kararda, Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre vergi kanunları uyarınca beyan üzerinden alınan vergilerin tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerektiği, davacı tarafından ihtirazî kayıt konulan e-beyanname üzerinden yapılmış tahakkukun davaya konu edilmesi gerektiği belirtilmiştir[4348].

[4346] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 11.02.2016 Tarihli ve E. 2012/774, K. 2016/417 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2012-774-k-2016-417-t-11-2-2016, 26.11.2021.

[4347] **Örnek kararlar için bkz.:**

- Danıştay 4. Dairesi, 26.10.2015 Tarihli ve E. 2015/4715, K. 2015/4793 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2015-4715-k-2015-4793-t-26-10-2015, 28.09.2021.
- Danıştay 4. Dairesi, 17.09.2015 Tarihli ve E. 2013/2180, K. 2015/4192 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2013-2180-k-2015-4192-t-17-9-2015, 28.09.2021.
- Danıştay 4. Dairesi, 17.09.2015 Tarihli ve E. 2013/2275, K. 2015/4196 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2013-2275-k-2015-4196-t-17-9-2015, 28.09.2021.

[4348] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 14.03.2013 Tarihli ve E. 2011/8115, K. 2013/1313 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2011-8115-k-2013-1313-t-14-3-2013, 14.12.2021.

Bu anlamda ihtirazî kaydın tahakkuka etkisinin olmadığı ve bu kayda rağmen tahakkukun gerçekleşeceği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu bağlamda da Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenleme ile kanun koyucunun iradesiyle bu kayda rağmen önlenemeyen tahakkuk, ihtirazî kayıt suretiyle tarhla birlikte dava konusu edilebilmektedir. Dolayısıyla ihtirazî kaydın beyannameye dayanan tarh usulünde tahakkuka karşı vergi davası açılmasına olanak sağlayan bir çekince olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

Zira beyannameye dayanan tarh usulü açısından ihtirazî kaydın varlığına bahşedilen dava açma hakkı dolayısıyla, ihtirazî kayıt konulmayan beyannamelerde ortaya çıkan *yargısal bir kesinlikten söz edilememektedir.* Yani, tarha bağlı olarak ortaya çıkan tahakkuk hem sıhhatli hem de Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri gereğince yürürlük gücü de kazanmakta ise de yargısal anlamda kesinleşme, belli bir süre ile "ihtirazî kayıt" müessesesinden dolayı sağlanmamaktadır.

Vergi idaresine mükellefçe ya da namına hareket eden kişi tarafından tevdie konu olan beyannamelerde, ihtirazî kayıtla verilen beyannameler açısından yapılan ayrımın gerekçesinde, dava açma hakkının istisna olarak tanınması ve mükellef yönünden dava açma süresinin başlangıcına ilişkin bir değerlendirmenin yapılması zorunluluğu bulunmaktadır. Yani usulî işlemlerin tesisi, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca, tahakkukun mükellef üzerinde uygulanılabilirliğine/bağlama gücüne/hukukî etkisine engel teşkil etmemekte ise de mükellefin dava açma hakkını haiz olduğu durumlarda, dava açma tarihinin başlangıcı yönünden önem arz ettiği durumlar bulunmaktadır. Ancak tekrar belirtmek gerekir ki, tahakkuka karşı açılacak davaların hukuk âleminde vücut bulmuş tahakkuk üzerinde hiçbir etkisi; başka ifade ile icraîliğine bir tesiri bulunmamaktadır.

Danıştay kararlarında da bu ayrımın yapıldığı düşünülmektedir. Kararlarda uygulamada beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmak amacıyla ihtirazî kayıt konulduğu belirtilmiştir[4349]. Nitekim Danıştay'ın başka bir kararında da beyannameye dayanan

[4349] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 21.04.2015 Tarihli ve E. 2011/3910, K. 2015/2192 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-3910-k-2015-2192-t-21-4-2015, 22.01.2022. **Ayrıca bkz.:** İstanbul 7. Vergi Mahkemesi, 26.11.2010 Tarihli ve E. 2009/3649, K. 2010/3252 Sayılı Karar; Danıştay VDDK, 05.03.2014 Tarihli

tarh usulünde dava açma hakkının tanınmaması kuralının temelinde, vergi hukukundaki "beyanın bağlayıcılığı ilkesi"nin bulunduğu ifade edilmiştir[4350]. Kararlarda, mükellef nezdindeki hukukî etkisi ve dolasıyla bağlayıcılığının tarh ve tahakkuk ile zaten doğmuş olan hukukî durumu, dava açmak yoluyla son kertede ortadan kaldırmanın amaçlandığına ve bunun da ancak beyannameye ihtirazî kayıt koymak suretiyle yapılabileceğine işaret edildiğine kanaat etmekteyiz. Tekrar belirtmek gerekir ki, beyannameye dayanan tarh usulünde verginin tahakkukunu önleyemeyen mükellefin açtığı dava konusu, tahakkukun dayandığı tarh işlemidir. Bu dayanak işlevinden dolayı bu hâllerde, tahakkuk ettirilmiş bir tarhiyatın söz konusu olması sebebiyle, tarha yönelik verilecek kararlar doğrudan tahakkuka da sirayet edecektir.

Nitekim Danıştay'ın bir kararında, davalı idarenin beyanlarının düzeltilmesi yolundaki yazısına istinaden davacı tarafından kanunî süresinden sonra ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerinden tahakkuk ettirilen vergilere karşı açılan davada, idarî işlemlerin hukuka uygunluğunu denetlemekle görevli idarî yargı yerleri tarafından yapılacak yargısal denetimde, davacının beyannameye ihtirazî kayıt koyma nedenleri ile vergi dairesinin ihtirazî kaydın konusunu oluşturan nedeni kabul etmeme sebepleri incelenerek *dava konusu tahakkukun* hukuka uygun olup olmadığına karar verilmesi gerektiği belirtilmiştir[4351].

---

ve E. 2013/62, K. 2014/153 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2013-62-k-2014-153-t-5-3-2014, 11.11.2021.

[4350] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 27.04.2010 Tarihli ve E. 2008/5286, K. 2010/2022 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2008-5286-k-2010-2022-t-27-4-2010, 11.01.2021. **Örnek kararlar için ayrıca bkz.:**

- Danıştay 7. Dairesi, 25.05.2015 Tarihli ve E. 2011/8466, 2015/2978 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-8466-k-2015-2978-t-25-5-2015, 22.01.2022.
- Danıştay 7. Dairesi, 21.4.2015 Tarihli ve E. 2011/3910, K. 2015/2192 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-3910-k-2015-2192-t-21-4-2015, 22.01.2022.

[4351] **Örnek kararlar için bkz.:**

- Danıştay 3. Dairesi, 24.06.2020 Tarihli ve E. 2019/4196, K. 2020/2199 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2019-4196-k-2020-2199-t-24-6-2020, 09.01.2021.

Son olarak ihtirazî kaydın beyannameye konulacak şerhle yapılabileceği gibi; beyannameye eklenen ya da beyanname verme süresi içerisinde olmak kaydıyla sonradan verilen bir dilekçe ile yapılabildiği[4352] hususlarında, süresinden sonra verilen beyannamelerde ihtirazî kaydın dava açma hakkı yönünden değerlendirilmesinde fayda görülmektedir.

Doktrinde tahakkuk işlemi gerçekleştikten sonra, ihtirazî kayıt talebinin kabul edilmeyeceği belirtilmiştir[4353]. Bu kapsamda Anayasa Mahkemesinin bir kararının karşı oy gerekçesinde, uygulamada ortaya çıkan ve mevzuatın herhangi bir yerinde düzenlenmeyen "düzeltme beyannamesi" kurumunun Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünün belirliliğini ortadan kaldırmakta olduğu ifade edilmiştir[4354]. Bunun dışında Anayasa Mahkemesine bireysel başvurular yapılarak bu duruma yönelik ihlal kararları verilmiştir.

Doktrinde ayrıca, ihtirazî kayıt konulmasının süresinden sonra verilen düzeltme beyannameleri yönünden dava açma hakkı vermeyeceği yönündeki Danıştay içtihadının, mükelleflerin mahkemeye erişim hakkının özüne dokunarak ihlaline sebebiyet veren ve bu beyannameler bağlamında yargı kararıyla hukukîlik denetiminden yoksun kalan bir alan oluşturulmasına vesile olan yargısal bir yorum olduğu ileri sürülmüştür[4355].

Nitekim Anayasa Mahkemesinin bir bireysel başvuru üzerine vermiş olduğu bir kararında, sürecin bütününe bakıldığında, Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünde düzenlenen hukuk kuralının, düzeltme beyannamesine ihtirazî kayıt konulmasının dava açma hakkı vermeyeceği şeklinde yorumlamasının başvurucunun müdahalenin hukuka aykırı olduğuna yönelik olarak iddia ve itirazlarını etkin bir

· Danıştay 3. Dairesi, 11.06.2020 Tarihli ve E. 2019/4821, K. 2020/1796 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2019-4821-k-2020-1796-t-11-6-2020, 09.01.2021.
· Danıştay 3. Dairesi, 12.03.2020 Tarihli ve E. 2020/896, K. 2020/1449 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2020-896-k-2020-1449-t-12-3-2020, 09.01.2021.

[4352] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 379.
[4353] Yüce, **op. cit.,** s. 138.
[4354] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 14.06.2017 Tarihli ve E. 2017/24, K. 2017/112 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), 19.07.2017 Tarihli ve 30128 Sayılı Resmî Gazete.
[4355] Göker, Yılmazoğlu, **op. cit.,** s. 98.

biçimde sunamaması sonucuna yol açtığını tespit etmiş ve somut olayda mülkiyet hakkının öngördüğü usul güvencelerinin sağlanamamasından dolayı müdahalenin başvurucuya şahsî olarak aşırı bir külfet yüklediği, başvurucunun mülkiyet hakkının korunması ile müdahalenin kamu yararı amacı arasında olması gereken adil dengenin başvurucu aleyhine bozulduğu belirtilerek mülkiyet hakkının ihlal edildiği sonucuna varılmıştır[4356].

6.1.2.2. Vergi Hatalarında Dava Konusu

Vergi davalarının konularından birisini de *hatalı beyan ve dava konusu* oluşturmakta[4357] olup vergi hataları söz konusu olduğunda, Vergi Usul Kanunu'nda *vergi hatalarına özgü uyuşmazlık yolları*nın kurala bağlandığı görülmektedir[4358]. Nitekim vergi davasının açılmasının mümkün olduğu hâllerden bir diğerinin de vergi hatalarının idarî kademede çözülememesinden doğabilecek uyuşmazlıklar olduğu ifade edilmektedir[4359].

Vergi alacağını ortadan kaldıran uzlaşma ve vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi ile genellikle gerçek bir vergi alacağının değil; hata, hukuka aykırı işlem gibi durumlardan kaynaklanan bir çeşit sözde alacağı ortadan kaldırıldığı belirtilmektedir[4360]. Zira geri verilecek bir vergi, ödenmiş olan ve ancak vergi kanunlarına göre bir vergi alacağı niteliği taşımayan miktardır[4361].

[4356] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 27.02.2019 Tarihli ve 2015/15100 Başvuru No.lu Karar, 03.04.2019 Tarihli ve 30734 Sayılı Resmî Gazete. **Örnek kararlar için ayrıca bkz.:**
· Anayasa Mahkemesi, 22.02.2022 Tarihli ve 2019/15602 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/15602, 11.07.2022.
· Anayasa Mahkemesi, 29.12.2021 Tarihli ve 2019/9757 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/9757, 14.07.2021.
· Anayasa Mahkemesi, 29.12.2021 Tarihli ve 2019/13139 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/13139, 28.08.2022.
· Anayasa Mahkemesi, 29.12.2021 Tarihli ve 2019/18974 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/18974, 28.08.2022.

[4357] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 27.

[4358] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 201.

[4359] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 277.

[4360] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 147.

[4361] Zorlu, **op. cit.,** s. 89.

Ancak vergi hatasının dayanağındaki haksız işlem, vergilendirme işleminin hukuka (kanuna) aykırılığını ifade etmektedir ve vergi hatası, bir *işlem sakatlığı*dır[4362]. Vergi Usul Kanunu'nun 116. maddesinde de *haksızlık* vurgulanarak bu hukuka aykırı işlem mükellef aleyhine de lehine de olabilir[4363]. Her halükârda olması gereken vergi salınmamış ya da tahsil edilmediğinden vergilendirme işlemlerinden tarh, hukuka aykırı olmaktadır[4364]. Bu anlamda vergilendirme işlemlerindeki hataların düzeltme yoluyla ıslahı söz konusudur[4365]. Bu durum bazen tahakkuk hukukî etkisine kavuşmuş tarhiyatta olabileceği gibi, bu etkiye kavuşmamış tarhiyatta da olabilir.

Durum bu olmakla birlikte vergi hatası, *özel ve sınırlı bir hukuka aykırılık hâli* şeklinde ifade edilmektedir[4366]. Bu sebeple, vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat, *vergi hatalarına özgü bir çözüm yoludur*[4367]. Dolayısıyla vergi hatalarında düzeltme, vergilendirme işlemlerinde bir kısım sakatlıkların, belli vergilendirme sakatlıklarının giderilmesi için Vergi Usul Kanunu'nda kurala bağlanmış idarî bir süreçtir[4368]. Bir vergi uyuşmazlığı yaratan vergi hatasının, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamındaki maddelerde yer alan düzenlemeler kapsamında olması gerekmektedir; çünkü vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi, başka hukukî işlem sakatlıklarında işletilememektedir[4369].

Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat şeklindeki istisna müessese incelendiğinde, vergi hatalarında mükellefin beyanının bir vergi hatasından dolayı *iradesi doğrultusunda gerçekleşmemiş olduğu* görülmektedir[4370]. Nitekim burada *hatalı bir beyan* mevcuttur[4371]. Aynı durum idare için de geçerli olabilir; idare de bir vergi hatası gerekçesiyle vergi ilişkisini iradesi doğrultusunda kuramamış olabilir. Bu anlamda vergi ilişkisi kurulurken tarafların iradesinin sakatlanması mümkün olmaktadır.

[4362] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 67-68.
[4363] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 757.
[4364] **Benzer görüş için bkz.:** Bayar, **op. cit.,** s. 42-43.
[4365] Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** s. 154.
[4366] Bayar, **op. cit.,** s. 32, 67.
[4367] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 757.
[4368] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 189, 191.
[4369] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 149.
[4370] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 127.
[4371] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 27.

Türk Borçlar Kanunu ile ilga edilen ***mülga 818 sayılı Borçlar Kanunu***'nda[4372] *rızada fesat* kapsamında *hata, hile* ve *ikrah*[4373] kurala bağlanmış olup mezkûr Kanun uyarınca bir sözleşme yapılırken hataya, hileye veya ikraha maruz kalan tarafın o sözleşme ile bağlı olmayacağı ve tek taraflı hükümsüzlük doğuracağı belirtilmiştir[4374].

Türk Borçlar Kanunu'nda da *sözleşmedeki irade bozuklukları* kapsamında *yanılma, aldatma* ve *korkutma* kurala bağlanmıştır. Türk Borçlar Kanunu'nun genel gerekçesinde de mülga 818 sayılı Borçlar Kanunu'ndaki kavram, deyim ve terimlerin yeni karşılıkları ile değiştirilmiş olduğu, bu kapsamda mülga Kanun'daki rızadaki fesadın irade bozukluğu, hatanın yanılma, hilenin aldatma, ikrahın da korkutma şeklinde hükme bağlandığı görülmektedir[4375].

Özel hukukta, emredici hukuk kurallarının ihlallerine bağlanan birtakım yaptırımlar mevcuttur, bu kapsamda *iptal edilebilirlik* ele alınmaktadır. İptal edilebilirlik yaptırımı, hukukî işlemin tesisindeki irade bozukluğu hâlleriyle doğrudan ilgilidir. Bu kapsamda yanılma (hata), aldatma (hile) ve korkutma (ikrah) *düzelebilir hükümsüzlük hâlleri* olarak karşımıza çıkmaktadır[4376]. Nitekim hukukî işlemin geçerli olması için, işlemi meydana getiren iradenin sakatlanmamış olması gerekmektedir. İrade sakatlığı hâlleri (yanılma, aldatma, korkutma) mevcut olduğunda, *düzeltilebilir geçersizlik* oluşmaktadır[4377].

Vergileme hatalarının düzeltilmesi[4378] ya da *düzeltme talebi*[4379] olarak da ifade edilen vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesi de kanaatimizce vergi ilişkisindeki bu özellikleri yönünden *irade beyanlarına ifsat eden fesatlar (rıza*

[4372] **Bkz.:** 29.04.1926 Tarihli ve 359 Sayılı Resmî Gazete.
[4373] Mülga 818 sayılı Türk Borçlar Kanunu'nda düzenlenen rıza fesatlarının hata, hile, ikrah ve gabin olduğu belirtilmektedir. **Bkz.:** M. C. Sauser Hall, "Borçlar Hukukunun Umumî Nazariyeleri", (Çeviren: Mehmet Osman), 1930 ders senesi esnasında, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** Cilt: 10, Sayı: 58, 1932, ss. 883-907, s. 889.
[4374] Esener, **Hukuki Muamelelerde Tahvil,** s. 249.
[4375] **Bkz.:** TBMM, **Türk Borçlar Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/499),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c050/tbmm23050003ss0321.pdf, 22.07.1989.
[4376] Kayıhan, Ünlütepe, **Medeni Hukuk Bilgisi,** s. 43, 57.
[4377] Antalya, Topuz, **op. cit.,** s. 222, 256.
[4378] Demirkan, **op. cit.,** s. 111.
[4379] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 111.

fesatları) olarak da ifade edilen[4380] Türk Borçlar Kanunu'nda düzenlenen *sözleşmedeki irade bozuklukları*na benzemektedir. Bu noktada ***hata/yanılma*** hükümlerinin öne çıktığı düşünülmekte olup Vergi Usul Kanunu'nda kullanılan terminolojinin mülga 818 sayılı Borçlar Kanunu terminolojisiyle uyumlu olduğu; zira her iki Kanun'da da "hata" kavramına yer verildiği görülmektedir.

Mülga 3546 sayılı Devlet Şûrası Kanunu'nun[4381] madde 23/C hükmünde, idarî fiil ve kararların unsurlarının *esas, maksad, salâhiyet* ve *şekil* olarak hükme bağlandığı anlaşılmaktadır[4382]. Doktrinde ise mezkûr Kanun'da yer alan bu dört unsurdan *esas* unsuru ikiye ayrılarak, idarî işlemlerde beş unsur ele almıştır. Bu bağlamda esas unsuru, saik ve mevzu şeklinde irdelenmiştir[4383]. Ancak Danıştay Kanunu ile ilga edilen ***521 sayılı Danıştay Kanunu***'nda[4384] da sebep unsuru, müstakil bir unsur olarak kurala bağlanmış[4385] olup sebep ve konu unsurları birbirinden ayrılarak düzenlenmiştir[4386].

Doktrinde ayrıca, hukukî işlemlerdeki saik unsurunun sebep (illet) unsuru ile birlikte ele alındığı[4387] ya da saik (veya sebep) unsuru şeklinde ele alındığı[4388] da görülmektedir. İdarî işlemler hususunda bir sakatlık hâli olan saikte sakatlığın da kastî olabileceği gibi kasıtsız da olabileceği; doktrinin de bu sebeple, saik bakımından aykırılık hâllerini genişleterek ve özel hukukta kabul edilmiş olmakla beraber, idarî

[4380] Hall, **op. cit.,** s. 888.
[4381] **Bkz.:** 30.12.1938 Tarihli ve 4098 Sayılı Resmî Gazete.
[4382] Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 291.
[4383] **Bkz.:** Özgen, **op. cit.,** s. 271-272. Nitekim doktrinde, idarî işlemlerde sebep ve saik unsurunun 1925 yılından beri pozitif hukuka girmiş olduğu ve mahiyetinin de tamamen belirmiş olduğu ileri sürülmektedir. **Bkz.:** Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 292.
[4384] **Bkz.:** 31.12.1964 Tarihli ve 11896 Sayılı Resmî Gazete.
[4385] Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 291.
[4386] Doktrinde Danıştay Kanunu'ndan önce yürürlükte bulunan Danıştay Kanunu'nda sebep ve konu unsurlarının birbirlerinden ayrılmadığı ve bu iki unsuru kapsamak üzere, "esas" kavramının kullanıldığı belirtilmiştir. **Bkz.:** Günday, **op. cit.,** s. 159. Ancak Danıştay Kanunu'ndan önce yürürlükte bulunan mülga 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun *ilk derece mahkemesi olarak Danıştayda görülecek dâvaları*n düzenlendiği madde 30/1-A hükmünde, idarî işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile kanuna aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılacak dâvaların, doğrudan doğruya ve kesin olarak Danıştay'da çözümleneceği belirtilmiştir. Dolayısıyla idarî işlemin unsurlarına ilişkin olarak mülga 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun düzenlemesi, yürürlükteki Danıştay Kanunu ile birebir aynı olup "esas" kavramı adı altında herhangi bir unsur düzenlemesi bulunmamaktadır.
[4387] s. 281
[4388] Sarıca, **İdarî Kaza: İdarî Davalar,** s. 53.

kanunlarda nazara alınmamış sebepler olan hata, hile ve ikrahın, bu sakatlık kapsamına alındığı belirtilmiştir[4389].

Nitekim yine idare hukuku doktrininde idarî işlemlerdeki sakatlığın ya irade beyanındaki bir sakatlık ya da hukuka aykırılık biçiminde ortaya çıktığı; tıpkı özel hukuk işlemlerinde olduğu gibi, idarî işlemlerin de özlerini teşkil eden iradelerin beyan edilmesinde bir sakatlık olduğunda sakat hâle gelebilecekleri ve iradeyi sakatlayan sebepler olarak Türk Borçlar Kanunu'nda yer alan hata, hile, ikrahın, idarî işlemlerin özünü oluşturan iradeyi ve bu temelde idarî işlemleri sakatlayabilecekleri ileri sürülmektedir[4390]. Bunun dışında yine idare hukuku doktrininde *idarî iradenin açıklanmasında sakatlık hallerinin* ele alındığı görülmektedir ve idarî kararların hata, hile veya tehdit gibi sebeplerle sakatlanabileceği belirtilmiştir[4391].

Hata, gaflet sonucu olarak gerçek rızaya tekabül etmeyen bir rıza açıklamasıdır[4392]. *Hata,* iradenin dayandığı gerçek unsurların yanlış bir şekilde bilinmesidir[4393]. Hata, irade beyanında bulunan kişinin istemeden ve dikkatsizce davranması sonucunda oluşan irade bozukluğudur[4394].

Mülga 818 sayılı Borçlar Kanunu'nun madde 23. maddesinde sözleşme yapılırken *esaslı bir hata*ya düşen tarafın o sözleşmeyle bağlı olmayacağı hükme bağlanmıştır. Bu bağlamda mezkûr Kanun'da *esaslı hata* ve *esaslı olmayan hata*nın düzenlendiği belirtilmiştir[4395]. Türk Borçlar Kanunu düzenlemeleri açısından da *esaslı yanılma* ve *esaslı olmayan yanılma* ayrımı mevcuttur[4396].

İdarî işlemler açısından da hatanın irade ile beyan arasında meydana gelen uyumsuzluk olduğu[4397] ve hata ile yanlış saiklerin ortaya çıktığı belirtilmektedir[4398]. Bu kapsamda sonradan düzeltilebilen *zararsız ya da önemsiz hatalar*ın, idarî işlemin

[4389] Özgen, **op. cit.,** s. 278.
[4390] Günday, **op. cit.,** s. 150.
[4391] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 359.
[4392] Hall, **op. cit.,** s. 889.
[4393] Özgen, **op. cit.,** s. 278.
[4394] Kayıhan, Ünlütepe, **Medeni Hukuk Bilgisi,** s. 58.
[4395] Hall, **op. cit.,** s. 890.
[4396] Kayıhan, Ünlütepe, **Medeni Hukuk Bilgisi,** s. 58.
[4397] Günday, **op. cit.,** s. 150.
[4398] Özgen, **op. cit.,** s. 278.

sakatlık sonucunu doğurmayacağı[4399]; ancak hatanın esaslı unsurlara ilişkin olması hâlinde ise idarî işlemin sakatlandığı[4400] ve bu *önemli hatalar*ın ilgilisinin sıfatında bir hata yapılmasında olduğu gibi, idarî işlemlerin sakatlığı sonucunu doğuracağı[4401] ileri sürülmektedir. Yer verilen bu durumun, Vergi Usul Kanunu'nun madde 118/1-1 hükmünde bir vergilendirme hatası olarak düzenlenen *mükellefin şahsında hata*ya tekabül ettiği düşünülmektedir.

Elbette ki vergi hatalarında düzeltme ve reddiyatın hukukî çerçevesi, vergi hukukuna özgü olarak düzenlenmektedir. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 117. ve 118. maddelerinde düzenlenen vergi hatalarının neler olduğu tek tek belirtilmiş ve vergi hatası, *hesap hataları* ve *vergilendirme hataları* şeklinde kanunî bir tasnife tutulmuştur[4402]. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nda hata, özel hukuktan farklı olarak ***kanunî hata***dır.

Vergi Usul Kanunu'nun *vergi hatası*nın düzenlendiği 116. maddesinde vergi hatasının tanımı yapılmış olup maddeye göre, vergiyle ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması, vergi hatasını ifade etmektedir[4403]. Doktrinde vergi hatası, *"Doğrudan doğruya vergi miktarını etkileyerek, noksan veya fazla vergi istenmesine veya alınmasına neden olan, Vergi Usul Kanununda belirtilen işlem sakatlıkları"* olarak tanımlanmıştır[4404]. Başka bir tanıma göre de vergi hatası, *"(D)oğrudan vergi miktarını etkileyerek fazla, eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline yol açan maddî yanlışlıklar ya da değerlendirme yanlışlıklarıdır.*[4405]*"*

Dolayısıyla burada hemen belirtmek gerekir ki, vergi hatasının varlığı; yani herhangi bir vergilendirme işleminin vergi hatası olarak kabul edilebilmesi için, *haksız bir işlem gerçekleşmesi, bu işlem sonucunda da fazla veya eksik bir vergi istenmesi*

[4399] Günday, **op. cit.,** s. 150.
[4400] Özgen, **op. cit.,** s. 278.
[4401] Günday, **op. cit.,** s. 150.
[4402] Doktrinde *vergi hatalarının türleri* olarak ele alınmaktadır. **Bkz.:** Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 153.
[4403] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 106. maddesinde, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan aynı tanımı içeren *vergi hatası* düzenlenmiş ve vergiyle ilgili hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasının vergi hatası olduğu hükme bağlanmıştır.
[4404] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 68.
[4405] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 192.

veya alınması ve *Vergi Usul Kanunu'nun 117 ile 118. maddelerinde yer verilen hata türünün olması* şartları bulunmalıdır[4406].

*Hesap hataları*nın düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 117. maddesine göre hesap hataları da kendi içinde *matrah hataları, vergi miktarında hatalar* ve *verginin mükerrer olması* olarak ayrılmaktadır[4407].

Vergi Usul Kanunu'nun madde 117/1 hükmüne göre, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması hâlinde *matrah hataları* şeklindeki hukukî sonuç oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 117/2 hükmüne göre, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması hâlinde *vergi miktarında hatalar* şeklindeki hukukî sonuç oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 117/3 hükmüne göre, aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınması hâlinde *verginin mükerrer olması* şeklindeki hukukî sonuç oluşmaktadır.

Yukarıda yer verilen her üç hukukî sonuç da Vergi Usul Kanunu kapsamında bir vergi hatası türü olan hesap hatasını ortaya çıkarmaktadır. Yer verilen düzenlemeler incelendiğinde, tahakkuk fişindeki matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olması hâlinde, tıpkı ihbarnameler ya da yoklama fişinde olabileceği gibi, tahakkuk fişi kapsamında vergi hatası *(matrah hatası)* söz konusu olabilecektir.

Yine tahakkuk fişinde yer alan verginin eksik veya fazla hesaplanması ya da gösterilmesi; başka bir ifadeyle mükellef beyanıyla şekillenen beyannameye dayanan

---

[4406] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 67-68.
[4407] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 107. maddesinde *matrah hataları, vergi miktarında hatalar* ve *verginin mükerrer olması*ndan doğan *hesap hataları* düzenlenmiştir.

tarh usulünde de tıpkı idare gibi mükellefin de hata yapması ve bu hatanın, vergi oran ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olmasından kaynaklanması ve sonuç olarak verginin olması gerekenden farklı hesaplanmış olması dolayısıyla, tahakkuk fişinde de tıpkı ihbarnameler ve yoklama fişinde olabileceği gibi vergi hatası *(vergi miktarında hata)* söz konusu olabilir.

Ayrıca yine tıpkı idarenin de içine düşebileceği bir hata olduğu gibi, mükellefin de hatasından kaynaklanarak; aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi alınmış olabilmektedir. Bu durumda da yine bir vergi hatası *(verginin mükerrer olması)* oluşabilmektedir. Varılmak istenen sonuç şudur ki, tahakkukun şeklî görünümünü oluşturan ve belgesi olan tahakkuk fişi, vergi hatası (hesap hatası) bulunduğu ileri sürülmek suretiyle dava konusu olabilecektir.

Nitekim hataları düzeltme hem tahakkuk öncesi idarî yollar hem de tahakkuk sonrası idarî yollar kapsamında olmakta ve sadece tarhiyat aşamasında başvurulması yönünde bir sınırlandırma mevcut değildir[4408].

Bu kapsamda Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında tarh ve *tahakkukta vergi hatası bulunduğunun iddia edilmesi* hâlinde, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamındaki maddeler uyarınca düzeltme ve şikâyet yoluna başvurmak suretiyle vergi hatasının giderilmesini yetkili idarî mercilerden istemek ve isteğin reddi hâlinde bu işleme karşı dava açma hakkının bulunduğu belirtilmiştir[4409].

Nitekim mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un madde gerekçelerinde, ***tahakkuk hatası*** kavramına yer verildiği görülmektedir[4410]. Mezkûr Kanun'un 23. maddesinde de itiraz dilekçelerini alan memurların itirazın maddî hatalardan kaynaklandığını tespit ettikleri takdirde düzeltilmesini vergiyi tahakkuk

[4408] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 232-233.
[4409] **Bkz.:** Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 22.01.2020 Tarihli ve E. 2019/1434, K. 2020/86 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim1-vdd-e-2019-1434-k-2020-86-t-22-1-2020, 11.11.2021.
[4410] **Bkz.:** TBMM, **3692 Sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun Tasarısı.**

ettirmiş olan memura yazı ile emredeceği belirtilmiştir. Ayrıca mülga 1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu'nun 25. maddesinde de ***hatalı tahakkuk***lara istinaden verginin tahsil olunamayacağı düzenlenmiştir.

*Vergilendirme hataları*nın düzenlendiği Vergi Usul Kanunu'nun 118. maddesine göre vergilendirme hataları da kendi içinde *mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata* ve *vergilendirme veya muafiyet döneminde hata* olarak ayrılmaktadır[4411].

Vergi Usul Kanunu'nun madde 118/1 hükmüne göre, bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınması hâlinde *mükellefin şahsında hata* şeklindeki hukukî sonuç oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 118/2 hükmüne göre, açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması hâlinde *mükellefiyette hata* şeklindeki hukukî sonuç oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 118/3 hükmüne göre, açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden istisna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınması olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınması hâlinde *mevzuda hata* şeklindeki hukukî sonuç oluşmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 118/4 hükmüne göre, aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olması hâlinde *vergilendirme veya muafiyet döneminde hata* şeklindeki hukukî sonuç oluşmaktadır.

Yukarıda yer verilen her dört hukukî sonuç da Vergi Usul Kanunu kapsamında bir vergi hatası türü olan vergilendirme hatasını ortaya çıkarmaktadır. Yer verilen düzenlemeler incelendiğinde, tahakkuk fişinin içeriğinde yer alan hususlar olan mükellefin şahsında, mükellefiyette, verginin konusunda, vergilendirme veya

[4411] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde *mükellefin şahsında hata, mükellefiyette hata, mevzuda hata* ve *vergilendirme veya muafiyet döneminde hata*dan doğan *vergilendirme hataları* düzenlenmiştir.

muafiyet döneminde bir hata olarak karşımıza çıkabilir. Varılmak istenen sonuç şudur ki, tıpkı ihbarnamelerde ve yoklama fişlerinde olabileceği gibi, tahakkukun şeklî görünümünü oluşturan ve belgesi olan tahakkuk fişi, vergi hatası (vergilendirme hatası) bulunduğu ileri sürülmek suretiyle dava konusu olabilecektir[4412]. Belirtmek gerekir ki, vergi idaresine hata düzeltme için yapılacak başvurular, verginin tahsilini önlememektedir[4413]. Aynı şekilde vergi hatasının düzeltilmesi istemiyle yapılan başvuruların, verginin tahakkukunu da ortadan kaldırmadığı ya da ertelemediği, ötelemediği, engellemediği de belirtilmelidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesine göre, ilgili memurun hatayı bulması veya görmesi, üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi, hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması, hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması suretiyle, idare tarafından vergi hatalarının ortaya çıkarılabileceği hükme bağlanmıştır. Bunun yanı sıra, mükelleflerin yapacakları başvurular suretiyle de vergi hatalarının ortaya çıkarılabilmesine imkân tanınmıştır[4414].

Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesi, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *hataların meydana çıkarılması*nın düzenlendiği 109. maddesi ile birebir aynı olacak şekilde metne işlenmiştir. Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarını düzeltmeye ilişkin hükümlerinin gerekçesinde, hesaba ve beyana istinat eden bugünkü vergilerde, mükelleflerin herhangi bir kast olmaksızın maddî hatalar yapma, özellikle hesaplarda ve rakamlarda yanılmaları ihtimalinin *tıpkı aynı hataların idare tarafından da yapılması ihtimali gibi mevcut olduğu* belirtilmiştir[4415]. Doktrinde

[4412] Daha önce belirtildiği üzere, mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'da dava açamama kuralının istisnası olarak ilk kez maddî hatalar hükme bağlanmıştır. Mezkûr Kanun'un *itirazların komisyonlara sevki*nin düzenlendiği 23. maddesinde, verginin veya vergi matrahının ya da miktar ve yüzde zamlarının yanlış hesap edilmesi, verginin mükerrer olması, verginin gerçek mükelleften başka bir kişi adına tarh edilmesi, kanunî indirimin eksik yapılması veya hiç yapılmaması, bir kimseye mükellefiyet devresinden az veya çok bir devre için vergi tarh olunması, tarhiyatta yanlış oran uygulanması şeklindeki altı adet hususun maddî hata oluşturduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'da da maddî hata olarak ifade edilen ve düzeltilmesine cevaz verilen vergi hataları, tahdidî olarak sayılmıştır.

[4413] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 74.

[4414] Doktrinde bu kapsamda vergi uyuşmazlığının yargı mercilerine intikal etmiş olması hâlinde, vergi hatasının yargı organları tarafından da ortaya çıkarılabileceği ileri sürülmektedir. **Bkz.:** Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 72.

[4415] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

de mükellefin başvurusu suretiyle de işletilebilen vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi, *vergi uyuşmazlıklarının idari(î) çözüm yolları*ndan biri olarak ele alınmakta[4416] olup Türk Vergi Sistemi'ndeki vergi uyuşmazlıklarının *idarî aşamada çözümlenme usulleri*nden, *idarî aşamadaki usuller*den birini oluşturmaktadır[4417]. Bu kapsamda vergi hatası bulunan hâllerde, Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümlerinde düzenlenen idarî başvuru yöntemi işletilmek suretiyle tesis ettirilecek olan olumsuz işleme karşı idarî dava açılması mümkün olmaktadır[4418]. Bu bağlamda doktrinde düzeltme işlemlerinin idarî çözüm yolları ile yargısal çözüm yolları arasında bir köprü işlevi gördüğü belirtilmektedir[4419].

Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri incelendiğinde vergi hatasının tanımı, tasnifleri ile ortaya çıkarılmasındaki yetki ve ehliyetin, vergi hukukunda 1949 tarihinden itibaren aynı olduğu görülmektedir. Ayrıca bu düzenlemeler, Vergi Usul Kanunu'nun yürürlük metninde yer almakta[4420] olup bugüne kadar bu düzenlemelerde herhangi bir kanunî değişiklik yapılmamış ve mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile birebir aynı şekilde metne alınmıştır[4421].

Vergi Usul Kanunu'nda düzeltme, doktrinde, *re'sen düzelme* ve *yükümlünün talebi üzerine düzeltme* olarak ele alındığı görülmektedir[4422]. Ayrıca yine doktrinde düzeltme yolları kapsamında, *vergi idaresinin görevinden ötürü (re'sen) düzeltme yapılması* ve *yükümlünün başvurması üzerine yapılan düzeltme*[4423] ya da *re'sen düzeltme yolu* ve *başvuru ile düzeltme*[4424] tasniflerine yer verilmektedir. İlaveten vergi hatalarında düzeltme konusu, *re'sen düzeltme* ve *müracaat üzerine düzeltme* şeklinde tasnifle de incelenmektedir[4425].

Vergi Usul Kanunu'nun 121. maddesinde, idare tarafından yapılacak düzeltme hususu hükme bağlanmış olup idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi

---

[4416] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 481. **Ayrıca bkz.:** Yaltı, Özgenç, **op. cit.,** s. 197, 203.
[4417] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 65-66.
[4418] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 378.
[4419] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 200.
[4420] **Bkz.:** TBMM, **(V. U. K.).**
[4421] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu.**
[4422] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 74.
[4423] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 224-225; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 156.
[4424] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 199.
[4425] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 434-435.

hatalarının re'sen düzeltileceği belirtilmiştir. Burada mükellefin bir başvurusu olmaksızın vergi hatası, mükellef lehine ya da aleyhine olacak şekilde düzeltilmektedir. Ancak mezkûr maddede kurala bağlanan düzeltme usulü, idarenin kendiliğinden tespit ettiği bir hataya dayanan düzeltme olup mükellef tarafından harekete geçirilmemektedir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 121. maddesinde kurala bağlanan bu usul, idarenin kendi iç denetim mekanizması çerçevesinde cereyan etmektedir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesinde de vergi hatalarını ortaya çıkarma konusunda kanunen ehliyet sahibi olan mükellefler yönünden düzenleme getirilmiş ve mükelleflerin vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebileceği gibi, bu yazının posta ile taahhütlü olarak da gönderilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

Vergi hatalarının düzeltme işlemine tabi tutulması söz konusu olup düzeltme de bir *idarî işlem*dir[4426]. Dolayısıyla ister idare tarafından re'sen ister mükellef tarafından yapılan bir başvuru üzerine olsun, Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesine göre, vergi hatasının düzeltilmesindeki yetki, idarededir. Bu bağlamda mükellefin kendiliğinden vergi hatasını düzeltmesi mümkün olmadığı gibi, Vergi Usul Kanunu'nun 119. maddesinde vergi hatalarını ortaya çıkarma konusunda yetkili kamu görevlileri de vergi hatasını düzeltme yetkisiyle donatılmamıştır. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nun 120. maddesi uyarınca vergi hatasını düzeltme yetkisi, sadece vergi dairesi müdürüne verilmiştir.

Vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan sakatlıkların yargı mercilerine gidilmeden giderilmesini sağlama amacını haiz[4427] ve *hukuka aykırılığı giderme yolu*[4428] olan vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat, kanuna uygun vergilendirmenin gerçekleşmesine hizmet etmektedir[4429].

Vergi hatalarının idarî kademede çözülemediği hâllerde de vergi davası açılmaktadır[4430]. Nitekim düzeltme yapıldığında dava açılmasına gerek

[4426] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 66, 72; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 233.
[4427] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 66.
[4428] Bayar, **op. cit.,** s. 32.
[4429] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 116.
[4430] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 277.

kalmayacaktır[4431]. Bu anlamda düzeltme ile ilgili başvuruların sonradan yargı uyuşmazlığına dönüştürülme olasılığı vardır[4432]. Başka bir ifadeyle düzeltme ile ilgili başvuruların, daha sonra bir dava konusu hâlinde dönüştürülmesi mümkündür[4433]. Bu kapsamda vergi hatalarının yargı yoluyla düzeltilmesi de söz konusu olmaktadır[4434].

Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi açısından değerlendirildiğinde, doktrin görüşleri[4435] ve yargı kararlarına göre, dava açma süresi içerisinde de vergi hatalarının doğrudan dava konu edilmesi mümkündür. Nitekim doktrinde vergi hataları ilgili açılabilecek olan davalardan birisi *doğrudan dava açılması* olarak ele alınmaktadır[4436].

Nitekim Danıştay'ın bir kararında, vergilendirme işleminden doğan anlaşmazlık bir hukukî ihtilaftan değil bir maddî hatadan ibaret ise, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ila 126. maddelerinde düzenlenen düzeltme ve şikâyet olarak adlandırılan bir idarî başvuru yolu öngörüldüğü, bu yola başvurulabilmesi için ortada bir hukukî ihtilaftan ziyade, Vergi Usul Kanunu'nun yer verilen maddelerinde belirtilen "vergi hatası"nın bulunması gerektiği, vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve ödeme emri ile haciz işlemlerini de içeren tahsilat aşamalarında yapılan vergi hataları hakkında mükelleflerin 30 günlük dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açmak suretiyle uyuşmazlığı yargı mercii önüne getirmek hakları bulunduğu gibi, önce düzeltme yoluna başvurmak suretiyle vergi hatasının giderilmesini yetkili makamlardan istemek ve reddi hâlinde, dava açma sürelerine bağlı kalarak yargı yerlerine başvurma haklarının da bulunduğu belirtilmiştir[4437]. Yine Danıştay'ın başka bir kararında, vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve ödeme emri ile haciz işlemlerini de içeren tahsilat aşamalarında yapılan vergi hataları

[4431] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 32.
[4432] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 116.
[4433] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 66.
[4434] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 779.
[4435] **Bkz.:** Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 113; Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** s. 156; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 779; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 200, Öner, **Vergi Hukuku,** s. 233; Saban, **Vergi Hukuku,** s. 473.
[4436] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 779.
[4437] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 27.05.2021 Tarihli ve E. 2020/5869, K. 2021/3357 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2020-5869-k-2021-3357-t-27-5-2021, 19.01.2021.

hakkında mükelleflerin 30 günlük (ödeme emrine itirazda 7 günlük) dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açmak suretiyle uyuşmazlığı yargı mercii önüne getirmek hakları bulunduğu gibi; önce düzeltme yoluna başvurmak suretiyle vergi hatasının giderilmesini yetkili makamlardan istemek, reddi hâlinde ise yine dava açma sürelerine bağlı kalarak yargı yerlerine başvurmak haklarının da bulunduğu belirtilmiştir[4438].

Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin zamanaşımı hususunda Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesine 3239 sayılı Kanun değişikliği ile eklenen hükmün gerekçesinde de mükelleflerin, yapılan tarhiyatlarda kısmen veya tamamen hatalı bir işlemin bulunması hâlinde, bunun düzeltilmesi için dava açma süresi geçmemiş ise vergi mahkemelerinde dava açması; süre geçmiş ise vergi dairelerine başvurması gerektiği belirtilmiştir[4439].

Ancak Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri uyarınca ***beyannameye dayanan tarh usulü açısından böyle bir hukukî sonuca ulaşılma imkânının bulunmadığı*** düşünülmektedir. Başka ifade ile beyannameye dayanan tarh usulü dışındaki usullerle yapılan tarhiyatlar hakkında, vergi hatası bulunduğundan bahisle doğrudan dava açılabileceği düşünülmekle birlikte; beyannameye dayanan tarh usulü açısından bu sonuca ulaşılmadığını belirtmek isteriz. Bu şekilde bir ayrıma, Vergi Usul Kanunu düzenlemelerinin sistematik ve tarihî bir yoruma tabi tutulması suretiyle ulaşılmaktadır.

Beyannameye dayanan tarh usulünün özelliklerinden birisi, dava açma hakkının tanınmaması kuralı olup yürürlükteki düzenlemeler açısından durum

---

[4438] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 22.02.2016 Tarihli ve E. 2013/41, K. 2016/63 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2013-41-k-2016-63-t-22-2-2016, 21.02.2021. **Örnek kararlar için ayrıca bkz.:**

- Danıştay 9. Dairesi, 14.02.2013 Tarihli ve E. 2010/10186 K. 2013/651 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2010-10186-k-2013-651-t-14-2-2013, 02.04.2021.
- Danıştay 9. Dairesi, 24.10.1996 Tarihli ve E. 1996/2488, K. 1996/3316 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-daire-e-1996-2488-k-1996-3316-t-24-10-1996, 09.11.2020.
- Danıştay 7. Dairesi, 20.01.1995 Tarihli ve E. 1992/7719, K. 1995/83, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1992-7719-k-1995-83-t-20-1-1995, 06.07.2021.

[4439] **Bkz.:** TBMM, **3239 Sayılı Kanun Tasarısı.**

incelendiğinde, bu durumun ilk istisnası doğrudan Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir. Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünde *vergi hatalarına ait hükümlerin saklı olduğu* belirtilmiştir. Ancak mezkûr hükümde mükelleflerin beyannameye dayanan tarh usulünde vergi hatası bulunduğu takdirde dava açabileceği düzenlenmemiştir; istisna olarak belirtilen durum için Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarına ait hükümlerine atıfla yetinilmiştir.

İlga edilen kanunî düzenlemelere kronolojik olarak bakıldığında da mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un madde 24/1 hükmü ile o güne değin mükelleflere itiraz hakkı verilmemiş olan tarhiyatta, ***ilk kez maddî hataların varlığı hâlinde itiraz hakkı tanınmıştır.*** Yine mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun madde 355/2 hükmünde de mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere itiraz edemeyecekleri belirtilmişse de Kanun'un ***maddî hata***lara ilişkin düzenlemeleri saklı tutulmuştur.

Yargısal yol, vergi hukuku bakımından vergisel işlemlere karşı dava açılmasını ifade etmektedir[4440]. Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesi açısından yargısal yol için en önemli düzenlemenin, tıpkı mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun madde 355/2 hükmünde olduğu gibi, Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmündeki Kanun'un maddî hatalara ilişkin hükmünün; başka ifadeyle vergi hatalarının düzeltilmesi ve reddiyat müessesesinin dava konusu (itiraz edilebilecek) konular kapsamına alınmış olması olduğu düşünülmektedir. Durum bu olmakla birlikte, dava açma süresi içerisinde dava açılıp açılamayacağı, açılabilecek ise hangi usulün işletilmesi gerektiği, dava süresi geçtikten sonra açılan davalardaki usulün ne olduğu sorularının cevaplanması gerekmektedir.

Tekrar belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünde, mükelleflerin beyannameye dayanan tarh usulünde vergi hatası bulunduğu takdirde doğrudan dava açabileceklerine yönelik bir düzenleme getirilmemiş olup dava açma hakkının tanınmaması kuralının bir istisnasının oluşması için, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamındaki maddelerde vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesine

[4440] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 224.

yönelik idarî usul dikkate alınmak zorundadır. Bunun dışında yine beyannameye dayanan tarh usulünde dava açamama kuralının istisnalarından bir diğeri olan ihtirazî kayıt hususu da önemli hâle gelecektir.

Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi, ihtirazî kayıtla; yani çekinceli olarak verilmemiş beyannameler açısından tahakkuk eden vergiye karşı *saklı kalan bir kanunî olanak*tır[4441]. İhtirazî kayıt konulmaksızın verilen beyannamelerde vergi hatası bulunması hâlinde, idarî dava yolu kapalı olan bu tahakkuklar hakkında idarî dava açma süresinin işlemesi olanaksız bulunduğundan dolayı, düzeltme başvurusunda bulunabilmek için idarî dava açma süresinin geçme koşulunun aranmasının söz konusu olamayacağı belirtilmiştir[4442].

Diğer taraftan, dava açma hakkının tanınması kuralına tabi tarh usulleri açısından aynı sonuca varılmamaktadır. Şöyle ki, kendisine ikmalen, re'sen ya da idarece tarhiyat üzerine tebliğ edilen bir ihbarnamede yazılı vergide hata olduğunu düşünen mükellefin dava açma hakkı mevcut olup açılacak bu davanın konusunun vergi hatası olmasının mümkün olduğu düşünülmektedir. Zira bu tarh usulleri açısından, Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmünde öngörülen ayrı ve açık bir dava açamama yasağı bulunmamaktadır. Bu duruma ilişkin kanaatimiz açısından, Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenlemelerle oldukça benzerlik gösteren mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatalarını düzeltmeye ilişkin hükümlerinin gerekçesi oldukça önemlidir. Madde gerekçesinde, hesaba ve beyana dayanan vergilerde, *mükelleflerin herhangi bir kast olmaksızın maddî hatalar yapma, özellikle hesaplarda ve rakamlarda yanılmaları ihtimali*nin tıpkı aynı hataların idare tarafından da yapılması ihtimali gibi mevcut olduğu; yürürlükteki mevzuat karşısında maddî hataların düzeltilmesi bakımından mükelleflerin karşılaştıkları zorluklar ve *imkânsızlıklar* göz önünde tutularak "Maddi hata kolaylıkla ve daima düzeltilebilmelidir." ilkesinin ışığı altında yeniden ele alınmış olduğu ve özellikle mükellefin hukukunu koruma amacı içinde olunduğu belirtilmiştir. Bu anlamda vergi

[4441] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112-113.
[4442] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 440.

hukukundaki hataların düzeltilmesi müessesesi, *vergilerdeki maddî hatalar temelinde düzeltme usulleri öngörmek suretiyle* getirilmiştir[4443].

Doktrinde de vergi hataları ile ilgili açılabilecek dava türlerinden biri olan doğrudan dava açılması kapsamında, *tebliğ edilen vergilendirme işleminde hata bulunması hâli* incelenmektedir[4444]. Daha önce değinildiği üzere, Vergi Usu Hukuku'nda tebliğ esası öngörülen vergilendirme işlemleri, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi hatalarının düzeltilmesi müessesesi, düzeltme usullerine özgülenen ve aslında beyannameye dayanan tarh usulü açısından dava açamama kuralının mükellef yönünden oluşan olumsuz hukukî sonuçlarını, idarî denetim mekanizmasını harekete geçirmek suretiyle düzeltme usulleri bağlamında aşmak üzere getirilmiştir.

Ayrıca doktrinde, vergi hatası hakkında düzeltme istemi reddedildiğinde, dava açma süresi içerisinde olunduğunda, kalan süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açılması gerektiği belirtilmiştir[4445]. Düşüncemize göre, beyannameye dayanan tarh usulünde dava açma süresi içerisinde doğrudan dava açılması mümkün olmayıp öncelikle vergi hataları bakımından idarî bir uyuşmazlık çıkarılması gerekmektedir. Zira Danıştay kararlarında da vergi hatalarını düzeltme ve reddiyata ilişkin hükümlerin, *vergi hatalarıyla ilgili olarak idarî uyuşmazlık çıkarma yöntemine ilişkin kuralları* oluşturduğu belirtilmektedir[4446]. Dolayısıyla vergi hukukunda ihdas edilen bu müessese, diğer hukuk alanlarında yer almayan ve doktrinde *vergi hatalarının düzeltilme usulü*[4447]*, vergi hatalarını düzeltme usulleri*[4448]*, düzeltme usulü*[4449] olarak isimlendirilen özel bir yol, ayrı bir çözüm yolu[4450], özel bir idarî usul düzenlemesi olarak karşımıza çıkmaktadır.

[4443] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[4444] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 779.
[4445] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 76; Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** s. 155.
[4446] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 27.04.2010 Tarihli ve E. 2008/5286, K. 2010/2022 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2008-5286-k-2010-2022-t-27-4-2010, 14.01.2021.
[4447] Bayar, **op. cit.,** s. 35.
[4448] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 75-76.
[4449] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 226; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 157.
[4450] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 191, 193.

Vergi hatalarında, Vergi Usul Kanunu hükümleri ile *kendine özgü bir başvuru* oluşturulduğu ve bu sebeple, vergi hatalarında Vergi Usul Kanunu'nun 29 ve 30. maddelerinde ikmalen ve re'sen tarha yönelik idarî usul ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11. maddelerinde düzenlenen idarî başvuru usulünün uygulanamayacağı ileri sürülmektedir[4451]. Danıştay'ın bir kararında da İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11. maddelerinin son bentlerinde, özellikle düzeltme ve şikâyet başvurularında nasıl uygulanacağı belirtilmekte iken; ***4001 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun***[4452] ile bu Kanun'un gerekçesinde açıklandığı gibi, bu konuda ortaya çıkan belirsizlikler ve karışıklıklar sebebiyle doğan hak kayıplarını ortadan kaldırmak ve dava yoluna başvurulmadan idareye yapılacak başvuru yoluyla uyuşmazlıkların çözümlenmesinin sağlanmasının dava sayısını azaltma yönünden yapacağı olumlu etki de göz önüne alınmak suretiyle İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun anılan maddelerinin bu son bentlerinin tamamen kaldırılmış olduğu[4453] belirtilmiştir[4454]. Aynı düşüncede olduğumuz üzere, vergi hataları hakkında Vergi Usul Kanunu'nun ilgili düzenlemeleri, diğer idarî usullere göre özel idarî usul niteliğini haizdir. Ancak burada belirtmek gerekir ki, dava açma süresinde yapılan idarî başvurular ile dava açma süresi geçirildikten sonra yapılacak idarî başvuruların usullerinde; başvuru aşamaları ve başvurunun niteliği hakkında önemli farklılıklar bulunmaktadır.

Dava açma süresi geçmiş olan idarî işlemlerin kural olarak iptal ettirilmesi mümkün olmasa da dava ve itiraz süresi geçse dahi idarî işlemlerin birtakım kayıt ve şartlara riayet edilmesi suretiyle, değiştirilebilmesi, kaldırılabilmesi veya geri

---

[4451] Bayar, **op. cit.,** s. 62-66.
[4452] **Bkz.:** 18.06.1994 Tarihli ve 21964 Sayılı Resmî Gazete.
[4453] 4001 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun ile ilga edilen ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlük metninde yer alan madde 10/3 ile madde 11/4 hükümlerinde, Vergi Usul Kanunu'nda yer alan vergi hatalarının düzeltilmesi istemleri dışında, bu madde hükümlerinin vergi uyuşmazlıklarında uygulanmayacağı belirtilmiştir. Bu kapsamda önce vergi hatalarının düzeltilmesi hususundaki idarî usul İdarî Yargılama Usulü Kanunu'na tabi hâle getirilmiş iken; bu düzenlemelerin ilgasıyla birlikte vergi hatalarının düzeltilmesi ve redddiyata ilişkin idarî usulü düzenleyen tek Kanun, Vergi Usul Kanunu olmuştur. **Bkz.:** TBMM, **İdari Yargılama Usulü Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc065/kanunmgkc065/kanunmgkc06502577.pdf, 11.02.2020, ***("İdarî Yargılama Usulü Kanunu").***
[4454] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 14.02.2013 Tarihli ve E. 2010/10186, K. 2013/651 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2010-10186-k-2013-651-t-14-2-2013, 02.04.2021.

alınabilmesi mümkündür[4455]. Doktrinde de dava açma süresi içerisinde ve dava açma süresi geçtikten sonra yapılan vergi hatasına yönelik düzeltme talepleri ayrı ayrı incelenmiştir[4456]. Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi, tarhiyata karşı vergi mahkemelerinde dava açma süresi geçtikten sonra da idarî dava yolunu açabilen özel bir idarî başvuru yöntemi olarak karşımıza çıkmaktadır[4457]. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri ile vergi hatası kapsamındaki işlemlerin değiştirilebilmesi, kaldırılabilmesi veya geri alınabilmesinin idarî usulü düzenlenmiş olup ötesinde dava açma süresi geçtiğinden dolayı iptal ettirilmeleri kural olarak mümkün olmayan bu işlemler için, öngörülen idarî usul uygulanmak kaydıyla, hukuka uygun olan yeni bir idarî işlem tesisine ya da hukuka aykırı olduğu iddia edilen bu işlemlerin iptali talebiyle dava açılmasına imkân tanınmıştır.

Diğer taraftan, idarenin alacağı kararla yapılacak vergi hatalarını düzeltme açısından da özel idarî usul getirilmekle ve bu bağlamda vergi hatalarının idarece re'sen tespiti hâlinde, sadece Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamındaki maddelerin uygulanması zorunlu olmakla birlikte; düzeltme usulünün ***idare kararıyla yapılacağı durumda dava açma süresi içinde olunup olmadığına farklı bir hukukî sonuç bağlanmamıştır.*** Zira Vergi Usul Kanunu'nun *re'sen düzeltme*nin düzenlendiği 121. maddesinde, idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının re'sen düzeltileceği belirtilmiştir[4458]. Bu anlamda açık ve kesin vergi hataları, idare tarafından re'sen düzeltilmektedir[4459]. Dolayısıyla *mükellefin başvurusu ile ortaya çıkarılacak vergi hataları* bakımından kanunî düzenlemelerin ele alınması önemli hâle gelmektedir.

[4455] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 415.

[4456] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 76-80; Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** s. 156-159; Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 32; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 775; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 230; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 167-168, Öner, **Vergi Hukuku,** s. 236-237.

[4457] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 433.

[4458] Yine mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun da re'sen düzeltmenin düzenlendiği 111. maddesinde idarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hatalarının re'sen düzeltileceği belirtilmiştir. Ayrıca mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un 25. maddesinde ise itiraz süresi geçtikten sonra da maddî hataların mükellefin başvurusu da olmaksızın tetkik ve teftiş neticesinde mevcut olduğunun anlaşılması hâlinde idare aleyhine olsa da düzeltmenin yapılabileceği hükme bağlanmıştır.

[4459] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 156.

Vergi Usul Kanunu'nun *şikayet yolu ile müracaat*ın düzenlendiği 124. maddesinde, *vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra*ki süreç için vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat idarî usulüne ilişkin düzenleme yapıldığı ve vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddedilenlerin şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına, belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına ve il özel idare vergileri hakkında valiliğe başvuru yapabileceğinin kurala bağlandığı görülmektedir.

İlga edilen kanunî düzenlemeler açısından geriye doğru gidildiğinde, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *şikâyet yolu ile müracaat*ın düzenlendiği 114. maddesinde, *itiraz süresi geçtikten sonra* yaptıkları düzeltme talepleri reddedilenlerin şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurabilecekleri belirtilmiştir. Mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un Tasarısı'nda *itiraz müddetinin geçmesinden sonra görülecek maddî hatalar* başlığıyla önerilen 25. maddesinde, mükelleflere itiraz hakkı verilmiş olan işlemlerde, Kanun'un 23. maddesinde yazılı neviden bir hata (maddî hata) olduğu itiraz süresinin bitmesinden sonra gerek mükellefin başvurusu gerek kontrol neticesinde anlaşıldığı takdirde, maddedeki şartları taşıması kaydıyla, itiraz süresi geçtikten sonra da Kanun'un 23. maddesindeki usul dairesinde düzeltilebileceği belirtilmiştir[4460]. Salt yer verilen bu maddelerden itiraz hakkı verilmemiş olan vergilendirme işlemlerinde, itiraz süresinden sonra başvuru yapılamayacağı şeklinde bir sonuca varılmakta ise de mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un 26. maddesinde, itiraz hakkının bulunmadığı durumlarda yapılacak düzeltmelerin, vergide tahakkuk zamanaşımı geçtikten sonra yapılamayacağı hükme bağlanmış olup kural olarak itiraz hakkı verilmemiş olan ve dolayısıyla bir itiraz süresi bulunmayan vergilendirme işlemlerinde de zamanaşımı süresince düzeltme usulüne tabi olarak düzeltmenin yapılabileceği düşünülmektedir.

[4460] **Bkz.:** TBMM, **3692 Sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun Tasarısı.**

Ancak mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nda dava açmama (itiraz etmeme) ilkesine tabi beyannameye dayanan tarh usulünde, mükellefin başvurusu ile işletilebilecek olan dava açma (itiraz etme) süresi içindeki düzeltme usulü ile dava açma (itiraz etme) süresi geçtikten sonraki düzeltme usulü farklı şekilde kurala bağlanmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun *düzeltme talebi*nin düzenlendiği 122. maddesinde de vergi hatalarını ortaya çıkarma konusunda kanunen ehliyet sahibi olan mükellefler yönünden düzenleme getirilmiş ve mükelleflerin vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini vergi dairesinden yazı ile isteyebileceği, bu yazının posta ile taahhütlü olarak da gönderilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir[4461]. Bu anlamda vergi matrahının mükellefçe beyan edildiği durumlarda matrahta da mükellef lehine veya aleyhine hata yapılması mümkün olup mükellefin talebi ile işletilecek idarî usulde, mükellefin bu yönde bir irade göstermesi gerekmektedir[4462]. Yine Vergi Usul Kanunu'nun *düzeltme talebinin incelenmesi*nin düzenlendiği 123. maddesine göre düzeltme mercii, vergi dairesinin ilgili servisinin mütalaasının da eklendiği düzeltme talebini yerinde görürse düzeltmenin yapılmasını emretmektedir; yerinde görmediği takdirde keyfîyet düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ edilmektedir[4463]. Sadece yer verilen bu maddeler uyarınca bu başvurunun hukukî niteliği ile dava açma süresi yönünden etkisi anlaşılamamaktadır. Ancak mezkûr maddeler, Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesi ile birlikte değerlendirildiğinde, mükelleflerin Kanun'da öngörülen idarî usule göre, dava açma süresi içerisinde olsun ya da olmasın beyannameye dayanan tarh usulünde vergi hatalarını düzeltmek istediklerinde dava açmadan önce, vergi idaresine başvurmaları gerektiği düşünülmektedir. Bu bağlamda vergi hatalarının mükelleflerin başvurusu suretiyle düzeltilmesindeki idarî usulde dava açma süresi içerisinde zorunlu tek bir idarî denetim mekanizması mevcutken; Vergi

[4461] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun da *düzeltme talebi*nin düzenlendiği 112. maddesinde, vergi işlemlerindeki hataların düzeltilmesini mükelleflerin yazı ile isteyebileceği, düzeltme taleplerinin Kanun'un 358. maddesindeki itiraz dilekçeleri şeklinde tanzim olunarak vergi dairesine verileceği ve posta ile taahhütlü olarak gönderilmesinin mümkün olduğu belirtilmiştir.

[4462] Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** s. 154-155.

[4463] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *düzeltme talebinin incelenmesi*nin düzenlendiği 113. maddesinde de vergi dairesinin, kendi görüşünü ekleyerek düzeltme talebini düzeltme merciine göndereceği ve düzeltme merciinin bu talebi yerinde gördüğü takdirde düzeltmenin yapılmasını emredeceği; yerinde görmediği takdirde keyfîyetin düzeltmeyi isteyene yazı ile tebliğ edileceği belirtilmiştir.

Usul Kanunu'nun 124. maddesi uyarınca dava açma süresi geçirildikten sonra vergi dairesinin denetimine başvurarak yaratılan idarî uyuşmazlık giderilemediği takdirde, doğrudan yargısal bir uyuşmazlık çıkarmak mümkün olmamaktadır[4464].

Doktrinde de hata düzeltme başvurusunun zorunlu bir idarî başvuru olduğu ileri sürülmektedir[4465]. Doktrindeki başka bir görüşe göre de vergi hatalarını düzeltme müessesesinde, *dava açma süresi içerisinde* vergi hatasının bir vergisel uyuşmazlık olarak ileri sürüldüğü hâllerde, mükellefin düzeltme talebi ile vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Vergi dairesince bu talep yerinde görülmeyerek reddedildiği takdirde, vergi davası açılması gerekmektedir. Ayrıca açılacak bu vergi davasının beyannameye dayanan tarh usulünde tahakkuk fişinin tanziminden; ikmalen, re'sen ve verginin idarece tarh usullerinde ise ihbarnamenin tebliğinden itibaren başlayacağı belirtilmektedir[4466]. Ayrıca doktrinde, *dava açma süresi içerisinde* de vergi hatası bulunduğu takdirde, mükellefin öncelikle vergi dairesinden düzeltme talep etmek durumunda olduğu belirtilmektedir[4467]. Yine doktrinde hataların düzeltilmesinin önce mükellef tarafından bir dilekçe isteneceği ve vergi hatalarının düzeltilmesi hususundaki iki aşamalı usulden ilkinin hatanın dava açma süresi içerisinde düzeltilmesi hâli olduğu ifade edilmiştir[4468]. Nitekim Danıştay'ın bir kararında, vergi hataları bulunduğunda düzeltme isteminin kısmen veya tamamen reddi yolunda kurulan idarî işlemlere karşı iptal davası açılmakla sağlanabildiği ve bu davaların vergi davalarının konusunu oluşturan vergilendirmelerin değil; düzeltme merciinin işlemlerinin yargısal denetimini sağladığı belirtilmiştir[4469].

Kanaatimizce dava açma süresi içerisindeki idarî başvuruya yönelik bu zorunluluk beyannameye dayanan tarh usulünde geçerli olup bu usulde gerçekleştirilen tarhiyata karşı dava açma süresi içerisinde de mükelleflerin doğrudan

---

[4464] **Ayrıca bkz.:** Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** s. 157.
[4465] Bayar, **op. cit.,** s. 65.
[4466] Eserin yazıldığı dönemde, vergi uyuşmazlıkları hakkında itiraz müessesesi yürürlükte olup vergi mahkemeleri ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen yargı sistemi henüz ihdas edilmemiştir. Ancak eserdeki ifadeler, güncel mevzuata uyarlanmak suretiyle bu çalışmaya aktarılmıştır. Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 157.
[4467] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 68.
[4468] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 27, 32.
[4469] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 21.01.2014 Tarihli ve E. 2013/3303, K. 2014/74 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-3303-k-2014-74-t-21-1-2014, 14.05.2020.

dava açmak suretiyle vergi hatasını dava konusu yaparak yargısal uyuşmazlık çıkarma imkânı bulunmamaktadır. Bu koşullar altında vergi hatası bulunduğu iddiasında olan mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun 122. maddesi uyarınca vergi dairesine başvurarak idarî bir uyuşmazlık oluşturmaları ve vergi idaresinden açık ya da kapalı bir ret kararı alınması gerekmektedir. Bu usulün işletilmesi ile mükellef ve idare arasında bir uyuşmazlık ortaya çıktıktan sonra ise artık vergi hatası hakkında dava açılması mümkün olacaktır. Nitekim mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun madde 113/4 hükmünde, itiraz süresi içinde düzeltme talebinde bulunanların bu taleplerinin reddedilmesi hâlinde düzeltme talebinin "itiraz" dilekçesi yerine geçeceği belirtilmiştir. Durum bu olmakla birlikte, mükelleflerin Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesindeki dava açma süresi geçirildikten sonra başvurulacak makamlar olarak belirtilen Hazine ve Maliye Bakanlığı, belediye başkanlığı ya da valiliklere başvurmasının mümkün olduğu; ancak bu başvurunun dava açma süresi içerisinde ihtiyarî nitelik taşıdığı düşünülmektedir.

Nitekim doktrinde de *dava açma süresi içerisinde* vergi hatası bulunduğundan bahisle yapılan düzeltme talebinin vergi dairesince reddi üzerine vergi mahkemesinde dava açılacağı ileri sürülmektedir[4470]. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun madde 124/1 hükmünden hareketle dava açma süresi içerisinde yapılan vergi dairesine başvurunun reddi üzerine başka bir idarî denetim olmaksızın dava açmak mümkün olup vergi dairesine başvuru dışında dava açılmadan önce tüketilmesi gereken zorunlu bir idarî başvuru yolu bulunmamaktadır. Konuyla ilgili yargısal kararlara yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Danıştay'ın bir kararına esas olayda davacı, 17.06.2009 tarihinde kendisine tebliğ edilen ihbarnameye karşı dava açmayarak dava açma süresi içerisinde 22.06.2009 tarihinde davalı Belediyeye başvuruda bulunmuş ve bu başvurunun davalı idarece zımnen reddedilmesi üzerine 20.10.2009 tarihinde Vergi Mahkemesinde dava açmıştır. Danıştay, Vergi Usul Kanunu'nun şikâyet yolu ile belediye vergileri bakımından Belediye Başkanlığına müracaat şeklini düzenleyen 124. maddesi hükmünde düzeltme isteminin yetkili olan idarece reddi üzerine, bu konuda bir de

[4470] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 68.

şikâyet mercii olarak Belediye Başkanlığına başvurulabilmesi, düzeltme isteğinin vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış olması koşuluna bağlanmış bulunduğu ve dolayısıyla 30 günlük dava açma süresi içinde idareden düzeltme istenmesi ve bu isteğin reddi hâlinde doğrudan vergi mahkemesi nezdinde dava açılması gerektiği, davanın İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 7. maddesi uyarınca vergi uyuşmazlıklarında uyulması gereken 30 günlük süre içinde açılması gerekirken 22.06.2009 tarihinde yapılan düzeltme başvurusunun zımnen ret süresinin dolduğu tarihten itibaren 30 günlük süre geçirilerek davanın 20.10.2009 tarihinde açıldığı ve bu sebeple süre aşımı bulunduğu belirtilmiştir[4471].

Danıştay'ın bir diğer kararında, vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinde davaya konu idarî işlemin, vergi dairesinin tarh ve tahakkuk işlemi değil; Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesi hükmü gereğince düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikâyet yoluyla başvuru sonucu Maliye Bakanlığınca tesis edilen ret işlemi olduğu belirtilmiştir. Kararın devamında, somut olayda mükellefler tarafından, *tahakkuk fişlerinin kendilerine tebliği üzerine dava açma süresi içinde vergi mahkemesinde dava açma yolu değil*; Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve devamı hükümlerinde düzenlenen vergi hatalarının düzeltilmesi yolunun tercih edildiği ve bu yolun, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme talebinde bulunanlar tarafından da kullanılabileceği, *dava açma süresi içinde başvurup da talepleri reddolunanların bu yolu kullanamayacaklarını kabul etmenin düzeltme müessesesinin konuluş amacına ters düşeceği*, Vergi Usul Kanunu hükümlerinden sadece dava açma süresi geçtikten sonra düzeltme ve şikâyet yoluna başvurulabileceği anlamının çıkarılamayacağı, Kanun hükmünün başvuru hakkını dava açma süresini geçirenlere tanıdığına göre, bu süreyi geçirmeyenlerin de öncelikle bu haktan yararlanabileceğinin kabul edilmesi gerektiği ve mahkemece Maliye Bakanlığı hasım mevkiine alınmak suretiyle işin esasının incelenmesi gerekirken, *tahakkuk fişinin*

[4471] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 14.02.2013 Tarihli ve E. 2010/10186 K. 2013/651 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2010-10186-k-2013-651-t-14-2-2013, 02.04.2021.

tebliğinden itibaren 30 gün içinde dava açılmadığından bahisle davanın süre aşımı yönünden reddi yolunda karar verilmesinde isabet bulunmadığına karar verilmiştir[4472].

Danıştay'ın bir başka kararında Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri değerlendirildiğinde, vergi mahkemesi tarafından merciine tevdi kararı verilebilmesi için davacı tarafından kanunî dava açma süresi geçirildikten sonra vergi hatasının düzeltilmesi istemiyle düzeltme yoluna başvurulmuş olması, yapılan bu başvurunun davalı idare tarafından reddedilmesi ve söz konusu düzeltme isteminin reddi üzerine Gelir İdaresi Başkanlığına şikâyet yolu ile başvurulmadan doğrudan vergi mahkemesinde dava açılmış olması gerektiği belirtilmiştir[4473].

Danıştay'ın başka bir kararında, mükellefin dava açma süresi içerisindeki ilk başvurusuna şikâyet başvuru mercii olan Belediye Başkanlığı tarafından doğrudan cevap verilmesi durumunda, bu ret işleminin tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresinin hesaplanması gerektiği; somut olayda Belediye Başkanlığı işleminin 21.09.1995 tarihinde yükümlüye tebliğ edildiği ve davanın 30 günlük süre içinde 19.10.1995 gününde açıldığının anlaşıldığı belirtilmiştir[4474].

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında yer alan karşı oy görüş ve gerekçesinde, Vergi Usul Kanunu'nun şikâyet yolu ile Maliye Bakanlığına müracaat şeklini düzenleyen 124. maddesi ile düzeltme isteğinin vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yapılmış olması koşuluna bağlanmış olması sebebiyle bu hükmün mefhumu muhalifinden, 30 günlük dava açma süresi içinde idareden düzeltme istenmesi ve bu isteğin reddi hâlinde doğrudan vergi mahkemesi nezdinde dava açılması gerektiğinin anlaşıldığı ve bu durumda düzeltme başvurusunun 30 günlük dava açma süresi içinde yapılmış olması sebebiyle, isteğin reddi üzerine açılan davada idarî merci tecavüzünden bahsetmek suretiyle dosyanın Maliye

---

[4472] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 20.01.1995 Tarihli ve E. 1992/7719, K. 1995/83 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1992-7719-k-1995-83-t-20-1-1995, 06.07.2021.

[4473] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 25.02.2016 Tarihli ve E. 2013/6028, K. 2016/743 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2013-6028-k-2016-743-t-25-2-2016, 11.11.2020.

[4474] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 24.10.1996 Tarihli ve E. 1996/2488, K. 1996/3316 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-daire-e-1996-2488-k-1996-3316-t-24-10-1996, 09.11.2020.

Bakanlığına tevdiine karar verilmesine de gerek ve olanak bulunmadığı belirtilmiştir[4475].

Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesinden düzenlemeden çıkarılan ilk sonuca göre, dava konusu edilmesi hâlinde, kural olarak İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-e hükmü uyarınca süre aşımı yönünden reddedilecek olan vergi hatasına yönelik uyuşmazlıklar hakkında, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçmiş olması hâlinde dahi hak arama yönünden idarî başvuru sürecinin işletilebilmesine imkân tanıyan idarî usul ihdas edilmiştir. Dava açma süresi geçirildikten sonraki idarî başvurular yönünden tarh usulleri bağlamında da bir farklılık öngörülmemiştir. Zira idarî başvurular açısından İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 11/1 hükmünde, idarî dava açılmadan önce, dava konusu edilecek idarî işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması yönündeki ve dava açma süresini durduracak etkiye sahip olan başvurunun, sadece dava açma süresi içinde yapılabileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla kanun koyucu Vergi Usul Kanunu'nda vergilendirme işlemlerindeki vergi hataları bakımından, içerik ve süre bakımından kapsam ve sınırını tayin ederek diğer idarî işlemlerden farklı bir idarî usul öngörmüştür. Hatta daha ötesinde Vergi Usul Kanunu'nun *düzeltme şümulü*nün düzenlendiği 125. maddesinde, hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şartıyla, vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan işlemlerde vergi hataları bulunduğu takdirde de bu hataların yargı kararları kesinleşmiş olsa bile Kanun'da yazılı usul dairesinde düzeltilebileceği belirtilmiştir[4476].

Daha önce yer verildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesinde, *vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra*ki sürece ilişkin bir kural getirilmiş olup vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme

[4475] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 22.10.1999 Tarihli ve E. 1999/78, K. 1999/462 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1999-78-k-1999-462-t-22-10-1999, 29.10.2020.

[4476] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *düzeltmenin şümulü*nün düzenlendiği 114. maddesinde de itiraz veya temyiz komisyonlarından geçmiş olan işlemlerde, hatalar hakkında sözü geçen komisyonlar tarafından bir karar verilmemiş olması şartıyla, vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hataların komisyon kararları ile kesinleşmiş olsa bile, önceki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebileceği belirtilmiştir.

talepleri reddedilenlerin şikâyet yolu ile Hazine ve Maliye Bakanlığına başvuru yapılabileceği; bu başvurunun, belediye vergileri hakkında olması hâlinde belediye başkanlığına, il özel idare vergileri hakkında olması hâlinde ise valiliğe yapılacağı belirtilmiştir. Burada yapılan şikâyetin konusu, düzeltme olmayıp düzeltme talebini reddeden vergi dairesi işlemidir[4477]. Mezkûr madde incelendiğinde, maddenin ilk fıkrasında "edebilirler", ikinci fıkrasında ise "edilir" lafızlarının bulunduğu görülmekte olup ilk fıkrada ihtiyarî ikinci fıkrada ise zorunlu bir başvurunun mevcut olduğu düşüncesine sebep olmakta ise de iki fıkrada da aynı işleve sahip başvuru düzenlenmiştir ve sadece başvuru makamının değişmesi söz konusudur. Bu açıdan aynı başvuruyu düzenleyen iki fıkra açısından başvurunun niteliğini değiştirecek makul bir gerekçe bulunmamaktadır. Dolayısıyla yapılacak yorum açısından bu başvurunun ya ihtiyarî ya da zorunlu olduğu şeklinde bir sonuca varmak gerekmektedir.

Dava açma süresi geçirildikten sonra bir idarî işlemin dava konusu edilebilmesi kural olarak mümkün değildir[4478]; şöyle ki, ilgili idarî işlem hakkında dava açmak mümkün ise de bu dava dilekçesi süre aşımı kapsamındaki ilk inceleme yönünden reddedilecek ve uyuşmazlığın esası incelenmeyecektir[4479]. Ancak Vergi Usul Kanunu'nda dava açılmadan önceki idarî sürece yönelik olarak vergi hataları hakkında

---

[4477] Saban, **Vergi Hukuku,** s. 473.

[4478] Danıştay'ın bir kararında, Kurumlar Vergisi Kanunu uyarınca teminat isteme yazısının tebliğ edildiği malî tatil süresi içinde yer alan 04.07.2011 tarihinde dava açma süresinin henüz başlamamış olduğu, davacının 18.07.2011 tarihinde İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesi kapsamında idareye başvurmuş ise de bu tarihin malî tatil süresi içerisinde kalmasından dolayı dava açma süresinin başladığının kabulünün mümkün olmadığı belirtilerek, bu başvurunun reddine ilişkin işlemin tebliğ edildiği 19.09.2011 tarihinden itibaren 30 günlük dava açma süresi içerisinde 07.10.2011 tarihinde açılan davada süre aşımı bulunmadığına karar verilmiştir. **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 01.02.2012 Tarihli ve E. 2011/9645, K. 2012/183 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2011-9645-k-2012-183-t-1-2-2012, 19.10.2021.

[4479] Danıştay'ın bir kararında, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 11. maddesi uyarınca, idarî dava açma süresi içerisinde üst makamlara başvuru hâlinde, ilgililere üst makamın cevabım beklemek için yalnızca 60 günlük bir sürenin tanındığı, bu süre içinde cevap verilmemesi hâlinde isteğin reddedilmiş sayılacağı, isteğin 60 günlük süre içinde reddedilmesi ya da bu süre içinde cevap verilmemek suretiyle reddedilmiş sayılması ve sürenin sona ermesi üzerine dava açma süresinin yeniden başlayacağı ve başvurma tarihine kadar geçen süre de hesaba katılmak suretiyle dava açılması gerektiği hükme bağlandığından dolayı ve bahsi geçen maddede öngörülen süreler geçtikten sonra yapılacak yeni başvuruların ilgililere yeniden dava açma hakkı sağlamadığı belirtilmiştir. **Bkz.:** Danıştay İDDK, 13.10.1995 Tarihli ve E. 1995/204, K. 1995/722 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/idari-dava-daireleri-kurulu-e-1995-204-k-1995-722-t-13-10-1995, 15.05.2022.

özel bir idarî usul düzenlemesi yapılarak bu yönüyle İdarî Yargılama Usulü Kanunu'ndaki dava açılmadan önceki idarî sürece ilişkin genel kuraldan[4480] farklılaştığı görülmektedir.

Kanaatimizce, Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesinin yorumuyla dava açma süresi geçirildikten sonra hangi tarh usulü olduğu önemli olmaksızın Kanun'un 122. maddesi uyarınca yaptıkları düzeltme talebi reddedilenlerin bu ret işlemine karşı doğrudan dava açmaları mümkün olmayıp ilgisine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı, belediye başkanlığına veya valiliğe başvuru yapmaları zorunludur. Dolayısıyla, ilgisine göre Bakanlık, belediye başkanlığı veya valiliğe başvuru yapmak şartıyla, bu başvuru sonrasında alınan kararlar, dava konusu edilebilecektir. Aksi hâlde ise İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-b uyarınca ilk inceleme kapsamında idarî merci tecavüzü söz konusu olacak[4481] ve davanın esasının incelenmesi mümkün olmayacaktır.

Nitekim doktrinde de vergileme alanında idarî itiraz usulünün öngörüldüğü tipik iki durumdan birini *dava açma süresinin dolmasından sonraki düzeltme talebinin reddi*nin oluşturduğu ileri sürülmekte olup vergi dairesinin düzeltme talebini ret işleminin aslında eksiksiz bir idarî işlem olduğu; ancak şikâyet yolunun işletilmemesi hâlinde dava açılmasının mümkün olmadığı ve açılan davada idarî merci tecavüzünün bulunduğu belirtilmektedir[4482]. Bu kapsamda *vergi davasının açılması için ilgili idareye başvurma zorunluluğu olan haller*den birisi de vergi hatalarının düzeltilmesi talebinin vergi dairesince reddedilmesi hâlinde, Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla başvuruda bulunmadan, vergi mahkemesine başvurulamamaktadır[4483]. İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinin vergi hukuku ile ilgili olarak iki özel uygulamasından (müessesesinden) birisinin düzeltme şikâyet başvurusu müessesesi

[4480] Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında karşı oy görüşünde, genel bütçeye, il özel idarelerine, belediyelere ve köylere ait vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerin tarh, tahakkuk, tahsil işlemlerinden ve bunlarla ilgili zam ve cezalardan doğan uyuşmazlıkların çözümünde genel ilkenin, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'na uygun olarak vergi mahkemesi nezdinde dava açılması olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. VDD, 11.06.2020 Tarihli ve E. 2020/107, K. 2020/371 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim3-vdd-e-2020-107-k-2020-371-t-11-6-2020, 11.02.2021.

[4481] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 159.

[4482] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 60.

[4483] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 260.

olduğu ifade edilmektedir[4484]. Vergi Usul Kanunu'nda vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesine yönelik idarî usulde öngörülen ikinci sıradaki başvuru ise hiyerarşik başvuru olmakla birlikte; Kanun'un öngördüğü başvuru makamı işlemi yapan merciin bir üstü değil, en yetkili hiyerarşik makamdır[4485].

Daha detaylandırıldığında, vergi hatalarını düzeltme müessesesinde, dava açma süresi geçtikten sonra vergi hatasının bir vergisel uyuşmazlık olarak ileri sürüldüğü hâllerde, mükellefin düzeltme talebi ile vergi dairesine başvurması gerekmektedir. Ancak sürecin bu özellikte olduğu vergi hatası düzeltme taleplerinde, vergi dairesince bu talep yerinde görülmeyerek reddedildiği takdirde, bu ret kararı hakkında ilgililerin şikâyet yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığına (il özel idare vergileri hakkında valiliklere, belediye vergileri hakkında belediye başkanlığına) başvurabilecekleri ve bu şikâyet yoluyla yapılan başvurunun da reddi üzerine, bu ret kararına karşı dava açılabileceği ve bu başvuru yollarını tüketmeden vergi davası açamayacağı ifade edilmektedir[4486]. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun vergi hatası düzeltme ve reddiyat müessesesi, vergi hataları yönünden dava açma süresi geçtikten sonra açacakları davalarda mükellefleri süre aşımı yönünden korumakla birlikte, bu dava açılmadan önce tüketilmesi zorunlu olan ikili bir idarî denetim mekanizması hükme bağlamış olup bu hâlde dava konusu bu idarî denetim sonucundaki nihaî işlem olan ilgisine göre Bakanlık, belediye başkanlığı ya da valiliğin kararı olacaktır.

Doktrinde de vergi hatalarının düzeltilmesi hususunda Vergi Usul Kanunu'nda *iki aşamalı bir usul*ün kabul edilmiş olduğu belirtilmiştir[4487]. Bu anlamda vergilendirme sürecinde *şikâyet başvurusunun reddi* de ilgili kişinin hukukunu etkileyen icraî bir karar olarak dava konusu edilebilir[4488]. Zira vergi davalarının konularından birisini de *şikâyet yoluyla düzeltme ve dava konusu* oluşturmaktadır[4489].

[4484] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 432.
[4485] Bayar, **op. cit.,** s. 64.
[4486] Eserin yazıldığı dönemde, vergi uyuşmazlıkları hakkında itiraz müessesesi yürürlükte olup vergi mahkemeleri ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen yargı sistemi henüz ihdas edilmemiştir. Ancak eserdeki ifadeler, güncel mevzuata uyarlanmak suretiyle bu çalışmaya aktarılmıştır. **Bkz.:** Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 157-158.
[4487] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 32.
[4488] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180.
[4489] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 32.

Buraya kadar yapılan çıkarımların, yargı kararlarında da yer almakta olduğu belirtilmelidir.

Danıştay'ın bir kararında mükelleflerin vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk ve tahsili üzerine süresi içinde vergi mahkemesinde dava açma hakları bulunduğu gibi, tarhiyatta vergi hatası bulunduğunun iddia edilmesi hâlinde, vergi literatüründe *düzeltme ve şikâyet müessesesi* olarak ifade edilen ve kanun koyucunun vergilendirme işleminden doğan anlaşmazlıkların hukukî ihtilaf dışında bir hesap ya da vergilendirme hatası olduğu hâllerde dava yolundan ayrı olarak Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve 126. maddeleri arasında düzenlenen bir idarî başvuru yolunun ihdas edildiği ve vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde düzeltme ve şikâyet yoluna başvurmak suretiyle vergi hatasının giderilmesinin yetkili idarî mercilerden istemek ve isteğin reddi hâlinde bu işleme karşı dava açma hakları da bulunduğu belirtilmiştir[4490].

Danıştay'ın bir başka kararında dava açma süresinden sonra düzeltme şikâyet yoluna başvurulmadan açılan davada, idarî davaya konu olabilecek bir işlem söz konusu olmaması sebebiyle davanın mahkemece reddi gerekirken; süre aşımı sebebiyle reddinde isabet bulunmamakta ise de karar sonucu itibarıyla yerinde görülmüştür[4491].

Danıştay'ın bir diğer kararında, vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra vergi dairesi müdürlüklerine yapılan düzeltme taleplerinin

---

[4490] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 24.10.1996 Tarihli ve E. 1996/2488, K. 1996/3316 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-daire-e-1996-2488-k-1996-3316-t-24-10-1996, 09.11.2020. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararında yer alan karşı oy görüş ve gerekçesinde, hukukî bir ihtilaftan değil de maddî bir hatadan ibaret olan vergilendirme işleminden doğan anlaşmazlıklarda kanun koyucu pahalı ve uzun olan dava açma yolundan ayrı olarak Vergi Usul Kanunu'nun 116 ve 126. maddeleri arasında düzenlenen ve vergi literatüründe *düzeltme ve şikâyet müessesesi* olarak ifade edilen bir idarî başvuru yolunu hükme bağladığı; bu müessesenin işleyebilmesi; yani bu idarî başvuru yoluna başvurulabilmesi için hukukî bir ihtilaftan ziyade, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen vergi hatası bulunması gerektiği belirtilmiştir. **Bkz.:** Danıştay VDDK, 22.10.1999 Tarihli ve E. 1999/78, K. 1999/462 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1999-78-k-1999-462-t-22-10-1999, 29.10.2020.

[4491] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 02.11.1998 Tarihli ve E. 1997/4235, K. 1998/3698 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1997-4235-k-1998-3698-t-2-11-1998, 11.04.2021.

reddedilmesi üzerine ilgililerin şikâyet yoluyla Gelir İdaresi Başkanlığına başvurmaları gerektiği, Başkanlığın şikâyet başvurusunu reddetmesi hâlinde ise ancak bu işlemin iptali istemiyle dava açılabileceğinden şikâyet merciine başvurulmadan açılan davanın bu hâliyle incelenmesinin mümkün olmadığı, davacının vergi ve fer'ilerine ilişkin borçların kaldırılması istemiyle yapmış olduğu düzeltme talebinin reddi üzerine Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesi uyarınca şikâyet mercii olan Gelir İdaresi Başkanlığına başvurulmadan açılan davada idarî mercii tecavüzü bulunulduğu belirtilmiştir[4492].

Danıştay'ın başka bir kararında, davacı tarafından borç döküm listesiyle öğrenilen 1991-2000 yılları vergi ve fer'ilerine ilişkin borçların kaldırılması istemiyle yapmış olduğu düzeltme talebinin reddi üzerine Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesi uyarınca şikâyet mercii olan Gelir İdaresi Başkanlığına başvurulmaksızın açılan davada idarî mercii tecavüzünde bulunulduğu belirtilerek dilekçe ve eklerinin Gelir İdaresi Başkanlığına tevdiine karar verilmesi gerekirken Vergi Mahkemesi tarafından vergi dairesi işlemine karşı açılan bir dava olduğu kabul edilmek suretiyle incelenip karar verilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı belirtilmiştir[4493].

Danıştay'ın bir diğer kararında, Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca, vergi mahkemesinde dava açma süresinin geçirilmesinden sonra yapılan düzeltme başvurusunun reddedilmesi durumunda şikâyet yoluyla belediye başkanlığına başvurulması ve ancak başkanlığın olumsuz yanıtı üzerine bu işlemin iptali istemiyle dava açılması mümkün olduğundan; belediye başkanlığına başvurulmadan açılan

[4492] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 18.03.2015 Tarihli ve E. 2012/7742, K. 2015/896 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2012-7742-k-2015-896-t-18-3-2015, 14.08.2021. **Ayrıca bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 02.04.2013 Tarihli ve E. 2012/4466, K. 2013/1702 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2012-4466-k-2013-1702-t-2-4-2013, 15.08.2021.

[4493] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 17.02.2014 Tarihli ve E. 2011/7860, K. 2014/870 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2011-7860-k-2014-870-t-17-2-2014, 12.08.2021.

davada Vergi Mahkemesince merciine tevdi kararı verilmesi gerekirken, davanın süre aşımı yönünden reddedilmesinde hukuka uygunluk bulunmadığını belirtmiştir[4494].

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararına esas olayda davacı, kendisine 20.08.2015 tarihinde tebliğ edilen 03.07.2015 tarihli ödeme emrine karşı 7 günlük dava açma süresini kaçırmış ve düzeltme talebinin reddedildiğinden bahisle Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesi kapsamında ödeme emrinin iptali istemiyle yapılan şikâyet 06.10.2015 tarihinde Gelir İdaresi Başkanlığına başvurulmuş, davalı idarenin cevap vermemesi üzerine 05.12.2015 tarihinde başvurunun zımnen reddedilmiş sayılarak bu işlemin iptali istemiyle dava açılmadan aynı taleple 18.01.2016 tarihinde ikinci kez şikâyet başvurusunda bulunulmuş ve yine davalı idarenin cevap vermemesi üzerine 18.03.2016 tarihi itibariyle oluşan zımnî ret işlemi üzerine 29.03.2016 tarihinde Vergi Mahkemesinde dava açılmıştır. İstinaf başvuru üzerine Bölge İdare Mahkemesi, davacı tarafından yapılan ilk şikâyet başvurusunun zımnen reddine dair 05.12.2015 tarihli işlemin iptali istemiyle takip eden 30 gün içerisinde en son 04.01.2016 tarihinde dava açılması gerekirken, bu süre geçirildikten sonra ikinci kez şikâyet yoluna başvurularak zımnen reddi üzerine 29.03.2016 tarihinde açılan davanın süre aşımı sebebiyle reddi gerektiğini, ikinci kez yapılan 18.01.2016 günlü şikâyet isteminin zımnen reddi yolunda oluşan işlemin dava açma süresini canlandırmayacağı ve yeni bir dava açma hakkı tanımayacağını belirtmiştir[4495].

Dava açma süresi geçtikten sonra vergi hatalarını düzeltme talebinin bir vergi uyuşmazlığı konusu teşkil etmesi hâlinde, ikinci bir idarî başvuru yolu mekanizmasının da hükme bağlandığı görülmekte; Vergi Usul Kanunu'nda *şikâyet yolu* olarak ifade edilen bu başvuru da zorunlu nitelikte hükme bağlanmış olup bu sebeple usulüne uygun olarak bu idarî başvuru yolu tüketilmeden açılacak bir vergi davası, dava dilekçesi idarî mercii tecavüzü yönünden yapılacak incelemede hukuka aykırı bulunarak dilekçenin görevli vergi dairesine tevdiine karar verilecektir.

[4494] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 11.04.2013 Tarihli ve E. 2011/5800, K. 2013/3297 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2011-5800-k-2013-3297-t-11-4-2013, 14.08.2021.

[4495] **Bkz.:** Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 18.04.2017 Tarihli ve E. 2017/255, K. 2017/995 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim2-vdd-e-2017-255-k-2017-995-t-18-4-2017, 11.08.2021.

Dolayısıyla dava açma süresi geçtikten sonra vergi hatalarını düzeltme müessesesi açısından, Vergi Usul Kanunu hükümleri ile zorunlu ve ikili bir idarî denetim mekanizması öngörülmüş olup dava konusu idarî işlem nihaî olarak tüketilmesi gereken Hazine ve Maliye Bakanlığı (il özel idare vergileri hakkında valilikler, belediye vergileri hakkında belediye başkanlığı) tarafından tesis edilen idarî karar olmaktadır[4496]. Nitekim Danıştay'ın da bir kararında belirttiği üzere, vergi hatalarının düzeltilmesi istemlerinde davaya konu idarî işlem, Vergi Usul Kanunu'nun 124. maddesi uyarınca düzeltme isteminin reddine ilişkin vergi dairesi işlemine karşı şikâyet yoluyla başvuru sonucunda Bakanlıkça tesis edilen ret işlemi olup vergi dairesinin tarh ve tahakkuk işlemi değildir[4497].

Tüm bu açıklamalar ışığında hem tarh usulleri açısından uyuşmazlığın niteliği hem de beyannameye dayanan tarh usulünde dava açma süresi içerisinde olup olmadığına göre idarî usul değişmekte olduğundan dolayı, çalışma konusu *vergi hukukunda tahakkuk* bağlamında dava açma süresinin ne zaman başlayacağına ilişkin de bir değerlendirme yapılması ihtiyacı doğacaktır. Başka bir ifade ile beyannameye dayanan bir tarhta, vergi hatası bulunduğundan bahisle dava açacak mükellefin dava açma süresinin hangi işleme göre tayin edileceği sorusunun cevabının aranması gerekmektedir. Dolayısıyla mükellefin vergi hatasına yönelik bir uyuşmazlığı, dava açma süresi içerisinde bir ihtilaf konusu yapıp yapmadığının tespiti, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen zorunlu idarî usullerden tekli mi yoksa ikili idarî denetim mekanizmasının mı işletilmesi gerektiği bakımından büyük bir önem arz etmektedir.

Beyannameye dayanan tarh usulünde tarha karşı dava açılmama ilkesinin istisnasını oluşturan vergi hatalarını düzeltme ve reddiyata ilişkin düzenlemeler uyarınca bir sonuca varılmaktadır ki, vergi hatasının varlığı mükellefe doğrudan dava açma hakkı vermemektedir. Vergi Usul Kanunu, Kanun'daki vergi hatalarına ilişkin hükümlere atıfta bulunmaktadır ve dolayısıyla bir yargısal korunma elde etmek için de aynı Kanun'da ihdas edilen özel idarî usulün işletilmesi gerekmektedir. Başka ifade

[4496] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 440.
[4497] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 20.01.1995 Tarihli ve E. 1992/7719, K. 1995/83 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1992-7719-k-1995-83-t-20-1-1995, 11.08.2021.

ile Vergi Usul Kanunu'nda yer alan düzenlemeler uyarınca beyannameye dayanan tarh usulü ile yürütülen bir vergilendirme sürecinde vergi hatası bulunan durumlarda hem dava açma süresi içerisinde hem de dava açma süresi geçirildikten sonra doğrudan dava açmak mümkün gözükmemektedir. Beyannameye dayanan tarh usulü dışındaki tarh usulleri açısından vergi hatası bulunan durumlarda ise dava açma süresi geçirildikten sonra doğrudan dava açmak mümkün gözükmemektedir. Burada vergi hatalarının ortaya çıkarılmasına ilişkin idarî usulde, mükellef tarafı için öngörülen faaliyet, "vergi dairesine yazılı başvuru yapılması" olup bu sebeple de *vergi yargısına başvurmadan önce uyuşmazlıkların çözümü usulleri*nden[4498] birini oluşturmaktadır. Dolayısıyla vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesinin, vergi hatalarının varlığında idarî uyuşmazlık ortaya çıkarma imkânı tanımak ve mükellefe dava açma hakkını vermek suretiyle *yargısal koruma*[4499] sağlayan bir mükellef hakkı[4500] olduğu düşünülmektedir.

Doktrinde de vergi hatalarında düzeltmenin mükelleflere sağlanan *ek bir güvence*[4501]*, ek hukukî olanak* olduğu belirtilmektedir[4502]. Dolayısıyla dava açma süresi içerisinde olunup olunmadığının tayininde, tebliğ yerine geçen işlemin dikkate alınması zorunlu olup bu işlem, dava açma süresini başlatılacaktır.

Beyannameye dayanan tarh usulü açısından vergi hatasının varlığına bahşedilen dava açma hakkı dolayısıyla, *yargısal bir kesinlikten söz edilememektedir.* Yani, tarha bağlı olarak ortaya çıkan tahakkuk hem sıhhatli hem de Vergi Usul Kanunu

---

[4498] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 65.

[4499] **Bkz.:** Danıştay 3. Dairesi, 21.01.2014 Tarihli ve E. 2013/3303, K. 2014/74 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-3303-k-2014-74-t-21-1-2014, 14.05.2020.

[4500] Doktrinde, vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi, *mükellefin genel haklarından* biri olan *idarî yollara başvurma hakkı* kapsamında değerlendirilmektedir. Bu anlamda tüm mükelleflerin sahip olduğu haklardan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Ayrıca vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi, *mükellefin özel haklarından* biri olan *idarî çözüm yolları sırasındaki haklar* kapsamında değerlendirilmektedir. **Bkz.:** Gerçek, et. al., **op. cit.,** s. 70-96. *Türkiye'de mükelleflerin genel haklarından* biri olarak *başvuru hakkı* kapsamında *idarî yollara başvuru hakkının* incelenmiş olup hataların düzeltilmesi ve düzeltilmemesi hâlinde Hazine ve Maliye Bakanlığına şikâyet yoluyla başvuru, idare ile mükellef arasındaki vergi uyuşmazlıklarının barışçıl yollarla çözülmesi yollarından biri olarak değerlendirilmiştir. **Bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 140-141. Ayrıca doktrinde, Türkiye'de mükelleflerin özel haklarından birisi olarak *idarî yollar sırasında haklar* olduğu da belirtilmiştir. **Bkz.:** Kırbaş, **op. cit.,** s. 67.

[4501] **Ayrıca bkz.:** Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 66.

[4502] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 116-117.

düzenlemeleri gereğince yürürlük gücü de kazanmakta ise de yargısal anlamda kesinleşme, belli bir süre ile "vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat" müessesesinden dolayı sağlanamamaktadır. Bu bağlamda beyannameye dayanan tarh usulünde yer alan tebliğ yerine geçen işlemler, bir vergi hatasının dava açma süresi içerisinde ileri sürülüp sürülmediğini ve buna bağlı olarak da dava açmadan önce sadece vergi dairesine başvurulmasının yeterli olup olmadığı şeklindeki hukukî sonucu belirlemektedir. Bu anlamda tebliğ yerine geçen işlem, mükellef için tekli ya da ikili idarî denetim mekanizmasından hangisinin zorunlu olarak tüketilmesi gerektiğini tayin edecek ve açılan davada idarî merci tecavüzünün var olup olmadığının tespitinde değerlendirilecektir.

Diğer taraftan vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi hakkında düzenleme getiren Vergi Usul Kanunu'ndaki idarî usulde, Kanun'un 93. maddesi uyarınca tebliğ yerine geçen işlem değil; ***tebliğ esası***nın hükme bağlanmış olduğunu ayrıca belirtmek gerekmektedir.

Öncelikle mükellefin lehine olan durumlar için Vergi Usul Kanunu'nun *düzeltme yetkisi ve reddiyat*ın düzenlendiği madde 120/2 hükmüne göre, mükellef aleyhine yapılmış olan hata hakkında düzeltme fişine dayanılarak yapılan lehe düzeltmenin akabinde, düzeltme fişinin bir nüshasının mükellefe ***tebliğ edileceği*** belirtilmiştir[4503]. Yer verilen hüküm, Vergi Usul Hukuku'nda düzeltme yoluyla tahakkuk usulünü düzenleyen kurallardan birisidir.

Yine Vergi Usul Kanunu'nun 123. maddesine göre düzeltme talebinin düzeltme mercii tarafından yerinde görülmediği durumda, bunun düzeltme başvuru sahibine yazı ile ***tebliğ edileceği*** belirtilmiştir. Burada idarece re'sen bir vergi hatası düzeltme işlemi yapılmamakla birlikte, hata düzeltme başvurusu reddedilen mükellefler için Vergi Usul Kanunu'nun mezkûr maddesi uyarınca tebliğ edilmek suretiyle düzeltme başvurusu reddedilen mükellefin dava açmadan önce, beyannameye dayanan tarh usulünde vergi dairesine, dava açma süresi içinde ya da dava açma süresi geçirildikten sonra başvurması gerekmektedir. İlaveten bu idarî

[4503] Bu durumlarda mükellef alacaklı ise mükellefin 1 yıl içinde bu alacağı için başvurması gerekmektedir. **Bkz.:** Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 74.

başvurunun, dava açma süresi geçtikten sonra yapılması hâlinde ise, tüm tarh usullerinde dava açmadan önce, ilgisine göre Bakanlık, belediye başkanlığı ya da valiliğe de idarî başvuru yapması zorunlu olacaktır. Bu noktada dava açma süresi geçirildikten sonra, vergi hatasına ilişkin bir uyuşmazlık sebebiyle dava açıldığında, aslında ilgisine göre Hazine ve Maliye Bakanlığı, belediye başkanlığı ya da valilik kararının dava konusu olduğu hususu belirtilmelidir. Burada vergi hatası düzeltme talebinin reddi şekelindeki idarî işlem dava konusu edilmekte olup bu ret işlemine bağlı olarak *tarh ve tahakkuk da hukuka uygunluk yönünden incelenmektedir.*

Dolayısıyla, Vergi Usul Kanunu'nda re'sen idarece ya da mükellefin başvurusu üzerine yapılan lehe hata düzeltme kararları ile mükellef başvurusunun reddedildiği kararların tebliğ edileceği açık olarak düzenlenmiştir.

Bunların dışında ***idarece re'sen yapılan düzeltme***ler sonrası durumda, aleyhine vergi hatası düzeltmesi yapılan mükelleflerin ise Vergi Usul Kanunu'nun 121. maddesine göre, ***düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma haklarının saklı olduğu*** belirtilmiştir. Bunun oldukça önemli bir düzenleme olduğu düşünülmektedir. Şöyle ki, mükellefin başvurusu olmaksızın idarece yapılan re'sen düzeltme sonucunda vergilendirmeye yönelik işlemle mükellef aleyhine bir hukukî sonuç yaratıldığında, ***doğrudan vergi mahkemesinde dava açılabileceği*** hâllerde, dava açma süresi içerisinde olup olmadığı önemli olmaksızın, mükellefler yönünden dava açmadan önce tüketilmesi gereken herhangi bir idarî başvuru yolu kurala bağlanmamıştır. Bu kapsamda beyannameye dayanan tarh usulünde dava açma hakkının tanınmaması kuralının istisnasını, idarece re'sen yapılan ve sonucu itibariyle mükellefin menfaatini ihlal eden vergi hatalarını düzeltme işlemlerinin oluşturduğu ve burada doğrudan *yargısal korunma*nın ihdas edildiği düşünülmektedir. Yer verilen bu hüküm de Vergi Usul Hukuku'nda düzeltme yoluyla tahakkuk usulünü düzenleyen kurallardan bir diğeridir. İdarece re'sen ve mükellef aleyhine yapılan vergi hatası düzeltme işlemlerine karşı açılan davada mükellefin bir tahakkuk hatası olduğu iddiasında bulunması mümkündür. Bu davanın konusunu tarhiyat oluşturmakta ve ancak tarha bağlı olarak tahakkuk da yargısal denetimden çıkan karardan doğrudan etkilenecektir.

Beyannameye dayanan tarhiyatlara iddia edilen ve düzeltilmesi istenen bir vergi hatasından bahisle, dava açma süresi içerisinde vergi hatasının düzeltilmesi mükellef tarafından talep edildiği hâllerde ise dava açamama ilkesini düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmü karşısında, vergi hatası hakkında mutlaka vergi idaresine mükelleflerin yapacağı bir idarî başvurunun olması gerektiği; ancak bu başvurunun reddi hâlinde dava açabileceğine yönelik düşüncemize daha önce yer verilmiştir. Tüm bu açıklamalar ışığında, Vergi Usul Hukuku'nda beyannameye dayanan tarh usulüne dayanan vergi hatalarında ister dava açma süresi içerisinde ister dava açma süresi geçirildikten sonra, dava konusu doğrudan tarh ve tahakkuk olamamaktadır. Dava açma süresi içerisinde açılan davada, vergi dairesi müdürünün ret kararı dava konusu edilmekte olup bu ret işlemine bağlı olarak tarh ve tahakkuk da hukuka uygunluk yönünden incelenmektedir. Durum bu olmakla birlikte, beyannameye dayanan tarh usulü dışındaki usullerle yürütülen bir vergilere yönelik hatalar hakkında ise, dava açma süresi içerisinde bir idarî başvuru tüketilmeksizin doğrudan dava açılmasını engelleyen bir hükmün Vergi Usul Kanunu'nda mevcut olmadığına yönelik düşüncemize daha önce yer verilmiştir. Bu kapsamda bu usullerde, seçimlik bir hak olarak öngörülen idarî başvuru yoluna başvuru hakkının tüketilmeyerek doğrudan dava açılması hâllerinde, dava konusu tarhiyat olmakta ve alınacak mahkeme kararının tahakkuka da tesiri olacaktır.

6.1.2.3. Tahakkuk Ettirilmiş Sayılma Yoluyla Tahakkuk Usulüyle Tahakkuk Eden Vergilerde Dava Konusu

Daha önce ifade edildiği üzere, motorlu taşıtlar vergisi ve emlak vergisi, tahakkuk ettirilmiş sayılma yoluyla tahakkuk usulü ile tahakkuk eden vergilerdir. Bu vergilerde tahakkuk, tarha bitişiktir. Ancak bu vergilerin tarhiyatı beyana dayanmadığından dolayı, bunlarda dava açmama kuralı bulunmamaktadır. Bu vergiler açısından da açılan davanın konusu ilgili verginin tarh işlemidir; ancak bu tarh, tahakkuk ettirilmiş bir tarhiyat olması sebebiyle, tahakkukun hukuk3i varlığını devam ettirmesi de tarha ilişkin alınan mahkeme kararına bağlı olmaktadır. Konu ile ilgili yargısal kararlara yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Danıştay'ın bir kararında, kanunen tahakkuk etmiş olan motorlu taşıtlar vergisi ve ek motorlu taşıtlar vergisinin mükellefine, ayrıca ihbarname ile duyurulmasına gerek bulunmadığından dolayı, *tahakkuk işleminin iptali istemiyle* açılacak idarî davanın, verginin tahakkuk etmiş sayıldığı tarihi izleyen günden itibaren işlemeye başlayan 30 günlük dava açma süresi içerisinde açılması gerektiği belirtilmiştir[4504].

Danıştay'ın bir başka kararında davacı tarafından *emlak vergisi tahakkukunun iptali* ve ihtirazî kayıtla ödenen tutarın iadesi istemiyle açılan davada, mükellefe bir tebligat yapılmadı ise verginin ödendiği tarihte haberdar olduğunun kabulü ile davanın esasının incelenmesi gerekmekte olduğu belirtilmiştir[4505].

6.1.2.4. Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulüyle Tahakkuk Eden Vergilerde Dava Konusu

Vergi Usul Kanunu uyarınca, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde vergi uyuşmazlığı, vergi mükellefinin vergi dairesinin bu tasarrufuna karşı itirazda bulunması ile başlamaktadır[4506]. Bu tarhiyatlar, birer dava konusu olarak karşımıza çıkmaktadır[4507]. Nitekim vergi davasının açılmasının mümkün olduğu hâller kapsamında ikmalen, re'sen veya idarece yapılan tarhiyatlardan doğabilecek uyuşmazlıklar da bulunmaktadır[4508].

İkmalen, re'sen veya idarece tarh usullerinde tebliğin yapılması kendiliğinden tahakkuk sonucunu doğurmamaktadır[4509]; sadece tarh işleminin tebliğ edilmesiyle vergi borcu ödenmesi zorunlu hâle gelmemekte[4510] olup tebliğden sonra dava açılmamış olması, tahakkuk için öngörülen sebeplerden biridir[4511]. Vergi

---

[4504] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 17.01.2005 Tarihli ve E. 2001/4592, K. 2005/26 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2001-4592-k-2005-26-t-17-1-2005, 22.03.2021.
[4505] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 26.11.2014 Tarihli ve E. 2014/897, K. 2014/1210 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2014-897-k-2014-1210-t-26-11-2014, 10.10.2022.
[4506] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 65.
[4507] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 26.
[4508] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 277.
[4509] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 207.
[4510] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87.
[4511] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 207.

mahkemesinde açılan dava ile tahakkukun hukukî varlığı, ertelenebilmekte[4512] olduğundan dolayı; ihbarname ile tebliğ edilen vergilere yönelik yargısal uyuşmazlıklarda, ***tahakkuka ilişkin bir irdeleme yapılmamaktadır.*** Ancak tarh işleminin hukukîliğinin denetimi, o verginin tahakkuk edip etmemesinde doğrudan belirleyici olacaktır.

Ayrıca vergi mahkemesince mükellefin iddiasının haksız bulunduğu yönünde karar alınmasına bağlı olarak vergi tahakkuk edeceğinden dolayı; bu karara karşı kanun yollarına başvurulması durumunda yürütmenin durdurulması kararı talep edilmediği ya da talebe rağmen bu yönde bir karar alınamadığı hâllerde, tahakkuk ettirilmiş bir tarhiyatın dava konusu olmakta olduğu belirtilmelidir.

6.1.3. Gümrük Hukuku'nda Dava Konusu ve Tahakkuk

Vergi uyuşmazlıkları kapsamında, doktrinde de ifade edildiği üzere, *gümrük vergisi uyuşmazlıkları*[4513], *gümrük uyuşmazlıkları*[4514] bulunmaktadır. Bu kapsamda *vergilere ve cezalara karşı yükümlünün başvuru olanakları* mevcut olup ilgililerce yargı yolu da[4515] bir başvuru yolu olmaktadır[4516].

Gümrük uyuşmazlıklarının temelde Gümrük Kanunu'nun tatbikinden doğduğu belirtilebilir[4517]. Gümrük Kanunu'nun uygulanmasında mükellef ile idare arasında doğabilecek uyuşmazlıkların kapsamı oldukça geniştir ve bu kapsamdaki uyuşmazlıklardan birisi de *gümrük vergisinden doğan anlaşmazlıklar* olup diğer kategoriyi de *gümrük vergisi dışındaki işlemlerden doğan anlaşmazlıklar* oluşturmaktadır[4518]. Doktrinde ayrıca *gümrük eşyası gümrük denetiminde iken ortaya*

[4512] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 244; Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 95; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 898; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87, 175-176; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 208.

[4513] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 191; Saygılıoğlu, **Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları,** s. 33; Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 279.

[4514] Demirbaş, Gök, **op. cit.,** s. 77; İnneci, Tosuner, **op. cit.,** s. 406; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 490; Karadağ, Organ, **op. cit.,** s. 373; Selen, **op. cit.,** s. 253; Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 286; Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 721; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 171.

[4515] **Ayrıca bkz.:** Şahin, **op. cit.,** s. 99.

[4516] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 741-785.

[4517] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 171.

[4518] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 280.

çıkan uyuşmazlık ve *gümrük eşyası gümrük denetiminden çıktıktan sonra ortaya çıkan uyuşmazlık* şeklinde bir tasniflemenin de benimsendiği görülmektedir[4519].

Gümrük işlemleri bağlamında doğan uyuşmazlıkların çok büyük bir bölümünün gümrük idarelerince hesaplanan vergi ve malî yükler ile cezalarla; yani vergi tarh etme ve ceza kesme ile ilgili olduğu belirtilmiştir[4520]. Gümrük vergilerinin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarından doğan uyuşmazlıklar, vergi davasının konusu olmaktadır[4521]. Dolayısıyla tahakkuk da gümrük uyuşmazlıklarından biri olarak mükellef ile Devlet'i (gümrük idaresini) karşı karşıya getirmektedir[4522].

6.1.3.1. İtiraz İdarî Başvuru Yolunun Tüketilmediği Hâllerde Dava Konusu

Öncelikle belirtmek gerekir ki, mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu ve bu Kanun'a dayanılarak hazırlanan Yönetmelik ile temelleri atılan, Gümrük Kanunu ve bu Kanun'a dayanılarak hazırlanan Yönetmelik ile yeniden düzenlenen ve Vergi Usul Kanunu kapsamı dışındaki gümrük vergileri açısından oldukça farklı bir vergi yargısı etkin kılınmıştır. Bu anlamda iki kategori oluşturan bu vergilerde mükellef ile idare arasındaki vergi uyuşmazlıklarının çözümünde hem vergilerin niteliğinden hem de kanunî düzenlemelerden kaynaklanan bir farklılaşma mevcuttur[4523]. Bu farklılaşma, en başta itiraz idarî başvuru yolunun, idarî yargıda dava açabilmek için tüketilmesi zorunlu bir idarî başvuru yolu olarak kurala bağlanmasında kendisini göstermektedir.

Vergi Usul Kanunu'na tabi vergiler açısından yapılan açıklamalarda belirtildiği üzere, beyannameye dayanan tarh usulünde ihtirazî kayıtla yapılan beyanlar ile vergi hataları istisna olmak üzere, dava açma hakkının tanınmaması kuralı geçerlidir.

Gümrük Kanunu uyarınca ise yargı sürecinin başlatılabilmesi için, ön şart olarak idarî sürecin tamamlanması ve istenilen sonucun da alınamaması gerekmektedir[4524]. Dolayısıyla gümrük uyuşmazlıklarında itirazın öncelikle gümrük

[4519] Saygılıoğlu, **Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları,** s. 34.
[4520] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 721.
[4521] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 206.
[4522] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 172.
[4523] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 279.
[4524] Selen, **op. cit.,** s. 309.

idaresinden geçmesi ve daha sonra yargı yoluna taşınması esası etkin kılınmıştır[4525]. İtiraz süreci işletildikten sonra ise yargı yoluna başvuru mümkün olacaktır[4526]. Dolayısıyla gümrük vergileri için öngörülen özel nitelikli bir kanun yolu olan itiraz[4527] tüketilmedikçe, dava hakkı doğmayacaktır[4528]. Bu kapsamda Gümrük Hukuku'nda itiraz edilmeksizin dava açılması mümkün olmadığı gibi; itiraz konusu vergi olağan tahakkuk ile tahakkuk ettirildiyse, ayrıca ihtirazî kayıt konulmamış olması hâlinde de itiraz yapılamamakta ve dolayısıyla dava açılamamaktadır.

Nitekim Danıştay'ın bir kararında yer alan Tetkik Hâkiminin düşüncesinde, ihtirazî kaydın beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmak ve hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla beyannameye konulan ve beyanın serbest iradeye dayalı olmadığını gösteren açıklama olduğu, davacının idarî itiraza gitmesi bakımından, olayda aranan beyanın ihtirazî kayıtla yapılmış olması koşulunun gerçekleştiği sonucuna varıldığı ifadelerine yer verilmiştir[4529].

Danıştay'ın bir başka kararında ihtirazî kayıtla beyan edilen vergilere karşı idarî itiraz yoluna başvurulmasının mümkün olması sebebiyle, tahakkuka yönelik itirazın esası hakkında bir inceleme yapılarak karar verilmesi gerektiği şeklindeki bölge idare mahkemesi kararının onanmasına karar verilmiştir[4530].

Dolayısıyla aşağıda detaylarıyla açıklanacak olan itiraz idarî başvuru yolu tüketilmediğinde dava açılamayacak olması sebebiyle, bu hâllerde bir dava konusundan da bahsedilemeyecek olup tahakkukun dava konusu kapsamında olup olmadığı da tartışılamayacaktır.

[4525] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 191.
[4526] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 758.
[4527] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 724.
[4528] Saygılıoğlu, **Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları,** s. 36.
[4529] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 26.03.2013 Tarihli ve E. 2010/5277, K. 2013/1472 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-5277-k-2013-1472-t-26-3-2013, 14.03.2022.
[4530] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 18.10.2021 Tarihli ve E. 2017/1270, K. 2021/4104 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2017-1270-k-2021-4104-t-18-10-2021, 14.03.2022.

6.1.3.2. İtiraz İdarî Başvuru Yolunun Tüketildiği Hâllerde Dava Konusu

İdarî işlemin tekemmül etmesi için, idarî itiraz yolunun öngörüldüğü durumlar olabilir. Bu durumda dava hakkının doğması için idarî itirazın yapılmış ve açık ya da örtülü bir biçimde ret kararının alınmış olması gerekmektedir[4531]. Bu kapsamda İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesinin vergi hukuku ile ilgili olarak iki özel uygulamasından (müessesesinden) birisinin de Gümrük Kanunu'nda yer alan *gümrük vergisi tahakkukuna itiraz* müessesesi olduğu belirtilmektedir[4532]. Başka bir ifadeyle vergileme alanında itirazda bulunulması gerekliliğini haiz olan iki tipik durumdan birinin de Gümrük Kanunu'nda öngörülen idarî itiraz[4533] olduğu ileri sürülmektedir[4534]. Nitekim *vergi davasının açılması için ilgili idareye başvurma zorunluluğu olan haller*den birisi de gümrük idarelerince alınan vergilere ilişkin olup gümrük idaresine başvuru mekanizması işletilmeden vergi mahkemesine başvurulamamaktadır[4535]. Dolayısıyla gümrük vergilerinin uyuşmazlıklarında mutlaka itirazı temsil eden bir idarî aşama ve ayrıca yargı aşaması bulunmaktadır[4536].

Gümrük Kanunu'nun düzenlediği hususlardan birisi de *kanun yolları*dır. Mezkûr Kanun'da gümrük vergisine yapılacak itirazlar da kurala bağlanarak sadece vergileme ilgili hükümlere değil, bunlara ek olarak usul hükümlerine de yer verilmiştir[4537].

Gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar[4538], temelde diğer vergilerin tabi olduğu usullere tabi olmakla birlikte; gümrük vergilerine karşı dava açılmadan önce idare içindeki itiraz mercilerine başvurulmuş olması gerekmektedir[4539]. O hâlde gümrük vergisi uyuşmazlıklarında dava açabilmek için öncelikle Gümrük Kanunu'nda

---

[4531] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 59.
[4532] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 432.
[4533] **Ayrıca bkz.:** 2002 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği, m. 724.
[4534] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 60.
[4535] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 260.
[4536] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 191192.
[4537] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 86.
[4538] Doktrinde vergi uyuşmazlıkları kapsamında *gümrük uyuşmazlıkları*nın ele alındığı eser için **bkz.:** Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 287.
[4539] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 828.

öngörülen *idarî kuruluşlara başvurmak gerekmektedir.* İlgili idarî kuruluşların vermiş oldukları kararlara karşı vergi mahkemesinde dava açmak mümkündür[4540]. Başka bir anlatımla, gümrük vergisi uyuşmazlıkları ancak idarî kademede çözümlenemediği takdirde, bunlar hakkında idarî yargı mercilerine başvuru mümkün olmaktadır[4541]. Zira Gümrük Kanunu uyarınca idarî işlemin tekemmülü, idarî kademelerin ret kararına bağlı olup bu bağlamda ithalde alınan gümrük vergi ve resimlerinin ek tahakkuk (tarhiyat) konusu olduğu durumlarda, üst idarî mercilere itirazda bulunulması gerekmekte olup dava açma hakkı da bu itirazın reddedilmesi şartına bağlı olarak doğmaktadır[4542]. Dolayısıyla gümrük vergilerinde idarî dava açılmadan önce bu itiraz yolları tüketilmedikçe, idarî davaya konu edilebilecek bir işlemin varlığından söz edilemeyecektir[4543]. Bu kapsamda idarî kurullara yapılan başvurularla çözülemeyen gümrük vergilerinde ilişkin uyuşmazlıklar da vergi davasının konusu olabilmektedir[4544]. Nitekim Gümrük Kanunu'nun madde 242/4 hükmünde açık olarak idarî yargı mercilerinde dava konusu yapılacak hususun ***itirazın reddi kararları olduğu*** düzenlenmiştir.

Bu anlamda genel vergi yargılamasında mahkemeye başvuru anlamında kullanılan itiraz, Gümrük Kanunu'nda idareye yapılan başvuruyu ifade etmektedir[4545]. Başka bir anlatımla, genel vergi hukukunda itiraz, yürürlükteki düzenlemeler uyarınca idarî bir yol değil; vergi mahkemesinde dava açma yolunu ifade etmekte iken; gümrük vergilerinde ise itiraz, idareye yapılan idarî bir yol olarak hükme bağlanmıştır[4546]. Yani gümrük vergilerinde itiraz, idarî makamlara yapılan başvuruyu ifade etmektedir[4547]. *Gümrük vergilerinde itiraz,* bu vergilerin tarh ve tahakkukuna yönelik olarak da yapılmaktadır ve nihayetinde tahakkuk ettirilmiş bir tarhiyat mevzu bahis olduğundan tahakkuka itiraz edilmektedir[4548]. Gümrük vergisi uyuşmazlıklarında itiraz öncelikle gümrük idaresinin içinde bir süreçten geçmekte ve itirazın reddine yönelik kararın

[4540] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 277.
[4541] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 282.
[4542] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 59-60, 114, 168.
[4543] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 441.
[4544] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 277.
[4545] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 191;
[4546] Şahin, **op. cit.,** s. 97.
[4547] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 176.
[4548] Sidal, **op. cit.,** s. 301, 305.

tebliğinden sonra vergi mahkemesinde dava açmak mümkün olmaktadır[4549]. İdarenin itirazın kabulü ya da itirazın reddine karar verebileceği 30 günü bulunmaktadır ve bu karar, mükellefe tebliğ edilmektedir[4550].

Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde idarî itiraz yolu olarak hükme bağlanan bu itirazın tamamlanması şartıyla, 30 günlük süre içerisinde vergi mahkemesinde dava açılması mümkündür[4551]. Nitekim gümrük vergilerinde dava açma süresi de genel hükümlere göre 30 gündür[4552]. Bu bağlamda itiraz edilmeksizin açılan davada idarî merci tecavüzü söz konusu olacaktır[4553]. Dolayısıyla gümrük vergilerinde davanın ön şartı, itiraz sonucunda alınan gümrük idaresinin ret kararıdır[4554]. Bu anlamda Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği dönemde de doktrinde, yerleşik içtihat uyarınca mükelleflerin gümrük idaresi nezdinde yapmış oldukları düzeltme talebi ile itirazların sonuçlanmadan idarî yargıda dava açma yoluna gidemeyecekleri belirtilmiştir[4555].

İdarî itiraz, mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nda da söz konusu olup burada da idarî dava açmadan önce zorunlu bir başvuru olarak kurala bağlanmıştır. Mezkûr Kanun'un yürürlükte olduğu dönemde de itiraz olmaksızın açılan davalar, idarî merci tecavüzü bulunduğu gerekçesiyle reddedilmiştir. Nitekim Danıştay'ın bir kararında, doğrudan tahakkukun iptali istemiyle açılan davada İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 14 ve 15. maddeleri doğrultusunda, idarî merci tecavüzü nedeniyle dosyanın merciine tevdiine karar verilmesi gerekirken; işin esası hakkında tesis edilen mahkeme kararında isabet görülmediği belirtilmiştir[4556].

[4549] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 450; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 289.
[4550] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 758.
[4551] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 284; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Türk Vergi Sistemi,** s. 358; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 174.
[4552] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 169.
[4553] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 450; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 491; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 289; Selen, **op. cit.,** s. 295; Taş, **op. cit.,** s. 204; Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 284; Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 732.
[4554] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 174.
[4555] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 293.
[4556] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 06.10.1998 Tarihli ve E. 1997/4192, K. 1998/3137 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1997-4192-k-1998-3137-t-6-10-1998, 22.09.2021.

Danıştay'ın bir diğer kararında da itiraz başvurusunun reddine dair bir karar tebliğ edilmeden açılan davanın, idarî itiraz prosedürünün tamamlanmasından önce açıldığı ve davada idarî davaya konu edilebilecek bir işlem olmadığı belirtilmiştir[4557].

Yine Danıştay'ın kararında Gümrük Kanunu'nda öngörülen idarî itiraz prosedürü tamamlanmadan idarî yargı yoluna başvurulamayacağı belirtilmiştir[4558].

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında da idarî itiraz başvurusunun, yargı yerlerine başvurulmadan önce ilgililerce tüketilmesi gereken zorunlu nitelikteki başvuru yolu olduğu belirtilmiştir[4559].

O hâlde Gümrük Kanunu'na tabi vergiler ile Vergi Usul Kanunu'na tabi vergiler arasında, yargı yoluna başvuru süreciyle ilgili farklılık bulunmaktadır. Zira Gümrük Kanunu kapsamında anlaşmazlıklarda yargı yolu için idarî bir yol olarak itiraz sürecinin tamamlanması zorunlu iken; Vergi Usul Kanunu kapsamındaki anlaşmazlıklarda idarî çözüm yollarına başvuru, dava açmak isteyenler için ihtiyarîdir[4560]. Bu anlamda gümrük vergilerinde itiraz yolu tüketilmeksizin yargı yoluna başvurulamamakta; ancak itiraz yolu tüketildikten ve tatmin edici bir sonuç alınamadığında yargı yoluna başvurulabilmektedir[4561]. Durum bu olmakla birlikte, bir kez dava konusu oldukları takdirde, Vergi Usul Kanunu'na ve Gümrük Kanunu'na tabi vergiler arasında, aynı yargı rejimine tabi bulunmaları sebebiyle, artık bir farklılık kalmamaktadır[4562].

[4557] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 30.01.2014 Tarihli ve E. 2010/1930, K. 2014/355 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-1930-k-2014-355-t-30-1-2014, 22.03.2022.

[4558] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 06.10.2011 Tarihli ve E. 2009/8413, K. 2011/6779 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-8413-k-2011-6779-t-6-10-2011, 14.12.2021.

[4559] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 28.11.2017 Tarihli ve E. 2017/3521 K. 2017/4767 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2017-3521-k-2017-4767-t-28-11-2017, 15.04.2022. **Ayrıca bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 28.11.2017 Tarihli ve E. 2017/3520 K. 2017/4766 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2017-3520-k-2017-4766-t-28-11-2017, 15.04.2022.

[4560] Terzi, **op. cit.,** s. 42.

[4561] Burcu Demirbaş, Özgecan Gök, "Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu ile Çözümü", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 18, Sayı: 2, 2016, ss. 75-126, s. 77.

[4562] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 282.

Gümrük vergilerinde tahakkukun tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde verginin ödenmesi veya itiraz edilmesi[4563] gerekmektedir[4564]. Gümrük Kanunu uyarınca dava açma süresinin, dava açma hakkı için zorunlu olarak yapılması gereken idarî itirazın reddine ilişkin kararın tebliğ tarihinden itibaren başlayacağı belirtilmektedir[4565].

Danıştay'ın bir kararında da idarece re'sen ya da ilgililerin talebi üzerine tesis edilen işlemlere karşı idareye yapılacak başvuru yollarının usul ve süreleri ile kendisine başvuruda bulunulan idarenin cevap verme sürelerinin Gümrük Kanunu'nda İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenen genel esaslardan ayrı olarak düzenlenmiş olduğunu, Gümrük Kanunu'na göre gerçekleşen vergi tahakkukları ile ilgili olarak idarî davaya konu olabilecek işlemlerin oluşumunun başvuru usulleri ve sürelerinin, özel kanun niteliği taşıyan Gümrük Kanunu hükümlerine göre, bu Kanun'da hüküm bulunmayan hâllerde ise genel kanun niteliğindeki İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 10 ve 11. maddeleri hükümlerine göre belirlenmesi gerektiği, davacı adına ek olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergilerine karşı yapılan itiraz başvurusuna Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde öngörülen 30 günlük süre içinde cevap verilmemek suretiyle oluşan zımnî ret işleminin süresi içinde dava konusu yapılmadığı; ancak Gümrük Kanunu'nda dava açma süresinin geçirilmesinden sonra başvuru hakkında idarece işlem tesis edilerek tebliğ edildiği hâllerde izlenecek usullere dair herhangi bir düzenleme bulunmadığından dolayı İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 10. maddesi uyarınca idareye yapılan başvuruların cevap verilmemek suretiyle reddine ilişkin işlemlerin iptali istemiyle dava açılmaması veya açılan davaların süreden reddi hâllerinde bekleme süresinin bitmesinden sonra, yetkili idarî makamlarca cevap verildiği takdirde cevabın tebliğinden itibaren idarî dava açma süresi içinde dava açılabileceği yolundaki hükmün uygulanacağı belirtilmiştir[4566].

[4563] **Ayrıca bkz.:** Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 168.
[4564] Ekinci, **op. cit.,** s. 42.
[4565] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 114, 169.
[4566] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 26.10.2015 Tarihli ve E. 2012/586, K. 2015/5373 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-586-k-2015-5373-t-26-10-2015, 14.10.2021.

Gümrük vergileri, tarh edildikleri anda tahakkuk eden ve dolayısıyla *tarha bitişik tahakkuk usulleri*yle tarh edilen bir vergi olarak kurala bağlanmıştır. Bu yönüyle gümrük vergileri ile Vergi Usul Kanunu'ndaki beyannameye dayanan tarh usulü ile tarh edilen vergilerin tarh ve tahakkuk ilişkileri, vergilendirme sürecinde aynı özellikleri göstermekte ve aynı hukukî sonuçları doğurmaktadır.

Durum bu olmakla birlikte, tarh edilen vergi hakkında mükellef ve idare arasında bir uyuşmazlığa ilişkin ***idarî veya yargısal yollara başvurulduğunda ise bu benzerlik kaybolmaktadır.***

Vergi Usul Hukuku'nda, beyanname üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerde, tahakkukun ertelenmesi, engellenmesi, durdurulması, ötelenmesi idarî aşamada mümkün değildir. Bunun tek istisnası, vergi hatasına dayanarak tarh edilecek bir verginin olmadığının ortaya çıkarılması suretiyle tarhiyatın tamamen hukukî varlığına son veren bir düzeltme işlemi tesis edilmesidir. Çünkü bu durumda tarha bağlı olarak henüz hiç ortaya çıkmamış tahakkuk, tarhın yokluğunda hiçbir zaman hukukî varlık kazanamayacaktır.

Ayrıca yine Vergi Usul Hukuku'nda, beyanname üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerde, tahakkukun ertelenmesi kural olarak yargısal aşamada da mümkün değildir. Bu durumun istisnasını da mahkeme tarafından yürütmenin durdurulması kararının alınması oluşturmakta olup bu karar alınmadıkça, ilgili vergi, ödenmesi ya da tahsil edilmesi gereken hâlde olup yargısal denetim aşamasında da tarhın tahakkuk etkisi devam etmektedir.

İlaveten daha önce de değinildiği üzere, beyannameye ihtirazî kayıt konulması da tahakkuka etki etmemekte ve bu kayıt sadece dava açma hakkını saklı tutmaktadır[4567]. Dolayısıyla yer verilen istisnaların olmadığı hâllerde dava konusunu, tahakkuk etmiş tarh oluşturmaktadır; mükellef dava konusu bu vergiyi ödemek ve Devlet de tahsil etmek yükümlülüğü altındadır.

[4567] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 140; Kaşıkçı, **op. cit.,** s. 90; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 144; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.

Diğer taraftan, Gümrük Kanunu düzenlemelerine bakıldığında ise, verginin idarî ya da yargısal bir uyuşmazlık konusu olması hâlinde, Vergi Usul Kanunu uyarınca beyannameye dayanarak tarh edilen vergilerden farklılaştığı; olağan dışı tarh usulleriyle[4568] benzerlik gösterdiği tespit edilmektedir.

Çalışmanın devamında verginin kesinleşmesi ve tahakkuk kapsamında yapılan açıklamalarda detaylı olarak yer verilecek olmakla birlikte; Gümrük Kanunu uyarınca yapılan itiraz, *gümrük vergisi tahakkukuna itiraz* niteliğinde ise de[4569], yapılan idarî itiraz, bu vergilerin tahakkukunu ortadan kaldırmakta ve sadece tahakkuk etmemiş tarh işlemi, idarî kuruluşlar eliyle ve idarî usullerle yapılan denetimi ifade eden[4570] idarî bir denetimden geçmektedir. Bu anlamda *tarh edilen gümrük vergilerine* karşı idarî yollardan bir sonuç alamayan mükellefin 30 gün içinde vergi mahkemesinde dava açması mümkün olabilmektedir[4571]. Bu bağlamda gümrük idaresine ulaşmış olması şartıyla, incelenen itirazın *gümrük vergileri tarhiyatına karşı*[4572] yapılmış olduğu belirtilebilir.

Nitekim Gümrük Kanunu düzenlemeleri incelendiğinde, Kanun'un madde 197/5 ve 198/2 hükümlerinde çok önemli düzenlemeler bulunmaktadır. Her iki düzenleme birlikte değerlendirildiğinde, -verginin tahakkukundan hemen sonra- tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ödenmek zorunda olan gümrük vergilerine karşı Kanun'un 242. maddesi çerçevesinde gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesinin *ödeme süresini keseceği,* ödeme süresinin idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlayacağı; dava açılması hâlinde mahkeme tarafından mükellef aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte *tahsil edilebilir hâle geleceği* kurala bağlanmıştır.

Dolayısıyla idarî itiraza ve idarî davaya konu olan gümrük vergisinde, vergi işleminin infazı (yerine getirilmesi[4573]) mahiyetindeki tahsil işlemi[4574] kesintiye

[4568] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 125.
[4569] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 441.
[4570] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 207.
[4571] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 176.
[4572] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 758.
[4573] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 108.
[4574] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 413.

uğramaktadır. Yani gümrük vergisinin tarhının tahakkuk etmesiyle ortaya çıkan hukukî sonuç yürütülememektedir. Gümrük vergisine yapılan itiraz ve davayla birlikte, tarhın tahakkuk etkisi ortadan kalkmakta ve tahsile sebep olamamaktadır. Bu anlamda gümrük vergilerinde itiraz ve dava açılması, tarhın tahakkuk hukukî etkisini ortadan kaldıracak biçimde kanunî düzenlemelerle kurala bağlanmıştır. Nitekim idarî itirazın reddedilmesiyle birlikte gümrük vergisi tahakkuk hukukî etkisine yeniden kavuşmakla birlikte; mükellefin buna karşı dava açması, yine tahakkukun hukukî varlığına yine son vermektedir.

Nitekim mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı'nda *ihtilaflı tahakkuk* ifadesine yer verilmiş[4575] olup yürürlükteki Gümrük Kanunu düzenlemeleri, tahakkukun itiraz ya da dava açılması suretiyle ihtilaflı hâle gelmesi hâlinde, tarhın tahakkuk hukukî etkisini askıya alacak biçimde düzenlemiştir.

Doktrinde de mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 78. maddesinde düzenlenen sebeplerin *vergi tarh işlemine karşı* yapılan itiraz sebepleri olduğu ileri sürülmektedir[4576]. Başka ifadeyle gümrük uyuşmazlıkları, mezkûr maddede belirtilen *gümrük vergisi tarh işlemlerine karşı* itiraz sebepleridir[4577]. Ancak Gümrük Kanunu ile *gümrük vergilerine itiraz sebepleri* tahdidî olmaktan çıkarılmış ve itiraz edilemeyecek hususlar belirtilerek itiraz mekanizmasındaki itiraz konularına ilişkin kanunî düzenleme sistemi değiştirilmiştir.

Bunun dışında, gümrük vergilerinde zorunlu idarî itirazın kural olması sebebiyle, aslında doğrudan tarh da dava konusu olamamaktadır. Zira idarî dava konusu edilen husus, idarî itiraz sonucunda gümrük idaresince alınan karardır.

Nitekim Danıştay'ın bir kararında Gümrük Kanunu'nun 242. maddesine göre, idarî davaya konu olabilecek işlemin gümrük vergilerine ilişkin ek tahakkuk olmayıp söz konusu ek tahakkuka karşı Kanun'da öngörülen usule göre yapılacak itiraz üzerine,

[4575] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[4576] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 186.
[4577] Kaneti, **Vergi Hukuk,** s. 287.

yine aynı maddede yazılı mercilerce tesis edilecek olumsuz işlem olduğu belirtilmiştir[4578].

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında, Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde, gümrük idaresince kendiliğinden ya da mükellefin ihtirazî kayıtla beyanı üzerine tahakkuk ettirilen vergilerin idarî davaya konu edilmesi için izlenmesi gereken idarî usulün düzenlenmiş olduğu; idarî davaya konu olabilecek işlemin gümrük vergisinin değil, bu vergiye karşı öngörülen usule göre yapılacak itiraz üzerine idarî mercilerce tesis edilecek olumsuz işlem olduğu belirtilmiştir[4579].

Dolayısıyla gümrük vergilerinde ne idarî itirazın ne de davanın konusu, tahakkuk olamamaktadır. İdarî itirazın konusu gümrük vergisi tarhıdır ve bu itirazın reddine yönelik işlem ile birlikte de yine dava konusu kapsamına tahakkuk girmemektedir. Çünkü Gümrük Kanunu'nun ilgili düzenlemeleri uyarınca, vergi mahkemesince incelenen dava konusu, idarece mükellef itirazının reddidir. Ancak yine burada da reddin gerekçeleri bağlamında gümrük vergisinin hesabı olan tarh da denetlenecek olup tarha yönelik yargısal denetimde tarhın hukuka uygun olduğunun ya da olmadığının tespiti, gümrük vergisinin tahakkuk edip etmeyeceğini belirlemektedir.

6.1.3.2.1. Olağan Tahakkukta Dava Konusu

[4578] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 26.03.2014 Tarihli ve E. 2013/446, K. 2014/172 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2013-446-k-2014-172-t-26-3-2014, 10.10.2021.

[4579] **Örnek kararlar için bkz.:**

- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 28.11.2017 Tarihli ve E. 2017/3521 K. 2017/4767 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2017-3521-k-2017-4767-t-28-11-2017, 15.04.2022.
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 28.11.2017 Tarihli ve E. 2017/3520 K. 2017/4766 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2017-3520-k-2017-4766-t-28-11-2017, 15.04.2022.
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 03.11.2017 Tarihli ve E. 2017/1610, K. 2017/4462 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2017-1610-k-2017-4462-t-3-11-2017, 15.04.2022.
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 27.04.2017 Tarihli ve E. 2016/1838, K. 2017/1305 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2016-1838-k-2017-1305-t-27-4-2017, 15.04.2022.

Olağan tahakkukta; yani mükellefin beyanı ile gümrük idarelerince yapılan vergi hesabının örtüşmesi üzerine tarh ve tahakkuk ettirilen gümrük vergilerine karşı yapılacak idarî itiraz ve dava yolu kapalı olmakla birlikte; gümrük beyannamesinin ihtirazî kayıtla verilmiş olması *ile* Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca gümrük vergilerinin kaldırılması veya geri verilmesi talebiyle yapılan başvuruların reddedilmesi, bu durumun istisnasını teşkil etmektedir[4580]. Bu bağlamda olağan tahakkukta da yargı yoluna başvuru yasağı, mutlak bir yasak niteliğinde değildir. Gümrük vergilerine ilişkin bu durumun açıklanmasında da ilga edilen kanunî düzenlemelere öncelikle yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun gerekçesinde, gümrüklerce kabul ve tescil edilen beyannamelerin, gümrük vesaire vergi ve resimlerin tahakkuku bakımından mükellefler için bağlayıcı olacağından dolayı; mükelleflerin beyannamelerindeki beyanların gümrük idareleri tarafından vergi ve resimlere esas tutulmasına karşı itiraz edemeyecekleri ve kıymetin fazla beyan edilmiş olduğu iddiasının tahakkuk memurları tarafından dikkate alınamayacağı ve bu iddiaların incelenip soruşturulamayacağı belirtilmiştir[4581]. Bu kapsamda mezkûr Kanun'un *itiraz yolları ve sebepleri*nin düzenlendiği 76. maddesinde, verginin tahakkukuna beyanın esas tutulduğu hâllerde mükelleflerin eşyanın tahakkuka esas tutulan teknik mahiyet ve vasıflarının tayin ve tespitinde isabetsizlik bulunması ya da kıymeti üzerinden vergilendirilen eşyanın kıymetinin yanlış takdir olunması sebepleriyle itiraz hakkının bulunmadığı kurala bağlanmıştır.

Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun gerekçesinde de mükellef tarafından sunulmuş ve verilmiş bir menşe şahadetnamesi mevcut olup gümrük işlemlerinin de buna uyularak yapılması hâlinde; mükellefe menşei sebebiyle bir itiraz hakkı tanınması yersiz olacağından ve kendisi tarafından verilmiş belgenin kendisini de ilzam edeceğinden dolayı mükelleflerin itiraz haklarının olmadığının kurala bağlandığı belirtilmiş olup bu durum, *mükellefin itiraz hakkı olamıyacağı prensibi* olarak ifade dilmiştir[4582]. Nitekim mezkûr Kanun'un *itiraz sebepleri*nin düzenlendiği

[4580] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 793.
[4581] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[4582] **Bkz.:** TBMM, **1615 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**

78. maddesinde; eşyanın vergi tahakkukuna esas tutulan teknik mahiyet ve niteliklerinin tayin ve tespitinde isabetsizlik bulunması, eşyanın tarifeye tatbik ve temsilinde hata edilmesi, kıymeti üzerinden vergisi hesaplanan eşya kıymetinin yanlış tayin ve tespit olunması, milletlerarası antlaşmaların yanlış uygulanması veya hiç dikkate alınmaması, muaflık hükümlerinin yerine getirilmemiş veya yanlış uygulanmış olması, ağırlık esaslarının uygulanmasında hata yapılması ve eşyanın menşeinin yanlış tespit edilmesi hâllerinde mükelleflerin gümrük vergi tahakkuklarına karşı itiraz edebileceği belirtilmiştir. Ancak, muayene sonucuna göre vergi tahakkukunda ve eşyanın menşei belgelerindeki gibi kabul edildiği hâllerde, mükelleflerin kıymeti üzerinden vergisi hesaplanan eşya kıymetinin yanlış tayin ve tespit olunması ile eşyanın menşeinin yanlış tespit edilmesine karşı itiraz hakkının bulunmadığı; verginin tahakkukuna beyanın esas tutulduğu ve eşyanın menşei belgelerindeki gibi kabul edildiği ve muayene edilmeden gümrük işlemlerinin yapılmış olduğu hâllerde de mükelleflerin eşyanın vergi tahakkukuna esas tutulan teknik mahiyet ve niteliklerinin tayin ve tespitinde isabetsizlik bulunmasına, mükelleflerin kıymeti üzerinden vergisi hesaplanan eşya kıymetinin yanlış tayin ve tespit olunmasına, ağırlık esaslarının uygulanmasında hata yapılmasına ve eşyanın menşeinin yanlış tespit edilmesine itiraz edemeyecekleri kurala bağlanmıştır[4583].

Durum bu olmakla birlikte, mülga 1615 sayılı Kanun'un yürürlükte olduğu dönemde, Danıştay kararında, mükellef tarafından gümrük giriş beyannamesinin tescili sırasında *ihtirazî kayıt konması* hâlinde, itiraz hakkının kullanılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir[4584]. Yine başka bir Danıştay kararında da 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun 79. maddesinde itirazın yapılabileceği 15 günlük süre içerisinde itiraz edilmediğinde ya da beyanname ve sair tahakkuk kağıdı üzerinde yazı ile itirazın bulunmadığı beyan edilen gümrük vergilerinin Kanun'un 87. maddesi hükmü saklı kalmak üzere itiraz yollarına gitmek bakımından kesinleşmiş olacağı, dosyanın

[4583] Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'na dayanılarak hazırlanan mülga 1973 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin *vergi tahakkukuna itiraz-vergi tahakkukuna hangi bakımlardan itiraz edilebileceği*nin düzenlendiği 408. maddesinde de tüm itirazlar bakımından tahdidî hâller belirlenmiş ve ayrıca muayene sonucuna göre vergi tahakkukunda ve eşyanın menşei belgelerindeki gibi kabul olunduğu takdirde, mükellefin maddedeki bazı itiraz sebeplerine dayanarak itiraz etme haklarının olmadığı da belirtilmiştir.
[4584] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 19.11.1992 Tarihli ve E. 1989/3954, K. 1992/5621 Sayılı Karar. Aktaran: Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 379, Dipnot 650.

incelenmesinden gümrük giriş beyannamesi kapsamı gümrük vergisinin tahakkuk ettirildiği ve beyannamenin tahakkuk sütunlarında tahakkukun "itirazını yoktur" şerhi ile verildiği ve herhangi bir ihtirazî kaydın bulunmadığının anlaşıldığı ve bu durumda tahakkukun itiraz edilmeksizin kesinleşmesinden dolayı daha sonra yapılan itiraz üzerine idarece tesis edilen işleme karşı açılan davanın incelenmesinin mümkün olmadığı belirtilmiştir[4585].

Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girmiş olduğu metin[4586] incelendiğinde, Kanun'un 245. maddesinde yükümlülerin gümrük idaresine verdikleri beyanname ve bu beyanname eki bilgi ve belgeler esas alınmak suretiyle kendileri tarafından hesaplanan gümrük vergilerine itirazda bulunamayacakları belirtilmiştir.

Doktrinde de gümrük idaresince tescil edilmiş olan beyannamenin gümrük vergileri yönünden bir üstlenme niteliğinde olduğu ve Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergiler gibi gümrük vergilerinde de *mükellefler kendi beyanlarına itiraz edemezler* kuralının geçerli olduğu ileri sürülmektedir[4587]. Zira Gümrük Kanunu'nun 245. maddesinde yer alan düzenleme olmasa dahi, mükellefin herhangi bir baskı, tehdit ve endişe olmaksızın; yani serbest iradesinin ürünü olan beyanların hukukta yazılı ikrar niteliğinde olmasından dolayı, ikrar sahibinin itiraz etmesinin olanaklı olmadığı belirtilmektedir[4588].

Gümrük Kanunu'nun yürürlükteki metninde ise bu düzenleme bulunmamaktadır. Zira 5911 sayılı Kanun ile Gümrük Kanunu'nun 245. maddesi ilga edilmiştir.

Gümrük vergilerine itirazı sınırlandıran bir hususun, gümrük idaresine dayanmayan; mükellef iradesiyle şekillenen idarî kararlar olduğu ve 5911 sayılı Kanun ile mükelleflerin kendi beyanlarına itiraz edemeyeceğine yönelik net olan

[4585] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 17.06.1998 Tarihli ve E. 1997/4437, K. 1998/2545 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1997-4437-k-1998-2545-t-17-6-1998, 16.06.2021.
[4586] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu.**
[4587] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 235.
[4588] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 444.

düzenlemenin kaldırılması suretiyle, bu durumun tartışmalı bir alana taşındığı ifade edilmektedir[4589].

Öncelikle, gümrük vergilerinde de genel kural, mükellefin kendi beyanı üzerinden idare tarafından tahakkuk ettirilen vergilere karşı itiraz yoluna başvurma imkânının bulunmamasıdır[4590]. Nitekim gümrük vergilerindeki beyanlar, bağlayıcılık esası ile yapılmaktadır[4591]. Durum bu olmakla birlikte; Gümrük Kanunu'nda yukarıda belirtilen kanunî değişiklikten önce, uygulamada, beyanname üzerinden yapılan gümrük vergisi tahakkuklarına karşı itiraz, beyannamenin ihtirazî kayıtla verilmiş olması şartıyla kabul edilmiştir[4592]. Nitekim, Gümrük Kanunu'nun 245. maddesinin yürürlükte olduğu döneme ait bir Danıştay kararında, beyanların mükellefleri bağlamadığından söz edilebilmesi ve beyanın mükellefin iradesi dışında gerçekleştiğinin anlaşılabilmesi için ihtirazî kaydın, beyannamenin tescil edildiği tarihte konulmasının zorunlu olduğu belirtilmiştir[4593]. Dolayısıyla Gümrük Hukuku'nda idarî yargı yoluna taşınabilecek dava konularından birisini de ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine gümrük idaresine yapılan itirazın reddi kararları oluşturmaktadır[4594].

Her ne kadar Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde[4595] yer alan 245. maddesi ilga edilmiş olsa da şu an için yürürlükte olan düzenlemeler uyarınca da doktrinde, beyannameye ihtirazî kayıt konulmaması hâlinde mükelleflerin kendi beyanlarına ilişkin olarak tahakkuk ettirilecek vergilere karşı itiraz yoluna başvuramayacakları belirtilmektedir[4596].

[4589] Selen, **op. cit.,** s. 291-292.
[4590] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 758.
[4591] Arslan, **İhtirazi Kayıt,** s. 37.
[4592] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 443.
[4593] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 21.12.2004 Tarihli ve E. 2004/2341, K. 2004/3554 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2004-2341-k-2004-3554-t-21-12-2004, 19.12.2021. **Ayrıca bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 09.04.2018 Tarihli ve E. 2015/529, K. 2018/2414 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-529-k-2018-2414-t-9-4-2018, 19.02.2022.
[4594] Selen, **op. cit.,** s. 310.
[4595] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu.**
[4596] İnneci, Tosuner, **op. cit.,** s. 407.

Diğer taraftan ise mükellef tarafından gümrük beyannamesinin imzalandığı anda bir itiraz konulmasının mümkün olduğu belirtilmiştir.[4597] Dolayısıyla Gümrük Kanunu'nda hukukî bir temele kavuşturulmayan ihtirazî kayıt müessesesi, uygulama ile yerleşmiş ve böylece gümrük vergilerinde mükellefler beyanlarının bağlayıcılığından kurtularak itiraz yolunu açık tutmaktadırlar[4598]. Bu anlamda Gümrük Kanunu'nda ihtirazî kayıt konulabileceğine ilişkin olarak açık bir düzenleme mevcut değilse de genel uygulamada ihtirazî kayıtla beyan vücut bulmaktadır ve bu kayıt, beyanın bağlayıcılığı hükmünü ortadan kaldırmaktadır[4599].

Anayasa Mahkemesinin bir kararında, beyana dayalı tahakkuklarda mükelleflerin kural olarak bu tahakkuka karşı dava açmalarının gerçekçi olmadığı, mükellefin kamu alacağının doğmadığı görüşünde olması hâlinde beyannamede bulunmayacağı veya beyan ettiği tutarı olması gerektiğini düşündüğü tutar ile sınırlı tutacağı; ancak istisnaî de olsa beyana dayalı olarak yapılan tahakkukların mükellef tarafından dava konusu edilmesinde mükellefin menfaatinin bulunduğu durumların olabileceği, mükellefin kamu alacağının doğup doğmadığı veya miktarının ne kadar olacağı hususları yönünden idareden farklı görüşte olmasına rağmen, sırf ceza veya faiz yüküne maruz kalmamak için beyanda bulunmasının mümkün olduğu ve bu gibi hâllerde tahakkukun mükellefin beyanı üzerine gerçekleşse dahi, buna karşı dava açabilmesinde önemli derecede hukukî yarar bulunduğu ve nitekim beyan üzerine tahakkuk eden vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin -beyannamenin ihtirazî kayıtla verilmesi kaydıyla- dava konusu edilebileceğinin kabul edildiği; beyana dayalı tahakkukun mükellef tarafından dava konusu edilebilmesinde hukukî yarar bulunan diğer bir hâlin de hata bulunması durumu olduğu belirtilmiştir[4600].

Nitekim Gümrük Hukuku'nda itiraz yoluna başvurulabilecek durumlardan birisi de *gümrük beyannamesinin ihtirazi kayıtla verilmesidir*. Bu anlamda ihtirazî kayıtla beyan üzerine gümrük vergisinin tahakkuk ettiği hâllerde, beyan sahibi itiraz

[4597] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 84.
[4598] Selen, **op. cit.,** s. 293.
[4599] Arslan, **İhtirazi Kayıt,** s. 36, 38.
[4600] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 22.07.2020 Tarihli ve 2017/28013 Başvuru No.lu Karar, 01.10.2020 Tarihli ve 31261 Sayılı Resmî Gazete.

hakkını saklı tutmaktadır[4601]. Mükelleflerin gümrük beyannamesini ihtirazî kayıtla vermeleri hâlinde hesaplanan vergiye itiraz edebilecekleri ve bu itirazın ek tahakkuka yapılan itirazla aynı usulde olacağı ileri sürülmektedir[4602]. Bu bağlamda beyannameye ihtirazî kayıt konulmak suretiyle mükellefler; Vergi Usul Hukuku'nda beyannameye dayanan tarh usulünde dava açma hakkını saklı tutarken, Gümrük Hukuku'nda itiraz etmenin yanı sıra; buna bağlı olarak dava açma haklarını saklı tutmaktadırlar.

Danıştay'ın bir kararında mükelleflerin kendi beyanları üzerine tahakkuk eden gümrük vergilerine karşı idarî itiraz yoluna gidilebilmesi ve daha sonra da idarî yargı denetiminin yapılabilmesi için öncelikle, beyannamenin tescil edildiği tarihte, mükellefler tarafından beyannameye ihtirazî kayıt konulması veya bu kaydı içeren dilekçenin anılan tarihte idarenin kaydına girmesi gerektiği belirtilmiştir[4603].

Bir başka Danıştay kararında da gümrük idaresinde tahakkuk ettirilen gümrük vergilerine karşı öngörülen idarî itiraz yolunun kullanılabilmesinin ön koşulunun, beyanın ihtirazî kayıtla yapılmış olması olduğu; bu sebeple ihtirazî kayıt konulmaksızın tahakkuk ettirilen vergilere karşı idarî itiraz yoluna başvurulmasının olanaklı olmadığı belirtilmiştir[4604].

Nitekim Danıştay'ın başka bir kararında da gümrük vergilerinin dava konusu edilebilmesi için, gerekli şartlardan birinin tescili sırasında konulan ihtirazî kayıtla verilen beyannameye dayalı tahakkuk olması gerektiği belirtilmiştir[4605].

[4601] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 759.
[4602] Selen, **op. cit.,** s. 293.
[4603] **Ayrıca bkz.:**
· Danıştay 7. Dairesi, 12.03.2015 Tarihli ve E. 2012/2608, K. 2015/1279 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-2608-k-2015-1279-t-12-3-2015, 19.02.2022.
· Danıştay 7. Dairesi, 02.04.2014 Tarihli ve E. 2010/8251, K. 2014/1805 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-8251-k-2014-1805-t-2-4-2014, 19.02.2022.
[4604] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 10.06.2013 Tarihli ve E. 2009/379, K. 2013/320 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2009-379-k-2013-320-t-10-6-2013, 16.01.2022.
[4605] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 18.04.2013 Tarihli, E. 2009/9515, K. 2013/2028 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-9515-k-2013-2028-t-18-4-2013, 21.11.2021.

Danıştay'ın bir diğer kararında, Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi uyarınca mükelleflerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri için düzeltme ve/veya itiraz yollarına başvurulabilmesi için, ihtirazî kayıtla verilen gümrük giriş beyannamesine dayalı tahakkukun bulunması gerektiği belirtilmiştir[4606].

Danıştay'ın bir başka kararında, idarî itiraz yoluna başvurabilmesi için, mükelleflerin beyanlarının dışında tahakkuk işlemi yapılarak tebliğ edilmesi gerektiği; ancak kendi beyanları üzerine tahakkuk eden gümrük vergilerine karşı idarî itiraz yoluna gidebilmesi için öncelikle, beyannamenin tescil edildiği tarihte, beyannameye ihtirazî kayıt konulması veya bu kaydı içeren dilekçenin aynı tarihte idarenin kaydına girmesi veya iadeli taahhütlü postaya verilmesi gerektiği belirtilmiştir[4607].

Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında da gümrük vergilerinde kural olarak, tescil edilmiş beyannamenin taahhüt niteliğinde olması sebebiyle beyan sahibini bağlayacağı, beyan üzerine tahakkuk ettirilen vergilere karşı itiraz yoluna gidilerek dava açılmasının mümkün olmadığı; ancak, beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmak ve hak arama yollarına başvuru hakkını saklı tutmak amacıyla beyannameye ihtirazî kayıt konulması hâlinde, beyanın serbest irade ürünü olduğu kabul edilemeyeceğinden dolayı, beyan edilen vergilerin iptali istemiyle idarî itiraz yolu tüketilmek suretiyle dava açılmasının mümkün olduğu belirtilmiştir[4608].

Buradan hareketle, itiraz yoluna başvuru yapılmadan dava açılamayacağından dolayı, ihtirazî kayıt konulmayan beyannamelerde mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açamayacakları sonucuna da ulaşılmaktadır. Dolayısıyla Gümrük Kanunu

---

[4606] Aynı kararda, diğer şartın idarece kendiliğinden yapılmış bir ek tahakkuk işlemi olduğu belirtilmiştir. **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 23.05.2012 Tarihli ve E. 2010/609, K. 2012/2444 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2010-609-k-2012-2444-t-23-5-2012, 21.11.2021.

[4607] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 09.04.2018 Tarihli ve E. 2015/529, K. 2018/2414 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-529-k-2018-2414-t-9-4-2018, 19.02.2022.

[4608] **Bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 28.11.2017 Tarihli ve E. 2017/3521 K. 2017/4767 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2017-3521-k-2017-4767-t-28-11-2017, 15.04.2022. **Ayrıca bkz.:** İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 28.11.2017 Tarihli ve E. 2017/3520 K. 2017/4766 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2017-3520-k-2017-4766-t-28-11-2017, 15.04.2022.

uyarınca da mükellefin beyan ettikleri matrahlar üzerinden yapılan tarha karşı dava açmama kuralının istisnasını ihtirazî kayıtla verilen beyannameler oluşturmaktadır.

Burada da tıpkı Vergi Usul Hukuku'nda olduğu gibi, ihtirazî kayıt hususundaki mükellefin tereddüdüne yönelik temelin, ayrıca Gümrük Kanunu'nun *bilgi* kapsamındaki madde 8/1 hükmü olduğu düşünülmekte olup hükümde, kişilerin gümrük idarelerinden gümrük mevzuatının uygulanması hakkında bilgi talep edebileceği belirtilerek bahsi geçen hüküm ile kanun koyucunun, vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından belirsiz ve tereddüt içeren hususlar hakkında mükelleflerin yazı ile açıklama isteyebileceğini kurala bağlayarak mükelleflerin tereddüt yaşayabileceği hususların varlığını kabul etmiştir. Bu anlamda Gümrük Kanunu'nun madde 231/5 hükmünde de gümrük idaresi tarafından yazı ile mükellefe yanlış izahat verilmiş olması hâlinde, maddenin Kanun içindeki kısmında yer alan hükümler uyarınca idarî para cezası ve faizin uygulanmayacağı belirtilmiştir.

Tüm bu açıklamalar ışığında, olağan tahakkukta doğrudan dava açabilmenin iki ön koşulu bulunmaktadır; bunlardan ilki beyannamenin ihtirazî kayıtla verilmesidir[4609]. Gümrük Kanunu'nun madde 242/2 hükmünde, idareye intikal eden itirazların 30 gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edileceği ve madde 242/4 hükmünde de itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idarî yargı mercilerine başvurulabileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda ikinci ön koşul da dava açmadan önce idarî itiraz yoluna başvurulmuş olmasıdır. Dolayısıyla bu iki ön koşul yerine getirildiğinde, olağan tahakkukta tarh işleminin dava konusu edilmesi mümkündür.

Ancak Gümrük Hukuku'nda bir vergi tahakkukunun ihtilaflı hâle gelmesinin çok önemli bir sonucu vardır ki, o da tarhın hukukî etkisi olan bu tahakkuku, ihtilafı çözecek bir karara kadar askıya almasıdır. Dolayısıyla gümrük vergilerinde itiraz konusu daima tahakkuk etmemiş tarh işlemi olmaktadır. Diğer taraftan bir dava açıldığında ise gümrük idaresinin ret kararı dava konusu olmaktadır ve dava açılmakla birlikte yine tarhın hukukî etkisi olan tahakkuk askıya alınmaktadır.

[4609] **Ayrıca bkz.:** Arslan, **İhtirazi Kayıt,** s. 40.

6.1.3.2.2. Ek Tahakkukta Dava Konusu

Gümrük Hukuku'nda idarî yargı yoluna taşınabilecek dava konularından birisi de ek tahakkuk üzerine yapılan itirazın gümrük idaresince reddi kararıdır[4610]. Gümrük vergilerinde, ***ek vergi,*** iki biçimde ortaya çıkabilmektedir. İlki, gümrüklemeden önce mükellefin beyanı üzerine yapılan kontrol sonucunda bir vergi farkının söz konusu olması hâli; ikincisi de gümrüklemeden sonra yapılan kontrol sonucunda bir vergi farkının söz konusu olma hâlidir. Bu iki durumda da ortaya bir gümrük vergisi uyuşmazlığı çıkması söz konusu olabilir ve vergi mahkemesinde dava açılabilmesi için öncelikle itiraza başvurulması gerekmektedir[4611]. Bu bilgiden hareket edildiğinde, gümrük vergilerine karşı yapılacak idarî itirazların, ancak idarenin mükellefin beyanından bağımsız ve tek taraflı olarak yaptığı gümrük vergileri tarhiyatı şeklindeki işlemler için geçerli olduğu şeklindeki görüşte[4612] yer alan ifadelere katılmadığımızı belirtmek isteriz.

Şöyle ki, her şeyden önce, gümrük vergilerindeki tahakkukun da daima idarenin tek taraflı bir vergi hesaplama işlemi ile vergi hukukuna özgü olarak ortaya çıkan bir hukukî sonuç olduğunu belirtmek gerekir. Nitekim, gümrük vergisinin miktarının hesabı, gümrük yetkililerinin yapmak zorunda oldukları bir görev olup bu görevin idare edilenlere (mükelleflere) yaptırılması memurun aslî görevinin idare edilenlere yaptırılması niteliğinde olduğu, 5911 sayılı Kanun ile kaldırılmadan önce, Gümrük Kanunu'nun 245. maddesinde mükellefler tarafından hesaplanan vergiler ve bunlara itiraz edilemeyeceği yönündeki kuralın kamu hukuku ile bağdaşmadığı belirtilmiştir[4613].

Bunun dışında, gümrük temelindeki ek vergi, mükellefin beyanı üzerine yapılan kontrol sonucunda da ortaya çıkabilmektedir[4614]. Bu durumda ise mükellefin beyanından bağımsız bir vergi tarh ve tahakkukunun olduğunu söylemek güçtür. Nitekim bu vergi farkına ilişkin olarak Gümrük Kanunu'nun 234. maddesi uyarınca

[4610] Selen, **op. cit.,** s. 310.
[4611] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 174.
[4612] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 758.
[4613] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 444.
[4614] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 174.

uygulanacak idarî para cezalarının uygulanıp uygulanmayacağını ve hangi tutarda uygulanacağını belirleyen yegâne unsur, mükellefin beyanındaki bilgi ve belgeler ile gümrüğe sunduğu eşyadır.

Bu kapsamda Gümrük Kanunu uyarınca açılacak dava dilekçelerinde, ek tahakkukla ilgili ilk yazının tebliğ tarihi ile idarî itiraz tarihinin de gösterilmesi gerektiği ifade edilmektedir[4615].

Bir önceki başlıkta yer verildiği üzere, olağan tahakkukta doğrudan dava açabilmenin iki ön koşulu bulunmaktadır; ancak ek tahakkukta sadece bir koşul mevcuttur, çünkü ek tahakkukta, ihtirazî kayıt şartı bulunmamaktadır. Nitekim Danıştay'ın bir kararında ihtirazî kayıt konulmaksızın beyan edilen verilere göre yapılan tahakkuka karşı idarî ve yargısal başvuru yolu işletilmeyip ek olarak tahakkuk ettirilen vergiye karşı idarî itiraz yolu izlenilmek suretiyle dava açılmasının bbeyanın bağlayıcılığı ilkesinin beyana dayalı olarak yapılan tahakkuklar için geçerli olduğu; ancak ek olarak tahakkuk ettirilen vergiler için geçerli olmadığı belirtilmiştir[4616].

Diğer taraftan ek tahakkukta da olağan tahakkukta olduğu gibi, Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi uyarınca dava açılmadan önce süresinde itiraz edilmesi gerekmektedir. Nitekim Danıştay'ın bir kararında ek tahakkuka ilişkin düzeltme talebinin reddine dair idarî karara karşı süresinden sonra yapılan itirazın, davalı gümrük idaresince usulen reddedilmeyip esastan incelenmiş olmasının, kanunî süre geçtikten sonra itiraz edilmekle kaybedilen dava hakkını canlandırmayacağı belirtilmiştir[4617].

Gümrük vergilerindeki ek tahakkukta da itiraz konusu daima tahakkuk etmemiş tarh işlemi; yani ek tarhiyat olmaktadır. Ek tahakkukta da yapılan itiraz veya dava ile uyuşmazlık konusu hâline gelen gümrük vergisinin tahakkuku, ihtilafı

[4615] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 114.
[4616] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 31.03.2016 Tarihli ve E. 2013/4223, K. 2016/3656 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2013-4223-k-2016-3656-t-31-3-2016, 25.04.2022.
[4617] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 01.02.2005 Tarihli ve E. 2002/1706, K. 2005/74 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-2002-1706-k-2005-74-t-1-2-2005, 08.03.2022.

çözecek bir idarî ya da yargısal karar alınana kadar askıya alınmaktadır ve dava açıldığında gümrük idaresinin ret kararı dava konusu olmaktadır.

6.1.4. Kamu İcra Hukuku'nda Dava Konusu ve Tahakkuk

Kamu icra hukukundan kaynaklanan uyuşmazlıklar da mevcut olup bunlar, kural olarak vergi yargısında çözümlenmektedir[4618]. Vergi davasının açılabileceği aşamalardan birisi de ***tahsil aşaması***dır[4619]. Bu bağlamda vergi davalarının konularından birisini de *tahsilat işlemlerinde dava konusu* oluşturmaktadır[4620]. Başka bir ifadeyle, vergi davalarının konularından birisi de ***vergilerin zorunlu tahsil aşaması***dır ve vergi alacaklarının tahsiline ilişkin uyuşmazlıklara karşı dava açılması hâlinde, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri uygulanmaktadır[4621].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun ile düzenlenen kamu icra hukukunda, kamu alacağının tahsili amacıyla tesis edilen işlemlerin iptal davasına konu edilebildiği belirtilmektedir[4622]. Dolayısıyla tahsil aşamasında doğan uyuşmazlıklar da mevut olup[4623] tahsil işleminden kaynaklanan uyuşmazlıklar kapsamındaki uyuşmazlık konularından birisi de ihtiyatî tahakkuktur[4624]. Bu aşamada ortaya çıkan uyuşmazlıklar, cebren tahsil sürecine ilişkin olabileceği gibi; güvence önlemlerinin işletilmesinden ve bu kapsamda ihtiyatî tahakkuka dayanan ihtiyatî haciz işlemlerinden de kaynaklanabilir[4625]. Nitekim doktrinde vergi davalarının konuları kapsamında *ihtiyatî haciz ve tahakkukta dava konusu* ele alınmaktadır[4626]. Bu anlamda ihtiyatî tahakkuk işleminin[4627] söz konusu olduğu davalar da vergi mahkemesinin

[4618] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 226.
[4619] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 826.
[4620] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 30.
[4621] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 277. **Ayrıca bkz.:** Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 31.
[4622] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 36.
[4623] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 88.
[4624] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 126; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 222. **Ayrıca bkz.:** Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 91.
[4625] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 220, 226-227.
[4626] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 31.
[4627] **Ayrıca bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 277.

görev alanına girmektedir[4628]. Dolayısıyla Kamu İcra Hukuku'nda tahakkuk temelindeki dava konusunun ayrıca düzenlenerek Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 20. maddesi ile hükme bağlandığı ve bunların, Vergi Usul Hukuku'nda Vergi Usul Kanunu'nun 378. maddesinde *dava konuları* ile Gümrük Hukuku'nda Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde düzenlenen *itiraz konuları*ndan oldukça farklı olduğu görülmektedir.

Aşağıda ***ihtiyatî haciz kararının hukukî sebebi niteliğindeki ihtiyatî tahakkukta dava konusu*** ve ***ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesinde dava konusu*** olmak üzere iki tür dava konusu ele alınacaktır. Her iki dava konusunda da nihaî amacın, tarhın kesin olarak tahakkuk etmesini önlemek olduğu belirtilmelidir.

6.1.4.1. İhtiyatî Tahakkuk Usulünde Dava Konusu

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da bir güvence önlemi olarak düzenlenen ve ilgili kişinin hukukunu etkileyen[4629] ihtiyatî tahakkuk da dava konusu (iptal davası[4630]) olabilmektedir[4631]; başka ifadeyle vergi davasının konularından birisini de *ihtiyatî tahakkuk* oluşturmaktadır[4632].

Ancak burada belirtmek gerekir ki, ihtiyatî tahakkukun hukukî varlığının dayanağını teşkil eden tarhiyat da bir vergi uyuşmazlığı konusu olabilir. Yani bu tarh işlemi hakkında, ihtiyatî tahakkuktan bağımsız olarak bir dava açılmış olabilir. Durum bu olmakla birlikte, ihtiyatî tahakkukun dayanağındaki tarhiyat ister yargı aşamasında olsun ister olmasın; yani tarh işleminin itiraza uğrayıp uğramadığı fark etmeksizin[4633] eğer bir ihtiyatî tahakkuk kararı alınırsa, hukuken cevaz verilen vergiler hakkında ihtiyatî tahakkuk uygulanacaktır[4634].

[4628] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 206. **Ayrıca bkz.:** Üstün, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu,** s. 153.
[4629] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180.
[4630] **Ayrıca bkz.:** Canbazoğlu, Altay, **op. cit.,** s. 203.
[4631] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 277; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180.
[4632] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 179.
[4633] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 91; Şimşek, **op. cit.,** s. 153.
[4634] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 192.

İhtiyatî tahakkukun dava konusu yapılmasında ise buna ilişkin olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da bir şart getirilmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un *ihtiyati tahakkuka itiraz*ın düzenlendiği 20. maddesinde, haklarında ihtiyatî tahakkuk üzerine ihtiyatî haciz uygulananların ihtiyatî tahakkuk sebeplerine ve miktarına, Kanun'un 15. maddesi uyarınca itirazda bulunabilecekleri belirtilmiştir. Bu bağlamda ihtiyatî tahakkuka itirazın şartı, itiraz eden hakkında uygulanan bir ihtiyatî haczin bulunması olup bu itiraz, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ihtiyatî hacze itirazı düzenleyen hükmü doğrultusunda yapılacaktır. İhtiyatî haczin olmadığı hâllerde ise, ihtiyatî tahakkukun sebeplerine ve miktarına itiraz edilmesi, olanaksız hâle gelecektir[4635]. Bu bağlamda mükellef hakkında ihtiyatî haciz uygulanmadığında, mükellefin bunun hukukî sebebi olan ihtiyatî tahakkuku öğrenmiş olması ve gerekmediği hâlde ihtiyatî tahakkukun tebliğ edilmiş olması hâllerinde de ihtiyatî tahakkuka karşı dava açabilmek için, ihtiyatî haczin uygulanmasını beklemesi gerektiği ileri sürülmektedir[4636]. Zira ihtiyatî haciz işleminin hazırlık işlemi olan ihtiyatî tahakkukun, icraî bir işlem olmadığı ifade edilmektedir[4637]. Nitekim Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı'nda özel madde gerekçesinde, mükellefin ihtiyatî tahakkukun sebebine itiraz ederek ihtiyatî haczin kaldırılmasını isteyebileceği belirtilmiştir[4638].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 15. maddesinde *ihtiyati hacze itiraz* düzenlenmiş ve haklarında ihtiyatî haciz uygulanan kişilerin, haczin uygulanması ya da gıyapta haciz yapıldı ise haczin tebliği tarihinden itibaren 15 gün içinde alacaklı tahsil dairesine ait itiraz işlerine bakan vergi itiraz komisyonu nezdinde ihtiyatî haciz sebebine itiraz edebilecekleri belirtilmiştir. Ancak burada da ihtiyatî hacze itiraz edilebileceği şeklinde bir düzenleme bulunmakta ise de bu düzenleme de dava açmaya ilişkindir[4639]. Nitekim, 2576 sayılı Kanun'un 13. maddesinde, vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu mahkemelerin görev

[4635] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 89.
[4636] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 127.
[4637] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 193.
[4638] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[4639] Şimşek, **op. cit.,** s. 164.

alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan *itiraz* deyiminin vergi mahkemesinde dava açılması anlamını taşıdığı kurala bağlanmıştır[4640].

Doktrinde de *ihtiyati hacze karşı dava açılması*[4641] ya da *ihtiyati tahakkuka karşı dava açılması*[4642] başlıklarıyla incelenmekle birlikte; hakları veya mal varlıkları üzerine ihtiyatî tahakkuka dayalı olarak ihtiyatî haciz konulması hâlinde ilgililer, ihtiyatî tahakkuk sebep ve miktarlarına karşı vergi mahkemesinde dava açabilmektedir[4643]. Başka bir deyişle, bir dava konusu olabilen[4644] ihtiyatî haczin uygulanması ile birlikte; ihtiyatî tahakkuk da ihtiyatî haciz gibi dava konusu olabilmektedir[4645]. Bu bağlamda vergi davasının konularından birisini, ihtiyatî tahakkuka dayanan ihtiyatî haciz uygulaması oluşturmaktadır[4646].

İhtiyatî hacze itiraz, haczin uygulanması ya da gıyapta yapılmış ise tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde vergi mahkemesinde dava açarak yapılmaktadır[4647]. Dolayısıyla vergi mahkemelerinde açılan davanın ihtiyatî tahakkuk ve ardından gelen ihtiyatî hacze karşı açılması hâlinde, yargısal sürelerden *15 günlük dava açma süresi* geçerli olacaktır[4648].

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, ihtiyatî tahakkukun ihtiyatî hacze karşı açılan davada dava konusu edilmesinin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca bir zorunluluk olduğu görülmektedir; ancak burada ihtiyatî tahakkuk üzerine uygulanan bir ihtiyatî haciz bulunduğundan dolayı, hukukî sebebi teşkil eden ihtiyatî

[4640] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 373, Dipnot, 597.
[4641] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 196. Doktrinde ayrıca bu konunun *ihtiyati hacze itiraz* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 74; *ihtiyati hacze dava* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 108; *dava açma* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 373.
[4642] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 204. Doktrinde ayrıca bu konunun *ihtiyati tahakkuka itiraz* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 89; *ihtiyati tahakkuka dava* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 126; *ihtiyatî tahakkuka dayanan ihtiyatî haciz işlemine karşı dava açılması* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654; *dava açma* olarak ele alındığı eser için **bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 375.
[4643] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 89; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 212.
[4644] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180.
[4645] Eserde itiraz edilebileceği belirtilmişse de 2576 sayılı Kanun düzenlemeleri gereğince bu durum, dava açabileceği şeklinde ifade edilmiştir. **Bkz.:** Demirkan, **op. cit.,** s. 123.
[4646] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 827; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 92.
[4647] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 75.
[4648] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 169.

tahakkuktur. Bu anlamda kanun koyucu, burada dava edilebilirliği; aslında ihtiyatî tahakkukun konu unsurunu oluşturan ihtiyatî hacze karşı dava açılması ve ayrıca açılan davada ihtiyatî tahakkukun sebepleri ve miktarının da hukuka aykırılığının belirtilmesini bir şart olarak kurala bağlamıştır. Varılmak istenen sonuç şudur ki, daha önce değinildiği üzere, Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda düzenlenen tahakkuk doğrudan dava konusu olamamakta ise de tarha bağlı olarak, mahkeme kararının akıbetinden etkilenmektedir. Kanaatimizce, ihtiyatî tahakkukta da durum bundan farklı değildir. Nitekim, ihtiyatî tahakkukun sebepleri, vergi icra hukukuna özgü olarak Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ve dolayısıyla Vergi Usul Kanunu ile Gümrük Kanunu'nda yer almayan sebepler olmakla birlikte; aslında bunlar, vergi tarhının, yani verginin hesaplanmasının sebeplerini oluşturmaktadır.

Nitekim doktrinde de bu kanunî düzenlemenin ihtiyatî tahakkuka bağlı kamu alacağının geçici olarak hesaplanmış olmasıyla açıklanabileceği ifade edilmektedir[4649].

Yine, ihtiyatî tahakkukun miktarına yönelik itiraz, temelindeki tarha, yani verginin hesabına ilişkin bir itirazdır. Bu anlamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ihtiyatî tahakkuka ilişkin vergi uyuşmazlıkları, temelindeki tarhtan kaynaklanmaktadır.

Bunun dışında ihtiyatî tahakkukun miktarına itiraz yapılabilmesi için, ihtiyatî haczin tahakkuku itibariyle kesinleşmiş bir kamu alacağı ile ilgili olmaması gerektiği de belirtilmektedir[4650]. Dolayısıyla ihtiyatî tahakkuk hâllerinde davanın geçici tahakkuk miktarına yöneltilmesi gerektiği; verginin kesinleşmiş olduğu hâllerde artık tahakkuk miktarının dava konusu edilemeyeceği ileri sürülmektedir[4651]. Bu bağlamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Kanunu hükümleri dairesinde sadece geçici

[4649] Şimşek, **op. cit.,** s. 166.
[4650] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 212.
[4651] Şimşek, **op. cit.,** s. 166.

tahakkukların dava konusu olması söz konusudur[4652] ve bu sebeple, *ihtiyatî tahakkuk usulünde dava konusu* olağan tahakkukun gerçekleştirilmediği hâllerle sınırlıdır.

6.1.4.2. İhtiyatî Tahakkukun Düzeltilmesi Usulünde Dava Konusu

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesinin devamında da itirazlı tarhiyatın söz konusu olduğu hâllerde ihtiyatî tahakkukun düzeltilebilmesi için ya bu kesinleşmenin gerçekleşmesi ya da yargı yoluna başvuruldu ise buna yönelik olarak nihaî bir kararın çıkmış olması gerektiği belirtilmiştir.

İhtiyatî tahakkuku gerçekleştirilmiş vergiler, ikmalen, re'sen veya idarece tarh usulleriyle tarh edilmiş vergiler olabilmektedir. *Dava konusu yapılması söz konusu olacak tarhiyatlarda* vergiler, ihbarname esasında mükellefe tebliğ edilmektedir. Bu duruma ilişkin olasılıklar göz önüne alındığında, mükellefin bu tarhiyatı vergi mahkemesinde dava konusu etmesi söz konusu olabilmektedir[4653]. İkmalen veya re'sen ihtiyatî tahakkuk yapılan bu hâllerde, vergi mahkemesinde dava açmak suretiyle bir uyuşmazlık yaratılabilmektedir. Ayrıca bu süreçte, henüz dava açma süresi bitmemiş olabileceği gibi, vergi tarhının tebliği de yapılmamış olabilmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki, vergi mahkemesinde dava açılması hâli de dâhil olmak üzere, bir sonuç alınıncaya kadar ihtiyatî tahakkuk uygulanabilecek olup bu hâllerde ihtiyatî tahakkuk ile kesin tahakkuk arasında herhangi bir farklılık bulunmamaktadır[4654]. Bu durumda matrahı belli olan ve ancak kesin olarak tahakkuk ettirilmemiş bir alacak mevcuttur ve bunlar hakkında ihtiyatî tahakkuk uygulanmaktadır[4655].

Öncelikle doktrinde, *yapılan tahakkukun idarî davaya konu edilmesinden*[4656] bahsedilmişse de bu görüşe katılmadığımızı belirtmek gerekir. Zira kanaatimizce, burada ihtiyatî tahakkukta olduğu gibi tarha bitişik bir tahakkuk usulü

[4652] Tombaloğlu, **op. cit.,** s. 80.
[4653] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 210.
[4654] Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[4655] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204.
[4656] Eserde, aynı kısmın devamında yapılan açıklamalarda ayrıca *vergi tarhiyatına karşı açılan davalar* temelinde izah yapılmış olup bu konuda benzer görüşü paylaştığımız belirtmek gerekmektedir. **Bkz.:** Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 125.

öngörülmemiştir. Nitekim, çalışmada daha önce incelendiği üzere, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergiler, tarha bitişik olmayan tahakkuk usulüyle tahakkuk ettirilmektedir. Yani burada tarh işlemi mevcut olup bu tarhiyata dayanarak ihtiyatî tahakkuk yapılmışsa da henüz kesin tahakkuk hukukî etkisine kavuşmamıştır. Nitekim Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/1 hükmünde ihtiyatî tahakkuka ilişkin düzeltmenin, alacağın özel kanununa göre *tahakkukundan*/özel kanununa dayanan *tahakkuktan* sonra yapılabileceği ve madde 19/2 hükmünde de tahakkukun değil; *tarhın itirazlı olmasından* bahsedilmektedir. Zaten kanun koyucu da yerinde bir şekilde, tarh üzerindeki uyuşmazlığın halledilmesi suretiyle, verginin tahakkukunun beklenmesi gerektiğini öngörmüştür.

Bu açıklamalar ışığında, ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi kapsamındaki itirazlı tarh bağlamındaki dava konusu, henüz kesin olarak tahakkuk etmemiş; ancak ihtiyaten tahakkuk ettirilmiş vergi ile cezalardır. Dolayısıyla dava konusu da ihtiyatî tahakkuk ya da kesin tahakkuk değil; ihbarname ile mükellefe tebliğ edilen tarh işlemidir.

6.2. Hukuka Uygunluk Karinesi ve Tahakkuk

Doktriner ve içtihadî bir ilke olan hukuka uygunluk karinesi, Türk Vergi Hukuku'nda da tahakkukun tarh ile hukukî bağlantısının ortaya konulması açısından büyük önem arz etmektedir. Çalışmanın bu kısmında öncelikle hukuka uygunluk karinesi hakkında genel bilgiler verildikten sonra; bu karine, Vergi Usul Hukuku, Gümrük Hukuku ve Kamu İcra Hukuku yönüyle ele alınacaktır.

6.2.1. Hukuka Uygunluk Karinesi

Hukuka uygunluk karinesi[4657]**,** idare hukuku doktrininde, idarî işlemlerin özelliklerinden biri olarak belirtilmektedir[4658].

İdarî işlemler, araya hukuka uygun olduklarını tescil ve teyit eden bir yargı kararı girmeden uygulanabilir olma özelliğine sahiptir[4659]. Bu bağlamda otomatik olarak kazanılan[4660] hukuka uygunluk karinesi, idarenin tek taraflı işlem yapabilme yeteneğinin kuramsal başka bir ilke ile tanımlanması gerekliliğini karşılamaktadır[4661]. Bu karinenin sonucudur ki, idarî işlemler yönelmiş olduğu kişi ya da şeylerin hukukî durumlarında değişiklik yapan hukukî etkiye sahiptir[4662]. Dolayısıyla, idarî işlemin icraî nitelikte olması aksi ispat edilinceye hukuka uygun kabul edilmesini gerektirmektedir[4663]. Zira hukuka uygunluk karinesinden kaynaklandığı üzere, idarî işlemin sonuçları derhâl doğmaktadır[4664]. Bu bağlamda icraî özelliğe tekabül eden bu özellik dolayısıyla idarî işlemlerin hukuka uygun olduklarına dair herhangi bir mahkeme kararına ihtiyaç bulunmamaktadır[4665]. Başka ifade ile hukuka uygunluk karinesinin varlığı için, salt idarî işlemin tesis edilmiş olması kâfidir[4666].

[4657] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 321; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 409; Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 395; Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 781; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 255. Hukuka uygunluk karinesinin doktrinde ayrıca, *sıhhat ve muteberiyet karinesi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 220; *uygunluk varsayımı ve karinesi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 94; *hukuk alanında kanunîlik karinesi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 415; *kanunilik karinesi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Özay, **op. cit.,** s. 406-407; *hukuka ve mevzuata uygunluk karinesi* olarak ifade edildiği eser için **bkz.:** Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 85-86.

[4658] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 321; Atay, **İdare Hukuku,** s. 451-453; Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 781-784; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 255-256. Doktrinde, idarî kararların özelliklerinden birisinin "hukuka uygunluk" karinesi taşımaları olduğu belirtilmektedir. **Bkz.:** Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 395. Yine doktrinde, bireysel idarî işlemlerin (idarî kararların) özelliklerinden birisinin *hukuka uygunluk karinesinden yararlanma* olduğu belirtilmektedir. **Bkz.:** Günday, **op. cit.,** s. 125-126. Doktrinde ayrıca, idarenin tek taraflı işlemler bakımından bir üstünlüğe, kamu gücüne sahip olduğunun göstergesinin tesis ettiği tek taraflı işlemin/tek başına verdiği kararın hukuka ve mevzuata uygun olduğu karinesi olduğu iler sürülmektedir. **Bkz.:** Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 85-86.

[4659] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 409.

[4660] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 86.

[4661] Özay, **op. cit.,** s. 406.

[4662] Atay, **İdare Hukuku,** s. 451.

[4663] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 321.

[4664] Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 781.

[4665] Günday, **op. cit.,** s. 125; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 91.

[4666] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 86-87.

Ayrıca hukuka uygunluk karinesi mevcut olduğu sürece, icraî kararın yürütülmesi bir gerekliliktir[4667]. Zira idarî işlemler tesis edildikleri andan itibaren icraî niteliktedir ve hukuka uygunluk karinesinden faydalanırlar[4668].

Her idarî karar, ilgililerin riayetini zorunlu kılan bir husus olarak hukuka uygun farz edilir[4669]. Buradan hareketle, hukuka uygunluk karinesinden yararlanan idarî işlemlerin kanunî dayanağının bulunduğu ve hukuka uygun olduğu kabul edilmektedir[4670]. Durum bu olmakla birlikte, kendiliklerinden yürütülme özelliğini haiz bu idarî işlemlerin hukuka uygun olması da gerekmemektedir[4671]. Bu sebeple hukuka uygunluk karinesi özelliğini haiz olan idarî işlemi tesis eden idarenin, bu karine sebebiyle kendi kararının hukuka uygunluğunu ispat etmek gibi bir yükümlülüğü bulunmamaktadır[4672]. İdarî işlemin hukuka aykırılığının iddiası ilgili tarafından yapılması[4673] ve bu karinenin aksinin ilgili tarafından ispatlanması gerekmektedir[4674]. Ancak, ilgilisine tebliğ edilmiş olan idarî işlem hakkında dava açma süresi içerisinde dava açılmaması hâlinde ise artık hukuka uygunluk karinesinin aksinin iddia ve ispatı da söz konusu olmamaktadır[4675]. Dolayısıyla, kanunda belli edilen süreler içerisinde ilgililerce idarî işlemin itiraz ve tartışma konusu yapılabilmesi mümkündür[4676].

Hukuka uygunluk karinesi, tesis edilen idarî işleme karşı başvuru yollarının harekete geçirilmesi ya da dava açılması hâlinde otomatik olarak ortadan kalkmamaktadır[4677]. Dava açılsa da idarî işlemin uygulanabilir olma özelliği devam etmektedir[4678]. Bu bağlamda her ne kadar idarî işlemler, ilgililerce itiraz ve tartışma

---

[4667] Metin Kıratlı, "Yürütmenin Durdurulması", **S.B.F.D.,** Cilt: XXI, Sayı: 4, 1966, ss. 173-196, s. 176.
[4668] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 409.
[4669] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 395.
[4670] Atay, **İdare Hukuku,** s. 451; Özay, **op. cit.,** s. 407. **Ayrıca bkz.:** Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 321.
[4671] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 678.
[4672] Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 782; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 255; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 86.
[4673] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 216.
[4674] Atay, **İdare Hukuku,** s. 451; Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 782; Özay, **op. cit.,** s. 407; Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 216.
[4675] Atay, **İdare Hukuku,** s. 452.
[4676] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 395.
[4677] Atay, **İdare Hukuku,** s. 452.
[4678] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 413.

konusu yapılabilirse de bu imkân, idarî işlemin etkisini göstermesini engellememekte ve geciktirmemektedir[4679]. Dolayısıyla salt hukuka aykırılıklarının ileri sürülmesi, idarî işlemlerin icraîliğini etkilememektedir[4680]. Bu bağlamda idarenin tesis ettiği idarî işlem, yapılan başvuru üzerine ya da idare tarafından geri alınıncaya/kaldırılıncaya kadar[4681] yahut aksi mahkeme kararıyla tespit edilmedikçe hukuka uygun olarak kabul edilmektedir[4682]; başka ifade ile idarî yargı yerlerince dava konusu yapılıp iptal edilmek suretiyle hukuk aykırılığı ispat edilmediği sürece idarî işlemler geçerli ve sağlıklı addedilmektedir[4683]. Bu bağlamda aksi mahkeme kararıyla sabit olana kadar bir idarî işlemin hukuka uygun kabul edilmesi de *idarî işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanması* olarak ifade edilmektedir[4684].

6.2.2. Vergi Usul Hukuku'nda Hukuka Uygunluk Karinesi ve Tahakkuk

Mükellefin iradesi ile belirlenen matrah üzerinden yapıldığı beyannameye dayanan tarh usulü ile yapılan tarh işlemi ile doğrudan idare tarafından tespit ya da takdir edilen değerler üzerinden elde edilen matraha göre tarh işleminin yapılmasının hukukî anlamda farklı sonuçlar doğuracağı; zira tarh tespit usullerine göre işlemlerin geçireceği hukukî aşamalar ve etkiler bakımından önemli farklılıklar bulunduğu ileri sürülmektedir[4685].

Vergi Usul Kanunu'na tabi vergiler açısından durum değerlendirildiğinde, tarha bitişik olmayan tahakkuk usullerinde; yani ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilen vergilerde oldukça önemli hukukî bir sistemin benimsendiği söylenebilir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Hukuku'nda beyan usulünde, mükellef tarafından beyan edilen matrahın doğru olduğu kabul edilmektedir ve bu

[4679] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 395.
[4680] Günday, **op. cit.,** s. 126.
[4681] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 321.
[4682] Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 255; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 86.
[4683] Özay, **op. cit.,** s. 407.
[4684] Atay, **İdare Hukuku,** s. 451.
[4685] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

durum, ***doğruluk karinesi*** olarak ifade edilmektedir[4686]. Başka bir ifadeyle beyannameye dayanan tarhiyatta mükellef ya da sorumlunun beyanı açısından adi kanunî karine niteliğindeki ***ilk bakışta doğruluk karinesi***nin geçerli olduğu belirtilmektedir[4687]. Nitekim tahakkukun da gerçekleştiği kabul edilmiş vergi alacaklarına tekabül ettiği olup vergi ilişkisinin tarafları bakımında bir anlamda ***karine*** olarak, vergi alacağının gerçekleştiğinin kabulü anlamına gelmekte olduğu ifade edilmektedir[4688]. Buna koşut olarak, vergi hukuku ilişkisi içerisinde, tarh işlemindeki doğruluk karinesinin dayanağının, verginin tahakkuk ettirilmesi olduğu düşünülmektedir.

Doktrinde tarh işleminin hukuka uygunluk karinesinden yararlanmakla birlikte; kesin olmayan ve tereddütlü olan bir vergi alacağı-borcu ortaya çıkmakta olduğu belirtilmektedir[4689].

Ancak aksi yöndeki bir görüş olarak belirtildiği üzere, tarh eden verginin hemen ödenmemesini kabul etmek, verginin ödenmesinde koşul olarak tahakkuk aşamasını gerekli görmek durumunda, Türk Vergi Sistemi'nde tahakkuk etmeyen tarh işleminde, hukuka uygunluk karinesi değil; ***hukuka aykırılık karinesi*** asıl tutulmuş olmaktadır[4690]. Doktrindeki bir diğer görüşte de temel hak ve özgürlüklere yönelik etkileri dikkate alındığında vergi ilişkisinde, beyannameye dayanan tarhiyat dışındaki idarenin tek taraflılık nitelik taşıyan tarhiyatlarında, hukukî bir koruma alanı oluşturulduğu ve idarî işleme temel esprisini kazandıran ***hukuka uygunluk karinesinin askıya alınmış olduğu*** ileri sürülmektedir[4691].

Kanaatimizce de ödenmesi gereken vergi miktarı hakkındaki tereddüdün giderilmesi ve tarhın tamamlanarak kesinleşmesini tahakkuk sağlamaktadır ve tahakkuk ettirilmemiş bir tarh, tahakkuk edene kadar hukuka uygunluk karinesinden yararlanmamaktadır. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu düzenlemelerinde tahakkuk

[4686] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 102.
[4687] Erdem, **Hatalı Beyanın Sonuçları,** s. 127; Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[4688] Taşdelen, **op. cit.,** s. 285, 303, 308.
[4689] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku** s. 181, 206-207.
[4690] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242.
[4691] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

hukukî etkisine kavuşmamış bir tarh, ***tarhiyatların kanuniliği karinesi***ne[4692] tabi değildir.

Tarh[4693] ve tahakkuk[4694]**, *tek taraflılık özelliğini*** haizdir. Ancak idarenin tek taraflı işlem yapabilme yeteneğinin kuramsal başka bir ilke ile tanımlanması gerekliliğini karşılayarak[4695] araya hukuka uygun olduklarını tescil ve teyit eden bir yargı kararı girmeden uygulanabilir olma özelliğini[4696] veren hukuka uygunluk karinesinin tahakkuk etmemiş bir tarh işlemi için öngörülmediği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla burada hemen belirtilebilir ki, Türk Vergi Hukuku'nda ***tahakkukun hukuka uygunluğu karinesi*** esastır.

Bu bağlamda idarî yargı yerlerince dava konusu yapılıp iptal edilmek suretiyle hukuka aykırılığı ispat edilmediği sürece idarî işlemlerin geçerli ve sağlıklı olması[4697]; Vergi Usul Hukuku'nda tebliğ yoluyla tahakkuk usulünün etkin kılındığı tarh işlemleri için öngörülmemiştir. Aksine bu tarhiyatlar, tesis edildiği anda geçersiz ve sağlıksız olması varsayımı altındadır.

Hukuka uygunluk karinesinin varlığı için, salt idarî işlemin tesis edilmiş olması yeterlidir[4698] ve hukuka uygunluk karinesinden kaynaklandığı üzere, idarî işlemin sonuçları derhâl doğmaktadır[4699]. Ancak tarh işlemi, tesis ve tebliğ edilmesine rağmen; tahakkuk ettirilene kadar uygulanma kabiliyetine sahip değildir ve kendinden beklenen hukukî sonuçları hemen doğmamaktadır. Bu kapsamda Vergi Usul Hukuku'nda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle yapılan tarhiyatın hukuka uygun kabul edilmesindeki şartlardan birisi, 30 günlük dava açma süresinin dava açılmaksızın geçirilmesidir.

[4692] Terminolojik kulanım için **bkz.:** Doğrusöz, **Vergilendirme,** s. 17.
[4693] Ağar, **op. cit.,** s. 292; Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 55; Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 157; Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1278; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 354-365; Günday, **op. cit.,** s. 122; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 317; Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 156; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 84, 94; Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1646; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 116; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[4694] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1646.
[4695] Özay, **op. cit.,** s. 406.
[4696] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 409.
[4697] Özay, **op. cit.,** s. 407.
[4698] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 86-87.
[4699] Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 781.

Bir işleme karşı dava açılması da bu işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden faydalanmalarını engellememektedir[4700]. Ancak tebliğ edilen tarhiyata karşı dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açılması hâlinde, zaten idarî aşamada yürütmesi durmuş olan bir tarh işleminin mevcut olduğu ve dava açılmakla birlikte, dava açılırken geçerli olan bu hukukî durumun muhafazasına devam edildiği düşünülmektedir. Nitekim dava açıldığında da tarh işleminin yürütülmesinin durdurulmasına devam edilmektedir ve dolayısıyla tarhiyata karşı dava açılmış olmasının, bu işlemin hukuka uygunluk karinesinden faydalanmasını engellemeye devam ettiği değerlendirilmektedir.

Vergi Usul Hukuku'nda tahakkuk ettirilmemiş bir tarh işlemi, araya hukuka uygun olduklarını tescil ve teyit eden bir yargı kararı girmeden uygulanabilir olma özelliğine[4701] sahip değildir. Yine tahakkuk ettirilmemiş bir tarh işleminde, bir idarî işlemin icraîliğinden kaynaklanan hukuka uygunluk karinesinden faydalanma özelliği dolayısıyla hukuka uygun olduklarına dair herhangi bir mahkeme kararına ihtiyaç bulunmama[4702] değil; aksine bir ihtiyaç bulunmaktadır. Dolayısıyla Vergi Usul Hukuku'nda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle yapılan tarhiyatın hukuka uygun kabul edilmesindeki şartlardan bir diğeri de tarhiyatın uygulanabilir hâle gelmesini; yani tahakkuk ettirilmesini temin eden, vergi mahkemesi tarafından işlemin hukuka uygun olduğunu tescil ve teyit eden bir yargı kararıdır.

Bunun dışında, idarî işlemin icraî nitelikte olması aksi ispat edilinceye hukuka uygun kabul edilmesini gerektirmektedir[4703]. Ancak tebliğ edilen tarh işlemi ise aksi ispat edilinceye kadar hukuka uygun sayılmamaktadır. Bu bağlamda verginin tahakkuk etmedikçe ödenmemesi esasının yanı sıra; tahakkuk etmemiş tarhiyatın tereddütlü borç niteliğinin en açık göstergelerinden bir diğerinin bu tarh işlemine karşı dava açılması hâlinde de mahkeme tarafından bir karar alınana kadar hukuka aykırılık karinesinin geçerli olmasıdır.

[4700] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 409.
[4701] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 409.
[4702] Günday, **op. cit.,** s. 125; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 91.
[4703] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 321.

6.2.3. Gümrük Hukuku'nda Hukuka Uygunluk Karinesi ve Tahakkuk

Vergi Usul Hukuku'nda tahakkukun anlamı ne ise, Gümrük Hukuku'nda da tahakkuk aynı anlamı ihtiva etmektedir. Vergilendirme süreçlerinin farklı olması; başka bir ifadeyle Gümrük Hukuku'nda tahakkuk usulünün Vergi Usul Hukuku'nda düzenlenen tahakkuk usulünden farklı olması, tahakkukun hukukî işlevlerini etkilememektedir. Bu farklılık, sadece, bir verginin tarhının tahakkuk ettirilmesi bağlamında önem taşımaktadır.

Gümrük vergileri, istisnasız bir biçimde tarh edilmekle tahakkuk hukukî etkisine kavuşan vergilerdir. Bu bağlamda gümrük vergilerinde tarh işlemi, daima tamamlanmış bir işlem niteliğindedir. Bu sebeple, gümrük vergilerinde tarhiyat, kendisinden beklenen tüm hukukî etkileri doğurmakla, hukuka uygun şekilde uygulanabilir hâldedir. Ancak kanun koyucu, Gümrük Hukuku'nda gümrük vergileri açısından hukuka uygunluk karinesini diğer idarî işlemlerden farklı kılan düzenlemeler de öngörmüştür.

Gümrük Hukuku'nda istisnasız bir şekilde tarhın tahakkuk etmesi, gümrük vergilerindeki hukuka uygunluk karinesi hususunu, Vergi Usul Hukuku'ndaki tarh edilmekle tahakkuk etmeyen ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri ile tarh edilen vergilerden farklı kılmaktadır. Zira bir önceki başlıkta belirtildiği üzere, vergi hukukunda tebliğ edilen tarh işlemi; henüz idarî aşamada dahi hukuka uygunluk karinesinden faydalanmamaktadır. Yani bu tarh işlemleri tahakkuk ettirilmediğinden dolayı, tesis edilmekle birlikte hukuka uygunluk karinesinden faydalanamazlar. Gümrük Hukuku'ndaki vergilerin tarh işlemleri ise tesis edildikleri anda hukuka uygunluk karinesinden faydalanmaktadır.

Bir işleme karşı dava açılması, bu işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden faydalanmalarını engellememektedir[4704]. Ancak gümrük vergilerinde tarhiyata karşı

[4704] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 409.

idarî olarak itiraz edilmekle veya dava açılmakla, tarhın tahakkuk hukukî etkisi askıda geçerli olmakta ve hukuka uygun olduğu yönündeki karinesi kaybolmaktadır.

Dolayısıyla idarenin tesis ettiği idarî işlemin yapılan başvuru üzerine ya da idare tarafından geri alınıncaya veya kaldırılıncaya kadar[4705] yahut aksi mahkeme kararıyla tespit edilmedikçe hukuka uygun olarak kabul edilmesi[4706] şeklindeki doktriner ve içtihadî kural, Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 ve 198/2 hükümlerinde aksi yönde düzenlenmiştir.

Hukuka uygunluk karinesinin bir sonucu olarak tesis edilen idarî işleme karşı başvuru yollarının harekete geçirilmesi ya da dava açılması hâllerinde otomatik olarak ortadan kalkmaması[4707], itiraz ve tartışma konusu olmasının bir idarî işlemin etkisini göstermesini engellememesi ve geciktirmemesi[4708], *gümrük vergileri için geçerli değildir.*

İdarî işlemlerin hukuka uygun olduklarına dair herhangi bir mahkeme kararına ihtiyaç bulunmamakta[4709] ise de gümrük vergilerinin itiraz ya da dava temelinde bir uyuşmazlığa konu olmaları hâlinde, verginin tarhı, araya hukuka uygun olduklarını tescil ve teyit eden bir yargı kararı girmeden uygulanabilir olma özelliğini ifade eden hukuka uygunluk karinesini[4710] taşımamaktadır. Dolayısıyla Gümrük Kanunu'nun Kanun'un madde 197/5 ve 198/2 hükümleri uyarınca, uyuşmazlık konusu olmuş olan gümrük vergilerinde de tıpkı Vergi Usul Kanunu kapsamında ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilen vergilerde olduğu gibi, ***hukuka aykırılık karinesi esas tutulmuştur.***

6.2.4. Kamu İcra Hukuku'nda Hukuka Uygunluk Karinesi ve Tahakkuk

Tahsil işlemleri, hukuka uygunluk karinesinden faydalanmakta olduğundan dolayı, tahsil işlemleri kapsamındaki uygulamalara karşı dava açılması hâlinde

[4705] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 321.
[4706] Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 255; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 86.
[4707] Atay, **İdare Hukuku,** s. 452.
[4708] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 395.
[4709] Günday, **op. cit.,** s. 125; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 91.
[4710] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 409.

işlemlerin yürütülmesi kendiliğinden durmamakta olup bunun mahkemeden talep edilmesi, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda öngörülen diğer şartların da gerçeklemesi ve mahkeme tarafından da bu yönde bir karar verilmesi gerekmektedir[4711]. Bu anlamda tahsilat işlemleri kapsamında olan ihtiyatî tahakkuk ve bu karara istinaden uygulanan ihtiyatî haciz işlemlerine karşı açılan iptal davaları, bu bunların yürütülmesini durdurmamaktadır[4712]. Dolayısıyla Kamu İcra Hukuku'nun müessesesi olan ihtiyatî tahakkuk, Vergi Usul Hukuku ve Gümrük Hukuku'ndan farklı olarak, her koşulda hukuka uygunluk karinesinden faydalanmaktadır.

6.3. Yürütmenin Durdurulması ve Tahakkuk

Yürütmenin durdurulması müessesesinde tartışılan temel konulardan birisi de *vergi uyuşmazlıklarında yürütmenin durdurulması[4713], vergi davalarında yürütmenin durdurulması[4714]* olup bu müessese, vergi hukukunda tarh ve tahakkuk arasındaki farklardan birini oluşturmaktadır. Bu önemli özelliği sebebiyle, yürütmenin durdurulması müessesesinin detaylı olarak ele alınmasında fayda görülmektedir.

Bu noktada belirtmek gerekir ki, hak aramanın bir yolu olan[4715] ve *tehir-i icra[4716]* olarak da ifade edilen ***yürütmenin durdurulması müessesesi[4717],*** dar anlamda sadece idarî işlemleri ifade etmekte iken; geniş anlamda idarî işlemlerle birlikte yargı kararlarını da kapsamaktadır[4718]. Dolayısıyla tahakkuk bağlamında da yürütmenin durdurulmasında *ilk derece mahkemelerinde açılan davalarda yürütmenin durdurulması* ile *kanun yollarına başvurulması suretiyle açılan davalarda yürütmenin durdurulması* şeklinde kategorik bir ayrım mevcuttur.

[4711] Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 72.
[4712] Erdem, **İdari Yargıda Yürütmeyi Durdurma Müessesesi.**
[4713] Bahadır Kılınç, **Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması,** Ankara, Adil Yayınevi, 1998, s. 14.
[4714] Yüce, **op. cit.,** s. 137.
[4715] Orhan Özdeş, "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği", **Danıştay Dergisi,** Sayı: 32-33, Yıl: 9, 1979, ss. 3-21, s. 10.
[4716] Onar, **op. cit.,** Cilt: 3, s. 1969.
[4717] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 409.
[4718] Kıratlı, **op. cit.,** s. 176.

Bunun dışında, dava mahkemesince verilen yargısal durdurma kararının yanı sıra, idarî itiraz suretiyle de yürütmenin durdurulması mümkündür[4719].

Vergi tarh usullerini tasnif etmek amacıyla, matrahın beyan usulü ile tespit edilmesi ile matrahın idare tarafından tespit edilmesi şeklindeki ikili sınıflandırmayı oluşturan tarhiyat usulleri arasındaki farklılıkların en açık olarak ortaya çıktığı hususlardan birisinin tarh işleminin tesis edildiği anda hukuk âleminde kazandığı değeri olan ***tahakkuk süreci*** ve ***yürütülebilirliği***nin olduğu ileri sürülmektedir[4720].

Bu başlık altında, ilk derece mahkemelerinde açılan davalarda yürütmenin durdurulması hakkında açıklamalar yapılacak olup ilgisi olduğu ölçüde de kanun yollarına başvurulması suretiyle açılan davalarda yürütmenin durdurulması ile idarî itiraza başvurulması hâlinde yürütmenin durdurulması hakkında bilgiler verilecektir. Başka ifadeyle, gerekli olduğu ölçüde geniş anlamın kapsamındaki yargı kararlarına da çalışmada yer verilecek olmakla birlikte, çalışma konusu tahakkuk temelinde dar anlamda yürütmenin durdurulması müessesesi açısından özellikli durumlar ortaya çıktığından dolayı bu kapsamda açıklamaların yapılacağı belirtilmelidir.

6.3.1. Yürütmenin Durdurulması

İdarî davaya konu edilen idarî işlemlerin dava sonuçlanıncaya kadar idare tarafından uygulanmaları ve tüm hukukî sonuçlarını doğurmaları mümkündür. Bu durumda da bu işlemlerin uygulanmaları dolayısıyla doğurdukları zararların giderilmeleri oldukça güç ve hatta imkânsız dahi olabilmektedir[4721]. Yürütmenin durdurulması ile idarî işlemin hukukî veya fiilî icrası[4722], icraîlik özelliği ortadan kaldırılmakta[4723], uygulanması/icra edilmesi durdurulmakta[4724] ve bir önceki başlıkta ele alınan hukuka uygunluk karinesi çürütülmekte[4725], bu karineden faydalanması durdurulmaktadır[4726], geçici olarak askıya alınmaktadır[4727]. Başka ifadeyle yürütmenin

[4719] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 163.
[4720] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[4721] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 679.
[4722] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 216.
[4723] Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 784.
[4724] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 409.
[4725] Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 784; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 88.
[4726] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 409.
[4727] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 88.

durdurulması kararı ile ilgili işlem artık uygulanamaz hâle gelmektedir[4728]. Bu anlamda yürütme durdurulana kadar da bir idarî işlemin hukuka uygun olduğu varsayılmaktadır[4729].

İdarî yargı rejiminde bir idarî işlem hakkında verilmiş olan ve bir idarî davada yargı yerinin bir idarî işlem ya da yargı kararının uygulanmasını dava sonuna kadar ertelenmesi olarak tanımlanan[4730] yürütmenin durdurulmasında bir hukuka aykırılık iddiası bulunmakta olup iptal davasına bu iddia gerekçesiyle konu edilen bir idarî işlemin kanunîlik karinesi geçici olarak askıya alınmakta ve durdurulmaktadır[4731]. Bu anlamda yürütmenin durdurulması, *geçici hukukî koruma tedbiri*[4732]*, geçici bir yargısal korunmadır*[4733]. Yürütmenin durdurulması ile idarî işlemin yürütülebilirliği (icraî olma niteliği) tesis edildiği tarihten geçerli olacak şekilde askıya alınmaktadır[4734]. Zira hukuka uygunluk karinesi mevcut olduğu sürece, icraî kararın yürütülmesi bir gereklilik olduğundan[4735], bu gerekliliği ortadan kaldıracak başka bir karar ya da bir kanunî düzenlemeye ihtiyaç bulunmaktadır.

Hukuka uygunluk karinesinin askıya alınmasını[4736] ve dava konusu idarî işlemin uygulanmasını dava sonuna kadar ertelemek için, yürütmenin durdurulması müessesine başvurulmaktadır[4737]. Ancak yürütmenin durdurulması, dava konusu işlemi ortadan kaldırmamakla birlikte[4738]; yürütmenin durdurulması kararı, iptali istenilen işlemin hüküm ve sonuçlarının doğmasına engel olmaktadır[4739]. Böylece idarî işlemin *kendi kendine yürür olmak* niteliği ortadan kalkmakta; işlemin yürütülmesi ve

[4728] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 163.
[4729] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 415.
[4730] Yıldırım Uler, **İdarî Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları,** Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 281, Sevinç Matbaası, 1970, s. 4. **Ayrıca bkz.:** Danıştay 8. Dairesi, 10.04.2013 Tarihli ve E. 2012/5442, K. 2013/3009 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/8-d-e-2012-5442-k-2013-3009-t-10-4-2013, 07.02.2021.
[4731] Özay, **op. cit.,** s. 408; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 88.
[4732] Yüce, **op. cit.,** s. 132.
[4733] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 409.
[4734] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 694.
[4735] Kıratlı, **op. cit.,** s. 178-179.
[4736] **Ayrıca bkz.:** Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 409.
[4737] Özay, **op. cit.,** s. 408.
[4738] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 409.
[4739] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 233.

hukuk düzeninde yapmış olduğu değişiklik bir süre askıya alınmış olmaktadır[4740]. Bu etkiyi yaratan yürütmenin durdurulması, Anayasa'nın *yargı yolu*nun düzenlendiği madde 125/5 hükmü ile Anayasal bir müessese niteliğini kazanmıştır[4741]. Bu anlamda Anayasa koyucu, yürütmenin durdurulmasına ilişkin esaslara Anayasa'da yer verilmesini tercih etmiş ve bu esaslardan farklı bir kanunî düzenleme getirilmesini dilememiştir[4742]. İdarî yargı tarafından yürütmenin durdurulması yetkisinin kullanılmasına ilişkin koşulların düzenlendiği[4743] bu Anayasal bu hükümdeki esaslar, daha ayrıntılı bir şekilde ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinde kurala bağlanmıştır[4744].

6.3.1.1. Yürütmenin Durdurulmasında İstisnası Bulunmayan Genel Kurallar

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda yürütmenin durdurulması müessesesinin hem ilk derece mahkemelerinde dava konusu edilen idarî işlemler hakkında hem de idarî mahkemeler tarafından alınan kararlar hakkında düzenlendiği görülmektedir. Doktrinde de *ilk derece mahkemelerinde yürütmenin durdurulması* ve *üst derece mahkemelerinde yürütmenin durdurulması* şeklindeki bir tasnifler konu ele alınmaktadır[4745].

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinde, ilk derece mahkemelerinde görülen davalarda dava konusu işlemler hakkında yürütmenin durdurulması; 52. maddesinde de *kanun yollarında yürütmenin durdurulması* hükme bağlanmıştır. Durdurulan kararlar, görüldüğü üzere farklı hukukî fonksiyonlara aittir. Bu anlamda İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesine konu yürütmenin durdurulması idarî fonksiyona ilişkin bir karar ilen; 52. maddesine konu yürütmenin durdurulması ise yargı fonksiyonuna ilişkin bir karar olmaktadır. Ancak her iki

[4740] Yüce, **op. cit.,** s. 131.
[4741] Kılınç, **op. cit.,** s. 28.
[4742] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 409.
[4743] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 679.
[4744] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 409.
[4745] Kılınç, **op. cit.,** s. 50, 78.

durumda da bir karar şeklinde tesis edilecek olan yürütmenin durdurulması kararının kaynağı, yargısal fonksiyon olmaktadır.

Durum bu olmakla birlikte, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 52. maddesi uyarınca bir yargı fonksiyonu kararı ile bir diğer yargı fonksiyonu kararı üzerinde durması ya da durmaması yönünde tesiri bulunan kararların, dava konusu işlemin yürütülüp yürütülmeyeceğine etki ettiği açık olduğundan; çalışmada bu niteliği haiz yürütmenin durdurulması müessesi hakkında da açıklamalar yapılmasında fayda görülmektedir. Nitekim İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27 ve 52. maddelerindeki yürütmenin durdurulması düzenlemelerinde vergi hukukunda *tahakkukun varlığından doğan* önemli bir farklılık ortaya çıkmaktadır.

Şöyle ki, yargı fonksiyonu kararlarının yürütülmesinin durdurulmasında istisnası bulunmayan iki genel kural etkin kılınmıştır ve bu anlamda vergi uyuşmazlıkları bağlamında, diğer idarî uyuşmazlıklardan bir farklılık yaratılmamıştır. Diğer taraftan idarî fonksiyon kararlarının yürütülmesinin durdurulmasında ise yine bir genel kural mevcut olmakla birlikte; tahakkuk ettirilmemiş tarh işlemlerinin dava konusu hâllere özgü olarak diğer idarî işlemler nezdinde bu genel kuralın istisnası; vergilendirme işlemleri nezdinde ise bir genel kural olarak nitelendirilebilecek düzenleme yapılmıştır.

6.3.1.1.1. Kanun Yollarına Başvurulmuş Olmasının Yürütmeyi Durdurmaması

Kanun yolları[4746], *olağan kanun yolları* ve *olağanüstü kanun yolları*[4747] ya da *kanun yolları* ve *diğer kanun yolları*[4748] şeklinde tasniflere tabi tutulmakta olup idarî yargıda mahkemelerce verilen henüz kesinleşmemiş nihaî kararlara karşı başvurulabilecek dar ve teknik anlamda *olağan kanun yolları,* istinaf ve temyizdir[4749].

[4746] *Kanun yolları* kavramı malî mevzuatta çok daha önce yer almıştır. Nitekim 1934 tarihli mülga 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun 11 ila 19. maddelerinde eksperler, tetkik heyetleri ve itiraz komisyonları ile temyizden teşekkül olan kanun yolları düzenlenmiştir.
[4747] Odyakmaz, **op. cit.,** s. 7.
[4748] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 211-212
[4749] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 842.

Nitekim vergi yargılaması hukukunda olağan kanun yolları da *istinaf* ve *temyiz* kapsamında incelenmektedir[4750].

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/1 hükmünde Danıştay'da veya idarî mahkemelerde dava açılması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmayacağı genel kuralı ya da ilkesi gibi; İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun *temyiz veya istinaf istemlerinde yürütmenin durdurulması*nın düzenlendiği madde 52/1 hükmünde de temyiz veya istinaf yoluna başvurulmuş olmasının, hâkim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmayacağı kuralı öngörülmüştür. Ancak ilk durumda, bir idarî işlemin yürütülmesinin durdurulmasının; ikinci durumda ise idarî mahkemeler tarafından alınan kararların yürütülmesinin durmasına ilişkin olduğu hususu belirtilmelidir.

Yasal yollara başvurmada yürütmenin durdurulması[4751] da vergi davalarında bir konu olmakta ve kanun yolu denetiminde yürütmenin durdurulması müessesesi bulunmakla birlikte[4752]; kanun yollarına başvuru hem vergi davalarında hem de İdarî Yargılama Usulü Kanunu hükümlerine tabi diğer davalarda, yürütmeyi durdurmamaktadır[4753]. Nitekim, *idarî yargı kararlarını uygulamamanın mazur görülmeyeceği hâller*den birisi de kanun yollarına başvurmadır[4754]. Bu kapsamda *dava açmanın tahsilâta etkisi* kapsamında[4755] kanun yoluna başvurulması hâlinde yürütüme kendiliğinden durmamaktadır[4756]. Bu bağlamda istinaf ve temyiz başvuruların *yürütmenin durdurulması isteminde bulunma gereği* mevcuttur[4757]. Dolayısıyla vergi mahkemelerinde açılan davalar hariç olmak üzere hem ilk derece mahkemelerinde dava açılması hem de kanun yollarına başvurulması hâllerinde, genel kural olarak dava konusu işlemin yürütülmesi durmamaktadır.

Yukarıda yer verilen bu hukukî sonuca ilişkin düzenleme, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda da mevcut olup Kanun'un *icranın geciktirilmesi*nin

[4750] Kaşıkçı, **op. cit.,** s. 118-125; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 270.
[4751] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 535.
[4752] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 879.
[4753] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[4754] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 819.
[4755] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 260.
[4756] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 258.
[4757] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 985.

düzenlendiği madde 377/1 hükmünde, itiraz komisyonu kararlarına karşı yapılan temyiz talebinin itiraz komisyonunca verilen kararların icrasını durdurmayacağı; ancak temyiz dilekçesinde veya temyiz dilekçesi verildikten sonra yazı ile istenilmek şartıyla, teminat karşılığında icranın geciktirilmesine temyiz komisyonu tarafından karar verilebileceği belirtilmiştir.

Dolayısıyla verginin istinaf yoluyla bölge idare mahkemesi denetimine tabi tutulması verginin tahakkuk etmesini ve ödenmesini engellememektedir[4758]. Bu kapsamda vergi mahkemesi kararıyla tahakkuk etmiş bir vergi hakkında istinafa başvurulduğu hâllerde, bu vergiye ilişkin süreç kendiliğinden durmamaktadır. Aynı şekilde bölge idare mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz başvurusu da bölge idare mahkemesi kararının yürütülmesini durdurmamaktadır[4759].

6.3.1.1.2. Kanun Yollarında Kararın Bozulmasının Yürütmeyi Durdurması

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 52/5 hükmünde *temyiz veya istinaf istemlerinde yürütmenin durdurulması* kapsamına yönelik olarak kararın bozulmasının, kararın yürütülmesini kendiliğinden durduracağı belirtilmiştir. Yine bu düzenlemenin idarî mahkemeler tarafından alınan kararların yürütülmesinin durmasına ilişkin olduğu hususu belirtilmelidir.

Bu hukukî sonuca ilişkin düzenleme, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda da mevcut olup Kanun'un madde 377/4 hükmünde, temyiz komisyonlarının bozma kararlarının icrayı durduracağı belirtilmiştir. Aynı şekilde, Vergi Usul Kanunu'nun yürürlükten kaldırılmış hükümlerinden biri olan 400. maddesinde de temyiz komisyonlarının bozma kararlarının icrayı durduracağı belirtilmiştir[4760].

[4758] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 176.
[4759] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 309-310.
[4760] **Bkz.:** T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, **Vergi Usul Kanununun Yürürlükten Kaldırılmış Hükümleri.**

6.3.1.2. Yürütmenin Durdurulmasında İstisnası Bulunan Genel Kural Olarak Dava Açılmasının Yürütmeyi Durdurmaması ve Yürütmenin Durdurulmasında Aranan Şartlar

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/1 hükmünde, yürütmenin durdurulması müessesesinde *genel kural*[4761], *kural*[4762] olarak Danıştay'da veya idarî mahkemelerde dava açılmasının dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmayacağı belirtilmiştir. Bu durumun, idarî yargılama usulüne tabi bir dava konusu olan idarî işlemler açısından bir ilke olduğu belirtilmektedir[4763]. Bu genel kural ya da ilke[4764], *"Bir idarî karar aleyhine bir yargı merciinde dâva açılmış olması, kanunda aksi öngörülmedikçe, o idarî kararın yürütülmesini durdurmaz."* şeklinde açıklanmaktadır[4765]. Doktrinde bu genel kural ayrıca, *idarî davaların idarî işlemlerin yürütülmesini durdurmayacağı ilkesi*[4766] ya da *yürütmenin durdurulmasına yargı organlarının karar vermesi ilkesi*[4767] olarak da ifade edilmektedir. Burada ayrıca belirtmek gerekir ki, sadece yargısal dava konusu olması değil; bir işlemin idarî itiraz konusu olması hâlinde de ilgili hukuk kuralı aksini öngörülmedikçe, yürütülmesi durmamaktadır[4768].

Bu kapsamda *kural olarak* idarî yargılama usulünün özelliklerinden birisinin de idarî yargı yerlerinde idarî dava açılmasının, davaya konu edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurması olduğu belirtilmektedir[4769]. Ancak tüm bu açıklamalardan sonra, belirtmek gerekir ki, yürütmenin durdurulması müessesesinin *kendisi* bir ilke ya da genel usul olmayıp aksine genel olarak dava açılmasının dava konusu idarî işlemin yürütülmesini durdurmayacağı genel kuralının/ilkesinin bir *istisnası*dır; dolayısıyla yürütmenin durdurulması, *istisnaî bir müessese*dir[4770]. Dolayısıyla yürütmenin

[4761] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 412.
[4762] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 61.
[4763] Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 256.
[4764] **Ayrıca bkz.:** Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 294.
[4765] Kıratlı, **op. cit.,** s. 173.
[4766] Özdeş, **op. cit.,** s. 15.
[4767] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 875.
[4768] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 163.
[4769] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 61.
[4770] Kıratlı, **op. cit.,** s. 179.

durdurulması istisna iken; bu istisnanın idarî dava ve dava konusu bağlamındaki işlevi bir ilke, genel kural ya da kuraldır.

Bu anlamda tıpkı yargısal bir karara karşı kanun yollarına başvurulmasında olduğu gibi, idarî ve icraî bir karara karşı da iptal davasının açılması, onun yürütülmesini (icrasını) durdurmamaktadır[4771]. Yani iptal davasının açılması hem dava konusu icraî kararın mahiyetine hem de idarenin re'sen hareket yetkisine etki etmez[4772].

İdarî işlemler hakkında salt dava açılmasının o işlemin yürütülmesini durdurmaması genel kuralının ya da ilkesinin temelinde, dava konusu idarî işlemin hukuka uygunluk karinesi özelliğine sahip olması bulunmaktadır[4773]. Zira idarî davaların konusu olan işlemlerin tesis edildikleri andan itibaren yürütülmesinin zorunlu olması özelliğine sahiptir[4774]. Bu anlamda idarî işleme karşı dava açılmış olması da hukuka uygunluk karinesini çürütmemekte ya da ortadan kaldırmamaktadır; aksine bu karine, idare lehine olacak şekilde işlemeye devam etmektedir[4775].

Ayrıca Anayasa'nın madde 125/5 hükmünde de doğrudan genel kural ya da ilke niteliğinde bir düzenlemeye verilmemiş olmakla birlikte; yürütmenin durdurulması kararına konu edilen idarî işleme yönelik birtakım şartların aranması sebebiyle, bunlara karşı salt dava açılmış olmasının yürütmenin durdurulmasını temin etmeyeceği sonucunu doğurmaktadır.

Ancak hemen belirtmek gereki ki, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/1 hükmündeki bu genel kural, ilke; idare mahkemelerinde ya da ilk derece mahkemesi sısfatıyla Danıştay'da açılan davalar için geçerli olmakta ve bu mahkemelerde açılan davanın, davaya konu edilen idarî işlem icraîliği üzerinde olumsuz bir etkisinin olmamasına dayanak teşkil etmektedir[4776].

[4771] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 232.
[4772] Onar, **op. cit.,** Cilt: 3, s. 1969.
[4773] Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 783; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 256.
[4774] Özdeş, **op. cit.,** s. 15.
[4775] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 94-95.
[4776] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 680.

Anayasa'nın madde 125/5 ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesindeki düzenlemeler uyarınca, yürütmenin durdurulmasının mutlak ve mutlak olmayan şartlarına ulaşılabilmektedir. Doktrinde bu şartların *yürütmenin durdurulmasının şartları*[4777] ya da *yürütmenin durdurulmasının koşulları*[4778] olarak ele alındığı görülmektedir.

6.3.1.2.1. Mutlak Şartlar

Yürütmenin durdurulması kararının alınması için aşağıdaki şartların mutlak nitelikte olduğu belirtilmelidir.

6.3.1.2.1.1. Dava Açılmış Olması

Doktrinde *usule ilişkin şartlar*[4779] ve *yürütmenin durdurulması usulü*[4780] kapsamında ele alınan yargı yerince idarî işlemin yürütmesinin durdurulmasının dava açılması koşuluna bağlılığı söz konusudur[4781]. Bu anlamda *dava dilekçesi*[4782] ya da *bir dava açılmış olması*[4783], yürütmenin durdurulmasının mutlak şartlarından birisidir. Nitekim, doktrinde *yürütmeyi durdurmanın önşartı olarak iptal davası* ele alınmaktadır[4784]. Bu bağlamda idarî bir işlemin yürütülmesinin durdurulması ancak bir iptal davası açılarak istenebilmektedir[4785]. Doktrinde iptal davası, yürütmeyi durdurmanın bir *ön şartı* olarak da ele alınmaktadır[4786]. O hâlde, her ne kadar yürütmenin durdurulmasında genel kural, dava açılmasının yürütmenin durdurmayacağı yönünde ise de bir idarî işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı alınabilmesi için de mutlaka bir dava açılmış olması gerekmektedir. Zira Anayasa'nın madde 125/5 hükmünün ilgili madde başlığı ve maddede yer alan diğer hükümler ile birlikte sistematik yorumu sonucunda, yürütmenin durdurulması

[4777] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 415; Kılınç, **op. cit.,** s. 36.
[4778] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 684.
[4779] Kılınç, **op. cit.,** s. 44; Yüce, **op. cit.,** s. 135.
[4780] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 420.
[4781] Özay, **op. cit.,** s. 409.
[4782] Kılınç, **op. cit.,** s. 44.
[4783] Yüce, **op. cit.,** s. 135.
[4784] Kılınç, **op. cit.,** s. 19.
[4785] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 232; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 91. **Ayrıca bkz.:** Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 420.
[4786] Kılınç, **op. cit.,** s. 19.

kararının açılan bir dava sürecine özgülendiği anlaşılmaktadır. Aynı şekilde İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/3 hükmüne yer alan *"Dava dilekçesi ve eklerinden",* madde 27/5 hükmünde yer alan *"davalarda"* ve madde 27/8 hükmünde yer alan *"dava dosyaları"* ifadelerinden de aynı sonuca ulaşılmaktadır.

6.3.1.2.1.2. Yürütmenin Durdurulması İsteminde Bulunulması

Yürütmenin durdurulması, açılmış bir davada doktrinde *usule ilişkin şartlar*[4787] ve *yürütmenin durdurulması usulü*[4788] kapsamında ele alınan istek[4789]/talep[4790] şeklinde ileri sürülebilir. Bu bağlamda yürütmenin durdurulması kararının oluşmasındaki şartlardan birinin de *davacının istemi* olduğu görülmektedir. Zira yürütmenin durdurulması kararı, yargı yerince idarî işlemin yürütmesinin durdurulmasının dava açılması koşuluna bağlı olarak *istenebilecek* özelliktedir[4791]. Dolayısıyla idarî yargı yerleri, yürütmenin durdurulması kararı alma hususunda serbest olmayıp istek, talep olmadan idarî yargı yerlerinin kendiliklerinin karar verememelerinin yargı yeri olma niteliklerinin bir sonucu olduğu belirtilmektedir[4792]. Nitekim yargısal denetimi yetkisi, kendiliğinden değil; dava yetkisine sahip olan başvurusu üzerine harekete geçmektedir[4793]. Bu kapsamda re'sen idarî bir mahkeme, yürütmenin durdurulması kararını veremez[4794]. Anayasa'da yer almamakla birlikte; İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun da madde 27/3 hükmünde yer alan *"yürütmenin durdurulması istemi",* madde 27/5 hükmünde yer alan *"yürütmenin durdurulması istemli davalar"* ve madde 27/7 hükmünde yer alan *"yürütmeni durdurulması istemleri"* ifadeleri ile bu kararların verilmesindeki "istem" şartı açıkça düzenlenmiştir.

Bu başlık altında ele alınan yürütmenin durdurulması istemi, bir mükellef hakkı olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda *mükellefin özel hakları* kapsamındaki

---

[4787] Bu kapsamdaki şart, *yazılı olarak talep edilmesi* olarak ifade edilmiştir. **Bkz.:** Yüce, **op. cit.,** s. 135.
[4788] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 420.
[4789] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 685.
[4790] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 420; Kılınç, **op.cit.,** s. 45.
[4791] Özay, **op. cit.,** s. 409.
[4792] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 685.
[4793] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 232.
[4794] Kıratlı, **op. cit.,** s. 190.

*yargılama sırasındaki haklar*dan biri olarak mükelleflerin *yürütmenin durdurulmasını talep etme hakkı* bulunmaktadır[4795].

6.3.1.2.1.3. İdarî İşlemin Uygulanması Hâlinde Telafisi Güç veya İmkânsız Zararların Doğması ve İdarî İşlemin Açıkça Hukuka Aykırı Olması

Doktrinde yürütmenin durdurulmasının şartlarının İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/2 hükmünde yer alan iki şarttan ibaret olduğu ileri sürülmektedir[4796]. Yine doktrinde *esasa ilişkin şartlar*[4797] kapsamında ele alınan dava konusu idarî işleme yönelik bu şartlar, idarî işlemin uygulanması hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleştiğinin tespit edilmesidir. Bu iki şart birlikte gerçekleşmesi durumunda idarî yargı yerlerince yürütmenin durdurulması kararı alınabilmesi mümkündür[4798].

6.3.1.2.1.4. Yargısal Fonksiyona Tabi Bir Karara Dayanması: Yargısal İşlemin Tesis Edilmesi

Yargı fonksiyonunun tespitinde *organik ölçüt*[4799]*, uzvî ölçüt*[4800]*, şekli ölçüt*[4801] olarak da ifade edilen organik kriter[4802] (organik bakımdan[4803], organik anlamda[4804], uzvî bakımdan[4805], uzva göre[4806], yapısal anlamda[4807]) ve *maddî ölçüt*[4808] olarak da

[4795] Gerçek, et. al., **op. cit.,** s. 101.
[4796] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 415.
[4797] Kılınç, **op. cit.,** s. 36-44; Yüce, **op. cit.,** s. 137.
[4798] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 686.
[4799] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 396; Günday, **op. cit.,** s. 12; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 6.
[4800] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 396.
[4801] Günday, **op. cit.,** s. 12.
[4802] Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 42, 723.
[4803] Özay, **op. cit.,** s. 416; Yayla, **op. cit.,** s. 114.
[4804] Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 33.
[4805] Özgen, **op. cit.,** s. 268; Yayla, **op. cit.,** s. 114.
[4806] Yayla, **op. cit.,** s. 114.
[4807] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 18.
[4808] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 396; Günday, **op. cit.,** s. 12; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 6.

ifade edilen maddî kriter[4809] (maddî bakımdan[4810], maddî anlamda[4811], işlevsel anlamda[4812]) adı verilen her iki kriterin birlikte değerlendirilmesi zorunlu olmakta[4813] ve yargı fonksiyonunun saptanmasında hem maddî hem de organik kriterin kümülatif olarak gerçekleşmesi gerekmektedir[4814].

Organik kritere yönelik sınıflamada işlemi yapanın sıfatına göre bir kategorilendirme mevcuttur[4815]. Bu bağlamda uzvî ve şeklî bakımdan[4816], organik bakımdan[4817] ya da uzvî bakımdan[4818] hukukî tasarrufların tasnifi ile yasama, yürütme ve yargı işlemleri ele alınmaktadır.

Organik bakımdan bir işlem yargı tarafından yapılmış ise yargı işlemi adını almaktadır[4819]. Yargı fonksiyonunda, organik kriter uygulandığında *bağımsız mahkemeler ile hâkimlerden kaynaklı yargısal işlemler* yer almaktadır[4820]. Yargısal organlar pasif organlar olduğundan, re'sen harekete geçemezler[4821] ve bu sebeple de yargısal işlemin ortaya çıkması için bir dava açılmış olması şarttır[4822]. Zira bağımsız ve tarafsız yargı fonksiyonunun, bu özelliklerinin tesis edilmesi için özel usuller (yargılama usulleri) ihdas edilmiştir[4823].

Anayasa'nın madde 125/5 hükmünün ilgili madde başlığı ve maddede yer alan diğer hükümler ile birlikte sistematik yorumu sonucunda, *mahkemelerce yürütmenin durdurulması kararının verilebileceği* anlaşılmaktadır. İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/2 hükmünde ise açık şekilde *Danıştay veya idarî mahkemelerce yürütmenin durdurulmasına karar verebileceği* öngörülmektedir.

[4809] Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 40, 722.
[4810] Özgen, **op. cit.,** s. 268.
[4811] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 18.
[4812] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 18.
[4813] Balta, **İdare Hukuku I: Genel Konular,** s. 14. **Ayrıca bkz.:** Günday, **op. cit.,** s. 12; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 6.
[4814] Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 45; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 20.
[4815] Özgen, **op. cit.,** s. 260.
[4816] Onar, **op. cit.,** Cilt: 1, s. 348-351.
[4817] Özay, **op. cit.,** s. 416.
[4818] Özgen, **op. cit.,** s. 260.
[4819] Özay, **op. cit.,** s. 416.
[4820] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 49-52.
[4821] **Ayrıca bkz.:** Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 65.
[4822] Özgen, **op. cit.,** s. 268.
[4823] Günday, **op. cit.,** s. 12.

Bu anlamda yürütmenin durdurulması, davacının talebi ve şartların varlığı hâlinde *idarî yargı yerlerinin kararıyla* olmaktadır[4824].

Yürütmenin durdurulması için, Anayasa'da ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun düzenlediği üzere, dava konusu idarî işlem hakkında mahkemelerce uygulanması hâlinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve hukuka aykırı olması şartlarını tespit ve takdir etmesi gerekmektedir. Bu bağlamda açılan bir iptal davasında, hukuka aykırılığı iddia edilen dava konusu idarî işlemin yer verilen bu şartları taşıması hâlinde dahi, yürütmenin durdurulması kararının verilip verilmemesi[4825], yürütmenin durdurulması isteminin kabulü ya da reddi[4826] mahkemenin takdirindedir. Mahkemenin bu kararı vermek hususunda bir lüzum görmesi gerekmektedir[4827]. Bu anlamda idarî işlemin açılan bir iptal davasında icrasının durdurulması için, idarî yargı mercilerinin bu hususta bir karar vermesi gerekmektedir[4828]. Dolayısıyla bu son mutlak şart, yürütmenin durdurulması genel kuralının tamamlayıcısı olarak karşımıza çıkmaktadır.

Ancak davacının talebi ve mahkemenin ilgili şartlar dâhilinde yürütmeyi durdurma kararını alması da dava edilen idarî işlemin yürütülmesinin durdurulması ilkesinin istisnası olarak karşımıza çıkmaktadır[4829].

Yukarıda yer verilen hukukî düzenlemeler çerçevesinde, hukuk âleminde yürütmenin durdurulmasına tanınan bu hukukî sonuçların ortaya çıkabilmesi için ***bir karar tesis edilmesi*** ve bu kararın da ***yargı tarafından*** verilmesi gerekmektedir. Bu anlamda, organik kriteri uyguladığımızda yürütmenin durdurulması kararının ***bağımsız ve tarafsız mahkemeler ile hâkimlerden kaynaklı bir hukukî işlem*** olduğu görülmektedir.

Maddî kriter uygulandığında, doktrinde bir görüşe göre yargı fonksiyonunda, hukuk düzeninin ihlali iddiası ile başlayan, hâkim tarafından bu iddia ile ilgili gözlemi

[4824] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 410.
[4825] Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 780.
[4826] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 216.
[4827] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 88.
[4828] Özdeş, **op. cit.,** s. 5.
[4829] Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 784; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 256. **Ayrıca bkz.:** Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 95.

içeren bir tespit ile devam eden ve ne tür bir yaptırımın uygulanacağını belirleyen hükmü de içeren kesin hüküm ile biten bir süreci oluşturan *iddia - tespit - kesin hüküm* bulunmaktadır[4830]. Bu bağlamda hukuka aykırılık iddiaları karşısında, bu iddiaların gerçekliğinin tespitinden sonra kesin hüküm tesis edilmektedir[4831]. Doktrindeki bir diğer görüşe ise bir işlemin yargısal niteliğinde kamusal otoriteye sunulan hukukî bir mesele *(iddia)*, bu meselenin halledilmesi adına verilen ve hâkimin hareket geçmiş olmasını ifade eden *cevap* ve bu cevabın mantık bakımından gerekli sonucu olan *karar* unsurlarının bir arada bulunduğu belirtilmektedir[4832]. Bu anlamda yargısal işlemin içeriğindeki üç unsur olan *dava, cevap* ve *karar* ile birleşik nitelikte olduğu ileri sürülmektedir[4833]. Bunun dışında maddî anlamda yargı organının faaliyetinin *uyuşmazlıkları kesin olarak çözmek faaliyeti* olduğu ileri sürülmektedir[4834].

Ancak burada belirtmek gerekir ki, yargısal işlemlerle ifa edilen yargısal fonksiyon açısından maddî kriterin bir öğesi olarak ele alınan kesin hüküm hususu, birtakım yargısal işlemlerde dışlayıcı olmakta ve yargısal fonksiyona tabi işlemlerin tespit edilememesine sebep olmaktadır[4835]. Nitekim, çekişmesiz yargı (nizasız kaza) faaliyetleri, maddî kriter uygulandığında yargı fonksiyonu içinde kalmamaktadır[4836].

Bu noktada maddî kriterde kesin hüküm yerine, karar öğesini ele alan doktrin görüşünün[4837], bu dışlayıcılığı bertaraf ettiği görülmektedir. Zira Danıştay'ın bir kararında da yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararların işin esasının incelenmesi suretiyle dava konusu işlemlerin iptaline ya da davanın reddine yönelik kesin hüküm mahiyetinde kararlar olmadığı; davayı nihaî olarak çözen karar niteliğinde olmadığı belirtilmiştir[4838]. Dolayısıyla yargısal fonksiyonun maddî kriteri açısından kesin hüküm varlığı arandığında, kesin hüküm niteliği bulunmayan yürütmenin

[4830] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 49-52.
[4831] Günday, **op. cit.,** s. 12.
[4832] Duguit, **op. cit.,** s. 90.
[4833] Özgen, **op. cit.,** s. 269.
[4834] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 65.
[4835] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 49-52.
[4836] Günday, **op. cit.,** s. 13.
[4837] Duguit, **op. cit.,** s. 90.
[4838] **Bkz.:** Danıştay 14. Dairesi, 08.11.2017 Tarihli ve E. 2015/5573, K. 2017/5848 Sayılı Karar; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. İDD, 22.9.2020 Tarihli ve E. 2020/1302, K. 2020/1086 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim4-idd-e-2020-1302-k-2020-1086-t-22-9-2020, 26.02.2021.

durdurulması kararlarının yargısal fonksiyona tabi olmadığını belirtmek gerekecektir. Bu durumda ise hukukî yetki kullanma konusunda Anayasal normlarla yetkilendirilen yargı dışındaki yasama ve yürütme fonksiyonlarının hangi fonksiyonun yürütmenin durdurulması kararı hakkında yetkili olduğunun da cevabının verilmesi gerekmektedir.

Doktrinde de yürütmenin durdurulması kararının hangi fonksiyona tabi olduğu tartışılmıştır. Bir görüşe göre, yürütmenin durdurulması Anayasa'da da dayanaklarını bulmanın mümkün olduğu ve yargı fonksiyonunun zorunlu bir sonucudur[4839]. Nitekim yürütmenin durdurulması, yargı yetkisinin bütünlüğü içinde yer almakta olup mahkemenin yürütmeyi durdurma yetkisinin, davayı görüp karara bağlama ödev ve yetkisi içindeki bir aşama olduğu belirtilmektedir[4840]. Yine doktrindeki bir görüşe göre, yürütmenin durdurulmasına uyulmaması, *yargısal bir karar*ın ihmalidir[4841].

Yargı yerlerinin ve hâkimlerin tüm işlemlerini kapsamına alan yargı kararlarının bağlayıcılığı, kesin hükümden daha geniş bir mahiyette olup yürütmenin durdurulması kararları da bağlayıcı niteliktedir[4842]. Zira İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/1 hükmünde de idarelerin, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecbur olduğu öngörülmüştür. Bu bağlamda tıpkı ilamlar gibi, yürütmenin durdurulması kararları yerine getirilmesi zorunlu kararlardır[4843]. Yürütmenin durdurulması kararlarının, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun mezkûr hükmü gereğince[4844], yerine getirilme zorunluluğu bulunmaktadır[4845].

Yargı yerlerinin ve hâkimlerin yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili her türlü işleminin Anayasa'ya göre yargı işlemi olduğu ve bu bağlamda yürütmenin durdurulması kararlarının da yargı işlemlerinden biri olduğu belirtilmektedir[4846]. Zira

[4839] Ragıp Sarıca, "Tehir-i İcra Kavramının Yerine Getirilmesi", **Akşam,** 16.03.1966. Aktaran: Kıratlı, **op. cit.,** s. 182, Dipnot 17.
[4840] Yüce, **op. cit.,** s. 131-132.
[4841] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 163.
[4842] Özdeş, **op. cit.,** s. 10.
[4843] Uler, **op. cit.,** s. 7.
[4844] **Ayrıca bkz.:** Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 693.
[4845] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 423 Kılınç, **op. cit.,** s. 95.
[4846] Uler, **op. cit.,** s. 4-5.

kanun tarafından emredilmedikçe ve bir mahkeme tarafından açıkça yürütmenin durdurulması kararı verilmedikçe, dava konusu idarî işlemin yürütmesi durmayacaktır[4847].

Ayrıca İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/7 hükmüne göre, yürütmenin durdurulması istemleri hakkında verilen kararların, kararın tebliğini izleyen günden itibaren 7 gün içinde bir defaya mahsus olmak üzere, Danıştay dava dairelerince verilmişse konusuna göre İdarî veya Vergi Dava Daireleri Kurullarına; bölge idare mahkemesi kararlarına karşı en yakın bölge idare mahkemesine; idare ve vergi mahkemeleri ile tek hâkim tarafından verilen kararlara karşı bölge idare mahkemesine, itiraz edilebileceği ve ayrıca itiraz edilen mercilerce dosyanın kendisine gelişinden itibaren 7 gün içinde verilmek zorunda olan kararların da kesin olduğu hükme bağlanmıştır. Diğer taraftan İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun ivedi yargılama usulünün düzenlendiği madde 20/A-2-e ve *merkezî ve ortak sınavlara ilişkin yargılama usulü*nün düzenlendiği madde 20/B-1-d hükümlerinde yürütmenin durdurulması talebine ilişkin olarak verilecek kararlara itiraz edilemeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla, yürütmenin durdurulması kararı da İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/7 hükmü uyarınca, yine yargı mercilerince, itiraz edilmek suretiyle denetlenen bir karardır. Durum bu olmakla birlikte, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 20/A ve 20/B hükümlerinde düzenlenen yargılama usullerinde ise yürütmenin durdurulması kararlarının yargı mercilerince dahi denetlenmemesi bir kural hâline getirilmiştir.

Maddî kriter açısından yapılacak değerlendirmede, öncelikle, bir dava içinde alınacak karar olması hasebiyle İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 2/1-a ve madde 2/1-b hükümleri açısından dava konusu olarak idarî işlem temelinde bir menfaat ya da hak ihlali iddiasının bulunacağı açıktır. Bu anlamda maddî kriterde mevzu bahis olan ***iddia*** sacayağı bulunmaktadır.

Bu iddianın da gerçekleşip gerçekleşmediği yönünde mahkemece yapılacak bir değerlendirme ve devamında da bir tespit beklenmektedir. Zira çalışmamızın devamında görüleceği üzere, dava konusu idarî işleme yönelik Anayasa'nın madde

[4847] Kıratlı, **op. cit.,** s. 173.

125/5 ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/2 hükmünde öngörülen şartların var olup olmadığı değerlendirilecek ve devamında da şartların varlığına ya da yokluğuna yönelik tespit yapılacaktır. Bu anlamda yürütmenin durdurulması açısından maddî kriterde mevzu bahis olan ***tespit*** sacayağı bulunmaktadır. Başka bir deyişle, hâkimin hareket geçmiş olmasını ifade eden bir ***cevap*** bulunmaktadır.

Son olarak yürütmenin durdurulması kararının doktrin ve yargısal kararlarda belirtildiği üzere, dava kesinlikle halledilinceye kadar, hukukî durumu dondurmak yolunda tesis edilen[4848]; dava sonuna kadar iptal davasına konu idarî işlemin uygulanmasını durduran, idareyi hareketsiz kılarak işlemin hukukî sonuçlar yaratmasını askıya alan[4849], tesis edildiği anda dava konusu işlemi işlemez hâle getiren[4850] bir karar olduğu görülmektedir. Yürütmenin durdurulması kararı, iptal davası içinde yer alan bir tedbir niteliğindedir[4851]. Bu bağlamda bir tedbir niteliğinde yargı kararı olan yürütmenin durdurulması kararı[4852], bir ihtilafın esası hakkında değildir[4853]. Bu sebeple bir ara karar[4854] olarak yürütmenin durdurulması kararı, işlemin uygulanmasını erteleyen[4855] koruyucu bir tedbir niteliğindedir[4856]. Bu sebeple yürütmenin durdurulması kararları, davayı sona erdirmemektedir; ancak karara konu idarî işlemin icraîliği üzerinde etki yapmaktadır ve davanın konusu ilgili olmayıp davadaki isteklerden birisi hakkında verilmektedir[4857]. Bununla birlikte doktrinde

---

[4848] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 233.
[4849] **Bkz.:** Danıştay İDDK, 05.02.2020 Tarihli ve E. 2018/3589, K. 2020/218 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/iddk-e-2018-3589-k-2020-218-t-5-2-2020, 14.01.2021.
[4850] Özdeş, **op. cit.,** s. 6.
[4851] Kılınç, **op. cit.,** s. 13. **Ayrıca bkz.:** Danıştay İDDK, 05.02.2020 Tarihli ve E. 2018/3589, K. 2020/218 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/iddk-e-2018-3589-k-2020-218-t-5-2-2020, 14.01.2021.
[4852] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 232.
[4853] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 232; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 88.
[4854] **Ayrıca bkz.:** Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 693; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 87. **Yine ayrıca bkz.:** Danıştay 8. Dairesi, 10.4.2013 Tarihli ve E. 2012/5442, K. 2013/3009 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/8-d-e-2012-5442-k-2013-3009-t-10-4-2013, 07.02.2021.
[4855] **Ayrıca bkz.:** Danıştay 14. Dairesi, 08.11.2017 Tarihli ve E. 2015/5573, K. 2017/5848 Sayılı Karar; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. İDD, 22.9.2020 Tarihli ve E. 2020/1302, K. 2020/1086 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim4-idd-e-2020-1302-k-2020-1086-t-22-9-2020, 26.02.2021.
[4856] Uler, **op. cit.,** s. 4. **Ayrıca bkz.:** Danıştay 8. Dairesi, 10.4.2013 Tarihli ve E. 2012/5442, K. 2013/3009 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/8-d-e-2012-5442-k-2013-3009-t-10-4-2013, 07.02.2021.
[4857] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 693-695.

ayrıca, yürütmenin durdurulmasının, davanın ilerlemesine, esasına ve nihaî hükme etkisinin bulunmamasından dolayı, bir ara karar ve ihtiyatî tedbir olmadığı; yürütmenin durdurulması kararının kendine özel sui generis bir yargı/mahkeme kararı olduğu ifade edilmektedir[4858].

İlaveten yürütmenin durdurulması kararı, bir uyuşmazlığı kesin olarak çözümlemeyen geçici nitelikte[4859] bir ara karar[4860] olsa dahi, mahkemece kesin karar (hüküm) tesis edilene ya da yürütmenin durdurulması kararı kaldırılıncaya kadar dava konusu idarî işlem hukuka aykırı sayılacak olup bu süreçteki hukuka uygun olmama durumu, sabit olacaktır[4861]. Nitekim doktrinde, kesin hükmün kapsadığı ve henüz kesin nitelik kazanmamış mahkeme hükümlerinin de başka hiçbir işlemde bulunmayan, onu ortaya çıkaran mercii de bağlayan özelliğin mevcut olduğu belirtilmektedir[4862]. Dolayısıyla bir tedbir kararı olan yürütmenin durdurulması kararları, yargı niteliğindedir ve idare hukukuna özgü yargı kararlarıdır[4863].

Bu noktada da hukuka uygunluk karinesinin askıya alınması şeklinde, yaptırımı belirlenmiş yargı yetkisinde olan bir ***hüküm/karar*** doğacaktır. Bu anlamda maddî kriterde mevzu bahis olan ***hüküm*** sacayağı bulunmaktadır. Başka bir deyişle, hâkimin hareket geçmiş olmasını ifade eden bir ***karar*** bulunmaktadır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, idarî fonksiyon alanındaki idarî işlemin yürütülmesine (hukukî etkisine, icraîliğine, uygulanabilirliğe), idarenin iradesinin dışındaki hukukî etkiyi yaratan yürütmenin durdurulması kararının ***yargı fonksiyonuna tabi olan bir yargı işlemi olduğu*** görülmektedir.

[4858] Kıratlı, **op. cit.,** s. 181-182, 194.
[4859] **Ayrıca bkz.:** Kıratlı, **op. cit.,** s. 179; Danıştay 14. Dairesi, 08.11.2017 Tarihli ve E. 2015/5573, K. 2017/5848 Sayılı Karar; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. İDD, 22.9.2020 Tarihli ve E. 2020/1302, K. 2020/1086 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim4-idd-e-2020-1302-k-2020-1086-t-22-9-2020, 26.02.2021.
[4860] **Ayrıca bkz.:** Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 693; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 87. **Yine ayrıca bkz.:** Danıştay 8. Dairesi, 10.4.2013 Tarihli ve E. 2012/5442, K. 2013/3009 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/8-d-e-2012-5442-k-2013-3009-t-10-4-2013, 07.02.2021.
[4861] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 88-89.
[4862] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 52.
[4863] Erdoğdu, **op. cit.,** s. 12, 18.

6.3.1.2.2. Mutlak Olmayan Şartlar

Yürütmenin durdurulması kararında aşağıda yer verilen şartların her zaman mevcut olmadığı belirtilmelidir.

6.3.1.2.2.1. İdarenin Savunmasının Alınması

Yürütmenin durdurulması usulü[4864] kapsamında incelendiği üzere, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/2 hükmüne göre yürütmenin durdurulması kararları, davalı idarenin savunması alındıktan veya savunma süresi geçtikten sonra gerekçe göstererek alınabilmekte olup ayrıca uygulanmakla etkisi tükenecek olan idarî işlemlerin yürütülmesi, savunma alındıktan sonra yeniden karar verilmek üzere, idarenin savunması alınmaksızın da durdurulabilmektedir. Bu kapsamda, uygulanmakla etkisi tükenecek işlemler ile idarenin savunma süresi içinde bir savunma yapmama durumları bağlamında idarenin savunmasının alınması, bu çalışmada yürütmenin durdurulmasında mutlak olmayan şartlar içinde değerlendirilerek ele alınmıştır. Ancak idarenin savunmasının alınmasına gerek olmaksızın verilen yürütmenin durdurulması kararlarının sayısının da oldukça az olduğu belirtilmektedir[4865].

6.3.1.2.2.2. Teminat Verilmesi

Yürütmenin durdurulması usulü[4866] kapsamında incelenen, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/6 hükmüne göre, yürütmenin durdurulması kararları, doktrinde *usule ilişkin şartlar*dan[4867] biri olarak ele alınan teminat karşılığında verilir; ancak, durumun gereklerine göre teminat aranmayabilir ve idare ile adlî yardımdan yararlanan kişilerden teminat alınmamaktadır. Bu kapsamda dava konusu işlemin yürütmenin durdurulması dolayısıyla idarenin uğrayabileceği zararlara karşılık düşünülen teminat, yürütmenin durdurulması kararlarında kural olarak aranmaktadır[4868]. Ancak görüldüğü üzere, teminatın türü ve miktarı Kanun'da

[4864] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 420.
[4865] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 688.
[4866] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 422.
[4867] Kılınç, **op. cit.,** s. 47; Yüce, **op. cit.,** s. 136.
[4868] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 691.

düzenlenmemiş olup yürütmenin durdurulmasını talep edildiği idarî mahkemenin takdirine bırakılmıştır[4869]. Durum bu olmakla birlikte, vergi mahkemelerinde açılan vergi uyuşmazlıklarından doğan davalar hakkında, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmüne ***7351 sayılı Kanun***[4870] ile bir düzenleme eklenmiş ve vergi kanunları uyarınca iadesi talep edilen; dolayısıyla tahsil edilmiş vergilere ilişkin olarak açılan davalarda dava konusu tutarın %50'si oranında teminat alınmadan yürütmenin durdurulması kararı verilemeyeceği belirtilerek bu davalar yönünden alınacak miktarın alt sınırı kanunla belirlenmişse de hükmün bu kısmı Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmiştir[4871].

6.3.1.3. İstisnaî Kural Olarak Dava Açılmasının Yürütmeyi Durdurması

Daha önce belirtildiği üzere, bir genel kural/ilke olarak dava açılması, dava konusu idarî işlemin yürütülmesinin durdurmayacaktır; ancak bu genel kuralın/ilkenin bir kanunî düzenleme ile değiştirilmesi elbette mümkündür. Doktrinde de kanun tarafından düzenlenmedikçe, bu ilkenin geçerli olduğu belirtilmiştir[4872].

Bu anlamda iptal davası açılmakla birlikte, kanunlarda dava konusu idarî işlemin yürütülmesinin duracağı istisnaî hâller de düzenlenmiştir[4873]. Nitekim dava açılmasının idarî işlemin yürütülmesini durdurmayacağı yolundaki kuralın idarî yargı sistemindeki tek istisnası olarak belirtilen düzenleme olan[4874] İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmü uyarınca belirtilen usullerde tarh edilen ve tebliğ üzerine tarha karşı süresinde dava açılan hâllerde dava konusu edilen bölümün tahsil işlemleri durmakta olduğundan; ayrıca yürütmenin durdurulması kararı verilmesine gerek bulunmamaktadır. Salt dava açılmış olması, başlı başına bu sonucu yaratmaktadır. O hâlde konusu sadece tarh olan vergi uyuşmazlıklarında yürütmenin

[4869] Kıratlı, **op. cit.,** s. 190.
[4870] 7351 sayılı Kanun'un tam adı şu şekildedir: ***Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun.*** **Bkz.:** 22.01.2022 Tarihli ve 31727 Sayılı Resmî Gazete.
[4871] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 01.06.2022 Tarihli ve E. 2022/14, K. 2022/70 Sayılı Karar, 07.07.2022 Tarihli ve 31889 Sayılı Resmî Gazete.
[4872] Kıratlı, **op. cit.,** s. 173.
[4873] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 412.
[4874] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 61, 681.

durdurulması için davacının talebine ya da mahkemenin kararına ihtiyaç bulunmamaktadır[4875]. Yer verilen bu hukukî düzenleme, Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde[4876] de mevcut olup Kanun'un madde 389/1 hükmünde, itiraz ile tarh edilen verginin ihtilaflı kısmının tahsilinin duracağı düzenlenmiştir[4877].

Bu anlamda vergi davaları, bir işlemin dava konusu yapılması hâlinde de yürütülmesinin durmayacağı yönündeki kuralın ilgili hukuk kuralı ile aksinin öngörülmüş olduğu hâlin örneğini oluşturmaktadır[4878]. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarına özgü olarak yürütmenin durdurulmasında talebe bağlılık kuralı bulunmamaktadır; yürütmenin durdurulması için davacının talepte bulunması ve mahkemenin bu yönde bir karar vermesine gerek kalmadan davanın açılmasıyla re'sen uygulanmaya geçmesi esası etkin kılınmıştır[4879]. Bu bağlamda tarhiyatın ikmalen, re'sen veya idarece yapılmış olmasına bağlı olarak vergi uyuşmazlıklarında durum farklıdır[4880] ve sadece davanın açılmasıyla, mahkeme kararına da ihtiyaç bulunmaksızın, tahsilatın durması kendiliğinden olmaktadır[4881]. Başka bir ifadeyle dava edilen işlemin yürütülmesini herhangi bir karara gerek duyulmaksızın kendiliğinden durdurmaktadır[4882].

Bu noktada, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmü ile vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurması şeklindeki düzenleme, dava açılmasının idarî işlemin yürütülmeyi durdurmayacağı ilkesinin *kanunla öngörülmüş bir istisnası* olarak karşımıza çıkmaktadır[4883]. Hüküm incelendiğinde de vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edildiği hâllerde, davacı yürütmenin durdurulması talebinde bulunmaz ve bu

[4875] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 141, 294
[4876] TBMM, **(V. U. K.).**
[4877] **Bkz.:** T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi, **Vergi Usul Kanununun Yürürlükten Kaldırılmış Hükümleri.**
[4878] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 163.
[4879] Yüce, **op. cit.,** s. 137-138.
[4880] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 500.
[4881] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 681.
[4882] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 208.
[4883] Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 783; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 256.

işlemlerin infazı (yerine getirilmesini[4884]) mahiyetindeki tahsil işlemi otomatikman durmaktadır[4885]. Bu bağlamda vergi mahkemelerince de bu yönde herhangi bir tespit ya da takdirde de bulunulmayacaktır.

Nitekim vergi uyuşmazlıklarında yürütmenin durdurulması, *yürütmenin durdurulmasında özel durumlar*dan birisi olarak incelenmektedir[4886]. Bu bağlamda yürütmenin durdurulması müessesesi, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların özellikleri dikkate alınarak özel düzenleme konusu yapılmıştır ve *vergi mahkemelerinde vergi davası açılmasının yürütmeyi durdurması*[4887] ya da *vergi davalarında yürütmenin durdurulması*[4888] kapsamında irdelenmektedir.

Bu kapsamda doktrinde ele alındığı üzere, *tarhiyat yönteminin idari işlemin yürütümüne etkileri* bulunmaktadır[4889]. İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmünde yer verilen *tahsil işlemlerinin durması* ifadesinin, tahakkuk ile doğrudan bağlantılı olduğu görülmektedir. Zira çalışmada yer verildiği üzere, tahakkuk, Devlet'in vergi alacağının tahsil edilmesi zorunlu (ödenmesi zorunlu) hâle gelmesini sağlamaktadır.

Bu kapsamda tekrar yer vermek gerekirse, yürütmenin durdurulması *istisnaî bir müessese*dir[4890]. Buradan hareketle bir görüşe göre, dava açılmasının idarî işlemin yürütülmesini durdurmayacağı yolundaki kuralın *istisnasının istisnası olarak* İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmündeki düzenlemeler ele alınmıştır[4891].

Diğer taraftan, vergi uyuşmazlıklarında dava açıldığında ihtilaflı kısmın tahsilinin durması dolayısıyla, konusu sadece tarh olan vergi davaları açısından dava açmanın dava konusu yapılan tarh edilen vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler ile bunların zam ve cezalarının tahsilini kendiliğinden durdurmasının,

[4884] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 108.
[4885] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 413.
[4886] Kılınç, **op. cit.,** s. 14.
[4887] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 289.
[4888] Yüce, **op. cit.,** s. 137.
[4889] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[4890] Kıratlı, **op. cit.,** s. 179.
[4891] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 61-62.

bir ilke olduğu belirtilmektedir[4892]. Başka bir ifadeyle vergi uyuşmazlıklarında *davânın açılmasının tahsilatı durdurması ilkesi*[4893] mevcut olup bu durumda aslında vergi uyuşmazlıklarındaki genel kural; diğer uyuşmazlıkların aksine yürütmenin durdurulmasıdır.

Nitekim salt vergi mahkemesinde açılan davalar yönünden değerlendirme yapıldığında, mükellefin tarhiyata karşı dava açması, uyuşmazlık konusu verginin tahsilini durdurmaktadır[4894]. Bu durum, *idarî dava açılmasının idarî işlemin yürütülebilirliğine etkisi, i. Danıştay'da ve idare mahkemelerinde idarî dava açılması* ve *ii. vergi mahkemelerinde idarî dava açılması* şeklindeki bir tasnifle ele alınmaktadır[4895]. Bu kapsamda İdarî Yargılama Usulü Kanunu düzenlemeleri uyarınca, *vergi davası açılmasının yürütmeyi durdurması* söz konusu olmaktadır[4896].

Aslında, ilk derece mahkemeleri nezdinde, Danıştay ve idare mahkemelerinde dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulması, mutlaka bir mahkeme kararına ihtiyaç duymak suretiyle dava açılmakla hukukî varlık kazanmayan ve bu temelde istisnası bulunmayan genel bir kural ya da ilke niteliğini taşırken; vergi mahkemelerinde bazı istisnalara sahip olmakla birlikte, dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulmasının genel kuralı ya da ilkesi, sadece dava açılmasıdır. Buradan hareketle, vergi davalarında kural olarak, yürütmenin durdurulmasının istisnaî bir müessese[4897] olmak yerine; genel bir müessese olduğu düşünülmektedir.

Yer verilen kanunî hükmün kanunlaşması sürecinin de ele alınmasında fayda görülmektedir. İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/1 hükmünde, Danıştay'ın dışında *idarî mahkemeler*e yer verilmiş olup ayrıca Kanun'un madde 2/1-2, 27/2, 28/3 ve 36/2 hükümlerinde de idarî mahkemeler tabiri bulunmaktadır. Mezkûr Kanun'un madde 27/1 hükmü dışındaki diğer hükümlerde, sırasıyla, *idarî*

[4892] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 190.
[4893] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 294-295.
[4894] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 348.
[4895] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 680- 684.
[4896] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 876.
[4897] Kıratlı, **op. cit.,** s. 179.

mahkemeler, Danıştay veya idarî mahkemeler, Danıştay ve ilgili idarî mahkeme ve *idarî mahkeme* tabirleri kullanılmıştır.

Bunun dışında, idarî mahkemeler tabiri, İdarî Yargılama Usulü Kanunu ile aynı gün yürürlüğe giren 2576 sayılı Kanun'da hiç yer almamakla birlikte; Kanun'un tasarısında 1. madde başlığı Adalet Komisyonu teklif metninde *idarî mahkemeler* olarak; Hükümet teklif metninde *tanım* olarak yer almış ve Kanun'un yürürlüğe girdiği metninde 1. madde başlığı *tanım* olarak kanunlaşmıştır[4898]. Maddeye göre, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin bu Kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli bağımsız mahkemelerdir. Dolayısıyla tüm mahkemelerin idarî mahkemeler olarak öngörüldüğü belirtilebilir[4899].

Yine idarî mahkemeler tabiri, İdarî Yargılama Usulü Kanunu ile aynı gün yürürlüğe giren Danıştay Kanunu'nun madde 40/4 hükmünde, *Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler* şeklinde yer almıştır. Tüm düzenlemeler bir arada değerlendirildiğinde idarî mahkemeler ile aslında, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin kastedildiği; ancak Danıştay'a ayrıca yer vermenin de tercih edildiği düşünülmektedir.

Son olarak İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun *yürütmenin durdurulması* başlığını taşıyan madde 27/1 hükmü, mezkûr Kanun Tasarısı hakkında Hükümet'in teklif ettiği metninde, *"Danıştayda veya idare mahkemelerinde idari dava açılması veya kanun yollarına başvurrulması (başvurulması) dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz."* şeklindedir. Ayrıca yine İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/2 hükmü de mezkûr Kanun Tasarısı hakkında Hükümet'in teklif ettiği metninde, *"Danıştay veya idare mahkemeleri, idari işlemin uygulanması halinde telâfisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, gerekçe göstererek*

[4898] **Bkz.:** TBMM, **Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/255),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c005/mgk_01005088ss0311.pdf, 14.04.2022.

[4899] **Bkz.:** TBMM, **İdari Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu. (1/254),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c006/mgk_01006091ss0312.pdf, 12.12.2021, ***("2577 Sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı").***

yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler." şeklindedir[4900]. Dolayısıyla Danıştay ve *idarî mahkemeler* değil; Danıştay ve *İdare Mahkemeleri* şeklinde bir düzenleme önerilmiştir. Bu kuralın, bilinçli bir şekilde metne işlendiği düşünülmektedir. Bu sonuca hem iki düzenlemedeki tutarlılıktan hem de İdarî Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı'nda Hükümet'in teklif ettiği metinde idarî yargıda görev ve yetkili mahkemelerin tek tek sayılma suretiyle metne işlenme usulünün benimsenmiş olduğundan dolayı ulaşılmaktadır.

Diğer taraftan, yukarıda yer verilen Tasarı'daki Hükümet'in teklif ettikleri düzenlemeler, Adalet Komisyonunun kabul edildiği metnine göre, *"1. Danıştayda veya İdare Mahkemelerinde idari dava açılması veya kanun yollarına başvurulması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz."* şeklindedir[4901]. Yani Danıştay ve *idarî mahkemeler* değil; Danıştay ve *İdare Mahkemeleri* şeklinde bir düzenleme bulunmaktadır. Ancak yine Adalet Komisyonu tarafından kabul edilen İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/2 hükmü ise, *"Danıştay veya İdari Mahkemeleri, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verilebilir."* şeklindedir[4902]. Dolayısıyla burada kabul edilen metinde, *Danıştay veya idare mahkemeleri* ifadesi, *Danıştay veya İdari Mahkemeleri"* ifadesine dönüşmüştür. Burada metne aktarımda bir yanlışlık olduğu kanaatindeyiz. Nitekim Hükümet'in teklif ettiği İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/1 ve madde 27/2 hükümleri değişiklik yapılmadan; yani küllî bir biçimde Adalet Komisyonu tarafından aynen kabul edilmiştir. Yine Adalet Komisyonu, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesine *"Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmemin durdurulması*

[4900] **Bkz.:** TBMM, **2577 Sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı.**
[4901] **Bkz.:** TBMM, **2577 Sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı.**
[4902] **Bkz.:** TBMM, **2577 Sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı.**

istenebilir." şeklinde, Hükümet'in teklif ettiği metinde yer almayan 9. fıkra ekleyerek Tasarı'yı kabul etmiştir[4903].

Daha sonrasında Millî Güvenlik Konseyi Adalet Komisyonuna yeniden incelenmek üzere İdarî Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı'nı iade etmiş ve bu kapsamda yeni bir tasarı daha hazırlanmıştır. Bu yeni İdarî Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı'nda yine Hükümet'in teklif ettiği madde 27/1[4904] ve 27/2[4905] hükümleri aynı şekilde olsa da Adalet Komisyonunun kabul ettiği metinde, *idare mahkemelerinde* ifadesi *İdarî Mahkemelerde; idare mahkemeleri* ifadesi *İdarî Mahkemeler* şeklinde değiştirilmiştir[4906]. Bu değişikliğe ilişkin hiçbir özel gerekçeye yer verilmemiş olup İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/1 ve madde 27/2 hükümleri, *"Danıştayda veya idarî mahkemelerde idarî dava açılması veya kanun yollarına başvurulması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmaz."* ve *"Danıştay veya idarî mahkemeler, idarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler."* şeklinde kanunlaşmıştır[4907].

Tüm bu açıklamalar ışığında, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmü ile birlikte düşünüldüğünde madde 27/1 hükmünün, *"Danıştay'da veya* ***idare mahkemelerinde*** *dava açılması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmaz."* şeklinde metne işlenmesinin daha doğru olduğu düşünülmektedir. Çünkü, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/1 hükmü idare hukuku doktrini tarafından da ifade edilen genel kuralı, ilkeyi kurala bağlamış olup madde 27/2 hükmü ise bu genel kuralın, ilkenin istisnasını düzenlemiştir. Ancak yine İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmü, vergi mahkemeleri açısından birtakım dava

---

[4903] **Bkz.:** TBMM, **2577 Sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı.**
[4904] *"1. Danıştayda veya idare mahkemelerinde idarî dava açılması veya kanun yollarına başvurulması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmaz."*
[4905] *"Danıştay veya idare mahkemeleri, idarî işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkânsız zararların doğması ve idarî işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda, gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasına karar verebilirler."*
[4906] **Bkz.:** TBMM, **İdarî Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu. (1/254),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c006/mgk_01006091ss0312ek01.pdf, 19.11.2021.
[4907] TBMM, **İdari Yargılama Usulü Kanunu.**

konularında da genel kuralın, ilkenin madde 27/2 hükmünden de başka olan bir istisnasını düzenlemekle birlikte; aynı hükümde bu istisnanın da istisnasına da yer verilmiştir.

O hâlde, tahakkuk etmemiş tarha karşı açılan davaların hiçbir karara ihtiyaç göstermeksizin işlemin yürütülmesini durdurma fonksiyonu, tarh işleminin hukuka uygunluk karinesinin bir istisnasını; İdarî Yargılama Usulü Kanunu'ndaki bu ayrıksı düzenleme de tahakkuk ettirilmemiş tarhiyatta yürütmenin durdurulması genel kuralından farklı olarak bir istisna teşkil etmektedir. Bu kapsamda yürütmenin durdurulmasında salt vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasına özgü bu düzenlemelerin, bu özelliği sebebiyle doğrudan *kazaî vergi hukuku*nun[4908] konusunu oluşturduğu düşünülmektedir.

Nitekim, doktrinde, tarh işleminin uygulanabilirliği konusundaki bu özelliğin idare hukuku bütünü açısından değerlendirildiğinde, başlı başına bir istisna olarak görülmesi gerektiği; bu işlem dışında idare tarafından tesis edilen her işlemin ilke olarak derhal uygulanabilir nitelik taşıması sebebiyle hukuka uygunluk karinesinden faydalanan bu işlemlerin uygulanabilirliğinin ancak yargı merciince verilecek bir yürütmeyi durdurma kararı ile ertelenebileceği; ancak vergi hukukunda yürütmenin durdurulmasına yönelik bu düzenlemenin kendine özgü olduğu ileri sürülmektedir[4909]. Nitekim kanaatimizce bu düşünceden hareketle belirtilebilir ki, tarh işleminin uygulanabilirliği konusundaki bu özel düzenlemenin sebebi, tahakkuk etmemiş olmasıdır. Başka bir ifadeyle bu özel düzenlemenin temelinde tahakkuk bulunmaktadır. Dolayısıyla vergi hukukundaki işlemleri, idare hukuku bütününden ayırarak bağımsızlaştıran hukukî etki tahakkuk olarak karşımıza çıkmaktadır.

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmünde ayrıca *ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler* ile *tahsilat işlemleri*nden dolayı açılan davalarda, tahsil işleminin durmayacağı da kurala bağlanmıştır. Bu hukukî durumlar, *tahsilâtı durmayan işlemler* olarak ele alınmaktadır[4910].

[4908] Terminolojik kullanım için **bkz.:** Başar, **Vergi Kazasının Mahiyeti,** s. 60.
[4909] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 243.
[4910] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 63.

İhtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemler doğrudan tarh ve tahakkuk ile ilgili olduğundan, aşağıda detaylıca ayrıca ele alınacak olup burada açıklanmayacaktır.

Tahsilat işlemlerden dolayı açılan davalar açısından ise hangi tarh usulünün olduğu önemli olmaksızın tahsil aşaması tamamlanmış bir vergi hakkında tahsil işleminin, tıpkı genel idarî işlemler gibi yapıldıkları anda hukuka uygunluk karinesinden faydalandığı ve işlemin yürütülmesinin durmasının kendiliğinden olmadığı anlaşılmaktadır[4911]. Bu hâlde vergi uyuşmazlıklarında dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurması ilkesinin istisnalarından birisini de *tahsilât işlemlerine ilişkin uyuşmazlıklardan doğan davalar*[4912], *tahsil aşamasına ilişkin işlemlere karşı dava açılması*[4913] oluşturmaktadır. Dolayısıyla *idarî davanın tahsilatı durdurucu etkisinin geçerli olmayacağı*[4914] ve *yürütmenin kendiliğinden durmayacağı*[4915] vergi davalarının konuları da aynı hükümde kurala bağlanarak bu dava konuları yönünden yürütmenin durdurulması müessesesinin istisna oluşu esas kılınmamıştır.

Dolayısıyla *vergi davalarında yürütmeyi durdurma* kapsamında *kendiliğinden yürütmenin durması* ile *mahkeme kararıyla yürümenin durması* ele alınmaktadır[4916].

6.3.1.4. Yürütmenin Durdurulmasında İstisnaî Kuraldan Doğan Şartlar

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmü uyarınca, vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlerle, bunların zam ve ezalarına ilişkin konularda vergi mahkemesinde dava açılması bu işlemlerin infazı anlamına gelen tahsil işlemini otomatikman durdurmaktadır[4917]. Nitekim mezkûr hükümde, diğer idarî işlemler için

[4911] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 309.
[4912] Yüce, **op. cit.,** s. 138.
[4913] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 877.
[4914] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 684.
[4915] Yüce, **op. cit.,** s. 138.
[4916] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 99-100.
[4917] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 413.

aynı maddede "yürütmenin durması" kavramı kullanılırken; vergilendirme işlemleri açısından "tahsil işlemlerinin durması" kavramının kullanıldığı görülmektedir[4918].

Bu ayrıksı duruma ilişkin olarak, yürütmenin durdurulması müessesesinin genel kuralının istisnasını oluşturan kural uyarınca, tarh edilen vergiler hakkında açılan davalarda yürütmenin durdurulması için öngörülen tek ve mutlak nitelikteki şart, *dava açılması koşuluna bağlılık*[4919], *dava dilekçesi*[4920] ya da *bir dava açılmış olması*[4921] şeklinde ifade edilen ***vergi mahkemesinde dava açılmış olmasıdır.***

6.3.2. Vergi Usul Hukuku'nda Yürütmenin Durdurulması

Bu başlık altında incelenmeye çalışılacak olan yürütmenin durdurulmasına yönelik istisna, Vergi Usul Kanunu uyarınca gerçekleştirilen ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde geçerlidir. Zira tarhiyat ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan bir davanın yer verilen işlemlerin tahsilatını durdurması kuralı, tüm tarhiyat usulleri için geçerli bir kural değildir[4922].

Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmü ile beyannameye dayanan tarh usulünde dava açmama ilkesi esas kılınmış olup ayrıca İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmü ile de ihtirazî kayıt konulmak suretiyle dava açma hakkının etkin kılınabildiği tahakkuklar yönünden de dava açılmasının yürütmeyi durdurmayacağı kurala bağlanmıştır[4923]. Zira ihtirazî kayıt verginin tahakkuk etmesini önlememektedir[4924] ve açılan bir davada tahsilin ertelenmesi, ilgili verginin tahakkuk etmemesinden kaynaklanmaktadır[4925]. Dolayısıyla ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan tarhiyatlar dava konusu yapılmakla beraber, dava açılmasının tahsilat işlemini otomatik olarak durdurmayacağı ayrıca kabul edilmiştir[4926]. Bu anlamda tahakkuk etmekle birlikte ihtirazî kayıt konulmuş beyanname üzerine tesis edilen tarh işlemine karşı açılan davalarda yürütmenin

[4918] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[4919] Özay, **op. cit.,** s. 409.
[4920] Kılınç, **op. cit.,** s. 44.
[4921] Yüce, **op. cit.,** s. 135.
[4922] Erdem, **İdari Yargıda Yürütmeyi Durdurma Müessesesi.**
[4923] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 682.
[4924] **Ayrıca bkz.:** Taşdelen, **op. cit.,** s. 293.
[4925] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 174.
[4926] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 64.

durdurulması otomatikman olmamakta ve diğer idarî işlemlerde olduğu gibi yürütmenin durdurulması için mutlaka bir istemde bulunulması gerekmektedir[4927].

Doktrinde de ihtirazî kayıtla verilen beyannamelerdeki bu kaydın yürütmeyi durdurmayacağı ve *tarh işlemi*nin yürütmesinin durdurulması için açılacak davada mahkemeden bu yönde karar verilmesinin istenmesi gerektiği belirtilmektedir[4928]. Nitekim vergi uyuşmazlıklarında davanın açılmasının tahsilatı durdurması ilkesinin istisnalarından birisini, *ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı açılan davâ(a)lar[4929], ihtirazi kayıtla yapılan beyan üzerinden tarh edilecek vergilere karşı dava açılması[4930]* oluşturmaktadır. Bu kapsamda ihtirazî kayıtla verilen beyannameye dayanılarak yapılan tarh işlemine karşı açılan davada tahsil sürecine ilişkin işlemler kendiliğinden durmamaktadır[4931]. Başka bir anlatımla ihtirazî kayıtla verilen beyanname üzerine tarh edilen vergiye karşı dava açılması, tahsilatı durdurmamaktadır[4932]. Bu anlamda beyannameler ihtirazî kayıtla verilseler de yürütme kendiliğinden durmamaktadır[4933]. Ancak ihtirazî kayıtla beyan edilen vergiler hakkında açılan davalarda yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi mümkündür[4934]. Dolayısıyla ihtirazî kayıtla beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı açılan davalarda, *idarî davanın tahsilatı durdurucu etkisi* geçersizdir[4935].

Kanaatimizce, beyannameye dayanan tarhiyatın en önemli özelliği, tarh işleminden hemen sonra hukuk âleminde varlık kazanan tahakkuk olup ihtirazî kayıt, tahakkuk hukukî etkisini kazanmış tarh işleminin icraîliği üzerinde etkisi olmayan bir çekincedir. Bu noktada bu usulden doğan uyuşmazlıkta vergi davasının konusu tahakkuk ettirilmiş tarhiyat olup davacı üzerinde hukukî etkisi bulunan tahakkukun yürütülmesinin durdurulması talep edilmektedir.

[4927] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 413.
[4928] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189.
[4929] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 501; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 194-195.
[4930] Yüce, **op. cit.,** s. 138.
[4931] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 898.
[4932] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 174; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 501, Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 507.
[4933] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 256.
[4934] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 64, Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 501, Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 507.
[4935] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 684.

Tüm bu açıklamalar ışığında, Vergi Usul Kanunu'na tabi olup tahakkuk etmiş vergilerin yürütmenin durdurulması hususunda, çalışmada ele alınan *yürütmenin durdurulmasında genel genel kuraldan doğan şartlar*ın geçerli olacağını belirtmektedir.

Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu kapsamında beyannameye dayanan tarh usulü dışındaki usullerle tarh edilen vergilere karşı dava açılması hâlinde ise *yürütmenin durdurulmasında istisnaî kuraldan doğan şartlar*ın geçerli olacağını belirtmek gerekir[4936]. Yürütmenin durdurulması konusunda, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilmiş vergiler için öngörülen bu istisnanın, verginin tahakkuku üzerinde doğrudan tesiri bulunmaktadır.

İkmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilmiş vergilere karşı ihbarnamenin tebliğinden itibaren dava açıldığı takdirde, verginin tahakkuku mahkemenin kararına kadar ertelenmektedir[4937]. Başka bir anlatımla, mahkeme karar verene kadar vergi tahakkuk etmeyeceğinden; davanın sonuna kadar tahakkuk aşaması ertelenmiş olmaktadır[4938]. Bu anlamda doktrinde belirtildiği üzere, yürütmenin durdurulması ile dava konusu idarî işlem tüm sonuçlarıyla birlikte dava sonuçlanıncaya kadar askıya alınmakta olduğundan[4939] dolayı; ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilmiş vergilere karşı dava açıldığında da tarhiyatın hukukî etki doğuran bir sonucu olan tahakkuk da askıya alınmaktadır.

Tekrar belirtmek gerekir ki, kesin ya da geçici bir yargı kararı olmadan idarenin işlemi hukuka uygun kabul edilmektedir ve dava açılmadığı hâllerde idare lehine işleyen süreç; dava açıldığında da bu hukuka uygunluk varsayımından dolayı devam etmektedir[4940]. Ancak Vergi Usul Hukuku'nda ikmalen, re'sen ve idarece tarh

---

[4936] Bu durum, aslında mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda dahi muhafaza edilmiştir. Nitekim mülga mezkûr Kanun'un madde 366/1 hükmünde, itirazın tarh edilen verginin ihtilaflı kısmının tahsilini durduracağı belirtilmiştir.

[4937] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 244; Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 95; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 898; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87, 175-176; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 208.

[4938] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 208.

[4939] Yüce, **op. cit.,** s. 142.

[4940] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 94.

usulleriyle tesis edilen tarh işleminin tahakkuk hukukî etkisine kavuşması, dava açıldığında da idare aleyhine; mükellefin lehine olacak biçimde ertelenmektedir.

6.3.3. Gümrük Hukuku'nda Yürütmenin Durdurulması

Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninin[4941] madde 245/3 hükmünde, alınan kararlara karşı idarî yargı merciine başvurulmasının, bu kararın idare tarafından uygulanmasına engel oluşturmayacağı belirtilmiş ve dolayısıyla Gümrük Kanunu'nda, İdarî Yargılama Usulü Kanunu dışında da özel olarak yürütmenin durdurulmasına ilişkin düzenleme yer verilmiştir. Anılan Gümrük Kanunu hükmü ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmündeki, ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı açılan davalar ile tahsilat işlemleri dolayısıyla açılan davaların yanı sıra, gümrük vergilerine yönelik de bir üçüncü istisna düzenleme yapılmış olduğu belirtilmektedir[4942]. Başka bir ifadeyle Gümrük Kanunu'ndaki bu düzenleme ile yürütmenin durdurulmasına yönelik istisnanın istisnası niteliğindeki hükmün genel kurala dönüştürüldüğü ifade edilmiştir[4943].

Nitekim kanun koyucunun Anayasa'nın madde 125/5 hükmündeki temel esaslara aykırı olmamak şartıyla yürütmenin durdurulması konusunda özel düzenlemeler getirmesi mümkündür[4944]. Ancak Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde yer alan madde 245/3 hükmü, Anayasa Mahkemesinin kararıyla iptal edilmiştir. Anayasa Mahkemesi, Gümrük Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde yer alan madde 245/3 hükmünün bu iptal kararına ilişkin gerekçesinde, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılmasının, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümlülüklerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durduracağının açıkça hükme bağlanmasına karşılık; aynı hukukî durumda olan gümrük vergisi mükellefleri hakkında alınan kararlara karşı idarî yargı merciine başvurulmasının gümrük idaresince alınan kararın uygulanmasına engel olmaması ve

[4941] **Bkz.:** TBMM, **4458 Sayılı Gümrük Kanunu.**
[4942] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 684.
[4943] Selman Aydın, "4458 Sayılı Gümrük Kanununa Göre Gümrük Para Cezalarında İdari İtiraz Yolu ve Görevli Yargı Yeri", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 91, Yıl: 8, Temmuz 2000, ss. 215-221, s. 220.
[4944] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 433.

bu durumun Anayasa'nın 10. maddesindeki eşitlik ilkesine aykırı olması sebebiyle kuralın iptal edilmesinin gerektiği belirtilmiştir[4945].

Öncelikle Anayasa Mahkemesinde yer alan iptal gerekçesine katılmadığımızı belirtmek isteriz. Şöyle ki, Gümrük Kanunu düzenlemeleri ile gümrük vergisinin vergilendirme süreci, ***tarha bitişik olarak tahakkuk eden bir vergi sistemini benimsemiştir.*** Bu kapsamda gümrük vergilerinin vergilendirme sürecindeki tarh ve tahakkuk ilişkisi, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerden beyannameye dayanan tarh usulü ile tarh edilen vergilerle birebir aynıdır. Dolayısıyla, tarh etmekle birlikte aynı zamanda tahakkuk da ettirilen gümrük vergileri, zaten İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmündeki, sadece tarh eden vergilere özgü olarak yaratılan dava açılmasıyla birlikte dava konusu verginin tahsilinin; yani dava konusu işlemin yürütülmesinin durdurulması istisnasına dâhil olamayacaktır. Başka bir ifadeyle gümrük vergileri, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmünün devamında yer alan ve tahakkuk ettirilmiş vergilere karşı dava açılmış olmasının, dava konusu işlemin yürütülmesini durdurmayacağını düzenleyen aynı Kanun'un madde 27/1 hükmündeki genel kurala, ilkeye bağlayan kapsama dâhildir. Dolayısıyla, Gümrük Kanunu'nun Anayasa Mahkemesinin kararıyla iptal edilen madde 245/3 hükmü, bu anlamda İdarî Yargılama Usulü Kanunu hükümleriyle çelişmemekte; aksine özel bir kanunî düzenleme konusu yapmak suretiyle mükerrer bir hüküm örneğini teşkil etmektedir. Yani böyle bir düzenleme, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun gümrük vergilerine özgü şekilde tekrarından ibarettir. Nitekim kanaatimizce Gümrük Kanunu'nun mülga madde 245/3 hükmünün Anayasa Mahkemesi kararıyla iptal edilmesi, gümrük vergileri açısından yürütmenin durdurulması ile ilgili hukukî sonucu da değiştirmemiştir. Zira iptal tarihindeki Gümrük Kanunu'ndaki düzenlemeler uyarınca, tarha bitişik olarak tahakkuk ettirilen gümrük vergileri hakkında da dava açılması, gümrük vergilerinin tahsilini durdurmayacağından dolayı, bu konuda bir istemin mahkemeye iletilmesi ve mahkemeden de bu yönde bir karar alınması gerekecektir.

[4945] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 18.10.2005 Tarihli ve E. 2003/7, K. 2005/71 Sayılı Karar, 22.02.2006 Tarihli ve 26088 Sayılı Resmî Gazete.

O hâlde bahsi geçen Anayasa Mahkemesi kararı ile yapılan iptal sonrasında Gümrük Kanunu'nda herhangi bir düzenleme yapılmasaydı, kanaatimizce, gümrük vergileri hakkında açılan tüm davalarda, tıpkı diğer idarî işlemlerde olduğu gibi yürütmenin durdurulması kararının alınması gerekmektedir. Zira vergi tarh işleminin infazını ifade eden tahsil işlemi[4946], gümrük vergilerinin tarh ile birlikte tahakkuk ettirilmesinden dolayı, dava açılsa da yürütülmesi gereken, uygulanması gereken, icraî bir özellik taşımaktadır.

Ancak kanun koyucunun bahsi geçen Anayasa Mahkemesi ile yapılan iptal gerekçesinde yer alan sebeplerle, daha sonrasında, oldukça önemli ve yerinde kanunî değişiklikler yaptığı düşünülmektedir. Nitekim Gümrük Kanunu'nun yürürlükteki düzenlemeleri uyarınca gümrük vergilerinde, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerden oldukça önemli bir farklılık olduğu hususuna, "dava konusu" kapsamında bu çalışmada yer verilmiştir. Gümrük Kanunu düzenlemeleri incelendiğinde, 5911 sayılı Kanun ile değişiklik getirilen Kanun'un madde 197/5 ve 198/2 hükümleri uyarınca, gümrük vergilerine itiraz ve/veya dava açılması bu vergilerin ödeme sürelerini kesmekte ve tahsil edilebilirliğini ortadan kaldırmaktadır. Yer verilen bu düzenlemeler, "İstisnaî Kural Olarak Dava Açılmasının Yürütmeyi Durdurması"na ilişkin olarak İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun dışında yer alan özel bir kanunî düzenleme örneğini teşkil etmektedir.

Dava mahkemesince verilen yargısal durdurma kararının yanı sıra, idarî itiraz suretiyle de yürütmenin durdurulması mümkün olabilmektedir[4947]. Bu suretle sulh yolu ile işlemlerinin hukuk kurallarına uygun şekilde tesis etmesi hususunda idarenin davet edilmiş olacağı[4948] belirtilebilir.

Doktrinde, idarî başvurmalardan biri olarak incelenen itirazın özelliklerinden olan *yürütmeyi durdurma* ele alınmakta olup itiraz merciin kural olarak itiraz konusu işlem veya eylemi durdurma yetkisine sahip olduğu ve idarenin hukuka aykırı bir davranıştan imkân ölçüsünde kaçınma ödevinin bir gereği olan bu yetkinin

[4946] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 413.
[4947] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 163.
[4948] Duran, **İdarî Müracaatler,** s. 149.

kullanılmasının; itirazın haklı çıkma ihtimalinin bulunması ya da kararın geciktirilmesinde bir sakınca bulunmaması gibi sebeplerin varlığına bağlı olduğu belirtilmektedir. Bunun dışında bazı hâllerde özel başvurma yollarının öngörüldüğü ve bazı kanunlarda *özel itiraz yolları*nın ihdas edildiği; bu usulde yapılan itiraza başvurulmadıkça dava açılamayacağı ve özel itiraz yoluna başvurulduğunda yürütmenin aksine bir düzenleme olmadıkça durması gerektiği ileri sürülmektedir[4949].

Bu açıklamalar, Gümrük Kanunu'nda itiraz yönünden değerlendirildiğinde, özel bir kanunî düzenleme ile dava açılmadan önce tüketilmesi zorunlu nitelikte olan *özel itiraz yolu*nun kurala bağlandığı ve kanun koyucunun içtihadî bu ilkeyi, kanunî bir düzenleme hâline getirdiği ve itirazın, itiraz konusu gümrük vergisi işlemlerini durdurmasını *idarenin takdir yetkisine bırakmadığı görülmektedir.*

Gümrük Kanunu'nda vergisel işlemlere karşı dava açma yönünden durum değerlendirildiğinde ise, 5911 sayılı Kanun ile Gümrük Kanunu'nda yapılan değişikliklerin, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun bir tekrarı niteliğinde olmadığı görülmektedir. Aksine Gümrük Kanunu'ndaki bu değişikliklerle getirilen kuralın, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmünün ilk kısmında tahakkuk ettirilen vergilerin Kanun'un madde 27/1 hükmüne tabi olması gerekliliği şeklindeki kuralın uygulanmayacağı yönünde olduğu görülmektedir. Dolayısıyla, Gümrük Kanunu'nun mülga madde 245/3 hükmünün, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmüne getirilen bir istisna olmadığı düşünülmektedir; ancak Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 ve 198/2 hükümleri ise İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmüne getirilen bir istisnadır.

Nitekim kanun tarafından düzenlenmedikçe, bir genel kural/ilke olarak dava açılmasının dava konusu idarî işlemin yürütülmesinin durdurmayacağı[4950] hususuna ilişkin olarak, Gümrük Hukuku'nda yer alan Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 ve 198/2 hükümleri suretiyle kanun ile düzenleme şartının sağlanmış olduğu görülmektedir. Bu anlamda iptal davası açılmakla birlikte, dava konusu idarî işlemin

[4949] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 214-215.
[4950] Kıratlı, **op. cit.,** s. 173.

yürütülmesinin duracağına yönelik kanunla düzenlenen istisnaî hâllerden[4951] birisini de Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 ve 198/2 hükümleri oluşturmaktadır. Bu anlamda *yürütmenin durdurulmasına ilişkin özel kanun hükümleri*nden[4952] birini de Gümrük Kanunu hükümlerinin oluşturduğu düşünülmektedir.

Doktrinde, Gümrük Kanunu'nun 198. maddesi uyarınca gümrük idarelerinin tarh ettiği vergilere karşı vergi mahkemesinde dava açılması hâlinde, tahsil işlemlerinin durduğu belirtilmektedir[4953]. Bu kapsamda gümrük vergi ve cezalarıyla ilgili olarak açılan davaların da bunların tahsilini kendiliğinden durduracağı ifade edilmektedir. Bu sebeple gümrük vergileri ile ilgili olarak açılacak davalarda, *idarî davanın tahsilatı durdurucu etkisi* geçerlidir[4954]. Hâlbuki 5911 sayılı Kanun değişikliğinden önceki Gümrük Kanunu düzenlemelerinde, gümrük idaresince salınan vergilere karşı açılan davalar, işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır[4955]. Zira gümrük vergilerine karşı açılacak tüm davalar, Gümrük Kanunu'nun mülga madde 245/3 düzenlemesi ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/1 hükmündeki genel kurala ve bu kuralın şartlarına tabi kılındığı belirtilmelidir.

Dolayısıyla Gümrük Kanunu'nda idarî itiraz ya da dava konusu edilen husus, verginin tahakkuku olmakla birlikte hem idarî itirazda bulunulması hem de dava açılması hâlinde, mezkûr Kanun'un düzenlemelerinde tarhiyatın tahakkuk hukukî etkisi askıya alınmaktadır. Yani tahakkukun hukukî varlığı, bu iki hâlde, bir idarî ya da yargısal karar alınana kadar, geçici olarak ortadan kalkmaktadır. Gümrük vergileri yönünden özel kanunî bir düzenleme ile tahakkuk ettirilmiş vergilere karşı açılan dava ile vergi tahakkukunun askıya alınması sebebiyle, vergi mahkemelerinde yargısal denetime tabi tutulan gümrük vergisi uyuşmazlıkları, *tarh aşamasındaki uyuşmazlık*lardan birisi olmaktadır[4956].

6.3.3. Kamu İcra Hukuku'nda Yürütmenin Durdurulması

[4951] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 412.
[4952] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 433.
[4953] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 260.
[4954] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 684.
[4955] Taş, **op. cit.,** s. 204.
[4956] **Ayrıca bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 260.

Kamu İcra Hukuku'nda *tahsil aşamasındaki uyuşmazlıklar* söz konusu olmaktadır[4957]. Vergi uyuşmazlıklarında davanın açılmasının tahsilatı durdurması ilkesinin istisnalarından birisini de *tahsilat işlemlerinden doğan davâ(a)lar*[4958], *tahsilat işlemlerine ilişkin uyuşmazlıklardan doğan davalar*[4959], *tahsil aşamasındaki alacaklardan doğan uyuşmazlıklara karşı açılan davalar*[4960] ya da *6183 sayılı AATUHK'nın uygulanmasından doğan işlemlere karşı açılan davalar*[4961] oluşturmaktadır.

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmü ile de tahsilat işlemlerine karşı dava açılmasının yürütmeyi durdurmayacağı kurala bağlanmış olup bu bağlamda tahsilat işlemleri dolayısıyla açılan davalarda, *idarî davanın tahsilatı durdurucu etkisi* geçersizdir[4962].

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca yapılan tahsilat işlemlerine karşı sadece dava açılmış olması yürütmenin durdurulmasını temin etmemektedir. Bahsi geçen vergi uyuşmazlıklarının kapsamında ihtiyatî tahakkuk ve ihtiyatî haciz de bulunmaktadır[4963]. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarına karşı dava açılmasının tahsil işlemlerini durdurması ilkesinin istisnalarından biri olan tahsil aşamasına ilişkin işlemlerin kapsamında kamu icra hukukunda kamu alacağının güvence altına alınması ve cebren tahsili amacıyla uygulanması gereken ihtiyatî hacze ve buna bağlı olarak ihtiyatî tahakkuka karşı dava açılması da bulunmaktadır[4964]. Bu durumda tahsilat işlemlerinden olan ihtiyatî tahakkuka -ve ihtiyatî hacze- karşı açılan davalarda tahsil işlemi durmamaktadır[4965].

İhtiyatî haciz ve buna bağlı olarak ihtiyatî tahakkukun da dava konusu olduğu[4966] tahsilat işlemlerine karşı açılan davalarda, yürütmenin durdurulması için,

---

[4957] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 260.
[4958] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 501; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 295.
[4959] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 257.
[4960] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 508.
[4961] Kaşıkçı, **op. cit.,** s. 90.
[4962] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 682, 684.
[4963] **Ayrıca bkz.:** Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 257.
[4964] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 877, 879.
[4965] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 174, Dipnot 413.
[4966] **Ayrıca bkz.:** Kaşıkçı, **op. cit.,** s. 90.

istemde bulunulması gerekmektedir[4967]. Bu kapsamda kamu icra hukukunda ve özel olarak ihtiyatî tahakkukta yürütmenin durdurulması müessesesinde *genel kural*[4968], *kural*[4969], *ilke*[4970] olarak İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/1 hükmünde düzenlendiği üzere, Danıştay'da veya idarî mahkemelerde dava açılması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır.

[4967] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 174, Dipnot 413; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 501, Taş, **op. cit.,** s. 204.
[4968] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 412.
[4969] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 61.
[4970] Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 256.

YEDİNCİ BÖLÜM
VERGİNİN KESİNLEŞMESİ VE TAHAKKUK

İdarî işlemin kesinleşmesi/kesinleşmiş olmasının, idare hukukunun farklı alt alanları ele alındığında, değişik değerlendirmelere tabi tutulduğu, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü anlamında kesinleşmenin işlemdeki iradenin belirginleşmesi şeklindeki temel bir anlamının yanı sıra, farklı anlamlara gelecek şekilde kullanıldığı, bu kapsamda yine idarî işlemin kesinleşmesi/kesinleşmiş olmasının işleme karşı idarî başvuru yollarının tüketilmesi ya da bunun imkânsızlığı veya işleme karşı yargı yoluna başvurma imkânının sona ermesi ve dahi *işlemin vade tarihinin gelmesi* gibi farklı anlamlarda da kullanıldığının görüldüğü; bu karmaşıklığın temel sebebinin idarî işlem teorisinin kanunî bir temele oturtulamamış ve genel idarî usul düzenlemesine konu olamamış olması olduğunun ifade edilebileceği ileri sürülmektedir[4971].

Çalışmamızda da vergi hukukunda tahakkuk hususunda yukarıda ifade edilen kesinlik hususuna yönelik kavramsal bir karmaşanın mevcut olduğunu en baştan belirtmek gerekir. Zira, bu konuda doktrin görüşleri ve yargısal kararlarda yer alan açıklamaların tutarlı bir bütün oluşturduğunu söylemek güçtür. Ancak burada hemen ifade edilebilir ki, tahakkuk bu çalışmada tarhın kesinleşmesi temelinde ele alınmaktadır ve detaylarına daha sonra yer verilecek olmakla birlikte kanaatimizce, ***idarî işlem teorisinin kanunî temele oturtulmuş bir örneğini verginin tahakkuku oluşturmaktadır.***

*Vergi tahsilatında uyulması gereken temel ilkeler*den birisinin, ***vergi alacağının kesinleşmesi*** ilkesi olduğu ileri sürülmektedir. Vergi alacağının kesinleşmesi ilkesi bağlamında, ele alınması gereken hususlar ise *verginin kesinleşmesi* ve *verginin tahakkuku* olarak karşımıza çıkmaktadır[4972].

[4971] Yılmaz, **Kesinlik,** s. 147.
[4972] Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği,** s. 11, 13.

Tahakkuk, bir vergi hukuku kavramıdır[4973]. Daha makro bir bakış açısıyla tahakkuk, malî hukuka özgü bir kavramdır. Tahakkukun temel hukukî çerçevesi de yargılama usullerine ilişkin mevzuatta değil; malî mükellefiyetler tesis eden çeşitli malî kanunlar[4974] ile bunlara dayalı olarak hazırlanan ikincil mevzuatta yer almıştır.

Vergilendirme sürecindeki tahakkuk, maliye/vergi teorisinin temel bir konusu olarak ele alınmaktadır. Dolayısıyla doktrinde ve yargı kararlarında ifade edilen hukuk ilkelerinden de faydalanılmakla birlikte; vergi hukukunda kanunî düzenlemelerin mevcut olması sebebiyle, kanun koyucunun iradesinin kesinleşme ile ilgili öngördüğü kurallar bağlamında tahakkukun mahiyetinin açıklanması gerektiği açıktır.

Verginin kesinleşmesi (alacağın kesinleşmesi[4975]), ilgili vergiye karşı dava açılamaması ya da kanun yollarına başvurulamamasını ifade etmektedir[4976]. Başka bir anlatımla, vergi alacağının kesinleşmesi, mükellefin gidebileceği bir yargı yolunun kalmaması anlamındadır[4977]. Bir diğer anlatımla, alacağın varlığının hukuk düzeninde ihtilaflı olmaması ya da ihtilaflı hâle gelme olasılığının kalmaması, verginin kesinleşmedir[4978]. Ancak burada yer verilen anlatımlardan görüleceği üzere, verginin tek bir kesinleşmesi yoktur.

Nitekim doktrinde de vergi hukukunda kesin hüküm, verginin kesinleşmesi ve tahakkukun birbirinden farklı kavramlar olduğu ifade edilmektedir[4979]. Ayrıca vergi alacağının tahakkuk etmesi, vergi alacağını kesinleştirmemektedir[4980]. Bu sebeplerle, idarî işlem teorisi, idare ve vergi hukuku doktrinindeki görüşler, yargı kararlarındaki ifadeler ve hukukî düzenlemelerin hepsini kapsayıcı bir işleve sahip olması amacıyla ***verginin dar anlamda kesinleşmesi*** ve ***verginin geniş anlamda kesinleşmesi*** şeklinde bir tasnifin yapılmasının zorunlu olduğu değerlendirilmektedir. Ayrıca öncesinde

---

[4973] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209. **Ayrıca bkz.: 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7256 Sayılı Kanun Genel Tebliği,** 27.11.2020 Tarihli ve 31317 Sayılı Resmî Gazete.
[4974] Erçin, **op. cit.,** s. 16.
[4975] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132.
[4976] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 147.
[4977] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209-210.
[4978] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132.
[4979] Mahmut Kaşıkçı, **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi,** İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017, s. 90, ***("Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi").***
[4980] Taşdelen, **op. cit.,** s. 308.

vergi hukukunda kesinleşme bağlamında bu çalışmada yapılan ***verginin yargısal olarak kesinleşmesi, verginin idarî olarak kesinleşmesi*** ve ***tarhın kesinleşmesi*** tasnifleri ile bu konunun ele alınması tercih edilmiştir.

7.1. Vergi Hukukunda Kesinleşme

Bazı hâllerde vergi, tahakkuk etse dahi kesinleşmeyebilir ve bazı hâllerde vergi, kesinleştikten sonra tahakkuk etmektedir. Dolayısıyla bir verginin kesinleşmesi için tahakkuk etmesi gibi bir gereklilik bulunmamaktadır[4981]. Yine bir verginin tahsil edilebilmesi için gerekli olan şart, tarhın tahakkuk ettirilmiş olmasıdır ve verginin kesinleşmesi şartı aranmaz[4982]. Başka bir anlatımla, verginin ödenmesi için muhakkak kesinleşmiş olmasını beklemeye gerek bulunmamaktadır ve vergi dairesi tarafından verginin mükelleften istenmesinde tahakkuk yeterlidir[4983]. Bu kapsamda verginin tahsili için asgarî ve gerekli şart, tarhın kesinleşmesidir; tahakkukun kesinleşmesi verginin tahsili için gerekli bir şart değildir. Kanaatimizce verginin kesinleşmesi ile tahakkuku arasındaki en önemli farklılık da bu durumdur.

Tahakkukun "verginin kesinleşmesi" kapsamında ele alınmış olması ya da ileri sürülmesi[4984] sebebiyle, tahakkukun verginin kesinleşmesinden ayrılması amacıyla bu çalışmada verginin kesinleşmesinin hem idarî hem de yargısal açıdan gerçekleşmekte olduğu tespit edilmiştir. Dolayısıyla vergi hukukunda verginin kesinleşmesini sağlayan iki hukukî durum bulunmaktadır. Bunlar ***verginin yargısal olarak kesinleşmesi*** ve ***verginin idarî olarak kesinleşmesi*** olup her iki durum da verginin kesinleşmesinin hukukî sebebini oluşturmaktadır.

7.1.1. Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi

[4981] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 123-124, 143.
[4982] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 211.
[4983] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 13.
[4984] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 78; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 355; Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 233.

Verginin kesinleşmesi, yargılama hukuku kavramı olarak[4985] gidilebilecek bir yargı yolu kalmamasını ifade etmektedir[4986]. Dolayısıyla verginin kesinleşmesi, verginin hukuka uygunluğunun denetimine ilişkin olarak yargı yoluna başvuru imkânının kalmamasıdır[4987]. Bu anlamda tahakkuk ve olağan tüm kanun yollarına başvuru olanaklarının tüketilmesi anlamına gelen verginin kesinleşmesi, birbirinden farklı kavramlardır[4988]. Nitekim olağan tüm kanun yollarına başvuru olanaklarının tüketilmesi anlamına gelen bir kesinleşme, yargısal denetimin varlık sebebi ve gereği olarak, açılan tüm davalarda dava konularının mutlak sonucudur. Zira tüm yargılama usullerinin varlık sebebi de artık tartışılmaz nitelikte olması sebebiyle, herkesin uyacağı bir karara vücut vermektir.

Ancak yargılama usulü kuralları ile tahakkukun anlamının ortaya çıkarılması imkânı bulunmadığından dolayı, bu kurallarla tahakkuka bir özellik atfedilemeyecektir. Tahakkukun vergi hukuku alanındaki anlamının ortaya çıkarılması, bu hukuka özgü normlar ve görüşler çerçevesinde yapılacaktır. Zira tahakkukun vergi ödevi ilişkisinde borçlu mükellef ve alacaklı Devlet arasındaki menfaatler çerçevesinde kurulan dengeye yönelik çok önemli işlevleri bulunmaktadır; nitekim tahakkuk, başlı başına bu işlevleri yerine getirmek üzere ihdas edilmiştir. Dolayısıyla detaylı açıklamalara yer verilmeden önce, tahakkukun her şeyden önce vergilendirme süreci içerisindeki temel konumundan da hareket edilerek, verginin yargısal kesinleşmesi ile aynı niteliğe sahip olmadığını belirtmek gerekir.

İtiraz ve temyiz sürelerinin dolması veya yüksek mahkemelerin onama kararları, mahkeme hükümlerinin dokunulmaz kanunî hakikat (yasal doğru) olmasını[4989], yargı işleminin hukuk düzeninde yargısal gerçekliği yansıttığının kabul edilmesini[4990] sağlamaktadır. Bu anlamda da ilgili yargı kararı, *kesin hüküm* etkisine kavuşmakta olup doğrudan ya da dolaylı olarak başka bir uyuşmazlık ya da davada

[4985] **Ayrıca bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 116; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132.
[4986] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209. **Ayrıca bkz.:** 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7256 Sayılı Kanun Genel Tebliği.
[4987] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 302.
[4988] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117. **Ayrıca bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132.
[4989] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 415.
[4990] Günday, **op. cit.,** s. 13.

eleştirilmesi veya hiçe sayılması mümkün değildir[4991]. Kesin hükmün varlığı sebebiyle davanın incelenmeyeceği hususunun taraflarca ileri sürülmesi şart değildir; bu durum yargı yerlerince kendiliğinden dikkate alınması gerekmektedir[4992].

Hukuk düzeninde istikrarı ve hukuk güvenliğini sağlama amacı taşıyan[4993] kesin hüküm, aksinin ispatından da öte, aksinin iddia edilebilmesine dahi olanak bulunmayan bir irade beyanını/işlemi ifade etmektedir[4994]. Bu sebeple kesin hükmün bağlayıcılığı bulunmaktadır[4995].

Kesin hüküm, uyuşmazlıklarda son sözü söyleme yetki ve görevi bulunan yargı yerlerince tesis edilmektedir[4996]. Bu anlamda yargı fonksiyonuna tabi işlemler; yani yargısal normlar, yasama, yürütme ve idareyi bağlamaktadır. Yargı fonksiyonunun tartışma sonucu vardığı *kesin hükmü*nü, Devlet içinde tartışıp bozabilecek başka bir organ ve merci bulunmamakta olup yargı, kendi kendini denetlemektedir[4997]. Bu bağlamda kesin hüküm etkisine kavuşmuş bir yargı işlemi, bu işlemi yapan da dâhil olmak üzere başka hiçbir organ, makam, merci veya kişi tarafından değiştirilemez ve kaldırılamaz[4998].

Kanun yolları, yanlış olduğu iddia edilen bir mahkeme kararının taraflarca talebi üzerine, üst derece yargı yerlerince[4999] yeniden incelenmesini sağlamaktadır[5000]. Durum bu olmakla birlikte, idarî işlemler gibi, ilk derece mahkemelerinin kararları da

[4991] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 414-415.
[4992] Semih Tekin Telli, "İdarî Yargıda Kesin Hüküm", **İdare Hukuku ve İdarî Yargı ile İlgili İncelemeler III,** Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 29, Danıştay Başkanlığı, Başbakanlık Basımevi, 1980, s. 103.
[4993] **Bkz.:** Danıştay 10. Dairesi, 13.10.2016 Tarihli ve E. 2016/3051, K. 2016/3723 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/10-d-e-2016-3051-k-2016-3723-t-13-10-2016, 29.04.2021.
[4994] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 51.
[4995] Yayla, **op. cit.,** s. 134.
[4996] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 13.03.1998 Tarihli ve E. 1996/321, K. 1998/81 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), http://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1996-321-k-1998-81-t-13-3-1998, 30.03.201.
[4997] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 33.
[4998] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 414.
[4999] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 960.
[5000] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 837.

aksi ispat edilene kadar hukuka uygun sayılmaktadır ve yürütülmeleri durana kadar tüm hukukî sonuçlarını doğurmaktadırlar[5001].

İdarî yargıda mahkemelerce verilen henüz kesinleşmemiş nihaî kararlara karşı başvurulabilecek[5002] istinaf ve temyiz kanun yollarına kural olarak başvuru yapma imkânı kalmayınca; ortaya çıkan kesin hükme konu dava konusu, artık başka bir mahkemeye sunulamaz[5003]. Bu bağlamda yargının hukukî uyuşmazlıkları çözümleyen ya da hukuka aykırılık iddialarını karara bağlayan işlemlerine bizzat o mahkemenin dokunması mümkün olmayıp belli bir süre içerisinde de yargı işlemine karşı kanun yollarına başvurulmaması ya da kanun yollarında bu yargı işleminin onanması hâllerinde, o yargısal işlemin hukuk düzeninde yargısal gerçekliği yansıttığı kabul edilerek bu gerçekliği tartışılamaz nitelik kazanmaktadır[5004].

Nitekim kesin hüküm, olağan kanun yolu ve olağanüstü kanun yolu ayrımı bakımından esas olup kesinleşmiş hükümler bakımından yeniden inceleme, geniş anlamda kanun yolu temelinde yapılabilir[5005]. Başka bir ifadeyle kesinleşmiş kararlara karşı olağanüstü kanun yollarına başvuru yapılması mümkündür[5006].

Yargı işlemi, *kesin hükmün dokunulmazlığı* veya *kesin hükmün tamamiyeti* olarak ifade edilen bir irade beyanı oluşundan dolayı, başka hiçbir işlemde bulunmayan, onu ortaya çıkaran mercii de bağlayan özelliği kazandırmaktadır[5007]. Bu bağlamda yargı fonksiyonu ile uyuşmazlıklar, hukuk açısından bir daha tartışılamayacak biçimde çözümlenmektedir[5008]. Dolayısıyla belli koşullar altında, yargı fonksiyonu ile ebedîleşen ve son sözün söylendiği bir hükme ulaşılmaktadır[5009].

Uyuşmazlığın kesin olarak yargılama faaliyeti ile çözülmesi sonucunda bu kararın, yasama ve yürütme organının denetimine tabi olması söz konusu değildir[5010].

[5001] Kılınç, **op. cit.,** s. 78.
[5002] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 842.
[5003] Bonnard, **op. cit.,** s. 97.
[5004] Günday, **op. cit.,** s. 13.
[5005] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 842-843.
[5006] Odyakmaz, **op. cit.,** s. 7.
[5007] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 52.
[5008] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 15.
[5009] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 49; 51.
[5010] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 65.

Ancak mahkemenin baktığı her dava sonucunda verdiği hüküm, kesin hüküm niteliğinde olmayabilir. Zira mahkemece verilen hükmün kesinleşmesi, öncelikle bu hükme karşı süresi içerisinde üst mahkemelere başvuru yapılmaması koşuluna bağlıdır. Buna ilave olarak mahkemece verilen hükme karşı süresi içerisinde başvuru yapıldığı hâllerde ise kanun yollarının tüketilmesi üzerine, üst mahkemelerce onanan bu hüküm, kesin hüküm niteliğine kavuşur. Hükmün üst mahkemelerce bozulduğu varsayımında ise, yeniden tesis edilen hüküm onandığı takdire yine kesin hüküm niteliğine kavuşur[5011].

Buraya kadar yer verilen açıklamalardan sonra, verginin yargısal olarak kesinleşmesi temelinde vergi hukukunda tahakkuka ilişkin olarak önemli bir hususun belirtilmesinde fayda görülmektedir. Kural olarak bir verginin tamamen uyuşmazlık konusu olmaktan çıkması; yani bu uyuşmazlığın ileri sürülebileceği bir hukukî yol kalmamasından bahisle verginin ihtilafsız hâle gelmesi, verginin kesinleşmesine sebep olmaktadır.

Bu çalışmada bu başlık altında verginin yargısal olarak kesinleşmesi ise mahkemelerce alınan kararlara özgü olan ve kural olarak kanun yollarına başvuru imkânı bulunan[5012] *nihaî karar* ve bu kararın kavuştuğu bir etki olarak *kesin hüküm* temelinde hareket edilerek ele alınmaktadır.

Vergiler hakkında açılan bir davada yargı sürecinin sona ermesi de kesinleşme olarak ele alınmış[5013] olup kanaatimizce, her şeyden önce yargısal bir kesinleşmeden bahsedebilmek için, bu kesinleşme üzerinde yargı fonksiyonunun da bir iradesi bulunmalıdır. Bu anlamda bir işlem üzerinde tarafları arasında ortaya çıkan bir uyuşmazlığın yargı yoluna götürülmemesi hâlinde, bu işlemin kesinleşmesinde yargı fonksiyonunun bir etkisi bulunmamaktadır. Konuyu bu yönden ele aldığımızda verginin yargısal olarak kesinleşmesi ile kesin hüküm etkisine kavuşan vergi davalarına yönelik mahkeme kararları kastedilmektedir. Bu kapsamda örneğin, 1 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Umumi Tebliği'nde ihtilaflı bulunan

[5011] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 51-52.
[5012] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 838.
[5013] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132.

vergilerin kesinleşmemiş olduğu belirtilmekte ve itiraz, temyiz komisyonları, Devlet Şûrası kararları alınmak suretiyle katileşmiş vergiler hakkında düzenleme yapılmıştır. Nitekim, her ne kadar yargı yoluna başvurul(a)maması hâlinde ve/veya yargı yoluna başvuru süresinin geçirilmesi ile bir kesinleşmeden söz edilmekte ise de buradaki kesinleşme ile idarî kesinleşmenin mi yoksa yargısal bir kesinleşmenin mi kastedildiği hususu tartışmaya açıktır.

Bu bağlamda verginin kesinleşmesinde, gidilebilecek bir yargı yolu kalmaması[5014] ya da verginin hukuka uygunluğunun denetimine ilişkin olarak yargı yoluna başvuru imkânının kalmaması[5015] yönündeki açıklamalar, en baştan hiç açılamayacak bir davaya ya da dava açma süresi içerisinde açılmamış davalara ilişkin ise burada verginin kesinleşmesi söz konusu olmakla birlikte; vergi, yargısal olarak değil, idarî olarak kesinleşmektedir. Nitekim ilk durumda verginin kesinleşmesinde yasama fonksiyonunun iradesi söz konusu iken; ikincisinde vergi hukuku ilişkisinin taraflarından birinin ya da ikisinin iradesi hâkim olmaktadır. Dolayısıyla yargı fonksiyonundan çıkan bir kararla şekillenmeyen bu vergilendirme sürecindeki hukukî durumlar, başından sonuna kadar sadece idarî aşamada kalmaktadır. Böyle bir ayrımın yapılmasının, vergi hukuku mevzuatındaki yer alan düzenlemeler açısından hem elzem hem de işlevsel olduğu düşünülmektedir.

İdarî işlemler hiçbir zaman kesin hüküm mahiyetinde olmamakta iken; yargısal işlem kesin hükümden faydalanır[5016]. İdarî işlemler, mahkeme hükümleri niteliğinde ve kuvvetinde değildir[5017]. Ayrıca idarî kararların geri alınarak bu durum hakkında yeni bir idarî kararın alınması, idarî yetki kapsamında iken; kazaî kararlarda, kararı bizzat kararı alanın dahi bu kararı değiştirme, bozma, geri alma ve yeni bir karar verme yetkisi yoktur. Hatalı bir kazaî kararın düzeltilmesi yine kural olarak bir üst merci tarafından alınacak kararla mümkün olmaktadır[5018]. Bu bağlamda kesin olmayan idarenin kararı, kural olarak her zaman yargı organının denetimine tabidir[5019]. Sadece

[5014] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209. **Ayrıca bkz.:** 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7256 Sayılı Kanun Genel Tebliği.
[5015] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 302.
[5016] Özgen, **op. cit.,** s. 269.
[5017] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 414.
[5018] Odyakmaz, **op. cit.,** s. 5-6.
[5019] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 65-66.

yargılama hukuku kurallarıyla, yargısal denetim altında olan bu idarî işlemlere karşı bu denetimin yapılmasında, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda da öngörüldüğü şekliyle, başta süre olmak üzere, sınırlandırıcı usul kuralları getirilmesi mümkündür.

Nitekim ilgilisine tebliğ edilmiş olan idarî işlem hakkında dava açma süresi içerisinde dava açılmaması hâlinde ise artık hukuka uygunluk karinesinin aksinin iddia ve ispatı da söz konusu olmamaktadır[5020]. Dolayısıyla, kanunda belli edilen süreler içerisinde ilgililerce idarî işlemin itiraz ve tartışma konusu yapılabilmesi mümkündür[5021]. Durum bu yönüyle değerlendirildiğinde, bu süreler geçirildikten sonra, bir mahkeme kararıyla gerçek bir hukuka uygunluk saptanamamakta ise de artık ilgili verginin hukuka uygunluk karinesi, tartışılır olmaktan çıkmaktadır. Bu anlamda verginin idarî olarak kesinleşmesi, hukuka uygunluk karinesi temelinde ortaya çıkan bir hukukî durumdur. Dolayısıyla, verginin idarî olarak kesinleşmesi, verginin hukuka uygunluk karinesinin yargısal fonksiyonun iradesi olmaksızın tartışılamaz hâle gelmesi, şeklinde tanımlanabilir.

Türkiye'de vergi uyuşmazlıkları hakkında ilk derecede vergi mahkemeleri görevlidir[5022]. Yukarıdaki açıklamalar da göz önüne alındığında, ***verginin yargısal olarak kesinleşmesi*** ile süresinde vergi mahkemesinde dava açılmakla birlikte, hükmedilen bir mahkeme kararı hakkında gidilecek bir hukukî yolun kalmamasına bağlı olarak ortaya çıkan kesin hüküm etkisiyle artık olağan bir yargısal denetimin yapılamaması sebebiyle, değiştirilemez ve kaldırılamaz bir vergi borcunun yükümlendirildiği hukukî durumun ifade edildiği düşünülmektedir. Daha kısa bir tanımla, ***verginin yargısal olarak kesinleşmesi,*** bir vergi borcunun kesin hüküm suretiyle, değiştirilemez ve kaldırılamaz bir biçimde yükümlendirildiği bir hukukî durumdur. Verginin yargısal olarak kesinleşmesi, doğal olarak mahkemelerce verilen bir nihaî kararın *kesin hüküm etkisine kavuşması* ile gerçekleşebilmektedir.

[5020] Atay, **İdare Hukuku,** s. 452.
[5021] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 395.
[5022] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 88.

En genel ifadeyle belirtilebilir ki, verginin yargısal olarak kesinleşmesi, mahkeme kararının kesin olması[5023] ile eş anlamlıdır. Bu durumdaki verginin yargısal olarak kesinleşmesinde, yargı fonksiyonunun da bir iradesi bulunmaktadır. Zira verginin yargısal olarak kesinleşmesinden bahsedebilmek için, yargı kararıyla oluşan bu hukukî durum hakkında aksinin iddia edilebilmesine imkân kalmaması gerekmektedir. Bu anlamda da kural olarak verginin yargısal olarak kesinleşmesinin dayanağında Anayasal bir hüküm bulunmaktadır. Anayasa'nın *mahkemelerin bağımsızlığı*nın düzenlendiği madde 138/4 hükmündeki yasama ve yürütme organları ile idarenin, mahkeme kararlarına uyma zorunluluğu ve bu organlar ile idarenin mahkeme kararlarını değiştirme, bunların yerine getirilmesini geciktirme yasağı karşısında; alınan her bir mahkeme kararının *kural olarak* tartışılamaz bir hukukî sonuç yaratması sebebiyle, bu kararlar idarî bir uyuşmazlığa da mahal vermeyecektir. Bu anlamda verginin yargısal olarak kesinleştiği bir durumda, henüz bu ana kadar vergi tahakkuk ettirilmemiş ise bu kesinleşmenin kaçınılmaz bir sonucu olarak vergi de tahakkuk edecek ve kesinleşecektir.

Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun bir kararına esas olayda, oranı %12'ye indirilmesine yönelik karar uyarınca kurumlar vergisi beyannamesini vermek zorunda olan davacının, bu mecburiyetini ihtirazî kayıtlı olarak verdiği beyannamesinde yerine getirmiş, bu beyannameye göre yapılan tahakkuka karşı dava açmış olduğu; vergi mahkemesince lehine karar verilmesi ve bu kararın kanun yollarından geçerek kesinleşmesiyle kesin hüküm tesis edilmiş olduğu belirtilmiştir[5024]. Bu bağlamda kesin hükümde, kural olarak yargı yolları tüketilmiştir[5025]. Aynı şekilde, bozma kararı üzerine yeniden tesis edilen hükme karşı da süresi içerisinde üst mahkemelere başvuru yapılmaması hâlinde de yine kesin hüküm niteliği kazanılmaktadır.

[5023] Bu durumu ilişkin olarak yargısındaki tüm olasılıklar için **ayrıca bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 304.
[5024] **Bkz.:** Danıştay VDDK, 13.03.1998 Tarihli ve E. 1996/321, K. 1998/81 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), http://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1996-321-k-1998-81-t-13-3-1998, 30.03.2021.
[5025] Yayla, **op. cit.,** s. 134.

Verginin tahakkuk ettirilmesinin ya da idarî olarak kesinleşmesinin, verginin yargısal olarak kesinleşmesini sağladığı söylenememektedir. Nitekim verginin yargısal olarak kesinleşmesi, vergi tarhının hukuka uygunluğunu gerçek bir şekilde saptayarak kalıcı ve sürekli bir biçimde uyuşmazlık konusu olmaktan çıkarırken; verginin tahakkuku, verginin tarhının hukuka uygunluğu yönünde bir karine oluşturmaktadır ve bu karine gerçek bir şekilde saptanana kadar; yani kesin hüküm elde edilene kadar uyuşmazlık konusu olmaya devam edecektir.

Nitekim doktrinde de tahakkuk etmemiş tarha karşı açılan davada vergi mahkemesi tarafından davanın reddedilmesi hâlinde, vergi işleminin doğruluğu yolundaki belirtilerin artık iyice kuvvetlenmesi ve bu mahkeme kararının işlem lehine adeta bir karine oluşturması sebepleriyle vergi borcunun tahakkuk ederek, ödenmesi gerekli aşamaya geldiği ileri sürülmektedir[5026].

Yine belirtmek gerekir ki, verginin yargısal ve idarî olarak kesinleşmesi, birbirini dışlamaktadır. Şöyle ki, verginin idarî olarak kesinleşmesi hâlinde, bu vergiyi yargısal olarak kesinleştirmeye yönelik olan hukukî olanaklar kalmamıştır. Nitekim verginin hiçbir yargısal denetime tabi tutulmadığı ya da tutulamadığı hukukî durumlarda, zaten verginin yargısal olarak kesinleştiği söylenememektedir. Verginin yargısal olarak kesinleşmesi hâlinde ise, vergisel uyuşmazlık idarî aşamada kalmamış olup artık bu uyuşmazlık hakkında yargısal denetim süreci işletilmiş olduğundan dolayı da verginin idarî olarak kesinleşmesi imkânı da ortadan kalkmaktadır. Zira artık bu hâlde, idare ile mükellef arasında ortaya çıkabilecek bir uyuşmazlık kalmamış olup ortaya çıkmış olan vergi uyuşmazlığı hakkında, her iki tarafın da uymak zorunda olduğu son söz, mahkemeler tarafından söylenmiştir. Dolayısıyla düşüncemize göre, verginin yargısal kesinleşmesi ile verginin idarî olarak kesinleşmesi, birbirinden ayrı olarak vergiyi kesinleştiren müesseselerdir.

7.1.2. Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi

[5026] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.

Kesin hüküm etkisini kazanan mahkeme kararları, *kanunî hakikat (yasal doğru)* olarak addedilmekte[5027]; yargısal gerçekliği yansıttıkları kabul edilmektedir[5028]. Bu anlamda yargısal kararlar, daima kanunî hakikat kuvvet ve mahiyetini içeren beyandır[5029].

Mahkeme ilamlarına kıyasla daha az güce ve geçerliliğe sahip olan idarî işlemlerin, yargısal kararlardan ayrılabilmesi için kesin hüküm kavramı yerine *kesin karar;* kaziye-i muhkeme kavramı yerine de *kaziye-i mukarrere (kararlaşmış kaziye)* kavramının kullanılması yeğlenmiştir[5030]. Bu anlamda yargısal işlemlerdeki kesin hükmün karşılığı olarak idarî işlemlerde kesin karar kavramı kullanılmaktadır[5031]. Zira kesinlik kavramının bazı durumlarda kesin hüküm kavramı yerine de kullanılmakta olduğu belirtilmektedir[5032].

Bireysel idarî işlemler (idarî kararlar) ise yargısal işlemler (kazaî kararlar) gibi *kanunî hakikat (yasal doğru)* ifade etmezler[5033] ve kesin hüküm niteliğini kazanamazlar[5034]. İdarî işlemler ilgililer tarafından, kanunda belirlenen süreler içerisinde itiraz ve tartışma konusu yapılabilmektedir. Zira Anayasa'nın madde 125/1 hükmü uyarınca idarî işlemlere karşı dava açılabilmektedir[5035]. Bu imkân, aslında hukuka uygunluk karinesini askıya almak[5036] ya da çürütmek[5037] veya idarî işlemin yürütülebilirliğini (icraî olma niteliğini) askıya almak[5038] için kullanılmakta ise de kural olarak hukuka uygunluk karinesi sebebiyle, itiraz ya da tartışma konusu idarî işleme ilgililerin riayetini zorunlu kılmaktadır[5039].

[5027] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 414.
[5028] Günday, **op. cit.,** s. 13.
[5029] Özgen, **op. cit.,** s. 269.
[5030] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 415.
[5031] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 220.
[5032] Erkut, **Kesin ve Yürütülebilir İşlem,** s. 112, Dipnot 10.
[5033] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 395.
[5034] Günday, **op. cit.,** s. 12-13.
[5035] Günday, **op. cit.,** s. 13.
[5036] Özay, **op. cit.,** s. 408; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 88. **Ayrıca bkz.:** Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 409.
[5037] Gözler, **İdare Hukuku,** Cilt: I, s. 784; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 88.
[5038] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 694.
[5039] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 409.

Ayrıca dava açma süresinin geçmesi, idarî kararların kanunîliğini kesin ve mutlak surette temin etmemektedir[5040]. Zira dava açma süresi geçtikten sonra da idarî işlemlerin bizzat idare tarafından kaldırılması da mümkündür[5041]. Nitekim idarî bir kararın hatalı olması hâlinde bunun geri alınarak yeni bir karar verilmesi, kamu hizmetini ifa etmekle yükümlü idarenin yetkisi gereğidir[5042]. Bu anlamda gözden kaçırılmamalıdır ki, idarî bir işlem hakkında dava açma süresinin geçmesiyle sunî bir sıhhat kazanılmaktadır. Durum bu olmakla birlikte hukuka uygunluk karinesinin varlığı sebebiyle, dava açma süresi geçtikten sonra bir idarî işlemin sonuçlarına uymaktan başka bir yol bulunmamaktadır; ancak idarenin bu işlemi geri alması veya kaldırması söz konusu olabilir[5043]. Dolayısıyla, salt hukuka uygunluk karinesinin varlığı, bireysel idarî işlemlere kanunî hakikat niteliğini vermediğinden dolayı, idarî işlemler usulî dairesinde alınmakla tamam olsa da son ve kesin niteliğini taşımamaktadır[5044].

Çalışmada da *idarî başvuru yoluyla tahakkuk usulü* ele alınmış olup dava açma süresi geçtiği hâlde idarenin çok daha uzun sürelerde tarh işlemine yönelik olarak küllî ya da cüzî kaldırma ya da değişiklik yapabilme imkânının bulunduğu hususu açıklığa kavuşturulmuştur. Burada idarenin ilgili kanunlardaki idarî usule ilişkin şartlara uymak kaydıyla, tarha ve dolayısıyla tahakkuka yönelik olarak hukukî etkilerde bulunması mümkün olmaktadır. Bu bağlamda hata düzeltme müessesesinde görüldüğü üzere ya doğrudan idare tarafından ya da mükelleflerin başvurusu üzerine, verginin idarî olarak kesinleşmesinden sonra da Vergi Usul Kanunu ve Gümrük Kanunu'nda ihdas edilen malî usuller dairesinde, vergisel işlemde idarî irade ile değişiklikler yapılabilmektedir.

Doktrinde belirtildiği üzere, idare hukukundaki kesinleşme, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü anlamında işlemdeki iradenin belirginleşmesi şeklindeki temel bir anlamın yanı sıra, idarî işleme karşı idarî başvuru yollarının tüketilmesi, idarî işleme karşı başvuru yollarına başvuru yapmanın

[5040] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 415.
[5041] Günday, **op. cit.,** s. 13.
[5042] Odyakmaz, **op. cit.,** s. 5.
[5043] Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 220.
[5044] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 395.

imkânsızlığı, idarî işleme karşı yargı yoluna başvurma imkânının sona ermesi ya da idarî işlemin vade tarihinin gelmesi gibi farklı anlamlarda da kullanılmaktadır[5045]. Nitekim bu farklı anlamlandırmalar, Anayasa Mahkemesi kararlarında da yer bulmuştur. Anayasa Mahkemesinin bir kararında, Yüksek Fen Kurulu Başkanlığının kamu kurum ve kuruluşlarınca yapım ve yapım ile ilgili danışmanlık hizmet işlerine ilişkin olarak akdedilen sözleşmelerin yürütülmesinden doğan yeni fiyat tespiti anlaşmazlıkları hakkındaki kararlarının kesinliğinin yargısal anlamda bir kesinlik olmayıp idarî kesinlik olduğu belirtilmiştir[5046]. Anayasa Mahkemesinin başka bir kararında, başvurucunun idareye yaptığı başvurunun reddi işlemine karşı dava açmamış olduğu ve işlemin bu şekilde idarî kesinlik kazanmış olduğu belirtilmiştir[5047].

Dolayısıyla yukarıda yer verilen iki Anayasa Mahkemesi kararında öncelikle ***idarî kesinlik*** hususunun kavramsallaştırıldığı görülmekte ve idarî kesinliğin farklı anlamlarda kullanıldığı görülmektedir. Nitekim ilk Anayasa Mahkemesi kararı, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü uyarınca idarî davaya konu olması bakımından idarî işlemin kesinliği yönünde iken; ikinci Anayasa Mahkemesi kararı, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü uyarınca zaten idarî dava konusu olabilecek kesin bir idarî işleme karşı süresinde dava açılmaması sebebiyle oluşan idarî kesinliğe ilişkin olmuştur.

Ancak doktrinde oldukça önemli bir husus olarak verginin kesinleşmesi için mutlaka yargı sürecinin sonuçlanmasının gerekmeyebileceği; zira kanunî süresi içerisinde dava açılmayan ya da ihtirazî kayıt ve vergi hataları istisna olmak üzere beyannameye dayanan tarh usulünde de verginin kesinleşebileceği belirtilmektedir[5048].

[5045] Yılmaz, **Kesinlik,** s. 147.

[5046] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 29.11.2012 Tarihli ve E. 2011/100, K. 2012/191 Sayılı Karar, 22.02.2013 Tarihli ve 28567 Sayılı Resmî Gazete.

[5047] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 08.06.2021 Tarihli ve 2019/2581 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 16.01.2022. Yine benzer şekilde, Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında da idarece yapılan itirazın reddi üzerine söz konusu imar planlarının idarî kesinlik kazandığı belirtilmiştir. **Bkz.:** İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. İDD, 27.11.2020 Tarihli ve E. 2020/704, K. 2020/910 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim3-idd-e-2020-704-k-2020-910-t-27-11-2020?_to=1, 19.05.2021.

[5048] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 124, Dipnot 345.

Yine doktrinde kesin işlemin, idarî işleme karşı denetim yollarının kapatılması anlamında kullanıldığı da belirtilmektedir[5049].

Bu noktada hemen belirtmek gerekir ki, bu başlık altındaki açıklamalar İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü bağlamında idarî davaya konu olacak kesin bir işlem nezdinde anlamlandırılan ya da idarî işlemin vade tarihinin gelmesi anlamındaki kesinliğe yönelik değildir. Yer verilen anlamları ihtiva eden kesinlik, çalışmanın bir sonraki başlığından "Tarhın Kesinleşmesi: Tahakkuk" başlığında açıklanmaya çalışılacaktır. Bunun dışında idarî işleme karşı başvuru yollarının tüketilmesi hâlindeki kesinlik ise bir önceki başlıkta ele alınan verginin yargısal olarak kesinleşmesine tekabül etmektedir. İdarî işleme karşı başvuru yollarına başvuru yapmanın imkânsızlığı, idarî işleme karşı yargı yoluna başvurma imkânının sona ermesi şeklinde anlamlandırılan kesinlik ise bu başlığın konusunu oluşturmaktadır. Verginin hem yargısal hem de idarî olarak kesinleşmesi, kural olarak, aslında tarhiyata karşı yargısal denetim yollarının kapatılması anlamına gelmektedir.

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü dışında, ***idare tarafından alınan bir kararın kesinliği;*** yani ***idarî anlamda bir kesinlik/idarî bir kesinlik*** ise bazı durumlarda bir idarî işlemin uygulanabilmesi için yargısal yollara başvurulmaması, başvurulmuş ise bu başvurunun sonuçlandırılması hâlinde gerçekleşmektedir. Bu hâllerde de işlemin idarî kesinliğinden söz edilmektedir. Nitekim, ***5326 sayılı Kabahatler Kanunu***'nun[5050] *(Kabahatler Kanunu) başvuru yolu*nun düzenlendiği madde 27/1 hükmünde, idarî para cezası ve mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin idarî yaptırım kararına karşı, kararın tebliği veya tefhimi tarihinden itibaren en geç 15 gün içinde, sulh ceza mahkemesine başvurulabileceği ve bu süre içinde başvurunun yapılmamış olması hâlinde idarî yaptırım kararının kesinleşeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla idarî işlemin uygulanabilmesi bakımından hükme bağlanan ve bir yargı merciine süresinde başvurulmaması ya da başvurunun sonlanması gerektiğine ilişkin düzenlemelerin İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda

[5049] Erkut, **Kesin ve Yürütülebilir İşlem,** s. 112, Dipnot 10.
[5050] **Bkz.:** 31.03.2005 Tarihli ve 25772 Sayılı Resmî Gazete.

dava açmanın mümkün olduğu işlemi belirlemek bakımından kullanılmakta olan idarî işlemin kesinliği ile farklı olduğu açıktır[5051].

Nitekim Kabahatler Kanunu'nun *idarî para cezası*nın düzenlendiği madde 17/4 hükmünde de genel bütçeye gelir kaydedilmesi gereken idarî para cezalarına ilişkin *kesinleşen kararlar*ın, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümlerine göre tahsil edilmek üzere Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek tahsil dairelerine gönderileceği; *mülkiyetin kamuya geçirilmesi*nin düzenlendiği madde 18/8 hükmünde mülkiyetin kamuya geçirilmesine ilişkin kararın, kesinleşmesi hâlinde yerine getirileceği ve *yerine getirme zamanaşımı*nın düzenlendiği madde 21/4 hükmünde de zamanaşımı süresinin, kararın kesinleşmesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren işlemeye başlayacağı belirtilmiştir. Bu hükümlerden görüleceği üzere, idarî para cezalarındaki idarî kesinlik de bu tutarları, Devlet için bir kamu alacağı hâline getirmektedir.

Yukarıda yer verilen bu durumlar, tahakkukun verginin tarhiyatına bahşettiği hukukî etkilerle benzerlik göstermektedir. Yine verginin tahsilinin tarhın tahakkuk ettirilmesine bağlı olduğu gibi, Kabahatler Kanunu uyarınca mülkiyetin kamuya geçirilmesi şeklindeki kabahat yaptırımının icrası, bu yöndeki kararın kesinleşmesine bağlı kılınmıştır. Son olarak nasıl ki, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca verginin tahsilinin zamanaşımı; yani tarhın kazandığı hukukî sonuçlarının icrasının zamanaşımı, vergi alacağının-borcunun tahakkuk ettirilmek suretiyle ortaya çıkan vadesinin rastladığı takvim yılını takip eden takvim yılı başından itibaren başlıyor ise, idarî para cezalarında tahsil ve mülkiyetin kamuya geçirilmesindeki icra da aynı şekilde bunlara ilişkin kararların idarî olarak kesinleşmesine bağlı olarak başlamaktadır.

Nitekim verginin de kesin bir karakteri bulunmaktadır[5052]. Ancak verginin yargısal olarak kesinleşmesi de idarî olarak kesinleşmesi de vergilendirme sürecinden ve bu sürece özgü düzenlemelerden bağımsız olarak ortaya konulamamaktadır.

[5051] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 318.
[5052] Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 315.

Yukarıda açıklamalarla birlikte, ***verginin idarî olarak kesinleşmesi*** bu çalışmada, vergiye ilişkin olarak herhangi bir yargısal denetimi imkânsız kılan hâllerde gerçekleşmesi bağlamında ele alınmıştır. Bu anlamda öncelikle tarh işlemine karşı dava açılamaması ya da itiraz edilememesi yönündeki kurallar uyarınca vergi, idarî olarak kesinleşmektedir ve bu vergiler yönünden yargısal kesinleşme hususu en baştan tartışılamamaktadır. Devamında tarh işlemine karşı dava açabilme ya da itiraz edebilme hakları bulunmakla birlikte, süresi içerisinde bu hakların mükelleflerce kullanılmaması hâlinde de vergi, idarî olarak kesinleşmektedir.

7.1.3. Tarhın Kesinleşmesi: Tahakkuk

İdarî işlemin kesinliği hususu vergilendirme alanında da özellik taşımaktadır[5053]. Doktrinde de idarî işlemin kesinliği ile yargısal kesinlik hususlarında tartışmalar yapılmıştır. Dolayısıyla burada idarî işlemin kesinliğinin ne olduğunun ele alınmasında fayda görülmektedir.

*Amme hukuku işlemlerin tasarrufları*ndan[5054] biri olan idarî işlem, mevzuattaki düzenlemelerde yer almakla birlikte herhangi bir normda tanımlanmamıştır[5055]. *İdare hukukunda hukukî tasarruf teorisi[5056], idarî işlem kuramı[5057]* olarak da ifade edilen

[5053] Yılmaz, **Kesinlik,** s. 130.
[5054] Özgen, **op. cit.,** s. 257.
[5055] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 384.
[5056] **Bkz.:** Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 256. Eserde ayrıca ***hukukî tasarruf (muamele) teorisi*** izah edilerek hukukî tasarrufların idare hukuku bakımından incelemesi yapılmış olup ***idare hukukuna mahsus bir hukukî tasarruf nazariyesi*** kavramına da yer verilmiştir. **Bkz.:** Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 274, 279.
[5057] **Örnek yargısal kararlar için bkz.:**

- Anayasa Mahkemesi, 01.04.2015 Tarihli ve E. 2013/50, K. 2015/38 Sayılı Karar, 15.04.2015 Tarihli ve 29327 Sayılı Resmî Gazete.
- Anayasa Mahkemesi, 11.10.2012 Tarihli ve E. 2011/84, K. 2012/151 Sayılı Karar, 26.07.2013 Tarihli ve 28719 Sayılı Resmî Gazete.
- Anayasa Mahkemesi, 15.03.2007 Tarihli ve E. 2003/92, K. 2007/25 Sayılı Karar, (Azlık Oyu Kararı), 26.05.2007 Tarihli ve 26533 Sayılı Resmî Gazete.
- Sayıştay Temyiz Kurulu, 13.03.2019 Tarihli ve 44005/45841 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://kararlar.sayistay.gov.tr/tkk/?krr=18816, 11.07.2022.

idarî işlem teorisi[5058]***,*** idare hukukunun temelini[5059] oluşturmaktadır. İdarî işlemler de tamamen idare hukuku içinde ve esaslarına göre belirlenebilmektedir[5060].

İdare hukuku doktrininde, idarî işlem teorisi ile idarî işlemin mahiyeti (niteliği), unsurları, tahlili (içeriği), sakatlıkları (hukuka aykırılıkları) ve müeyyideleri (yaptırımları), çeşitli tasnifleri ve kaynakları ele alınmaktadır[5061]. O hâlde idarî işlem teorisi olarak idarî işlemin hukukî niteliği, idarî işleme verilen anlam, idarî işlemin terminolojik ifadesi ve türleri gibi çeşitli konular ele alınmaktadır[5062]. Ayrıca idare hukuku ilkelerinin geliştirilmesinde de idarî işlem teorisine başvurulmaktadır[5063].

Bunun yanı sıra, idarî işlem teorisine, *iptal davasının konusunun sınırlarının çizilmesi* açısından da başvurulmaktadır[5064]. Zira iptal davasının konusu, idarî işlemin kendisidir[5065]. Bu bağlamda idarî işlem teorisi, ele alınan hukukî öznenin *idarî işlem olup olmadığına yönelik bir nitelendirmenin yapılması*nda işlevseldir[5066]. Bu durumda, *idarî işlemin varlığının tespiti* açısından idarî işlem teorisine başvurulmaktadır.

[5058] Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. Sunuş X.
Örnek yargısal kararlar için bkz.:
· Danıştay 3. Dairesi, 03.06.2014 Tarihli ve E. 2013/4948, K. 2014/2595 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-4948-k-2014-2595-t-3-6-2014, 11.09.2022.
· Danıştay 3. Dairesi, 20.03.2013 Tarihli ve E. 2011/2477, K. 2013/805 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2011-2477-k-2013-805-t-20-3-2013, 11.09.2022.
· Danıştay 3. Dairesi, 24.12.2012 Tarihli ve E. 2010/6697, K. 2012/4819 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2010-6697-k-2012-4819-t-24-12-2012, 11.09.2022.
· Danıştay 6. Dairesi, 18.05.2010 Tarihli ve E. 2008/5021, K. 2010/5008 Sayılı Karar, https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2008-5021-k-2010-5008-t-18-05-2010, 11.09.2022.

[5059] Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. Sunuş X.

[5060] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 383.

[5061] Eserde, genel olarak *hukukî tasarruf teorisi* alanındaki irdelemenin nelerden oluştuğu, kapsamı ve özelinde de idare hukukuna özgü hususlara yer verilmiş olup buradaki açıklamalardan yola çıkılarak idarî işlem teorisinin kapsamı ortaya çıkarılmaya çalışılmıştır. **Bkz.:** Onar, **op. cit.,** I. Cilt, s. 256-417.

[5062] Mutlu Kağıtcıoğlu, "İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Merci Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,** Sayı: 30, Yıl: 7, Nisan 2017, ss. 237-271, s. 237, ***("İdari Merci Tecavüzü").***

[5063] **Bkz.:** Danıştay 8. Dairesi, 22.02.2000 Tarihli ve E. 1999/4726, K. 2000/1621 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX+7NMt2gFWlnEsBd88JGeWbU5fjOqWmpw~~&_=0.37074233748621843, 19.03.2020.

[5064] Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. Sunuş X.

[5065] Kılınç, **op. cit.,** s. 21.

[5066] Onar, **op. cit.,** Cilt: 1, s. 274-280. Ayrıca Anayasa Mahkemesinin bir kararında, idarî işlem kuramı uyarınca uyuşmazlık konusu işlemin hazırlık işlemi niteliğinde olduğu değerlendirmesinde

Ayrıca idarî işlem teorisi, diğer idarî işlemlerde olduğu gibi vergilendirme işlemlerinin de *yetki, şekil, sebep, konu ve maksat şeklindeki unsurları* açısından irdelenmesini sağlamaktadır[5067].

İlaveten ele alınan hukukî öznenin idarî işlem niteliğinin tespitinin yapılmasının yanı sıra, bu tespit sonrasında irdelenen idarî işlemin *idarî davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi gereken nitelikte bir işlem* olup olmadığına yönelik araştırmada da idarî işlem teorisi dikkate alınmaktadır[5068]. Zira idarî işlem teorisi ile idarî işleme ilişkin yapılan tespitlerin, idarî yargıda iptal davasının konusunun belirlenmesini de sağladığı belirtilmektedir[5069].

Öncelikle ele alınan hukukî öznenin idarî işlem olup olmadığına yönelik bir nitelendirmenin yapılmasında; başka deyişle idarî işlemin varlığının tespitinde idarî işlem teorisine başvurulmaktadır. Bununla birlikte iptal davasının sınırlarının çizilmesi bakımından idarî işlemin kesin niteliği de idarî işlem teorisi bağlamında irdelenmektedir. Doktrinde bu sebeple, idarî işlemin kesinleşmesi hususunun da idarî

---

bulunulmuştur. **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 20.12.2018 Tarihli ve E. 2016/181, K. 2018/111 Sayılı Karar, 05.04.2019 Tarihli ve 30736 Sayılı Resmî Gazete.

Örnek kararlar için ayrıca bkz.:

· Anayasa Mahkemesi, 22.05.2014 Tarihli ve E. 2013/65, K. 2014/93 Sayılı Karar, 24.062015 Tarihli ve 29396 Sayılı Resmî Gazete.

· Anayasa Mahkemesi, 26.12.2013 Tarihli ve E. 2013/43, K. 2013/168 Sayılı Karar, 07.03.2014 Tarihli ve 28934 Sayılı Resmî Gazete.

Ayrıca Sayıştay'ın bir kararında da idarî işlem kuramı uyarınca uyuşmazlık konusu işlemin hazırlık işlemi niteliğinde olduğu değerlendirmesinde bulunulmuştur. **Bkz.:** Sayıştay Temyiz Kurulu, 13.03.2019 Tarihli ve 44006/45842 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://kararlar.sayistay.gov.tr/tkk/?krr=18820, 12.07.2022.

Örnek kararlar için ayrıca bkz.:

· Danıştay VDDK, 16.04.2010 Tarihli ve E. 2008/371, K. 2010/182 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2008-371-k-2010-182-t-16-04-2010, 12.07.2022.

· Danıştay 3. Dairesi, 15.03.2016 Tarihli ve E. 2012/1056, K. 2016/2202 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2012-1056-k-2016-2202-t-15-3-2016, 12.07.2022.

[5067] Onar, **op. cit.,** Cilt: 1, s. 274-280. **Ayrıca bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 Tarihli ve E. 2009/39, K. 2011/68 Sayılı Karar, 15.10.2011 Tarihli ve 28085 Sayılı Resmî Gazete.

[5068] **Bkz.:** Danıştay 13. Dairesi, 09.09.2013 Tarihli ve E. 2013/1663, K. 2013/2144 Sayılı Karar.

[5069] Kağıtcıoğlu, **İdari Merci Tecavüzü,** s. 237

işleme ilişkin düzenleme eksikliğinin kendini belirgin şekilde hissettirdiği hususlardan bir tanesi olduğu belirtilmektedir[5070].

İdarî işlem açısından belirtilen *kesin, yürütülebilir* ve *dava konusu olma* özellikleri, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun *dilekçeler üzerine ilk incelem*enin düzenlendiği madde 14/3-d hükmü ile doğrudan bağlantılı olup hükme göre, dava dilekçeleri *dava konusu işlemin idarî davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olup olmadığı* yönünden de incelenecektir. Bu incelemenin sonucu ise İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun *ilk inceleme üzerine verilecek karar*ın düzenlendiği madde 15/1-b hükmüne göre, *davanın reddi*dir. Bu kapsamda idarî yargıda iptal davası açabilmenin ön koşulu, ilk inceleme konuları olan[5071], *kesin* ve *yürütülmesi gereken (yürütülebilir, icraî)* bir idarî işlemin bulunmasıdır[5072].

Doktrinde, icraîlik özelliğini haiz bir idarî işlemin, *kesin ve yürütülebilir, dava konusu olabilir işlem* olduğu[5073]; zira iptal davalarının ancak icraî nitelikteki işlemlere karşı açılabildiği belirtilmektedir[5074]. Başka deyişle, iptal davasının konusunu oluşturan idarî işlemlerin özelliklerinden birisi de icraîliktir[5075]. Bu bağlamda bir kararın iptal davasına konu edilmesinde idarî niteliğinin yanı sıra; icraî niteliğinin de bulunması gerektiği belirtilmektedir[5076]. Danıştay'ın da hukukî etki sonucunu doğuran iptal davasına konu edilebilecek idarî işlemlerin bu özelliğini belirtmek için, *icraî karar* ifadesini kullandığı ve bu ifade ile *kesin ve icrası gereken* işlemi, iptal davası konusu olarak gördüğü belirtilmektedir[5077]. Doktrinde de idarî kararın icraîlik özelliği, icraî karar kavramıyla ifade edilmektedir[5078].

[5070] Dilşat Yılmaz, "Türk İdare Hukuku'nda İdari İşlemin "Kesin"liği Üzerine Bir Değerlendirme: "Kime Göre?", "Ne İçin?" Kesinlik", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: XXI, Sayı: 2, 2017, ss. 105-153, s. 105, ***("Kesinlik").***
[5071] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 303.
[5072] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 709.
[5073] Yayla, **op. cit.,** s. 109, 111.
[5074] Atay, **İdare Hukuku,** s. 444; Günday, **op. cit.,** s. 124, Dipnot 91.
[5075] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 94.
[5076] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 156.
[5077] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: II, s. 290.
[5078] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 777.

Ancak icraîlik niteliğini haiz idarî işlemin kesinlik özelliği barındırdığı hususu[5079], doktrinde eleştirilmektedir. Zira idarî işlemlerin icraîlik özelliği ile iptal davası konusu olabilmesi, farklı hukukî meseleler[5080] olup ayrı temellerde ele alınarak incelenmek zorundadır. İptal davasının konusunu oluşturması bakımından idarî işlemin kimliğinde belirtilen *kesinlik* özelliği ile *icraîlik* özelliği farklı nitelendirmeler[5081] olup birinin varlığı ya da yokluğu diğerinin varlığı ya da yokluğuna etki etmemektedir. Başka deyişle, kesinlik niteliği bulunmayan bir işlem, icraî nitelikte olabildiği gibi; kesinleşmiş olduğu hâlde, henüz uygulanma gücünü haiz olmayan işlemler de mevcut olabilmektedir[5082]. O hâlde, bir idarî işlemin icraî olması, iptal davasına konu olması bakımından hukukî durumlarda, yeni birtakım etkiler yaratma gücünü içermesini zorunlu kılmakta ise de bu zorunluluğun var olduğu her durumda iptal davası açılabileceği sonucuna ulaşılamamaktadır[5083].

İdarî davaya konu olabilmesi bakımından idarî işlemler hem icraîlik (yürütülebilir olma/yürütülmesi gerekli-gereken/uygulanabilir[5084]) hem de kesinlik özelliklerini bir arada taşımalıdır[5085]. Buradan hareketle, doktrinde oldukça işlevsel olduğunu düşündüğümüz şekilde, *iptal davasına konu olması bakımından* mutlaka icraî nitelikte olması gereken; kişiler üzerinde hukukî sonuç doğurma yeteneğini haiz işlemler, *teknik anlamda idarî işlem* olarak ifade edilmiştir[5086]. Buradan anlaşılmaktadır ki, bir idarî işlem icraîlik özelliğini haiz iken kesin olma özelliğini sağlamadığında ya da kesinlik özelliğini haiz iken icraî olma özelliğini sağlamadığında, iptal davasının konusu olamayacaktır[5087]. Son olarak doktrinde yürütülebilirliğin, uygulanabilir olma gücünü taşıyan icraî işlemler için

[5079] Doktrinde icraî idarî işlemlerin, kesinlik özelliğini içerdiğini ileri süren görüş için **bkz.:** Yayla, **op. cit.,** s. 109.
[5080] Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 118, 120; Erkut, **Kesin ve Yürütülebilir İşlem,** s. 112; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: II, s. 290.
[5081] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 303.
[5082] Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 118, 120. **Ayrıca bkz.:** Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 661.
[5083] Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 120.
[5084] **Ayrıca bkz.:** Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 279-280.
[5085] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 303.
[5086] Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** Sunuş XI.
[5087] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 303.

kullanılmasının daha doğru olduğu ifade edilerek kesinliğin başka bir husus olduğu ifade edilmektedir[5088].

İcraî idarî işlemler[5089]**,** doktrinde, *icraî idarî tasarruflar*[5090]*, icraî işlemler*[5091]*, icraî kararlar*[5092]*, etkili kararlar*[5093]*, etkili işlemler*[5094]*, hukuksal durumu etkileyici kararlar*[5095]*, temel (nihai) işlem*[5096]*, aslî işlemler*[5097]*, yürütülmesi gereken bir işlem*[5098] olarak da ifade edilmekte olup bu ifadeler, iptal davasına konu olabilecek bir idarî işlemin ortaya konulması amacıyla geliştirilmiştir[5099]. Zira bahsi geçen ifadelerin dar ya da geniş yorumlanmasının iptal davasının sınırlarını ya genişleteceği ya da daraltacağı ileri sürülmektedir[5100]. Ayrıca salt yargısal açıdan değil, icraî idarî işlemlerin aleyhine dava açılmasının yanı sıra idarî başvuru yapılabileceği hususu da işaret edilmiştir[5101].

İcraî idarî işlemlerin, idarenin kamu gücüne dayanarak icraî niteliğini; yani kendiliğinden icra yeteneğini haiz olan ve üçüncü kişileri etkileyen hukukî hükümler doğurmak üzere tesis ettiği tek taraflı işlemler olduğu belirtilmektedir[5102]. Başka deyişle icraîlik, idarî işleme kişilerin hukukî durumlarını etkileyen, değiştiren nitelik

---

5088 Özay, **op. cit.,** s. 407, Dipnot 778.

5089 Atay, **İdare Hukuku,** s. 465; Yayla, **op. cit.,** s. 111. Doktrinde, icraî idarî işlem şeklindeki kavram eleştirilmiş olup idarî işlem olarak addedilen bir işlemin aynı zamanda icraî özellik taşıması sebebiyle, idarî işlemin kavram özelliğini bozabilecek bir tekrar içerdiği belirtilmektedir. **Bkz.:** Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 279.

5090 Özgen, **op. cit.,** s. 265.

5091 Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 117; Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1278; Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 804; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 268; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 355, Kaya, **İcrai Olmayan İdari İşlemler,** s. 254; Sezginer, **op. cit.,** s. 45.

5092 Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 394; Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1278; Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 805; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 268; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 371; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: II, s. 292; Günday, **op. cit.,** s. 124; Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 215.

5093 Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 371; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: II, s. 290.

5094 Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1278.

5095 Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1278; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 371.

5096 Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 121.

5097 Danıştay içtihatlarında da aslî işlemin, icraî olarak ifade edildiği belirtilmiştir. **Bkz.:** Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 156. Ayrıca tek taraflı idarî işlemlerin tümü; yani yalnızca bireysel idarî işlemler değil düzenleyici idarî işlemler de aslî işlem niteliğinde ve bu bağlamda icrailik özelliğini haiz olabilmektedir. **Bkz.:** Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 180.

5098 Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: II, s. 290, 292.

5099 Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 322; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 93-94, 304.

5100 Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: II, s. 292.

5101 Özgen, **op. cit.,** s. 265.

5102 Onar, **op. cit.,** Cilt: 1, s. 385-386.

kazandırmaktadır[5103]. Ayrıca icraîlik özelliği, salt kişiler (öznelerin) değil; nesnelerin hukukî statüsü üzerinde ve hukuk/kurallar düzeninde de etki doğurmaktadır[5104]. Bu bağlamda icraî idarî işlemler, tek taraflı[5105], doğrudan doğruya üçüncü kişiler, nesneler üzerinde ve hukuk düzeninde[5106] etki doğuran ve icra kabiliyeti bulunan işlemlerdir[5107]. Bu etki, icraî idarî işlemlerin kapsamına aldığı kişiler üzerinde görülmekte[5108] olup idare edilenlere borç yüklenebilmekte, hak yaratılabilmekte, bir şeyi yapmak ya da yapmamak zorunda bırakılabilmekte ve bu suretle hukukî düzen değiştirilebilmektedir[5109].

İdarî işlemler açısından bir *ayrıcalık*[5110] ve *en önemli özelliği*[5111] olarak belirtilen icraîlik özelliği, idarî işlemin uygulanabilmesinde herhangi bir yargı kararına ihtiyaç göstermemesi[5112] anlamında ve *uygulanabilir* ve *etkili* olma özelliği ile aynı anlamda kullanılmaktadır[5113]. Ayrıca doktrindeki başka diğer görüşe göre *etki,* idarenin iradesinin doğurduğu hukukî sonucu ifade etmektedir. Dolayısıyla işlem, *kural etkisi* olarak ifade edilen kurallar düzenine ya da *statü etkisi* olarak ifade edilen hukuk öznelerinin/nesnelerinin hukukî statülerine yönelik hukukî sonuç doğurduğu zaman, idarenin irade açıklamaları etkilidir. Kural etkisi doğuran düzenleyici idarî işlemler ve statü etkisi doğuran bireysel idarî işlemler, bu etkisi sebebiyle idarî işlem olarak addedilmektedir. Bu anlamda tek taraflı niteliğini haiz bu idarî işlemlerin hukukî etki özelliği, icraîlik olarak ifade edilmekte olup *icraîlik* de *etkililik* ile aynı anlamdadır[5114].

Durum bu olmakla birlikte, doktrinde, *icraî olan işlemler* ve *icraî olmayan işlemler* temelinde geliştirilen *etkili işlem* ve *etkisiz işlem* şeklindeki terminolojinin

[5103] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 317-318; Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 227.
[5104] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 277.
[5105] Onar, **op. cit.,** Cilt: 1, s. 385-386. **Ayrıca bkz.:** Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1278; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 355; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: II, s. 290.
[5106] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 277.
[5107] Onar, **op. cit.,** Cilt: 1, s. 387.
[5108] Yayla, **op. cit.,** s. 110.
[5109] Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1278, 1282.
[5110] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 370-371.
[5111] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 804.
[5112] **Ayrıca bkz.:** Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 277.
[5113] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 370-371; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: II, s. 290; Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 279-280.
[5114] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 278-279.

yanılgılara sebep olabileceği; *etkililik* özelliğinin işlemin üçüncü kişiler üzerinde doğurduğu hukukî sonuçlar açısından değer ifade ettiği belirtilmiştir. Bu anlamda her idarî işlemde, hukukî durumlarda değişiklik yaratma özelliği mevcut olmayıp böyle bir etki olmasa dahi ilgili idarî işlem, icraîlik özelliğini haiz olabilmektedir[5115]. Yine doktrinde, idarece birtakım amaçlarla açıklanan iradelerin genellikle hukukî etkiye sahip olmadığı, etkisiz işlem kavramının irade açıklamasının hiçbir etkiye sahip olmadığı anlamını çağrıştırdığı; ancak bunların *yönetsel etki*ye sahip olduğu ve etkisizlik ile kastedilenin hukuk özne/nesnelerinin statülerinde ya da kurallar düzenindeki sonuçla ilgili olduğu belirtilmiştir[5116]. Bu kapsamda icraîlik ile hukukî durumu etkileme değil; ilgili idarî işlemin *hukukî etkisi*nden bahsetmek daha yerinde olacaktır[5117].

*İdarî usulün konusu olarak idarî işlem*in unsurlarından biri olarak ele alınan *dışsal hukukî etki[5118], kanun tarafından idarenin faaliyetine bağlanmış olabileceği* gibi, *doğrudan idarenin iradesinin sonucu* da olabilmektedir[5119]. Hukukî durumlarda etki yaratmayan işlemler; eğer ki uygulamada dışsal hukukî etki yaratıyorsa bunlar da idarî usulün konusu olan birer idarî işlem olmaktadırlar[5120].

Yine doktrinde bir görüşe göre, *icraî karar, idarî tasarruf* ve *idarî işlem* kavramlarının eş anlamlı[5121] olduğu ve bu eş anlamlı kavramların idareye özgü nitelik taşıyan işlemler olduğu belirtilmiştir[5122]. Bu bağlamda icraî karar, tesis edilmekle birlikte derhal hükümlerini doğuran ve bu hükümleri icra yeteneği bulunan *bir idarî işlem, bir idarî tasarruftur*[5123].

[5115] Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 117-119.
[5116] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 279.
[5117] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 322; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 304; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: II, s. 290; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 329; Kaya, **İcrai Olmayan İdari İşlemler,** s. 258; Sezginer, **op. cit.,** s. 45.
[5118] Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü,** s. 31, 45.
[5119] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 332.
[5120] Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü,** s. 45.
[5121] Onar, **op. cit.,** Cilt: 1, s. 386. Doktrinde başka bir görüşte de ***idarî kararlar***ın tek taraflılık ve icraîlik özelliğini haiz olması sebebiyle bunların, ***icraî karar*** olarak isimlendirildiği ileri sürülmüştür. **Bkz.:** Günday, **op. cit.,** s. 124. Doktrinde bir başka görüşte de tek taraflı idarî işlem olan ***idarî karar*** ile ***hukuksal durumu etkileyici karar, icraî karar*** aynı anlamda kullanılmıştır. **Bkz.:** Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 355, 371.
[5122] Eroğlu, **op. cit.,** s. 78.
[5123] Onar, **op. cit.,** Cilt: 1, s. 385-386.

Ayrıca doktrinde idarenin tek taraflı olarak kişiler hakkında hukukî sonuç doğuran işlemlerinin, idarî işlem olarak tanımlandığı görülmekte ve idarî işlemin *icraî, kesin ve yürütülebilir; yani sonuç yaratıcı olabilmesi* gerektiği belirtilmektedir[5124]. Bu bağlamda icra yeteneği bulunmayan irade açıklamalarının[5125], icraî nitelik taşımayan[5126] ve henüz sonuç doğurmayan ve uyuşmazlık yaratmayan işlemlerin[5127] idarî işlem olmadığı belirtilmektedir.

Ancak, doktrindeki diğer görüşler değerlendirildiğinde ise idarî işlemlerin en önemli özelliğinin icraîlik olmasına ve idare hukukundaki işlemlerin ezici bir çoğunluğunun icraî özelliği haiz olmasına rağmen[5128]; tüm tek taraflı idarî işlemlerin icraî nitelikte olmadığı; icraî işlem olmadıkları belirtilmektedir[5129]. Başka ifade ile bireysel idarî işlemin tek taraflılık özelliği ile icraîlik özelliğinin aynı anlama geldiği belirtilmekte[5130] ise de idareden çıkan her tek taraflı işlemin icraî nitelik taşımadığı; "genellikle" idarenin tek taraflı işlemlerinin icraî nitelikte olduğu ileri sürülmektedir[5131]. Bu bağlamda bazı tek taraflı idarî işlemler, icraîlik özelliğini haiz değildir[5132].

Doktrinde, iptal davasının yalnızca *idarî işlemler*e karşı açılabileceği; iptal davalarının konusunun idarî işlem olduğu ileri sürülmekte ise de bununla birlikte iptal davası açılacak idarenin işleminin idarî işlem olmasının yanı sıra; *etkili bir işlem*[5133], *etkili karar, icraî, yürütülmesi gereken*[5134] *bir işlem* olması gerektiği ve *idarî kesinlik kazanması* gerektiği de belirtilmektedir. Bu anlamda salt idarenin bir işleminin ya da bir idarî işlemin varlığı, iptal davasının konusu olabilmesi için yeterli değildir; bu

[5124] Yayla, **op. cit.,** s. 108-109.
[5125] Onar, **op. cit.,** Cilt: 1, s. 388.
[5126] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 277.
[5127] Yayla, **op. cit.,** s. 109.
[5128] Aksi bir görüşe göre, idare tarafından tesis edilen birçok işlem, teknik anlamda icraî nitelik taşımamaktadır. **Bkz.:** Atay, **İdare Hukuku,** s. 444.
[5129] Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1279; Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 777-778, 804; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 251-252, 268; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 371; Günday, **op. cit.,** s. 124; Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 332.
[5130] **Ayrıca bkz.:** Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 159.
[5131] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 777-778, 804; Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 251-252, 268.
[5132] Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 332.
[5133] **Ayrıca bkz.:** Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 329.
[5134] Doktrinde ayrıca, idarî işlemin icraîlik özelliği, *yürütülmesi zorunlu olma* özelliği ile ifade edilmiştir. **Bkz.:** Kalabalık, **İdare Hukuku,** s. 317, 329.

nitelikle beraber bahsi geçen diğer iki niteliğin de mevcut olması gerekmektedir[5135]. Yani ilgilinin hukukî durumu üzerinde doğrudan etki doğurmayan[5136], mevcut hukukî durumda değişiklik yapmaya yönelik olmayan[5137] idarî işlemler de bulunmaktadır. Zira idarenin *birtakım* kararları (işlemleri), hukukî etki yaratmakta ve ilgililerin hukukî durumunu etkilemektedir[5138].

Tek taraflı özelliği vurgulanmaksızın, iradî faaliyet olan idarî işlemlerin tıpkı hukukî işlemlerde olduğu gibi, hukuk âleminde yenilik ve değişiklik meydana getirdiği ve hukuk düzenine yeni bir norm katıldığı ya da hukuk düzenindeki mevcut bir normun değiştirildiği veya kaldırıldığı ileri sürülmekte[5139] ise de bunun yanında, idarenin bir kısım işlemlerinin, icraî özellikte[5140], icraî nitelikte[5141], icra edilebilir[5142], hukukî durum yaratıcı ya da değiştirici nitelikte[5143], etkili ve uygulanabilir[5144] olmadığı; idarî işlem niteliğini haiz bu işlemlerde, tek başlarına[5145] hukukî durumlarda değişiklik ve yenilik yapma iradesinin bulunmadığı belirtilmektedir[5146].

Yine doktrinde bir görüşe göre de icraîlik niteliğini haiz işlemler, *teknik anlamda idarî işlem* olarak ifade edilmekte olup icraîlik özelliğinin bir işleme *idarî kimlik* bahşettiği ve icraîlik niteliğine sahip olmayan işlemin *teknik anlamda idarî işlem olmadığı* belirtilmektedir. Buradan hareketle her ne kadar tek taraflı idarî işlemlerinin çoğunluğu teknik anlamda idarî işlem olsa da birtakım tek taraflı işlemler, doğrudan doğruya hukuk düzeninde etki doğurmamaktadır; ancak bunların tek taraflılık özelliğini korudukları ileri sürülmektedir. Zira tek taraflılık ve icraîlik

[5135] A. Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, **İdare Hukuku: İdari Yargılama Hukuku,** Cilt: II, Güncelleştirilmiş 8. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016, s. 267, 290.
[5136] Kaya, **İcrai Olmayan İdari İşlemler,** s. 284.
[5137] Giritli et. al., **op. cit.,** s. 1279.
[5138] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: II, s. 290.
[5139] Günday, **op. cit.,** s. 121-122.
[5140] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 371; Günday, **op. cit.,** s. 124; Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 215.
[5141] Eroğlu, **op. cit.,** s. 78.
[5142] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: II, s. 290.
[5143] Günday, **op. cit.,** s. 124.
[5144] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 371.
[5145] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 371.
[5146] Duran, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 398; Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 371.

özellikleri, hukuk düzeninde kendine özgü farklı nitelikler barındırmakta olup özdeş değillerdir[5147].

Tekrar başa dönüldüğünde, "idarî işlemin kesinliği" hususu, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmünde düzenlenmiş olup dava konusu idarî işlemin dava dilekçesinde inceleneceği yönlerinden birisi de idarî davaya konu olacak kesin bir işlem olup olmadığıdır. Bu anlamda idarî işlemin yürütülebilirliğinin (icrası mümkün) olması dışında, kesinlik de aranmaktadır[5148].

İdarî işlemin yürütülebilir (icraî) olması, bu işlemin başka bir idarî veya adlî merciin ön iznine gerek olmaksızın uygulanabilmesini ve bu uygulamanın da gerekli olmasını ifade ederken; *idarî işlemin kesinliği,* işlemin varlık kazanabilmesi için tamamlanması gereken idarî prosedürün son aşamasını da geçirmiş olmasını ifade etmektedir[5149]. Bu anlamda idarî işlemin kesinliği, bu idarî işlemi yapan makamın, o işlemle ilgili olarak nihaî iradesini açıklamış olması ve işlemle ilgili yapılacak herhangi bir şeyin yokluğunu ifade etmektedir[5150]. Daha detaylandırıldığında bir idarî işlemin kesinliği, bu işlemin hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için uyulması gereken idarî prosedürün/usulün/yöntemin son aşamasının da geçirilmiş olmasını, başka bir idarî makamın onayına ihtiyaç göstermeyen bir aşamaya gelmiş bulunmasını, son idarî makamın da onayının alınmış olunmasını ifade etmektedir[5151]. Dolayısıyla kesin işlem, idarî karar alma sürecinin tamamlanarak nihaî işlemin ortaya çıkmasını anlatmaktadır[5152]. Bunun dışında idarî işlemin iptal davası konusu olabilmesindeki şartlardan birisinin de idarî işleme karşı kanunlarında gösterilen idarî başvuru yollarının tüketilmesi suretiyle idarî işlemin kesinlik kazanması olduğu ileri sürülmektedir[5153].

Danıştay'ın bir kararında İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde, tanımlanan iptal davalarındaki şekil unsurunun, *idarî kesin* nitelik kazanıncaya; başka

[5147] Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 17, 118.
[5148] Erkut, **Kesin ve Yürütülebilir İşlem,** s. 112.
[5149] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 709.
[5150] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 319.
[5151] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 82-83.
[5152] Erkut, **Kesin ve Yürütülebilir İşlem,** s. 112.
[5153] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 157.

bir ifadeyle yürütülmesi zorunlu (icraî) hâle gelinceye kadar idarece izlenmesi ve uyulması gereken yol, yöntem, hazırlık çalışmalarını ve incelemeleri kapsadığı belirtilmiştir[5154]. Zira idarî işlemin şekil unsuru, işlemin tabi olduğu usul, merasim ve formaliteleri içermekte olup bunlar idarî işlemin vücut bulması için değil, tekemmül etmesi için gerekmektedir[5155].

Danıştay'ın bir başka kararında, idare hukukunun genel kural ve kavramlarına göre bir idarî işlemin iptal davasına konu edilebilmesi için kesin ve icraî nitelikte olması ve bir idarî işlemin de kesin ve icraî nitelikte sayılabilmesi için tüm idarî prosedürün tamamlanmış; başka bir idarî makamın onay ve iznine tabi olmaksızın hukuk düzeninde değişiklik meydana getirilebilecek ve ilgililerin hukukî durumuna etki edebilecek bir işlem olması gerektiği belirtilmiştir[5156].

Bu açıklamalar ışığında, tahakkuk bağlamında İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmündeki idarî davaya konu olacak *kesin* bir işlem olup olmadığının değerlendirilmesi; ancak bu durumun yine vergi hukukuna özgü koşullar temelinde ele alınması gerekmektedir.

Yukarıda yapılan tasnifler uyarınca da vergi temelindeki bir kesinleşme müessesesi ile tahakkukun özdeş tutulabileceği yegâne durumun ***tarhın kesinleşmesi*** olduğu; nitekim tahakkuk suretiyle idarenin tesis ettiği tarh işleminin tamamlandığı ve tahakkuk ettirilmekle tamamlanan tarhiyat sebebiyle *verginin idarî açıdan ödenebilecek aşamaya[5157], idare bakımından tahsil edilebilir aşamaya[5158]* gelmesinin sağlandığı düşünülmektedir.

Doktrinde oldukça önemli bir hususa temas edilerek ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlarda *tarh işleminin tahakkukunun yanı sıra* ***kesinleşmesi****nin,* beyannameye

[5154] **Bkz.:** Danıştay 10. Dairesi, 15.01.2001 Tarihli ve E. 2000/1657, K. 2001/56 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/10-d-e-2000-1657-k-2001-56-t-15-1-2001, 21.05.2021.
[5155] Özgen, **op. cit.,** s. 281-282.
[5156] **Bkz.:** Danıştay 12. Dairesi, 07.07.2003 Tarihli ve E. 2003/380, K. 2003 / 2077 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G9R75XM, 19.05.2021.
[5157] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 233.
[5158] Yerci, **Verginin Kesinleşmesi,** s. 52.

dayanan tarhiyattan farklı bir süreç ortaya çıkmakta olduğu ve özellikle, bu işlemlerin icraîlik niteliği yönünden daha özgün bir durumun var olduğu ileri sürülmektedir[5159].

Burada ayrıca belirtmek gerekir ki, verginin yargısal ya da idarî olarak kesinleşmesi hususları, sadece vergi hukukuna özgü olmamaktadır. Yani verginin yer verilen bu iki nitelikteki kesinleşmesi, tüm idarî işlemler için geçerli genel kurallardan doğmaktadır. Ancak vergi hukukuna özgü olarak bir kesinleşmeden bahsedildiğinde, bunu tarhın kesinleşmesi temelinde ele alınan tahakkuk sağlamaktadır.

7.2. Vergi Usul Hukuku'nda Verginin ve Tarhın Kesinleşmesi

Bu başlık altında Vergi Usul Hukuku çerçevesinde verginin yargısal ve idarî olarak kesinleşmesi ile ve tarhın kesinleşmesi açıklanacaktır.

7.2.1. Vergi Usul Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi

Verginin kesinleşmesi, mükellefin yargı yoluna gitmemesi veya gitmekle beraber tüm yolları tüketmesi ve artık mükellefin gidebileceği bir yargı yolunun/hukuk yolunun kalmaması olarak ifade edilmektedir. Bu bağlamda verginin kesinleşmesi ile bu alacağın hukuk düzeninde ihtilaflı hâle gelme olasılığı kalmamaktadır[5160]. Yer verilen bu anlatım kapsamında Vergi Usul Hukuku'nda verginin kesinleşmesi, verginin yargısal ve verginin idarî olarak kesinleşmesi şeklinde ele alınarak incelenecektir.

7.2.1.1. Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Vergi Usul Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir. Verginin kesinleşmesine yönelik açıklamalarda, ilga edilen kanunî düzenlemelere yer verilmesinde fayda görülmektedir.

[5159] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[5160] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209-210.

Mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda tahakkukun tarh ile ilişkisi, tarh usulleri bağlamında ayrıştırılmamıştır. Şöyle ki, mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 47. maddesinde hem beyannameye dayanan tarh usulünde hem de diğer tarh usullerinde vergi, tebliğ edilen tarha karşı süresinde itiraz edilmemesine ya da itiraz edilmişse itiraz komisyonunun kararıyla *vacibülifa* hâle gelmektedir. Kanaatimizce bu kanunî düzenleme ile verginin hem idarî olarak kesinleşmesi hem de tahakkuku[5161] düzenlenmiştir. Zira tebliğ edilen tarha karşı süresinde itiraz edilmemesi hâlinde ortaya çıkan vacibülifa durumu, *verginin idarî olarak kesinleşmesini* ifade etmektedir ve *tarh, kesin bir şekilde tahakkuk da etmektedir*. Diğer taraftan tebliğ edilen tarha karşı süresinde itiraz edilmekle birlikte, itiraz komisyonu kararının tarhın hukuka uygunluğu yönünde olmasıyla ortaya çıkan vacibülifa ile *verginin tahakkuk etmesinden* bahsedilmektedir. Nitekim doktrinde de tahakkukun, *vacibüt-tahsili* ifade ettiği belirtilmiştir[5162]. Ayrıca mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 47 ile Kanun'un 50. maddesine göre, itiraz komisyonu kararına karşı temyiz talebinin ileri sürülmesi, verginin tahsilini ertelememektedir. Yer verilen bu düzenlemede de itiraz komisyonu kararının artık temyiz talebine rağmen verginin ödenmesi gerekliliğini erteleyemeyeceği kurala bağlanarak, kanaatimizce tahakkuk ettirilen vergilerin ödenmesi gereken aşamaya gelmesi hususunun düzenlendiği düşünülmektedir.

Yine mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 55. maddesinde *vacibülifa* hâle gelen; yani tahakkuk ettirilen vergilerin beyanname vermesi zorunlu mükellefler tarafından malî yılın ikinci ayında, diğer mükellefler için ise birinci ayında ödeneceği belirtilmiştir. Bu anlamda tahakkuk ettirilen vergiler, mezkûr maddede belirtilen sürelerde ödenmesi gereken hâle gelmektedir.

Son olarak mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 54. maddesinde de temyiz incelemesinde verginin miktarında bir fark ortaya çıktığı takdirde, bu farkın mükelleften tahsil edileceği veya mükellefe iade edileceği düzenlenerek, temyiz komisyonu kararlarının ödenecek vergi miktarı hakkındaki son karar olduğu

[5161] **Ayrıca bkz.:** Erçin, **op. cit.,** s. 33.
[5162] Erçin, **op. cit.,** s. 33.

anlaşılmaktadır. Bu durumda da verginin yargısal olarak kesinleşmesinin düzenlendiği düşünülmektedir.

Bunun dışında, ***1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimî Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiyelere Dair Kanun***'da[5163] *(1905 sayılı Kanun)* yer alan düzenlemeler ile bu Kanun'dan doğan uyuşmazlıklara yönelik olarak alınan yargısal kararlardaki ifadelere yer verilmesinde fayda görülmektedir. Mezkûr Kanun'un 6. maddesinde, bina, arazi ve arsalardan tahrir harici kalanlar ile kazanç, hayvanlar, veraset ve intikal, muamele, dahilî istihlâk ve damga gibi daimî vergilerden yanlış beyanname vermek veya çift defter tutmak veya benzer yollarla gizlenmiş olanları haber verenlere, bu duruma ilişkin olarak tahakkuk edecek vergi ve cezaların tümünün üzerinden bu maddedeki oranlarda ikramiye verileceği; hesap olunacak ikramiyenin üçte birinin *verginin katî surette tahakkuk*unda ve üçte ikisinin de verginin tahsilinin akabinde verileceği belirtilmiştir. Ancak aynı maddede tahakkuk işlemi sonuçlandırılmamış olsa dahi ikramiye verileceği belirtilmiştir.

Yukarıda yer verilen kanunî düzenleme uyarınca, bir muhbir açısından uyuşmazlık ortaya çıkmış olup Maliye Bakanlığı tarafından yapılan savunmada, ihbar üzerine salınan vergilerin itiraz ve temyiz komisyonları kararları ile kesinleştiği; ancak somut olayda mükellefin menkul ve gayrimenkul malları ve geliri bulunmadığından dolayı verginin tahsil edilemediği ve kanunî hükmün tahsili mümkün vergiler için ikramiye ödenmesini öngördüğü gerekçeleriyle muhbire ikramiyenin üçte birinin verilmesinin doğru olmadığına yer verilmiştir. Danıştay Dava Daireleri Kurulunca yapılan değerlendirmede ise ihbar üzerine tarh edilen verginin kesinleşmiş olması karşısında, ikramiyenin ancak tahsili mümkün vergiler için öngörüldüğü ve somut olayda kesinleşen verginin tahsilinin mümkün olmadığı ileri sürülerek ikramiyenin üçte birinin verilmeyeceği yolundaki işlemin kanuna aykırı olduğu belirtilmiştir[5164].

[5163] **Bkz.:** 31.12.1931 Tarihli ve 1990 Sayılı Resmî Gazete.
[5164] Süheyp Derbil, "Danıştay İçtihatları", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 3, 1951, ss. 705-717, s. 705-707.

Bu uyuşmazlık açıklamaları hakkında çalışma konusu açısından önemli olan durum, 1905 sayılı Kanun'un 6. maddesi ile verginin katî surette tahakkuku ile verginin kesinleşmesinin birbirinden ayrı ve ayrıca hem Bakanlık hem de Danıştay tarafından aynı anlama gelecek şekilde yorumlanmasıdır. Nitekim kanun koyucu, mezkûr Kanun ile *verginin tahakkuku* ve *verginin kesin surette tahakkuku* şeklinde bir ayrıma gitmiştir. Bu ayrımda verginin kesin surette tahakkuku, verginin kesinleşmiş olması olarak yorumlanmış olup kanaatimizce kanun koyucu tarafından *verginin kesin surette tahakkuku* ile kastettiği hususun, verginin yargısal kesinleşmesi olduğu düşünülmektedir.

Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı'nın gerekçesinde de verginin kesinleşmesi, *kesbi katiyet* olarak ifade edilmiş olup verginin, itiraz edilmesi ve temyize başvurulması hâlinde, temyiz komisyonları kararıyla kesbî katiyet edeceği ve kesbî katiyetin de itiraz ve temyiz hâlinde temyiz komisyonunun nihaî kararını; itiraz edilmediği hâlde ise itiraz süresinin bitimini ifade ettiği belirtilmiştir[5165]. Burada *kesbî katiyet* kapsamında hem verginin yargısal olarak kesinleşmesi hem de idarî olarak kesinleşmesi bulunmaktadır. Bu anlamda itiraz ve temyiz hâlinde temyiz komisyonunun nihaî kararı ile ortaya çıkan kesbî katiyet, verginin yargısal olarak kesinleşmesini; itiraz edilmediği hâlde ise itiraz süresinin bitimi ile ortaya çıkan kesbî katiyet ise verginin idarî olarak kesinleşmesini ifade etmektedir. Nitekim, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun madde 61/1 hükmünde beyannameye müstenit ilk tarhiyatlar dışında, mükelleflerin ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde tarh edilen vergiye itiraz edebilecekleri ve Kanun'un madde 67/1 hükmünde de itiraz komisyonu tarafından verilen kararların kendilerine tebliğini; itiraz edilmeyen tarhiyat için ise itiraz müddetinin bitimini takip eden günden itibaren 15 gün içinde temyiz talebinde bulunabilecekleri belirtilmiştir.

Öncelikle belirtmek gerekir ki, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca beyannameye müstenit ilk tarhiyata itiraz edilemeyeceğinden ve bu sebeple bir itiraz süresi ve bunun geçirilmesi söz konusu olmayacağından dolayı, bu tarh usulünde vergi, beyannamenin verilmesi ile kesinleşmektedir. Burada verginin

[5165] **Bkz.:** TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı.**

idarî olarak kesinleşmesi söz konusu olup bu durum, verginin tahakkuk etmesine de sebep olmaktadır. Dolayısıyla tarhı takiben vergi tahakkuk da ettirilmektedir. Kanaatimizce burada, tarhiyatı tesis eden idarenin işleminin kanunî usuller ile öngörülen herhangi bir denetimi yapılmadığından dolayı, verginin yargısal olarak kesinleşmesi söz konusu değildir.

Beyannameye müstenit ilk tarhiyat hariç olmak üzere itiraza imkân kılınan diğer tarhiyatlarda, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun 61. maddesi uyarınca ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 gün içinde tarh edilen vergiye karşı itiraz edilebilmektedir. Mezkûr Kanun'un madde 67/1 hükmünde ise itiraz süresi içinde itiraz edilmeyen ***tarhiyatın kesinleştiği (kat'ileştiği)*** belirtilmiştir. Bu durumda mükellef süresinde itiraz etmemekle, tarh hakkında, işlemi tesis eden ve işlemden etkilenenlerden farklı bir organın karar vermesini ve bu anlamda işlemin taraflarını bağlayacak bir kararın oluşmasını da engellemektedir. Yine mezkûr Kanun'un madde 67/1 hükmünde itiraz edilen tarhlarda olduğu gibi, itiraz edilmeyen tarhiyat için de itiraz müddeti olan 30 günlük sürenin bitmesini takip eden günden itibaren 15 gün içinde de temyiz talebinde bulunulabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla süresinde itiraz edilmeyen tarh işlemleri için, ek bir mükellef hakkı daha yaratılarak, bu durumlarda mükelleflerin itiraz yolunu atlaması ve 15 günlük süre içerisinde temyiz talebinde bulunmalarına imkân kılınmıştır. Bu hukukî duruma koşut olarak yine aynı hükümde, temyiz süresinde temyiz talebi ileri sürülmediğinde ***tarhiyatın kesinleştiği (kat'ileştiği)*** belirtilmiştir. Dolayısıyla mükellef süresinde itiraz etmemekle ve dahi temyiz talebinde bulunmamakla, tarh hakkında, işlemi tesis eden ve işlemden etkilenenlerden farklı bir organın karar vermesini ve bu anlamda işlemin taraflarını bağlayacak bir kararın oluşmasını da engellemektedir. Bu sebeplerle, mülga 2395 sayılı Kanun uyarınca tarh ve tebliğ edilen vergi, itiraz veya temyiz süresinin geçirilmesi ile birlikte idarî olarak kesinleşmektedir. Verginin idarî olarak kesinleşmesine bağlı olarak da vergi, tahakkuk etmektedir. Bu bağlamda burada, tahakkuk tarha bitişik olarak gerçekleşmemektedir ve tahakkukun sebebi de verginin idarî olarak kesinleşmesidir. Yer verilen hükümdeki ***tarhiyatın kesinleşmesi (kat'ileşmesi)*** ile ***tarhın tahakkuk ettiği***nin ifade edildiği düşünülmektedir. Zira, beyannameye dayanan tarh usulü dışındaki usullerde, mülga 2395 sayılı Kazanç

Vergisi Kanunu'nda itiraz edilebileceği ve temyiz isteminde bulunulabileceği kurala bağlanmış ve 30 ile 15 günlük süreler geçirildiğinde *tarhın kesinleşeceği (kat'ileşeceği)* belirtilmiştir.

Yine beyannameye müstenit ilk tarhiyat hariç olmak üzere itiraz hakkı tanınan diğer tarhiyatlarda, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun madde 67/1 hükmünde, süresinde itiraz edilmiş olup da itiraz komisyonu tarafından verilen kararların kendilerine tebliği ile de ***tarhiyat kesinleşmektedir (kat'ileşmektedir).*** Zira hükümde itiraz komisyonu kararlarına karşı ileri sürülen temyiz taleplerinin vakti gelen vergi taksitlerinin tahsiline engel olmadığı ve Kanun'un *icranın tehiri*nin düzenlendiği 72. maddesine göre, temyiz komisyonlarının itiraz komisyonlarınca verilmiş olan kararların icrasını -tahsili ertelenmek istenilen vergi miktarınca teminat gösterilmek şartıyla- erteleyebilecekleri belirtilmiştir. Kanaatimizce burada verginin yargısal olarak kesinleşmesi söz konusu olmamakla birlikte; itiraz edilmekle ve temyiz talebinde bulunulmakla verginin yargısal olarak kesinleşmesini temin edecek yargılama süreci işletilmiş olmaktadır. Bu durumda mükellef süresinde itiraz etmekle, tarh hakkında işlemi tesis eden ve işlemden etkilenenlerden farklı bir organın karar vermesini ve bu anlamda işlemin taraflarını bağlayacak iradeye sahip bir kararın oluşmasını sağlamıştır. Dolayısıyla bu hâlde verginin tahakkuk etmesi söz konusu olup bu hukukî sonucun oluşmasında mükellefin ve vergi idaresinin dışındaki hukukî bir irade dayanak olmaktadır. Ancak bu durumda vergi ne yargısal ne de idarî olarak kesinleşmemiştir. Ayrıca mezkûr hükümde yine, ***tarhiyatın kesinleşmesi (kat'ileşmesi)*** ile ***tarhın tahakkuk ettiği***nin ifade edildiği düşünülmektedir.

Son olarak mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun *kararların tasdik ve bozulma halleri*nin düzenlendiği 70. maddesinde de temyiz komisyonlarının nihaî kararları üzerine ***verginin kesinleşeceği (kat'ileştiği)*** belirtilmiştir. Dolayısıyla yukarıdaki açıklamalardan farklı olarak mezkûr maddede *tarhiyat*ın değil, *verginin kesinleşeceği (kat'ileşeceği)* hükme bağlanmıştır. Kanaatimizce burada verginin yargısal olarak kesinleşmesi söz konusudur. Bu durumda daha önceden tahakkuk eden bir vergi varsa, bu vergi, yargısal olarak da kesinleşmiş olmaktadır. Eğer ki, daha önceden tahakkuk eden bir vergi yoksa, artık verginin yargısal olarak kesinleşmesi

sebebiyle bu vergi tahakkuk edecektir. Bu anlamda ***tarhiyatın kesinleşmesi*** ile ***verginin kesinleşmesi*****nin farklı olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.**

Tekrar mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu düzenlemelerine geri dönersek, daha önce belirtildiği üzere, maddî hata dâhil olmak üzere, mezkûr Kanun uyarınca beyannameye dayanan tarh işlemi, tümüyle itiraz edilemez bir nitelikte öngörülmüş olduğundan dolayı; bu tarh usulünde yapılacak tarh ile birlikte vergi idarî olarak kesinleşmekte ve tarh da tahakkuk ettirilmektedir. Buradan bir atım öteye gidildiğinde, mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda maddî hatalar da beyannameye dayanan tarh usulündeki uyuşmazlık çıkarma kapsamına alınmadığından dolayı, çalışmanın devamında ele alınacağı üzere bu tarhta, vergi ayrıca hem dar anlamda hem de geniş anlamda kesinleşmektedir.

O hâlde mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi düzenlemelerinde, kanaatimizce, Kanun'un 76 ile 78. maddelerin *tarhiyatın katiyet kesbetmesi* ile 67. maddesinde *tarhın kat'ileşmesi* ile kastedilen, aslında *verginin tahakkuk etmesidir*. Dolayısıyla, mezkûr Kanun uyarınca *tarhın kesinleşmesi, verginin tahakkuk etmesidir.* Diğer taraftan mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı'nın gerekçesinde yer verilerek tanımı yapılan[5166] *kesbî katiyet* ve mezkûr Kanun'un geçici madde 2 hükmünde yer verilen *kat'iyet kesbetmemiş olan vergi* ile Kanun'un 70. maddesindeki *verginin kat'ileşmesi* ile kastedilen, aslında *verginin yargısal* ya da *idarî olarak kesinleşmesidir.*

Bu açıklamalar ışığında, ilga edilen Vergi Kanunu düzenlemeleriyle de tarhın kesinleşmesi olarak ifade edilen tahakkuk ve verginin kesinleşmesinin ayrıştırıldığı söylenmelidir. Çalışmada da verginin yargısal olarak kesinleşmesi ile verginin idarî olarak kesinleşmesi şeklindeki tasnif ile bu kanunî ayrım izlenmiştir.

Mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un madde 25/1 hükmünde de ***tarhiyatın kesinleşmesi (katğileşmesi)*** düzenlenmiş olup tarhiyatın itiraz veya temyiz komisyonları kararıyla kesinleşeceği belirtilmiştir. Yine mezkûr Kanun'un 29 ve 32. maddelerinde ise süresinde temyiz edilmeyen itiraz komisyonu

[5166] Terminolojik kullanım için **ayrıca bkz.:** Aykaç, **op. cit.,** s. 96.

kararların kesinleşeceği, temyiz edilemeyen itiraz komisyonu kararlarının da kesin olduğu ve temyiz talebinin icrayı durdurmayacağı kurala bağlanmıştır. Bu durumda, mezkûr Kanun ile tarhiyatın kesinleşmesi ile kararların kesinleşmesinin farklı hukukî durumlar olarak düzenlendiği düşünülmektedir.

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu düzenlemelerine göz atıldığında, Kanun'un *maddî hatalar*a ilişkin düzenlemesi saklı kalmak kaydıyla, madde 355/2 hükmünde, mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere itiraz edemeyecekleri belirtilmiştir. Kanaatimizce yer verilen hükme göre, vergi tarh edilmekle birlikte, herhangi bir yargısal denetime tabi tutulamayacağından dolayı, idarî olarak kesinleşmektedir ve buna bağlı olarak tarh, tahakkuk da ettirilmektedir. Yer verilen bu düzenleme gereğince beyannameye dayanan tarh usulünde itiraz edilemediği ve dolayısıyla devamındaki sürecin işletilemeyeceği belirtilmelidir. Buradan bir atım öteye gidildiğinde, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda maddî hatalar uyuşmazlık çıkarma kapsamına alınmış olduğundan dolayı, çalışmanın devamında ele alınacağı üzere bu tarhta, vergi sadece dar anlamda kesinleşmektedir; geniş anlamda kesinleşmemektedir. Yani mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda beyannameye dayanan tarh usulünde de vergi hataları itiraz kapsamına alındığından dolayı, tarh ile birlikte vergi, dar anlamda kesinleşmekte olup *vergi hatalarını düzeltmede zamanaşımı*[5167] geçtikten sonra ise vergi, geniş anlamda kesinleşmektedir.

Yine mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *itiraza yetkili olanlar*ın düzenlendiği madde 54/1 hükmünde, mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara itiraz edebilecekleri; Kanun'un madde 366/1 hükmünde de itirazın, tarh edilen verginin uyuşmazlık oluşturan kısmının tahsilini durduracağı ve 369. maddesinde de temyiz edilemeyecek kararların; yani verilmekle birlikte kesin olan itiraz komisyonu kararlarının neler olduğu belirtilmiştir. Bu durumda, öncelikle süresinde yapılan itirazın, tarhın tahakkuk etmesini önlediği anlaşılmaktadır. Eğer ki itiraz komisyonunca verilen karar, temyiz edilemeyecek

[5167] Terminolojik kullanım için **bkz.:** Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 149.

kararlardan ise verginin yargısal olarak kesinleşeceği ve tarhın da tahakkuk edeceği düşünülmektedir.

Diğer taraftan itiraz komisyonu tarafından verilen karar, temyiz edilebilecek kararlardan ise mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun madde 377/1 hükmünde, temyiz talebinin itiraz komisyonunca verilen kararların icrasını durdurmayacağı; ancak aynı madde uyarınca teminat karşılığında yazı ile istenilmek şartıyla temyiz komisyonunun icranın geciktirilmesine karar verebileceği ve temyiz komisyonunun bozma kararlarının icrayı durduracağı belirtilmiştir. Yine mezkûr Kanun'un *bozma ve tasdik kararları, nihaî karar*ın düzenlendiği madde 378/4 hükmünde, temyiz komisyonunun tasdik kararları ile re'sen verdiği nihaî kararlar ve Genel Kurul kararlarının kesin olduğu belirtilmiştir. İtiraz ve temyizi mümkün olan bu tarh işlemlerinde ise itiraz komisyonunun kararıyla verginin ne yargısal ne de idarî olarak kesinleşmediğini; ancak tarhın tahakkuk hukukî etkisinin kazandığını belirtmeliyiz. Zira sadece temyiz talebinde bulunulmuş olması, tahsili durdurmamaktadır. Nitekim mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nın gerekçesinde de itiraz komisyonunca karar verilmeden veya temyiz edilmişse temyiz kararı tebliğ olunmadan verginin kesinleşmiş olmayacağı ve bu Kanun ile ikmalen veya re'sen tarh edilen vergilerin tahakkuk tarihinden sonra, yani itiraz edilmişse itiraz komisyonu kararının tebliğinden sonra tahsil edilmesinin düzenlendiği belirtilmiştir[5168]. Yer verilen bu düzenleme ile de verginin yargısal olarak kesinleşmesinin kastedildiği düşünülmektedir. Burada önemle belirtmek gerekir ki, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu düzenlemeleri ile ortaya çıkan ve yukarıda bahsi geçen hukukî durumların, yürürlükteki Vergi Usul Kanunu ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu hükümleri ile ortaya çıkan hukukî durumla birebir aynı olduğu gözden kaçırılmamalıdır.

Doktrinde verginin hukukî olarak kesinleşmesinin bilimsel açıdan tahakkuku ifade ettiği; bu sebeple Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesindeki tanımlamanın eksik ve hatalı olduğu ileri sürülmektedir[5169]. Ancak bu görüşe katılmak mümkün gözükmemektedir.

[5168] **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**
[5169] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 27-28.

Doktrinde yer alan diğer görüşlerde verginin kesinleşmesi hususunda, vergilendirme sürecinin özelliklerine göre verginin tahakkuk ettiği ve kesinleştiği aşamaların farklılık gösterdiği belirtilmektedir[5170]. Verginin tahakkuku, kesinleşmesi anlamına gelmemektedir[5171]. Vergiye yönelik uyuşmazlıkların çözümü amacıyla yargısal sürecin sonuçlanması koşuluna bağlı olarak verginin kesinleşmesinden de söz edilebilmektedir[5172]. Bu anlamda verginin kesinleşmesi, tüm olağan kanun yollarına başvuru imkânlarının tüketilmesini ifade etmektedir[5173]. Zira verginin kesinleşmesinin yargılama hukuku kavramı olarak[5174] gidilebilecek bir yargı yolu kalmaması olduğu; tahakkukun ise bir vergi hukuku kavramı olduğu ileri sürülmektedir[5175]. Başka ifadeyle verginin kesinleşmesi, tarh ve tebliğ edilen verginin hukuka uygunluğunun denetimine ilişkin olarak yargı yoluna başvuru imkânının kalmamasıdır[5176].

Vergi Usul Kanunu düzenlemelerinde ise verginin kesinleşmesi ile verginin yargısal ve idarî olarak kesinleşmesinin ifade edildiği görülmektedir[5177]. Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer madde 30/5 hükmündeki vergi mahkemesinde dava açma süresinin geçmesiyle verginin tahakkuk etmesi ve Kanun'un madde 112/3-a hükmündeki dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergiler yönündeki düzenlemeler ile verginin idarî olarak kesinleşmesinin kurala bağlandığı düşünülmektedir. Yine Vergi Usul Kanunu'nun madde 125/1 hükmündeki yargı kararlarının kesinleşmiş olması yönündeki düzenleme ile verginin yargısal olarak kesinleşmesinin kurala bağlandığı düşünülmektedir.

İlaveten Vergi Usul Kanunu'nun *inceleme tutanakları*nın düzenlendiği madde 141/2, *incelemenin bitmesi*nin düzenlendiği madde 145/2, *mükellefiyet kaydının analiz*

[5170] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 625.
[5171] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 175.
[5172] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121-122.
[5173] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[5174] **Ayrıca bkz.:** Öncel et. al., **op. cit.,** s. 116.
[5175] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209. **Ayrıca bkz.:** 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7256 Sayılı Kanun Genel Tebliği.
[5176] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 302.
[5177] Bu kapsamda Hazine ve Maliye Bakanlığınca hazırlanan tebliğlerde de verginin kesinleşmesi ile verginin yargısal olarak kesinleşmesinin ifade edildiği görülmektedir. Örneğin, ***301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği***'nin madde 7.2. hükmünde, vergi indirimi uygulamasında kesinleşmenin, tarh edilen vergi ile kesilen cezaların idarî yargı mercileri nezdinde dava konusu yapılmaması veya dava konusu edilmesi üzerine tüm olağan kanun yollarının tüketilmesiyle uygun bulunmak suretiyle kesinleşmesinin kastedildiği belirtilmiştir. **Bkz.:** 23.12.2017 Tarihli ve 30279 Sayılı Resmî Gazete.

*ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkini*nin düzenlendiği madde 160/A-4 hükümlerindeki tarh edilen vergiler (tarhiyatların) ve kesilen cezaların kesinleşmesi ve *vergi mahremiyeti*nin düzenlendiği madde 5/4 hükmündeki verginin kesinleşmesi yönündeki düzenlemeler ile verginin hem yargısal hem de idarî kesinleşmesinin kurala bağlandığı düşünülmektedir. Bu bağlamda örneğin, Vergi Usul Kanunu'nun *vergi mahremiyeti*nin düzenlendiği 5. maddesinde kesinleşen vergiler, vergi mahremiyetinin bir istisnası olarak[5178] Hazine ve Maliye Bakanlığınca açıklanabilecek hususlar arasında kurala bağlanmıştır. Dolayısıyla tahakkuk ettirilen değil; kesinleşmiş olan vergiler vergi mahremiyetinin bir istisnasıdır.

Doktrinde de Vergi Usul Kanunu düzenlemelerinden hareketle, vergi hukukunda kamu alacağının kesinleşmesinin, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d anlamında idarenin iradesinin belirgin bir biçimde ortaya çıkması ile örtüşmediği; *vergi borcunun tahsili için kesinleşmenin gerekli olmadığından dolayı,* yargısal anlamda kesinliğe benzer bir kesinliği/kesinleşmeyi ifade etmekte olduğu belirtilmektedir[5179]. Yer verilen bu görüşteki kesinleşme ile verginin tahakkukunun ifade edildiği düşünülmektedir.

Ayrıca 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7256 Sayılı Kanun Genel Tebliği'nde bir alacağın kesinleşmesinin, alacağın varlığının hukuk düzeninde ihtilaflı olmaması veya ihtilaflı hâle gelme olasılığının kalmaması olduğu belirtilmiştir. Yer verilen bu idarî kural ile ise verginin yargısal ve idarî olarak kesinleşmesinin açıklandığı düşünülmektedir.

Verginin kesinleşmesi ve tahakkuk aynı hukukî durumu ifade etmemektedir[5180]. Yani tahakkuk ve kesinleşme kavramları birbirinden farklıdır[5181]. Zira tahakkuk, hâlâ işlemin itiraz edilebilir konumu korumakta iken; kesinleşme, itiraz edilemeyecek aşamaya gelinmesini ifade etmektedir[5182]. Dolayısıyla verginin

[5178] **Detaylı bilgi için ayrıca bkz.:** Esra Ekmekci Çalıcıoğlu, Erdem Ateşağaoğlu, "Protection of Tax Payer's Commercial Data Within the Scope of Turkısh Tax Law", **Social Sciences Studies Journal,** Vol: 5, Issue: 32, April 2019, ss. 1775-1788, s. 1782-1783.
[5179] Yılmaz, **Kesinlik,** s. 134.
[5180] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 210.
[5181] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[5182] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 210.

tahakkuk etmesi, varlık sebebi olan tarh işleminin uyuşmazlık konusu olmasını *kural olarak* önlememektedir. Ancak tarh işlemini kesinleştirerek tamamlayan ve vergilendirme sürecinin devam etmesinin sağlayan tarhın, tahakkuk hukukî etkisini kazanmasıdır.

Bu durumun en açık göstergesinin, vergi mahkemesince mükellef aleyhine karar verilmesi durumunda verginin tahakkuk etmekle birlikte; verginin kesinleşmesi için mükellefin süresi içerisinde kanun yollarına başvurmaması ya da kanun yollarında da mükellefin aleyhine karar verilmesi üzerine verginin kesinleşmesi olduğu ileri sürülmektedir[5183]. Başka bir ifadeyle, tahakkuk ile tüm olağan kanun yollarının tüketilmesi anlamına gelen kesinleşme kavramlarının farkının böylece ortaya çıktığı belirtilmektedir[5184]. Bu kapsamda ilk derece mahkemeleri ile yüksek yargı temelindeki ilişinin verginin tahakkuku ile kesinleşmesi arasındaki farkı yarattığı ileri sürülmektedir[5185].

Nitekim Anayasa Mahkemesinin bir kararında, vergi mahkemesinin davaları kısmen kabul ettiği davada, usulüne uygun olarak tebliğ edilmeyen ödeme emirlerinin iptaline, diğer ödeme emirlerinin ise onanmasına karar verdiği; kanun yolu incelemesinden geçen kararların ise kesinleşmiş olduğu belirtilmiştir[5186].

Anayasa Mahkemesinin bir başka kararında, re'sen tarh edilen vergi ziyaı cezalı gelir vergisi ile gelir geçici vergisi tarhiyatı işlemine ve kesilen özel usulsüzlük cezasına karşı açılan davada vergi mahkemesinin kararı ile davanın kabulüne karar verilmiş ve bu karara yapılan temyiz başvurusu Danıştay kararıyla reddedilerek karar onanmış ve karara karşı karar düzeltme başvurusu yapılmayarak ilk derece mahkemesi kararının kesinleşmiş olduğu belirtilmiştir[5187].

[5183] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209.
[5184] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[5185] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209.
[5186] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 01.07.2020 Tarihli ve 2016/4293 Başvuru No.lu Karar, 06.08.2020 Tarihli ve 31205 Sayılı Resmî Gazete.
[5187] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 26.06.2014 Tarihli ve 2012/1123 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 14.02.2022.

Durum bu olmakla birlikte, ***6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun***[5188] *(6545 sayılı Kanun)* ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan değişiklikler[5189] sonucunda, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 45/1 hükmüne göre, konusu 5.000 Türk Lirasını[5190] geçmeyen vergi davaları, tam yargı davaları ve idarî işlemlere karşı açılan iptal davaları hakkında idare ve vergi mahkemelerince verilen kararlar kesin olup bunlara karşı istinaf yoluna başvurulamaz[5191]. Dolayısıyla 6545 sayılı Kanun ile yapılan değişiklikler sonrasında, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'na tabi olan bir kısım davalarda, konusunu oluşturan tutara göre, kanun yollarını tüketme imkânı da kalmamıştır. Bu anlamda mezkûr Kanun ile artık ilk derece mahkemesince hükmedilen kararlar arasında *kanun yollarına başvurulamayacak kararlar*[5192] ortaya çıkmıştır. Bu sebeple, konusu İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda belirlenen tutarın altında kalan davalarda, verginin tahakkuku ve kesinleşmesi için başvurulabilecek bir kanun yolu ve bu temelde kanun yollarına başvurulabilecek bir süreden de söz edilemeyecektir.

Bu açıklamalar ışığında, Vergi Usul Hukuku, Gümrük Hukuku ve Kamu İcra Hukuku'nda da geçerli olmak üzere, verginin yargısal olarak kesinleşmesi bağlamında iki ayrı hukukî durum ortaya çıkmakta olup aşağıda bu hukukî durumlar ele alınacaktır.

[5188] **Bkz.:** 20.01.1982 Tarihli ve 17580 Sayılı Resmî Gazete.

[5189] Yeliz Neslihan Akın, *"6545 Sayılı Kanun Değişiklikleri Sonrasında Vergi Yargısı",* **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 329, Şubat 2016, ss. 180-196, s. 187-189, ***("6545 Sayılı Kanun Değişiklikleri Sonrasında Vergi Yargısı").***

[5190] İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun ek madde 1 hükmüne göre, Kanun'da öngörülen parasal sınırlar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle uygulanır ve bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk Lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz. Bu kapsamda yeniden değerleme oranının 2021 yılı için %36,20 (otuz altı virgül yirmi) olarak tespit edildiği ***533 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği*** yayımlanmıştır. **Bkz.:** 27.10.2021 Tarihli ve 31672 Sayılı Resmî Gazete. Bu bağlamda 2022 yılı için, konusu 9.000 Türk Lirasının altında olan vergi davaları hakkında istinaf kanun yoluna başvurulamayacaktır.

[5191] **Ayrıca bkz.:** Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 519; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 297.

[5192] Terminolojik kullanım için **bkz.:** Odyakmaz, **op. cit.,** s. 8.

7.2.1.1.1. Vergi Mahkemesinde Dava Açılması Hâlinde Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi

Vergi Usul Kanunu'nda verginin hesabının tamamen vergi idaresinin inisiyatifinde olduğu hâllerde, mükellef lehine ve dolayısıyla Hazine aleyhine olacak şekildeki düzenleme ise Vergi Usul Kanunu kapsamındaki beyannameye dayanmayan, olağan dışı (istisnai) tarh usullerinde[5193] kendini göstermektedir.

Mükellefin 30 günlük dava açma süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açmayı tercih ettiği hâllerde kanun koyucunun iradesi, mükellef lehine olmaktadır. Zira bu hâllerde, idarenin vergilendirme sürecinden el çekme zorunluluğu ve vergilendirme sürecinin devam ettirilemeyeceği süre, sadece 30 günlük dava açma süresi ile sınırlı olmayıp tarha karşı açılan dava sonucunda verilecek bir mahkeme kararına kadar devam edecektir. Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu uyarınca beyannameye dayanmayan usuller ile tarh edilen bir vergi hakkında dava açılması hâlinde, Danıştay'da veya idarî mahkemelerde dava açılmasının dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmayacağı yönündeki *genel kural*[5194]*, kural*[5195]*, ilke*[5196] etkin kılınmamıştır. Bunun yerine, bu genel kuralın bir istisnası olan; ancak vergi uyuşmazlıkları bakımından ise dava açıldığında vergi uyuşmazlıklarında genel bir kural hâline geldiği düşünülen *davânın açılmasının tahsilatı durdurması ilkesi*[5197] olarak da ifade edilen *ilke*[5198] uyarınca, bu uyuşmazlıklarda sadece vergi mahkemesinde davanın açılmış olması, yürütmenin durdurulması için yeterlidir. Bu durumda ne idarenin ne de nihaî bir karar alana kadar mahkemenin vergilendirme sürecini işletmesine hukuken olanak bulunmamaktadır.

Nitekim mahkemece verilmiş bir yürütmenin durdurulması kararının gerekli şartların kaybedilmesi hâlinde mahkeme tarafından kaldırılabilmesi mümkün iken[5199]; kanun koyucunun vergi hukukuna özgü olarak mükellefe tanıdığı bu ayrıksı

[5193] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 106.
[5194] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 412.
[5195] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 61.
[5196] Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 256.
[5197] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 294-295.
[5198] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 190.
[5199] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 421.

düzenlemeden kaynaklanan mükellef hakkı ile burada mükellef, sadece dava açmış olmakla tarh işleminden beklenen tüm hukukî etkilerin gerçekleşmesini engellemektedir. Dolayısıyla mükellef tarafından talep edilmesi gereken ve vergi mahkemesince değerlendirilmesi zorunlu olan bir yürütmenin durdurulması kararı alınmasına gerek bulunmamaktadır. Aksine dava açıldığı hâllerde, idarenin vergilendirme sürecini kaldığı yerden devam ettirebilmesi için, sadece belirli bir sürenin geçmesi değil; vergi mahkemesi tarafından da idarenin işleminin hukuka uygun olduğu yönünde bir karar alınması beklenecektir.

Vergi mahkemesi kararına karşı süresi içerisinde kanun yollarına başvuru yapılmazsa, vergi mahkemesi kararı ile tahakkuk eden bir verginin kesinleştiği belirtilmektedir[5200]. Kanaatimizce de vergi mahkemesi kararına karşı kanun yoluna gidilemediği ya da süresinde başvurulmadığı hâllerde, vergi mahkemesi kararı ile tahakkuk eden vergi, yargısal olarak kesinleşmektedir.

7.2.1.1.2. Kanun Yollarına Başvurulmuş Olması Hâlinde Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi

Mükerrer açıklamaların önüne geçebilmek amacıyla, çalışmanın devamında kanun yollarına ilişkin olarak detaylı açıklamalar yapılacağını belirtmek gerekir. Burada ifade edilmesi gereken bir husus olarak, mükellefin vergi mahkemesinde dava açması ile verginin yargısal kesinleşmesi adına bir yargısal denetim sürecini başlattığı söylenebilir.

Yargı kararlarında karşı, idare de başvuru yapabilmektedir[5201]. Bu anlamda *taraflarca kanun yollarına başvurulması* söz konusu olmaktadır[5202]. Dolayısıyla vergi mahkemesinin kararından sonra hem mükellefin hem de vergi dairesinin kanun yollarına başvuru yapması mümkündür[5203]. Bu bağlamda idare, vergi mahkemesi ve bölge idare mahkemesinin kararını benimsemediği takdirde, mükellef gibi aynı yollara başvuru hakkına sahiptir[5204]. Zira vergi mahkemesinde çıkan karar idare ya da

[5200] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209.
[5201] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 93.
[5202] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 263.
[5203] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 212.
[5204] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177.

mükellef lehine olabilmektedir[5205], vergi dairesinin işlemi hukuka uygun bulunursa tarh işlemi tahakkuk edecektir. Ancak bu durumda mükellef için tüm hukukî yollar tükenmiş değildir[5206]. Tahakkuk eden ve ancak kesinleşmeyen vergi için mükellefin istinaf mahkemesine veya Danıştay'a başvuru hakkı bulunmaktadır[5207]. Bu durumda ya İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun öngördüğü olağan kanun yollarının tüketilmesiyle ya da mükellefin kanun yollarına başvuru yapamamasıyla veya süresinde bu kanun yollarına başvuru yapmamasıyla vergi, yargısal olarak kesinleşecektir.

7.2.1.2. Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi

Doktrinde, Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesinde tahakkuk tanımının bilimsel açıdan eksik ve hatalı olduğu, tahakkukun tüm ihtilafların bitmesiyle birlikte bir verginin kesin ve nihaî şeklini almasını ifade ettiği; ancak kanunî düzenlemeler uyarınca, pratikte hukukî açıdan kesinleşmemiş, kesin ve nihaî şeklini almamış verginin, kamu alacağını sürüncemede bırakmamak adına tahakkuk etmiş ve dolayısıyla tahsili kabil hâle gelmekte olduğu ileri sürülmektedir[5208]. Başka bir anlatımla, Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesindeki tahakkuka yönelik tanımlamanın uygulama açısından geçerli olsa da bilimsel açıdan yeterli sayılamayacağı; zira vergi ödenecek aşamaya gelse dahi, vergi hukuku açısından tahakkuk etmiş sayılmayacağı belirtilmektedir[5209]. Bu kapsamda tahakkukun verginin kesinleşmesini ifade ettiği ve teori ile uygulamanın birbirinden ayrıldığı belirtilmektedir[5210].

Kanaatimizce tahakkuku verginin yargısal olarak kesinleşmesi şeklinde nitelendiren bu görüşlerin değerlendirilmesinde fayda görülmektedir.

Öncelikle doktrinde yukarıdaki görüşün aksine, verginin tahakkuk etmesinin kesinleşmesi anlamına gelmediği belirtilmiş[5211] olup verginin kesinleşmesi ile tahakkukunu eş tutan yukarıdaki görüşe katılmadığımızı belirtmek isteriz. Aşağıda yer

[5205] **Ayrıca bkz.:** Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 175.
[5206] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209.
[5207] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 95.
[5208] Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 27.
[5209] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 233.
[5210] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 198.
[5211] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 175.

verilecek hukukî çerçeve ile birlikte düşünüldüğünde, aslında kanun koyucunun, Vergi Usul Hukuku'nda öngördüğü sistemle, mükellef ve Hazine arasındaki menfaatler arasında, ***mükemmel bir dengeyi tesis ettiği düşünülmektedir.*** Kanaatimizce vergilendirme sürecindeki mükellef ile Hazine arasındaki dengede bu mükemmelliği sağlayan ve vergilendirme sürecindeki bu özel hukukî çerçeveyi ortaya çıkaran da ***verginin tahakkuku müessesesidir.***

Ayrıca doktrinde, yargılama sonucunda vergi borcu kanunen tahsil edilebilir hâle gelse dahi, teorik olarak verginin tahakkuk etmiş sayılmadığı; çünkü vergi borcunun henüz son şeklini almadığı, ilgili yargı organlarının kararıyla vergi borcunun her an değiştirilmesinin mümkün olduğu ve bu sebeplerle yargılama sonucunda mükellef hakkında menfî bir karar çıkması hâlinde verginin tahsil edilebilir hâle gelmekle birlikte, kesinleşmediği belirtilmektedir[5212]. Burada da katılmadığımız şekilde, tahakkuk yine verginin yargısal kesinleşmesi şeklinde ifade edilmekle birlikte; aslında bu kesinleşme ile tahakkukun ayrıştırılması yönünden önemli bir tespitin yapıldığı düşünülmektedir. Dolayısıyla *süresi içerisinde vergi işlemine karşı dava açılamamasına ya da açılmaması*na bağlı olarak yargı fonksiyonunun bir iradesi bulunmaksızın verginin kesinleştiği hâllerde vergi, idarî olarak kesinleşmektedir.

Vergi Usul Hukuku'nda verginin idarî olarak kesinleşmesi bağlamında üç ayrı hukukî durum ortaya çıkmakta olup aşağıda bu hukukî durumlar ele alınacaktır.

7.2.1.2.1. İhtirazî Kayıtla Verilmeyen Beyannamelerde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Tahakkuk Fişi Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Vergi Usul Hukuku'nda *verginin hesabına mükellefin katıldığı hâllerde, mükellef aleyhine ve Hazine lehine* düzenleme getirilirken; verginin hesabının tamamen vergi idaresinin inisiyatifinde olduğu hâllerde ise *mükellef lehine, yani*

[5212] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 58.

Hazine aleyhine düzenleme getirilmiştir. Verginin hesabına; yani tarhına mükellefin katıldığı hâllerin de Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen beyannameye dayanan tarh usulü ya da beyan yoluyla tahakkuk usulü olduğu açıktır. Bu anlamda bu usulde, vergilendirme sürecindeki hem tarhta hem de bunun tahakkukunda idare ile mükellef arasında bir iş birliği[5213] mevcuttur. Nitekim matrahın tespitindeki inisiyatif, daha sonra vergi idaresince yapılacak denetimler saklı tutularak, tamamıyla mükelleftedir.

Kanun koyucunun vergi hukukunun tarafları arasındaki lehe ve aleyhe düzenlemeler suretiyle kurduğu bu dengeyi amaçlayan hukukî sisteme yönelik iradesi, sadece Vergi Usul Kanunu'nda değil, İdarî Yargılama Usulü Kanunu düzenlemelerinde de bulunmaktadır. Zaten İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan bu düzenlemeler, en başta Vergi Usul Kanunu'nda yer almakta iken; sonrasında Vergi Usul Kanunu'nda ilga edilerek İdarî Yargılama Usulü Kanunu'na aktarılmıştır. Nitekim daha önce yer verildiği üzere, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmü aslında ilk kez bu Kanun'da değil; Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir[5214]. Ancak İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesiyle birlikte, bu Kanun'un getirdiği yeni uyuşmazlık çözüm sistemine uygun olarak, vergi uyuşmazlıklarına ilişkin düzenlemelerin büyük bir kısmı bu Kanun'a aktarılmıştır. Kanun koyucunun bahsi geçen bu iradesi, verginin kesinleşmesine ilişkin hususları, diğer idarî işlemlerden farklı kılmıştır. Bu anlamda verginin idarî olarak kesinleşmesi, tamamıyla vergi hukukuna özgü kurallardan doğmuş olup ancak bu kurallar çerçevesinde açıklanabilecek bir niteliği haizdir.

Vergi Usul Hukuku'nda verginin hesabına mükellefin katıldığı hâllerde, mükellef aleyhine ve Hazine lehine olacak şekildeki düzenleme, Vergi Usul Kanunu kapsamındaki beyannameye dayanan tarh usulünde kendini göstermektedir. Bu usulde tarh edilen vergilerde, tarhiyatın hemen tahakkuk ettirilmesi kurala bağlanmıştır.

Beyannameye dayanan tarh usulü tarh ve tahakkuk ettirilen alacağın tahakkuk fişi tanzimi suretiyle muhasebeleştirilmesi sağlanmakta ise de bu alacağın gerçekliği

[5213] Terminolojik kullanım için **bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı. Ayrıca bkz.:** Ertuğruloğlu, **op. cit.,** s. 367-368; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 262; Turgay, **Vergi Tekniği,** s. 43.
[5214] Vergi Usul Kanunu'nun 2365 sayılı Kanun ile değiştirilen madde 389/1 hükmüne göre itiraz, tarh edilen verginin ihtilaflı kısmının tahsilini durdurur.

bir karine şeklinde kabul edilmektedir. Zira beyannameye ihtirazî konulmak suretiyle elde edilen dava açma hakkının kullanılmasıyla, mahkeme kararıyla vergi borcunun değişmesi söz konusu olabilecektir; nitekim vergi borcu üzerindeki çekişme devam etmektedir[5215].

Sadece bu kural yönünden değerlendirildiğinde, aslında diğer idarî işlemlere benzer bir hukukî mekanizma işletilmektedir. Zira diğer idarî işlemler de İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü bağlamında kesin bir idarî işlem olma niteliğini, tesis edildikleri anda kazanmaktadır. Nitekim tarh da beyannameye dayanan tarh usulünde tesis edilmekle birlikte, bütün hukukî etkilerine kavuşarak tamamlanmakta ve aslında İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü bağlamında kesin bir idarî işlem hâline gelmektedir.

Diğer taraftan diğer idarî işlemlerin uygulanması açısından idarî kesinlik ise ancak dava açma süresinin geçirilmesine ya da yargısal denetim üzerine alınan mahkeme kararıyla sağlanmaktadır. Ancak Vergi Usul Hukuku'nda beyan yoluyla tahakkuk usulü ile gerçekleşen tahakkuk, başka bir şarta bağlı olmadan, sadece verginin idarî olarak kesinleşmesine dayanarak gerçekleşmektedir.

Doktrinde de tahakkuk etmeye bağlanan sonuçlardan biri olan tahakkuk fişinin kesinliği kuralının, vergi alacağının kanun yolu bakımından kesinleşmesinden farklı bir anlamı bulunduğu belirtilmektedir[5216].

Beyannamede ihtirazî kayıt bulunmayan hâllerde, beyannameye dayanan tarh usulü ile tarh edilen vergi hem tahakkuk etmekte hem de kesinleşmektedir[5217]. Beyannameye dayanan tarh usulünde tahakkuk fişinin verilmesinin veya elektronik ortamda iletilmesinin aynı zamanda verginin kesinleşmesi anlamına geldiği; çünkü mükellefin vergi hataları ile ihtirazî kayıtla beyanname verilmesi hâlleri dışında itiraz hakkı (dava açma hakkı) bulunmadığı ifade edilmektedir[5218]. Bu kapsamda mükellef tarh işlemine karşı dava açamadığı için, tarh işlemi ile birlikte verginin tahakkuk ettiği

[5215] Taşdelen, **op. cit.,** s. 303.
[5216] Taşdelen, **op. cit.,** s. 302.
[5217] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 124.
[5218] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 93.

ileri sürülmektedir[5219]. Başka bir anlatımla mükelleflerin beyanlarına karşı dava açamadıkları düşünüldüğünde, verginin tahakkuk da etmiş sayılacağı belirtilmektedir[5220].

Daha önce ifade edildiği üzere Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmü ile beyannameye dayanan tarh usulünde bildirilen matraha ve bu matrah üzerinden tarh edilen vergilere dava açmama ilkesi öngörülerek bir yasama kısıntısı yaratılmıştır. Bu kural ise, genel olarak diğer idarî işlemlerde bulunmayan bir hukukî sonuç yaratmaktadır. Dolayısıyla burada tarh işleminin tahakkuk ettirilmesini temin eden husus, verginin idarî olarak kesinleşmesidir.

7.2.1.2.2. Re'sen, İkmalen ve İdarece Tarh Usullerinde Dava Açma Süresi İçerisinde Dava Açılmaması Hâlinde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Vergi Usul Hukuku'nda Vergi Borcunun Mükellef Tarafından Kabul Edildiği Hâllerde Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Bir idarî işlemin uygulanılabilirliğini bertaraf etmek için ilgilinin iradesine bakılmaz; bu durum, idarenin tek taraflı işlem yapabilme yeteneğinin tamamlanması gerekliliğini karşılayan hukuka uygunluk karinesinden kaynaklanmaktadır[5221]. Bu bağlamda ilgililerin idarî işlemin hukuka aykırılığı iddiasıyla dava açması gerekmektedir. Ancak açılan dava dahi, doğrudan dava konusu işlemin icraîliğini ortadan kaldırmamaktadır. Nasıl ki diğer idarî işlemler tesis edildikleri anda uygulanma kabiliyetine sahip iseler, kural olarak vergilendirme işlemlerinde de aynı esasın etkin olacağı beklenen bir durumdur. Nitekim çalışmada detaylı olarak ele alındığı üzere, yürütmenin durdurulması müessesesinde *genel kural*[5222], *kural*[5223],

[5219] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 170.
[5220] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 207.
[5221] Özay, **op. cit.,** s. 406.
[5222] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 412.
[5223] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 61.

ilke[5224] olarak İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/1 hükmünde düzenlendiği üzere, Danıştay'da veya idarî mahkemelerde dava açılması dava edilen idarî işlemin yürütülmesini durdurmamaktadır.

Açılan bir dava ile idarî işlemin icraîliğinin durdurulması, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/2 hükmünde mahkemece değerlendirilecek olan sıkı şartlara tabi tutulmuştur ve daha da ötesinde bu yöndeki kararın alınması, mahkemenin takdir yetkisine bırakılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nda verginin hesabının tamamen vergi idaresinin inisiyatifinde olduğu hâllerde, mükellef lehine ve Hazine aleyhine olacak şekildeki düzenleme ise Vergi Usul Kanunu kapsamındaki beyannameye dayanmayan, olağan dışı (istisnai) tarh usullerinde[5225] kendini göstermektedir. Vergi Usul Hukuku'nda kanun koyucu, bu usullerde tarhiyata bitişik bir tahakkukun oluşmasına müsaade etmemiştir. Tarh işlemi, ***muhakkak belli bir süre ile tahakkuk etmeden hukukî varlığını sürdürecek*** ve bu aşamada henüz ***kendinden beklenen tüm hukukî etkileri doğurmayacaktır.*** Beklenen ve ancak bu aşamada doğmayan hukukî etki, tahakkuktur. Verginin tahakkuk ettirilmemiş olması, idarenin tahsil işlemlerine girişmesini de engellemektedir. Yani tarh işlemin tahakkukla tamamlanarak birlikte kazandığı hukukî özellikler, bu aşamada mevut değildir. Nitekim tahakkuk etmemiş tarh aşaması, ***vergilendirme sürecinin yürütülmesinin askıda kaldığı bir aşamadır.***

Zira doktrinde de ifade edildiği üzere, tarh işleminin işlevi, vergi ilişkisinin yürütülmesini sağlayan bir araç olmaktır[5226] ve ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlarda askıda kalan bu sürecin devam etmesi için geçecek olan süreyi ise mükellefin iradesi belirleyecektir. Burada yer verilen bu hukukî durum, Vergi Usul Kanunu kapsamında ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde, tarhın tebliğ yoluyla tahakkuk usulü ile tahakkuk ettirildiği hâllerde gerçekleşmektedir. Bu sebeple mükellef bu aşamada, öncelikle dava açma süresi içerisinde dava açmamayı tercih edebilir ve bu tasarrufu ile tarh işleminden beklenen tüm hukukî etkilerin dava açma süresinin bitimi itibariyle

[5224] Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 256.
[5225] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121; Oktar, **Türk Vergi Sistemi,** s. 106.
[5226] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

gerçekleşmesine vesile olacaktır. Aslında tarh işlemiyle birlikte tahakkukun da gerçekleşmesi gerektiği hâlde, kanun koyucunun iradesiyle burada tahakkuk, mükellef lehine ertelenmiş, ötelenmiş, durdurulmuş veya engellenmiş durumdadır. Ve yine bu durumda, tamamen vergi idaresinin inisiyatifinde olan vergi hesabına, dava açma süresi içerisinde dava açmamak suretiyle gösterdiği iradesiyle, dava açma süresinin bitimi itibariyle zımnen de olsa[5227] mükellefin katılımı söz konusu olmaktadır.

Bu kapsamda ikmalen, re'sen veya idarece tarh usulleriyle yapılan tarh işleminin ihbarname ile mükellefe tebliğ edilmesinden sonra tahakkuk edebilmesi için, tebliğden itibaren 30 gün içinde dava açılmamış olması gerektiği belirtilmektedir[5228]. Ayrıca aynı durumun verginin tahakkuk etmesine, dolayısıyla verginin ödenebilir hâle gelmesinin de sebep olacağı belirtilmektedir[5229]. Dolayısıyla en genel ifadeyle, tebliğ edilen vergilendirme işlemlerde tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresinin bittiği tarih, tahakkuk tarihidir[5230]. *Süresi içinde dâ(a)va açılmazsa* şeklinde incelenen bu ayrımda, tebliğ ya da tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı tarihi izleyen 30 gün olan dava açma süresinin sonunda verginin tahakkuk edeceği ve kesinleşeceği ifade edilmektedir[5231].

Vergi borçlusunun usulüne uygun şekilde yapılan tebliğ tarihinden itibaren belirli süreler içerisinde kanunî itiraz hakkına sahip olduğu ve sürelerin itirazsız geçmesi hâlinde vergi borcunun kesinleşeceği; yani dava açma süresi dava açılmadan geçirilirse verginin kesinleşeceği belirtilmektedir[5232]. Dolayısıyla tarh ve tebliğ edilen vergi borcuna karşı dava açılmadığında, verginin tahakkuk ettiği ve herhangi bir yargısal başvuru yolu kalmadığından dolayı tahakkuk eden verginin kesinleşmiş olduğu ileri sürülmektedir[5233]. Ancak kanaatimizce, burada mükellefin vergi hesabına olan bu zımnî katılımı dolayısıyla vergi, yargısal denetimden geçirilmeyerek idarî olarak da kesinleşmekte ve kural olarak uyuşmazlık konusu olmaktan çıkmakta olduğundan dolayı; dava açma süresinin sonunda vergi, idarî olarak kesinleşmesine

[5227] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[5228] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 208.
[5229] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 55, 57.
[5230] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 61.
[5231] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 206; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 141.
[5232] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 147.
[5233] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 116.

bağlı olarak tahakkuk da etmektedir. Bu tahakkuk da verginin idarî olarak kesinleşmesi ile gerçekleştiğinden, kesin niteliktedir.

Nitekim doktrinde belli durumlarda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde tarh edilen verginin ancak kesinleştikten sonra tahakkuk edeceği belirtilmiştir[5234] ve dava açma süresi eylemsiz geçirildiği takdirde vergi alacağının kesinleşeceği ve bu durumda verginin ödenebilir aşamaya gelmesi anlamına gelen tahakkuk ve kesinleşmenin aynı anda gerçekleşeceği ifade edilmiştir[5235]. Dolayısıyla ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri ile yapılan tarha karşı süresinde dava açılmamasıyla ortaya çıkan verginin idarî kesinliğine bağlı olarak ortaya çıkan tahakkukun da bu "belli durumlar"ın örneğini oluşturduğu düşünülmektedir.

Vergi Usul Kanunu kapsamında ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle yapılan ve vergilendirme sürecinde hemen uygulanma özelliğine kavuşamayan bu tarhiyata, aslında *askıda geçerli bir işlem* niteliği verilmiş olup[5236], tahakkuk etmedikçe bu tarh işlemi, bir *tür askıda geçerlik* taşımaktadır[5237]. Bu anlamda *askıda kalmış bir hukukî durum* ortaya çıkmaktadır[5238]. Diğer idarî işlemlerde ise ilgililerin dava açma süresi içerisinde, idarenin hareketsiz kalmasını temin edecek herhangi bir hukukî düzenleme yoktur; nitekim ilgililer tam da bu yüzden dava açma süresinde dava açarak, tesis edilmekle hemen uygulanılabilir olma kabiliyeti bulunan bu işlemlerin yürütülmesinin durdurulmasını istemek zorunda kalmaktadırlar[5239]. Ancak Vergi Usul Hukuku'nda tarh işlemine özgü olarak beyannameye dayanmayan tarh usullerinde, vergi idaresi asgarî olarak, tarhiyatın tesis ve tebliğ edildiği tarihten itibaren 30 günlük dava açma süresiyle kısıtlı şekilde vergilendirme sürecinden el çekmek ve

---

[5234] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 210.
[5235] Kaşıkçı, **op. cit.,** s. 90.
[5236] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 278.
[5237] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242.
[5238] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 84.
[5239] Nitekim yürütmenin durdurulması kararının alınması açısından ivediliği sağlamak üzere de İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda süreleri kısaltan ve hızlı usullerin kullanılmasına izin veren düzenlemeler getirilmiştir. Zira mezkûr Kanun'un madde 27/5 hükmüne göre, yürütmenin durdurulması istemli davalarda Kanun'un 16. maddesinde yazılı sürelerin kısaltılabileceği gibi, tebliğin memur eliyle yapılmasına da karar verilebileceği; madde 27/9 hükmünde yürütmenin durdurulmasına dair verilen kararların 15 gün içinde yazılacağı ve imzalanacağı belirtilmiştir.

vergilendirme sürecini kaldığı yerden işletebilmek için bu süre kadar beklemek zorundadır.

İdarî işlem teorisi ve idarî işlem teorisinin varlık sebeplerinden biri olan iptal davasına konu edilecek idarî işlemin tespit edilmesi amacı yönlerinden bu durum ele alındığında, ilk olarak İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmündeki idarî davaya konu olacak *yürütülmesi gereken;* yani *icraî*[5240] bir işlem olup olmadığının değerlendirilmesi gerekecektir. ***Vergi Usul Hukuku'nda düzenleniş biçimiyle tahakkukun hukukî nitelikleri*** çalışmanın daha önceki bölümünde incelenmiş olup tarhın daima, tahakkuk etmeksizin de vergiyi doğuran olaya ilişkin hususlarda tespit edici niteliğinin bulunduğu ve tespit edici idarî işlem olma özelliğini öncellikle kazandığı ifade edilmiştir.

Doktrinde de belirtildiği üzere, maddî veya hukukî olguya ilişkin yanlış tespit yapan tespit edici idarî işlemler, *icraîlik* özelliğini haiz olması dolayısıyla haklar üzerinden doğrudan etkili işlemlerdir[5241]. Bu bağlamda tespit edici işlemlerin başka idarî işlemlerin kurucu öğesi olarak kullanılması durumunda hukukî etkiye sahip olması yönüyle etkisiz işlemlerden farklı olduğu; zira idarenin tespit iradesi işlemin konusu olan hukukî veya maddî durum üzerinde etkisi olmasa da işlemin yöneldiği kişi veya nesneyi başka bir işlemin konusu yapabildiği belirtilmiştir[5242]. Nitekim tarh işleminin hem idarî işlem hem de nitelik olarak tespit edici bir idarî işlem olması, doğrudan kanun koyucu tarafından tayin edilerek Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesinde kurala bağlanmıştır.

Yine doktrinde yanlış tespitler içermesi sebepleriyle, tespit edici idarî işlemlere karşı dava açılabilmesinin mümkün olduğu durumların da bulunmakta olduğu belirtilmiş[5243] olup Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/1 hükmünde de verginin tarh edilmesi, dava konularından biri olarak düzenlenmiştir.

[5240] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 694; Kıratlı, **op. cit.,** s. 178-179;
[5241] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 300.
[5242] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 288-289.
[5243] Gözler, **op. cit.,** Cilt: I, s. 791-792;Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 261.

Nitekim, vergi alacağının idarece de bilinmesini sağlayan verginin tarh edilmesi ve bunun tebliğinde, tarh işleminin mükellefe tebliğ edilmekle icraîlik kazansa da alacağın hemen tahsiline imkân vermediği; zira bir vergi hatasının yapılmış olabileceği belirtilmektedir[5244]. Bu anlamda kanun koyucunun Vergi Usul Hukuku'nda gösterdiği iradesinin yanı sıra, yanlış bir tespit içerebilmesinden dolayı tarh işlemi, tahakkuk etmeksizin de ***icraîdir; yani lazımülicra*** niteliği taşımaktadır[5245]. Ancak tahakkuk etmeyen tarhın bu aşamadaki icraîliği, vergiyi doğuran olayla bağlantılı olarak tespit ettiği hukukî sonuçlarla sınırlıdır. Başka bir ifadeyle tarhın icraîliği kapsamında bu aşamada, mükellef üzerinde verginin ödenmesi gerekliliği şeklinde bir hukukî etki bulunmamaktadır.

Yine kanaatimizce, alacağı tahakkuk ettiren icraî karar[5246] da tarhiyattır; ancak bu bazen hemen bazen ise belli bir sürenin geçmesi bazen ise bir yargısal denetim sonucunda olabilmektedir.

Tahakkuk etmeyen tarh işleminin bu aşamadaki icraîliğinin, yine bu aşamadaki sınırlarından bir diğeri de tarhın tahakkuka kavuşması için öngörülen kanunî düzenlemeden kaynaklanmaktadır.

Aslında hukuka uygunluk karinesi, idarenin lehine; idare edilenlerin ise aleyhine işlemektedir[5247]. Ancak tahakkuk hukukî etkisine kavuşmamış tarh işleminde ***hukuka aykırılık karinesi*** esas tutulmuştur[5248]. Diğer idarî işlemlerin aksine, idarî işlemlerin yönelmiş olduğu kişi ya da şeylerin hukukî durumlarında değişiklik yapan hukukî etkisini ifade eden[5249] hukuka uygunluk karinesi, tahakkuk hukukî etkisini kazanmamış bir tarhiyatta idare edilenlerin; yani mükelleflerin lehine olarak mevcut değildir. Nitekim, tarh işlemi açısından, hukuka uygunluk karinesinin tanımında da yer verilen hukukî etkinin görünümü de tahakkuktur. Aslında yine kanun koyucu bilinçli olarak, böylece tahakkuk etmemiş bir tarha icraîlik niteliği verse de bu icraîlik bakımından belli bir süre hukukî bir koruma öngörmemiştir; tarh işlemine ilişkin

[5244] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132.
[5245] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 97. **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180, 182.
[5246] Onar, **op. cit.,** III. Cilt, s. 1653.
[5247] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 91.
[5248] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242.
[5249] Atay, **İdare Hukuku,** s. 451.

hukukî korunma tahakkuk ettirilmekle verilmektedir. Bu anlamda tarhiyata, kendinden beklenen tüm hukukî etkileri vermek suretiyle, hukuka uygunluk karinesini bahşeden tahakkuktur.

Tahakkuk hukukî etkisine hemen kavuşamayan tarh işlemleri, mükellef lehine olarak, tesis edildiği anda uygulanabilir nitelik taşımamaktadır[5250]. Ancak aynı kanun koyucu, tarh işlemini dava konularından biri olarak kurala bağlamıştır. Bu kural ile aslında tarh işleminde idare tarafından doğru tespitlerin değil; aksine yanlış tespitlerin yapıldığının, en baştan kanun koyucu tarafından kabul edildiği sonucuna ulaşılmaktadır. Bu anlamda dava açma süresi boyunca tahakkuk hukukî etkisini kazanamayan tarh işlemlerinde, hukuka aykırı işlem yapıldığı yönünde kanunî bir karinenin esas kılındığı ifade edilebilir.

Bu bağlamda İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinde düzenlenen *yürütmenin durdurulması müessesesi* açısından durum değerlendirildiğinde, aslında kanun koyucu, tahakkuk ettirilmemiş bir tarh işleminin yürütmesinin durdurulmasını yargılama aşamasına dahi bırakmamıştır. Aksine kanun koyucu, yürütmenin durmasını doğrudan vergilendirme sürecinin kendi içinde tesis etmiştir. Kural olarak henüz hiçbir vergi uyuşmazlığının bulunmadığı bu idarî aşamada dahi, Vergi Usul Kanunu kapsamında ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilen vergilerin vergilendirme sürecinin, dava açma süresi içerisinde idare tarafından dokunulmazlığı bulunmaktadır. İdare bu aşamada vergilendirme sürecinden el çekerek, mükellefin göstereceği iradesini beklemek zorundadır. Yani vergilendirme süreci, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarhiyatta, dava açma süresi geçene kadar, askıya alınmakta ve idarenin müdahalesine kapatılmaktadır.

Her şeyden önce pozitif hukuktaki düzenlemeler uyarınca, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tarh edilen vergilere yönelik ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün süre boyunca, tarhın tahakkuk etmesine yönelik olarak hukukî veya fiilî icraya[5251] imkân yoktur. Kanun koyucu bu aşamada tarh işleminin, uygulanması dolayısıyla doğuracağı zararların giderilmesini oldukça güç veya imkânsız ve açıkça

[5250] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 243.
[5251] Terminolojik kullanım için **bkz.:** Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 216.

hukuka aykırı olduğunu varsaymakta ve tahakkuk ettirilmemiş bir tarh işlemini hukuka uygun varsaymamakta; tesis edilmesiyle birlikte tarh işleminin hukuka uygunluk karinesinin çürük olduğu, doğduğu andan itibaren askıya alınması, uygulanamaz/yürütülemez olması yönünde iradesini göstermektedir.

Mükellef, 30 günlük dava açma süresi içerisinde, sadece vergiyi doğuran olaya bağlı olarak ortaya çıkan ve tarhla tespit edilen sonuçlarının hukukî etkileri ile baş başadır. Bu aşamada henüz tahakkuk etmeyen tarh işlemi, söz konusu verginin ödenmesi gerekliliğini temin etmemektedir; sadece tarhla tespit edilen ve vergiyi doğuran olaya bağlı olarak ortaya çıkan sonuçlar ölçüsünde mükellef üzerinde hukukî etki yaratılmaktadır. Ancak dava açılmaksızın geçirilen bu süre sonunda tarhın tahakkuk etmesi hâlinde ise, verginin ödenmesi gerekliliği şeklinde yeni bir hukukî etki daha mükellefe yükümlenecektir. Ayrıca tarhiyatın *askıda geçerli bir işlem* olma niteliği[5252]*, askıda geçerliği*[5253]*, askıda kalmış şekilde yarattığı hukukî durumu*[5254] da artık kalmayacak; tarh işlemi doğrudan uygulanabilir, yürütülebilir, icra edilebilir hâle gelecektir.

Hukuka aykırı olması yönüyle icraî nitelik kazandığı doktrinde ifade edilen ve ayrıca Vergi Usul Kanunu'nda dava konusu olabilmesi kurala bağlanan tahakkuk etmemiş tarh işleminin kapsamındaki tespitlerin, dava konusu edilebilmesi ve devamında tahakkuk etmesi dolayısıyla; bu tespitteki hesapta yer alan vergi borcunun ödenmesi gereken hâle gelmemesi için, mükellefin kural olarak ihbarnamelerin tebliğinden itibaren 30 günlük dava açma süresi bulunmaktadır. Yani idarî aşamada, tarhın tahakkuk etmesine yönelik olarak hukukî veya fiilî icranın[5255] durması, sadece bu süre ile sınırlıdır.

Ancak kanun koyucu, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmü ile aslında, idarî aşamada zaten duran yürütmenin, yargı aşamasında da devam etmesini öngörmüş olmaktadır. Başka bir ifadeyle tesis edildiği andan itibaren idarî aşamada zaten yürütülemeyen ve askıda geçerliği bulunan tarh işlemine ilişkin bu

[5252] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 278.
[5253] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242.
[5254] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 84.
[5255] Terminolojik kullanım için **bkz.:** Özyörük, **İdare Hukuku Dersleri,** s. 216.

hukukî sonuçlar, dava açılmakla birlikte aynen muhafaza edilmektedir. Dolayısıyla askıda kalmış bu hukukî durum, yargısal denetimde de nihaî bir karar alınana kadar mevcut olmaktadır. Burada önemli olan husus, mükellefin dava açma süresi kadar olan 30 günle sınırlı süreyi uzatmasıdır; zira mükellef dava açtığında, 30 günlük süre sona erse dahi, tarh işleminin zaten durmuş olan yürütümü, vergi mahkemesi tarafından hukuka uygun olduğuna yönelik bir karar verilene kadar devam edecektir.

Nitekim bir idarî işlemin yürütülebilirliğini (icraî olma niteliğini) askıya almak[5256] ile hukuka uygunluk karinesini askıya almak[5257] aynı işleve sahiptir ve bu imkân yürütmenin durdurulması ile sağlanmaktadır. İcraîlik özelliği gereğince, idarî işlemin uygulanabilmesinde herhangi bir yargı kararına ihtiyaç göstermemesi[5258]; yani bu işlemin başka bir idarî veya adlî merciin ön iznine gerek olmaksızın uygulanabilmesi gerekmektedir[5259].

Ancak tahakkuk hukukî etkisini kazanmamış tarh işlemine karşı dava açılan hâllerde, idarenin tesis ettiği tarh işlemindeki yürütülebilirlik/icraîlik/uygulanabilirlik, yargı kararına; yani yargı merciin tesis ettiği karara dayanan ***bir ön izne ihtiyaç duymaktadır.*** Yine dava açılmayan hâllerde de aslında mükellefin dava açmaması da tarhın tahakkuk etmesindeki ***bir ön koşul, mükellefin tarha yönelik verdiği bir ön izin*** olarak değerlendirilmelidir.

Tüm bu açıklamalar ışığında kanun koyucu, Vergi Usul Hukuku'nda verginin hesabına mükellefin katıldığı hâllerde, verginin idarî olarak da kesinleşmesine hükmederek tahakkukunu da sağlamakta ve verginin kesinleşmesi ile tahakkukun art arda olmasını temin ederek aralarında bir süre bırakmamaktadır. Bu suretle, beyannameye dayanan tarh usulünde *mükellef aleyhine ve Hazine lehine olacak şekilde düzenleme* getirilmiştir.

Bunun karşılığında ise yine kanun koyucu, Vergi Usul Kanunu'nda verginin hesabının tamamen vergi idaresinin inisiyatifinde olduğu hâllerde tarhiyatı hukukî

[5256] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 694.
[5257] Özay, **op. cit.,** s. 408; Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 88.
[5258] Karahanoğulları, **op. cit.,** s. 277.
[5259] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 709.

etkisinden mahrum bırakarak, tarh işleminin kısmî özelliklerle hukukî varlık kazanmasını istemiştir. Nitekim kural olarak kanun koyucunun, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle de tarh edilmiş bir verginin tarha bitişik olarak tahakkuk ettirilmesini düzenlemesi yönünde hukukî bir engeli bulunmamaktadır. Ancak kanun koyucu tarh işlemini, hukukî etkisi olan tahakkuk yönüyle bölmüş; tahakkuk etmesini ya dava açma süresinin dava açılmaksızın geçirilmesine ya da açılan bir dava mevzu bahis olduğunda, bir mahkeme kararıyla hukuka uygun bulunmasına ve bu kararın da mükellefe tebliğ edilmiş olmasına bağlamıştır. Buradaki düzenleme ise *mükellef lehine ve Hazine aleyhine olacak niteliktedir*. Bu bağlamda kanun koyucu, tahakkuk ettirilmemiş tarhiyata karşı dava açılan hâllerde vergilendirme sürecinin işletilebilmesi için idarenin işleminin hukuka uygunluğunu tespit eden bir mahkeme kararını (nihaî kararı) zorunlu tutarken; tahakkuk ettirilmiş bir tarhiyatta ise işleyen vergilendirme sürecinin durması için, İdarî Yargılama Usulü Kanunu uyarınca idarenin işleminin hukuka aykırılığını tespit eden bir mahkeme kararını (yürütmenin durdurulması kararı) zorunlu tutmuştur.

7.2.1.2.3. İdarî Çözüm Yollarının İşletilmesi Hâlinde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Vergi Usul Hukuku'nda İdarî Çözüm Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Bu kısım itibariyle, bir vergi uyuşmazlığı hakkında işletilen idarî çözüm yolları suretiyle mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlık, yargısal denetime başvuru yapılamayacak bir hukukî sonuç ile sona eriyorsa, burada verginin idarî olarak kesinleştiği ve uyuşmazlık konusu tarh işleminin, henüz tahakkuk etmediyse; verginin idarî olarak kesinleşmesine bağlı olarak tahakkuk ettirilmiş olacağı belirtilmelidir.

7.2.2. Vergi Usul Hukuku'nda Tarhın Kesinleşmesi: Tahakkuk

Kesinlik niteliği bulunmayan bir idarî işlemin, icraî nitelikte olabildiği gibi; kesinleşmiş olduğu hâlde, henüz uygulanma gücünü haiz olmayabileceği

belirtilmelidir[5260]. Başka bir ifadeyle yürütülebilirlik, uygulanabilir olma gücünü taşıyan icraî işlemler için geçerli olup işlemin kesinliği başka bir hususdur[5261]. İdarî işlemin *kesinlik* özelliği ile *icraîlik* özelliği farklı nitelendirmelere ilişkindir[5262]. Dolayısıyla tarha yönelik olarak icraîlik ile ilgili açıklamalar, bu işlemin kesinliğine yönelik bir izahtan uzaktır.

İdare hukuku doktrininde kesinlik kapsamındaki anlamlardan birisi de İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü uyarınca işlemdeki iradenin belirginleşmesi şeklindedir[5263]. Nitekim idarî işlemlerin *idarî kesinlik kazanması* gerektiği de belirtilmektedir[5264]

İdarî işlemin kesinliği, işlemin varlık kazanabilmesi için tamamlanması gereken idarî prosedürün son aşamasını da geçirmiş olmasını ifade etmekte[5265] olduğundan dolayı kesin işlem, idarî karar alma sürecinin tamamlanarak nihaî işlemin ortaya çıkmasıyla elde edilmektedir[5266]. Bu anlamda idarî işlemi yapan makamın, o işlemle ilgili olarak nihaî iradesini açıklamış olması ve işlemle ilgili yapılacak herhangi bir şeyin yokluğu, idarî işlemin kesinliğini ifade etmektedir[5267].

Daha önce değinildiği üzere, vergi tarh ve tahsil işlemleri arasında "temel işlem-sonuç işlem" (bağlı işlem, zincirleme işlem) bağıntısı mevcuttur[5268]. Vergilendirme, bir zaman dilimi içinde yer alan ve birbirini takip eden işlemler dizisinden teşekkül olarak vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra vergi alacağı-borcunun sona ermesine kadar dört aşamalı işlemler uygulaması, vergilendirme sürecini oluşturmaktadır[5269]. Dolayısıyla vergilendirme işlemlerinin çeşitli aşamalar biçiminde ele alınmasıyla vergilendirme süreci ortaya çıkmakta[5270] ve vergilendirme

[5260] Erkut, **İdari İşlemin Kimliği,** s. 118, 120.
[5261] Özay, **op. cit.,** s. 407, Dipnot 778.
[5262] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 303.
[5263] Yılmaz, **Kesinlik,** s. 147.
[5264] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: II, s. 290.
[5265] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 709.
[5266] Erkut, **Kesin ve Yürütülebilir İşlem,** s. 112.
[5267] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 319.
[5268] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 118.
[5269] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 177, 180.
[5270] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95. **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180.

işlemleri ile vergilendirme sürecinde ortaya çıkan işlemler kastedilmektedir[5271]. Bu kapsamda vergilendirme süreci, vergi alacağının doğmasından vergi alacağının tahsil edilmesine kadar geçen süreçte vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve bununla ilgili tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemlerinin anlatımı ve analizini ifade etmektedir[5272]. Vergilendirme işlemleri olarak ifade edilen verginin tarhı, verginin tebliği, verginin tahakkuku ve verginin tahsili, vergilendirme sürecinde yer almaktadır[5273].

Vergilendirme işlemleri ve sürecine yönelik bilgilerle birlikte düşünüldüğünde; malî konuları[5274] oluşturan vergilendirme sürecinde tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil, vergilendirme sürecini birlikte meydana getirmektedir. Yani bir bütünün parçalarıdır ve herhangi biri eksik olduğunda kural olarak bu bütünü ifade eden vergilendirme süreci oluşmayacaktır.

Nitekim maliye ilminin konusu olan ve malî hukuk tarafından hukukî yönü incelenen[5275] malî olayların genel olarak bu özelliği bulunmaktadır. Bir malî olay, farklı farklı; ancak birbirine sıkı sıkıya bağlı unsurlardan oluşan bir bütündür ve bu bütünlük, bir unsurun incelenmesinde tüm unsurların sentezini incelemeyi zorunlu kılmaktadır[5276]. Nitekim vergilendirme, tek başına kullanılabilecek bir aşama olmayıp birden fazla aşamayı içinde barındıran, bunları kapsayarak genel bir çerçeveyi ortaya koyan bir süreci içermektedir[5277].

Bu konuda tarh ve tahakkuk ise ayrıca kendi içinde de bir bütünü oluşturmaktadır. Tahakkuk, tarhtan bağımsız olarak ortaya çıkabilen bir hukukî etki olmayıp aksine vergi hukukunda özel olarak kanunî bir isimle düzenlenerek tarh işlemine özgülenen bir vergi hukuku müessesesidir ve bu sebeple tarh işlemine bağlı olarak vergilendirme sürecinin bir parçasını oluşturmaktadır. Kanaatimizce, tarh işlemine içkin olan idarî prosedürün son aşamasını tahakkuk oluşturmaktadır ve

[5271] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 255.
[5272] Susam, **op. cit.,** s. 286.
[5273] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 83-97, Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 255; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 95; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 177.
[5274] Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 195.
[5275] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 27.
[5276] Oktar, **Mali Hukukun Anlam ve Kapsamı Üzerine,** s. 39.
[5277] Şenyüz, **Tebliğ Zamanaşımı,** s. 22.

tahakkuk etmedikçe, tarh nihaî işleminin ortaya çıktığı söylenemez. Nitekim çalışmada *Vergi Usul Hukuku'nda düzenleniş biçimiyle tahakkukun hukukî nitelikleri* incelenirken, tahakkukun, tarh işleminin tamamlayıcı unsurunu oluşturduğu belirtilmiştir.

Daha da ötesinde tahakkuk, kendisinden beklenen tüm hukukî etkileri vererek tarh işlemini, hukukî etkilerini doğrudan ortaya çıkarma ve idarî işlemin hukukî olarak tamamlanabilmesinde gerek duyulan kanunî genel tüm şartları gerçekleştirme özelliklerini haiz bir *müstakil/bağımsız idarî işlem*[5278] hâline getirmektedir.

Doktrinde tarh işleminin, yürütülmesi gereken işlem olmasının yanı sıra, *kesin bir işlem olduğu* ileri sürülmektedir[5279]. Durum olmakla birlikte İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü bağlamında, ***tarh işleminin tüm yönleriyle kesin bir işlem niteliğini kazanması; ancak tahakkuk etmesi ile mümkündür.*** Ancak kanun koyucu, tarh işleminin kesinleşmeden, nihaî hâle gelmeden ve işlem tamamlanmadan dava konusu edilmesine imkân vermiştir. İşte bu çalışmada bu sebeple, bir verginin tahakkuk etmesinin *tarhın kesinleşmesi* anlamına geldiğine kanaat getirilmiştir.

Bu kapsamda ***172 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği***'nde[5280] yapılan örneklendirmeye göre, gerçek usulde gelir vergisi mükellefi olan (A), 1986 faaliyet dönemine ilişkin beyannamesini kanunî süre olan 1 Mart-31 Mart 1987 tarihleri arasında ilgili vergi dairesine tevdi etmemiş ve bu durum re'sen tarhiyatı gerektirdiğinden dolayı vergi inceleme raporunda belli edilen veya takdir komisyonunca takdir edilmiş olan matrah üzerinden vergi dairesince tarh edilen vergi ve kesilen cezaya ait ihbarnameler, 25.01.1988 tarihinde tebliğ edilmiştir. Örneğe göre *tarhiyatın kesinleşmesi tarihi* 25.02.1988; vergi ve ceza ile gecikme faizinin ödeme süresinin sonu tarihi de *25.03.1988* tarihi olmaktadır. Dolayısıyla tarhiyatın kesinleşmesi, verginin tahakkuk etmesi olarak düzenlenmiştir.

Yine 172 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde aynı örnek üzerinden dava açma süresi içinde dava açıldığı takdirde, bu verginin tahsilat

[5278] Akyılmaz, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü,** s. 58.
[5279] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 97. **Ayrıca bkz.:** Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180, 182.
[5280] **Bkz.:** 26.02.1986 Tarihli ve 19031 Sayılı Resmî Gazete.

işlemlerinin duracağı, 04.10.1988 tarihinde tebliğ edilmiş olan Vergi Mahkemesi kararıyla tarhiyatın onanması hâlinde bu karar üzerine verginin tahakkuk ettiği; dolayısıyla vergi ve cezaların tahsil edilebilir aşamaya gelmiş olduğu ve verginin, mahkeme kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliğ tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerektiği, vergi mahkemesi kararına karşı bir üst yargı merciinde süresi içerisinde dava açılmasının ise üst yargı mercii tarafından yürütmenin durdurulmasına karar verilmiş olması hâli hariç olmak üzere, vergi ve cezanın tahsilini durdurmadığı belirtilmiştir. Dolayısıyla ilk örnekte açıkça belirtilen ve ikinci örnekte de aynı hususun örneklendiği düşünüldüğü üzere, *vergi tarhının kesinleşmesi ile tahakkuk işaret edilmektedir.*

O hâlde, *Vergi Usul Hukuku'nda düzenlendiği şekliyle tahakkuk*a ilişkin de birtakım tespitler yapılması zarurî hâle geldiğinden; bu çalışmada idarî karar alma sürecinin tamamlanarak nihaî işlemin ortaya çıkması[5281], işlemin varlık kazanabilmesi için tamamlanması gereken idarî prosedürün son aşamasını da geçirmiş olması[5282] ***tarhın kesinlik kazanması;*** ancak tahakkuk etmesiyle olmaktadır. Burada önceki başlıklarla birlikte, son bir tespitin daha yapılmasına ihtiyaç duyulmaktadır.

Vergi tahakkukunun kesinleşmesi kavramının vergi hukuku açısından yanlış bir kavram olduğu ileri sürülmektedir[5283]**.** Ancak kanaatimizce, verginin yargısal ya da idarî olarak kesinleşmesi sebebiyle ortaya çıkan tahakkuk ise ***kesinleşmiş bir tahakkuktur.***

Nitekim doktrinde *tahakkuku itibariyle kesinleşmiş kamu alacakları* kullanımına da yer verilerek[5284] bu anlamda verginin yargısal ve/veya idarî anlamda kesinliğinin ifade edildiği düşünülmektedir.

Ancak pek çok hâlde ise, vergi tahakkuk etmesine rağmen; henüz kesinleşmemektedir[5285]. Yine doktrinde, tereddütlü borç niteliğini taşıyan tarhiyatın ya dava yoluna gidilmediği hâllerde ya da dava açılmışsa da bu davanın reddedildiği

[5281] Erkut, **Kesin ve Yürütülebilir İşlem,** s. 112.
[5282] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 709.
[5283] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 234.
[5284] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 127.
[5285] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 210.

(mükellef aleyhine sonuçlandığı) hâllerdeki; yani ***tarhiyatın kesinleşeceği*** şartların neler olduğu belirtilmiştir[5286]. Yer verilen görüşteki tarhiyatın kesinleşmesi hâllerinin, aslında tahakkuka ilişkin olduğu görülmektedir.

Bu sebeplerle Vergi Usul Hukuku'nda tahakkukun tarha bağlı olarak derhal hukukî varlık kazandığı tarha bitişik tahakkuk usullerinde tarh; nihaî, son ve kesin niteliğine kavuşmakta ise de tarha bitişik olmayan tahakkuk usullerinde tarh, ön tarh, ilk tarh, geçici tarh, muvakkat tarh olma niteliğini tahakkuk edene kadar muhafaza etmektedir.

Dolayısıyla verginin yargısal ya da idarî olarak kesinleşmesi, vergi hukukunda özel bir kanunî terminoloji olarak ihdas edildiği üzere, bu çalışmada da ***vergi tahakkukunun kesinleşmesi*** olarak da ifade edilmektedir. Başka bir ifadeyle verginin yargısal ve/veya idarî olarak kesinleşmesi, vergi tahakkukunun kesinleşmesi anlamına gelmektedir.

Vergi Usul Hukuku'nda tarhın kesinleşmesi bağlamında; yani tahakkuk etmesi dört ayrı hukukî durum ortaya çıkmaktadır. Tahakkukun, kesin nitelik taşımadığı ve ancak tarhın kesinleşmesine sebep olduğu bu hukukî durumlar aşağıda ele alınacaktır.

7.2.2.1. İhtirazî Kayıtla Verilen Beyannamelerde Tarhın Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Tahakkuk Fişi Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Öncelikle Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmündeki dava açmama kuralının bir istisnası[5287] olan ihtirazî kayıtla verilen beyannamelerde, mükellefler dava açma haklarını saklı tutabilmekte iseler de bu hakkın saklı tutulabilmesi için

[5286] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 181.
[5287] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 378; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112-113; Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 26; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 267; Kırbaş, **op. cit.,** s. 108; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 127; Öncel et. al., **op. cit.,** 104; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123, Dipnot 53; Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 171; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189.

ayrıca bu kaydın konulması gerekliliğinin de tahakkuk ettirilmiş olan vergiye karşı dava açma hakkının kısıtlanması şeklinde değerlendirilmesi gerektiği düşünülmektedir. Zira beyannameye ihtirazî kayıt konulmadığında dava açma hakkı elde edilemeyeceğinden dolayı, kanaatimizce ihtirazî kayıt, *bir nevi dava açmadan önce tüketilmesi gereken zorunlu idarî başvuru niteliğini taşımaktadır.*

İhtirazî kayıtla verilen beyannamelerde verginin tahakkuk ettiği; ancak dava konusu yapıldığı durumda henüz kesinleşmediği belirtilmektedir[5288]. Bu bağlamda Vergi Usul Hukuku'nda ihtirazî kayıtla verilen beyannameler uyarınca tarh işlemi, her halükârda tahakkuk etmiş ve dolayısıyla, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü bağlamında da kesin bir idarî işlem kazanmış durumdadır. Kanaatimizce, Vergi Usul Kanunu kapsamında ihtirazî kayıtla verilen beyannameler, tarhiyatın kesinliği ve dava konusu edilebilirliği yönünden, diğer idarî işlemlerdeki sürece benzeyen tek durumu oluşturmaktadır. Zira Vergi Usul Kanunu kapsamında ihtirazî kayıtla verilen beyannamelerdeki tahakkuk, ihtirazî kaydın bahşettiği dava açma hakkı dolayısıyla, verginin yargısal veya idarî olarak kesinleşmesi sebebiyle ortaya çıkmamaktadır.

Eğer ki, beyannamedeki ihtirazî kaydın varlığına rağmen, mükellef tarafından dava açılmazsa, 30 günlük dava açma süresinin sonunda verginin idarî olarak kesinleşeceği belirtilmelidir. Ancak burada farklı olarak verginin tahakkuk etmesinden (tarhın kesinleşmesinden) sonra, verginin idarî olarak kesinleşmesi söz konusudur ve bu idarî kesinleşme ile daha önceden ortaya çıkan tahakkukun da kesinleştiği söylenebilir.

Yine eğer ki, mükellef, dava açma hakkını kullanmış ise, bu suretle yargısal denetim işletildiğinden dolayı, burada verginin idarî kesinleşmesinden bahsedilemeyecektir. Diğer taraftan vergi mahkemesinde açılan dava ve kanun yolları başvuruları sonucunda, yargısal denetimin en başında ortaya çıkmış bu tahakkuku da kesinleştiren bir kesin hüküm ile verginin yargısal olarak kesinleşmesi mümkün olabilir.

[5288] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132.

Vergi Usul Kanunu kapsamında ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine açılan bir dava, sadece açılmış olmakla vergi tahakkukuna etki etmeyecektir. Vergilendirme sürecinin yürütülmesinin durdurulması için, tıpkı diğer idarî işlemlere karşı açılan davalarda olduğu gibi, yürütmenin durdurulması kararının verilmesinin istenmesi ve mahkeme tarafından da bu yönde bir karar alınması gerekmektedir. Aksi hâlde idare kendisinden beklenen tüm hukukî etkilerini tamamlayan; yani tahakkuk eden tarhiyatın gereğini yapacak olup tahakkuk ile birlikte tarh işleminin tahsilin sebebini oluşturmasından dolayı vergilendirme sürecindeki tahsil işlemlerine girişecektir.

7.2.2.2. Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tarhın Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Vergi Usul Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Vergi Usul Hukuku'nda *kazaî murakabe*[5289] ya da *kazaî kontrol*[5290] olarak da ifade edilen yargısal denetim üzerine verginin tahakkuk etmesi; ancak ***tebliğ yoluyla tahakkuk usulleriyle tarh edilen vergilerde mümkündür.*** Bu usullerde kanun koyucu, vergi mahkemesi kararına kadar zaten, verginin tahakkuk hukukî etkisinin hemen oluşmasını önlemiş; tahakkuk etmemiş tarh işlemine karşı dava açabilme kuralını esas kılmanın yanı sıra, yürütülmesinin de dava açılmadan önce durmasını ve dava açılmakla birlikte bu hukukî durumun sürdürülmesine yönelik düzenlemeler getirmiştir.

Vergi Usul Hukuku'nda mahkeme kararının mükellef aleyhine olması, tahakkuk aşamasındaki vergiler açısından verginin tahakkuku anlamına gelmektedir[5291]. Vergi Usul Kanunu kapsamında, ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyata karşı vergi mahkemesinde açılan davada ya da kanun yollarında mükellefin haksız bulunması; yani dava konusu tarh işleminin hukuka uygun bulunması mümkündür ve

[5289] Onar, **op. cit.,** Cilt: 1, s. 202, 227.
[5290] Sarıca, **İdarî Kaza: İdarî Davalar,** s. 5.
[5291] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 174, Dipnot 413.

bu kararla verginin tahakkuku gerçekleşecektir[5292]. Bu anlamda açılan davanın mahkeme tarafından reddedilmesi hâlinde vergi tahakkuk ederek ödenmesi gerekli bir aşamaya gelmiş olacaktır[5293]. Ancak buradaki tahakkuk, verginin yargısal ya da idarî kesinleşmesi sebebiyle ortaya çıkmamaktadır.

Bu bağlamda *süresi içinde dâ(a)va açılırsa* başlığıyla incelenen bu ayrımda, vergi mahkemesinin vereceği karar belirleyici olup kararda tarhiyatın onaylanan bölümüyle sınırlı olarak vergi tahakkuk etmekte ise de vergi mahkemesi kararına karşı olağan başvuru yolları tükenince tahakkuk eden vergi, kesinleşmiş olmaktadır[5294].

Burada ortaya çıkan tahakkuk, kural olarak, henüz kesin karar (hüküm) niteliğinde olmayan[5295], bizzat o işlemi tesis eden mahkeme için de hukukî sonucu dokunulması imkânsız kılan[5296], uygulanması zorunlu ve esasa ilişkin olarak davanın tarafları arasındaki uyuşmazlığı sona erdirmekte olan mahkemelerin nihaî kararlarından[5297] kaynaklanmaktadır. Ve bu durum, Vergi Usul Hukuku'nda sadece ikmalen, re'sen ve idarece tarhiyatlar temelinde gerçekleşebilmektedir.

Burada yargısal denetim işletildiğinden, verginin idarî kesinleşmesinden bahsedilemeyecektir. Diğer taraftan hükmedilen mahkeme kararına karşı gidilebilecek yargı yolları tüketilmemiş olabilir ve bu sebeple vergi, tahakkuk ettiği hâlde yargısal olarak kesinleşmemiş olabilir. Dolayısıyla Vergi Usul Hukuku'nda dava açmak suretiyle, tüm hukukî yolların tüketildiği bir kesinleşme ile tahakkuk özdeş tutulmamıştır. Zira dava açmak suretiyle, tüm hukukî yolların tüketilmesinden sonra verginin tahakkuk etmesinin öngörülmesi hâlinde ise bu defa vergi mahkemesinin tarh işleminin hukuka uygunluğunu saptayan kararının yok sayılması anlamına gelen ve vergilendirme sürecinde mükellef ile Hazine arasındaki dengeyi de mükellef lehine bozan bir durum yaratılacaktır.

[5292] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209-210.
[5293] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143.
[5294] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 206-207; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 141.
[5295] Yayla, **op. cit.,** s. 467.
[5296] Günday, **op. cit.,** s. 13.
[5297] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 812.

Mahkemenin vergi dairesinin lehine karar vermesiyle tahakkuk gerçekleşmekte[5298] ve bu anlamda tarhiyatın dava konusu olması hâlinde önlenmiş olan verginin tahakkuku hukukî varlık kazanmaktadır. Dolayısıyla aslında Vergi Usul Hukuku düzenlemeleri ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu bağlamında kesin bir idarî işlem olmamakla birlikte dava konusu edilen tarh işleminin, tahakkuk ederek bu kesinliğinin sağlandığı yollardan birisi de yargısal denetim üzerine alınan mahkeme kararı olmaktadır.

Tekrar belirtmek gerekir ki, Anayasa'nın madde 138/4 hükmünde yasama ve yürütme organları ile idarenin uymak zorunda olduğu mahkeme kararları, sadece kesin hüküm etkisine kavuşmuş kararlar değildir. İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/1 hükmü uyarınca, gereklerine göre idarenin gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu mecburiyet için, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ilişkin kararlarının kesinleşmiş bulunması gerekmez[5299]. Aksi yöndeki bir idarî davranış, mahkeme kararının *ademi infazı* anlamına gelmektedir[5300]. Nitekim Danıştay'ın bir kararında da Vergi Usul Kanunu uyarınca, mahkeme kararına göre hesaplanan verginin, bu vergiye ait ihbarnamenin tebliği tarihinden itibaren 1 ay içinde ödenmesi gerektiğinden dolayı, mahkeme kararı uyarınca hesaplanan kısım hakkında tahsilat işlemlerine devam edilebilmesi için söz konusu mahkeme kararının kesinleşmesi şartının bulunmadığı belirtilmiştir[5301].

Dolayısıyla yargısal denetimde mükellef aleyhine verilen mahkeme kararıyla verginin tahakkuk etmesi de salt vergilere özgü bir yargılama hukuku kuralı değildir. İdarî yargı rejiminde mahkemelerce verilen kararlar, kimin aleyhine olduğu önemli olmaksızın derhal idarelerce uygulanması gerekli kararlardır. Yargısal denetimde mükellef aleyhine karar verilmesi hâlinde, tespit edici idarî işlem niteliğinde olan tarhın tespit ettiği hukukî durumların hukuka uygun olduğu sonucuna ulaşılmaktadır.

[5298] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 57.
[5299] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 125.
[5300] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 811.
[5301] **Bkz.:** Danıştay 9. Dairesi, 22.04.2021 Tarihli ve E. 2019/4902, K. 2021/2941 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2019-4902-k-2021-2941-t-22-4-2021, 12.07.2022.

Bu bağlamda bu hukuka uygunluk karinesi, tarhın inşaî kimliği olan tahakkuk ile gerçekleşmektedir.

Mükellef aleyhine olan mahkeme kararlarına karşı kanun yollarına başvurulması da bu kararın derhal uygulanması gerekliliğini ortadan kaldırmamaktadır. Bu konuda kanun yollarında yürütmenin durdurulması kararı alınmadığı hâllerde, tarhiyatın tahakkuk dâhil olmak üzere, tüm hukukî etkileri hukukî varlığını sürdürmeye devam edecektir.

Tarhiyatın bir mahkeme kararıyla hukuka uygunluğunun tespit edilmesi, bu tarh işleminin askıda geçerli olma niteliğini değiştirdiğinden dolayı, artık hukuka aykırılık karinesinin değil; hukuka uygunluk karinesinin esas kılınmasını temin etmektedir. Dolayısıyla bu gibi hâllerde, vergi tamamen uyuşmazlık konusu olmaktan çıkmasa da yani vergiye yönelik olarak verginin tarafları arasındaki uyuşmazlığı devam ettirebileceği hukukî yollar mevcut olsa da mahkemenin mükellef aleyhine verdiği hükümle verginin tarhını tamamlayan hukukî etkisi olan tahakkuk gerçekleşecek ve bu hukukî etki yargısal denetimde aksi bir yönde hüküm alınana kadar devam edecektir.

Bu bağlamda vergi mahkemesi kararlarının sonuçlarına göre vergi dairesince bu kararlar uyarınca yapılacak işlemler bulunmaktadır[5302] ve nasıl ki, vergi mahkemesi tarafından mükellef lehine karar verilmek suretiyle tarh işleminin haksızlığının karara bağlanmış olduğu durumlarda, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/1 hükmü uyarınca tarhiyatla ilgili tahsil işlemi durmaya devam etmekte[5303], tarh işlemi tahakkuk ettirilmemekte[5304], tarh aşamasındaki vergiler terkin edilmekte ve ödenmiş vergiler iade edilmekte[5305] ise; aynı hüküm gereğince, mükellef aleyhine karar verilmek suretiyle tarh işleminin hukuka uygun bulunduğu durumlarda da tarhın tahakkuk etmesi ve vergilendirme sürecinin sürdürülmesi gerekmektedir.

7.2.2.3. Verginin İhtilafsız Ödenmesiyle Tarhın Kesinleşmesi

[5302] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 263.
[5303] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 62.
[5304] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 208.
[5305] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 263.

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Tahsil Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Tahakkuk ettirilmiş ve mükellef tarafından da ödenmiş bir vergi, henüz kanun yolları tüketilmediyse kesinleşmemektedir[5306]. Ancak mükellef tarafından vergi davası açılmaksızın tarh edilen bir verginin itirazsız olarak ödenmesi hâlinde, ödeme tarihinde verginin kesinleşeceği belirtilmektedir[5307]. Vergi Usul Hukuku'nda vergi borcunun ödenmesi; verginin tahakkuku ve kesinleşmesinin hukukî sebeplerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır[5308]. Kanaatimizce söz konusu verginin tarhı, Vergi Usul Hukuku'ndaki ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinden birisi ile gerçekleştirildiyse, verginin ödendiği aşamada henüz tahakkuk etmeyen bir vergiden bahsedilecek olup verginin ödenmesi ile tahakkuk gerçekleşecektir.

Bu başlık altında verginin "ihtilafsız" olması ön planda olduğundan; çalışmada daha önce ifade edildiği üzere, dava açılmaması hâlinde, dava süresinin bitimiyle vergi idarî olarak kesinleşmektedir. Bu yönüyle durum değerlendirildiğinde, Vergi Usul Hukuku'ndaki ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinden birisi ile tarh edilen verginin dava açma süresi içerisinde ödenmesi hâlinde verginin tarhının kesinleşeceği; yani tahakkuk edeceği düşünülmektedir. Bu tahakkukun da aslında tahakkuku tahsile bağlı bir vergi örneğini teşkil ettiği belirtilebilir. Bundan sonra ise ödenmesi suretiyle tahakkuk etmiş vergi, 30 günlük dava açma süresinin bitmesiyle idarî olarak da kesinleşecektir.

7.2.2.4. Verginin İhtilafa Rağmen Ödenmesiyle Tarhın Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Tahsil Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

[5306] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[5307] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 210.
[5308] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 95.

Vergi Usul Hukuku'nda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde, tarh işlemine karşı açılan dava sebebiyle tahsili duran vergilerin, mükellefler tarafından istenildiği takdirde davanın devamı sırasında da kısmen veya tamamen ödenebilmesi mümkündür[5309]. İlgilinin dava sonunu beklemeden tahsili dava açılmakla durmuş olan vergileri ödemesinde herhangi bir engel bulunmamaktadır[5310]. Nitekim Vergi Usul Kanunu'nun 112. maddesinde bu imkân, özel bir ödeme zamanı olarak kurala bağlanmıştır.

Kanaatimizce söz konusu vergi tarhiyatı, Vergi Usul Hukuku'ndaki ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinden birisi ile gerçekleştirildiyse; tahakkuk, bir yargı kararıyla hukukî varlık kazanabilmekte veya tahakkukun hukukî varlık kazanması önlenebilmekte[5311] olmasından dolayı, verginin ödendiği aşamada henüz tahakkuk etmeyen bir vergiden bahsedilecektir.

Ancak burada, artık yargısal bir denetim süreci başladığından, verginin idarî olarak kesinleşmesinin söz konusu olamayacağını belirtmek gerekir. Vergi, bu durumda kural olarak yargısal olarak kesinleşecektir ve bu kesinleşmeyi, mahkemelerce alınan kararlar ve bunlara ilişkin olan kanun yollarına başvurular temelindeki olasılıklar belirleyecektir.

Vergi Usul Kanunu uyarınca ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinden birisi ile tarh edilen verginin dava açıldıktan sonra ödenmesi hâlinde verginin tarhının kesinleşeceği; yani tahakkuk edeceği düşünülmektedir. Bu tahakkukun da aslında tahakkuku tahsile bağlı bir vergi örneğini teşkil ettiği belirtilebilir. Bundan sonra verginin yargısal kesinleşmesi ise idarenin işlemini hukuka uygun bulan mahkeme kararının kesin hüküm etkisine kavuşmasıyla sağlanacak olup bu durumda ödeme ile daha önceden hukukî varlık kazanan tahakkuk da kesinleşmiş olacaktır.

7.3. Gümrük Hukuku'nda Verginin ve Tarhın Kesinleşmesi

[5309] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143.
[5310] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 683.
[5311] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 127, 141, Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143.

Gümrük vergileri, kendiliğinden kesinleşen vergiler değildir[5312]. Bu başlık altında Gümrük Hukuku çerçevesinde verginin yargısal ve idarî olarak kesinleşmesi ile tarhın kesinleşmesi açıklanacaktır.

7.3.1. Gümrük Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi

Gümrük Hukuku'nda da verginin kesinleşmesi, verginin yargısal ve verginin idarî olarak kesinleşmesi şeklinde ele alınarak incelenecektir.

7.3.1.1. Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Gümrük Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Daha önce değinildiği üzere doktrinde, gümrük verilerinde vergilendirme sürecinde tahakkuk ve tebliğden sonra tahakkukun kesinleşmesi aşamasının bulunduğu ileri sürülmektedir[5313]. Ayrıca gümrük vergileri için, tahakkukun yanında, *gümrük vergilerinin kesinleşmesi*nden de bahsedildiği[5314]; tahakkukun vergi borcunu kesinleştiren bir işlem olarak ifade edilebileceği ileri sürülmektedir[5315]. İlaveten gümrük vergilerinde tahakkuk ile kesinleşmenin aynı anlamda kullanıldığı görülmektedir[5316].

Yine doktrinde Vergi Usul Kanunu'nda tahakkukun verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesini; yani kesinleşmesini ifade ettiği, Gümrük Kanunu'nda tahakkukun verginin ödenebilecek bir safhaya gelmesini ifade ettiği belirtilmektedir[5317].

Öncelikle, Vergi Usul Hukuku'nda verginin yargısal olarak kesinleşmesine yönelik açıklamalarda yer verildiği gibi; bu çalışmada Gümrük Hukuku'nda da

---

[5312] Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 65.
[5313] Ekinci, **op. cit.,** s. 39-40; Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 51-63.
[5314] Şahin, **op. cit.,** s. 57. **Ayrıca bkz.:** Üstün, Ok, **op. cit.,** s. 64.
[5315] Selen, **op. cit.,** s. 241.
[5316] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 78; Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 355, Selen, **op. cit.,** s. 294; Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 233.
[5317] Şahin, **op. cit.,** s. 56.

verginin yargısal olarak kesinleşmesi, gümrük (vergisi) uyuşmazlığında yargısal bir denetimin mevcut olduğu durumlarda gerçekleştiği şeklinde ele alınmaktadır. Bu anlamda bu uyuşmazlık, yargı fonksiyonunun iradesi dâhil olmadan halledilmiş ise, burada verginin yargısal olarak kesinleşmesinden bahsedilememektedir. Son olarak yine Gümrük Hukuku'nda da verginin yargısal ve idarî olarak kesinleşmesi, birbirinden kesin olarak ayrılmaktadır.

Açıklamaların detaylandırılması için verginin kesinleşmesi ve tahakkuka yönelik açıklamalar bağlamında, hukukî düzenlemelere yer verilmesinde fayda görülmektedir.

1973 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin 9. maddesinde, *kesinleşmiş gümrük vergisi,* 380. maddesinde *kesin vergi tahakkukları;* 425. maddesinde *vergi tahakkukunun kesinleşmesi,* 437. maddesinde *gümrük vergisi tahakkukunun kesinleşmesi* ifadelerine yer verilmiştir.

2000 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin 82. maddesinde *tahakkukun kesinleşmesi,* 625. maddesinde *kesin tahakkuk,* 780. maddesinde *kesin vergi tahakkukları,* 860. maddesinde *vergi tahakkukunun kesinleşmesi,* ifadelerine yer verilmiştir.

2002 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin 29. maddesinde *tahakkukun kesinleşmesi,* 136. maddesinde *kesinleşmiş vergi borcu,* 497. maddesinde *kesin tahakkuk,* 640. maddesinde *kesin vergi tahakkukları,* 724. maddesinde *vergi tahakkukunun kesinleşmesi* ifadelerine yer verilmiştir.

Gümrük Yönetmeliği'nin 23, 513 ve 521. maddelerinde *kesinleşmiş vergi borcu,* 26 ve 244. maddelerinde *kesinleşmiş gümrük vergisi* ve 587. maddesinde *vergi tahakkukunun kesinleşmesi* ifadelerine yer verilmiştir.

Bu anlamda yer verilen Yönetmelik düzenlemelerinde, iki odak olarak *gümrük vergisinin kesinleşmesi* ve *gümrük vergisi tahakkukunun kesinleşmesi* mevcuttur.

Vergi Usul Hukuku'nda kurala bağlanan tahakkuk ile Gümrük Hukuku'nda kurala bağlanan tahakkuk arasında verginin ödenmesi gereken, tahsil edilebilir

aşamaya gelmesi noktasında hiçbir farklılık olmadığını öncelikle belirtmek gerekmektedir. Bu kapsamda, Gümrük Kanunu'nda düzenlenen tahakkuk, *geçici bir tahakkuk* olmayıp *normal tahakkuk*[5318]*, normal şekilde tahakkuk*[5319] niteliğini taşımakta ve *kesin borç doğurmaktadır.* Yani gümrük vergilerinde tahakkuk, gümrük vergilerini ödenmesi/tahsil edilmesi gereken aşamaya getirmektedir; tebliğ ise bu ödeme zorunluluğunun başladığı süreyi tayin etmektedir.

Verginin yargısal olarak kesinleşmesi bağlamında durum ele alındığında, gümrük vergilerinde tahakkukun verginin yargısal olarak kesinleşmesi ile aynı anlamlara gelmediğini; *tahakkukun kesinleşmesi* şeklinde vergilendirme sürecinde ele alınan bu aşamanın da aslında verginin yargısal ya da idarî olarak kesinleşmesini ifade ettiğini belirtmeliyiz.

Gümrük Hukuku'nda da verginin yargısal olarak kesinleşmesi bağlamında iki ayrı hukukî durum ortaya çıkmakta olup aşağıda bu hukukî durumlar ele alınacaktır.

7.3.1.1.1. Vergi Mahkemesinde Dava Açılması Hâlinde Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi

Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 ve 242/4 hükümleri uyarınca, itiraz edildikten sonra idare tarafından verilen kararlara yönelik olan gümrük uyuşmazlıklarının çözümünde idarî yargı mercileri görevli kılınmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 2. maddesindeki gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin kapsama alınmamış oluşunun aksine, 2576 sayılı Kanun'un madde 6/1-a hükmüne göre, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin konularda, idarî yargı rejiminde *özel görevli* olan[5320] vergi mahkemeleri görevli olup bu sebeple gümrük idarelerin tarafından alınan vergi ve resimlere karşı davaların vergi mahkemelerinde açılması gerekmektedir[5321]. Bu kapsamda gümrük

[5318] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 196. **Ayrıca bkz.:** Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 82; Maç, Jamali, **op. cit.,** s. 383; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 191; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 319; TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[5319] **Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**
[5320] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 22.
[5321] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 204.

uyuşmazlıklarına ilişkin davalarda görev ve yetkili mahkeme, vergi mahkemeleridir[5322]. Nitekim gümrük vergilerine ilişkin uyuşmazlıklar da vergi uyuşmazlıklarının genel çözümü içinde yer almaktadır[5323].

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 7/1 hükmüne göre idarî davalar, 30 gün süre içerisinde açılmalıdır[5324]. Dolayısıyla mükellefler itiraz başvurusu üzerine idarenin olumsuz cevabına karşı 30 gün içinde idarî yargı yoluna başvurabilmektedir[5325]. Bu kapsamda gümrük vergilerinde dava açma süresi, genel hükümlere göre 30 gündür[5326].

Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 ve 242/4 hükümleri uyarınca, itiraz kararının tebliği ile vergilendirme süreci kaldığı yerden yürütülmeye devam edecek olmakla birlikte; itiraz kararının tebliğinden itibaren 30 günlük süre içerisinde, gümrük idaresine yapılan itiraz üzerine alınan bu karara karşı vergi mahkemesinde dava açılması hâlinde, bu dava, uyuşmazlık kapsamındaki gümrük vergilerinin ödeme sürelerini kesmekte ve bu bağlamda tahsil edilebilirliğini "yeniden" ortadan kaldırmaktadır.

Aslında doktrinde vergi mahkemesinde dava açılmakla *tarhın askıda* olduğu belirtilerek oldukça önemli bir tespit yapıldığı[5327] düşünülmekle birlikte; kanaatimizce, gümrük vergilerinde dava açılması sebebiyle askıya alınan tarh işlemi değil; tarhın hukukî etkisi olan tahakkuktur. Başka bir ifadeyle, dava açılana kadar tahakkuk hukukî etkisini haiz olan gümrük vergileri, dava dilekçesinin mahkeme kayıtlarına girmesiyle birlikte, bu vergilerin ödenmesi gerekliliğini temin eden tahakkuk, askıya alınmaktadır. Dolayısıyla Gümrük Hukuku'nda vergi mahkemesinde dava açılmış olması, tarhın kesin niteliğini ifade eden tahakkuku askıya alan bir hukukî sonuca bağlanmıştır. Bu kapsamda gümrük vergisi işleminin infazı (yerine

[5322] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 732; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 229.
[5323] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 267.
[5324] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 843; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 232.
[5325] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 192.
[5326] Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 169.
[5327] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 843.

getirilmesi[5328]) mahiyetindeki tahsil işlemi[5329] kesintiye uğramaktadır ve vergilendirme süreci, idarî itiraz sürecinden sonra, "ikinci kez, yeniden" durmaktadır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, vergi mahkemesinde, idarî itirazın reddi üzerine dava açılmış olması hâlinde vergi kesinleşmeyecektir[5330]. Davanın mükellef aleyhine olması hâlinde gümrük vergisi tahakkuk edecektir; yani dava açılmakla askıda geçerli durumda olan tahakkuk doğrudan geçerli duruma gelerek tarhiyata bitişecektir. Bu sebeple de dava açılmakla durdurulmuş olan vergilendirme süreci, verginin tahsil edilebilir hâle gelmesi dolayısıyla devam ettirilecektir.

Vergi mahkemesi kararının mükellef aleyhine olması hâlinde; yani davanın reddedilmesi hâlinde, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/5 hükmü uyarınca, idare tarafından tarh edilen vergi ve cezalar mükellefe tebliğ edilerek ödenmesi istenmektedir[5331]. Ancak gümrük vergilerinde ödeme süresi, Vergi Usul Kanunu'nun özel ödeme zamanlarında düzenlenen 1 aylık süreden farklıdır. Zira, Gümrük Kanunu'nun madde 198/2 hükmünde göre, tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı yapılan itiraz verginin ödeme süresini kesmekle birlikte, ödeme süresi idarenin ya da yargı mercii kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlamaktadır. Yine Gümrük Kanunu'nun madde 198/1 hükmünde yapılan kontroller sonucunda hiç alınmadığı veya eksik alındığı belirlenen gümrük vergileri ile işlemleri daha sonra yapılmak üzere teslim edilen eşyaya ilişkin gümrük vergilerinin, tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ödenmesi zorunlu olup dolayısıyla mahkeme kararının tebliğinden itibaren de 15 gün içerisinde bu vergilerin ödenmesi gerekmektedir.

Vergi mahkemesi kararına karşı, kanun yollarının açık olduğu hâllerde kesinleşme söz konusu olmamaktadır. Ancak süresi içerisinde kanun yollarına başvuru yapılmazsa, vergi mahkemesi kararı ile tahakkuk ettirilen vergi, kesinleşecektir[5332]. Kanaatimizce vergi mahkemesi kararına karşı kanun yoluna gidilemediği ya da

[5328] Sarıca, **İdare Hukuku Ders Notları,** s. 108.
[5329] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdari Yargılama Hukuku,** s. 413.
[5330] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 843.
[5331] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 269.
[5332] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 209, 270.

süresinde başvurulmadığı hâllerde ise vergi mahkemesi kararı ile tahakkuk eden vergi, yargısal olarak kesinleşmektedir.

7.3.1.1.2. Kanun Yollarına Başvurulmuş Olması Hâlinde Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi

Gümrük vergileri hakkında da vergi mahkemesi kararı üzerine başvurulabilecek olağan kanun yolları, istinaf ve temyizdir[5333]. Bu durumda Gümrük Hukuku bağlamında da ya İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun öngördüğü olağan kanun yollarının tüketilmesiyle ya da mükellefin kanun yollarına başvuru yapamamasıyla veya süresinde bu kanun yollarına başvuru yapmamasıyla vergi, yargısal olarak kesinleşecektir.

7.3.1.2. Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi

Açıklamaların detaylandırılması için verginin kesinleşmesi ve tahakkuka yönelik açıklamalar temelinde, ilga edilen hukukî düzenlemelere yer verilmesinde fayda görülmektedir.

Mülga 5383 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 77/2 hükmünde, tahakkukları beyanname üzerindeki yazılı imza suretiyle veya yazılı şekilde tebliğ edilen *gümrük vergilerinin,* tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde itiraz edilmemesi veya itiraz olmadığının beyanname veya tahakkuk kâğıdı üzerinde yazı ile beyan edilmesi hâlinde *kesinleşeceği* belirtilmiştir. Yer verilen düzenlemeden anlaşılacağı üzere, vergi, herhangi bir yargısal denetime tabi tutulmadan kesinleşmekte olduğundan; burada tahakkuk ettirilmiş olan verginin idarî olarak kesinleştiği ve verginin idarî olarak kesinleşmesi ile tahakkukun da kesin nitelik kazandığı belirtilmelidir.

Mülga 1615 sayılı Gümrük Kanunu'nun madde 79/2 hükmünde de Kanun'un *fazla alınmış vergilerin geriverilmesi*nin düzenlendiği 87. maddesi hükmü saklı kalmak üzere, tahakkukları beyanname üzerindeki yazılı imza suretiyle veya yazılı şekilde tebliğ edilen *gümrük vergilerinin,* tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde itiraz edilmemesi veya itiraz olmadığının beyanname veya sair tahakkuk kâğıdı üzerinde

[5333] Selen, **op. cit.,** s. 312; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 288.

yazı ile beyan edilmesi hâlinde, itiraz yollarına gitmek bakımından *kesinleşmiş olacağı* belirtilmiştir. Yer verilen bu düzenlemeden de anlaşılacağı üzere, gümrük vergisi herhangi bir yargısal denetime tabi tutulmadan kesinleşmekte olduğundan; burada da tahakkuk ettirilmiş olan verginin idarî olarak kesinleştiği ve verginin idarî olarak kesinleşmesi ile tahakkukun da kesin nitelik kazandığı belirtilmelidir.

Yine 1973 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin *vergi tahakkukunun kesinleşmesi*nin düzenlendiği 391. maddesine göre, tebliğ edildiği günden itibaren 15 gün içinde mükellefler tarafından yazılı bir itiraza uğramayan veya itiraz edildiği hâlde henüz evrakı yetkili mercie gönderilmemiş bulunduğu sırada itirazdan vazgeçildiği veya itirazları bulunmadığı beyanname veya diğer tahakkuk belgesine şerh verilerek imza edilen hâllerde, *vergi tahakkukunun itiraz yollarına gitme bakımından kesinleştiği* belirtilmektedir. Yine mezkûr Yönetmelik'in *isteklerin mükelleflere duyurulması ve itiraz*ın düzenlendiği 462. maddesine göre, alınmayan veya eksik alınan vergilerin tahakkuk ettirilmesi üzerine ilgili gümrük idaresi tarafından mükellefe tebliğ edileceği; 15 günlük süre içerisinde itiraz edilmeyen bu *vergilerin kesinleşeceği*nden dolayı bu sürenin bitiminden itibaren vergilerin 1 ay içinde ödeneceği belirtilmiştir.

2000 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin 785. maddesinde *vergi tahakkukunun kesinleşmesi* düzenlenerek tebliğ edilen vergilere karşı, tebliğ tarihinden itibaren Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde öngörülen süreler içinde idarî ya da adlî yargı mercileri nezdinde itiraz edilmediği takdirde *vergi tahakkuklarının kesinleşeceği* belirtilmiştir.

Buraya kadar yer verilen mezkûr Yönetmelik düzenlemelerinde de gümrük vergisinin idarî olarak kesinleşmesi düzenlenmiş ve bu bağlamda tahakkuk eden verginin idarî olarak kesinleşmesinin, tahakkuka da kesin nitelik kazandıracağı belirtilmelidir.

2002 tarihli mülga Gümrük Yönetmeliği'nin *vergi tahakkukunun kesinleşmesi*nin düzenlendiği 643. maddesinde ise vergi teorisine uygun olmayan ve kendi içinde tutarsızlık barındıran bir düzenleme ihdas edilerek yorum faaliyetinin imkânsızlaştırıldığı düşünülmektedir.

Mezkûr maddeye göre, *verginin tahakkukunun kesinleşmesi,* verginin, idare açısından tahsil edilebilir, mükellef açısından ise ödenmesi gereken aşamaya gelmesini ifade etmekte olup bu anlamda kanunî tanımlamada tahakkukun kesinleşmesinin değil; bizatihi tahakkukun tanımına yer verildiği, yani aslında tarhın kesinleşmesinin tanımlandığı görülmektedir. Aynı maddenin son fıkrasında vergi mahkemesinde dava açılan durumlarda mahkemece idare lehine karar verildiği hâllerde, yargı kararları üzerine idarece mükellefe tebligat yapıldığı tarihte vergi tahakkukunun kesinleşeceği belirtilmiştir. Ancak bu düzenleme de vergi tahakkukunun kesinleşmesine değil; verginin tahakkukuna yani tarhın kesinleşmesine yöneliktir.

Diğer taraftan Gümrük Yönetmeliği'nin 643. maddesinde, verginin tahakkukunun kesinleşmesi dışında, *vergilerin kesinleşmesi* de düzenlenmiştir. Maddeye göre, hiç alınmadığı ya da noksan alındığı gerekçesiyle idarece hesaplanan ve yükümlüye tebliğ edilen *vergilerin,* tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde işlemi yapan gümrük müdürlüğüne düzeltme talebinde, 7 gün içinde işlemi yapan gümrük müdürlüğünün bağlı bulunduğu gümrükler başmüdürlüğüne itirazda bulunulmadığı hâllerde bu sürenin bitiminde; düzeltme talebi üzerine gümrük müdürlüğünce verilen ret kararlarına karşı 7 gün içinde gümrükler başmüdürlüğüne itirazda bulunulmadığı hâllerde bu sürenin bitiminde; itiraz üzerine gümrükler başmüdürlüğünce verilen ret kararlarına karşı süresi içinde vergi mahkemesinde dava açılmadığı hâllerde bu sürenin bitiminde, *kesinleştiği* belirtilmiştir. Sadece bu düzenlemeler bağlamında vergi teorisi ile örtüşen bir durum ortaya çıkmaktadır ki, bu hükümlerle verginin idarî olarak kesinleşmesi düzenlenmiş olmaktadır. Yine son olarak yine Gümrük Yönetmeliği'nin 643. maddesinin son fıkrasında, az evvel yer verilen sürelerin bitimi tarihinde vergi tahakkukunun kesinleşeceği belirtilerek de vergi teorisi ile örtüşen bir düzenleme yapılmıştır. Nitekim idarî olarak kesinleşen gümrük vergilerinin tahakkukunun da kesinleşeceğini belirtmek gerekir. Ancak bahsi geçen Yönetmelik ile verginin tahakkuku ortaya konulamamış; verginin tahakkuku, vergi tahakkukunun kesinleşmesi ve verginin kesinleşmesi arasındaki ayrımın yapılabileceği tutarlı düzenlemeler ihdas edilmemiştir. Ayrıca verginin yargısal kesinleşmesine ilişkin de hiçbir düzenleme getirilmemiştir.

Bu açıklamalardan sonra belirtmek gerekir ki, aşağıda yer verilecek hukukî çerçeve ile birlikte düşünüldüğünde, aslında kanun koyucunun, Gümrük Hukuku'nda da öngördüğü sistemle, mükellef ve Hazine arasındaki menfaatler arasında, mükemmel bir dengeyi tesis ettiği düşünülmektedir. Kanaatimizce vergilendirme sürecindeki mükellef ile Hazine arasındaki dengede bu mükemmelliği sağlayan ve vergilendirme sürecindeki bu özel hukukî çerçeveyi ortaya çıkaran da tahakkuktur.

Gümrük Hukuku'nda *beyana itibar edilmeksizin,* bütün hesapların bir kontrolden geçirilmek suretiyle, gümrük vergileri idarece hesaplanarak tahakkuk ettirilmektedir[5334]. Ancak gümrük vergilerinde, mükellefler ile gümrük idarelerinin vergi tahakkukunda kendi paylarına düşen işlerde, bir *iş bölümü* bulunmaktadır[5335]. Dolayısıyla gümrük vergilerinde vergi hesabı kural olarak doğrudan doğruya idare tarafından tesis edilen tarh işlemi ile yapılmakta olsa da bu tarhiyata esas tutulan bilgi ve belgeler mükelleflerin verdikleri gümrük beyanlarında yer almaktadır ve verginin konusu eşya da mükellef tarafından idarenin kontrolüne sunulmaktadır. Nitekim gümrük vergilerinde mükellefler tarafından bu vergi ödevleri yerine getirilmedikçe, idarenin hesabına dayanan olağan bir tahakkuk da gerçekleştirilemeyecektir. Bu anlamda gümrük vergileri açısından beyan usulünün, Vergi Usul Hukuku'ndaki bir izaha davet müessesesi işlevini görmesi sebebiyle, gümrük vergilerinin tahakkukunda bir iş birliği değil; ancak *idare ile mükellef arasında iş bölümü esası* mevcuttur.

Bu bağlamda doktrinde gümrük vergilerinde normal vergilendirme sürecinde yer alan beyan üzerine yapılan tahakkuk[5336] olarak ifade edilen ve bu çalışmada ek tahakkukun yapılmadığı durumlara yönelik olarak adlandırılan gümrük vergilerinin olağan tahakkukunda da ek tahakkukunda da ***verginin hesabındaki inisiyatif, kural olarak tamamen gümrük idaresindedir.*** Bu anlamda mavi ve yeşil hatlardan geçen eşyaların vergilendirilmesinde geçerli olan beyan yoluyla tahakkuk usulü hariç olmak üzere, Gümrük Hukuku'nda beyanın kontrolüne dayanan tamamlayıcı tahakkuk usulü hâkimdir.

[5334] Anıl, **op. cit.,** s. 170.
[5335] **Bkz.:** TBMM, **5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı.**
[5336] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 56.

Gümrük Hukuku'nda mükellef aleyhine ve Hazine lehine olacak şekildeki düzenleme, gümrük vergisinin tarh edilmekle tahakkuk ettirilmesidir. Bu bağlamda tebliğlerinden önce, gümrük vergilerinin tarhı kesinleşmektedir; başka bir ifadeyle mükellefe tebliğ ya da tebliğ yerine geçen bir işlemle bildirimi yapılan vergi, tahakkuk ettirilmesi sebebiyle, tahakkuk ölçütünden hareketle muaccel hâle gelmiş bir borcu temsil etmektedir. Bu anlamda gümrük vergilerinde tarh, derhal tahakkuk ettirilmekle, kendinden beklenen tüm hukukî etkileri doğurmaktadır. Dolayısıyla tarhın tahakkuka kavuşması usulünde, Vergi Usul Hukuku'nda yer alan ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinin aksine, Gümrük Hukuku'nda ***ertelenebilir, ötelenebilir, durdurulabilir, engellenebilir nitelikte bir tahakkuktan gümrük vergileri açısından bahsedilemez.***

Bu durumun karşılığı olarak *Gümrük Hukuku'nda mükellef lehine ve Hazine aleyhine olacak şekildeki düzenleme* ise gümrük vergisinde tarh ile birlikte tahakkukun hukukî varlık kazanmasına karşılık olarak, verginin tahakkukuna yapılan idarî ya da yargısal itiraz ile bu tahakkuk, askıda geçerli hâle gelmektedir. Bu anlamda Gümrük Hukuku'nda gümrük vergileri açısından genel kuralı düzenlenen tahakkuk, *Vergi Usul Hukuku'nun aksine,* birtakım şartlarla daha sonradan ***askıya alınabilir nitelikte düzenlenmiştir.***

Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 ve 198/2 hükümlerinden açıkça anlaşılacağı üzere, gümrük idaresince tarh ettirilen bir vergi, derhal ödenmesi/tahsil gereken hâle gelmektedir; yani tahakkuk da ettirilmektedir. Bu anlamda gümrük vergilerinde tarhın tahakkuku engellenememektedir. Diğer taraftan, Vergi Usul Kanunu'ndaki ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde ise, tarhla birlikte tahakkuk hukukî varlık kazanmamaktadır ve 30 günlük dava açma süresince ya da bu sürede tarh işlemine karşı dava açılmakla tahakkuk, engellenmekte, ertelenmekte, durdurulmakta ve önlenmektedir.

Gümrük Hukuku'nda verginin idarî olarak kesinleşmesi bağlamında dört ayrı hukukî durum ortaya çıkmakta olup aşağıda bu hukukî durumlar ele alınacaktır.

7.3.1.2.1. İhtirazî Kayıtla Verilmeyen Beyannamelerde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Gümrük Hukuku'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Daha önce değinildiği üzere, Gümrük Kanunu'nda yer alan düzeltme hükümleri hariç olmak üzere, gümrük vergilerinde itiraz yoluna başvurulabilecek durumlardan birisi, gümrük beyannamesinin ihtirazî kayıtla verilmiş olmasıdır[5337]. Bu durumda itiraz hakkı, ihtirazî kayıtla saklı tutulmakta[5338] ve bu temelde dava açma hakkı da ihtirazî kayıt koymak suretiyle elde edilebilmektedir. Bu sebeplerle, beyannamesine ihtirazî kayıt konulmamış bir verginin yargısal denetime tabi tutulması mümkün olmadığından dolayı, bu gümrük vergilerinin yargısal olarak kesinleşmesi söz konusu olamamakta ise de itirazı da imkânsız kılan bu durumda itiraz süresini de başlatacak bir husus bulunmamaktadır. Dolayısıyla gümrük beyannamesinin ihtirazî kayıt konulmadan verilmesi hâlinde, zaten vergi idarî olarak kesinleşmektedir; bu kesinleşme verginin tahakkukunu ve bu tahakkukun da kesin nitelikli olmasını sağlamaktadır.

7.3.1.2.2. İtiraz Süresi İçerisinde İtiraza Başvurulmaması Hâlinde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Gümrük Hukuku'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Tebliğ edilen gümrük vergilerinin kesinleşmesi için, 15 günlük itiraz süresinde itiraz edilmemiş olması gerektiği; bu itirazın bir üst makama, bir üst makam yoksa aynı makama yapılmakta olduğu ve itiraz edilmeksizin 15 günlük süre geçtiğinde, gümrük vergisinin kesinleşmekte olduğu belirtilmektedir[5339]. Bu bağlamda belirtmek gerekir ki, mükelleflerin gümrük idarelerince tarh ve tahakkuk ettirilerek kendilerine tebliğ edilen vergilere, bu tebliğden itibaren 15 günlük süre içerisinde itiraz etmemeleri

[5337] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 443; İnneci, Tosuner, **op. cit.,** s. 407; Selen, **op. cit.,** s. 293; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 84; Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 759.
[5338] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 759.
[5339] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 356.

hâlinde; yani itiraz hakkının kullanılmaması hâlinde vergiler kesinleşmektedir[5340]. Dolayısıyla bildirimi yapılan tahakkuka karşı itirazın olmadığının beyan edildiği ya da 15 günlük süre içerisinde itiraz yapılmadığı durumlarda gümrük vergileri, kesinleşecektir[5341].

Gümrük Kanunu incelendiğinde, Kanun'un madde 197/5 ve 198/2 hükümlerinde çok önemli düzenlemeler bulunmaktadır. Her iki düzenleme birlikte değerlendirildiğinde, -tahakkukundan hemen sonra- tebliğ edilmesiyle birlikte, tebliğ tarihinden itibaren 15 gün içinde ödenmek zorunda olan gümrük vergilerine karşı Kanun'un 242. maddesi çerçevesinde gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesinin *ödeme süresini keseceği,* ödeme süresinin idarenin kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlayacağı, Kanun'un 242. maddesinde belirtilen sürelerde itirazda bulunulmaması veya süresi içinde idarî yargı mercilerine başvurulmaması hâllerinde bu sürelerin bittiği tarihte *verginin kesinleşeceği* belirtilmiştir. Yer verilen kanunî düzenlemedeki *verginin kesinleşmesi,* verginin idarî olarak kesinleşmesini ifade etmektedir. Burada da verginin idarî olarak kesinleşmesinden önce hukukî varlık kazanan bir tahakkuk bulunduğundan; bu idarî kesinleşme, tahakkuku da kesinleştirmektedir.

Doktrinde ayrıca, yukarıdaki durumla bağlantılı olarak itiraz yoluna gidildiği takdirde, gümrük vergilerinin tahakkukunun itiraz sonuçlarına göre gerçekleşeceği ileri sürülmektedir[5342]. Nitekim tahakkuk ettirilerek tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı, bu tebliğden itibaren 15 günlük sürede itirazda bulunulduğunda, vergi kesinleşmemektedir[5343]. Çünkü mükellefin gümrük vergisinin tahakkukuna itiraz etmesi, tahakkuka yönelik olarak mükellef aleyhine bir karar alınana kadar ödeme süresini kesmek suretiyle, verginin ödenmesi/tahsil gerekliliğini; yani tahakkukunu askıya almaktadır. Dolayısıyla gümrük vergisi tarhının hukukî etkisi olan tahakkuk, mükellefin itiraz etmesine bağlı olarak askıda geçerli olacak şekilde öngörülmüştür. Zira itiraz sonucunda gümrük vergisinin tamamen kaldırılması haricinde, idarenin

[5340] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 775.
[5341] Kaneti, **Vergi Hukuku,** 288.
[5342] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 78.
[5343] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 732.

alacağı kararla gümrük vergisi "yeniden" tahakkuk ettirilecektir. Burada gümrük idaresinin gümrük vergisi hesabına yönelik olarak hiçbir değişikliğe gitmediği; yani itirazı reddettiği hâllerde, mükellefin itirazı ile askıya alınan tarhın hukukî etkisi tahakkuk, bu ret kararı ile yeniden tarha kavuşacaktır. Gümrük idaresinin yeni bir vergi hesabı yaptığı varsayımında da bu hesabı ifade eden tarh, tahakkuk ettirilerek mükellefe tebliğ edilmektedir.

7.3.1.2.3. Dava Açma Süresi İçerisinde Dava Açılmaması Hâlinde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Gümrük Hukuku'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Gümrük vergilerinde itiraz yolu kullanılmadan yargıya başvurulamamaktadır[5344]. Buna bağlı olarak doktrinde ayrıca, 15 günlük sürede itiraz yapılmakla birlikte, 30 günlük dava açma süresinde dava açılmaması hâlinde de verginin kesinleşmesinin (verginin tahakkukunun) düzenlendiği belirtilmiştir[5345]. Kanaatimizce yer verilen tüm bu durumlarda, tahakkuk ettirilmiş olan gümrük vergisi, sürelerinde itiraz ve/veya dava açılmamasıyla idarî olarak da kesinleşmektedir ve daha önceden var olan tahakkuk, verginin idarî olarak kesinleşmesiyle birlikte kesinlik kazanmaktadır.

Çünkü mükellefin gümrük vergisinin tahakkukuna itiraz etmesi ve/veya dava açması, tahakkuka yönelik olarak mükellef aleyhine bir karar alınana kadar ödeme süresini kesmek suretiyle, verginin ödenmesi/tahsil gerekliliğini; yani tahakkukunu askıya almaktadır. Dolayısıyla gümrük vergisi tarhının hukukî etkisi olan tahakkuk, mükellefin itiraz etmesi ve/veya dava açmasına bağlı olarak askıda geçerli olacak şekilde öngörülmüştür. Zira itiraz sonucunda gümrük vergisinin tamamen kaldırılması haricinde, idarenin alacağı kararla gümrük vergisi tahakkuk ettirilecektir. Burada gümrük idaresinin gümrük vergisi hesabına yönelik olarak hiçbir değişikliğe

[5344] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 785.
[5345] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s.. 294.

gitmediği; yani itirazı reddettiği hâllerde, mükellefin itirazı ile askıya alınan tarh işleminin hukukî etkisi tahakkuk, bu ret kararı ile yeniden tarha kavuşacaktır. Gümrük idaresinin yeni bir vergi hesabı yaptığı varsayımında da bu hesabı ifade eden tarhiyat, tahakkuk ettirilerek mükellefe tebliğ edilmektedir.

7.3.1.2.4. İdarî Çözüm Yollarının İşletilmesi Hâlinde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Gümrük Hukuku'nda İdarî Çözüm Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Bu kısım itibariyle, Gümrük Hukuku'nda gümrük vergisi uyuşmazlıkları hakkında işletilen idarî çözüm yolları suretiyle mükellef ile idare arasındaki uyuşmazlık, yargısal denetime başvuru yapılamayacak bir hukukî sonuç ile sona eriyorsa, burada verginin idarî olarak kesinleştiği ve uyuşmazlık konusu tarh işleminin, henüz tahakkuk ettirilmediyse; verginin idarî olarak kesinleşmesine bağlı olarak tahakkuk ettirileceği belirtilmelidir.

7.3.2. Gümrük Hukuku'nda Tarhın Kesinleşmesi: Tahakkuk

Verginin yargısal ya da idarî olarak kesinleşmesi, vergi hukukunda özel bir kanunî terminoloji olarak ihdas edildiği üzere, bu çalışmada da ***vergi tahakkukunun kesinleşmesi*** olarak da ifade edilmektedir. Gümrük Hukuku'nda tarhın kesinleşmesi; yani tahakkuk etmesi bağlamında dört ayrı hukukî durum ortaya çıkmaktadır. Tahakkukun, kesin nitelik taşımadığı ve ancak tarhın kesinleşmesine sebep olduğu bu hukukî durumlar aşağıda ele alınacaktır.

7.3.2.1. İhtirazî Kayıtla Verilen Beyannamelerde Tarhın Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Gümrük Hukuku'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Çalışmada daha önce yer verildiği üzere, tescil edildiği tarihte konulması zorunlu olmakla birlikte[5346]; beyannamenin ihtirazî kayıtla verilmiş olması şartıyla beyanname üzerinden yapılan gümrük vergisi tahakkuklarına karşı itiraz edilebilmektedir[5347]. Bu bağlamda ihtirazî kayıtla gümrük beyannamesi verilip vergiler ödendikten sonra yapılan itirazın reddi üzerine, bu işlemin iptali ve ödenmiş olan gümrük vergilerinin iadesi istemiyle vergi mahkemesinde dava açılabilmektedir[5348].

Gümrük vergilerinde olağan tahakkuk usulünde beyannameye ihtirazî kayıt konulmadığında itiraz edilemeyeceği gibi buna bağlı olarak da dava açma hakkı kazanılamamakta ve dolayısıyla gümrük vergilerinin olağan tahakkukunda ihtirazî kayıt da bu vergiler yönünden öngörülen itiraz gibi, dava açılmadan önce tüketilmesi gereken zorunlu idarî başvuru niteliğini taşımaktadır. Bu kapsamda Gümrük Hukuku'nda beyannamelere konulan ihtirazî kayıt hem itirazın hem de dolayısıyla gümrük vergisi tarh işlemine karşı vergi mahkemesinde açılacak davanın bir ön koşulu olmaktadır. Bu bağlamda gümrük uyuşmazlıkları kapsamında, ihtirazî kayıtla verilen beyannameler dava konusu olabilmektedir.

İhtirazî kayıtla verilen beyannamelerde verginin tahakkuk ettirildiği; ancak dava konusu yapıldığı durumda henüz kesinleşmediği belirtilmektedir[5349]. Bu bağlamda Gümrük Hukuku'nda öngörüldüğü şekliyle, ilke olarak beyana tabi bir vergi olması[5350] dolayısıyla beyannameye dayalı tarhiyatı söz konusu olan[5351]; beyanname

---

[5346] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 21.12.2004 Tarihli ve E. 2004/2341, K. 2004/3554 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2004-2341-k-2004-3554-t-21-12-2004, 19.12.2021. **Ayrıca bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 09.04.2018 Tarihli ve E. 2015/529, K. 2018/2414 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-529-k-2018-2414-t-9-4-2018, 19.02.2022.

[5347] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 443; İnneci, Tosuner, **op. cit.,** s. 407.

[5348] Selen, **op. cit.,** s. 310.

[5349] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132.

[5350] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 225.

[5351] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 58.

usulüne dayanan[5352], tarh edilmesi beyana dayalı vergilerden birisi[5353] olan gümrük vergilerinde de ihtirazî kayıtla verilen beyannameler uyarınca tarh işlemi, her halükârda tahakkuk ettirilmiş ve dolayısıyla, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü bağlamında da kesin bir idarî işlem kazanmış durumdadır.

Nitekim Danıştay'ın bir kararında beyanın serbest irade ürünü olmadığını gösteren ihtirazî kaydın, davalı idarece kabul edilmesi hâlinde, ihtirazî kayda konu vergilerin tahakkuk ettirilmemesi; kabul edilmemesi hâlinde ise, tescilinden sonra tahakkuk ettirilen vergilerin beyanname üzerinde tebliğinin söz konusu olacağı ve ihtirazî kayıt dilekçesinde yapılan idarî itirazın tahakkuk ettirilip tebliğ edilen herhangi bir vergi olmaksızın yapıldığının tartışmasız olduğu belirtilmiştir[5354].

Burada ihtirazî kayıtla verilen gümrük beyannamelerine itiraz edilmesi ve bunlara yönelik olarak açılan davalar hakkında da açıklama yapılmasında fayda görülmektedir.

Gümrük Hukuku'nda aslında kural olarak Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 hükmüne göre, itiraz edilmesi veya dava açılması hâlinde idarenin ya da mahkeme tarafından mükellef aleyhine hükmedilen karar ile gümrük vergisinin tahsil edilebilir hâle geleceği düzenlenmiştir. Bu anlamda itiraz edilmekle ya da dava açılmakla otomatik olarak vergilendirme sürecinin yürütülmesinin durdurulduğu ve tarhın tahakkuk hukukî etkisinin askıya alındığı görülmektedir.

Ancak bu çalışmada tebliğ esası ve tebliğ yerine geçen işlem esasının etkin kılındığı hâllere ilişkin detaylı açıklamalar yapılmasına gayret edilmiştir. Nitekim ilk bakışta Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 hükmü uyarınca, ihtirazî kayıtla verilen gümrük beyannamelerine yönelik olarak yapılan itiraz ve açılan davalarda da yürütmenin dava açılmakla durduğu yönünde bir sonuca ulaşılmaktadır. Ulaşılan bu sonuç temelinde ise İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmüne göre, ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden dolayı açılan

[5352] Sidal, **op. cit.,** s. 45.
[5353] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 114-115.
[5354] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 15.05.2013 Tarihli ve E. 2009/7471, K. 2013/2591 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-7471-k-2013-2591-t-15-5-2013, 12.12.2021.

davaların tahsil işlemini durdurmaması yönündeki kuralla, Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 hükmünün çatıştığı söylenebilecektir. Ancak Gümrük Kanunu'nun 197/5 hükmünde tebliğ edilen; yani tebliğ esasına tabi kılınmış gümrük vergileri hakkında, yapılan itirazın ya da açılan davanın vergi işleminin yürütmesini durdurması ilkesi benimsenmiştir. Diğer taraftan aynı Kanun'un madde 197/3 hükmü uyarınca ihtirazî kayıtla verilebilen beyannameler; yani olağan tahakkuk usulü ile tahakkuk ettirilen vergiler yönünden ise eşyanın teslim edilmesi şeklinde bir tebliğ yerine geçen işlem esası etkin kılınmıştır. Dolayısıyla böyle bir yorum sonucunda, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 27/4 hükmü ile Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 hükmünün çatışmadığı ve ihtirazî kayıtla verilen beyannameler yönünden yapılan itirazlarda ve açılan davalarda yürütmenin durmadığı ve itiraz ile dava konusunun tahakkuk ettirilmiş bir gümrük vergisi tarhı olduğu düşünülmektedir.

7.3.2.2. Uzlaşmanın Temin Edilememesi ya da Uzlaşmanın Vaki Olmaması Hâlinde Tarhın Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "-Gümrük Hukuku'nda- Uzlaşma Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Gümrük Kanunu'nun 244. maddesi uyarınca gümrük vergileri hakkında uzlaşma başvurusu yapılmakla birlikte, uzlaşmanın temin edilememesi[5355] ya da uzlaşmanın vaki olmaması[5356] durumlarında, uzlaşmaya başvurulmakla birlikte tahakkuku askıya alınan gümrük vergileri, "yeniden" tahakkuk ettirilmektedir. Ancak bu aşamada, mükelleflerin idarî itiraz yoluna müracaatları ve ardından dava açmaları mümkün olduğundan dolayı, gümrük vergileri ne idarî olarak ne de yargısal olarak kesinleşmeyecektir. Dolayısıyla burada sadece verginin tahakkuku; yani tarhın kesinleşmesi söz konusu olmaktadır.

[5355] Gümrük Yönetmeliği'nin madde 3/g hükmüne göre, mükellefin uzlaşma komisyonunun davetine katılmaması, komisyonun davetine katıldığı hâlde uzlaşma tutanağını imzalamaması veya tutanağı ihtirazî kayıtla imzalamak istemesi durumu, *uzlaşmanın temin edilememesi*ni ifade etmektedir.
[5356] Gümrük Yönetmeliği'nin madde 3/h hükmüne göre, uzlaşma komisyonu tarafından yapılan teklifin mükellef tarafından kabul edilmediği durum, *uzlaşmanın vaki olmaması*nı ifade etmektedir.

7.3.2.3. İdarî Denetim Üzerine (İtiraz Kararıyla) Tarhın Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "-Gümrük Hukuku'nda- İtiraz Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Daha önce değinildiği üzere, Gümrük Kanunu'nda dava açmadan önce tüketilmesi gereken zorunlu bir idarî itiraz mekanizması hükme bağlanmıştır. Bu sebeple, gümrük vergileri açısından, genel olarak idarî prosedürün tamamlanarak idarenin iradesinin ortaya çıkması bağlamında ele alınmakta olan kesinliğin, zorunlu idarî başvuru olarak öngörülmesi hâlinde, nasıl ele alınacağının tartışılması gerekmektedir[5357].

Gümrük Kanunu'nun madde 242/1 hükmü uyarınca yapılacak idarî itirazın, bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebileceği kurala bağlanmıştır. Süresi ve zorunlu olma niteliği değişmekle birlikte, yer verilen bu hükümdeki başvurulacak makam(lar) ve bu temeldeki usulün, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun *üst makamlara başvurma*nın düzenlendiği madde 11/1 hükmü ile aynı olduğu görülmektedir. Nitekim İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 11/1 hükmünde de ilgililer tarafından idarî işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılmasının üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan istenebileceği belirtilmiştir.

İdare hukuku doktrininde *idarî başvurma* kavramı altında, *ilk başvurma, itiraz* ve *özel başvurma yolları* şeklinde üç tür idarî başvuru yolu incelenmektedir[5358]. Bunun dışında yine doktrinde, idarî başvurular *ilk müracaat* ve *muahhar müracaat* şeklinde tasnif edilerek ele alınmaktadır[5359].

İlk müracaat[5360] şeklinde de ifade edilen ilk başvurma şeklindeki idarî başvuruda, ilgilinin istemesine bağlı olarak idarenin bir işlem yapması söz konusu olup

[5357] Yılmaz, **Kesinlik,** s. 112.
[5358] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 213-216.
[5359] Duran, **İdarî Müracaatler,** s. 143.
[5360] Duran, **İdarî Müracaatler,** s. 143; Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 145.

henüz ortada bir idarî işlem veya eylemin bulunmadığı hâllerde yapılan bir başvurudur[5361]. Bu kapsamda ilk başvurma ile benzer şekilde henüz ortada bir idarî işlem veya eylemin bulunmadığı hâllerde yapılan idarî başvuru, *ilk müracaat* olarak ele alınmakta olup bu idarî başvurular, kişinin inisiyatifiyle ortada daha önceden yapılmış bir idarî işlem ya da karar bulunmazken ilk defa yapılan başvurudur[5362].

İtiraz, *aynı mercie itiraz* ve *üst mercie itiraz* şeklinde ayrılmakta ve konusu tesis edilen bir idarî işlem ya da eylem olmaktadır[5363]. İtiraz, yapılmış bir işlemin değiştirilmesi ve kaldırılmasına yöneliktir[5364]. Bu kapsamda itiraz ile benzer şekilde daha önce mevcut bir işlem veya fiil dolayısıyla yapılan idarî başvuru olarak *muahhar* başvuru ele alınmaktadır[5365].

Özel başvurma yolları ise, ilk başvurma ile itirazın özel kanunlarda düzenlenmiş türleri olmakta ve idarî işlemin varlığına ya da yokluğuna göre başvurma ve itiraz niteliğini kazanmaktadır[5366].

İlaveten doktrinde *kanunî başvuru* ile *istita'f başvurusu* şeklinde muhtevaları temelinde bir tasnif ile idarî başvurular ele alınmaktadır. Bu başvuruların niteliğinin tespitinde idarî yargı yerleri görev ve yetkili olmakla birlikte; *kanunî başvuru*ların sonunda alınacak cevaplar veya idarenin susmasının bir dava ile yargısal surette müeyyidelendirebildiği hâlde; *istita'f başvuru*larının idarenin takdir yetkisine tabi hususlarla ilgili olduğu ve başvuru konularında hukukî himaye mümkün olmadığından dolayı başvuru yapılan idarenin, başvurularda yer alan talebi yerine getirip getirmemekte serbest olduğu belirtilmiştir[5367]. Ayrıca istitaf başvurusunun yapılabilmesinde kanun hükmü ile öngörülmesine ihtiyaç olmadığı ileri sürülmektedir[5368].

[5361] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 213-214.
[5362] Duran, **İdarî Müracaatler,** s. 143.
[5363] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 214.
[5364] Öner, **Türk Kamu Hukuku,** s. 145.
[5365] Duran, **İdarî Müracaatler,** s. 143.
[5366] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 215-216.
[5367] Duran, **İdarî Müracaatler,** s. 140-141.
[5368] Gözler, Kaplan, **op. cit.,** s. 740.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ışığında, Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde düzenlenen zorunlu idarî itiraz, mükelleflerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idarî kararlara karşı yapılmakta olduğundan; bu idarî başvurunun *ilk başvurma* ya da *ilk müracaat* olmadığı; *itiraz* ve/veya *muahhar müracaat* kapsamında değerlendirilebileceği belirtilebilir. Nitekim daha önce belirtildiği üzere, Gümrük Kanunu'nun madde 242/1 hükmü ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 11/1 hükmü arasında da benzerlikler bulunmaktadır.

Bunun dışında, *özel itiraz yolu*na başvurulmadan dava açılamayacağı belirtilmiş[5369] olup Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde düzenlenen idarî itirazın, özel bir kanunî düzenleme yer alması ve dava açılmadan önce zorunlu olarak başvurulması gerekliliği bir arada düşünüldüğünde, *özel itiraz yolu* olarak değerlendirilebileceği görülmektedir.

Nitekim doktrinde de gümrük vergileri için öngörülen itirazın, özel nitelikli bir kanun yolu olduğu ifade edilmiştir[5370].

İlaveten Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde idareye intikal eden itirazların 30 gün içinde karara bağlanarak ilgili kişiye tebliğ edileceği ve itirazın reddi kararlarına karşı işlemin yapıldığı yerdeki idarî yargı mercilerine başvurulabileceği belirtilmiştir. Bu kapsamda gümrük verilerinde itiraz olarak adlandırılan idarî başvurulara verilecek cevaplar, yargısal surette müeyyidelendirilmiş olup idareye bu konuda bir takdir yetkisi tanınmamıştır; ayrıca itiraz yolu, bir kanun hükmü ile düzenlenmiştir. Bu özellikler bir arada düşünüldüğünde Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde düzenlenen idarî itirazın *kanunî başvuru* niteliğinde olduğu ileri sürülebilir.

Yine doktrinde, ilgililerin idarî kararı alan veya fiili gerçekleştiren mercie başvurusunun *alelade müracaat;* idarî kararı alan veya fiili gerçekleştiren merciin üstü olan makama başvurusunun ise *müratebe müracaatı (hiyerarşik müracaat)* olduğunu belirtilmektedir[5371]. Gümrük Kanunu'nun madde 242/1 hükmüne göre, idarî itiraz bir

[5369] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 216.
[5370] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 724.
[5371] Duran, **İdarî Müracaatler,** s. 149, 152.

üst makama, üst makam yoksa aynı makama verilecek bir dilekçe yapılmaktadır. Bu kapsamda üst makam olmadığından bahisle aynı makama verilen dilekçe ile yapılan itiraz başvurusu *alelade müracaat;* üst makama verilen dilekçe ile yapılan itiraz başvurusu da *müratebe müracaatı (hiyerarşik müracaat)* olacaktır.

Bu açıklamalardan sonra, doktrinde zorunlu idarî itirazın öngörülmüş olduğu hâllerde bu idarî başvuru yolunun kullanılmasının işleminin İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d anlamında kesinleşmesini; kesin hâle gelmesini sağladığını kabul etmenin mümkün olmadığı, zira idarî işlem için zorunlu idarî başvuru yolu imkânı mevcut olsa dahi başvurulan idarî makamın iradesinden veya başvuruya ilişkin sürenin tüketilmesinden önce idarî işlemi yapan makam düzeyinde ortaya çıkan ve uygulanma yetisine sahip veya kendi içinde idarî usul sürecinin tamamlandığı bir irade beyanının zaten mevcut olduğu; ancak bu zorunlu başvuru yolu tüketilmeden iptal davasına konu edilebilecek kesin yürütülebilir işlem bulunmadığına hükmeden Danıştay kararlarının bulunduğu belirtilmektedir[5372].

Yine doktrinde ortada idarî davaya konu edilebilecek niteliği haiz; yani kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem olmakla birlikte, ilgili mevzuatın bu idarî işlemin dava konusu edilmesini idarî bir makama yapılacak itiraz şeklindeki bir ön koşula bağlamış olabileceği ve idarî yargı yerlerince idarî merci tecavüzünden bahisle dava dilekçesinin görevli idarî mercie tevdiine karar verilebilmesi için her şeyden önce ortada kesin ve yürütülmesi gereken bir idarî işlem bulunması gerektiği belirtilmiştir[5373]. Bu kapsamda itiraza yönelik tartışmalardan birisinin de kesin kararlara itiraz sorunu olduğu ve bu işlemlerin bu niteliğinin onların sakat olmaları hâlinde onlara itiraz edilmesine engel olmadığı belirtilmektedir[5374].

Yine doktrinde, gümrük vergileri açısından İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-d hükmü bağlamında yapılan değerlendirmede, kesin ve yürütülmesi gerekliliği haiz olarak idarî davaya konu edilebilecek idarî işlemin idarî itirazın reddi işlemi değil; aksine itiraza konu edilen vergi tarh etme, ceza kesme

[5372] Yılmaz, **Kesinlik,** s. 112-114.
[5373] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 575.
[5374] Balta, **İdare Hukukuna Giriş I,** s. 214-215.

işlemleri olduğu; ancak Gümrük Kanunu ile özel bir başvuru usulü getirilerek, gümrük vergilerinde itiraz yolu tüketildikten sonra davanın açılabildiği belirtilmiştir[5375].

Diğer taraftan idarî dava açmadan önce idarî merci tecavüzünü önlemek amacıyla ilgililerin yaptıkları itirazlar sonucunda alınan olumsuz sonuçlara karşı açılan davada, dava konusu edilen işlemin itirazın reddi yolundaki işlemin değil, itiraza konu edilen işlem olduğu; nitekim itirazın yalnızca bu işlemin dava konusu edilebilmesi için gerekli olduğu belirtilmiştir. Ancak Danıştay'ın vergi uyuşmazlıkları ile görevli dava dairelerinin Vergi Usul Kanunu'nda öngörülen düzeltme ve şikâyet başvuruları ile Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde öngörülen düzeltme ve itiraz başvurularında bu içtihadı benimsemediği, bu idarî başvurular yapılmadığında idarî merci tecavüzü bulunduğuna ya da süresinde yapılmadığında süre yönünden ret kararı verdiği; ancak bu başvuruların idarî davaya konu edilen idarî işlemin tesisi ile ilgili olduğundan dolayı, bu başvuruların yapılmadığı ya da süresinde yapılmadığı hâllerde ortada kesin ve yürütülmesi gereken bir idarî işlem bulunmadığı gerekçesiyle davanın reddedilmesi gerektiği ileri sürülmektedir[5376].

Öncelikle Gümrük Kanunu'nda düzenlenen itiraz başvurusu ve işlemlerin dava konusu edilebilmeleri hususunda dava dilekçeleri üzerinde yapılacak ilk incelemedeki idarî merci tecavüzü yönüyle, genel kuraldan ayrı bir düzenlemenin yapıldığı belirtilmelidir.

Danıştay'ın bir kararında belirtildiği üzere, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 14/3-b hükmünde kurala bağlanan idarî merci tecavüzü, ilgililere aynı Kanun'un 11. maddesiyle tanınan seçimlik başvuru hakkının dışında, özel düzenlemelerde ve yine özel olarak belirtilen makamlara öngörülen süreler içerisinde başvurmak durumunda oldukları hâllere münhasır olarak getirilen bir düzenleme[5377] olup bu temelde özel düzenleme örneği olan Gümrük Kanunu'nun 242. maddesinde

[5375] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 790.
[5376] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 576-578.
[5377] **Bkz.:** Danıştay İDDK, 17.11.1989 Tarihli ve E. 1989/245, K. 1989/162 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/idari-dava-daireleri-kurulu-e-1989-245-k-1989-162-t-17-11-1989, 20.03.2022.

kurala bağlanan idarî itirazın, yine özel olarak belirtilen gümrük idarelerine 15 günlük süre içerisinde yapılması gerekmektedir.

Her şeyden önce gümrük vergilerinde öngörülen zorunlu itirazlar bağlamında itiraz edilen bir verginin *idarî açıdan ödenebilecek aşamaya geldiği* belirtilmektedir[5378]. Bizim de katıldığımız şekilde, itiraza konu edilen gümrük vergileri tahakkuk ettirilen ve bu anlamda mükellef itirazda bulunmadığı sürece ve itirazda bulunabileceği 15 günlük süre içerisinde daima ödenmesi gerekli niteliktedir. Dolayısıyla, kanaatimizce de gümrük idaresince tarh ve tahakkuk ettirilen bir vergi, idarî davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi gereken nitelikleri taşımaktadır. Bu aşamadaki gümrük vergileri açısından idarî merci tecavüzünün genel kuralından ayrılmayı gerektirir bir hukukî durumun bulunmadığı düşünülmektedir. Nitekim, bu çalışmada ele alınan şekliyle, tüm vergiler açısından tahakkuk ettirilmiş bir tarh işlemi, kesin ve yürütülmesi gereken işlem niteliğindedir.

Durum bu olmakla birlikte, Gümrük Kanunu'nda kanun koyucunun etkin kıldığı hukukî sistemin, idarî davaya konu edilebilecek idarî işlemin dava konusu edilmesi bağlamındaki kesinliği açısından da oldukça yerinde olduğu düşünülmektedir. Gümrük vergilerinin dava konusu olduğu hâllerde, yukarıda yer verilen doktriner ve içtihadî tartışmalar yaşanmamalıdır. Şöyle ki, dava açılmadan önce başvurulması zorunlu olan idarî itiraz ile daha önce de belirtildiği üzere, tahakkuk ettirilmiş olan gümrük vergilerinin tahakkuku zaten askıya alınmış olmaktadır. Yani aslında itiraz edilen gümrük vergilerinde tarhiyat, bu idarî itirazla birlikte kesin ve yürütülmesi gereken özelliğini kaybetmedir. Bu sebeple itirazdan önce ve itiraz anında tahakkuk ettirilmekle tarhiyatı kesinleşen gümrük vergilerinin tarh işlemindeki kesinliği kaybolmakta ve idarece bir karar alınmasıyla yeniden idarî davaya konu edilebilecek kesin bir işlem niteliğini kazanmaktadır. Başka bir anlatımla, itiraz sonrasında alınan karar ile birlikte yeniden tahakkuk ettirilmiş bir gümrük vergisi söz konusu olmakta ve dava konusu edilen işlem de itiraz üzerine alınan karar olmaktadır.

Danıştay'ın bir kararında da gümrük vergilerinin gümrük mevzuatına göre dava konusu edilebilmesi için öncelikle ya idarece kendiliğinden yapılmış bir

[5378] Tuncer, **Gümrük Vergileri,** s. 233.

tahakkuk veya ek tahakkuk işleminin ya da tescili sırasında konulan ihtirazî kayıtla verilen beyannameye dayalı tahakkukun veya yetkili gümrük idaresine, gümrük vergilerinin tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği hâlde tahakkuk ettirildikleri belirtilerek kaldırılmaları veya yersiz veya fazladan ödendiği belirtilerek vergilerin geri verilmesi istemiyle yapılan başvurunun reddine dair bir idarî kararın bulunması gerektiği; ardından bu işlemlere karşı idarî itiraz üzerine tesis edilerek idarî davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir ret işleminin bulunması gerektiği belirtilmiştir[5379].

Mükellef ister (ihtirazî koyulması kaydıyla) olağan tahakkuk usulü ister ek tahakkuk usulü ile tahakkuk ettirilmiş olan bir gümrük vergisine Gümrük Kanunu'nun 242. maddesi çerçevesinde itiraz etmiş olsun, bu itiraz ile Gümrük Kanunu'nun madde 198/2 hükmü uyarınca, ödeme süresi kesilecek ve tarhı kesinleştiren tahakkuk da ortadan kalkacaktır. Ancak yine Gümrük Kanunu'nun madde 198/2 hükmüne göre, itiraz ile askıya alınan tahakkuk, ödeme süresinin idarenin kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlamasıyla birlikte yeniden tarh işlemine kavuşmaktadır. Dolayısıyla gümrük vergilerinde, idarî denetim üzerine de (itiraz kararıyla) tarhın kesinleşmesi; yani tahakkuku söz konusu olmaktadır.

Tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı itiraz yoluna başvurabilme hakkının mevcut olduğu ve bu itiraz yollarının başvuran aleyhine sonuçlanması durumunda verginin tahakkukunun kesinleşeceği[5380] yönündeki görüşe de katılmamaktayız.

Nitekim ayrıca yine doktrinde aynı görüşte olduğumuz üzere, mükellef tarafından yapılan itirazın reddedilmesi hâlinde vergilerin kesinleşmeyeceği ifade edilmiş olup devamında somut duruma göre kalan süre içerisinde itirazın reddi kararlarına karşı vergi mahkemesinde dava açma imkânı bulunmaktadır[5381]. Zira bu durumda mükellefe tebliğ edilen itirazın reddine dair karara konu gümrük vergileri, tarh ve tahakkuk ettirilmiş vergiler olup tebliği ile ödenmesi gereken hâldedir; ancak

[5379] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 18.04.2013 tarihli ve E. 2009/9515, K. 2013/2028 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-9515-k-2013-2028-t-18-4-2013, 11.08.2022.
[5380] Yıldız, **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** s. 61.
[5381] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 732.

kanun koyucu, Gümrük Kanunu ile bu tahakkuka yapılan itiraza çok önemli bir hukukî sonuç bağlamıştır. Yine Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 ve 198/2 hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, -verginin tahakkukundan hemen sonra- tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ödenmek zorunda olan gümrük vergilerine karşı Kanun'un 242. maddesi çerçevesinde gümrük idareleri nezdinde itiraz edilmesinin *ödeme süresini keseceği,* ödeme süresinin idarenin kararının tebliğ edildiği tarihten itibaren yeniden başlayacağı belirtilmiştir.

Dolayısıyla kanunî bir düzenleme gereğince, gümrük vergilerine karşı itiraz etmekle bu vergilerin tahakkuku, tarh işleminin hukuka uygun olduğu yönünde idarî bir karar alınana kadar askıda geçerli hâle gelmektedir. Gümrük idaresine ulaşan itiraza konu olan gümrük vergilerinin artık tahakkuk hukukî etkisi ortadan kalkmış olmaktadır ve sadece tahakkuku askıya alınmış olan tarh işlemine yönelik idarî denetim yapılmaktadır. Buradan hareketle, gümrük idaresinin itiraz konusu tarhiyatta, işlemin hukuka uygun olduğu; yani mükellefin başvurusunda haksız bulunduğu yönündeki kararın alınması ile o zamana kadar askıda geçerli olan tahakkuk, yeniden tarha bitişmektedir.

Tüm bu açıklamalar ışığında, gümrük vergilerinde de tarh işleminin kesinleşmesi tahakkuku ifade etmekte olup nitekim daha önce belirtildiği üzere, tahakkukun hukukî özelliklerinden birisi vergi borcunu kesinleştirmesidir. Bu bağlamda gümrük vergilerinin tahakkuku, tarh ile yapılan bir hesaba dayanan tespit işlemini kesinleştirme işlevine sahiptir. Tahakkuku kesinleştiren husus ise bu çalışmada açıklanmaya gayret edildiği üzere, verginin yargısal ya da idarî olarak kesinleşmesidir. Yer verilen bu hukukî durum değerlendirildiğinde, gümrük vergisi tahakkukunun idarî olarak kesinleşmesi için, itirazın reddi kararının tebliği ile tahakkuk eden bu vergiye karşı süresi içerisinde vergi mahkemesinde dava açılmamış olmasını gerektiğini söyleyebiliriz. Zira bu durumda gümrük vergisi idarî olarak kesinleşmekte olduğundan; tahakkuku da kesinleştirecektir.

7.3.2.4. Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tarhın Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Gümrük Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir. Kanaatimizce gümrük vergilerinde de yargısal denetim üzerine verginin tahakkuk etmesi; ancak ***tebliğ yoluyla tahakkuk usulleriyle tarh edilen vergilerde mümkündür.***

Doktrinde vergi mahkemesinde itirazın reddi kararı üzerine açılan davada, mükellefin davayı kaybetmesi hâlinde gümrük vergisinin kesinleşmeyeceği; ancak tahsil edilebilir hâle geldiği ifade edilmektedir[5382]. Bu anlamda tahsil edilebilirlik, gümrük vergisinin tahakkuk etmesidir. Yargısal denetim üzerine (mahkeme kararıyla) ortaya çıkan gümrük vergisinin tahakkuku, kural olarak, henüz kesin karar (hüküm) niteliğinde olmayan[5383], bizzat o işlemi tesis eden mahkeme için de hukukî sonucu dokunulması imkânsız kılan[5384], uygulanması zorunlu ve esasa ilişkin olarak davanın tarafları arasındaki uyuşmazlığı sona erdirmekte olan mahkemelerin nihaî kararlarından[5385] kaynaklanmaktadır.

Gümrük Hukuku'nda da mükellef, dava açma hakkını kullanmış ise, bu suretle yargısal denetim işletildiğinden dolayı, burada verginin idarî kesinleşmesinden bahsedilemeyecektir. Diğer taraftan vergi mahkemesinde açılan dava ve kanun yolları başvuruları sonucunda, yargısal denetimin en başında ortaya çıkmış bu tahakkuku kesinleştiren bir kesin hüküm ile verginin yargısal olarak kesinleşmesi mümkün olabilmektedir. Ancak salt bir nihaî mahkeme kararından bahsedildiğinde, mahkemenin tarh işleminin hukuka uygunluğu yönündeki karara hükmetmesi ile vergi tahakkuk edecektir. Başka bir anlatımla Gümrük Kanunu'nun madde 197/5 ve 198/2 hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, -tahakkuk ettirildikten sonra- tebliğ edildiği tarihten itibaren 15 gün içinde ödenmek zorunda olan gümrük vergilerine karşı dava açılması hâlinde, mahkeme tarafından mükellef aleyhine verilen kararın gümrük idaresine tebliğ edildiği tarihte *tahsil edilebilir hâle geleceği* kurala bağlanmıştır. Yer verilen bu kanunî düzenleme ile dava açılmakla tahakkuk hukukî etkisi ortadan kalkan

[5382] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 732.
[5383] Yayla, **op. cit.,** s. 467.
[5384] Günday, **op. cit.,** s. 13.
[5385] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 812.

gümrük vergisi tarhının, vergi mahkemesinin idare lehine vermiş olduğu kararla tahakkuk ettirilmesi düzenlenmiştir.

Dolayısıyla Gümrük Hukuku'nda da dava açmak suretiyle, tüm hukukî yolların tüketildiği bir kesinleşme ile tahakkuk özdeş tutulmamıştır. Zira dava açmak suretiyle, tüm hukukî yolların tüketilmesinden sonra verginin tahakkuk etmesinin öngörülmesi hâlinde ise bu defa vergi mahkemesinin tarhiyatın hukuka uygunluğunu saptayan kararının yok sayılması anlamına gelen ve vergilendirme sürecinde mükellef ile Hazine arasındaki dengeyi de mükellef lehine bozan bir durum yaratılacaktır.

Mahkemenin vergi dairesinin lehine karar vermesiyle tahakkuk gerçekleşmektedir[5386]. Daha detaylandırıldığında, gümrük vergilerinin dava konusu olması hâlinde, dava açılmakla askıda geçerli hâle gelen verginin tahakkuku, mahkemenin mükellef aleyhine karar vermesiyle "yeniden" hukukî varlık kazanmaktadır. Dolayısıyla aslında Gümrük Hukuku düzenlemeleri ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu bağlamında, dava açıldığı anda tahakkuk hukukî etkisini kaybetmesi sebebiyle kesin bir idarî işlem olmamakla birlikte, dava konusu edilebilen tarhiyatın, tahakkuk ederek bu kesinliğinin sağlandığı yollardan birisi de yargısal denetim üzerine alınan mahkeme kararı olmaktadır.

Nihayetinde vergi mahkemesinde mükellef aleyhine olan bu kararla, tahakkuk ettirilerek tahsil edilebilir hâle gelen gümrük vergilerine yönelik olarak gümrük idaresi tarafından mükellefe tebligat yapılarak vergi borcunun ödenmesi istenmektedir[5387].

7.3.2.5. Verginin İhtilafa Rağmen Ödenmesiyle Tarhın Kesinleşmesi

Gümrük Hukuku'nda verginin ihtilafsız ödenmesi, Vergi Usul Hukuku'nun aksine bir tahakkuk sebebi değildir; ancak verginin ihtilafa rağmen ödenmesinin gümrük vergilerinde bir tahakkuk sebebi olduğu belirtilebilir. Burada belirtmek

[5386] Aksoy, **Vergi Hukuku,** s. 57.
[5387] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 732.

gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Tahsil Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Öncelikle yeniden belirtmek gerekir ki, tahakkuk ettirilmiş ve mükellef tarafından da ödenmiş bir vergi, henüz kanun yolları tüketilmediyse kesinleşmemektedir[5388]. Bu bağlamda *süresi içinde dâ(a)va açılırsa* başlığıyla incelenen bu ayrımda, vergi mahkemesinin vereceği karar belirleyici olup kararda tarhiyatın onaylanan bölümüyle sınırlı olarak vergi tahakkuk etmekte ise de vergi mahkemesi kararına karşı olağan başvuru yolları tükenince tahakkuk eden vergi, kesinleşmiş olmaktadır[5389].

Gümrük Kanunu'nun madde 198/3 hükmünde, mükellefin vergi tutarının tamamını veya bir kısmını verilen 15 günlük sürenin bitimini beklemeksizin ödeyebileceği belirtilmiştir; ancak aynı süre aslında tahakkuk ettirilerek tebliğ edilen gümrük vergilerine karşı itiraz edilebilecek süredir. Bu kapsamda idarî itiraza konu edilen bir gümrük vergisi söz konusu olduğunda, bu itiraz ile birlikte tarhın tahakkuk etkisi askıya alınarak tarhın tahakkuk ettirilmesi durdurulmakta[5390] olmasından dolayı, verginin ödendiği aşamada henüz tahakkuk ettirilmeyen bir vergiden bahsedilecektir. Bu sebeple mükellefin bu süreçte ödeme yapmasıyla, gümrük vergisinin tahakkuk edeceği düşünülmektedir. Ancak süreç idarî denetim aşamasında olduğundan dolayı, burada gümrük idaresinin kararının tebliğinden itibaren 30 günlük dava açma süresi içerisinde dava açılmadığında, verginin idarî olarak kesinleşebileceği söylenebilir.

Yine dava aşamasına geçmiş bir gümrük vergisi uyuşmazlığında da verginin ödenmesi mümkün olup vergi mahkemesinde açılan dava ile tahakkukun hukukî varlığı engellenebilmekte[5391] olduğundan dolayı, verginin ödendiği bu aşamada da henüz tahakkuk ettirilmemiş bir vergiden bahsedilecektir. Bu sebeple mükellefin bu süreçte ödeme yapmasıyla da verginin tahakkuk edeceği düşünülmektedir. Ancak burada, artık yargısal bir denetim süreci başladığından, verginin idarî olarak kesinleşmesinin söz konusu olamayacağını belirtmek gerekir. Vergi, bu durumda kural

[5388] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[5389] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 206-207; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 141.
[5390] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 127.
[5391] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94.

olarak yargısal olarak kesinleşecektir ve bu kesinleşmeyi, mahkemelerce alınan kararlar ve bunlara ilişkin olan kanun yollarına başvurular temelindeki olasılıklar belirleyecektir.

7.4. Kamu İcra Hukuku'nda Verginin ve Tarhın Kesinleşmesi

Kamu İcra Hukuku'nda verginin kesinleşmesi, verginin yargısal ve verginin idarî olarak kesinleşmesi şeklinde ele alınarak incelenecektir.

7.4.1. Kamu İcra Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi

Yukarıda yer alan açıklamalarda olduğu gibi, Kamu İcra Hukuku'nda da verginin kesinleşmesi, verginin yargısal ve verginin idarî olarak kesinleşmesi şeklinde ele alınarak incelenecektir.

7.4.1.1. Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Kamu İcra Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ihtiyatî tahakkuka ilişkin iki özel hukukî durum mevcuttur. Bunlardan ilki doğrudan ihtiyatî tahakkuk uygulanmasına; ikincisi ise beyannameye dayanan tarhta yapılan idarî kontrolden sonra veya itirazlı tarhiyatlarda ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesine ilişkin durumlardır.

7.4.1.1.1. İhtiyatî Tahakkuk Usulünde Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da ihtiyatî haciz kararının hukukî sebebi niteliğinde olan ve Kanun'un 17. maddesinde düzenlenen ihtiyatî tahakkukta verginin yargısal olarak kesinleşmesi için, öncelikle yargı yoluna başvurulmalı ve yargısal denetim süreci işletilmelidir.

2576 sayılı Kanun'un madde 6/1-b hükmü ile genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların

zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin konularda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davalar vergi mahkemesi görevli olduğundan; davanın vergi mahkemesinde açılması gerekecektir. İhtiyatî hacizle birlikte dava konusu edilmesi zorunlu olan ihtiyatî tahakkuka karşı, 15 gün içinde dava açılabilmektedir[5392]. İhtiyatî tahakkuk ve devamında uygulanan ihtiyatî haciz hakkında dava açılmasının ardında tüketilebilecek kanun yollarının tüketilmesi sonucunda ihtiyatî tahakkuk işleminin hukuka uygun olduğu yönünde karar alınmış olması hâlinde, ihtiyatî tahakkuk yargısal olarak kesinleşmektedir.

7.4.1.1.2. İhtiyatî Tahakkukun Düzeltilmesinde Verginin Yargısal Olarak Kesinleşmesi

İhtiyatî tahakkukun düzeltilmesinde, bu tahakkukun dayanağındaki tarhiyat hakkında 30 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılması mümkündür[5393]. Somut duruma göre tüketilebilecek kanun yollarının tüketilmesi sonucunda idarenin tarh işleminin hukuka uygun olduğu yönünde karar alınmış olması hâlinde vergi, yargısal olarak kesinleşecektir.

7.4.1.2. Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi

Verginin yargısal olarak kesinleşmesinde olduğu gibi, idarî olarak kesinleşme kapsamında da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenen ihtiyatî tahakkuka ilişkin iki özel hukukî durum mevcut olup aşağıda bunlar açıklanacaktır.

7.4.1.2.1. İhtiyatî Tahakkuk Usulünde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "İhtiyatî Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

[5392] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 375; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 297.
[5393] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 20. maddesinde ihtiyatî tahakkuka karşı doğrudan bir dava açılamayacağı; ancak ihtiyatî hacze karşı açılan bir davada, bunun dayanağındaki ihtiyatî tahakkukun sebeplerinin ve miktarının da dava konusu edilebileceği düzenlenmiştir.

Bu kapsamda sadece ihtiyatî hacze karşı dava açıldığı hâllerde; yani ihtiyatî hacizle birlikte dava konuları arasında ihtiyatî tahakkuka yer verilmediği durumlarda, ihtiyatî tahakkukun kesinleştiği belirtilmelidir[5394]. Bu anlamda ihtiyatî hacizle birlikte ihtiyatî tahakkukun dava konusu edildiğinin belirtilmesi, ihtiyatî tahakkukun kesinleşmemesi için oldukça önemlidir[5395]. Zira burada ihtiyatî tahakkuk, 15 günlük dava açma süresi içerisinde bir uyuşmazlık konusu edilmemiş olmaktadır. Kanaatimizce, bu hâllerde ihtiyatî tahakkuka karşı açılan dava konularından biri olarak hükme bağlanan ve dayanağındaki geçici tarhiyata ilişkin miktar da kesinleşmiş olacaktır. Yer verilen bu durumdaki kesinleşme, tarh işleminin herhangi bir yargısal denetime tabi tutulmamasından dolayı, verginin idarî olarak kesinleşmesi anlamına gelmektedir.

7.4.1.2.2. İhtiyatî Tahakkukun Düzeltilmesinde Verginin İdarî Olarak Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Kamu İcra Hukuku'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesi kapsamında *dava konusu yapılması söz konusu olacak tarhiyatlarda* ihbarname esasına göre mükellefe tebliğ edilen vergilerde, verginin bu şekilde tahakkuk etmesinin ilk yolu, 30 günlük dava açma süresinde dava açılmamış olmasıdır; mükellefçe tarh işlemi dava yoluna gidilmeden kabul edilirse kesin tahakkuk dava açma süresinin sonunda gerçekleşmektedir[5396].

[5394] **Bkz.:** Danıştay 13. Dairesi, E. 1979/332, K. 1979/3017 Sayılı Karar. Aktaran: Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 213-214.
[5395] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 375.
[5396] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 210.

Dolayısıyla ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesinde verginin yargısal olarak kesinleşmesi için de bunlar hakkında da 30 günlük sürede vergi mahkemesinde dava açılması[5397] gerekmekte olduğundan kanaatimizce bu süre içerisinde dava açılmaması hâlinde, verginin herhangi bir yargısal denetime tabi tutulmamış olması karşısında, idarî olarak kesinleştiği söylenebilmektedir.

7.4.2. Kamu İcra Hukuku'nda Tarhın Kesinleşmesi

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Kamu İcra Hukuku'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca uygulanan ihtiyatî tahakkuk, vergi alacağının özel kanunlarına göre kesin tahakkuk etmesine kadar devam etmekte[5398]; yani vergilerin gerçek tahakkukuna kadar ihtiyatî tahakkuk uygulanmaya devam edecek[5399] ise de vergi borcu yönünden bu geçici nitelik, kanun koyucunun sürdürmek istediği bir hukukî durum olmamaktadır. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesi ile ihtiyaten tahakkuk ettirilen kısmın kesin tahakkuka dönüştürülmesi[5400] ve ihtiyatî tahakkukta varsa yapılan hataların düzeltilmesi[5401] amacıyla, ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi kurala bağlanmıştır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesi kapsamında *dava konusu yapılması söz konusu olacak tarhiyatlarda* ihbarname esasına göre mükellefe tebliğ edilen vergilere karşı 30 günlük dava açma süresinde dava açılması hâlinde vergi mahkemesince tarhiyatın onaylanması ile ihtiyatî tahakkuk, normal tahakkuk niteliğini kazanacaktır[5402]. Zira mükellefin düzeltme amacıyla ihtiyatî tahakkuka konu vergiler için yapılan tarhiyatı da dava konusu edip

[5397] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204; Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[5398] Gerçek, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi,** s. 166.
[5399] Baydere, **op. cit.,** s. 49.
[5400] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 208-209.
[5401] Şimşek, **op. cit.,** s. 156.
[5402] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204.

davanın sonucuna göre ihtiyatî tahakkukun tekrar düzeltilmesini sağlaması mümkündür[5403].

Yani normal tahakkukun gerçekleşmesi için, mükellefin açmış olduğu davada haksız bulunması gerekmektedir. O hâlde yine dava yoluna gidilen hâllerde de vergi mahkemesi kararıyla tarh işlemi onaylanırsa, ihtiyatî tahakkukun niteliği olağan tahakkuk olur; ancak burada henüz kesinleşmeden bahsedilemez[5404]. Bu anlamda olağan şekilde tahakkuk eden verginin bu aşamada yargısal olarak kesinleştiği söylenememektedir. Ayrıca yargısal bir denetim süreci de işletildiğinden, bu durumlarda verginin idarî olarak kesinleşmesi de söz konusu olamamaktadır.

Ayrıca Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesinde alacağın özel kanununa göre tahakkukundan sonra, ihtiyatî tahakkuk ile özel kanununa dayalı olarak yapılan tahakkuk arasındaki farkın özel kanununa dayalı olarak yapılan tahakkuka göre düzeltileceği; bu düzeltmenin yapılabilmesi için beyannameye dayanan tarh usulünde verilen beyannamenin kontrol edilerek kabul edilmiş olması gerektiği belirtilmektedir. Bu kapsamda beyannameye dayanan tarh usulü ile tahakkuk yapılacak olup bu kısım yönünden ihtiyatî tahakkuk, kesin tahakkuk niteliğini kazanacaktır[5405]. Kanaatimizce bu durumda da ihtiyatî tahakkuk, olağan tahakkuka intibak etmektedir.

7.5. Verginin Dar Anlamda Kesinleşmesi

Bilindiği üzere, ulusal hukukta hem idarî başvurular hem de yargısal başvurular[5406], belirli sürelere bağlanmıştır. Nitekim *vergi hukukunda süreler*[5407], başlı başına bir inceleme konusu olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu kapsamda *vergi*

[5403] Baydere, **op. cit.,** s. 52.
[5404] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 211.
[5405] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 125; Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 209.
[5406] İlgililerin yargı mercilerine belli bir süre içerisinde başvurmalarını temin eden dava açma süresine yönelik hükümlerin *intizamı ammeden* sayıldığı belirtilmiştir. **Bkz.:** Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 162, 169.
[5407] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 77; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 105-119; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 119-133; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 225-250.

*hukukunda süreler*in *idarî süreler* ve *yasal süreler* şeklinde çeşitleri bulunmaktadır[5408].

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun idarî yargıda genel dava açma süresinin kurala bağlandığı[5409] madde 7/1 hükmünde de dava açma süresinin, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hâllerde Danıştay'da ve idare mahkemelerinde 60 ve vergi mahkemelerinde 30 gün olduğu belirtilmiştir. Bu kapsamda 2576 sayılı Kanun'un *vergi mahkemelerinin görevleri*nin düzenlendiği 6. maddesi uyarınca vergi mahkemesinin görevi kapsamında bulunan dava konusu oluşturacak bir idarî işlem hakkında ilgililerin İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 11/1 hükmüne göre üst makamlara yapacağı idarî başvurunun süresi 30 gün iken; Danıştay Kanunu'nun *ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar*ın düzenlendiği 24. maddesine göre Danıştay'ın, yine 2576 sayılı Kanun'un *idare mahkemelerinin görevleri*nin düzenlendiği 5. maddesine göre de idare mahkemelerinin görevi kapsamında bulunan dava konusu oluşturacak bir idarî işlem hakkında ilgililerin İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 11/1 hükmüne göre üst makamlara yapılacak idarî başvurunun süresi, 60 gündür. Dolayısıyla idarî yargı rejiminde görevli mahkeme bağlamında idarî başvuruların süresi ve bir idarî işlemin idarî kesinlik kazanma süreleri değişmektedir. Burada belirtmek gerekir ki, verginin kesinleşmesi için gerekli süre, 30 gün içinde dava açılmamış olmasıdır.

Bunun dışında, Vergi Usul Kanunu'nun 2. maddesi ile gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimlerin kanunî kapsama alınmamış oluşunun aksine; 2576 sayılı Kanun'un madde 6/1-a hükmüne göre, genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin konularda vergi mahkemeleri görevli olup bu sebeple gümrük idarelerin tarafından alınan vergi ve resimlerde de *vergi mahkemeleri* görevli kılınmıştır.

Gümrük Kanunu'nun madde 242/1 hükmünde belirtildiği üzere, yükümlülerin kendilerine tebliğ edilen gümrük vergileri, cezalar ve idarî kararlara karşı tebliğ

[5408] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 150.
[5409] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 322.

tarihinden itibaren 15 gün içinde bir üst makama, üst makam yoksa aynı makama verecekleri bir dilekçe ile itiraz edebilir. Bu bağlamda gümrük vergileri, cezalar ve idarî kararlar hakkında Gümrük Kanunu, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 11/1 hükmündeki idarî başvuru sürelerinden farklı olarak 15 günlük süreye hükmederek, 30 gün süre içerisinde dava açılmamasına bağlı olarak verginin idarî kesinleşmesinin yanı sıra; itiraz edilmesi hâllerine bağlı olarak da verginin idarî olarak kesinleşmesini etkin kılmış ve süresini farklılaştırmıştır.

Ayrıca, 2576 sayılı Kanun'un madde 6/1-b hükmüne göre *vergi mahkemeleri,* genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri malî yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin konularda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un uygulanmasına ilişkin davalarda da görevlidir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un ilgili hükümlerinde de dava açma hakkının 15 günlük sürelerde hükme bağlandığı görülmektedir. Dolayısıyla ihtiyatî hacizle birlikte ihtiyatî tahakkuka karşı dava açma süresi, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 7/1 hükmündeki dava açma süresinden farklılaştırılmış ve verginin idarî olarak kesinleşme süresi de farklı olmuştur.

Yukarıda hem Vergi Usul Hukuku hem Gümrük Hukuku hem de Kamu İcra Hukuku temelinde verginin idarî olarak kesinleşmesi hususlarına yer verilmiştir. Diğer taraftan mükellefin verginin idarî kesinleşmesini bertaraf ederek, tarhiyatı yargı yoluna başvurarak dava konusu etmesi mümkündür. Bu durumda da aşağıda ayrıntılarıyla açıklanacak olan çeşitli yargılama usulü kuralları çerçevesinde verginin yargısal olarak kesinleşmesi sağlanacaktır.

Tüm bu hususlar, verginin dar anlamda kesinleşmesine yönelik olup ilgili genel ya da özel kanunî düzenlemeler uyarınca bir verginin idarî ya da yargısal olarak kesinleşmesinin süreleri kurala bağlanmıştır.

7.6. Verginin Geniş Anlamda Kesinleşmesi

Doktrinde de hata düzeltmenin vergi alacağının kesinleşmesindeki etkisinin göz önünde bulundurulmasının gerektiği, bu müessesenin zamanaşımı süresi

içerisinde verginin tahakkukuna her an kesinleşme anlamı verilmesini önlediği ileri sürülmektedir[5410].

Verginin geniş anlamda kesinleşmesinin sebebi, dava açma sürresi dolmasına rağmen, Vergi Hukuku'nda ihdas edilen idarî çözüm yollarının işletilebildiği hâllerin varlığıdır. Bu kapsamda bu idarî çözüm yollarından biri olan *düzeltme müessesesi* karşımıza çıkmaktadır.

Aşağıda detaylarına yer verileceği üzere, verginin geniş anlamda kesinleşmesinin ele alındığı bu başlık açısından mühim olan husus, Vergi Usul Hukuku, Gümrük Hukuku ve Kamu İcra Hukuku'nda ihdas edilen düzeltme yolunun varlığı, kanaatimizce, tahakkuk ettirilmiş olan bir verginin tamamının ya da bir kısmının bu müessesenin kullanılma imkânının geçerli olduğu süre boyunca *kural olarak* hem idarî olarak hem de yargısal olarak kesin nitelik kazanmasını engellemekte olduğudur. Dolayısıyla vergi dar anlamda kesinleşse dahi, düzeltme yolunun kullanılabileceği kanunî süreler içerisinde düzeltme hükümleri işletilebilmekte olup bu süre dolmadıkça verginin geniş anlamda kesinleşmediği belirtilmelidir.

7.6.1. Vergi Usul Hukuku'nda Verginin Geniş Anlamda Kesinleşmesi

Vergi Usul Hukuku bağlamında durum değerlendirildiğinde, vergilendirme sürecine ilişkin idarî işlemlerin tamamlanmasıyla, mutlak anlamda verginin kesinleşmesi şeklindeki bir sonucun ortaya çıkmadığı; bu durumun istisnalarından birisinin vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi olduğu görülmektedir[5411]. Bu anlamda hem verginin tahakkuku ile kesinleşmesinin farklı hususlar olarak bazen birlikte bazen ise farklı zamanlarda gerçekleştiğini hem de verginin kesinleşmesiyle ilgili diğer idarî işlemlerden farklı birtakım özelliklerin bulunduğunu belirtmek gerekir. Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi hakkında öngörülen idarî usul ve sürenin ise kesinleşme konusunda diğer idarî işlemlerden farklı olarak vergilendirme işlemlerine sui generis bir nitelik kazandırdığı düşünülmektedir.

[5410] Taşdelen, **op. cit.,** s. 303.
[5411] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121-122.

Danıştay kararlarında da belirtildiği üzere, Vergi Usul Kanunu'nun 116 ila 126. maddeleri arasında düzenlenen vergi hatalarını düzeltme ve reddiyata ilişkin hükümler, *vergi hatalarıyla ilgili olarak idarî uyuşmazlık çıkarma yöntemine ilişkin kuralları* oluşturmaktadır[5412]. Kararda yer verilerek bir idarî uyuşmazlık çıkarma yöntemi olarak addedilen vergi hatalarını düzeltme ile bu uyuşmazlık çözülmediğinde ise Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri dairesinde yargısal uyuşmazlık çıkarmak da mümkündür. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 116 ila 126. maddeleri arasında düzenlenen vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi, ayrıca, dava açma süresinden sonra da yargısal uyuşmazlık çıkarma usulü olarak da kurala bağlanmıştır. Başka bir ifadeyle vergi hatalarını düzeltme müessesesi ve reddiyata özgü idarî usul, aynı zamanda dava açma süresinin geçirilmesinden sonra da yargısal uyuşmazlık çıkarma işlevine de sahiptir.

Vergi hatasının ortaya çıkartılması ve düzeltme talebinin yapılabileceği süre, sınırsız olmayıp 5 yıllık bir zamanaşımı geçerli olmaktadır[5413]. Bu anlamda vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat, *yetkinin kullanımının belirli süre ile sınırlandığı durumlar*dan birisi olarak karşımıza çıkmaktadır[5414].

Danıştay'ın bir kararında da Vergi Usul Kanunu'nda da genel zamanaşımı süresinin 5 yıl olduğu, ilgililerin bu süre içerisinde kalmak kaydıyla Kanun kapsamındaki hak ve borçlarıyla ilgili olarak her zaman idareye başvuru yapma haklarının saklı olduğu; ancak, herhangi bir tarihte başvuru yapılması hâlinde ise idare tarafından işlem tesis edilerek ilgililere tebliğ edilmesi durumunda ilgililer tarafından varsa kanunî yollara başvurma sürecinin başlamış olduğunun kabulünün gerektiği belirtilmiştir[5415]. Kanaatimizce bu karara eklenebilecek ve zamanaşımı hakkında belirtilmesi gereken birkaç husus daha bulunmaktadır.

[5412] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 27.04.2010 Tarihli ve E. 2008/5286, K. 2010/2022 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2008-5286-k-2010-2022-t-27-4-2010, 14.01.2021.

[5413] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 293.

[5414] Gözübüyük, Tan, **op. cit.,** Cilt: I, s. 385.

[5415] **Bkz.:** Danıştay 4. Dairesi, 15.06.2015 Tarihli ve E. 2014/8569, K. 2015/3343 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2014-8569-k-2015-3343-t-15-6-2015, 05.05.2021.

Vergi Usul Kanunu'nun *dülzeltmede (düzeltmede) zamanaşımı*nın düzenlendiği 126. maddesinde, Kanun'un 114. maddesinde düzenlenen zamanaşımına atıfta bulunulmuş ve maddede yazılı zamanaşımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hatalarının düzeltilemeyeceği belirtilmekte ise de aynı maddede bu zamanaşımı süresinin, i. Zamanaşımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı, ii. İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği ve iii. İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'a göre haczin yapıldığı tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamayacağı da belirtilmiştir.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 114/1 hükmümde vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde[5416] tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmektedir. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesinden anlaşılacağı üzere, bazı özel hâllerde atıfta bulunulan Kanun'un 114. maddesindeki süreye en az 1 yıl daha eklenmekte[5417], bu ek süre sebebiyle[5418], zamanaşımı süresi bu hâllerde 6 yıla kadar uzayabilmektedir[5419]. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun 114 ve 126. maddelerindeki zamanaşımı sürelerinin her zaman aynı olduğu söylenememektedir.

Doktrinde, vergi hatalarının kural olarak *tahakkuk zamanaşımı* içinde ortaya çıkarılabilmekte olduğu ileri sürülmektedir[5420]. Doktrinde, *tarh zamanaşımının gerçekleşmesinin sonuçları*ndan birisinin *vergi hatalarının düzeltilmemesi* olduğu ileri sürülmekte ise de *özel durumlar/özel kurallar/özel hükümler*[5421] ya da *düzeltme zamanaşımında özel durumlar* kapsamında Vergi Usul Kanunu'nun 126. maddesindeki özellik gösteren hususlara da yer verilmiştir[5422]. Düşüncemize göre, kural olarak, Vergi Usul Kanunu'nun 114. maddesindeki süre, vergi hatalarını

[5416] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *zamanaşımı süreleri*nin düzenlendiği 104. maddesinde, vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 3 yıl ve kaçakçılık hâlinde 5 yıl içinde tarh ve tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir.
[5417] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 168-169.
[5418] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 307.
[5419] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 234.
[5420] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 169; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 199.
[5421] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 213; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 147.
[5422] Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** s. 144, 153, 160.

düzeltme ve reddiyat müessesesi için geçerli olmakla birlikte; istisnaî üç duruma ilişkin düzenlemenin varlığını da kapsar şekilde bu zamanaşımının *vergi hatalarını düzeltme zamanaşımı*[5423] olarak ifade edilmesi daha uygun görülmektedir.

Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 125. maddesinde, hatalar hakkında vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştay'dan geçmiş olan işlemlerde vergi hataları bulunduğu takdirde de bu hataların, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile Kanun'da yazılı usul dairesinde düzeltilebileceği belirtilmiştir[5424]. Maddenin devamında, düzeltmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şartı kurala bağlanmıştır. Bu kapsamda vergi hataları dışındaki uyuşmazlıklar bağlamında vergi yargısal olarak kesinleşse dahi, vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi, bu kesinleşmeden etkilenmemekte ve vergiler açısından geniş anlamda bir kesinleşme kategorisini yaratmaktadır.

Vergi hatalarını düzeltme zamanaşımı süresinin dolmasıyla birlikte, daha önce dar anlamda kesinleşen vergiler, bu defa geniş anlamda da kesinleşmekte olduğundan; verginin geniş anlamda kesinleşmesi vergi hatalarını düzeltme zamanaşımına denk gelmektedir.

Ayrıca doktrin görüşleri, yargı kararları, kanunî düzenlemeler ve gerekçelerinde hem *tarh zamanaşımı*[5425] hem de *tahakkuk zamanaşımı*[5426]*/tahakkuk*

[5423] Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 216. Doktrinde *düzeltme zamanaşımı* şeklinde kullanımın yer aldığı eser için **ayrıca bkz.:** Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 212; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 199; *hata düzeltme zamanaşımı* şeklinde kullanımın yer aldığı eser için **ayrıca bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 348; *vergi hatalarını düzeltme zamanaşımı/vergi hatalarında düzeltme zamanaşımı* şeklinde kullanımın yer aldığı eser için **ayrıca bkz.:** Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** s. 153, 159.

[5424] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *düzeltmenin şümulü*nün düzenlendiği 114. maddesinde de itiraz veya temyiz komisyonlarından geçmiş olan işlemlerde, hatalar hakkında sözü geçen komisyonlar tarafından bir karar verilmemiş olması şartıyla, vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hataların komisyon kararları ile kesinleşmiş olsa bile, önceki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilebileceği belirtilmiştir.

[5425] Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** s. 106; Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 26; Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 108; Kaneti et. al., **op. cit.,** s. 212; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 147; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 348; Karakoç, **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** s. 2101, Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 183; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 147; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 113; Saban, **Vergi hukuku,** s. 168; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 111; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 277.

[5426] Ateş, **op. cit.,** s. 149; Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 132; Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 108; Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 257; Çağan, **Vergilendirme Yetkisi,** s. 154; Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 84;

müruru zamanı[5427] ifadelerinin kullanıldığı görülmektedir ve çalışmanın bu bölümünde terminolojiyle ilgili değerlendirmelere de yer verilmesi tercih edilmiştir.

Bu kapsamda Vergi Usul Kanunu'nun 15, 114[5428] ve 138. maddelerinde *tarh zamanaşımı* metne işlenmiş[5429] olup tarh zamanaşımı doktrinde, *vergi hukukunda zamanaşımı*[5430]*, Vergi Usul Kanunu'nda zamanaşımı*[5431] kapsamında irdelenmektedir.

Hem tarh zamanaşımı hem de tahakkuk zamanaşımın birlikte kullanımının, vergi matrahı tespit usulleri ya da vergi tarh usullerinin varlığından; bir adım öteye gidildiğinde tarh için öngörülen tahakkuk hukukî etkisinden kaynaklanmakta olduğu düşünülmektedir. Şöyle ki beyannameye dayanan tarh usulü ile ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri arasında tahakkuk temelinde oluşan farklılık ve farklılığın tebliğ esasında karşılık bulduğu iki ayrı idarî ve malî usul sebebiyle, zamanaşımı açısından *iki farklı vergi hukuku kavramı doğmuş* olduğuna kanaat edilmektedir.

Kırbaş, **op. cit.,** s. 91; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 147; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 144, 199; **Ayrıca bkz.:** Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, m. 128; T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Gerekçesi,** s. 314. **Ayrıca bkz.:** ***7 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği,*** 22.10.1951 Tarihli Resmî Gazete; Gelir İdaresi Başkanlığı, **Mevzuat,** (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 15.08.2022. Ayrıca mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nda zamanaşımına yönelik herhangi bir nitelendirme yapılmamış olup Kanun'un 64. maddesinde, malî yılın bitiminden 3 yıl içinde tahakkuk ettirilmeyen ve tahakkuk ettirilip de malî yılın bitiminden itibaren 10 yıl süre içinde tahsil edilemeyen kazanç vergisinin zamanaşımına uğrayarak terkin edileceği belirtilmiştir. Bu bağlamda mezkûr Kanun'da vergilendirme işlemleri açısından zamanaşımları tahakkuka özgülenmiş olup tahakkuk etmeme hâli için öngörülen 3 yıllık zamanaşımı tahakkuk zamanaşımı; tahakkuk ettikten sonraki hâl için öngörülen 10 yıllık zamanaşımı da tahsil zamanaşımı olarak hükme bağlanmıştır.

[5427] Mülga 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun *tahakkuk ve tahsil müruru zamanları*nın düzenlendiği madde 78/1 hükmünde, verginin tahakkuk ettirildiği malî yılın sonundan itibaren gerçek kişilerde üç ve tüzel kişilerde dört yıl içinde tarh edilmeyen ve tarh edilip de kesbî katiyet ettiği malî yılı takip eden malî yıldan itibaren beş yıl içinde tahsil olunmayan vergilerin zamanaşımına uğrayacağı belirtilmiştir. **Ayrıca bkz.:** Erçin, **op. cit.,** s. 33; TBMM, **2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı;** mülga 2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, m. 20; mülga 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun, m. 26.

[5428] Bu düzenlemedeki tarh zamanaşımı kavramı, Vergi Usul Kanunu'nun yürürlük metninde değil; 3239 sayılı Kanun ile yapılan değişiklik sonrasında yer almıştır. **Bkz.:** 11.12.1985 Tarihli ve 18955 Sayılı Resmî Gazete.

[5429] Doktrinde her ne kadar tarh zamanaşımı konusunda Vergi Usul Kanunu'nda zamanaşımı konusunda bir nitelendirme yapılmadığı; Kanun'un nitelendirme konusunda bir belirleme yapmadığı belirtilmişse de Vergi Usul Kanunu'nun yürürlüğe girdiği metninde dahi, Kanun'un *mücbir sebeplerle gecikme*nin düzenlendiği madde 15/1 hükmünde ve *inceleme zamanı*nın düzenlendiği madde 138/2 hükmünde *tarh zaman aşımı* kavramına yer verilerek bahsi geçen hükümlerde bugün de kavramların muhafaza edildiği görülmektedir. **Bkz.:** Şenyüz, **Tebliğ Zamanaşımı,** s. 19.

[5430] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 83.

[5431] Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** s. 106.

Hemen burada vergi mevzuatındaki mülga kanunî düzenlemelere bakılarak bir yorum yapılmak istendiğinde; aslında tarhın ilk ihdas edildiği hâlinde mutlak bir tebliğin de bulunduğu sonucuna ulaşılmaktadır. Başka bir ifadeyle tarh, verginin memur tarafından hesap edilip mükellefe tebliğini ifade etmektedir[5432]. Nitekim mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun mutlak surette tebliğ esasının getirilmiş olduğu çalışmada daha önce belirtilmiş olup Kanun'un 40 ve 47. maddelerinde, tarhın vergi miktarını saptayan ve ihbarname ile tebliğ edilerek bildirilen bir işlem olduğu düzenlenerek, Kanun'da henüz beyannameye dayanan tarh usulünde derhal tarh ve buna bitişik olarak derhal gerçekleşen tahakkuk usulüne yer verilmemiştir.

Aslında bu idarî ve malî usul, Vergi Usul Kanunu'nda da korunmuştur. Zira mezkûr 20. maddesinde tarh işlemi, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden bir idarî işlem olarak tanımlanması suretiyle, mülga 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun aksine tebliğ işlemi tarh kapsamından çıkarılmış olsa dahi; bu defa Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesindeki tahakkuk tanımında yine tarha bir tebliğ işleminin bağlandığı görülmektedir. Ancak bu defa Vergi Usul Kanunu ile tebliğ hususu, tahakkuk aşamasının içinde düzenlenmiştir. Bu anlamda verginin ödenmesi aşamaya gelmesi, tarh edilen verginin tebliği ile olmaktadır ve tahakkukun bu genel kuralı ile tahakkuk, kural olarak tebliğ edilme üzerine ortaya çıkan bir nitelikte düzenlenmiştir.

Beyana dayanan tahakkuk usulünde ve ayrı bir tebliğ işlemi yapılması gereken tarh işlemleri haricinde, vergi alacağının bu neviden bir zamanaşımına uğraması söz konusu olmamaktadır[5433]. Vergi Usul Kanunu'nda tahakkuka ilişkin olarak düzenlenen bu genel kural bağlamında, bu zamanaşımının söz konusu olabileceği ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri için tarh zamanaşımı kavramının değil, tahakkuk zamanaşımı kavramının kullanılmasının daha doğru olacağı düşünülmektedir.

[5432] Erçin, **op. cit.,** s. 33.
[5433] Taşdelen, **op. cit.,** s. 305.

Tekrar belirtmek gerekir ki, malî terminolojide yer alan ve farklı anlamlar taşıyan tarh ve tahakkuka yönelik olarak da terminolojiye riayetsizlik yapıldığında, uyuşmazlıklar doğabilecektir[5434].

Nitekim doktrinde de her türlü düzeltme için bir süre öngörüldüğü belirtilmiş ve bu süre, *vergi hatalarının tahakkuk zamanaşımı* olarak ifade edilmiştir[5435]. Yine doktrinde vergi hukukunda zamanaşımı izah edilirken, vergi idaresinin vergi alacağını isteme yetkisini sınırlandıran hususlardan birisinin kanunların belirlediği süreler içerisinde verginin tahakkuk ettirilmemesi olduğu; diğerinin de verginin tahsil edilmemesi olduğu ifade edilmiştir[5436]. Ayrıca vergi alacağı hakkında zamanaşımından söz edebilmek için tarhiyatın yapılmasının yeterli olmadığı ve tebliğin de gerçekleşmesi gerektiğinden dolayı, doktrinde tahakkuk zamanaşımı kavramının kullanıldığı belirtilmektedir[5437]. Zira beyannameye dayanan tarh usulünde tarh işlemiyle birlikte, verginin ödenmesi gereken hâl şeklindeki hukukî etkiyi bahşeden tahakkuk da bitişik olarak ortaya çıkmaktadır. Başka ifadeyle beyannameye dayanan tarh usulünde tahakkuk, tarh ile birlikte doğarak, tahakkukun tarhiyata kazandırdığı hukukî işlevler hemen kazanılmaktadır. Dolayısıyla beyannameye dayanan tarh usulünde tarh zamanaşımı demek, aynı zamanda tahakkuk zamanaşımı anlamını da taşımaktadır.

Ancak tarh işleminin, tahakkuk hukukî etkisine hemen kavuşamadığı tarh usullerinde ise tarh zamanaşımı ile tahakkuk zamanaşımının aynı anlamı ihtiva etmediği düşünülmektedir. Çünkü zamanaşımının dolması ile birlikte vergi idaresinin vergiyi tarh ve tebliğ yetkisi sona ermektedir; bu suretle vergi alacağı kendiliğinden ortadan kalktığından dolayı, mükellef de vergi borcundan kurtulmaktadır. Vergi alacağı ortadan kalktığı için de vergilendirme işlemi yapılamamaktadır[5438]. Yani vergi alacağı, bu süre dolduktan sonra, tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirilemeyecektir[5439]. Dolayısıyla tarh zamanaşımının dolmasıyla mükellefe ihbarname ya da ödeme emri

[5434] Erçin, **op. cit.,** s. 33.
[5435] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 117.
[5436] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 143-144.
[5437] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 349.
[5438] Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** s. 144-145, 147.
[5439] Zorlu, **op. cit.,** s. 85.

tebliği yapılamamaktadır[5440]. Bu bağlamda verginin tahakkuk etmesi, vergi hukukunda belli bir süre ile sınırlandırılmış olup kanunlarında belli edilen bu süre içerisinde vergi borcu tahakkuk ettirilmezse, o borcun artık kalkması gerekecektir[5441]. Bu anlamda Vergi Usul Kanunu'nun madde 114/1 hükmündeki zamanaşımının vergi hukuku açısından ve spesifik olarak vergilendirme işlemleri temelinde, *idarî işlem tesis etme yasağı* getirdiği söylenebilir. Zira vergilendirme yetkisi ortadan kalktığından, her şeyden önce yetki yönünden hukuka aykırı; yetkisiz bir idarî işlem tesis edilmiş olacaktır.

Vergi Usul Kanunu'nun madde 114/1 hükmünde zamanaşımını başlatan husus sadece tarha özgülenmemiş olup tarh ile birlikte vergi tebliği de şart koşulmuştur. Tarh zamanaşımı süresinde tarh edilip mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler de zamanaşımına uğramaktadır[5442]. Tarh zamanaşımı ile tarh işleminin tebliği de yapılamadığından, mükellefe hesaplanan vergi miktarının bildiriminin de bu zamanaşımı suretiyle kanunla belirlenen bir süre ile sınırlandırıldığı belirtilmektedir[5443].

Bu sebeplerle doktrinde, tarh zamanaşımı ve tahakkuk zamanaşımı şeklindeki zamanaşımına yönelik nitelendirmelerin tarh işleminin zamanaşımına uğradığı anı tam yansıtmamasından dolayı, bu zamanaşımının *tebliğ zamanaşımı* olarak ifade edildiği de görülmektedir[5444]. Zira ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tesis edilen tarhiyatlar özelinde düşünüldüğünde, tarh işleminden sonra tebliğ işleminin yapılmasından dolayı, vergi alacağının zamanaşımının tebliğe bağlanmış olduğunun söylenebileceği ileri sürülmektedir[5445].

Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nun madde 114/1 hükmüne göre, vergi alacağının doğduğu; yani vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği[5446] takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak 5 yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler

[5440] Öncel et. al., **op. cit.,** 148.
[5441] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 84.
[5442] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 147.
[5443] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 113.
[5444] Şenyüz, **Tebliğ Zamanaşımı,** s. 23.
[5445] Taşdelen, **op. cit.,** s. 305.
[5446] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 153.

zamanaşımına uğramaktadır. Bu bağlamda Vergi Usul Kanunu'nun 20. maddesi uyarınca sadece vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak miktar itibariyle tespit eden bir idarî işlemin tesis edilmiş olması ve ancak tebliğ edilmemiş olması hâlinde de zamanaşımı işlemeye devam edecektir[5447]. Nitekim Bölge İdare Mahkemesinin bir kararında vergi alacağının doğduğu takvim yılı olan 2010 yılını takip eden yılın başından başlayarak en son 31.12.2015 tarihine kadar usule uygun şekilde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen dava konusu ihbarnamelerin içeriği vergi ve cezaların, davacının haberdar olduğu 06.05.2016 tarihi itibarıyla zamanaşımına uğradığı belirtilmiştir[5448].

Tarh zamanaşımı tarh edilen vergilerin belli bir zaman içinde tebliğ edilmesini gerekli kılmaktadır[5449]. Dolayısıyla zamanaşımı, ikmalen ve re'sen bir verginin tarh edilmesi ile birlikte ihbarnamenin tebliğini de engellediğinden dolayı[5450]; tarh zamanaşımı içinde tarhiyatın ve tebliğinin tamamlanmış olduğu ve verginin tahakkuk etmiş olması şartının aranmayacağı ifade edilmektedir[5451]. Ancak her şeyden önce tebliğ hususu, Vergi Usul Kanunu'nda tarh işlemi ile birlikte değil; Kanun'un 22. maddesindeki tahakkuk tanımında yer almakta ve dolayısıyla vergilendirme sürecinde tarh işlemine değil; tahakkuka ilişkin olarak anlamı olan bir hukukî sistemle kurala bağlanmıştır.

Nitekim doktrinde tarh zamanaşımının verginin tahakkuk ettirilmemesi hâlinde söz konusu olan bir zamanaşımı olduğu ileri sürülmektedir[5452]. Yine Vergi Usul Kanunu'nun madde 114/1 hükmünde düzenlenen zamanaşımının, aslında tahakkuk ettirilemeyecek bir vergi alacağını ortaya çıkardığı ifade edilmektedir[5453].

İkmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri için tarh zamanaşımı ifadesi kullanıldığı takdirde, tebliğ esasına tabi kılınan bu usuller açısından sadece vergi

---

[5447] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 27.
[5448] **Bkz.:** Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 16.06.2017 Tarihli ve E. 2017/362, K. 2017/1026 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/gaziantep-bim1-vdd-e-2017-362-k-2017-1026-t-16-6-2017, 01.02.2021.
[5449] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 222.
[5450] Arslan, **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** s. 146-147.
[5451] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 113.
[5452] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 153-154.
[5453] Zorlu, **op. cit.,** s. 85.

alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve oranlar üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak miktar itibariyle tespit eden bir idarî işlemin tesis edilmiş olmasının zamanaşımını ortadan kaldırdığı şeklinde yanlış bir hukukî tespite varılmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesine göre ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde tahakkuk, tıpkı Kanun'un madde 114/1 hükmündeki gibi aynı iki şarta tabi kılınmıştır. Dolayısıyla Vergi Usul Hukuku'nda hem tahakkukun gerçekleşmesi hem de verginin zamanaşımına uğraması için tarh işleminin tesis edilmiş olması ve bunun tebliğ edilmesi gerekmektedir. Sadece tahakkuk açısından zamanaşımına göre, tahakkuku ihbar eden ve tahakkuka çağıran bir süre bulunmakta olup bu çağrıyı reddeden mükellefin dava açmak suretiyle tahakkuku ertelemesi ya da hiç gerçekleşmemesini sağlaması mümkündür.

Yukarıda yer verilen açıklamalar temelinde varılmak istenen sonuç şudur ki, Vergi Usul Kanunu'nun madde 114/1 hükmündeki zamanaşımı, tarhın değil; tahakkukun asgarî şartlarını içermekte olduğundan, vergi hukukundaki tüm tarh usulleri açısından tahakkuk zamanaşımı kavramının kullanılması daha doğru olacaktır.

7.6.2. Gümrük Hukuku'nda Verginin Geniş Anlamda Kesinleşmesi

Gümrük Hukuku bağlamında durum değerlendirildiğinde, Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi ile gümrük vergilerinde, *geri vermede/kaldırmada zamanaşımı* olarak da ifade edilen[5454] tahakkuk zamanaşımı düzenlenmektedir[5455]. Gümrük Kanunu'nun madde 211/1 hükmünde kanunen ödenmemeleri gerektiği hâlde ödenmiş olduğu belirlenen gümrük vergilerinin geri verileceği ve kanunen tahakkuk ettirilmemeleri gerektiği hâlde tahakkuk ettirilen gümrük vergilerinin kaldırılacağı belirtilmiştir. Yine Gümrük Kanunu'nun madde 211/2 hükmünde kanunen ödenmemeleri gereken gümrük vergilerinin, söz konusu vergilerin yükümlüye tebliğ edilmesi ve ilgilinin 3 yıl içinde gümrük idaresine başvurusu üzerine geri verileceği veya kaldırılacağı; kontroller sonucunda da geri verme veya kaldırma hâllerinden

[5454] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 513.
[5455] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 90; Selen, **op. cit.,** s. 249; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 88.

birinin tespiti durumunda, aynı süre içinde geri verme veya kaldırma işleminin doğrudan yapılacağı kurala bağlanmıştır.

Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca, gümrük vergilerinin kaldırılması ya da verilmesinin talebi için, gümrük beyanına ihtirazî kayıt konulması bir zorunluluk arz etmemekte olup bu taleple yapılan başvurunun reddedilmesi hâlinde yine Gümrük Kanunu'nun 242. maddesindeki idarî itiraza başvurulması mümkündür. Bu itirazın sonucuna göre de bu gümrük vergisi uyuşmazlığı hakkında dava açılabilmektedir[5456]. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 211. maddesi uyarınca açık hatanın varlığında, beyanname verildikten ve vergiler ödendikten sonra, itiraz etme ve dava açma süresi geçirildikten sonraki 3 yıl içinde, gümrük idaresine geri verme talebinde bulunulabilmekte olup bu talebin reddinin vergi mahkemesinde dava konusu edilmesi mümkündür[5457].

Gümrük Kanunu'nda tahakkuk zamanaşımı süresi, Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen tahakkuk zamanaşımı süresinden farklıdır. Zira Gümrük Kanunu'nda bu düzeltme yoluyla tahakkuk usulünün gerçekleşebileceği süre, Vergi Usul Kanunu'na tabi vergilerden daha kısa bir süreye tabi tutulmuştur. Bu kapsamda gümrük idaresi kendiliğinden yapacağı vergi kaldırma ya da verme işlemleri veya mükellefin verginin kaldırılması ya da verilmesi yönünde yapacağı başvuru süresi 3 yıldır[5458]. Mükelleflerin gümrük vergilerine ilişkin olarak geri verme ya da kaldırma taleplerini vergilerin kendilerine tebliğinden itibaren 3 yıl içerisinde istemeleri gerekmektedir[5459]. Bu bağlamda gümrük vergilerinde tahakkuk zamanaşımı *genel süre (üç yıllık zamanaşımı süresi)* olan[5460] 3 yıl ile sınırlandırılmıştır[5461].

[5456] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 792.
[5457] Selen, **op. cit.,** s. 311.
[5458] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 451.
[5459] Selen, **op. cit.,** s. 249.
[5460] Gümrük Hukuku'nda zamanaşımı kapsamında, bir yıllık zamanaşımı süresi, 20 ve 45 günlük süreler, 30 günlük süre olmak üzere, ayrıca özel süreler de hükme bağlanmıştır. **Bkz.:** Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 513-515.
[5461] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 90; Selen, **op. cit.,** s. 249; Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 88.

7.6.3. Kamu İcra Hukukunda Verginin Geniş Anlamda Kesinleşmesi

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17. maddesi uyarınca tesis edilen ihtiyatî tahakkuka karşı, ihtiyatî hacizle birlikte 15 gün içerisinde vergi mahkemesinde dava açılması mümkün olup bu süre içerisinde dava açılmadığında ya da dava açılarak ihtiyatî tahakkukun hukuka uygunluğuna ilişkin bir kesin hükme ulaşıldığında, ihtiyatî tahakkuka esas olan vergi kesinleşecektir; ancak bu kesinleşme dar anlamdadır.

Nitekim, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesi ihtiyatî tahakkukta düşülen hataların düzeltilmesi için getirilmiştir[5462]. Mezkûr maddede idarî ve malî usul çerçevesinde ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi kurala bağlanmıştır. Bu anlamda ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesine ilişkin bir uyuşmazlık çözümlenmediği sürece, vergi geniş anlamda kesinleşmiş olmayacaktır.

7.7. Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleştiği Hâller

Verginin kesinleşmesinin tahakkuku içinde barındıran ve dolayısıyla tahakkuktan sonraki bir hukukî aşamayı ifade ettiği ve tahakkukun, verginin kesinleşmesindeki sürecin bir parçasını oluşturmakta olduğu belirtilmektedir[5463]. Yine vergi tarhında, tahakkuk fişinin kesinleşmemesi hâlinde verginin de kesinleşmiş olmayacağı;[5464] verginin kesinlik kazanmasının, tahakkuk etmesinden sonra gerçekleştiği ifade edilmektedir[5465]. Kanaatimizce yer verilen bu hukukî durumlar, verginin tahakkukunun verginin kesinleşmesine sebep olduğu ve daha önce gerçekleştiği hâllere özgüdür. Sadece bazı hâllerde verginin tahakkuku, verginin kesinleşmesinin hukukî sebebini oluşturmaktadır.

[5462] Şimşek, **op. cit.,** s. 156.
[5463] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 210.
[5464] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 139.
[5465] Turhan, **op. cit.,** s. 89.

Nitekim bazı hâllerde ise vergi kesinleştiği için tahakkuk etmektedir[5466]. Bu hâllerde ise verginin tahakkukunun hukukî sebebini, verginin kesinleşmesi oluşturmaktadır ve verginin kesinleşmesi, daha önce gerçekleşmektedir.

Dolayısıyla verginin kesinleşmesi ve tahakkukunun farklı hukukî durumlar olmasının yanı sıra, kanaatimizce verginin kesinleşmesi ve tahakkuku da hiçbir durumda aynı anda[5467], birlikte[5468] ***ortaya çıkmamaktadır.*** Öncelikle belirtmek gerekir ki, vergilendirme sürecine ilişkin idarî işlemlerin tamamlanması, her zaman verginin kesinleşmesi sonucunu doğurmayabilir. Dolayısıyla bazı hâllerde vergi tahakkuk etse dahi kesinleşmeyebilir ve bazı hâllerde vergi, kesinleştikten sonra tahakkuk etmektedir[5469]. Bu anlamda verginin tahakkuku ve kesinleşmesi arasında, iki yönlü bir hukukî etki oluştuğu düşünülmektedir. Bu hukukî etki bazen verginin kesinleşmesinin tahakkuka sebep olması bazen de verginin tahakkukunun kesinleşmesine sebep olması şeklinde tezahür etmektedir.

Bu anlamda verginin kesinleşmesi ve tahakkukunda, birlikte gerçekleşme değil de verginin tahakkuk etmiş olmasına bağlı olarak tahakkukla art arta verginin kesinleştiği ya da verginin kesinleşmesine bağlı olarak kesinleşmeyle art arda verginin tahakkuk ettiği hâllerin bulunduğu belirtilebilir[5470].

Çalışmanın bu kısmında da Vergi Usul Hukuku, Gümrük Hukuku ve Kamu İcra Hukuku yönlerinden, verginin kesinleşmesi ve tahakkukunun birlikte gerçekleştiği durumlar açıklanmaya çalışılacaktır.

7.7.1. Vergi Usul Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleştiği Hâller

[5466] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143.
[5467] Verginin tahakkuku ve kesinleşmesinin aynı anda olduğunu belirten görüşler için **bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 302; Kırbaş, **op. cit.,** s. 122.
[5468] Verginin tahakkuku ve kesinleşmesinin birlikte olduğunu belirten görüşler için **bkz.:** Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 302.
[5469] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 123-124.
[5470] Bu kapsamda 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7256 Sayılı Kanun Genel Tebliği'nde de vergi alacağının tahakkuku ile kesinleşmesinin genellikle *aynı zamanlarda* gerçekleştiği belirtilerek, birbirine yakın olan iki zamanın vurgulandığı düşünülmektedir.

Vergi Usul Hukuku'nda, verginin kesinleşmesi ve tahakkukunun birlikte olmasa da art arda gerçekleştiği birtakım durumlar mevcut olup bunlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilecektir.

7.7.1.1. Beyana Dayanan Tahakkuk Usulünün Uygulandığı Hâller

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Tahakkuk Fişi Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir. Beyana dayanan tahakkuk usulünde dava açamama kuralının iki istisnası bulunmaktadır[5471] ve bu istisnalar bağlamında ayrı ayrı açıklama yapılması tercih edilmiştir. Çalışmada, *beyannamelerin ihtirazî kayıtla verilmediği hâller* ile *beyannamelerde vergi hatasının bulunmadığı hâller* ele alınacaktır. Zira beyana dayanan tahakkuk usulü açısından ihtirazî kayıtla verilen beyannameler ve dahi vergi hataları içeren beyannameler, Devlet ile mükellef arasındaki vergi alacağı-borcu temelindeki vergi ilişkisine, ***istisnaî*** ya da ***arızî*** bir nitelik kazandırmaktadır.

7.7.1.1.1. Beyannamelerin İhtirazî Kayıtla Verilmediği Hâller

Beyannameye dayanan tarh usulünde tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile verginin kesinleşmesinden dolayı tahakkuk da etmiş olduğu; bu bağlamda bu tarh usulünde, istisnalar hariç olmak üzere verginin tahakkukunun, verginin kesinleşmesini ifade ettiği ileri sürülmektedir[5472].

Nitekim tekrar yer verme ihtiyacı bulunmaktadır ki, Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmü uyarınca, beyan edilen matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergiler hakkında kural olarak mükelleflerin dava açmama ilkesi şeklinde yasama kısıntısı mevcuttur. Ayrıca asıl veya esas olan, matrah tespitinin beyan usulü olduğu beyana dayanan tahakkuk usulü ile ortaya çıkan vergilendirme sürecinin

[5471] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 378; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112-113; Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 26; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 267; Kırbaş, **op. cit.,** s. 108; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 127; Öncel et. al., **op. cit.,** 104; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123, Dipnot 53; Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 171; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189.
[5472] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 127.

ihtilafsız gerçekleşmesidir. Vergi Usul Kanunu'nun 25. maddesi uyarınca, vergi miktarı ile somut bağlantı kurulan mükellefin bu vergi borcuna ilişkin herhangi bir uyuşmazlık iradesi göstermeksizin ödevini yerine getirmek suretiyle vergi borcunu ödemesi, *tahakkuk fişinin kesinliği* şeklindeki hukukî bir sonuçla kurala bağlanmıştır.

Sadece mezkûr kanunî düzenlemelerden hareket edildiğinde, tarh işleminin tekemmülü ile birlikte vergi alacağı tahakkuk etmektedir[5473]. Mükelleflerin tarh işlemine karşı dava açma haklarının bulunmamasından dolayı[5474], tarh işlemi tamamlanmasıyla; yani tahakkuk ettirilmesiyle kesinleşmektedir[5475]. Kural olarak uyuşmazlık konusu olma imkânını, idarî olarak verginin kesinleşmesi sebebiyle kaybeden bu tarhın hukukî etkisi olan tahakkuk da verginin idarî olarak kesinleşmesine bağlı olarak kesin nitelik taşımaktadır.

Ancak beyannameye dayanan tarh usulünde beyannameye konulan ihtirazî kayıt, dava açamama kuralının istisnası olarak kurala bağlanmıştır[5476]. Bu kapsamda beyanname verilmek suretiyle tarh edilen vergilerin hem tahakkuk ettiği hem de kesinleştiği belirtilmektedir[5477]. Bu anlamda beyannameye dayanan tarh usulünde, verginin tahakkuku, istisnalar dışında, verginin kesinleşmesini ifade etmekte ise de ihtirazî kayıtla verilen beyannamelere dayanılarak yapılan tarhiyata karşı açılacak davalar bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır[5478]. Dolayısıyla ihtirazî kayıtla verilen beyannameler, tahakkuka engel teşkil etmemekle birlikte[5479]; verginin yargısal olarak kesinleşmesini engellemektedir.

Beyana dayalı tahakkuk usulü açısından ihtirazî kaydın varlığına bahşedilen dava açma hakkı dolayısıyla, ihtirazî kayıt konulan beyannamelerde ya da ihtirazî

[5473] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[5474] Burada herhangi bir vergi hatasının da bulunmadığı bir hâlin ele alındığının söylenmesi gerekmektedir.
[5475] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**
[5476] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 378; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112-113; Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 26; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 267; Kırbaş, **op. cit.,** s. 108; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 127; Öncel et. al., **op. cit.,** 104; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123, Dipnot 53; Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 171; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189.
[5477] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 302; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132.
[5478] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143.
[5479] Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177.

kayıtla verilen beyannamelerde ise *verginin yargısal bir kesinliğinden söz edilememektedir*. Bu kapsamda örneğin, 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7256 Sayılı Kanun Genel Tebliği'nde beyanname ile beyan edilen vergilerin beyan edildiği tarihte kural olarak kesinleştiği; ancak *ihtirazî kayıtla verilen beyannameler* üzerine tahakkuk eden vergilerin dava konusu yapılması hâlinde bu vergilerin kesinleşmemiş alacak niteliğinde olduğu belirtilmiştir. Zira verginin tahakkuk etmekle birlikte yargısal anlamda kesinleşmesi, belli bir süre ile "ihtirazî kayıt" müessesesinden dolayı sağlanamamaktadır.

Sonuç olarak Vergi Usul Hukuku'nda ihtirazî kayıtla verilmeyen beyannamelerde, tarha bitişik olarak vergi tahakkuk ettirilmektedir. Ayrıca verginin yargısal olarak kesinleşmesi de söz konusu olduğundan dolayı, bu bağlı olarak tahakkuk ayrıca kesin bir nitelik de kazanmaktadır. Çünkü bu durumlarda ihtirazî kayda bağlı kılınmış olan dava açma hakkı da elde edilememektedir.

7.7.1.1.2. Beyannamelerde Vergi Hatasının Bulunmadığı Hâller

Vergi Usul Kanunu'nun birinci kitap *(Vergilendirme)*, altıncı kısım *(Vergi Alacağının Kalkması)* ve üçüncü bölümünde düzenlenen *vergi hatalarını düzeltme ve reddiya*ta ilişkin hükümler dairesinde *vergi hatalarını düzeltme müessesesi* öngörülmüştür. Bu başlıkta bu müesseseye zaten başvurulabilecek bir hukukî sebebin olmadığı hâller ele alındığından dolayı, mükerrer açıklamaların önüne geçilebilmesi için, bu müesseseye ilişkin açıklamalar, çalışmanın devamında verginin kesinleşmesi ve tahakkukun birlikte gerçekleşmediği hâller kısmında detaylı bir şekilde anlatılmaya çalışılacaktır.

Bir beyannamede ileri sürülebilecek bir vergi hatasının mevcut olmadığı; detaylandırıldığında, beyannamedeki vergiye ilişkin hesapların ve vergilendirmedeki hususların hukuka uygun olduğu ve dolayısıyla haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınmasının söz konusu olmadığı beyannameler, vergi hatasının bulunmadığı beyannameler olarak tanımlanabilir.

Beyannameye dayanan tarh usulünde, verginin tahakkuku, istisnalar dışında, verginin kesinleşmesini ifade etmekle birlikte; vergi hataları içeren tarhiyata karşı

açılacak davalar bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır[5480]. Nitekim beyannameye dayanan tarh usulünde vergi hatası, dava açmama kuralının istisnası olarak kurala bağlanmıştır[5481]. Bu bağlamada kural olarak vergi hatası yapılmış ise verginin tahsil edilebilmesi için bu hatanın da düzeltilmesi gerekmektedir[5482].

Bu sebeplerle, tıpkı ihtirazî kayıtla verilmeyen beyannamelerde olduğu gibi, Vergi Usul Hukuku'nda vergi hatası bulunmayan beyannameler üzerinden tarhiyat yapılmakla birlikte, tahakkuk da etmektedir. Ayrıca dava açma hakkının istisnası[5483] bulunmadığından dolayı vergi, yargısal olarak da kesinleşmektedir. Verginin tahakkuku, ayrıca yargısal kesinleşmeye bağlı olarak da kesin nitelik kazanmaktadır.

Ayrıca vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesinin, verginin kesinleşmesi açısından vergi hukukuna özgü olarak bir kesinleşme tasnifinin yapılmasını gerekli kıldığı ve bu bağlamda verginin dar anlamda kesinleşmesi ve verginin geniş anlamda kesinleşmesi şeklindeki bir tasnifi ortaya çıkardığı daha önce belirtilmiştir. Bu açıklamalar ışığında, bu başlık altında incelenen vergi hatasının bulunmadığı beyannameler, aynı zamanda verginin hem dar anlamda ve hem de geniş anlamda kesinleşmesinin de birlikte gerçekleştiği durumu oluşturmaktadır.

7.7.1.2. İkmalen, Re'sen ve Verginin İdarece Tarh Usullerinin Uygulandığı Hâller

Vergi Usul Kanunu uyarınca ikmalen, re'sen ve verginin idarece tarh usullerinde tarh işlemine karşı dava açma hakkı tanınmıştır[5484]. Bu anlamda dava açma hakkına bağlı olarak bu usullerde tarhın tahakkuk ettirilmesi, en azından bir süre için ertelenebilmektedir[5485]. Tarha bitişik olmayan ve tebliğ yoluyla tahakkuk usulü ile

---

[5480] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 127.
[5481] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 378; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112-113; Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 26; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 267; Kırbaş, **op. cit.,** s. 108; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 127; Öncel et. al., **op. cit.,** 104; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123, Dipnot 53; Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 171; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189.
[5482] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132.
[5483] Burada herhangi bir ihtirazî kaydın da beyannameye konulmadığı bir hâlin ele alındığının söylenmesi gerekmektedir.
[5484] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 80-81.
[5485] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 244; Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 95; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 898; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87,

tahakkuk ettirilen bu vergiler açısından verginin kesinleşmesi ve tahakkukunun birlikte olmasa da art arda gerçekleştiği hâller, *dava açma süresi içerisinde dava açılmadığı hâller* ve *mükellefin aleyhine karar verilen bir vergi davasında kanun yollarına başvuru hakkının olmadığı hâller* çerçevesinde ele alınacaktır.

7.7.1.2.1. Dava Açma Süresi İçerisinde Dava Açılmadığı Hâller

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Vergi Usul Hukuku'nda Vergi Borcunun Mükellef Tarafından Kabul Edildiği Hâllerde Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Tarh işleme karşı, bu işlemin tebliğinden itibaren başlayan 30 günlük dava açma süresinde dava açılmaması hâlinde verginin tahakkuku ile kesinleşmesinin bir arada gerçekleşmekte olduğu belirtilmektedir[5486]. Vergi borcu hakkında yargı yoluna başvurmama, verginin tahakkuku ve kesinleşmesinin hukukî sebeplerinden birisi olarak karşımıza çıkmaktadır[5487]. Bir verginin mükellefe tebliğinden sonra dava açma süresi içerisinde dava açılmaması hâlinde, vergi borcunun kendiliğinden tahakkuk ettiği belirtilmektedir[5488]. Bu anlamda tebliğ yapılan hâllerde tahakkuk tarihi, tebliğ tarihinden itibaren dava açma süresinin bittiği tarih[5489] olup dava açılmaksızın dava açma süresinin geçirilmesi verginin tahakkuk etmesine sebep olmaktadır[5490]**.** Başka bir ifadeyle tebliğ ya da tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı tarihi izleyen 30 gün olan dava açma süresinin sonunda vergi tahakkuk etmektedir[5491]. Dolayısıyla bu durumdaki vergi tahakkuku dava açılmadan geçirilen 30. günün bittiği tarihte gerçekleşmektedir[5492]. Bu durumda ***yargı yolundan vazgeçilen vergilerin söz konusu olduğu belirtilebilir.***

175-176; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143; Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 208.

[5486] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

[5487] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 95.

[5488] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 96, 112. **Ayrıca bkz.:** Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 87.

[5489] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 61.

[5490] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143.

[5491] Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 141.

[5492] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 94, Öner, **Vergi Hukuku,** s. 134.

Bunun dışında kanunî süresi içinde dava açılmamış olması hâlinde[5493], dava açma süresinin sona ermesi hâlinde[5494] verginin kesinleşmesi şeklindeki sonuç ortaya çıkmaktadır. Bu anlamda Vergi Usul Hukuku'nda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usullerinde tarh edilen verginin mükellefe tebliğinden itibaren 30 gün içinde[5495] dava açılmaması hâlinde vergi tahakkuk etmekte ve ayrıca kesinleşmektedir[5496]. Nitekim 30 günlük dava açma süresi geçirildiğinde vergi borcu hakkında hukuken kullanılabilecek herhangi bir yargısal başvuru imkânı kalmadığından dolayı, tahakkuk eden vergi kesinleşmiş de olmaktadır[5497]. Dolayısıyla ihbarnamenin tebliğinden itibaren 30 günlük dava açma süresi içerisinde dava açılmamış olması, dava açma süresinin bitiminde verginin aynı zamanda tahakkuk etmesine ve kesinleşmesine sebep olmaktadır[5498].

Vergi davasının dava açma süresi içerisinde açılmadığı bu hâllerde, 30. günün sonunda gerçekleşen tahakkuk, tarha bitişik olmayan ve ***ertelenen, ötelenen, durdurulan, engellenen tahakkukun gerçekleşmesidir.*** Ancak burada belirtmek gerekir ki, vergi idarî olarak kesinleşmiş olduğundan dolayı, tahakkuk etmektedir. Yani önce vergi idarî olarak kesinleşmekte ve ardından kesin nitelikli tahakkuk hukukî varlık kazanmaktadır.

7.7.1.2.2. Mükellefin Aleyhine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvuru Hakkının Olmadığı Hâller

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Vergi Usul Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

[5493] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121-122.
[5494] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132.
[5495] Bu süre, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun yürürlüğe girmesinden önce 30 gün değil; Vergi Usul Kanunu'nun 379. maddesine göre itiraz temelinde 1 ay olarak belirlenmiştir.
[5496] Kumrulu, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler,** s. 242; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 134; Tuncer, **Kamu Maliyesi,** s. 199; Tuncer, **Vergi Uygulamaları,** s. 28.
[5497] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 116.
[5498] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 625.

Çalışmada daha önce değinildiği üzere, 6545 sayılı Kanun ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda, alt derece mahkemesi kararına karşı kanun yoluna başvurulamaması, emredici bir hukuk kuralından kaynaklanabilmektedir.

Doktrinde bu durum, *verildiği anda kesinleşen kararlar-olağan kanun yoluna başvurulamayan kararlar* şeklinde ifade edilmiştir[5499]. Bu hâllerde ise verginin yargısal olarak kesinleşmesi ve buna bağlı olarak tahakkuk ardı ardına gerçekleşmektedir.

7.7.1.2.2.1. İstinafa Başvuru Hakkının Olmadığı Bir Vergi Davasında Mükellefin Aleyhine Karar Verildiği Hâller

İdarî Yargılama Usulü Kanunu uyarınca, birtakım kararlar vardır ki bunlar, *istinaf başvurusuna konu edilemeyecek kararlar*[5500] ya da *aleyhine istinaf kanun yoluna başvurulamayacak kararlar*[5501] olmaktadır. Nitekim İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 45/1 hükmünde istinaf kanun yoluna başvuru için bir hukukî şart kurala bağlanmış olup dava konusu 9.000 Türk Lirasının altında olan davalarda vergi mahkemesi kararı aleyhine istinafa başvurulamayacaktır. Dolayısıyla aynı dava için temyiz kanun yoluna başvuru imkânı da bulunmamaktadır.

Mahkemenin nihaî kararına karşı kanun yolunun öngörülmediği hâllerde, verilen bu nihaî karar, kesin hüküm niteliğindedir[5502]. Dolayısıyla İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 45/1 hükmü uyarınca, konusu 9.000 Türk Lirasını geçmeyen davalarda, vergi mahkemesinin verdiği nihaî karar kesin hüküm olduğundan dolayı[5503], bu mahkemenin davayı reddetmesi; yani mükellefi haksız bulması hâlinde kararın tebliği üzerine verginin hem tahakkuk edeceği hem de kesinleşeceği belirtilmektedir[5504]. Kanaatimizce burada, öncelikle verginin yargısal

[5499] Kaşıkçı, **op. cit.,** s. 95-96.
[5500] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 964.
[5501] İmran Semiz, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2021, s. 183.
[5502] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 843.
[5503] **Ayrıca bkz.:** Kaşıkçı, **op. cit.,** s. 91.
[5504] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 303.

olarak kesinleşmesi söz konusudur. Ve ardından bu yargısal kesinlik, uyuşmazlık konusu tarh işlemini hukuk düzeninde tartışılır olmaktan çıkardığı için, kaçınılmaz bir şekilde verginin tahakkukunu doğuracaktır.

Vergi mahkemesinin mükellefin aleyhine karar verdiği hâllerde, tarh işleminin hukuka uygunluğuna hükmedilmiş olmaktadır ve kararın ilgiliye tebliğ edilmesi ile vergi tahakkuk etmiş olur[5505]. Dolayısıyla vergi mahkemesince idare lehine alınan bu karara karşı, istinaf kanun yoluna başvuru yapmanın mümkün olmadığı hâllerde, bu kararın alınmasıyla vergi yargısal olarak kesinleşmektedir; yargısal olarak kesinleşen bu kararın ilgiliye tebliği ile vergi tahakkuk etmektedir ve verginin yargısal olarak kesinleşmesi, tahakkukunun da kesin nitelikli olmasını sağlamaktadır.

7.7.1.2.2.2. Temyiz Kanun Yoluna Başvuru Hakkının Olmadığı Bir Vergi Davasında Mükellefin Aleyhine Karar Verildiği Hâller

İdarî Yargılama Usulü Kanunu uyarınca, birtakım kararlar vardır ki bunlar, *temyiz başvurusuna konu edilemeyecek kararlar*[5506] olmaktadır. İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan değişiklikler[5507] sonrasında, mezkûr Kanun'un *temyiz*in düzenlendiği madde 46/1-b hükmünde temyiz kanun yoluna başvuru için hukukî bir şart kurala bağlanmış olup ancak dava konusu 100.000 Türk Lirasını[5508] aşan vergi davaları, tam yargı davaları ve idarî işlemler hakkında açılan davalar hakkında temyiz kanun yoluna başvurulabileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla güncel durumda konusu 261.000 Türk Lirasının altında olan davalarda bölge idare mahkemesi kararları aleyhine temyiz kanun yoluna başvurulamayacaktır. Bu durumda istinaf

[5505] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 62.
[5506] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 964.
[5507] Akın, **6545 Sayılı Kanun Değişiklikleri Sonrasında Vergi Yargısı,** s. 189-191.
[5508] İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun ek madde 1 hükmüne göre, Kanun'da öngörülen parasal sınırlar, her takvim yılı başından geçerli olmak üzere, önceki yılda uygulanan parasal sınırların, o yıl için Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 298. maddesi hükümleri uyarınca Hazine ve Maliye Bakanlığınca her yıl tespit ve ilan edilen yeniden değerleme oranında artırılması suretiyle uygulanır ve bu şekilde belirlenen sınırların bin Türk Lirasını aşmayan kısımları dikkate alınmaz. Bu kapsamda yeniden değerleme oranının 2021 yılı için %36,20 (otuz altı virgül yirmi) olarak tespit edildiği 533 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği yayımlanmıştır. Bu bağlamda 2022 yılı için, konusu 261.000 Türk Lirasının altında olan vergi davaları hakkında temyiz kanun yoluna başvurulamayacaktır.

mahkemesinin konusu belirlenen tutarı aşan vergi davaları hakkındaki kararları, kesin karar olup temyiz edilmeleri mümkün değildir[5509].

Bu başlık altında kesinleşme ve tahakkukun birlikte gerçekleştiği durumlar incelenmekte olduğundan dolayı; bölge idare mahkemesi tarafından istinaf denetimine tabi tutulan vergi mahkemesi kararı ile mükellefin kısmen ya da tamamen lehine hükmedildiği hâllerin söz konusu olduğu belirtilmektedir. Bu anlamda bu başlık açısından istinaf aşamasında, mutlaka henüz tahakkuk etmemiş tarh işlemlerinin yargısal denetimi yapılıyor olmaktadır. Aksi hâlde zaten vergi mahkemesi kararıyla tahakkuk ettirilmiş bir vergiden söz edilmekte olduğu için, kanun yollarına başvuru imkânı varsa tahakkuk, verginin yargısal olarak kesinleşmesine bağlı olarak gerçekleşmeyecek olup vergi yönünden bu iki hukukî durum birbirinden farklı zamanlarda ortaya çıkacaktır.

Bu kapsamda vergi mahkemesi tarafından mükellefin kısmen veya tamamen haklı bulunması sebebiyle, kısmen veya tamamen tahakkuk etmeyen bu vergi uyuşmazlığında, istinaf kanun yolunda yapılan denetim üzerine bölge idare mahkemesi tarafından, daha önce haklı bulunmuş mükellef haksız bulunabilir. Başka bir ifadeyle, vergi mahkemesi kararıyla hukuka aykırılığına hükmedilen tarh işleminin, bölge idare mahkemesi kararıyla hukuka uygunluğuna da hükmedilmesi mümkündür. Bu durumda, bölge idare mahkemesinin kararıyla, vergi idaresinin işlemi haklı bulunduğu ölçüde, daha önceden vergi mahkemesi yargılamasında gerçekleşmemiş verginin tahakkuku gerçekleşecektir.

Burada yine belirtmek gerekir ki, mahkemenin nihaî kararına karşı kanun yolunun öngörülmediği hâllerde, verilen bu nihaî karar, kesin hüküm niteliğindedir[5510]. Yani bu hâllerde vergi mahkemesi kararı, bölge idare mahkemesi tarafından da onanırsa, kesin hüküm oluşacaktır[5511]. İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 46/1-b hükmü uyarınca temyiz edilemeyen davalar söz konusu olduğunda, bölge idare mahkemesinin esas hakkında vermiş olduğu kararın tebliği ile

[5509] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 177.
[5510] Akyılmaz, Sezginer, Kaya, **Türk İdare Hukuku,** s. 843.
[5511] Kaşıkçı, **op. cit.,** s. 91.

verginin tahakkuk etmekle birlikte kesinleşeceği belirtilmektedir[5512]. Ancak bu durum detaylandırıldığında, düşüncemize göre, bölge idare mahkemesinin temyiz kanun yoluna başvuruda bulunmanın mümkün olmadığı bir dava konusu hakkında aldığı kararla vergi öncelikle, yargısal olarak kesinleşmektedir ve bu kararın mükellefe tebliği ile vergi tahakkuk da etmektedir. Verginin yargısal olarak kesinleşmesinden dolayı ayrıca, bu şekilde hukukî varlık kazanan tahakkuk, kesin nitelikli bir tahakkuk olacaktır.

7.7.1.3. Vergilerde Uzlaşıldığı Hâller

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "-Vergi Usul Hukuku'nda- Uzlaşma Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Uzlaşmanın kesinliği, üzerinde uzlaşılan vergi ve vergi cezalar hakkında herhangi bir kanun yoluna başvurulamamasını ifade etmektedir[5513]. Vergide uzlaşmaya varılması hâlinde uzlaşma tutanağının düzenlendiği tarihte verginin kesinleştiği ifade edilmektedir[5514]. Başka bir ifadeyle, uzlaşmanın gerçekleşmesi, verginin kesinleşmesini sağlamaktadır[5515]. Nitekim uzlaşılan sonuç taraflarca kabul edildiğinden dolayı ortada idarî bir uyuşmazlık söz konusu olmadığı için uzlaşma tutanağı, taraflarca uyulması zorunlu olan bir belge niteliği kazanmaktadır[5516].

Dahası uzlaşmaya varılan vergiler hakkında herhangi bir hukukî başvuru imkânı bulunmadığından dolayı, verginin hem tahakkuk ettiği hem de kesinleştiği belirtilmektedir[5517]. Başka ifadeyle *uzlaşma yoluna başvurulması hâlinde* uzlaşılan verginin, uzlaşma tutanağının imzalanmasıyla hem tahakkuk etmekte hem de kesinleşmekte olduğu; çünkü uzlaşılan hususlar hakkında tarafların dava açamayacağı

[5512] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 303.
[5513] S. Ateş Oktar, "Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Değerlendirme", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 107, Yıl: 9, Kasım 2001, ss. 50-52, s. 50.
[5514] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 210.
[5515] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 132.
[5516] Yılmaz Aliefendioğlu, "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", **Danıştay Dergisi,** Sayı: 1, Yıl: 1, 1971, ss. 46-64, s. 58.
[5517] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117, 189. **Ayrıca bkz.:** Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 98; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 134.

ve şikâyette bulunamayacakları belirtilmektedir[5518]. Bu durumda dava açılamama veya herhangi bir mercie şikâyette bulunulamama özelliklerinden dolayı, üzerinde uzlaşılan vergilerin tahakkukunun kesinleşmesini ifade ettiği ileri sürülmektedir[5519].

Nitekim 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7256 Sayılı Kanun Genel Tebliği'nde de ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile kesilen vergi cezalarına ilişkin uzlaşma hükümlerinden yararlanılarak uzlaşılması hâlinde alacağın kesinleşeceği belirtilmiştir.

Uzlaşılan vergilerin ödenmesi hususunda, Vergi Usul Kanunu'nun *ödeme*nin düzenlendiği ek madde 8/1 hükmünde uzlaşma vaki olduğu takdirde, uzlaşma tutanağının vergi ve cezaların ödeme zamanlarından önce ilgiliye tebliğ edilmişse kanunî ödeme zamanlarında; ödeme zamanları kısmen veya tamamen geçtikten sonra tebliğ edilmiş ise ödeme süreleri geçmiş olanların uzlaşma tutanağının tebliğinden itibaren 1 ay içinde ödeneceği kurala bağlanmıştır.

Uzlaşma Yönetmeliği'nin *uzlaşma talebinin incelenmesi ve görüşmelerinin yapılması*nın düzenlendiği 10. maddesinde, yapılan görüşme sonucunda uzlaşma sağlandığı takdirde uzlaşma komisyonunun durumu 3 nüsha olarak düzenlenen tutanakla tespit edeceği, bu tutanağın 3 nüshasının da komisyonun başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanacağı, tutanağın alt kısmında bir yere "Bu tutanağın bir nüshasını uzlaşma komisyonunda ...../..../..... tarihinde aldım." ibaresi ile mükellef veya vekilinin adı ve soyadı yazıldıktan sonra, imzası karşılığında tebliğ edilerek tebliğ işlemi gerçekleştirileceği belirtilmiştir.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği'nin de uzlaşma tutanağının düzenlenmesini kurala bağlayan madde 16/1 hükmünde, belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonunda uzlaşma sağlandığı takdirde durumun, komisyon başkan ve üyeleri ile mükellef veya vekili tarafından imzalanan bir tutanakla tespit edileceği ve tutanağın bir nüshasının ilgiliye derhal verileceği belirtilmiştir.

[5518] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 306.
[5519] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143.

Bu anlamda uzlaşma yoluyla tahakkuk usulünde, kanaatimizce, uzlaşılan vergi borcu hakkında yargısal hiçbir denetim yapılmadığı ve dolayısıyla vergi hukuku bakımından ortaya çıkan hukukî sonuçta yargı fonksiyonun hiçbir iradesi bulunmadığı sebepleriyle, uzlaşılan bir verginin yargısal olarak kesinleşmesinden bahsedilemez.

Uzlaşılan vergilerde, Vergi Usul Hukuku'nun öngördüğü kurallarla, yargısal denetimden bağımsız olarak vergi uyuşmazlığı, uyuşmazlık konusu olmaktan çıkarılmaktadır. Dolayısıyla tutanağın imzalanmasıyla verginin idarî olarak kesinleştiği belirtilebilir ve bu durum verginin kesin şekilde tahakkukunu sağlamaktadır. Bu bağlamda uzlaşılan vergilerde, verginin idarî olarak kesinleşmesinin ve tahakkukunun uzlaşma tutanağı üzerinden sağlandığı anlaşılmaktadır.

Nitekim doktrinde de uzlaşma sağlandığında, uzlaşma tutanağının düzenlenip imzalanması ile verginin kesinleşmesi dolayısıyla, tahakkuk da etmiş olacağı ifade edilmiştir[5520].

Verginin muaccel olmasını sağlayan; yani tahakkuk ettiren husus olarak da ya aynı uzlaşma tutanağı üzerinde tutanağın tebellüğ edildiğine ilişkin kayıt düşülmekte ya da uzlaşma tutanağı ilgiliye derhal verilerek tebliği gerçekleştirilmektedir. Bu bağlamda uzlaşma tutanağının imzalanmasının akabinde verginin tebliği de sağlanarak tahakkuk da gerçekleştirilmektedir. Dolayısıyla burada verginin idarî olarak kesinleşmesi, verginin tahakkuk ettirilmesine de gerekçe oluşturmaktadır.

7.7.1.4. Vergilerde Kanun Yolundan Vazgeçildiği Hâller

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "-Vergi Usul Hukuku'nda- Kanun Yolundan Vazgeçme Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin verilmesiyle başka bir işleme gerek kalmaksızın verginin tahakkuk ettiği ve kesinleştiği belirtilmektedir[5521]. Nitekim Vergi

[5520] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 143.
[5521] Gerçek, **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** s. 99.

Usul Kanunu'nun madde 379/4 hükmünde, mükellef tarafından sunulan kanun yolundan vazgeçme dilekçesinin vergi dairesince ilgili yargı merciine gönderileceği, bu dilekçenin vergi dairesine verildiği tarihin kanun yolundan vazgeçme tarihi olarak kabul edileceği ve kanun yolundan vazgeçilmesi hâlinde istinaf veya temyiz yoluna başvurulması durumunda bu başvuruların incelenmeyeceği belirtilmiştir. Bu kapsamda kanun yolundan vazgeçme şeklindeki idarî çözüm yolu işletildiğinde, idare ile mükellef arasında yapılan bir sözleşme çerçevesinde[5522] Vergi Usul Kanunu'nda hukukî çerçevesi çizilen oranlarda tahakkuk ettirilen vergiler hakkındaki uyuşmazlığın sona erdiği görülmektedir.

Ancak buradaki uyuşmazlığın sona erdiren iradenin kaynağı, yargısal denetim üzerine verilen bir mahkeme kararı olmamaktadır. Her ne kadar vergilerin tahakkuku, vergi dairesince kanun yolundan başvurunun vazgeçildiği yargı kararı esas alınarak yapılsa da[5523] vergi mahkemesi ya da bölge idare mahkemesince alınan nihaî kararların kesin hüküm etkisine kavuşmasından önce, kanun yolundan vazgeçme çözüm usulü ile vergilerin kesinleşmesi ve tahakkuku sağlanmaktadır. Çünkü, mükellefler; vergi mahkemesi kararlarına karşı istinaf kanun yoluna başvuru yapmak için öngörülen 30 günlük süre içerisinde ya da bölge idare mahkemesi kararlarına karşı temyiz kanun yoluna başvuru yapmak için öngörülen 30 günlük süre içerisinde kanun yolundan vazgeçme dilekçesini sunarak bu çözüm yolunu işletmek zorundadır. Dolayısıyla yer verilen bu sürelerde mahkeme kararları henüz kesin hüküm değildir ve bu sürelerin başvuru yapılmaksızın geçmesi hâlinde son mahkemenin kararı kesin hüküm teşkil edecektir. Kanun yolundan vazgeçme çözüm yolu ise daha önceki bir sürece ilişkin olmaktadır.

517 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde[5524] de uzlaşma ve cezada indirim müesseselerinin yargılama sürecine gerek kalmaksızın durumun çözümlenmesini sağlayan idarî mekanizmalar iken, mükelleflerin bu tarhiyat ve cezalara dava açmak suretiyle uyuşmazlıkların yargı birimlerince çözümlenmesi yoluna da gidebilmekte olduğu; vergi yargısında istinaf ve temyiz yolu açık olan

[5522] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 484.
[5523] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 135.
[5524] **Bkz.:** 20.02.2020 Tarihli ve 31045 Sayılı Resmî Gazete.

kararların, bu kararlara karşı söz konusu kanun yollarının taraflarca kullanılması hâlinde kesin olma mahiyetini taşımadığı ve yargı mercilerince verilen kararlara göre nihaî hâlini aldığı belirtilmiştir.

Nitekim doktrinde de kanun yolundan vazgeçmede, kanun yollarının tümüyle tüketilmesinin beklenmeksizin, idare ile mükellef arasındaki vergi uyuşmazlıklarının çözümlendiği belirtilmiştir[5525]. Bu sebeplerle kanun yolundan vazgeçilen vergilerdeki kesinleşmenin niteliği, yargısal değildir; kanun yolundan vazgeçilen vergiler idarî olarak kesinleşmektedir. Kanun yolundan vazgeçme çözüm yoluna başvuru öncesinde tahakkuk etmemiş olan vergiler de verginin idarî kesinleşmesine bağlı olarak tahakkuk ettirilmektedir. Bu tahakkuklar da kesin nitelik kazanmaktadır.

7.7.2. Gümrük Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleştiği Hâller

Gümrük Hukuku'nda da verginin kesinleşmesi ve tahakkukunun birlikte olmasa da art arda gerçekleştiği birtakım durumlar mevcut olup bunlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilecektir.

7.7.2.1. Olağan Tahakkuk Usulünün Uygulandığı Hâller

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Gümrük Hukuku'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Gümrük vergilerinde, beyan edilen vergi tutarının gümrük idaresince hesaplanan vergi tutarına eşit olması hâlinde, gümrük vergilerinin kesinleşmiş olduğu belirtilmektedir[5526]. Yani normal usulde gümrük idaresince mükellefin beyanının uygun görülmesi hâlinde, beyanın bağlayıcı olması, mükellefin kendi beyanına itiraz etmeyeceği ve dava açmayacağı düşünüldüğünde; verginin tahakkukunun ve kesinleşmesinin aynı anda gerçekleştiğinin kabul edilmesinin mümkün olduğu belirtilmektedir[5527]. Hemen burada belirtmek gerekir ki, gümrük vergilerinde de

[5525] Öner, **Vergi Hukuku,** s. 244.
[5526] Öner, **Türk Vergi Sistemi,** s. 355.
[5527] Şahin, **op. cit.,** s. 57.

ihtirazî kayıt beyanın bağlayıcılığını etkisiz kılmaktadır. Nitekim Danıştay'ın bir kararında, davacı adına tescilli beyannamede açıkça ihtirazî kayıt şerhinin yer aldığı görüldüğünden dolayı, beyanın bağlayıcılığı ilkesinden bahsetmenin olanaklı olmadığı belirtilmiştir[5528]. Ayrıca Gümrük Kanunu'nun 211. maddesindeki hâller vuku bulduğunda, beyanın bağlayıcılığından bahsedilememekte olup mükellefin itiraz ve devamında dava açma haklarının mevcut olduğunu belirtmek gerekmektedir[5529].

Dolayısıyla çalışmada, gümrük vergileri bağlamında da *beyannamelerin ihtirazî kayıtla verilmediği hâller* ile *beyannamelerde vergi hatasının bulunmadığı hâller* ele alınacaktır. Zira bu hâller, Gümrük Hukuku'nda da Devlet ile mükellef arasındaki vergi alacağı-borcu temelindeki vergi ilişkisine, ***istisnaî*** ya da ***arızî*** bir nitelik kazandırmaktadır.

7.7.2.1.1. Beyannamelerin İhtirazî Kayıtla Verilmediği Hâller

Gümrük vergilerinde ihtirazî kayıtla beyanda bulunulması hâlinde mükelleflerin kendi beyanlarına istinaden tahakkuk ettirilmiş vergilere karşı idarî ve adlî yollara başvuru hakları bulunmaktadır[5530]. Dolayısıyla gümrük vergisi tahakkuklarına karşı itiraz, beyannamenin ihtirazî kayıtla verilmiş olması şartıyla kabul edilmiştir[5531]. Bu anlamda beyannameye ihtirazî kayıt konulmaması hâlinde mükellefler, kendi beyanlarına ilişkin olarak tahakkuk ettirilecek vergilere karşı itiraz yoluna başvuramayacaklardır[5532]. Buradan hareketle, Gümrük Hukuku'nda dava açmadan önce itiraz sürecinin tamamlanması zorunlu olduğundan dolayı[5533], gümrük vergilerine karşı dava açılmasının da ön koşulu, beyannamenin ihtirazî kayıtla verilmesidir.

Eğer ki gümrük vergisi olağan tahakkuk ile tahakkuk ettirildi ise ve beyannamede ihtirazî kayıt bulunmuyorsa; bu durumda mükellefin itiraza başvuru ve

[5528] **Bkz.:** Danıştay 7. Dairesi, 25.02.2014 Tarihli ve E. 2012/5025, K. 2014/1032 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-5025-k-2014-1032-t-25-2-2014, 22.01.2022.
[5529] İleri, **op. cit.,** s. 120.
[5530] Şahin, **op. cit.,** s. 57.
[5531] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 443.
[5532] İnneci, Tosuner, **op. cit.,** s. 407.
[5533] Demirbaş, Gök, **op. cit.,** s. 77; Ekinci, **op. cit.,** s. 42; Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 168; Terzi, **op. cit.,** s. 42.

bu kapsamda dava açma hakları bulunmayacaktır. Bu durumda gümrük vergisinin hiçbir yargısal denetime tabi tutulmadan kesinleşmesi sebebiyle, bu hâllerde idarî olarak kesinleştiği söylenebilir. Ancak burada verginin idarî olarak kesinleşmesi, gümrük vergisinin tahakkukundan sonra gerçekleşmektedir ve idarî kesinleşme ile verginin tahakkuku da kesin bir nitelik kazanmaktadır.

7.7.2.1.2. Beyannamelerde Vergi Hatasının Bulunmadığı Hâller

Gümrük vergilerinde hesap hatalarının bulunması hâlinde mükelleflerin kendi beyanlarına istinaden tahakkuk ettirilmiş vergilere karşı idarî ve adlî yollara başvuru hakları bulunmaktadır[5534]. Bu kapsamda ihtirazî kayıtla verilmeyen ve olağan tahakkuka konu verginin bu tahakkukunu değiştirecek bir vergi hatası bulunmayan hâllerde de mükelleflerin düzeltme yolunu tüketmesi ve dava açması mümkün olmayacaktır. Bu durumda gümrük vergisinin hiçbir yargısal denetime tabi tutulmadan kesinleşmesi sebebiyle, bu hâllerde idarî olarak kesinleştiği söylenebilir. Ancak burada da verginin idarî kesinleşmesi, gümrük vergisinin tahakkukundan sonra gerçekleşmektedir ve idarî kesinleşme ile verginin tahakkuku da kesin bir nitelik kazanmaktadır.

7.7.2.2. Ek Tahakkuka İtirazda Bulunulmayacağı Şerhinin Verildiği Hâller

Doktrinde tebligatın yapıldığı tarihten itibaren 15 gün içinde mükellefler tarafından itiraz edilmesine rağmen evrakın yetkili mercie gönderilmediği sırada itirazdan vazgeçildiği veya itirazların bulunmadığı hususunda beyanname ile diğer tahakkuk belgelerini şerh vererek imzaladıkları hâllerde, gümrük vergilerinin tahakkuk ettiği belirtilmektedir[5535]. Ancak burada, verginin yargısal denetim geçirilmeksizin bir kesinleşmesi söz konusudur ki, bu sebeple öncelikle vergi, idarî olarak kesinleşmektedir. Nitekim daha önce detaylarıyla açıklandığı üzere, itiraz konusu edilmiş gümrük vergisinin tahakkuku askıya alındığından burada vergi, idarî

[5534] Şahin, **op. cit.,** s. 57.
[5535] Çelik, **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** s. 78.

olarak kesinleşmesine bağlı şekilde tahakkuk ettirilmekte ve bu tahakkuk da kesin nitelik taşımaktadır.

7.7.2.3. Mükellefin Aleyhine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvuru Hakkının Olmadığı Hâller

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Gümrük Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiştir.

Doktrinde *verildiği anda kesinleşen kararlar-olağan kanun yoluna başvurulamayan kararlar* şeklinde ifade edilen[5536] bu kararlar, 6545 sayılı Kanun ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda, alt derece mahkemesi kararına karşı kanun yoluna başvurulamaması, emredici bir hukuk kuralından kaynaklanabilmekte olup bu hâllerde ise gümrük vergilerinin de yargısal olarak kesinleşmesi ve buna bağlı olarak tahakkuk ettirilmesi ardı ardına gerçekleşmektedir.

7.7.2.3.1. İstinafa Başvuru Hakkının Olmadığı Bir Vergi Davasında Mükellefin Aleyhine Karar Verildiği Hâller

İdarî Yargılama Usulü Kanunu uyarınca dava konusu 9.000 Türk Lirasının altında olan gümrük vergisine ilişkin olan davalarda da vergi mahkemesi kararı aleyhine istinafa başvurulamayacak olup bu miktar yönünden vergi mahkemesi kararı kesin nitelik taşımaktadır[5537]. Dolayısıyla gümrük vergisi uyuşmazlığına yönelik olan aynı dava için temyiz kanun yoluna başvuru imkânı da bulunmamaktadır.

O hâlde İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 45/1 hükmü uyarınca, konusu 9.000 Türk Lirasını geçmeyen gümrük vergileri yönünden de *vergi mahkemesinin kesin (istinaf yolu kapalı) kararları*nda[5538], vergi mahkemesinin mükellefin aleyhine karar verdiği hâllerde, mahkemenin ret kararı ile gümrük

[5536] Kaşıkçı, **op. cit.,** s. 95-96.
[5537] Selen, **op. cit.,** s. 312.
[5538] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 848.

vergisinin yargısal olarak kesinleşmesi söz konusudur. Yargısal olarak vergiyi kesinleştiren bu mahkeme kararı alınmakla birlikte, vergi de tahakkuk etmektedir ve verginin yargısal olarak kesinleşmesi, gümrük vergisi tahakkukunun da kesin nitelikli olmasını sağlamaktadır.

7.7.2.3.2. Temyiz Kanun Yoluna Başvuru Hakkının Olmadığı Bir Vergi Davasında Mükellefin Aleyhine Karar Verildiği Hâller

İdarî Yargılama Usulü Kanunu uyarınca dava konusu 261.000 Türk Lirasının üzerindeki bölge idare mahkemelerinin nihaî kararları hakkında temyiz kanun yoluna başvurulabilecektir[5539].

Bu başlık altında kesinleşme ve tahakkukun birlikte gerçekleştiği durumlar incelenmekte olduğundan dolayı; bölge idare mahkemesi tarafından istinaf denetimine tabi tutulan vergi mahkemesi kararı ile mükellefin kısmen ya da tamamen lehine hükmedildiği hâllerin söz konusu olduğu belirtilmektedir. Bu anlamda bu başlık açısından istinaf aşamasında, mutlaka henüz tahakkuk etmemiş tarh işlemlerinin yargısal denetimi yapılıyor olmaktadır. Aksi hâlde zaten vergi mahkemesi kararıyla tahakkuk ettirilmiş bir vergiden söz edilmekte olduğundan; kanun yollarına başvuru imkânı varsa tahakkuk, verginin yargısal olarak kesinleşmesine bağlı olarak gerçekleşmeyecek olup vergi yönünden bu iki hukukî durum birbirinden farklı zamanlarda ortaya çıkacaktır.

Temyize konu edilemeyecek dava konusu olarak gümrük vergileri hakkında istinaf yoluna başvuru sonucunda mükellef lehine olan vergi mahkemesinin kararının bozulması ve idarenin tarh işleminin hukuka uygun olduğundan bahisle onaylanması yönünde bölge idare mahkemesi tarafından verilen kararın tarihi itibariyle vergilerin kesinleştiği belirtilmektedir[5540].

Bu kapsamda vergi mahkemesi tarafından mükellefin kısmen veya tamamen haklı bulunması sebebiyle, kısmen veya tamamen tahakkuk etmeyen bu vergi uyuşmazlığında, istinaf kanun yolunda yapılan denetim üzerine bölge idare

[5539] Yüce, Çelikkaya, **op. cit.,** s. 297.
[5540] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 844.

mahkemesi tarafından, daha önce haklı bulunmuş mükellef haksız bulunabilir. Başka bir ifadeyle, vergi mahkemesi kararıyla hukuka aykırılığına hükmedilen tarhiyatın, bölge idare mahkemesi kararıyla hukuka uygunluğuna da hükmedilmesi mümkündür. Bu durumda, bölge idare mahkemesinin kararıyla, vergi idaresinin işlemi haklı bulunduğu ölçüde, daha önceden gerçekleşmemiş olan verginin tahakkuku gerçekleşecektir.

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 46/1-b hükmü uyarınca temyiz edilemeyen davalar söz konusu olduğunda, bölge idare mahkemesinin esas hakkında vermiş olduğu kararın tebliği ile verginin tahakkuk etmekle birlikte kesinleşeceği belirtilmektedir[5541]. Ancak bu durum detaylandırıldığında, düşüncemize göre, bölge idare mahkemesince temyiz kanun yoluna başvuruda bulunmanın mümkün olmadığı bir dava konusu hakkında aldığı kararla vergi öncelikle, yargısal olarak kesinleşmekte ve kesinleşmeye bağlı olarak bölge idare mahkemesinin kararı ile ayrıca gümrük vergileri tahakkuk da etmektedir. Verginin yargısal olarak kesinleşmesinden dolayı ayrıca, bu şekilde hukukî varlık kazanan tahakkuk, kesin nitelikli bir tahakkuk olacaktır.

7.7.2.4. Vergilerde Uzlaşıldığı Hâller

Gümrük Kanunu'nun 244. maddesinde düzenlenen uzlaşma çözüm yolu kapsamında gümrük idaresi ile mükellefin uzlaşmaya varması hâlinde, bu uzlaşmanın yapıldığını tevsik eden uzlaşma tutanaklarının kesin olduğu ve mükelleflerin ya da haklarında ceza uygulanan ilgililerin uzlaşılan ve tutanakla tespit olunan hususlar hakkında dava açamayacağı ve hiçbir mercie şikâyette bulunamayacağı kurala bağlanmıştır. Bu kapsamda uzlaşma tutanağının imzalandığı tarihte gümrük vergileri kesinleşmiş olmaktadır[5542]. Ancak bu kesinlik, daha önce ifade edildiği üzere, verginin idarî olarak kesinleşmesidir. İlaveten uzlaşmaya başvuru ile daha önceden tahakkuk ettirilmiş gümrük vergisinin tahakkuku askıya alındığından dolayı, uzlaşmaya

[5541] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 303.
[5542] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 754.

varılması hâlinde verginin idarî olarak kesinleşmesine bağlı olarak vergi de yeniden tahakkuk ettirilmekte ve bu tahakkuk da kesin nitelik taşımaktadır.

7.7.3. Kamu İcra Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleştiği Hâller

Kamu İcra Hukuku'nda da verginin kesinleşmesi ve tahakkukunun birlikte olmasa da art arda gerçekleştiği birtakım durumlar mevcut olup bunlara ilişkin açıklamalara aşağıda yer verilecektir. Burada belirtmek gerekir ki, Kamu İcra Hukuku'nda verginin kesinleşmesi ve tahakkukunun bu nitelikte gerçekleştiği durumlar, düzeltilen ihtiyatî tahakkuklar açısından geçerlidir. Bu anlamda düzeltmeye konu olan ihtiyatî tahakkuklar, olağan tahakkuka intibak edilmekte ve vergiler de bu aşamada kesinleşmektedir.

7.7.3.1. Beyanın Kontrolü Yoluyla Tahakkuk Usulünde Uygulandığı Hâller

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Kamu İcra Hukuku'nda Beyanın Kontrolü Yoluyla Tamamlayıcı Tahakkuk Usulü" başlığında yer verilmiş olup bu başlık altında ihtiyatî tahakkukun olağan tahakkuka intibak ettirildiği hâllerdeki verginin kesinleşmesi ve tahakkuku ele alınmaktadır.

Kamu İcra Hukuku'nda verginin kesinleşmesi ve tahakkukunun birlikte gerçekleştiği ilk durum, *beyannameli tarhiyatta borçlunun verdiği beyanname kesinleşmiş olmalıdır*[5543] olarak ifade edilen ve doktrinde de *beyannameye dayalı tarhiyatta tahakkukun düzeltilmesi*[5544] ya da *beyannameli tarhiyat*[5545] şeklinde ele alınarak açıklanan ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmündeki beyannameye müstenit tarhiyatta verilen beyannamenin kontrol edilerek kabul edilmiş olması hâlidir.

[5543] Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[5544] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93.
[5545] Aykaç, **op. cit.,** s. 94.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmü uyarınca yapılacak ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesinde ortaya çıkan matrah farklarında, özel kanuna dayanılarak yapılan tarhiyat esas alınmaktadır ve beyannameli tarhiyatta borçlunun verdiği beyannamenin kesinleşmesi hâlinde ihtiyatî tahakkukun düzeltilmekte olduğu ifade edilmektedir[5546]. Daha detaylandırıldığında, beyana dayanan tarhiyatta da alacağın özel kanununa göre tahakkuku gerçekleştirilmektedir ve bu tahakkuka göre ihtiyatî tahakkukun düzeltilebilmesi için, verilen beyannamenin incelenerek kabul edilmiş olması şartı bulunmaktadır[5547]. Bu anlamda verilen beyannamenin idarece de kontrolü yapılmakta ve ardından verginin özel kanuna göre tarhiyatı yapılmaktadır[5548] ve vergi, tahakkuk ettirilmektedir[5549]. Zira ihtiyatî tahakkuk yapıldığı aşamada henüz beyanname verilmemiştir[5550].

Bu sebeplerle ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesinde dikkate alınan beyana müstenit kesin tahakkuktaki[5551] kesin niteliğini, beyannamenin kesinleşmesi vermektedir[5552]. Beyannamenin kesinleşmesi için de azamî 2 aylık bir süre içerisinde beyanın idarece kontrolü yapılarak beyanname ile sunulan matrah üzerinden verginin özel kanununa göre tarhiyatı yapılarak[5553] ve tahakkuk ettirilerek[5554] bu vergiler, tarh edilmekle birlikte beyana/beyannameye göre tahakkuk ettirilmiş olmaktadır[5555].

Dolayısıyla bu hâllerde, ihtiyatî tahakkuk, idarî kontrol sonrasında olağan nitelikteki tahakkuka intibak ettirilmekte ve ilgili verginin tahakkuku sağlanmaktadır. Ayrıca beyan edilen matrahlar ve bunlara dayanılarak yapılan tarhiyatın da Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmü uyarınca dava konusu edilemediği kuralından hareket edildiğinde, vergi hatasının bulunmadığı ve ihtirazî kayıt konulmadığı beyannameler yönünden, tahakkuk ettirilen bu vergilerin idarî olarak kesinleştiği ve bu suretle tahakkukun da kesin nitelik kazandığı belirtilebilir.

[5546] Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[5547] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654.
[5548] Aykaç, **op. cit.,** s. 94.
[5549] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654.
[5550] Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[5551] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 209.
[5552] Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[5553] Aykaç, **op. cit.,** s. 94.
[5554] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654.
[5555] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93.

7.7.3.2. Süresi İçerisinde Dava Açılmayan Hâller

Burada belirtmek gerekir ki, bu başlık altında ele alınan tahakkuk usulüne ilişkin açıklamalara, çalışmanın "Kamu İcra Hukuku'nda Vergi Borcunun Mükellef Tarafından Kabul Edildiği Hâllerde Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" ile "Kamu İcra Hukuku'nda Yargısal Denetim Üzerine (Mahkeme Kararıyla) Tebliğ Yoluyla Tahakkuk Usulü" başlıklarında yer verilmiştir.

Kamu İcra Hukuku'nda verginin kesinleşmesi ve tahakkukun incelenebileceği bir diğer olasılık doktrinde de *kamu alacağının ilgili olduğu kanuna göre yapılan tarhiyata dava açılması halinde düzeltilmesi*[5556] ve *itirazlı tarhiyatta*[5557] şeklinde ele alınan Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmündeki itirazlı tarhiyatlara ilişkin durumlardır.

Mükelleflerin düzeltme amacıyla ihtiyatî tahakkuka konu vergiler için yapılan tarhiyatı da dava konusu edip davanın sonucuna göre ihtiyatî tahakkukun tekrar düzeltilmesini sağlaması mümkündür[5558]. İhbarname esasında, dava konusu yapılması söz konusu olacak tarhiyatlarda vergiler de mükellefe tebliğ edildiğinden dolayı, bu tarh işlemlerine karşı vergi mahkemesinde dava açılabilmektedir. Bu durumda matrahı belli olan ve ancak kesin olarak tahakkuk ettirilmemiş bir alacak mevcuttur ve bunlar hakkında ihtiyatî tahakkuk uygulanmaktadır[5559]. Ancak ihtiyatî tahakkuka esas olan tarhiyatın da dava açma süresi içerisinde dava konusu edilmemesiyle birlikte mükellef tarafından kabul edilmesi[5560] söz konusu olabilmektedir. Bu durumda, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesi uyarınca itirazlı bir tarhiyat söz konusu olmayacaktır. Bu hâllerde, uyuşmazlık konusu yapılmayan ve ihtiyatî tahakkuka esas tutulan bu tarh işlemlerine karşı dava açma süresi olan 30 günün geçirilmesiyle birlikte, vergiler öncelikle idarî olarak kesinleşmektedir ve bu tarhiyatlar da kesin olarak tahakkuk ettirilmektedir.

[5556] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93.
[5557] Aykaç, **op. cit.,** s. 94-95.
[5558] Baydere, **op. cit.,** s. 52.
[5559] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204, 210.
[5560] Coşkun, **op. cit.,** s. 201.

7.7.3.3. Vergilerde Uzlaşıldığı Hâller

İkmalen ve re'sen ihtiyatî tahakkuklarda[5561] da bunlara dayanan tarhiyatlar hakkında uzlaşma çözüm yoluna başvurmak da mümkündür. Nitekim daha önce belirtildiği üzere, uzlaşmanın kapsamını *ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin tahakkuk edecek miktarları* oluşturmaktadır[5562].

Bu durumda da Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesindeki kanunî şart gerçekleşmiş olduğundan dolayı, uzlaşılan tutara[5563] göre ihtiyatî tahakkuk düzeltilebilecektir[5564]. Bu başlık altında ele alınan durum, Vergi Usul Hukuku'nda geçerli olan esaslarla birebir aynı olup uzlaşmaya başvurulduğunda, henüz tahakkuk ettirilmemiş bu vergiler, verginin idarî olarak kesinleşmesine bağlı olarak tahakkuk ettirilmektedir. Ayrıca vergilerin tahakkuku da kesin nitelik taşımaktadır.

7.8. Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleşmediği Hâller

Bazı hâllerde ise verginin kesinleşmesi ile tahakkuku arasında belirli bir süre bulunmaktadır. Dolayısıyla bu hâllerde, kesinleşme ile tahakkuk art arda gerçekleşmemektedir.

7.8.1. Vergi Usul Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleşmediği Hâller

Doktrinde ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleriyle tesis edilen tarh işlemlerinde, tarhiyat tahakkuk etse dahi, işlemin kesinliği için bir başvuru ve yargı yolunun tüketilmesi gerektiği ve bu tarh işlemlerinde beyana dayalı tarh işleminden farklı olarak, tahakkuk ve kesinleşmenin de farklı aşamalarda gerçekleşmekte olduğu ileri sürülmektedir[5565]. Nitekim bu temelden hareketle, verginin kesinleşmesinin

[5561] Şimşek, **op. cit.,** s. 157.
[5562] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 170.
[5563] **Ayrıca bkz.:** Coşkun, **op. cit.,** s. 201.
[5564] Yılmaz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması,** s. 181.
[5565] Erdem, **Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma.**

tahakkukundan sonra olmasının sebebinin, tarh işlemine karşı yargı yoluna başvurulduğu hâllerin olduğu belirtilmektedir[5566]. Bu kapsamda aşağıda dava açılabilmesi hukukî imkân dâhilinde olan vergi uyuşmazlıklarına yönelik bir irdeleme yapılacaktır.

7.8.1.1. Beyana Dayanan Tahakkuk Usulünün Uygulandığı Hâller

Beyana dayanan tahakkuk usulünde, daha önce detaylarıyla açıklanmaya çalışıldığı üzere, daima tahakkuk da tarha bağlı şekilde uyuşmazlıklar kapsamında yer alan bir hukukî etki olarak karşımıza çıkmaktadır. Başka bir ifadeyle tarh ile birlikte tahakkuk da gerçekleştiğinden, tahakkuk da tarhla birlikte dava konusu olmaktadır.

Beyannameye dayanan tarh usulünde kural olarak tahakkuk ile kesinleşme birlikte ortaya çıkmakta ise de ihtirazî kayıtla verilen beyannameler ve vergi hatası içeren beyannameler bu durumun istisnalarını oluşturmaktadır.

7.8.1.1.1. Beyannamelerin İhtirazî Kayıtla Verildiği Hâller

Beyannameye ihtirazî kayıt konulsa dahi, verilen bu beyannameler üzerine normal tarh ve tahakkuk işlemleri yapılmaktadır[5567]. Ancak beyannameye dayanan tarh usulünde kural olarak tahakkuk ile kesinleşme birlikte ortaya çıkmakta ise de bu kuralın ilk istisnasını, ihtirazî kayıtla verilen beyannameler oluşturmaktadır[5568]. Bu hâlde, verginin tahakkuk etmesiyle birlikte, verginin yargısal olarak kesinleşmesi şeklindeki sonucun ortaya çıkmadığı anlaşılmaktadır.

Nitekim, 1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7256 Sayılı Kanun Genel Tebliği'nde de ihtirazî kayıtla verilen beyannameler üzerine

[5566] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 303.
[5567] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 27.
[5568] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 378; Kaneti, **Vergi Hukuku,** s. 112-113; Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 26; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 177; Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 267; Kırbaş, **op. cit.,** s. 108; Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 127; Öncel et. al., **op. cit.,** 104; Öner, **Vergi Hukuku,** s. 123, Dipnot 53; Özbalcı, **Vergi Davaları,** s. 171; Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 316; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 189.

tahakkuk eden vergilerin dava konusu yapılması hâlinde bu vergilerin kesinleşmemiş alacak olduğu belirtilmiştir.

7.8.1.1.2. Beyannamelerde Vergi Hatasının Bulunduğu Hâller

Tahakkuk fişinin tarha bağlı tahakkuk hukukî etkisinin ortaya çıkarma şeklindeki hukukî kıymeti ile birlikte düşünüldüğünde, tahakkuk açısından da bu müessesenin ayrıca ele alınması zorunluluğu bulunmakta olup bu müessese, dava açmama ilkesine tabi olan beyana dayanan tahakkuk usulünde ihtirazî kayıt bulunmayan beyanlar açısından da oldukça önemli hâle gelmektedir. İlaveten vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi, ilgili vergi hatasına konu edilen verginin hangi usulde tarh edildiğinden bağımsız olarak Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olup tüm tarh usullerinde başvurulabilecek bir usul olarak öngörülmüştür.

Vergi Usul Hukuku'nda vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesinin, tahakkukun hukukî niteliği ile tahakkuk ve tebliğ ile ilgili açıklamalar ve verginin kesinleşmesi açısından en çetrefilli konuyu oluşturduğu düşünülmektedir. Doktrinde de vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin kurallarda, farklı ülkelerden yapılan resepsiyondan kaynaklandığı üzere, genel idarî usul ile belli alana özgü idarî usul arasındaki doku uyuşmazlığının olumsuz etkinin bulunduğu ileri sürülmektedir[5569].

Vergi hatalarında düzeltmeye ilişkin koşullar Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiştir[5570]. Vergi Usul Kanunu düzenlemelerinden de anlaşılmaktadır ki, vergi hatası bulunduğu iddia edilen bir vergi, maddede yer verilen "istenmesi veya alınması" şeklindeki ifadeden dolayı, tahsil edilmiş bir vergi olabileceği tahsil edilmemiş bir vergi de olabilmektedir.

Vergi hatalarının düzeltilmesi için yargı yoluna gidilebileceği gibi, bu hatalar mükellefin talebi üzerine *(mükellefin talebi üzerine düzeltme: düzeltme talebi)* veya idare tarafından kendiliğinden *(re'sen düzeltme)* düzeltilebilmekte olup muhtemel bir

[5569] Bayar, **op. cit.,** s. 32-35.
[5570] Erginay, **Vergi Hukuku-Türk Vergi Sistemi,** s. 116.

uyuşmazlık konusu ve dolayısıyla vergi yargısına başvurma gereği ortadan kalkabilmektedir[5571].

Vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi düzenlemeleri incelendiğinde, verginin tahakkuk etmesiyle birlikte, verginin geniş anlamda ve yargısal olarak kesinleşmesi şeklindeki sonucun ortaya çıkmadığı anlaşılmaktadır.

Vergi hatalarının varlığı hâlinde, vergi tahakkuku gerçekleşse dahi, bir istisnaî hukukî düzenleme olarak verginin sadece dar anlamda kesinleşmesi söz konusu olup Vergi Usul Kanunu'nun hükme bağladığı bir idarî usul olan vergi hatalarını düzeltme ve reddiyat müessesesi, kural olarak verginin kesinleşmesi ile tahakkukun birlikte gerçekleşmediği bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

7.8.1.2. İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh Usullerinin Uygulandığı Hâller

Vergi Usul Hukuku'nda bazı durumlar vardır ki, vergi tahakkuk etse de verginin kesinleşmesi için ya mükellefin eylemsiz kalmasına ya da mahkeme kararına ihtiyaç duyulmaktadır. Bu durumlarda, vergi tahakkuku ile kesinleşmenin arasındaki süre farkı daha fazla olmaktadır. Bu sürelerden bir kısmı öngörülebilir nitelikte olup; mükellefin dava açmadığı hâllerde, kanunla düzenlenmiş dava açma süresi, kanun yollarına başvurulmadığı hâllerde de bu kanun yollarına başvuru yapılabilecek süre kadardır.

Ancak bazı hâllerde süreler öngörülebilir değildir ve mükellefin tarhiyata karşı dava açtığı hâllerde ise vergi hiç tahakkuk etmeyebileceği gibi; tarh konusu verginin tutarına bağlı olarak tüketilebilecek kanun yolları bağlamında verginin tahakkuk etmesiyle kesinleşmesi arasındaki süre de her dava açısından farklılık göstermektedir.

7.8.1.2.1. Mükellefin Aleyhine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvurulmadığı Hâller

[5571] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 166-167.

İstinaf ve temyiz kanun yollarına mükellef başvurabileceği, vergi dairesi tarafından da başvurulabilmektedir[5572]. Yargı kararına karşı olağan kanun yollarına başvurulması, o kararın kesinleşmesini önlemekte olduğundan dolayı[5573]; herhangi bir kanun yoluna başvurulmamış olması hâllerinde verginin kesinleşmesi şeklindeki sonuç ortaya çıkmaktadır[5574]. Bu kapsamda *vergi mahkemesinin red kararı üzerine kanun yollarına (istinaf veya temyiz) gidilmemesi* olarak ele alınan bu hâllerde 30 günlük süre içerisinde üst mahkemeye başvurulmaması hâlinde bu sürenin bitiminde vergi kesinleşmektedir[5575].

Dolayısıyla mükellefin haksız bir tarh işlemine karşı açtığı dava sonucuna karşı tüketilebilecek kanun yolları bulunduğu takdirde, vergi tahakkuk etse dahi kesinleşmemektedir[5576]. Başka bir ifadeyle dava açıldığı takdirde, vergi mahkemesince dava reddedilirse borç tahakkuk etmekte[5577]; yani ödenmesi gereken bir aşamaya gelmiş olmakta ise de kesinleşmemektedir[5578]. Nitekim daha önce de ifade edildiği üzere, herhangi bir kanun yoluna başvurulmamış olması hâllerinde verginin kesinleşmesi şeklindeki sonuç ortaya çıkmaktadır[5579].

Ancak *vergi mahkemesi kararlarına karşı başvurma yollarına*[5580] ya da *vergi mahkemesi kararlarına karşı kanun yolları*na[5581] başvuru yapılabildiği hâlde, bu başvurunun yapılmadığından bahisle ortaya çıkan kesinleşme, tarha bitişik olmayan tahakkuk usulü kapsamındadır. Bu kapsamda idarî yargılama hukukunda kararlara karşı tüketilebilecek olan ve verginin kesinleşmesini erteleyen, öteleyen, durduran ya da engelleyen istinaf ve temyiz kanun yollarının ele alınmasında fayda görülmektedir.

[5572] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 212.
[5573] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 948.
[5574] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121-122.
[5575] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 210.
[5576] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[5577] **Ayrıca bkz.:** Öner, **Vergi Hukuku,** s. 135.
[5578] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 303.
[5579] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 121-122.
[5580] Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** s. 346.
[5581] Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 307.

7.8.1.2.1.1. Mükellef Aleyhine Olan Vergi Mahkemesi Kararına Karşı Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusunun Yapılmadığı Hâller

Vergi hukuku açısından *ikinci derece,* vergi mahkemesi kararına karşı istinaf mahkemesine (bölge idare mahkemesine) başvurmayı ifade etmektedir[5582]. İstinaf, bir yargılama usulü müessesesi olarak olağan nitelikli bir[5583] kanun yoludur[5584].

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 45/1 hükmüne göre, hükümdeki parasal kısıtlar hariç olmak üzere, kural olarak idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde istinaf yoluna başvurulabilmektedir.

Vergi mahkemesi tarafından mükellefin iddiası kabul edilmeyerek davasının reddedilmesine bağlı olarak vergi tahakkuk etmekte ise de henüz kanun yolları tüketilmediğinden dolayı kesinleşmeden bahsedilememektedir[5585]. Zira aleyhine olan vergi mahkemesi kararlarına karşı mükellefin kanun yollarına başvuru hakkı bulunmaktadır[5586]. Bu kapsamda vergi mahkemesi kararının tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde vergi mahkemesi kararıyla tahakkuk etmiş tarha karşı istinaf kanun yoluna başvurulmaması hâlinde tahakkuka bağlı olarak kesinleşmenin de gerçekleşmekte olduğu belirtilmektedir[5587].

Daha detaylandırıldığında, verginin yargısal olarak kesinleşmesi için, daha önceden verginin tahakkuk etmesini sağlayan vergi mahkemesi kararına karşı 30 günlük süre içerisinde istinaf kanun yoluna başvurusunun yapılmamış olması; yani istinaf kanun yoluna başvuru olmadan bu sürenin geçirilmiş olması gerekmektedir.

[5582] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 175.
[5583] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 950.
[5584] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 695.
[5585] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[5586] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 62.
[5587] Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 625.

7.8.1.2.1.2. Mükellef Aleyhine Olan Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Danıştay'a Temyiz Başvurusunun Yapılmadığı Hâller

Vergi hukuku açısından *üçüncü derece,* Danıştay'a temyiz başvurusunu ifade etmektedir[5588]. Temyiz de tıpkı istinaf gibi olağan nitelikli bir kanun yoludur[5589]. Vergi mahkemesi kararının mükellef aleyhine olduğu durumlarda vergi tahakkuk edecek; ancak lehine olduğu durumlarda tahakkuk etmeyecek[5590] olup her iki durumda da vergi mahkemesince alınan karar İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 45/1 hükmü uyarınca istinaf kanun yolunda bölge idare mahkemesince denetlenebilecek kararlardan ise vergi yargısal olarak kesinleşmeyecektir.

Bu durumda alınan karara göre ya mükellef ya da idare tarafından bu karar için kanun yoluna başvurulması mümkündür. Bu kapsamda bölge idare mahkemesince yapılan istinaf denetiminde dava konusu, mükellef lehine verilen bir vergi mahkemesi kararına dayanan tahakkuk etmemiş bir tarh işlemi ise, mükellef aleyhine karar verilmesi hâlinde, bölge idare mahkemesi kararına dayanılarak vergi tahakkuk ettirilmektedir[5591].

Diğer taraftan bölge idare mahkemesinin verdiği karar, vergi mahkemesinin davanın reddi yönündeki kararına ilişkin ise tahakkuk etme durumu devam edecektir[5592]. Başka ifadeyle vergi mahkemesince mükellef aleyhine verilen bir karar bölge idare mahkemesi tarafından denetleniyor ise, bu durumda zaten dava konusu tahakkuk ettirilmiş bir tarh olduğundan; bölge idare mahkemesince mükellef aleyhine verilecek kararın tahakkuk üzerinde herhangi bir etkisi olmayacaktır.

Toparlayacak olursak verginin tahakkuku ya vergi mahkemesince verilen davanın reddi kararı ile ya da vergi mahkemesince mükellef haklı bulunmasına rağmen bölge idare mahkemesi tarafından istinafın kabul edilerek vergi idaresi işleminin

---

[5588] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 177.
[5589] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 950.
[5590] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[5591] Eserde 6545 sayılı Kanun değişiklikleri öncesi sürece ilişkin olarak bu durum, temyiz kanun yoluna başvuru şeklinde belirtilmiştir. **Bkz.:** Sekdur, Altun, **op. cit.,** s. 625.
[5592] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 303.

hukuka uygun bulunmasıyla gerçekleşebilmektedir. Ancak ister vergi mahkemesi kararıyla tahakkuk ettirilen verginin bölge idare mahkemesi kararıyla aynı yönde kabulü ile olsun ister doğrudan ilk kez bölge idare mahkemesinin verdiği karar ile vergi tahakkuk ettirilmiş olsun; dava konusu temyizi mümkün konulardan ise bu tahakkuka, verginin yargısal olarak kesinleşmesi eşlik etmeyecektir.

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 46/1 hükmünde de Danıştay dava dairelerinin nihaî kararları ile bölge idare mahkemelerinin maddede sayılan davalar hakkında verdikleri kararların, başka kanunlarda aksine hüküm bulunsa dahi Danıştay'da, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde temyiz edilebileceği belirtilmiştir. Dolayısıyla temyiz denetimine tabi olan istinaf mercii kararı hakkında Danıştay'a başvuru yapılmaması hâlinde, bu başvuru için öngörülen sürenin dolmasıyla birlikte vergi kesinleşecektir[5593]. Bu durumda ister doğrudan vergi mahkemesinin mükellefi haksız bulmasıyla tahakkuk ettirilmiş vergiye ilişkin istinaf başvurusunun reddi hâllerinde ister doğrudan bölge idare mahkemesince idarenin istinaf başvurusu kabul edilerek mükellef aleyhine karar verilmesiyle tahakkuk ettirilmiş bir verginin söz konusu olduğu hâllerde, tahakkuk ettirilmiş olan verginin yargısal olarak kesinleşmesi için, bu başlık altında incelenen duruma özgü olarak bölge idare mahkemesi kararına karşı 30 günlük temyiz süresinin Danıştay'a herhangi bir başvuru olmadan dolması gerekmektedir.

7.8.1.2.2. Mükellefin Aleyhine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvurulduğu Hâller

Kanun yollarına başvurulması hâlinde*, olağan kanun yolunda kesinleşme*[5594] hususu öne çıkmaktadır. Bu başlık altında ise Vergi Usul Hukuku kapsamındaki vergi uyuşmazlıklarında mükelleflerin aleyhine verilen kararlara karşı kanun yollarına başvurunun mümkün olduğu hâller ele alınacaktır.

[5593] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 303.
[5594] Kaşıkçı, **op. cit.,** s. 98.

7.8.1.2.2.1. Mükellef Aleyhine Olan Vergi Mahkemesi Kararına Karşı Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusunun Yapıldığı Hâller

Vergi mahkemesi kararıyla tahakkuk eden tarh işlemine karşı süresi içerisinde yapılan başvuru üzerine, bölge idare mahkemesi tarafından istinaf başvuru reddedildiğinde ise bu defa vergi mahkemesi kararıyla tahakkuk etmiş olan verginin kesinleşeceği ileri sürülmektedir[5595]. Başka bir ifadeyle, istinaf kanun yoluna süresi içinde başvurulması hâlinde mükellefin haksız bulunduğu vergi mahkemesi kararı hukuka uygun bulunursa istinaf başvurusunun reddine karar verilecek olup daha önceden tahakkuk ettirilmiş olan verginin, bölge idare mahkemesi kararının tebliği ile kesinleşmiş olacağı belirtilmiştir[5596].

Bölge idare mahkemesine yapılan istinaf başvurusu reddedildiği takdirde mükellef aleyhine olan vergi mahkemesi (alt derece mahkemesi) kararının kesinleşeceği belirtilmektedir[5597]. Ancak bu durumda verginin yargısal olarak kesinleşmesinden bahsedebilmek için, bu dava konusunun temyize konu edilemeyen konulardan ya da temyiz başvuru süresi içerisinde temyiz kanun yoluna başvurulmayan hâllerden olması gerektiği düşünülmektedir. Dolayısıyla bu başlık altında vergi mahkemesinin kararı ile tahakkuk ettirilen bir vergi söz konusudur; ancak tahakkuk ile verginin yargısal olarak kesinleşmesi arasındaki süre farkını, kanun yollarına başvuru ve bunun sonuçları oluşturmaktadır. Bu kapsamda bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa tahakkuk devam etmekle birlikte; verginin yargısal olarak kesinleşmesi, bölge idare mahkemesinin kararına karşı ya temyiz başvurusunun yapılmadığı ya da kanun emri gereği yapılamadığı hâllerde ortaya çıkacaktır.

Daha detaylandırıldığında, eğer ki bölge idare mahkemesinin bu kararı hakkında temyize başvurulamıyor ise ya da temyiz kanun yoluna başvuru yapılmadı ise bölge idare mahkemesinin kararıyla (ya da bu kararın tebliğinden itibaren 30

[5595] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[5596] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 303.
[5597] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.

günlük süresin geçmesiyle) verginin yargısal olarak kesinleşmesi gerçekleşecek olup vergi mahkemesinin hükmettiği kararı ile daha önceden zaten tahakkuk ettirilmiş olan eden verginin bu tahakkukunun, verginin yargısal olarak kesinleşmesine bağlı olarak kesin nitelik kazanacağı da belirtilmelidir.

7.8.1.2.2.2. Mükellef Aleyhine Olan Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Danıştay'a Temyiz Başvurusunun Yapıldığı Hâller

Mükellef tarafından tarh işlemine karşı açılan davada, vergi mahkemesince mükellef haklı ya da haksız bulunabilir. Alınan bu kararda mükellef haklı bulundu ise tahakkuk etmemiş tarh[5598], vergi idaresi; mükellef haksız bulundu ise tahakkuk etmiş bir tarh, mükellef tarafından bölge idare mahkemesine taşınarak istinaf denetiminden geçirilebilir. Bölge idare mahkemesi tarafından mükellef haksız bulunursa ya bu karara göre ilk kez vergi tahakkuk edecektir ya da vergi mahkemesi kararının üzerine zaten tahakkuk eden vergiye ilişkin tarh işleminin hukuka uygunluğu istinaf denetiminde de onaylanmış olacaktır.

Güncel durumda konusu 261.000 Türk Lirasının üstünde olan davalarda bölge idare mahkemesi kararı aleyhine temyize başvurulabilecektir. Bu kapsamda bölge idare mahkemesinin kararı İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesi uyarınca temyiz edilebilecek karar ise ve süresinde temyiz başvurusu yapılırsa tahakkuk eden verginin yargısal olarak kesinleşmesi söz konusu olmayacaktır.

Dolayısıyla kesinleşmenin, bölge idare mahkemesi kararının temyiz denetimine tabi olup olmamasına göre farklılık arz edeceği belirtilmektedir[5599]. Yukarıdaki şartlarla bu başlık altında incelenen durumlara özgü olarak bölge idare mahkemesinin kararı hakkında Danıştay'a yapılan temyiz başvurusu reddedildiği takdirde mükellef aleyhine olan bölge idare mahkemesi (alt derece mahkemesi) kararı kesinleşecektir[5600]. Başka bir ifadeyle mükellef aleyhine olan bölge idare mahkemesi kararının Danıştay tarafından onanması hâlinde, daha önceden tahakkuk etmiş olan

[5598] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.
[5599] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 303.
[5600] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.

verginin kesinleşmiş olacağı belirtilmektedir[5601]. Ayrıca Danıştay kararıyla bölge idare mahkemesi kararı hakkında kısmen bozma ve kısmen onaylama şeklinde bir hukukî sonuç doğabilir; böyle bir durumda onaylanan miktar açısından tahakkuk etmiş vergi borcunun kesinleşeceği belirtilmektedir[5602].

Daha detaylandırıldığında ister vergi mahkemesi ister bölge idare mahkemesi kararı üzerine vergi tahakkuk etmiş olsun; bölge idare mahkemesinin kararına karşı 30 günlük süre içerisinde Danıştay nezdinde temyiz kanun yoluna başvurulması hâlinde verginin yargısal olarak kesinleşmeyeceğini belirtmek gerekir. Bu başlık ile sınırlı olarak bölge idare mahkemesi kararı üzerine tahakkuk eden vergi, Danıştay'ın onayladığı kısım bağlamında yargısal olarak kesinleşecektir. Verginin bu şekilde yargısal olarak kesinleşmesi, daha önceden gerçekleşen tahakkukun da kesinleşmesi şeklinde cereyan edecektir.

7.8.1.2.3. Mükellefin Lehine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvurulduğu Hâller

Bu başlık altında ise Vergi Usul Hukuku kapsamındaki vergi uyuşmazlıklarında mükelleflerin lehine verilen kararlara karşı kanun yollarına başvurunun mümkün olduğu hâller ele alınacaktır.

7.8.1.2.3.1. Mükellef Lehine Olan Vergi Mahkemesi Kararına Karşı Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusunun Yapıldığı Hâller

Mükellef tarafından açılan dava sonucunda alınan hüküm, davanın kabulü yönünde ise vergi dairesinin işlemi iptal edilecektir[5603]. Vergi mahkemesi tarafından mükellef lehine karar verildiğinde, tarh işleminin haksızlığı karara bağlanmış olmaktadır. Bu bağlamda İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/1 hükmü uyarınca tarhiyatla ilgili tahsil işlemi durmaya devam etmektedir[5604]. Vergi

[5601] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 303.
[5602] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 212.
[5603] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 210.
[5604] Kocahanoğlu, **op. cit.,** s. 62.

mahkemesi tarafında alınan karara vergi dairesi uymak zorundadır ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/1 hükmü gereğince en geç 30 gün süre içerisinde vergi mahkemesi kararına göre işlem tesis etmek zorundadır[5605]. Dolayısıyla vergi mahkemesinin mükellef haklı bulan kararı, ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen verginin tamamen veya kısmen tahakkuk etmemesine sebep olabilir. Ancak dava konusu istinaf kanun yoluna başvuruya imkân veren tutarda ise ve bölge idare mahkemesine de vergi mahkemesi kararı hakkında kanun yoluna başvurulduğunda, bölge idare mahkemesinin vereceği karar ile verginin tahakkuku ve yargısal olarak kesinleşmesi söz konusu olabilecektir.

Olasılıklardan ilki, mükellef lehine olan vergi mahkemesi kararına karşı bölge idare mahkemesine yapılan istinaf başvurusunda vergi mahkemesi kararının hukuka uygun olarak değerlendirilmesidir. Bu durumda vergi tahakkuk etmeyecektir[5606]; ancak temyiz kanun yoluna ilişkin özellikli durumlar verginin kesinleşmesini tayin edecektir.

Diğer bir olasılık ise bölge idare mahkemesi yapılan istinaf denetiminde mükellefin haksız bulunmasıdır. Bu durumda ikmalen, re'sen ve idarece tarh edilen vergilerin tamamı ya da bir kısmı tahakkuk edecektir. Başka ifadeyle vergi idaresi işlemi bölge idare mahkemesi tarafından haklı bulunduğu ölçüde, tahakkuka etki edecektir. Ancak bu durumda, verginin yargısal olarak kesinleşmesinden bahsedebilmek için, bu dava konusunun temyize konu edilemeyen konulardan ya da temyiz kanun yoluna süresinde başvuru yapılmamış hâllerden olması veyahut temyiz yargısında tahakkukun onaylanması gerektiği düşünülmektedir.

7.8.1.2.3.2. Mükellef Lehine Olan Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Danıştay'a Temyiz Başvurusunun Yapıldığı Hâller

Mükellef, ikmalen, re'sen veya idarece tarh usulleriyle yapılan tarhiyata karşı vergi mahkemesinde açtığı davada haklı bulunmuş olabilir ve bu karara karşı yapılan istinaf başvurusu da reddedilmiş olabilir. Bu hukukî silsilede vergi tahakkuk

[5605] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 211.
[5606] Öncel et. al., **op. cit.,** s. 117.

etmeyecektir. Eğer ki, bölge idare mahkemesinin bu karara esas dava konusu tutarı, temyiz kanun yoluna başvurma şartını sağlamıyor ise dava konusu tarh kesin olarak hukuka aykırı bulunduğundan dolayı tahakkuk gerçekleşmeyecek ve kesinleşen bir vergiden de bahsedilemeyecektir. Ancak bölge idare mahkemesinin bu karara esas dava konusu tutarı, temyiz kanun yoluna başvurma şartını sağlıyor ise Danıştay'ın kararı, verginin tahakkukunu ve buna bağlı olarak kesinleşmesini belirleyecek karar olacaktır. Bölge idare mahkemesi tarafından verilen tarh işleminin hukuka aykırı olduğu yönündeki karar, Danıştay tarafından onanırsa, yine tahakkuk gerçekleşmeyecek ve kesinleşen bir vergiden de bahsedilemeyecektir. Diğer taraftan, bölge idare mahkemesi tarafından verilen tarh işleminin hukuka aykırı olduğu yönündeki karar bozulursa, yeniden karar verilmek üzere dava dosyası bölge idare mahkemesine gönderilecek[5607] olup çalışmanın önceki bölümünde verilen olasılıklar dâhilinde verginin yargısal olarak kesinleşmesi ve tahakkuku gerçekleşecektir.

7.8.2. Gümrük Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleşmediği Hâller

Gümrük Hukuku'nda da aşağıda ele alınan durumlarda verginin kesinleşmesi ve tahakkuku birlikte gerçekleşmemektedir.

7.8.2.1. Beyannamelerin İhtirazî Kayıtla Verildiği Hâller

Gümrük vergilerinin olağan tahakkukunda, mükellefin itiraz ve dava açma hakkını saklı tutmak amacıyla gümrük beyannamelerine mükelleflerce konulan ihtirazî kayıt, bu vergilerin tahakkuk etmesini engellememekte, ertelememekte, ötelememekte veya durdurmamaktadır. Ancak gümrük beyannamesine konulan ihtirazî kayda rağmen tarh ile birlikte tahakkuk ettirilen bu vergilerdeki kesinleşme, idarî ve/veya yargısal yolların tüketilmesi veya zamanında tüketilmemesi suretiyle daha sonradan ortaya çıkacaktır. Çünkü mükellefin gümrük vergisi beyannamelerine koyduğu ihtirazî kayda istinaden itiraz etme ve devamında dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu sebeple gümrük vergilerinde ihtirazî kayıtla verilen beyannameler

[5607] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 844.

söz konusu olduğunda, verginin kesinleşmesi ile tahakkuku farklı zamanlarda gerçekleşmektedir.

7.8.2.2. Beyannamelerin Vergi Hatası İçerdiği Hâller

Vergi hatası içeren beyannamelere yönelik hata düzeltme, Gümrük Kanunu'nun 211. maddesindeki usule tabi tutulmuş ve süresi kural olarak 3 yıla bağlanmıştır. Vergi hatalarının varlığı hâlinde, gümrük vergilerinin tahakkuku gerçekleşse dahi, bir istisnaî hukukî düzenleme olarak verginin sadece dar anlamda kesinleşmesi söz konusu olup Gümrük Kanunu'nun hükme bağladığı düzeltme müessesesi, kural olarak verginin kesinleşmesi ile tahakkukun birlikte gerçekleşmediği bir durum olarak karşımıza çıkmaktadır.

7.8.2.3. Mükellefin Aleyhine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvurulmadığı Hâller

Gümrük Hukuku'ndaki uyuşmazlıklarda da genel vergi uyuşmazlıklarında olduğu gibi bölge idare mahkemesine ve ardından Danıştay'a gitme imkânı bulunmaktadır[5608]. Mükellefin aleyhine karar verilen vergi davalarında, bu kararlara karşı kanun yollarına süresi içerisinde başvurulmamış olması hâlinde, bu başvuru süresinin bitiminde gümrük vergilerinin yargısal olarak kesinleşeceğini belirtmek gerekmektedir.

7.8.2.3.1. Mükellef Aleyhine Olan Vergi Mahkemesi Kararına Karşı Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusunun Yapılmadığı Hâller

Gümrük uyuşmazlıklarında yargı yolu kapsamında, istinaf kanun yolu da bulunmaktadır ve yargılama usulü kuralları ile imkân verildiğinde bölge idare mahkemesine başvurulabilmektedir. Gümrük vergisine karşı idarî itirazda bulunulması ve itiraz üzerine alınan karar ile mükellef yönünden bu vergi uyuşmazlığının çözülmediği durumlarda vergi mahkemesinde dava açılabilmekte olup

[5608] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 192.

vergi mahkemesinin idarenin işlemini hukuka uygun bulabilmekte ve açılan davayı reddedebilmektedir[5609]. Bu durumda da dava açılmakla tahakkuku askıya alınan gümrük vergisinin hesabı; yani tarhiyatı, bu yöndeki mahkeme kararı ile yeniden tahakkuk ettirilmiş olmaktadır.

İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 45/1 hükmüne göre, hükümdeki parasal kısıtlar hariç olmak üzere, kural olarak idare ve vergi mahkemelerinin kararlarına karşı, başka kanunlarda farklı bir kanun yolu öngörülmüş olsa dahi, mahkemenin bulunduğu yargı çevresindeki bölge idare mahkemesine, kararın tebliğinden itibaren 30 gün içinde istinaf yoluna başvurulabilmekte olup vergi mahkemelerinin çözmekle görevli olduğu gümrük vergilerine yönelik uyuşmazlıklar hakkında da mezkûr hüküm uygulanacaktır.

Gümrük vergilerinin de yargısal olarak kesinleşmesi için, daha önceden verginin tahakkuk ettirilmesini sağlayan vergi mahkemesi kararına karşı 30 günlük süre içerisinde istinaf kanun yoluna başvurunun yapılmamış olması; yani istinaf kanun yoluna başvuru olmadan bu sürenin geçirilmiş olması gerekmektedir.

Nitekim durumu aksi yönden ele aldığımızda da idarî itirazın reddi üzerine vergi mahkemesinde açılan davada, davanın kabul edilmesi ve işlemin iptal edilmesi üzerine, 30 günlük istinaf süresinde gümrük idaresince bölge idare mahkemesine başvurulmadığı takdirde de tarhiyat kesin bir biçimde ortadan kalkmakta olup kesinleşecek herhangi bir vergi de kalmamaktadır[5610].

7.8.2.3.2. Mükellef Aleyhine Olan Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Danıştay'a Temyiz Başvurusunun Yapılmadığı Hâller

Gümrük uyuşmazlıklarında yargı yolu kapsamında, temyiz kanun yolu da bulunmaktadır ve yargılama usulü kuralları ile imkân verildiğinde Danıştay'a da başvurulabilmektedir[5611].

[5609] Selen, **op. cit.,** s. 313, 315.
[5610] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 843.
[5611] Selen, **op. cit.,** s. 313.

Verginin tahakkuku ya vergi mahkemesince verilen davanın reddi kararı ile ya da vergi mahkemesince mükellef haklı bulunmasına rağmen bölge idare mahkemesi tarafından istinafın kabul edilerek vergi idaresi işleminin hukuka uygun bulunmasıyla gerçekleşebilmektedir. Ancak ister vergi mahkemesi kararıyla tahakkuk eden verginin bölge idare mahkemesi kararıyla aynı yönde kabulü ile olsun ister doğrudan ilk kez bölge idare mahkemesinin verdiği karar ile vergi tahakkuk ettirilmiş olsun; dava konusu, temyizi mümkün konulardan ise tahakkuka, verginin yargısal olarak kesinleşmesi eşlik etmeyecektir. Nitekim verginin yargısal olarak kesinleşmesi için, bu başlık altında incelenen duruma özgü olarak bölge idare mahkemesi kararına karşı 30 günlük temyiz süresinin Danıştay'a herhangi bir başvuru olmadan dolması gerekmektedir.

Temyiz edilebilen kararlardan olmakla birlikte, istinaf kanun yolu ile yapılan denetimde, mükellefin lehine olan vergi mahkemesi kararının bozularak idarenin gümrük vergisi tarh işleminin hukuka uygun bulunması hâlinde, bu kararın tebliğinden itibaren 30 günlük süre içerisinde Danıştay'da temyiz başvurusunun yapılmamasından dolayı bu süresinin bittiği tarihte vergilerin kesinleşeceği belirtilmektedir[5612].

7.8.2.4. Mükellefin Aleyhine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvurulduğu Hâller

Bu başlık altında ise Gümrük Hukuku kapsamındaki vergi uyuşmazlıklarında mükelleflerin aleyhine verilen kararlara karşı kanun yollarına başvurunun mümkün olduğu hâller ele alınacaktır.

7.8.2.4.1. Mükellef Aleyhine Olan Vergi Mahkemesi Kararına Karşı Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusunun Yapıldığı Hâller

Bu başlık altında incelenen durumda verginin yargısal olarak kesinleşmesinden bahsedebilmek için, bu dava konusunun temyize konu edilemeyen konulardan ya da temyiz başvuru süresi içerisinde temyiz kanun yoluna başvurulmayan hâllerden olması

[5612] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 844.

gerektiği düşünülmektedir. Dolayısıyla bu başlık altında vergi mahkemesinin kararı ile tahakkuk eden bir gümrük vergisi söz konusudur; ancak tahakkuk ile verginin yargısal olarak kesinleşmesi arasındaki süre farkını, kanun yollarına başvuru ve bunun sonuçları oluşturmaktadır. Bu kapsamda bölge idare mahkemesi, vergi mahkemesi kararını hukuka uygun bulursa gümrük vergisinin tahakkuku devam etmekle birlikte; verginin yargısal olarak kesinleşmesi, bölge idare mahkemesinin kararına karşı ya temyiz başvurusunun yapılmadığı ya da kanun emri gereği yapılamadığı hâllerde ortaya çıkacaktır.

Daha detaylandırıldığında, eğer ki bölge idare mahkemesinin kararı hakkında temyiz kanun yoluna başvurulamıyor ise ya da temyiz kanun yoluna başvuru yapılmadı ise bölge idare mahkemesinin kararıyla (ya da bu kararın tebliğinden itibaren 30 günlük süresin geçmesiyle) gümrük vergisinin yargısal olarak kesinleşmesi gerçekleşecek olup vergi mahkemesinin hükmettiği kararı ile daha önceden zaten tahakkuk ettirilmiş olan eden verginin bu tahakkukunun, verginin yargısal olarak kesinleşmesine bağlı olarak kesin nitelik kazanacağı da belirtilmelidir.

Diğer taraftan zaten bölge idare mahkemesi kararının temyize başvurulabilecek kararlardan olması hâlinde, uyuşmazlık devam ettiğinden gümrük vergileri kesinleşmemektedir[5613].

7.8.2.4.2. Mükellef Aleyhine Olan Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Danıştay'a Temyiz Başvurusunun Yapıldığı Hâller

Güncel durumda konusu 261.000 Türk Lirasının üstünde olan gümrük vergisine ilişkin davalarda da bölge idare mahkemesi kararı aleyhine temyize başvurulabilecektir. Bu kapsamda bölge idare mahkemesinin kararı, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 45. maddesi uyarınca temyiz edilebilecek kararlardan ise ve süresinde temyiz başvurusu yapılırsa, tahakkuk ettirilen verginin yargısal olarak kesinleşmesi söz konusu olmayacaktır.

[5613] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 844.

Temyiz yoluyla yapılan başvuruda mükellef aleyhine karar verilerek bölge idare mahkemesi kararının onaylanması hâlinde Danıştay'ın aldığı karar itibariyle vergiler kesinleşmektedir[5614].

Bu başlık ile sınırlı olarak bölge idare mahkemesi kararı ile tahakkuk ettirilen gümrük vergileri, Danıştay'ın onayladığı kısım bağlamında yargısal olarak kesinleşecektir. Verginin bu şekilde yargısal olarak kesinleşmesi, daha önceden gerçekleşen gümrük vergisi tahakkukunun da kesinleşmesi şeklinde cereyan edecektir.

7.8.2.5. Mükellefin Lehine Karar Verilen Bir Vergi Davasında Kanun Yollarına Başvurulduğu Hâller

Bu başlık altında ise Gümrük Hukuku kapsamındaki vergi uyuşmazlıklarında mükelleflerin lehine verilen kararlara karşı kanun yollarına başvurunun mümkün olduğu hâller ele alınacaktır.

7.8.2.5.1. Mükellef Lehine Olan Vergi Mahkemesi Kararına Karşı Bölge İdare Mahkemesine İstinaf Başvurusunun Yapıldığı Hâller

Mükellef lehine olan vergi mahkemesi kararına karşı bölge idare mahkemesine yapılan istinaf başvurusunda, vergi mahkemesi kararının hukuka uygun olarak değerlendirilmesi hâlinde gümrük vergisi tahakkuk etmemektedir; ancak temyiz kanun yoluna ilişkin özellikli durumlar verginin kesinleşmesi ile tahakkukunu tayin edecektir.

Bölge idare mahkemesi yapılan istinaf denetiminde mükellefin haksız bulunması hâlinde, gümrük vergilerinin tamamının ya da bir kısmının tahakkuk ettirilmesi söz konusu olacaktır. Ancak bu durumda, verginin yargısal olarak kesinleşmesinden bahsedebilmek için, bu dava konusunun temyize konu edilemeyen konulardan ya da temyiz kanun yoluna süresinde başvuru yapılmamış hâllerden olması veyahut temyiz yargısında tahakkukun onaylanması gerektiği düşünülmektedir.

[5614] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 844.

7.8.2.5.2. Mükellef Lehine Olan Bölge İdare Mahkemesi Kararına Karşı Danıştay'a Temyiz Başvurusunun Yapıldığı Hâller

Mükellef, vergi mahkemesinde açtığı davada haklı bulunmuş olabilir ve bu karara karşı yapılan istinaf başvurusu da bölge idare mahkemesi tarafından reddedilmiş olabilir. Bu hukukî silsilede gümrük vergileri, tahakkuk etmeyecektir. Eğer ki, bölge idare mahkemesinin bu karara esas dava konusu tutarı, temyiz kanun yoluna başvurma şartını sağlamıyor ise karar tarihi itibariyle tarhiyat kesin şekilde ortadan kalkacaktır[5615]. Bu bağlamda dava konusu tarh işlemi kesin hüküm suretiyle hukuka aykırı bulunduğundan dolayı, gümrük vergisinin tahakkuku gerçekleşmeyecek ve kesinleşen bir vergiden de bahsedilemeyecektir.

Ancak bölge idare mahkemesinin bu karara esas dava konusu tutarı, temyiz kanun yoluna başvurma şartını sağlıyor ise Danıştay'ın kararı, verginin tahakkukunu ve buna bağlı olarak kesinleşmesini belirleyecek karar olacaktır. Bölge idare mahkemesi tarafından verilen tarh işleminin hukuka aykırı olduğu yönündeki karar, Danıştay tarafından onanırsa, yine gümrük vergisinin tahakkuku gerçekleşmeyecek ve kesinleşen bir vergiden de bahsedilemeyecektir. Diğer taraftan, bölge idare mahkemesi tarafından verilen tarh işleminin hukuka aykırı olduğu yönündeki karar bozulursa, yeniden karar verilmek üzere dava dosyası bölge idare mahkemesine gönderilecek[5616] olup çalışmanın önceki bölümünde verilen olasılıklar dâhilinde verginin yargısal olarak kesinleşmesi ve tahakkuku gerçekleşecektir.

7.8.3. Kamu İcra Hukuku'nda Verginin Kesinleşmesi ve Tahakkukunun Birlikte Gerçekleşmediği Hâller

İhtiyatî tahakkuk hâllerinde davanın geçici tahakkuk miktarına yöneltilmesi gerektiği ve verginin kesinleşmiş olduğu hâllerde artık tahakkuk miktarının dava konusu edilemeyeceği ileri sürülmektedir[5617]. Bu kapsamda İhtiyatî tahakkukun

[5615] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 843.
[5616] Yerci, **Gümrük Hukuku,** s. 844.
[5617] Şimşek, **op. cit.,** s. 166.

miktarına itiraz yapılabilmesi için, ihtiyatî haczin tahakkuku itibariyle kesinleşmiş bir kamu alacağı ile ilgili olmaması gerekmektedir[5618].

Dolayısıyla belirtmek gerekir ki, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17. maddesi ile düzenlenen ihtiyatî tahakkukun varlığında, olağan tahakkuk bulunmamaktadır.

Diğer taraftan ihtiyatî tahakkukun uygulandığı hâller ve düzeltildiği hâllerde verginin kesinleşmesi ve tahakkukunun birlikte gerçekleşmediği düşünülmektedir.

7.8.3.1. İhtiyatî Tahakkuk Usulünün Uygulandığı Hâller

Dava konusu olabilen[5619] ihtiyatî tahakkuka karşı, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 20. maddesi uyarınca, ihtiyatî hacizle birlikte, 15 gün içerisinde dava açılması mümkündür[5620]. Ancak burada tekrar belirtilmelidir ki, ihtiyatî hacizle birlikte dava edilmesi şartına bağlanan ihtiyatî tahakkuka ilişkin itirazlar, aslında bu tahakkukun dayandığı tarhiyata ilişkin olmaktadır.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 17. maddesi ile öngörülen ihtiyatî tahakkuk, geçici takdirlere dayanmak suretiyle[5621], geçici bir hesap uyarınca[5622] vergi borçlarının geçici bir biçimde salınmasını; yani geçici olarak tahakkukunu sağlamaktadır[5623]. Dolayısıyla ihtiyatî tahakkuk ile ortaya çıkan vergi borcu da *geçici niteliktedir*[5624]. Bu sebeple ihtiyatî tahakkukun varlığında, tarhiyatın kesin olduğu söylenemez; nitekim aslında burada ***ihtiyatî tarh işlemi*** bulunduğu değerlendirilmekte olduğundan tarh işleminin de kesinleşmesinden bahsedilemez.

İhtiyatî tahakkuk usulüyle tarh ve tahakkuk ettirilen ve tahakkuka esas tutulan tarhiyatın da dava açma süresi içerisinde dava konusu edilmemesiyle birlikte mükellef

---

[5618] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 212.
[5619] Aksoy, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** s. 179; Canbazoğlu, Altay, **op. cit.,** s. 203; Mutluer, Dayanç Kuzeyli, **op. cit.,** s. 277; Şenyüz, Yüce, Gerçek, **Vergi Hukuku,** s. 180.
[5620] Bilici, **Vergi Hukuku,** s. 169; Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 75, Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 375.
[5621] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 207.
[5622] Koçak, **op. cit.,** s. 94.
[5623] Şimşek, **op. cit.,** s. 145-152.
[5624] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 82.

tarafından kabul edilmesi[5625] söz konusu olabilmektedir. Bu kapsamda davanın ihtiyatî tahakkuka da karşı olduğu hususunun dava dilekçesinde belirtilmediği hâllerde, ihtiyati tahakkuk kesinleşebilmektedir[5626]. Dolayısıyla ihtiyatî hacizle birlikte dava konuları arasında ihtiyatî tahakkuka yer verilmezse[5627], 15 günlük dava açma süresinin sonucunda daha önceden ihtiyaten tahakkuk ettirilmiş vergilerin idarî olarak kesinleştiği düşünülmektedir.

7.8.3.2. İhtiyatî Tahakkukun Düzeltildiği Hâller

Öncelikle belirtmek gerekir ki, Kamu İcra Hukuku'nda verginin tahakkuku ve kesinleşmesi, itirazlı tarhiyatlar yönünden dahi olsa, alacağın özel kanununa göre gerçekleştirilen tahakkukuna dayanmaktadır[5628]. Bu başlık altında itirazlı tarhiyatlar yönünden verginin kesinleşmesi ve tahakkuku ele alınacak olup Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmünde, ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesinde ya itirazlı tarh için kesinleşmenin gerçekleşmesini ya da Devlet Şûrasına (Danıştay[5629]) başvurulmuşsa, nihaî bir kararın çıkmış olmasını şart koşulmaktadır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki, 1 Ocak 1954 tarihinde yürürlüğe giren Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmünün yorumlanmasında, o tarihte yürürlükte bulunan mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerinin de değerlendirilmesi gerekmektedir.

Danıştay'a başvurulduğu takdirde nihaî bir kararın çıkmış olması şartı yönünden durum değerlendirildiğinde, mülga 5432 sayılı Kanun'un *(itiraz etme) itiraz ve müdafaaların yapılması*nın düzenlendiği 357. maddesine göre, maddedeki usul dairesinde hem mükellefler hem vergi dairesi, itiraz komisyonlarına itiraz edebilmektedir. Yine Kanun'un *(temyiz talebi) kararların temyizi*nin düzenlendiği

[5625] Coşkun, **op. cit.,** s. 201.
[5626] Oktar, **Vergi Hukuku,** s. 375.
[5627] **Bkz.:** Danıştay 13. Dairesi, E. 1979/332, K. 1979/3017 Sayılı Karar. Aktaran: Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 213-214.
[5628] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654.
[5629] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 125; Onar, **op. cit.,** Cilt: 3, s. 1656. **Ayrıca bkz.: Bkz.:** TBMM, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı.**

368. maddesinde de itiraz komisyonu kararlarına karşı temyiz komisyonu nezdinde temyiz talebinde bulunulabileceği belirtilmiştir[5630]. Nihayetinde Kanun'un *Danıştaya başvurma*nın düzenlendiği 383. maddesinde de Kanun'un 1. maddesinde belirtilen vergilerde mükellefiyet, muafiyet, istisna, mükellefiyet şekli, vergi cezalarının uygulanması bakımlarından doğan uyuşmazlıklar hakkında itiraz ve temyiz komisyonlarına başvurulmadan Danıştay'a gidilemeyeceği belirtilmiştir.

Yukarıdaki kanunî düzenlemeler uyarınca, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmündeki itirazlı tarhiyata ilişkin uyuşmazlığın, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 383. maddesindeki uyuşmazlık konularından *mükellefiyet kapsamına girdiği hususu açıktır.* Dolayısıyla mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu uyarınca, bu uyuşmazlık hakkında Danıştay'a başvuru yapılması için, önce itiraz, ardından temyiz komisyonlarına[5631] başvurulması gerekmektedir. Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmünde de bu uyuşmazlık çözümüne yönelik usul işletildiğinde, Danıştay'dan verilecek karara göre düzeltilmenin yapılmasının kurala bağlanmış olduğu belirtilebilir.

Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmündeki, *itirazlı tarh için kesinleşmenin gerçekleşmesi şartı*, Danıştay'dan verilecek karara ilişkin şart ile birlikte değerlendirildiğinde, burada, ilga edilen kanunî düzenlemeler bağlamında itiraz ve temyiz komisyonları nezdindeki bir kesinleşmenin arandığı düşünülmektedir. Yani itirazlı tarhın kesinleşmesi ile kanaatimizce verginin yargısal bir kesinleşmesinin arandığı düşünülmektedir. Bu bağlamda mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *itiraz süresi*nin düzenlendiği 356. maddesine göre, itiraz süresi 1 aydır ve bu süre geçtikten sonra itiraz hakkı düşmektedir.

Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 356. maddesi uyarınca, ihtiyatî tahakkuktan sonra, kesin tahakkuka dönüştürülmek üzere, özel kanunlarına göre

[5630] Mülga 5432 Vergi Usul Kanunu'nun 369. maddesinde ise *temyiz edilemeyecek kararlar* düzenlenmiştir.

[5631] Mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı'nda itiraz ve temyiz komisyonlarının birer vergi mahkemesi durumunda bulunan kaza mercileri olduğu ifade edilmiştir. **Bkz.:** TBMM, **5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı.**

idarece yapılan tarh işlemine karşı 1 ay içinde itiraz edilmediğinde, bu tarhın itirazlı tarh niteliğini kazanamayacağı ve bu 1 ayın sonunda hem tahakkuk edeceği hem de vergini idarî olarak kesinleşeceği düşünülmektedir. Ancak tekrar etmekte fayda görülmektedir ki, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmünde itirazlı tarhtan bahsedilmektedir.

Diğer taraftan mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 356. maddesi uyarınca 1 aylık süre içinde itiraz edildiği takdirde ise tarhiyat, itirazlı olma niteliğini kazanacaktır ve itiraz komisyonu tarafından verilecek karara göre hareket edilecektir. Nitekim, itiraz komisyonunca verilecek karar, *temyiz edilemeyecek karar*lardan ise kesinleşecek ve ihtiyatî tahakkuk buna uydurulacaktır. Bu karar, *temyiz edilebilecek karar*lardan ise mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *temyiz süresi*nin düzenlendiği 370. maddesine göre, 15 gün içinde taraflarca (mükellef ve vergi dairesi) temyiz talebinde bulunması gerekecektir. Bu sürede başvuru yapılmadığında, yine itiraz komisyonu kararı kesinleşecek ve ihtiyatî tahakkuk buna uydurulacaktır.

Tarafların temyiz talebinde bulunması hâlinde de temyiz komisyonunun itiraz komisyonu kararını bozması ya da tasdik etmesi söz konusu olacaktır.

İtiraz komisyonunun verdiği kararın, temyiz komisyonu tarafından tasdik edildiği varsayımında, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun *bozma ve tasdik kararları nihaî karar*ın düzenlendiği madde 378/4 hükmüne göre, temyiz komisyonunun tasdik kararları kesin olup Kanun'un madde 383/2 hükmüne göre, vergi dairesinin Maliye Bakanlığının onayını almadan temyiz komisyonunun kesin kararları aleyhine Danıştay'da temyiz talebinde bulunamaması sebebiyle, bu onay alınmak şartıyla vergi idaresinin Danıştay'a başvurması mümkündür. Eğer ki bu karara karşı süresi içinde taraflar Danıştay'a başvurmazsa, bu defa yine temyiz komisyonu kararı kesinleşecek ve ihtiyatî tahakkuk buna uydurulacaktır.

İtiraz komisyonunun verdiği kararın, temyiz komisyonu tarafından bozulduğu varsayımında, itiraz komisyonu bu karara uyduğunda yeniden tesis edilecek karara karşı başvurular, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun madde 380/3 hükmüne göre, temyiz talebine ve devamında Danıştay başvurusuna tabidir. Bu karara karşı da

süresinde temyiz komisyonuna taraflarca başvurulmazsa, komisyon kararı kesinleşecek ve ihtiyatî tahakkuk buna uydurulacaktır.

İtiraz komisyonunun verdiği kararın, temyiz komisyonu tarafından bozulduğu varsayımında, mülga 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun madde 378/2 hükmüne göre, itiraz komisyonunun, temyiz komisyonunun bozma kararına karşı uymak yerine ısrar etmesi de mümkündür. Israr kararları Temyiz Komisyonu Genel Kurulunda incelenerek karara bağlanır. Temyiz komisyonu dairesi ve itiraz komisyonu, Genel Kurul kararına uymak zorundadır. Burada da süresi içerisinde, taraflarca Danıştay'a başvurulmaz ise bu defa Genel Kurul kararı kesinleşecek ve ihtiyatî tahakkuk buna uydurulacaktır.

Ve nihayetinde, Danıştay tarafından verilen karara göre, ihtiyatî tahakkuk düzeltilecek ve olağan tahakkuk niteliğini kazanacaktır.

Tüm bu açıklamalardan sonra, yukarıda yer verilen *Danıştay'a başvurulduğu takdirde nihaî bir kararın çıkmış olması* şeklindeki şart açısından doktrinde yer alan bir görüşe göre, ihtiyatî tahakkukun düzeltilebilmesi için, vergi mahkemesinin kararının kesinleşmesi gerekmektedir; bu kesinleşme de ya Danıştay'da dava açma süresinin dolmuş olması ya da Danıştay'da dava açılmış ise nihaî kararın çıkmış olması hâllerinde olmaktadır[5632]. Yine doktrinde itirazlı tarhiyatta ihtiyatî tahakkuka ilişkin düzeltmenin yapılabilmesi için ya dava konusu tarh işleminin kesinleşmesi ya da istinaf ve sonrasında temyiz yoluna (Danıştay'a) başvurulması hâlinde nihaî kararın verilmiş olmasının şart olduğu ileri sürülmüştür[5633]. Bir diğer görüşte de geçici tahakkukun düzeltilmesi için, ya *beyannameli tarhiyatta borçlunun verdiği beyannamenin kesinleşmiş olması gerektiği* ya da *tarhiyatta yapılan itirazın kesin bir sonuca bağlanmış olması* gerektiği belirtilmiştir. Buradan hareketle vergi mahkemesinin uyuşmazlık hakkında vereceği kararın düzeltmeye esas alınması için, kesinleşmiş olması gerektiği ileri sürülerek[5634], sadece mahkeme kararıyla bu düzeltmenin yapılamayacağı yönünde bir kanaat getirildiği düşünülmektedir. Diğer bir

[5632] Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93.
[5633] Karakoç, **Genel Vergi Hukuku,** s. 654.
[5634] Şimşek, **op. cit.,** s. 157.

görüşte de vergi mahkemesinin tarhiyatı onaması ile verginin tahakkuk etmekle birlikte kesinleşmeyeceği ve kesinleşme için üst yargı mercilerine başvurulması ya da başvuru sürelerinde başvurulmaması ile tarhiyatın kesinleşeceği ve ihtiyatî tahakkuka ilişkin düzeltmenin ancak bu süreçten sonra yapılabileceği belirtilmiştir[5635].

Durum bu olmakla birlikte doktrinde aksi yönde görüşler de mevcuttur. Bir görüşe göre, Danıştay Kanunu ile 2576 sayılı Kanun hükümleri uyarınca, Danıştay kararının değil; vergi mahkemesi kararının anlaşılması gerektiği belirtilmektedir[5636]. Bu kapsamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesi temelinde *dava konusu yapılması söz konusu olacak tarhiyatlarda* ihbarname esasına göre mükellefe tebliğ edilen vergilere karşı 30 günlük dava açma süresinde dava açılması hâlinde vergi mahkemesince tarhiyatın onaylanması ile ihtiyatî tahakkukun normal tahakkuk niteliğini kazanacağı belirtilmektedir[5637]. Nitekim, ihtiyatî tahakkuk uygulamasının Danıştay Kanunu'nun *ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülecek davalar*ın düzenlendiği 24. maddesi kapsamında olmadığı sürece, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un 19. maddesi bağlamındaki şartın, vergi mahkemesi tarafından verilecek bir kararın beklenmesi şeklinde olması gerektiği ifade edilmektedir[5638].

Yukarıda yer verilen farklı görüşler arasında bir değerlendirme yapılmak istendiğinde, kanaatimizce, 2576 sayılı Kanun'un madde 13/1-a hükmüne göre, vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan itiraz komisyonu ile vergiler temyiz komisyonunun, vergi mahkemesi anlamını taşıması ve 6545 sayılı Kanun ile İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nda yapılan değişiklikler sonucunda, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmü açısından, Danıştay'dan önce kural olarak koşulları bulunması şartıyla, bu uyuşmazlığa ilişkin olarak öncelikle vergi

[5635] Yılmaz, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması,** s. 181.
[5636] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 125.
[5637] Şamlıoğlu, Özbalcı, **op. cit.,** s. 204.
[5638] Üstün, **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu,** s. 66.

mahkemesine, ardından bölge idare mahkemesine ve nihayetinde Danıştay'a başvurulacağı şeklinde bir yorumun geliştirilebileceği değerlendirilmektedir.

Nitekim doktrinde ayrıca, İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/1 hükmünde yer *alan "Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir."* şeklindeki ibarenin Anayasa Mahkemesi kararı[5639] ile iptal edilmiş olmasının Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmünün yorumlanmasında aydınlatıcı olduğu ve bu iptal kararı bağlamında İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/1 hükmü uyarınca ihtiyatî tahakkuk uygulanan tarhiyat hakkında verilen mahkeme kararının kesinleşmesi beklenilmeden uygulanması ve ihtiyatî tahakkukun mahkeme kararına göre düzeltilmesi gerektiği ileri sürülmektedir[5640]. Nitekim idarî yargı yerlerince alınan kararın yerine getirilmesini; yani infazını düzenleyen İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/1 hükmü[5641] çerçevesinde yapılan bu tespitin, oldukça yerinde olduğu düşünülmektedir.

Anayasa'nın madde 138/4 hükmünde yasama ve yürütme organları ile idarenin uymak zorunda olduğu mahkeme kararları, sadece kesin hüküm etkisine kavuşmuş kararlar değildir. İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun madde 28/1 hükmüne göre, Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının gereklerine göre ve hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak 30 günü geçmemek üzere idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Dolayısıyla, vergi mahkemesince alınan kararın uygulanması açısından kesinleşmesi gerekmediği gibi, idare de kesinleşmeyi bekleme hakkına sahip değildir[5642]. Zira idarî yargı denetimi kavramının görevini arzulanan düzeyde yapabilmesi için, idarî yargı yerlerinin kararlarının yerine getirilmesi gerekmektedir. İdarî yargı yerlerinin kararlarının yerine

[5639] **Bkz.:** Anayasa Mahkemesi, 10.07.2013 Tarihli ve E. 2012/107, K. 2013/90 Sayılı Karar, 22.11.2013 Tarihli ve 28829 Sayılı Resmî Gazete.
[5640] Baydere, **op. cit.,** s. 53-54.
[5641] Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** s. 711.
[5642] Candan, **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** s. 125.

getirilmemesi durumunda bu kararlar, idarenin işlem ve eylemlerinin hukuka aykırılığını saptayan birer belge olmaktan öteye geçemezler[5643].

Biz de bu görüşe katılmaktayız. Zira önemle belirtmek gerekir ki, Anayasa'nın bağlayıcı kuralları, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'dan sonra yürürlüğe girmiştir ve İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun yukarıda yer verilen düzenlemesi uyarınca, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmü açısından itirazlı tarhın kesinleşmesi hususunda yargısal bir kesinleşme olmaksızın[5644], vergi mahkemesi kararına göre, daha önceden hukukî varlık kazanmış ihtiyatî tahakkukun düzeltilmesi gerekmektedir.

Bu kapsamda Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmü uyarınca, ihtiyatî tahakkuk usulündeki vergilendirme sürecinde gerçekleşen ve özel vergi kanunlarına göre tarh edilmekle birlikte itirazlı hâle gelmiş bu vergilerin tahakkuku, yukarıda detaylarıyla açıklanmaya çalışıldığı üzere, tarha bitişik olarak gerçekleşmemektedir. Burada tahakkuk, yargısal denetim üzerine tebliğ yoluyla tahakkuk usulü ile ortaya çıkmaktadır.

Bu açıklamalar ışığında Amme Alacaklarının Usulü Hakkında Kanun'un madde 19/2 hükmünde yer verilen itirazlı tarhiyat kavramı yerine, 2576 sayılı Kanun'un yürürlüğe girmesi sebebiyle ***davalı tarhiyat*** ya da ***dava konusu edilmiş tarhiyatlar*** açısından, açılan davalarda henüz olağan usulde tahakkuk ettirilmemiş ve ancak ihtiyaten tahakkuk edilmiş vergiler söz konusu olmaktadır. Vergi mahkemesinde açılan dava ile başlatılan uyuşmazlık, somut duruma göre bu kararın kanun yollarına taşınabilmesi ile devam ettirilebilmektedir. Öncelikle belirtmek gerekir ki, vergi mahkemesi tarafından mükellefin kısmen ya da tamamen haksız bulunması; yani idarenin tarh işleminin hukuka uygun bulunması ile özel kanuna göre yapılan tarhiyat tahakkuk hukukî etkisine kavuşacak ve bu karara göre ihtiyatî tahakkuk ile mahkemenin kararına göre gerçekleşen tahakkuk tamamen birbiriyle aynı olabilecektir.

[5643] Erdoğdu, **op. cit.,** s. 11.
[5644] **Aksi yönde görüş için bkz.:** Çelik, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku,** s. 93, Şimşek, **op. cit.,** s. 157.

Diğer taraftan vergi mahkemesi kararı ile tarhiyat hukuka uygun bulunmaz ise ve mükellef kısmen ya da tamamen haklı bulunursa, düzeltme yapılmaya esas tutulan özel vergi kanununa göre yapılan tarhiyat, tahakkuk ettirilmeyecektir.

Mükerrer açıklamaların önüne geçilebilmesi amacıyla bu bölümde Vergi Usul Hukuku'nda en detaylı ve devamında Gümrük Hukuku'nda daha özet bir biçimde anlatıldığı üzere, vergi mahkemesi kararlarına karşı İdarî Yargılama Usulü Kanunu'nun 45 ve 46. maddelerinde düzenlenen istinaf ve temyiz kanun yolları için öngörülen kurallar dairesinde uyuşmazlık devam ettirilebilmektedir. Bu durumda dava konusu tarhiyatın hukuka uygunluğu yönünde kesin hüküm elde edilmesiyle, verginin yargısal olarak kesinleşeceği belirtilmelidir.

SONUÇ

Vergi hukukunda vergilendirme sürecinde, aslında temel olarak verginin tarh ve tahsili olmak üzere iki aşama bulunmaktadır. Bu iki aşama, adına vergi denilen malî yükümlülükler temelinde kurulan tüm hukukî ilişkilerde geçerlidir. Dolayısıyla Türk Vergi Sistemi'nde vergiyi doğuran olayı takip eden tamamlanmış bir vergilendirme sürecinde, tarh ve tahsil aşamaları her zaman mevcuttur.

Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesinde hükme bağlanan tanımından da hareket edilerek, tahakkukun hukukî niteliğinin genel olarak vergi alacağı-borcunun ödenmesi gereken bir safha, bir aşama, bir durum, bir hâl olarak belirtilmesi mümkün ise de bu şekildeki tanımlamalar, tarh ile tahakkukun bağlantısını açıklamakta genel olarak yetersiz kalmaktadır. Nitekim, Vergi Usul Kanunu'nun 22. maddesindeki tahakkuk tanımıyla da tarhla bütünleşik bir aşamaya işaret edilmekte olup tahakkuku, tarhın içinde aramak gerekmektedir. Dolayısıyla tahakkuka ilişkin işlevsel bir tanımlamanın, tarh bağlamında yapılması daha uygun olacaktır. Böylece tahakkukun hem tarha bağlılığı hem de tarhtan farklılığı, daha net bir biçimde ortaya konulabilecektir.

Vergi hukukunda tahakkuk, her zaman tarh ile birlikte gerçekleşmemektedir. Zira vergi alacağının tayinine yönelik vergilendirme sürecinde bazı hâllerde vergi, sadece tarh edilmiş olmakta ve tarh aşaması içerisinde tarhla birlikte tahakkuk hukukî varlık kazanmamaktadır. Dahası bu hâllerde yargısal denetimin işletilerek tarhın hukuka aykırılığına hükmedilmesiyle hiçbir zaman tahakkuk ettirilmesi mümkün olmayan tarh işlemlerinin tesis edilmiş olması da söz konusu olabilmektedir. Bu sebeple bu gibi hâllerin varlığı karşısında, tarh işleminin aynı vergilendirme sürecinde iki ayrı kimlikle hukukî varlık kazanması mümkün olabilmektedir.

Nitekim tarh edilen verginin tahakkuk etmesinde; tarha itiraz edilmemiş olması, dava açılmamış olması ya da yapılan itiraz veya açılan davalardaki denetim sonucunda tarhın hukuka uygun olduğu yönünde bir kararın mevcudiyetinin şart koşulduğu hâllerde, tarh ve tahakkuk arasında bazen belirli bazen önceden bilinmesi mümkün olmayan bir süre bulunmaktadır. Bu iki sürenin başlangıcında tarh birinci

kimliğinin özelliklerini taşırken; sürenin bitiminde tahakkuk etmekle, kendinden beklenen tüm hukukî etkileri doğuran bir kimliği haiz olmaktır.

Bu kimliklerden ilkinde tarh, vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan hukukî durumları tespit edici işlevlere sahiptir ve tesis edilen her tarh işlemi, bu işlevleri taşımaktadır. Ancak tarhın, bir de vergiyi doğuran olaya bağlı olarak ortaya çıkan bir vergi alacağını-borcunu, vergiyi doğuran olaydan bağımsızlaşarak ödenmesi/tahsil edilmesi gereken bir aşamaya getirmek suretiyle, tarha inşaî bir kimlik veren hukukî etkisi de bulunmaktadır. Bu hukukî etki de vergi kanunlarında malî terminolojiye tabi özel bir isim ile yer verilen tahakkuktur. Tarhın, tahakkuk ile kazandığı bu ikinci kimliği, ilk kimliğine ait tüm işlevleri haizdir. Tahakkukun tarha bitişik olduğu; yani tarh ile birlikte tahakkukun gerçekleştiği hâllerde ise kendinden beklenen tüm hukukî etkilerini doğuran tek bir tarh işleminin ortaya çıktığını ve iki farklı kimliğin ayrı ayrı oluşmadığını da belirtmek gerekir.

Durum bu olmakla birlikte, tarhın tahakkuk ile kazandığı ikinci kimliği, her tarh işleminde vücut bulmamaktadır. İdare, tarha bu ikinci kimliği kazandırmak görevi ile yükümlü iken; mükellef de tarha bu ikinci kimliği kazandırmamak ya da askıya almak hususlarında idarî ve/veya yargısal uyuşmazlık çıkarma hakkına sahip olmaktadır. Mükellef bu hakkını kullandığı takdirde, idarî yahut yargısal denetimler suretiyle tarhın tahakkuk etmesini önleyebileceği ya da askıya alabileceği gibi, tamamen engelleyebilmesi de mümkündür.

Dolayısıyla Türk Vergi Hukuku'nda hukukî etkisi yönünden bölünmüş bir tarh işlemi, aynı vergilendirme sürecinde iki ayrı kimlikle bulunabilmektedir. Bu anlamda tarhın, vergiyi ödenmesi/tahsil edilmesi gereken bir niteliğe kavuşturan tahakkuk hukukî etkisini kazandığı hâllerdeki idarî işlem kimliğinin ***tarhakkuk*** olarak ifade edilmesi önerilebilir. Bu anlamda tarhakkukun, tahakkuk etmiş tarhiyat olarak tanımlanması mümkün olup tarhakkuk, idarî işlem kimliğinde inşaî/yapıcı olma niteliğini de barındırmaktadır. Böyle bir isimlendirme, doktrinde ve yargısal kararlarda tahakkuka atfedilen tüm görüş ve açıklamaları da tutarlı hâle getirmekte ve hepsini doğru bir sonuca yönlendirmektedir.

Tahakkuk etmiş tarhiyatı ifade eden tarhakkuk, bir idarî işlemdir ve bu yönüyle idare hukuku doktrininde çoğunluk olarak ileri sürülen tahakkukun bir idarî işlem niteliğinde olduğu görüşleriyle uyumludur. Yine tahakkuk etmiş tarhiyatı ifade eden tarhakkuk, idarî işlem niteliğini tarhtan almaktadır ve tahakkuk, bu idarî işlem kimliğindeki hukukî etkiyi bahşeden bir aşama, bir safha, bir hâl, bir durumdur. Bu yönüyle de vergi hukuku doktrininde çoğunluk olarak ileri sürülen tahakkukun bir idarî işlem niteliğinde olmadığı görüşleriyle de uyumludur.

Bu anlamda vergilendirme sürecindeki ilk ve bağımsız aşama, tarh aşaması olup tahakkuk da bu aşama içinde yer almaktadır. Dolayısıyla tahakkuk aşaması olarak bahsedilen bir aşama, tarh aşamasından bağımsız olmamaktadır ve buna ilişkin tüm açıklamalar da tarh aşaması kapsamında gerçekleşmektedir. Tahakkukun tarha bitişik olarak hukukî varlık kazanmadığı hâllerdeki tarh aşamasında, usule yönelik olan tebliğ işlemi ve tarhın hukukî etkisi olan tahakkuk, bu süreç içerisinde özel ayrı bir süreç oluşturan bir tahakkuk aşamasını yaratmaktadır.

Ayrıca, vergilendirme sürecindeki ikinci ve bağımsız bir diğer aşama olan tahsil aşamasında, mükellefin süresinde ödeme yapmasıyla gerçekleştirilen tahsil işlemi ile vergilendirme sürecinin sonlandırılması mümkün olmaktadır. Ancak mükellefin vergiyi ödememesi sebebiyle, bu defa idarece ödetme yoluna gidildiğinde; tıpkı tarh gibi, tahsil işlemi de değişik bir kimlik kazanabilmektedir. Bu anlamda ödeme usulleriyle tahsil ve ödetme usulleriyle tahsil, birbirinden bağımsız iki ayrı idarî işlem kimliği oluşmaktadır. Dolayısıyla tahsil işleminin kimliğini oluşturan bu özellikler, tarh işleminin aksine, birlikte bulunmamaktadır. Yani vergilendirme sürecinde tahsil işlemi, ödeme ve ödetme usullerini içermesine göre tesis edilmektedir. Bu bağlamda vergilendirme sürecinde tahsil aşamasından sonra, sadece ödeme veya sadece ödetme usullerini içeren bir tahsil aşaması ortaya çıkmaktadır.

Birey ve Devlet yönünden verginin kanunîliği ilkesinin anlam ve boyutları birlikte incelendiğinde, kanun koyucunun, vergilendirme yetkisinde ve bu yetkiden doğan vergi hukuku ilişkisinde taraflar arasındaki menfaat dengesini kurması, bir gereklilik olarak karşımıza çıkmaktadır. Vergi hukukunda bu dengeye hizmet eden hukukî müesseselerin başında da bu çalışmada ele alınan tahakkuk gelmektedir. Vergi

alacağı-borcu temelinde hukukî varlığı tarha bağlı olan ve kural olarak tarhla birlikte ortaya çıkması gereken tahakkuk, vergi hukukunun kendine özgü anlam ve mahiyeti sebebiyle, diğer idarî işlemlerde görülmeyen bir usulde düzenlenmiştir. Tahakkuk temelinde düzenlenen bu vergi hukuku usulünün olmadığı varsayımında, zaten tarh işleminin anatomisinde yer alan tahakkuka ilişkin ayrı bir açıklama alanı kalmayacağı gibi; tahakkukun bağımsız bir şekilde isimlendirmesine de gerek kalmayacağı düşünülmektedir. Ancak malî hukuk alanındaki hukukî düzenlemelerin en başından beri temel konusu olan ve olmaya da devam edeceği anlaşılan tahakkuk, vergi hukukunu diğer hukuk dallarından bağımsızlaştırmanın yanı sıra; spesifik bir vergi hukuku usulünü oluşturma işlevine de sahiptir.

Kanun koyucunun tarhtan bağımsız olarak kurala bağladığı tahakkuk hükümleri, sadece idarî işlem teorisi temelinde açıklanabilen niteliklere sahip değildir. Özel bir idarî usul ile kanun koyucunun kanunî düzenlemelerle kurduğu tarh ve tahakkuk ilişkisi, bazı yönleriyle idarî işlem teorisinin dışında kalmaktadır. Bir idarî işlem olmamakla birlikte, tarh işleminin hukukî etkisi olan tahakkukun kanunî terminolojiyle ihdas edilen spesifik bir adı ve tek başına sahip olduğu hukukî özellikleri bulunmaktadır. Bu anlamda tahakkuka teknik anlamda bir idarî işlem denilemese de tahakkuk, diğer idarî işlem özelliklerinden farklı bir usulde tarhın tesis edilmesine sebep olmaktadır ve bu yönüyle de vergiyi kuran unsurların başında gelerek malî konuları oluşturan tarh ve tahakkuk ilişkisinin bir malî işlem olduğu belirtilebilir.

Vergi hukukunun bağımsız bir hukuk disiplini olmasının kaynağında, beyana dayanan vergilendirme usulünün ve bu usulle birlikte daha ayrıntılı ve karmaşık nitelik kazanan vergi tekniğinin bulunduğu söylenebilir. Çalışmada yer verilen vergi tekniğinin üç aşama şeklindeki tasnifi uyarınca ve doktrinde yer alan açıklamalar ışığında da vergi hukukunda tahakkukun taşıdığı birtakım özellikleri tespit edilmiştir. Bu bağlamda öncelikle vergi tekniğine yönelik bölümlendirmenin ikinci aşamasında yer alan tahakkuk, aynı aşamada yer alan diğer hukukî müesseselerle birlikte doktrinde kavramlaştırılan vergilendirme sürecini oluşturmaktadır. Bunun yanı sıra tahakkuk, vergisel ödev ve vergisel usul ilişkilerini düzenleyen temel unsurlardandır.

Yine vergi kuralının bir parçası olarak tahakkuk, altyapısını verginin oluşturduğu sistemin üst yapısında yer almaktadır. İlaveten tahakkuk, normatif kural ihdası niteliğinde olan bir verginin isimlendirilmesinin devamında, vergiye ilişkin olarak verginin ana ögelerinin, kavram ve kurallarının formülasyonu alanında yer aldığından; tahakkuk da idarî, inşaî ve teknik nitelikteki bir kural ve vergi tekniği kapsamındaki teknik kavramlardan biri olarak karşımıza çıkmaktadır. Bu bağlamda tahakkuk da vergi hukukunun sistemleştirilmesi sonucu ortaya çıkmıştır.

Tahakkuk, Devletlerin egemenliklerini sürdürebilmek ve kendisinden beklenen kamu hizmetlerini yerine getirmek için sahip oldukları vergilendirme yetkisinin bir parçasıdır. Bu anlamda vergilendirme yetkisi ile açıklanan hususlardan birisi de malî yükümlülükleri tahsil için Devlet'e bir yetki bahşeden, mükellefler için bir yükümlülük oluşturan tahakkuk yetkisidir. Tahakkuk müessesi, Anayasa'nın 73. maddesi ile bir ödev olarak kurala bağlanan vergilerin tahsil edilmesinde, zarurîdir. Bu anlamda vergi ihdası ile vergi toplamanın, vergilendirme yetkisi kapsamında birbirinden ayrılamaz bileşik bir yetki oluşturduğu belirtilebilir.

Vergi hukuku, subjektif hukuku da bir yere kadar etkin kılan bir kamu hukuku dalıdır. Anayasa'nın madde 73/1 hükmüne göre, herkes kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüyle orantılı olarak vergi ödeme ödevi bulunmaktadır. Bu ödevin ilk sınırı, Anayasa'nın madde 73/3 hükmündeki, verginin kanunîliği ilkesi ile çizilmiştir. Bu anlamda kişilerin vergiyle yükümlendirilen bir mükellef olması için mutlaka bir kanunun ihdas edilmesi gerekmektedir. Kaynağı kanun olmayan bir vergi, ödev olarak kişilere yüklenemeyecek; yüklense dahi en başta Anayasa'ya aykırı olacaktır. Dolayısıyla mükellefiyetin kapsam ve sınırlarının da ilgili vergi kanununda düzenlenmesi; başka bir ifade ile vergiyi ihdas eden bir kanunun yürürlüğe konulması gerekmektedir. Ancak bu ilkeye riayet edilebilmesi için, kanunda sadece bir verginin salınacağına ve alınacağına ilişkin hükme yer verilmesi, yetersiz ve eksik kalacaktır.

Anayasa'nın madde 73/1 hükmü uyarınca malî gücün göstergelerinin belirlenmesi ve daha sonra, mükellefler bazında malî güç tespitinin yapılması zorunludur. Bu belirlemeler yapılmadığı takdirde, herkesin vergi mükellefi olduğu ve aslında hiç kimsenin de vergi mükellefi olmadığı sonucuna varan, anlamlı olmayan bir

sistem ortaya çıkabilir. Nitekim maliye/vergi hukuku doktrini ile uygulamalar sonucunda ortaya konulan ve vergiler için hukukî mantığı yansıtan vergi tekniği, bu yüzden vazgeçilemez bir süreç olarak karşımıza çıkmaktadır.

O hâlde vergi tekniği süreçleri uygulanarak, bir vergi kanununun ihdas edilmesinden sonra o vergi kanununa ait kurallar ile malî gücü neyin temsil edeceğinin tespitinin yapılmasıyla vergi konusu; kimlerin bu malî güce sahip olduğunun belirlenmesi ile mükellef; malî gücün ne kadarlık bir kısmının vergi ödevlerine yansıyacağının belirlenmesi ile de vergi yükü ortaya çıkmaktadır.

Ancak burada vergi konusu ile mükellefin bağlantısını kuran bir ilişkiye ihtiyaç vardır ki bu vergiyi doğuran olaydır. Vergiyi doğuran olay, doğrudan bağımsız bir kanunî düzenleme ile belirtilebileceği gibi; vergi konusu ile mükellefinin düzenleniş biçiminden de anlaşılabilmektedir. Vergiyi doğuran olay, kanunda düzenlenmedikçe ve somut maddî olay olarak gerçekleşmedikçe, vergi hukuku ilişkisinden bahsedilmeyecektir. Bu anlamda vergi hukuku ilişkisi için, vergi konusu ile vergi mükellefinin kanunda düzenlenmesi, bir başka deyişle soyut kanunî tipe kanunda yer verilmesi; bunun yanı sıra bu soyut tipe uygun somut maddî ekonomik olayın gerçek hayatta vuku bulması, yani tipikliğin gerçekleşmesi gereklidir. Bu aşamada, vergi hukuku ilişkisini ifade eden vergi mükellefiyetinin soyut nitelikli olduğunu; ortaya çıkan vergi borçlusu ve vergi alacaklısı statülerinin somutlaşmadığını belirtmek gerekir.

Günümüzde maddî vergi ödevinin yerine getirilmesinde para ve/veya para yerine geçen ödeme araçları ile ödeme kanalları kullanılmaktadır. Verginin kaynağı daima gelir olmakla birlikte ve malî gücü yansıtan ölçüt olarak gelirin, doğrudan parasal bir şekilde elde edilmesi ve harcanması söz konusu olabileceği gibi; stoklanması da mümkündür. Bu sebeple, maliye politikasının sosyal amacı olarak öngörülen Anayasa'nın madde 73/2 hükmündeki vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının sağlanması için, sadece yukarıda bahsedilen asgarî gerekliliklerin yerine getirilmiş olması da yeterli değildir. Zira sadece bu düzenlemelerin mevcut olduğu varsayımı altında, bazı durumlarda mükelleflerin malî gücünün parasal olarak nasıl ölçülebileceği ve mükellefin malî gücünün ne kadarlık bir kısmının vergi olarak

ödeneceği hususlarının belirsiz kalacağı ve vergilendirme sürecinin de işlevlerini yerine getirmede yeterince etkili olamayacağı ifade edilebilir. Bu kapsamda vergiyi ihdas eden bir kanunda, her zaman vergi konusuna tekabül etmeyen ve verginin hesabına esas alınacak olan temelin; yani vergi matrahının da belirlenmesi gerekmektedir. Bu suretle, mükellefin malî gücünü yansıtan gelir olarak vergi matrahı, vergi hesabına elverişli bir şekilde düzenlenmektedir. Bunun yanı sıra, malî gücü oluşturan gelirin tümünün de vergilendirilmeyeceği açıktır, aksi hâlde gelirin vergilendirilmesi değil; bir nevi müsaderesi söz konusu olur. İşte burada da vergi tarifesi belirlenerek, mükellefin vergilendirilebilir gelirinin ne kadarının vergi olarak Hazineye aktarılabileceği saptanacaktır.

Yukarıdaki açıklamalar ışığında, genel olarak vergi konusuna girmekle birlikte vergi konusunun daraltılması suretiyle istisna getirilmesi, genel olarak mükellef kapsamında yer almakla birlikte mükellefiyetin daraltılması suretiyle muafiyet tanınması ya da yine verginin hesaplanması için dayandığı temel niteliğinde olmakla birlikte matrahın daraltılması suretiyle ödenecek vergi borcunda indirim yapılması mümkündür. Vergi oranı ise kanun koyucunun takdiri dâhilinde değişkenlik gösterebilmektedir. Nitekim muaflık, istisna, indirim ve oranlar şeklindeki vergi unsurlarında, kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilmektedir. Burada tekrar belirtmek gerekir ki, vergiyi doğuran olay, vergi konusu, vergi mükellefi, vergi matrahı, vergi oranı, muaflık, istisna, indirimler, bir vergi kanununda mutlaka düzenlenmesi gereken vergi unsurlarıdır.

Buraya kadar yapılan açıklamalar ise, çalışmanın ilk bölümünde yer alan "Vergi Tekniği ve Tahakkuk" başlıklı tablodan da görüldüğü üzere, *vergiyi kurucu temel ögelerin düzenlenmesini* içeren vergi tekniğinin ilk aşamasını oluşturmaktadır. Bu aşamada henüz vergilendirme süreci başlamamıştır ve bu sebeple, bu aşama verginin ana ögelerinin tamamını kapsamamaktadır.

Vergi hukukunda yasama organı tarafından yasama fonksiyonu, vergi kanunları ihdas edilerek yerine getirilmektedir. Bu anlamda vergilendirme yetkisi, ulusal mevzuatımızda en başından paylaşılmış bir yetki de değildir. Sadece

Anayasa'nın madde 167/2 hükmünde belirtildiği üzere, dış ticaretin ülke ekonomisinin yararına olmak üzere düzenlenmesi amacıyla, ithalat, ihracat ve diğer dış ticaret işlemleri üzerine vergi ve benzeri yükümlülükler dışında ek malî yükümlülükler koyma ve bunları kaldırma hususunda, kanunla getirilmek şartıyla Cumhurbaşkanına vergilendirme yetkisi verilebilmektedir. Vergilendirme yetkisi, yer verilen mezkûr istisna hariç olmak üzere, kanun yapma kurallarına uygun olarak ve bir vergi kuralı olması sebebiyle de vergi tekniğine uygun olarak kullanılacaktır.

Ancak vergilendirme yetkisinin içeriğinde, vergi kanunları koymanın yanı sıra vergilendirme sürecinin iki aşamasını oluşturan tarh ve tahsil de bulunmaktadır. Vergilendirme yetkisinin kapsamında vergi idaresi kurma yetkisi de bulunmaktadır. Her şeyden önce bir bütün olan idare içerisinde hangi idarî organın vergi almaya yetkili olduğunun tayin edilmesi gerekmektedir. Bu tayin edildikten sonra ise bir malî usulün de öngörülmesi gerekir ki, bu usul ile verginin hesabının, bunun mükelleflere duyurulmasının, ödenmesi/tahsil edilmesi gereken hâle geldiği aşamanın, ödeneceği yerin ve zamanının da belirlenmesi gerekmektedir. Bu belirleme, bir Hukuk Devleti'nde belirliliği, öngörülebilirliği etkin kılmak suretiyle keyfîliğin önlenmesine hizmet etmenin yanı sıra; sağlıklı bir vergi hukuku ilişkisi kurulabilmesinin de bir gereğidir. Zira ancak bunlar yapıldığında, ödevlendirilen mükelleflerin hangi usullerde ödevini yerine getirmiş sayılacağının ve görevlendirilen idarenin hangi usullerde vergiyi hukuka uygun olarak tahsil edeceğinin bilinmesi mümkün olacaktır.

Dolayısıyla, yetkili bir idareyi ve bu idareyi de bağlayan bir malî usulü gerekli kılan vergi salma faaliyeti, artık uygulama işlemlerine dönüşen bir süreci içermektedir. Vergi hukukunda özel bir isme sahip olan ve vergilendirme süreci olarak ifade edilen bu süreç, daha teknik özellikleri ihtiva etmektedir. Bu sebeple içeriğinde yine özel olarak adlandırılmış teknik aşamalar bulunmaktadır. Vergilendirme sürecindeki malî usulü oluşturan verginin hesabını ifade eden tarh, duyurulmasını ifade eden tebliğ, ödenmesi gereken hâle geleceği aşamayı ifade eden tahakkuk ve ödeneceği yeri ve zamanı, denetimini ve verginin ödenmemesi hâlinde uygulanacak yaptırımlar ile alınacak tedbirleri kapsayan tahsil, idarî nitelikli yetkilerdir.

Nasıl ki, vergi tekniğinin vergi kanunu ihdas edilmesini içeren bu ilk aşamasında kurallar var ise, devamında vergisel hak ve ödev temelindeki malî ilişkileri düzenlemek suretiyle vergilendirme sürecini kapsayan bu ikinci aşamasının da kurallarla belirlenmesi beklenmektedir. Bu anlamda Devlet, vergilendirme yetkisini hem Anayasa'nın madde 167/2 hükmü uyarınca hem de vergisel hak ve ödevler sebebiyle işletilen vergilendirme süreci bağlamında, yetkili yasama organı dışında yürütme organı ve bu organ içindeki idare eliyle de kullanmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme yetkisinin kapsamında vergi koymanın yanı sıra; vergi salmaya yönelen tarh, tahakkuk ve vergi almaya yönelen tahsil gibi idarî aşamalar bulunmaktadır. Bu bağlamda yasama organı ve istisnaî olarak yürütme organının iradesi ile kuramsal, soyut kuralları belirlenen vergi hukuku ilişkisi, bu kurallara uygun olarak tesis edilen somut işlemler ile kurulmaktadır.

Buraya kadar yapılan açıklamalar, çalışmanın ilk bölümünde yer alan "Vergi Tekniği ve Tahakkuk" başlıklı tablodan da görüldüğü gibi, *vergilendirme süreci*ni içeren vergi tekniğinin ikinci aşamasını oluşturmaktadır.

Tekrar ifade etmek gerekirse, Anayasa'nın madde 73/1 hükmü ile vergi hukuku ilişkisi kurulmaktadır. Dolayısıyla verginin aktif olan sujesi olan Devlet bakımından verginin tahsili bir yetki olup bu yetkinin kullanılması için görevlendirilen idare, bu görevinin gereği olarak mükellef ile ilişki kurmaktadır. Yine verginin taraflarından pasif sujesi olan mükellef de kendisine yüklenen ödev gereğince idare ile ilişki kurmaktadır. Bu anlamda vergi ilişkisi, kanundan doğan ve bu sebeple kural olarak kurulması kaçınılmaz, zorunlu bir hukukî ilişki özelliği göstermektedir.

Vergi tekniğinin birinci ve ikinci aşaması, ihtilafsız bir vergi hukuku ilişkisi varsayımına dayanmaktadır. Ancak mükellef yönünden durum değerlendirildiğinde, her ne kadar kaçınılmaz ve zorunlu da olsa, mükellefin bu hukukî ilişkiyi kurmaması ya da kurulmasını engelleyici fiillerinin olması da mümkündür. Bu anlamda vergi hukuku ilişkisinin malî usulü kapsamında ayrıca bu ilişkinin kurallara uygun olup olmadığının denetimi ve vergi ilişkisinde maddî mükellefiyeti ifade eden vergi borcunun hiç ödenmemesi ya da geç ödenmesi hâlinde uygulanacak yaptırımlar ile

alınacak tedbirlerin de belirlenmesi zarurî bir hâl almaktadır. Nitekim ancak bu suretle, vergi alacaklısı Devlet de görevlerini gerektiği şekilde ifa edebilecektir.

Vergi hukuku ilişkisinin bir kamu hukuku ilişkisi olması sebebiyle, bu ilişkinin bir tarafını oluşturan idarenin, aynı zamanda bu ilişkiyi kuracak işlemleri de doğrudan kendisinin tesis etmesi söz konusudur. Yani mükellef nezdinde kaçınılmaz şekilde kurmak zorunda olduğu bu ilişkide, bir de bu ilişkinin diğer tarafının vergilendirme sürecini başlatan ve sonlandıran işlemler tesis etme yetkisi de bulunmaktadır.

Hukuk Devleti'nde ilgilisinin iradesini dikkate almayan ve almak zorunda da olmayan idarenin tek taraflı işlemlerinin de hukuka aykırı olabileceği, hukuk düzenini ihlal edebileceği gerçeğinden hareket edilerek, bu hukukî ilişkilerin dışında kalan tarafsız ve bağımsız bir organ daha bulunmaktadır. Yargı organı ifa ettiği fonksiyon ile idare edilenlere, idare edenlerin işlemlerinin sonuçlarına karşı kendilerini korumalarını sağlayan bir hak olarak verilmiş yargısal denetim görevini yerine getirmektedir. İlgililer her ne kadar kendileri hakkında bir idarî işlem tesis edilmesini engelleyememekte; yani bunların hukukî varlık kazanmasını önleyemeseler de tesis edilen bu işlemlerin hukukî varlığına son vermek üzere, dava açmak suretiyle yargısal fonksiyon kapsamındaki denetimi işletme hakkına sahiptir. Bu anlamda çerçevesi hukukî düzenlemelerle belirlenmiş usullere uyularak ve talebe bağlı olarak ilgililer hakkında hukukî etki ve sonuçlar doğuran işlemler bakımından yargısal denetim gerçekleştirilebilmektedir. Bu durumda artık ne idarî işlem tesis edenin ne de hakkında işlem uygulananın iradesine değil; bu uyuşmazlığı bir dava konusu olması sebebiyle denetleyen mahkemenin kararına göre ortaya çıkan hukukî sonuca uygunluk esas olacaktır.

Nitekim Anayasa'nın *yargı yolu*nun düzenlendiği madde 125/1 hükmünde de idarenin her türlü işlem ve eylemlerine karşı yargı yolunun açık belirtilerek, eşitler arası kurulmayan hukukî ilişkilerde de daha güçlü tarafın iradesinin mutlak surette uygulanmaması sağlanmıştır. Zira Anayasa'nın *mahkemelerin bağımsızlığı*nın düzenlendiği madde 138/2 hükmünde hiçbir organ, makam, merci veya kişinin, yargı yetkisinin kullanılmasında mahkemelere ve hâkimlere emir ve talimat veremeyeceği, genelge gönderemeyeceği, tavsiye ve telkinde bulunamayacağı ve 138/3 hükmünde de

görülmekte olan bir dava hakkında Yasama Meclisinde yargı yetkisinin kullanılması ile ilgili soru sorulamayacağı, görüşme yapılamayacağı veya herhangi bir beyanda bulunulamayacağı düzenlenerek, yargıya intikal etmiş bir uyuşmazlıkta artık, diğer iradelerin etkisiz olacağı kurala bağlanmıştır.

Yine Anayasa'nın madde 138/4 hükmünde de yasama ve yürütme organları ile idarenin, mahkeme kararlarına uymak zorunda olduğu, bu organlar ve idarenin, mahkeme kararlarını hiçbir suretle değiştiremeyeceği ve bunların yerine getirilmesini geciktiremeyeceği belirtilmiştir. Dolayısıyla sonucu itibariyle, mahkemenin hükmettiği karar, herkesi bağlayacaktır.

Durum bu olmakla birlikte, idarî işlemler konusunda, o işlemin doğduğu hukukî ilişkinin doğasındaki tarafların eşit olmama özelliği, hakkında işlem tesis edilen kişinin dava açması hâlinde dahi, bu işlemle ve işlemin hukukî etkileriyle olan bağını kopartmamaktadır. Bu anlamda kişilerin de salt bir idarî işlemin hukuka aykırılık iddiasında bulunarak dava açmaları yeterli olmayıp mahkeme tarafından alınan bir kararla buna hükmedilmesi gerekecektir. Zira idarî işlemlerin, içeriğindeki kamusal güç dolayısıyla, tesis edilmekle hukuka uygun oldukları kabul edilir. Bu anlamda ilgilileri için de bu kabulü ortadan kaldıracak başvurular yapma zorunluluğu doğmaktadır. Ancak kural olarak idarî işlemlere karşı dava açılması, dava açılan mahkemeden aksi bir yönde karar alınmaksızın bu işlemlerin icraîliğine etki etmeyecektir. Bu genel ilkeye yönelik olarak da sıkı kayıt ve şartlara tabi tutulmakla birlikte, yürütmenin durdurulması adı verilen bir hukukî müessese ile istisna yaratılmış olup bu müessese, Anayasa'nın madde 125/5 hükmünde Anayasal bir dayanağa kavuşturulmuştur.

Ayrıca tüm hukukî silsilede idarî yargı rejiminde görüldüğü üzere, idareler de haklarında açılan davalarda dilekçeler teatisinde savunma hakkına sahip olmakta ve işlemlerini hukuka aykırı bulan mahkeme kararlarına karşı da kanun yollarına başvurabilmenin yanı sıra; kural olarak idarelerin savunmaları alınmaksızın icraî işlemlerinin yürütülmesi durdurulmamakta ve hukuka uygunluk karinesinden faydalanan işlemlerinin yürütmesini durduran mahkeme kararlarına itiraz edilebilmesi mümkün olmaktadır. Bu anlamda idareler de Anayasa'nın *hak arama hürriyeti*nin

düzenlendiği 36. maddesindeki "herkes" kapsamında kalarak, meşru vasıta ve yollardan faydalanmak suretiyle yargı mercileri önünde davacı veya davalı olarak iddia ve savunma ile adil yargılanma hakkına sahiptir. Yine aynı Anayasal hükme göre, idarelerin karşı iddiaları, itirazları ile idarelerce sürdürülen yargı yolunda da hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınamamaktadır.

Yer verilen bu açıklamalardan, vergi tekniğinin son aşamasına yönelik bir ihtiyacın ortaya çıktığı anlaşılmaktadır. Nitekim vergi kanunlarının hükümleri gereğince, Devlet ile mükellef arasında da hukukî ilişkilerin özel bir türü olan bir vergi hukuku ilişkisi kurulmaktadır. Bu ilişkide serbest iradeler mevcut olmasa da vergi alacağı-borcu temelinde sözleşmesel bir hukukî ilişki olması sebebiyle, vergilendirme sürecinin her iki tarafının bir irade ortaya koymuş olduğu kabul edilmelidir. Verginin kanunîliği ilkesi gereğince hem mükellef hem de Devlet iradesinin aynı şekilde, aynı yönde tezahür etmesi beklenen bir sonuç olmakla birlikte; farklı şekilde ve yönde iradelerin ortaya çıktığı hâllerde, tarafların uzlaşamadığını gösteren vergi uyuşmazlıkları doğmaktadır. Vergi hukuku ilişkisi bakımından arızî nitelik taşıyan bu irade uyuşmazlıklarında genellikle ve kural olarak, vergi alacaklısı olan Devlet kendisine bir hak olarak bahşedilen vergi alacağının bulunduğu iddiasında iken; mükellef de kendisine bir ödev olarak yüklenen vergi borcunun hiç bulunmadığını ya da daha az bulunduğunu iddia etme eğiliminde olmaktadır. Dolayısıyla bu uyuşmazlıklarda vergi alacaklısı Devlet, yetki ve görevi temelinde ödetme saiki ile hareket ederken; vergi borçlusu mükellef de ödememe saiki ile hareket etmektedir.

Ancak bu iddialar ve saikler, eşitler arası bir hukukî ilişki çerçevesinde değil; bir kamu hukuku ilişkisi olması sebebiyle Devlet tarafının daha üstün yetkilerle donatıldığı vergi hukuku ilişkisi çerçevesinde ortaya çıkmaktadır. Bu sebeple, hukukî mekanizma sadece bu nitelikleriyle sürdürüldüğünde, mükellefin iddiasının Devlet iddiasının önüne geçemeyeceği açıktır. Bir durum vardır ki, o da alacaklı Devlet'in kendiliğinden mükellef iddiasını kabul ederek, yani mükellefin iddiası yönünde uzlaşarak vergilendirme sürecini buna göre uyarlamasıdır. Nitekim vergi/tahsil daireleri ile mükellefler arasındaki uyuşmazlıkların çözümüne yönelik olarak kanunî düzenlemelerle idarî çözüm yolları ihdas edilmiştir.

Vergi tekniğinin üçüncü ve son aşamasında, öncelikle idarenin vergilemedeki denetimi ve bu denetimi etkin kılan idarî ve cezaî yaptırımların kuralları yer almaktadır. Buradaki dengeyi kuracak şekilde de vergi tekniğinin bu aşamasında vergi yargılaması düzenlenmektedir. Bu anlamda vergi hukuku kaynaklarında, denetimden doğan uyuşmazlıklar ya da verginin tarh, tahakkuk ve tahsiline ilişkin uyuşmazlıklar şeklinde ifade edilmesi mümkün olan uyuşmazlıklara yönelik olarak idarî ve yargısal çözüm yolları ile usulleri düzenlenmiştir. Bu itibarla, vergi tekniğinin son aşamasında, artık yargısal fonksiyonun da uyuşmazlıkları çözümleme yetki ve görevinden doğan kararlarıyla vergi hukuku ilişkisine dâhil olması söz konusudur. Nitekim vergilendirme yetkisinin kapsamında idare ile kişiler arasında ortaya çıkan menfaat uyuşmazlıklarında bir denge kurulması suretiyle bunların da kurallara bağlanması zorunluluğu bulunmaktadır.

Tam da bu noktada tahakkukun vergi hukuku açısından anlam ve önemi ortaya çıkmaktadır. Sağlıklı bir vergi hukuku ilişkisinin tesisinde izlenmesi gereken yolu açıklayan vergi tekniğinin kapsamında ve odağında tahakkuk bulunmaktadır. Tüm bu açıklamaları, vergi ve tahakkuk temelinde değerlendirmek gerekirse, tahakkuk usullerinde mükellefin iradesini yansıtan hususun, bir verginin tahakkuku açısından oldukça önemli bir yere sahip olduğu görülmektedir.

Aslında tahakkuka ilişkin vergi hukukunda yapılan özel düzenlemeler, başlı başına bir mükellef hakkı olarak karşımıza çıkmakta olup özellikle beyan usulünden sapıldığı durumlarda, mükellef yönünden hassasiyetini göstermektedir.

Öncelikle dayanağında beyannamenin yer aldığı tahakkuk usulleri açısından bir değerlendirme yapılmak istendiğinde, mükelleflerin vergi ilişkisinin kurulmasındaki iradesinin, verilen beyanname temelinde idare ile yaptığı iş birliği ya da katıldığı iş bölümünde kendini gösterdiği ifade edilebilir. Bu durum Vergi Usul Hukuku'nda yer alan genel kural yönünden değerlendirildiğinde, beyana dayanan tahakkuk usulünde mükellef, bir vergiyi doğuran olayla bağlantısı olduğunu (bazı durumlarda hatta böyle bir olayın hiç olmadığını) ve bunun kendisi için oluşturduğu hukukî sonuçları beyan etmektedir. Bu hukukî sonuçlar içerisinde bir vergi borcu ortaya çıkabileceği gibi, hiç çıkmayabilir. Bu anlamda verginin ödenmesi/tahsil

edilmesi gereken hâle gelmesinde; yani vergi alacağının-borcunun muacceliyet kazanmasında mükellef de rol almaktadır. Dahası beyana dayanan tahakkuk usulünde mükellefin beyanının tarh ve tahakkuk öncesinde idarece kontrol edilmesi de söz konusu olmadığından; mükellefin tarh işleminin dayanağındaki matrahın tespiti açısından tek başına sahip olduğu inisiyatif yoluyla, vergi idaresi ile bir iş birliği yapması söz konusudur. Dolayısıyla, beyana dayanan tahakkuk usulü ile verginin tahakkukunda, bu idarî usulün bir parçasını vergi idaresine sunulan beyanname oluşturmaktadır ve tarh ettirilen vergi, mükellefin iradesinin de beyanname ile dâhil olduğu bu vergilendirme sürecine özgü olarak tahakkuk da ettirilmektedir. Burada belirtmek gerekir ki, Kamu İcra Hukuku'nda düzenleniş biçimiyle tahakkukta, beyana dayanan tahakkuk usulü kurala bağlanmamıştır; ancak Gümrük Hukuku'nda mavi ve yeşil hatlardan geçen vergi konusu eşyalar bağlamında da Vergi Usul Hukuku'nda genel kuralı düzenlenen beyan yoluyla tahakkuk usulü esas tutulmuştur.

Aynı şekilde bu durum, Gümrük Hukuku'nda yer alan genel kural yönünden değerlendirildiğinde, beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulünde mükellef, daha öncesinde, vergilendirme sürecinin başlamasını temin edecek olan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi amacıyla vergi ilişkisinde iradesini göstermektedir. Dolayısıyla gümrük vergilerinde de verginin ödenmesi/tahsil edilmesi gereken hâle gelmesinde; yani vergi alacağının-borcunun muacceliyet kazanmasında mükellef de rol almaktadır. Bu bağlamda beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulü ile verginin tahakkukunda, bu idarî usulün bir parçasını gümrük idaresine sunulan beyanname oluşturmaktadır ve tarh ettirilen vergi, mükellefin iradesinin de beyanname ile dâhil olduğu bu vergilendirme sürecine özgü olarak tahakkuk da ettirilmektedir. Ancak beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulünde önemli bir farklılık bulunmaktadır. Bu usulde mükellefin vergi matrahının tespiti açısından herhangi bir inisiyatifi söz konusu değildir; zira beyannameye itibar edilmemesi esastır. İdareye sunulan beyanname, tarhiyat öncesinde, vergiyi doğuran olayın beyan edilen şekilde gerçekleşip gerçekleşmediği yönündeki mükellef bildirimleri gümrük idaresi tarafından kontrol edilmektedir. Bu anlamda beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulünde mükellefin iradesi daha çok bir iş bölümü niteliğini taşımaktadır. Burada belirtmek gerekir ki, Vergi Usul Hukuku

kapsamındaki 7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu'nda düzenleniş biçimiyle tahakkuk ile Kamu İcra Hukuku kapsamındaki 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da tahakkukun düzeltilmesine ilişkin hükümler bağlamında düzenleniş biçimiyle tahakkukta da beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulü esastır.

Yukarıdaki özellikleri haiz olan beyana dayanan tahakkuk usulü ile beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulünde, kanun koyucu, tarhın hukukî etkisi olan tahakkukun hemen gerçekleşmesini öngörmüştür. Zira tekrar ifade etmek gerekirse, taraflar bu vergi alacağı-borcu temelindeki hukukî ilişkide vergilendirme sürecine iradelerini katmaktadır. Bu bağlamda mükellefler vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte soyut olarak ortaya çıkan iki taraflı bu hukukî ilişkiyi (borç sözleşmesini) onaylayarak somutlaştırmış olmakta ve edimin konusunu oluşturan vergi borcu için idare ile anlaşmaktadır. İşte bu iş birliği ya da iş bölümü, tarha tahakkuk adını verdiğimiz hukukî etkiyi derhal kazandırmaktadır. Bu bağlamda vergi borcunun ödenebilir hâle gelmesi ya da Devlet için vergi alacağını tahsil edebilir hâle gelmesi şeklindeki bu hukukî etki, vergi borcunun hesabını müteakip gerçekleşmektedir. Buradaki vergi alacağı-borcu, Devlet ile mükellef iradelerinin uyumu sebebiyle de tam borç niteliğindedir ve bu borca ilişkin tereddütlerin giderilmiş olduğunu kural olarak kabul etmek gerekmektedir.

Beyana dayanan tahakkuk usulü ile beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulünde mükellef lehine ve aleyhine olacak şekilde iki hukukî sonuç bulunmaktadır. Mükellef lehine olan hukukî sonuçlara ilişkin düzenlemelerin, birer mükellef hakkı olduğu düşünülmektedir.

Temel kuralını Vergi Usul Hukuku'nda bulan beyana dayanan tahakkuk usulünde mükellefin lehine nitelikteki hukukî sonuç, idarece yapılacak vergi hesabında mükellefin beyanına güven duyulmasıdır. Bu anlamda mükellefin kendi beyanını en iyi bilen olması varsayımı altında; beyan ile bildirdiği matrah temelinde yansıttığı iradesine duyulan güven sebebiyle, idareye kural olarak bu hukukî ilişki kurulurken mükellefin iradesini değiştirme ve bunu tartışılır kılma hakkı tanınmamıştır. Mükellefin aleyhine olacak hukukî sonuç ise verginin tarh edilmekle

tahakkuk ettirilmesidir. Dolayısıyla beyan ettiği matrah üzerinden verginin tarh edilmesinin sebebi olan mükellefin iradesine duyulan güven, hesaplanan bu verginin hemen ödenmesi gerekli hâle gelmesinin de sebebi olmaktadır. Ancak sonrasında idarenin vergi hukuku ilişkisindeki mükellef edimini tam olarak yerine getirilmesini sağlama görevi bulunduğundan dolayı, mükellefin iradesinin gerçeği yansıtıp yansıtmadığı hususunda daha sonra yapılacak kontrollere ilişkin hakkı saklı bulunmaktadır.

Temel kuralını Gümrük Hukuku'nda bulan beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulünde ise mükellefin aleyhine olan hukukî sonuç daha önce gerçekleşmektedir. Şöyle ki bu tahakkuk usulünde, mükellefin beyanı bağlayıcı olmakla birlikte; kural olarak mükellefin beyanına güven esası bulunmamaktadır. Zira beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulünde idareye kural olarak vergi hukuku ilişkisi kurulurken mükellefin iradesini kabul etmeme hakkı tanınmıştır. İdarenin yaptığı tarhiyatın sebebini, mükellefin beyanı değil; bizatihi kendisi tarafından beyan üzerine yapılan kontrol oluşturmakta olup idarenin tarh öncesinde beyanı kontrol etmek suretiyle hesapladığı vergi, tahakkuk ettirilmektedir. Dolayısıyla burada da vergi tarh edilmekle birlikte, hemen ödenmesi gerekli hâle gelmektedir. Ancak mükellefin aleyhine olacak bu hukukî sonuca yönelik olarak, mükellefin lehine olacak başka bir düzenleme getirilmiştir. Beyana dayanan tahakkuk usulünde, idareye yapılacak herhangi bir başvuru ya da tarhiyata karşı dava açılmasının, başka bir işleme gerek kalmaksızın tahakkuku askıya alması mümkün değilken; beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulünde idarî itiraz ya da tarha karşı açılan bir dava, verginin ödenmesi/tahsil edilmesi gerekliliği şeklindeki hukukî etkiyi bertaraf etmektedir. Bu anlamda mükellefler verginin ödenmesi/tahsil edilmesi gerekliliğini sağlayan tahakkuku tartışılabilir kılma hakkına sahip olup bu suretle muaccel hâle gelmiş bir verginin bu niteliğini askıya alabilmeleri mümkün olmaktadır. Buradan hareketle, beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulünde mükelleflerin yapacakları idarî ve/veya yargısal başvurularla, vergi borcunu yeniden tereddütlü bir duruma sokması olanaklıdır.

Bu açıklamalardan sonra, kural olarak matrahın tespit ve tayininde idarenin inisiyatifinin etkin olduğu vergilendirme süreci açısından durum değerlendirilmek

istendiğinde, yine mükellef lehine ve aleyhine olacak şekilde iki hukukî sonuç bulunduğu anlaşılmaktadır. Burada da beyanın kontrolü yoluyla tamamlayıcı tahakkuk usulüne benzer şekilde, öncelikle, mükellefin aleyhine olan, ardından lehine olan hukukî sonuçlar gerçekleşmektedir. Nitekim Vergi Usul Hukuku'nda ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulleri ile yapılan ve mükellefin iş birliğinin kısmen ya da tamamen etkin olmadığı ya da kanunî bir hükümle engellendiği bu hâllerde, kanun koyucunun vergi hukuku ilişkisinde mükellef iradesinin varlığını aradığı görülmektedir. Şöyle ki, tebliğ yoluyla tahakkuk usulünün öngörüldüğü bu durumlarda, beyana dayanan tahakkuk usulünün aksine tarh işlemi, tarh öncesindeki idarenin kontrolüne dayanarak yapılmaktadır ve bu bağlamda vergilendirme sürecinde verginin hesabında mükellefin aleyhine olarak iradesinin kısmen ya da tamamen bulunmadığı belirtilebilir. Ancak, bu aleyhe durumun bir dengeleyicisi olarak mükellef lehine, verginin tarhına bitişik olarak tahakkuk ettirilmesi şeklinde bir hukukî sonuç bağlanmamıştır. Bu anlamda hesaplanan vergi alacağının-borcunun ödenmesi/tahsil edilmesi gereken aşamaya gelmesi; yani muaccel nitelik kazanması verginin hesaplanmasıyla birlikte başlamamakta olup tahakkuk ya mükellefin dava açmayarak gösterdiği kabullenme iradesiyle ya da dava açması hâlinde hem mükellefin hem de idarenin uymak zorunda olduğu bir mahkeme kararına dayanarak gerçekleşmektedir. Dolayısıyla tebliğ yoluyla tahakkuk usullerinde, vergi borcu tereddütlü olarak somutlaşmaktadır ve bu tereddüdün giderilmesi hususunda mükellefe inisiyatif tanınmak suretiyle bir mükellef hakkı ihdas edilmiş olmaktadır. Buradaki mükellef hakkının dayanağında da tarha bitişik olmayan tahakkuk usulünün etkin kılınması söz konusudur.

Temel kuralı Kamu İcra Hukuku'nda yer alan ihtiyatî tahakkuk usulünde de mükellef lehine ve aleyhine olacak şekilde iki hukukî sonuç bulunmaktadır. Bu usulde de mükellefin aleyhine olan hukukî sonuç daha önce gerçekleşmekte ve mükellefin iradesinin söz konusu olmadığı bir vergi hukuku ilişkisi, idarenin inisiyatifiyle kurulmaktadır. Zira ihtiyatî tahakkuk usulünde matrahın tayin ve tespitinde kural olarak mükellef rol oynamamakta ve vergi hesaplanmasıyla birlikte, ihtiyaten tahakkuk da ettirilmektedir. Ancak bu usulde, geçici nitelikte olan bu tahakkuk üzerine, mükellef lehine ve bu sebeple de kanaatimizce bir mükellef hakkı teşkil eder nitelikte vergi, ödenmesi/tahsil edilmesi gereken hâle gelmemektedir. Bu anlamda

ihtiyatî tahakkuk usulündeki tahakkuk, bir muacceliyet ölçütü/kriteri olmakla birlikte; vergi borcunu tereddütlü olmaktan kurtarmamakta ve kesin bir tahakkuk niteliğini kazanmadıkça vergi borcunun tahsili için doğrudan bir hukukî sebep olmamaktadır. Bu noktada ihtiyatî tahakkuk, bu karar üzerine uygulanacak olan ihtiyatî hacze esas tutulacak bir meblağın, vergi borçları yönünden sağlanması için işlevsel olmaktadır. Kanunî usuller dairesinde mükellefe ihtiyatî tahakkuka karşı dava açma hakkı da tanınmış olup mükellefin ihtiyatî tahakkukun kesinleşerek verginin ödenmesi/tahsil edilmesi gereken aşamaya gelmesini; yani olağan olarak tahakkuk etmesini engelleme imkânı doğmaktadır.

Görüleceği üzere, Türk Vergi Hukuku'nda vergi alacağının tayininde mükellefin hakları da söz konusu olmaktadır. Kanun koyucu, bu hakları oluşturmak konusunda tahakkuk usullerine başvurmaktadır. Kanun koyucunun mükellef hakları temelinde bir hukukî çözüm olarak ihdas ettiği bu tahakkuk usulleri, vergi hukukunda etkin kılınan hukukî sistemi de diğerlerinden farklı kılan, vergi hukukuna bağımsızlık kazandıran malî usullerdir. Dolayısıyla, vergi hukukunda tahakkukun tarh usulleri bağlamında değil; tahakkuk usulleri bağlamında ele alınmasının daha yerinde olduğu değerlendirilebilir. Nitekim tahakkukun tarha bağlılığının ve ondan farklılıklarının ortaya konulması kadar; tahakkukun verginin kesinleşmesi ile olan ilişkisinin de tespit edilmesi, büyük bir önem arz etmektedir. Bu bağlamda tahakkuk usulleri kapsamında tarhın irdelenmesiyle tahakkuk yönüyle tarhı da kapsayıcı bir biçimde tahakkukun incelenmesi mümkün olurken; bu suretle verginin kesinleşmesi ile tahakkukun farklı hukukî müesseseler olduğu ve aralarındaki ilişki anlaşılabilmektedir. Bu kapsamda Türk Vergi Hukuku'nda vergi alacağının tayininde mükellefin haklarını koruyucu bir amaçla başvurulan tahakkuk ve bu amaç çerçevesinde kurala bağlanan usulleri, verginin kesinleşmesi ile tahakkukun farklı işlevlere sahip olduğunun en önemli hukukî göstergesidir.

KAYNAKÇA

Kitap ve Makaleler

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

Akel, Yeliz Neslihan: "Vergi İcra Hukuku Temelinde Mal Bildirimi Hukukî Müessesesi ve Sonuçları Hakkında Bir Değerlendirme", **Vergi Sorunları Dergisi,** Ocak 2017, Sayı: 340, ss. 140-162.

Akdoğan, Hasan: "Yeni Gümrük Denetim Sistemi: Sonradan Kontrol", **Gümrük Dünyası,** 2011/2, ss. 19-23.

Akın Basa, Yeliz Neslihan: "6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da Hükme Bağlanan Yetki Unsuruna Yönelik Bir Değerlendirme", **Prof. Dr. Figen Altuğ'a Armağan,** Bursa, Ekin Yayınevi, 2022.

Akın, Yeliz Neslihan: *"6545 Sayılı Kanun Değişiklikleri Sonrasında Vergi Yargısı",* **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 329, Şubat 2016, ss. 180-196, ***("6545 Sayılı Kanun Değişiklikleri Sonrasında Vergi Yargısı").***

Akkaya, Mustafa: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım,** Ankara, Turhan Kitabevi, ***("Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım").***

Akkaya, Şahin: "Dış Ticaret Vergilerinin Kamu Gelirleri İçindeki Yeri ve Gelişimi," **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Sayı: 36, 1994, ss. 267-294.

Akkurt, Sinan Sami; Erdoğan, Kemal; Tokat, Hüseyin: **Medenî Hukuk: Temel Bilgiler,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021.

Aksoy, Mehmet: **Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Hukuku,** Ankara, Yetkin Yayınları, 2021, ***("Kamu Mali Yönetiminde Sayıştay Hukuku").***

Aksoy, Şerafettin: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi: Temel Prensipler, Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi,** Son

Değişiklere Göre Yeniden Düzenlenmiş ve Gözden Geçirilmiş 6. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2010, ***("Vergi Hukuku").***

Aksoy, Şerafettin: **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi,** İstanbul, Filiz Kitabevi, 1999, ***("Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi").***

Aktan, Coşkun Can: **Anayasal Vergi Hukuku,** Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019, ***("Anayasal Vergi Hukuku").***

Aktan, Coşkun Can: **Vergi, Zulüm ve İsyan,** İstanbul, Phoenix Yayınevi, 2002.

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

Akyılmaz, Bahtiyar; Sezginer, Murat; Kaya, Cemil: **Türk İdare Hukuku,** Yenilenmiş 11. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2019, ***("Türk İdare Hukuku").***

Akyılmaz, Bahtiyar; Sezginer, Murat; Kaya, Cemil: **Türk İdari Yargılama Hukuku,** Yenilenmiş 1. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2018, ***("Türk İdari Yargılama Hukuku").***

Aliefendioğlu, Yılmaz: "Türk Vergi Hukukunda Uzlaşma Müessesesi", **Danıştay Dergisi,** Sayı: 1, Yıl: 1, 1971, ss. 46-64.

Altuğ, Figen: **Kamu Bütçesi,** İstanbul, Beta Yayınları, 2019, ***("Kamu Bütçesi").***

Anıl, Mustafa Nuri: "Mütekâmil Bir Gümrük Sistemine Olan İhtiyacımız", **Maliye Enstitüsü Konferansları,** İkinci Seri-Sene 1956, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 758, İktisat Fakültesi No. 98, Maliye Enstitüsü No. 4, Sermet Matbaası, 1958, ss. 159-186.

Antalya, O. Gökhan: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler: Temel Kavramlar, Sözleşmeden Doğan Borç İlişkileri,** Cilt: V/1, 1, Editör: O. Gökhan Antalya, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2019.

Antalya, Gökhan; Topuz, Murat: **Medeni Hukuk: Temel Kavramlar, Başlangıç Hükümleri,** Cilt: I, Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021.

Arıkan, Zeynep: **Re'sen Vergi Tarhı,** İzmir, Anadolu Matbaacılık, 2001.

Arslan, M. Ali: "İhtirazi Kayıt ve Sorunları", **Gümrük Dünyası,** Sonbahar 2009, ss. 33-40, ***("İhtirazi Kayıt").***

Arslan, Mehmet: **Vergi Hukukunda Zamanaşımı,** Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2007, ***("Vergi Hukukunda Zamanaşımı").***

Atay, Ender Ethem: **Hukuk Başlangıcı,** Güncellenmiş 9. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2021.

Atay, Ender Ethem: **İdare Hukuku,** Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 5. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016, s. 453, ***("İdare Hukuku").***

Ateş, Leyla: **Vergilendirmede Eşitlik,** İstanbul, Derin Yayınları: 84, 2006.

Ateşağaoğlu, Erdem: **Kamu Alacaklarında İhtiyati Haciz Uygulaması,** Ankara, Türkmen Kitabevi, 2016.

Ateşağaoğlu, Erdem; Yılmaz, Rabia: "Beyana Çağrı Mektubu Uygulamasına Yönelik Sorunsallar", **Maliye Araştırmaları Dergisi,** Cilt: 6, Sayı: 1, Mart 2020, ss. 1-20.

Ayan, Mehmet: **Borçlar Hukuku (Genel Hükümler),** Gözden Geçirilmiş 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016.

Ayan, Mehmet; Ayan, Nurşen: **Medenî Hukuka Giriş,** Gözden Geçirilmiş 12. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2016.

Aydın, Selman: "4458 Sayılı Gümrük Kanununa Göre Gümrük Para Cezalarında İdari İtiraz Yolu ve Görevli Yargı Yeri", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 91, Yıl: 8, Temmuz 2000, ss. 215-221.

Aykaç, Kemal: **Şerh ve İzahlı Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** Ankara, Yeni Cezaevi Matbaası, 1954.

Ayyıldırım, Kadir: **Türk Vergi Hukukunda Tebligat,** Birinci Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Azrak, A. Ülkü: "Yargı ve İdare, İki Fonksiyonun Karşılaştırılması Üzerine Bir Teorik Deneme", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** Cilt: 34, Sayı: 1-4, 1968, ss. 129-155

Bal, Ali; Başar, Cemal: "Vergilerin Kanunîliği İlkesi", **Vergi Hukukuna İlişkin Anayasal İlkeler (Makaleler),** Editör: Yusuf Karakoç, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, ss. 89-146.

Balta, Tahsin Bekir: **İdare Hukukuna Giriş I,** Ankara, Türkiye ve Orta Doğu Âmme İdaresi Enstitüsü Yayınları No: 117, 1968/1970.

Barlass, İrfan: **Kamu Alacaklarının Haciz Yoluyla Takibi,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017.

Başar, Suad: "Vergi Kazasının Mahiyeti", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Sayı: 1, 1955, ss. 59-72, ***("Vergi Kazasının Mahiyeti").***

Başar, Mübin: "Vergi Hukukunda Tefsir", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Sayı: 1, 1955, ss. 103-112, ***("Vergi Hukukunda Tefsir")***

Başaran Yavaşlar, Funda: "'İzaha Davet' -Saptanabilenler, Sorular ve Sorunlar", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı: 433, Yıl: 37, Eylül 2017, ss. 6-14, ***(" İzaha Davet").***

Başaran Yavaşlar, Funda: "Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun Mu?", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 257, Şubat 2010, (Çevrimiçi), http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/turk-hukukunda-vergi-incelemesi/2832, 11.06.2022.

Bayar, İbrahim Nihat: "Türkiye'de Düzeltme Yolu: Kapsam ve İçerik Tartışmaları", **Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar,** Editör: Billur Yaltı, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-3, Koç Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dr. Nüsret-Semahat Arsel Uluslararası Ticaret Hukuku Uygulama ve Araştırma Merkezi, 1. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2015, ss. 31-70.

Baydere, Cihan: **Türk Vergi Hukukunda İhtiyati Tahakkuk ve İhtiyati Haczin Yargısal Denetimi,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2019.

Bayraklı, H. Hüseyin: **Vergi İcra Hukuku,** 2. Basım, Ankara, Pozitif Matbaacılık, 2001.

Berki, Şakir: "Hukukda Müddet Çeşitleri", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 25, Sayı: 1, 1968, ss. 99-116.

Bilgiç, Rıza: "6306 Sayılı Kanunda Özellikli Konular", **Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli,** 01.02.2018, İVM İstanbul Vergi Merkezi, Birinci Baskı, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2019, ss. 37-51.

Bilgili, Fatih; Demirkapı, Ertan: **Borçlar Hukuku,** 16. Baskı, Bursa, Dora Yayınları, 2021.

Bilici, Nurettin: **Vergi Hukuku: Vergi Usul Hukuku, Vergi Yargılama ve Tahsil Hukuku,** Güncelleştirilmiş ve Geliştirilmiş 46. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2018, ***("Vergi Hukuku").***

Bilik, Erol: "Kamusal İdare", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 10, Sayı: 1, 1953, ss. 246-254.

Bonnard, Roger: **İdarenin Kazaî Murakebesi,** (Çeviren: Ahmed Reşid Turnagil), İstanbul, Devlet Basımevi, 1939.

Brochier, H.; Llau, P.; Michalet, Ch. A.: **Maliye Ekonomisi,** (Çeviren: Adnan Erdaş), Ankara, Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Yayın No. 160, Maliye Fakültesi Yayın No. 2, Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayın No. 10, 1981.

Brochier, Hubert; Tabatoni, Pierre: **Malî İktisat,** (Çeviren: Adnan Erdaş), İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınlarından No. 1712, İktisat Fakültesi No. 303, Maliye Enstitüsü Yayın No. 48, Fakülteler Matbaası, 1971.

Budak, Tamer: **Türk Vergi Hukukunda Kişiliğin Sona Ermesi ve Sonuçları (Gerçek Kişiler),** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011.

Buğdaycı Çebi, Melike Özge: **İdarenin Re'sen İcra Yetkisi,** Ankara, Ankara Yıldırım Beyazıt Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayımlanmış Doktora Tezi, 2019.

Bulutoğlu, Kenan: **Kamu Bütçesi, Kamu Harcamaları, Kamu Borçları,** İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004.

Bulutoğlu, Kenan: **Kamu Ekonomisine Giriş,** 7. Baskı, Ankara, Maliye ve Hukuk Yayınları, ***("Kamu Ekonomisine Giriş").***

Bulutoğlu, Kenan: **Türk Vergi Sistemi,** Yeni Yasalara Göre Güncelleştirilmiş 8. Baskı, İstanbul, Batı Türkeli Yayıncılık, 2004, ***("Türk Vergi Sistemi").***

Bulutoğlu, Kenan: **Türk Vergi Sistemi Dersleri,** Birinci Baskı, İstanbul, Araştırma, Eğitim, Ekin Yayınları, 1982, ***("Türk Vergi Sistemi Dersleri").***

Canbazoğlu, Kere; Altay, A. Eren: "Vergi Davası: Kuramsal Niteliği ve Bunun Yansımaları Üzerine Bir İnceleme", **Zabunoğlu Armağanı,** Ankara, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 316, 2011, ss. 177-217.

Candan, Turgut: **Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Dördüncü Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2018, ***("Açıklamalı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun").***

Candan, Turgut: **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Yedinci Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, ***("Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu").***

Cansel, Erol; Özel, Çağla: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** Cilt-1, Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2017.

Cimilli, Ekrem: "Geçici Gümrük Muafiyetleri Rejimi ve Tarihi Gelişimi", **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi,** Cilt: 10, Sayı: 2, 1974, ss. 139-168.

Coşkun Karadağ, Neslihan; Organ, İbrahim: "Gümrük Uzlaşması ve Vergi Usul Kanunu'ndaki Uzlaşma Kurumu ile Karşılaştırılmalı Olarak

Değerlendirilmesi", **Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi,** Cilt: 7, Sayı: 1, 2014, ss. 370-396.

Çağan, Nami: "Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 37, Sayı: 1, Yıl: 1980, ss. 129-151, ***("Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme").***

Çağan, Nami: **Vergilendirme Yetkisi,** İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, ***("Vergilendirme Yetkisi").***

Çelik, Binnur: **Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku,** İmaj Yayıncılık, Ankara, 1999, ***("Dış Ticaretten Alınan Vergilerden Gümrük Vergisi Hukuku").***

Çelik, Binnur: "Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamaları ve Kanun Değişikliği Önerileri", **Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun ile Bağlantılı Problemler ve Çözüm Yolları Paneli,** 01.02.2018, İVM İstanbul Vergi Merkezi, Birinci Baskı, İstanbul, Legal Yayıncılık, 2019, ss. 1-10, ***("Kamu Alacaklarını Güvence Altına Alan Teminat, İhtiyati Haciz ve İhtiyati Tahakkuk Uygulamaları").***

Çelik, Galip: **Servet ve Harcama Vergileri,** Ankara, Seçkin Yayınevi, 1995, ***("Servet ve Harcama Vergileri").***

Çelik, S. Binnur: **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku (Vergi İcra Hukuku),** 3. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018, ***("Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku").***

Çitil, Bünyamin: "Gümrük Kanunu'nda Beyan ve Hukuki Sonuçları", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı: 174, Haziran 2018, ss. 226-232.

Demir, Abdullah: **Hukukî Terimler Sözlüğü,** Ankara, Astana Yayınları, 2017, ***("Hukukî Terimler Sözlüğü").***

Demir, Vakkas: "Vergi Karnesi Sahiplerinin Sosyal Güvenlik Durumlarının Açıklanması", **Mali Çözüm Dergisi,** Eylül-Ekim 2011, ss. 233-238, ***("Vergi Karnesi").***

Demirbaş, Burcu; Gök, Özgecan: "Gümrük Vergilerinden Kaynaklanan Anlaşmazlıkların Uzlaşma Yolu ile Çözümü", **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 18, Sayı: 2, 2016, ss. 75-126.

Demirkan, Uçar: **Vergicilik El Kitabı,** Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No. 193-1979, Damga Matbaası, 1979.

Derbil, Süheyp: "Danıştay İçtihatları", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 3, 1951, ss. 705-717.

Doğan, Murat; Şahan, Gökhan; Atamulu, İsmail: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** Güncellenmiş ve Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayınları, 2021.

Doğan, Uğur: "İhtirazi Kayıtla Beyan Müessesesi, **Yaklaşım Dergisi,** Şubat 2003.

Duguit, Leon: **Kamu Hukuku Dersleri,** (Çeviren: Süheyp Derbil), Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort., 1954.

Duran, Lûtfi: **İdare Hukuku Ders Notları,** İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1982, **("İdare Hukuku Ders Notları");**

Duran, Lûtfi: **İdare Hukuku Meseleleri,** Gözden Geçirilmiş İlâveli Yeni Yayın, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1964, ***("İdare Hukuku Meseleleri").***

Duran, Lûtfi: "İdarî Müracaatler ve Bunlar Karşısında İdarenin Sükûtu Meselesi", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** Cilt 12, Sayı: 1, 1946, ss. 130-199, ***("İdarî Müracaatler").***

Durmuş, Yavuz Selim: "Mükellef Hakları ve Dünya Uygulamaları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 372, Eylül 2019, ss. 72-79.

Edizdoğan, Nihat; Çelikkaya, Ali: **Vergilerin Ekonomik Analizi,** Bursa, Dora Yayıncılık, 2010.

Edizdoğan, Nihat; Çetinkaya, Özhan: **Kamu Bütçesi,** 4. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2013.

Erçin, Cezmi: **Malî Kanunlarda Makable Şümul ve Müruru Zaman,** Adliye Ceridesi, Ankara, Hukuk İlmini Yayma Kurumu Konferanslar Serisi: 6, 1936.

Erginay, Akif: **Kamu Maliyesi,** Güncellenmiş 18. Baskı, Ankara, Savaş Yayınevi, 2010, ***("Kamu Maliyesi").***

Erginay, Akif: "Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 3, 1951, ss. 670-686, ***("Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarile Münasebeti").***

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

Erginay, Akif: **Vergi Hukuku Prensipleri,** Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınlarından, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Koll. Ort. 1953, ***("Vergi Hukuku Prensipleri").***

Ekinci, Ahmed Celaleddin: "Usul Hukuku Açısından Gümrük Kanunu ve Vergi Usul Kanunu'nun Analizi", **Gümrük ve Ticaret Dergisi,** Sayı: 5, 2015, ss. 34-50.

Ekmekci Çalıcıoğlu, Esra; Ateşağaoğlu, Erdem: "Protection of Tax Payer's Commercial Data Within the Scope of Turkısh Tax Law", **Social Sciences Studies Journal,** Vol: 5, Issue: 32, April 2019, ss. 1775-1788.

Ekmekci, Esra: **Kurumlar Vergisinde Dar Yükümlülük,** İstanbul, Kazancı Hukuk Yayınları No: 132, 1994.

Ekmekçi, Esra: **Küreselleşme ve Vergilendirmede Yeni Eğilimler,** İstanbul, Kazancı Yayınları, 2003.

Erdem, Tahir: "Hatalı Beyanın Sonuçları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 196, Ocak 2005, ss. 115-144, ***("Hatalı Beyanın Sonuçları").***

Erdem, Tahir: "İdari Yargıda Yürütmeyi Durdurma Müessesesi ve Yürütmeyi Durdurmanın İdari İşleme Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 261, Haziran 2010, (Çevrimiçi), http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/idari-yargida-yurutmeyi-durdurma-muessesesi-ve-yurutmeyi-durdurmanin-idari-isleme-etkileri/2834, 02.02.2022, ***("İdari Yargıda Yürütmeyi Durdurma Müessesesi").***

Erdem, Tahir: "Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma Kararlarının Vergilendirme İşlemlerine Etkileri", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 262, Temmuz 2010, (Çevrimiçi), http://www.vergisorunlari.com.tr/makale/vergi-yargisinda-yurutmeyi-durdurma-kararlarinin-vergilendirme-islemlerine-etkileri/2853, 14.09.2022, ***("Vergi Yargısında Yürütmeyi Durdurma").***

Erdoğan, İhsan: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** Genişletilmiş 4. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019.

Erdoğdu, Ahmet: "Yönetsel Yargı Kararlarının Yerine Getirilmesi", **Danıştay Dergisi,** Sayı: 1, Yıl: 1, 1971, ss. 10-21.

Ergün, Ömer; Çaldağ, Coşkun: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler Ders Notları,** Birinci Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018.

Erkut, Celal: "İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı", **I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, 1-4 Mayıs 1990,** Ankara, Danıştay Matbaası, Birinci Kitap: İdari Yargı-II. Oturum, 1991, ss. 109-114, ***("Kesin ve Yürütülebilir İşlem").***

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

Erman, Sahir: "Para, Itîbarı Amme Kağıtları, Kıymetli Damgalar ve Amme Nakliyat İşletmeleri Biletlerinin Taklidi Suçu", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 1, ss. 256-303.

Ertuğruloğlu, Mehmet: **Maliye İlmi: Maliye İlminin Genel Esasları,** I. Kitap, Ankara, Özel Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Yüksek Okulu, A Serisi Yayınları No: 8, Başnur Matbaası, 1969.

Esener, Turhan: "Hukuki Muamelelerde Tahvil", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 16, Sayı: 1, 1959, ss. 234-259.

Feyzioğlu, Bedi N.: "Muamele Vergisi, Gelir Vergisinin Yerini Tutabilir mi?", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Sayı: 1, 1955, ss. 41-57.

Feyzioğlu, Bedî Necmettin: "Mükellefiyet Doğurucu Vakıa", **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi,** C. VII, S. 1-4, 1952, ss. 52-89, ***("Mükellefiyet Doğurucu Vakıa").***

Feyzioğlu, Bedî N.: **Vergi Hukuku Ders Notları,** İstanbul, Teksir-Daktilo-Fotokopi, 1977, ***("Vergi Hukuku Ders Notları").***

Gençbay, Abdurrahman: "Yargı Kararları Işığında Vergileme İlkeleri", **Danıştay Kararları Işığında Vergilendirme İlkeleri,** Editör: Cenker Göker, Ankara, Ankara Üniversitesi Yayınları No: 300, 2011, ss. 13-65.

Gençtürk, Yetkin Kaan: "Vergi Hukukunda Gizleme Olmalı mı?", **10. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu Bildiri Kitabı,** Cilt: 1, Sayı: 1, 2021 ss. 293-316.

Gerçek, Adnan; Çetin Gerger, Güneş; Taşkın, Çağatan; Bakar, Feride; Güzel, Simla: **Mükellef Hakları: Türkiye Perspektifi ve Geliştirilmesi,** Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2015, ***("Gerçek, et. al.").***

Gerçek, Adnan: **Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku,** 6. Baskı, Bursa, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020, ***("Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku").***

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

Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği,** Bursa, Ekin Kitabevi, 2003, ***("Türk Vergi Hukukunda Tahsilat İşlemi ve Etkinliği").***

Gerçek, Adnan: "Vergilemede Mükellef Hakları ve Türkiye'deki Durumun İncelenmesi", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 209, Şubat 2006, ss. 121-129.

Giritli, İsmet; Bilgen, Pertev; Akgüner, Tayfun; Berk, Kahraman: **İdare Hukuku,** Altıncı Basımdan Yedinci Tıpkı Basım, İstanbul, Der Yayınları, 2015, ***("et. al.")***

Gök, Özgecan: **Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar,** Ankara, Yetkin Yayınları, 2019, ***("Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar").***

Gökçay, Şerif Emre: **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2018.

Göker, Cenker; Yılmazoğlu, Yunus Emre: "Süresinden Sonra İhtirazî Kayıtla Verilen Düzeltme Beyannamesi Nedeniyle Tahakkuk Eden Verginin İdari Davaya Konu Edilebilirliği, Mahkemeye Erişim Hakkı ve Mülkiyet Hakkının Korunmasında Devletin Pozitif Yükümlülükleri Bağlamında Bir Değerlendirme", **Ankara Barosu Dergisi,** 75 (3), 2017, ss. 81-100

Gözler, Kemal: **İdare Hukuku,** Cilt: I, Üçüncü Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2019.

Gözler, Kemal; Kaplan, Gürsel: **İdare Hukuku,** Güncellenmiş Yirminci Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2018.

Gözübüyük, A. Şeref; Tan, Turgut: **İdare Hukuku: Genel Esaslar,** Cilt: I, Güncelleştirilmiş 11. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016.

Gözübüyük, A. Şeref; Tan, Turgut: **İdare Hukuku: İdari Yargılama Hukuku,** Cilt: II, Güncelleştirilmiş 8. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2016.

Gümüş, Erhan: "Gümrük İncelemelerinde Sonradan Kontrol Yöntemi", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı: 96, Aralık 2011, ss. 170-175.

Gümüşkaya, Gamze: "Vergi Ödevlisinin Kamu Denetçiliği Kurumu'na Başvurusu", **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** Cilt: LXXIV, Sayı: 1, 2016, ss. 279-304.

Günday, Metin: **İdare Hukuku,** Güncellenmiş ve Gözden Geçirilmiş 10. Baskı, Ankara, İmaj Yayınevi, 2015.

Güneş, Gülsen: "Hukuksal Teknik Açıdan Bütçede "Önceden İzin İlkesi"nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen",** 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, ss. 173-196.

Güneş, Gülsen: **Verginin Yasallığı İlkesi,** 4. Tıpkı Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014, ***("Verginin Yasallığı İlkesi").***

Güneş, Gülsen: "Yeni Binyıl Türkiyesi'nde Yer Alması Gereken Vergi Kuralları", **Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Arif Nemli'ye Armağan,** Otuzdokuzuncu Seri, Yıl: 2000/2001, İstanbul, 2001, ss. 71-87.

Güneş, Gülsen; Şirin, Z. Ertunç: "Vergi Ödevlisinin Hakları", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 187, Şubat 2005, ss. 135-145.

Güriz, Adnan: "İrade Hürriyeti", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 24, Sayı: 1, 1967, ss. 635-673.

Güriz, Adnan: **Hukuk Başlangıcı,** Ondokuzuncu Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2019, ***("Hukuk Başlangıcı").***

Gürsoy, Bedri: **Kamu Maliyesi: Giriş-Masraflar,** Birinci Cilt, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 378, Sevinç Matbaası, 1975, ***("Kamu Maliyesi: Giriş-Masraflar").***

Gürsoy, Bedri: **Kamusal Maliye: Bütçe,** İkinci Cilt, Ankara, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No: 436, 1980, ***("Kamusal Maliye: Bütçe").***

Hall, M. C. Sauser: "Borçlar Hukukunun Umumî Nazariyeleri", (Çeviren: Mehmet Osman), 1930 ders senesi esnasında, **İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası,** Cilt: 10, Sayı: 58, 1932, ss. 883-907.

Işıktaç, Yasemin; Metin, Sevtap: **Hukuk Metodolojisi,** 5. Tıpkı Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2016.

İleri, Zeynel Onur: "Gümrük Kanununa Göre Haksız Ödenen Verginin İadesinde Beyanın Bağlayıcılığı ve İhtirazi Kayıt", **Vergi Dünyası,** Sayı: 431, Yıl: 36, Temmuz 2017, ss. 119-121.

İnneci, Ahmet; Tosuner, Mehmet: "Türkiye'de Gümrük Uyuşmazlıklarının İdari Çözümü: Karşılaştırmalı Bir Değerlendirme", **Maliye Dergisi,** 174, Ocak-Haziran 2018, ss. 402-430.

Kağıtcıoğlu, Mutlu: "İdari İşlemin İcrailiği", **TBB Dergisi,** 103, 2012, ss. 267-284, ***(İdari İşlemin İcrailiği").***

Kağıtcıoğlu, Mutlu: "İdari İşlem Teorisi Çerçevesinde İdari Merci Tecavüzü Kavramının Değerlendirilmesi", **Türkiye Adalet Akademisi Dergisi,** Sayı: 30, Yıl: 7, Nisan 2017, ss. 237-271, ***("İdari Merci Tecavüzü").***

Kalabalık, Halil: **İdare Hukukunun Temel Kavram ve Kurumları,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 5. Baskı, Konya, Sayram Yayınları, 2014, ***("İdare Hukuku").***

Kaneti, Selim; Ekmekci, Esra; Güneş, Gülsen; Kaşıkçı, Mahmut: **Vergi Hukuku,** 2. Baskı, İstanbul, Filiz Kitabevi, 2022, ***("Kaneti et. al.").***

Kaneti, Selim: "Kamu Maliyesinin Örgütsel Yapısı", **Makaleler,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, ss. 119-155.

Kaneti, Selim: "Türk Kamu Maliyesinin Anayasal Temelleri (I), **Makaleler,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011.

Kaneti, Selim: "Türk Vergi Hukukunun Anayasal Temelleri", **Makaleler,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2011, ss. 217-226.

Kaneti, Selim: **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 2. Bası, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1989, ***("Vergi Hukuku").***

Kaplan, Onur: **İdari İşlem Teorisi Açısından İdare Hukukunda Tespit Edici İşlemlerin Yeri,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2021, ***("Tespit Edici İşlemler")***

Karahanoğulları, Onur: **İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler,** Güncelleştirilmiş 3. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015.

Karakoç, Yusuf: **Genel Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 7. Bası, Ankara, Yetkin Yayınları, 2014, ***("Genel Vergi Hukuku").***

Karakoç, Yusuf: **Kamu İcra Hukuku Bilgisi,** Ankara, Yetkin Yayınları, 2020, ***("Kamu İcra Hukuku Bilgisi").***

Karakoç, Yusuf: **Sosyal Maliye,** Gözden Geçirilmiş ve Ekleme Yapılmış 2. Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2021.

Karakoç, Yusuf: **Vergi Hukuku (Genel Vergi Hukuku) Bilgisi,** Ankara, Yetkin Yayınları, 2020.

Karakoç, Yusuf: "Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkileri", **Prof. Dr. Adnan Tezel Günleri: "Vergi Hukuku",** 14/15 Ocak 2005 Bahçeşehir Üniversitesi Beşiktaş Kampüsü, Yayına Hazırlayanlar: Feridun Yenisey, Gülsen Güneş, İstanbul, Arıkan Yayınları, 2006, ss. 25-34, ***("Vergi Mevzuatı-Vergi Hukuku İlişkileri").***

Karamursal, Ziya: **Osmanlı Malî Tarihi Hakkında Tetkikler,** 2. Baskı, Atatürk Kültür, Dil ve Tarih Yüksek Kurumu Türk Tarih Kurumu Yayınları VIII. Dizi, Sayı 11[a], Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1989.

Kaşıkçı, Mahmut: **Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi,** İstanbul, Filiz Kitabevi, 2017.

Kaya, Cemil: **İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi,** 3. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2021, ***("İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi").***

Kaya, Cemil: "Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: IX, 2005, ss. 253-284, ***("İcrai Olmayan İdari İşlemler").***

Kayar, İsmail: **6098 Sayılı Türk Borçlar Kanunu'na Göre Borçlar Hukuku,** Güncellenmiş 11. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2019.

Kayıhan, Şaban; Ünlütepe, Mustafa: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 6. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2018, ***("Borçlar Hukuku Genel Hükümler").***

Kayıhan, Şaban; Ünlütepe, Mustafa: **Medeni Hukuk Bilgisi,** Güncellenmiş 4. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2017, ***("Medeni Hukuk Bilgisi").***

Kılınç, Bahadır: **Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması,** Ankara, Adil Yayınevi, 1998.

Kıratlı, Metin: "Yürütmenin Durdurulması", **S.B.F.D.,** Cilt: XXI, Sayı: 4, 1966, ss. 173-196.

Kırbaş, Sadık: **Vergi Hukuku: Temel Kavramlar, İlkeler, Kuramlar,** Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 20. Baskı, Ankara, Siyasal Kitabevi, 2015.

Kozan, Mustafa: "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarında İdari Çözüm Yolları", Prof**. Dr. Mahmut Tevfik Birsel'e Armağan,** (Çevrimiçi), https://hukuk.deu.edu.tr/prof-dr-mahmut-tevfik-birsele-armagan/, İzmir, 2001, ss. 619-627

Kumrulu, Ahmet: "Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt: 40, Sayı: 1, Yıl: 1988, ss. 237-250, ***("Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler").***

Kumrulu, Ahmet: "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", **Prof. Dr. Akif Erginay'a 65'inci Yaş Armağanı,** Ayrı Bası, Ankara, Olgaç Matbaası, 1981,

Maç, Mehmet; Jamali, Tarık: **Veraset, Hibe ve Ölüm,** İstanbul, Denet Yayıncılık, 1999.

Morse, Geoffrey; Williams, David; Salter, David: **Principles of Tax Law,** Third Edition, London, Sweet-Maxwell, 1996.

Musaballı, Hakkı: **Maliye: Bütçe,** Cilt II, İstanbul, Özel İstanbul İktisadî ve Ticarî Bilimler Yüksek Okulu Yayınları: 3, 1970, ***("Maliye: Bütçe").***

Musaballı, Hakkı: **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,** İstanbul, Sadrettin Tosbi-Yayın ve Yardım Vakfı yayınları Nr.: 4, Selçuklu Matbaası, 1978, ***("Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi,").***

Mutluer, M. Kâmil; Öner, Erdoğan; Coşkun, Arife: **Sayıştay Hukuku,** 1. Baskı, İstanbul, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2015.

Mutluer, Kâmil: "Vergi Usul Kanunu'nun Şümulu", **Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Dergisi,** Cilt: 5, Sayı: 2, 1969, ss. 297-313.

Mutluer, M. Kamil; Dayanç Kuzeyli, N. Nilay: **Vergi Hukuku: Genel ve Özel Hükümler,** Ankara, Yetkin Yayınları, 2019.

Nazikîoğlu, Işık: "Karşılıklı Taahhütleri Havi Akitlerde Borçlunun Temerrüdü", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 1, 1951, ss. 658-684.

Neumark, F.: **Maliyeye Dair Tetkikler,** Dördüncü Tabı, İstanbul, İstanbul Akgün Matbaası, 1951, ***("Maliyeye Dair Tetkikler").***

Neumark, Fritz: **Vergi Politikası,** Tercüme Eden: İclâl (Feyzioğlu) Cankorel, İstanbul, Filiz Kitabevi, 1975, ***("Vergi Politikası").***

Neumark, F.: "Verginin Tarifi ve Mahiyeti", (Çeviren: Sabri F. Ülhgener), **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Mecmuası,** Sayı: 1, 1939, ss. 311-396, ***("Verginin Tarifi ve Mahiyeti").***

Odyakmaz, Zehra: **Türk İdarî Yargılama Usulünde Kararlara Karşı Başvuru Yolları,** 1. Baskı, İstanbul, Alfa Basım, Yayım, Dağıtım, 1993.

Ok, Abdullah: **Türk Hukukunda Gümrük Vergileri ve Cezaları,** Konya, Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı, Yayımlanmış Doktora Tezi, 2016.

Oktar, S. Ateş: "Aleyhe Olan Ceza Kuralının Geriye Yürümezliği İlkesi ve Anayasa Mahkemesi'nin Vergi Usul Kanunu ile İlgili İki İptal Kararı Üzerine Düşünceler-I", **Yaklaşım Dergisi,** Yıl. 9, Sayı: 102, Haziran 2001, ss. 33-38.

Oktar, S. Ateş: "Mali Hukukun Anlam ve Kapsamı Üzerine", **Sosyal Bilimler Dergisi,** Cilt: III, Sayı: 2, Temmuz 1997, ss. 29-40, ***("Mali Hukukun Anlam ve Kapsamı Üzerine").***

Oktar, S. Ateş: **Türk Vergi Sistemi,** Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2018, ***("Türk Vergi Sistemi").***

Oktar, S. Ateş: **Türk Vergi Sistemi,** Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 3. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2022, ***("-Türk Vergi Sistemi-").***

Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 16. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2022, ***("-Vergi Hukuku-").***

Oktar, S. Ateş: **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Güncelleştirilmiş 15. Baskı, İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2020, ***("Vergi Hukuku").***

Oktar, S. Ateş: "Vergi Kuralı", **İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** 60. Seri, 2016 - [2], ss. 2-14, ***("Vergi Kuralı").***

Oktar, S. Ateş: "Üzerinde Uzlaşılan Vergi ve Cezalar Hakkında Düzeltme Hükümlerinin Uygulanabilirliğine İlişkin Bir Değerlendirme", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 107, Yıl: 9, Kasım 2001, ss. 50-52.

Oktar, Salim Ateş; Akın, Yeliz Neslihan: "Gümrük Hukukunda 'İthalatta Gözetim Uygulaması' Dolayısıyla Uygulanan Ek Vergilendirme İşlemleri ve Buna İlişkin Olarak Kesilen Cezalar Hakkında Değerlendirmeler (I)", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 382, Temmuz 2020, ss. 22-41.

Oktar, Salim Ateş; Akın, Yeliz Neslihan: "Gümrük Hukukunda 'İthalatta Gözetim Uygulaması' Dolayısıyla Uygulanan Ek Vergilendirme İşlemleri ve Buna İlişkin Olarak Kesilen Cezalar Hakkında Değerlendirmeler (II)", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 383, Ağustos 2020, ss. 11-27.

Onar, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumî Esasları,** I. Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

Onar, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumî Esasları,** II. Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

Onar, Sıddık Sami: **İdare Hukukunun Umumî Esasları,** III. Cilt, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

Ortaç, Fevzi Rifat; Yılmaz Furtuna, Elif: "Pişmanlıkla Verilen Beyannamenin İhtirazî Kayıtla Verilebilmesi Üzerine Bir Değerlendirme", **İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 2, Yıl: 2017 ss. 423-452.

Ovalıoğlu, Selin: "Türkiye'de Dijital Hizmet Vergisi", **10. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu 17 Nisan 2021-Bildiri Kitabı,** İstanbul, Altınbaş Üniversitesi Yayınları, 2021, ss. 32-78.

Öncel, Muallâ; Kumrulu, Ahmet; Çağan, Nami; Göker, Cenker: **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş Değişiklikler İşlenmiş 28. Baskı, Ankara, Turhan Kitabevi, 2019, ***("Öncel et. al.").***

Öncel, S. Yenal: "Gelir Vergisinin Vergi Güvenliği Açısından Değerlendirilmesi", **Maliye Araştırmaları Merkezi Konferansları, Prof. Dr. Arif Nemli'ye Armağan,** Otuzdokuzuncu Seri, Yıl: 2000/2001, İstanbul, 2001, ss. 37-56,

Öncel, Türkân: **Parafiskal Yükümlülükler,** İstanbul, İ.Ü. İktisat Fakültesi, 1983.

Öner, Erdoğan: **Türk Vergi Sistemi,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 10. Baskı (Öğrenci Özel Baskısı), Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, ***("Türk Vergi Sistemi").***

Öner, Erdoğan: **Vergi Açısından Türk Kamu Hukuku,** Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No: 1980/221, Başbakanlık Basımevi, 1981, ***("Türk Kamu Hukuku").***

Öner, Erdoğan: **Vergi Hukuku,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 12. Baskı, İstanbul, Seçkin Yayıncılık, 2020, ***("Vergi Hukuku").***

Öz, Ersan: "VUK 359. Madde, Gri Alanlar ve Vergilemede Kanunilik İlkesine Aykırılıklar", **I. Ulusal Vergi Yargısı Paneli, Mevzuat ve Uygulamada Vergi Yargılaması,** I. Oturum, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, ss. 13-19.

Özay, İl Han: **Günışığında Yönetim**, 2004 Tarihli 2. Baskıdan 3. Tıpkı Baskı, İstanbul, 2017.

Özbalcı, Yılmaz: **Vergi Davaları,** Ankara, Oluş Yayıncılık, 2001.

Özdeş, Orhan: "İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması ve Niteliği", **Danıştay Dergisi,** Sayı: 32-33, Yıl: 9, 1979, ss. 3-21.

Özer, İlhan: **Devlet Maliyesi,** Cilt: II, Gözden Geçirilmiş Yeni Baskı, Ankara, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1986/277, Başbakanlık Basımevi, 1986, ***("Devlet Maliyesi").***

Özgen, Eralp: "İdarî Tasarruflardaki Sakatlıklar", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 17, Sayı: 1, 1960, ss. 255-289.

Öztürk, Nazım: **Maliye Politikası,** Güncellenmiş 4. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2016.

Özyörük, Mukbil: **Hukuka Giriş,** Ankara, Ege Matbaası, 1959, ***("Hukuka Giriş").***

Özyörük, Mukbil: **İdare Hukuku Dersleri,** Ankara, Teksir, Daktilo, Fotokopi, 1972-1973, ***("İdare Hukuku Dersleri").***

Pehlivan, Yafes: "Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtla Beyan Müessesesi", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı, 153, Yıl: 13, Eylül 2005, ss. 97-103.

Pınar, Abuzer: **Maliye Politikası: Teori ve Uygulama,** 8. Bası, Ankara, Turhan Kitabevi, 2015.

Rado, Şevket; Ergin, Muharrem: **Hayat Büyük Türk Sözlüğü, İstanbul,** Tifdruk Matbaacılık Sanayii A.Ş., Hayat Yayınları.

Rençber, Altan: **Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri,** 1. Baskı, İstanbul Ceza Hukuku Kriminoloji Arşivi Yayın No: 11, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2017.

Rençber, Altan: **Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2014, ***("Ödeme Emri").***

Saban, Nihal: "İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi ve Anayasa ile Bir Vergi Kavramını Okumak; Vergi Kimlik Numarasına Dayalı Otomatik Bilgi İşlem Süreçleri", **XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu "Anayasal Mali Düzen",** 14-16 Mayıs 1998, İstanbul, 2000, ss. 249-274.

Saban, Nihal: **Vergi Hukuku,** 9. Baskı, İstanbul, Beta Yayınları, 2019, ***("Vergi Hukuku").***

Sarıca, Ragıp: **İdare Hukuku Ders Notları,** İstanbul, Teksir-Daktilo-Fotokopi, 1971-1972, ***("İdare Hukuku Ders Notları").***

Sarıca, Ragıp: **İdarî Kaza: İdarî Davalar,** Cilt I, İstanbul, Kenan Matbaası, 1949, ***("İdarî Kaza: İdarî Davalar").***

Sarıca, Ragıp: "Tehir-i İcra Kavramının Yerine Getirilmesi", **Akşam,** 16.03.1966.

Saygılıoğlu, Nevzat: "4458 Sayılı Yeni Gümrük Kanunu'nun Getirdiği Yenilikler", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 128, Yıl: 11, Ağustos 2003, ss. 57-62.

Saygılıoğlu, Nevzat: "Gümrük Vergisi Uyuşmazlıklarının İdari Aşamada Çözümü", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 127, Yıl: 11, Temmuz 2003, ss. 33-36, ***("Gümrük Vergisi Uyuşmazlıkları").***

Schmölders, Günter: **Genel Vergi Teorisi,** (Çeviren: Salih Turhan), Gözden Geçirilmiş İlâveli Dördüncü Baskı, İstanbul, Fakülteler Matbaası, 1976.

Sekdur, Mahmut; Altun, Muhsin: **Mali Hukuk Ansiklopedisi,** Ankara, Yaklaşım Yayınları, 2001.

Selen, Ufuk: **Gümrük İşlemleri ve Vergilendirilmesi,** Güncellenmiş 10. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2020.

Semiz, İmran: **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda İstinaf,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2021.

Sidal, Hulusi: **Gümrük Politikası: Mevzuatı ve Tatbikatı,** Cilt: I, İstanbul, İstanbul İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Yayını No. 39-196, Berksoy Matbaası, 1966.

Susam, Nazan: **Kamu Maliyesi: Temel Kavram ve Esaslar,** 4. Baskı, Beta Yayınevi, İstanbul, 2020.

Şahin, Mustafa: **Gümrük Vergileri,** 1. Baskı, Ankara, Gazi Kitabevi, 2019.

Şamlıoğlu, Servet; Özbalcı, Yılmaz: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları,** İkinci Baskı, Ankara, 1988.

Şanver, Salih: "Vergi Hukuku Düzeninin Temelleri", **Prof. Dr. Salih Şanver'e Armağan,** T.C. Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayın No: 10, İstanbul, Dünya Yayıncılık, 1998, ss. 11-17.

Şenyüz, Doğan: "Vergi Hukukunda Yorum ve Yorum Farklılıklarının Sebepleri", **I. Ulusal Vergi Yragısı Paneli, Mevzuat ve Uygulamada Vergi Yargılaması,** III. Oturum, Vergi Müfettişleri Derneği, Ankara, ss. 79-103, ***("Vergi Hukukunda Yorum ve Yorum Farklılıklarının Sebepleri").***

Şenyüz, Doğan: "Türkiye'de Vergileme Sorunları ve Ekonomik İstikrar", **VIII. Türkiye Maliye Sempozyumu,** 12-15 Mayıs 1992, Uludağ-Bursa, Panel-IV. Oturum, 15 Mayıs 1992, ss. 129-132.

Şenyüz, Doğan: "Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme: Tebliğ Zamanaşımı", **Yaklaşım Yayıncılık,** Sayı: 183, Yıl: 16, Mart 2008, ss. 17-23, ***("Tebliğ Zamanaşımı").***

Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan: **Türk Vergi Sistemi,** 17. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2020, ***("Türk Vergi Sistemi")***

Şenyüz, Doğan; Yüce, Mehmet; Gerçek, Adnan: **Vergi Hukuku (Genel Hükümler),** 10. Baskı, Bursa, Ekin Yayınevi, 2019, ***("Vergi Hukuku").***

Şimşek, Edip: **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi,** Yeniden Gözden Geçirilmiş Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1996.

Tan, Turgut: **Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri** 2. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2015.

Taş, Metin: "Gümrük İdaresinin Vergileme İşlemlerinde Yargı Yolu ve Anayasal Bir Sorun", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 156, Yıl: 13, Aralık 2005, ss. 203-206.

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

Taşkın, Yasemin: "Veraset ve İntikal Vergisi Matrahının Tespitinde Değerleme ve İkmal Tarhiyatı", **Vergi Dünyası Dergisi,** Sayı: 487, Yıl: 41, Mart 2022, ss. 51-60, ***("Veraset ve İntikal Vergisi").***

Taşkın, Yasemin: **Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk,** İstanbul, Türkmen Kitabevi, 2017, ***("Vergi Hukukunda Tevkifattan Doğan Sorumluluk").***

Taşkın, Yasemin: "Vergi ve Gümrük Hukukunda Uzlaşma", **Vergi Sorunları Dergisi,** Sayı: 397 Ekim 2021, ss. 22-33, ***("Vergi ve Gümrük Hukukunda Uzlaşma").***

Taşkın, Yasemin: "Yeni Bir İdari Çözüm Yolu: Kanun Yolundan Vazgeçme", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 325, Ocak 2020, ss. 29-37.

Tekeli, Esat: "Bizde Vergi Hukuku ve Vergi Kazası", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Sayı: 1, 1955, ss. 155-162.

Telli, Semih Tekin: "İdarî Yargıda Kesin Hüküm", **İdare Hukuku ve İdarî Yargı ile İlgili İncelemeler III,** Ankara, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No. 29, Danıştay Başkanlığı, Başbakanlık Basımevi, 1980.

Terzi, Gökhan: "Gümrük Vergileri Anlaşmazlıklarında Çözüm Yollarının Vergi Usul Kanunu Hükümleriyle Karşılaştırmalı Olarak Değerlendirilmesi", **Gümrük ve Ticaret Dergisi,** Şubat 2019, ss. 32-43.

Tombaloğlu, Mustafa Lütfi: **Amme Alacaklarının Takip ve Tahsil Usulü,** Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2011.

Tuncer, Selahattin: **Gümrükler ve Gümrük Vergileri: Teori-Uygulama,** Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2001, ***("Gümrük Vergileri").***

Tuncer, Selâhattin: **Kamu Maliyesi,** Üçüncü Baskı, İstanbul, Yalkın Ofset Matbaası, 1972.

Tuncer, Selâhattin: **Vergi Uygulamaları,** En Son Değişikliklere Göre Gözden Geçirilmiş 5. Baskı, Okan Yayıncılık, İstanbul, 1984, ***("Vergi Uygulamaları").***

Tunç, Zinnur: **Vergi Hukukunda Temsil ve Sorumluluk,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2021.

Turgay, Recep: "Türkiyede Gelir Vergisi Tatbikatı", **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları,** Sayı: 1, 1955, ss. 127-153, ***("Gelir Vergisi Tatbikatı").***

Turgay, Recep: **Vergi Tekniği,** Cild: I, Ankara İktisadî ve Ticarî İlimler Akademisi Ders Notları Sınıf: IV, Ankara, 1967-1968, ***("Vergi Tekniği").***

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

Uçak, Hakan: "Özet Beyan, Özet Beyan Tatbikatı ve Gümrük Kanununda Yer Alan Cezai Hüküm", **Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi,** Sayı: 96, Aralık 2011, ss. 163-169.

Uler, Yıldırım: **İdarî Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları,** Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No: 281, Sevinç Matbaası, 1970.

Uzun, Fatih: "Dış Ticaret Yapan Firmalar İçin Yeni Bir Denetim Modeli '10 Soruda Gümrükte Sonradan Kontrol İncelemesi'", **Maliye Postası,** Sayı: 827, Yıl: 36, 15 Şubat 2015, ss. 114-117, ***("Sonradan Kontrol").***

Uzun, Fatih: "Gümrük İşlemlerinde Uygulanan Basitleştirilmiş Usuller ve Yükümlülere Sağladığı Faydalar", **Gümrük ve Ticaret Dergisi,** Sayı: 7, 2016, ss. 63-67, ***(" Basitleştirilmiş Usuller").***

Uzunöner, Mevlüt: **Vergi Hukukunda İzaha Davet Kurumu,** 1. Baskı, İstanbul, On İki Levha Yayıncılık, 2020.

Ünlütepe, Mustafa: **Borçlar Hukuku Genel Hükümler,** Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021.

Üstün, Süleyman: **Türkiye'de Vergi ve Bütçe Hakkı,** 1. Basım, Ankara, Nobel Akademik Yayıncılık, 2019, ***("Türkiye'de Vergi ve Bütçe Hakkı").***

Üstün, Ümit Süleyman; Ok, Abdullah "Gümrük Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay", **Malî Hukuk Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 91, Temmuz 2021, ss. 51-68.

Üstün, Gül: **İdare Hukuku Boyutuyla 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu,** 1. Baskı, İstanbul On İki Levha Yayıncılık, 2013, ***("6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulamalarında Görev Sorunu").***

Üyümez, Erkan Mustafa; Gültekin, Raşit: "Gümrük Denetimi: Türkiye Uygulamalarının Analizi", **Mehmet Akif Ersoy Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi,** Cilt: 8, Sayı: 14, Mart 2016, ss. 343-365.

Yağan, Haldun: "Gümrük Mevzuatında İtiraz", **Gümrük Dünyası,** 2011/3, ss. 3-9.

Yaltı, Billur: **Vergi Yükümlüsünün Hakları,** 1. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2006.

Yaltı, Billur; Özgenç, Selçuk: **Vergi Hukuku Pratik Çalışma El Kitabı,** 1. Bası, İstanbul, Beta Yayınları, 2005.

Yaşin, Mehmet: **Türk Vergi Yargısı ve Vergisel Uyuşmazlıkların Dava Yoluyla Çözümü,** Ankara, Yaklaşım Yayıncılık, 2006.

Yerci, Cahit: "Gümrük Mevzuatında Muğlâk Bir İfade: Verginin Kesinleşmesi", **Vergici ve Muhasebeciyle Diyalog,** Sayı: 158, Haziran 2001, ss. 51-54, ***("Verginin Kesinleşmesi").***

Yerci, Cahit: **Yorum ve Açıklamalarla Gümrük Hukuku ve Davaları: Örnekler-Çözümler-İçtihatlar,** Güncellenmiş ve Geliştirilmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2020, ***("Gümrük Hukuku").***

Yerlikaya, Kürşat: "Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme ve Yargı Yolu-I", **Yaklaşım Dergisi,** Sayı: 137, Yıl: 12, Mayıs 2002, ss. 189-195.

Yıldıran, Tahsin: "Türk Gümrük Vergisinin Matrahı", **Maliye Enstitüsü Konferansları,** İkinci Seri-Sene 1956, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları No. 758, İktisat Fakültesi No. 98, Maliye Enstitüsü No. 4, Sermet Matbaası, 1958, ss. 1-12.

Yıldız, Güven: **Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma,** İstanbul, İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Maliye Anabilim Dalı, Mali Hukuk Bilim Dalı, Yayımlanmış Yüksek Lisans Tezi, 2016, ***("Gümrük Vergilerinde Ek Tarhiyat ve Uzlaşma").***

Yıldız, Hayrettin: **İdarenin Re'sen İcra Yetkisi,** Bursa, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı İdare Hukuku Bilim Dalı, Yayımlanmış Doktora Tezi, 2018, ***("İdarenin Re'sen İcra Yetkisi").***

Yıldızhan Yayla, **İdare Hukuku,** Tıpkı 2. Basım, İstanbul, Beta Yayınevi, 2010.

Yılmaz, Binhan Elif: **Maliye,** Güncellenmiş 4. Basım, İstanbul, Der Yayınları: 453, 2020, ***("Maliye").***

Yılmaz, Dilşat: "Türk İdare Hukuku'nda İdari İşlemin "Kesin"liği Üzerine Bir Değerlendirme: "Kime Göre?", "Ne İçin?" Kesinlik", **Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: XXI, Sayı: 2, 2017, ss. 105-153, ***("Kesinlik").***

Yılmaz, Kazım: **Açıklama ve Örnek Yargı Kararları ile 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Uygulaması,** Ankara, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, Bilnet Matbaacılık ve Ambalaj San. A.Ş., 2015, ***("6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun").***

Yılmaz, Süleyman; Yıldırım, Abdulkerim: **Medeni Hukuk I,** Güncellenmiş 2. Baskı, Ankara, Seçkin Yayıncılık, 2021.

Yüce, Mehmet: "Vergi Yargılamasında Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Sonuçları", **Prof. Dr. Metin Taş'a Armağan,** Ankara, Gazi Kitabevi, 2015, ss. 131-144.

Yüce, Mehmet; Çelikkaya, Ali: **Örnek Uygulamalarla Gümrük Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları,** 1. Baskı, Bursa, Dora Yayınları, 2016.

Yüksel, Ayten: "İdare Hukukunun Tatbik Sahası", **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi,** Cilt: 16, Sayı: 1, 1959, ss. 71-90.

Zabunoğlu, Yahya Kâzım: **Kamu Hukukuna Giriş,** Ankara, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No. 328, Sevinç Matbaası, 1973.

Zaloğlu, Mesut: **Amme Alacaklarının Korunması Yöntemleri,** İstanbul, T.C. Maliye Bakanlığı Hesap Uzmanları Kurulu, Rapor No. XLIV-15/55-16, Yayımlanmamış Rapor 1975.

Zorlu, Selâhaddin: **Vergi Hukuku,** Ankara, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayın No: 1980/222, Başbakanlık Basımevi, 1981.

Diğer Kaynaklar

Candan, Turgut: "Gümrük Vergisi Ek Tahakkuklarına İtirazda Bulunulmadan Doğrudan İdari Dava Açılabilir mi?", **Düşüncelerim,** (Çevrimiçi), https://turgutcandan.com/2019/08/16/gumruk-vergisi-ek-tahakkuklarina-itirazda-bulunulmadan-dogrudan-idari-dava-acilabilir-mi/i, 28.03.2022, ***("Gümrük Vergisi").***

Doğrusöz, Bumin: "Tahsil Zamanasimi (Zamanaşımı)", **Vergiye Hukuki Bakış,** 03.11.2016, (Çevrimiçi), https://www.bumindogrusoz.com/article/tahsl-zamanasimi, 08.12.2021.

Doğrusöz, A. Bumin: "Taslak Giriş ve 'Vergilendirme' başlıklı Birinci Kitap", **Vergi Usul Kanunu Tasarı Taslağı Değerlendirme Komisyonu Raporu,** İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası, Mayıs 2016, ss. 13-35, ***("Vergilendirme").***

Gelir İdaresi Başkanlığı: **Mevzuat,** (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/gibmevzuat, 15.08.2022.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı: **Türkiye'de Vergi Yükü (1975-1984),** Kitap: I, Araştırmalar Cilt: XII, Ankara, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Plânlama ve Koordinasyon Kurulu Yayını No. 1986/275, Mayıs 1986.

TBMM: **Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun,** (Çevrimiçi), http://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc035/kanuntbmmc035/kanuntbmmc03506183.pdf, ***("Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun").***

TBMM: **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 60 ncı Maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun Tasarısı ile Adıyaman Milletvekili Arif Atalay ve 31 Arkadaşının, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 10 ncu Maddesinin 5 Numaralı Bendinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun Teklifi ve Adalet, Maliye, İçişleri ve Plân Komisyonları Raporları (1/230, 2/131),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM__/d01/c015/mm__01015065ss0091.pdf, 02.03.2021.

TBMM: **Bazı Vergi Kanunlarında Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/716),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d17/c020/tbmm17020027ss0357.pdf, 07.05.2022, ***("3239 Sayılı Kanun Tasarısı").***

TBMM: **Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu (1/255),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c005/mgk_01005088ss0311.pdf, 14.04.2022.

TBMM: **Demokratik Sol Parti Genel Başkanı İstanbul Milletvekili Bülent Ecevit, Milliyetçi Hareket Partisi Genel Başkanı Osmaniye Milletvekili Devlet Bahçeli, Anavatan Partisi Genel Başkanı Rize Milletvekili Mesut Yılmaz ile 288 Milletvekilinin Türkiye Cumhuriyeti Anayasasının Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi Hakkında Kanun Teklifi ve Anayasa Komisyonu Raporu (2/803),** (Çevrimiçi),https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem21/yil01/ss737m.htm, 12.02.2021.

TBMM: **Gelir Vergisi Kanunu (G. V. K.),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc043/kanunmbkc043/kanunmbkc04300193.pdf, 07.05.2022, ***("G.V.K.").***

TBMM: **Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/171),** (Çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0147.pdf, 12.11.2020, ***("5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı").***

TBMM: **Gümrük Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc055/kanuntbmmc055/kanuntbmmc05501615.pdf, 21.07.2021, ***("1615 Sayılı Gümrük Kanunu").***

TBMM: **Gümrük Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc084/kanuntbmmc084/kanuntbmmc08404458.pdf, 14.04.2021, ***("4458 Sayılı Gümrük Kanunu").***

TBMM: **Gümrük Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc031/kanuntbmmc031/kanuntbmmc03105383.pdf, 14.06.2021, ***("5383 Sayılı Gümrük Kanunu").***

TBMM: **Gümrük Kanununun Bâzı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Gümrük Tarifesi Kanunu ile Ek ve Tadillerinin Kaldırılmasına Dair Kanun Lâyihası ve Muvakkat Encümen Mazbatası (1/715),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c028/tbmm09028051ss0141.pdf, 14.12.2021, ***("5383 Sayılı Gümrük Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı").***

TBMM: **Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Tasarısı ve Avrupa Birliği Uyum ile Plan ve Bütçe Komisyonları Raporları (1/602),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d23/c047/tbmm23047107ss0324.pdf, 11.09.2021, ***("5911 Sayılı Kanun Tasarısı").***

TBMM: **Gümrük Kanunu Tasarısı ve Cumhuriyet Senatosu İstanbul Üyesi Mebrure Aksoley ve 10 Arkadaşının, Hastaların Memleket İçinde Bulamadıkları İlâçları Dış Memleketlerden Getirtmeleri ve Dış Memleketlerden Getirtecekleri İlâçlar İçin Yapılacak İşlemler Hakkında Kanun Teklifi ve Ticaret, Sanayi, Millî Savunma, Ulaştırma, Adalet, Maliye, Gümrük ve Tekel, Sağlık ve Sosyal Yardım ve Plân Komisyonlarından Seçilen 3 er Üyeden Kurulu 16 Numaralı Geçici Komisyon Raporu (1/155, 2/43),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM__/d03/c020/mm__03020039ss0162.pdf, 19.09.2021, ***("1615 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı").***

TBMM: **Gümrük Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/67),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c018/tbmm08018078ss0005.pdf, 15.11.2021, ***("5383 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı").***

TBMM: **Hususi Otomobil Vergisi Kanunu Lâyihası ve Maliye ve Bütçe Encümenleri Mazbataları (1/604),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d10/c017/tbmm10017048ss0137.pdf, 30.01.2022.

TBMM: **İdari Yargılama Usulü Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc065/kanunmgkc065/kanunmgkc06502577.pdf, 11.02.2020, ***("İdarî Yargılama Usulü Kanunu").***

TBMM: **İdari Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu. (1/254),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c006/mgk_01006091ss0312.pdf, 12.12.2021, ***("2577 Sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı").***

TBMM: **İdarî Yargılama Usulü Kanunu Tasarısı ve Adalet Komisyonu Raporu. (1/254),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c006/mgk_01006091ss0312ek01.pdf, 19.11.2021.

TBMM: **Kamu Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Lâyihası ve Geçici Komisyon Raporu (1/464),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d09/c024/tbmm09024111ss0286.pdf, 21.04.2021, ***("Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Tasarısı").***

TBMM: **Kazanç Vergisi Hakkında 1/173 Numaralı Kanun Lâyihası ve İktisat, Maliye, Bütçe ve Adliye ve Dahiliye Encümenlerinden Mürekkep Muhtelit Encümen Mazbataları,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c020/tbmm04020028ss0066.pdf, 04.04.2021, ***("2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu Tasarısı").***

TBMM: **Kazanç Vergisi Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc004/kanuntbmmc004/kanuntbmmc00400755.pdf, 11.02.2021, ***("755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu").***

TBMM: **Kzanç (Kazanç) Vergisi Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc013/kanuntbmmc013/kanuntbmmc01302395.pdf, 14.03.2021, ***("2395 Sayılı Kazanç Vergisi Kanunu").***

TBMM: **Milli Güvenlik Konseyi Tutanak Dergisi,** 90. Birleşim, 31 Aralık 1981 Perşembe, (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklarTUTANAK/MGK_/d01/c005/mgk_01005090.pdf, 11.01.2022.

TBMM: **Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc046/kanuntbmmc046/kanuntbmmc04600197.pdf, 05.05.2022, ***("197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu").***

TBMM: **Muamele Vergisi Hakkında 1/916 Numaralı Kanun Lâyihası ve Muvakkat Encümenle Bütçe Encümeni Mazbataları,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c022/tbmm04022047ss0138.pdf 10.01.2022, ***("2430 Sayılı Kanun Tasarısı").***

TBMM: **Muamele Vergisi Hakkında Kanun,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc005/kanuntbmmc005/kanuntbmmc00501039.pdf, 01.01.2022, ***("Muamele Vergisi Hakkında Kanun").***

TBMM: **Muamele Vergisi Hakkında Kanun Lâyihası ve İktısad, Gümrük ve İnhisarla, Adliye, Maliye ve Bütçe Encümenleri Mazbataları (1/340),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d06/c011/tbmm06011055ss0161.pdf, 22.09.2022.

TBMM: **Muamele Vergisi Kanunn (Kanunu),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc021/kanuntbmmc021/kanuntbmmc02103843.pdf, 19.06.2022.

TBMM: **Muamele Vergisi Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KAR

ARLAR/kanuntbmmc010/kanuntbmmc010/kanuntbmmc01001860.pdf, 11.11.2021.

TBMM: **Muamele Vergisi Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc013/kanuntbmmc013/kanuntbmmc01302430.pdf, 11.11.2021

TBMM: **Muhasebei Umumiye Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc005/kanuntbmmc005/kanuntbmmc00501050.pdf, 22.04.2021.

TBMM: **Müsakkafat Vergisi Hakkında 1/36 Numaralı Kanun Lâhiyası ve Maliye ve Bütçe Encümenleri Mazbataları,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d04/c002/tbmm04002016ss0036.pdf, 30.03.2022, ***("1837 Sayılı Bina Vergisi Kanunu").***

TBMM: **Temettü Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc001/kanuntbmmc001/kanuntbmmc00100024.pdf, 14.09.2022.

TBMM: **Umumî İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc004/kanuntbmmc004/kanuntbmmc00400735.pdf, 01.01.2022.

TBMM: **Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Tasarısının Danışma Meclisince Kabul Olunan Metni ve Millî Güvenlik Konseyi Anayasa Komisyonu Raporu. (D. Meclisi: 1/463; M. G. Konseyi: 1/397),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c007/mgk_01007118ss0450.pdf, 02.02.2021, ***("1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası Gerekçesi").***

TBMM: **Vergilerde İtiraz ve Temyiz Usullerine ve Mercilerine ve Vergi İhbarnamelerinin Tebliğ Suretine Dair Kanun Lâyihası ve Muvakkat Encümen Mazbatası (1/181),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d06/c004/tbmm06004036ss0153.pdf, 19.04.2021, ***("3692 Sayılı Vergilerde İhbarnamelerin***

Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun Tasarısı").

TBMM: **Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve 1512 Sayılı Noterlik Kanunu, 2004 Sayılı İcra ve İflas Kanunu, 2644 Sayılı Tapu Kanunu, 2918 Sayılı Karayolları Trafik Kanunu, 3167 Sayılı Çekle Ödemenin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, 3182 Sayılı Bankalar Kanunu, 5584 Sayılı Posta Kanunu ve 5682 Sayılı Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komsiyonu (Komisyonu) Raporu (1/718),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c049/tbmm20049074ss0586.pdf, 03.05.2022.

TBMM: **Vergi Usul Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc031/kanuntbmmc031/kanuntbmmc03105432.pdf, 14.06.2020, ***("5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu").***

TBMM: **Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlak Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Belediye Gelirleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Konya Milletvekili Ahmet Alkan'ın, İstanbul Milletvekili Emin Kul'un, Kahramanmaraş Milletvekili Hasan Dikici ve 30 Arkadaşının, Balıkesir Milletvekili İsmail Özgün'ün, İstanbul Milletvekili Mustafa Baş ve 30 Arkadaşının, Trabzon Milletvekili Kemalettin Göktaş ve 33 Arkadaşının, Konya Milletvekili Necmettin Erbakan ve 40 Arkadaşının, Konya Milletvekili Necmettin Erbakan ve 30 Arkadaşının, Kütahya Milletvekili Mehmet Korkmaz'ın, Balıkesir Milletvekili İsmail Özgün ve 40 Arkadaşının, Konya Milletvekili Veysel Candan'ın, Balıkesir Milletvekili İ. Önder Kırlı'nın, Adana Milletvekili Arif Sezer'in, Ağrı Milletvekili M. Sıddık Altay'ın Bayburt Milletvekili Suat Pamukçu'nun, İstanbul Milletvekili Cefi Kamhi'nin, Samsun**

Milletvekili Murat Karayalçın'ın, Bursa Milletvekili Turhan Tayan'ın, Erzurum Milletvekili İsmail Köse'nin, İstanbul Milletvekili Ercan Karakaş ve 6 Arkadaşının, Erzincan Milletvekili Naci Terzi'nin, Demokrat Türkiye Partisi Grup Başkanı Van Milletvekili Mahmut Yılbaş, Grup Başkanvekilleri İstanbul Milletvekili Metin Işık, Mardin Milletvekili Muzaffer Arıkan ve 6 Arkadaşının Benzer Mahiyetteki Kanun Teklifleri ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/708, 2/72, 2/73, 2/75, 2/129, 2/154, 2/166, 2/182, 2/191, 2/194, 2/221, 2/270, 2/287, 2/293, 2/323, 2/369, 2/420, 2/459, 2/493, 2/884, 2/959, 2/960, 2/1015, 2/1019, 2/1070), (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d20/c055/tbmm20055103ss0626.pdf, 02.11.2021, ***("4369 Sayılı Kanun Tasarısı").***

TBMM: **Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu (1/174),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf, 21.11.2020, ***("5432 Sayılı Vergi Usul Kanunu Tasarısı").***

TBMM: **Vergi Usul Kanunu (V. U. K.),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc043/kanunmbkc043/kanunmbkc04300213.pdf, 27.05.2020, ***("(V. U. K.)").***

TBMM: **1336 Senesi Muvazenei Umumiye Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc001/kanuntbmmc001/kanuntbmmc0100103.pdf, 14.09.2022.

TBMM: **1/354 Numaralı Gümrük Tarife Kanunu Lâyihası ve Muhtelit Encümen Mazbatası ile Bütçe Encümeni Mazbatası,** (Çevrimiçi), http://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d03/c012/tbmm03012074ss0185.pdf, 31.11.2021, ***("1499 Sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu Tasarısı").***

TBMM: **1615 Sayılı Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ile Gümrük Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında 564 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname ve Plan ve Bütçe Komisyonu**

Raporu (1/464, 1/248), (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d21/c014/tbmm21014012ss0086.pdf, 18.11.2021, ***("4458 Sayılı Gümrük Kanunu Tasarısı").***

TBMM: **1970 Yılı Bütçesi Finansman Kanunu Tasarısı ve Adalet, İçişleri, Maliye ve Plân Komisyonlarından Seçilen 3 er Üyeden Kurulu 38 Nolu Geçici Komisyon Raporu (1/330),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM__/d03/c006/mm__03006106ss0197.pdf, 26.08.2021, ***("1318 Sayılı Finans Kanunu Tasarısı").***

TBMM: **213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984 Tarihli ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun Tasarısı ve Plan ve Bütçe Komisyonu Raporu (1/641),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d19/c063/tbmm19063119ss0659.pdf, 02.05.2022.

TBMM: **213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun,** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/KANUNLAR_KARARLAR/kanuntbmmc065/kanunmgkc065/kanunmgkc06502686.pdf, 11.04.2021.

TBMM: **31.12.1960 Gün ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe-Plan Komisyonu Raporu (1/60),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c001/mgk_01001024ss0076.pdf, 22.09.2021.

TBMM: **4.1.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bâzı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bâzı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun Tasarısı ile Cumhuriyet Senatosu İzmir Üyesi Ömer Lûtfi Bozcalı'nın 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 41 ve 43 ncü Maddelerine Birer Fıkra Eklenmesine Dair Kanun Teklifi ve Cumhuriyet Senatosu Adana Üyesi Mehmet**

Onaldı'nın, 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 40 ncı Maddesinin Bir Fıkrasının Değiştirilmesine ve Bu Maddeye Bir Fıkra Eklenmesine Dair Kanun Teklifi (1/290, 2/157, 2/172), (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MM__/d01/c012/mm__01012045ss0064.pdf, 29.05.2021.

TBMM: **5421 sayılı Gelir Vergisi Kanununun Bâzı Madde ve Fıkralarının Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bâzı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun Tasarısı ile Zirai Kazançların Gelir Vergisine Tâbi Tutulmasına ve Bu Sebeple 5421 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu ve 5432 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bâzı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanunlara Bâzı Hükümler İlâvesine ve 2097 Sayılı Hayvanlar Vergisi Kanununun Kaldırılmasına Mütedair Kanun Tasarısı ve İktisat Komisyonu Raporu (1/148, 1/157): 5421 Saylı Gelir Vergisi Kanununun Bâzı Madde ve Fıkralarının Değiştirtmesi ve Bu Kanuna Bâzı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun Tasarısı (1/148),** (Çevrimiçi), https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK_/d00/c005/mbk_00005067ss0181.pdf, 18.01.2021, ***("193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu Tasarısı").***

TBMM: **6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı. (1/49),** (Çevrimiçi), https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c001/mgk_01001019ss0066.pdf, 21.07.2021.

T.C. Başbakanlık Kanunlar ve Kararlar Tetkik Dairesi: **Vergi Usul Kanununun Bazı Maddeleri ile Bu Kanuna Bağlı Cetvelde Değişiklik Yapılmasına ve Bu Kanuna Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine Dair 5815 ve 6094 Sayılı Kanunların Bazı Maddelerinin Değiştirilmesine ve Vergi Usul Kanununa Bazı Maddeler ve Fıkralar Eklenmesine ve Bazı Hükümlerininin Kaldırılmasına Dair Kanun Tasarısı ve İktisadi Komisyonu Raporu (Vergi Usul Kanunu Tadil Tasarısı ve Gerekçesi),** 19.12.1960, (Çevrimiçi), https://www.gib.gov.tr/fileadmin/mevzuatek/gerekceler/VUK/vuk_gerekce.pdf, 11.11.2020.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi: **Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.),** (Çevrimiçi), https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=193&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4, 18.03.2022.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi: **Gümrük Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4458&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=5, 17.03.2022, ***("Gümrük Kanunu").***

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi: **Vergi Usul Kanunu,** (Çevrimiçi), https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213&MevzuatTur=1&MevzuatTertip=4, 17.03.2022.

T.C. Cumhurbaşkanlığı Mevzuat Bilgi Sistemi: **Vergi Usul Kanununun Yürürlükten Kaldırılmış Hükümleri,** (Çevrimiçi), https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/5.4.213.pdf, 27.05.2020.

T.C. Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı: **Çevre, Şehircilik ve İklim Değişikliği Bakanlığı'nın Tarihçesi,** (Çevrimiçi), https://csb.gov.tr/tarihcemiz-i-7012#:~:text=29%20Ekim%202021%20tarihli%20ve,%C4%B0klim%20De%C4%9Fi%C5%9Fikli%C4%9Fi%20Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1%20olarak%20de%C4%9Fi%C5%9Ftirilmi%C5%9Ftir., 11.02.2022.

T.C. Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü: **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri (Vergi Usul Kanunu ve Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun),** Cilt: 3, "Vergi Usul Kanunu-Gerekçesi, Kanun Tasarısı", 1988, ***("213 Sayılı Vergi Usul Kanunu Gerekçesi").***

T.C. Maliye Vekâleti: **Genel Vergi Reformu Raporu (I. ve II. Kısımlar),** İstanbul, 15 Temmuz 1961.

Türk Dil Kurumu: **Güncel Türkçe Sözlük,** (Çevrimiçi), https://sozluk.gov.tr/, 11.01.2022.

Türk Hukuk Kurumu, Başbakanlık Mevzuatı **Türk Hukuk Lûgatı,** 3. Baskı, Ankara, Başbakanlık Basımevi, 1991.

Geliştirme ve
Yayın Genel
Müdürlüğü:

Mahkeme Kararları

Anayasa Mahkemesi Kararları

Anayasa Mahkemesi, 01.06.2022 Tarihli ve E. 2022/14, K. 2022/70 Sayılı Karar, 07.07.2022 Tarihli ve 31889 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 24.03.2022 Tarihli ve E. 2019/80, K. 2022/31 Sayılı Karar; 22.06.2022 Tarihli ve 31874 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 22.02.2022 Tarihli ve 2019/15602 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/15602, 11.07.2022.

Anayasa Mahkemesi, 29.12.2021 Tarihli ve 2019/9757 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/9757, 14.07.2021.

Anayasa Mahkemesi, 29.12.2021 Tarihli ve 2019/13139 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/13139, 28.08.2022.

Anayasa Mahkemesi, 29.12.2021 Tarihli ve 2019/18974 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2019/18974, 28.08.2022.

Anayasa Mahkemesi, 17.11.2021 Tarihli ve 2018/27686 Başvuru No.lu Karar, 29.12.2021 Tarihli ve 31704 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 08.06.2021 Tarihli ve 2019/2581 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 16.01.2022.

Anayasa Mahkemesi, 22.07.2020 Tarihli ve 2017/28013 Başvuru No.lu Karar, 01.10.2020 Tarihli ve 31261 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 01.07.2020 Tarihli ve 2016/4293 Başvuru No.lu Karar, 06.08.2020 Tarihli ve 31205 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 25.07.2019 Tarihli ve E. 2017/18, K .2019/66 Sayılı Karar, 01.11.2019 Tarihli ve 30935 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 27.02.2019 Tarihli ve 2015/15100 Başvuru No.lu Karar, 03.04.2019 Tarihli ve 30734 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 05.07.2018 Tarihli ve E. 2017/20, K. 2018/75 Sayılı Resmî Gazete, 30.11.2018 Tarihli ve 30611 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 09.11.2017 Tarihli ve 2014/12354 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 12.11.2020.

Anayasa Mahkemesi, 19.07.2017 Tarihli ve 2014/7325 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 12.09.2021.

Anayasa Mahkemesi, 14.06.2017 Tarihli ve E. 2017/24, K. 2017/112 Sayılı Karar, 19.07.2017 Tarihli ve 30128 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 29.03.2017 Tarihli ve E. 2017/47, K. 2017/84 Sayılı Resmî Gazete, 04.05.2017 Tarihli ve 30056 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 30.12.2015 Tarihli ve E. 2014/183, K. 2015/122 Sayılı Karar; 13.01.2016 Tarihli ve 29592 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 16.04.2015 Tarihli ve 2013/4553 Başvuru No.lu Karar, 13.07.2015 Tarihli ve 29415 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 01.04.2015 Tarihli ve E. 2013/50, K. 2015/38 Sayılı Karar, 15.04.2015 Tarihli ve 29327 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 26.06.2014 Tarihli ve 2012/1123 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 14.02.2022.

Anayasa Mahkemesi, 22.05.2014 Tarihli ve E. 2013/65, K. 2014/93 Sayılı Karar, 24.062015 Tarihli ve 29396 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 26.12.2013 Tarihli ve E. 2013/43, K. 2013/168 Sayılı Karar, 07.03.2014 Tarihli ve 28934 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 10.07.2013 Tarihli ve E. 2012/107, K. 2013/90 Sayılı Karar, 22.11.2013 Tarihli ve 28829 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 29.11.2012 Tarihli ve E. 2011/100, K. 2012/191 Sayılı Karar, 22.02.2013 Tarihli ve 28567 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 11.10.2012 Tarihli ve E. 2011/84, K. 2012/151 Sayılı Karar, 26.07.2013 Tarihli ve 28719 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 31.05.2012 Tarihli ve E. 2011/38, K. 2012/89 Sayılı Karar, 13.10.2012 Tarihli ve 28440 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 28.04.2011 Tarihli ve E. 2009/39, K. 2011/68 Sayılı Karar; 15.10.2011 Tarihli ve 28085 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009 Tarihli ve E. 2006/124, K. 2009/146 Sayılı Karar; 08.01.2010 Tarihli ve 27456 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 15.03.2007 Tarihli ve E. 2003/92, K. 2007/25 Sayılı Karar, (Azlık Oyu Kararı), 26.05.2007 Tarihli ve 26533 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 18.10.2005 Tarihli ve E. 2003/7, K. 2005/71 Sayılı Karar, 22.02.2006 Tarihli ve 26088 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004 Tarihli ve E. 2003/33, K. 2004/101 Sayılı Karar; 02.03.2005 Tarihli ve 25743 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 23.06.2004 Tarihli ve E. 2004/14, K. 2004/84 Sayılı Karar; 22.10.2005 Tarihli ve 25974 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 04.06.2003 Tarihli ve E. 2001/392, K. 2003/60 Sayılı Karar; 18.12.2003 Tarihli ve 25320 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003 Tarihli ve E. 2001/36, K. 2003/3 Sayılı Karar; 21.11.2003 Tarihli ve 25296 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 14.01.2003 Tarihli ve E. 2001/34, K. 2003/2 Sayılı Karar; 19.11.2003 Tarihli ve 25294 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 06.07.1995 Tarihli ve E. 1994/80, K. 1995/27 Sayılı Karar, 02.02.1996 Tarihli ve 22542 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/9, K. 1988/28 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988 Tarihli ve E. 1988/7, K. 1988/27 Sayılı Karar, 26.12.1988 Tarihli ve 20031 Sayılı Resmî Gazete.

Anayasa Mahkemesi, 25.10.1969 Tarihli ve E. 1967/41, K. 1969/57 Sayılı Karar; 12.03.1971 Tarihli ve 13776 Sayılı Resmî Gazete.

Danıştay Kararları

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 27.05.2022 Tarihli ve E. 2021/6, K. 2022/2 Sayılı Karar; 12.11.2022 Tarihli ve 32011 Sayılı Resmî Gazete.

Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu, 10.06.1993 Tarihli ve E. 1992/1, K. 1993/2 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/ictihatlari-birlestirme-kurulu-e-1992-1-k-1993-2-t-10-6-1993, 20.04.2022.

Danıştay İDDK, 09.06.2020 Tarihli ve E. 2018/3580, K. 2020/858 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/iddk-e-2018-3580-k-2020-858-t-9-6-2020, 11.07.2022.

Danıştay İDDK, 05.02.2020 Tarihli ve E. 2018/3589, K. 2020/218 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/iddk-e-2018-3589-k-2020-218-t-5-2-2020, 14.01.2021.

Danıştay İDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/212, K. 2013/221 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 19.07.2017 Tarihli ve 2014/7325 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 12.08.2021.

Danıştay İDDK, 13.10.1995 Tarihli ve E. 1995/204, K. 1995/722 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/idari-dava-daireleri-kurulu-e-1995-204-k-1995-722-t-13-10-1995, 15.05.2022.

Danıştay İDDK, 17.11.1989 Tarihli ve E. 1989/245, K. 1989/162 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/idari-dava-daireleri-kurulu-e-1989-245-k-1989-162-t-17-11-1989, 20.03.2022.

Danıştay VDDK, 23.10.2019 Tarihli ve E. 2019/341, K. 2019/801 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2019-341-k-2019-801-t-23-10-2019, 16.06.2022.

Danıştay VDDK, 22.06.2016 Tarihli ve E. 2016/821, K. 2016/665 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2016-665-k-2016-672-t-22-6-2016, 21.01.2021.

Danıştay VDDK, 25.05.2016 Tarihli ve E. 2016/623, K. 2016/627 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2016-623-k-2016-627-t-25-5-2016, 21.01.2021.

Danıştay VDDK, 25.05.2016 Tarihli ve E. 2016/557, K. 2016/607 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2016-557-k-2016-607-t-25-5-2016, 01.04.2022.

Danıştay VDDK, 25.02.2015 Tarihli ve E. 2014/1164, K. 2015/20 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 27.02.2019 Tarihli ve 2015/15100 Başvuru No.lu Karar, 03.04.2019 Tarihli ve 30734 Sayılı Resmî Gazete.

Danıştay VDDK, 26.11.2014 Tarihli ve E. 2014/933, K. 2014/1194 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2014-933-k-2014-1194-t-26-11-2014, 15.06.2021.

Danıştay VDDK, 26.11.2014 Tarihli ve E. 2014/897, K. 2014/1210 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2014-897-k-2014-1210-t-26-11-2014, 10.10.2022.

Danıştay VDDK, 17.09.2014 Tarihli ve E. 2014/508, K. 2014/761 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2014-508-k-2014-761-t-17-9-2014, 19.11.2020.

Danıştay VDDK, 26.03.2014 Tarihli ve E. 2013/827, K. 2014/156 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2013-827-k-2014-156-t-26-3-2014, 22.02.2022.

Danıştay VDDK, 26.03.2014 Tarihli ve E. 2013/446, K. 2014/172 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2013-446-k-2014-172-t-26-3-2014, 10.10.2021.

Danıştay VDDK, 26.03.2014 Tarihli ve E. 2013/304, K. 2014/158 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2013-304-k-2014-158-t-26-3-2014, 22.03.2021.

Danıştay VDDK, 05.03.2014 Tarihli ve E. 2013/62, K. 2014/153 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2013-62-k-2014-153-t-5-3-2014, 11.11.2021.

Danıştay VDDK, 11.12.2013 Tarihli ve E. 2013/429, K. 2013/874 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2013-429-k-2013-874-t-11-12-2013, 15.06.2022.

Danıştay VDDK, 27.11.2013 Tarihli ve E. 2012/286, K. 2013/558 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 16.04.2015 Tarihli ve 2013/4553 Başvuru No.lu Karar, 13.07.2015 Tarihli ve 29415 Sayılı Resmî Gazete.

Danıştay VDDK, 23.10.2013 Tarihli ve E. 2012/69, K. 2013/329 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2012-69-k-2013-329-t-23-10-2013, 16.02.2022.

Danıştay VDDK, 29.05.2013 Tarihli ve E. 2012/412, K. 2013/232 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 08.07.2020 Tarihli ve 2016/73 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 12.10.2020.

Danıştay VDDK, 27.02.2013 Tarihli ve E. 2012/169, K. 2013/89 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2012-169-k-2013-89-t-27-2-2013, 08.05.2021.

Danıştay VDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/466, K. 2013/27 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2011-466-k-2013-27-t-30-1-2013, 23.06.2022.

Danıştay VDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/104, K. 2013/23 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2011-104-k-2013-23-t-30-1-2013, 07.01.2021.

Danıştay VDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/103, K. 2013/22 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2011-103-k-2013-22-t-30-1-2013, 07.01.2021.

Danıştay VDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/102, K. 2013/21 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2011-102-k-2013-21-t-30-1-2013, 07.01.2021.

Danıştay VDDK, 30.01.2013 Tarihli ve E. 2011/101, K. 2013/20 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2011-101-k-2013-20-t-30-1-2013, 07.01.2021.

Danıştay VDDK, 16.04.2010 Tarihli ve E. 2008/371, K. 2010/182 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2008-371-k-2010-182-t-16-04-2010, 12.07.2022.

Danıştay VDDK, 23.02.2001 Tarihli ve E. 2000/326, K. 2001/96 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2000-326-k-2001-96-t-23-2-2001, 23.11.2021.

Danıştay VDDK, 11.12.2009 Tarihli ve E. 2008/593, K. 2009/655 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 27.02.2019 Tarihli ve 2015/15100 Başvuru No.lu Karar, 03.04.2019 Tarihli ve 30734 Sayılı Resmî Gazete.

Danıştay VDDK, 23.12.2005 Tarihli ve E. 2005/201, K. 2005/308 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com

/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-2005-201-k-2005-308-t-23-12-2005, 01.06.2022.

Danıştay VDDK, 22.10.1999 Tarihli ve E. 1999/78, K. 1999/462 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1999-78-k-1999-462-t-22-10-1999, 29.10.2020.

Danıştay VDDK, 13.03.1998 Tarihli ve E. 1996/321, K. 1998/81 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), http://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1996-321-k-1998-81-t-13-3-1998, 30.03.201.

Danıştay VDDK, 05.02.1993 Tarihli ve E. 1992/60, K. 1993/28 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1992-60-k-1993-28-t-05-02-1993, 09.09.2022.

Danıştay VDDK, 02.06.1989 Tarihli ve E. 1989/40, K. 1989/45 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vergi-dava-daireleri-kurulu-e-1989-40-k-1989-45-t-2-6-1989, 22.03.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 24.06.2020 Tarihli ve E. 2019/4196, K. 2020/2199 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2019-4196-k-2020-2199-t-24-6-2020, 09.01.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 11.06.2020 Tarihli ve E. 2019/4821, K. 2020/1796 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2019-4821-k-2020-1796-t-11-6-2020, 09.01.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 12.03.2020 Tarihli ve E. 2020/896, K. 2020/1449 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2020-896-k-2020-1449-t-12-3-2020, 09.01.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 31.05.2016 Tarihli ve E. 2016/3280, K. 2016/3940 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2016-3280-k-2016-3940-t-31-5-2016, 14.10.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 18.04.2016 Tarihli ve E. 2016/7343, K. 2016/3028 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2016-7343-k-2016-3028-t-18-4-2016, 22.04.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 15.03.2016 Tarihli ve E. 2012/1056, K. 2016/2202 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2012-1056-k-2016-2202-t-15-3-2016, 12.07.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 21.04.2015 Tarihli ve E. 2013/11140, K. 2015/2316 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-11140-k-2015-2316-t-21-4-2015, 04.08.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 08.04.2015 Tarihli ve E. 2013/7331, K. 2015/1888 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-7331-k-2015-1888-t-8-4-2015, 17.06.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 10.03.2015 Tarihli ve E. 2014/4856, K. 2015/1122 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2014-4856-k-2015-1122-t-10-3-2015, 22.03.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 23.02.2015 Tarihli ve E. 2013/4147 K. 2015/746 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-4147-k-2015-746-t-23-2-2015, 19.01.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 03.06.2014 Tarihli ve E. 2013/4948, K. 2014/2595 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-4948-k-2014-2595-t-3-6-2014, 11.09.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 08.05.2014 Tarihli ve E. 2013/2161, K. 2014/1912 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-2161-k-2014-1912-t-8-5-2014, 11.11.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 07.05.2014 Tarihli ve E. 2013/1396, K. 2014/1891 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-1396-k-2014-1891-t-7-5-2014, 14.10.2020.

Danıştay 3. Dairesi, 07.05.2014 Tarihli ve E. 2013/1395, K. 2014/1892 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-1395-k-2014-1892-t-7-5-2014, 14.10.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 07.05.2014 Tarihli ve E. 2013/1386, K. 2014/1888 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-1386-k-2014-1888-t-7-5-2014, 14.10.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 12.02.2014 Tarihli ve E. 2011/3685, K. 2014/535 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2011-3685-k-2014-535-t-12-2-2014, 22.04.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 05.02.2014 Tarihli ve E. 2013/8459, K. 2014/434 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-8459-k-2014-434-t-5-2-2014, 01.04.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 21.01.2014 Tarihli ve E. 2013/3303, K. 2014/74 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2013-3303-k-2014-74-t-21-1-2014, 14.05.2020.

Danıştay 3. Dairesi, 20.03.2013 Tarihli ve E. 2011/2477, K. 2013/805 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2011-2477-k-2013-805-t-20-3-2013, 11.09.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 27.12.2012 Tarihli ve E. 2011/2546, K. 2012/5009 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2011-2546-k-2012-5009-t-27-12-2012, 08.08.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 27.12.2012 Tarihli ve E. 2011/765, K. 2012/5010 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2011-765-k-2012-5010-t-27-12-2012, 30.08.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 27.12.2012 Tarihli ve E. 2011/493, K. 2012/4929 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2011-493-k-2012-4929-t-27-12-2012, 11.06.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 27.12.2012 Tarihli ve E. 2011/2154, K. 2012/4931 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2011-2154-k-2012-4931-t-27-12-2012, 22.04.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 24.12.2012 Tarihli ve E. 2010/6697, K. 2012/4819 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-d-e-2010-6697-k-2012-4819-t-24-12-2012, 11.09.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 23.05.2012 Tarihli ve E. 2010/5394, K. 2012/2046 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2010-5394-k-2012-2046-t-23-5-2012, 22.04.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 20.11.2012 Tarihli ve E. 2010/6621, K. 2012/3796 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 19.07.2017 Tarihli ve 2014/7325 Başvuru No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/, 12.08.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 15.12.2010 Tarihli ve E. 2009/5920, K. 2010/3965 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-5920-k-2010-3965-t-15-12-2010, 22.04.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 28.01.2010 Tarihli ve E. 2008/97, K. 2010/197, Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-2008-97-k-2010-197-t-28-1-2010, 14.10.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 17.09.2007 Tarihli ve E. 2006/1847 K. 2007/2406 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-2006-1847-k-2007-2406-t-17-9-2007, 11.07.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 08.04.2004 Tarihli ve E. 2002/1071, 2004/909 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-2002-1071-k-2004-909-t-8-4-2004-1, 12.03.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 13.10.1998 Tarihli ve E. 1997/1755, K. 1998/3462 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1997-1755-k-1998-3462-t-13-10-1998, 11.01.2021.

Danıştay 3. Dairesi, 26.02.1998 Tarihli ve E. 1996/4143, K. 1998/570 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-1996-4143-k-1998-570-t-26-2-1998, 14.05.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 28.12.1994 Tarihli ve E. 1994/2300, K. 1994/4649 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1994&EsasNo2=2300, 14.05.2022.

Danıştay 3. Dairesi, 15.01.1992 Tarihli ve E. 1990/3593, K. 1992/143 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/3-daire-e-1990-3593-k-1992-143-t-15-1-1992, 22.03.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 28.03.2022 Tarihli ve E. 2021/8918, K. 2022/1904 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2021-8918-k-2022-1904-t-28-3-2022, 06.06.2022.

Danıştay 4. Dairesi, 13.09.2021 Tarihli ve E. 2019/4442, K. 2021/3943 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2019-4442-k-2021-3943-t-13-9-2021, 06.06.2022.

Danıştay 4. Dairesi, 22.10.2020 Tarihli ve E. 2020/611, K. 2020/4101 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2020-611-k-2020-4101-t-22-10-2020, 06.06.2022.

Danıştay 4. Dairesi, 17.09.2018 Tarihli ve E. 2018/319, K. 2018/7663 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2018-319-k-2018-7663-t-17-9-2018, 06.06.2022.

Danıştay 4. Dairesi, 31.05.2018 Tarihli ve E. 2018/3416, K. 2018/5404 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2018-3416-k-2018-5404-t-31-5-2018, 25.05.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 16.01.2017 Tarihli E. 2016/20849, K. 2017/384 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2016-20849-k-2017-384-t-16-1-2017, 03.03.2022.

Danıştay 4. Dairesi, 21.03.2016 Tarihli ve E. 2016/1003, K. 2016/1180 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2016-1003-k-2016-1180-t-21-3-2016, 11.09.2022.

Danıştay 4. Dairesi, 15.03.2016 Tarihli ve E. 2015/2933, K. 2016/1119 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2015-2933-k-2016-1119-t-15-3-2016, 14.04.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 08.03.2016 Tarihli ve E. 2015/6094, K. 2016/997 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2015-6094-k-2016-997-t-8-3-2016, 22.03.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 11.02.2016 Tarihli ve E. 2015/8598, K. 2016/441 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2015-8598-k-2016-441-t-11-2-2016, 02.06.2022.

Danıştay 4. Dairesi, 11.02.2016 Tarihli ve E. 2012/774, K. 2016/417 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2012-774-k-2016-417-t-11-2-2016, 26.11.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 26.10.2015 Tarihli ve E. 2015/4715, K. 2015/4793 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2015-4715-k-2015-4793-t-26-10-2015, 28.09.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 17.09.2015 Tarihli ve E. 2013/2275, K. 2015/4196 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2013-2275-k-2015-4196-t-17-9-2015, 28.09.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 17.09.2015 Tarihli ve E. 2013/2180, K. 2015/4192 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2013-2180-k-2015-4192-t-17-9-2015, 28.09.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 08.09.2015 Tarihli ve E. 2015/470, K. 2015/4116 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2015-470-k-2015-4116-t-8-9-2015, 11.03.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 23.06.2015 Tarihli ve E. 2015/832, K. 2015/3824 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2015-832-k-2015-3824-t-23-6-2015, 22.03.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 07.10.2015 Tarihli ve E. 2012/509, K. 2015/4381 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2012-509-k-2015-4381-t-7-10-2015, 19.01.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 15.06.2015 Tarihli ve E. 2014/8569, K. 2015/3343 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2014-8569-k-2015-3343-t-15-6-2015, 19.04.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 18.03.2015 Tarihli ve E. 2012/7742, K. 2015/896 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2012-7742-k-2015-896-t-18-3-2015, 14.08.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 10.02.2015 Tarihli ve E. 2012/54, K. 2015/245 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2012-54-k-2015-245-t-10-2-2015, 12.12.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 27.03.2014 Tarihli ve E. 2013/9032, K. 2014/2051 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2013-9032-k-2014-2051-t-27-3-2014, 11.10.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 12.03.2014 Tarihli ve E. 2013/6932, K. 2014/1627 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2013-6932-k-2014-1627-t-12-3-2014, 12.02.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 06.03.2014 Tarihli ve E. 2013/5527, K. 2014/1395 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2013-5527-k-2014-1395-t-6-3-2014, 12.02.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 17.02.2014 Tarihli ve E. 2011/7860, K. 2014/870 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2011-7860-k-2014-870-t-17-2-2014, 12.08.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 10.02.2014 Tarihli ve E. 2012/2469, K. 2014/678 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2012-2469-k-2014-678-t-10-2-2014, 12.06.2022.

Danıştay 4. Dairesi, 29.04.2013 Tarihli ve E. 2013/513 K. 2013/3114 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2013-513-k-2013-3114-t-29-4-2013, 12.06.2022.

Danıştay 4. Dairesi, 02.04.2013 Tarihli ve E. 2012/4466, K. 2013/1702 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2012-4466-k-2013-1702-t-2-4-2013, 15.08.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 14.03.2013 Tarihli ve E. 2011/8115, K. 2013/1313 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-d-e-2011-8115-k-2013-1313-t-14-3-2013, 14.12.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 31.05.2012 Tarihli ve E. 2009/2613, K. 2012/2176 Sayılı Karar; Danıştay VDDK, 26.11.2014 Tarihli ve E. 2014/1131, K. 2014/1167 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2014-1131-k-2014-1167-t-26-11-2014, 12.10.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 31.05.2012 Tarihli ve E. 2009/598, K. 2012/217 Sayılı Karar; Danıştay VDDK, 26.11.2014 Tarihli ve E. 2014/1129, K. 2014/1165 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2014-1131-k-2014-1167-t-26-11-2014, 12.10.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 31.05.2012 Tarihli ve E. 2009/597, K. 2012/2177 Sayılı Karar; Danıştay VDDK, 26.11.2014 Tarihli ve E. 2014/1130, K. 2014/1166 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2014-1131-k-2014-1167-t-26-11-2014, 12.10.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 01.02.2012 Tarihli ve E. 2011/9645, K. 2012/183 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2011-9645-k-2012-183-t-1-2-2012, 19.10.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 24.05.2011 Tarihli ve E. 2011/2014, K. 2011/4464 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2011-2014-k-2011-4464-t-24-5-2011, 28.08.2022.

Danıştay 4. Dairesi, 18.06.2002 Tarihli ve E. 2002/5559, K. 2002/2615 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/4-daire-e-2002-5559-k-2002-2615-t-18-6-2002, 11.01.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 06.10.1997 Tarihli ve E. 1996/5234, K. 1997/2887 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1996-5234-k-1997-2887-t-6-10-1997, 22.03.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 20.06.1996 Tarihli ve E. 1996/692, K. 1996/2700 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/danistay-kararlari?EsasNo1=1996&EsasNo2=692, 07.08.2022.

Danıştay 4. Dairesi, 10.03.1993 Tarihli ve E. 1990/4056, K. 1993/1118 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1990-4056-k-1993-1118-t-10-3-1993, 11.11.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 22.10.1984 Tarihli ve E. 1983/2971, K. 1984/3729 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G7EZpmi, 10.10.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 14.07.1980 Tarihli ve E. 1980/1803, K. 1980/2685 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G84r3Fw, 10.10.2021.

Danıştay 4. Dairesi, 13.07.1974 Tarihli ve E. 1973/4192, K. 1974/1490 Sayılı Karar; Edip Şimşek, **Amme Alacakları Tahsil Usulü Kanun Şerhi,** Yeniden Gözden Geçirilmiş Güncelleştirilmiş 2. Baskı, İstanbul, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1996, s. 149.

Danıştay 6. Dairesi, 11.06.2015 Tarihli ve E. 2014/3442, K. 2015/4045 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/6-d-e-2014-3442-k-2015-4045-t-11-6-2015, 22.05.2022.

Danıştay 6. Dairesi, 21.03.2013 Tarihli ve E. 2012/4564, K. 2013/1869 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/6-d-e-2012-4564-k-2013-1869-t-21-3-2013, 19.01.2021.

Danıştay 6. Dairesi, 18.05.2010 Tarihli ve E. 2008/5021, K. 2010/5008 Sayılı Karar, https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2008-5021-k-2010-5008-t-18-05-2010, 11.09.2022.

Danıştay 6. Dairesi, 19.04.2010 Tarihli ve E. 2008/5907, K. 2010/3978 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/6-daire-e-2008-5907-k-2010-3978-t-19-4-2010, 11.02.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 18.10.2021 Tarihli ve E. 2017/1270, K. 2021/4104 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2017-1270-k-2021-4104-t-18-10-2021, 14.03.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 15.12.2020 Tarihli ve E. 2016/11445, K. 2020/5150 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2016-11445-k-2020-5150-t-15-12-2020, 16.06.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 22.10.2020 Tarihli ve E. 2018/3257, K. 2020/4192 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2018-3257-k-2020-4192-t-22-10-2020, 14.01.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 09.04.2018 Tarihli ve E. 2015/529, K. 2018/2414 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-529-k-2018-2414-t-9-4-2018, 19.02.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 14.03.2018 Tarihli ve E. 2015/1499, K. 2018/1666 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-1499-k-2018-1666-t-14-3-2018, 22.01.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 14.03.2018 Tarihli ve E. 2015/1499, K. 2018/1666 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-1499-k-2018-1666-t-14-3-2018, 22.01.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 14.03.2018 Tarihli ve E. 2015/1498, K. 2018/1665 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2015-1498-k-2018-1665-t-14-3-2018, 22.01.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 15.03.2017 Tarihli ve E. 2016/788, K. 2017/1991 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2016-788-k-2017-1991-t-15-3-2017, 11.11.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 14.04.2016 Tarihli ve E. 2013/5142, K. 2016/3932 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2013-5142-k-2016-3932-t-14-4-2016, 22.03.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 14.04.2016 Tarihli ve E. 2013/3136, K. 2016/3931 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2013-3136-k-2016-3931-t-14-4-2016, 22.03.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 07.04.2016 Tarihli ve E. 2013/4803, K. 2016/3826 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2013-4803-k-2016-3826-t-7-4-2016, 22.03.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 06.04.2016 Tarihli ve E. 2013/4626, K. 2016/3807 Sayılı karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2013-4626-k-2016-3807-t-6-4-2016, 11.07.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 04.04.2016 Tarihli ve E. 2012/6886, K. 2016/3704 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-6886-k-2016-3704-t-4-4-2016, 19.09.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 31.03.2016 Tarihli ve E. 2013/4223, K. 2016/3656 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2013-4223-k-2016-3656-t-31-3-2016, 25.04.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 26.10.2015 Tarihli ve E. 2012/586, K. 2015/5373 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-586-k-2015-5373-t-26-10-2015, 14.10.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 12.10.2015 Tarihli ve E. 2012/3016, K. 2015/4954 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-3016-k-2015-4954-t-12-10-2015, 29.01.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 08.10.2015 Tarihli ve E. 2012/342, K. 2015/4911 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-342-k-2015-4911-t-8-10-2015, 18.02.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 25.05.2015 Tarihli ve E. 2011/8466, 2015/2978 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-8466-k-2015-2978-t-25-5-2015, 22.01.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 04.05.2015 Tarihli ve E. 2011/6982, K. 2015/2457 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-6982-k-2015-2457-t-4-5-2015, 22.01.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 21.04.2015 Tarihli ve E. 2011/3910, K. 2015/2192 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-3910-k-2015-2192-t-21-4-2015, 22.01.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 09.04.2015 Tarihli ve E. 2011/7607, K. 2015/1987 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-7607-k-2015-1987-t-9-4-2015, 19.02.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 09.04.2015 Tarihli ve E. 2011/4864, K. 2015/1935 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-4864-k-2015-1935-t-9-4-2015, 09.02.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 17.02.2015 Tarihli ve E. 2011/5955, K. 2015/763 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2011-5955-k-2015-763-t-17-2-2015, 22.03.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 02.04.2014 Tarihli ve E. 2010/8251, K. 2014/1805 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-8251-k-2014-1805-t-2-4-2014, 19.02.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 27.03.2014 Tarihli ve E. 2010/2464, K. 2014/1664 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-2464-k-2014-1664-t-27-3-2014, 18.11.2020.

Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/398, Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-398-k-2014-1114-t-3-3-2014, 19.06.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/397, K. 2014/1113 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-397-k-2014-1113-t-3-3-2014, 19.06.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/396, K. 2014/1112 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-396-k-2014-1112-t-3-3-2014, 19.06.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 03.03.2014 Tarihli ve E. 2010/395, K. 2014/1111 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-395-k-2014-1111-t-3-3-2014, 19.06.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 25.02.2014 Tarihli ve E. 2012/5025, K. 2014/1032 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-5025-k-2014-1032-t-25-2-2014, 22.01.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 30.01.2014 Tarihli ve E. 2010/1930, K. 2014/355 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-1930-k-2014-355-t-30-1-2014, 22.03.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 10.06.2013 Tarihli ve E. 2009/379, K. 2013/320 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2009-379-k-2013-320-t-10-6-2013, 16.01.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 15.05.2013 Tarihli ve E. 2009/7471, K. 2013/2591 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-7471-k-2013-2591-t-15-5-2013, 12.12.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 18.04.2013 Tarihli, E. 2009/9515, K. 2013/2028 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-9515-k-2013-2028-t-18-4-2013, 21.11.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 16.04.2013 Tarihli ve E. 2009/5720 K. 2013/1974 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2009-5720-k-2013-1974-t-16-4-2013, 11.02.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 26.03.2013 Tarihli ve E. 2010/5277, K. 2013/1472 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2010-5277-k-2013-1472-t-26-3-2013, 14.03.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 12.03.2013 Tarihli ve E. 2010/176, K. 2013/1030 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2010-176-k-2013-1030-t-12-3-2013, 22.04.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 23.05.2012 Tarihli ve E. 2010/609, K. 2012/2444 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2010-609-k-2012-2444-t-23-5-2012, 14.01.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 16.04.2012 Tarihli ve E. 2009/4236, K. 2012/1419 Sayılı Karar; Danıştay 7. Dairesi, 16.03.2015 Tarihli ve E. 2012/7836, K. 2015/1377 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-d-e-2012-7836-k-2015-1377-t-16-3-2015, 19.06.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 06.10.2011 Tarihli ve E. 2009/8413, K. 2011/6779 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-8413-k-2011-6779-t-6-10-2011, 14.12.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 20.10.2010 Tarihli ve E. 2008/6890, K. 2010/4830 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2008-6890-k-2010-4830-t-20-10-2010, 11.07.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 27.04.2010 Tarihli ve E. 2008/5286, K. 2010/2022 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2008-5286-k-2010-2022-t-27-4-2010, 11.01.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 16.04.2008 Tarihli ve E. 2006/5411, K. 2008/2261 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2006-5411-k-2008-2261-t-16-4-2008, 21.04.2022.

Danıştay 7. Dairesi, E. 2006/230, K. 2009/937 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://karararama.danistay.gov.tr/, 19.07.2022.

Danıştay 7. Dairesi 04.04.2005 Tarihli ve E. 2001/1850, K. 2005/566 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-2001-1850-k-2005-566-t-4-4-2005, 16.02.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 01.02.2005 Tarihli ve E. 2002/1706, K. 2005/74 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-2002-1706-k-2005-74-t-1-2-2005, 08.03.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 17.01.2005 Tarihli ve E. 2001/4592, K. 2005/26 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2001-4592-k-2005-26-t-17-1-2005, 22.03.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 21.12.2004 Tarihli ve E. 2004/2341, K. 2004/3554 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2004-2341-k-2004-3554-t-21-12-2004, 19.12.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 14.10.1999 Tarihli ve E. 1999/646 K. 1999/3334 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1999-646-k-1999-3334-t-14-10-1999, 11.02.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 29.09.1999 Tarihli ve E. 1998/3019, K. 1999/3100 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-1998-3019-k-1999-3100-t-29-9-1999, 14.01.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 25.05.1999 Tarihli ve E. 1998/2544, K. 1999/2135 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1998-2544-k-1999-2135-t-25-5-1999, 19.09.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 11.02.1999 Tarihli ve E. 1998/2384, K. 1999/515 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1998-2384-k-1999-515-t-11-2-1999, 01.04.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 02.11.1998 Tarihli ve E. 1997/4235, K. 1998/3698 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1997-4235-k-1998-3698-t-2-11-1998, 11.04.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 06.10.1998 Tarihli ve E. 1997/4192, K. 1998/3137 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1997-4192-k-1998-3137-t-6-10-1998, 22.09.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 17.06.1998 Tarihli ve E. 1997/4437, K. 1998/2545 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1997-4437-k-1998-2545-t-17-6-1998, 16.06.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 20.01.1995 Tarihli ve E. 1992/7719, K. 1995/83, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1992-7719-k-1995-83-t-20-1-1995, 06.07.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 04.12.1995 Tarihli ve E. 1993/5310, K. 1995/4972 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/7-daire-e-1993-5310-k-1995-4972-t-4-12-1995, 07.08.2022.

Danıştay 7. Dairesi, 14.10.1994 Tarihli ve E. 1992/8008, K. 1994/4742 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ea70330bbfe919e2312426c9be35e661274d7d97.vetisonline.com/belge/d-7-d-e-1992-8008-k-1994-4742-t-14-10-1994-danistay-7-dairekarari/522515/%22ihtirazi+kay%c4%b1t%22+%2b%22tahakkuk+fi%c5%9fi%22+, 11.01.2021.

Danıştay 7. Dairesi, 19.11.1992 Tarihli ve E. 1989/3954, K. 1992/5621 Sayılı Karar. Aktaran: Turgut Candan, **Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Kanunu,** Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş Yedinci Baskı, Ankara, Yetkin Yayınları, 2017, s. 379, Dipnot 650.

Danıştay 7. Dairesi, 01.02.1988 Tarihli ve E. 1986/1012, K. 1988/223 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G5hCc52, 11.02.2022.

Danıştay 8. Dairesi, 10.04.2013 Tarihli ve E. 2012/5442, K. 2013/3009 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/8-d-e-2012-5442-k-2013-3009-t-10-4-2013, 07.02.2021.

Danıştay 8. Dairesi, 22.02.2000 Tarihli ve E. 1999/4726, K. 2000/1621 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://khyk.kazancihukuk.com/#1z8a3FJ52UKT3eC8cP4IpMX+7NMt2gFWlnEsBd88JGeWbU5fjOqWmpw~~&_=0.37074233748621843, 19.03.2020.

Danıştay 9. Dairesi, 27.05.2021 Tarihli ve E. 2020/5869, K. 2021/3357 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2020-5869-k-2021-3357-t-27-5-2021, 19.01.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 22.04.2021 Tarihli ve E. 2019/4902, K. 2021/2941 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2019-4902-k-2021-2941-t-22-4-2021, 12.07.2022.

Danıştay 9. Dairesi, 24.04.2019 Tarihli ve E. 2016/12718, K. 2019/1797 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2016-12718-k-2019-1797-t-24-4-2019, 09.09.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 28.03.2018 Tarihli ve E. 2014/12909, K. 2018/1894 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2014-12909-k-2018-1894-t-28-3-2018, 14.04.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 27.03.2018 Tarihli ve E. 2016/2050, K. 2018/1803 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2016-2050-k-2018-1803-t-27-3-2018, 18.09.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 21.04.2016 Tarihli ve E. 2016/2952, K. 2016/3066 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2016-2952-k-2016-3066-t-21-4-2016, 11.06.2022.

Danıştay 9. Dairesi, 25.02.2016 Tarihli ve E. 2013/6028, K. 2016/743 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2013-6028-k-2016-743-t-25-2-2016, 11.11.2020.

Danıştay 9. Dairesi, 22.02.2016 Tarihli ve E. 2013/41, K. 2016/63 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2013-41-k-2016-63-t-22-2-2016, 21.02.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 04.02.2016 Tarihli ve E. 2013/5102, K. 2016/221 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2013-5102-k-2016-221-t-4-2-2016, 06.08.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 14.04.2015 Tarihli ve E. 2012/153, K. 2015/2762 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2012-153-k-2015-2762-t-14-4-2015, 22.03.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 24.03.2015 Tarihli ve E. 2012/9672, K. 2015/1547 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2012-9672-k-2015-1547-t-24-3-2015, 21.08.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 05.02.2015 Tarihli ve E. 2014/5604, K. 2015/332 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2014-5604-k-2015-332-t-5-2-2015, 22.03.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 28.01.2015 Tarihli ve E. 2014/11708, K. 2015/159 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2014-11708-k-2015-159-t-28-1-2015, 20.02.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 07.04.2014 Tarihli ve E. 2011/4520, K. 2014/1439 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2011-4520-k-2014-1439-t-7-4-2014, 22.03.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 07.04.2014 Tarihli ve E. 2011/4518, K. 2014/1436 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2011-4518-k-2014-1436-t-7-4-2014, 11.12.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 27.03.2014 Tarihli ve E. 2011/6478, K. 2014/1243 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2011-6478-k-2014-1243-t-27-3-2014, 21.08.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 11.04.2013 Tarihli ve E. 2011/5800, K. 2013/3297 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2011-5800-k-2013-3297-t-11-4-2013, 14.08.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 11.03.2013 Tarihli ve E. 2012/2271, K. 2013/1540 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2012-2271-k-2013-1540-t-11-3-2013, 21.08.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 14.02.2013 Tarihli ve E. 2010/10186, K. 2013/651 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2010-10186-k-2013-651-t-14-2-2013, 02.04.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 13.12.2012 Tarihli ve E. 2010/4896, K. 2012/9474 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-d-e-2010-4896-k-2012-9474-t-13-12-2012-1, 21.08.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 20.09.2012 Tarihli ve E. 2009/796, K. 2012/4683 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-796-k-2012-4683-t-20-9-2012, 11.11.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 29.12.2011 Tarihli ve E. 2008/199, K. 2011/8997 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2008-199-k-2011-8997-t-29-12-2011, 11.06.2022.

Danıştay 9. Dairesi, 29.12.2009 Tarihli ve E. 2009/7171, K. 2009/5341 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/e-2009-7171-k-2009-5341-t-29-12-2009, 10.01.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 18.11.2003 Tarihli ve E. 2001/2185, K. 2003/5174 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-daire-e-2001-2185-k-2003-5174-t-18-11-2003, 10.12.2021.

Danıştay 9. Dairesi, 24.10.1996 Tarihli ve E. 1996/2488, K. 1996/3316 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-daire-e-1996-2488-k-1996-3316-t-24-10-1996, 09.11.2020.

Danıştay 9. Dairesi, 20.01.1989 Tarihli ve E. 1987/3945, K. 1989/159 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/9-daire-e-1987-3945-k-1989-159-t-20-1-1989, 03.03.2022.

Danıştay 9. Dairesi, 17.09.1985 Tarihli ve E. 1982/8663, K. 1985/1135 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G9J71JA, 10.10.2021.

Danıştay 10. Dairesi, 14.10.2020 Tarihli ve E. 2015/5398, K. 2020/3800 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/10-d-e-2015-5398-k-2020-3800-t-14-10-2020, 11.07.2022.

Danıştay 10. Dairesi, 13.10.2016 Tarihli ve E. 2016/3051, K. 2016/3723 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/10-d-e-2016-3051-k-2016-3723-t-13-10-2016, 29.04.2021.

Danıştay 10. Dairesi, 17.02.2016 Tarihli ve E. 2012/4036, K. 2016/817 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/10-d-e-2012-4036-k-2016-817-t-17-2-2016, 11.07.2022.

Danıştay 10. Dairesi, 15.01.2001 Tarihli ve E. 2000/1657, K. 2001/56 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/10-d-e-2000-1657-k-2001-56-t-15-1-2001, 21.05.2021.

Danıştay 11. Dairesi, 21.11.1997 Tarihli ve E. 1996/5978, K. 1997/4181 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1996-5978-k-1997-4181-t-21-11-1997, 15.03.2021.

Danıştay 11. Dairesi, 10.11.1997 Tarihli ve E. 1996/6122, K. 1997/3917 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1996-6122-k-1997-3917-t-10-11-1997, 15.03.2021.

Danıştay 11. Dairesi, 03.11.1997 Tarihli ve E. 1997/2479, K. 1997/3729 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1997-2479-k-1997-3729-t-3-11-1997, 11.02.2022.

Danıştay 11. Dairesi, 15.04.1997 Tarihli ve E. 1997/223, K. 1997/1402 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/11-daire-e-1997-223-k-1997-1402-t-15-4-1997, 11.12.2021.

Danıştay 12. Dairesi, 07.07.2003 Tarihli ve E. 2003/380, K. 2003 / 2077 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://ab15c3582884f0166d8091d7a5e1b218d43bcf26.vetisonline.com/Goster?v=GE95G9R75XM, 19.05.2021.

Danıştay 13. Dairesi, E. 1979/332, K. 1979/3017 Sayılı Karar. Aktaran: Servet Şamlıoğlu, Yılmaz Özbalcı, **Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun Yorum ve Açıklamaları,** İkinci Baskı, Ankara, 1988, s. 213-214.

Danıştay 14. Dairesi, 08.11.2017 Tarihli ve E. 2015/5573, K. 2017/5848 Sayılı Karar; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. İDD, 22.9.2020 Tarihli ve E. 2020/1302, K. 2020/1086 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim4-idd-e-2020-1302-k-2020-1086-t-22-9-2020, 26.02.2021.

Danıştay 15. Dairesi, 13.04.2017 Tarihli ve E. 2015/8898, K. 2017/1819 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/15-d-e-2015-8898-k-2017-1819-t-13-4-2017, 11.07.2022.

Sayıştay Kararları

Sayıştay Daireler Kurulu, 04.01.2008 Tarihli ve 1245 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/sayistay/daireler-kurulu-k-1245-t-4-1-2008, 01.04.2022.

Sayıştay Genel Kurulu, 27.04.1992 Tarihli ve K. 4725/1 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://lib.kazanci.com.tr/kho3/ibb/files/dsp.php?fn=sgk-4725-1-27-04-1992.htm&kw=`4725/1`&cr=sayistay#fm, 12.02.2022.

Sayıştay Temyiz Kurulu, 13.03.2019 Tarihli ve 44005/45841 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://kararlar.sayistay.gov.tr/tkk/?krr=18816, 11.07.2022.

Sayıştay Temyiz Kurulu, 13.03.2019 Tarihli ve 44006/45842 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://kararlar.sayistay.gov.tr/tkk/?krr=18820, 12.07.2022.

Sayıştay 1. Dairesi, 13.03.2014 Tarihli ve 10319 No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlar.sayistay.gov.tr/dk/?krr=17203, 11.02.2022.

Sayıştay 7. Dairesi, 07.03.2019 Tarihli ve K. 196/346 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/sayistay/7-daire-e-196-k-346-t-7-3-2019, 11.12.2021.

Sayıştay 7. Dairesi, 09.11.2017 Tarihli ve 215 No.lu Karar, (Çevrimiçi), https://kararlar.sayistay.gov.tr/dk/?krr=25618, 14.10.2021.

Bölge İdare Mahkemesi Kararları

Adana Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 02.11.2020 Tarihli ve E. 2020/768, K. 2020/392 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/adana-bim2-vdd-e-2020-768-k-2020-392-t-2-11-2020?_to=1, 30.05.2021.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. VDD, 27.12.2017 Tarihli ve E. 2017/2554, K. 2017/3019 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/ankara-bim4-vdd-e-2017-2554-k-2017-3019-t-27-12-2017, 19.09.2021.

Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 09.06.2017 Tarihli ve E. 2017/458, K. 2017/571 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/erzurum-bim1-vdd-e-2017-458-k-2017-571-t-9-6-2017, 22.09.2021.

Erzurum Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 05.04.2017 Tarihli ve E. 2017/29 K. 2017/299 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f18000

2769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/erzurum-bim1-vdd-e-2017-29-k-2017-299-t-5-4-2017, 09.04.2021.

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 29.09.2017 Tarihli ve E. 2017/1177, K. 2017/1405 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/gaziantep-bim1-vdd-e-2017-1177-k-2017-1405-t-29-9-2017, 11.01.2021.

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 05.06.2020 Tarihli ve E. 2019/90, K. 2020/333 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/gaziantep-bim2-vdd-e-2019-90-k-2020-333-t-5-6-2020, 05.05.2022.

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 28.09.2017 Tarihli ve E. 2017/1343, K. 2017/1156 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/gaziantep-bim2-vdd-e-2017-1343-k-2017-1156-t-28-9-2017, 22.09.2021.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. İDD, 28.02.2017 Tarihli ve E. 2016/965, K. 2017/249 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-idd-e-2016-965-k-2017-249-t-28-2-2017, 16.01.2021.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 29.11.2016 Tarihli ve E. 2016/2084, K. 2016/600 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim1-vdd-e-2016-2084-k-2016-600-t-29-11-2016, 16.07.2021.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 28.02.2020 Tarihli ve E. 2020/525, K. 2020/441 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2020-525-k-2020-441-t-28-2-2020, 15.11.2021.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 28.06.2018 Tarihli ve E. 2017/4863, K. 2018/2376 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f18000

2769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2017-4863-k-2018-2376-t-28-6-2018, 21.01.2022.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 29.06.2017 Tarihli ve E. 2017/21, K. 2017/2837 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2017-21-k-2017-2837-t-29-6-2017, 14.10.2020.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 21.09.2017 Tarihli ve E. 2017/3131, K. 2017/3476 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim2-vdd-e-2017-3131-k-2017-3476-t-21-9-2017, 14.10.2021.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. VDD, 25.02.2020 Tarihli ve E. 2019/2334, K. 2020/686 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim4-vdd-e-2019-2334-k-2020-686-t-25-2-2020, 20.02.2021.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. VDD, 31.03.2017 Tarihli ve E. 2016/2313, K. 2017/1146 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim4-vdd-e-2016-2313-k-2017-1146-t-31-3-2017, 11.04.2021.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. VDD, 22.02.2017 Tarihli ve E. 2016/1521, K. 2017/471 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim4-vdd-e-2016-1521-k-2017-471-t-22-2-2017, 14.04.2022.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 28.11.2017 Tarihli ve E. 2017/3521, K. 2017/4767 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2017-3521-k-2017-4767-t-28-11-2017, 15.04.2022.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 28.11.2017 Tarihli ve E. 2017/3520 K. 2017/4766 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f18000

2769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2017-3520-k-2017-4766-t-28-11-2017, 15.04.2022.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 03.11.2017 Tarihli ve E. 2017/1610, K. 2017/4462 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2017-1610-k-2017-4462-t-3-11-2017, 15.04.2022.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 5. VDD, 27.04.2017 Tarihli ve E. 2016/1838, K. 2017/1305 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim5-vdd-e-2016-1838-k-2017-1305-t-27-4-2017, 15.04.2022.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. VDD, 17.06.2020 Tarihli ve E. 2019/3163, K. 2020/832 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/istanbul-bim6-vdd-e-2019-3163-k-2020-832-t-17-6-2020, 30.07.2021.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 3. İDD, 27.11.2020 Tarihli ve E. 2020/704, K. 2020/910 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim3-idd-e-2020-704-k-2020-910-t-27-11-2020?_to=1, 19.05.2021.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 21.02.2019 Tarihli ve E. 2018/1316, K. 2019/201 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim1-vdd-e-2018-1316-k-2019-201-t-21-2-2019, 16.11.2021.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 13.11.2017 Tarihli ve E. 2017/2081, K. 2017/2386 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim1-vdd-e-2017-2081-k-2017-2386-t-13-11-2017, 14.05.2022

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 25.10.2017 Tarihli ve E. 2017/2064, K. 2017/2248 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f18000

2769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim1-vdd-e-2017-2064-k-2017-2248-t-25-10-2017, 19.01.2021.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 18.10.2017 Tarihli ve E. 2017/1596, K. 2017/2194 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim1-vdd-e-2017-1596-k-2017-2194-t-18-10-2017, 19.11.2021.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 01.11.2017 Tarihli ve E. 2017/1293, K. 2017/2673 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim2-vdd-e-2017-1293-k-2017-2673-t-1-11-2017, 19.11.2021.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 20.06.2017 Tarihli ve E. 2017/1658, K. 2017/1956 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim2-vdd-e-2017-1658-k-2017-1956-t-20-6-2017, 11.01.2021.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 20.06.2017 Tarihli ve E. 2017/1892, K. 2017/1957 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim2-vdd-e-2017-1892-k-2017-1957-t-20-6-2017, 19.11.2021.

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 23.02.2017 Tarihli ve E. 2017/69, K. 2017/362 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/izmir-bim2-vdd-e-2017-1892-k-2017-1957-t-20-6-2017, 22.03.2021.

Konya Bölge İdare Mahkemesi 3. VDD, 11.06.2020 Tarihli ve E. 2020/107, K. 2020/371 Sayılı Karar, (Karşı Oy Kararı), (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim3-vdd-e-2020-107-k-2020-371-t-11-6-2020, 11.02.2021.

Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 22.01.2020 Tarihli ve E. 2019/1434, K. 2020/86 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215

ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim1-vdd-e-2019-1434-k-2020-86-t-22-1-2020, 11.11.2021.

Konya Bölge İdare Mahkemesi 1. VDD, 22.01.2019 Tarihli, E. 2018/346, K. 2019/136 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim1-vdd-e-2018-346-k-2019-136-t-22-1-2019, 19.01.2021.

Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 04.06.2020 Tarihli ve E. 2019/1346, K. 2020/415 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim2-vdd-e-2019-1346-k-2020-415-t-4-6-2020, 30.03.2021.

Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 03.11.2016 Tarihli ve E. 2016/1024, K. 2016/145 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim2-vdd-e-2016-1024-k-2016-145-t-3-11-2016, 18.09.2022.

Konya Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 03.11.2016 Tarihli ve E. 2016/343, K. 2016/143 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/konya-bim2-vdd-e-2016-343-k-2016-143-t-3-11-2016, 18.09.2022.

Samsun Bölge İdare Mahkemesi 2. VDD, 09.01.2020 Tarihli ve E. 2019/48, K. 2020/6 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/bolge-idare-mahkemesi/samsun-bim2-vdd-e-2019-48-k-2020-6-t-9-1-2020, 01.03.2022.

Vergi Mahkemesi Kararları

İstanbul 7. Vergi Mahkemesi, 26.11.2010 Tarihli ve E. 2009/3649, K. 2010/3252 Sayılı Karar; Danıştay VDDK, 05.03.2014 Tarihli ve E. 2013/62, K. 2014/153 Sayılı Karar, (Çevrimiçi), https://29b13951316a490bc215ebb98f180002769de725.vetisonline.com/ictihat/danistay/vddk-e-2013-62-k-2014-153-t-5-3-2014, 11.11.2021.

İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, 16.07.2008 Tarihli ve E. 2007/3635, K. 2008/1656 Sayılı Karar; Anayasa Mahkemesi, 16.04.2015 Tarihli ve 2013/4553 Başvuru No.lu Karar, 13.07.2015 Tarihli ve 29415 Sayılı Resmî Gazete.

Mevzuat

Kanunlar

11 Nisan 1334 Günlü Gümrük Kanunu.

193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (G.V.K.), 06.01.1961 Tarihli ve 10700 Sayılı Resmî Gazete.

197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 23.02.1963 Tarihli ve 11342 Sayılı Resmî Gazete.

205 sayılı 4.1.1961 Tarihli ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve bu Kanuna Bazı Hükümler Eklenmesi Hakkında Kanun, 28.02.1963 Tarihli ve 11343 Sayılı Resmî Gazete.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, 10.01.1961 Tarihli ve 10703 Sayılı; 11.01.1961 Tarihli ve 10704 Sayılı; 12.01.1961 Tarihli ve 10705 Sayılı Resmî Gazete.

251 sayılı 6183 Sayılı Âmme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun 10. Maddesinin 5. Bendi ile 60. Maddesinin Değiştirilmesine Dair Kanun, 19.06.1963 Tarihli ve 11432 Sayılı Resmî Gazete.

488 sayılı Damga Vergisi Kanunu, 11.07.1964 Tarihli ve 11751 Sayılı Resmî Gazete.

492 sayılı Harçlar Kanunu, 17.07.1964 Tarihli ve 11756 Sayılı Resmî Gazete.

521 sayılı Danıştay Kanunu, 31.12.1964 Tarihli ve 11896 Sayılı Resmî Gazete.

611 sayılı Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması ile Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 25.02.2011 Tarihli ve 27857 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.

735 sayılı Umumî İstihlâk Vergisi Hakkında Kanun, 22.02.1926 Tarihli ve 304 Sayılı Resmî Gazete.

755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, 14.03.1926 Tarihli ve 321 Sayılı Resmî Gazete.

797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Hakkında Kanun, 17.04.1926 Tarihli ve 348 Sayılı Resmî Gazete.

1039 sayılı Muamele Vergisi Hakkında Kanun, 31.05.1927 Tarihli ve 598 Sayılı Resmî Gazete.

1050 sayılı Muhasebei Umumiye Kanunu, 14.06.1927 Tarihli ve 607 Sayılı Resmî Gazete.

1318 sayılı Finansman Kanunu, 10.08.1970 Tarihli ve 13575 Sayılı Resmî Gazete.

1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 11.08.1970 Tarihli ve 13576 Sayılı Resmî Gazete.

1499 sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu, 01.07.1929 Tarihli ve 1230 Sayılı Resmî Gazete.

1615 sayılı Gümrük Kanunu, 01.08.1972 Tarihli ve 14263 Sayılı Resmî Gazete.

1833 sayılı Arazi Vergisi Kanunu, 06.07.1931 Tarihli ve 1841 Sayılı ile 18.07.1931 Tarihli ve 185 Sayılı Resmî Gazete.

1837 sayılı Bina Vergisi Kanunu, 14.07.1931 Tarihli ve 1848 Sayılı Resmî Gazete.

1905 sayılı Menkul ve Gayrimenkul Emval ile Bunların İntifa Haklarının ve Daimî Vergilerin Mektumlarını Haber Verenlere Verilecek İkramiyelere Dair Kanun, 31.12.1931 Tarihli ve 1990 Sayılı Resmî Gazete.

2348 sayılı 197 Sayılı Motorlu Kara Taşıtları Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 28.11.1980 Tarihli ve 17174 Sayılı Resmî Gazete.

2365 sayılı 4/1/1961 Gün ve 218 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 31.12.1980 Tarihli ve 17207 Sayılı resmî Gazete-Mükerrer.

2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu, 25.03.1934 Tarihli ve 2662 Sayılı Resmî Gazete.

2430 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, 15.05.1934 Tarihli ve 2701 Sayılı Resmî Gazete.

2454 sayılı 31.12.1960 Tarihli ve 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, 05.05.1981 Tarihli ve 17331 Sayılı Resmî Gazete.

2464 sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 29.05.1981 Tarihli ve 17354 Sayılı Resmî Gazete.

2574 sayılı 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkına Kanun, 05.01.1982 Tarihli ve 17565 Sayılı Resmî Gazete.

2575 sayılı Danıştay Kanunu, 20.01.1982 Tarihli ve 17580 Sayılı Resmî Gazete.

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun, 20.01.1982 Tarihli ve 17580 Sayılı Resmî Gazete.

2577 sayılı İdarî Yargılama Usulü Kanunu, 20.01.1982 Tarihli ve 17580 Sayılı Resmî Gazete.

2656 sayılı Tahsili Emval Kanununa Bazı Maddelerin Eklenmesine Dair Kanun, 01.01.1935 Tarihli ve 2895 Sayılı Resmî Gazete.

2686 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 29.06.1982 Tarihli ve 17739 Sayılı Resmî Gazete.

2709 Sayılı Kanun, 1982 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası, 09.11.1982 Tarihli ve 17863 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.

3065 sayılı Katma Değer Vergisi, 02.11.1984 Tarihli ve 18563 Sayılı Resmî Gazete.

3257 sayılı Muamele Vergisi Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Maddeler Eklenmesi Hakkında Kanun, 24.06.1937 Tarihli ve 3639 Sayılı Resmî Gazete.

3505 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 6183

Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil usulü Hakkında Kanun, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu ve 492 Sayılı Harçlar Kanununda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, 10.12.1988 Tarihli ve 20015 Sayılı Resmî Gazete.

3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu, 04.06.1940 Tarihli ve 4526 Sayılı Resmî Gazete

3946 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 1318 Sayılı Finansman Kanunu, 197 Sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, 3505 Sayılı Kanun ve 2978 Sayılı Vergi İadesi Hakkında Kanun ve 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30.12.1993 Tarihli ve 21804 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.

3239 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi İadesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediyelere ve İl Özel İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pay Verilmesi Hakkında Kanun ile 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanununda Değişiklikler Yapılması ve Bu kanunlara Bazı Hükümler Eklenmesi ve 190 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamenin Eki 1 Sayılı Cetvele Yeni Kadrolar Eklenmesi Hakkında Kanun, 11.12.1985 Tarihli ve 18955 Sayılı Resmî Gazete.

3546 sayılı Devlet Şûrası Kanunu, 30.12.1938 Tarihli ve 4098 Sayılı Resmî Gazete.

3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun, 13.07.1939 Tarihli ve 4257 Sayılı Resmî Gazete.

4008 sayılı 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 6802 Sayılı Gider Vergileri Kanunu, 7338 Sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 6.12.1984

Tarihli ve 3100 Sayılı Kanunda Değişiklikler Yapılması Hakkında Kanun, 06.07.1994 Tarihli ve 21982 Sayılı Resmî Gazete.

4358 sayılı Vergi Kimlik Numarası Kullanımının Yaygınlaştırılması ve Noterlik Kanunu, İcra ve İflas Kanunu, Tapu Kanunu, Karayolları Trafik Kanunu, Çekle Ödemelerin Düzenlenmesi ve Çek Hamillerinin Korunması Hakkında Kanun, Bankalar Kanunu, Posta Kanunu ile Pasaport Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 04.04.1998 Tarihli ve 23307 Sayılı Resmî Gazete.

4369 sayılı Vergi Usul Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Gelir Vergisi Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Gider Vergileri Kanunu, Emlâk Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu, Damga Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu, 3505 Sayılı Kanun, Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun, Belediye Gelirleri Kanunu, 1318 ve 4208 Sayılı Kanunlar ile 178 Sayılı Maliye Bakanlığının Teşkilât ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 29.07.1998 Tarihli ve 23417 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.

4458 sayılı Gümrük Kanunu, 04.11.1999 Tarihli ve 23866 Sayılı Resmî Gazete.

4731 sayılı 17/8/1999 ve 12/11/1999 Tarihlerinde Meydana Gelen Depremlerden Zarar Görenlerin Vergi Borçları ve Vergi Cezalarının Terkini ile Vergi Usul Kanunu, Katma Değer Vergisi Kanunu, Harçlar Kanunu ve Organize Sanayi Bölgeleri Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 30.12.2001 Tarihli ve 24626 Sayılı Resmî Gazete.

4760 sayılı Özel Tüketim Vergisi Kanunu, 12.06.2002 Tarihli ve 24783 Sayılı Resmî Gazete.

4842 sayılı Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 24.04.2003 Tarihli ve 25088 Sayılı Resmî Gazete.

5018 sayılı Kamu Malî Yönetimi ve Kontrol Kanunu, 24.12.2003 Tarihli ve 25326 Sayılı Resmî Gazete.

5228 sayılı Bazı Kanunlarda ve 178 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 31.07.2004 Tarihli ve 25539 Sayılı Resmî Gazete.

5326 sayılı Kabahatler Kanunu, 31.03.2005 Tarihli ve 25772 Sayılı Resmî Gazete.

5345 sayılı Gelir İdaresi Başkanlığı ile İlgili Bazı Düzenlemeler Hakkında Kanun, 16.05.2005 Tarihli ve 25817 Sayılı Resmî Gazete.

5383 Sayılı Gümrük Kanunu, 11.05.1949 Tarihli ve 7204 Sayılı Resmî Gazete.

5398 sayılı Özelleştirme Uygulamalarının Düzenlenmesine ve Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 21.07.2005 Tarihli ve 25882 Sayılı Resmî Gazete.

5421 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 09.06.1949 Tarihli ve 7228 Sayılı Resmî Gazete.

5422 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 10.06.1949 Tarihli ve 7229 Sayılı Resmî Gazete.

5432 sayılı Vergi Usul Kanunu, 15.06.1949 Tarihli ve 7233 Sayılı Resmî Gazete.

5479 sayılı Gelir Vergisi Kanunu, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, Özel Tüketim Vergisi Kanunu ve Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 08.04.2006 Tarihli ve 26133 Sayılı Resmî Gazete.

5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 21.06.2006 Tarihli ve 26205 Sayılı Resmî Gazete.

5607 sayılı Kaçakçılıkla Mücadele Kanunu, 31.03.2007 Tarihli ve 26479 Sayılı Resmî Gazete.

5615 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 04.04.2007 Tarihli ve 26483 Sayılı Resmî Gazete.

5911 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 07.07.2009 Tarihli ve 27281 Sayılı Resmî Gazete.

6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 01.08.2010 Tarihli ve 27659 Sayılı Resmî Gazete.

6085 sayılı Sayıştay Kanunu, 19.12.2010 Tarihli ve 27790 Sayılı Resmî Gazete.

6085 sayılı Karayolları Trafik Kanunu, 18.05.1953 Tarihli ve 8411 Sayılı Resmî Gazete.

6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu, 04.02.2011 Tarihli ve 27836 Sayılı Resmî Gazete.

6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun, 28.07.1953 Tarihli ve 8469 Sayılı Resmî Gazete.

6290 sayılı Gümrük Kanununun Bâzı Maddelerinin Değiştirilmesine ve 1499 Sayılı Gümrük Tarifesi Kanunu ile Ek ve Tadillerinin Kaldırılmasına Dair Kanun, 06.03.1954 Tarihli ve 8651 Sayılı Resmî Gazete.

6455 sayılı Gümrük Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 11.04.2013 Tarihli ve 28615 Sayılı Resmî Gazete.

6462 sayılı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Yer Alan Engelli Bireylere Yönelik İbarelerin Değiştirilmesi Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 03.05.2013 Tarihli ve 28636 Sayılı Resmî Gazete.

6545 sayılı Türk Ceza Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 20.01.1982 Tarihli ve 17580 Sayılı Resmî Gazete.

6728 sayılı Yatırım Ortamının İyileştirilmesi Amacıyla Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 09.08.2016 Tarihli ve 29796 Sayılı Resmî Gazete.

6802 sayılı Gider Vergileri Kanunu, 23.07.1956 Tarihli ve 9362 Sayılı Resmî Gazete.

6936 sayılı Hususi Otomobil Vergisi Kanunu, 01.03.1957 Tarihli ve 9548 Sayılı Resmî Gazete.

7190 sayılı Gümrük Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 07.11.2019 Tarihli ve 30941 Sayılı Resmî Gazete.

7194 sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, 07.12.2019 Tarihli ve 30971 Sayılı Resmî Gazete.

7201 sayılı Tebligat Kanunu, 19.02.1959 Tarihli ve 10139 Sayılı Resmî Gazete.

7338 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 15.06.1959 Tarihli ve 10231 Sayılı Resmî Gazete.

7061 sayılı Bazı Vergi Kanunları ile Diğer Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 05.12.2017 Tarihli ve 30261 Sayılı Resmî Gazete.

7349 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 25.12.2021 Tarihli ve 31700 Sayılı Resmî Gazete.

7351 sayılı Bireysel Emeklilik Tasarruf ve Yatırım Sistemi Kanunu ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 22.01.2022 Tarihli ve 31727 Sayılı Resmî Gazete.

Kanun Hükmünde Kararnameler

700 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun Hükmünde Kararname, 07.07.2018 Tarihli ve 30471 Sayılı Resmî Gazete-2. Mükerrer.

703 sayılı Anayasada Yapılan Değişikliklere Uyum Sağlanması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun

Hükmünde Kararname, 09.07.2018 Tarihli ve 30473 Sayılı Resmî Gazete-3. Mükerrer.

Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri ve Kararları

4 No.lu Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 15.07.2018 Tarihli ve 30479 Sayılı Resmî Gazete.

85 No.lu Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılması Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi, 29.10.2021 Tarihli ve 31643 Sayılı Resmî Gazete.

5801 sayılı Cumhurbaşkanı Kararı, 21.07.2022 Tarihli ve 31899 Sayılı Resmî Gazete.

Tüzükler

Emlak Vergisine Matrah Olacak Vergi Değerlerinin Takdirine İlişkin Tüzük, 15.03.1972 Tarihli ve 14129 Sayılı Resmî Gazete.

Yönetmelikler

Gümrük Uzlaşma Yönetmeliği, 27.08.2011 Tarihli ve 28038 Sayılı Resmî Gazete.

Gümrük Yönetmeliği, 07.10.2009 Tarihli ve 27369 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.

Gümrük Yönetmeliği, 31.05.2002 Tarihli ve 24771 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.

Gümrük Yönetmeliği, 20.01.2000 Tarihli ve 23939 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.

Gümrük Yönetmeliği, 03.02.1973 Tarihli ve 14437 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.

Muhasebe Yetkilisi Adaylarının Eğitimi, Sertifika Verilmesi ile Muhasebe Yetkililerinin Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik, 21.01.2006 Tarihli ve 26056 Sayılı Resmî Gazete.

Uzlaşma Yönetmeliği, 03.02.1999 Tarihli ve 23600 Sayılı Resmî Gazete.

Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği, 31.10.2011 Tarihli ve 28101 Sayılı Resmî Gazete.

Tebliğler-Yönergeler

Tahsilat Genel Tebliği Seri: A Sıra No: 1.

Vergi Daireleri İşlem Yönergesi.

1 Seri No.lu Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına İlişkin 7256 Sayılı Kanun Genel Tebliği, 27.11.2020 Tarihli ve 31317 Sayılı Resmî Gazete.

1 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Umumi Tebliği, 20.08.1959 Tarihli ve 10284 Sayılı Resmî Gazete.

16 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 10.08.1970 Tarihli ve 1357 Sayılı Resmî Gazete.

19 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 26.04.1974 Tarihli ve 14869 Sayılı Resmî Gazete.

21 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 07.05.1981 Tarihli ve 17333 Sayılı Resmî Gazete.

28 Seri No.lu Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 31.12.1998 Tarihli ve 23570 Sayılı Resmî Gazete-Mükerrer.

75 Seri No.lu Emlak Vergisi Kanunu Genel Tebliği, 29.08.2019 Tarihli ve 30873 Sayılı Resmî Gazete.

172 Seri No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 26.02.1986 Tarihli ve 19031 Sayılı Resmî Gazete.

215 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 06.12.1998 Tarihli ve 23545 Sayılı Resmî Gazete.

139 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 06.02.1983 Tarihli ve 17951 Sayılı Resmî Gazete.

184 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 16.06.1995 Tarihli ve 22315 Sayılı Resmî Gazete.

301 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 23.12.2017 Tarihli ve 30279 Sayılı Resmî Gazete.

319 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliği, 27.01.2022 Tarihli ve 31732 Sayılı Resmî Gazete.

7 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

63 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

72 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği.

98 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 10.08.1968 Tarihli Resmî Gazete.

169 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 31.12.1985 Tarihli ve 18975 Sayılı Resmî Gazete.

206 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 17.11.1990 Tarihli ve 20698 Sayılı Resmî Gazete.

456 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 27.08.2015 Tarihli ve 29458 Sayılı Resmî Gazete.

517 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 20.02.2020 Tarihli ve 31045 Sayılı Resmî Gazete.

519 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 30.07.2020 Tarihli ve 31201 Sayılı Resmî Gazete.

533 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, 27.10.2021 Tarihli ve 31672 Sayılı Resmî Gazete.

ÖZGEÇMİŞ

Yeliz Neslihan AKIN BASA, ilk ve ortaöğrenimini Tekirdağ/Çorlu'da tamamladı. 2007 yılında başladığı İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Siyaset Bilimi ve Uluslararası İlişkiler Bölümü lisans programından fakülte birinciliği derecesiyle 2011 yılında; 2008 yılında çift ana dal kapsamında başladığı İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi İşletme Bölümü lisans programından 2012 yılında mezun oldu. 2011 yılında başladığı İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesindeki lisans programından 2015 yılında mezun oldu.

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Ana Bilim Dalı Malî Hukuk Bilim Dalında 2012 yılında başladığı tezli yüksek lisans programındaki eğitimini, *"2886 Sayılı Devlet İhale Kanunu'nda Yasaklama Kararları ve Kararlara Karşı Başvuru Yolları"* başlıklı tez çalışması ile 2017 yılında tamamladı.

Yalova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalı'nda 2016 yılında başladığı tezli yüksek lisans programındaki eğitimini, *"4734 Sayılı Kamu İhale Kanunu'nda İdarî Başvuru Yolları ve Başvuru Ehliyeti"* başlıklı tez çalışması ile 2018 yılında tamamladı.

İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Ana Bilim Dalında 2018 yılında başladığı doktora programı eğitiminde, "Vergi Hukukunda Tahakkuk" konulu tez çalışmasını hazırladı.

Yalova Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare Hukuku Ana Bilim Dalında 2016 ila 2019 yılları arasında Araştırma Görevlisi olarak çalıştı. 2019 yılından bu yana, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Bölümü Malî Hukuk Ana Bilim Dalında Araştırma Görevlisi olarak çalışmaya devam etmektedir.