



**T.C.**  
**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ**  
**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**  
**KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

# **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARH**

**(DOKTORA TEZİ)**

**Alican MERT**

**BURSA – 2023**



**T.C.**

**BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI**

# **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARH**

**(DOKTORA TEZİ)**

**Alican MERT**

**Danışman:**

**Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ**

**BURSA – 2023**

## TEZ ONAY SAYFASI

T. C.  
ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

**Kamu Hukuku** Ana Bilim Dalı'ında **711580002** numaralı **Alican MERT**'ın hazırladığı “**Türk Vergi Hukukunda Tarh**” konulu Doktora çalışması ile ilgili tez savunma sınavı, ...../.../2023 günü .... saatleri arasında yapılmış, sorulan sorulara alınan cevaplar sonunda adayın tezinin/çalışmasının ..... (başarılı/başarısız) olduğuna ..... (oybirliği/oy çokluğu) ile karar verilmiştir.

Üye

Tez Danışmanı ve Sınav Komisyonu Başkanı

**Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ**

Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye

**Prof. Dr. Atila ERKAL**  
Bursa Uludağ Üniversitesi

Üye

**Prof. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA**  
Yalova Üniversitesi

Üye

**Doç. Dr. Gülşen GEDİK**  
Marmara Üniversitesi

Üye

**Doç. Dr. Nuray ASÇI AKINCI**  
Kocaeli Üniversitesi

Tarih

.....



## SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

# YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU

BURSA ULUDAĞ ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ

KAMU HUKUKU ANABİLİM DALI BAŞKANLIĞI'NA

Tarih: 22/02/2023

Tez Başlığı / Konusu: **Vergi Hukukunda Tarh**

Yukarıda başlığı gösterilen tez çalışmamın a) Kapak sayfası, b) Giriş, c) Ana bölümler ve d) Sonuç kısımlarından oluşan toplam 388 sayfalık kısmına ilişkin, 22/02/2023 tarihinde şahsım tarafından *TURNITIN* adlı intihal tespit programından aşağıda belirtilen filtrelemeler uygulanarak alınmış olan özgünlük raporuna göre, tezimin benzerlik oranı % 14'tür.

Uygulanan filtrelemeler:

- 1-) Kaynakça hariç
- 2-) Alıntılar hariç
- 3-) 5 kelimedenden daha az örtüşme içeren metin kısımları hariç

Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Tez Çalışması Özgünlük Raporu Alınması ve Kullanılması Uygulama Esasları'nı inceledim ve bu Uygulama Esasları'nda belirtilen azami benzerlik oranlarına göre tez çalışmamın herhangi bir intihal içermediğini; aksinin tespit edileceği muhtemel durumda doğabilecek her türlü hukuki sorumluluğu kabul ettiğimi ve yukarıda vermiş olduğum bilgilerin doğru olduğunu beyan ederim.

Gereğini saygılarımla arz ederim.

22/02/2023

**Adı Soyadı:** Alican MERT

**Öğrenci No:** 711580002

**Anabilim Dalı:** Kamu Hukuku

**Programı:** Doktora

**Statüsü:** Doktora Tezi

**Danışman**

**Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ**

\* Turnitin programına Bursa Uludağ Üniversitesi Kütüphane web sayfasından ulaşılabilir

## YEMİN METNİ

Doktora tezi olarak sunduğum **TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARH** başlıklı çalışmamın bilimsel araştırma, yazma ve etik kurallarına uygun olarak tarafımdan yazıldığına ve tezde yapılan bütün alıntıların kaynaklarının usulüne uygun olarak gösterildiğine, tezimde intihal ürünü cümle veya paragraflar bulunmadığına şerefim üzerine yemin ederim.

...../...../2023

<b>Adı Soyadı:</b>	<b>Alican MERT</b>
<b>Öğrenci No:</b>	<b>711580002</b>
<b>Anabilim Dalı:</b>	<b>Kamu Hukuku</b>
<b>Programı:</b>	<b>Doktora</b>
<b>Statüsü:</b>	<b>Doktora Tezi</b>

## ÖZET

<b>Yazar Adı ve Soyadı</b>	<b>: Alican MERT</b>
<b>Üniversite</b>	<b>: Bursa Uludağ Üniversitesi</b>
<b>Enstitüsü</b>	<b>: Sosyal Bilimler Enstitüsü</b>
<b>Anabilim Dalı</b>	<b>: Kamu Hukuku</b>
<b>Tezin Niteliği</b>	<b>: Doktora Tezi</b>
<b>Mezuniyet Tarihi</b>	<b>: ...../...../2023</b>
<b>Tez Danışmanı</b>	<b>: Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ</b>

### TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARH

Devletler, varlıklarını sürdürebilmek için vergilendirme yetkilerini kullanmak zorundadır. Bu ilişkinin alacaklısı ile borçlusu arasındaki mücadeleler, tarihsel olarak demokrasi ve insan haklarının gelişimine yön vermiştir. Gelinen noktada ise Anayasa'dan kaynaklanan vergilendirme yetkisinin sınırları kanunlar ile belirlenmektedir. Türk Hukuku'nda vergilendirme yetkisinin kullanımı ise Vergi Usul Kanunu ile düzenlenmektedir. Vergi mükelleflerinin nezdinde vergi kanunlarında düzenlenen hukuki olay ve durumların tamamlanması ile vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olur. Devlet ile vergi mükellefi arasında miktarı belirlenebilir bir borç ilişkisi kurulmuştur. Bu aşamada devletin vergi alacağı, vergi mükellefinin vergi borcunun miktarı henüz belli değildir. Vergi kanunlarında yer alan matrah ve nispetler uygulanmak suretiyle bu miktar tespit edilecektir. Bu konuda hukuki sonuç doğurmaya yönelik yapılacak irade açıklaması Vergi Usul Kanunu'nda "Tarh" olarak düzenlenmiştir. Vergi dairesi tarafından yapılan matematiksel hesaplamanın idari işlem ile açıklanmasıdır. Devlet bakımından vergi alacağına tam ve zamanında ulaşabilmesi, vergi mükellefi bakımından başta mülkiyet hakkı olmak üzere temel hak ve özgürlüklerine vergilendirme ile müdahalenin hukuka uygun olabilmesi için verginin tarhının hukuka uygun olarak yapılması gerekmektedir. Verginin tarhı, vergilendirme sürecinde vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki en çekişmeli aşama olması sebebiyle basit matematiksel hesaplamanın ötesinde bir öneme sahiptir. Verginin tarhı için matrahın mükelleflerince beyan usulü esas sistem olarak benimsenmiştir. Vergi borcu miktarını belirlemede ağırlıklı unsur olan matrahın vergi mükelleflerince her zaman hukuka uygun beyan edilmeyebilir. Bunun denetimi veya hiç beyan edilmemişse tespiti vergi alacağı miktarının tespiti bakımından son derece büyük öneme sahiptir. Çalışma, devletin vergi alacağına tam ve zamanında ulaşabilmesi; vergi mükellefinin başta mülkiyet hakkı olmak üzere diğer temel hak ve özgürlüklerine müdahalenin hukuka uygun olarak yapılmasına katkı sunmak amacıyla verginin tarhını hukuki boyutuyla kapsamlı şekilde amaçlamaktadır.

#### Anahtar Sözcükler:

Verginin tarhı, matrah tespiti, vergilendirme süreci, vergilendirme işlemleri, beyanname, re'sen tarh, ikmalen tarh, idarece tarh, vergi denetimi

## ABSTRACT

**Name and Surname** : Alican MERT  
**University** : Bursa Uludag University  
**Institution** : Social Science Institution  
**Field** : Public Law  
**Degree Awarded** : Phd.  
**Degree Date** : ...../...../2023  
**Supervisor** : Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ

### THE ASSESSMENT OF TAX IN THE TURKISH TAX LAW

States have to enforce their taxation powers for their permanence. The controversies between the two sides in this relationship have historically contributed the development of democracy and human rights. In the last instance, the limits of the taxation power stemming from the Constitution are determined by laws. The implementation of taxation power in Turkish Law is regulated by the Tax Procedure Law. The taxable event occurs when the legal events and situations regulated in the tax laws are completed in the personality of the taxpayers. With the completion of the legal act and situations regulated in the tax laws in the personality of the taxpayers, the taxable event occurs. A determinable and computable debt relationship is established between the state and the taxpayer. However, at this moment, amount of tax claim has not specified by tax authority. This amount will be determined according to the tax base and rates in the tax laws. The declaration of will to create legal consequences in this regard is regulated as "*Assessment*" in the Tax Procedure Law. This explanation contains mathematical calculation of tax claim amount through administrative act. In order for the state to reach the tax claim fully and on time and for the taxpayer to protect its fundamental rights and freedoms, especially the right of property, the tax assessment must comply with the law. Tax assessment is the most contentious stage in the taxation process between the taxpayer and the tax administration, and therefore has a significance beyond simple mathematical calculation. The declaration method has been adopted as the main system for the tax assessment procedure. The tax base, which is the predominant factor in determining the amount of tax debt, is not always declared by taxpayers in accordance with the law. Auditing or determining of tax base has great importance in terms of determining the amount of tax claim. This thesis comprehensively aims to examine the tax assessment with its legal dimension in order to ensure that the state can reach its tax claim in full and on time and to protect of the taxpayer's fundamental rights and freedoms, especially the right to property, in accordance with the law.

#### **Keywords:**

Tax assessment, tax base determination, taxation procedure, taxation acts, returns, ex officio assessment, additional assessment, tax auditing

## ÖNSÖZ

“Türk Vergi Hukukunda Tarh” başlıklı bu çalışma Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Doktora Programı kapsamında danışmanım Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ, Prof. Dr. Atila ERKAL, Prof. Dr. Gökhan Kürşat YERLİKAYA, Doç. Dr. Gülşen GEDİK, Doç. Dr. Nuray AŞCI AKINCI’den oluşan jüri önünde savunulmuş ve başarılı bulunmuştur.

İlk olarak jüri üyesi hocalarımın çalışmayı daha faydalı ve anlaşılır hale getiren yapıcı ve kıymetli eleştirileri için sonsuz şükranlarımı sunmak isterim.

Çalışmanın tamamlanmasında birçok kişinin emeği bulunmaktadır. Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mali Hukuk Anabilim Dalı Başkanı ve danışmanım Prof. Dr. Doğan ŞENYÜZ’e, şu an Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi’nde görev yapan ama her daim bizimle olan Doç. Dr. Gülşen GEDİK’e ve Dr. Öğr. Ü. Erdem Utku ÇAKIR’a her türlü soruma sabırla yanıt verdikleri ve mesaimiz sırasında sağladıkları huzur ortamı için sonsuz teşekkür etmem gerekir. Günden güne her şeyin yavan bir hal aldığı dünyada, çoğu kimsenin hayalini kurduğu çalışma ortamı ve akademik hayatı deneyimleme imkânı sağladılar.

Bu sürecin zor bir yönünü büyük bir ciddiyet ve hızla tamamlayan Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kamu Hukuku Anabilim Dalı Başkanı Prof. Dr. Zeynel Temel KANGAL’a, yardımcısı Dr. Öğr. Ü. Gülsüm KAYA’ya ve bölüm sekreteri Aysun ŞAHİN’e çok teşekkür ederim.

Elektronik ortamda kaynaklara ulaşma olanakları bir hayli artmış olsa da yetersiz kaldığı noktada ulaşılması güç kaynakların teminini kolaylaştıran çok kıymetli Dr. Öğr. Ü. İmran SEMİZ’e, Dr. Özgecan GÖK’e, Dr. Öğr. Ü. Sercan UÇAR’a, Dr. Öğr. Ü. Mustafa ERÇAKICA’ya, Av. Akın ÇEKİÇ’e, Av. Can VARİŞ’a, Ufuk Üniversitesi Kütüphanesi personeli Yurdagül YILDIZ’a, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi



Kütüphanesi personellerine ve adını yazmayı unuttuğum gizli kahramanlara çok teşekkür ederim.

Umutsuzluğa kapıldığım anlarda vermiş olduğu destek, stresli zamanlarımda göstermiş olduğu sabır ve karşılaşılan tüm zorluklarda yanımda olduğu için nişanım Aydan AKYILDIZ'a da yürekten teşekkürlerimi iletirim.

Son olarak da bu zorlu ve uzun süreçte maddi ve manevi desteklerini bir an olsun esirgemeyen, gergin tüm anlarda büyük sabır ve anlayış gösteren, bugün bu satırları yazmamda en büyük emeği olan babam Aydın MERT, annem Suzan MERT ve kardeşim Arzu MERT ERTÜZ'e en derin saygı ve sevgilerimle minnettarlığımı sunmak isterim.

Bu çalışmayı 6 Şubat 2023 tarihinde yaşanan deprem felaketinde hayatını kaybedenlere ve gidenlerin ardından hep yarım kalanlara ithaf ediyorum.

Divriği, Sivas

12 Nisan 2023

Alican MERT

## İÇİNDEKİLER

TEZ ONAY SAYFASI.....	ii
YÜKSEK LİSANS/DOKTORA İNTİHAL YAZILIM RAPORU .....	iii
YEMİN METNİ .....	iv
ÖZET.....	v
ABSTRACT .....	vi
ÖNSÖZ.....	vii
İÇİNDEKİLER .....	ix
KISALTMALAR .....	xv
GİRİŞ .....	1
A. Konunun Önemi ve Çalışmanın Amacı .....	1
B. Çalışmanın Planı.....	4

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİNİN TARHINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

A. Genel Açıklama.....	7
B. Tarhın Tanımlanması.....	8
1. Tarh Kavramı .....	9
a. Vergi Alacağı İlişkisinin Kurulması: Ön Şart Olarak Vergiyi Doğuran Olay ..	9
b. Verginin Matrahı .....	11
c. Verginin Oranı.....	13
2. Tarh Terimi .....	14
3. Tarhın Tarihçesi .....	15
4. Tarhın Hukuki Niteliği.....	19
a. Vergi Usul Kanunu Öncesi Tarh .....	20
b. Vergi Usul Kanunu Sonrası Tarh.....	25
C. İdari İşlem Türleri Bakımından Tarh .....	27
1. Açıklanan İrade Sayısına Göre Tasnif (Tek Yanlılık-İki Yanlılık) .....	28
a. Genel Olarak.....	28
b. Uzlaşma Müessesesi Bakımından Tek Yanlılık.....	31
(1) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Neticesinde Tarh .....	32
(2) Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Neticesinde Tarh .....	34
2. Açıklanan İradenin Kapsamına Göre Tasnif (Birel İdari İşlem-Düzenleyici İdari İşlem).....	35
a. Genel Olarak.....	35
b. Birel İşlem Olarak Tarh .....	36
(1) Maddi Açıdan Tasnif (Şart İşlem-Sübjektif İşlem) .....	36
(2) İçeriklerine Göre Tasnif (Emredici-İnşai-Tespit Edici İşlemler) .....	38

(3) Muhatapları Üzerindeki Etkilerine Göre Tasnif (Yararlandırıcı-Yükümlendirici İşlem) .....	41
(4) Hukuki Etkisine Göre Tasnif (İcrai İşlemler-İcrai Olmayan İşlemler) .....	42
3. İradenin Açıklanış Usulüne Göre Tasnif .....	48
a. Genel Olarak.....	48
b. Verginin Tarhına Yönelik İrade Açıklama Usulü.....	49
D. Aşamalı İdari İşlem Teorileri Bakımından Tarh .....	50
1. Aşamalı İdari İşlem Teorileri Bakımından Vergilendirme .....	52
a. Zincir İşlem Teorisi ve Vergilendirme .....	52
b. Ayrılabilir İşlem Teorisi ve Vergilendirme.....	54
2. Ayrılabilir İşlem Teorisi Bakımından Tarh ve Tahsil Aşamaları İlişkisi .....	56
a. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları Dönemi Uygulaması .....	59
b. Kanuni Düzenlemelerin Yorumu .....	65
c. Danıştay Kararları .....	69
(1) Hukuka Uygunluk Karinesi Sebebiyle İncelememe.....	69
(2) Verginin Kesinleşmiş Olması Sebebiyle İncelememe .....	71
(3) “Böyle Bir Borcu Olmadığı İtirazı” Sebebiyle İnceleme .....	79
3. Ayrılabilir İşlem Teorisi Bakımından Tarh Aşamaları İşlemleri.....	86
a. Genel Olarak.....	86
b. Yoklama Sırasında Yapılan Hazırlık İşlemleri .....	88
c. İnceleme Sırasında Yapılan Hazırlık İşlemleri .....	93
(1) İşe Başlama.....	94
(2) İncelemeye Başlama .....	96
(3) Defter ve Belgeleri İsteme Yazısı.....	98
(4) Defter ve Belgelerin Teslim Tutanağı .....	101
(5) İnceleme Tutanakları .....	102
(6) Vergi İnceleme Raporu.....	105
(a) Mükellef Üzerinde Hukuki Etkisi Olmayan Vergi İnceleme Raporları .....	105
(b) Mükellef Üzerinde Hukuki Etkisi Olan Vergi İnceleme Raporları.....	109
(7) Vergi Tekniği Raporu.....	113
(8) Takdir Komisyonu Kararları .....	119
(a) Sübjektif Nitelikteki Takdir Komisyonu Kararları.....	120
(b) Objektif Nitelikteki Takdir Komisyonu Kararları.....	125
d. Arama Sırasında Yapılan Hazırlık İşlemleri .....	129
e. Bilgi Toplama Sırasında Yapılan Hazırlık İşlemleri.....	136

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİNİN TARHINDA İDARİ İŞLEMİN UNSURLARI

A. Genel Açıklama.....	140
B. Sebep Unsuru .....	143
1. Genel Olarak .....	143
2. Verginin Tarhında Sebep Unsuru.....	144
a. Dar Anlamda Vergiyi Doğuran Olay .....	145
b. Geniş Anlamda Vergiyi Doğuran Olay .....	148
3. Verginin Tarhında Sebep Unsurunun Kapsamı .....	149

a. Ön Şart-Vergiye Doğuran Olayın Gerçek Mahiyeti .....	150
b. Tamamlayıcı Şart-Matrahın Tespit Edilmesi .....	152
4. Verginin Tarhında Sebep Unsurunun Tespiti .....	153
a. Matrahın Vergi Mükellefi Tarafından Beyan Edilmesi Durumunda .....	153
b. Matrahın Vergi İdaresi Tarafından Tespit Edilmesi Durumunda .....	154
(1) Yoklama.....	155
(2) Vergi İncelemesi .....	156
(3) Arama .....	161
(4) Bilgi Toplama.....	162
5. Verginin Tarhında Sebep Unsuru Sakatlıkları ve Yargısal Denetimi.....	163
a. Genel Olarak.....	163
b. Matrahın Vergi Mükellefi Tarafından Beyan Edilmesi Durumunda .....	165
c. Matrahın Vergi İdaresi Tarafından Tespit Edilmesi Durumunda .....	168
d. Danıştay Kararları .....	169
(1) Eksik İnceleme ve Varsayıma Dayalı Tespit Kaynaklı Sakatlıklar.....	170
(2) İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara Uymayan veya Olayın Özelliğine Göre Normal ve Mutad Olmayan Bir Durumun İddia Olunması Kaynaklı Sakatlıklar .....	173
(3) Vergiyi Doğuran Olayın Tespitinde Sakatlık .....	176
e. Sebep Sakatlığını Gideren Hal: Sebep İkamesi.....	177
(1) Genel Olarak.....	177
(2) Verginin Tarhında Sebep İkamesi .....	181
(3) “Tadilen Tasdik” Kararlarında Sebep İkamesi.....	187
(4) Defter, Kayıt ve Belgelerin Mahkemeye İbrahiminde Sebep İkamesi .....	188
(5) Verginin Tarhında Hukuki Dayanak İkamesi.....	193
C. Yetki Unsuru .....	196
1. Genel Olarak .....	196
2. Verginin Tarhında Yetki Unsuru .....	197
a. Kişi Bakımından Yetki .....	199
b. Konu Bakımından Yetki .....	202
c. Yer Bakımından Yetki.....	203
d. Zaman Bakımından Yetki .....	206
(1) Takdir Komisyonuna Sevk Durumunda Zaman Bakımından Yetki .....	207
(2) Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki .....	209
3. Verginin Tarhında Yetki Unsuru Sakatlıkları ve Yargısal Denetimi.....	212
a. Genel Olarak.....	212
b. Fonksiyon Gaspı .....	213
(1) Vergi Yargısının Fonksiyon Gaspı.....	214
(2) Kanunilik İlkesine Aykırı Vergi Tarhı Durumunda Fonksiyon Gaspı .....	216
c. Yetki Gaspı.....	218
d. Yetki Aşımı .....	219
(1) Konu Bakımından Yetkinin Aşımı.....	220
(2) Yer Bakımından Yetkinin Aşımı.....	221
(3) Zaman Bakımından Yetki Aşımı.....	222
D. Şekil Unsuru.....	226
1. Genel Olarak .....	226
2. Verginin Tarhında Şekil Unsuru .....	228
a. Tahakkuk Fişine İlişkin Şekil Kuralları .....	229

b. İhbarnameye İlişkin Şekil Kuralları .....	230
3. Verginin Tarhında Gerekçe Zorunluluğu .....	232
a. Verginin Tarhında Gerekçeye İlişkin Genel Açıklamalar .....	232
b. Vergi İnceleme Raporunun Gerekçe Fonksiyonu .....	234
c. Vergi Tekniği Raporunun Gerekçe Fonksiyonu .....	239
E. Usul Unsuru .....	244
1. Genel Olarak .....	244
2. Verginin Tarhında Usul Unsuru .....	246
a. Matrahın Beyanı Üzerine Tespitinde Yapılan Tarhta Usul .....	248
b. Matrahının Vergi İdaresi Tarafından Tespiti Üzerine Yapılan Tarhta Usul .....	249
3. Verginin Tarhında Usul Unsuru Sakatlıkları ve Yargısal Denetimi .....	250
a. Yoklamaya İlişkin Usul Sakatlıkları .....	250
b. Vergi İncelemesine İlişkin Usul Sakatlıkları .....	252
c. Takdir Komisyonu Kararına İlişkin Usul Sakatlıkları .....	254
d. Aramaya İlişkin Usul Sakatlıkları .....	256
e. Bilgi Toplamaya İlişkin Usul Sakatlıkları .....	257
F. Konu Unsuru .....	258
1. Genel Olarak .....	258
2. Verginin Tarhında Konu Unsuru .....	263
3. Verginin Tarhında Takdir Yetkisi .....	265
a. Matrahın Vergi Mükellefi Tarafından Beyan Edilmesi Durumunda .....	267
b. Matrahın Vergi İdaresi Tarafından Tespit Edilmesi Durumunda .....	267
(1) Uzlaşmada Takdir Yetkisi .....	268
(2) Tahakkuktan Vazgeçmede Takdir Yetkisi .....	271
4. Verginin Tarhında Konu Unsuru Sakatlıkları ve Yargısal Denetimi .....	272
G. Amaç Unsuru .....	274
1. Genel Olarak .....	274
2. Verginin Tarhında Amaç Unsuru .....	276
3. Verginin Tarhında Amaç Unsuru Sakatlıkları ve Yargısal Denetimi .....	277

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MATRAH TESPİT YÖNTEMLERİ

A. Genel Açıklama .....	281
1. Tarh Türleri ile Matrah Tespit Yöntemleri Arasındaki Fark .....	284
2. Matrah Belirleme Yöntemleri ile Matrah Tespit Yöntemleri Arasındaki Fark .....	285
B. Matrahın Beyanname Üzerine Tespiti .....	289
1. Genel Olarak .....	289
2. Beyannamenin Verilmesi .....	293
a. Genel Olarak .....	293
b. Elektronik Ortamda Verilmesi .....	295
3. Matrahın Beyanı ve Vergi Tarhı İlişkisi .....	298
a. İdare Eliyle Tarh .....	299
b. Mükellef Eliyle Tarh .....	301
c. Karşılaştırmalı Hukukta Mükellef Eliyle Tarh Düzenlemeleri .....	304
d. Türk Vergi Hukukunda Durum .....	306
(1) Kanuni Tanımın Yetersizliği .....	306

(2) Vergi Kanunlarında Mükellef Eliyle Tarh .....	308
(3) İhtirazi Kayıtlarla Mükellef Eliyle Tarh .....	311
C. Matrahın İkmalen Tespiti .....	314
1. Genel Olarak .....	314
2. Matrahın İkmalen Tespiti Nedenleri .....	317
a. Daha Önce Bir Tarhın Yapılmış Olması .....	317
b. Tarh Eden Vergi ile İlgili Matrah/Matrah Farkı Miktarının Tespit Edilmesi	319
c. Matrah/Matrah Farkı Miktarının Defter, Kayıt ve Belgeler veya Kanuni Ölçülere Dayanarak Tespit Edilmiş Olması.....	321
(1) Matrah/Matrah Farkı Miktarı Tespitinin Defterlere Dayanması.....	322
(2) Matrah/Matrah Farkı Miktarı Tespitinin Kayıtlara Dayanması .....	324
(3) Matrah/Matrah Farkı Miktarı Tespitinin Belgelere Dayanması.....	324
(4) Matrah/Matrah Farkı Miktarı Tespitinin Kanuni Ölçülere Dayanması...	325
D. Matrahın Re'sen Tespiti .....	328
1. Genel Olarak .....	328
2. Matrahın Re'sen ve İkmalen Tespitinin Fark ve Benzerlikleri.....	330
3. Matrahın Re'sen Tespiti Nedenleri .....	333
a. Vergi Beyannamesinin Kanuni Süresi Geçtiği Halde Verilmemesi .....	335
(1) Beyannamenin Hiç Verilmemesi.....	335
(2) Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Beyannamenin Verilmesi.....	337
b. Vergi Beyannamesi Kanuni veya Ek Süreler İçinde Verilmekle Beraber Beyannamede Vergi Matrahına İlişkin Bilgilerin Gösterilmemesi.....	340
c. Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Hepsini veya Bir Kısmını Tutulmamış veya Tasdik Ettirilmemiş Olursa veya Vergi İncelenmesi Yapmaya Yetkili Olanlara Her Hangi Bir Sebep İle İbraz Edilmemesi.....	342
(1) Tutulması Mecburi Olan Defterin Hepsini veya Bir Kısmının Tutulmaması.....	345
(2) Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Hepsini veya Bir Kısmının Tasdik Ettirilmemesi .....	347
(3) Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Hepsini veya Bir Kısmının Vergi İncelenmesi Yapmaya Yetkili Olanlara Herhangi Bir Sebep İle İbraz Edilmemesi.....	351
d. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Vergi Matrahının Doğru ve Kesin Olarak Tespitine İmkan Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz ve Karışık Olması Dolayısıyla İhticaca Salih Bulunmaması.....	356
(1) Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Noksan Olması .....	358
(2) Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Usulsüz Olması .....	359
(3) Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Karışık Olması.....	361
e. Tutulması Zorunlu Olan Defterlerin veya Verilen Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmadığına Dair Delil Bulunması.....	362
(1) Tutulması Zorunlu Defter veya Verilen Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmaması.....	363
(2) Gerçek Durumu Yansıtmama Haline Dair Delil Bulunması.....	365
f. Yetki Almış Meslek Mensuplarına İmzalatırma Mecburiyeti Getirilen Beyanname ve Eklerinin İmzalatırılmaması veya Tasdik Kapsamına Alınan Konularda Yeminli Mali Müşavir Tasdiki Raporunun Zamanında İbraz Edilmemesi.....	368
4. Matrahın Re'sen Tespitinde Tarh.....	369

a. Takdir Komisyonu Kararı ile Tespit Üzerine Tarh .....	370
b. Vergi İnceleme Raporu ile Tespit Üzerine Tarh .....	371
E. Matrahın Doğrudan Kanunlarla Tespiti.....	372
1. Genel Olarak .....	372
2. Doğrudan Kanunlarla Tespit Edilen Matrahların Kullanılabilme Koşulları.....	374
a. Matrahın İkmalen veya Re'sen Tespit Sebeplerinin Bulunmaması .....	374
b. Mükelleflerin Vergi Tarhı İçin Kanunlarda Belirlenen Zamanlarda Müracaat Etmemeleri .....	374
c. Mükelleflerin Vergi Tarhı İçin Vergi Kanunlarında Getirilen Mecburiyetleri Yerine Getirmemeleri.....	375
3. Matrahın Doğrudan Kanunlarla Tespitinde Tarh.....	375
<b>SONUÇ.....</b>	<b>377</b>
<b>KAYNAKÇA .....</b>	<b>389</b>
<b>ÖZGEÇMİŞ.....</b>	<b>408</b>

## KISALTMALAR

AATUHK	: Amme Alacağının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
Bknz.	: Bakınız
BSMV	: Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi
C.	: Cilt
CMK	: Ceza Muhakemesi Kanunu
DİBK	: Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu
EVK	: Emlak Vergisi Kanunu
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
İDDGK	: İdari Dava Daireleri Genel Kurulu
İHB2	: İki No'lu İhbarname
KDV	: Katma Değer Vergisi
KDVK	: Katma Değer Vergisi Kanunu
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MBR	: Mufettiş Bilgi Raporu
MGK	: Milli Güvenlik Kurulu
MTV	: Motorlu Taşıtlar Vergisi
MTVK	: Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu
mük.	: Mükerrer
OECD	: Organisation for Economic Co-operation and Development
RDK	: Rapor Değerlendirme Komisyonu
RDKOÇUEHY	: Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik
RG	: Resmi Gazete
S.	: Sayı
s.	: Sayfa



SARP	: Sahte Belge Risk Analiz
SMMMMYMMK	: Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu
ss.	: Sayfaları arasında
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TDK	: Türk Dil Kurumu
TÖU	: Tarhiyat Öncesi Uzlaşma
TSU	: Tarhiyat Sonrası Uzlaşma
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
vd.	: Ve devamı
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VDK-BİS	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Bilgi İşletim Sistemleri
VDK-RAS	: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı Risk Analiz Sistemi
VEDOP	: Vergi Daireleri Tam Otomasyon Projesi
VERİA	: Vergi Ambarı
VİR	: Vergi İnceleme Raporu
VİUUEHY	: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik
VİVK	: Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu
VTR	: Vergi Tekniği Raporu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YAŞ	: Yüksek Askeri Şura

# GİRİŞ

## A. Konunun Önemi ve Çalışmanın Amacı

Vergi tarihi insanlık tarihi ile başlar. Toplumda egemen olanın, hakimiyet kurduğu kişiler üzerinden elde ettiği faydayı en ilkel haliyle vergi olarak nitelendirmek gerekir. Günümüzde kamu hizmetlerinin finansmanını sağlamak üzere devletler tarafından karşılıksız olarak egemenliği altında olanlardan tahsil edilen vergilerin geçmişte günümüz bakımından çok önemli gelişmeleri temellendirdiğini görmekteyiz. Bu tarihsel yolculuğu ise egemen ile hakimiyet altında olanın çatışması şekillendirmiştir. Örneğin, anayasacılığın doğuşu olarak kabul edilen demokrasi ve insan hakları bakımından egemen gücün sınırlandırılmasını sağlayan 1215 tarihli Magna Carta Libertatum, Boston'da çayların denize dökülmesi ile başlayan Amerika'nın bağımsızlık mücadelesi gibi tarihi öneme sahip olayların temeli vergi konusundaki mücadelelere dayanmaktadır.

Alman filozof ve şair olan Friedrich von Hardenberg Novalis, *“İnsan vergisini sevgilisine bir buket çiçek verir gibi ödeyebilmelidir”* demiştir. Ancak *“Homo Economicus”* olan ve iktisadi ilişkilerde rasyonel kararlar alarak faydasını en üst seviyeye çıkarmayı hedefleyen insan ve vergi hukuku bakımından mükelleflerin, vergi ödeme konusunda *“çiçek dalında güzeldir”* tavrını benimsemeleri mümkündür. Vergilendirme ilişkisinin diğer tarafı olan devletler bakımından ise kamu hizmetlerinin finansmanı bakımından vergilerin alınması bir zorunluluktur. Kurucu iktidarlar yapılan anayasalarda vergilendirme yetkisini devlet uhdesinde tutmakta olup, benimsenen siyasi düşünceye göre bir vergilendirme politikası uygulanmaktadır. Bu noktadan sonra bir devletin egemenliği altında bulunan mükellefler oluşturulan hukuki cebir sebebiyle vergi ödeme yükümlülüğü altına girmektedir. Devletler ise vergilendirme yetkisini sınırsız olarak kullanamayacaktır. Her ne kadar egemen güç olsa da ekonomik, siyasi, hukuki ve psikolojik bir takım sınırlar devletin vergilendirme yetkisinin sınırını oluşturmaktadır. Çalışma alanı bakımından vergilendirme yetkisindeki hukuki sınırlar önem arz etmektedir.

Vergiler, esasında özel ekonomi alanında gerçekleşen ekonomik olayların parasal sonuçlarından bir kısmının kamu ekonomisine aktarılmasını sağlamaktadır. Bu aktarım ise vergilendirme süreci olarak ifade edilmektedir. *“Kanunsuz vergi olmaz”* ilkesine bağlı olarak gerçekleşen bu ekonomik olayların hangilerinin üzerinden, kimin, ne kadar ve ne

zaman vergi ödeyeceği, ödemezse karşılaşılabacak yaptırımların neler olduğu yasama organları tarafından kanunlarla belirlenerek vergilendirme süreci şekillendirilmektedir. Türk vergi hukuku bakımından bu süreç 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)'nun 19-23. maddeleri arasında vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları şeklinde düzenlenmiştir.

VUK 19. maddesine göre, özel hukuk alanındaki ekonomik olay veya hukuki durumların “*Vergiyi doğuran olay*” olarak kanunda düzenlenmesi ve bunların gerçekleşmesi halinde, devlet vergi alacaklısı konumuna gelmektedir. Vergilendirme sürecini devlet, idare organları aracılığıyla yürütmektedir. VUK 20. maddesi, vergiyi doğuran olay gerçekleştiikten sonra vergi alacağının miktar itibariyle tespit edilmesi için vergi daireleri aracılığıyla bir irade açıklaması yapılması gerekliliğini düzenlemektedir. Bu aşama “*Tarh*” olarak ifade edilmekte olup, bu çalışmanın esas inceleme konusunu oluşturmaktadır. Bir vergi tarh ettikten sonra bunun mükellefe bildirilmesi için “*Tebliğ*”inin yapılması gerekmektedir. Kanunlarda yer alan matrah ve oranlar üzerinden tespit edilen vergi borcu miktarı mükellefe tebliğ edildikten sonra VUK 22. maddesine göre vergi alacağı artık ödenmesi gereken bir aşamaya gelmektedir. “*Tahakkuk*” olarak ifade edilen bu aşamada, vergi mükellefi, vergi idaresinin irade açıklamasına ilişkin bir anlaşmazlık durumu yaşıyorsa idari aşamada çözüm yollarına başvurabileceği gibi, yargısal denetime tabi tutulmasını da isteyebilecektir. Bu anlaşmazlığın veya uyuşmazlığın nihayete erdirilmesinin ardından ise tarh eden verginin rızaen ödenmesi veya cebren “*Tahsil*”i ile vergilendirme süreci tamamlanmış olmaktadır.

Çalışma konusunu vergilendirme sürecinde yer alan ilk idari işlem olan “*Tarh*” oluşturmaktadır. Bu konunun seçilmesindeki sebep, her ne kadar devlet bakımından vergi alacağının, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğacağı belirtilmişse de ortada soyut ve belirlenebilir nitelikte bir vergi alacağı söz konusudur. Verginin tarhı, vergi alacağı hakkı olan devletin idare organı olan vergi dairesi aracılığıyla vergi alacağını miktar itibariyle tespit ettiği bir idari işlemi ortaya çıkartmaktadır. Vergilendirme sürecini bir trenin lokomotifine benzetecek olursak, vergiyi doğuran olay bu trenin harekete geçmesini sağlamaktadır. Verginin tarhı ise sürecin geri kalanını ileri götürecek olan lokomotifir. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinin ardından tahsil aşamasına kadar vergi dairesi tarafından bir dizi işlem yapılmaktadır. İlk düğmenin yanlış bağlanması, geri kalan sürecin de düzgün ilerlememesine sebep olacaktır. Bu durumda vergi mükellefinin başta mülkiyet

hakkı olmak üzere çeşitli temel hak ve özgürlüklerine hukuka uygun olmayan müdahale yapılmış olur. Bu sebeple vergilendirme sürecinde verginin tarhının en önemli aşama olduğunu söylemek mümkündür .

Esasında verginin tarhı basit bir matematiksel hesaplamadır. Vergi dairesi tarafından kanunlarda gösterilen matrahlar tespit edildikten sonra bu matraha kanunlarda belirtilen oranların uygulanması sonucunda ödenmesi gereken vergi borcu miktarı tespit edilmektedir. Ancak verginin tarhının vergiyi doğuran olay ve matrahın tespitini gerektirmesi sebebiyle daha ziyade mali yönü ön plan çıkmakta, mahiyeti itibariyle bir idari işlem olması ve mükellef üzerinde hukuki sonuçlar doğurması kısmı ikinci planda kalmaktadır. Klasik bir idari işlem olmasına rağmen, verginin tarhında vergi idaresi tarafından tarhın yapılış sürecinde, tarh ortaya çıktıktan sonra da yargısal denetiminde yargı organları nezdinde bu yaklaşımın tespitini yapmak mümkündür.

Verginin tarhının önemi ise vergi borcu miktarının tespitinin yapılması sebebiyle doğrudan mükelleflerin mülkiyet hakkına yönelik olmasıdır. Bu sebeple vergi dairesi tarafından vergi tarhı yapılırken hukuka uygun yapılması son derece önemlidir. Neumark, *“vergi mükellef bakımından mühim değişikliklere sebebiyet vermektedir”* demektedir. Vergi mükellefi tarafından bunun hissedildiği ilk işlem ise verginin tarhıdır. Verginin tarhı hukuka uygun yapılmazsa, mülkiyet hakkınıza hukuka uygun olmayan bir müdahale söz konusu olacaktır. Bununla birlikte verginin tarhının yapılış sürecinde hak arama hürriyeti ile ilişkili güvencelere uyulmaması bu temel hak ve özgürlüğü zedelenmektedir. Bu sebeple de tarhın hukuka uygun yapılması büyük önem taşımaktadır.

Bununla birlikte verginin tarhının hukuka uygun yapılması vergi dairesi bakımından da önemlidir. Vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespiti ve buna bağlı olarak vergilendirilecek kısım olan matraha ne kadar hızlı ve hukuki uyumsuzluk yaratılması mümkün sebeplerden ari ulaşılarak yapılacak bir vergi tarhının, vergilendirme sürecinin hızlı tamamlanmasına katkısı olacaktır. Bu sebeple çalışma konusunda yapılan incelemelerin vergi mükellefi, vergi idaresi ve vergi yargısı bakımından faydalı olacağı düşünülmektedir.

Bir idari işlem olan verginin tarhının hukuka uygunluğu, vergi dairesinin açıklayacağı iradenin oluşumundaki sürecin ve irade açıklaması sırasında yapısında barındırdığı unsurların hukuka uygun olması ile sağlanacaktır. Ayrıca vergiyi doğuran

olay gerçekteştikten sonra vergi konusunun vergilendirilecek kısmını oluşturan matrah tespitinin gerçekte mahiyetini barındıracak şekilde hukuka uygun yapılması gerekmektedir. Bu çalışma da mali yönüyle ön plana çıkan vergi alacağı miktarının tespiti işleminin vergi hukuku ve bir idari işlem olması sebebiyle idare hukukunda yer alan kanuni düzenlemeler ve kurallar etrafında hukuka uygun yapılmasındaki usul ve esasları ortaya koymayı amaçlamaktadır.

## **B. Çalışmanın Planı**

“*Türk Vergi Hukukunda Tarh*” başlıklı bu çalışma giriş ve sonuç bölümleri hariç, üç ana bölümden oluşmaktadır.

Çalışmanın ilk bölümü “*Verginin Tarhına İlişkin Genel Açıklamalar*” başlığı altında, vergi tarhının kavramsal ve terimsel boyutu ile hukuki niteliğini ele almaktadır. Verginin tarhının kavramsal anlamını ortaya koymak için vergiyi doğuran olay, matrah ve oran bileşenleri ile ilişkisi ortaya konulduktan sonra, vergi borcunun miktar itibarıyla tespiti konusunda “*Tarh*” teriminin kullanım durumu eski Türk devletlerinden, Türkiye Cumhuriyeti’ne kadar olan süreçte incelenmiştir. VUK 20. maddesinde “*idari muamele*” olarak ifade edilen verginin tarhının, VUK öncesi ve VUK sonrası dönemlerdeki uygulaması ve hukuki niteliği incelenmiştir. Daha sonra idari işlem türleri bakımından yapılan ayrımlar içerisinde verginin tarhı incelenerek hukuki niteliği ortaya konulmuştur. Bu noktada idari işlemlerin yapılış usulünü oluşturan ve tıpkı insanların kararlar almadan önce geçirdiği zihinsel sürece benzer bir takım hazırlık işlemlerinin verginin tarhı bakımından daha yoğun söz konusu olması sebebiyle detaylı şekilde incelenecektir. Vergilendirme sürecinin birbirini takip eden bir dizi işlem ile tamamlanması ve aynı zamanda verginin tarhının yapılış sürecinin de bir dizi işlemi gerektirmesi durumu bu bölümün asıl inceleme konusunu oluşturmaktadır. Zira hukuki niteliği itibarıyla zincir işlemin halkalarının nihai işlem beklemeden dava edilebilmesine olanak tanıyan ayrılabilir işlem teorisinin mükellef bakımından dava yoluna gitme hakkı tanınması ve baştan itibaren hukuka uygun bir tarh yapılmasını sağlaması bu konuda detaylı inceleme gerekliliğini düşündürmektedir. Başta vergilendirme sürecinde yer alan ve dava edilebilirlik bakımından iki temel aşamayı oluşturan verginin tarhı ve tahsili aşamaları arasındaki ilişki özelinde, sonrasında ise verginin tarhının yapılış sürecindeki hazırlık

işlemleri bakımından konunun teorik açıklamalarına yer verilecek olup; Danıştay kararlarının konuya yaklaşımı incelenmiştir.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise “*Verginin Tarhında İdari İşlemin Unsurları*” başlığı altında bir idari işlem olan verginin tarhının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu (İYUK)’nun 2. maddesinde yer alan idari işlemin unsurları bakımından incelemesi yapılacaktır. İdarenin idari işlem yapması için ilk olarak o işlemin sebebinin ortaya çıkması gerektiği düşüncesiyle başta sebep olmak üzere yetki, şekil, konu ve amaç unsurlarına ilave olarak İYUK’ta yer almamakla birlikte verginin tarhı bakımından ayrı bir usul kanunu olarak VUK’un kapsamlı düzenlemeleri olması sebebiyle usul unsuru bakımından inceleme genişletilecektir. Tarhın hukuka uygun olması, sayılan unsurlar bakımından hukuka uygun olarak işlemin yapılması ile mümkün olacaktır. Konunun önemi kısmında belirtildiği üzere başta mülkiyet hakkı olmak üzere Anayasa’da yer alan temel hak ve ilkelerin, verginin tarhındaki idari işlemin unsurları ile bağlantısı da gözetilerek değerlendirilmelerde bulunacaktır. Çalışma kapsamında verginin tarhının yargısal denetim usulü ele alınmamış olsa da bu unsurlardaki sakatlık halleri ve yaptırımlarına ilişkin açıklamalar Danıştay kararları üzerinden detaylandırılarak incelenecektir.

Çalışmanın üçüncü bölümünde “*Matrah Tespit Yöntemleri*” başlığı altında verginin tarhının olmazsa olmaz koşulu olan matrahın tespit yöntemlerine yer verilecektir. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra verginin tarhının yapılabilmesi için sebep unsurunun tamamlayıcı şartı olarak ifade edilebilecek matrahın tespiti kural olarak mükellefin beyanı üzerine yapılmaktadır. Ancak kanun koyucu tarafından beyan edilen matrahların denetimi veya beyanın hiç yapılmamış olması ihtimallerinde güvence niteliğinde olan ikmalen, re’sen ve doğrudan kanunlarla tespit yöntemleri düzenlenmiştir. İlk olarak öğretilerde yer alan ve tarh türleri olarak ifade edilen bu usullere ilişkin kavramsal karışıklık giderilmeye çalışılacaktır. Hukuki olarak sonuçları bakımından bir farklılık olmasa da akademik bir çalışmada kavramların doğru kullanılması konusunda yol gösterici olması ve daha önemlisi mükellef, vergi idaresi ve yargı makamlarında kavramların algısal etkisi düşünülerek tarh türleri-matrah tespit-matrah belirleme ve matrah takdir şeklinde olan yaygın kullanımların VUK ve idari işlem teorisine uygun olarak açıklanması hedeflenmektedir. Devamında ise esas usul olan matrahın mükellef beyanı üzerine tespit, sadece matrahın beyanından, ödenecek vergi borcunun beyanı

halini alan usulün yabancı hukuktaki düzenlemelerine yer verilerek Türk hukukundaki durumu incelenecektir. Matrah tespitinde esas usulün incelenmesinin ardından, matrahın idare tarafından tespit yöntemleri olan ikmalen, re'sen ve kanunlarda doğrudan tespit yöntemlerine ilişkin VUK hükümleri etrafında detaylı değerlendirmeler yapılacaktır. Bu bölümün önemi ise vergi borcu miktarını belirleyen en önemli bileşenin matrah olması ve bunun tespitindeki hukuka aykırılığın verginin tarhını hukuka aykırı hale getirecek olmasıdır.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### VERGİNİN TARHINA İLİŞKİN GENEL AÇIKLAMALAR

#### A. Genel Açıklama

İnsanların yaşamlarını sürdürebilmesi için yeme, içme, barınma gibi özel ihtiyaçları olduğu gibi toplum halinde yaşamaktan doğan bir takım kamusal ihtiyaçlar da söz konusudur<sup>1</sup>. Bu ihtiyaçların tatminine yönelik faaliyetler de piyasa ekonomisi ve kamu ekonomisi tarafından değişen oranlarda yerine getirilmektedir<sup>2</sup>. Özel ihtiyaçlar, piyasa ekonomisi içerisinde arz ve talebe göre oluşan fiyat üzerinden karşılanmaktadır<sup>3</sup>. Toplum halinde yaşamaktan doğan kamusal ihtiyaçlar ise kamusal mal ve kamu hizmetleri ile sağlanmaktadır<sup>4</sup>. Ancak bu kamusal mal ve hizmetlerin fiyatlandırılmaması finansman sorununu ortaya çıkarmaktadır<sup>5</sup>. Kamu hizmeti sunan devletler ise bu sorunu egemenlik yetkilerini mali alanda kullanarak aşmaktadırlar<sup>6</sup>. Bu anlamda sahip olabilecekleri maddi kaynakların başında ise vergiler gelmektedir<sup>7</sup>.

Vergilerin tahsili ise bir dizi işlemin neticesinde olabilmektedir. Başka bir ifadeyle devletin kamu giderlerini finanse edebilmek için ihtiyaç duyduğu vergilere ulaşabilmesi vergilendirme sürecini gerektirmektedir<sup>8</sup>. Türk vergi hukuku bakımından vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme süreci kanunen tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından geçerek tahsil aşamasına gelmektedir<sup>9</sup>. Ödeme yahut cebren tahsil sürecinin de nihayete erdirilmesiyle vergilendirme ilişkisi sona ermiş olacaktır<sup>10</sup>.

<sup>1</sup> Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 15. b., Bursa: Ekin Basım Dağıtım, 2020, ss. 1-3.

<sup>2</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 12. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2007, s. 1.

<sup>3</sup> Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 2020, s. 27.

<sup>4</sup> Şerafettin Aksoy, *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1991, s. 2.

<sup>5</sup> Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, 2. b., Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2019, s. 55.

<sup>6</sup> Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 4.

<sup>7</sup> Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, s. 127; “Vergilerle kamu hizmetleri arasında kurulan ilişkiye mali bağlantı denir”.

<sup>8</sup> Erdem Utku Çakır, *Amme Alacağının Tahsiline Engel Olma Suçu*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2023, s. 115.

<sup>9</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 13. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022, s. 191.

<sup>10</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Cenker Göker, *Vergi Hukuku*, 28. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2019, s. 96.



Vergi hukuku bakımında tarh, vergilendirme sürecindeki ilk idari işlem olup<sup>11</sup>, vergi alacağının miktar itibariyle belirli olmasını sağlamaktadır. Devamındaki tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları ancak tarh işleminin gerçekleşmesi ile mümkün olacaktır<sup>12</sup>. Bu idari işlem yapılmadığı takdirde bir vergi alacağı/borcu ilişkisi içerisinde vergi borcu da tespit edilmemiş olacaktır. Tarh ile soyut ve kişilik dışı olan bir vergi borcu somut ve kişisel bir hale gelmektedir ve ancak bu şekilde devam eden diğer aşamalara geçiş sağlanmaktadır. Bu idari işlem yapılmazsa tahsili mümkün bir vergi alacağı doğmamaktadır<sup>13</sup>. Bu yüzden vergilendirme sürecini ifade eden dört aşama içerisinde hukuki niteliği bakımından en önemli olanı tarh aşamasıdır<sup>14</sup>.

Türk vergi hukukunda vergilendirme sürecinin aşamaları 213 sayılı Vergi Usul Kanunu (VUK)<sup>15</sup>'nin 19-23. maddeleri arasında belirtilmiştir. “*Tarh*” başlıklı 20. madde düzenlemesi ise şu şekildedir: “*Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir*”.

Vergilendirme yetkisinin kullanılması, devletlere vergi alacağı hakkı tanıyorsa da bu alacağın somut hale gelmesi ancak ödenecek verginin miktarının tespiti ile mümkün olacaktır. Bu sebeple vergi borcu ilişkisinin tarafları bakımından önemli olan “tarh” aşamasının ayrıntılı bir şekilde tanımlanmasının yapılarak kavram, terim ve hukuki niteliğinin ortaya konulması gerekmektedir. Çalışmanın ilk bölümünde bu konular incelenmeye çalışılacaktır.

## **B. Tarhın Tanımlanması**

Tarhın Türk Dil Kurumu (TDK) sözlüğündeki ilk anlamı “*bahçelerde çiçek dikmeye ayrılmış yer*”, ikinci anlam olarak “*vergi koyma*” olarak verilmiştir<sup>16</sup>. Ayrıca tarhın atma, koyma, bırakma, dağıtma, bölme, ta'yin, kurma, düzenleme, tertipleme, süslemeli desen, matematiksel çıkarma işlemi<sup>17</sup>; yapılmış, muntazam aksam<sup>18</sup> gibi çok

<sup>11</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 195.

<sup>12</sup> Selim Kaneti, Esra Ekmekçi, Gülsen Güneş, Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019, s. 167.

<sup>13</sup> Selahattin Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, 5. b., İstanbul: Okan Yayıncılık, 1984, s. 25.

<sup>14</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 96.

<sup>15</sup> Resmi Gazete (RG): 10.01.1961, 10703.

<sup>16</sup> “Güncel Türkçe Sözlük”, www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 21.03.2019).

<sup>17</sup> Ferit Devellioğlu, *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat*, 16. b., Ankara: Aydın Kitabevi Yayınları, 1999, s. 1033.

<sup>18</sup> Ahmet Vefik Paşa, *Lehce-i Osmânî*, ed. Recep Toparlı, Türk Dil Kurumu Yayınları, 2000, s. 369.

değişik karşılıkları olduğu görülmektedir. Vergi hukuku doktrini bakımından tarhın tanımı ise bir mükellefin ödemesi gereken vergi borcu miktarının hesaplanması, alacaklı sıfatındaki devlet bakımından bir vergi alacağının miktarının belirlenmesi için yapılan idari işlem olarak belirtilmektedir<sup>19</sup>. Başka bir ifadeyle, vergiyi doğuran olay ile kurulmuş olan vergi borcu ilişkisi sonrasında ödenmesi gereken verginin parasal olarak hesaplanmasıdır<sup>20</sup>.

### **1. Tarh Kavramı**

VUK 20. maddesinin “*Tarh*” düzenlemesi verginin tarhını vergi alacağı, matrah ve nispet bileşenleri ile açıklamaktadır.

#### *a. Vergi Alacağı İlişkisinin Kurulması: Ön Şart Olarak Vergiyi Doğuran Olay*

Vergi alacağına ilişkin açıklamalara başlamadan önce VUK’ta sistematik olarak hatalı olan bir durumu ortaya koymak gerekmektedir. VUK düzenlemesinde 19. maddenin başlığı “*Vergiyi Doğuran Olay*” olmakla birlikte, madde düzenlemesi vergi alacağını tanımlamaktadır. Oysa vergi alacağı kavramı ile vergiyi doğuran olayın aynı anlama geldiğini söylemek mümkün değildir<sup>21</sup>. Kanun düzenlemesi esasında hangi durumların gerçekleşmesi halinde vergi alacağının ortaya çıkacağını ortaya koymaktadır. Vergi alacağını ortaya çıkaran bu durumlar ise “*vergiyi doğuran olay*” ifade edilmektedir<sup>22</sup>. Buradaki karışıklığın sebebi ise kanun koyucunun hatalı bir şekilde kanun maddesi başlığını “*Vergiyi doğuran olay*” olarak belirlemesi ve madde metninde de “*vergi alacağı*”nı tanımlamış olmasıdır<sup>23</sup>. Vergi kanunlarının düzenlemiş olduğu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ise devlet bakımından vergi alacağının soyut şekilde ortaya

<sup>19</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 96; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 195; Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, 9. b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2019, s. 78; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 204; Fritz Neumark, *Maliyeye Dair Tetkikler*, İstanbul: İsmail Akgün Hak Kitabevi, 1948, s. 50; Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 2007, s. 152; Selahattin Tuncer, Harun C. Silan, “Vergi Tarhı”, *İktisat ve Maliye*, C. 6, S. 2 (1959), s. 84; Ateş Oktar, *Vergi Hukuku*, 13. b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2018, s. 122.

<sup>20</sup> Erdem, Şenyüz, Tatlıoğlu, *Kamu Maliyesi*, 2020, s. 154.

<sup>21</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 75; “...VUK 19’deki vergiyi doğuran olay başlığı ile metnin içindeki vergi alacağı aynı durum ve kavramları ifade etmez. Birbirini bütünlemez. Bu tespitin ardından şunu söyleyebiliriz: Önce vergiyi doğuran olay gerçekleşmeli ve buna bağlı olarak vergi alacağı hakkını doğuran olay gerçekleşsin ki bu anlamda vergiyi doğuran olay vergi alacağının hukuksal sebebinin oluşturduğu gibi aynı zamanda ön şartını da oluşturacaktır.”

<sup>22</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 162.

<sup>23</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 75.

çıkması için yeterli olacaktır<sup>24</sup>. Vergiyi doğuran olay, vergilendirme sürecinin sebebi ve vergi alacağının ortaya çıkabilmesi için bir ön şart olup, bundan sonra yapılacak vergilendirme işlemleri vergi alacağının somutlaşması ve yürürlük gücü kazanmasını sağlayacaktır<sup>25</sup>.

Devlet bakımından bir vergi alacağı, mükellef bakımından ise bir vergi borcunun ortaya çıkabilmesi için ilk olarak verginin kanuniliği ilkesi gereği, vergilendirilmek istenen olay veya hukuki durumları tespit eden kanunun varlığı gerekmektedir. İkinci olarak da vergilerin yıllık olması ilkesinin bir gereği olarak bu vergi kanunlarının uygulanmasına müsaade eden ön-izin verilmiş bir bütçe kanunun bulunması gerekmektedir<sup>26</sup>. Bu şartlar var olduktan sonra vergilendirme süreci, vergiyi doğuran olay ile başlamaktadır<sup>27</sup>.

Verginin konusunu “şey”lerin oluşturmasına rağmen, bunların yükümlü tutulması mümkün olmamaktadır<sup>28</sup>. Verginin konusu ile mükellef arasında bir takım ilişkilerin varlığı gerekmektedir<sup>29</sup>. VUK’un “*Vergiyi Doğuran Olay*” başlıklı 19. maddesinde bu ilişkilerin bir olay veya hukuki durum ile kurulabileceği düzenlenmiştir.

Vergi ve vergilendirme süreci kamu hukukunun kapsamı içerisinde yer almakla birlikte<sup>30</sup>; vergilendirme sürecini başlatan ve vergi alacağı ilişkisini kuran vergiyi doğuran olay özel hukuk ilişkileri kaynaklıdır<sup>31</sup>. Bu sebeple vergiyi doğuran olayın, özel hukuktan kamu hukuku alanına geçiş bakımından bir köprü niteliği bulunmaktadır. Özel hukuk alanından vergi hukukuna geçişi sağlayan “*kilit kavram*” vergiyi doğuran olaydır<sup>32</sup>.

Vergilendirme sürecindeki diğer aşamalara geçebilmek için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması bir ön şarttır<sup>33</sup>. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile birlikte devlet vergi alacaklısı, kanunların belirttiği vergiyi doğuran olay nezdinde

---

<sup>24</sup> Bedi Necmettin Feyzioğlu, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 1-4 (1952), s. 89.

<sup>25</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, ss. 162-63.

<sup>26</sup> Feyzioğlu, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa”, ss. 53-54.

<sup>27</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 95.

<sup>28</sup> Neumark, *Maliyeye Dair Tetkikler*, s. 45.

<sup>29</sup> Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, s. 15.

<sup>30</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 5.

<sup>31</sup> Doğan Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002, s. 2.

<sup>32</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 117.

<sup>33</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, ss. 162-63.

gerçekleşen kişiler ise vergi mükellefi olacaktır<sup>34</sup>. Bu aşamada devlet ne kadar vergi alacağı olduğunu, vergi mükellefi de ne kadar vergi borcu olduğunu bilmemektedir. Bu sebeple de sadece soyut bir vergi borcu ortaya çıkmaktadır<sup>35</sup>. Ancak bu durum vergi alacağının doğmuş olmasına engel oluşturmamaktadır. Borçlar Hukuku bakımından borç ilişkisinin tarafları ve konusu olan edim var ise hukuken bir borç ilişkisi kurulabilmektedir<sup>36</sup>. Her ne kadar vergi borcu miktar itibariyle verginin tarhından önce henüz bilinebilir olmasa da borç ilişkisi bakımından edimin belirlenebilir olması bu ilişkinin kurulması için yeterlidir<sup>37</sup>.

Devletin vergi alacaklısı, kişilerin de vergi mükellefi sıfatını kazanmış olmalarının veya vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu yahut hukuki durumun tamamlanmış olmasının nihai amaç olan vergi tahsiline hiçbir katkısı olmayacaktır. Vergi alacağının kimlik ve talep edilebilirlik kazanması ve miktar bakımından somutlaştırılması için tarh edilmesi gerekmektedir<sup>38</sup>. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile henüz somut bir vergi alacağı/borcu bulunmamaktadır. Belirlenebilir nitelikteki vergi borcunun miktarını tespit işlemi ise verginin tarhidir.

Vergi alacağının miktar itibari ile tespitinin yapılması için tarhin olmazsa olmazı olan matrah kavramının açıklanması gerekmektedir. Zira vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olsa bir matrahın oluşmaması yahut matraha isabet eden vergi borcunun bulunmaması halinde verginin tarhi söz konusu olmayacaktır.

#### *b. Verginin Matrahi*

Öncelikli olarak karıştırılma ihtimali olan verginin konusu ile vergi matrahi kavramlarının birbirinden farkının ortaya konulması gerekmektedir. En genel ve en geniş anlamıyla verginin konusu verginin üzerinden alındığı “şey” demektir. Vergi kanunlarının çoğunluğu konu edindikleri vergilerin ismiyle anılmaktadır<sup>39</sup>. Örneğin gelir vergisinde verginin konusunu, gelir; emlak vergisinin konusunu binalar ve araziler oluşturmaktadır. Verginin konusu çok çeşitli olabilmektedir; mal ve hizmetler, iktisadi ve

<sup>34</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, ss. 201-2.

<sup>35</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 116.

<sup>36</sup> Ahmet M. Kılıçoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 14. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2011, s. 1.

<sup>37</sup> Kılıçoğlu, *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, s. 6.

<sup>38</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 204.

<sup>39</sup> Nihat Edizdoğan, *Kamu Maliyesi II (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)*, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1989, s. 69.

hukuki işlemler, fiili olay ve olgular kanun koyucular tarafından verginin konusu olarak seçilebilir<sup>40</sup>. Verginin konusu, verginin ne hakkında olduğu üzerine genel bir bilgi vermektedir<sup>41</sup>.

Verginin kanuniliği ilkesi gereği vergilerin konusunun da yine kanunlarda açıkça düzenlenmiş olması gerekmektedir<sup>42</sup>. Aksi takdirde bu vergi konuları üzerinde vergilendirme yapılamayacaktır<sup>43</sup>.

Verginin matrahı ise verginin konusundan farklı bir kavramdır. Matrah, vergi kanunlarının verginin üzerinden hesaplanmasına işaret ettiği ekonomik değer veya fiziksel ölçü olarak miktar şeklinde ifade edilmektedir<sup>44</sup>. Ancak Türkiye’de uygulanmayan baş vergisinde verginin konusu ve matrahın aynı olduğu örnekler de mevcuttur<sup>45</sup>. Kelime anlamı olarak da matrah tarhtan türemiş olup, “*tarh olunacak nesne*” anlamına gelmektedir<sup>46</sup>.

Eğer vergi kanunlarında matrah parasal tutar şeklinde bir değer esas alınarak belirtiliyorsa “*ad valorem matrah*”; fiziki bir takım ölçütler ile miktar belirterek matrah tayin edilmişse “*spesifik matrah*” olarak tanımlanır<sup>47</sup>.

Vergi alacağının miktarının tespitinde ise matrah tespiti büyük öneme sahiptir. Bir verginin oranı, o vergiye tabi mükellefler bakımından ayrık haller düzenlenmediği sürece aynı uygulanıyorken, verginin matrahı mükelleften mükellefe değişen ve vergi borcu miktarı bakımından değişikliği sağlayan unsurdur.

Verginin konusu gibi matrahının da yine vergi kanunlarında açık bir şekilde belirtilmesi gerekmektedir<sup>48</sup>. Örneğin 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu (GVK)’nın<sup>49</sup> “*Gelirin toplanması ve beyan*” başlıklı 85. maddesinde “*Mükellefler 2 nci maddede yazılı kaynaklardan bir takvim yılı içinde elde ettikleri kazanç ve iratları için bu Kanunda*

<sup>40</sup> Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, s. 7.

<sup>41</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 91.

<sup>42</sup> Gülsen Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 4. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 137.

<sup>43</sup> Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 2007, s. 137.

<sup>44</sup> Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 2007, s. 137.

<sup>45</sup> Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, s. 20; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 205; “*Ancak-Türkiye’de uygulanmayan-baş vergisi gibi bazı sınırlı örneklerde konu ve matrah aynı şeydir.*”; Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s. 211; “*Hatta ülkemizde 1952 yılına kadar uygulanmış olan yol vergisini buna bir örnek olarak gösterebiliriz.*”

<sup>46</sup> Devellioğlu, *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat*, s. 587.

<sup>47</sup> Sadık Kırbas, *Vergi Hukuku*, 20. b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015, s. 97.

<sup>48</sup> Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 142.

<sup>49</sup> RG: 06.01.1961, 10700.

*aksine hüküm olmadıkça yıllık beyanname verir” düzenlemesi ile 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu (KVK)’nun<sup>50</sup> 6. madde düzenlemesi “Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safî kurum kazancı üzerinden hesaplanır” hükmüne yer vermiştir. 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanunu<sup>51</sup> (EVK)’nun 7. maddesi<sup>52</sup> “Bina Vergisi”nin, 17. maddesi<sup>53</sup> de “Arazi Vergisi”nin matrahının ne olacağını düzenlemiştir.*

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra tarh yapacak olan vergi idaresinin matrahı bilmesi gerekecektir. Bunu elde edilmesi de iki şekilde olabilmektedir: ilki kural olarak vergi mükellefleri tarafından kanunlarda gösterilen beyanname verilme zamanlarında idareye kendileri tarafından bildirilmesi, ikincisi ise idarenin matrahın tespitini kendi yapmasıdır<sup>54</sup>. Tarh ile olan yakın ilişkisi matrah tespit şekilleri ileride ayrı bir bölüm olarak çalışma kapsamında incelenecektir<sup>55</sup>.

### *c. Verginin Oranı*

Vergi idaresi beyan üzerine yahut kendi araştırmaları sonucunda matrahı tespit etmiş olsa da henüz vergi tarh etmiş ve vergi borcu somutlaşmış değildir. Vergi kanunlarında yazılı olan oranların uygulanması gerekecektir. Ad valorem matraha uygulanacak yüzde, verginin oranı olmaktadır. Spesifik matrahlar bakımından ise birim vergi miktarları geçerli olacaktır. Bir vergi konusu bakımından uygulanacak farklı oranların oluşturduğu bütüne ise vergi tarifesi denilmektedir<sup>56</sup>. VUK 20. maddesinde “nispetler üzerinden” verginin tarhının yapılacağı düzenlenmiş olup, spesifik matrahlar bakımından geçerli olan birim vergi miktarlarına ilişkin bir ifadeye yer verilmemiş olması ise bir eksiklik olarak durmaktadır.

Örneğin KVK’nın 32. maddesinde vergi oranı %20 olarak belirtilmiştir<sup>57</sup>. Değer esaslı bir matrah olduğu için yüzde üzerinden bir oran verilmiştir. Motorlu Taşıtlar

<sup>50</sup> RG: 21.06.2006, 26205.

<sup>51</sup> RG: 11.08.1970, 13576.

<sup>52</sup> “Madde 7 – Bina Vergisinin matrahı, binanın bu kanun hükümlerine göre tesbit olunan vergi değeridir.”

<sup>53</sup> “Madde 17 – Arazi Vergisinin matrahı arazinin bu kanun hükümlerine göre tespit olunan vergi değeridir.”

<sup>54</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 203.

<sup>55</sup> Ayrıntılı açıklama için Bknz. Üçüncü Bölüm.

<sup>56</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 207.

<sup>57</sup> KVK’nın 32. maddesinde yer alan oran Geçici Madde 13 ile yıllar itibariyle farklı belirlenmiştir. “GEÇİCİ MADDE 13- (Ek:15/4/2021-7316/11 md.)

(1) Bu Kanununun 32 nci maddesinin birinci fıkrasında yer alan %20 oranı, kurumların 2021 yılı vergilendirme dönemine ait kurum kazançları için %25, 2022 yılı vergilendirme dönemine ait kurum

Vergisi Kanunu (MTVK)'nun<sup>58</sup> 5. ve 6. maddelerinde yer alan tarifelerde motorlu taşıtların yaşı, motor silindir hacmi ve fiyatı (I sayılı cetvelde fiyat matraha ait bir değer olarak değil, karma ölçüt olarak alınmıştır) ölçüt olarak alınmış ve bunlar üzerinden birim vergi miktarı belirtilmiştir. Bu tarifedeki düzenlemelere giren trafik siciline kayıtlı motorlu taşıtı olan kişiler vergi mükellefi olarak belirtilen tutarları ödeyeceklerdir.

Matraha ulaşan idarenin, kanunlarda belirtilen oranı uygulaması ya da birim vergi miktarını uygulaması sonucu vergi borcu miktarının hesaplanması ise verginin tarhı olacaktır.

## 2. Tarh Terimi

Tarh, Arapça kökenli bir kelimedir. Bu terim yerine vergi miktarının tespiti ile ilgili olarak “*vergi salma*” terimi de kullanılmak istenmişse de verginin tarhı kadar tercih edilmemiş ve nihayetinde vergi kanunlarında da bu haliyle kalmıştır<sup>59</sup>. Vergi salma kapsamı itibariyle verginin tarhını içeriyor olsa da verginin tarhı vergi salmanın kapsamında bir aşama olabilecektir. Bu sebeple isabetli bir tercih olmuştur.

Tarh terimi, hukuk bilimi bakımından vergi hukukuna özgü bir kavramdır. Her ne kadar VUK kapsamında olmasa da 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nda yer alan gümrük vergileri bakımından miktar itibariyle hesaplama için tarh yerine vergilerin tahakkukundan bahsedilmiştir<sup>60</sup>. Gümrük vergilerinin tahakkuku, VUK 22. maddesinde “*tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi*” olan verginin tahakkukuna ek olarak, vergi alacağının miktar itibariyle tespit edilmesini de içermektedir. Ancak bu durum tarh olarak ifade edilmeyip, gümrük vergisinin tahakkuku olarak düzenlenmektedir<sup>61</sup>. Kanun koyucu tarafından gümrük işlemleri sırasında vergilendirme sürecini hızlandırmak maksatlı bu şekilde bir düzenlemeye yapılmış olduğu düşünülmektedir.

VUK 20. maddesinde verginin tarhının bir idari işlem olduğu belirtilmektedir. Bu sebeple tarh işlemi şeklinde bir kullanım da idari işlem olan tarh ile ilgili olarak “*işlem*”

---

*kazançları için %23 olarak uygulanır. Bu oranlar özel hesap dönemi tayin edilen kurumlar için ilgili yıl içinde başlayan hesap dönemlerine ait kazançlarına uygulanır.”*

<sup>58</sup> RG: 18.02.1963, 11342.

<sup>59</sup> Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, s. 24.

<sup>60</sup> Edanur Şenyüz, *Gümrük İşlemleri ve İşlemlerden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021, s. 17.

<sup>61</sup> Özgecan Gök, *Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar*, Ankara: Yetkin Basım Yayın ve Dağıtım, 2019, ss. 167-68.

kelimesinin tekrarını barındırmaktadır. Bu sebeple verginin tarhı yahut sadece tarh olarak kullanılması yerinde olacaktır. Ayrıca tarhiyat şeklindeki kullanım ise Arapça olan tarh kelimesinin çoğulu olduğu için, tarhiyat yerine de yine tarh şeklinde kullanımın daha doğru olduğu düşünülmektedir.

Tarh terimine karşılık olarak İngilizce’de “assessment”<sup>62</sup> Almanca’da “*Steuerveranlagung*” veya “*Steuerfestsetzung*”, Fransızca’da ise “*Assiette de l’impôt*” kelimeleri kullanılmaktadır<sup>63</sup>.

### 3. Tarhın Tarihçesi

Eski Türk devletleri bakımından devletlerin devamlılığı ve hakimiyeti altındaki kişiler üzerinde bir güç belirtisi olarak vergi uygulaması vazgeçilmez olmuştur. Türk tarihinde Hun Devleti’nden itibaren vergi düzeninin varlığından bahsetmek mümkündür<sup>64</sup>. İktisadi hayatın tarım ve hayvancılık üzerinden şekillenmesine bağlı olarak hububat, tarım aletleri, canlı hayvan ve bunların derileri ile kıymetli kumaşlar vergi olarak alınmaktaydı. Bunların miktarı ise zaman ve vergilendirmenin uygulanacağı bölge ile yapılan anlaşmaya bağlı olarak değişmekteydi<sup>65</sup>. Örneğin savaş sonrası vergiye bağlanan bölgeler ile ilgili olarak Bizans elçileri ile Attila arasında yapılan anlaşma sonrası yıllık vergi 6.000 libre olarak belirlenmişti<sup>66</sup>.

Türk devletleri içerisinde vergilendirmeye ilişkin belgelere ulaşılması ve mali yönetime önem verildiğinin gözlemlenmesi Göktürk Devleti dönemine ilişkin olmuştur. İpek yolu üzerinde bulunan devlet, Çin’den diğer ülkelere yapılan ipek ticareti sırasında bugünkü gümrük vergisine benzer bir vergi uygulamaktaydı<sup>67</sup>. Vergiye tabii eşyadan bir miktar veya parasal tutar almak şeklinde uygulanan bir vergiydi<sup>68</sup>. Türk tarihinde yerleşik hayata geçen ilk devlet olan Uygur Devleti’nde kendinden önceki Hun ve Göktürk Devletlerine benzer şekilde tacirlere yol verme ve koruma karşılığında gümrük vergisine

<sup>62</sup> Bryan A. Garner, *Black’s Law Dictionary*, 10. b., Minnesota: Thomson Reuters, 2014; IBFD, *International Tax Glossary*, 6. b., Amsterdam: IBFD Publications, 2009.

<sup>63</sup> Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, s. 24.

<sup>64</sup> İsmail Bekci, Ali Apalı, Tuğba Çulcu, “Türk Devletlerinde Vergi Anlayış ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakteri”, *Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 11, S. 2 (2021), s. 213.

<sup>65</sup> Sadri Maksudi Arsal, *Türk Tarihi ve Hukuk*, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1947, s. 221.

<sup>66</sup> Anıl Çeçen, *Türk Devletleri*, 5. b., Ankara: Astana Yayınevi, 2021, s. 66.

<sup>67</sup> İsmail Küçük, “Türk Devletlerinde Mali Yönetim-VIII.-XIII. Yüzyıllar Arası”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S. 4 (2013), s. 225.

<sup>68</sup> Bekci, Apalı, Çulcu, “Türk Devletlerinde Vergi Anlayış ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakteri”, s. 214.



benzer vergi almışlardır. Buna ilave olarak Uygur Devleti'nde üç türlü vergi toplanmaktaydı. Bunlardan ilki tarımsal ürün veya dokunmuş kumaş olarak tahsil edilen ve toprağa bağlı olarak alınan “*kalan vergisi*”, ikincisi hayvan vererek ödenen ve sahip olunan hayvan sayısına göre miktarı belirlenen “*koçbır*” ve son olarak hane başına veya kişi başına tahsil olunan “*tütün vergisi*”dir<sup>69</sup>. Han vergisi, üzüm bağı vergisi gibi çeşitli vergi türleri bulunmakla birlikte o dönemde incelenen belgeler üzerinde vergi miktarının tespitine dair net bir terim bulunmamaktadır<sup>70</sup>.

Anadolu Selçuklu Devleti'nde servet ve kazanç vergisi “*tübek*”, askerlere yağma yapmaması için ödenen “*nalbaha*”, bina vergisi olarak alınan “*elibam*”, ekin vergisi olarak “*mali berzek*” toplanmaktaydı<sup>71</sup>. Ayrıca fethedilen yerlerin vergi alma hakkının askeri komutana devreden ve kendi payı alındıktan sonra vergiyi devlete aktarmayı öngören “*ikta*” sistemi geçerliydi<sup>72</sup>. Nalbahanın miktarı ise fethedilmek istenen yere giden komutan ile o bölgenin yöneticisi arasındaki teklif-kabul şeklinde kararlaştırılmaktaydı<sup>73</sup>. Bu döneme kadar olan Türk vergi sistemleri bakımından vergi borcu miktarı yönetenin iradesi ve bazı vergi türleri bakımından karşılıklı anlaşma ile belirlenmekle birlikte terim olarak tarha yer verilmemiştir. Arapça kökenli bir kelime olan tarha eski Türk devletlerinde rastlanılmaması anlaşılabilir. Bununla birlikte tarh haricinde vergi borcunu miktar itibariyle tespitine ilişkin bir kavrama da ulaşamamıştır.

Osmanlı Devleti vergi sistemi bakımından Tanzimat Fermanı öncesi ve sonrası şeklinde ikili bir ayırım yapılması gerekmektedir. Tanzimat'ın ilanına kadar İslam hukukunun esas alındığı şer'i vergiler ile padişah takdirinde olan örfi vergilerin bulunduğu bir sistem bulunmaktaydı<sup>74</sup>. Bu zamana kadar mer'i olan vergi uygulaması bakımından da bugünkü haline benzeyen şekilde vergilendirme aşamalarının düzenlendiği metinler bulunmamaktaydı ve tarh terimi kullanılmamıştı<sup>75</sup>.

<sup>69</sup> Küçük, “Türk Devletlerinde Mali Yönetim-VIII.-XIII. Yüzyıllar Arası”, s. 227.

<sup>70</sup> Ahmet Caferoğlu, “Uygurlarda Hukuk ve Maliye İstilahları”, *Türkiyat Mecmuası*, C. 4, (1934), ss. 35-43.

<sup>71</sup> Küçük, “Türk Devletlerinde Mali Yönetim-VIII.-XIII. Yüzyıllar Arası”, s. 241.

<sup>72</sup> Çeçen, *Türk Devletleri*, s. 229.

<sup>73</sup> Erdoğan Merçil, “Nal-Baha ve Kullanışına Dair Örnekler”, *Belleten Dergisi*, C. 60, S. 227 (1996), s. 24.

<sup>74</sup> Coşkun Can Aktan, Dilek Dileyici, Özgür Saraç, *Vergi, Zulüm ve İsyân*, Ankara: Phoenix Yayınları, 2002, s. 58.

<sup>75</sup> Berrin Günay, Asım Furkan Tekir, “Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 25, S. 2 (2018), s. 723.

Osmanlı Devleti'nde en önemli vergi kaynaklarından biri çiftlik vergisiydi (resm-i çift)<sup>76</sup>. Bu vergi bakımından matrah ve konunun örtüştüğünü söylemek mümkündür. Spesifik matrahlı bir vergiydi. Bir çift öküz ile sürülebilen ve bir köylü ailesinin geçimini sağlayabileceği arazi, çift olarak ifade edilmekteydi. Vergilendirilecek araziye böyle bir sınır getirilmiş, matrah arazi olarak belirlenmişti. Çiftin bütün veya parçalı, kişilerin evli veya bekar olması durumlarına göre çeşitli miktarlarda akçe ödemesi üzerine kuruluydu<sup>77</sup>. Bu sistem içerisinde de tarh terimine rastlanılmıyor olsa da tarhın anlamları içerisinde sayılan bölme-ayırma-çıkarma anlamları düşünüldüğünde, bir arazinin çiftlere bölünmesi ve bunları ariyet suretiyle tasarruf ettirip<sup>78</sup>, bu araziler vergi alınmasında bugünkü anlamda bir tarh olmasa da vergi borcunu miktar itibariyle tespit eden bir muamele olduğu düşünülebilecektir. Başka bir ifade ile terimsel olarak tarha yer verilme de miktar itibariyle vergi borcu tespiti için arazi boyutunun belirlenmesi ve araziye bağlı olarak vergi alınması bakımından bir tarhın-anlamsal olarak yapılması söz konusudur.

1839 tarihli Tanzimat Fermanı, Osmanlı Devleti'nde insan haklarının tanınması ve güvence sağlanması bakımından ilk önemli adım olması bakımından önem taşımaktaydı<sup>79</sup>. Ferman'da sistematik olarak bu hakların maddeler halinde sıralanması söz konusu değildi. Düz yazı şeklinde kaleme alınmış bir fermanı<sup>80</sup>. Bu tarihe kadar Osmanlı tebaası bakımından acı ve haksızlıklara neden olduğu ileri sürülen vergilendirme sistemi bakımından da önemli bir metindi<sup>81</sup>. Ancak bu Ferman'da da verginin tarhı terimine rastlanılmamaktadır. Vergi borcuna ilişkin olarak 1982 Anayasası'nın<sup>82</sup> 73. maddesinde bulunan "*mali güce göre vergilendirme ilkesi*"ne benzeyen "*ahâlî-i memâlikten her ferdin emlâk ve kudretine göre vergi-i münâsib tâyin olunarak kimseden ziyâde şey alınmaması*" ifadesinde "*vergi tayini*" terimi kullanılmıştır<sup>83</sup>.

---

<sup>76</sup> Halil İncalcık, "Çift-Hâne Sistemi ve Köylünün Vergilendirilmesi", *Doğu Batı Makaleler II*, 2008, s. 99.

<sup>77</sup> İncalcık, "*Çift-Hâne Sistemi ve Köylünün Vergilendirilmesi*", ss. 99-103.

<sup>78</sup> Halil İncalcık, *Osmanlı İmparatorluğu*, İstanbul: Kronik, 2018, C. 1, s. 36.

<sup>79</sup> Münci Kapani, *Kamu Hürriyetleri*, 7. b., Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2013, s. 93.

<sup>80</sup> Kemal Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, 2. b., Bursa: Ekin Basım Dağıtım, 2018, s. 30.

<sup>81</sup> Kapani, *Kamu Hürriyetleri*, s. 94.

<sup>82</sup> 2709 sayılı Kanun, RG: 09.11.1982, 17863 mükerrer (mük.).

<sup>83</sup> Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 30.

1876 tarihli Kanun-ı Esasi Türk toplumunun ve Osmanlı Devleti'nin ilk anayasasıydı<sup>84</sup> ve Batılı anlamda bir anayasa gibi madde madde düzenlenmişti<sup>85</sup>. Devlet organlarının işleyişi ve kişilerin temel hak ve hürriyetlerini düzenleyen önemli bir metin olmakla beraber, verginin tarhı terimine de yer verilmişti. Kanun-u Esasi'nin 20. maddesinde “*Tekâlifî mukarrere nizamâtı mahsusasına tevfikân kâffeî tebaa beyninde herkesin kudreti nisbetinde tarh ve tevzi olunur*” düzenlemesine yer verilmişti<sup>86</sup>. Bu hükme göre, vergilendirmeye ilişkin alınacak kararlarda tüm halkın arasında ve kudreti (mali gücü) oranında hesaplanması ve pay edilmesi gerektiği üzerinde durulmuştur. Mevcut Anayasa'nın 73. maddesinde bulunan “*mali güce göre vergilendirme*” ilkesinin temeli olması bakımından önemli olmakla birlikte, vergilendirme ile ilgili bir konuda “*tarh*” terimine ilk kez bir hukuki düzenlemede rastlanılmıştır.

1921 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu, geçiş anayasası olması sebebiyle bu Anayasa'da vergilendirmeye ilişkin hüküm bulunmamaktadır. Ancak 1876 tarihli Kanun-ı Esasi'yi hukuken ortadan kaldırmamış olması sebebiyle iki anayasalı bir dönem ortaya çıkmıştı ve Teşkilat-ı Esasiye Kanunu ile çelişmeyen hükümler yürürlükte kalmıştır<sup>87</sup>. Türkiye Cumhuriyeti'nin ilk anayasası olan 1924 tarihli Teşkilat-ı Esasiye Kanunu'nun 85. maddesinde “*Vergiler ancak bir kanûn ile tarh ve cibayet olunabilir*” düzenlemesi bulunmaktaydı<sup>88</sup>.

Cumhuriyet Dönemi vergi kanunları incelendiğinde ise artık verginin tarhının terim olarak tamamıyla kullanılmaya başlandığını gözlemlemek mümkündür. 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun<sup>89</sup> 35. maddesinde “*tarh muamelesinin*” tatbiki hususu düzenlenmiştir. 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu'nun<sup>90</sup> 4. babının başlığı “*Verginin Tarhı*”dır. 3843 sayılı Muamele Vergisi Kanunu'nun<sup>91</sup> 5. faslının başlığında yine verginin tarhına ayrılmıştır. Her kanun kendi içerisinde bir tarh düzenlemesine yer

---

<sup>84</sup> Kapani, *Kamu Hürriyetleri*, s. 103.

<sup>85</sup> Gözler, *Türk Anayasa Hukuku*, s. 45.

<sup>86</sup> Şeref Gözübüyük, Suna Kili, *Türk Anayasa Metinleri (1839-1980)*, 2. b., Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1982, s. 29.

<sup>87</sup> Bülent Tanör, *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri (1789-1980)*, 33. b., İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 2020, ss. 267-68.

<sup>88</sup> <http://www.anayasa.gen.tr/1924tek.htm> (Erişim Tarihi: 03.04.2019).

<sup>89</sup> RG: 14.03.1926, 321.

<sup>90</sup> RG: 25.03.1934, 2662.

<sup>91</sup> RG: 04.06.1940, 4526.

vermişken, 1949 tarihli 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>92</sup> 20. maddesinde<sup>93</sup> de artık terim olarak kanunlarda kullanılan verginin tarhının genel bir tanımı yapılmıştır.

#### 4. Tarhın Hukuki Niteliği

Bir şeyin nasıl olduğunu belirten özelliği onun niteliğini<sup>94</sup> ortaya koymaktadır. Hukuken şeyin özelliğın belirtilmesi ise hukuki nitelendirme olacaktır. Tarhın hukuki niteliğinin ortaya konulması ise VUK'un 20. maddesinde “*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir*” düzenlemesiyle ortaya konulmuştur.

VUK'a göre tarh idari bir muameledir ve fakat vergi hukuku yazınında aynı anlama gelmek üzere vergi alacağın somut hale getiren idari bir işlem olarak nitelendirilmektedir<sup>95</sup>. Danıştay kararlarında da “*tarh bir idari işlem*”<sup>96</sup> yahut “*tarh işlemi*”<sup>97</sup> olarak belirtilmiştir.

Tarh ile ilgili olarak, VUK ‘taki “*idari muamele*” ile vergi hukuku literatüründe ve yargı kararlarında “*idari işlem*” olarak ifade edilmesinin hukuki niteliği bakımından fark olup olmadığı akıllara gelebilir. “*İşlem*” ile “*muamele*” aynı anlama mı gelmektedir?

---

<sup>92</sup> RG: 14.06.1949, 7233.

<sup>93</sup> “*Tarh*

*Madde 20 — Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı-miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir.*

<sup>94</sup> “Güncel Türkçe Sözlük”, www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 04.05.2019).

<sup>95</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 196; Özey, *Günüşğında Yönetim*, s. 461; Öncel, Kumrulu, Çağın, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 97; Saban, *Vergi Hukuku*, s. 78; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 204; Akif Erginay, *Vergi Hukuku*, 9. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 1981, s. 70; Turgut Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. b., Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006, s. 9; Onur Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 75, S. 1 (2017), s. 64; Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, s. 25; Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 122; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 167; Serkan Ağar, “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı”, t.y., <http://www.idare.gen.tr/tarh.htm>. (Erişim Tarihi: 03.04.2019).

<sup>96</sup> Danıştay 7. D, E. 2016/783, K. 2017/2232, T. 28.03.2017; Danıştay 4. D, E. 1984/2035, K. 1986/1758, T. 30.04.1986; Danıştay 4. D, E. 1983/2202, K. 1983/9134, T. 23.11.1983 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>97</sup> Danıştay 4. D, E. 2016/10077, K. 2018/13131, T. 10.12.2018; Danıştay 7. D, E. 2001/2304, K. 2004/2661, T. 26.10.2004; Danıştay VDDGK, E. 1995/122, K. 1996/167, T. 17.05.1996; Danıştay 3. D, E. 1985/269, K. 1985/1320, T. 25.04.1985; Danıştay 9. D., E. 1976/796, K. 1997/1775, T. 16.5.1977 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

Bu soruya yanıt ararken de henüz vergilendirme sürecinin tek bir kanun altında toplanmadığı, VUK'tan önceki dönemde tarhın düzenleniş şeklini inceledikten sonra; VUK'un yürürlüğe girdikten sonraki duruma ilişkin tespitlere yer verilecektir.

*a. Vergi Usul Kanunu Öncesi Tarh*

Cumhuriyet'in ilanından sonra vergi hukukunda yaşanan ilk önemli reform 1925 yılında Aşar Vergisi'nin kaldırılması olmuştur<sup>98</sup>. Kaldırılan Aşar Vergisi sonucunda oluşan mali boşluk, Muamele Vergisi Kanunu<sup>99</sup> ve Kazanç Vergisi Kanunu ile giderilmeye çalışılmıştır<sup>100</sup>. Ağnam vergisi yerine benzer bir Hayvanlar Vergisi Kanunu<sup>101</sup> çıkarılmış; ticari ve sınai kazançların vergilendirilmesi 2395 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu<sup>102</sup> ile genel olarak şekillendirilmişti ve 1950'li yıllara kadar da bu kanunlar uygulanma imkanı bulmuştur<sup>103</sup>.

Bu dönem vergi uygulamalarında gerçek gelir ve iratları vergiye tabi tutan, mükelleflerin kişisel durumlarını dikkate alan modern anlamda bir gelir vergisi uygulaması olmaktan ziyade<sup>104</sup>, gelir elde ettiği her kaynak bakımından farklı beyanname vermeyi öngören sedüler gelir vergisi uygulaması şeklindeydi<sup>105</sup>.

Kazanç Vergisi Kanunu, sedüler sistemi benimsemiş bir vergi kanunuydu<sup>106</sup>. Matrah tespiti de üç şekilde yapılmaktaydı<sup>107</sup>. Kanunu'nun "*Matrah Tayini*" başlıklı 2. babın "*Beyanname*" başlıklı 1. faslında 6 vd. maddelerde beyanname usulü, 2. faslında karine usulünün esas alındığı ve mükelleflerin işgal ettikleri mahallerin gayri safi iratlarının matrah tespitinde kullanılması düzenlenmişti. 3. fasılda da götürü usul benimsenerek "*Diğer meslek ve teşebbüs ve hizmet erbabı*" ile kara ve su nakil

<sup>98</sup> Halil Nadaroğlu, "Türkiye'deki Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi", *Vergi Reformları-Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları (21-23 Ocak 1981)*, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayını, 1981, s. 134.

<sup>99</sup> RG: 15.05.1934, 2701.

<sup>100</sup> Nadaroğlu, "Türkiye'deki Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi", s. 135.

<sup>101</sup> RG: 15.07.1932, 1849.

<sup>102</sup> RG: 25.03.1934, 2662.

<sup>103</sup> Recep Turgay, "Türkiyede Gelir Vergisi Tatbikatı", *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S. 1 (1955), ss. 127-28.

<sup>104</sup> Fritz Neumark, *Türkiye'de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi*, İstanbul: İsmail Akgün Hak Kitabevi, 1946, s. 13.

<sup>105</sup> Aksoy, *Kamu Maliyesi*, s. 364.

<sup>106</sup> İsmail Türk, "Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişmesi", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 36, S. 1 (1981), s. 341.

<sup>107</sup> Filiz Giray, *Maliye Tarihi*, 2. b., Bursa: Ezgi, 2006, ss. 217; "*Kazanç vergisi kanununda yükümlüler, "beyannameye tabi olanlar" ve "götürü olarak vergilendirilenler" diye iki'ye ayrılmışlardır*".

vasıtalarının çeşitli komisyonlarla belirlenecek gündelik gayrisafi kazancının matrah olarak kabul edileceği hüküm altına alınmıştı.

Şöyle ki beyanname veren mükelleflerin belirtilen zamanlarda beyannamelerinin yoklamasının yapılması gerekmekteydi. Kazanç Vergisi Kanunu'nun 4. babı "*Verginin Tarhı*" başlığını taşımaktaydı. Bu babın 39. maddesi ise "*Varidat memurları her yıl, mart ayı içinde beyannameye tâbi mükelleflerin umumî yoklamasını yaparlar.*"

*Varidat memurları, her yıl mart ayı (Anonim şirketler için nisan ayı) ve ticarî yılları Maliye Vekâletince tayin edilenler için ticarî yılın sonundan itibaren dördüncü ay sonuna kadar beyanname vermiyenlerin isimlerini tesbit ve beyanname vermiş olanların vergilerini beyannamelerinde yazılı safî kazanç miktarına göre hesap ve beyannameye müstenit ilk tarhiyat olduğunu yazarak mükelleflere ihbarname ile bildirirler*" düzenlemesini içermekteydi. Bu düzenlemeden anlaşılmaktadır ki vergi tarh etmeden önce beyanname vermek zorunda olan mükelleflerin genel bir yoklaması yapılacaktır ve beyanname vermeyenler tespit edilecektir. Mevcut VUK'un 127. maddesi yoklamayı; "*Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*" şeklinde düzenlemektedir. Mevcut VUK 130. maddesi düzenlemesine göre "*Yoklama her zaman yapılabilir*" ancak tarhın yapılabilmesi için beyannameye tabi mükelleflerle ilgili genel bir uygulama olarak düzenlenmemiştir. 1949 tarihli VUK'un gerekçesinde bu duruma şu şekilde dikkat çekilmiştir: "*Şimdiki Kazanç Vergisi rejimimizde mükelleflerin ekserisini «Gayrisafi iratlar» teşkil etmekte ve bunların vergileri sene başında yapılan yoklamalar üzerine tarh olunmaktadır. Bu yoklamaların yapılması için, Maliye memurları senenin en gayrimüsait bir mevsiminde, ellerinde ciltli büyük defterlerle kapı kapı dolaşarak çok kısa bir zamanda bütün mükellefleri tesbit etmek mecburiyetindedirler*"<sup>108</sup>.

Sadece beyanname usulü ile yapılan tarhlar bakımından değil, karine usulü veya götürü usul bakımından da matraha esas alınacak bilgilerin maliye idaresi tarafından tespit edilmekte ve bu şekilde tarh yapılmaktaydı<sup>109</sup>. Karine usulü bakımından bir örnek olarak Kazanç Vergisi Kanunu'nun 17. maddesi;

<sup>108</sup> "T. C. Başbakanlık Muamelat Genel Müdürlüğü Tetkik Müdürlüğü Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu Sayı: 71-789, 6/118", 25.04.1947, s. 5.

<sup>109</sup> Kenan Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, 4. b., İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1971, s. 28.

*“(1) Altıncı ve yedinci maddede sayılan şirket ve müesseseler ile ticarî ve sınaî teşebbüs erbabı dışında kalan ticaret ve sanat ve hırfet sahiplerine ait vergi matrahı, bu mükelleflerin işgal ettikleri mağaza, dükkân, yazıhane, idarehane gibi mahallerin gayrisafi iradidir (Depo ve ardiyeler iradın hesabında dahildir).*

.....

*(4) İratları veya kıymetleri bulunmayan mahaller için kazanç; vergisine matrah olacak miktarlar, kezalik tadilat komisyonları tarafından emsallerine göre tayin olunur.” düzenlemesini içermekteydi.*

Götürü usul ile ilgili olarak da 23. madde:

*“Seyyar halinde çalışan her nevi sanatkârlar, simsarlar, tellâllar, kabzımallar ve birinci maddenin (D) fıkrasına dahil iş ve teşebbüs erbabının gündelik gayrisafi kazançları, her yıl ikinci kânun başında mahallin en büyük malmemuru veya tevkil edeceği zatın reisliği altında, var ise meslekî teşekküller tarafından, yok ise ticaret odası ve o da yok ise belediyece kendi azalarından veya hariçten seçilerek ehliyet ve ihtisas sahibi iki zatın iştirakile teşekkül edecek komisyon tarafından bunların meslek ve iştigal nevilerine göre ve her nevi üç dereceye ayrılmak suretile takdir olunur” şeklinde matrah tespit usulü düzenlenmiştir.*

Gündelik gayrisafi kazancın tespiti için heyet ve komisyonların oluşturulmasında da maliyenin bir takım muameleleri gerçekleştirmesi gerekmektedir. Buna ilişkin olarak “Gündelik gayrisafi kazançların tayini” başlıklı 48. maddede: “Gündelik gayrisafi kazançları tayin edecek heyetlerin teşkili ve vazifelerine başlaması vilâyetlerde varidat müdürleri, kazalarda mahallin en büyük malmemuru tarafından aza gönderecek daire ve teşekküllere yazı ile bildirilir. Bunun üzerine on beş gün içinde heyet kurulmaz veya vazifeye başlamaz veya vazifeyi noksan yapmış olursa işin mahiyetine göre liman reisi veya memuru veya ticaret odası ve yok ise belediye reislerü birlikte varidat memurları tarafından gündelik gayrisafi kazanç takdir olunur” düzenlemesi bulunmaktadır.

Bir başka eski düzenleme olan 1931 tarihli 1839 sayılı Hayvanlar Vergisi Kanunu’nda da yine yoklamaya bağlı tarh esasının uygulaması söz konusudur. Kanun’un 5. maddesine göre; “....

*Hayvan sahipleri bu müddetler içinde hayvanların bulunduğu mahallin köy veya mahalle ihtiyar meclislerine müracaatla nevi ve adedini, erkek veya dişi olduklarını beyan ederek ihtiyar meclisleri nezdinde açılmış olan matbu kayıt defterlerine kayıt ve zaptettirmeğe ve defteri imza eylemeğe ve yazı bilmediği takdirde mühürlemeğe ve kaydettirdiği hayvanların adet ve nevilerini gösterir muhtar ve ihtiyar meclislerinin resmî ve zafî mühür ve imzalarile tasdikli kayıt ilmühaberi almağa mecburdur. Bu ilmühaberler hayvan sahipleri tarafından yoklama zamanında alâkadar memurlara ibraz olunur”.* Kanunun 9. maddesine<sup>110</sup> göre tarh öncesinde yoklama memurlarınca mıntıkaları dahilinde olan hayvanların, defterde yazan sayı ve tür ile doğruluğunun tespit edileceği ve hayvan sahiplerinin elinden kayıt ilmühaberleri alınıp, yerine yoklama ilmühaberi vereceği düzenlenmişti. 15. maddeye göre; *“Hayvanların vergileri kayıtlı buldukları kaza varidat idarelerince tahakkuk ettirilir. Kayıt defterlerinde kayıtlı hayvanların vergileri bu defterlerin ve yoklamada kayıt harici zuhur eden hayvanların vergileri de yoklama defterlerinin varidat idarelerine tevdiini müteakip on dördüncü maddede yazılı vergi miktarlarına göre hesap ve icap ediyorsa ceza zamları da ilâve edilerek tarh ve ihbarname ile mükelleflere tebliğ olunur”.* Tarh yapılmadan önce idareye bir yoklama yapılması zorunluluğu düzenlenmişti.

Görülmektedir ki matrahın tespiti ve tarhın yapılması aşamalarında maliye idaresi bu sürecin *“ameliyesi”* nin büyük kısmını yapmaktaydı<sup>111</sup>. Dönem itibariyle okur yazarlık oranındaki düşük seviye ve çoğunluğunu tarımla uğraşan nüfusun oluşturduğu ülkede vergilendirmeye ilişkin kültürün henüz yerleşmemiş olması sebebiyle vergi idaresi tarafından verginin tarhı noktasında yoğun faaliyet gösterilmesi gerekmektedir. 1950’den önce Maliye teşkilatı dağınık birimler ve küçük şubeler ile faaliyet göstermekte, mükelleflerin *ayağına gitmek suretiyle kolaylık temin etmek, iş hacmini daraltmak suretiyle muamelelerinin kolaylıkla yürütülmesini sağlamak düşüncesiyle* organize edilmişti<sup>112</sup>.

<sup>110</sup> “9. madde: Yoklama memurları yoklama mıntakaları dahilindeki hayvanların buldukları mahaller ile ahır, mandıra gibi yerleri yoklayarak defterde yazılı miktarlara ve sahiplerinin ellerindeki kayıt ilmühaberleri muhteviyatına mutabakatını tetkik ve tesbit ettikten sonra kayıt ilmühaberlerini alarak mukabilinde sahiplerine yoklama ilmühaberi verirler.”

<sup>111</sup> Neumark, *Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi*, s. 44.

<sup>112</sup> Turgay, “Türkiyede Gelir Vergisi Tatbikati”, s. 147.



Verginin tarihi, bu dönem bakımından da vergi alacağı miktarının hesaplanması anlamına gelmekle birlikte, herhangi bir kanuni düzenleme içerisinde hukuki niteliği belirtilmiş ya da tanımı yapılmış değildir. VUK'tan önce vergilendirme sürecinin tarih ve tahakkuk aşamalarının bugünkü kadar net olarak ortaya konulmamıştır. Ancak idarenin vergi borcu miktarını tespit edebilmek için yoğun bir faaliyet göstermesi gerekmektedir.

Açık bir düzenleme bulunmuyorsa da çeşitli kanun maddelerinin hükümlerinde tarihle ilgili olarak “*muamele*” nitelendirmesi yapıldığını görmek mümkündür. Kazanç Vergisi Kanunu'nun 70. maddesinde “*tarh ve tahakkuk muameleleri*”nden, 3692 sayılı Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun'un<sup>113</sup> “*İtiraz ve Temyiz Müddeti*”nin düzenlendiği 18. maddesinde<sup>114</sup> itiraz hakkı tanınan muameleler arasında verginin tarihi da yer almaktaydı.

Sonuç olarak VUK öncesi dönem bakımından vergi tarihi için, vergi idaresi tarafından yoğun çaba ve sözlükte ilk anlamı davranma-davranış olan muamelelerin<sup>115</sup> yapılması gerektiği tespitini yapmak mümkündür.

Fransız hukukunda “*idari işlem*”, yapılan irade açıklamasıyla ortaya konulan kuralı veya bu kuralın ortaya konuş faaliyetini ifade etmektedir<sup>116</sup>. Türk hukuku bakımından da bu karışıklığın giderilmesi, başka bir ifade ile aynı terim ile iki farklı şeyin ifade edilmesinin önüne geçilmek için; irade sonucu ortaya çıkan kural için “*karar veya tasarruf*”, iradenin ortaya konuluş faaliyetini ifade etmek için de “*muamele-işlem*” terimlerinin kullanılması önerilmiştir<sup>117</sup>. Burada “*tarh*”ın muamele olarak ifadesiyle de vergi borcunun miktar itibarıyla tespitine ilişkin irade açıklamasının ortaya çıkışında yapılan ve “*yoklamaya bağlı tarh*” olarak ifade edilen süreçte yapılan idari faaliyetin kast edildiği sonucuna varmak mümkündür.

---

<sup>113</sup> RG: 13.07.1936, 4257.

<sup>114</sup> “*Bu kanunun birinci maddesinde sayılan vergilere aid kanunlarda; itiraz hakkı verilmiş olan muamelelere karşı yapılacak itirazların müddeti 30 gündür.*”

<sup>115</sup> “Güncel Türkçe Sözlük”, www.tdk.gov.tr (Erişim Tarihi: 04.05.2019).

<sup>116</sup> Bahtiyar Akyılmaz, *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, Ankara: Yetkin, 2000, s. 24.

<sup>117</sup> Tekin Akıllıoğlu, *Yönetim Önünde Savunma Hakları*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1983, s. 5.

### *b. Vergi Usul Kanunu Sonrası Tarh*

Ülkede yaşanan ekonomik gelişmelerle beraber mevcut olan karışık ve dağınık olan vergi sistemi artık sağlıklı ve işlemez hale gelmiş, bir değişiklik ihtiyacı hissedilir olmuştur<sup>118</sup>. 1929 Ekonomik Bunalımı ve İkinci Dünya Savaşı mali yapıda sıkıntıların yaşanmasına neden olmuş, bunu giderecek önlemler alınmak isterken daha karmaşık bir vergi sistemi ile uygulayıcıların bile içinden çıkamadığı durumlarla karşılaşılıyordu<sup>119</sup>. 1947 yılında vergi alanında bir reform gerekliliği ile ilgili olarak harekete geçilmiş ve Gelir Vergisi, Kurumlar Vergisi, Esnaf Vergisi ve Vergi Usul Kanunu üzerinde çalışmalara başlanmıştır<sup>120</sup>.

Bu reform içerisinde çalışma kapsamında önemli görülen gelişme, her bir vergi türü bakımından uygulanacak genel usul ve esaslara yeknesak bir yapı kazandıran 1949 tarihli 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun<sup>121</sup> yürürlüğe sokulmuş olmasıdır<sup>122</sup>. Bu kanun ile "tarh" ilk kez kanuni bir tanıma kavuşmuştur. 1949 tarihli VUK'un, 20. maddesinde "Tarh"; "Verginin tarhi, vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı-miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir" şeklinde düzenlenmiştir.

1949 Vergi Reformu ile çağdaş vergi sistemlerine yakın bir vergi sistemi tasarlanmak istenmişti ancak yapılan bu reformların uygulaması pek başarılı olamamıştı. Bunun sebebi de daha ziyade tarıma dayanan Türkiye ekonomisinde, ticareti ve sanayisi gelişmiş olan ülke ekonomik yapılarına uygun olan Gelir Vergisi ve Kurumlar Vergisi'nden beklenen gelir elde edilememiş olmasıydı<sup>123</sup>. Reform temelli vergi sisteminin başarılı uygulamaları ise 1960'dan itibaren başlamıştı<sup>124</sup>.

---

<sup>118</sup> Mahmut İnan, "Türkiye'de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci:1946-1960 Dönemi", *Maliye Dergisi*, S. 158 (2010), s. 350.

<sup>119</sup> Türk, "Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişmesi", ss. 341-42.

<sup>120</sup> Bedri Gürsoy, "Türkiye'de Vergi Reformu ve Gelir Vergisi", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 4, S. 1 (1949), s. 262.

<sup>121</sup> RG: 15.06.1949, 7233.

<sup>122</sup> Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, s. 11.

<sup>123</sup> İnan, "Türkiye'de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci:1946-1960 Dönemi", s. 359.

<sup>124</sup> Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, s. 11.

27 Mayıs 1960 yılındaki iktidar değişikliğinin ardından 1961 tarihli 193 sayılı Gelir Vergisi Kanunu<sup>125</sup> ve 1961 tarihli 213 sayılı Vergi Usul Kanunu<sup>126</sup> yeni kanunlar olarak düzenlenmiş; Kurumlar Vergisi Kanunu<sup>127</sup>'nda da önemli değişiklikler yapılmıştı<sup>128</sup>. 417 madde halinde düzenlenmiş olan 213 sayılı VUK'un, 254 maddesi 5432 sayılı Vergi Usul Kanun ile aynıdır. 100 maddede eski düzenlemeleri daha açık hale getiren değişiklikler, 43 maddede de küçük değişiklikler yapılmış olup, 20 madde de yeniden yazılmıştır<sup>129</sup>. 5432 sayılı Kanun'da verginin tarhının düzenlendiği 20. madde, aynı madde numarası ve aynı düzenleme ile tekrardan 213 sayılı VUK'ta yer almıştır<sup>130</sup> ve güncel hali bu kanunda yer alan düzenlemedir.

1980'li yıllara kadar tarh ile ilgili olarak VUK 20. madde düzenlemesi gözetilmeden çeşitli tanımlamalar yapılmıştır: Onar, tarhı; *verginin salahiyyetli memurlar tarafından hazırlanması, nisbetinin tâyin edilmesi gibi tamamen hazırlık mahiyetinde olduğu*, henüz hukuki bir tasarrufun bulunmadığı aşama olarak ifade etmiştir<sup>131</sup>. Neumark da; *“tarh muamelesi tamamen idari bir iştir”* demektedir<sup>132</sup>. Ayrıca tarhın, tahakkuk icrai kararını hazırlayan muameleler olduğu aktarılmış<sup>133</sup>; tahakkuk safhasında, tarh aşamasında elde edilen veriler tetkik edilerek yetkili memurlar tarafından icrai bir karara bağlandığı ifade edilmiştir<sup>134</sup>. Tahakkukun tarhı da kapsayan, daha geniş bir kavram olduğu ve tarh ile başlayan *“oluş vetiresi (süreci)”*nin tahakkuk ile son bulduğu belirtilmiştir<sup>135</sup>.

<sup>125</sup> RG: 06.01.1961, 10700 (Mer'i Gelir Vergisi Kanunu'dur).

<sup>126</sup> RG: 10.01.1961, 10703-10704-10705 (Üç parça olarak yayınlanmıştır. Mer'i Vergi Usul Kanunu'dur).

<sup>127</sup> RG: 10.06.1949, 7229.

<sup>128</sup> Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, s. 12.

<sup>129</sup> “T.C. Milli Birlik Komitesi Genel Kurul Toplantısı Tutanakları 5. Cilt - 04.01.1961”, 04.01.1961, s. 53, [https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK\\_/d00/c005/mbk\\_00005070.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK_/d00/c005/mbk_00005070.pdf). (Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>130</sup> “T.C. Milli Birlik Komitesi Genel Kurul Toplantısı Tutanakları 5. Cilt - 04.01.1961”, 04.01.1961, s. 56, [https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK\\_/d00/c005/mbk\\_00005070.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK_/d00/c005/mbk_00005070.pdf). (Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>131</sup> Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları 2. Cilt*, 3. b., İstanbul: İsmail Akgün Hak Kitabevi, 1966, s. 1428.

<sup>132</sup> Neumark, *Maliyeye Dair Tetkikler*, s. 50.

<sup>133</sup> Tuncer, Silan, “Vergi Tarhı”, s. 82; İsmet Giritli, Tayfun Akgüner, *İdare Hukuku Dersleri II*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1987, s. 79.

<sup>134</sup> Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları 2. Cilt*, s. 1428.

<sup>135</sup> Tuncer, Silan, “Vergi Tarhı”, ss. 85; *“Vergi Usul Kanunu'nun 22 inci maddesi <verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir> şeklinde bir tarif vermektedir. Bu pratik ihtiyaçlara cevap verebilse dahi ilmi bakımdan noksan ve kıfayetsizdir. Zira tahakkuk, kelime manası olarak <kat'iyet kesbetmek, nihai hale gelmek> demek olduğuna göre, Vergi Usul Kanunumuzun 28 inci maddesindeki <ödenmesi gereken bir safhaya gelme>yi maksada uygun bulmuyoruz.”*

1961 tarihli VUK yürürlüğe girdikten sonra hazırlanan ve yürürlüğe giren 1961 Anayasası'nın 114. maddesi ve 521 sayılı Danıştay Kanunu incelendiğinde ise idarenin faaliyetlerinin ayrımı bakımından idari işlem-idari eylem kavramının kullanıldığını görmek mümkündür. Bu idari işlem kavramı ile de eski dönemdeki tek taraflı idari tasarrufların anlaşılması gerektiği<sup>136</sup>; idari muamele (amel) ve idari işlem (iş) kavramlarının ve kapsamlarının aynı olduğu belirtilmiştir<sup>137</sup>.

Danıştay'ın çeşitli kararlarında da bu konu ele alınmış ve şu hükümlere yer verilmiştir: “*Vergi Usul Kanununun 20'nci maddesinde, ‘Verginin tarhı’, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden ‘idari muamele’ olarak tanımlanmıştır. ‘Muamele’ sözcüğünün Türkçe’si, ‘işlem’dir. Yani, verginin tarhı, bir idari işlemde başka bir şey değildir*”<sup>138</sup>.

Günümüzde de idarenin faaliyetleri aynı şekilde idari işlem-idari eylem şeklinde tasnife tabii tutulmaktadır<sup>139</sup> ve bu ayrım içerisinde VUK’un 20. maddesinde düzenlenmiş olan tarhın hukuki niteliği idari işlem olarak anlaşılmalıdır. Vergi idaresi tarafından beyanname usulünün benimsenmesi ile birlikte beyan edilen matrahlar üzerinden kanunlarda yer alan oranlar uygulanmak suretiyle vergi borcu miktarı tespit edilmekte ve mükellefe yönelik bu yönde bir irade açıklaması yapılmaktadır. Yoklamaya bağlı tarh yerine beyanname usulünün benimsenmesi ile birlikte vergi idaresi tarafından yapılan umumi yoklama yapılması gibi muamelelerin yapılmasının terk edilmesi, öğreti ve yargı kararlarında da artık idari muamele yerine idari işlemin kullanılmasıyla birlikte, tarhın idari muamele yerine idari işlem olarak kanunda yer alması hukuki niteliğinin tam anlaşılmasını sağlayacaktır.

### **C. İdari İşlem Türleri Bakımından Tarh**

İdari işlemler çeşitli ölçütler benimsenerek çeşitli ayrımlara tabi tutulabilmektedir<sup>140</sup>. Bu işlem türleri kanuni düzenlemelerde yer almamakla birlikte,

<sup>136</sup> Lütfi Duran, *İdare Hukuku Ders Notları*, İstanbul: İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, 1982, ss. 384-85.

<sup>137</sup> Mukbil Özyörük, *İdare Hukuku Ders Notları*, Ankara: Coğaltma, 1973, s. 202.

<sup>138</sup> Danıştay VDDGK, E. 1999/166, K. 1999/493, T. 26.11.1999; Danıştay VDDGK, E. 2003/254, K. 2004/28, T. 27.02.2004 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>139</sup> Kemal Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, 3. b., Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2019, s. 717.

<sup>140</sup> Duran, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 386.

bilimsel olarak yapılmış ayrımlar sonucunda ortaya çıkmaktadır. Zira idarenin çok çeşitli konu ve alanlarda işlem yapma yetkisinin bulunuyor olması, bazı kriterlerin belirlenerek idari işlemlerin de tasnif edilmesini sonucunu doğurmuştur. Verginin tarhi da vergi idaresinin hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklaması olması sebebiyle klasik bir idari işlem olduğu için idari işlemlere ilişkin yapılan tespitler ve analizler verginin tarhi bakımından da geçerli olacaktır<sup>141</sup>.

Hukuki sonuç doğurmaya yönelik idare tarafından yapılan irade açıklamaları üzerinde yapılacak bir tasnifte, açıklanan iradenin sayısı ve açıklanan iradenin kapsamı şeklinde başlıklandırma yapmak mümkündür. Bu kapsamda yapılacak ilk ayırım açıklanan irade sayısı bakımından yapılacak olan tek yanlı-iki yanlı idari işlemler ayırımıdır<sup>142</sup>. Açıklanan iradenin kapsamı bakımından ise tek yanlı idari işlemler de temel olarak idarenin kural koyması halinde düzenleyici idari işlemler ve kural uygulaması kriteri bakımından birel idari işlemler olarak ikiye ayrılmaktadır<sup>143</sup>.

### ***1. Açıklanan İrade Sayısına Göre Tasnif (Tek Yanlılık-İki Yanlılık)***

#### *a. Genel Olarak*

İdari işlemler türleri ile ilgili yapılacak ilk ayırım tek yanlı-iki yanlı hukuki işlemler ayırımıdır<sup>144</sup>. Bu ayırımı belirtilen nicel kavramlar, taraf yahut işlemi yapan makam veya kişi sayısını değil; işlemi ortaya çıkaran irade açıklamalarının sayısını ifade etmek için kullanılmıştır<sup>145</sup>. Tek yanlı idari işlemde anlaşılması gereken idari işlemin ilgisinin iradesine bakılmaksızın, sadece idari işlemi yapan idarenin irade açıklamasının yeterli kabul edilmesidir<sup>146</sup>. İdari işlemlerin tamamına yakını tek yanlıdır<sup>147</sup>. İdari sözleşmeler olarak ifade edilen ve ilgisinin iradesi ile idarenin iradesinin uyumunun arandığı işlemler ise idarenin iki yanlı işlemidir<sup>148</sup>.

---

<sup>141</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 97.

<sup>142</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 768.

<sup>143</sup> Onur Karahanoğulları, *İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)*, 3. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2015, s. 153.

<sup>144</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 768.

<sup>145</sup> Tayfun Akgüner, Kahraman Berk, *İdare Hukuku*, 8. b., İstanbul: Der Yayınları, 2017, s. 1075.

<sup>146</sup> Celal Erkut, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, Ankara: Danıştay Matbaası, 1990, s. 13.

<sup>147</sup> Özay, *Günüştüğünde Yönetim*, s. 304.

<sup>148</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 768.

İdare hukuku bir statü hukukudur<sup>149</sup>. İdarenin açıklayacağı irade önceden hukuk kuralları ile belirlenmiş olup, takdir yetkisinin tanındığı konular hariç olmak üzere buna uygun hareket etme zorunluluğu bulunmaktadır<sup>150</sup>. Bu sebeple özel hukuk ilişkilerinden farklı olarak, idarenin karşısındaki tarafın iradesinin varlığı, idari işlemin hukuki sonuç doğurması için aranmamaktadır. İdari işlemler bakımından irade serbestisi olmadığı gibi muhatabın irade açıklamasına da gerek duyulmamaktadır<sup>151</sup>.

Tarihsel yolculuğuna gönüllülük esasına dayanan ve hediye niteliğinde başlayan; geldiği en son noktada ölüm kadar varlığı kesin ve zorunlu bir hal almış<sup>152</sup> olan verginin, tahsiline kadar geçirmiş olduğu süreçte ilk<sup>153</sup> ve asli idari işlem<sup>154</sup> olarak belirtilen tarhın, bu ayrım bakımından yerinin tespitini yapacak olursak:

Verginin tarhı ile ilgili olarak “*idari sözleşme*” olarak ifade edilen iki yanlı idari işlem olmadığını kolaylıkla söylemek mümkündür. İdari sözleşmeler, kamu tüzel kişilerinin, kamu hizmetlerinin yürütülmesi maksadıyla özel hukuku aşan koşullar taşıyan sözleşmelerdir<sup>155</sup>. İdarenin tek taraflı irade açıklaması, idari sözleşmenin kurulması için yeterli olmayıp; karşı tarafça da kabule yönelik irade beyanının açıklanması gerekmektedir<sup>156</sup>. Tarh, idari sözleşme için aranan unsurları taşımamaktadır.

Anayasa'nın 73. maddesinin 1. fıkrasına göre; “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. Bu düzenleme, vergi olgusunun yapısında barındırdığı zorunluluk<sup>157</sup> ve iradi olmama özelliklerini ortaya koymaktadır. Bununla beraber, diğer boyutuyla devlete de vergilerin toplanması görevini yüklemektedir<sup>158</sup>. Aynı maddenin 3. fıkrasına göre de “*Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*”.

<sup>149</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 154.

<sup>150</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 10.

<sup>151</sup> Bahtiyar Akyılmaz, Murat Sezginer, Cemil Kaya, *Türk İdare Hukuku*, 11. b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2019, s. 320.

<sup>152</sup> Tülin Canbay, *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)*, Bursa: Dora Basım-Yayım-Dağıtım, 2009, s. 2.

<sup>153</sup> Özay, *Günışığında Yönetim*, s. 461.

<sup>154</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 216.

<sup>155</sup> Turan Yıldırım, Melikşah Yasin, Nur Kaman, H. Eyüp Özdemir, Gül Üstün, Özge Okay Tekinsoy, *İdare Hukuku*, 7. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 466.

<sup>156</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 768.

<sup>157</sup> Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 22; “*Şöyle ki ancak vergiye rıza gösterildiği takdirde zorlama unsuru var olabilecektir. Rıza, temsilsiz vergi olmaz boyutunu yönlendiren bir kavram olduğundan, milletin temsilcileri vergiye rıza göstermiyorlarsa o vergi salınmayacaktır ve böylece zor unsuru kullanılarak tahsil edilemeyecektir*”.

<sup>158</sup> Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 21.

Buradan çıkan sonuç bir verginin alınmasını düzenleyen vergi kanunu mevcut ve vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ve matrah mevcut ise vergi idaresi bu vergiyi tarh ve tahsil etmek zorundadır<sup>159</sup>. Bunu yaparken de yapacağı ilk işlem olan tarhı, muhatabının iradesine bağlı olmaksızın gerçekleştirmek durumundadır<sup>160</sup>. Tarh için vergi idaresinin tek yanlı bir şekilde iradesini açıklaması yeterli olacaktır. İlgilisinin vergi borcunun hesaplanmasına dair rızası veya irade açıklaması aranmamaktadır.

Beyana dayalı tarhlarda ve tevkifat usulünde vergi tarhının mükellef veya üçüncü kişiler tarafından yapıldığına ilişkin görüş bu sebeple eleştirilmeye muhtaçtır<sup>161</sup>. “1949 tarihli VUK ile yoklamaya bağlı tarh usulünden, ideal ve modern bir vergicilik anlayışının gereği olan beyanname sistemi kural olarak kabul edilmiştir”<sup>162</sup>. Böylece vergi mükelleflerinin vergi borcunun miktar olarak tespiti sürecine iştirakleri daha da artmış<sup>163</sup>, uygulamada kolaylık ve idarenin iş yükünde azalma sağlaması hedeflenmiştir<sup>164</sup>. VUK’un 25. madde<sup>165</sup> düzenlemesi de bu konuda açıktır. Vergi beyannamesini alan vergi idaresi, bir tahakkuk fişi düzenleyerek ilgisine tevdi edecektir. Böylece vergilendirme sürecindeki tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları aynı anda tamamlanmış olmaktadır<sup>166</sup>. Beyanname sisteminin temelinde mükelleflerin ve vergi dairesi memurlarının yüksek bir ahlaki ve uzmanlık seviyesinde tavır sergileyecekleri kabul olunur<sup>167</sup>. Her ne kadar vergi idaresinin iradesini oluşturmaya yarayacak matrah tespitinde vergi mükelleflerinin beyanı esas olsa da bu güven ilişkisinden şüphe

<sup>159</sup> Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 21.

<sup>160</sup> Tahsin Bekir Balta, *İdare Hukuku I Genel Konular*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1970, s. 196; “İdare hukuku durumlarının vergi yükümü gibi önemli bir kısmının kuruluşu hukuk kurallarının dolaysız verisi olmakla beraber bu hususta idare ile idare edilenlerin iradelerine yer verenlerin de sayısı pek çoktur. Ancak bu son çeşit durumların, kural olarak, idari işlemle yani idarenin tek yanlı işlemiyle doğduğu anlayışı başlıca Kıta Avrupası idare hukuku sistemleri gibi idare hukukumuzda da egemendir.”

<sup>161</sup> Giritli, Akgüner, *İdare Hukuku Dersleri II*, s. 79.

<sup>162</sup> “T. C. Başbakanlık Muamelat Genel Müdürlüğü Tetkik Müdürlüğü Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu Sayı: 71-789, 6/118”, s. 3.

<sup>163</sup> Neumark, *Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi*, s. 43.

<sup>164</sup> “T. C. Başbakanlık Muamelat Genel Müdürlüğü Tetkik Müdürlüğü Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu Sayı: 71-789, 6/118”, s. 3.

<sup>165</sup> “Madde 25 – Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler "Tahakkuk fişi" ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur.”

<sup>166</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 105.

<sup>167</sup> Neumark, *Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi*, s. 44.

duyulması durumunda vergi idaresinin denetleme hakkı da bulunmaktadır<sup>168</sup>. Vergi idaresi, iradesinin oluşumu noktasında mükellef eliyle tarh için gerekli bilgileri toplayıp, mükelleflerin bu beyanına da güvenerek vergi borcu miktarının tespitine yönelik iradesini açıklamaktadır. İdari işlemin ortaya çıkması bakımından vergi mükellefinin irade açıklaması değil, idari işlemde sebep unsuru olarak kullanılacak verilerin sunulması söz konusudur.

#### *b. Uzlaşma Müessesesi Bakımından Tek Yanlılık*

Uzlaşma müessesesinin devlet bakımından kamu alacağının, kanunla öngörülen miktarlardan daha az da olsa tahsilin gecikmesini engelleyerek, tahsildeki şüpheli durumu ortadan kaldırması<sup>169</sup>; mükellef bakımından ise kanun ile belirlenen miktarlardan daha az vergi borcu ile sorumlu olunacak olması ve ayrıca idari yargının iş yükünü ve yargılama masraflarını azaltması gibi olumlu yanları bulunsa da vergilerin kanuniliği ve eşitlik ilkesi kapsamında Anayasa'ya aykırılığı hakkında öğretide görüş birliği bulunmaktadır<sup>170</sup>.

Her ne kadar vergi idaresinin tek yanlı irade açıklaması ile tarhın yapılacağını belirtmiş olsak da vergi idaresi ile vergi mükellefinin vergi aslı ve cezalarının miktarını karşılıklı olarak “*yeniden tayin etme*”<sup>171</sup>, bu konular hakkında adeta “*pazarlık*” yapma imkanı<sup>172</sup> sunan tarhiyat öncesi uzlaşma (TÖU) ve tarhiyat sonrası uzlaşma (TSU) uygulaması neticesinde vergi mükellefinin uzlaşısı ile ortaya çıkan işlemin bu ayırım bakımından değerlendirilmesi gerekir.

Her iki uzlaşma türü bakımından vergi idaresi ve mükellefin gerçekleştirdiği “*pazarlık*” faaliyeti bakımından farklılık bulunmuyor olsa da mükellefin uzlaşmaya

<sup>168</sup> Fehamettin Ervardar, “Vergi Tatbikatımıza Ait Bazı Problemler”, *Maliye Enstitüsü Konferansları Onikinci Seri*, 1966, s. 186.

<sup>169</sup> Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 424.

<sup>170</sup> Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 25, S. 2 (2008), s. 209; Oytun Canyaş, “Türkiye’de Uzlaşma Yolu: Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi Üzerine Tartışmalar”, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, ed. Billur Yaltı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2015, s. 160; Nami Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982, s. 139; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 261; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 187; Yusuf Karakoç, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007, s. 40; Mehmet Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, 2. b., Bursa: Ekin Basım Dağıtım, 2012, s. 70; Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 207.

<sup>171</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 466.

<sup>172</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 259.



yönelik iradesi TÖU’da idari işlem den önce, TSU’da ise idari işlem den sonra açıklanıyor olmasından dolayı değerlendirme yapılırken bu ayırım da gözetilecektir.

### ***(1) Tarhiyat Sonrası Uzlaşma Neticesinde Tarh***

Türk vergi hukukunda ilk olarak TSU düzenlenmiştir. TSU, Türk vergi mevzuatına 1963 yılında 205 sayılı Kanunu’un<sup>173</sup> 22. maddesi ile girmiş ve VUK ek madde 1-10 arasında düzenlenmiştir<sup>174</sup>. Ayrıca TSU’nun uygulamasına ilişkin ayrıntıların düzenlenmiş olduğu Uzlaşma Yönetmeliği<sup>175</sup> bulunmaktadır. Bu düzenleme ile hedeflenen, “*ikmalen, re’sen veya idarece tarh edilen vergilerle bunların cezaları konusundaki anlaşmazlıkların, yükümlü ile vergi idaresinin anlaşmaları ve böylece anlaşmazlığın barışçı yollarla çözümlenerek ortadan kaldırılması*”<sup>176</sup>. Bu amacı gerçekleştirebilmek için vergi idaresi ile vergi mükellefinin ikmalen, re’sen ve idarece tarh eden vergiler ve cezalar ile ilgili olarak karşılıklı görüşmesi ve kanunda kapsam dışı tutulanlar hariç, vergi asıl ve cezaları ile ilgili olarak pazarlık yapması söz konusudur<sup>177</sup>.

İdari işlemin tek yanlılığı bakımından özellik arz eden husus ise TSU’ya varılmış olması durumunda ortaya çıkan işlemin durumudur. Uzlaşma görüşmeleri sırasında vergi idaresi ile vergi mükellefi kararlaştırılan gün ve saatte bir araya gelip, tarh eden vergi aslı ve cezası miktarı üzerinde görüşmeler gerçekleşmektedir. Tarafların yeni bir vergi borcu ve cezası miktarı üzerinde anlaşmaları neticesinde Uzlaşma Yönetmeliği’nin 10. maddesinde göre “*uzlaşma komisyonu durumu üç nüsha düzenlenen tutanakla tespit eder*”. VUK ek madde 6’ya göre bu tutanaklar kesindir ve vergi idaresi bu tutanakların gereğini derhal yerine getirir<sup>178</sup>.

Görüldüğü üzere tarh ve tebliğ edilen bir alacağı vergi mükellefinin talebi üzerine vergi idaresi ile yapılan uzlaşma görüşmeleri sonrasında, uzlaşmanın sağlanması neticesinde tutulacak olan uzlaşma tutanağındaki şartlara göre düzeltilmektedir<sup>179</sup>.

---

<sup>173</sup> “4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanununun Bazı Maddelerinin Değiştirilmesi ve Bu Kanuna Bazı Hükmümler Eklenmesi Hakkında Kanun”, RG: 28.02.1963, S. 11343.

<sup>174</sup> Funda Başaran Yavaşlar, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 257 (2010), s. 165.

<sup>175</sup> RG: 03.02.1999, 23600.

<sup>176</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 573.

<sup>177</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 259.

<sup>178</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, ss. 339-41.

<sup>179</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükmümler)*, s. 305.

Burada vergi idaresi teknik anlamda idare hukukundaki “*geri alma*” işlemini yapıp<sup>180</sup>, vergi mükellefi ile uzlaşılan miktarı içeren bir tarh ortaya çıkarmaktadır.

Zira hem doktrinde hem de yargı kararlarında<sup>181</sup> uzlaşmanın iki tarafın iradelerinin uyuşması ile olacağı ve ortaya çıkan vergi borcu miktarı bakımından vergi mükellefi iradesinin de önemli olduğu belirtilmektedir. Ancak yapılan tarhın hukuki niteliği üzerinde görüş birliği bulunmamakta; idari sözleşme<sup>182</sup>, idari sözleşme benzeri<sup>183</sup>, sulh akdi<sup>184</sup>, sui generis bir sözleşme<sup>185</sup> olduğu konusunda çeşitli görüşler bulunmaktadır.

İdarenin kamu hukuku ile ilgili olarak idarenin iki yanlı işlemleri idari sözleşme olarak nitelendirilmekteyse de<sup>186</sup> vergi idaresi ile vergi mükellefinin iradesinin uyuşması sonucu ortaya çıkan bu işlemi idari sözleşme olarak nitelendirmek pek mümkün değildir; zira idari sözleşmelerin bazı ayırt edici özellikleri bulunmaktadır. Taraflardan birisinin idare olduğu, kamu hizmetinin yürütülmesi ile ilgili ve idarenin diğer tarafa karşı kamu gücü ayrıcalıklarının bulunduğu sözleşmeler, idari sözleşme olarak nitelendirilmektedir<sup>187</sup>. Uzlaşma görüşmelerinde taraflardan birisi idare olsa da herhangi bir kamu hizmetinin yürütülmesine ilişkin olmaması ve tarafların eşit konumda olmaması idari sözleşme olarak nitelendirilmesini imkansız hale getirmektedir<sup>188</sup>.

TSU’da vergi idaresinin tek yanlı irade açıklamasının ardından, vergi mükellefi ile bir araya gelerek yapılan vergi tarhının konu unsuru üzerinde görüşmeler gerçekleşmektedir. Burada vergi idaresine tanınan takdir yetkisinin, vergi mükellefinin

---

<sup>180</sup> Burcu Demirbaş Aksüt, *Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021, s. 90.

<sup>181</sup> Danıştay 4. D., E: 1999/653, K:1999/4781, T: 20.12.1999; Danıştay 3. D., E: 1998/3766, K:1999/2187, T: 27.05.1999 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022)

<sup>182</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker., *Vergi Hukuku*, s. 187; Canyaş, “Türkiye’de Uzlaşma Yolu: Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi Üzerine Tartışmalar”, s. 163; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 445.

<sup>183</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 466.

<sup>184</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 260; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, ss. 573; “Oysa uzlaşma mutabakatını, teknik anlamda idari sözleşmeden ziyade bir sözleşme benzeri (sulh anlaşması) mutabakat olarak nitelendirmek mümkündür.”

<sup>185</sup> Doğan Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahati ve Suçları)*, 12. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022, s. 331; Başaran Yavaşlar, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, s. 316; Elif Yılmaz, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 13, S. 1-2 (2009), s. 336.

<sup>186</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 768.

<sup>187</sup> Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, *İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt I*, 11. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2016, s. 483.

<sup>188</sup> Yılmaz, “Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği”, s. 332.

iradesi de esas alınarak kullanılması söz konusudur<sup>189</sup>. Ancak uzlaşma görüşmeleri sonrasında tutanak ile ortaya çıkacak olan idari işlemde, vergi idaresinin iradesi tek yanlı şekilde kurucu irade olarak yeterli olacaktır. Kanunun tanıdığı yetki ile vergi idaresi ile vergi mükellefi bir araya gelerek uzlaşmadan beklenen fayda üzerinde uzlaşma sağlamaktadır; ancak vergi idaresi tarafından vergi borcu miktarına yönelik irade açıklaması bakımından kurucu olmamaktadır. Uzlaşma sağlanamaması halinde ise halihazırda mevcut olan verginin tarhı hukuki varlığını sürdürmeye devam etmektedir.

## (2) *Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Neticesinde Tarh*

TÖU, vergi idaresi tarafından tarh yapılmadan, vergi idaresi ile mükellef veya ceza muhatabının tarh edecek vergi aslı ve cezası üzerinde anlaşmasına olanak tanıyarak, tarafların arasında henüz olmayan ancak yakın bir tarihte yaşanması muhtemel bir anlaşmazlığı gidermeyi amaçlamaktadır<sup>190</sup>. 3239 sayılı Kanun<sup>191</sup> ile 01.01.1986 tarihinde yapılan bir düzenleme ile VUK'a ek madde 11 şeklinde eklenerek Türk vergi hukukunda yer almaya başlamış, Tarhiyat Öncesi Uzlaşma Yönetmeliği<sup>192</sup> ile de işlerlik kazandırılmıştır<sup>193</sup>.

TÖU'da, TSU'dan farklı olarak henüz tarh eden bir vergi; miktar itibari ile tespit edilip, idari işleme bağlanmış olan bir vergi borcu veya cezası bulunmamaktadır. Nezdinde inceleme yapılanın bizzat talebi veya vergi dairesinin mükellefinin bilgisi olmaksızın, harici bilgilerle inceleme yapılması durumunda vergi dairesinin daveti ile yapılabilecek uzlaşma görüşmeleri neticesinde uzlaşılan tutara göre vergi tarh edecektir.

Bu görüşmeler de iki ihtimalle sonuçlanabilir; uzlaşma sağlanamazsa inceleme neticesine göre tarh eden vergi aslı ve/veya cezalarını mükellefe tebliğ edilir<sup>194</sup>. Bu haliyle

<sup>189</sup> Verginin tarhında konu unsurunda takdir yetkisine ilişkin kısımda detaylı açıklamalara yer verilmiştir. Bknz. İkinci Bölüm, F, b, 1-Uzlaşmada Takdir Yetkisi.

<sup>190</sup> Karakoç, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, s. 41.

<sup>191</sup> “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu, 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu, 5422 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, 2978 Sayılı Ücretlilere Vergi ladesi Hakkında Kanun, 492 Sayılı Harçlar Kanunu, 488 Sayılı Damga Vergisi Kanunu, 210 Sayılı Değerli Kâğıtlar Kanunu, 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanunu, 2404 Sayılı Belediye Gelirleri Kanunu, 3074 Sayılı Akaryakıt Tüketim Vergisi Kanunu, 2380 Sayılı Belediye ve İl O/el İdarelerine Genel Bütçe Vergi Gelirlerinden Pav 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”, RG: 11.12.1985 S.18955.

<sup>192</sup> RG: 16.02.1987, 19374.

<sup>193</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 261.

<sup>194</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 303.

ortaya çıkan tarhi idarenin tek yanlı irade açıklamasıyla ortaya koyduğuna şüphe bulunmamaktadır. Diğer ihtimal ise vergi idaresi ile vergi mükellefinin ödenecek vergi miktarı ve cezaları üzerinde uzlaşmaya varmış olmalarıdır. Gerçekleştirilen görüşmeler neticesinde anlaştıkları hususları üç nüsha halinde hazırlanan tutanağa geçirilir, biri ilgiliye verilir ve bu tebliğ yerine geçer<sup>195</sup>. Nüshanın biri de inceleme raporu ve ekleri ile beraber ilgili vergi dairesine yollanır. Bu durumda vergi dairesi mutabık kalınan miktarları esas alarak işlemleri sürdürmek zorundadır<sup>196</sup>. TÖU Yönetmeliği'nin 18. maddesi<sup>197</sup> bu tutanağın tahakkuk fişi yerine geçeceğini düzenlemiştir.

Uzlaşma neticesinde ortaya çıkan tarhin hukuki niteliği ile ilgili olarak da TSU için yapılan açıklamalar geçerli olacaktır. Vergi idaresi tarafından bağlı yetki ile hareket etme zorunluluğunun farklılaştığı TÖU'da da yapılacak verginin tarhinin hukuki sonuçları vergi mükellefi ile müzakare edilmektedir. Vergi idaresi, konu unsurunda uzlaşma ile kanunen tanınan takdir yetkisini vergi mükellefinin talebini de gözeterek şekillendirmekte; ancak verginin tarhinin hukuki sonuç doğurabilmesi için tek yanlı irade açıklamasında bulunmamaktadır. Ancak hem TSU hem de TÖU bakımından tarhin konu unsuru ile ilgili olarak takdir yetkisi kullamına ilişkin usulde bu uzlaşma iradesinin varlığı aranmaktadır.

## ***2. Açıklanan İradenin Kapsamına Göre Tasnif (Birel İdari İşlem-Düzenleyici İdari İşlem)***

### *a. Genel Olarak*

Tek yanlı idari işlemler birel idari işlemler ve düzenleyici idari işlemler şeklinde ikiye ayrılmaktadır<sup>198</sup>. Bu ayrımın tek yanlı irade açıklamasının genel nitelikli olup olmamasına bağlı olarak kişisel ve kişilik-dışı olması kıstaslarına dayanmaktadır<sup>199</sup>. Düzenleyici idari işlemler nesnel, soyut ve sürekli işlemlerdir. Bir kere uygulanmakla tükenmezler<sup>200</sup>. Birel işlemler ise belirli bir nesne, kişi ya da olay esas alınarak yapılmaktadır<sup>201</sup>. Bir idari işlemin kişisel olması ile genel olması arasındaki farklılık

<sup>195</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 305.

<sup>196</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 419.

<sup>197</sup> “Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer.”

<sup>198</sup> Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 324.

<sup>199</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 770.

<sup>200</sup> Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 327.

<sup>201</sup> Turgut Tan, *İdare Hukuku*, 6. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2017, s. 227.

sayısal bir durumdan kaynaklanmaz. Muhatap olacak kişinin belli ve belirlenebilir olması bu ayırım bakımından yeterlidir<sup>202</sup>. Kanunlarca düzenlenmiş olan hukuki durumların yaratılması, değiştirilmesi veya kaldırılması için yapılır. Bu sebeple idari karar olarak da adlandırılmaktadır<sup>203</sup>. Bu ayrıma ilave olarak “*genel karar*”<sup>204</sup> veya “*ara işlemler*”<sup>205</sup> olarak ifade edilen ve genel olmakla birlikte belirlenebilir veya belli bir kişi ve nesne grubuna yönelen idari işlemin özel türü de bulunmaktadır.

Verginin tarhı da en klasik idari işlem örneklerinden birisini oluşturmaktadır<sup>206</sup>. Vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra, kanunlarda yer alan matrahlara, kanunlardaki oran ve tarifeler uygulanmak suretiyle vergi borcu miktarının tek bir mükellef bakımından tespiti söz konusu olacağı için birel işlem olarak ifade etmek gerekir.

#### *b. Birel İşlem Olarak Tarh*

##### **(1) Maddi Açıdan Tasnif (Şart İşlem-Sübjektif İşlem)**

Maddi açıdan idari işlemler şart işlem ve sübjektif işlem olarak ikiye ayrılmaktadır. “*Şart işlemler, belli bir kişiyi veya nesneyi, hukuk kurallarınca önceden belirlenmiş bulunan nesnel ve kişilik dışı hukuki bir duruma sokan veya böyle bir durumdan çıkararak işlemlerdir*”<sup>207</sup>. İdarenin özel mülkiyetinde olan bir malı kamu malı statüsüne sokması, memurlara statüsüne uygun maaş ödenmesi, bir ağacın tarihi varlık olarak korunmaya alınması gibi işlemler şart işlemlere örnektir<sup>208</sup>.

“*Sübjektif işlemler belli bir kişiyi ya da nesneyi, kapsamını da kendilerinin belirledikleri hukuki duruma sokan işlemlerdir*”. Kişiden kişiye göre değişen, her işlem bakımından bir diğerinden farklı etkileri olan işlemler türüdür<sup>209</sup>. Tarh ise sübjektif işlem olarak bu ayırımdaki yerini almaktadır<sup>210</sup>. Tarh ile vergi kanunlarında düzenlenmiş olan

<sup>202</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 770; Akyılmaz, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 41.

<sup>203</sup> Metin Günay, *İdare Hukuku*, 11. b., Ankara: İmaj Yayınevi, 2017, s. 123; Duran, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 392.

<sup>204</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 350.

<sup>205</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 772.

<sup>206</sup> Günay, *İdare Hukuku*, s. 123; Duran, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 394.

<sup>207</sup> Günay, *İdare Hukuku*, s. 127.

<sup>208</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 787.

<sup>209</sup> Günay, *İdare Hukuku*, s. 127.

<sup>210</sup> Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları I. Cilt*, 3. b., İstanbul: İsmail Akgün Hak Kitabevi, 1966, s. 339; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 10; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 216; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 196; Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 122; Yücel Oğurlu, “İdare Hukuku Açısından Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği Üzerine”,

vergiyi doğuran olayların gerçekleşmesinin ardından ortaya çıkan vergi borcu, miktar itibariyle yine aynı vergi kanunlarında vergi mükellefi olarak belirlenmiş mükellef hakkında somutlaştırılmaktadır<sup>211</sup>. Genel bir vergi borcu miktarı bulunmamakta; kişilerin öznel durumlarına göre değişkenlik göstermektedir<sup>212</sup> ve sadece o mükellefe etkili olacak biçimde tesis edilmektedir<sup>213</sup>. Mükelleflerin evli-bekar, çocuklu-çocuksuz olması<sup>214</sup>, engellilik durumu<sup>215</sup> vergi borcunun hesaplanmasında dikkate alınacağı için farklılıklar oluşacaktır<sup>216</sup>. Ayrıca mükelleflerin gelir kaynaklarında meydana gelen zararlar varsa beş yıl süreyle indirim konusu yapılması durumunda<sup>217</sup> veyahut matrahta değişiklik meydana getirebilecek her türlü durumda tarh sonucu ortaya çıkacak borç miktarı da farklılık göstermektedir<sup>218</sup>. Bu durum da tarhın sübjektif bir işlem olduğunu göstermektedir.

Öğretide vergilendirme sürecinde vergiyi doğuran olayın şart işlem etkisine sahip olduğu, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle kişinin vergi mükellefi statüsüne girdiği ifade edilmektedir<sup>219</sup>. Vergiyi doğuran olayın şart işlem olduğunu söylemek güçtür, zira vergiyi doğuran olay bir idari işlem ya da eylem de değildir<sup>220</sup>. Aksine vergiyi doğuran olay “*vergi dairesinde değil, ekonomik hayatın içinde meydana gelmektedir*”<sup>221</sup>. VUK’un 8. maddesinde “*Mükellef, vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir*” düzenlemesinin bir sonucu olarak vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan vergi borcu kişiliğinde gerçekleşen kişiler “*mükellef*” statüsüne gireceklerdir. Ancak bu kanunla önceden belirlenmiş olan statü, idari işlem neticesinde

---

Prof. Dr. Hayri Domaniç’e 80. Yaş Günü Armağanı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2001, C. 2, s. 1458.

<sup>211</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 196; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 10.

<sup>212</sup> Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları 1. Cilt*, s. 549.

<sup>213</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 10.

<sup>214</sup> GVK’nın 32. maddesinde düzenlenmiş olan “*Asgari Geçim İndirimi*” bu duruma örnekti; ancak 7349 sayılı “*Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*”un 3. maddesi ile bu düzenleme kaldırılmıştır. RG: 25.12.2021, 31700.

<sup>215</sup> GVK’nın 31. maddesi, Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu’nun 4. maddesi engellilik durumuna göre çeşitli istisnalar düzenlemektedir.

<sup>216</sup> Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 342; Özcan, “*Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi*”, s. 165.

<sup>217</sup> GVK’nın 87. maddesi ve KVK’nın 9. maddeleri yükümlülerin zararının, gelecek dönemlerde indirimine olanak tanımaktadır.

<sup>218</sup> Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 461.

<sup>219</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 97.

<sup>220</sup> Oğurlu, “*Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği*”, s. 1456.

<sup>221</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 11.

gerçekleşmemesinden dolayı vergiyi doğuran olayı şart işlem olarak nitelendirmek mümkün olmayacaktır.

Verginin tarhi vergi sorumluları bakımından ise şart işlem niteliği taşımaktadır. Vergi tarhi yapıldıktan sonra kanunla önceden belirlenmiş ve kişilik dışı durum olan vergi sorumlusu sıfatı gereğince verginin ödenmesinden alacaklı vergi dairesi ile muhatap olan kişi konumuna gelmektedirler.

## **(2) İçeriklerine Göre Tasnif (Emredici-İnşai-Tespit Edici İşlemler)**

İdari kararlar, içeriklerine göre emredici işlem, inşai (yapıcı-kurucu) işlem ve tespit edici (belirleyici-beyan edici-izhari) işlem olarak üçe ayrılmaktadır<sup>222</sup>. Bu ayırım, idari kararların içeriklerinin doğuracakları hukuki sonuçlara göre yapılan bir ayırımdır<sup>223</sup>.

Emredici işlemler yönelmiş olduğu kişiye bir takım davranışlarda bulunma, bir takım davranışlardan kaçınma veya bir takım davranışlara katlanma emir ve yasağı içeren işlem türüdür<sup>224</sup>. Kolluk işlemleri, polis tedbirleri, kamu düzenini sağlamaya yönelik işlemler bu türden emredici nitelik taşımaktadır<sup>225</sup>. İnşai-kurucu-yapıcı işlemler ise “*belli bir hukuki durum doğuran ya da mevcut hukuki durumda değişiklik yapan veya hukuki duruma son veren işlemlerdir*”<sup>226</sup>. Yöneldikleri kişiler bakımından hak doğuruyor veya yeni bir hukuki durum ortaya çıkarıyor, bunları ortadan kaldırıyor veya değiştiriyor ise bu tür idari kararlar inşai nitelikte kabul edilmektedir<sup>227</sup>. İdari kararların çoğu inşai niteliktedir; zira idarenin irade açıklaması çoğunlukla hukuki durumlarda değişiklik yaratma, hukuki sonuç doğurmaya yöneliktir. Bu durum idari işlemin tanımlayıcı bir özelliğidir. Kamulaştırma yapılması, disiplin cezası verilmesi, ruhsat talebinin reddi, vatandaşlığa alma, vatandaşlıktan çıkarma gibi işlemler, inşai idari kararlara örnektir<sup>228</sup>.

Bununla beraber idari kararlar arasında hukuki durumda değişiklik yaratmayan işlemler de mevcuttur. Bunlara ise tespit edici-belirleyici-belirtici-izhari idari kararlar denilmektedir. Bu işlemler, daha önceden ortaya çıkmış hukuki durumları tespit edip<sup>229</sup>;

<sup>222</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, ss. 790-91.

<sup>223</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 127.

<sup>224</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 790.

<sup>225</sup> Akyılmaz, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 54.

<sup>226</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 790.

<sup>227</sup> Ender Ethem Atay, *İdare Hukuku*, 3. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2012, s. 451.

<sup>228</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 790.

<sup>229</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 128.

sadece olanı ifade ederler<sup>230</sup>. Bu tür idari işlemlerde ilgisinin belirsiz halde olan statüsü, hukuki durumu somut ve bağlayıcı olarak belirlenmektedir<sup>231</sup>. Vermekle yükümlü olduğu dersleri eksiksiz bir şekilde başarı ile tamamlamış ve mezun olmuş bir öğrenciyi diploma-mezuniyet belgesinin verilmesi tespit edici-belirtici işlemlerin klasik örneğidir. Hukuki durum, öğrencinin vermekle yükümlü olduğu derslerin sonuncusunun sınavını başarıyla geçtiğinin açıklandığı tarihte ortaya çıkmıştır. Mezuniyet belgesi bu hukuki durumda bir değişiklik yaratmayıp, sadece bu durumu tespiti yöneliktir. Benzer şekilde ilgisinin talebi üzerine verilecek olan “*öğrenci durum belgesi*” de bu türden bir işlemdir. Öğrencilik durumu üzerinde hukuki bir etkisi olmayan bir idari işlem söz konusudur<sup>232</sup>.

Verginin tarhi ile ve vergi borcu miktarı tespit ediliyor ve devamındaki süreçte ödenmesi yükümlülüğü getiriliyor olsa da emredici bir işlem olduğunu söylemek mümkün değildir. Her ne kadar tarhin vergi mükellefi üzerinde vergi borcunun ödenmesi yönünde zorlayıcı bir niteliği olduğu belirtiliyorsa da<sup>233</sup> bu zorlayıcılık tarh eden verginin tahakkuku ve devamında 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun (AATUHK)<sup>234</sup>,na göre tahsil edilecek olmasından kaynaklanmaktadır.

Bu ayırmada verginin tarhinin inşai işlem olmadığı, tespit edici-belirleyici-belirtici-izhari olduğu kabul edilmektedir<sup>235</sup>; bununla beraber kanuni düzenlemede her ne kadar tespit edici bir işlem olduğu belirtilse de gerçek anlamda inşai bir işlem olduğuna dair görüş de bulunmaktadır<sup>236</sup>. Bu sebeple tarhin inşai mi yoksa tespit edici bir işlem mi olduğu tartışılmaya muhtaçtır.

<sup>230</sup> Akyılmaz, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 55.

<sup>231</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 350.

<sup>232</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 791.

<sup>233</sup> Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, s. 165.

<sup>234</sup> RG: 21.07.1953, 8469.

<sup>235</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 98; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 11; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 216; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 167; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 196; Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, s. 165; Günday, *İdare Hukuku*, s. 128; Oktar, *Vergi Hukuku*, ss. 122-23; Dilşat Yılmaz, *İdari İşlemin İcrailik Özelliği*, Ankara: Astana Yayınevi, 2014, s. 41; Kerem Canbazoglu, “Vergilendirme ve Vergi Alacağını Cebren Tahsil Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 89 (2010), s. 167; Tahir Erdem, *İdari İşlem Kuramı Açısından Tarh İşlemi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, 2006, s. 95.

<sup>236</sup> Oğurlu, “Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği”, ss. 1460; “*Yukarıda da ele alındığı gibi, kanımca, yasanın açık düzenlemesi tarh işleminin kurucu değil, belirleyici bir işlem olarak nitelendirilmesini zorunlu kılmakta, ancak yasal düzenlemenin bir an için olmadığını ya da kaldırıldığını düşünürsek, ilişkinin genel anlamda gerçek niteliğine bakıldığında, tarh işleminin kurucu bir işlem olduğu sonucuna varılır. Çünkü belirlemenin ötesinde, kamu alacağını*”



Tarhın tespit edici bir işlem olduğu görüşünü savunan yazarlar vergi borcunun vergiyi doğuran olay ile ortaya çıktığı; tarh ile var olan durumun tespit edildiğini, yeni bir hukuksal durum ortaya çıkmadığı ve bu işlemde sadece tespite yer verildiği için tarhın tespit edici bir idari işlem olduğunu ileri sürmektedirler<sup>237</sup>. Tarhın inşai bir idari işlem olduğunu savunan görüş ise her ne kadar vergi borcu vergiyi doğuran olay ile irtibatlı olan kişiler bakımından doğmuş olsa da vergi miktarının herkes için ayrı ayrı ortaya çıkarılması tarh ile gerçekleştiği için o kişiler bakımından inşai özellik arz edeceğini savunmaktadır<sup>238</sup>.

Tarhın inşai bir idari işlem olduğunu söylemek mevcut VUK 19 ve 20. madde özelinde değerlendirildiğinde pek mümkün değildir. Tarhın inşai bir işlem olduğunu savunan Oğurlu da “*yasanın açık düzenlemesi tarh işleminin kurucu değil, belirleyici bir işlem olarak nitelendirilmesini zorunlu kılmakta*” demektedir<sup>239</sup>. Esasen tarhın mükellefin vergi borçlusu olup olmadığını tespit gibi bir sonucu da bulunmamaktadır. Bu aşamada vergi konusu ile ilgili matrahın bulunup bulunmadığı vergi borcunun somut olarak ortaya çıkışını belirleyecektir. Matrah yoksa, parasal bir vergi borcundan da söz edilemeyecektir. Bu noktayı göz önünde bulundurarak VUK 20. madde tekrar incelendiğinde, tarhın sadece matrahın artı yönde çıktığı durumlarda yapılabileceği anlaşılmaktadır. Tarhın inşai bir işlem olduğu kabulünde, kişinin maddi vergi borcunun olmadığına da tarh neticesinde ortaya konuyor olması gerekirdi. Ancak belirtildiği üzere bu husus matrah ile alakalıdır. VUK 20. maddede de tarhın vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden yapılacağı belirtilmektedir. Başka bir deyişle, matrahın oluşması, tarhın yapılabilmesi için bir ön koşuldur. Bu açıklamalar doğrultusunda tarhın yeni bir hukuki durum yaratmayışı ya da mevcut hukuki bir durumu ortadan kaldırmıyor

---

*somutlaştırmakta ve miktar itibarıyla bir vergi borcunun olup olmadığını ya da ne kadar olacağı somut bir idari işlemle ortaya çıkarılmaktadır.”; Tuncer, Vergi Uygulamaları, ss. 25; “Vergiyi doğuran olay ile vergi alacağının doğması, aslında doktrinal ve teorik bir nitelik taşımaktadır. Bu alacağın yani daha somut bir deyimle vergi borcunun doğumu için bunun bir sùjeye yönelmesi gerekmektedir. İşte vergi tarhi, soyur ve kişisel olmayan bir nitelik taşıyan vergi alacağını belirli bir kişi veya kuruma yönelterek bunu somut duruma getirir. Vergi hukuku yönünden verginin tarhi, vergi borunun doğumu için bir başlangıç sayılabilir.”*

<sup>237</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 98; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 195; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 216; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 167; Canbazoğlu, “Vergilendirme ve Vergi Alacağını Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, s. 167; Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, ss. 165-66.

<sup>238</sup> Oğurlu, “Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği”, s. 1458.

<sup>239</sup> Oğurlu, “Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği”, s. 1460.

oluşu sebebiyle inşai değil, tespit edici işlem olduğu görüşünü kabul etmek yerinde olacaktır.

Basit bir örnek ile netleştirecek olursak; 2022 yılında safi tutarı 100.000 TL olan ticari kazanç elde eden mükellefin beyanında yer alan çeşitli indirim ve zarar beyanı 100.000 TL olsun. Bu durumda mükellefin vergi borcu vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile doğmakla birlikte, beyanı üzerine tespit edilen matrah oluşmadığından bir vergi tarhi yapılamayacaktır. Bir an için bu mükellefin beyanında 30.000 TL matrah oluştuğunu düşünecek olursak, vergi dairesi beyan üzerine ortaya çıkacak matrah ve kanundaki nispetleri uygulayarak yapacağı hesaplama neticesinde mükellefin ödemek zorunda olacağı vergi borcunu miktar itibarıyla tespit etmiş olacaktır. İşte bu hesaplama yapılması verginin tarhi olacak ve kanunen doğmuş vergi borcunun miktarını tespit edecektir. Kişinin vergi borcu soyut olarak vergiyi doğuran olayın meydana geldiği an doğmaktadır. Miktar olarak somutlaştırılması ise bu mükellef bakımından yeni bir hukuki durum yaratmayıp, kanuni düzenlemeler ile miktarı esasında belirlenmiş olan vergi borcunun miktar olarak tespit edilmesini sağlamaktadır.

### ***(3) Muhatapları Üzerindeki Etkilerine Göre Tasnif (Yararlandırıcı-Yükümlendirici İşlem)***

Bu ayırım ise idari kararın ilgilisi üzerindeki etkisine dayanmakta<sup>240</sup>; “yararlandırıcı işlemler” ve “yükümlendirici işlemler” olarak ikiye ayrılmaktadır<sup>241</sup>. Bu iki tür arasındaki farklılık, ilgilinin hukuki hareket alanını sınırlaması veya genişletmesinden kaynaklanmaktadır<sup>242</sup>.

Yararlandırıcı işlemler, yöneldiği kişiye “*bir hak sağlayan, bir hakkı kuvvetlendiren veya ilgilisi üzerindeki bir yükümlülüğü ortadan kaldıran işlemlerdir*”<sup>243</sup>. İdareden talep edilen izin ve ruhsata yönelik olumlu yönde yapılan işlemler bu şekilde yararlandırıcı işlemlerdir<sup>244</sup>. Bir öğrencinin okula kaydedilmesi, memurun atanması işlemleri de yine yararlandırıcı işleme örnek oluşturmaktadır<sup>245</sup>. Örneklerden de anlaşılacağı üzere bu tür idari işlemler, muhatabına çeşitli haklardan faydalanma olanağı

<sup>240</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 132.

<sup>241</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 793.

<sup>242</sup> Akyılmaz, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 55.

<sup>243</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 793.

<sup>244</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 132.

<sup>245</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 793.

sağlamaktadır. Bunun tersine, bir hakka müdahale eden veya o hakkın korunmasını engelleyerek hukuki durumlara sınırlama getiren, muhatabına yapma-katlanma-kaçınma gibi yükümlülükler getiren işlemler ise yükümlendirici işlem olarak ifade edilmektedir<sup>246</sup>.

Verginin tarhi da mükelleflere, miktar itibariyle vergi borcunu belirleyip, tahakkuk ve devamında ödenmesi için yükümlülükler getirdiği için yararlandırıcı değil, yükümlendirici (borçlandırıcı) idari bir işlemdir<sup>247</sup>. Şöyle ki vergi borcu tarh neticesinde somut bir görünüm kazanmakta, tebliğ neticesinde tahakkuk ederek ödenmesi gereken bir safhaya gelmektedir. Tarh neticesinde vergi mükellefi (yargısal ve idari yollara başvuru hakkı saklı olmak kaydıyla) vergi borcunu ödemek durumunda olacağı için bu idari işlemle kendisine bir katlanma yükümlülüğü getirilmiş olacaktır. Her ne kadar vergi işlemlerinin büyük bir çoğunluğu yükümlendirici işlem kategorisinde olsa da vergi indirimi, vergi muafiyeti tanınması gibi işlemler de vergi hukukunda yararlandırıcı işlemlere örnek olarak gösterilebilir<sup>248</sup>.

#### **(4) Hukuki Etkisine Göre Tasnif (İcrai İşlemler-İcrai Olmayan İşlemler)**

İdari işlemlerin çok büyük bir kısmı icrai niteliktedir<sup>249</sup>. İdari işlemin icrai olmasından idarenin tek yanlı irade açıklaması ile kişilerin hukuki durumlarına etki etmesi<sup>250</sup>, hukuki sonuçlar doğurması<sup>251</sup> anlaşılmaktadır. Başka bir ifade ile icrai işlemler; “Kamu gücü ve kudretinin, üçüncü kişiler üzerinde, ayrıca başka bir işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan doğruya çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini gösterdiği işlemler” olarak tanımlanmaktadır<sup>252</sup>. Özel hukuk alanındaki işlemlerin hukuki sonuç doğurabilmesi için muhatabının rızası, tarafların iradelerin uyuşması gerekiyorken<sup>253</sup>; idari işlemlerin “uygulanabilir” olma yeteneği içinde saklı olup, idarenin tek yanlı irade açıklamasıyla hukuki sonuç doğurabilme üstünlük ve ayrıcalığına

<sup>246</sup> Akyılmaz, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 55.

<sup>247</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 97; Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 122; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 11; Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, s. 165; Oğurlu, “Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği”, s. 1458; Akyılmaz, *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 56; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 216; Atay, *İdare Hukuku*, s. 452.

<sup>248</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 216.

<sup>249</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 804.

<sup>250</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 124; Cemil Kaya, “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 9, S. 1,2 (2005), s. 258.

<sup>251</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 804.

<sup>252</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 119.

<sup>253</sup> Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt I*, s. 371.

sahiptir<sup>254</sup>. Özel hukukta kişiler hukuki sonuç doğuran işlemler yapabilmek için karşı tarafın rızasını almalı, onları bu işleme ikna etmelidir. Bunun sağlanamadığı durumlarda ise mahkeme vasıtasıyla hukuki sonuç doğurmak mümkün olmaktadır<sup>255</sup>. İdare, idari işlem yaparken ilgisinin rızasını aramaz “*ve hatta ona rağmen*”<sup>256</sup> irade açıklamasını tek yanlı olarak yapar ve kanunlarda öngörülmüş olan hukuki sonuç doğmuş olur. Bu durum idari işlemin icrailik özelliğinden kaynaklanmaktadır<sup>257</sup>. Şüphesiz bu özellik idari işlemlere yargının veya öğretinin tanımış olduğu bir özellik olmayıp, idari işlemlerin tek yanlılığı ve kanuniliği ilkesinin uzantısıdır<sup>258</sup>.

İdari işlemin icrailiğinden, bu işlem ile fiziki-maddi alemde bir etki yaratıyor olması değil, ilgilisi hakkında hukuki etki doğuruyor olması kastedilmektedir<sup>259</sup>. Hukuki etki ile de ilgisine hak tanınması, yeni bir statüye sokması, statüsünü değiştirmesi veya yükümlülükler getirmesi anlaşılmaktadır<sup>260</sup>. İcrailik için idari işlemin hukuki etkiyi doğurabilme gücü yeterlidir; bu etkinin somut olarak gerçekleşmesi icrailik ile ilgili değildir<sup>261</sup>. İdari işlem ile doğan hukuki etkinin dış dünyada ve ilgilisi üzerinde somut etkilerini gösterebilmesi için idarenin bir takım ameliyeleri gerçekleştirmesi re’sen icra edilebilirlik ile ilgilidir<sup>262</sup>.

Her ne kadar idari işlemlerin büyük bir çoğunluğu icrailik özelliğini taşıyor olsa da kişilerin hukuk durumlarına etki etmeyen, hukuk düzeninde herhangi bir değişikliğe yol açmayan işlemler de mevcuttur. Bunlar da idarenin icrai olmayan işlemleri<sup>263</sup>, idari karara benzeyen işlemler<sup>264</sup>, etkisiz işlemler<sup>265</sup> olarak değişik kavramlarla ifade edilmektedir.

<sup>254</sup> Özay, *Günüşünde Yönetim*, s. 308.

<sup>255</sup> Atay, *İdare Hukuku*, s. 420.

<sup>256</sup> Duran, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 398.

<sup>257</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 776.

<sup>258</sup> Özay, *Günüşünde Yönetim*, s. 308.

<sup>259</sup> Yılmaz, *İdari İşlemin İcrailik Özelliği*, s. 28.

<sup>260</sup> K. Burak Öztürk, *Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2015, ss. 45-46.

<sup>261</sup> Öztürk, *Zorunlu İdari İtiraz*, s. 46.

<sup>262</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 125; Mutlu Kağıtçıoğlu, “İdari İşlemin İcrailiği”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, C. 5, S. 103 (2012), ss. 269-70; Hayrettin Yıldız, *İdarenin Re’sen İcra Yetkisi*, Ankara: Seçkin, 2019, s. 35.

<sup>263</sup> Kaya, “İcrai Olmayan İdari İşlemler”, s. 259; Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 805; Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 133.

<sup>264</sup> Duran, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 397.

<sup>265</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 279.

Tarhın icrai işlem ya da icrai olmayan işlem ayrımındaki yerinin tespiti önemlidir. Zira 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun (İYUK)<sup>266</sup> 14. maddesinin 3. fıkrasının (d) bendinden ancak kesin ve yürütülmesi zorunlu olan işlemlere karşı davanın açabileceği anlaşılmaktadır<sup>267</sup>. “Yürütülmesi gereken işlem” kavramı da esasında idari işlemin icrailik özelliğini ifade etmektedir<sup>268</sup>. Tarhın ise icrai bir işlem olduğu çoğunlukla kabul edilmekte olup<sup>269</sup>; icrai olmadığını savunan görüş de mevcuttur<sup>270</sup>.

Tarhın icrai olmadığına dair görüş, tespit edici bir işlem olduğunu söyledikten sonra bu işlemin icrai niteliği bulunduğunu söylemenin bir çelişki yaratacağına, bu sebeple de icrai olmadığına dayanmaktadır<sup>271</sup>. Vergiyi doğuran olay ile vergi borçlusu statüsü kazanıldığından bahisle verginin tarhının “hukuki statü” üzerinde bir etkisi olmaması dolayısıyla icrailik özelliği olmadığı belirtilmiştir. Zira tespit edici işlemlerin, teknik anlamda idari işlem olmadığı, idarenin bir işlemi olduğu<sup>272</sup>; yeni bir hukuki durum ortaya çıkarmadıkları, mevcut hukuki durumu ortaya koymaktan ibaret olduğu ifade edilmektedir<sup>273</sup>.

Bir idari işlemin tespit edici işlem olduğu için icrai olmadığını söylemek her zaman mümkün olmayabilir. Tespit edici işlemler de hukuki etkisi olabilen ve bu sebeple de icrailik özelliğine sahip olabilen işlemlerdir<sup>274</sup>. İdari işlemin tespit edici işlemi ile tespit konusuna hukuk düzeni içerisinde sonuçlar bağlanmışsa, muhataplarının statüleri üzerinde etkisi olacaktır<sup>275</sup>.

Tarh bakımından konuyu incelediğimizde, nezdinde vergiyi doğuran olay gerçekleşerek kanuni tanım gereği vergi mükellefi olan kişinin vergi borcu miktarının tespit edilmesi durumunda; vergi idaresi tek yanlı irade açıklaması ile vergi mükellefinin kabulünü veya rızasını aramadan tarhı gerçekleştirmektedir. Tarhın vergi mükellefine

---

<sup>266</sup> RG: 20.01.1982, 17580.

<sup>267</sup> Kağıtçıoğlu, “İdari İşlemin İcrailiği”, s. 272.

<sup>268</sup> Öztürk, *Zorunlu idari İtiraz*, s. 45.

<sup>269</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 197; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 97; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 216; Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 167; Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 122; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 10; Öztürk, *Zorunlu idari İtiraz*, ss. 48, dipnot 115.

<sup>270</sup> Yılmaz, *İdari İşlemin İcrailik Özelliği*, s. 41.

<sup>271</sup> Yılmaz, *İdari İşlemin İcrailik Özelliği*, s. 41.

<sup>272</sup> Atay, *İdare Hukuku*, s. 451.

<sup>273</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 791.

<sup>274</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 792; Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 288.

<sup>275</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, ss. 288-89.

olan hukuki etkisi ise tarhın vergilendirme sürecinde yapılan ilk idari işlem olması sebebiyle de vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında vergilendirme süreci ilişkisi kurulmuş olmasıdır. Verginin tarhı ile vergi borcu miktar itibariyle tespit edilmekle birlikte, soyut düzenlemelerde işaret edilen vergi mükellefine yönelme ve o kişi üzerinde hukuki etki ve sonuç doğurması hali de söz konusudur<sup>276</sup>. Vergi mükellefi olan kişinin ne kadar vergi ödemesi gerektiğine ilişkin tespit tarh ile olmaktadır. Tarh eden vergi borcu miktarının tebliği sonrasında tahakkuk aşamasına geçilecek ve vergi borcu ödenmesi gereken bir aşamaya gelecektir. Soyut vergi borcunun somut hale getirilmesi bu şekilde mükellefin hukukuna etki etmektedir. Vergi mükellefi artık somut olarak bir vergi borcunu ödeme zorunluluğu altına girmektedir.

Tarhın icrailiği ile ilgili özel bir durum bulunmaktadır. İdari işlemlerin icrailik özellikleri bulunmaktadır ve bunlar hukuka uygunluk karinesinden yararlanırlar<sup>277</sup>. Bunun anlamı idari bir işlem mahkeme tarafından iptal edilinceye kadar hukuka uygun olduğu kabul edilir ve uygulanmasına devam edilir<sup>278</sup>. Bu işlemlere karşı dava açılrsa dahi icrailiğini engellenmez ve yürütmenin durdurulmasına dair karar verilmediği sürece yürütülmesini durdurmaz<sup>279</sup>. Ancak İYUK'un 27. maddesinin 4. fıkrası<sup>280</sup> uyarınca ikmalen, re'sen ve idarece matrah tespiti üzerine yapılan verginin tarhına karşı açılacak davalarda tarhın yürütülmesi kendiliğinden ve kanunen durur<sup>281</sup>. İdari kararlara karşı dava açıldığında yürütme kendiliğinden durursa, idari kararların icrailik özelliğini ortadan kaldırmış olacaktır<sup>282</sup>. Bu sebeple tarh, askıda geçerli işlem niteliği taşımaktadır<sup>283</sup>.

Bu noktada matrahın mükellef tarafından tespit edilmesi halinin icrailik özelliğine ayrıca değinmek gereklidir. Mükellef matrah bilgilerini kendi beyanı ile vergi idaresine bildirmekte ve vergi borcu miktarı bu beyan üzerine tespit edilmektedir<sup>284</sup>. Her ne kadar vergi mükellefi matrah bilgilerini idareye veriyor olsa da vergi idaresi bu işlemi yaparken

---

<sup>276</sup> Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, s. 25.

<sup>277</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 125.

<sup>278</sup> İl Han Özay, *Günlükte Yönetim II Yargısal Koruma*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 160.

<sup>279</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 126.

<sup>280</sup> "4. Vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzluklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur."

<sup>281</sup> Gürsel Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, 4. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019, s. 420.

<sup>282</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 783.

<sup>283</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 217.

<sup>284</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 203.

vergi mükellefin rızasını veya onayını alıyor değildir. Vergi mükellefi tarafından vergi idaresine bilgi sağlanması hali vardır.

VUK 25. maddeye göre beyan üzerine tespit edilen matrahlarla ilgili yapılan tarhta düzenlenen tahakkuk fişi kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olmakla birlikte<sup>285</sup>, VUK 378. maddesinin 2. fıkrası<sup>286</sup> beyan üzerine yapılan tarh neticesinde tahakkuk fişine karşı yargısal yollara başvuru hakkını sınırlamıştır. Bununla beraber Danıştay bir kararında<sup>287</sup> kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan işlem olduğu gerekçesiyle tahakkuk fişine karşı dava açılmayacağına hükmetmiş olsa da tahakkuk fişine dava açılmamasının sebebi icrai olmamasından dolayı değil; VUK'un 378. maddesinde yer alan sınırlamadan kaynaklanmaktadır. Bu düzenleme bir idari işlemin yasama organı tarafından yargı denetimi dışında bırakılması olarak adlandırılan yasama kısıntısı<sup>288</sup> olarak ifade edilebilir.

İkmalen ve re'sen tespit edilen matrahlar üzerine yapılan tarh, VUK 34. maddesi uyarınca "*ihbarname esasına*" bağlanmıştır. İlgilisi ihbarname konusu tarhın hukuka aykırı olduğunu düşünüyorsa bu ihbarnameye karşı dava açacaktır. Dava konusu yapılan işlem hakkında verilen karar neticesinde "*kısmi kabul verilmesi durumunda*" VUK'un 112. maddesinin 3. fıkrası uyarınca "*vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait*" bir ihbarname daha yollanacaktır. Bu husus aynı zamanda İYUK'un 28. maddesinin 5. fıkrasında da düzenlenmiştir<sup>289</sup>. Mahkemenin kısmen kabul kararları neticesinde düzenlenecek olan bu ihbarname, İHB2 kodu ile düzenlenmekte olup; uygulamada ödeme

<sup>285</sup> Yıldızhan Yayla, *İdare Hukuku*, 2. b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2010, s. 112.

<sup>286</sup> "*Mükellefler beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*"

<sup>287</sup> Danıştay 4. D., E. 1990/4056, K.1993/1118, T. 10.03.1993 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); "*Olayda, davacı kurumun 1.1.1990 tarihinden tasfiye'ye girdiği 30.4.1990 tarihine kadar olan normal faaliyet dönemiyle ilgili olarak yasal süre içinde verdiği beyannamesi üzerine düzenlenen tahakkuk fişinde gösterilen vergilerin ödeme zamanları 1991 yılının Nisan, Temmuz ve Ekim ayları olup, tahakkuk fişinde vade tarihinin 30.8.1990 tarihi olarak gösterilmiş olması bu yasal durumu değiştirmeyeceği, bu haliyle davacı şirket hakkında kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem niteliği taşımayan tahakkuk fişinin dava konusu yapılmasının mümkün olmadığı gerekçesiyle, açılan davanın vergi mahkemesince reddedilmesinde isabetsizlik görülmemiştir*". Danıştay'ın tahakkuk fişini kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olarak kabul ettiği bazı kararlar: Danıştay 9. D., E. 1987/3853, K. 1987/3612, T. 8.12.1987; Danıştay 7. D., E. 1989/2377, K. 1993/1092, T. 15.03.1993; Danıştay 9. D., E. 1996/1172, K. 1996/3018, T. 10.10.1996 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>288</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 140; Ümit Alim, *Türk Hukukunda Yasama Kısıntısı*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2008, s. 135.

<sup>289</sup> "*5. Vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir.*"

ihbarnamesi<sup>290</sup> veya 2 nolu ihbarname olarak isimlendirilmektedir<sup>291</sup>. Vergi idareleri Anayasa'nın 138. maddesinin 4. fıkrası gereği geciktirmeksizin mahkeme kararlarına uygun şekilde işlem yapmak durumundadır. Eğer bu ihbarnamelerde vergi aslı ve cezaları mahkeme kararına uygun şekilde düzenlenmişse mahkeme kararının bildirim niteliğinde olacaktır. Bu şekilde düzenlenmiş ihbarnamelere mükellefin tekrardan dava açması mümkün olmamakla birlikte, vergi idaresi mahkeme kararında yer alan değerlendirmelerden farklı bir miktarı içeren veya davaya konu olmayan bir vergi borcunu bu ihbarname ile tarh edip, ceza kesilip vergi mükellefine tebliğ etmiş ise başka bir ifade ile vergi mükellefinin hukukunu etkileyen bir işlem ve ihbarname ile gecikme faizi ve/veya karar harcı ilk defa bildirilmiş ise bu işlemin icrailik özelliği olduğu ve dava konusu yapılabileceği kabul edilmektedir<sup>292</sup>. Bununla beraber mahkeme kararına uygun olarak düzenlenmemiş olan ihbarnamelere karşı ilgilisi tarafından tekrar dava açılabilmesi ancak ilk ihbarnameye karşı açılan davadan farklı olarak bu davanın yürütmeyi kendiliğinden durdurmayacağını savunan görüş mevcuttur<sup>293</sup>. Ancak burada iki nolu ihbarname ile vergi mükellefinin hukukunu etkileyen ve ilk kez talep edilen hususlarda işlem tesisi söz konusu olduğu hallerde, İYUK'un 27. maddesinin 4. fıkra düzenlemesi uyarınca yürütmenin açılacak bu dava ile duracağını kabulü yerinde olacaktır. Bu hususlar iki nolu ihbarname ile mükellefe bildirilmiş olsa da bu yeni bir işlemdir ve mükellef tarafından ilk kez dava konusu edilecektir Teorik olarak vergi idaresinin yapmış olduğu ilk ihbarname iptal edilmiş ve vergi idaresi tarafından ikmalen, re'sen veya idarece yapılan matrah tespitine ilişkin yeni bir tarh yapılarak ihbarname tanzim edilmiştir.

<sup>290</sup> Abdurrahman Sancaklı, *Türk Vergi Hukukunda İhbarname*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yalova: Yalova Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2022, s. 2.

<sup>291</sup> Mahmut Kaşıkçı, "Vergi Hukukunda Yargı Kararları Üzerine Vergi İdaresi Tarafından Yapılan Bildirimlere Konu İşlemlerin Hukuki Niteliği ve Vergi Davasının Konusunu Oluşturup Oluşturmayacağı Sorunsalı Üzerine Bir İnceleme", *Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, S. 29-30 (2007), s. 39; Bumin Doğrusöz, "İkinci İhbarname ve Dava Yolu", 10.03.2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/iki-numarali-ihbarname-ve-dava-yolu/27427>. (Erişim Tarihi: 19.12.2019).

<sup>292</sup> Danıştay 7. D., E. 2010/4099, K. 2010/6135, T. 10.11.2010 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022). "*Davacı şirkete gerek gecikme faizi gerekse karar harcı ilk defa dava konusu 2 no'lu ihbarname ile bildirildiğinden ve ödemede bulunulmaması halinde 6183 sayılı Kanunda yer alan takip usulleri uygulanacağından, davacı şirketin menfaatini etkileyen, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemin ortada olduğu aşıkardır. Bu durumda 2 no'lu ihbarnameye karşı açılan davayı kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadığı gerekçesiyle reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir*".

<sup>293</sup> Zehreddin Aslan (ed.), *Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 3. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022, s. 103.



### 3. İradenin Açıklanış Usulüne Göre Tasnif

#### a. Genel Olarak

İdari işlemlerin, iradenin açıklanma usulüne göre yapılan tasnifi bakımından terminolojik olarak değişik kavramların kullanıldığını görmek mümkündür. Tek iradeli-çok iradeli işlemler<sup>294</sup>, basit iradeli-bileşik iradeli işlemler<sup>295</sup>, basit-kolektif-karma işlemler<sup>296</sup>, basit işlem-karma işlem (işlemler dizisi)<sup>297</sup> şeklinde ayrımlar mevcuttur. Ayrıca çoklu iradenin bulunduğu işlemler bakımından ise birleşme işlem-kolektif işlem ayrımı da yapılmaktadır<sup>298</sup>. Bu ayrımlar bakımından tek iradeli-çok iradeli işlem ayrımının tek yanlı işlemler ile karışma ihtimalini göz önünde bulundurarak basit iradeli-bileşik iradeli işlemler üst ayrımında, kolektif ve birleşme işlemler alt ayrımı benimseyerek açıklamalara yer verilecektir.

Basit iradeli işlemlerde idari işlem tek bir iradenin açıklanmasıyla meydana gelir. İdari işlemin tek yanlı olması ile karıştırılmaması gerekir<sup>299</sup>. Tek yanlılık, idari işlemin ilgisinin rızasına veya kabulüne bağlı olmadan, ilgilisi üzerinde hukuki etki ve sonuçları doğurması anlamına gelmekteyken; basit iradeli işlemde irade açıklamasının tek olması ifade edilmektedir. Bileşik iradeli işlemler de tek yanlılık özelliğini taşımaktadır. Buradaki ayrım idarenin iradesinin ortaya çıkış usulünden kaynaklanmaktadır<sup>300</sup>.

Ancak bazı işlemler bakımından tek bir makam ya da görevlinin irade açıklaması yeterli olmamakta; idare adına irade açıklama yetkisi bulunan birden fazla makam veya görevlinin iradesinin o idari işlemi ortaya çıkarmaya yönelik olarak açıklanması gerekmektedir. Bu tür işlemler ise bileşik iradeli işlemler olarak ifade edilmektedir<sup>301</sup>. Açıklanan birden fazla iradenin tek bir konuda ve aynı anda açıklanması durumunda kolektif işlem söz konusu olmaktadır. Çeşitli kurullarda alınan kararlara ilişkin yapılan irade açıklamaları bu tür işlemlere örnek oluşturmaktadır. Ancak açıklanan iradeler yine

<sup>294</sup> Özay, *Günüşiğinde Yönetim*, ss. 380-81.

<sup>295</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, ss. 21-22; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, ss. 347-48.

<sup>296</sup> Günday, *İdare Hukuku*, ss. 128-29; Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, ss. 794-95.

<sup>297</sup> Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt I*, s. 359; Özyörük, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 202.

<sup>298</sup> Özay, *Günüşiğinde Yönetim*, ss. 379-81; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 347; Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 23.

<sup>299</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 21; Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 794; Günday, *İdare Hukuku*, s. 128; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 347; Özay, *Günüşiğinde Yönetim*, s. 378.

<sup>300</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 24.

<sup>301</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 347; Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 22.

tek bir idari işlemi ortaya koymak amacıyla aynı yönde ancak bu sefer belirli bir sıra ile açıklanıyor ise bu tür işlemler ise birleşme işlemi olarak ifade edilmektedir<sup>302</sup>. Birleşme işlemler, hazırlık işlemi niteliğindeki birden çok işlemin bir araya gelerek tek bir idari işlemi oluşturması şeklinde olabileceği gibi; birden fazla idari işlemin bir araya gelmesi ile oluşan işlemler de birleşme işlemi olarak ifade edilmektedir<sup>303</sup>. Bu şekilde ortaya çıkan idari işlemler bakımından “aşamalı idari işlemler” üst başlığı kullanılabilir<sup>304</sup> ve çalışma kapsamında bu terim benimsenmiştir.

#### *b. Verginin Tarhına Yönelik İrade Açıklama Usulü*

Vergilendirme süreci birbirini takip eden, birden fazla işlemin yapılması ile gerçekleşen bir süreçtir. Bu süreçteki işlemler “*Vergi Alacağıın Tayini*” başlığı ile VUK’un 19-23. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergiyi doğuran olay ile başlayan vergilendirme süreci, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşmaktadır. Vergilendirme sürecinde yapılan işlemlerin ve geçirilen aşamaların amacı asıl işlem olan verginin tahsil edilmesidir<sup>305</sup>. Vergi dairesinin yapacağı tahsil işlemi, tarha yönelik açıklanan irade açıklamasından bağımsız olarak düşünülemez. Kanunun öngördüğü şekil ve usul dairesinde, birbirini takip eden aşamaların tamamlanması sonucunda tarh ile hesaplanan vergi borcu miktarının tahsili söz konusu olacaktır. Tarh sonucunda yapılan işlem ile ortaya konulan asıl vergi borcu miktarı, tahsil için yapılan işlemdeki asıl vergi borcu miktarı ile örtüşmek zorundadır.

Vergilendirme sürecindeki ilk idari işlem olan tarh bakımından konuyu ele aldığımızda ise ikili bir ayırım yapılması gerekmektedir. Eğer vergi mükellefinin beyanı üzerine yapılan bir tarh söz konusu ise burada beyanı alan vergi dairesindeki tek bir memurun iradesi tarh için yeterli olduğundan basit iradeli işlem olarak kabul etmek gerekir.

Ancak matrahın ikmalen ve re’sen tespiti bakımından vergi inceleme elemanları, takdir komisyonu, rapor değerlendirme komisyonu gibi çeşitli vergi idaresi memurları ve kişilerin iradeleri neticesinde; öncelikle matrahın tespiti ve devamında vergi borcunun

<sup>302</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, ss. 348-49; Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, ss. 22-23; Özay, *Günüşünde Yönetim*, s. 378 vd.

<sup>303</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 348.

<sup>304</sup> Murat Sezginer, *İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2000, s. 55.

<sup>305</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 191.

miktar bakımından tespiti olan tarh yapılıyorsa bu tarh türleri bakımından ortaya çıkan idari işlem birleşme işlem olacaktır. Zira tarhın ortaya çıkabilmesi için çeşitli hazırlık işlemlerinin yapılması ve neticesinde bu işlemin ortaya çıkması söz konusu olacaktır.

Bu tür birbirini takip eden ve birbirine eklenen irade açıklamaları veya idari işlemlerden meydana gelen işlemler, “birleşme” işlemlerdir<sup>306</sup>. Vergilendirme süreci de birleşme işlemlerden oluşan ve yapılış usulü kanunlarda ayrıntılı olarak düzenlenmiş aşamalı işlemler bakımından en güzel örneklerinden birini oluşturmaktadır<sup>307</sup>. Hem birbirinden farklı iradelerin birleşmesi olarak ortaya tek idari işlem şeklinde çıkan tarh (geniş anlamda birleşme<sup>308</sup>) hem de birbirinden farklı idari işlemlerin bir araya gelmesiyle (gerçek anlamda birleşme<sup>309</sup>) sonuçlanan tahsil sürecindeki aşamalardan ilkinin oluşturması sebebiyle, aşamalı idari işlem teorileri bakımından incelenmeyi gerektirmektedir.

#### **D. Aşamalı İdari İşlem Teorileri Bakımından Tarh**

Aşamalardan oluşan birleşme işlem, birden fazla idari işlemin bir araya gelmesi ile oluşuyorsa dar anlamda bir birleşme işlem söz konusu olacaktır<sup>310</sup>. Bu aşamalardaki işlemler usuli işlemler olabileceği gibi icrai işlemler de olabilecektir<sup>311</sup>. Bununla beraber ortaya tek bir idari işlem çıkıp; şeklen ve usulen fark edilmesinin mümkün olmadığı, idarenin “iç işleyişi içinde” kalan ve nihai işlemin ortaya çıkabilmesi için zorunlu olan birden fazla irade açıklamasının söz konusu olduğu idari işlemler ise geniş anlamda birleşme ifade edilmektedir<sup>312</sup>. Nihai olarak ortaya çıkacak idari işlemin yapılış usulünde başkaca idari birimlerin irade açıklaması gerekliliği kanunen zorunlu olarak düzenlenmiş olabilir veya idarece isteğe bağlı olarak da yapılabilir. Bu aşama, idari işlemin hazırlık aşamasını oluşturmaktadır<sup>313</sup>.

Her iki durumda da aşamalı bir idari işlem söz konusudur<sup>314</sup>. Ancak bu ayırım bilimsel bir sınıflandırmanın ötesinde, kişilerin hak arama hürriyeti ile doğrudan alakalı

<sup>306</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 348.

<sup>307</sup> Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 460.

<sup>308</sup> Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 381.

<sup>309</sup> Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 381.

<sup>310</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 348; Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 381.

<sup>311</sup> Murat Sezginer, “İdari İşlem-İcraîlik-Ayrılabilir İşlem-Yargısal Denetim”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 69, S. 1-2 (2011), s. 243.

<sup>312</sup> Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 384.

<sup>313</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 308.

<sup>314</sup> Sezginer, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 55.

olarak iptal davasına konu oluşturmaları bakımından önemlidir. Zira iki ayrı işlemin birleşmesi ile ortaya çıkan idari işlemdeki halka işlemler, hukuki etkiye sahip ise nihai işlem beklemeden iptal davasına konu oluşturabilecekken; kural olarak hazırlık aşamasında yapılan ve icrayı olmayan irade açıklamaları tek başlarına iptal davasına konu oluşturmazlar<sup>315</sup>. Nihai işleme karşı açılacak bir iptal davasında, hazırlık aşamasındaki irade açıklamalarındaki hukuka aykırılıklar ileri sürülebilecektir. Ancak hazırlık işlemleri tek başlarına hukuki sonuç doğuruyorsa “*ayrılabilir işlem teorisi*” gereği tek başlarına dava konu edilebilmeleri mümkündür<sup>316</sup>. Bu noktada artık ayrılabilir işlem olarak kabul edilen ve hukuki sonuç doğuran irade açıklamasının, idari prosedür içerisinde kendi başına hukuki bir işlem olarak hukuki varlığa sahip olduğunun kabulü gerekir<sup>317</sup>. Zincir işlemler olarak da ifade edilen sürece ilişkin bu değerlendirmenin yapılmasının önemi, hukuka aykırılıklara karşı menfaati ihlal edilenlerce açılacak davalar için nihai işlemin beklenmesinin gerekmemesidir<sup>318</sup>.

Vergilendirme süreci bakımından ise VUK “*Vergi Alacağıнын Tayini*” başlığı altında vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarını düzenlemektedir. Vergiyi doğuran olayın, özel hukuk alanındaki hukuki işlemlerle şekilleniyor olması, tebliğ işleminin teyit edici bir işlem olması ve tahakkukun ise sadece bir hukuki durumu ifade etmesi karşısında bu süreçte verginin tarhı ve verginin tahsili aşamalarını bileşik iradeli işlemin iki temel aşaması olarak kabul etmek yanlış olmayacaktır.

Matrahın ikmalen veya re’sen tespiti üzerine yapılacak vergi tarhının ortaya çıkması için denetim için vergi incelemesi ve yoklama, bilgi edinme için ise arama ve bilgi toplama gibi çeşitli işlemler yapılmaktadır.

Çalışmanın bundan sonraki kısmında ise yargısal denetim etrafında bir inceleme yapılacağı için yaygın kullanılan terim olan zincir işlem ve bu zincirden ayrılarak dava konusu olabilmelerini ifade eden ayrılabilir işlem terminolojisine yer verilmiştir.

---

<sup>315</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 348.

<sup>316</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, ss. 812-13.

<sup>317</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 129; “*Aynı anlamda, Regourd da, bir işlemin ‘ayrılabilir’ niteliğinin, dış görünüşü itibarıyla idari prosedür ile bütünleşmiş bir hukuki işlemin kendi başına, bağımsız bir hukuki varlığa sahip bulunduğu göstergesini oluşturduğu görüşündedir*”.

<sup>318</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 308.

## ***1. Aşamalı İdari İşlem Teorileri Bakımından Vergilendirme***

### ***a. Zincir İşlem Teorisi ve Vergilendirme***

Zincir işlem; “belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden ve tamamlayıcı bir dizi işlem” şeklinde tanımlanmaktadır<sup>319</sup>. Bu işlemlerin birbirinden farklı idari makam tarafından yapılması gerekmez; aynı makam tarafından da yapılması mümkündür<sup>320</sup>. Önemli olan bu işlemlerin nihai işlemi ortaya çıkarana kadar devamlılık arz etmesidir. Bu işlemlerin birbirine olan bağları zorunludur<sup>321</sup>. Bunun bir sonucu olarak da zincirin her halkasında yapılmış olan işlem, kendisinden sonra yapılacak olan işlemin hukuki dayanağını oluşturmaktadır<sup>322</sup>.

Zincirin halkalarını oluşturan bu işlemler, ilk başta klasik idari işlemlere benzemektedirler. Tek yanlı bir şekilde yapılır ve bir irade, görüş, düşünce, tasarı içermektedir<sup>323</sup>. Bu tür işlemleri hazırlık işlemi, gösterici işlem, teyit edici işlem, usuli tasarruf, ön işlem, önceleyen işlem gibi değişik kavramlarla ifade edilip, idari işlem olarak nitelendirilemeye sebebi ise icrailik özelliklerinin bulunmaması<sup>324</sup>, kesin ve yürütülmesi zorunlu olmaması<sup>325</sup>, ilgililerin hukukunu etkilememesinden kaynaklanmaktadır<sup>326</sup>. Bu sebeple de hukuki sonuç doğurmayan bu işlemler zincirle ulaşılmak istenen nihai işlemten bağımsız olarak dava konusu edilememektedir<sup>327</sup>.

Vergilendirme süreci de tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamalarından oluşan; birbirini takip etmek zorunda olan ve birbirine bağlı işlemlerden oluşan bir zincir işlem görünümündedir<sup>328</sup>. Hatta bir önceki işlemin, kendinden sonraki işlemin sebebi olmasına dair en güzel örneklerden birini oluşturmaktadır<sup>329</sup>. Vergilendirme sürecinde nihai işlem tahsildir. Bu süreç içerisinde yer alan tüm işlemlerin asıl amacı, nihai işlem olan tahsilin sağlanmasıdır<sup>330</sup>.

---

<sup>319</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 122; Sezginer, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 56.

<sup>320</sup> Sezginer, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 56.

<sup>321</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 122.

<sup>322</sup> Sezginer, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 57.

<sup>323</sup> Duran, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 397.

<sup>324</sup> Sezginer, “İdari İşlem-İcraîlik-Ayrılabilir İşlem-Yargısal Denetim”, ss. 244-45.

<sup>325</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 317.

<sup>326</sup> Duran, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 398.

<sup>327</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 123.

<sup>328</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, ss. 192-dipnot 99.

<sup>329</sup> Özay, *Günışığında Yönetim*, s. 460.

<sup>330</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 191.

Vergilendirme sürecindeki ilk idari işlem olarak tarh ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresinin tarhı yapabilmesi, başka bir ifadeyle vergi borcunu miktar itibariyle tespit edilebilmesi için de bazı işlemlerin yapılması gerekir. Vergi mükellefinin beyanı üzerine yapılan tarh bakımından matrah tespitinde vergi mükellefinin beyanı esas alınmaktadır. Matrah tespitini idare tarafından yapılması durumlarında denetim için vergi incelemesi ve yoklama, bilgi edinme için ise arama ve bilgi toplama gibi matrahın tespitine yönelik hazırlık niteliğindeki hazırlık işlemleri yapılması gerekmektedir<sup>331</sup>.

Verginin tarhı yapılırken matrahın idare tarafından tespit edildiği durumlarda yapılan hazırlık işlemlerine karşı doğrudan dava açmak kural olarak mümkün olmayacaktır. Nihai işlem olan tarh ile birlikte bu işlemlerdeki hukuk aykırılıkların iddia edilmesi gerekecektir. Zincir işlem teorisinde, nihai işleme sıkı sıkıya bağlılığın bir sonucu budur. Tarhın yapılması için VUK 413. madde uyarınca izahat talep edilmesi, yoklama tutanağı ve inceleme raporu tanzimi şeklindeki hazırlık işlemlerine mükellef üzerinde hukuki etki doğurmadıkları için doğrudan dava açmak mümkün olmayacaktır. Bu işlemlere ancak bir vergi tarh ve ceza kesme işlemi sonucunda ve bu nihai işlemlerle beraber hukuka aykırılık iddiaları ileri sürülebilecektir<sup>332</sup>. Vergi idaresi nihai işlemde bu hazırlık işlemi ile elde ettiği verileri ve tespitleri işlemine dayanak aldığı için ancak nihai işlem ile birlikte dava konusu yapılabilirler<sup>333</sup>.

Tarh ve tahsil şeklinde dava edilebilirlik bakımından temel iki aşamadan oluşan vergilendirme sürecinde ise VUK 377. maddenin “*Mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilirler*” düzenlemesi ile verginin tarhına ve kesilen cezalara karşı (beyan üzerine tarh edenler hariç) dava açılacağı düzenlenmiştir. Zincir işlem görünümünde olan vergilendirme süreci bakımından, tarh ve tahsil arası aşamalarda nihai işlem beklenmeden, aşamalardan biri olan verginin tarhına dava açılabilmesi imkanı tanınmıştır. Bu düzenleme olmasa da verginin tarhının “*ayrılabilir işlem teorisi*”nin

---

<sup>331</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 179, Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 107. Her ne kadar arama ve bilgi toplama verginin tarhına hazırlık aşamasında yapılan vergi incelemesine veri sağlama amacı olduğundan dolayı bağımsız bir denetim yolu olmasa da VUK'ta ve öğretideki sistematik inceleme tarzına uygun olarak ayrı başlıklar altında hazırlık işlemleri olarak incelenmiştir.

<sup>332</sup> Serkan Açar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 67 (2006), s. 295.

<sup>333</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 202.

ortaya çıkması sonucunda vergi mükellefi üzerindeki hukuki etkisi olması sebebiyle dava konusu edilebilmesi gerekirdi.

Fransız Danıştay'ı Conseil d'Etat'ın iptal davalarına ilişkin uygulamasında yaşanan gelişme sonucunda, idarenin her türlü tek yanlı ve yürütülebilir nitelikteki işlemi iptal davasına konu edilmeye başlanmıştır. Bunu da önüne gelen uyuşmazlık konusunu parçalara ayırarak incelemek suretiyle yapmıştır<sup>334</sup>. Böylece idari işlem içerisine saklı halde kalan ve fakat ilgilisinin hukukuna etki eden işlemlere karşı nihai işlem beklenilmeden yargısal denetim yolu açılmış ve idarenin hukuka uygun şekilde faaliyetlerini sürdürmesi sağlanmıştır<sup>335</sup>. Bu uygulama neticesinde zincir işlemdeki sıkı bağlar gevşetilmiş ve bu kavramla da uyumlu olacak şekilde “*ayrılabilir işlem teorisi*” geliştirilmiştir<sup>336</sup>. Bir nevi yargı denetimi ile zincir işlem halkalarını ayrılabilir noktalarında sağlamlık kontrolü yapılarak, daha sağlam bir zincir oluşturmaya çalışılmaktadır.

#### *b. Ayrılabilir İşlem Teorisi ve Vergilendirme*

Ayrılabilir işlem teorisinin gelişmesi ile birlikte aşamalı işlemlerde yer alan zincir işlem teorisinin uygulama katılığında vazgeçilmeye başlanmıştır<sup>337</sup>. Bu teorisinin kullanılmaya başlanması ile zincir işlem teorisinde birbirini takip eden, belli bir sırayla yapılması öngörülen işlemlerin yapılış sırasında bir değişiklik meydana getirilmiş değildir. Ayrılabilir işlem teorisi ile sadece yargısal denetimleri bakımından nihai işlemi beklemeden, aradaki halka işlemlerin hukuka aykırı olduğunu düşünen ilgililerin bu işlemleri dava konusu yapabilme hakkı tanınmış olmaktadır. Ayrılabilir işlem teorisinin asıl önemi de iptal davasının uygulama alanının ve böylece idari yargının koruma alanının genişlemesini sağlamış olması şeklinde ortaya çıkmaktadır<sup>338</sup>.

Zincir işlemin halkaları arasındaki bağın çözülebilmesi ise bu işlemlerin hukuki sonuç doğuran<sup>339</sup>, icrailik özelliği bulunan<sup>340</sup>, kişilerin menfaatini ihlal eden<sup>341</sup> bir işlem olması ile mümkün olmaktadır. Bu özellikleri olmayan işlemler bakımından ise zincir

<sup>334</sup> Sezginer, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 35.

<sup>335</sup> Sezginer, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 58.

<sup>336</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 317.

<sup>337</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 123; Sezginer, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 58.

<sup>338</sup> Özay, *Günüşğinde Yönetim*, s. 423.

<sup>339</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 129.

<sup>340</sup> Sezginer, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 59.

<sup>341</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 317.

işlem teorisinde belirtilmiş olan nihai işlem ile dava edilebilirlik şartları geçerlidir. Ayrıca bu ayrılabilen işlem, basit bir usul işlemi de olsa tek yanlı ve icrailik özelliği olan işlemler buldukları aşama önemli olmaksızın dava konusu edilebileceklerdir<sup>342</sup>.

Nihai işlemten bağımsız şekilde dava konusu yapılabilen ayrılabilir işlemler, kendinden sonra yapılacak işlemin sebep unsurunu oluşturacaktır, bu işlemlerdeki bir hukuka aykırılık veya bu işlemlerin yapılmamış olması nihai işlemi biçim ve sebep unsuru bakımından sakat hale getirmektedir<sup>343</sup>. Ayrılabilir işlem teorisinin amacı gereği nihai işlemi beklemeden sebep unsurunu oluşturan işlem iptal davasının konusunu oluşturabilecektir<sup>344</sup>. Bununla beraber nihai işlem ortaya çıktıktan sonra açılacak iptal davasında bu halka işleme karşı dava açma süresi geçmiş olsa da iptali istenememekle birlikte hukuka aykırı olduğu iddiası ileri sürülebilecektir<sup>345</sup>.

Vergilendirme süreci önceleyen işlemlerin olduğu bir süreçtir<sup>346</sup>. VUK'un, vergiyi doğuran olay, tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil aşamaları ile düzenlemiş olduğu vergilendirme sürecinde, tarh ve tahsile ilişkin olarak yapılan işlemler kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerdir<sup>347</sup>. Tarh ile tahsil aşamasındaki işlemlerin arasındaki sıkı bağ "*şimşek çakması ile gök gürültüsü arasındaki ilişki*"ye benzetilmektedir<sup>348</sup>. Vergiyi doğuran olay ise VUK'ta tanımlanmasına rağmen, özel hukuk alanında meydana gelen bir ilişki, olay veya durum olduğu için idari işlem değildir. Tebliğ ise tarh ve tahakkuk aşamaları arasında köprü görevi gören bir usul ve şekil işlemidir. Kendisinin doğrudan bir hukuki etkisi olmamakla birlikte, tarhın vergi mükellefi üzerinde etki doğurmasını sağlayacak bir işlemdir<sup>349</sup>. Tahakkuk ise bir safhadır ve idarenin bir işlem yapmasına gerek olmadan vergi borcunun kendiliğinden geldiği bir aşamadır<sup>350</sup>. VUK'un 22.

<sup>342</sup> Sezginer, "İdari İşlem-İcraîlik-Ayrılabilir İşlem-Yargısal Denetim", s. 245.

<sup>343</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 320.

<sup>344</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 129.

<sup>345</sup> Sezginer, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 65.

<sup>346</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 318.

<sup>347</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 194; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 118; "*Tahsil, tarh işlemi gibi bireysel sübjektif nitelikte bir idari işlemdir. ... Tahsil işlemi ile kamu hukuku ilişkisi sona erdiinden tarh işleminin aksine inşai (yapıcı) bir nitelik söz konusu olmaktadır. İdarenin tahsil işlemine ilişkin olarak ödeme emri tebliğ etmesi de uygulama ile ilgili bir işlemdir. Tahsil işleminin gerçekleşmesinden sonra yükümlülere verilen makbuz ise işlemin bildirim niteliğindedir.*"

<sup>348</sup> Serkan Açar, *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009, ss. 149-53.

<sup>349</sup> Doğan Şenyüz, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, 2. b., Bursa: Yaklaşım Yayıncılık, 1997, s. 30.

<sup>350</sup> Onur Özcan, *Vergi Ombudsmanı*, İstanbul: Legal Yayınları, 2017, s. 213.



maddesinde “*verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi*” olarak düzenlenmiştir. Bunlar vergilendirme sürecinin ana aşamaları olmakla beraber bu süreç içerisindeki idari işlemlerin ortaya çıkabilmesi için hazırlık mahiyetinde irade açıklamaları da yapılmaktadır<sup>351</sup>.

Nihai işlem olan tahsilin sebebi, tarh aşamasında yapılan idari işlemdir. Bu sebeple tahsil aşamasında yapılacak işlemin tarh aşamasında tespit edilen borç miktarına uygun şekilde yapılması gerekir. Aksi takdirde işlem sebep unsuru bakımından sakat hale gelir<sup>352</sup>. VUK 377. madde düzenlemesi ile ayrıca tarh ve ceza kesme işlemlerine karşı dava açılabilmesi düzenlenmemiş olsa da verginin tarhi ile vergi borcu miktarının tespit edilmesi ve tahakkuk aşaması ile vergi mükellefinin bu vergi borcunu ödeme yükümlülüğü gibi bir hukuki etki yaratıyor olması sebebiyle iptal davasına konu edilebilmesi gerekirdi.

Ayrıca verginin tarhında da vergi idaresi çeşitli hazırlık işlemleri yapmak durumundadır. Bu hazırlık işlemleri ile verginin tarhi arasındaki bağ, tarh ve tahsil aşamaları arasındaki bağdan daha sıkı bir görünümde. Verginin tarhının yapılış sürecindeki halka işlemler ve ayrılabilir işlem teorisine göre dava konusu edilebilirlikleri ise ilerleyen kısımda detaylı olarak incelenecektir<sup>353</sup>.

## ***2. Ayrılabilir İşlem Teorisi Bakımından Tarh ve Tahsil Aşamaları İlişkisi***

Vergilendirme sürecinde tarh ve tahsil işlemlerinin zincir işlemin halkaları bakımından iki ayrı idari işlem olmaları dolayısıyla ayrılmaları kolaydır. Ayrılabilir işlem teorisi iptal davasının uygulama alanını genişletmekle beraber, zincir işlemin ayrılabilen halkalarına dava açılmamış olsa dahi, nihai işlem ortaya çıktığı zaman bu halka işlemlerdeki hukuka aykırılıklar inceleme konusu yapılmasına olanak tanımaktadır<sup>354</sup>. Ancak tarh ve tahsil aşamaları arasında sıkı bir bağ olmasına rağmen, tarh aşamasındaki işleme karşı dava açılmayıp, nihai işlemin ortaya çıkmasıyla bir dava açılması durumunda, tarh aşamasına ilişkin hukuka aykırılık iddialarının ileri sürülmesi konusunda tartışma mevcuttur<sup>355</sup>.

<sup>351</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 317.

<sup>352</sup> Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 143.

<sup>353</sup> Bknz. “I. Bölüm, D, 3. Ayrılabilir İşlem Teorisi Bakımından Tarh Aşaması İşlemleri”.

<sup>354</sup> Sezginer, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 41.

<sup>355</sup> Barış Bahçeci, *Kamu Alacağı Takip Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 213.

Tahsil aşaması, VUK'un 23. maddesinde “*Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir*” şeklinde düzenlenmiştir. Devlet bakımından vergi alacağının tahsili, vergi mükellefi bakımından ödeme anlamına gelmektedir<sup>356</sup>. Verginin tahsilinden anlaşılması gereken rızaen ödenmesidir<sup>357</sup>. Verginin ödenmesi bir eylem şeklinde görünüyorsa da ödeme neticesinde idarenin yazılı bir şekilde vergi borcunun son bulunduğunu gösteren, kanıtlayan bir belge tanzim edilmesi sebebiyle belge işlem şeklinde bir idari işlem mevcuttur<sup>358</sup>. Tahsil neticesinde tanzim edilecek makbuzda vergi alacağını tahsil eden yetkili kişinin imzasıyla birlikte vergi alacağının tahsil edildiğine dair bir işlem ortaya çıkacaktır ve bu işlemle vergi borçlusunun bu sıfatı sona ermiş olacaktır. Vergi borcunu rızaen ödemeyen vergi mükellefleri hakkında ise cebri icra yoluyla takibe başlanacaktır. Bu sürecin başlaması da ödeme emri gönderilmesine bağlıdır<sup>359</sup>. Ödeme emri, kamu borcunun (vergilendirme süreci bakımından vergi borcunun) 15 gün içerisinde ödenmesini veya mal bildiriminde bulunmasını; aksi takdirde uygulanacak yaptırımları gösteren bir idari işlemdir<sup>360</sup>. Kendisine ödeme emri tebliğ edilen vergi mükellefi, 15 gün içerisinde bu ödeme emrine karşı dava açabilecektir<sup>361</sup>. Ancak AATUHK'nın 58. maddesi bu işleme karşı açabilecek sebepleri sınırlamış ve sadece “*böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı*” iddialarına dayanabileceğini düzenlemiştir.

Tartışmalı olan husus ise bu aşamadan sonra ortaya çıkmaktadır. Ödeme emrine karşı süresinde dava açan muhatabı, acaba tarh aşamasına ilişkin bir hukuka aykırılığı bu dava içerisinde ileri sürebilecek midir?

İlk görüş, tahsil aşamasında açılacak bir davada tarhın esasına ilişkin hususların incelenmeyeceğini savunmaktadır<sup>362</sup>. Ödeme emri, tarha bağlı olmakla birlikte bağımsız bir idari işlemdir ve tek başına dava edilmesi gerektiği ifade edilmektedir; ayrıca “*Tahsil*

<sup>356</sup> Ağar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, s. 301.

<sup>357</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 227.

<sup>358</sup> Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 463.

<sup>359</sup> Altan Rençber, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 45.

<sup>360</sup> Ağar, *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, s. 235.

<sup>361</sup> Adnan Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 6. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020, s. 17.

<sup>362</sup> Rençber, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, s. 162; Şükrü Kızılot, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, *Vergi Hukuku*, 2. b., Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007, s. 277; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 176; Ahmet G. Kumrulu, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, *Prof. Dr. Akif Erginay'a 65. Yaş Armağanı*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No.460, 1981, s. 662.

*işlemi, temel idari işleme, yani tarh işlemine bağlı bir idari işlem niteliğinde olduğundan, ödeme emrinin temelindeki hukuki sakatlıkların daha tarh işleminin tebliği ve tahakkukun gerçekleşmesi aşamasında ortaya çıkartılıp halledilmesi gerekmektedir. Ödeme emri aşamasında artık ortaya çıkmış, istenebilir hale gelmiş bir alacağın tahsili söz konusu olduğundan, dava nedenleri sadece tahsile ilişkin olarak sınırlandırılmıştır*<sup>363</sup>; “*Kamu borçlusu tarh aşamasında matrahi, oranı, uygulanan kanun hükmünü, genel olarak tarh edilen verginin hukuki dayanaklarını açtığı davada tartışma konusu yapabilir. Ödeme emrine karşı açılan davada, artık tarh-tebliğ ve tahakkuk aşamasında öne sürülmemiş olan yeni birtakım iddia ve dava sebeplerinin ortaya atılarak, vergi alacağının bu aşamada sürüncemede bırakılması yolu kapatılmak istenmektedir*”<sup>364</sup> gerekçeleri ile tahsil aşamasında açılacak olan davada, tarhın esasına ilişkin iddiaların ve tahakkuk aşamasına ilişkin hususların değerlendirilemeyeceği belirtilmektedir<sup>365</sup>. Artık ortaya çıkmış ve şekillenmiş bir vergi borcunun tahsil edilmek istenmesi söz konusu olduğu için tahsil ile ilgili olarak sınırlanmış ve AATUHK’nın 58. maddesinde belirtilmiş olan “*böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı*” sebepleri ile ödeme emrine karşı dava açabileceği belirtilmektedir<sup>366</sup>. Ayrıca ödeme emrine karşı açılacak iptal davasında idari işlemin diğer unsurları bakımında da itirazlar ileri sürülmesinde bir engel bulunmadığı, sadece sebep unsuru yönünden bir sınırlama getirildiği ifade edilmektedir<sup>367</sup>. Danıştay’ın bu konuya ilişkin baskın uygulaması tarha karşı dava açma süresi içerisinde dava açılmaması sonucu tarhın kesinleştiği, bu sebeple tahsil aşamasında açılacak bir davada bu aşamaya ilişkin itirazların tarhın kesinleşmesi ve hukuk uygunluk karinesinden yararlandığından bahisle ileri sürülemeyeceği yönündedir<sup>368</sup>.

Diğer görüş ise zincir işlem teorisine uygun olarak, süresi içerisinde tarha karşı dava açılmaması durumunda, tahsil işlemine (ödeme emrine) karşı dava açılırsa zincirin bir önceki halkası olması ve nihai işlemin sebebini oluşturması bakımından tarhtaki bir

<sup>363</sup> Rençber, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, ss. 162-63.

<sup>364</sup> Yusuf Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2000, s. 120.

<sup>365</sup> Rençber, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, ss. 163-64.

<sup>366</sup> Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, s. 241.

<sup>367</sup> Rençber, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, s. 162.

<sup>368</sup> Danıştay VDDK, E. 2018/1118, K. 2019/478, T. 03.07.2019; Danıştay 4.D., E. 2015/2934, K. 2019/3121, T. 25.04.2019; Danıştay VDDK, E. 2018/939, K. 2019/304, T. 17.04.2019 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

hukuka aykırılığın, tahsil işleminin hukuki geçerliliğini etkileyecek olmasıdır<sup>369</sup>. Bu çalışma kapsamında tarh ve tahsil aşamalarının birbirinin sebebi olan işlemler olması ve aralarındaki sıkı bağ sebebiyle tarha karşı süresinde dava açılmamış olsa da tahsil aşamasında ödeme emrine karşı açılacak iptal davasında, tarhın iptali sonucunu doğurmamakla birlikte tarh aşamasına ilişkin hukuka aykırılık iddialarının ileri sürülebileceği<sup>370</sup> görüşü benimsenmiştir.

Bu konuda kapsamlı bir değerlendirme yapmak için AATUHK'un 58. maddesinin vergi mahkemeleri kurulmadan önceki tarihli bir düzenleme olması, vergi itiraz komisyonlarına yönelik hükümler içermesi ve 1982 yılında 2576 sayılı Kanun<sup>371</sup> ile vergi mahkemelerinin kurulması ile kanun hükümleri arasında uyumsuzluk durumları üzerinde yapılacak açıklamalar ile temellendirmek gerekmektedir.

*a. Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları Dönemi Uygulaması*

Verginin tarhına karşı süresi içerisinde dava açılmamış olması halinde ödeme emrine karşı açılacak iptal davasında tarhın hukuka aykırılığına ilişkin iddiaların incelenemeyeceği yaklaşımı bugün için hem Danıştay hem de öğreti tarafından kabul edilen çoğunluğu oluşturmaktadır. Temel hatları ile ortaya konulan görüş farklılıkları vergi ihtilaflarının çözümünde tarihi süreç içerisinde yaşanan değişimin eski alışkanlıklarını hala sürdürmesi ve tarhın kesinleşmesine dayandığı tespitini yapmak mümkündür. Bu görüş farklılıkları hakkında bir değerlendirme yapabilmek için dikkate alınması gereken husus; AATUHK'nın 1953 tarihli bir kanun olması ve ödeme emrine itiraz (dava) yolunu düzenleyen 58. maddesinde hala, 6/1/1982 tarihli ve 2577 sayılı Kanunun 63. maddesi<sup>372</sup> bu Kanun'a göre kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihten itibaren kaldırılan ve mülga VUK'un 379-412. maddeleri arasında ayrıntısı düzenlenmiş olan vergi itiraz ve temyiz komisyonları dönemindeki itiraz usulünde ileri sürülebilecek sebeplerin varlığını sürdürmesi ve 2576 sayılı Kanun'un 13.

<sup>369</sup> Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", s. 651.

<sup>370</sup> Bahçeci, *Kamu Alacağı Takip Hukuku*, s. 217.

<sup>371</sup> "Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun", RG: 20.01.1982, 17580.

<sup>372</sup> "Madde 63 – Vergi Usul Kanununun Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin 379 ila 412 nci madde hükümleri, bu Kanunla kurulan vergi mahkemelerinin göreve başladıkları tarihte yürürlükten kalkar."

maddesi<sup>373</sup> ile kanunlarda yer alan itiraz ve temyiz komisyonlarının vergi mahkemesi olarak değiştirilmesi sonrasında mahkemelerin bu itiraz sebepleri ile bağılı olup olmaması durumudur.

Belirtmek gerekir ki artık vergi mahkemesi olarak ifade edilen itiraz komisyonları ile ilgili olarak AATUHK'nın 58. maddesinin 3. fıkrasında yer alan “*İtiraz komisyonu bu itirazları en geç 7 gün içinde karara bağlamak mecburiyetindedir*” düzenlemesi ile 4. fıkrasında yer alan “*İtiraz komisyonlarının bu konudaki kararları kesindir*” düzenlemesi yürürlükte olmakla birlikte vergi mahkemeleri bakımından bu hükümlerin uygulanması söz konusu değildir<sup>374</sup>. Ayrıca aynı maddenin 2. fıkrasında yer alan “*Borcun bir kısmına itiraz eden borçlunun o kısmın cihet ve miktarını açıkça göstermesi lazımdır, aksi halde itiraz edilmemiş sayılır*” düzenlemesinin de ödeme emrine karşı açılan davaların iptal davası olması sebebiyle hukuka aykırılık iddiasında bulunması halinde re’sen araştırma ilkesi gereğince mahkeme tarafından ileri sürülmeven hususların da dikkate alınması gerekecektir.

Ancak itiraz ve temyiz komisyonlarının görev yaptığı dönemde, ödeme emrine karşı yapılan itirazlar bakımından, itiraz komisyonunun kararlarının kesin olması hükmü, temyiz komisyonlarına başvurulamaması anlamına gelmekteydi. Verginin tarhına ilişkin itirazlar üzerine itiraz komisyonu tarafından verilecek kararlara karşı temyiz komisyonuna gidilebilecekken; ödeme emrine karşı yapılacak itiraz sebepleri sınırlı tutularak, buradan çıkacak kararlara karşı Danıştay’da temyiz davası açılması sırasında bu iddiaları ileri sürmeleri mümkün olmaktaydı. Danıştay’da da bu davalar idari yargı ilkelerine göre bakılmaktaydı. Bu sebeple de itiraz komisyonları sadece AATUHK'nın 58. maddesinde sayılı borcun olmaması, borcun kısmen ödenmiş olması ve zamanaşımına uğramış olması şeklinde sınırlı sebeplerle itirazları değerlendirmekteydi<sup>375</sup>.

Geçmiş uygulamaların ısrarla sürdürülmesi ve o dönemki kanuni düzenlemelerin yapılan değişikliklere uydurulamamış olması tahsil aşamasında açılan bir iptal davasında tarha ilişkin hukuka aykırılık itirazlarının değerlendirilmeyişinin bir diğer sebebi olduğu tespitini yapmak mümkündür. İtiraz komisyonunun sayılan sınırlı sebeple inceleme

<sup>373</sup> “Madde 13 – Vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan: a) İtiraz komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu, Gümrük Hakem Kurulu deyimleri, Vergi Mahkemesi,”

<sup>374</sup> Bahçeci, *Kamu Alacağı Takip Hukuku*, s. 211.

<sup>375</sup> Kumrulu, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, ss. 663-664.

yapması üzerine verdiği kararlar temyiz komisyonuna başvurma yönünden kesin olmakla birlikte, Danıştay’da temyiz davasına konu edilip, idari yargı ilkelerine uygun olarak denetlenebilmekteydi.

Vergi mahkemeleri 2576 sayılı Kanun ile kurulmuştur. Daha öncesinde ise “vergi yargısı” olarak, vergi ihtilaflarının çözümünde itiraz-temyiz ve “*temyiz’in temyizi*” şeklinde üç aşamadan oluşan bir yol düzenlenmişti<sup>376</sup>. 1926 yılında 725 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile bu kanundan kaynaklanan uyuşmazlıkların çözümü için ihdas edilen vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının<sup>377</sup> en son haliyle işleyiş usulü ise VUK’un 377-412. maddeleri arasında düzenlenmişti. Vergi ihtilaflarında başvurulacak ilk kademe itiraz komisyonlarıydı. İtiraz komisyonları da iki çeşit idi. Sürekli olarak ve sadece vergi ihtilaflarını çözen üyelerden oluşan muvazzaf itiraz komisyonları ile asıl işleri vergi uyuşmazlıklarına bakmak olmayan üyelerden oluşan ve aralıklarla toplanıp, ihtilafları çözüme kavuşturan gayrimuvazzaf itiraz komisyonlarıydı. İkinci kademe ise Ankara’da kurulmuş olan Vergiler Temyiz Komisyonu’ydu. Son kademe ise Danıştay’dı. İtiraz ve temyiz komisyonlarından geçmiş ihtilaf, nihai şekilde karara bağlanmak üzere Danıştay’a getirilebilmekteydi<sup>378</sup>.

Vergi itiraz ve temyiz komisyonları ihtilaf çözümlerine ilişkin olarak yargısal usulle çalışmaktaydılar<sup>379</sup>. Komisyon gerekli gördüğü takdirde resmi veya özel dairelerin bilgi talep edebiliyor, bilirkişi incelemesi yaptırabiliyor ve gerekli görürlerse tarafları da dinleyebiliyordu<sup>380</sup>. Ancak bu komisyonları mahkeme olarak, yaptıkları faaliyetleri de yargı faaliyeti olarak değerlendirmek hukuken mümkün değildi<sup>381</sup>. Zira itiraz ve temyiz komisyonlarının faaliyet gösterdiği yıllarda hem 1924 Anayasası<sup>382</sup> hem de 1961 Anayasası<sup>383</sup> yargı yetkisinin ancak bağımsız mahkemelerce kullanabileceğini belirtmekteydi. Anayasa Mahkemesi de itiraz yoluyla önüne gelen bir dosyada, vergi

---

<sup>376</sup> Cengiz Hatipoğlu, “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 65, S. 1 (2007), s. 102.

<sup>377</sup> Hatipoğlu, Cengiz Hatipoğlu, “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”, ss. 95-96.

<sup>378</sup> Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, ss. 643-46.

<sup>379</sup> Nami Çağan, “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 28, S. 1 (1971), s. 189.

<sup>380</sup> Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, s. 650.

<sup>381</sup> Galip Dolun, “Mali Kaza”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S. 12 (1966), s. 122.

<sup>382</sup> “Madde 8.- Hakkı kaza, Millet namına, usulü ve kanunu dairesinde müstakil mahakim tarafından istimal olunur.”

<sup>383</sup> “VII. Yargı Yetkisi

MADDE 7.- Yargı yetkisi, Türk Milleti adına bağımsız mahkemelerce kullanılır.”

itiraz ve temyiz komisyonlarını mahkeme olarak kabul etmemiştir<sup>384</sup>. Muvazzaf itiraz komisyonu üyesi olabilmek için en az beş yıl vergi ile ilgili işlerde memur olarak çalışmış olma şartının aranması, gayri muvazzaf itiraz komisyonlarının başında en büyük mülki amirinin olması<sup>385</sup>, temyiz komisyonu için de yine en az yedi yıl boyunca vergi ile ilgili işlerde memur olarak çalışma şartı bulunuyor olması, vergi mükellefleri bakımından vergi ihtilaflarının çözümünde hukuka uygun karar verilmesi hususunda güvensizlik oluşturmaktaydı. Vergi uyuşmazlıklarının çözümündeki bu iki kademeyi adeta Maliye Bakanlığı'nın bir dairesi olarak görmek mümkündür<sup>386</sup>. Bu sisteme bağımsız bir yapı kazandırmak maksatlı komisyon üyelerinin atama-terfi-özlük işlerini yapmak üzere Ayırma Meclisi kurulmuş olsa da bu meclis Maliye Bakanlığı müsteşarlığının başkanlığında toplanıyor, üyeleri devlet kademelerinde görevli memurlardan oluşuyordu<sup>387</sup>. Ancak bu komisyonların üyelerinin hakim güvencesi bulunmaması ve bu kişilerin idari teşkilat ve hiyerarşi içinde yetişmiş olmaları, özlük işleri bakımından da yine idareye bağlı olmaları durumları bağımsızlıklarını etkilemekte ve mükellefler tarafından hak arama noktasında tedirginlik yaratmaktaydı<sup>388</sup>. Yargı organının idare organından ayırt edici özelliği, bu organı oluşturan mahkemelerin bağımsız ve tarafsız olmalarıdır<sup>389</sup>. Anayasal düzenlemeler karşısında bu komisyonların faaliyetini yargı faaliyeti, yapılarını mahkeme ve komisyon üyelerini de hakim olarak isimlendirmek pek olanaklı değildir<sup>390</sup>.

<sup>384</sup> Çağan, “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, s. 189; “Anayasa Mahkemesi de 27.6.1966 ve 22.9.1966 tarihlerinde verdiği iki kararla Anayasa’ya aykırılık itirazlarında bulunan Elâzığ Bina ve Arazi Vergileri İtiraz Komisyonu ile Vergiler Temyiz Komisyonu 6 ncı dairesinin itirazlarını; bunların mahkeme niteliğinde kuruluşlar olmamaları nedeniyle yetkisizlik yönünden reddetmiştir. Anayasa Mahkemesi, Vergiler Temyiz Komisyonu bakımından verdiği kararda şöyle demektedir: «Vergiler Temyiz Komisyonu kazaî usuller kullanarak karar vermekte ise de, müessese Maliye Vekâleti Teşkilâtı ve Vazifeleri hakkındaki 2996 sayılı kanunla kurulmuş olup, başkan ve üyelerinin atanmaları, hak ve ödevleri, emekliye ayrılmaları, Anayasa’nın öngördüğü mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkim teminatı esaslarına göre düzenlenmiş olmadığından bu başkan ve üyeler memur statüsüne girmektedirler. Şu durum karşısında kazaî nitelikte ve kazaî usullerle karar verseler dahi Anayasa’nın açık hükümleri önünde kurul mensuplarını hâkim ve teşkil ettikleri organı mahkeme niteliğinde görmeye imkân yoktur.”

<sup>385</sup> Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, ss. 644 ve dipnot 2; “Böylece idarecilere vergi işi verilmiş olmaktadır. Bu durumda tarhiyata yapılan itiraz, bazan bu tarhiyatın yapan memurun da üye olarak katılmasıyla karara bağlanabilmektedir. Nitekim böyle bir hadisede yapılan itiraz üzerine Temyiz Komisyonu Genel Kurulu şu kararı vermiştir: ‘Yoklama memurunun bilahare yapılan bir tayin ile asaleten veya vekaleten itiraz komisyonunda görevlendirilmesinde kanuni bir mani yoktur’.”

<sup>386</sup> Hatipoğlu, “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”, s. 108.

<sup>387</sup> Çağan, “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, s. 190.

<sup>388</sup> Çağan, “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, s. 190..

<sup>389</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 34.

<sup>390</sup> Hatipoğlu, “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”, s. 110.

İtiraz ve temyiz komisyonlarının görev ve işleyişinin düzenlendiği 01.01.1961 tarihinde yürürlüğe giren VUK, bağımsız mahkeme olmayan bu komisyonlara yargısal görev yüklemesi sebebiyle Anayasa'ya aykırılık teşkil etmekteydi. Ancak 1961 Anayasası geçici 4. maddesi ile 27.05.1960 tarihinden 06.01.1961 tarihine kadar çıkartılan kanunların Anayasa'ya aykırılıklarının öne sürülüp, iptallerinin istenmeyeceğini düzenlediği için bu kanunun iptali istenememiştir<sup>391</sup>. Bu komisyonların bir an önce alt derece idare/vergi mahkemeleri şeklinde yapılandırılıp, komisyon üyelerinin de hakim güvencesinden yararlandırılmasına ilişkin ciddi eleştiriler getirilmiş olmasına rağmen<sup>392</sup>, bu düzenlemelerin 1982 tarihine kadar da değiştirilmesi veya kaldırılması söz konusu olmamıştır.

Mahkeme olmadığına dair tereddüt bulunmayan; ancak mahkeme gibi tasavvur edilmiş ve faaliyet göstermesi beklenmiş olan itiraz ve temyiz komisyonlarının kararlarının hukuki niteliği üzerinde durmak, tarh ve tahsil aşamalarındaki işlemlerin ayrılabilir-zincir işlem teorileri bakımından durumunu anlamaya yardımcı olacaktır. Bu konu hakkında da iki farklı görüş bulunmaktadır. İlk görüş, her ne kadar bu komisyonlar mahkeme olmasa ve üyeleri de hakimlerden oluşmasa da bu durumun verilen kararın yargısal olma niteliğini değiştirmeyeceğini ileri sürmekteydi<sup>393</sup>. Diğer bir görüş ise vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına başvurunun hiyerarşik bir idari itiraz olduğu, buradan çıkan kararların ise idari işlem olduğu, bu sebeple de Danıştay'a yapılacak başvurunun iptal davası olarak yorumlanması gerektiğini ifade etmiştir<sup>394</sup>. Bu sebeple de vergi mükelleflerinin Danıştay'a yapmış oldukları başvuruyu Danıştay ilk mercii olarak inceleyecekti<sup>395</sup>. Zira Anayasa Mahkemesi'nin ilgili kararının ardından bu komisyonlara yapılacak başvurunun zorunlu bir idari itiraz yolu olarak kabul edilmesi ve bu komisyonlardan çıkacak kararların 521 sayılı Danıştay Kanunu'nun 31. maddesinde

---

<sup>391</sup> Çağan, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", ss. 193-94.

<sup>392</sup> Dolun, "Mali Kaza", s. 125; Çağan, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", s. 194; Lütfi Duran, "Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilaflarının Akıbeti", *İktisat ve Maliye Dergisi*, C. 14 (1967), s. 54.

<sup>393</sup> Çağan, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", s. 191; "Komisyonların mahkeme ve üyelerinin yargıç niteliğinde olmaması Anayasa'ya aykırı olmakla beraber bu, verdikleri kararların yargısal olma niteliğini değiştirmez."; Kumrulu, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", ss. 664-65.

<sup>394</sup> Duran, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", s. 52.

<sup>395</sup> Dolun, "Mali Kaza", s. 124.



düzenlenmiş olan temyiz yolunun değil, 30. maddesindeki iptal davasının konusunu oluşturduğu belirtilmişti<sup>396</sup>.

Her iki görüşün de kabul ettiği ve Anayasa Mahkemesi'nin de belirttiği gibi vergi itiraz ve temyiz komisyonları mahkeme olarak kabul edilmemiştir. Anayasa Mahkemesi'nin mahkeme olarak saymadığı komisyonlara başvuruyu yargı yoluna başvuru, hakim olarak kabul edilmeyen kişi ve yine mahkeme olmayan bir komisyonca verilen kararları da mahkeme kararı olarak kabul etmek hukuken mümkün değildir<sup>397</sup>. Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının vergi mükelleflerinin tarh ve tahsil aşamalarına ilişkin olarak vergi idaresi ile aralarındaki uyuşmazlıkların çözümünü sağlama fonksiyonu bulunuyor olsa da şekli ölçüt bakımından birer yargı organı olmadığı Anayasa'nın yargı yetkisinin bağımsız mahkemelerce kullanılacağı hükmü karşısında tartışmasızdır. İdari makamların hukuka aykırılık iddiası veyahut hukuk uyuşmazlıkları çözmesi ve karara bağlaması yargısal usulle bile olsa dahi yargı fonksiyonu olarak kabul edilemez, vereceği karar da yargı kararı değil, idari işlem olacaktır<sup>398</sup>. Vergi mükelleflerinin bu komisyonlara başvurusunun ise zorunlu idari itiraz<sup>399</sup> yoluna başvuru olarak düşünülmesi gerekir. VUK'nun mülga 406. maddesinde<sup>400</sup> Danıştay'a başvuru yapılmadan önce vergi itiraz ve temyiz komisyonlarına başvuru zorunluluğu bulunmaktaydı. Bu komisyonlara başvuru yapılmadan dava açılması durumunda Danıştay "*merci tecavüzü*" yönünde karar vermekteydi<sup>401</sup>. Her ne kadar komisyona başvurudan itibaren dilekçelerin teatisi, bilirkişi incelemesi, delillerin değerlendirilmesi, komisyon kararının vergi dairesini bağliyor olması gibi yargısal usul ve etkileri olan bir süreç olmasına ve vergilendirme sürecindeki pratik ihtiyaçlara cevap vermesine rağmen, hukuki düzenlemeler karşısında vergi itiraz ve temyiz komisyonlarından çıkan kararları hukuken idari işlem olarak değerlendirmek gerekmektedir.

<sup>396</sup> Duran, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", s. 53.

<sup>397</sup> Duran, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", s. 52.

<sup>398</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 45.

<sup>399</sup> Öztürk, *Zorunlu idari İtiraz*, ss. 15; "*Zorunlu idari itiraz, bir idari işleme karşı dava açılmadan önce tüketilmesi zorunlu olan idari başvuru yolunu ifade etmektedir.*"

<sup>400</sup> "*Madde 406 — Bu kanunun birinci maddesinde yazılı vergi, resim ve harçlar hakkında mükellefik, muaflık ve istisna, mükellefik şekli ve vergi cezalarının uygulanması bakımlarından doğan ihtilâflar için ilk önce itiraz ve temyiz komisyonlarına başvurulur. Bu komisyonlara başvurulmadan bahsi geçen hususlara mütaallik ihtilâflar hakkında Danıştaya gidilemez. Komisyonlara dermeyan edilmeyen iddia ve hususlar Danıştayda ileri sürülemez.*"

<sup>401</sup> Duran, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", s. 54.

### *b. Kanuni Düzenlemelerin Yorumu*

Vergi uyuşmazlıklarının çözümündeki hukuki nitelikleri ve yapıları karmaşık olan bu durumun sebebi, kanun koyucunun kendisine 1961 Anayasası'nın geçici 7. madde ile yüklenen, hukuki statüleri bu anayasaya uygun olmayan kurul ve organların intibakını en geç 2 yıl içerisinde sağlama görevini yerine getirmemesidir<sup>402</sup>. Vergi mahkemeleri ancak 1982 tarihli 2576 sayılı Kanun ile kurulmuştur. 2576 sayılı Kanun'un "*Değiştirilen Deyimler*" başlıklı 13. maddesinde "*Vergi mahkemelerinin göreve başlamasıyla bu mahkemelerin görev alanına giren konularla ilgili olarak diğer kanunlarda yer alan: a) İtiraz komisyonu, Vergiler Temyiz Komisyonu, Gümrük Hakem Kurulu deyimleri, Vergi Mahkemesi, b) Vergi ihtilaflı deyimi, vergi davası, c) İtiraz deyimi, vergi mahkemesinde dava açılması, anlamını taşır*" düzenlemesine rağmen üzerinde açıklamalarda bulunduğumuz AATUHK'nın lafzında bu değişiklikler hala yapılmış değildir. İnceleme konusunu oluşturan 58. madde, 1953 tarihinde kanunun ilk yürürlüğe girdiği hali ile uygulanmaya devam etmektedir. Bunun sonucunda da idari komisyonlar yönünden uygulanmasında sorun olmayan itiraz sebeplerinin mahkemelerce yorumlanmasında, ayrılabilir işlem-zincir işlem teorileri bakımından karmaşaya yol açmaktadır.

AATUHK 58. maddesine göre vergi itiraz komisyonuna yapılan "*Ödeme emrine itiraz*"ın, vergi mahkemelerinin kurulmasından sonra vergi mahkemelerine iptal davası açma şekline dönüştürülmesi, sadece kavramsal olarak değil; uyuşmazlıkların çözümünde benimsenen yöntemin de değişmesini beraberinde getirmiştir. Ödeme emrinin de dava edilebilen diğer idari işlemlerden bir farkı bulunmamaktadır<sup>403</sup>. Bu işleme karşı açılan davada İYUK'un 2. maddesi gereğince mahkeme yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları bakımından hukuka uygunluk denetimi yapacaktır<sup>404</sup>. AATUHK'nın 58. maddesinde sayılı itiraz sebepleri, ödeme emrini tebliğ alan ve buna dava açmak isteyen kamu borçlusunun itiraz ve temyiz komisyonlarının görev yaptığı

<sup>402</sup> Çağan, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", s. 194; Duran, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", s. 52.

<sup>403</sup> Danıştay 7. D., E. 1997/2994, K. 1997/4176, T. 21.11.1997 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); "*Başka bir deyişle, ödeme emri, kamu alacağıının, cebren tahsiline yönelik tesis edilmesi zorunlu ilk işlemdir. Bu haliyle vergi kanunlarına göre tahakkuk etmiş ve vadesinde de ödenmemek suretiyle kesinleşmiş bir verginin, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun çerçevesinde ve bu kanunun idareye tanıdığı yetkiye dayanılarak cebren tahsili aşamasında tesis edilen ödeme emrinin, idari itiraza konu diğer idari işlemlerden ayrı tutulması mümkün değildir*".

<sup>404</sup> Yücel Oğurlu, "Vergi Yargılamasında Vergi Mahkemelerin Yetki ve Görevleri", *Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 1 (1997), s. 324; Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 165.

zamanlar için geçerli bulunan itiraz sebepleridir. Ancak ödeme emrine karşı açılacak dava, İYUK 2. maddesi uyarınca idari işlemin unsurlarında bulunan hukuka aykırılık sebebiyle iptal davası olacaktır. Ödeme emrine karşı açılacak bir iptal davasındaki hukuka aykırılık itiraz sebeplerini kamu borçlusunun böyle bir borcu olmadığı, borcunu kısmen ödediği veya borcun zamanaşımına uğradığı iddiaları ile sınırlandırmak Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan “İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” hükmüne aykırılık oluşturacaktır. Ayrıca yine Anayasa'nın 36. maddesinde yer alan “Hak arama hürriyeti”nin sınırlandırılması sonucunu doğurur.

Ödeme emrine karşı açılacak iptal davasında AATUHK'un 58. maddesinde yer alan itirazlar ödeme emrinin sebep unsuru bakımından bir sınırlama öngörmektedir. İdari yargı hakimi bu araştırmayı yaparken de tarafların ileri sürmüş olduğu sebeplerle bağlı olmadan, kendisi re'sen bu araştırmayı derinleştirebilecektir. İYUK 20. madde hakimlere tanınan bu yetki ile ilgili olarak Danıştay “[yargı yerleri] tarafların hiç değinmedikleri maddi olayları ve maddi unsurları araştırmaya da yönelebilirler” değerlendirmesini yapmıştır<sup>405</sup>. İdari işlemin tesisine esas olarak gösterilen nedenin var olup olmadığının araştırılmasını tarafların iddiaları ve savunmaları ile sınırlı olmadan incelenmesinin anlaşılması gerektiği anlaşılmaktadır<sup>406</sup>. Hatta tarafların hiç değinmedikleri hususlar hakkında da olayın çözümü için maddi unsurları araştırma yetkisini de kapsamaktadır<sup>407</sup>. Vergi itiraz komisyonlarının görev yaptığı zaman bakımından AATUHK'nın 58. maddesinde yer alan itiraz sebeplerinin varlığı, zorunlu bir idari itirazı şekillendirmesi ve başvuran kişiler bakımından yol gösterici olması bakımından faydalıdır; ancak vergi mahkemelerinin göreve başlamasından itibaren bu madde İYUK 2. maddesinde iptal davasına ilişkin hükümlerle uyumsuzluk içermektedir. Zira vergi mahkemeleri itiraz

---

<sup>405</sup> Yücel Oğurlu, “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılam Usulünde Re'sen Araştırma İlkesi”, *Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 2, S. 1 (1998), s. 122.

<sup>406</sup> Zehreddin Aslan, “Türk İdare Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, S. 23-24 (2001), ss. 54-55.

<sup>407</sup> Aslan, “Türk İdare Sisteminde Re'sen Araştırma İlkesi”, s. 58; Danıştay VDDGK, E. 1995/209, K. 1997/124, T. 21.02.1997 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Bu ilke uyarınca idari yargı yerleri, uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olaya uygulanması gereken hukuk kurallarını belirlemek ve sonuçta hukuki çözüme varmak yönlerinden tam bir yetkiye sahip oldukları gibi maddi olayı belirleme yönünden de her türlü inceleme ve araştırmayı kendiliklerinden yaparak iddia ve savunmalarda ortaya konan maddi durumun gerçeğe uygun olup olmadığını serbestçe araştırabilir, tarafların hiç değinmedikleri olayları ve maddi unsurları araştırıp, maddi olayın çözümü için gerektiğinde bilirkişi incelemesi de yaptırabilirler. Bu tür inceleme ve araştırmaların re'sen inceleme yetkisinin gereği olarak yapılması, idari yargı yetkisinin kullanımına 2577 sayılı Yasanın 2 nci maddesinin ikinci fıkrasıyla getirilen sınırlamaya aykırı değildir”.

sebepleri ile bağılı olmaksızın, iptal davasına konu işlemin sebebini inceleyecektir. Vergi mahkemelerinin ve Danıştay'ın kendilerini AATUHK'nun 58. maddesindeki sebeplerle bağılı hissetmesi, vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının ilgası ve beraberinde getirilen düzenlemelerin hızlı bir şekilde kanunları yansıtılmamış olması sebebiyle uygulamaya devam eden bir alışkanlık görünümündedir. Zira aynı madde içerisinde yer alan itirazların 7 gün içerisinde karara bağlanması ve itiraz üzerine verilen kararların kesin olduğuna dair hükümler göz ardı edilirken, itiraz sebepleri ile iptal davasının kapsamının yargı yerlerince daraltılması sonucu ortaya çıkmaktadır.

Her ne kadar AATUHK'un 58. maddesindeki düzenleme vergi itiraz ve temyiz komisyonları döneminde uygulanmaya başlanan kanun hükümleri olsa da hala yürürlüktedir ve İYUK 2. maddesinde yer alan düzenleme ile bir çatışma söz konusudur. Burada önceki tarihli özel kanun ile sonraki tarihli genel kanun çatışması mevcuttur. Bu çatışma çözümünde pozitif hukukun bir düzenlemesi bulunmamaktadır ve çözüme dair kesin bir şey söylemek güçtür. Lex posterior ile lex specialis ilkeleri arasında bir tercih yapmak gerekmektedir. Çoğunlukla sonraki tarihli genel kanunun, önceki özel kanunu yürürlükten kaldırmayacağı görüşü kabul edilmektedir<sup>408</sup>. Bununla birlikte kanun koyucu tarafından sonraki genel tarihli kanunda önceki özel kanunda yer alan olayı veya kuruma karşı yeni bir bakış açısı ile düzenleme yapılması söz konusuysa sonraki tarihli genel kanunun uygulanması da mümkündür<sup>409</sup>. Bu iki düzenlemenin bir idari işlem olan ödeme emrine karşı açılan iptal davasına ilişkin olmakla birlikte sonraki tarihli olan İYUK 2. maddesi idari işlemin hukuka uygunluk denetiminin daha kapsamlı yapılmasını öngörmesi, temel hak ve özgürlükleri daha koruyucu ve hukuk devleti ilkesini sağlama yönünden kapsamlı bir düzenleme öngörmesi sebebiyle yorum ilkesi olarak tercihi bu şekilde kullanılması gerektiği düşünülmektedir. Bu tercih Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan idarenin her türlü işleminin yargısal denetiminin sağlanması ve 36. maddesinde yer alan hak arama hürriyetinin korunmasına da katkı sunmaktadır.

Tahsil aşamasında ortaya çıkan idari işlemin hukuki sebebini AATUHK, maddi sebebini ise tarh ve tahakkuk aşamalarından geçmiş olan bir ödenmemiş vergi borcunun

<sup>408</sup> Kemal Gözler, "Yorum İlkeleri", Kamu Hukukçuları Platformu Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması, Ankara: Türkiye Barolar Birliği, 2012, s. 103.

<sup>409</sup> Aydın Zevkliler, *Medeni Hukuk*, Diyarbakır: Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1986, s. 74; Erdal Kuluçlu, "Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri", *Sayıştay Dergisi*, S. 71 (2008), s. 8.

varlığı oluşturmaktadır<sup>410</sup>. Nasıl ki idari işlemin unsurlarında bir sakatlık var ise işlemin hukuki geçerliliği etkilenecekse, sebep unsurunda da bir sakatlık tahsil işleminin geçerliliğine etki edecektir<sup>411</sup>. Burada vergi idaresi tarafından yapılan tarh, verginin tahsil aşamasında düzenlenen ödeme emrinin sebebini oluşturmaktadır. Birbirinin sebebi olan idari işlemlerle ilgili olarak yapılan son işleme karşı açılan davada, dava açılmayan ilk işlem ile ilgili olarak hüküm tesis edilmeden hukuka uygunluk denetimi yapıp sonraki işlemin hukukiliğinin değerlendirilmesi gerekmektedir<sup>412</sup>. Danıştay İdare Dava Daireleri Genel Kurulu (İDDGK)'nun bir kararında<sup>413</sup> “*Davanın 1992 yılı siciline dair kısmı işin esası incelenmeksizin süreaşımı nedeniyle reddedilmiş olmakla birlikte, sözü geçen sicil kademe terfiinin geri alınmasına ilişkin işlemin sebep unsurunu oluşturduğundan, anılan sicilin, bu sicille ilgili bir hüküm tesis edilmeksizin hukukiliğinin incelenerek sonucuna göre hüküm kurulması gerekmekte olup idare mahkemesince bu yolda bir inceleme ve değerlendirme yapılmasında hukuki isabet bulunmaktadır*” şeklinde değerlendirme yapmıştır. İlk işleme karşı süresinde dava açılmamakla birlikte, bu işleme dayanılarak yapılan işleme karşı açılan bir davada “*İptali istenilen işlemin neden unsurunu dava konusu edilmeyen ve tek başına kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte bulunan bir diğer idari işlemin oluşturmaması durumunda; mahkemece, hukuka uygunluğu denetlenen işlemin neden unsurunu oluşturan işlemin de hukuka uygun olup olmadığının dava konusu edilmemesine rağmen irdelenmesi zorunlu hale gelmektedir*” değerlendirmesini yapmıştır<sup>414</sup>.

Danıştay'ın bu konudaki kararları genel olarak tahsil aşamasında ödeme emrine karşı açılan iptal davaları ile ilgili olarak verginin tarhını ödeme emrinin maddi sebebi olarak kabul edip, ayrılabilir işlem teorisi kapsamında kabul etmektedir. Ancak buna rağmen tarha ilişkin hukuka aykırılık iddialarını tarha karşı süresinde açılan bir davada incelenebileceğini, aksi takdirde hukuka uygunluk karinesi ile korunan “*kamu düzenini*

---

<sup>410</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 118; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 531; Açar, *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, s. 159; Kumrulu, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, s. 651.

<sup>411</sup> Kumrulu, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, s. 651.

<sup>412</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1009.

<sup>413</sup> Danıştay İDDGK, E. 1998/96, K. 1999/844, T. 01.10.1999. (Aktaran: Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1009).

<sup>414</sup> Danıştay 10. D., E. 1993/5000, K. 1995/3339; T. 21.06.1995 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 17.01.2023).

ihlal” edeceğinden bahisle ödeme emrine karşı açılan davada incelenemeyeceğine yönelik değerlendirmeleri bulunmaktadır.

### c. Danıştay Kararları

Danıştay’ın bu konuya ilişkin belirli bir uygulaması bulunmamaktadır. Verginin tarhına karşı dava açılmamakla birlikte hukuka uygunluk karinesinden beklenen kamu düzenini ihlal edeceği veya verginin artık kesinleşmiş olması sebebiyle ödeme emrine karşı açılan iptal davalarına yönelik itirazları incelemediği kararları bulunduğu gibi; kimi kararlarında da “böyle bir borcu olmadığı” itirazı kapsamında tarh aşamasına yönelik itirazları incelemektir.

### (1) Hukuka Uygunluk Karinesi Sebebiyle İncelememe

Danıştay’ın tarh-tahsil aşamalarındaki idari işlemlerin birbiri ile olan ilişkisinde, zincir işlem ile ayrılabilir işlem teorisi bakımından konuyu ele alırken, tarhın tahsilin sebep unsurunu oluşturduğu bir “ayrılabilir işlemler zinciri”nin söz konusu olduğunu; ancak bu ayrılabilir işlemler zincirindeki her bir halka işleme karşı iptal davası açılarak hukuka aykırılık iddiasının ileri sürülebileceği, aksi takdirde bu işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanarak bir sonraki işleme dayanak alınabileceği ve bu işlemin dayanak olarak alındığı ayrılabilir nitelikteki işlemi hukuka aykırı hale getirmeyeceği bu sebeple tahsil aşamasında açılan bir davada, tarha ilişkin olabilecek hukuka aykırılıkları “böyle bir borcu olmadığı” iddiası kapsamında değerlendirilemeyeceği yaklaşımını çeşitli kararlarında ifade ettiğini görmek mümkündür<sup>415</sup>. Danıştay’ın dava açılmayan işleme karşı artık o işlemin hukuka uygunluk

<sup>415</sup> Danıştay VDDK, E. 2015/1007, K.2016/40, T. 20.01.2016, Danıştay 7. D., E. 2006/274, K.2006/2306, T. 04.07.2006; Danıştay 7. D., E. 2002/3560, K.2005/2414, T. 12.10.2005 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Bu maddelerde sözü edilen ödeme emri, konu edildiği kamu alacağını yaratan işlemde ayrı ve bağımsız bir idari işlemdir. Kuşkusuz, ödeme emri düzenlenmesinin sebeplerinden ilki, vadesinde ödenmeyen kamu alacağını yaratan bu işlemdir. Bu işlem olmadan kamu alacağı hukuken doğamayacağından, ödeme emri düzenlenmesi de söz konusu olamayacaktır. Başka anlatımla; ilki ikincisinin sebep unsurunu oluşturan bir ayrılabilir işlemler zinciri söz konusudur. Bu işlemler zincirinin, kamu alacağının hukuken doğduğu, yani tahakkuk ettiği tarihten tahsiline kadar uzaması; örneğin, ödeme emrinin tebliğ edilerek ödeme süresi geçmesine karşın, ödenmeme eyleminin sürmesi halinde, önce haciz, daha sonra da satış işlemi yapılması olasıdır.

Bu işlemler zincirinin ayrı bir halkasını oluşturan her işlemde mevcut hukuka aykırılıklar, yalnızca o işlemi hukuka aykırı kılabilecek ve yalnızca o işlemin iptali istemiyle açılacak idari davada ileri sürülmesi halinde idari yargı tarafından dikkate alınabilecek niteliktedir. Şayet, içerdiği hukuka aykırılıklara karşın, bu işlemlerden birisi dava konusu edilmeyecek olursa, idari dava açma süresinin geçmesiyle hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaya başlayan bu işlemin, zincirin sonraki halkasını oluşturan işleme karşı açılacak idari davada hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması, anılan karine ile korunan kamu düzeninin ihlali sonucunu yaratır. İdari dava açma süresinin sonuncu

karinesinden yararlandığından dolayı dava açılmayacağına dair yaklaşımı ise eleştirilmesi gerekmektedir<sup>416</sup>. İdari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlanması, idari işlemlerin özelliğinden kaynaklanmaktadır ve yargı yerlerince iptal edilene kadar bu karineden yararlanmaktadır<sup>417</sup>. İdari işlemlerin kamu gücü kullanılarak yapılıyor olması, icraîliklerini sağladığı gibi, hukuka uygunluk karinesinden yararlanma sonuçlarını da doğurmaktadır<sup>418</sup>. Vergi idaresinin hukuka uygunluk karinesinden yararlanan verginin tarhi üzerine tahsil aşamasına geçmesinde bir sorun bulunmamaktadır. Ancak yukarıda bahsedilen Danıştay İDDGK ve daire kararlarında olduğu gibi, ödeme emrine karşı açılacak iptal davasında sebebi olan işlem hakkında hüküm tesis edilmeden hukuka uygunluğunun denetlenmesinin de mümkün olduğu düşünülmektedir. Zira idari işlemler kesin hüküm gücüne sahip olmadığından dolayı bunların hukuka aykırılıklarının ileri sürülmesinin önünde bir engel bulunmamaktadır<sup>419</sup>.

Danıştay'ın bu değerlendirmeleri bazı çelişkileri ihtiva etmektedir. Şöyle ki zincir işlem olarak kabul edilen bir süreçte, nihai işleme karşı açılacak bir davada, halka işlemlerdeki hukuka aykırılıkların ileri sürülmesi mümkündür<sup>420</sup>. Danıştay'ın kararlarında belirttiği şekliyle ayrılabilir nitelikteki işleme ilişkin hususlar sadece bu işleme karşı açılacak bir iptal davasında ileri sürülmek mecburiyeti bulunmaz. Ayrılabilir işlem teorisi, zincirin ayrılabilir halkalarına karşı nihai işlemi beklemeden dava açma imkanı tanıyan, idari yargının uygulanma alanını genişleten bir teoridir; bu işleme dava konusu yapılmaması halinde ilgisinin bu iddiaları ileri sürme hakkını elinden almayı hedeflememektedir. Zincir işlem içerisinde ayrılabilir bir işleme karşı dava açılmayan bir işlem hukuka uygunluk karinesinden yararlanmakla birlikte, nihai işleme karşı açılan bir davada bu konudaki hukuka aykırılıkların incelenmesi mümkündür. Zira idarenin

---

*gününi izleyen tarihten itibaren, içerdiği tüm hukuka aykırılıklara karşın, işlem hukuka uygun kabul edilip, zincirin sonraki halkasını oluşturan işleme dayanak alınabilir. Başka deyişle; işlemler zincirine dahil bir işlemdeki hukuka aykırılığın, işlemin bu nedenle idari yargı yerince iptal edilmiş olması hali dışında, bu işleme dayanılarak yapılan kendisinden ayrılabilir nitelikteki sonraki işlemi hukuka aykırı kılması söz konusu olamaz. Bu nedenle; kamu alacağının tarhına ilişkin işlemde olabilecek hukuka aykırılıkların ödeme emrine karşı açılan davada "borcum yoktur" iddiası kapsamında değerlendirilmesi olanaklı değildir".*

<sup>416</sup> Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 216.

<sup>417</sup> Halil Kalabalık, *İdare Hukukunun Temel Kavram ve Kurumları*, 5. b., Konya: Sayram Yayınları, 2014, ss. 318-19.

<sup>418</sup> Dilşat Yılmaz, "Türk İdare Hukuku'nda İdari İşlemin 'Kesin'liği Üzerine Bir Değerlendirme: 'Kime Göre?', 'Ne İçin?' Kesinlik", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 21, S. 2 (2017), s. 107.

<sup>419</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 126.

<sup>420</sup> Güher Ulu, *İdari İşlemin Sebep unsuru ve Yargısal Denetimi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s. 251.

sebebe dayanmayan bir işlemi olamayacağı gibi bu sebebin de hukuka uygun olması gerekmektedir<sup>421</sup>. Ödeme emrine karşı açılan iptal davasında sebep unsurunu oluşturan tarh ve tahakkuk etmiş bir vergi borcuna yönelik hukuka aykırılıkların bu sebeple dikkate alınması gerekmektedir. Bir hukuka aykırılık tespiti halinde de ödeme emrini iptal edebilmesi gerekir<sup>422</sup>.

## **(2) Verginin Kesinleşmiş Olması Sebebiyle İncelememe**

Danıştay, ikmalen, re'sen ve idarece tarh eden vergilere karşı süresinde dava açılmaması durumunda verginin kesinleşmiş olacağından bahisle ödeme emrine karşı açılan davalarda bu aşamaya ilişkin itirazların incelenemeyeceğini ifade etmektedir. Bir Danıştay kararında<sup>423</sup> 6111 sayılı Kanun<sup>424</sup> dan faydalanarak matrah artırımında bulunan vergi mükellefi hakkında takdir komisyonuna sevk edilip, sahte fatura kullandığından bahisle matrah artırım yıllarını kapsayan 2006-2007 yılları için vergi ceza ihbarnamesi tebliğ edilmiştir. Vergi mükellefi de bu ihbarnamelere karşı iptal davası açmak yerine, vergi idaresinden işlemin geri alınmasını (kararda iptalini istediği belirtilmektedir) istemiştir. Daha sonrasında ihbarnamelerin kesinleştiğinden bahisle, mükellefe bir ödeme emri tanzim ve tebliğ edilmiştir. Bu ödeme emrine karşı dava açan vergi mükellefi de tarh aşamasındaki hukuka aykırılıkları ödeme emrine karşı açmış olduğu iptal davasında ileri sürmüştür. Dava ilk derece mahkemesi tarafından kabul edilmiş olup, temyiz incelemesinde Danıştay tarafından bu karar; *“Dava konusu edilmeksizin kesinleşmiş idari işlemler sonrası tesis edilen yeni idari işlemlere karşı açılan davalarda, bu yeni işlemin hukuka uygunluğu incelenebileceğinden, kesinleşmiş hukuksal durumların yeniden incelenmesine olanak yoktur. 6183 Sayılı Kanun'un 58. maddesinde de, bu yüzden, ödeme emrine itiraz nedenleri; borcun bulunmadığı, kısmen ödendiği veya zamanaşımına uğradığı yönündeki iddiaları kapsamak üzere sınırlandırılmıştır.*

*Dava konusu edilmeksizin kesinleşerek tahakkuk eden vergi ve cezaların tahsilini sağlamak üzere düzenlenmiş ve niteliği itibarıyla bir idari işlem olan ödeme emrine karşı*

<sup>421</sup> Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 302.

<sup>422</sup> Ağar, *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, s. 150.

<sup>423</sup> Danıştay 4. D., E. 2015/2934, K. 2019/3121 T. 25.04.2019 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>424</sup> *“Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılması İle Sosyal Sigortalar ve Genel Sağlık Sigortası Kanunu ve Diğer Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”*. RG: 13.02.2011, 27857 (mük.).



*açılan davalarda, ödeme emri içeriği vergi ve cezalara karşı vergilendirme aşamasında süresinde açılmış davalarda ileri sürülebilecek türdeki iddialar incelenemeyeceğinden, vergi mahkemesince, bu husus gözetilmeksizin, dava konusu ödeme emriyle istenen cezalara karşı süresinde açılmış olan davada yapılabilecek hukuka uygunluk denetiminin ödeme emri aşamasında yapılarak davanın sonuçlandırılmasında hukuka uyarlık görülmemiştir.”* gerekçesiyle bozulmuştur. Görüldüğü gibi kanuna aykırı olabilecek bir vergi tarhını dava açılmadığından bahisle “kesinleşmiş” kabul edip, dava konusu ödeme emrini de sadece itiraz sebepleri ile sınırlı olarak incelemekte; idari işlemin sebep unsuru bakımından dikkate almamaktadır. İdari işlemler hukuka uygunluk karinesinden yararlanır; ancak aksini ispat için vergi mükelleflerinin bu konudaki itirazlarının da dinlenmesi yerinde olacaktır.

Danıştay kararlarında geçen “*vergilerin kesinleşmesi*” ile kast edilenin ne olduğunun belirlenmesi gerekmektedir. Zira kesinleşme, yargı kararları için söz konusudur; yargılama hukuku bakımından geçerli bir kavramdır<sup>425</sup>. İdare hukuku bakımından idari işlemin kesinleşmesi ise mevzuat tarafından söz konusu işleme karşı dava açılmadan önce bir zorunlu idari başvuru yolunun öngörülmesi halinde bu yolların tüketilmesi ile olduğu ifade edilmektedir<sup>426</sup>. Bu sebeple Danıştay’ın tarhın “*kesinleşmesi*” şeklindeki değerlendirmesi yanlıştır. Bu da aslında zorunlu bir idari itiraz yolu olan itiraz ve temyiz komisyonları tarafından verilen kararların kesinleşmesi şeklinde olan eski durumun Danıştay kararlarında benimsendiğini göstermektedir.

Verginin kesinleşmesi kavramı, VUK’ta yer alan vergilendirme süreci bakımından düzenlenmiş bir aşama değildir. Daha ziyade verginin tarhı ve bu tarhın tebliğini izleyen süreçte verginin ödenmesi gereken bir aşama olarak ifade edilen tahakkuk aşamasında söz konusu verginin tarhına karşı dava açma süresinin geçirilmesi veya vergi mahkemesinde dava açmakla birlikte bu dava neticesinde kesin hüküm alınması durumunda tarha karşı yargı yolunun kalmadığı durumlarda verginin kesinleşmesinden bahsedilmektedir<sup>427</sup>. Tahakkuk ve kesinleşme farklı kavramlar olmakla

<sup>425</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 332.

<sup>426</sup> Yılmaz, *İdari İşlemin İcraîlik Özelliği*, s. 85; Öztürk, *Zorunlu idari İtiraz*, s. 49; Cihan Yüzbaşıoğlu, “İdari Usulde Öksüz Kalmış Bir Alan: İdari İşlemlere Karşı Zorunlu İdari Başvurulardan Kaynaklanan Sorunlar”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1 (2020), ss. 359-60.

<sup>427</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 226; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 236.

birlikte, tahakkuk ve kesinleşmenin beyan üzerine matrah tespiti üzerine yapılan tarhlarda, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde ve üzerinde uzlaşmaya varılan vergi borçları bakımından tahakkuk ve kesinleşme aynı anda gerçekleşmektedir<sup>428</sup>. Ancak bu durum idari işlemin kesinleşmesi ile örtüşmemektedir. VUK 122. maddesinde yer alan hata düzeltme yoluna başvuru düzenlemesi ihtiyari bir idari başvuru yoludur. Eğer hataların varlığına ilişkin bu düzenlemeye başvuru, yargı yoluna gitmeden önce zorunlu bir idari başvuru olarak düzenlenmiş olsaydı, bu şekilde kesinleşmeden bahsetmek mümkün olacaktır.

Zira bu kesinleşmeden yargılama hukukuna ait olan kesinleşme anlaşılacaksa, bir başka ifade ile “*ilk derece mahkemesinin verdiği nihai kararın (hükümün; belli şartlar çerçevesinde ve belli kanun yolları aşamalarına tabi olarak) kesinleşmesi*”<sup>429</sup> neticesinde ortaya çıkan kesin hüküm etkisi ifade ediyorsa, bu anlamıyla verginin kesinleşmesi şeklindeki bir ifade yanlış olacaktır. Kanun yoluna başvuru süresi geçirildikten sonra veya kanun yoluna ilişkin öngörülen usul tamamlandıktan sonra kesinleşen bir karar, Anayasa’nın 138. maddesi uyarınca yasama, yürütme ve idare organlarını bağlayıcı durumdadır. Bu organlar, mahkeme kararının uygulanması hususunda bir değişiklik yapamayacaklardır<sup>430</sup>. En nihayetinde bir idari işlem olan verginin tarhına karşı dava açma süresinin geçirilmesinden bahisle, bu işleme yargı kararlarına özgü olan kesinleşme-kesin hüküm etkisinin tanınması mümkün olamayacaktır. Zira dava açma süresi geçmiş dahi olsa, idari işlemler, kazanılmış haklara saygı duyulmak koşuluyla geri alınabilir, kaldırılabilir veya değiştirilebilir<sup>431</sup>. Vergi hukuku özelinde ise “*hata düzeltme*” yolunun, tahakkuk eden ve hatta tahsil edilmiş vergi alacakları bakımından hata düzeltme zamanaşımı süresi içinde uygulanmasının mümkün olması sebebiyle, bahsedilen kesinleşme kavramı ile ifade edilemeyeceği açıktır<sup>432</sup>.

İhbarnameye karşı dava açılması durumunda idari yargılama usulünde öngörülen olağan kanun yollarının tüketilmesi ile ortaya çıkan karar neticesinde verginin

---

<sup>428</sup> Yusuf Ziya Taşkan, “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 200 (2005), s. 161.

<sup>429</sup> Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, Sema Taşpınar Ayvaz, Emel Hanağası, *Medeni Usul Hukuku*, 4. b., Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2018, s. 685.

<sup>430</sup> Hakan Pekcanitez, Oğuz Atalay, Muhammed Özekes, *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, 2. b., Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2014, s. 485.

<sup>431</sup> Şeref Gözübüyük, *Yönetsel Yargı*, 32. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2013, s. 428.

<sup>432</sup> Aziz Taşdelen, “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 56, S. 1 (2007), s. 303.

kesinleşmesi şüphesiz gerçekleşecektir. Ancak VUK'un "Düzeltilmenin Şümülü" başlıklı 125. maddesi<sup>433</sup> uyarınca, yargılama esnasında üzerinde karar verilemeyen hususlar bakımından da zamanaşımı süresi içerisinde hata düzeltme yoluna gidilmesi mümkün olacaktır. Bu durumda dava yoluna gitmemekle veya yargı kararları sonucu ortaya çıkan kesinleşme durumundan bahsetmek mümkün değildir.

Dava açma süresinin geçirilmesi ile bu sürenin hak düşürücü bir süre olması sebebiyle, ihbarnameye karşı iptal davası açmak mümkün olmayacaktır. Açılan davalar esas bakımından incelenmeden ve bu sürenin kamu düzenine ilişkin olmasından dolayı taraflarca ileri sürülmesi dahi usulden reddedilecektir<sup>434</sup>. Bu açıklamalar etrafında dava açma süresi içerisinde dava açılmaması halinde verginin kesinleşeceğine ilişkin nitelendirmenin, yargılama hukukunda geçerli olan kesinleşme kavramı ile örtüştüğünü söylemek pek olanaklı değildir.

Verginin kesinleşmesinin, idari işlemin kesin olması ve idari işlemin kesinleşmesi ile de karıştırılmaması gerekmektedir. İdari işlemin kesin ve yürütülebilir olması idari işlemin kimliği içerisinde yer alır ve "idari karar alma sürecinin tamamlanarak nihai işlemin ortaya çıkmasını anlatmaktadır"<sup>435</sup>. Verginin tarihi ise ihbarnameye ile ilgisine bildirilen ve vergi idaresinin nihai halini ortaya koyan ve başkaca bir işleme gerek duyulmaksızın uygulanma gücüne sahip bir idari işlemdir. Verginin tarihi, bir idari işlem olarak yapısında kesinliğe sahip bulunduğu için dava konusu olabilecek bir işlem durumuna gelmiştir.

İdari kesinleşme ise mevcut idari işlem ile ilgili olarak kanunen ve zorunlu bir idari itirazın öngörülmesi durumunda bu yola başvurulması veya başvuru süresinin geçirilmesi durumunda söz konusu olmaktadır<sup>436</sup>. Danıştay kararlarına konu olan, verginin tarihi neticesinde ihbarnameye karşı dava açma süresinde dava açılmaması

---

<sup>433</sup> "Düzeltilme şümülü:

Madde 125 – (Değişik: 23/6/1982-2686/25 md.)

Vergi mahkemesi, bölge idare mahkemesi ve Danıştaydan geçmiş olan muamelelerde vergi hataları bulunduğu takdirde, bu hatalar, yargı kararları kesinleşmiş olsa bile, evvelki maddelerde yazılı usul dairesinde düzeltilir. Şu kadar ki; düzeltilmenin yapılabilmesi için hatalar hakkında anılan yargı mercileri tarafından bir karar verilmemiş olması şarttır."

<sup>434</sup> Gözübüyük, *Yönetsel Yargı*, s. 428.

<sup>435</sup> Celal Erkut, "İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı", *I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (1-4 Mayıs 1990) Birinci Kitap*, Ankara: Danıştay Matbaası, 1991, s. 111.

<sup>436</sup> Yılmaz, "İdari İşlemin 'Kesin'liği Üzerine Bir Değerlendirme", ss. 114-15; Öztürk, *Zorunlu idari İtiraz*, s. 49.

sonucu gerçekleşen kesinleşme kavramını, bu sebeplerle idari anlamda bir kesinleşme olarak nitelendirmek pek olanaklı değildir. Bununla beraber itiraz ve temyiz komisyonlarının yürürlükte olduğu dönem bakımından bu yollara başvurulmadan doğrudan Danıştay’da doğrudan iptal davasının açılmıyor oluşu, vergi itiraz ve temyiz komisyonu incelemesinden geçen veyahut bu makamlara başvuru süresinin geçirildiği işlemler bakımından verginin tarihinde idari kesinleşme söz konusu olabilecektir. Vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının görev yaptığı dönem bakımından verginin tarihine karşı bu komisyonlara başvurulmayarak idari bir kesinleşme söz konusu olsa da günümüzde Danıştay kararlarında yer alan “verginin kesinleşmesi” ise idari kesinleşme içinde değerlendirilmemelidir.

Mevcut teorik çerçeve içerisinde verginin tarihine karşı dava açma süresi içerisinde dava açılmaması durumunun “*idari kesinleşme*” ve “*yargısal kesinleşme*” olmadığı sonucuna varmak mümkündür. Bununla birlikte çeşitli kanunlarda ve diğer düzenlemelerde vergi borcunun kesinleşmesi ifadesi kullanılmaktadır. VUK’un “*Özel ödeme zamanları*” başlıklı 112. maddesinin 3. fıkrasının (a) bendinde<sup>437</sup> ikmalen, re’sen ve idarece yapılan tarhlara dava açılmaması sonucunda kesinleşen vergi borçlarına uygulanacak gecikme faizinin uygulanma zamanı belirtilmiştir. Kamu İhale Kanunu<sup>438</sup>, nun 10. maddesinde “*İhaleye Katılımda Yeterlilik Kuralları*” olarak yer alan düzenlemenin (d) bendinin “*Türkiye’nin veya kendi ülkesinin mevzuat hükümleri uyarınca kesinleşmiş vergi borcu olan*” isteklilerin ihale dışı bırakılacaklarına ilişkin düzenleme bulunmaktadır<sup>439</sup>. İsteklilerin kesinleşmiş vergi borcu olduğu veya vergi borcunun kesinleşmediği durumlara ilişkin olarak ise “*Kamu İhale Genel Tebliği*”<sup>440</sup> nin 17.4.2. numaralı düzenlemesinde şu düzenlemelere yer verilmiştir:

“17.4.2. İsteklinin;

a) *Beyan üzerine alınan veya maktu olarak belirlenip ödemesi belirli tarihlerde yapılan vergilerde ödeme vadesi geçmiş olup ödeme yapılmamış ise kesinleşmiş vergi borcu olduğu,*

---

<sup>437</sup> “a) *Dava konusu yapılmaksızın kesinleşen vergilere, kendi vergi kanunlarında belirtilen ve tarhiyatın ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren, son yapılan tarhiyatın tahakkuk tarihine kadar;*”

<sup>438</sup> RG: 22.01.2002, 24648.

<sup>439</sup> Doğan Şenyüz, “Kamu İhalelerinde İhale Dışı Bırakma Sebebi Olarak Vergi Borcunun Değerlendirilmesi”, *Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan*, Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, s. 511.

<sup>440</sup> RG: 22.08.2009, 27327.

b) Vergi borcunun 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun hükümleri çerçevesinde cebren tahsili yolunda tesis edilen işlemlere karşı dava açılması halinde, bu dava sürecinde veya sonucunda takip ve tahsili durduracak geçici veya nihai bir karar bulunmadığı durumlarda kesinleşmiş vergi borcu olduğu,

c) Re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlara karşı vergi yargısında dava açılmışsa bu dava üzerine tahsil edilebilir hale gelmiş ve süresinde ödenmemiş alacak bulunmadığı sürece kesinleşmiş vergi borcu olmadığı,

ç) Re'sen, ikmalen veya idarece yapılan tarhiyatlara karşı dava açma süresi geçirilmediği sürece, kesinleşmiş vergi borcu olmadığı,

d) Vadesi geçtiği halde ödenmemiş ancak vergi idaresi tarafından taksitlendirilmiş veya tecil edilmiş vergi borçlarının, vadesindeki ödemeler aksatılmadığı sürece, kesinleşmiş vergi borcu olmadığı,

*kabul edilecektir.”.*

Bu düzenlemenin (ç) bendinden anlaşılacağı üzere ikmalen, re'sen ve idarece yapılan tarhlara karşı süresi içerisinde dava açılmaması ve vadesinde ödenmeyen bir vergi borcunun var olması durumunda vergi borcunun kesinleşeceği belirtimiştir<sup>441</sup>.

Verginin kesinleşmesi ile ilgili olarak tahakkuk ile farklarının ortaya konulması bakımından ve yine bir kesinleşmiş vergi borcu tanımlaması örneği olarak “Bazı Alacakların Yeniden Yapılandırılmasına Dair 7020 Sayılı Kanun Genel Tebliği (Seri No: 1)<sup>442</sup>” bulunmaktadır. Bu Tebliğ’de yer alan “Kesinleşmiş alacak” başlığı altında, vergi borcunun ne zaman kesinleşmiş sayılacağına ilişkin düzenlemelere yer verilmiştir. Buna göre;

“a) 4/1/1961 tarihli ve 213 sayılı Vergi Usul Kanunu kapsamına giren vergiler ve vergi cezalarının kesinleşmesi;

(1) Beyanname ile beyan edilen vergiler beyan edildiği tarihte (ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilerin dava konusu yapılması hâlinde bu vergiler kesinleşmemiş alacak olduğu hâlde, 7020 sayılı Kanununun 2 nci maddesinin üçüncü fıkrasına istinaden bu durumdaki vergilerin de Kanun hükmüne göre yapılandırılması mümkün bulunmaktadır.),

<sup>441</sup> Şenyüz, “Kamu İhalelerinde İhale Dışı Bırakma”, s. 524.

<sup>442</sup> RG: 03.06.2017, 30085.

(2) İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergiler ile kesilen vergi cezalarına ilişkin düzenlenen vergi/ceza ihbarnamesinin tebliği üzerine,

- Süresi içerisinde dava açılmamış olması veya dava açılmış olmakla birlikte yargılama aşamalarının son bulması,

- Uzlaşma hükümlerinden yararlanılarak uzlaşılması,

hallerinde söz konusu olacaktır.”.

İncelenen düzenlemeler bakımından ikmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergilere ve cezalara ilişkin ihbarnamelere karşı dava açma süresi içerisinde dava açılmaması durumunda verginin kesinleşmesi sonucunun ortaya çıkacağı belirtilmiştir. Tebliğ'de devamında verginin tahakkuku ve kesinleşme arasındaki fark ise; “Tahakkuk” vergi hukukunun bir kavramı olduğu hâlde, “kesinleşme” yargılama hukukunun kavramıdır. Vergi alacağının tahakkuku ile kesinleşmesi genellikle aynı zamanlarda gerçekleşmekle birlikte farklı olan durumlar da mevcuttur.” denilmek suretiyle açıklanmıştır. Ancak belirtildiği üzere idari bir işleme karşı dava açılmaması durumunda yargısal anlamda bir kesinleşme kavramının ifade edilmesi hatalıdır.

İdari kesinleşme ve yargısal kesinleşme olarak ifade edilemeyen bu durum, ihalelere katılma yasağı, gecikme faizi uygulama zamanı tespiti, kamu alacaklarının yapılandırılması imkanlarından yararlanma gibi sonuçlar bağlamıştır. Bununla birlikte verginin kesinleşmemiş olması, tahakkuk eden bir verginin de tahsil aşamasına geçilmesine engel oluşturmayacaktır<sup>443</sup>. Verginin tarhına karşı süresi içerisinde dava açılmaması halinde verginin tarhı icrai bir idari işlem olarak kesin ve yürütülebilir özelliği sebebiyle tahsil aşamasına geçilmesinde engel bulunmamaktadır. Ancak bu durum süresi içerisinde dava açılmaması sebebiyle ortaya çıkmamakta, idari işlem ilk yapıldığı andan itibaren yapısında bir özellik olarak barındırmaktadır. Bahsedilen Tebliğ'de yer alan düzenlemedeki haliyle idari işleme karşı açılan dava ve yargılama sürecinin sonucunda oluşan hükme göre kesinleşmeye bağlanan hukuki sonucun, dava açma süresinin geçirilmesi ile oluşan kesinleşme şeklinde yer almasının isabetli bir düzenleme olmadığı düşünülmektedir.

---

<sup>443</sup> Şenyüz, “Kamu İhalelerinde İhale Dışı Bırakma”, s. 523; Erginay, *Vergi Hukuku*, s. 82.

Bu açıklamalar ışığında re'sen, ikmalen veya idarece tarh eden vergilere ilişkin ihbarnamelere süresi içerisinde dava açılmaması ve devamında tahsil aşamasında tanzim edilen ödeme emrine karşı açılacak iptal davasında, bu aşamaya ilişkin hukuka aykırılık iddialarının verginin tarhının kesinleşmesi sebebiyle incelenmemesi yerine hukuka uygunluğunun incelenmesi gerektiği düşünülmektedir. Zira ortada yargısal bir kesinleşme söz konusu olmadığı için kesin hüküm oluşturan bir durum mevcut değildir. Hak düşürücü süre sebebiyle tarh aşamasında kaybedilen dava açma hakkının da bu suretle canlandırılması söz konusu olmayacaktır. Verginin tarhına yönelik bir iptal kararı verilmeyerek, ödeme emrinin sebebi olması bakımından incelenmesi mümkündür.

Verginin kesinleşmesine ilişkin teorik tartışmaların ardından yargı kararları üzerinden konuyu incelemeye devam edecek olursak; Danıştay yakın tarihli bir başka kararında<sup>444</sup>; *“Türk Vergi Sisteminde, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin tarh ve tahakkuk usulleri 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda, tahsil usulleri ise 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'da düzenlenmiştir. Bir kamu alacağının tahsil edilebilmesi için öncelikle 213 Sayılı Yasaya göre tarh ve tahakkuk usulleri ile 6183 Sayılı Yasaya göre tahsil usullerinin sırasıyla denenmiş olması zorunludur. Bu zorunluluğun doğal sonucu olarak, sistematik içinde yer alan bir idari işlemin bu amaçla tesis edilebilmesi için bir önceki hukuki durumun tekemmül etmiş olması hali aranmalıdır. Dolayısıyla bir önceki safha tekemmül etmeksizin bir sonraki safhaya ilişkin idari işlem tesis edilemeyeceği gibi, sistematik içinde yer alan herhangi bir işleme karşı dava açılması durumunda ise önceden kesinleşmiş hukuki durumların yeniden incelenmesi yasal olarak mümkün değildir”* şeklinde bir değerlendirme ile esasında vergilendirme sürecindeki her aşamayı birbirinden bağımsız ve dava açma süresi geçirilmekle tekemmül etmiş olarak kabul etmektedir. Aksi takdirde zincir işlem olarak kabul edip, ayrılabilir işlem teorisi ile de nihai işleme karşı açılan bu davada ileri sürülen hukuka aykırılık iddialarını değerlendirebilmesi gerekirdi. Ancak vergilendirme sürecinin *“belirli ve nihai bir sonucu doğurmak amacıyla birbirini takip eden ve tamamlayıcı”*<sup>445</sup> işlemler içeren zincirin halkalarından oluşmaktadır ve hukuki etki

---

<sup>444</sup> Danıştay VDDK, E. 2018/1118, K. 2019/478, T. 03.07.2019 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>445</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 122.

doğurdıkları ölçüde bu zincirin halkaları ayrılabilir işlemler olarak kabul edilerek ayrıca dava konusu edilebilmektedir.

Bahsedilen Danıştay kararları tarh ve tahakkuk aşamalarında açılacak olan davaların, tahsil aşamasından farklı olduğu; ihbarnameye karşı açılacak davalarda mükellefe, matraha, orana ve hatta mükellefiyetin esasına ilişkin konularda dava açılabileceği, tahsil aşamasında ödeme emrine açılacak olan davada tahsil ile sınırlı konularda ve kanunda belirtilen itiraz sebepleri özelinde inceleme yapılacağı görüşünü<sup>446</sup> yansıtıyor olsa da Danıştay'ın aşağıda incelenecek çeşitli kararlarında ödeme emrine karşı açılan iptal davalarında tarh aşamasına ilişkin itirazları incelediğini görmek mümkündür.

### (3) “Böyle Bir Borcu Olmadığı İtirazı” Sebebiyle İnceleme

AATUHK'ya göre sadece üç itiraz sebebiyle dava açılabileceği ön görüldüğünden ve tarh aşamasına ilişkin itirazların ve incelemelerin “böyle bir borcu olmadığı” itirazı sebebinde yoğunlaşmasından dolayı, bu itiraz sebebinin kapsamı esasında Danıştay'ın yapacağı incelemenin de boyutlarını ortaya koyacaktır.

Danıştay'ın bir kararında vergi ceza ihbarnamesine karşı dava açılmayıp, bu ihbarnamede yer alan tutarların tahsili için tanzim edilen ödeme emrine karşı açılan iptal davasında kaçakçılık suçunun oluşup oluşmadığı noktasında değerlendirmelerde bulunup, asli ve şekli şartların oluşmaması durumunun “böyle bir borcu olmadığı” itirazı kapsamında değerlendirilebileceği tespitine yer vermiş ve ödeme emirlerinin iptali için açılan davanın bu bakımdan değerlendirilmesi gerektiğine hükmetmiştir<sup>447</sup>. Bu sonuca varırken de VUK'un 3. maddesi düzenlemesinden hareket ederek esasında ödeme emrine karşı açılacak iptal davalarında sadece tarh aşamasında dava açılmadığından bahisle bu aşamadaki itirazların değerlendirilemeyeceğine ilişkin kesin bir ayrımı reddeden, kapsamlı ve kapsayıcı bir bakış açısının benimsenmesi gerektiğine işaret edilmiştir<sup>448</sup>.

<sup>446</sup> Rençber, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, s. 163.

<sup>447</sup> Danıştay 7. D., E. 1997/847, K. 1998/1886, T. 14.05.1998 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>448</sup> “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3 üncü maddesindeki, vergi kanunlarının lafzı ve ruhu ile hüküm ifade edeceği, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ilkeleri ışığında, dava konusu ödeme emri muhteviyatı “kaçakçılık cezası” borcunun bulunup bulunmadığı hususuna gelince:

*Olayda, ilgili dönem beyannameleri öngörülen süre geçirildikten sonra vergi dairesine verilmiş ise de, vergilerin kanuni süresi içerisinde ödendiği ihtilafsızdır. Yukarıda tanımlanan vergi zıyaında, vergilendirme ile ilgili ödevlerin zamanında yerine getirilmemesi ( olayda beyannamelerin süresi içerisinde verilmemesi ) vergi zıyaının oluşması için yeterli olmayıp, aynı zamanda verginin*



Ayrıca bu kararda yer alan ve Danıştay Savcısı tarafından yapılan önemli bir değerlendirme ise; tarh aşamasındaki hataları kapsayan itirazların, ödeme emrine karşı açılacak iptal davalarında “böyle bir borcu olmadığı” kapsamında değerlendirileceğine yer verilmiş olmasıdır<sup>449</sup>.

Danıştay’ın “böyle bir borcu olmadığı” iddiası kapsamında ele aldığı tarh aşamasına ilişkin bir itirazı içeren ödeme emrine ilişkin açılan iptal davası ile ilgili diğer bir kararında ise<sup>450</sup> ilk derece mahkemesinin “inceleme yapılmadan matrah takdir edilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesi ile tarhiyatın kaldırılması” gerekçesini kabul etmemekle birlikte, mükellefin ruhsat başvurusunun reddedilmesi sebebiyle faaliyete başlayamaması ve mükellefiyetini iptal ettirdiği tespitlerine yer vererek “böyle bir borcu olmadığı” sebebine dayanarak ödeme emrinin iptaline karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir<sup>451</sup>.

Bu konuda Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) tarafından 2005 yılında verilen bir kararda<sup>452</sup> davacının katma değer vergisi (KDV) beyannamesi düzenlememesi üzerine takdir komisyonu tarafından belirlenen matrah üzerinden yapılan tarh sonrası tahsil aşamasında tebliğ edilen ödeme emrinin iptali için açılan davada, ilk derece mahkemesinin davacının hiçbir ticari faaliyetinin bulunmadığı, mal ve hizmet

---

*zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi şartının da gerçekleşmesi gereklidir.*

*Bu durumda, ortada herhangi bir vergi zıyaı bulunmadığından, kesilen kaçakçılık cezasının, ödeme emri aşamasında, "borcum yoktur" kapsamında değerlendirilerek işin esasının incelenmesi suretiyle bir karar verilmesi gerekli iken, yazılı gerekçeyle verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”*

<sup>449</sup> “Vergi Usul Kanununun 118 inci maddesinin 3 numaralı bendinde tarif edilen "mevzuda hata" nedeniyle haksız yere ceza istenmesi anlamına geleceğinden, bu konudaki iddianın 6183 sayılı Yasanın 58 inci maddesinde, ödeme emrine itiraz nedenleri arasında sayılan "böyle bir borcu olmadığı" kapsamında görülerek ödeme emrine karşı açılan davada incelenmesi gerekirken, bu konudaki iddiaların tahsilat safhasında incelenemeyeceği gerekçesi ile ödeme emrinin tasdik edilmesinde isabet görülmemiştir”.

<sup>450</sup> Danıştay 4. D., E. 1999/3570, K. 2000/3683, T. 19.09.2000 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>451</sup> “Olayda, davacı mükellefiyet tesis ettirerek işe başlamak için ruhsat almak amacıyla belediyeye başvurduğunu, ancak ruhsat alamadığı için faaliyete geçemediğini ve mükellefiyetini iptal ettirerek defter ve belgelerin boş olarak ibraz ettiğini beyan etmektedir. Davacının ilgili dönemde faaliyetinin bulunmaması nedeniyle ödeme emrine karşı açılan davada, mahkemece ödeme emri safhasında göz önüne alınma olanağı bulunmayan, "inceleme yapılmadan matrah takdir edilmesinde isabet bulunmadığı gerekçesi ile tarhiyatın kaldırılması" yolunda verilen kararda yasal isabet bulunmamakla birlikte, uyumsuzluğun 6183 sayılı Kanunun 58 inci maddesinde yer alan "böyle bir borcun bulunmadığı" kapsamında değerlendirilerek, davacının faaliyetinin bulunmaması nedeniyle ödeme emrinin iptali gerekeceğinden, karar sonucu itibariyle yerindedir”.

<sup>452</sup> Danıştay VDDK, E. 2005/1, K. 2005/106, T. 22.04.2005 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

tesliminin yapılmadığı iddialarını “*böyle bir borcu olmadığı*” iddiası kapsamında değerlendirerek iptal ettiği kararının Danıştay tarafından bozulması üzerine verdiği ısrar kararını dayandığı hukuksal nedenler ve gerekçeler bakımından uygun bularak temyiz istemini reddetmiştir. İlk derece mahkemesi ve VDDK’nın yapmış olduğu değerlendirme de tarh aşamasına ilişkin bir itirazı kapsamakta olup, ödeme emrine karşı açılan bir iptal davasında tarha ilişkin itirazların incelenebileceğini ortaya koymaktadır.

Danıştay VDDK’nın konuya ilişkin yakın tarihli başka bir kararında<sup>453</sup>, kantin kiralaması yapan davacının katma değer vergisi stopajı yapmaması ile ilgili olarak yapılan re’sen matrah tespiti üzerine düzenlenen ihbarnamenin bizzat kendisine tebliğ edilip, tahakkuk ettirildiği ve süresinde ödenmemesi üzerine tanzim edilen ödeme emrine karşı açılan iptal davasında, ilk derece mahkemesi söz konusu kiralamanın, “*iktisadi işletmeye dahil olmayan, ticari faaliyet kapsamında bir teslim ve hizmet de sayılmayan kantin kiralama işlemi karşılığında yapılan ödemelerin katma değer vergisine tabi olmadığı*” gerekçesiyle iptal kararı vermiştir. Danıştay 3. Dairesi bu kararı vergi ve cezalarının kesinleştiğinden bahisle bu itiraz sebeplerinin ödeme emrine karşı açılan iptal davasında, “*böyle bir borcu olmadığı*” iddiası kapsamında değerlendirilemeyeceği gerekçesiyle bozmuştur. İlk derece mahkemesi ise kararında ısrar etmiş, bunun üzerine yapılan temyiz başvurusunda VDDK, ilk derece mahkemesinin ısrar kararını dayandığı hukuksal neden ve gerekçelerle uygun bulup, temyiz istemini reddetmiştir. Bu karardan da anlıyoruz ki, Danıştay VDDK, vergi borcu kesinleşmiş olsa da verginin tarh aşamasına ilişkin itirazları “*böyle bir borcu olmadığı*” iddiası kapsamında değerlendirmektedir.

Görüldüğü üzere Danıştay kararlarında istikrar kazanmış bir uygulama bulunmamaktadır. Kimi kararlarında tarh aşamasında düzenlenen ihbarnameye karşı dava açılmaması halinde, ödeme emrine karşı açılan iptal davasında tarh aşamasına ilişkin itiraz sebeplerini tarhın kesinleşmesi ve hukuka uygunluk karinesinden yararlanmasından bahisle dikkate almazken<sup>454</sup>; bazı kararlarında tarh aşamasının temelini oluşturan vergi konusunu oluşturan faaliyetin gerçekleştirilip, gerçekleştirilmediği, muafiyet koşullarının varlığı gibi konuları inceleyerek ödeme emrinin iptaline karar vermiştir. Danıştay

<sup>453</sup> Danıştay VDDK, E. 2018/837, K. 2019/305, T. 17.04.2019 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>454</sup> Danıştay VDDK, E. 2018/1118, K. 2019/478, T. 03.07.2019; Danıştay 4.D., E. 2015/2934, K. 2019/3121, T. 25.04.2019; Danıştay VDDK, E. 2018/939, K. 2019/304, T. 17.04.2019 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

dairelerinin her ne kadar tekemmül etmiş aşamalar ve kesinlik kazanmış vergi borcu bakımından hukuka uygunluk denetiminin yapılamayacağına dair bir kararı bulunuyor olsa da<sup>455</sup> VDDK'nın örnek olarak verilen kararlarından anlaşılacağı üzere, tarh aşamasındaki idari işlem olan ihbarnamelerin sebep unsuruna dair değerlendirmelerde ve tespitlerde bulunup, bunlar neticesinde ulaştığı sonucu “*böyle bir borcu olmadığı*” iddiası kapsamında değerlendirip ödeme emrini iptal etmiştir. Vergi borcu “*kesinlik*” kazanmış olsa dahi bu değerlendirmeyi yapmaktadır.

Her ne kadar bu değerlendirmeleri yaparken açık bir şekilde ayrılabilir işlem-zincir işlem teorisi bakımından değerlendirmelere yer vermese de yapılan denetim esasında nihai işleme karşı açılan bir davada, önceki zincirin halkalarında ayrılabilen bir işleme karşı ileri sürülebilecek ancak dava açılmadan “*kesinleşmiş*” olan bu işlemlere yönelik itirazların değerlendirilmesidir.

Bu noktada Danıştay tarafından böyle bir borcu olmadığına yönelik itiraz kapsamında borcun ödenmiş olması, borcun konusunu oluşturan vergiyi doğuran olay faaliyetinin hiç gerçekleştirilmemiş olması, tebliğin usulsüz yapılmış olması, vergi hatası hallerinin bulunması durumlarını tarh aşaması ile ilgili olarak denetlediğini söylemek mümkündür<sup>456</sup>. Danıştay'ın genel uygulaması verginin tarhına yönelik itirazlarda hazırlık işlemlerindeki hukuka aykırılık iddiaları verginin kesinleşmesi ve hukuka uygunluk karinesi sebebiyle incelememek yönündedir.

Tahsil ve tarh aşamaları arasındaki ilişki bakımından ödeme emrine karşı açılacak iptal davasında, tarh aşamasında ortaya çıkan ihbarnameye ilişkin hukuka aykırılıkların VDDK'nın bir kısım son tarihli kararlarında olduğu gibi, “*böyle bir borcu olmadığı*” şeklindeki itiraz sebebi ile bağlı hissetmeden ödeme emrini sebep unsuru bakımından denetlerken dikkate alması gerekmektedir. Henüz bu şekliyle değerlendirme konusunda çekingen davranılacaksa dahi “*böyle bir borcu olmadığı*” iddiası kapsamında değerlendirilmesi, vergi mükelleflerinin sadece tarh aşamasında ihbarnameye karşı dava açmamaları sebebiyle tahsil aşamasında açacakları bir davada bu itirazları hukuka aykırı sebebe dayalı olarak vergi tahsilinin önüne geçilmesini sağlayacaktır.

---

<sup>455</sup> Danıştay 4. D., E. 2015/2934, K. 2019/3121 T. 25.04.2019 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>456</sup> Karakoç, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, ss. 121-32.

Vergi borcu soyut olarak vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle ortaya çıkmaktadır. Vergi mükellefi bakımından böyle bir borcu olmadığı şeklindeki yapılan itiraz, esasında vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra vergi dairesi tarafından kanunda yer alan matrahı tespit edip, oranları uygulamak suretiyle ortaya miktar itibariyle vergi borcunun tespitini de kapsamaktadır. Danıştay’ın kararlarında tarh aşamasına ilişkin itirazların ödeme emrine ilişkin açılan iptal davalarında dikkate alınamayacağına dair görüş hüküm olarak değil, karşı oy olarak belirtilir duruma gelmiştir<sup>457</sup>. Kati surette tarh aşamasına ilişkin itirazları dikkate almayan Danıştay içtihatlarıyla ilgili olarak yaşanan değişim, hukuk devleti düşüncesine olan bağlılık ile idarenin vergilendirme süreci ile ilgili mükelleflerin mülkiyet başta olmak üzere birçok temel hak ve özgürlüğüne müdahale eden işlemine yönelik itirazları tereddütsüz şekilde ele alacağı beklentisini arttırmaktadır. Bunun aksine tarh aşamasına yönelik bir hukuka aykırılığın ileri sürülemeyeceği yönündeki bir uygulama, Anayasa’nın 125. maddesine aykırılık olacağı gibi yargı organlarınca bu hususların denetimi Anayasa’nın 36. maddesinde yer alan *“Hiçbir mahkeme, görev ve yetkisi içindeki davaya bakmaktan kaçınmaz”* düzenlemesine göre bir zorunluluktur. Her ne kadar vergi mükellefi tarafından verginin tarhı ile ilgili olarak vergi alacağının doğduğu yılın başından itibaren 5 yıllık süre içerisinde hata düzeltme yoluna başvurmak mümkünse de ödeme emrine karşı iptal davası açılmadan önce zorunlu itiraz yolu (dava şartı) olarak düzenlenmemiş olması sebebiyle doğrudan iptal davası açılması mümkündür.

Yargı organlarınca yapılacak bu uygulama sonucunda verginin tarhına karşı dava açılmayarak hak düşürücü süre olan dava açma süresini geçiren vergi mükellefine tekrar bir dava açma hakkı tanınmamaktadır. Aksi takdirde kanunlarda dava açma sürelerini düzenlemek abesle iştigal olurdu<sup>458</sup>. Bu şekilde bir imkan tanımanın kötü niyetli olan kişilerce istismar edilmesi ve vergilendirme sürecini uzatacağını düşünmek de mümkün görülebilir. Ancak herhangi makul bir sebeple dava açma süresini kaçıran vergi mükellefleri tarafından devam eden vergilendirme sürecinde geline tahsil aşamasında ödeme emrine karşı açacakları iptal davasında tarha karşı olan itirazlarının

<sup>457</sup> Danıştay VDDK, E. 2019/244, K. 2020/15, 29.01.2020; Danıştay 4. D., E. 2015/5608, K. 2019/1957, T. 14.03.2019; Danıştay 4. D., E. 2012/2915, K. 2015/31, T. 28.01.2015 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>458</sup> Bahçeci, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, s. 214.

incelenmeyecek oluşu hatalı bir vergilendirme işleminin ayakta tutulması demek olup, haksız vergi tahsil sonucu doğuracaktır<sup>459</sup>.

Bu uygulamayı kötüye kullanmak isteyen vergi mükelleflerinin ödeme emrine karşı açılacak olan iptal davası süresince gecikme zammına maruz kalması da söz konusu olacaktır<sup>460</sup>. Mükellef, VUK 379. maddede düzenlenmiş olan “*Kanun Yolundan Vazgeçme*” hakkını da vergi ihbarnamesine karşı süresi içerisinde dava açma şartını yerine getiremediği için kullanamayacaktır<sup>461</sup>. Ayrıca ödeme emrine karşı dava açıldığında yürütmenin kendiliğinden durmayacak olması da mükellef bakımından önemli bir hakkın yitirilmesi demektir. Bununla birlikte verginin kesinleşmesine bağlanan sonuçlardan olan kamu ihalelerine katılamama ve yapılandırma kanunlarından yararlanamama durumları da verginin tarhına karşı dava açmayarak sadece tahsil aşamasında dava açmayı kötü niyetli olarak kullanma konusunda bir engel oluşturabilecektir.

Bir başka açıdan konuyu ele aldığımızda ise İYUK 7. maddesinin 4. fıkrasına göre<sup>462</sup>, ilanı gereken düzenleyici işlemlere karşı dava açılmamasına rağmen, bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgileri tarafından hem uygulama işlemine hem de düzenleyici işlemin iptaline ilişkin dava açılabilmektedir. Bu konuda birbirinin sebebi olan işlemler bakımından bu bağı daha yakın kurmak mümkündür. Buna rağmen dava açılmayan işlemin iptali talep edilmemekle birlikte, nihai işleme karşı açılan iptal davasında en azından sebebi olan işleme yönelik itirazların incelenmesi gerekecektir.

Danıştay’ın “*böyle bir borcu olmadığı*” itirazı kapsamında vergiyi doğuran olay ve vergi borcuna etkisi olan hususları değerlendirmekle birlikte, verginin tarhı aşamasında yapılan hazırlık işlemlerine yönelik hukuka aykırılık itirazlarını sadece ihbarnameye karşı açılacak davada ileri sürülmesine yönelik yaklaşımında yukarıda açıklanmaya çalışılan hem teorik hem de mevzuat gereğince sağlam zemini bulunan yönde bir değişim söz konusudur. Bu konuda 2021 yılında Danıştay 7. Dairesi tarafından

---

<sup>459</sup> Bahçeci, *Kamu Alacağına Takip Hukuku*, s. 215.

<sup>460</sup> Gerçek, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, s. 93.

<sup>461</sup> Nuray Aşçı Akıncı, “Vergi Hukukunda Kanun Yolundan Vazgeçme”, *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 15, S. 172 (2020), s. 2472.

<sup>462</sup> “4. İlanı gereken düzenleyici işlemlerde dava süresi, ilan tarihini izleyen günden itibaren başlar. Ancak bu işlemlerin uygulanması üzerine ilgililer, düzenleyici işlem veya uygulanan işlem yahut her ikisi aleyhine birden dava açabilirler. Düzenleyici işlemin iptal edilmemiş olması bu düzenlemeye dayalı işlemin iptaline engel olmaz.”

yapılan ödeme emrine karşı açılan iptal davası ile ilgili olarak tarh aşamasında matrahın re'sen tespit usulüne ilişkin bir hukuka aykırılık itirazının da “böyle bir borcu olmadığı” itirazı kapsamında kabul edilmesi gerektiği değerlendirilmesini yapmıştır<sup>463</sup>. Her ne kadar bu kararda ayrılabilir işlem-zincir işlem teorisi bakımından bir açıklamaya yer verilmemiş olsa da verginin tarhına ilişkin hazırlık işlemlerindeki hukuka aykırılık iddialarının ödeme emrine karşı açılan iptal davasında ileri sürülmesine imkan tanınması bakımından son derece önemlidir. Zira vergi borcunun hukuka uygunluğundan söz etmek için sadece vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması, tebliğin usule uygun yapılmış olması, vergi hatası hallerinin bulunmaması değil, verginin tarhı aşamasında yapılan hazırlık işlemlerinin de hukuka uygun olarak yapılması gerekmektedir.

Ancak tahsil aşamasındaki belirsizliğe ve gecikmeye sebep olmaması ve dava açma süreleri bakımından anlamsızlaşmayı engellemesi bakımından verginin tarhına yönelik her itirazın da dikkate alınmaması gerekecektir. Örneğin vergi mükellefine incelemeye başlama bildirimini gönderilmemiş olması verginin tarhına karşı açılacak bir iptal davasında ileri sürülebilecek hukuka aykırılıkken, verginin tarhına karşı dava açılmamış olması sonrasında ödeme emrine karşı açılacak iptal davasında bu itirazın ileri sürülebilmesi gerekir. Zira tarhın iptali istenememektedir Bu noktada verginin tarhına ilişkin yokluk hallerine ilave olarak, işlemin esas unsuru olarak kabul edilen sebep ve konu unsurları bakımından<sup>464</sup> hukuka aykırılık hallerini dikkate almasının uygun olduğu düşünülmektedir.

<sup>463</sup> Danıştay 7. D., E. 2019/3445, K. 2021/2214, 26.04.2021 (www.legalbank.net Erişim Tarihi: 28.01.2023); “Re'sen vergi tarhını, vergi alacağının yetkililerce re'sen takdir olunan matrah veya matrah farkı üzerinden vergi nispeti uygulanmak suretiyle hesaplanması olarak tanımlamak mümkündür. Vergi İdaresince re'sen vergi tarh olunabilmesi için, öncelikle, re'sen takdir olunmuş bir matrah veya matrah farkının varlığı gereklidir. Başka bir anlatımla, vergi idaresince re'sen yapılan vergi tarhının hukuken geçerli olabilmesi için, tarhiyatın, 213 sayılı Kanun'un 74. maddesi uyarınca matrah takdiri yapmakla görevli bulunan takdir komisyonunca takdir edilen ya da 135. maddesi uyarınca vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkına dayandırılmış bulunması gerekmektedir. Bu itibarla, takdir komisyonunca takdir olunan veya vergi inceleme raporuyla belirlenmiş bir matrah ya da matrah farkına dayanmaksızın, sırf gümrük idaresince gönderilen yazıya istinaden düzenlenen tutanağa dayanarak re'sen yapılan tarhiyatta hukuka aykırılık bulunmadığı gibi anılan durumun, ödeme emrinin iptali istemiyle açılan iş bu davada "borcum yoktur" iddiası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, iptale ilişkin mahkeme kararına yönelik istinaf başvurusunun reddi yolundaki kararda sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir”.

<sup>464</sup> Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, s. 88.

### 3. Ayrılabilir İşlem Teorisi Bakımından Tarh Aşaması İşlemleri

#### a. Genel Olarak

Tarh aşamasındaki asli ve nihai idari işlem şüphesiz vergi borcunun miktar itibariyle tespit edilmesi sonucu idarenin ortaya koymuş olduğu irade açıklaması olacaktır<sup>465</sup>. Tarh bakımından idarenin, iradesini ortaya koyabilmesi için ise matrahın ve oranların bilinmesi gerekmektedir. Vergi matrahına uygulanacak olan tarife ve oranlar, vergi kanunlarında bulunmaktadır. Bu sebeple de verginin tarhı aşamasında vergi idaresi esas itibariyle matrahı bilmeye ihtiyaç duymaktadır<sup>466</sup>. VUK kapsamında matrahın tespiti temel olarak iki şekilde yapılmaktadır. Bu yollardan ilki VUK İkinci Kısım Birinci Bölüm’de “*Beyannameye Dayanan Tarh*” başlığı altında, matrahın mükellef tarafından beyan edilmesi; diğeri ise İkinci Bölüm’de “*İkmalen, Re’sen, İdarece Tarh*” başlığı altında düzenlenen matrahın vergi idaresince tespit edilmesidir<sup>467</sup>.

Türk vergi sistemi kural olarak beyana dayanan matrah tespiti yöntemi üzerine temellendirilmiştir<sup>468</sup>. Kural matrahın vergi mükellefi tarafından beyan edilmesi olmakla birlikte vergi mükellefleri hiç beyanname vermeyebilir yahut vermiş oldukları beyannameler eksik veya gerçek olmayan bilgiler içerebilir. Beyana dayanan tarhlarda, hesaplanacak verginin doğruluğu tamamen mükellefin içtenliğine ve vergi ahlakına<sup>469</sup> bağlıdır<sup>470</sup>. Mükellef bir beyanname vermiş ise bu beyannameye yer alan matraha ilişkin bilgiler aksi vergi idaresince ispat edilene kadar “*ilk görünüş karinesi*” gereğince doğru olarak kabul edilecektir<sup>471</sup>. Vergi idaresi tarh zamanaşımı süresince, verilen beyannamelerde matraha ilişkin bilgilerin doğruluğunu denetleme; matrah hakkında bilgi verilmemişse de tarh için gereken matrahın tespitini yapma yetkisine sahiptir<sup>472</sup>. Ve hatta

<sup>465</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 107.

<sup>466</sup> Erdoğan Öner, *Vergi Hukuku*, 11. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 126; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 201.

<sup>467</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 205; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 203.

<sup>468</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 168.

<sup>469</sup> Doğan Şenyüz, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa, 1995, s. 33; “*Vergi ahlakı, vergiye ilişkin vergi yükümlülüklerinin yerine getirilmesi derecesi olarak tanımlanır.*”

<sup>470</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Vergi İncelemesi*, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, 1979, s. 3.

<sup>471</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 78; Neslihan Karataş Durmuş, “*Vergi Hukukunda İspat ve Delil*”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 18, S. 3-4 (2014), s. 514; Özgür Biyan, “*Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler*”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. Prof. Dr. Burhan Ceylan’a Armağan (2010), s. 30.

<sup>472</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 204; Serhat Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarhı*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2018, s. 34; Hakan Can, “*Türk Vergi*

vergi mükellefi tarafından ödenmesi gereken vergi borcuna ilişkin matrahın, gerçeğe uygun şekilde tespiti ve tarh edilmesi vergi idaresinin yetkisinde olmakla birlikte, bu bir görev ve zorunluluktur<sup>473</sup>.

Bir insanın irade açıklaması çeşitli aşamalardan geçtikten sonra dış dünyaya yansımaktadır. Bu irade açıklaması için hazırlık, karar ve icra şeklinde aşamaları geçirdikten sonra irade açıklaması şekline varmaktadır<sup>474</sup>. Her ne kadar cansız varlıklar olsa da idare bakımından da irade açıklaması için bu evrelerin tamamlanması gerekir. Bir kişi veya konu doğrudan hazırlık işlemlerinin yapılması amacı olmadığı gibi<sup>475</sup> asıl işlemi ortaya çıkaran iradenin de doğrudan bir parçası olarak görünmezler. Hazırlık sürecinde bir aşamayı oluştururlar<sup>476</sup>. Çok çeşitli hazırlık işlemleri bulunmaktadır ve bunların bir listesinin oluşturulması pek mümkün değildir<sup>477</sup>; ancak bazı örnekler vermek gerekirse danışma işlemleri, raporlar, tutanaklar, teklifler<sup>478</sup>, savunma isteme, bilgi isteme, idari yazışmalar bu türden işlemlerdir<sup>479</sup>.

Vergi idaresi de tarh aşamasına ilişkin iradesini açıklarken bu safhaları tamamlamaktadır. Bu noktada vergi idaresinin matrahın tespitini yaparak veya belirtilmiş olan matrahın doğruluğunu denetleyerek tarhı gerçekleştirebilmesi için bir takım hazırlık işlemlerinin yapılması gerekmektedir<sup>480</sup>. Bu yönüyle verginin tarhı zincir işlem görünümündedir.

Tarh için yapılan matrah tespiti ve beyan edilen matrahın doğruluğunun tespiti vergi incelemesi ile yapılır<sup>481</sup>. Esasen burada yapılan bir denetim faaliyetidir; ancak vergi hukuku literatüründe bu denetim, kavramı sıklıkla vergi incelemesi olarak ifade

---

Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 38, S. 318 (2015), s. 118; “*Tarh zamanaşımının dolmasıyla alacaklı vergi dairesinin vergiyi tarh ve tebliğ etme yetkisi sona erer, artık yükümlüye vergi ihbarnamesi veya ödeme emri gönderilemez. Bu manada zamanaşımı vergi alacağını ortadan kaldıran en önemli sebeplerden biridir. Danıştay kararları tarh zamanaşımından sonra idarenin yapacağı tebligatın zaman itibarıyla yetkisizlik nedeniyle iptal edileceğini ve yapılan tebligatın bir hüküm ifade etmeyeceğini ortaya koymaktadır*”.

<sup>473</sup> Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 21.

<sup>474</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 139.

<sup>475</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 139.

<sup>476</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 806.

<sup>477</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 807.

<sup>478</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 322.

<sup>479</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, ss. 807-11.

<sup>480</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 201; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 107.

<sup>481</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 201.



edilmektedir<sup>482</sup>. Bu denetim ile vergi idaresi, vergi kaybını önlemeyi, mükelleflerin kanuna uygun matrah bildirimini yapmasını sağlamayı amaçlamaktadır<sup>483</sup>. Bu sebeple vergi denetimi üst başlığı altında, vergi incelemesine<sup>484</sup> ilaveten VUK'ta düzenlenmiş olan denetim ve bilgi edinme yollarından olan yoklama<sup>485</sup>, arama<sup>486</sup> ve bilgi toplama<sup>487</sup> da tarhi yapabilmek için matrah tespitini sağlayan hazırlık işlemleri olarak değerlendirmek yerinde olacaktır<sup>488</sup>.

Bu kapsamda tarha esas alınacak matrah tespiti için yapılan yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama kapsamında çeşitli hazırlık işlemleri yapılmaktadır<sup>489</sup>. Bu işlemler, ilgisinin hukuki durumuna etkileri olmadığı sürece ayrı bir iptal davasının konusunu oluşturamayacak, nihai ve zincirin son halkası işlem olan tarha karşı açılacak bir davada hukuka uygunluk denetimleri yapılabilecektir<sup>490</sup>.

#### *b. Yoklama Strasında Yapılan Hazırlık İşlemleri*

Yoklama, VUK'un 127-134. maddeleri arasında düzenlenmiş olup; “mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek” amacıyla yapılmaktadır. Yoklamada, vergi mükellefi ve mükellefiyeti hakkında maddi olgular ve bu olgulara ilişkin şekli şartların yoklama anında bulunması gerekenlerinin denetimini sağlamaktadır<sup>491</sup>. Vergi mükelleflerinin bildirimler başta olmak üzere, bazı

<sup>482</sup> Başar Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2015, ss. 53-54; Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 7. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016, s. 51.

<sup>483</sup> Akdoğan, *Vergi İncelemesi*, s. 5.

<sup>484</sup> “Maksat: Madde 134 – (Değişik birinci fıkra: 30/12/1980-2365/22 md.) Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.”

<sup>485</sup> “Maksat ve yetki: Madde 127 – (Değişik: 4/12/1985-3239/12 md.) Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.”

<sup>486</sup> “Arama yapılabilecek haller: Madde 142 – İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir.”

<sup>487</sup> “Bilgi verme: Madde 148 – Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.”

<sup>488</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 248; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 201. Vergi incelemesi ve yoklama doğrudan bir denetim yolu olmakla birlikte arama ve bilgi toplama vergi idaresinin bilgi edinme yollarıdır. Arama, tek başına vergi idaresi tarafından kullanılabilen bir denetim yolu olmamakla birlikte vergi incelemesi ile yapılan denetimde vergi idaresinin bilgi edinmesini sağlamaktadır. Aynı şekilde de bilgi toplama da doğrudan bir denetim yolu olmamakla birlikte, vergi mükellefinin denetimi için alt yapı sağlamaktadır. Detaylı bilgi için Bknz. Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 2022, ss. 180-90

<sup>489</sup> Ümit Süleyman Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2013, s. 34.

<sup>490</sup> Ağar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, s. 295.

<sup>491</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 374.

vergi ödevlerini yerine getirmemesi sonucu mükellef ve mükellefiyete ilişkin gizli kalan hususların ortaya çıkarılmasını ve vergiyi doğuran olaya ilişkin maddi hususları tespit etmek hedeflenmektedir<sup>492</sup>. Vergi hukukunda yapılan yoklamayı, adeta bir sınıf öğretmenin rutin olarak ders başlarında gerçekleştirmiş olduğu sınıf yoklamasına benzetmek mümkündür. Öğretmen, listede adı olan öğrencilerin sınıfta olup olmadığını tespit etmekle yetinmekte; yoklama tutanağını bu olgu üzerine yaptığı tespitler doğrultusunda oluşturmaktadır.

VUK 127. madde yoklama yapılabilecek konuları düzenlemiştir. Bunlardan bazıları; ödeme kaydedici cihaz kullanmak zorunda olanların bu zorunluluğa ve bu konuda belirtilen esaslara uyup uymadığının tespiti, kanunen tutulması zorunlu olan defterlerin iş yerinde mevcut olup olmadığı ve bunların tasdik durumu, vergi levhası kullanımına ilişkin zorunluluğun yerine getirilip getirilmediği gibi şekli konularda hiçbir değerlendirmeye yer vermeden yapılan tespitlerdir. Zira bu konuda vergilerin doğruluğuna dair bir değerlendirme yapılmış olsaydı, bu denetim yolu vergi incelemesi olacaktı<sup>493</sup>.

VUK'un 131. maddesi "*Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilir*" düzenlemesini içermektedir. Günümüzde artık kağıda dayalı fiziki varlığı olan işlemlerin sayısının giderek azalması durumuna paralel olarak, yoklama da elektronik yoklama şeklinde yapılmaya başlanmış (VUK madde 132/A) ve yoklama fişi olarak belirtilen tutanaklar, mobil cihazlar aracılığıyla dijital ortamlarda e-yoklama fişi ile kayıt altına alınmaya başlamıştır. Muhatabının elektronik imza aracı varsa bununla imzalaması, elektronik imza aracı bulunmuyorsa da yoklama fişini temsil eden ve yoklama fişini değiştiremeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun bulunduğu form imzalanmaktadır<sup>494</sup>. Ayrıca toplu yoklama yapılması durumlarında VUK 133. maddesi uyarınca, yoklama fişi yerine, yoklama cetvelleri de oluşturulabilecektir.

Yoklamadaki temel amaç maddi olguları tespit etmektir. Eğer usulüne uygun bir şekilde düzenlenmiş yoklama fişi mevcut ise bu yoklama fişlerinde yer alan tespitler vergilendirmede tarh için kullanılabilir. Bu sebeple yoklamanın verginin tarhına

---

<sup>492</sup> Yılmaz Özbacı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Feryal Matbaacılık, 1985, s. 227; Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 228.

<sup>493</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 180.

<sup>494</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, ss. 251-52.

yönelik bir hazırlık işlemi olduğunu söylemek gerekir<sup>495</sup>. Ancak yapılan tespitler daha ileri bir denetimi gerektiriyorsa yoklama ile yetinmeyip, vergi incelemesi de yapılmalıdır<sup>496</sup>.

Yoklama fişleri olarak ifade edilen tutanaklar, kural olarak icrailiği bulunmayan ve muhatabının hukuki durumunu etkilemeyen işlemlerdir. Şöyle ki bu tutanaklarda sadece bir tespit bulunmaktadır ve bu tespit kural olarak vergi mükellefi hakkında hukuki sonuç doğurmaz. Bir yoklama memuru tarafından, rutin bir kontrol sırasında durdurulan yolcu otobüsünden taşıtta bulundurulması zorunlu olan yolcu istemesine rağmen bunu ibraz etmemesi neticesinde düzenlenen yoklama fişinin düzenlenmesi henüz vergi mükellefinin hukuki durumunu etkilememektedir. Bu sebeple de bu yoklama fişinin icrailiği bulunmamaktadır. Yoklama fişi ile tespit edilen bu durum ise VUK'un 353. maddesinin 2. fıkrası<sup>497</sup> uyarınca özel usulsüzlük kabahatine sebebiyet verecektir<sup>498</sup>. Bunun neticesinde vergi mükellefine ceza kesilip, tebliğ edilmesi durumunda ortada vergi mükellefinin hukuki durumunu etkileyen, ihbarnamede belirtilen ceza miktarını ödeme yükümlülüğü getiren icrai bir işlem söz konusudur. Bu örnek bakımından yoklama fişi ve ceza ihbarnamesi arasında zincirin halkaları ilişkisi vardır. Yoklama fişi de icrailiği olmadığı için doğrudan iptal davasının konusunu oluşturmayacak ve ancak nihai işlem olan ihbarnameye karşı açılacak bir davada hukuka aykırılık iddiası inceleme konusu yapılabilecektir.<sup>499</sup>

---

<sup>495</sup> Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, s. 35.

<sup>496</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 235.

<sup>497</sup> “2. (Değişik: 21/3/2018-7103/12 md.) Elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekenler de dâhil olmak üzere, perakende satış fişi, ödeme kaydedici cihazla verilen fiş, giriş ve yolcu taşıma bileti, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu listesi, günlük müşteri listesi ile Maliye Bakanlığınca düzenlenme zorunluluğu getirilen belgelerin; düzenlenmediğinin, kullanılmadığının, bulundurulmadığının, düzenlenen belgelerin aslı ile örneğinde farklı meblağlara yer verildiğinin, gerçeğe aykırı olarak düzenlendiğinin veya elektronik belge olarak düzenlenmesi gerekirken Maliye Bakanlığınca belirlenen zorunlu haller hariç olmak üzere kâğıt olarak düzenlendiğinin tespiti ya da bu belgelerin bu Kanununun 227 nci maddesine göre hiç düzenlenmemiş sayılması halinde, her bir belge için 240 (350) Türk lirası özel usulsüzlük cezası kesilir.”

<sup>498</sup> Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahati ve Suçları)*, s. 222.

<sup>499</sup> Danıştay 4. D., E. 1998/4026, K. 1999/36, T. 14.01.1999 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Yoklama tutanağının muhtara imzalatılmasıyla şekil şartı yerine getirilmiş ise de tutanağı imzalayan muhtarın olay yerinde hazır bulunduğuna ilişkin herhangi bir tespiti yer verilmediği gibi, ayrıca imzadan imtina eden kişinin kimliğinin açıkça belirlenmemesi karşısında 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 131 inci maddesinde öngörülen unsurları taşımayan tutanak esas alınarak kesilen özel usulsüzlük cezasında ve bu cezaya karşı açılan davanın reddi yolunda verilen mahkeme kararında isabet görülmemiştir”.

Yoklama fişine dayanılarak vergi mükellefi hakkında mükellefiyet tesisi, vergi tarhi, vergi cezası kesimi, mükellefiyet terkinin gibi hukuki sonuçlar doğuracak işlemler yapılabilir<sup>500</sup>. Yoklama fişinde mevcut bir hukuka aykırılık, ancak bu işlemlere karşı açılacak bir dava ile incelenme imkanına sahiptir<sup>501</sup>. Ayrılabilir-zincir işlem teorileri bakımından teorik olarak yapılan bu sınıflandırmaya ilişkin Danıştay uygulaması da aynı yöndedir<sup>502</sup>. Yoklama fişinin iptaline ilişkin açılan davalar, icrai bir işlem olmadığı için reddedilmektedir<sup>503</sup>.

Burada verginin tarhının icrai olduğuna dair bir tereddüt bulunmasa da yoklama fişine istinaden yapılan mükellefiyet tesisinin icrai işlem olup olmayacağına dair Danıştay uygulamasında farklı yönde kararlar mevcuttur. Bazı kararlarında mükellefiyet tesisini vergilendirme bakımından kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem olarak görmeyip, ön işlem olarak kabul etmekte<sup>504</sup>, kimi kararlarında ise vergi mükellefiyeti tesisinin, ilgilisi üzerinde defter tasdiki, fatura ve fiş kullanma, beyanname verme zorunluluğu getirme gibi hukuki sonuçları beraberinde getirdiğinden bahisle icrai işlem olarak kabul edip, yargılamaya devam edilmesi gerektiğine hükmetmektedir<sup>505</sup>. Mükellefiyet tesisinin

<sup>500</sup> İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle İlgili Olarak Uygulama Birliğinin Sağlanması Amacıyla Daha Önce Yapılan Tamimlerin Güncellenmesi ve Birleştirilmesi”, 2014, s. 16.

<sup>501</sup> İdris Hakan Furtun, “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, ed. Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 303.

<sup>502</sup> Danıştay VDDGK, E. 1999/247, K. 2000/31, T. 28.01.2000, Danıştay 4. D., E. 2014/6042, K. 2015/637, T. 02.03.2015, Danıştay 9. D., E. 2016/1769, K. 2017/1880, T. 20.02.2017 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Yukarıda belirtilen kanun hükümleri gereğince, yoklama tutanaklarında mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların açık olarak saptanması ve tespitlerin mükellef veya yetkili adamı nezdinde yapılması, yoklama sırasında bunlar bulunmazsa tutanakların, Vergi Usul Kanunu’nun 131’inci maddesinin ikinci fıkrasında yazılı olanlara imzalatılması gerekmektedir.*

*Olayda, yoklama tutanağının mükellefin ya da yetkili adamının nezdinde düzenlenmediği, bu tutanağın, bunlara veya söz konusu yasanın ikinci fıkrasında yazılı kişilere imzalatılmadığı anlaşıldığından, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 131’inci maddesinde yazılı koşulları taşımayan yoklama tutanağı esas alınmak suretiyle resen tesis edilen mükellefiyet kaydının iptali istemiyle açılan davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında hukuka uyarlık görülmemiştir”.*

<sup>503</sup> Danıştay 9. D., E. 2013/5713, K. 2016/369, T. 11.02.2016; Danıştay 3., E. 2014/907, K. 2015/1423, T. 18.03.2015, Danıştay 9. D., E. 1984/571, K. 1984/1641, T. 26.03.1984 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>504</sup> Danıştay 11. D., E. 1996/5978, K. 1997/4181, T. 21.11.1997, Danıştay 11. D., E. 1996/6122, K. 1997/3917, T. 10.11.1997 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Bu durumda, mükellefiyet tesisine ilişkin işlem, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde olmaması nedeniyle münhasıran idari bir davaya konu edilemeyeceğinden, davanın 2577 sayılı Yasanın 15/1 ( d ) hükmü uyarınca reddine karar verilmesi gerekirken, uyuşmazlığın esasının çözümlenmesi önündeki vergi mahkemesi kararında yasal isabet görülmemiştir”.*

<sup>505</sup> Danıştay 3. D., E: 2003/1501, K: 2004/703, T: 11.03.2004 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Olayda, 5.7.2002 tarih ve 12/44 sayılı yoklama fişine dayanılarak davacı adına*

ilgilisi üzerinde yeni bir hukuki durum ve etki yarattığı şüphesizdir. Danıştay kararında da belirtildiği üzere vergi kanunlarında vergi mükellefi olan kişiler bakımından öngörülmuş yükümlülüklerin muhatabı olacaktır. Bu sebeple icrai bir işlem olarak kabul edilmesi gerekmektedir. Bir an için idarece yapılan tespit sonucundaki mükellefiyet tesisinin icrai işlem olarak kabul edilmediğini düşünecek olursak, ilgilisi bu durumda ancak bu mükellefiyet üzerine yapılacak tarh veya kesilecek ceza işlemi üzerine açacağı bir davada bu işlemi yargı önüne getirebilecektir. Danıştay, mükellefiyet tesisini ön işlem kabul ettiği bir kararında, ilgilinin mükellefiyet tesisini yargıya taşıyabilmesi için ihtirazi kayıtlarla beyan verip, dava açması gerektiğine hükmetmiştir<sup>506</sup>. Ancak burada yoklama tutanağına istinaden yapılan mükellefiyet tesisi işleminin icrailiği bulunmakla, yoklama tutanağının tek başına vergi mükellefine hukuki etkisi olmamaktadır.

Yoklamada vergi alacağının doğmasına yönelik bilgilerin<sup>507</sup> ve o an olması gerekenlerin olup olmadığına yönelik bir tespit<sup>508</sup> ile mükellef ve mükellefiyete ilişkin bilgiler elde edildiğinden, nihai işlem olan tarh ile sıkı bir hukuki bağı mevcuttur. Bu tespitler ise ancak vergi inceleme raporunda kullanılabilir ve doğrudan inceleme raporu yerine geçebilecek işlemlerin yapılması mümkün olmayacaktır<sup>509</sup>. Bu sebeple yoklama fişi ile ilgilili olarak yapılacak hukuka aykırılık iddiaları, verginin tarhına karşı açılacak iptal davalarında ileri sürülebilecektir.

---

*25.4.2002 tarihinden itibaren gerçek usulde mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin işlem, herhangi bir makamın onayına tabi bulunmadığı gibi yükümlüyü defter tasdik ettirme, fatura ve fiş kullanma, beyanname verme gibi vergi ile ilgili ödevleri yerine getirme zorunda bıraktığından, davacının menfaatini etkileyen, idari davaya konu olabilecek nitelikte, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu sonucuna ulaşıldığından vergi mahkemesince davanın esasının incelenmeksizin reddine karar verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir”.*

<sup>506</sup> Danıştay 11. D., E. 1996/5978, K. 1997/4181, T. 21.11.1997 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Buna göre mükellefiyet tesisine ilişkin işlem vergi yargısı açısından ön işlem niteliğinde olup vergi uyumsuzluğuna konu olabilmesi için sonuç doğuran bir işlemle tamamlanması, başka bir deyişle yükümlü tarafından ihtirazi kayıtlarla verilecek beyanname üzerine tahakkuk fişi kesilmesi veya vergi tarhı ve ceza kesildiğine ilişkin ihbarnamenin tanzim ve tebliğ edilmesi gerekmektedir”.

<sup>507</sup> Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, s. 35.

<sup>508</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 374.

<sup>509</sup> Danıştay VDDK, E. 2018/1232, K. 2019/482, T. 03.07.2019, Danıştay 9. D., E. 2011/9377, K. 2015/450, T. 17.02.2015 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Vergi Usul Kanununun 127. maddesiyle getirilen yoklama müessesesinin amacının, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek olduğu, yoklama ile ancak vergi inceleme raporuna done olabilecek çeşitli tespitlerin yapılabileceği, bir başka deyimle vergi inceleme raporu düzenlenmeden tutulan tutanak ile vergi incelemesi yerine geçebilecek işlemlerin yapılmasının mümkün olmadığı sonucuna ulaşılmaktadır”.*

### *c. İnceleme Sırasında Yapılan Hazırlık İşlemleri*

Modern vergi sistemlerinin beyan sistemini benimsemesi, vergi mükelleflerinin vergiyi doğuran olay ve mükellefiyete ilişkin bilgilerini beyan ederken özgür ve keyfi davranmaları anlamına gelmemektedir<sup>510</sup>. Adaletli bir vergi düzeni ve etkin bir beyanname sistemi için bu beyannamelerin doğruluğunun denetlenmesi zorunludur<sup>511</sup>. Bu denetimin en etkin şekilde yerine getirildiği yol ise hiç şüphesiz mükellef nezdinde detaylı araştırma yapılmasına olanak sağlayan ve hatta sadece mükellefin defter, belge ve kayıtları ile sınırlı olmadan; VUK'un izin verdiği her türlü ispat aracı ile gerçekliği ortaya çıkarmaya yarayan vergi incelemesidir<sup>512</sup>.

VUK'un 134-142. maddeleri arasında düzenlenmiş olan vergi incelemesinin amacı; “*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak*”, verginin tarhı ise vergi alacağını miktar itibariyle tespit eden idari muamele olarak ifade edilmiştir. Bu iki düzenleme beraber okunduğunda, verginin tarhı ile vergi incelemesi arasındaki yakın ilişki ortaya çıkmaktadır. Vergi idaresi vergi alacağını miktar itibariyle tespit ederken, beyan verilmiş ise bunun doğruluğunu; verilmediği hallerde ise tarh için gerekli olan matrah tespitini vergi incelemesi neticesinde sağlayacaktır.

Vergi incelemesinin, vergi bilincini yerleştirmek, vergi adaleti ve eşitliği ilkelerini gerçekleştirmeye yönelik amaçları olmakla birlikte<sup>513</sup>; mali amacı olan, vergi alacağının kanunlarda tespit edilmiş kurallar etrafında gerçeğe uygun şekilde hesaplanmasına, başka bir ifade ile verginin tarhına hazırlık yapma fonksiyonu bulunmaktadır. İnceleme sırasında vergi idaresi, tarh için gerekli olan verilerin doğruluğunu veya bu verilerin tespitini sağlamaktadır. Kural olarak vergi incelemesi sırasında yapılan hazırlık işlemleri vergi mükellefi üzerinde hukuki etki doğurmamasından dolayı da tarh için bir hazırlık işlemi niteliği taşımaktadır<sup>514</sup>.

---

<sup>510</sup> Bulutoğlu, *Türk Vergi Sistemi*, s. 181.

<sup>511</sup> Akdoğan, *Vergi İncelemesi*, s. 5; Furtun, “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, s. 302; Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, s. 38; Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s. 201.

<sup>512</sup> İbrahim Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008, ss. 126-27; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 252; Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 158; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 182.

<sup>513</sup> Akdoğan, *Vergi İncelemesi*, ss. 5-6; Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, ss. 179-80.

<sup>514</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 376.

Vergilendirme süreci bakımından ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırma fonksiyonu olan vergi incelemesi yapılırken vergi idaresinin çeşitli işlemler yapması gerekmektedir. Bunlar hem VUK'ta hem de Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik (VIUEHY-Bu başlık içerisinde Yönetmelik olarak anılacaktır)<sup>515</sup>te yer almaktadır. Verginin tarhi ile olan hukuki bağları ve ayrılabilir işlem teorisi bakımından dava konusu edilebilirliği bağlamında vergi incelemesi sırasındaki işlemler şu şekildedir:

### **(1) İşe Başlama**

Bu husus incelemeye başlama ile karıştırılmamalıdır. İşe başlama vergi idaresinin iç işleyişine yönelik bir işlemken, incelemeye başlama vergi mükellefine yönelik bir işlemdir<sup>516</sup>. Ancak işe başlama aşamasında inceleme yapacak olan memura düzenlenmesi gereken görevlendirme yazısı/iş emri usuli bir muamele olarak verginin tarhına giden süreçte zincir işlemin halkalarından birini oluşturmaktadır.

İşe başlama hususu Yönetmelik'in 7. maddesinde düzenlenmiş olup, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara<sup>517</sup>, inceleme görevinin verilmesi üzerine en geç on gün içerisinde incelemeye hazırlık işlemlerine başlamalarını ifade eder. İnceleme görevi, görevlendirme yazısı/iş emri ile tevdi edilir ve incelemeye yetkili olanlarca bu yazının tebellüğ edilmesi ile belirtilen on günlük süre başlar<sup>518</sup>.

Görevlendirme yazısı/iş emri, idarenin iç düzen işlemidir ve bunların ilgisinin hukuki durumuna doğrudan bir etkileri yoktur<sup>519</sup>. Vergi idaresi içerisinde hiyerarşik yetkinin açıklanması sonucu ortaya çıkar<sup>520</sup>. Yönetmelik'in 4. maddesinde<sup>521</sup> vergi incelemesinin bu yönetmelik belirtilen usul ve esas çerçevesinde yapılacağı belirtilmiştir.

<sup>515</sup> RG: 31.10.2011, 28101.

<sup>516</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 185.

<sup>517</sup> "İncelemeye yetkililer: Madde 135 – (Değişik: 7/7/2011-KHK-646/4 md.) Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir."

<sup>518</sup> Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s. 470.

<sup>519</sup> Kağıtçıoğlu, "İdari İşlemin İcrailiği", s. 280.

<sup>520</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 133; Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 818; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 335.

<sup>521</sup> "MADDE 4 – (1) Vergi incelemeleri, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca, bu Yönetmelikte belirlenen usul ve esaslara uygun olarak yerine getirilir."

Yönetmelik'in 6. maddesinde<sup>522</sup> de vergi incelemesini yapacaklara bu görevin bir yazı ile verileceği düzenlenmiştir.

Görev yazısı iç düzen işlemi olmakla birlikte, bu görevlendirme yazısına dayanarak yapılacak idare edilen üzerinde hukuki etkisi olan bir işlem yapıldığında bu iç düzen işlemine karşı hukuka aykırılık itirazı ileri sürülebilecektir<sup>523</sup>. Bu sebeple vergi incelemesi ve devamında vergi tarhi ve/veya vergi cezası kesme işlemleri bakımından hazırlık işlemi niteliğindedir. Nezdinde vergi incelemesi yapılan vergi mükelleflerinin bu görev yazılarına karşı iptal davası açması mümkün değildir. Ancak bu görev yazılarının bulunmaması, nihai işlem olan tarha ve/veya vergi cezasına karşı açılacak iptal davasında ileri sürülebilecek ve şekil unsuru<sup>524</sup> bakımından sakat hale getirecektir<sup>525</sup>.

<sup>522</sup> “Vergi inceleme görevinin verilmesi

*MADDE 6 – (1) Vergi inceleme görevi yazı ile verilir. İnceleme görevi yazılarında; nezdinde inceleme yapılacak kişilere ve konulara ilişkin bilgilere, incelemenin türüne, gerekçesine, dönemine ve süresine ilişkin hususlara yer verilir. (Ek cümle:RG-6/11/2015-29524) İnceleme görev yazısı ekinde yer alan belgeler, elektronik ortamda inceleme yapmaya yetkili olanlara gönderilebilir.”*

<sup>523</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 818.

<sup>524</sup> Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları 1. Cilt*, s. 308; “Şekil dediğimiz zaman tasarrufun oluşu ve tekemmülü; iradenin hazırlanması, izharı ve tesbit için takip edilecek usul, merasim ve vesikalar anlaşılır.”; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 201; “Genel olarak ifade edersek, şekil ve usul, idari işlemin oluşumu ve tamamlanmasıyla ilgili olarak uygulanacak irade açıklama biçimi, izlenecek yol, yöntem çerçevesinde düzenlenecek belgelerin tümünü ifade eder.”; Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 394; “Şu halde, eğer bir işlemi ele alır da, kendi içinde, kronolojik olarak onun oluşmasına bakacak olursak, tıpkı canlı organizmaların doğması gibi, bunun belirli usuller izlenerek gerçekleşmekte olduğunu görürüz. Öyle ise, izlenen usul ortaya çıkan şekilde önceki ana ilişkin fakat o şekil için ‘kurucu’ unsurun ilk adımıdır.”; Akyılmaz, *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 66; Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 964; “Usûl (procédure), idari işlemin yapılmasında izlenen yollar demektir”.

<sup>525</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi, E. 2016/984 K. 2017/1538 T. 7.4.2017 (www.lexpera.com.tr.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Gerek tam inceleme, gerekse sınırlı inceleme olsun, inceleme elemanlarının inceleme emri doğrultusunda inceleme yapmaları gerektiği açıktır. Bunun aksi, yani inceleme emri/görevlendirme yazısı bulunmadan incelemeye başlanması, incelemenin konusunun veya kapsamının/türünün inceleme emrinde belirtilenleri aşması, bununla birlikte ek müsaade alınmaması veya mükellefin durumdan haberdar edilmemesi gibi hallerde, incelemenin yukarıda aktarılan mevzuata uygun olarak yapılmış bir inceleme olacağından söz edilemeyeceği, böyle bir inceleme sonucu düzenlenen raporlara dayanan işlemlerin de hukuka aykırı olacağı tabiidir”; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2. Vergi Dava Dairesi, E. 2016/472 K. 2017/1456 T. 30.3.2017 (www.lexpera.com.tr.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Bu durumda, mükellefe defterlerin ibrazı için gerekli süre verilmeden, defterlerinin de alınmasını gerektirecek bir iş emri veya mahkeme kararı bulunmuyor iken yukarıda yer verilen mevzuata aykırı olarak yapılan inceleme doğrultusunda yapılan tarhiyatlarda hukuka uyarlık görülmemiştir.”



## (2) İncelemeye Başlama

İncelemeye başlama VUK 140. maddesinin 1. fıkrası 1. bendi<sup>526</sup> uyarınca incelemeye tabi olana yazıyla bildirilir. Bu bildirim Yönetmelik'in 9. maddesinin 2. fıkrası düzenlemesine göre “İncelemeye Başlama Bildirimi” (İncelemeye başlama tutanağı olarak yer alan düzenleme değiştirilmiştir. Bu sebeple çalışmada incelenen yargı kararlarında incelemeye başlama tutanağı olarak geçmektedir) olacaktır<sup>527</sup>. Yönetmelik'in 9. maddesinin 3. fıkrasına göre<sup>528</sup> incelemeye başlama tarihi, bu bildirim düzenlendiği tarih olarak belirlenmiştir. İncelemeye başlama tarihinin tespit edilmesi önemlidir. Zira incelemeye başlama bildirim yapılmadan önceki bir tarihte, VUK 371. maddesindeki incelemeye başlamamış olma şartı sağlandığı için vergi mükellefinin pişmanlık ve ıslah kurumundan; Mükelleflerin İzahat Taleplerinin Cevaplandırılmasına Dair Yönetmelik'in<sup>529</sup> 8. maddesindeki<sup>530</sup> “incelemeye tabi işlemlerin” özelge kapsamına alınmama kısıtlamasına takılmadığı için özelge talebinden yararlanması hala mümkündür<sup>531</sup>.

Bildirimler, bir irade açıklamasından ziyade, belli bir konuda bildirim, hatırlatma veya uyarı içeren ancak icrai olmayan, icrai işleme bir hazırlık amacı taşıyan işlemlerdir<sup>532</sup>. İncelemeye başlama bildirim de vergi incelemesinin kanuna uygun şekilde gerçekleştirilmesi bakımından yapılması gereken bir hazırlık işlemidir.

<sup>526</sup> “1. (Değişik: 14/10/2021-7338/18 md.) İncelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususunu bir yazıyla bildirirler. Ayrıca, yazının bir örneğini bağlı olduğu birime ve ilgili vergi dairesine gönderirler”

<sup>527</sup> RG: 28.06.2022, 31880.

<sup>528</sup> “(2) Vergi incelemesine, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenecek “İncelemeye Başlama Bildirimi” ile başlanır. İncelemeye Başlama Bildiriminin bir örneği nezdinde inceleme yapılana, bir örneği vergi incelemesi yapmaya yetkili olanın bağlı bulunduğu inceleme ve denetim birimine, bir örneği ise mükellefin bağlı olduğu vergi dairesine gönderilir.  
(3) İncelemeye başlama tarihi, incelemeye başlama bildiriminin düzenlendiği tarihtir.”

<sup>529</sup> RG: 28.08.2010, 27686.

<sup>530</sup> Özelge talebinin kapsamı

MADDE 8 -(1) Özelge, mükelleflerin ve vergi sorumlularının vergi durumları ve vergi uygulaması bakımından müphem ve tereddüdü mucip gördükleri hususlar hakkındaki izahat taleplerine ilişkin olarak verilir.

(2) Mükelleflerin aşağıdaki başvuruları özelge kapsamında değerlendirilmez:

c) Hakkında vergi incelemesi yapılmakta olan mükelleflerce veya vergi sorumlularınca incelemeye konu olan işlemlerle ilgili izahat talepleri.”

<sup>531</sup> Adil Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 61, S. 4 (2012), s. 1323; Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s. 471.

<sup>532</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 330.

Ayrılabilir işlem teorisi bakımından vergi mükelleflerinin incelemeye başlama bildirimine dava açmaları mümkün değildir. Burada vergi idaresinin hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması yoktur, vergi incelemesi elemanı ve vergi mükellefi arasında vergi incelemesinin türü, konusu, dönemi, incelemeye alınma gerekçesi gibi konuların bildirimine yönelik bir işlem söz konusudur ve bu bildirim yapılmadan gerçekleştirilecek inceleme sonrası yapılan tarh, hukuka aykırı hale gelmektedir<sup>533</sup>. Ancak bu bildirim yapılmadığına ilişkin bir itiraz inceleme neticesinde vergi tarh edilmişse buna ilişkin tebliğ edilecek ihbarnameye karşı açılacak bir davada ileri sürülebilecektir.

İncelemeye başlama tutanağının tanzim edilmesi bir zorunluluk olmakla birlikte, düzenlenen incelemeye başlama bildiriminin bir takım bilgileri içermesi de gerekmektedir. Yönetmelik'in 11. maddesinde “*İncelemeye başlama bildirimini muhteviyatı*”<sup>534</sup> olarak düzenlenen unsurları içermesi gerekmektedir. Bu düzenlemeye

<sup>533</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi, E. 2016/2247, K. 2017/1128, T. 31.03.2017 (www.lexpera.com.tr.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Yukarıda yer verilen hükümlere göre(VUK md. 140, f. 1); incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi ve nezdinde inceleme yapılana verilmesi zorunlu olup incelemeye başlama tutanağı düzenlenmeden vergi incelemesi yapılması ve vergi inceleme raporu düzenlenmesi mümkün olmayıp, incelemeye başlama tutanağı düzenlenmemesi esaslı bir şekil hatası olup incelemeyi ve inceleme sonucunda düzenlenen vergi inceleme raporunu geçersiz kılacaktır.*

*Olayda, Mahkemelerinin E:2014/601 sayılı dosyalarında yapılan ara kararı ile vergi inceleme raporu düzenlenmeden önce incelemeye başlama tutanağının düzenlenip düzenlenmediğinin ve tutanak düzenlenmişse bir örneğinin davacı şirkete verilip verilmediğinin sorulduğu, bu durumları ispatlayan belgelerin istendiği ancak davalı idare tarafından incelemeye başlama tutanağının düzenlendiğine dair herhangi bir belgenin raporların ekinde bulunmadığının belirtildiği anlaşıldığından, davacı şirket hakkında incelemeye başlanılmadan önce incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi ve bir örneğinin davacı şirkete verilerek şirket hakkında neden dolayı inceleme yapıldığını bilme hakkının sağlanması incelemenin sıhhati ve geçerliliği için gerekli olup vergi incelemeye başlama tutanağı düzenlenmemesi esaslı bir şekil hatası olduğundan incelemeyi ve inceleme sonucunda düzenlenen raporu geçersiz kılacağından dava konusu özel usulsüzlük cezasında hukuka uyarlık bulunmamıştır.” Aksi yönde kararlar da mevcuttur: Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, E. 2016/477 K. 2017/503 T. 22.3.2017; E. 2016/478 K. 2017/502 T. 22.3.2017 (www.lexpera.com.tr.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Davacı vergi incelemesine başlamadan önce vergi incelemesine başlama tutanağının düzenlenip tebliğ edilmediğini ileri sürmekte ise de, davacının inceleme konusu yönünden 2010 ila 2014 yıllarında davalı idare nezdinde bir mükellefiyet kaydının olmaması, davacının yurt dışında mukim olması ve vergi incelemesi esnasında davacı vekilinin beyanının alındığı dikkate alındığında, salt vergi incelemesine başlama tutanağı düzenlenmemesinin dava konusu vergi ziyayı cezalı tarhiyatı kusurlandıracak mahiyette bulunmadığı”**

<sup>534</sup> “*MADDE 11 – (1) İncelemeye başlama (Değişik ibare:RG-28/6/2022-31880) (2) bildiriminde asgari aşağıda yazılı hususlara yer verilir:*

- a) (Değişik:RG-28/6/2022-31880) (2) *İnceleme yapılanın kimlik bilgileri, unvanı, adresi,*
- b) *İncelemenin türü (tam/sınırlı inceleme),*
- c) *İncelemeye alınma gerekçesi,*
- ç) *İncelemenin konusu,*
- d) *İnceleme dönemi,*
- e) (Değişik:RG-28/6/2022-31880) (2) *Vergi türü,*

aykırı şekilde düzenlenen incelemeye başlama tutanağındaki eksiklikler de hazırlık işlemindeki bir hukuka aykırılık olarak ancak vergi tarhına karşı açılacak bir iptal davasında ileri sürülebilecektir.

### **(3) Defter ve Belgeleri İsteme Yazısı**

Beyana dayanan matrahın doğruluğunun denetlenmesi veya beyan olmadan vergi idaresi tarafından matrahın tespitinin gerektiği durumlarda incelemeye ilk olarak mükellefin belge, defter ve envanter kayıtlarıyla başlanacaktır<sup>535</sup>. Zira vergi matrahının tespitinde bu defter ve belgeler, vergi mükellefinin “*mali hafızası*”nı oluşturmaktadır. Buna ilave olarak randıman incelemesi, çapraz kontrol, adli tıp ve çeşitli meslek odalarından bilgi talebi yöntemleri de vergi incelemesinde kullanılabilir<sup>536</sup>.

Yönetmelik’in 12. maddesinde<sup>537</sup> inceleme konusu defter ve belgelerin vergi mükellefinden yazı ile isteneceği ve tutanakla teslim alınacağı düzenlenmiştir. Eğer vergi mükellefi incelemeye yetkili olanlara yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini biraz ederse buna ilişkin ayrıca bir isteme yazısına gerek olmadan tutanağın yeterli olduğu düzenlenmiştir. Esasen VUK 256. maddesinde defter ve belgelerin ibrazını bir ödev olarak düzenleyip, çeşitli yaptırımlar öngörmüş olsa da her vergi mükellefi vergi incelemesine gelen memurlara bunları kendiliğinden sunma konusunda gönüllü bir tutum sergileyebilir. Yönetmelik’in 12. maddesi bu durumda ibrazın yazılı olarak isteneceğine; bu yazıda ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak yaptırımlara yer verileceği belirtilmiştir.

---

f) (Değişik:RG-28/6/2022-31880) (2) Bildirimin düzenlenme tarihi ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların imzası,

g) Mükelleflerin incelemeyle ilgili hak ve yükümlülükleri hakkında bilgi.”

<sup>535</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 182.

<sup>536</sup> Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s. 429.

<sup>537</sup> “Defter ve belgelerin alınması

MADDE 12 – (1) Mükelleflerin defter ve belgeleri yazılı olarak istenir ve tutanakla teslim alınır. (Değişik cüme:RG-25/10/2016-29868) Yazıda, ibraz edilecek defter ve belgeler ile on beş günden az olmamak üzere ibraz süresine, ibraz yerine ve ibraz edilmemesi halinde uygulanacak müeyyidelere yer verilir.

(2) Mükellefin yazıya gerek kalmaksızın defter ve belgelerini ibrazı üzerine defter ve belgeler, tutanak düzenlenmek suretiyle alınır.”

VUK'un 139. maddesinde<sup>538</sup> ve Yönetmelik'in 13. maddesinde<sup>539</sup>, vergi incelemesinin kural olarak vergi dairesinde yapılacağı ve defter ve belgelerinin ibrazının bir yazı ile isteneceği düzenlenmiştir.

Defter ve belgeleri isteme yazısı da vergi incelemesi ve devamında nihai işlem olan verginin tarhı bakımından bir hazırlık işlemidir. Vergi idaresinin burada yapmış olduğu irade açıklaması, mükelleften kanunen muhafaza ve ibraz zorunluluğu olan defter ve belgeleri, vergi incelemesine hazır etmesine yönelik bir çağrıdır. Vergi mükellefinin defter ve belgeleri ibraz zorunluluğu, idarenin bu işlemi ile ortaya çıkmış değildir, kanundan kaynaklanan bir zorunluluk bulunmaktadır. Bu sebeple ilgisi üzerinde bir hukuki sonuç doğurmayacaktır. Ancak zincir işlemin halkalarından biri olarak defter ve

---

<sup>538</sup> “İncelemenin yapılacağı yer:

*Madde 139 – Vergi incelemeleri, esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.*

*İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.*

*Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir.”*

<sup>539</sup> “İncelemenin yapılacağı yer

*MADDE 13 – (1) Vergi incelemeleri esas itibarıyla incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır.*

*(2) İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu takdirde incelemeye tabi olanın defter ve belgelerini daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenir.*

*(3) İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya belgeleri belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve belgelerini daireye getirmeleri için uygun bir süre verilir.”*

belge isteme yazısı düzenlenmeden<sup>540</sup> ve/veya usulüne uygun olarak tebliğ edilmeden<sup>541</sup> devamında yapılan inceleme ve buna bağlı olarak tarh eden vergi aslı ve cezaları hukuka aykırı hale gelecektir<sup>542</sup>. Tarh neticesinde gönderilecek ihbarnameye karşı açılacak bir

<sup>540</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2. Vergi Dava Dairesi, E. 2016/2541 K. 2017/1035 T. 22.03.2017; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2. Vergi Dava Dairesi E. 2016/472 K. 2017/1456 T. 30.03.2017 (www.lexpera.com.tr.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Olayda, davacı hakkında bir vergi incelemesi yokken, muhasebecisi nezdinde yapılan incelemede defterlerin boş olduğu görülerek, defter ve belgeleri istenmeksizin, davacının muhasebecisi nezdinde tutulan tutanağa istinaden indirimleri reddedilerek tarhiyatlar yapılmıştır. Yani davacı hakkında bir inceleme emri henüz yokken başka bir mükellef nezdindeki incelemede tespit edilen hususlar üzerinden sonradan bir iş emri oluşturulmuş ve iş emrinden önce yapılan bu tespitler üzerinden tarhiyatlar yapılmıştır. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 256 maddesinde; defter ve belgelerin yetkili makam ve memurların talebi üzerine incelemeye ibraz edileceği, 14. maddesinde ise bu konuda verilecek sürenin 15 günden az olamayacağı düzenlenmiş iken mükelleften defter ve belgeleri istenilmemiş, muhasebecide bulunan defterlerine herhangi bir aramalı inceleme veya mahkeme kararı bulunmamasına rağmen el konularak, bu defterler üzerinden yukarıda aktarılan mevzuata uygun olmayan bir incelemeyle tarhiyatların yapıldığı görülmüştür*”; Danıştay 3. D., E. 2013/11539, K. 2017/343, T. 30.01.2017 (www.lexpera.com.tr.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Sözü edilen raporda re'sen tarh nedeni olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesi 3'üncü bendinde düzenleme bulan defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi gösterilmekte ise de, gerek vergi inceleme raporunda gerek dosyaya sunulan belgelerden defter ve belge isteme yazısının 31.5.2012 tarihinde tebliğ edildiği halde vergi inceleme raporu tarihinin defter ve belge isteme yazısının tebliğ tarihinden önceki tarih olan 3.4.2012 olduğunun tespit edilmesi karşısında, rapor tarihi itibarıyla ibraz etmeme eyleminin gerçekleştiğinden dolayısıyla re'sen tarh nedeninin rapor oluştuğundan söz edilemeyeceğinden, davanın reddi yolundaki vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk görülmemiştir*”.

<sup>541</sup> Danıştay 4. D., E. 2012/8467, K. 2015/794, T. 12.03.2015; Danıştay 4. D., E. 2012/8492, K. 2015/795, T. 12.03.2015 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Bu durumda, yasada öngörülen usul ve esaslara uygun tebliğ edilmediği anlaşılan defter ve belge isteme yazısı nedeniyle olayda re'sen takdir sebebinin varlığından söz etmek hukukten mümkün olmadığı gerekçesiyle davanın kabulüne karar verilmesi gerekirken, ihbarnamenin tebliği sırasında gösterilen dikkat ve özenin defter ve belge isteme yazısının tebliği aşamasında gösterilmediği, 213 sayılı Yasanın 30/2 nci maddesine uygun olarak maddede öngörüldüğü biçimde davacıdan vergi matrahını doğru olarak tespit etmeye yönelik olarak kanuni defterlerini ibraz etmeye usulüne uygun olarak davet edilmediği anlaşıldığından eksik inceleme yapılarak takdir edilen matrah ve bu matrah üzerinden yapılan cezalı tarhiyatta hukuka aykırılık görülmediği gerekçesiyle davanın kabulüne karar Vergi Mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık bulunmamaktadır*”.

Danıştay 4. D., E. 2007/5648 K. 2009/4728 T. 07.10.2009(www.kazanci.com.tr.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Olayda, defter ve belge isteme şirket adresinde tebliğ edilememesi ve şirketin yeni ortaklarının adreslerinde bulunamaması üzerine şirketin eski ortağı olan şahsın annesine tebliğ edilmiş, defter ve belgelerin ibraz edilmemesi üzerine 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 30/3 üncü maddesi uyarınca takdir komisyonunca belirlenen matrah üzerinden davacı adına re'sen tarhiyat yapılmış ise de, yukarıda belirtilen 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 101 inci maddesinde sayılan "bilinen adresler" arasında şirketin kanuni temsilcisi veya ortakların ev yada iş adresleri sayılmadığından bu adreslere defter ve belge isteme nin tebliğ edilmesine karşın defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde re'sen takdir sebebinin varlığından söz etmek mümkün değildir. Dolayısıyla, dava konusu uyumsuzlukta resen takdir sebebi bulunmadığından yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmamaktadır*”.

<sup>542</sup> Danıştay VDDK, E. 2018/624, K. 2019/627, T. 18.09.2019 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Davaya konu yapılan vergilendirmenin dayanağı olan defter ve belgelerin ibrazına ilişkin 28/09/2011 tarihli yazı, şirketle herhangi bir bağlantı kurulmaksızın şirketin kanuni temsilcisi olduğu anlaşılan ... adına düzenlenmiş, adı geçen kişinin mernis sisteminden tespit edilen adresinde 12/10/2011 tarihinde "... " isimli şahsa tebliğ edilmiştir.*

*Bu durumda, davacı şirket adına düzenlenmediği gibi şirketle hiç bir şekilde de irtibatlandırılmayan ve şirketle ilgisi bulunmayan bir adrese tebligata çıkarılan defter ve belgelerin ibraz edilmesine ilişkin*

iptal davasında bu aşamadaki hukuka aykırılık ileri sürülebilecektir. Ancak ne yazık ki Danıştay'ın defter ve belge isteme yazısının usulüne uygun tebliğ edilmeden ve devamında da defter ve belgeleri incelemeyen, başkaca mükelleflerin defter ve belgelerini esas alarak tarh yoluna gidilmesini hukuka uygun bulduğu kararları mevcuttur<sup>543</sup>.

#### **(4) Defter ve Belgelerin Teslim Tutanağı**

Yönetmelik'in 12. maddesinde defter ve belgelerin yazı ile istenmesi veya mükellef tarafından yazıya gerek kalmaksızın ibraz edilmesi halinde, bu durumun tutanak altına alınması gerektiği düzenlenmiştir.

İncelemeye konu defter ve belgelerin teslimine ilişkin düzenlenen tutanak vergi incelemesi ve devamında yapılacak tarh bakımından usulü bir işlemdir. Bu tutanağa karşı veya tutanağın düzenlenmemesine karşı doğrudan bir iptal davası açmak mümkün olmayacaktır. Zira durum tespiti dışında icrailiği bulunmamaktadır. Ancak vergi incelemesi neticesinde yapılacak bir tarha karşı açılacak davada, bu usulü işlemin yerine getirilmediği veya tutanağın düzenleniş şeklinde hukuka aykırılığına dair itirazlar ileri sürülebilecektir<sup>544</sup>.

Ayrıca bu teslim tutanaklarının bir diğer işlevi de yapılan inceleme neticesinde tarha karşı açılacak bir davada dayanak olarak kullanılan defter ve belgelerden hangilerinin incelemeye konu olup olmadığı yönünden bir ispat aracı olmasıdır. Vergi mükellefi hakkında, inceleme sonucunda defter ve belge tutanağında yer alanlar hariç başkaca defter ve belgeler üzerinden yapılan inceleme neticesinde bir tarh yapılmışsa veya tam tersi şekilde elinde defter ve belgeler vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından dikkate alınmamışsa ihbarnameye karşı açacağı iptal davasında bu tutanağa dayanarak hukuka aykırılık iddialarını da ileri sürebilecektir<sup>545</sup>.

---

*yazının gereğinin yerine getirilmediğinden; dolayısıyla re'sen takdir nedeninin varlığından söz edilemeyeceğinden, defter ve belge ibraz yazısının usulüne uygun tebliğ edilmediği gerekçesiyle tarhiyatı kaldıran vergi mahkemesi kararında sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.”*

<sup>543</sup> Danıştay 4.D., 2015/4167 E., 2019/1906 K., 13.03.2019 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Olayda her ne kadar defter ve belge isteme yazısı usulüne uygun tebliğ edilmemiş ise de, davacıya fatura düzenleyen B... Ltd. Şti. ve T... Ltd. Şti.'nin Bs formları ile davacıya mal veya hizmet sattığı açık olup, bu kapsamda anılan mükellefler hakkındaki vergi tekniği raporları ve davacı hakkındaki vergi inceleme raporu da incelenmek suretiyle bir karar verilmesi gerekmektedir.”

<sup>544</sup> Davacı tarafından itiraz konusu yapılan örnek karar için Bknz. Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi, 2. Vergi Dava Dairesi, E. 2017/1006 K. 2017/1791 T. 29.12.2017 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>545</sup> İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2. Vergi Dava Dairesi, E. 2017/3611 K. 2017/4307 T. 27.10.2017 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

### (5) İnceleme Tutanakları

VUK 141. maddesinde<sup>546</sup> “lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları”nın tutanak altına alınabileceği düzenlenmiştir. Bu tutanaklar hukuki bir değerlendirme içermez; daha sonra hukuki bir değerlendirme sonucu ortaya çıkan vergi inceleme raporu, takiben de tarh ve ceza kesme işlemleri için veri tespiti sağlamaktadır. Vergi mükellefinin itiraz ve görüşlerini de içeren inceleme tutanaklarının yargıya taşınan uyuşmazlıklar bakımından etkisi ve önemi dikkate değerdir<sup>547</sup>. Vergi mükellefleri tarafından bu tutanakların imzalanması zorunlu değildir ve vergi idaresi vergi mükelleflerini bu tutanakları imzalamaya zorlayamayacaktır. Ancak vergi mükellefi ihtirazi kayıt koymadan bu tutanakları imzalarsa, bu tutanaklar vergi mükellefi için ikrar içeren, itiraz edilmemiş maddi delil vasfını taşıyacaktır<sup>548</sup> ve bu tespitlerin aksini ispat için aynı ağırlıkta delil ileri sürmesi gerekmektedir<sup>549</sup>. İnceleme tutanağı düzenlenmesinin sonuçları bakımından önem arz etmesi sebebiyle Yönetmelik’in 16. maddesinde<sup>550</sup> vergi mükellefi bakımından son derece önemli olan bu hususun sonuçları hakkında vergi incelemesi yapan yetkililere tutanak sonucunda yapılması muhtemel vergilendirme işlemleri ve tutanağın bu işlemler bakımından bir ispat aracı olduğu hususlarında mükellefi aydınlatmaları gerektiği düzenlenmiştir.

Vergi inceleme tutanakları, vergi idaresi bakımından tespit edilen hususların yazılı ve mümkün olursa mükellef tarafından da imzalanarak kuvvetli bir ispat aracı haline gelmesi; vergi mükellefinin de itiraz ve görüşlerini bu tutanağa geçirmek

<sup>546</sup> “İnceleme tutanakları:

*Madde 141 – İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tesbit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.*”

<sup>547</sup> Akdoğan, *Vergi İncelemesi*, s. 34.

<sup>548</sup> Funda Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, ed. Bahri Öztürk, Başaran Yavaşlar, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, s. 419.

<sup>549</sup> Danıştay VDDGK., E. 2002/627 K. 2003/334 T. 13.06.2003 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “..bu el defterleri ile yasal defter ve belgelerin karşılaştırılması sonucu yapılan tespitler esas alınmak üzere düzenlenen inceleme tutanağının hem davacı şirketin müdürü ve yetkili şirket ortağı sıfatıyla ... hem de şirketin muhasebe işlerini yürüten şirket muhasebecisi ... tarafından herhangi bir ihtirazi kayıt konulmaksızın imzalandığı, aksi kanunen geçerli delillerle ortaya konulmadığı müddetçe, bu tutanakta belirtilen ifadelerin davacı şirketi bağlayıcı nitelikte bulunduğu..”. İzmir Bölge İdare Mahkemesi, 1. Vergi Dava Dairesi, E. 2017/704 K. 2017/1728 T. 13.06.2017 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>550</sup> “(4) (Ek:RG-6/11/2015-29524)(1) Tutanakta yer alan hususların vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından ispatlama vasıtası olduğu ve yapılması muhtemel işlemlerin neler olduğu mükellefe izah edilir.”

(Yönetmelik'in 16. maddesinin 2. fıkrası<sup>551</sup>) suretiyle vergi incelemesine katılmasını sağlaması bakımından önemli bir işlemdir<sup>552</sup>. Bu tutanaklarda yer alan hususların vergi inceleme raporlarındaki hukuki değerlendirmelerde kullanılması ve devamındaki tarh ve ceza kesme işlemlerine şekil verecektir<sup>553</sup>.

İnceleme tutanakların hukuki bir değerlendirme içermemektedir ve tutanağın düzenlenmesi mükellefin hukuki durumunu doğrudan etkilememektedir. Bu sebeple inceleme tutanaklarını, inceleme raporları ve devamında nihai işlem olan tarh ve ceza kesme işlemini ortaya çıkarmaya yönelik yapılan bir hazırlık işlemi olarak ifade etmek gerekir. Bununla beraber inceleme tutanağının şekli ve içermesi gereken unsurlar bakımından Yönetmelik'in 16. ve 17. maddelerinde yer alan şartları taşıması gerekir<sup>554</sup>. Buna aykırı bir inceleme tutanağı, inceleme raporunu ve devamında tarh ve ceza kesme işlemini hukuka aykırı hale getirecektir. Ancak icrai bir işlem olmaması sebebi ile doğrudan inceleme tutanaklarına karşı dava açmak mümkün değildir. Nihai işlem olan tarh ve ceza kesme işlemine karşı açılacak bir iptal davasında, inceleme tutanaklarına yönelik hukuka aykırılık iddiaları da ileri sürülebilecektir. Danıştay bir kararında her ne kadar sonucu itibariyle davacının iddiasını reddetmiş olsa da davacının inceleme tutanağının yetkisiz temsilcisi tarafından imzalandığı ve buna dayanarak yapılan tarhta yasal isabet bulunmadığı yönündeki itirazlarını incelemiştir<sup>555</sup>.

Burada önemli bir husus ise her ne kadar vergi inceleme tutanakları vergilendirmeye ilişkin olaylar ve durumların tespiti bakımından ispat aracı olarak kullanılıyor olsa da ihtirazı kayıt konulmadığı için vergi mükellefinin kabul beyanını

---

<sup>551</sup> “(2) (Değişik cümle:RG-25/10/2016-29868) Bu tutanakların taslakları, mükelleflerin itiraz ve mülahazalarının tutanağa geçirilebilmesini sağlamak amacıyla, mükelleflerin talep etmesi durumunda iki gün önceden mükelleflerin bilgisine sunulur. Tutanaklarda incelemeyi yapanın kanaatini belirten yorum, hüküm ve ifadelere yer verilmez.”

<sup>552</sup> Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s. 551.

<sup>553</sup> Danıştay VDDK, E. 2016/121 K. 2016/148 T. 10.02.2016 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Vergi idaresinin temyiz istemini inceleyen Danıştay Dördüncü Dairesi, 22.5.2014 gün ve E:2011/9225, K:2014/3769 sayılı kararıyla; 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30 ve 141'inci madde hükümlerine değindikten sonra; bir mükellefin dönem içi hesap ve işlemleriyle ilgili bilgileri en doğru şekilde yine kendisinin bildiğinin kabulü zorunlu olduğu gibi aksine tespit yapılmadığı sürece vergi inceleme elemanları tarafından tutanakta tespit edilen bilgi ve belgelerin vergi incelemesine esas alınmasının doğal ve zorunlu olduğu, aksi düşüncenin, vergi incelemesi sırasında mükelleften alınan bilgilerin ve bu bilgilerin tutanak altına alınmasının anlamsız kılınması sonucunu doğuracağı..*”

<sup>554</sup> Ankara Bölge İdare Mahkemesi, 1. Vergi Dava Dairesi, E. 2016/569 K. 2017/434 T. 16.03.2017 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>555</sup> Danıştay 4. D., E. 1997/4534 K. 1998/4547 T. 25.11.1998 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).



içeren ve fakat başkaca araştırma ve somut veriye dayanmayan inceleme tutanaklarına dayanılarak vergi inceleme raporu düzenleyip, devamında da tarh ve ceza kesme işleminin yapılması durumudur. Her ne kadar inceleme tutanağı verginin tarhına bir hazırlık işlemi olsa da tek başına ve sadece bu tutanağın düzenlenmiş olması, verginin tarhının hukuka uygun olması için yeterli görülmemektedir<sup>556</sup>. Kanuni düzenlemelerde bu konuya ilişkin bir düzenleme doğrudan bulunmasa da vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit ve araştırmak olması ve beyan sisteminde ise vergilendirmeye ilişkin hususların defter, belge ve kayıtlara dayanıyor olması sebebiyle salt mükellefin beyanını esas alan inceleme tutanağı bu bakımdan yeterli olmayacaktır<sup>557</sup>. Başkaca açık ve somut veri ve delillerle de inceleme sürdürülüp, bu şekilde bir vergi borcu hesaplaması yapılması gerekir<sup>558</sup>.

Vergi incelemeleri tarihin her aşamasında ürkütücü olmuştur. Eski Mısır'da hiyerogliflere dahi konu olmuş bir şekilde zulüm ile gerçekleştirilen vergi

---

<sup>556</sup> Danıştay 9. D., E. 2016/890 K. 2017/2767 T. 15.03.2017 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); "*Vergi Mahkemesince, beyanlarının yer aldığı vergi inceleme tutanağının davacı tarafından ihtirazi kayıt konulmadan imzalanmak suretiyle kabul edildiği; ayrıca satılan malın maliyeti hesabına ait fire ve kar oranlarının satılan ürünlere yanlış uygulanmış olabileceği ve elde edilen karın sehven noksan hesaplanabileceği yönündeki davacı beyanı da dikkate alınmak suretiyle bulunan matrah farkı üzerinden tarh edilen vergi ziyai cezalı gelir vergisinde hukuka aykırılık bulunmadığına karar verilmiş ise de; inceleme elemanınca kayıt ve beyan dışı bırakılan hasılat tespit edilirken, Ticaret ve Sanayi Odası'ndan sektördeki karlılık ve fire oranlarının tespit edilmesi ve bu veriler doğrultusunda hesaplama yapılması gerekirken, herhangi somut bir veriye veya delile ulaşmadan salt davacı beyanına dayanılarak matrah farkı bulunmasında isabet görülmemiştir*". Ankara Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, E. 2016/569 K. 2017/434 T. 16.03.2017 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); "*öte yandan; davalı idarece re'sen takdir sebebini ispata yönelik olarak vergi inceleme tutanağı dışında delil olarak gösterilen iskonto kavramına yönelik olarak yapılan açıklamaların, sektörel bazda bir incelemeye girilmemesi, emsal kurum uygulamalarından bahsedilmemesi, bu konuda somut verilere dayalı bir araştırma yapılmaması, genel ve soyut nitelikte açıklamalar olması nedeniyle delil olarak kabulü mümkün olmadığı..*".

<sup>557</sup> G. Kürşat Yerlikaya, *Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu*, İstanbul: Kazancı Kitap Ticaret, 2005, ss. 34-35.

<sup>558</sup> Aksi yöndeki mahkeme kararları için Bknz. İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, E. 2017/154 K. 2017/503 T. 07.03.2017; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, E. 2017/157 K. 2017/504 T. 07.03.2017 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); "*..yaz aylarında pansiyon hizmeti verildiği konusu ihtilafsız olmasına karşın verilen hizmet karşılığı fatura düzenlenmemesi ve gerekli kayıt ve bildirimler yapılmamak suretiyle davacıya ait defter ve belgeler incelenerek gerçeğe ulaşılmasının engellenmesi nedeniyle somut delil niteliğinde olan davacı şirket yetkilisince ihtirazi kayıt konmadan imzalanan tutanak esas alınması suretiyle düzenlenen vergi inceleme raporuna göre hesaplanan ve beyan dışı bırakılmış olan kurum kazancının vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine uygun olduğu görüldüğünden, dava konusu cezalı tarhiyatın hukuka uygun olduğu ve davanın reddi gerektiğinden istinafa konu Mahkeme kararında Edremit Kahveciler-Gazinocular ve Otelciler Odası tarafından ara kararına verilen cevaptaki günlük konaklama ücretleri esas alınarak matrahın azaltılması suretiyle verilen davanın kısmen kabulüne ilişkin kararda isabet yoktur.*"

incelemelerinde<sup>559</sup> günümüzde her ne kadar mükellef haklarına duyulan saygı neticesinde “zulüm” boyutundan çıkmış olsa da vergi incelemesine alınan mükellefin tarihi süreçteki acı örneklerin belki de genetik kodlarına işlemeden ötürü bir korku duyması kaçınılmazdır. Bu şekilde baskı ve korku hissederek tutanak imzalayan vergi mükellefinin beyanlarının tek başına esas alınmasının aleyhine olacağına şüphe bulunmamaktadır<sup>560</sup>.

### **(6) Vergi İnceleme Raporu**

Kural olarak vergi inceleme raporları (VİR) verginin tarhına yönelik yapılan hazırlık işlemi olması sebebiyle doğrudan iptal davası konusunu oluşturmamaktadır. Bununla birlikte kimi durumlarda mükellefin hukuki durumunda değişiklik yaratan vergi inceleme raporları düzenlenebilmekte ve bu halka işlemler nihai işlem beklenmeden iptal davasının konusu yapılabilmektedir.

#### **(a) Mükellef Üzerinde Hukuki Etkisi Olmayan Vergi İnceleme Raporları**

VİR, vergi incelemesinin sonucunda düzenlenen ve inceleme sırasında inceleme tutanakları ve diğer delillerle tespit edilen hususları vergi hukuku ve muhasebe tekniği açısından değerlendirerek vergi idaresinin yapması gereken işlemleri gösteren bir rapordur<sup>561</sup>. VİR’de matrah veya matrah farkı tespit edilmiş ise delilleriyle bu hususlar ortaya konur<sup>562</sup>. Bu raporun fonksiyonu hem vergi dairesine yapılacak işlemleri, hem de vergi mükellefine yapılan incelemenin sonuçlarını göstermesidir<sup>563</sup>. Bu rapordaki vergi inceleme elemanının kişisel düşünceleri ve beyanlarının yer almaması ve ileri sürülen hususların somut ve açık delillerle ortaya konulması gerekmektedir. Aksi şekilde tanzim edilen inceleme raporu üzerine yapılacak tarh yargı mercileri tarafından iptal edilecektir<sup>564</sup>.

Vergi inceleme elemanları tarafından VİR düzenlendikten sonra, VUK 140. maddede düzenlemesine göre Rapor Değerlendirme Komisyonu’na (RDK)

<sup>559</sup> Şenyüz, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, s. 8.

<sup>560</sup> Nihal Saban, “Bir Yaşam/İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2004, s. 795.

<sup>561</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 257.

<sup>562</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 185.

<sup>563</sup> Akdoğan, *Vergi İncelemesi*, s. 35.

<sup>564</sup> Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 240.

gönderilecektir. RDK, inceleme raporunun vergi mevzuatına uygunluğunu denetlemektedir<sup>565</sup>. Bu komisyon, Rapor Değerlendirme Komisyonlarının Oluşturulması ile Çalışma Usul ve Esasları Hakkında Yönetmelik (RDKOÇUEHY)'in<sup>566</sup> 8. maddesine<sup>567</sup> göre vergi inceleme raporlarının, vergi kanunları ile bu kanunlara ilişkin olarak çıkarılan kararname, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğunu denetlemektedir. Ayrıca inceleme raporlarında maddi hata ve usul hatası olup olmadığı bakımından da kontrol sağlamaktadır.

VİR, RDK'nin mevzuata uygunluk kontrolünden sonra vergi inceleme elemanı tarafından vergi mükellefinin bağlı bulunduğu vergi dairesine gönderilecektir<sup>568</sup>. Bu vergi dairesi de inceleme raporu sonucuna göre tarh ve/veya ceza kesme işlemi yapar ve bir ihbarname ile ilgisine tebliğ eder. Vergi inceleme raporu olmadan, vergi inceleme tutanaklarına dayanılarak bir tarh yapılması veya ceza kesilmesi mümkün değildir<sup>569</sup>.

Vergi inceleme elemanı tarafından gönderilen VİR'i alan vergi dairesi, verginin tarhı için ihtiyaç duyulan matraha ulaştığı için, ilgili vergi türü için öngörölmüş vergi oranını uygulamak suretiyle verginin tarhını gerçekleştirebilecektir. Vergi dairesi, inceleme raporundaki veriler ile bağlı olup, bunları tekrardan değerlendirme yetkisi veya raporun gereğini yapma konusunda takdir yetkisi bulunmamaktadır<sup>570</sup>.

Vergi inceleme raporunda matrahın tespit şeklinin ikmalen veya re'sen yapılmış olması tarhın yapılışı bakımından bir farklılık oluşturmayacaktır. Vergi dairesi matrah veya matrah farkını içeren inceleme raporu üzerinden tarhı yapacak ve hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamasını muhatabına VUK 34. madde<sup>571</sup> gereğince ihbarname ile bildirecektir<sup>572</sup>.

<sup>565</sup> Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s. 565.

<sup>566</sup> RG: 31.10.2011, 28101.

<sup>567</sup> "Rapor değerlendirme komisyonlarının görevleri

*MADDE 8 – (1) Rapor değerlendirme komisyonları, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporlarını, vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir.*

<sup>568</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 243.

<sup>569</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 257; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 187.

<sup>570</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 257.

<sup>571</sup> "İhbarname esası:

*Madde 34 – İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler "İhbarname" ile ilgililere tebliğ olunur. Nev'i ve doğuşu ayrı olan vergiler için ayrı ihbarname kullanılır.*

<sup>572</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 171.

VİR, hukuki niteliği itibariyle vergi borcunun miktar itibariyle hesaplanmasını sağlamaya yönelik matrah ve matrah farkı tespitini ortaya koyması, vergi idaresine tarh bakımından yol göstermesi yönüyle nihai işlemi ortaya çıkarmaya yönelik yapılan bir işlemdir<sup>573</sup>.

Bununla beraber vergi inceleme raporlarının icrai olduğunu ve bu sebeple doğrudan iptal davasına konu olabileceğini ileri süren bir görüş de mevcuttur<sup>574</sup>. Bu görüşe göre vergi inceleme raporunun icrailiği 6009 sayılı Kanun<sup>575</sup>,un 9. maddesiyle, VUK 140. maddeye 7. fıkra<sup>576</sup> olarak eklenen düzenlemedeki RDK'ların incelemesinden geçen inceleme raporunun “işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi” ifadesi ile “nihai” halini aldığı ve vergi dairesinin inceleme raporuna uymasının zorunlu olduğunu, bu sebeple de artık hazırlık işlemi olmaktan çıkarak “kesin ve icrai” bir işlem niteliğine

<sup>573</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 187; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 170; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 257; Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, s. 141; Nas, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, s. 1312; Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, s. 164; Altan Rençber, *Kabahatler Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 266; Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, s. 58; Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s. 203; Recep Kaplan, “Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 4 (2013), s. 158; Tahir Erdem, *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011, s. 112; Açar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, s. 293.

<sup>574</sup> Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, s. 422; “Başlı başına ayrı bir yazının konusunu teşkil edebilecek -eleştiriye açık- bu düzenleme ile, görüldüğü üzere, inceleme raporunun idarenin kendi içindeki tüm değerlendirmelerden geçerek kesin bir işlem şeklinde ortaya çıkması sağlanmıştır. Rapor değerlendirme komisyonu ya da -duruma göre- komisyonları tarafından bildirilen görüşler çerçevesinde ‘nihai’ halini alan inceleme raporu, ‘işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi’ edilecektir. Dolayısıyla, ilgili vergi dairesinin inceleme raporuna uyması artık zorunludur; vergi dairesi artık sadece, inceleme raporunda belirtilen idari işlemleri yerine getirmekle zorunlu bir icra merci haline getirilmiştir. Bu nedenle VU md.140’taki bu değişiklik yürürlüğe girdiği andan itibaren inceleme raporu artık bir hazırlık işlemi olmaktan çıkıp, mükellefin hukuki statüsünü doğrudan etkileyen bir ‘kesin ve icrai’ nitelikli idari işlem niteliğine sahip olacaktır.”

<sup>575</sup> “Gelir Vergisi Kanunu İle Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun”, RG: 01.08.2010, 27659.

<sup>576</sup> “Madde 140-(Ek fıkra: 23/7/2010-6009/9 md.; Değişik fıkra: 7/7/2011-KHK-646/4 md.) Vergi Müfettişleri ile Vergi Müfettiş Yardımcıları tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, meslekte on yılını tamamlamış en az üç Vergi Müfettişinden oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanla komisyon arasında uyumsuzluk oluşması halinde uyumsuzluğa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı bünyesinde bir Başkan Yardımcısının başkanlığında dört grup başkanından oluşan beş kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler.”

sahip olduğuna dayanmaktadır<sup>577</sup>. Bir işlemin icrai nitelikte olabilmesi için ilgilileri üzerinde başkaca bir işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan hukuki sonuçlar doğurarak hukuki etkisini göstermesi aranmaktadır<sup>578</sup>. Sonuçları bakımından RDK incelemesinden geçen vergi inceleme raporuna uygun vergi tarhı yapılıyor olsa da mükellef üzerinde henüz hukuki etki doğuracak bir irade açıklaması yapılmış değildir. Vergiyi tarh edecek ve/veya ceza kesecek vergi dairesine, yapacağı bu tarh için veri sağlamaktadır; verginin tarhına hazırlık niteliği taşımaktadır<sup>579</sup>. Bir an için vergi inceleme raporunun, vergi mükellefine tarh ve ceza kesme işlemi olmadan tebliğ edildiğini düşünecek olursak, bu durumda VİR'in vergi mükellefi üzerindeki sonucu ne olacaktır? Bu durum sadece kendisine yakın zamanda yapılacak tarh ve/veya ceza kesme işlemleri hakkında bilgilendirme özelliğini ifade eder. Ayrıca burada ayrılabilir işlem-zincir işlem teorisi bakımından ele alındığında inceleme raporu, RDK denetiminden geçmesi nihai işlemi ortaya çıkarmaya yönelik yapılan bir işlem değil, hazırlık işlemi olan VİR'in ortaya çıkması için öngörülmüş biçimsel bir husustur. Burada RDK'nın yapmış olduğu denetim esasen iradenin açıklanması usulüne ilişkin olup<sup>580</sup>, verginin tarhı henüz ortaya çıkmamaktadır. VİR'de yer alan hususların ise vergi mükellefi üzerinde icrailiği bu aşamada yoktur. Vergi mükellefine yapılacak muhtemel vergi tarhı ve cezasını içermektedir. Bu inceleme raporlarına karşı doğrudan iptal davası açılmamakta<sup>581</sup> ve açılan iptal davaları inceleme yapılmaksızın reddedilmektedir<sup>582</sup>. RDK tarafından yapılan denetim, vergi mükellefine yönelik değil, vergi inceleme raporuyla ortaya konulmak istenen hazırlık işleminin vergi mevzuatına uygunluğuna ve maddi hata bakımından

<sup>577</sup> Başaran Yavaşlar, "Türk Hukuku'nda Vergi İncelemesi", s. 422.

<sup>578</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 119.

<sup>579</sup> Danıştay 3. D., E. 2014/3472, K. 2015/2998, T. 11.05.2015 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); "davacı adına yapılan tarhiyat olmaksızın hazırlayıcı nitelikte olan vergi inceleme raporunun önerdiği vergi ve cezalar kesin ve yürütülmesi gereken işlemler olmadığından, davanın esasını inceleme olanağı bulunmadığı gerekçesiyle dava incelemeksizin reddedilmiştir."

<sup>580</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 25; "Bu bakımdan, henüz hukuk düzeninde varolmayan bir işlemi oluşturmak için biraraya gelen birden fazla iradenin birleşmesi", iradenin açıklanması usulüne ilişkin iken; "hukuk düzenin daha önceden katılmış işlemlerin birleşmesi" ise -iradenin değil- işlemin oluşması için öngörülmüş süreç içinde gerçekleşmiştir."

<sup>581</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 257; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 170; Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s. 203.

<sup>582</sup> Danıştay 4. D., E. 2016/17574, K. 2017/16, T. 09.01.2017, Danıştay 4. D., E. 2014/8345 K. 2018/7330 T. 11.09.2018; Danıştay 4. D., E. 2016/4181 K. 2016/1058 T. 10.03.2016; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2. Vergi Dava Dairesi, E. 2017/2925 K. 2017/4229 T. 24.10.2017; İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2. Vergi Dava Dairesi, E. 2017/2930 K. 2017/4231 T. 24.10.2017; Danıştay 3. D., E. 2014/3472 K. 2015/2998 T. 11.05.2015; Danıştay 4. D., E. 2016/17574, K. 2017/16, T. 09.01.2017; Danıştay 3. D., E. 2014/3472 K. 2015/2998 T. 11.05.2015; Danıştay 9. D., E. 2016/11087 K. 2017/1747 T. 14.02.2017 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

yapılan bir denetim işlevidir. Bu denetim ile beraber vergi inceleme raporlarının artık vergi mükellefleri üzerinde hukuk sonuç doğurduğunu ve icrailik kazandığını söylemek güç durmaktadır. RDK tarafından yapılan denetim hakkında bir hukuka aykırılık iddiası söz konusuysa da bu da yine ancak tarh ve/veya ceza işlemine karşı açılacak bir davada ileri sürülebilecektir. Ayrıca RDK'dan geçen vergi inceleme raporlarını kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem; vergi dairelerini, “*inceleme raporunda belirtilen idari işlemleri yerine getirmekle zorunlu bir icra merci*” olarak ifade edilmesi durumunda, verginin tarhının RDK tarafından yapıldığı ve vergi dairelerinin ise idari işlemin uygulanması aşamasını gerçekleştirdiği gibi bir sonuç çıkmaktadır. Burada da yetki unsuru bakımından bir sorun çıkacaktır. VUK'un 20. maddesi verginin tarhında yetkili idari makam olarak vergi dairelerini işaret etmiştir<sup>583</sup>. Yetkinin en temel özelliği kanundan kaynaklanmasıdır ve bir işlemi yapmak üzere o idari makamın önceden hukuk kuralları ile yetkilendirilmesi gerekir<sup>584</sup>. Bu sebeple RDK'lerin denetiminden geçen vergi inceleme raporları her ne kadar sonuçları vergi dairesinin yapacağı tarha yansıyacak olsa da vergi mükellefi üzerinde henüz hukuki etkiyi doğurmamaktadır. Bu sebeple doğrudan iptal davasının konusunu oluşturmayacaktır.

*(b) Mükellef Üzerinde Hukuki Etkisi Olan Vergi İnceleme Raporları*

Genel kural VİR'e karşı iptal davası açılmaması olmakla birlikte mükellefin hukukunu doğrudan etkileyen, mükellef üzerinde doğrudan hukuki sonuçlar doğuran inceleme raporları söz konusuysa o zaman tarh ve/veya ceza kesme işlemi beklenilmeden de inceleme raporları doğrudan iptal davasının konusunu oluşturabilecektir<sup>585</sup>. Burada birbirini takip eden halkalardan oluşan ve nihai işlem olan tarha ulaşmak için yapılan halka işlemlerden birisi, ilgisinin üzerinde hukuki sonuçlar doğurduğu, hukuki durumunu etkilediği için ayrılabilir işlem teorisi ekseninde dava konusu yapılabilecektir<sup>586</sup>.

Vergi mükellefi nezdinde yapılan incelemede, beyan ettiği devreden zararları ve KDV iadesini azaltan, yararlanılacak indirim ve istisna miktarlarını daha düşük tespit gibi

<sup>583</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 199.

<sup>584</sup> Güher Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, ss. 132-33.

<sup>585</sup> A. Bumin Doğrusöz, “Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 210 (2010), s. 20.

<sup>586</sup> Aslan, *Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 73.

hususları içeren inceleme raporları bir tarh önerisi getirmemekle beraber<sup>587</sup>, vergi mükellefinin hukuki durumunu etkilemektedir<sup>588</sup>. Zira bu durum vergi mükellefinin gelecek dönemler için vereceği beyannamelere etki etmektedir. Danıştay 2005 tarihli bir kararında mükellef için tarh önerisi içermeyen vergi inceleme raporunda, zarar beyanlarının kabul edilmemiş olması sebebiyle, bir tarh önerisi içermeyen inceleme raporunun bu haliyle vergi mükellefinin mali ve hukuki durumunu etkilediğinden bahisle dava edilebileceğine hükmetmiştir<sup>589</sup>. Benzer şekilde 2019 tarihli bir Danıştay kararında, incelemeye alınan vergi mükellefinin KDV iade talebinin bir kısmının kabul görmemesi, iade talebinin azaltılması sonucunu içeren bir vergi inceleme raporunun bu haliyle gelecek dönemler itibariyle vergi mükellefinin hukuki durumunu etkileyeceğinden iptal davasına konu olabileceğini kabul etmiştir<sup>590</sup>. Danıştay'ın son tarihli kararları bu şekilde

<sup>587</sup> Tayfun Şahin, “Tarhiyat Önerisi İçermeden Sonuçlanan Vergi İncelemesi Sonunda Düzenlenecek Raporda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 273 (2015), s. 40; “İncelenen olay vergiye tabi olmakla birlikte mükellefin vergi ziyana neden olacak bir işleminin bulunmaması, kazanç vergilerinde zarar mahsupları ya da katma değer vergisinde sonraki döneme devir gibi nedenlerle incelenen dönemde tarhiyatın gerekmemesi ancak sonraki dönemlerde tarhiyatın doğabilecek olduğu incelemelerde ise düzenlenecek raporun ‘Vergi Tekniği Raporu’ olmasının uygun olacağı düşünülmektedir”.

<sup>588</sup> Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*; Rençber, *Kabahatler Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, s. 266; Doğrusöz, “Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği”, s. 20.

<sup>589</sup> Danıştay VDDK, E. 2005/201, K. 2005/308, T. 23.12.2005 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Dava konusu olayda, davalı idarenin, kanunların kendisine tanıdığı yetki çerçevesi içinde yaptırdığı inceleme sonucu düzenlettiği raporda, 1998 yılını zararlar kapadığını beyan eden davacının bu yıla ait bildirdiği kurum kazancı re'sen belirlenmiş, zararı kabul edilmemiş, ancak sahip olduğu yatırım indirimi hakkı nedeniyle tarhi gereken kurumlar vergisi hesaplanmamıştır. Ancak, Vergi Usul Kanununun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen bu raporun davacının sonraki yıllara sarkan zarar miktarı ve yatırım indirimi miktarını doğrudan etkileyeceği açık olduğundan ve vergi dairelerinin Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesine göre düzenlenen rapor gereklerini yerine getirmekle yükümlü oldukları gözönüne alındığında, daha sonraki yıllarda davacının mali tablolarını etkileyecek bu inceleme sonucunun, ortada tarh ve tahakkuk bulunmadığından bahisle kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır.”

Bu durumda, yükümlülerin inceleme dönemine ait ve izleyen yıla devreden zarar ve indirim tutarlarının azaltılması yolundaki vergi inceleme raporları, yükümlülerin haklarını sınırlamaları, daha sonraki dönemdeki vergilendirilmelerini doğrudan etkilemeleri ve yürütülmesi zorunlu nitelik taşımaları nedeniyle idari davaya konu oluşturacağından, aksi görüşle davanın reddi yönünde verilen ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır.”

<sup>590</sup> Danıştay VDDK, E. 2019/536, K. 2018/1231, T. 25.12.2019 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134. ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen raporların davacının katma değer vergisi iade tutarını doğrudan etkileyeceği açık olduğundan ve vergi dairelerinin 213 Sayılı Kanun'un 30. maddesine göre düzenlenen rapor gereklerini yerine getirmekle yükümlü oldukları göz önüne alındığında, iade tutarlarının bu raporlarla yeniden belirlenmesi işleminin henüz icrai nitelik kazanmadığından bahisle ortada kesin ve yürütülmesi gerekli bir idari işlem olmadığını söylemeye hukuken olanak bulunmamaktadır.”. Aynı yönde karar için Bknz. Danıştay 9. D., E. 2013/11989 K. 2017/2375 T. 07.03.2017 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

olmakla beraber, 1998 yılında benzer konularla ilgili vermiş olduğu bir kararında vergi mükellefi nezdinde yapılan incelemede zarar beyanında indirme söz konusu olan inceleme raporuna karşı açılan iptal davasını, inceleme raporunun hukuki etkisini ancak tarh neticesinde doğuracağından bahisle kabul etmemiştir<sup>591</sup>. Danıştay'ın bu konuda verginin tarhına kadar olan zincir işlemlerle ilgili olarak ayrılabilir işlem teorisini kabul ettiğini ve isabetli bir şekilde uyguladığını söylemek mümkündür. Zira beyan ettiği zarar miktarının beyan edilenden düşük olduğunun tespit edilmesi durumunda, vergi mükellefinin vergi inceleme raporunda belirtildiği haliyle gelecek dönemde kazancından düşmesi ve beyannamesini vermesi gerekmesi şüphesiz inceleme raporunun tarh önermesi de içerdiği tespitler neticesinde vergi mükellefi üzerinde hukuksal sonuçlar doğuracaktır. Gelecek dönem beyannamesi bakımından bu inceleme raporunda yer alan hususları gözeterek beyanını hazırlaması gerekecektir. Başka bir örnek olarak da inceleme raporunda devreden zarar miktarının azaltılmasının, yıllara yaygın olarak yapılan inşaat işlerinde gelecek dönem için tarh edecek vergilerin miktarını etkilemesi inceleme raporunun vergi mükellefi üzerindeki hukuki etkisidir. Vergi mükellefi bu inceleme raporunda yer alan ve kendisine bildirilen şekilde hareket etme zorunluluğuna girmektedir. Bu durumda VİR vergi mükellefi bakımından icrai bir işlem olacaktır<sup>592</sup>.

---

<sup>591</sup> Danıştay VDDGK, E. 1996/371 K. 1998/91 T. 22.05.1998 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); *“Dava konusu işlem, yükümlünün ilgili dönem defter ve belgelerinin incelenmesi sonucunda tespit edilen hususları içeren vergi inceleme raporuna dayanılarak, anılan tespitleri yükümlüye bildiren, bilgilendirici nitelikte bir işlemdir. Bu işlemin davacının hukukuna etkisi, adına söz konusu rapor doğrultusunda yapılacak bir tarhiyatla ortaya çıkacağından, işlemin bu aşamada yükümlünün hukukunu etkilediğinden söz edilemez. Nitekim, ilgili dönemi izleyen 1986 yılına ilişkin olarak davacı kurum adına yapılan tarhiyata karşı açılan davada; söz konusu giderlerin Dış Ticaret Müsteşarlığı onayı ile tahsis edilen dövizden karşılandığı ve buna ait harcama belgelerinin ilgili mercie ibraz edilerek işlemlerin mevzuata uygunluğunun sağlandığının anlaşılması nedeniyle dönem zararının azaltılmasında isabet bulunmadığı, devreden bu zararın indirilmesiyle ortada vergilendirilecek kurum kazancı kalmadığı gerekçesiyle, tarhiyatın kaldırıldığı ve vergi mahkemesi kararına karşı yapılan temyiz başvurusunun Danıştay Dördüncü Dairesinin K:1997/4819 sayılı kararıyla reddedildiği anlaşıldığından, işlemin iptali yolundaki ısrar kararı hukuka uygun bulunmamıştır.”*

<sup>592</sup> Danıştay 4. D., E. 2008/5613, K. 2011/2767 T. 25.04.2011 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); *“Mükellefler hakkında düzenlenen vergi inceleme raporları tarh işlemine hazırlık niteliğinde olup, düzenlenen rapor uyarınca İdarece herhangi bir tarhiyat yapılmadığı sürece kural olarak icrailik niteliği taşımazlar. Ancak, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134 ve müteakip maddeleri gereğince ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla düzenlenen rapor, ilgilinin devreden zarar miktarını ve devam eden yıllara yaygın inşaat maliyetlerini değiştirerek sonraki dönemlerde tarh edilecek vergiyi doğrudan etkileyeceğinden ve vergi daireleri, bu raporun gereklerini yerine getirmekle yükümlü bulduklarından, bu vergi inceleme raporlarının da idari davaya konu olabilecek icrai nitelikte işlemler olduklarının kabulü gerekmektedir.”*



Bununla beraber genel olarak bir hazırlık işlemi niteliğinde olan vergi inceleme raporlarının hukuka aykırılık iddiaları vergi inceleme raporu temel alınarak yapılacak tarh ve/veya ceza kesme işlemine karşı açılacak iptal davalarında ileri sürülebilecektir<sup>593</sup>. İnceleme raporunda yapılan tespitler, kendisine bağlı olarak yapılacak verginin tarhı ve/veya ceza kesme işleminin sebep unsurunu oluşturacaktır. Bu sebep inceleme raporuyla ortaya konurken de vergi inceleme elemanı tarafından ödenmesi gereken vergilerin doğruluğuna ilişkin yapılacak tespitler açıkça ve somut delillerle inceleme raporunda ortaya konulması gerekmektedir; inceleme elemanlarının varsayımlar üzerinden durum değerlendirmesi yapmaması gerekir<sup>594</sup>. Vergi inceleme raporunun hangi mükellef bakımından, hangi vergi türü ve hangi dönemler için, tespit edilen matrah veya matrah farklarının dayanakları ile birlikte açıkça belirtilmesi gerekmektedir<sup>595</sup>. Eğer hazırlık işlemi olan inceleme raporunda eksik bir inceleme veya varsayıma dayalı tespitlere yer verilmesi söz konusu olursa, bu raporlara dayanılarak yapılan tarh ve kesilen cezalara karşı iptal davası açılması durumunda, hazırlık işlemindeki hukuka aykırılık sebebiyle tarh ve/veya cezaların iptali söz konusu olabilecektir<sup>596</sup>.

Vergi incelemesine alınan ve bu inceleme neticesinde matrah veya matrah farkı tespit edilen mükellef hakkında Yönetmelik uyarınca tutulacak raporun inceleme raporu olacağı belirtilmiştir. Bu raporun kimler tarafından düzenleneceği de VUK'un 135.

---

<sup>593</sup> Burak Pınar, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, C. 1, S. 1 (2016), s. 45.

<sup>594</sup> Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 110.

<sup>595</sup> Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 113.

<sup>596</sup> Danıştay VDDK, E. 2016/683, K. 2017/111 T. 08.03.2017 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Davacının, satışa konu hisseleri nominal bedel ile alıp nominal bedel ile sattığını belirtmesine karşın davalı idarenin satış işlemini, sözleşmedeki değer üzerinden, hisse alımlarında ise davacının ifadesini dikkate alarak nominal değer üzerinden hesapladığı, satış değerinin varsayıma dayalı olarak belirlendiği, alıcı ifadeleri dışında herhangi bir tespit yapılmadığı görülmekle; hisselerin davacıya maliyetinin ne kadar olduğuna dair somut tespit bulunmadığından, davacının kazancının belirlenmesinde sözleşmede belirtilen diğer satışa konu unsurların değerlendirilmesi varsayıma dayalı olduğundan, sözleşmedeki şirket hisseleri ve diğer unsurların alıcısı hakkında inceleme yapılmadığından anılan vergi inceleme raporlarındaki eksik ve varsayıma dayalı tespitler doğrultusunda, davacının değer artışı kazancı elde ettiği ve bu kazancı beyan dışı bıraktığından bahsedilemeyeceği gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kaldıran mahkeme kararı isabetli bulunmuştur.” Danıştay 7. D., E. 2014/3544, K. 2018/2680 T. 25.04.2018 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “...beyan dışı bırakıldığı ileri sürülen kazançla ilişkin gerekli inceleme ve araştırmanın yapılması ve matraha ilişkin verilerin varsayım ya da kanaat yoluyla değil, somut bilgi ve belgelerle ortaya konulması gerekmektedir. Türk vergi sisteminde gerçek gelirin vergilendirilmesi esas olup varsayım ya da kanaate dayalı olarak vergilendirmeye izin verilmemektedir.”; Danıştay VDDGK, E. 1999/283 K. 2000/39 T. 28.01.2000; Danıştay 9. D., E. 2000/4612 K. 2003/4642 T. 01.10.2003 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

maddesinde tek tek belirtilmiştir<sup>597</sup>. Bu düzenlemelerin aksine başka kurum ve incelemeye yetkili olmayanlar tarafından mükellef nezdinde yapılan incelemeler ve bunlar neticesinde düzenlenmiş raporlar esas alınarak yapılan tarh ve ceza kesme işlemi de hukuka aykırılık oluşturacaktır<sup>598</sup>.

### (7) Vergi Tekniği Raporu

Vergi incelemesi sürecinde yer alan bir diğer hazırlık işlemi ise vergi tekniği raporudur (VTR). VTR'ler, VİR'lerin ekini oluşturmaktadır ve VİR'de yer alan tarh önerileri bakımından hazırlık işlemi niteliğindedir.

Hukuki dayanağını ise Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği (VDK Yönetmeliği)<sup>599</sup>'nin "*Vergi İnceleme Raporları*" başlıklı 53. maddesinin 3. fıkrasında bulmaktadır. Bu düzenlemeye göre; "*Yürütülmekte olan incelemelerde birden fazla mükellefi veya vergi türünü ya da aynı mükellefin birden fazla vergilendirme dönemini kapsayan eleştiri konusu yapılabilecek hususların tespit edilmesi halinde, konunun tek bir raporda ifade edilebilmesi amacıyla Vergi Tekniği Raporu düzenlenebilir. Bu raporlar, sonrasında düzenlenecek vergi inceleme raporlarının ekini oluşturur*".

VTR'ler belirlenen kapsamda yapılan tespitleri içermekle yetinip, tarh, iade, ceza kesme gibi önerileri içermemektedir<sup>600</sup>. VTR'ler, vergi incelemesi nezdinde yapılan vergi mükellefi adına düzenlenebileceği gibi; nezdinde vergi incelemesi yapılmayan başka vergi mükellefleri etkileyecek şekilde düzenlenebilmektedir<sup>601</sup>. Vergi uygulamasına ilişkin teknik hususlarda tarh önerisi içermeyecek şekilde tespit temelli olarak düzenlenen VTR'lerle uygulamada sıklıkla sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlenme

<sup>597</sup> "İncelemeye yetkililer:

*Madde 135 – (Değişik: 7/7/2011-KHK-646/4 md.)*

*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır.*

*Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir."*

<sup>598</sup> Danıştay 3. D., E. 1996/4412, K. 1998/695, T. 04.03.1998; Danıştay 3. D., E. 1989/1028, K. 1989/2553, T. 15.11.1989; Danıştay 4. D., E. 1999/3079, K. 2000/1048, T. 21.03.2000 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>599</sup> RG: 07.04.2021, 31447.

<sup>600</sup> Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 113; Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s. 564.

<sup>601</sup> İsa Aydemir, "Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 7 (2016), s. 198.

ve kullanma tespitleri konusunda karşılaşılmaktadır<sup>602</sup>. VTR'lerin düzenleniş şekli ve mükellefler üzerindeki etkilerini şu şekilde bir örnekle açıklamak mümkündür; mükellef (A) nezdinde yapılan bir vergi inceleme sırasında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenlediğine dair tespitle ilgili bir VTR'de, bu düzenlenen belgenin kullanıcısı da mükellef (B) olsun. VTR'deki tespit sonucunda sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanan mükellef hakkında somut veri ve delillere dayanmadan, mükellef (A) nezdinden tanzim edilmiş olan VTR'ye atıfla bir inceleme raporu tanzim edilip, mükellef (B) bakımından sonuçlar ortaya çıkarılmaktadır<sup>603</sup>.

Bu tür yaygın ve etkili olmasına rağmen VTR'ye VİUEEHY kapsamında değil, VDK Yönetmeliği içerisinde, vergi inceleme raporunun düzenlendiği 53. maddede detaylı bir düzenleme yapılmadan yer verilmiştir. VTR'lerin ne tür bir belge olduğu, vergi mükellefinin VTR karşısında ve VTR tanziminin sonunda karşılaşılabilecek durumların neler olacağına dair açıklayıcı hüküm bulunmamaktadır. VİUEEHY, inceleme tutanaklarının hangi şartlarda tutulacağı, vergi mükellefinin itiraz ve görüşlerini kayıt olarak düşebileceği, bu tutanakların delil vasfına dair mükellefin aydınlatılması gibi konulara yer verilmekle birlikte; VTR ile ilgili bu tür bir düzenleme ne yazık ki bulunmamaktadır.

VTR'ler vergilerin doğruluğunun araştırılmasından ziyade teknik konulara yer verilen (ortaklık incelemesi, defter sistemleri, yatırım incelemesi gibi) ve mükellefin bu hususlardaki durumunu ortaya koyan raporlardır<sup>604</sup>. Doğrudan matrah farkı ya da matrah tespiti içermese de bunlar üzerinde yapılacak değerlendirmeler neticesinde matrah ile ilişki kurulması mümkündür. Bu raporların düzenlenme sebebi de nihai işlem olan verginin tarhının hukuka uygun şekilde ortaya çıkmasıdır. Bu raporlarda yer alan değerlendirmeler, VİR'lerde yapılacak tespitlerde kullanılmaktadır<sup>605</sup>. Başka bir ifade ile VTR'ler doğrudan ödenmesi gereken verginin doğruluğunu tespit etmez; ancak içerdikleri hususlar sayesinde vergi inceleme raporlarında veya takdir komisyonu kararlarında bu tespitlere veri sağlamaktadır. Bu yapısı ile de verginin tarhına uzanan

---

<sup>602</sup> Hasan Aykın, "Vergi Tekniği Raporu Sorunsalı ve Bazı Öneriler", 30.01.2018, s. 2, <https://vergidosyasi.com/2018/01/30/vergi-teknigi-raporu-sorunsali-ve-bazi-oneriler/>(Erişim Tarihi: 15.04.2020).

<sup>603</sup> Özgür Biyan, "Başka Mükellefler Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre Tanzim Edilen Vergi Tekniği İnceleme Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C. 8, S. 96 (2012), ss. 19-20.

<sup>604</sup> Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 113.

<sup>605</sup> Pınar, "Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler", s. 45.

süreçte tarhın ortaya çıkmasına yönelik bir hazırlık işlemidir. Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğu tespit edip, araştırma maksatlı yapılan vergi incelemelerindeki, vergilendirme sürecinde ortaya çıkan teknik hususları araştırıp, “*mükellefin belirli bir uygulamaya yönelik durumu ortaya konulmaktadır*”<sup>606</sup>. Vergi mükellefinin faaliyete başlangıç tarihi, işyeri kirası, kullanılan belge ve defterlerin kanuni şartlara uygunluğu, çalışan işçi durumu, ortaklık durumu, faaliyetin devam edip etmediği, faaliyetin sona erme tarihi, muhasebe kayıtlarının işleniş şekli gibi konularda yapılan tespitleri içerebilmektedir<sup>607</sup>. Bu haliyle VTR’ler tarha bir hazırlık işlemi vasfı taşımakta<sup>608</sup>; muhataplarının hukuki durumlarında doğrudan bir değişiklik yaratmadığı, onların hukukunu etkilemediği için icrailiği bulunmamaktadır. Bu sebeple de VTR’lere karşı doğrudan iptal davası açılmayacaktır. VTR’de yer alan tespitler üzerine yapılacak verginin tarhına ve ceza işlemine karşı iptal davası açılacak, VTR’de yer alan hususlara yönelik itirazlar da bu dava kapsamında incelenecektir. Aksi takdirde VTR’ye karşı doğrudan iptal davası açılması halinde, mahkemeler tarafından incelenmeksizin ret kararı verilmektedir<sup>609</sup>.

Danıştay’ın önüne gelen bir davada, tefecilik faaliyeti gerçekleştirdiğine dair VTR tanzim edilen vergi mükellefi hakkında, inceleme neticesinde vergi ceza ihbarnamesi düzenlenmiş ve tebliğ edilmiş; vergi mükellefi de hem cezalı tarhın kaldırılması, hem de VTR’nin iptali talepli bir dava açmıştır. Mahkeme burada VTR’nin iptal talebini incelemeksizin reddetmiş, asıl işleme ilişkin iddiaları da VTR’de yapılan tespit

<sup>606</sup> Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 113.

<sup>607</sup> Danıştay VDDK, E. 2019/429, K. 2020/20, T. 25.01.2020; Danıştay 4. D., E. 2015/1962, K. 2019/2699, T. 08.04.2019 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>608</sup> Danıştay 3. D., E. 2014/3168, K. 2015/1472, T. 19.03.2015 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*hazırlayıcı işlem mahiyetinde olan vergi tekniği raporunun kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde bulunmadığı gerekçesiyle 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 15’inci maddesinin 1’inci fıkrasının (b) bendi uyarınca dava incelenmeksizin reddedilmiştir.*”

<sup>609</sup> Gaziantep BİM 1. VDD., E. 2017/1388, K. 2017/1396, T. 28.09.2017(www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Olayda, davacı şirket adına düzenlenen vergi tekniği raporunun iptali istemiyle bakılmakta olan davanın açıldığı anlaşılmaktaysa da; söz konusu raporun, davacının aldığı ve düzenlediği faturalarla ilgili tespitlere yönelik olduğu, bu tespitlerin hukuka aykırı olduğu yönündeki iddiaların ise ancak, ilgililer adına tesis edilecek icrai nitelikteki işlemlere karşı açılacak davalarda incelenebileceği, dolayısıyla bu haliyle tek başına ilgililerin hukukunu etkilemeyen anılan raporun iptali istemiyle açılan davanın esasının incelenme olanağı bulunmamaktadır.*” Danıştay 4. D., E. 2013/7413, K. 2016/1066, T. 10.03.2016; Danıştay 3. D., E. 2013/9626, K. 2015/1294, T. 16.03.2015; Danıştay 4. D., E. 2016/11092, K. 2016/3687, T. 29.11.2016; Danıştay 3. D., E. 2013/4014, K. 2014/800, T. 26.2.2014; Ankara BİM 2. VDD., E. 2017/1596, K. 2017/2364, T. 20.12.2017 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

dayanakları üzerinden değerlendirerek bir sonuca varmıştır<sup>610</sup>. Benzer şekilde VTR hazırlanırken vergi mükellefi tarafından ibraz edilen faturalardan bir kısmının ve bu fatura içerikleri ile ilgili sevk irsaliyesi, teslim-tesellüm tutanaklarının değerlendirmeye alınmadan, belirli faturalar üzerinden tanzim edilen sahte fatura kullanıldığına ilişkin VTR ile ilgili olarak, vergi mükellefi kendisine tebliğ edilen ihbarnameye karşı iptal davası açarak bu hukuka aykırılık iddialarını dile getirmiş ve Danıştay tarafında da VTR’de tespit edilen hususların somut bir şekilde ortaya konulması gerektiği ifade edilmiştir<sup>611</sup>.

Buraya kadar olan açıklamalar, nezdinde vergi incelemesi yapılan vergi mükellefi hakkında tanzim edilen VTR’ler bakımından geçerli olmakla birlikte; bu VTR’lerde haklarında tespitler yer alan 3. kişi mükellefler bakımından VTR’lerin dava edilebilirliği konusunu incelemek yerinde olacaktır. 3. kişi konumunda olan vergi mükellefleri VTR’ler kendi hakkında yapılan vergi incelemesi raporuna ek yapıldığı zaman bu işlemi öğrenmiş olacağı için ihbarnameye karşı açılacak bir iptal davasında VTR ile ilgili hukuka aykırılık iddialarını ileri sürebileceklerdir. VDK Yönetmeliği’nin 53. maddesinin 4. fıkrasında sahte belge düzenleyen bir mükellef hakkında düzenlenen VTR’lerin bu belgeyi kullanan vergi mükellefi hakkında düzenlenecek vergi inceleme raporuna ek yapılmayacağı, sadece işlenen fiille ilgili detaylı açıklamaya yer verileceği düzenlenmiştir.

KDV Genel Uygulama Tebliği<sup>612</sup>,ne göre düzenledikleri veya kullandıkları belgelerde gerçeğe aykırı durumlara ilişkin tespitler bulunan mükelleflerin KDV iadesi işlemlerinde özel esaslara tabi olacağı düzenlenmiştir<sup>613</sup>. Sahte veya muhteviyatı

<sup>610</sup> Danıştay 4. D., E. 2016/15539, K. 2018/2972, T. 22.03.2018 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>611</sup> Danıştay 4. D., E. 2015/1962, K. 2019/2699, T. 08.04.2019 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>612</sup> RG: 26.04.2014, 28983.

<sup>613</sup> “1.3.Özel Esaslara Tabi Mükellefler

*Haklarında, düzenledikleri veya kullandıkları belgelerin gerçek duruma aykırı olduğuna ilişkin delil ve karineleri içeren rapor veya tespit bulunan aşağıdaki mükellefler iade taleplerinin yerine getirilmesi bakımından özel esaslara tabidir.*

*- 213 sayılı Kanunun (153/A) maddesi kapsamına giren mükellefler,*

*- Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme fiiline iştirak eden mükellefler de dâhil olmak üzere sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma konusunda haklarında “olumsuz rapor” veya “olumsuz tespit” bulunan mükellefler,*

*-Sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme konusunda haklarında “olumsuz rapor” bulunan mükelleflerin raporun ait olduğu dönemdeki ortakları, kanuni temsilcileri, bunların kurdukları veya ortak oldukları mükellefler ile kanuni temsilcisi oldukları mükellefler,*

itibariyle yanıltıcı belge düzenleyicisi olduğu için hakkında VTR düzenlenmiş olan bir mükellefin düzenlemiş olduğu ve sahte/muhteviyatı itibariyle yanıltıcı olduğu tespit edilen belgeleri kullanan vergi mükellefi hakkında olumsuz bir tespite yer verilmesi durumunda özel esaslara tabi olacaktır. Uygulama Tebliği'nde haklarında sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığına ilişkin olumsuz tespit bulunan mükelleflere 15 gün içerisinde bu olumsuzluğu giderebileceklerinin bildirileceği düzenlenmiştir<sup>614</sup>. Ancak bu bildirimlerde vergi mahremiyetini ihlal etmemek gerekçesiyle VTR'ler, haklarında olumsuz tespit yapılan vergi mükelleflerine tebliğ edilmemektedir<sup>615</sup>. Ancak vergi mükelleflerinin bu VTR'ler tebliğ edilse dahi sadece tespite yer verileceği için ayrılabilir işlem teorisi kapsamında dava açmaları pek olanaklı değildir. Zira bu aşamada vergi mükellefinin hukuki durumunu doğrudan etkileyen bir işlem henüz ortada yoktur.

Bununla beraber VTR'de yer alan tespitler üzerine hakkında olumsuz tespit olan vergi mükellefine 15 günlük süre içerisinde beyannamelerini düzelterek olumsuzluğu giderebileceğine ilişkin "müeyyideli yazı"lar gönderilmektedir. Ancak Danıştay kararlarında yapılan bu bildirimler icrai işlem olarak değerlendirilmemektedir. Danıştay'ın bu uygulaması ayrılabilir işlem-zincir işlem teorisi bakımından hatalı bir uygulamadır. Zira bir ihtarda, devamında yükümlendirici bir işlem yapılacağına hatırlatılması, bir yaptırım tehdidi içermesi durumunda etkili irade açıklaması olduğunun ve bu sebeple icrai olduğunun kabulü gerekir<sup>616</sup>. Vergi dairesi tarafından vergi mükellefine yapılan bu bildirim esasen vergi mükellefine bir düzeltme beyannamesi vermesi zorunluluğunu, aksi takdirde özel esaslara tabi olup KDV indirim uygulamasında farklı uygulamayla karşılaşacağına idari bir baskı ile bildirimidir<sup>617</sup> ve vergi mükellefinin

---

-Haklarında beyanname vermeme, defter ve belge ibraz etmeme ve adresinde bulunamama konusunda tespit bulunan mükellefler,

-Haklarında KDV yönünden ihtiyati tahakkuk veya ihtiyati haciz uygulanan mükellefler."

<sup>614</sup> "Verilen süre içerisinde işlemin gerçekliğini bu Tebliğin (IV/E/5) bölümündeki açıklamalara göre ispat eden veya söz konusu belgede yazılı KDV tutarını indirim hesaplarından çıkarmak suretiyle beyanını düzelten mükellefler özel esaslar kapsamına alınmazlar."

<sup>615</sup> İsmet Polat, "KDV Uygulama Genel Tebliğine Göre Sahte Belge Nedeniyle Özel Esaslara Alınma", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C. 10, S. 117 (2014), s. 37.

<sup>616</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, ss. 306-7.

<sup>617</sup> İstanbul BİM 4. VDD., E. 2016/3107, K. 2017/3134, T. 17.07.2017 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); "Genel Tebliğde belirtilen şekillerde ödemeler yapıldığı iddiasını ileri sürmekten mahrum bırakılan veya idarenin düzeltme beyannamesi verilmesini istediği tarih itibariyle aksi yönde bir tespit yapılmayan davacıya, hakkında olumsuz tespitler bulunan (rapor bulunan veya kod listelerinde olan) şirketlerden yaptığı alışlara ait katma değer vergisini indirim konusu yapma imkanı tanınmaması, kanunla tanınan indirim hakkının idari baskı ve yaptırımlarla sınırlandırılması

iradesini doğrudan etkileyen<sup>618</sup>, bu haliyle de mükellef üzerinde hukuksal sonuçlar doğuran bir işlem olduğu şüphesizdir. Danıştay tarafından vergi mükelleflerine yapılan bu bildirimlerin “müeyyideli yazı” olduğu belirtilmektedir<sup>619</sup>. Bu sebeple bu bildirim icrai olduğunu kabul etmek gerekir. Her ne kadar özel esaslara tabi olma işlemine karşı açılan iptal davaları hukukilik denetimine konu olup, iptal yönünde kararlar verilebiliyor olsa da<sup>620</sup> Danıştay’ın bu bildirim üzerine açılacak iptal davalarında da icrailiğinin bulunduğunu kabul etmesi yerinde olacaktır. Ancak uygulamada vergi mükellefleri bu bildirim üzerine ihtirazi kayıtlarla<sup>621</sup> düzeltme beyanlarını verip; bu beyan üzerine yapılan

---

*sonucunu doğurmakta olup hukuken geçerli, somut tespitler yapılmadan ve kanuni koşullar oluşmadan, vergi incelemesinden varılmak istenen maksat gözardı edilmek suretiyle davacı adına düzeltme beyannamesi vermek zorunda bırakılıp tahakkuk yapılması ve gecikme faizi işletilmesinde...”*

<sup>618</sup> Danıştay 9. D., E. 2013/8271, K. 2014/962, T. 13.03.2014 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Bakılan davada katma değer vergisi beyannamelerini veren davacının daha sonra ihtirazi kayıt konulmak suretiyle ikinci bir beyanname daha vererek ilk beyannamede yer alan indirimde konu bazı faturaların beyannameden çıkarılması sağlanmıştır. Davacının aleyhine olan bu durumun kendi iradesiyle ortaya çıktığı iddia edilse de ticari hayatın olağan koşulları altında bir yükümlünün bu yönde bir eylemde bulunması olağan sayılamayacağından davacının verdiği ikinci beyannamenin özgür iradeyle oluştuğundan söz edilemez.”*

<sup>619</sup> Danıştay VDDK, E. 2019/576, K. 2019/424, T. 3.7.2019(www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Uygulamada vergi dairelerinin, olumsuz mükellefler listesine girmiş bir mükelleften mal ve hizmet alan diğer mükellefleri, yazılı ya da sözlü olarak “koddaki mükelleflerden yapılan alışlara ait faturaları KDV beyanlarından çıkarmaları, yani bu faturalara ait katma değer vergilerini indirim konusu yapmamaları, bu suretle düzeltme beyannamesi vermeleri veya üç katı tutarında teminat göstermeleri veya yeminli mali müşavir raporu ibraz etmeleri, aksi halde olumsuz mükellefler listesine dahil edileceği ve incelemeye alınacakları yönünde uyardıkları görülmektedir. Birçok mükellef incelemeye maruz kalmamak için idarenin bu talebini yerine getirmekte ve ilave vergi tahakkukunu faiziyle birlikte ödemek zorunda kalmaktadır.....*

*Vergi dairelerinin, beyanların düzeltilmesine yönelik müeyyideli yazıları üzerine, ihtirazi kayıtlarla verilen düzeltme beyannameleri üzerinden yapılan vergi tarhiyatlarına ve cezalara karşı açılan davaların esası incelenmeden reddedilmeleri nedeniyle mülkiyet hakkının ihlal edildiği iddiasıyla yapılan başvurular üzerine Anayasa Mahkemesi, .... Tarih ve B. No:... sayılı kararıyla, başvurucuların mülkiyet haklarına müdahale teşkil eden vergilendirme işlemlerinin yargu yoluyla denetlenebilmesi imkanına sahip olmadıkları....”*

<sup>620</sup> Danıştay 3. D., E. 2016/8266, K. 2017/1711, T. 14.03.2017; Danıştay 3. D., E. 2014/449, K. 2014/2250, T. 13.05.2014; Danıştay 3. D., E. 2015/9723, K. 2016/929, T. 28.01.2016 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin 26.5.2015 gün ve E:2014/2929, K:2015/1209 sayılı kararıyla; mükelleflerin bu şekilde sınıflandırılmasının yasal veya Anayasal bir dayanağı bulunmadığından davacı adına tesis edilen işlemde hukuka uyarlık görülmediği, vergi tekniği raporunun kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem niteliğinde olmadığından inceleme imkanı bulunmadığı gerekçesiyle davanın vergi tekniği raporunun iptali istemine ilişkin kısmı incelenmeksizin reddedilmiş, özel esaslara tabi mükellefler listesine alınma işlemi ise iptal edilmiştir.”*

<sup>621</sup> Danıştay 9. D., E. 2012/5626, K. 2013/1890, T. 14.03.2013 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Olayda, her ne kadar davacı düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koymamış ise de; söz konusu düzeltme beyannamesinin idarenin isteği üzerine verilmesi nedeniyle ortada davacının kendi özgür iradesi ile verilmiş bir beyannamenin varlığından bahsetmek hukuken mümkün değildir. Nitekim davacı da, düzeltme beyannamesini verdikten 4 gün sonra ihtirazi kaydın beyannameye sehven konulmadığını vergi dairesine bildirerek, beyanının iradesini yansıtmadığı ifade etmiştir. Bu*

tarha ve ceza kesme işlemine karşı dava açarak iptalini sağlamaktadırlar<sup>622</sup>. Uygulama Tebliği'nde sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığı tespitinde, bu belgelere dair net tespitlerin veya raporların bulunması aranmakta; sadece bir mükellefin sahte belge düzenlediğine ilişkin rapor bulunması ve bu mükelleften alışların yapılması olumsuz tespit için yeterli görülmemektedir<sup>623</sup>.

Özetle, VTR'lerin sadece bir tespit içeriyor olmaları sebebiyle ve idarece başka bir işlem yapılmadığı sürece vergi mükellefleri üzerinde hukuksal etki ve sonuçlar doğurmaması nedeniyle ayrılabilir işlem teorisi kapsamında tarh ve/veya ceza kesme işleminden ayrı olarak dava konusu edilemeyip, asıl işleme karşı açılacak iptal davasında bu hukuka aykırılık iddiaları ileri sürülebileceğidir<sup>624</sup>.

### **(8) Takdir Komisyonu Kararları**

Takdir komisyonları VUK'un 72-76. maddeleri arasında düzenlenmiş olup; vergi idaresi ve vergi mükellefinin temsilcilerinden oluşan, sürekli veya geçici faaliyet gösteren<sup>625</sup>, kanunla kendilerine verilen görevi yerine getirirken idari işlemler yapabilen, bu sebeple de geniş anlamda idare tanımı içerisinde yer alan komisyonlardır<sup>626</sup>. Takdir komisyonlarının VUK mük. 49. maddede belirtilen ve EVK kapsamında arazi vergisine

---

*nedenlerle, davacının söz konusu düzeltme beyannamesini ihtirazi kayıtlarla verdiğinin kabulü gerekmektedir."*

<sup>622</sup> Danıştay 9. D., E. 2010/4896, K. 2012/9474, T. 13.12.2012; İzmir BİM, 1. VDD, E. 2017/7, K. 2017/134, T. 26.01.2017 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); "Dava dosyası kapsamında yer alan bilgi ve belgeler dahilinde yapılan inceleme neticesinde, istinaf başvurusuna konu edilen, İzmir 3. Vergi Mahkemesi'nce verilen 28/09/2016 gün ve E:2016/654, K:2016/1126 sayılı ...yasa hükümlerinin değerlendirilmesinden, mükellefler adına tarhiyat yapılabilmesi için vergi matrahının tespit edilmesi ve ve bu tespitlerin vergi inceleme elemanlarınca veya takdir komisyonu kararlarıyla ortaya konulması, inceleme raporu veya takdir komisyonu kararı doğrultusunda tarhiyat yapılması gerektiği ve bu iki yöntem ve yetkili kişi ve kuruluşlar dışında matrah takdiri yapılamayacağı ve matrah takdiri olmaksızın da cezalı tarhiyat yoluna gidilemeyeceği sonucu ortaya çıktığı, buna göre yasal dayanağı olmadan, hukuka aykırı bir biçimde idarenin kendi içerisinde oluşturduğu bir sınıflandırma ile davacı şirketi özel esaslara alarak yukarıda belirtilen iki yöntemin dışında davacı şirketi kendi aleyhine bir durum oluşturacak şekilde zorlamayla düzeltme beyannamesi verdimen suretiyle tarh ve tahakkuk işlemi yapmasında bu yönüyle hukuka uyarlık bulunmadığı...- kararın, usul ve esas bakımından hukuka uygun olduğu sonucuna varılmıştır."

<sup>623</sup> Erdem Ateşoğlu, "Vergi Usul Kanunu Md. 3/B Hükümü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 20, S. 1 (2016), ss. 259-60.

<sup>624</sup> Danıştay 9. D., E. 2015/7220, K. 2018/634, T. 15.2.2018; Danıştay 4. D., E. 2012/7600, K. 2016/512, T. 16.2.2016; Danıştay 4. D., E. 2016/1148, K. 2016/513, T. 16.02.2016; Danıştay 9. D., E. 2009/2033, K. 2013/3101, T. 3.4.2013 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022)

<sup>625</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 110.

<sup>626</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 160; Sevil Şin, "Vergi Takdir Komisyonları", *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 16 (2018), s. 163.



ilişkin vergi değeri tespiti için yapmış olduğu matrah tespitleri genel-objektif nitelikte; tek mükellef özelinde değerlendirmiş olduğu matrah tespitleri ise özel-sübjektif nitelikteki kararlardır<sup>627</sup>.

(a) *Sübjektif Nitelikteki Takdir Komisyonu Kararları*

Vergi sistemimizde tarh için gerekli olan matrahın, mükellef tarafından beyan edilmesi asıl olup; her vergi mükellefinin bu ödevini yerine getirmesi veya tüm gerçekliği ile beyan etmesi her zaman söz konusu olmayabilir<sup>628</sup>. Bu durumda denetim hakkını elinde bulunduran vergi idaresi, mükellefin matrahı hiç beyan etmediğini veya bir kısmını beyan dışı bıraktığını tespit ettiği durumlarda vergi incelemesi yoluna giderek ödenmesi gereken vergiyi araştırıp, doğruluğunu tespit edecektir<sup>629</sup>. Bu noktada gerçekten bir matrah veya matrah farkı mevcut ise bunu vergi idaresi ortaya çıkaracaktır. Tarh yapabilmek için gerekli olan matrahın ortaya çıkarılması görevi artık vergi idaresine ait olacaktır<sup>630</sup>.

Matrahın ikmalen tespiti yolunda vergi incelemesi sırasında bir takım bulgular mevcuttur ve vergi inceleme elemanı tarafından defter, belge, kayıt veya kanuni ölçüler etrafında matrah farkı miktar itibarıyla tespit olunursa, bunlar inceleme raporunda eleştiri konusu yapılarak devamında tarh için gerekli olan matrah bakımından veri olarak kullanılacaktır. Matrahın ikmalen tespiti sırasında vergi incelemesi yapanların takdir komisyonu kararını gerektiren bir durum ile karşılaşmaları halinde artık matrahın re'sen tespitinin şartlarının ortaya çıktığından bahsetmek gerekecektir.

Matrahın re'sen tespiti ile ilgili olarak, VUK 30. maddesinde sayılan ve matrahın defter, belge, kayıt ve kanuni ölçülere göre tespitinin mümkün olmadığı durumlarda artık verginin matrahının ortaya çıkarılması hususunda yetkiyi vergi idaresine vererek vergi inceleme elemanları tarafından veya takdir komisyonları aracılığı ile bir matrah tayini yapılmasını düzenlemiştir<sup>631</sup>. Bu noktada vergi mükellefinin beyanı varsa ilk görünüş karanesi artık söz konusu değildir<sup>632</sup>. Elbette burada takdir olunacak matrah, tam

<sup>627</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 110.

<sup>628</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 209; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 204.

<sup>629</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 204.

<sup>630</sup> Adnan Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006, s. 133.

<sup>631</sup> Zeynep Arıkan, *Re'sen Vergi Tarhı*, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 2001, s. 193.

<sup>632</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 177.

anlamıyla doğru ve gerçek matrah olmayabilir; ancak bu durumda hem vergi idaresi, hem de mükellef bakımından başkaca bir yol bulunmamaktadır. Bununla beraber takdiri bir matrah söz konusu olsa da bu takdir şüphesiz gerçeğe en yakın ve somut haliyle ortaya konulmalıdır<sup>633</sup>.

Vergi matrahının re'sen takdirinin gerekip gerekmediği, vergi incelemesi sırasında vergi inceleme elemanı tarafından yapılan denetim esnasında tespit edildiği takdirde VUK 30. maddeye göre, vergi inceleme elemanının önünde iki seçenek bulunmaktadır; ilki vergi inceleme elemanı elde ettiği bulgular doğrultusunda kendisi bir matrah takdiri yapabilecektir. Vergi inceleme elemanı tarafından tespit edilen bu matrah farkı veya matrah, inceleme sonunda VİR'de yer alacaktır<sup>634</sup> ve kanun hükmü gereğince *“inceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır”*. Bu düzenlemede, inceleme ile matrahın doğruluğunu araştırmak veya farklı bir sonuç söz konusuysa da bu konuda somut veriler toplamak göreviyle orada bulunan vergi elemanına değerlendirme, kıyaslama ve ölçme gibi faaliyetleri gerektiren matrah takdiri yapma yetkisinin verilmesi eleştirilmektedir<sup>635</sup>. Ancak 1983 yılında madde düzenlemesinde yapılan değişiklikten önce vergi inceleme elemanları, inceleme raporlarında takdir edilmesi gereken matrah veya matrah farkını önerip bu haliyle takdir komisyonuna raporları sevk ediyordu. Takdir komisyonu da bu raporlar üzerinde değişiklik yapmadan aynı matrah veya matrah farkını takdir ederek kararını oluşturuyordu. Pratik amaçlarla, kırtasiyeciliğin önüne geçmek maksadıyla vergi inceleme elemanlarına bu yetki tanınmıştır<sup>636</sup>.

Vergi inceleme elemanı tarafından tercih edilebilecek diğer bir yol ise vergi incelemesi sırasında re'sen takdir sebebinin tespit edip, bunu inceleme raporunda belirterek matrah takdiri için takdir komisyonuna sevkini sağlamaktır. Bununla beraber vergi incelemesi henüz söz konusu değilken, vergi dairesi vergi mükellefinin hiç beyanname vermediğini tespit eder veyahut beyanname vermekle beraber, bu beyannameye yer alan bilgilerin sağlıklı matrah tespitine elverişli olmadığı kanısına

---

<sup>633</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 205; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 182.

<sup>634</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 213.

<sup>635</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 173.

<sup>636</sup> Şükrü Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Ankara: Savaş Yayınları, 1991, s. 654.

varırsa bu hususta da doğrudan takdir komisyonun matrah takdiri yapmasını isteyebilecektir<sup>637</sup>.

VUK 74. maddesinin 1. fıkrası gereğince matrah ve servet takdiri yapmak, takdir komisyonlarının görevleri arasında sayılmıştır. VUK 75. maddesi ise takdir komisyonlarına matrah ve servet takdiri yaparken vergi incelemesi yapma, bilirkişiye danışma yetkilerini tanımıştır<sup>638</sup>. Vergi dairesi tarafından söz konusu incelemede vergi mükellefinin takdir komisyonuna sevk kararı da verginin tarhı bakımından hazırlık işlemi niteliğindedir<sup>639</sup>.

Takdir komisyonu tarafından yapılacak matrah takdiri, hiç şüphesiz vergi dairesinin yapacağı tarhı gerçekleştirmek üzere gerçekleştirilmektedir. Verginin tarhı için hazırlık aşamasında gerçekleştirilen bir hazırlık işlemidir<sup>640</sup>. VUK 74. maddede sayılan hallerde vergi idaresinin talebi; emsal bedel hesaplanması için VUK 267. madde<sup>641</sup> kapsamında ilgisinin müracaatı ile takdir komisyonları matrah takdirinde görev alacaklardır<sup>642</sup>. Vergi dairelerine sunacakları komisyon kararında tespit ettikleri matrah ile verginin tarhına uzanan zincir işlemler sürecindeki bir halkayı oluşturmaktadır.

Ayrılabilir işlem-zincir işlem teorilerinde nihai işleme dava açmadan halka işleme dava açabilme durumunu incelerken, takdir komisyonu kararları bakımından konuyu vergi mükellefler ve vergi idaresi özelinde konuyu ayrı ayrı ele almak gerekecektir.

Vergi mükellefleri bakımından “*re’sen verginin tarhı*” için matrah tespitine esas alınan takdir komisyonu kararları icrai nitelikte değildir<sup>643</sup>. Takdir komisyonu tarafından bir irade açıklaması söz konusudur, matrah takdiri yapılmaktadır; ancak vergi mükellefinin hukuki durumunu etkileyen veya doğrudan mükellef üzerinde hukuki

---

<sup>637</sup> Arıkan, *Re’sen Vergi Tarhı*, s. 196; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 182.

<sup>638</sup> Sevil Şin, “Vergi Takdir Komisyonları”, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 16 (2018), s. 165; “*Takdir Komisyonlarınca bilirkişi talebinde bulunma hakkı ancak takdir olunacak ekonomik unsurun özel ve teknik bilgi gerektirmesi durumuna özgüdür. Yoksa Komisyon bu niteliğe sahip olmayan herhangi bir hukuki uyumsuzluk konusu hakkında bilirkişi talebinde bulunamaz*”.

<sup>639</sup> Cenker Göker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021, s. 56.

<sup>640</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 86; Göker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, s. 56.

<sup>641</sup> “*Üçüncü sıra: (Takdir esası) Yukarıda yazılı esaslara göre belli edilemeyen emsal bedelleri ilgililerin müracaatı üzerine takdir komisyonunca takdir yolu ile belli edilir.*”

<sup>642</sup> Mehmet Yüce, Gamze Çimen, “Vergi Hukukunda Vergi Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Edilebilirliği”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 371 (2019), s. 27; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 152.

<sup>643</sup> Göker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, s. 56.

sonuçlar doğuran bir irade açıklaması değildir. Bu komisyon kararının muhatabı, vergiyi tarh edecek olan vergi idaresidir; mükellefe yönelmiş bir irade açıklaması bulunmamaktadır. Vergi mükellefi takdir komisyonu kararından tarh yapılana kadar haberdar olmayabilir. Burada vergi idaresine tarhı yapabilmesi için matrah tespiti yapılmaktadır. Vergi mükellefi tarafından icrailiği bulunmayan takdir komisyonu kararı ile ilgili olarak verginin tarhı yapıp, mükellefe tebliğ edilmeden doğrudan iptal davası açılarak hukuka aykırılığı ileri sürülemeyecektir<sup>644</sup>. Verginin tarhına karşı açılan iptal davasında takdir komisyonu kararındaki hukuka aykırılık ileri sürülerek incelenecek; mahkemenin iptal kararı vermesi halinde ise iptal edilen takdir komisyonu kararı olmayıp, sebep unsurundaki hukuka aykırılık dolayısıyla verginin tarhı ve vergi cezası olacaktır<sup>645</sup>. VUK 30. madde düzenlemesinde işaret edilen takdir komisyonu kararlarına dayanarak yapılacak “*re’sen vergi tarhı*” durumunda, takdir komisyonu kararları zincirin halkalarından kopararak ayrılabilir işlem teorisi kapsamında bir iptal davasının konusunu oluşturamayacaktır.

Ayrıca mükellef, bir diğer hazırlık işlemi olan takdire sevk kararı ile ilgili olarak da takdire sevk nedeninin bulunmadığını düşünüyorsa, bunu da yine yapılacak tarha karşı açacağı bir iptal davasında ileri sürebilecektir<sup>646</sup>.

Takdir komisyonları kendilerine kanunla verilen matrah, servet ve kıymet takdirini yapmakla görevli olup, vergi incelemesi bakımından görevleri bu hususlarla sınırlıdır. Görev alanlarını aşan, vergi inceleme elemanları tarafından vergi incelemesi sırasında yapılabilecek değerlendirmeleri yapmamaları gerekir. Bu şekilde kendilerine verilen görev dışında kararlarında değerlendirmelere yer veren takdir komisyonu kararlarına dayanılarak yapılacak tarhlar da hukuka aykırı olup, iptal edilebileceklerdir<sup>647</sup>.

<sup>644</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 87; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 111.

<sup>645</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 159; Yüce, Çimen, “Vergi Hukukunda Vergi Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Edilebilirliği”, s. 31; Oğuzhan Aslan, Hüseyin Karakoç, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s. 101; Açar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, s. 296.

<sup>646</sup> Danıştay 7. D., E. 2000/7374 K. 2003/3622 T. 18.06.2003; Danıştay 4. D., E. 2015/2246, K. 2018/2325, T. 07.03.2018 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Takdir sebeplerinin varlığı ile ilgili tespitler ise ayrıca hukuka aykırılık sebebini oluşturur. Bu nedenle, takdire sevk nedeninin olmadığının tespiti halinde, zamanaşımına geçmeden sadece bu gerekçe ile idari işlem iptal edilmelidir.*”

<sup>647</sup> Danıştay 9. D., E. 2013/6993, K. 2013/8837, T. 24.10.2013; Danıştay 9. D., E. 2013/6870, K. 2013/10358, T. 19.11.2013 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*3065 sayılı Yasa’da öngörülen indirim mekanizması ise, vergilendirme tekniği açısından, matrah takdirinden farklı bir müessese olup mükelleflerin; gerek sahte fatura kullanmaları gerekse defter ve belgelerini ibraz*

Bahsedildiği üzere takdir komisyonu kararları tam anlamıyla gerçek bir matraha ulaşmıyor olsa da bu tespitin matrahın gerçeğe en yakın haliyle tespitine yönelik inceleme ve araştırma yapıldıktan sonra alınması; soyut kavram ve varsayımlar üzerinden matrah tespitine yer verilmemesi gerekmektedir. Vergi mükellefinin takdir komisyonunun karar alma sürecini de dava konusu edebilmesi; somut tespitler içermeyen, kanaate dayalı veya eksik inceleme gibi takdir komisyonu kararının sıhhatini bozan tespitler üzerinden vergi tarhi ve ceza kesilmesi durumunda ise bunların iptali söz konusu olabilecektir<sup>648</sup>.

Vergi mükellefi takdir komisyonu kararı ile ilgili olarak VUK 31. maddedeki şekil şartına ilişkin unsurları taşımadığı<sup>649</sup> yahut takdir komisyonunun kararı VUK 73. maddeye uygun usulde oluşturulmadığı iddialarını<sup>650</sup> yine verginin tarhına karşı açacağı bir iptal davasında ileri sürerek, tarhın iptal edilmesini sağlayabilecektir.

Vergi mükellefi tarafından tek başına iptal davasına konu edilemeyen takdir komisyonu kararları ile ilgili olarak, VUK 377. maddesinin 2. fıkrasına göre; “*vergi dairesi (tarafından) tadilat ve takdir komisyonlarınca tahmin ve takdir olunan matrahlara karşı vergi mahkemesinde dava açabilir*”. Vergi hukuku uyuşmazlıklarında ihtirazi kayıtlarla verilen beyannameler ve tebliğe edilen ihbarnamelere karşı açılan davalarda davalı olan vergi idaresi, bir vergi davasında davacı sıfatı taşıması söz konusudur<sup>651</sup>. Verginin tarhında mükellef bakımından bir hazırlık işlemi olan takdir komisyonu kararına

---

*etmemeleri gibi durumlarda, matrah takdirini gerektiren bir husus bulunmaması nedeniyle, bu tür fiillerin, 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 29. ve 34. Maddelerinde düzenlenen, indirim mekanizması içinde değerlendirilmesi suretiyle, katma değer vergisi indirimleri yönünden yapılacak vergi incelemesi ile bir sonuca bağlanması gerekmektedir. Bu nedenle, bu gibi hallerde, mükelleflerin matrah takdiri için takdir komisyonlarına sevk edilmesi ve kendisine matrah, servet ve kıymet takdiri görevi verilmiş olan ve katma değer vergisi indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonlarınca takdir edilen matrah üzerinden cezalı tarhiyat yapılması mümkün değildir.” Bu konuda zıt yönde karar için Bknz. Danıştay 4. D., E. 2016/5970, K. 2019/3095, T. 25.4.2019 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Olayda; takdir komisyonunun katma değer vergisi indirimlerini kabul etmeyerek matrah belirleme ve sahte faturalardan kaynaklı maliyetin tenzili yetkisi ortada olup, işin esası incelenerek bir karar verilmesi gerektiğinden Mahkeme kararında hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”*

<sup>648</sup> Danıştay 4. D., E. 2014/5165, K. 2019/4121, T. 28.05.2019; Danıştay 4. D., E. 1986/5703, K. 1989/740, T. 17.02.1989; Danıştay 3. D., E. 1987/757, K. 1987/2179, T. 07.10.1987; Danıştay 4. D., E. 2000/49, K. 2000/4007, T. 10.10.2000; Danıştay 9. D., E. 2000/2926, K. 2001/1112, T. 30.03.2001 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>649</sup> Danıştay VDDK, E. 2019/485, K. 2019/686, T. 23.10.2019 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>650</sup> Danıştay 9. D., E. 1997/4679, K. 1999/244, T. 14.01.1999 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>651</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 641; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 321; Arıkan, *Re'sen Vergi Tarhi*, s. 249.

karşı, vergi dairesi tarafından iptal davası açılabileceği kanun tarafından düzenlenmiştir. Takdir komisyonu kararları hukuken var olduğu sürece, vergi dairesinin bu kararları uygulamama, değiştirme geri alması mümkün değildir. Bu kararları uygulamak zorunda kalacaktır<sup>652</sup>. Zira bir tespit içermesine rağmen daha az vergi tarhına sebep olması dolayısıyla hazine menfaatinin<sup>653</sup> ihlal edilmesi sebebiyle dava konusu edebilecektir<sup>654</sup>. Zincir işlemin halkalarını oluşturan işlemlere karşı herhangi bir şekilde hukuki durumu etkilenen her kişi iptal davası açabilecektir<sup>655</sup>. Ancak burada takdir komisyonu kararlarının vergi dairesi tarafından iptal davasına konu edilmesini sağlayan durum zincirin halkalarındaki bir işlemin, hukuki durumunu etkilediği kişiler tarafından dava açılması hususu değil, VUK 377. maddenin 2. fıkrası ile vergi dairelerine tanınan bu davayı açma yetkisi ve bu işlemin dava edilebilirliği<sup>656</sup>.

*(b) Objektif Nitelikteki Takdir Komisyonu Kararları*

EVK bakımından özellikli durumu olan takdir komisyonu kararları, re'sen matrah tespitinde kullanılan takdir komisyonu kararlarından farklı bir özellik arz ettiği için kısaca değinmek faydalı olacaktır. Takdir komisyonları VUK mük. 49. maddeye göre EVK'nın 29. maddesinde belirtilen arsa ve arazilere ilişkin vergi değerlerini de hesaplamakla görevlendirilmişlerdir. VUK mük. 49. maddenin 3 fıkrasına göre tarha esas alınacak matrah, vergi tarh ve tahakkuk etmeden en az altı ay önce belirlenerek, *“il ve ilçe merkezlerindeki ticaret odalarına, ziraat odalarına ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları ile belediyelere, araziye ait olanlar il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarına ve belediyelere imza karşılığında verilir”*.

<sup>652</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 153.

<sup>653</sup> Gürsel Kaplan, “Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 69, S. 1-2 (2011), s. 375; “Danıştay, hazinenin menfaatini korumakla yükümlü olan vergi dairesi müdürlüğü ile takdir komisyonu başkanlığının davacı ve davalı olarak karşı karşıya gelmeleri mümkün olmayacağından takdir komisyonu başkanlığının husumet mevkiinden çıkarılarak, doğal olarak kendi menfaatini savunacak olan yükümlünün davalı (hasım) olarak kabulü gerektiği düşüncesindedir. Dava neticesinde verilecek kararın yükümlüyü de etkilemesi nedeniyle onun da savunma yapmasına olanak tanımak ve davada tarafların aynı kişide birleşmesi halinin önüne geçmek amacıyla geliştirildiği anlaşılan bu çözüm, bazı açılardan eleştiriye açıktır”.

<sup>654</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 87; Açar, “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, s. 297; Aslan, Karakoç, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği*, s. 103.

<sup>655</sup> Sezginer, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 59.

<sup>656</sup> Canbazoğlu, “Vergilendirme ve Vergi Alacağını Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, s. 172.

VUK mük. 49. maddenin 3. fıkrasında<sup>657</sup> bu kurum ve kişiler tarafından takdir komisyonu tarafından belirlenen değerlere karşı dava açabileceği düzenlemesi yer almaktaydı. 2012 yılında itiraz yolu ile AYM'nin önüne gelen bir davada, bu hükmün emlak vergisinin asıl mükellefi olan kişilerin EVK'ya göre matrah olarak alınan bu değerlere karşı dava açamaması ve dava açabilecek kişiler tarafından da dava açılmaması sebebiyle yüksek değerler üzerinden emlak vergisi ödemek zorunda kaldığı ve Anayasa'nın 36. maddesine göre "*hak arama hürriyeti*"ni ortadan kaldırdığı gerekçesi ile iptali istenmiş ve yapılan inceleme neticesinde söz konusu düzenleme iptal edilmiştir<sup>658</sup>. Bu tarihten itibaren takdir komisyonunun kararlarına, VUK mük. 49. madde kapsamında emlak vergisiyle ilgili olarak belirlemiş olduğu vergi değerlerine karşı vergi mükellefleri tarafından iptal davası açılacaktır<sup>659</sup>.

EVK'da arazi vergisinin matrahı olan takdir komisyonu kararlarının hukuki niteliğinin ortaya koymak, verginin tarhi bakımından zincir işlemin bir halkası mı yoksa tamamen bağımsız bir idari işlem mi olduğunu tespit etmek önemlidir. EVK kapsamında arazi vergi değeri olarak kullanılan takdir komisyonu kararlarının düzenleyici işlem olduğu ifade edilmektedir<sup>660</sup>. Ancak takdir komisyonu kararlarını tam anlamıyla düzenleyici işlem olarak nitelendirmek pek olanaklı değildir. Şöyle ki düzenleyici idari işlemler iki temel kriter ile birel idari işlemlerden ayrılmaktadır; bunlar kişilik dışı olması ve genellik özelliğidir<sup>661</sup>. Düzenleyici işlemler genel, soyut, objektif olmakla beraber sürekli hukuki etki doğuran ve kural getiren idari işlemlerdir<sup>662</sup>. Birel idari işlem ise var olan kuralların somut duruma uygulanması, kişisel düzeye indirilmesi, kişilerin hukuki

---

<sup>657</sup> "*Takdir komisyonlarının bu kararlarına karşı kendilerine karar tebliğ edilen daire, kurum, teşekküller ve ilgili mahalle ve köy muhtarlıkları onbeş gün içinde ilgili vergi mahkemesi nezdinde dava açabilirler.*"

<sup>658</sup> AYM, E. 2011/38, K. 2012/989, T. 31.05.2012 (RG: 13.10.2012, 28440).

<sup>659</sup> Nuray Aşçı Akıncı, *Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, s. 274.

<sup>660</sup> Özgecan Gök, "Emlak Vergisi Matrahını Belirleyen Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Edilebilirliği (Bir Anayasa Mahkemesi Kararı'nın Sonuçlarının Değerlendirilmesi)", *IV. Vergi Hukuku Konferansı Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016, s. 185; Bumin Doğrusöz, "Arsa Değerlerine Dava Hakkı (2)", 13.07.2017, <https://www.bumindogrusoz.com/article/arsa-degerlerine-dava-hakki-2> (Erişim Tarihi: 01.12.2022); Turgut Candan, "Anayasa Mahkemesinin İptal Kararının Emlak Vergisi Yönünden Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözümü", 12.04.2014, <https://turgutcandan.com/2014/04/12/anayasa-mahkemesinin-iptal-kararinin-emlak-vergisi-yonunden-ortaya-cikardigi-sorunlar-ve-cozumu/> (Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>661</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 770.

<sup>662</sup> Özay, *Günüştüğünde Yönetim*, s. 327.

statüleri hedef almasıyla bu ayrımındaki yerini almaktadır<sup>663</sup>. İdarenin bazı irade açıklamalarının, birel idari işlem veya düzenleyici idari işlem ayrımında net bir şekilde sınıflandırılmadığı durumlar söz konusudur. Bu tür irade açıklamaları da “*genel karar*”<sup>664</sup> veya “*ara işlemler*” olarak ifade edilmektedir. Konusu itibariyle birel, muhatapları bakımından düzenleyici idari işlem özellikleri göstermektedir. Örneğin “*kamu yararı kararları*” ne birel bir işlemdir, ne de düzenleyici işlem gibi bir kural getirmektedir. Bir memuriyet sınavı açılması ve tarihinin saptanması işlemi de birel ya da düzenleyici bir işlem değildir<sup>665</sup>. EVK’daki takdir komisyonu kararlarının, re’sen matrah tespitinde olduğu gibi bir vergi mükellefi özelinde hukuki sonuç doğurmayı hedefleyen işlemler olduğu söylenemez. Cadde, sokak, bölge genelindeki vergi mükelleflerine yöneliktir. Ancak bununla beraber bir norm koyma, kural getirme özellikleri de bulunmamaktadır. Sadece vergi değeri tespit etmekle yetinilmektedir. Bir kanun hükmünün somut bir duruma uygulanmasını sağlamakla beraber (takdirin yapılacağı bölgedeki taşınmazlar bakımından), muhatapları bakımından genellik özelliği taşımaktadır. Bu sebeple takdir komisyonu kararlarını idarenin “*ara işlemi*” olarak nitelendirmek mümkündür.

“*Ara işlemler*”in hukuki rejimleri bakımından ise net bir uygulaması bulunmamakla birlikte<sup>666</sup>, EVK’daki takdir komisyonu kararlarının Danıştay tarafından düzenleyici işlem olarak kabul edildiğini ve bu işlemlerin rejimine tabi tutulduğunu görmek mümkündür<sup>667</sup>. Zincir işlemler bakımından ise belirleyici olan “*zinciri oluşturan halka işlemlerin, düzenleyici nitelikte olmayan bir dizi işlemde meydana gelmesi ve bunların arasında gerçek anlamda bir “hukuki bağ” bulunmasıdır*”<sup>668</sup>. Başka bir ifade ile zincirin halkalarından koparılarak dava konusu yapılacak hazırlık işleminin, düzenleyici işlem olmaması gerekmektedir. Bu sebeple EVK’daki takdir komisyonu kararları ile tespit edilen ve matrah olarak alınan vergi değerleri üzerinden yapılan tarh ve tahakkuk işlemleri ile arasındaki ilişkiyi zincir işlem olarak nitelendirmek yerine,

---

<sup>663</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 167.

<sup>664</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 350.

<sup>665</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, ss. 772-74.

<sup>666</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 775.

<sup>667</sup> Danıştay VDDK, E. 2019/262, K. 2019/917, T. 13.11.2019; Danıştay VDDK, E. 2015/1033, K. 2016/165, T. 10.02.2016 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>668</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 122.



düzenleyici işlem ve uygulama işlemi arasındaki ilişki şeklinde düşünmek mümkündür<sup>669</sup>.

Burada takdir komisyonu kararına karşı açılacak iptal davası, idarenin düzenleyici işlemine karşı açılacak iptal davasına ilişkin hukuki rejime tabii olması gerekmektedir. Ancak dava açma süresi bakımından İYUK 7. maddenin 4. fıkrasında ilanı gereken düzenleyici işlemlere karşı dava açma süresinin ilandan itibaren; ayrıca düzenleyici işleme ilişkin yapılan uygulama işlemi söz konusuysa, bu işlemle beraber de dava açma süresi kapsamında iptal davası açılabileceği düzenlenmiştir<sup>670</sup>. Bu noktada da takdir komisyonu kararlarının ilanı ile ilgili olarak VUK mük. 49. maddenin 4. fıkrasında yer alan “*Kesinleşen asgari ölçüde arsa ve arazi birim değerleri, ilgili belediyelerde ve muhtarlıklarda uygun bir yere asılmak suretiyle tarh ve tahakkukun yapıldığı yılın başından Mayıs ayı sonuna kadar ilân edilir*” düzenlemesi bulunmaktadır. Ancak buradaki ilan, VUK 103. madde veya 7201 sayılı Tebligat Kanunu’nun 28. maddesindeki “*ilanen tebliğ*” şartlarını taşımamaktadır<sup>671</sup>. Yazılı bir bildirim ve ilan tebliğ hükümlerinin geçerli olmadığı durumlar bakımından kişilerin idari işlemin içeriğini öğrendikten sonra dava açma sürelerinin başlayabilecektir<sup>672</sup>.

Bununla beraber arazi vergisinin tarh ve tahakkukuna karşı dava açma süresi içerisinde de düzenleyici işlemin iptalini isteyebilecektir<sup>673</sup>. Verginin tarhına karşı dava açma sürenin başlangıcını Danıştay, EVK 21. maddeye göre Ocak ve Şubat aylarında kanunen kendiliğinden tarh ve tahakkuk düzenlemesini, o yılın ilk günü tarh ve tahakkuk etmiş olarak kabul ederek bu tarihten itibaren otuz gün içerisinde dava açılmasını aksi takdirde davanın süre aşımı yönünden reddine karar vermektedir. Her ne kadar uygulamada tarhın vergi mükelleflerine ayrıca tebliğ edilmediğini, ancak ödeme

---

<sup>669</sup> Mustafa Balcı, “Arazi ve Arsa Birim Değerlerine İlişkin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılacak Davalarda Süre Aşımı Sorunu-2”, 12.12.2022, <https://vergialgi.com/arazi-ve-arsa-birim-degerlerine-iliskin-takdir-komisyonu-kararlarina-karsi-acilacak-davalarda-sure-5032> (Erişim Tarihi: 15.02.2022).

<sup>670</sup> Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 349.

<sup>671</sup> Candan, “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararının Emlak Vergisi Yönünden Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözümü” (İnternet Erişimi).

<sup>672</sup> Tan, *İdare Hukuku*, s. 1055; Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 340.

<sup>673</sup> Gök, “Emlak Vergisi Matrahını Belirleyen Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Edilebilirliği (Bir Anayasa Mahkemesi Kararı’nın Sonuçlarının Değerlendirilmesi)”, s. 198; Candan, “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararının Emlak Vergisi Yönünden Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözümü” (İnternet Erişimi).

sonrasında bu işlemden haberdar olduğu ileri sürülse de Danıştay VDDK tarafından bu itirazlar kabul edilmemiştir<sup>674</sup>.

Özetle, VUK mük. 49. madde düzenlemesine dayanarak takdir komisyonları tarafından tespit edilecek ve EVK kapsamında arazi vergisi için matrah olarak alınacak vergi değerlerine ilişkin işlemlerin hukuki niteliklerinin “*ara işlem*” olarak kabulü; bu işlemlerin nitelikleri itibariyle düzenleyici işlemlere daha yakın olması ve Danıştay uygulamasının da bu yönde olması sebebiyle hukuki rejimlerinin düzenleyici işlem düzenlemelerine uygun düştüğü ölçüde tabi olacağı kabul edilmelidir. EVK’daki arazi vergisinin tarhi bakımından ise zincir işlem-ayrılabilir işlem teorisi bakımından ise takdir komisyonu kararı her ne kadar verginin tarhında kullanılıyor olsa da bahsedilen haliyle zincir işlemdeki bir halka ve bu bağın zayıflatılabildiği gerekçesiyle ayrılabilir işlem teorisi kapsamında dava konusu edilebilirliği değil; takdir komisyonu kararının düzenleyici işlem olması ve emlak vergisinin tarhının uygulama işlemi olması sebebiyle verginin tarhına karşı açılacak iptal davasında hukuka aykırılığı ileri sürülerek iptali istenebileceği sonucuna varmak mümkündür.

#### *d. Arama Sırasında Yapılan Hazırlık İşlemleri*

Vergi hukukunda arama, VUK 142. ile 147. maddeler arasında düzenlenmiş olup; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırıp, tespit etmek ve sağlamak maksatlı yapılan vergi incelemesi sırasında matrah tespiti için belirli şartlar altında başvuru bir delil elde etme yoludur<sup>675</sup>. Vergi incelemesinin kural olarak mükellefin iş yerinde yapıldığı dönem bakımından, vergi incelemesine yetkili olanların inceleme konusunu oluşturacak defter, belge ve kayıtların ibrazını, nezdinde inceleme yapılan mükelleften istemesi asıl olup; inceleme sırasında yetkili kişilerin mükellefin iş yerinde kendi çabası ile elde etmesi kural olarak mümkün değildir<sup>676</sup>. Bu durum vergi incelemesinin vergi dairesinde yapılması halinde de aynı olacaktır. Vergi incelemesine yetkili olanlar, vergi

<sup>674</sup> Danıştay VDDK, E. 2019/262, K. 2019/917, T. 13.11.2019 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022). AYM’nin iptal kararı üzerine Danıştay’ın yaklaşımı hakkında ayrıntılı bilgi için Bknz. Nuray Aşçı Akıncı, “Emlak Vergisi Takdir Komisyonları Kararlarına Karşı Dava Açma Hakkı (Taraf Ehliyeti ve Dava Açma Süresi Yönünden Bir Değerlendirme)”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 343 (2017), s. 33 vd.

<sup>675</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 187.

<sup>676</sup> Aziz Taşdelen, “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 2 (2003), s. 159.

incelemesi sırasında kendi çabalarıyla vergi mükellefinin iş yerinde bu defterleri elde edemeyeceklerdir.

Vergi mükellefi tarafından inceleme sırasında her zaman defter ve belgelerinin rızaen ve gönüllü bir şekilde incelemeye yetkili olanlara ibrazını beklemek iyimser bir durumdur. Ancak vergilerin cebri olduğu düşünüldüğünde ve düzgün işlemesi hedeflenen bir vergilendirme sistemi için kimi zaman mükelleflerin rızası aranmaksızın bu defter ve belgelerin aranması ve incelenmek üzere el konulması gerekmektedir<sup>677</sup>. Bu sebeple kanun koyucu VUK'un 142. maddesinde "*İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama*" yapılabileceğini düzenlemiştir. Bu şartların bulunması durumunda kanun, ilgililerin iş yeri ve üzerlerinde arama yapılmasına cevaz vermektedir. Ancak vergi mükellefinin iş hayatı ve iş yeri Anayasa'nın 20 ve 21. maddelerinde güvence altına alınan "*özel hayatın gizliliği*" ve "*konut dokunulmazlığı*" haklarının kapsamında olduğu için, bu haklarına yapılacak müdahalenin usulüne uygun olarak alınmış bir hakim kararına dayanması gerekmektedir<sup>678</sup>. VUK 142. maddesi devamında bu usulü, "*1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi; 2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi;*"ni şart olarak getirerek düzenlemiştir.

Arama, ceza yargılaması hukukunda başvuru ve ceza yargılamasıyla ilgili olan şahıs ve eşyaların muhafazasına yönelik bir koruma tedbiridir<sup>679</sup>. Koruma tedbirleri ise ceza yargılamasının yapılabilmesi veya yapılan yargılama sonucunda verilen hükmün "*kağıt üzerinde kalmaması*" için, kural olarak ceza muhakemesinde karar verme yetkisine haiz olanlar tarafından, gecikmesinde sakınca olan durumlar için, geçici olarak ve hüküm tesis edilene kadar başvuru kanuni çareler olarak tanımlanmaktadır<sup>680</sup>.

<sup>677</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 248.

<sup>678</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 389; Mine Uzun Çam, "Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı El Koyma Yetkisi", *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 15, S. 4 (2017), ss. 183-84.

<sup>679</sup> Ayhan Önder, "Ceza Muhakemeleri Usulü Hukukunda Arama", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 29, S. 3 (1963), s. 425.

<sup>680</sup> Bahri Öztürk, Behiye Eker Kazancı, Sesim Soyer Güleç, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri*, 3. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 25.

Hedeflenen amacı elde etmek, onu korumak için başvuru tedbirler olup; delilin elde edilmesi ve kaybolmasının engellenmesi amacını ifade etmektedir<sup>681</sup>.

Arama iki türlü yapılabilmektedir; bunlar önleme araması ve adli aramadır. Önleme araması hukuki temelini 2559 sayılı Polis Vazife ve Selahiyet Kanunu<sup>682</sup>nun 9. maddesi ve Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği (AÖAY)<sup>683</sup>nin 18 ve devamı maddeleri oluşturmaktadır. Önleme aramasında henüz bir suç şüphesi bulunmamaktadır<sup>684</sup>. Kamu emniyetini veya kamu güvenliğini tehlikeye sokan kişi ve/veya eşyaların bulunup, kolluğun koruması altına alınmasıdır<sup>685</sup>. Adli arama ise 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK)<sup>686</sup>nun 116 ve devamı maddeleri ile AÖAY'nin 5 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş olup; bir suçun işlendiği veya teşebbüs edildiğine dair makul şüphenin varlığı durumunda başlatılan soruşturma ve kovuşturma kapsamında başvuru bir koruma tedbiridir. Adli arama, şüpheli veya sanığın yakalanması, delillerin elde edilmesi veya müsadereye konu eşya varsa bunun ele geçirilmesi amacıyla yapılabilmektedir<sup>687</sup>.

VUK 142 ve devamı maddelerinde düzenlenen aramanın ihbar veya mevcut inceleme sırasında vergi kaçırıldığına dair emarelerin tespiti neticesinde, hakim kararı ile uygulanabildiği için tehlikenin veya suçun önlenmesi maksatlı, caydırıcılığı olan önleme araması olmadığı rahatlıkla söylenebilmektedir<sup>688</sup>. Vergi hukukundaki aramanın, vergi kaçırıldığına dair emareler bulunan vergi mükellefini yakalama amacı bulunmaz<sup>689</sup>. Ayrıca elde edilecek defter, belge ve her türlü delilin suç ile bağlantılı olma koşulu da bulunmamaktadır<sup>690</sup>. Adli aramanın aracılık ettiği konular ceza yargılamasının sonuçsuz kalmaması bakımından tedbir niteliği taşımaktayken, vergisel arama vergi incelemesinin

---

<sup>681</sup> Veli Özer Özbek, Koray Doğan, Pınar Bacaksız, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 12. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019, ss. 253-54.

<sup>682</sup> RG: 04.07.1934, 2751.

<sup>683</sup> RG: 01.06.2005, 25832.

<sup>684</sup> Yener Ünver, Hakan Hakeri, *Ceza Muhakemesi Hukuku Cilt 2*, 15. b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2019, s. 845.

<sup>685</sup> Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoğlu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 7. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019, s. 285.

<sup>686</sup> RG: 04.12.2004, 25673.

<sup>687</sup> Öztürk, Eker Kazancı, Soyer Güleç, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri*, s. 129.

<sup>688</sup> Mahmut Kaşıkçı, *Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama)*, Ethemler Yayıncılık, 2007, s. 15.

<sup>689</sup> Burak Pınar, Yıldırım Taylar, "Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması", *Ceza Hukuku Dergisi*, S. 21 (2013), s. 146.

<sup>690</sup> Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 150.

sağlıklı bir şekilde yapılabilmesini hedef almakta, bu sebeple başvuru bir tedbir olmaktadır<sup>691</sup>. Bir başka ifade ile mükellef nezdinde bir arama yapılmasının gerekliliği idarenin denetim faaliyetini yerine getirebilmesinden kaynaklanmaktadır<sup>692</sup>. Bir diğer önemli farklılık ise CMK'nın 122. maddesinde<sup>693</sup> arama neticesinde elde edilen belge ve kağıtları inceleme yetkisi hakimlere ve cumhuriyet savcısına verilmişken; VUK 144. maddesinde bu yetki vergi inceleme elemanlarına aittir. Bu durum idari denetim aşamasında başvuru bir koruma tedbiri neticesinde doğal bir sonuçtur. Adli aramada, aramayı yapan kolluk, inceleme yapmaksızın bu belgelere sadece bakabilecektir<sup>694</sup>. Lafzi olarak da vergisel aramayı adli arama olarak kabul etmek mümkün durmamaktadır. Zira “adli” kelimesi<sup>695</sup> adaletle ilgili anlamına gelmekte olup, yargısal bir referans taşımaktadır. Ancak vergi hukukunda yapılan arama salt bir şekilde vergi incelemesine hasredilmiştir. Yargısal hiçbir fonksiyonu bulunmamaktadır. Bununla beraber nezdinden arama yapılan vergi mükellefi hakkında vergi kaçakçılığı ile ilgili olarak ceza yargılaması söz konusu olması durumunda tekrardan bir adli arama yapılması elbette mümkündür.

Bu açıklamalar ışığında vergi hukukundaki aramanın, önleme aramasından ve ceza yargılamasında koruma tedbiri olarak başvuru ve yakalama ve el koyma tedbirlerine aracılık eden adli aramadan farklı olarak, vergi hukukuna özgü, vergi incelemesinin sıhhati bakımından gerekli olan delillerin elde edilebilmesi için getirilmiş bir koruma tedbiri olarak nitelendirmek gerekmektedir<sup>696</sup> ve bu sebeple de vergisel arama kavramını kullanmak yanlış olmayacaktır.

---

<sup>691</sup> Kaşıkçı, *Vergisel Arama*, s. 18.

<sup>692</sup> Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 150.

<sup>693</sup> “Madde 122 – (1) Hakkında arama işlemi uygulanan kimsenin belge veya kâğıtlarını inceleme yetkisi, Cumhuriyet savcısı ve hâkime aittir.

<sup>694</sup> AÖAY, “Aramada ele geçen belge ve kâğıtlar hakkında yapılacaklar Madde 16 – Hakkında arama işlemi uygulanan kimsenin belge veya kâğıtlarını inceleme yetkisi, Cumhuriyet savcısı ve hâkime aittir.

*Kolluk, arama sırasında ele geçen belge veya kağıtlara, suçla ilgisi olup olmadığını tespit amacıyla, incelemeksizin bakabilir. Suçla ilgisi olabileceğinden şüphelendiği anda Kanunun öngördüğü şekilde incelenecek belge ve kâğıtları ambalajlayarak mühürler”.*

<sup>695</sup> <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 13.05.2020).

<sup>696</sup> Kaşıkçı, *Vergisel Arama*, ss. 31-32; “Daha önce de dediğimiz gibi vergisel arama bir adli arama türü olup, aşamalı olarak; delil elde edilmesi, bu suretle maddi gerçeğe ulaşılması ve uyumsuzluğun yargı aşamasına ulaşması durumunda adil yargılamanın gerçekleşmesi sureti ile hüküm tesisi amacına yönelik, Vergi Hukuku'na özgü bir koruma önlemidir”. Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 150; Pınar, Taylar, “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, s. 147; “Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'ndaki düzenleme de vergi aramasının kendine özgü karma niteliğini ortaya koymaktadır. Buna göre vergi araması hukuki niteliği itibarıyla vergi yükümlüsünün ceza muhakemesi (koruma tedbirleri) yoluyla denetim yolu olup karma nitelik taşımaktadır”.

Vergisel arama, vergi hukuku öğretisinde çoğunlukla vergi denetim yolları arasında sayılmakta<sup>697</sup>; Danıştay tarafından da incelemenin bir türü, Yargıtay tarafından da vergi incelemesi denetim yolunun ön basamağı olarak kabul edilmektedir<sup>698</sup>. Ayrıca yardımcı bir denetim yolu<sup>699</sup> ve vergi incelemesi sırasında başvuru istisnai bir delil etme yolu olduğu şeklinde görüşler de bulunmaktadır<sup>700</sup>. Kanun sistematigi içerisinde denetim yolları arasında düzenleniyor olsa da vergi incelemesinden bağımsız, tek başına idarenin ileride olası bir denetim sırasında delil olarak kullanılabilmesi düşüncesiyle bağımsız bir arama yapması söz konusu değildir. Bu sebeple aramanın bağımsız bir denetim yolu olarak kabulüne imkan bulunmamaktadır. Vergi idaresinin inceleme sırasında delil elde etmek ve bilgi edinme maksatlı başvurabileceği bir tedbir olarak kabulü yerinde olacaktır<sup>701</sup>.

<sup>697</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 385; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 258; Furtun, "Türk Hukuku'nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları", s. 306; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 248; Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, s. 78; Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, s. 142; Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 235.

<sup>698</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 385-dipnot 27; "a) Vergi inceleme elemanlarının, gerekli gördükleri hallerde aramalı vergi incelemesi yapma yetkisi de bulunmaktadır. Kanunun sistematigiinden, başlı başına bir vergi denetim aracı olmayıp vergi incelemesinin bir türü olduğu anlaşılan "arama" ve buna bağlı olarak da "el koyma" tedbirleri; 213 sayılı Kanunun 142 ilâ 147'nci maddelerinde düzenlenmiştir. İhbar ve yapılan incelemelerden hareketle bir mükellefin vergi kaçırıldığına delalet eden emarelerin bulunması halinde bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve üzerinde arama yapılabileceğini düzenleyen 142'nci maddede; bu aramanın, gerekçeleri belirtilmek suretiyle sulh yargıcından izin talep edilmesi ve sulh yargıcının da istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermiş olması şartıyla yapılabileceği öngörülmüştür. Aramadan sonra, el konulması gereken bilgi ve belgelerle ilgili uyulması gereken kurallar, Kanunun 143'üncü maddelerinde düzenlenmiş olup birbirinin devamı olan her iki maddenin değerlendirilmesinden, doğrudan el koyma imkanının bulunmadığı, öncesinde bir arama kararının bulunması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Anayasanın 38'inci maddesinde de ifade edildiği üzere, Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir..."

b) Yargıtay 11 CD., 17.4.2018, E. 2016/4319, K. 2018/3591; "...Buna göre, vergi kaçırıldığına delalet eden emarelerin bulunması halinde, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar, arama yapılmasını gerekli kılan bir yazıyla sulh ceza hâkiminden talepte bulunacak, arama kararının verilmesi halinde de, arama işlemi genel kolluk görevlileri tarafından değil, vergi inceleme elemanları tarafından gerçekleştirilecektir. VUK'nun 7. maddesine göre genel kolluk, talep üzerine sadece gerekli güvenlik önlemlerinin alınmasını sağlamakla yükümlüdür.

VUK'nun 147. maddesinde, "bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun arama ile ilgili bulunan hükümlerinin uygulanacağı"nın belirtilmesinden maksat, VUK'nun aramaya ilişkin 142-146. maddelerinde açıkça düzenlenen konularda bu hükümlerin, açıkça düzenlenmeyen konularda ise CMK hükümlerinin uygulanmasının sağlanmasıdır.

Ceza Muhakemesinde, arama olağan bir koruma tedbiri iken, Vergi Hukuku'nda istisnai, olağandışı bir denetim yoludur. Niteliği itibarıyla adli arama olmasına rağmen, bu aramanın genel suç kolluğu tarafından değil, vergi inceleme elemanları tarafından yapılabilmesi, vergi suçlarına ilişkin olarak yapılacak aramanın özelliğidir. Bir araç koruma tedbiri olarak vergi araması, vergi incelemesi denetim yolunun ön basamağıdır. Amaç, vergi kaçırıldığını ortaya çıkaracak ve destekleyecek belge ve kayıtların bulunmasıdır."

<sup>699</sup> Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s. 227.

<sup>700</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 187.

<sup>701</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 187; Kaşıkçı, *Vergisel Arama*, s. 36.

Vergisel aramaya, verginin tarhı bakımından matrah saptama noktasında bilgi edinmeyi sağlayan hazırlık işlemi olarak başvurulmaktadır<sup>702</sup>. İdari denetim sırasında başvurulmuş vergisel arama, adli aramayı gerçekleştireceği belirtilen adli kolluk birimleri tarafından değil; vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yerine getirilmektedir<sup>703</sup>. Bu yönüyle de vergisel aramanın, idari nitelikte olduğunun kabulü gerekmektedir<sup>704</sup>. Vergisel aramanın yapılabilmesi bakımından bir ön şart olan arama kararının hukuki niteliği ve dava edilebilirliğinin incelenmesi yerinde olacaktır.

Arama kararının yargı kararı mı yoksa idari bir karar mı olduğu konusunda farklı görüşler mevcuttur. Yargı makamlarının hukuki uyumsuzluk ve hukuka aykırılık iddialarının çözümüne yönelik olmayan işlemlerini yargı işlemi değil, idari işlem olarak kabul eden görüşe göre, temel hak ve özgürlüklerin sınırlandırılması alanındaki hakim kararlarından olan arama kararı, iddia- tespit-müeyyide işlemleri de bulunmadığı için yargı kararı değil; idari karar olarak kabul edilmektedir<sup>705</sup>. Ancak arama kararı için başvurulmuş sulh ceza hakimi, vergi inceleme elemanları tarafından vergi kaçırıldığında dair emareler elde edildiği hususundaki iddiayı kendisine ulaştıktan sonra doğrudan bir arama kararı vermemektedir. Bu hususta ileri sürülen iddiaları değerlendirerek, yerinde bulursa arama kararı talebini kabul edecektir. Zira vergi idaresi tarafından ileri sürülen hususlar, vergi kaçırıldığı konusunda emare teşkil etmiyorsa, bu talep ret edebilecektir<sup>706</sup>. Her ne kadar arama kararı bir koruma tedbiri olduğundan dolayı müeyyide içermese de bu durum hakim kararının yargı kararı olma özelliğini değiştirmeyecektir. Bu sebeple arama kararının, yargı kararı olduğunun kabulü isabetli olacaktır<sup>707</sup>. Bu karara karşı iptal davası açmak mümkün değildir. İtiraz prosedürüne ilişkin VUK kapsamında bir

<sup>702</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 107.

<sup>703</sup> Taşdelen, “Vergisel Arama”, s. 175; “*Vergisel arama kararlarının vergi inceleme elemanları tarafından yerine getirilebilmesi için çoğu zaman güvenlik önlemlerinin sağlanmasını gerekli kılmaktadır. Yani, vergisel suç kolluğu görevlisi olan inceleme elemanı ile güvenliğin sağlanması amacıyla genel kolluğun birlikte görev yapması söz konusudur*”.

<sup>704</sup> Pınar, Taylar, “Vergi Araması”, s. 147; Taner Ayanoğlu, *Uyuşmazlık Mahkemesi Kararlarına Göre İdari Eylemin Tanımlanması*, İstanbul: Legal, 2004, s. 210; “*Uyuşmazlık Mahkemesi, idarenin adli kolluk görevi çerçevesindeki suç eşyasını zaptetme işlemlerini ve bu işlemlerin icrası eylemlerini de idari nitelikte kabul etmektedir*”.

<sup>705</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 742.

<sup>706</sup> Taşdelen, “Vergisel Arama”, s. 173; Pınar, Taylar, “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, s. 162; “*Uygulamada, vergi araması kararının çok rahat bir şekilde verilebildiği görülmektedir. Kendilerine vergi araması talebi ulaşan bazı sulh ceza hakimlerinin inceleme elemanları tarafından verilen dilekçedeki gerekçeleri hiçbir değişiklik yapmadan kararlarına dayanak yaptıkları ve bu şekilde karar verdiklerine rastlanmaktadır*”.

<sup>707</sup> Ayşe Aslı Yücesoy, “Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, C. 30, S. 135 (2018), s. 165.

düzenleme de bulunmamaktadır. Ancak VUK 147. maddesinin yapmış olduğu atıf gereği CMK hükümleri uygulanacak ve arama talebinin kabulü üzerine vergi mükellefi; reddi üzerine ise Cumhuriyet savcılığı bu karara karşı itiraz yoluna gidebilecektir<sup>708</sup>. Arama kararının iptal davasına konu olması söz konusu olmayacaktır.

Vergisel arama bakımından, arama kararı alınmadan yapılan arama neticesinde el konulan belge ve kayıtlar üzerinden yapılan inceleme sonucunda matrah tespiti yapılması ve bu matrah üzerinden verginin tarh etmesi durumunda ise söz konusu tarh ve ceza kesme işlemi hukuka aykırı gelecektir<sup>709</sup>. Ancak Danıştay bir kararında, ilk derece mahkemesinin hakkında arama kararı bulunmadan ve başka bir şirket hakkında yürütülen soruşturma kapsamında yapılan adli arama neticesinde ele geçirilen bilgisayar kayıtları üzerinden elde edilen deliller neticesinde matrah tespiti yapılmasını hukuka aykırı bularak iptal eden kararını, hakkında soruşturma yürütülen şirket ile davacı şirketin kurucu ortaklarının aynı olması ve aynı bilgisayar üzerinde kayıtlarının bulunması sebebiyle elde edilen delillere hukuken itibar edilebileceğine hükmederek bozmuştur<sup>710</sup>. Bu kararın hukuki olarak kabulü mümkün değildir; zira davacı şirket bakımından “*özel hayatın gizliliği*” ve “*konut dokunulmazlığı*” temel haklarının hakim kararı olmadan sınırlandırılması söz konusu olmuştur<sup>711</sup>. Ayrıca VUK 142. maddesi kapsamında vergi kaçırıldığına dair emarelerin olup olmadığı yönünde bir değerlendirme de yapılmamıştır.

---

<sup>708</sup> Pınar, Taylar, “Vergi Araması”, s. 163; Taşdelen, “Vergisel Arama”, ss. 173-74.

<sup>709</sup> Danıştay VDDK, E. 2017/368 K. 2017/626 T. 13.12.2017 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Defter ve belgeleri usulüne uygun şekilde yazıyla ve yasada öngörülen süre verilerek kendisinden istenmeyen davacının defterlerine, muhasebecisi hakkında başlatılan bir inceleme sırasında ve muhasebecisinin iş yerinde, sulh yargıcından alınmış bir arama kararı bulunmaksızın hukuk dışı yollarla el konulmuş ve davacının imzasını taşıyan bir tutanak da düzenlenmemiş olması karşısında; vergi incelemesine ilişkin yasanın emredici kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilen yöntemler kullanılarak elde edilen veriler doğrultusunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden, davanın reddi yolunda verilen ısrar kararının bozulması gerekmiştir*”; Danıştay 4. D., E.2006/451, K.2006/2009, T.20.10.2006 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Defter ve belgeleri usulüne uygun şekilde yazıyla ve yasada öngörülen süre verilerek kendisinden istenmeyen davacının defterlerine, muhasebecisi hakkında başlatılan bir inceleme sırasında ve muhasebecisinin iş yerinde, sulh yargıcından alınmış bir arama kararı bulunmaksızın hukuk dışı yollarla el konulmuş ve davacının imzasını taşıyan bir tutanak da düzenlenmemiş olması karşısında; vergi incelemesine ilişkin yasanın emredici kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilen yöntemler kullanılarak elde edilen veriler doğrultusunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden, davanın reddi yolunda verilen ısrar kararının bozulması gerekmiştir*”.

<sup>710</sup> Danıştay 3. D., E. 2009/3629, K. 2010/2287, T. 24.6.2010 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>711</sup> Kaşıkçı, *Vergisel Arama*, s. 190.



### e. Bilgi Toplama Sırasında Yapılan Hazırlık İşlemleri

Tarh için gerekli olan matrah tespitinin kural olarak mükellefin beyanına dayandığı vergi sistemlerinde, bu beyanların doğruluğunu denetleme yetkisini elinde bulunduran vergi idarelerinin bu yetkiyi kullanma araçlarının başında bilgi toplama müessesesi gelmektedir<sup>712</sup>. VUK 148. maddede “*Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların istiyebilecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar*” şeklinde düzenlenen bilgi toplamanın iki fonksiyonu vardır; bunlardan ilki şüphesiz mükellefler hakkında bir veri toplayarak beyanların doğruluğunu sağlamak maksatlı denetim fonksiyonu yerine getirmek; ikinci olarak da psikolojik olarak mükelleflerin haklarında diğer kişilerden bilgi edinilebileceği düşüncesiyle doğru beyanda bulunmaya sevk etmektir<sup>713</sup>.

Verginin tarhi bakımından ise vergi denetimini kolaylaştırması<sup>714</sup> ve bu yolla elde edilecek bilgilerin delil niteliği taşıması<sup>715</sup> ve böylece verginin kanunlara uygun şekilde tarhının sağlanması yönüyle önem arz etmektedir.

Bilgi toplama talep üzerine ve sürekli olacak şekilde iki türlü gerçekleşmektedir. Sürekli bilgi verme mecburiyetinde olanlar VUK 149. ve 150. maddeleri gereğince bu bilgileri devamlı veya belirli aralıklarla vermeye mecbur tutulmuşlardır. Vergi dairesinin başkaca bir işlem yapmadan, kanun gereği bu bilgileri belli fasılalarla veya devamlı olarak Maliye Bakanlığı veya vergi dairesine iletmek zorundadırlar.

Kural olarak bu bilgilerin yazılı istenme zorunluluğu bulunmamakla birlikte, sözlü bilgi isteme üzerine verilmeyen bilgiler, yazılı olarak uygun bir süre verilerek tekrar istenir. Kendilerinden bilgi istenenler kural olarak bilgi vermektan imtina edemezler<sup>716</sup>;

<sup>712</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 253; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 262; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 188; Saban, “Bir Yaşam/İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, ss. 394-395; “*Ancak Kişisel Verilerin Korunması Kanunu, vergi mükellefini koruyacak mıdır? Sorusunun cevabı ne yazık ki olumsuzdur.*”

<sup>713</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 188.

<sup>714</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 262.

<sup>715</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 110; Furtun, “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, s. 312.

<sup>716</sup> “*Bilgi vermektan imtina edememek: Madde 151 – Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermektan imtina edemezler. Ancak: 1. Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhaberele hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır; 2. Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevi’ine mütaallik bilgiler istenemez. 3. Avukatlardan ve*

imtina etmeleri, başka bir ifade ile yazı ile istenen bilgileri vermemeleri durumunda haklarında VUK mük. 355. maddesi uyarınca özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır<sup>717</sup>.

VUK 148. maddeye göre Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından bilgi talebi içeren işlemler de verginin tarhında hazırlık işlemi olup, devamında elde edilecek bilgiler matrah tespiti veya matrahın doğruluğunun denetlenmesinde kullanılması söz konusudur<sup>718</sup>. Bununla beraber vergi dairesi tarafından mükellefle işlem gerçekleştiren üçüncü kişilerden de bilgi talep edilebilmektedir. Bu sebeple bilgi isteme yazısının verginin tarhına uzanan süreçte ayrılabilir işlem teorisi bakımından dava edilebilirliğinin de incelenmesi gerekmektedir.

VUK 148. maddeye göre Maliye Bakanlığı veya vergi dairesinin bilgi istemelerinin vergi denetimine yardımcı olması işlevi dolayısıyla yapılacak tarh için hazırlık işlemi niteliğinde olduğunun kabulü mümkündür. Zira vergi mükellefi yahut kendisinden bilgi talep edilen kişi üzerinde bilgi talep edilmesinin hukuki etki doğurmayacağı düşünülebilir. Ancak VUK 148. ve mük. 355. maddesi 3. fıkra beraber değerlendirildiğinde, bilgi isteme yazısının yaptırım tehdidi içeren bir yazı olduğu anlaşılmaktadır. Şöyle ki VUK mük. 355. maddenin 3. fıkrasında<sup>719</sup> kendisinden bilgi istenen kişiye gönderilen bilgi isteme yazısında kendisine belirtilen sürede cevap vermemesi veya eksik veya yanıltıcı cevap vermesi durumunda VUK'un ceza hükümlerinin uygulanması yoluna gidileceği bildirilmektedir. Bu durumda vergi dairesinin yaptırım tehdidi içeren bir işlemi söz konusudur. İdarenin, yaptırım tehdidi veya yükümlendirici işlem yapacağı bildirimini içeren işlemlerindeki irade açıklamasının, kişilerin hukuku üzerinde etki doğuracağı ve bu sebeple de iptal davasına

---

*dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekalet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla muttali oldukları ahval ve hususlara şamil değildir.(1) 4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88 inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmıyan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına bilgiler istenebilir."*

<sup>717</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, ss. 262-63; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, ss. 188-99; Kırbas, *Vergi Hukuku*, s. 163.

<sup>718</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 107; Açar, "Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I", s. 304.

<sup>719</sup> "Bu hükmün uygulanması için, bilgi ve ibraz ödevinin yerine getirilmesiyle ilgili olarak yapılacak tebliğlerde bilginin verilmesi için tayin olunan sürede cevap verilmemesi, eksik veya yanıltıcı bilgi verilmesi veya defter ve belge ibrazı için tayin olunan süre ile defter ve belgelerin süresinde ibraz edilmemesi durumunda haklarında Kanunun ceza hükümlerinin uygulanması cihetine gidileceğinin ilgililere yazılı olarak bildirilmesi şarttır."

konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlem olduğu öğreti tarafından kabul edilmektedir<sup>720</sup>.

Danıştay ise yaptırım tehdidi taşıyan işlemleri bazı kararlarında icrai olarak kabul ederek iptal davası bakımından incelemiştir<sup>721</sup>, bazı kararlarında ise icrai olarak kabul etmeyerek idari dava konusu yapılmayacağına hükmetmiştir<sup>722</sup>. Danıştay'ın bu yaklaşımının sebebi, zaten yaptırım tehdidi altında bildirilen şeyin yapılmaması sonucunda uygulanacak yaptırımın iptal davasına konu edebilir nitelikte olduğundan kaynaklanmaktadır. Ancak bu saptamasının, mevcut işlemlerin hukuki niteliğinin ortaya koyarken yanlış değerlendirmelere sebep olmaması gerekir<sup>723</sup>. Eğer bir işlem idari süreç hakkında bilgi veriyor ve bir takım aksaklıklar hakkında ilgisini haberdar ediyorsa, bu işlemlerin uyarıcı işlem olduğunu ve ayrı bir iptal davasına konu olamayacağını kabulü gerekir. Ancak bu uyarı işlemi bir zorlama unsuru olarak yaptırım tehdidi içeriyorsa, emredici niteliği bulunduğu ve zorlayıcı etkisi olduğu için iptal davasına konu olabileceklerinin kabulü gerekmektedir<sup>724</sup>.

VUK 148. madde kapsamında yer alan bilgi isteme düzenlemesi ile ilgili olarak da bilgi isteme yazısını tebliğ alan kişilerin bilgi isteme yazısında belirtilen sürelerde cevap vermemeleri durumunda VUK'un ceza hükümlerinin uygulanacağına dair ifadeyi içermesi, yaptırım tehdidi olarak değerlendirilmelidir. Bu sebeple bir yaptırım tehdidi içermesi dolayısıyla bilgi toplama yazısının muhatabı nezdinde inceleme yapılan

<sup>720</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 306; Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 145; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 333; Kaya, "İcrai Olmayan İdari İşlemler", s. 278; Duran, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 398.

<sup>721</sup> Danıştay 14. D., E. 2011/1435, K. 2012/1709, T. 14.03.2012; Danıştay 14. D., E. 2014/6661, K. 2017/520, T. 06.02.2017; Danıştay İDDK, E. 2014/5338, K. 2016/349, T. 18.2.2016 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); "İptal davasına konu edilebilecek işlemlerin, sadece idari karar alma süreci sonunda tesis edilen nihai işlemlerle sınırlı olmadığı, hukuki etki yaratmaları durumunda bir idari süreç içinde yer alan işlemlerin de, "ayrılabilir işlemler" kuramına göre bu süreçten bağımsız olarak iptal davasına konu edilebilecekleri gerek öğretide gerekse yargı kararlarında kabul edilmektedir.

*Uyuşmazlık konusu olayda, 3194 sayılı Kanun'un 32. ve 42. maddeleri gereği işlem yapılacağı hususlarını içeren dava konusu işlemin, niteliği itibarıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem olduğu ve idari davaya konu edilebileceği sonucuna varılmıştır". (Ayrıca Bknz. Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 333-334; Danıştay 10. D., E.1996/3286, K.1998/4670, T.30.09.1998; Danıştay 14. D., E.2011/5212, K.2011/7, T.01.06.2011; Danıştay 10. D., E.2012/6579, K.2013/6576, T.25.09.2013).*

<sup>722</sup> Kararları aktaran: Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 334-335; Danıştay 8. D., E.1978/3328, K.1979/2888, T.08.10.1979; Danıştay VDDK, E.2007/683, K.2008/756, T.26.12.2008; Danıştay13. D., E. 1979/4381, K. 1980/199, T. 30.01.1980.

<sup>723</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 308.

<sup>724</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, ss. 145-46.

mükellef ise verginin tarhını beklemeden (ve hatta cevap vermemesi sonucu uygulanacak olan özel usulsüzlük cezasına da muhatap olmadan) ayrılabilir işlem teorisi kapsamında iptal davası açabilmesi mümkündür. Eğer mükellef ile işlem yapan kişilerden bilgi talebi söz konusuysa, bu kişiler de yazıda belirtilen özel usulsüzlük cezasının muhatabı olmadan doğrudan iptal davası açabileceklerinin kabulü gerekir. Ancak bilgi isteme yazısı tebliğ alan kişilerin, bu yazıya karşı dava açmaları yerine, talep edilen konularda bilgisi olmadığı veya kendileri ile ilişkisi olmayan üçüncü kişilerle ilgili istenen bilgilerin bulunmadığından bahisle dava yoluna gitmek yerine, bu konuda vergi idarelerine yanıt vermeleri daha uygun olacaktır. Aksi takdirde her ne kadar dava konusu yapılabiliyor olsa da iptal davası konusunu oluşturacak bir gerekçe sunmaları mümkün olmayacaktır.

Mahkeme kararlarında ise daha ziyade bilgi isteme yazısına cevap vermeyen mükelleflere kesilen özel usulsüzlük cezalarına karşı iptal davalarının açıldığı görülmektedir<sup>725</sup>.

---

<sup>725</sup> Danıştay 4. D., E. 2004/2137, K. 2005/555, T. 25.06.2005; Danıştay 4. D., E. 1996/2603, K. 1996/5672, T. 17.12.1996; Danıştay 11. D., E. 1997/2986, K. 1999/712, T. 17.2.1999 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

## İKİNCİ BÖLÜM

### VERGİNİN TARHINDA İDARİ İŞLEMİN UNSURLARI

#### A. Genel Açıklama

Doğadaki herhangi bir değişikliği “*genel anlamda olay*” olarak değerlendirmek mümkündür. Bu süreçteki olayların bir kısmı bakımından ise düzeni sağlamak ve yaşamı sürdürebilmek için hukuk kurallarına ihtiyaç duyulmuştur. Bu bakımdan hukukun sonuç bağladığı olaylar “*hukuki olay*” olarak isimlendirilmektedir. Hukuki olaylar da genel olarak doğa olaylarından veya insan davranışlarından kaynaklanmaktadır. Örneğin, hastalık sebebiyle ölüm, deprem nedeniyle mülkiyetin son bulması hukuk tarafından sonuç bağlanan doğa olaylarıdır. İnsan davranışlarından kaynaklanan olaylar ise hukuki fiiller ve hukuki işlemler şeklinde ikiye ayrılır. Eylem olarak dış dünyaya yansıyan insan davranışı hukuki fiillere vücut verirken, kişilerin zihinsel süreç tamamlandıktan sonra dış dünyaya aktardıkları irade açıklamalarına bağlanan hukuki sonuç hukuki işlem olarak adlandırılmaktadır<sup>726</sup>. Kamu hukukunda ise en yalın haliyle hukuki etki ve sonuçlar doğurmak üzere idare tarafından yapılan irade açıklamaları idari işlemler olarak adlandırılır<sup>727</sup>.

İdare hukukunda, idarenin iradesi özerk olmadığı için kanun ile düzenlenmiş bir durumun gerçekleşmesi halinde idarenin kanunda öngörülen işlemi yapması gerekmektedir<sup>728</sup>. Kamu gücü ayrıcalıkları kullanılarak yapılan ve kamu yararını gerçekleştirmek amacıyla olan ve hukuki düzenlemelere dayanarak yapılan idari işlemlerin bu özelliği mahkeme kararıyla iptal edilene kadar hukuka uygun olduğunun kabulünü gerektirmektedir. Bu özellik ise “*hukuka uygunluk karinesi*” olarak ifade edilir<sup>729</sup>. Ancak yine de ilgilileri tarafından hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle yargısal denetimden geçirilmek istenmesinde bir engel bulunmamaktadır. Türk hukuku bakımından ise bu husus Anayasa'nın 125. maddesiyle güvence altına alınmıştır.

<sup>726</sup> Kemal Gözler, *Hukuka Giriş*, 13. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016, ss. 416-19.

<sup>727</sup> Erkut, “İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı”, ss. 9-10.

<sup>728</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 10.

<sup>729</sup> Esengül Albayrak Sekban, “İdari İşlem: Hukuka Uygunluk Karinesi”, *İstanbul Barosu Dergisi*, C. 92, S. 3 (2018), s. 360; Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 781.

İdari işlemin hukuka uygunluğunun tespiti için ise Conseil d'État tarafından içtihadi şekilde ortaya konulmuş olan ve hukuka uygunluk şartlarının sınıflandırılması olarak ifade edilen idari işlemin unsurları üzerinden denetim yapılmaktadır. Bu unsurlar, idari işlemin hukuka uygunluk denetiminde mahkemeler tarafından kullanılacak tahlil ve tetkik araçlarıdır<sup>730</sup>. Fransız hukuku bakımından hala içtihadi nitelik arz eden bu unsurlar, Türk hukuku bakımından 1925 tarihli 669 sayılı Şûrayı Devlet Kanunu'ndan<sup>731</sup> itibaren hukuki düzenlemelerde yer almış olup; güncel hukuki düzenleme olarak da 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2. maddesinde<sup>732</sup> iptal davasının esasının incelenmesi sırasında bu unsurlardaki hukuka aykırılıklar iptal nedeni olarak düzenlenmiştir<sup>733</sup>. Aynı zamanda bu unsurlar, idari işlemin hukuka uygunluğunu inceleyecek mahkemeler bakımından iptal davasının da sınırlarını oluşturmakta olup; bu unsurların ötesine geçerek idari işlemin yerinde olup olmadığı yönünde değerlendirmelerde bulunamayacaktır<sup>734</sup>.

İdari işlemin unsurları İYUK'un 2. maddesinde yetki, şekil, sebep, konu ve maksat olarak sayılmıştır. Bu beş unsura ilave olarak idari işlemin yapılmasında izlenen yolu tanımlayan usul unsurunu da vergi hukuku bakımından ayrı bir usul kanunu bulunuyor olması sebebiyle ayrı bir başlık olarak ele almak mümkündür<sup>735</sup>. İdari işlemin unsurları aynı zamanda idari işlemin hukuki sonuç doğurabilmesinin şartıdır<sup>736</sup>. Hukukilik denetimden geçecek olan bir idari işlemin ise tüm bu unsurları bakımından hukuka uygun olarak yapılmış olması gerekir. Bir idari işlemin hukuka aykırılığının belirlenmesi bu unsurlar üzerinde yapılacak incelemeler ile mümkün olacaktır<sup>737</sup>. Bir başka ifadeyle, mahkeme tarafından unsurlar arasında bir önem sırası yapılarak göz ardı edilebilecek hukuka aykırılıklar bulunmamaktadır.

<sup>730</sup> Güher Ulu, "İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi", *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 38 (2020), s. 78.

<sup>731</sup> "ON DOKUZUNCU MADDE — Mevaddı âtiye doğrudan doğruya sureti katiyede Şûrayı devlette tedkik ve rüyet olunur:

.....

*D - idarî mukarrerat ve muamelât hakkında salâhiyet ve şekil ve esas ve maksad cihetlerinden birile kanuna yahud nizama muhalefetinden dolayı ibtali,*"

<sup>732</sup> "İdari dava türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı:

*Madde 2 – 1. (Değişik: 10/6/1994-4001/1 md.) İdari dava türleri şunlardır:*

*a) İdari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlâl edilenler tarafından açılan iptal davaları ..."*

<sup>733</sup> Ulu, "İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi", s. 77.

<sup>734</sup> Selami Demirkol, "İdari İşlemin Beş Unsuru", *Sayıştay Dergisi*, C. 9, S. 29 (1998), s. 66.

<sup>735</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 964. Şekil unsurunun, usul unsurunu kapsadığı yönündeki görüşler için Bknz. Ulu, "İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi", s. 92.

<sup>736</sup> Ulu, "İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi", s. 85.

<sup>737</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 845; Ulu, "İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi", s. 81.

Vergilendirme sürecinde karşılaşılan ilk idari işlem olan verginin tarhı da şüphesiz bu unsurları içermektedir. Zira idari işlemler için yapılan analizler bir idari işlem olan verginin tarhı bakımından da geçerli olacaktır<sup>738</sup>. Verginin tarhının hukuka uygun olabilmesi için, bu unsurları çevreleyen hukuk kurallarına uygun olarak yapılması gerekmektedir. Yargısal denetim sırasında belirli unsurlar bakımından inceleme yapıp, başkaca unsurlardaki hukuka aykırılıkların göz ardı edilmesi de mümkün olmayacaktır. Bu unsurların birisinde bulunan sakatlık o işlemin iptali için yeterli olacaktır<sup>739</sup>. Danıştay tarafından idari işlemin unsurlarının tamamının hukuk devletine hizmet ettiği, bu sebeple de sınırlı denetimin yapılamayacağı yaklaşımı da<sup>740</sup> teorik bu düşüncenin uygulamayla örtüşüğünü göstermektedir.

Hukuki niteliği ve dava edilebilirliği bakımından ele alınan verginin tarhının, hukuka uygunluğunu sağlayacak olan yetki, şekil, sebep, konu, maksat ve usul unsuru bakımından incelenmesi gerekmektedir. Zira tarhın hukuka aykırı olduğunu düşünen bir vergi mükellefi, bu iddiasını ancak unsurlarındaki hukuka aykırılık iddiası ile yargı yerlerine taşıyabilecek ve iptalini talep edebilecektir. Bu unsurlar üzerinde yapılacak bir denetim, bir idari işlem olan verginin tarhının hukuka uygun olup olmadığını belirlemeye olanak tanımaktadır<sup>741</sup>.

Yargı denetimi sırasında hukuka uygun şekilde bulunması gereken idari işlemin unsurlarının verginin tarhı bakımından yapılacak incelenmesi için öncelikle sebep unsurunu ele alınıp, sırasıyla yetki, şekil, usul, konu ve amaç unsurları bakımından değerlendirilecektir. Bu sıranın benimsenmiş olmasının nedeni ise bir idari işlemin ortaya çıkabilmesi için işlem sürecinde öncelikle sebep unsurunun ortaya çıkma gerekliliğidir. Bu unsur sonrasında artık kanunlarda idari işlemin hangi makam tarafından yapılacağı, bu makam tarafından kanunda belirlenen hangi şekil ve usul etrafında işlemin yapılacağı ve bu işlemin konusu bakımından kanun bakımından hangi hukuki

---

<sup>738</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 97.

<sup>739</sup> Özay, *Günüşünde Yönetim*.

<sup>740</sup> Danıştay 2. D., E. 2018/1109, K. 2019/6788, T. 03.12.2019; “iptal davaları idari işlemlerin hukuka uygun olup olmadığının denetlenmesine, hukukun üstünlüğünün sağlanmasına, böylece de idarenin hukuka bağlılığının ve sonuçta hukuk devleti ilkesinin gerçekleştirilebilmesine imkân sağladığından, bu davalarda menfaat alâkasının bu amaç doğrultusunda yorumlanması gerekmektedir.”, Aktaran: Ulu, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, ss. 74-102.

<sup>741</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 345.

sonuçların öngörüldüğünün, son olarak da bu işlemin ihdası ile özgülendiği amaç olan kamu yararının gerçekleşip gerçekleşmediğinin incelenmesi sırası benimsenmiştir<sup>742</sup>.

## B. Sebep Unsuru

### 1. Genel Olarak

Aristoteles “*Metafizik*” isimli eserine; “*Bütün insanlar, doğal olarak, bilmek isterler*” cümlesi ile giriş yapmıştır<sup>743</sup>. Bu cümle esasında insanların neden arayışı çabasının insanların doğasında bulunan bir özellik olduğuna işaret etmektedir. Eğer kişiler, bu merakını idari işlemler üzerine yöneltip, idari işlemleri “*bilmek*” isterlerse, o işlemin sebep unsuruna bakmaları “*neden?*” sorusuna yanıt oluşturacaktır.

Bir idari işlemin tesadüfen olma olanağı yoktur. Zira idari işlemlerin bir sebebi bulunmak zorundadır. Sebebe dayanmayan bir idari işlem olamaz<sup>744</sup>. İdarenin kanunlar ile bir işlemi yapmaya yetkilendirilmiş olması, o idari işlemin yapılması için yeterli değildir. Ayrıca yine kanunlarda öngörülmüş bir sebebin ortaya çıkmış olması gerekir<sup>745</sup>. Bu sebepler idari işlem tesis edilmeden önce gelen ve hukuk kurallarınca önceden belirlenmiş maddi olaylar veya kendisinden önce yapılmış olan hukuki işlemler olabilir<sup>746</sup>. İdare tarafından bunların hukuki nitelendirilmesinin yapılması ve bu konuda yapmış olduğu akıl yürütme faaliyeti bir bütün olarak sebep unsurunu oluşturmaktadır<sup>747</sup>. Bir idari işlemin sebep unsuru bakımından hukuka uygun olarak yapılmış olmasının şartı, idari işlemi soyut şekilde öngören objektif hukuk kuralları ile bu kurallarda öngörülen maddi olay veya hukuki işlemler arasındaki bağın doğru kurulmuş olmasıdır<sup>748</sup>.

<sup>742</sup> Özay, *Günüşığında Yönetim*, ss. 354-55.

<sup>743</sup> Ahmet Arslan, *Felsefeye Giriş*, 27. b., Ankara: Serbest Akademi, 2019, s. 25.

<sup>744</sup> Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları I. Cilt*, s. 281; Özay, *Günüşığında Yönetim*, s. 302; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 399; Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 463.

<sup>745</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1008.

<sup>746</sup> Güher Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021, s. 31; Günday, *İdare Hukuku*, ss. 152-53; Şeref Gözübüyük, Turgut Tan, *İdare Hukuku Cilt II-İdari Yargılama Hukuku*, 7. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2014, s. 467.

<sup>747</sup> K. Burak Öztürk, “İdari İşlemin Sebep Unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi”, *Prof. Dr. Metin Günday Armağanı Cilt II*, Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, s. 1040.

<sup>748</sup> Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları I. Cilt*, s. 282.



## 2. Verginin Tarhında Sebep Unsuru

Verginin tarhı vergi borcunun miktar itibariyle tespit edildiği bir idari işlemdir. Genel olarak idari işlemlerin sebep unsuru ile ilgili yapılan açıklamalar verginin tarhı bakımından da geçerli olacaktır.

İdari işlemler hukuka uygun bir sebebe dayanmak zorundadır<sup>749</sup>. Bu sebepler kimi zaman kanunlarda açıkça düzenlenir, kimi zaman kanunlarda belirsiz kavramlarla ifade edilir, kimi zaman ise kanunlarda sebep hiç belirtilmez<sup>750</sup>. Ancak verginin kanuniliği ilkesi gereği verginin tarhının sebebinin kanunda somut olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir.

Kanunda düzenlenmiş bu sebep unsuruna ulaşmak için VUK 19. ve 20. maddelerini birlikte değerlendirmek zorunludur. VUK 20. madde; “*Verginin tarhı, vergi alacağıın kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tesbit eden idari muameledir*” düzenlemesine göre, verginin tarhının yapılmasındaki sebep, vergi alacağıdır. VUK 19. maddesi de “*Vergiyi doğuran olay*” başlığı ile “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” demektedir. Burada yürütülen mantık kuralları gereği ulaşılan vargı, vergiyi doğuran olay gerçekleşikten sonra vergi idaresi tarafından vergi kanunlarında yer alan matrah ve oranlar uygulanmak suretiyle verginin tarhının yapılacağıdır.

Türk vergi hukukunda, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin verginin tarh edildiği idari işlemin sebep unsurunu oluşturduğu yönünde genel bir kabul bulunmaktadır<sup>751</sup>.

<sup>749</sup> Özay, *Günlükte Yönetim*, s. 302.

<sup>750</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 399.

<sup>751</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 199; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 162; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 219; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 100; Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, s. 162; Özay, *Günlükte Yönetim*, s. 461; Güneş Yılmaz, *Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, ss. 10-11; Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 121; Hayrettin Eren, Gülden Şişman, “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt-I*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 2009, s. 794; Şerif Emre Gökçay, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 129.

Bu değerlendirme, mevcut verilerle “*en iyi açıklamaya yönelik yapılan çıkarım*” olarak ifade edilen abdükatif akıl yürütme<sup>752</sup> bakımından doğrudur. Kanun lafzına bakıldığı zaman, vergiyi doğuran olay gerçekleştiği zaman “*vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü*” ile bir vergi alacağı ortaya çıkacaktır. Vergi alacağı ortaya çıktıysa da vergi idaresi tarafından miktar tespitini yapan idari işlem yapılması gerekmektedir. Bu şekilde yapılan bir akıl yürütme bakımından varılabilecek en iyi çıkarım vergiyi doğuran olayın meydana gelmesinin, verginin tarhının sebebini oluşturduğudur.

Ancak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması, her zaman bir verginin tarhının yapılacağı anlamına gelmemektedir<sup>753</sup>. Bir vergi kanununda yer alan muafiyet, istisna, indirim düzenlemeleri neticesinde, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olsa da matrahın oluşmaması sebebiyle tarhın yapılması mümkün olmayacaktır<sup>754</sup>.

VUK 19. maddesinde yer alan vergiyi doğuran olayın kapsamının belirlenmesi, tarhın sebep unsuru olarak vergiyi doğuran olayı esas almanın yeterli olup olmadığını ortaya koyacaktır.

#### *a. Dar Anlamda Vergiyi Doğuran Olay*

Dar anlamda vergiyi doğuran olay, kanun koyucunun “*gerçekleşmesi halinde vergilendirilmesini öngördüğü olay ve olgulara ilişkin tasavvurunu*” ifade etmektedir<sup>755</sup>. Bu tür vergiyi doğuran olay kapsamında kanun koyucu sadece vergi mükellefi ile vergi konusu arasındaki ilişkiyi düzenlemekle yetinmektedir. Vergi yükümlüsü ile vergi konusu arasında aranan somut ilişki gerçekleştiğinde ise vergi alacağı bakımından gerekli olan hukuki ilişki kurulmuş olacaktır. Dar anlamda vergiyi doğuran olayın kabul edildiği kanuni düzenlemelerde, verginin matrahı, oranı, muafiyet ve istisnaları kapsam içerisinde değerlendirilmemektedir. Kanunun vergi alacağının ortaya çıkma şartı olarak düzenlemiş olduğu soyut düzenlemenin, vergi mükellefleri nezdinde somutlaşması vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olması bakımından yeterlidir<sup>756</sup>.

---

<sup>752</sup> Edward Zalta, Uri Nodelman (ed.), “Abduction”, *Stanford Encyclopedia of Philosophy*, Stanford: The Metaphysics Research Lab Center for the Study of Language and Information Stanford University, 2017, s. 1.

<sup>753</sup> Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 93.

<sup>754</sup> Yıldırım Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021, s. 213.

<sup>755</sup> Mustafa Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002, s. 19.

<sup>756</sup> Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, ss. 18-19.

Türk vergi hukuku bakımından VUK 19. maddesi “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” düzenlemesi ile vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile vergi mükellefi ile vergi konusu arasındaki ilişkiyi kuracak olay veya hukuki durumların tekemmülün gerçekleşmesini yeterli kabul etmektedir<sup>757</sup>. Bu ilişki ise vergi kanunlarının vergiyi doğuran olay olarak düzenlediği soyut kurallar olan hukuki sebep ile bu hukuki sebebin somut yaşamda işaret etmiş olduğu olay veya hukuki durumları ifade eden maddi sebebin örtüşmesi ve tipikliğin sağlanması vergiyi alacağının doğması<sup>758</sup> şeklinde gerçekleşecektir<sup>759</sup>.

Bu bakımdan VUK düzenlemesinde dar anlamda vergiyi doğuran olayın, vergi alacağı ilişkisinin kurulması bakımından yeterli olduğunu söylemek gerekir<sup>760</sup>. Vergiyi doğuran olayı, vergi hukukunun en önemli ve en temel kavramı olarak nitelendirmek mümkündür<sup>761</sup>. Vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği anın tespiti, vergi mükellefinin tespiti, uygulanacak kanun hükümlerinin tespiti, matrahı ve oranı belirleme, zamanaşımı başlangıcını belirleme noktaları bakımından önemlidir<sup>762</sup>.

Vergiyi doğuran olayı, verginin tarhının sebep unsuru olarak kabul eden görüşe göre, vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı gerçekleşmesi üzerine verginin tarhını yapması gerekecektir<sup>763</sup>. Bağlı yetkinin söz konusu olduğu vergilendirme işlemleri bakımından<sup>764</sup>, sebep unsuru gerçekleştiği zaman idarenin idari işlem yapma zorunluluğu doğmaktadır<sup>765</sup>. Bir başka ifade ile vergiyi doğuran olay tamamlandıktan sonra, vergi alacağı ortaya çıkmış olacak ve VUK 20. maddesine göre vergi idaresinin vergi tarh

---

<sup>757</sup> Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 120.

<sup>758</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 75; “*Burada ilk olarak ayrıştırılması gereken vergiyi doğuran olay, vergi mükellefi ile üçüncü kişi arasında kurulan hukuksal ilişkidir. İkinci olarak: bu ilişki gerçekleştiğinde vergi idaresinin alacak hakkı doğar. O halde vergi alacağı, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında kurulan hukuksal ilişkidir.*”

<sup>759</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 95.

<sup>760</sup> Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s. 18; Feyzioğlu, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa”, s. 72; Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, s. 19.

<sup>761</sup> Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s. 24.

<sup>762</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 200; Kırbaş, *Vergi Hukuku*, ss. 90-91.

<sup>763</sup> Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, ss. 146-47.

<sup>764</sup> Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 146.

<sup>765</sup> Balta, *İdare Hukuku I Genel Konular*, s. 134; Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 109; Eren, Şişman, “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, s. 795.

etmesi gerekecektir. Bir idari usul işlemeye başlamışsa, idarenin karara varma zorunluluğu bulunmaktadır<sup>766</sup>.

Dar anlamda vergiyi doğuran olayın kabul edildiği VUK düzenlemesinde, vergiyi doğuran olay ile vergi mükellefi arasındaki hukuksal ilişki kurulmasının, vergi idaresi ile vergi mükellefi arasındaki vergi alacağı ilişkisinin ortaya çıkması için yeterli kabul edilmesi, bu aşamadan sonra vergi idaresinin sebep unsuru gerçekleştiğinden bahisle her zaman harekete geçmesi sonucunu doğurmayacaktır. Örneğin; GVK'ya göre ticari kazanç elde eden bir kişi, gelir elde ettiği için GVK bakımından vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olacaktır. Ancak bu mükellefin, GVK 9. maddenin 1. fıkrası kapsamında bu kazancı “*Motorlu nakil vasıtaları kullanmamak şartı ile gezici olarak veya bir işyeri açmaksızın perakende*” ticaret yolu ile elde etmesi durumunda esnaf muaflığından faydalanacağı için vergi tarhi yapılamayacaktır<sup>767</sup>.

Bir başka örneği de istisna konusunda verecek olursak; Katma Değer Vergisi Kanunu<sup>768</sup> (KDVK)'nın 10. maddesi “*Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi*” başlığında vergi alacağı ilişkisinin kurulacağı hukuksal ilişkileri saymıştır. Vergiyi doğuran olayın sebep unsuru olarak kabul edildiği görüşte, bu olaylar meydana geldikten sonra vergi idaresinin kanunen belirlenen şekilde KDV tarhini yapması gerekecektir. Ancak anılan kanunun 11. maddesindeki “*Mal ve hizmet ihracatı*” istisnası kapsamında bir mal teslimi ve hizmet ifası durumunda, vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş olsa da istisna hükümleri dar anlamda vergiyi doğuran olay kapsamında değerlendirilmemesine rağmen verginin tarhi yapılamayacaktır.

Her ne kadar vergilendirme sürecinin başlangıç noktasını oluşturuyor ve özel hukuk alanında gerçekleşen hukuki ilişkinin “*vergi hukukuna geçişini sağlayan kilit kavram olsa da*<sup>769</sup>” vergiyi doğuran olayın tek başına VUK 19. maddesi düzenlemesi haliyle verginin tarhinin sebep unsurunu oluşturduğunu söylemek matrahın oluşmadığı durumlar bakımından yeterli olmayacaktır<sup>770</sup>. Bu yüzden sebep unsuru bakımından sadece vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini kabul etmek yanlış olmamakla birlikte, eksik bir değerlendirme olarak ele alınabilir.

<sup>766</sup> Akyılmaz, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 165.

<sup>767</sup> Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s. 213.

<sup>768</sup> RG: 02.11.1984, 18563.

<sup>769</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 117.

<sup>770</sup> Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, s. 14.

Vergi tarhı ile ilgili VUK 20. madde düzenlemesinde ise matrahın oluşması aranmaktadır. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, her zaman vergi idaresi bakımından miktar itibarıyla tespit edilebilecek vergi alacağına doğacağı anlamına gelmemektedir.

VUK 19. maddenin dar anlamda vergiyi doğuran olayı benimseyen düzenlemesine rağmen, VUK 20. maddesi ise verginin tarhını, geniş anlamda vergiyi doğuran olayın kabul edildiği bir “*vergi alacağı*” kavramına uygun şekilde düzenleme getirmektedir.

#### *b. Geniş Anlamda Vergiyi Doğuran Olay*

Geniş anlamda vergiyi doğuran olay ise vergi borcunun doğması için gerekli olan mükellef, konu, matrah, oran, muafiyet, istisna, indirim ve diğer vergi borcunu azaltan ve ortadan kaldıran sebepleri vergiyi doğuran olay kapsamında kabul etmektedir. Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve vergi alacağına doğabilmesi için tüm bu kapsam dahilindeki hükümler bütün olarak değerlendirilmektedir<sup>771</sup>. Dar anlamda vergiyi doğuran olayın kapsamı dışında tutulan diğer unsurlar da esasında vergiyi doğuran olay ve devamla vergilendirme süreci bakımından kurucu unsur niteliğindedir<sup>772</sup>.

Geniş anlamda vergiyi doğuran olay vergi mükellefi ile vergi konusu arasındaki ilişki kurulmasıyla beraber, vergi muafiyet, istisna, indirim düzenlemelerini de vergiyi doğuran olayın kapsamında ele aldığı için, bu şekilde matrahın oluşmasını engelleyen bir sebebin varlığı halinde vergiyi doğuran olay bakımından “*tipikliğin*” sağlanmadığını söylemek gerekecektir<sup>773</sup>.

VUK 20. maddesinde yer alan verginin tarhı ise geniş anlamda vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olmasını gerektirmektedir. Hukuki ve maddi sebebin varlığı ve bunlar arasındaki tipikliğin sağlanmasına ilave olarak verginin matrahının varlığı da verginin tarhı bakımından olmazsa olmaz bir unsurdur<sup>774</sup>.

Vergi idaresi, VUK’un 19. maddesindeki vergiyi doğuran olay gerçekleştiğinde değil; ancak matrah tespiti gerçekleştikten sonra vergi tarhını yapabilecektir. Bu sebeple

<sup>771</sup> Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, ss. 211-12.

<sup>772</sup> Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, s. 19.

<sup>773</sup> Taylar, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, s. 212.

<sup>774</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 24.

vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi verginin tarhı bakımından bir ön şart olmakla birlikte, sebep unsurunun tam anlamıyla tekemmül etmesi idare tarafından matraha beyan üzerine veyahut denetim sonrasında ulaşılmaması halinde vergiyi tarh ettiği idari işlemi yapabilecektir.

Bu açıklamalar sonucunda verginin tarhının sebep unsuru olarak sadece “*vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi*”ni değil; vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ve matrahın ortaya çıkmış olmasını kabul etmek daha uygun olacaktır. Tersinden ifade edecek olursak, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, her zaman vergi idaresinin vergi tarhı yapmasına sebep olmayabilecektir.

### ***3. Verginin Tarhında Sebep Unsurunun Kapsamı***

Verginin tarhı bakımından vergiyi doğuran olayın tek başına sebep unsurunu karşılamaya yetmediği, tarhın yapılabilmesi için vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra, üzerinde tarh yapılabilecek bir matrahın oluşması gerektiği tespiti sonrasında, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinin bir ön şart<sup>775</sup> olarak ifade edilmesi yanlış olmayacaktır.

Bu ön şart gerçekleştikten sonra gerekli olan matrahın tespiti ise kural olarak vergi mükellefinin beyanı sonrasında vergiyi doğuran olayın negatif koşulları olarak adlandırılabilir (tam) muafiyet, (tam) istisna ve (tam) indirim unsurlarının<sup>776</sup> bulunmaması durumunda vergi oranlarının uygulanabileceği matrah tespit edilebilmektedir.

İdari işlem ile hukuki sonuç doğurmaya yönelik yapılacak olan irade açıklamasının hukuka uygun olabilmesi için idarenin sebep unsuruna ilişkin verileri toplaması bir zorunluluktur. Aksi durumda idari işlem sebep unsuru yönünden hukuka aykırı gelecektir<sup>777</sup>. Verginin tarhı bakımından ise bir ön şart olan vergiyi doğuran olay ve sebep unsurunun tamamlayıcısı olan matrah tespiti noktalarında da VUK, vergi idaresine bu denetim ve tespitleri yapmaya imkan sağlayan düzenlemeler içermektedir.

<sup>775</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 76; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 163; Gülden Şişman, *Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014, s. 29.

<sup>776</sup> Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, s. 20.

<sup>777</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 469.

Vergi matrahının vergi mükellefi tarafından beyan edilmesi üzerine tarh eden vergiler bakımından beyanın doğruluğunun denetiminde; vergi beyannamesini vermemiş olan mükellefler bakımından da vergi matrahının tespitinde vergiyi doğuran olay ile ilgili olarak somut olayın nitelendirmesinde vergi idaresine görünenin ötesinde değerlendirme imkanı sağlayan ve kanuni bir tanım olmasa da öğreti ve mahkeme kararlarında “*Ekonomik Yaklaşım*” olarak ifade edilen<sup>778</sup> yoruma imkan tanıyan VUK 3. maddesinin 3. fıkrası (VUK 3/B olarak anılacaktır)<sup>779</sup> düzenlemesi ile VUK kapsamında vergi mükellefinin denetlenmesi ve bilgi edinme yolları olan yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama ile ikmalen veya re’sen matrahın tespitine olanak sağlayan kanun düzenlemeleri, vergi idaresinin sebep unsurunun tespiti ve gerekli verilerin toplanması konularını şekillendirmektedir.

*a. Ön Şart-Vergiyi Doğuran Olayın Gerçek Mahiyeti*

Vergilendirme sürecinin başlayabilmesi ve vergiyi doğuran olayın gerçekleşebilmesi için, soyut kanun düzenlemesi ile somut olayın tam olarak örtüşmesi gerekmektedir<sup>780</sup>. Böylece verginin kanuniliği ilkesi gereği aranan tipiklik ilişkisi de kurulmuş olacaktır<sup>781</sup>. Vergiyi doğuran olaylar verginin kanuniliği ilkesinin bir başka gereği olarak ilgili vergi türünün düzenlendiği vergi kanunlarında açıkça düzenlenmek durumundadır<sup>782</sup>. Kanun koyucunun bazı idari işlemler bakımından sebebi belirsiz kavramlarla ifade ettiği veya hiç sebep belirtmediği durumlar vergi hukuku bakımından söz konusu olmamalıdır.

Vergiyi doğuran olayın somut olay unsuru özel hukuk alanında meydana gelmektedir. Bu sebeple kimi vergi mükellefleri özel hukuktaki sözleşme özgürlüğü ve irade serbestisi sayesinde vergisel konularda avantaj saklamak maksadıyla özel hukuk kurumlarını kötüye kullanabilirler<sup>783</sup>. Sebep unsurunu belirlemek için gerekli araştırmaları yapması gereken idare, VUK 3/B maddesinde yer alan; “*Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” düzenlemesi gereğince özel hukuk ilişkilerinin ötesine geçerek, söz konusu ilişkileri

<sup>778</sup> Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, s. 34.

<sup>779</sup> “B) İspat: *Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.*”

<sup>780</sup> Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, s. 21.

<sup>781</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 486.

<sup>782</sup> Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 138.

<sup>783</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 71.

ekonomik gerçeklik ve niteliklerini esas alarak irdeleme imkanına sahip olacaktır<sup>784</sup>. Vergi mükelleflerinin bu amaçlarına karşılık vergi idaresi söz konusu hukuki ilişkilerin gerçek boyutlarını ele almak zorundadır<sup>785</sup>. Bu çaba ise vergi hukukunda ekonomik irdeleme olarak ifade edilmektedir<sup>786</sup>. Ekonomik irdeleme sonrasında varılan sonuca göre uygulanacak hukuk kurallarına karar verirken yapılan “*ekonomik yorum*”, vergi hukukuna özgü olan “*ekonomik yaklaşım*”<sup>787</sup> ilkesini ortaya koymaktadır<sup>788</sup>. Vergi idaresi özel hukuk bakımından geçerli olan ve fakat bu hukuki ilişkileri olağan kullanımı dışında kullanılması ile iktisadi olayların saklanarak vergisel avantaj yaratılmasını sağlayan ve peçeleme sözleşmeleri olarak ifade edilen durumlarda<sup>789</sup> veya özel hukuk bakımından geçersiz olan sözleşmeler bakımından ekonomik irdeleme ve ekonomik yorum uygulayarak sebep unsuruna yönelik araştırma ve incelemelerini yapacaktır<sup>790</sup>. Vergi hukukunda, özellikle vergiyi doğuran olayın özel hukuk alanında ve ekonomik ilişkilerle yakından ilişkili olması ekonomik verilerin dikkate alınmasını gerekli kılmaktadır<sup>791</sup>. Bu düzenleme re’sen araştırma ilkesi olarak da ifade edilen ve vergi idaresinin maddi gerçeği ortaya çıkartmak ve sebep unsurunu ortaya koymak maksatlı yapacağı araştırmalarında bu amaca hizmet edecek tüm delil (yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi bulunmayan tanık hariç) ve verilere ulaşma görevini ve yetkisini sağlamaktadır<sup>792</sup>.

Bununla beraber vergi idaresi sebep unsuruna yönelik araştırmalarını yaparken her zaman ortada geçerli veya hukuka uygun ilişkiler üzerinde inceleme yapmaz. VUK 9. maddesinin 2. fıkrası uyarınca “*Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*” ve bu sebeple yasak faaliyetlerden kaynaklanan, ancak kanunun vergiyi doğuran olay olarak düzenlediği soyut norm ile örtüşme olması durumunda matrah oluşmuş ise vergi tarhi yapılacaktır. Örneğin bir kişi tefecilik yapıyor ve bunu belli bir organizasyon dahilinde, kar elde maksatlı ve

<sup>784</sup> Hakan Birsenoğul, *Vergi Hukukunda Yorum*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2019, s. 155.

<sup>785</sup> Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, s. 5.

<sup>786</sup> Gökçay, *Ekonomik Yaklaşım*, s. 365; Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, s. 78.

<sup>787</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 481; “*vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır’ aslında ‘ekonomik yaklaşım’dan çok vergi kaçırılıp kaçırılmadığı ile bağlantılı bir değerlendirmedir.*”

<sup>788</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, ss. 28-29.

<sup>789</sup> Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, ss. 21-22.

<sup>790</sup> Gökçay, *Ekonomik Yaklaşım*, s. 412.

<sup>791</sup> Altan Rençber, “*Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi*”, *Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı*, ed. Billur Yaltı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 82.

<sup>792</sup> Tuğçe Karaçoban Güneş, *Vergi Usul Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 135.



sürekli şekilde gerçekleştiriyor ise GVK 37. maddesine göre ticari kazanç elde etmiş olacaktır. Halbuki tefecilik TCK 241. maddesine göre suç olarak düzenlenmiş, yasaklanmış bir faaliyettir. Bu noktada vergi idaresi sebep unsurunun bir suçtan meydana gelmesi durumunda bu geliri vergilendirecek<sup>793</sup>; beyan edilmemiş bu vergiyi doğuran olayı tespit etmesi halinde ise matrah tespiti ve sebep unsurunun tekemmülü için gerekli inceleme ve araştırmaları yapacaktır.

Vergi idaresinin vergiyi doğuran olay ile başlayacak olan vergilendirme sürecinde verginin tarhının sebep unsurunun bir parçası olan ve matrah tespitini doğrudan etkileyen vergiyi doğuran olayın hukuki şekli ile bunun ekonomik gerçekliğini ortaya koyması gerekmektedir. Aksi takdirde 5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu'nun<sup>794</sup> 71. maddesinin (e) bendine göre; “*İdare gelirlerinin tarh, tahakkuk veya tahsil işlemlerinin mevzuata uygun bir şekilde yapılmaması*” sebebiyle kamu zararı<sup>795</sup> ortaya çıkacaktır. Sayıştay tarafından yapılan denetimler neticesinde bu hususların tespiti söz konusu olacaktır<sup>796</sup>.

#### *b. Tamamlayıcı Şart-Matrahın Tespit Edilmesi*

Verginin tarhının yapılabilmesi için, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi tek başına yeterli olmayıp, verginin matrahının oluşması gerekecektir<sup>797</sup>. Çağımız vergi sistemlerinde, vergilendirmeye ilişkin olayları en iyi mükellefin bildiğinden yola çıkarak matrahın vergi mükellefi tarafından vergi idaresine beyan edilmesi usulü benimsenmiştir<sup>798</sup>. Ancak vergi mükellefleri her zaman gerçeğe uygun şekilde beyanname verme ödevlerini yerine getirmeyebilir veya kimi zamanlar bu ödevi hiç yerine getirmeyebilirler. Bu durumlar bakımından da vergi matrahının vergi idaresince tespit edilmesi gerekmektedir<sup>799</sup>.

VUK 25-36. maddeleri arasında “*Beyannameye Dayanan Tarh*” ile *İkmalen, Re'sen ve İdarece Tarh*” yöntemlerini düzenlemiştir. Her ne kadar farklı bu düzenlemeyi

<sup>793</sup> Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, 44. b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2018, s. 84.

<sup>794</sup> RG: 24.12.2003, 25326.

<sup>795</sup> “*Madde 71- (Değişik birinci fıkra: 25/4/2007-5628/4 md.) Kamu zararı; kamu görevlilerinin kasıt, kusur veya ihmallerinden kaynaklanan mevzuata aykırı karar, işlem veya eylemleri sonucunda kamu kaynağında artışa engel veya eksilmeye neden olunmasıdır.*”

<sup>796</sup> Gülден Şişman, *Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017, s. 102.

<sup>797</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 24.

<sup>798</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 203.

<sup>799</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 105.

tarh usulü veya kategorisi olarak ifade eden görüşler mevcut olsa da<sup>800</sup>, esas itibariyle verginin tarhının sebep unsurunu belirlemeye yönelik farklı esaslar benimsenmek suretiyle matrahın tespitini sağlayan matrah tespit yöntemleridir<sup>801</sup>. Verginin tarhı ise her yöntem bakımından aynı şekilde yapılmakta olup idare tarafından sebep unsuru tekemmülü sonrasında matraha vergi oranını uygulamak suretiyle yapılacak hesaplama ve tek yanlı irade açıklaması şeklinde ihdas edilmektedir.

Vergi denetimi, vergi tarhının sebep unsurunun belirlenmesine yönelik bir araştırma ve inceleme fonksiyonu yerine getirmektedir.

Verginin tarhında vergi idaresi tarafından irade açıklaması, vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra beyan üzerine veya idare tarafından bir matrahın tespit edilmiş olması sonucunda yapılabilecektir. Matrahın oluşmadığı bir durumda, vergi idaresi tarafından vergi tarhı yapması için gerekli sebep unsurunun bulunduğu söylenemez. Örneğin bir mükellef GVK kapsamında yapmış olduğu ticari faaliyet sonucunda ticari kazanç elde etmiş olsun. Bu durumda VUK 19. maddesine göre vergiyi doğuran olay meydana gelmiştir. Ancak GVK 88. maddesine göre bir zarar mahsubu veya 89. maddesinde yer alan indirimler neticesinde verginin konusunun vergilendirilecek kısmı kalmamış olabilir. Matrahın oluşmadığı durumlar bakımından da vergi idaresini vergi tarhı için işlem yapmaya sevk eden başkaca bir sebep de bulunmamaktadır.

Bu sebeple vergiyi doğuran olayın sonrasında matrahın bulunmasını, sebep unsurunun tekemmülü bakımından tamamlayıcı şart olarak ifade etmek gerekmektedir.

#### ***4. Verginin Tarhında Sebep Unsurunun Tespiti***<sup>802</sup>

##### *a. Matrahın Vergi Mükellefi Tarafından Beyan Edilmesi Durumunda*

Beyannameye dayanan matrah tespitinde, vergi mükellefi vermiş olduğu beyanname ile matraha ilişkin bilgileri vergi idaresine vermektedir. VUK 25. maddesinin 2. fıkrasına göre; “*Bu esasa göre, vergi dairesince beyannamenin alınması üzerine bir tahakkuk fişi tanzim olunur ve bunun bir nüshası mükellefe veyahut beyannameyi*

<sup>800</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 168; Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 123; Saban, *Vergi Hukuku*, s. 84; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 35; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker., *Vergi Hukuku*, s. 104.

<sup>801</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 203; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 305; Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 97.

<sup>802</sup> Arz ettiği önem sebebiyle bu konu çalışmanın Üçüncü Bölümü’nde “Matrah Tespit Yöntemleri” başlığı altında incelenmiştir.

*mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçer*". Bu düzenleme bir an için verginin tarhı bakımından sebep unsuru bakımından aranan kısımların mükellef tarafından yerine getirilmesinde vergi mükellefi tarafından tarhın oluşturulmasında iradesinin etkili olduğu sonucunu düşündürebilmektedir. Özellikle günümüzde VUK 28. maddesinin 2. fıkrasınca beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi düzenlemesi de göz önünde bulundurulduğunda, GİB e-beyan sistemi üzerinden vergi mükellefleri tarafından beyanname doldurulup, sistem üzerinden vergi dairesine yollandığı an, beyannamede bulunan matraha vergi oranı uygulanmak suretiyle vergi tarh etmektedir. Bu şekilde hızlı bir idari işlemin ortaya çıkmasında, vergi mükellefinin iradesi ile bu işlemin gerçekleştiğine dair bir görünüm söz konusudur. Ancak teknik bir değerlendirme yapmak gerekecektir.

Her ne kadar iç içe geçmiş şekilde olsa da bu aşamayı idari işlemin içerdiği karara yönelik bilgi toplanması ve değerlendirilmesi usulü olarak değerlendirmek gerekecektir<sup>803</sup>. Ayrıca beyanname usulünün temelinde yatan vergi mükellefine güven sonucunda vergi mükellefinin beyanı "*ilk görüş karinesi*" gereğince doğru olduğu vasfını taşımaktadır<sup>804</sup>. Verginin tarhı bakımından mükellefinin beyannamesindeki matrah esas alınıyor olsa da tarh bakımından hukuki sonuç doğuran irade açıklaması vergi idaresi tarafından yapılmaktadır. Bu durum vergi mükellefinin rızasının arandığı veya onayının alındığı; iradesinin idari işlemin oluşturulmasında kurucu etkisi olduğu sonucunu doğurmamaktadır. Kaldı ki mükellefler, beyannamede yer verdikleri hususları kendi iradeleri doğrultusunda değil; vergi kanunlarının öngördüğü şekilde tanzim etmek zorundadırlar.

Vergi idaresi bakımından vergi mükellefi tarafından beyannamede matrahın gösterilmiş olması verginin tarhı için aranan sebebin ortaya çıkması bakımından yeterli olacaktır.

#### *b. Matrahın Vergi İdaresi Tarafından Tespit Edilmesi Durumunda*

Beyanname esasının kabul edildiği vergilerde vergi idaresi tarafından denetim yapılması sürecin ayrılmaz bir parçasıdır. Beyanname usulü, vergi mükelleflerinin

<sup>803</sup> Akyılmaz, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 81.

<sup>804</sup> Karataş Durmuş, "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", s. 514.

keyfiligini önlemek için ancak etkin bir denetim mekanizması işletilebildiği ölçüde başarılı olacaktır<sup>805</sup>. Zira çıkarları zıt yönde olan iki taraf bakımından vergi ödeme yükümlülüğü altına giren vergi mükelleflerinin vergilendirme süreci ve beyannameye ilişkin tüm bilgi ve beyanlarını gerçeğe uygun şekilde yerine getirmesi ve beyan etmesi çok iyimser bir tutum olacaktır<sup>806</sup>. Bu olumsuzluğu gidermek, vergi güvenliğini ve vergi mükelleflerinin bildirim ve beyanlarının doğruluğunu sağlamak ve diğer vergi ödevlerinin yerine getirilip getirilmediğini kontrol maksadıyla yetkili organlar aracılığıyla vergi denetimi yapılmaktadır<sup>807</sup>. Bu faaliyet ile vergi idaresi esasında yapacağı idari işlemin sebep unsurunun tespit ve denetimini yapmaktadır.

### (1) Yoklama

Yoklamanın verginin tarhının sebep unsuru bakımından önemi ise vergiyi doğuran olayda soyut norma uygunluğu aranan somut olaya dair tespitlerin gerçekleştiriliyor olmasıdır. Vergi idaresi ulaştığı bu tespitler ile verginin tarhında sebep unsurunu oluşturacak vergiyi doğuran olay ve matrah ile ilgili olarak ilk verilere ulaşmaktadır<sup>808</sup>. Her ne kadar vergi incelemesinde olduğu gibi doğruluk denetimi yapılamıyor olsa da mevcut durumun o an ve olay mahallinde tespit edilmesi bakımından yoklama, sebep unsurunun araştırılması konusunda vergi idaresine büyük kolaylık sağlamaktadır. Yapılacak bir vergi incelemesi ile matrah veya matrah farkının tespiti halinde tarh için gerekli sebep unsuruna ulaşılmış olacaktır.

Yoklama ile ilgili önemli hususlardan bir diğeri ise yoklamanın sadece yapıldığı dönem bakımından tespitlerinin geçerli olması ve diğer dönemler bakımından yapılacak matrah tespitlerine dayanak oluşturamaması durumudur<sup>809</sup>. Vergi idaresinin yoklama sonrası yapacağı bir vergi incelemesi durumunda, yoklama ile tespit edilen hususları, inceleme kapsamına alınan tüm dönemler bakımından uygulama imkânı olmayacaktır. Danıştay'ın bir kararında<sup>810</sup> bu durum; “*Yoklama fişiyile tespit edilen hukuki durum, sadece tespit anına ilişkin olacağından başkaca bir tesbit olmadan bu tarihten sonra da*

<sup>805</sup> Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, ss. 15-16.

<sup>806</sup> Furtun, “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, s. 301.

<sup>807</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 179.

<sup>808</sup> Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s. 109.

<sup>809</sup> Harun Yeniçeri, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2014, s. 93.

<sup>810</sup> Danıştay 4. D, E. 1998/1176, K. 1999/1134, T. 17.03.1999 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022)

*aynı işçilerin çalıştırıldığından bahisle yapılan tarhiyatta isabet bulunmamaktadır”* şeklinde ifade edilmiştir.

Vergi mükellefine dair yoklama ile tespit edilecek hususlar, beyannamesinin doğruluğunun denetiminde, ikmalen veya re’sen matrah tespiti gerektiği durumlarda yapılacak vergi incelemeleri bakımından da vergi idaresini harekete geçirerek, sebep unsurunun oluşması bakımından ilk verileri ortaya koymaktadır.

## **(2) Vergi İncelemesi**

Verginin tarhında sebep unsuru ile vergi incelemesi arasındaki bağın önemini bir kısım veriler üzerinden açıklamak faydalı olacaktır. GİB tarafından yayınlanan 2021 Faaliyet Raporu’na göre 2021 yılı bakımından “*Kanuni süresinde verilen beyanname*” beklentisi 93 milyon iken, yıl sonunda gerçekleşen sayı 121.523.174 olmuştur<sup>811</sup>. Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın 2021 yılına ilişkin faaliyet raporunda ise 2021 yılında 54.065 mükellefin incelendiği belirtilmektedir<sup>812</sup>. 2021 yılı bakımından sadece gelir vergisi ve kurumlar vergisi mükelleflerinin sayısının toplamı ele alındığında<sup>813</sup> yapılan inceleme oranı %1.67<sup>814</sup> olarak çıkmaktadır<sup>815</sup>. Bu denetim oranı az olmakla birlikte, incelenen mükelleflerden tarhi istenen vergi miktarı 24.232.837.331 TL olarak belirtilmiştir. Düşük denetim oranına rağmen, sebep unsurunun vergi idaresi tarafından denetimi yapıldığında ulaşılan sonuç, sebep unsurunun hukuka uygun tekemmülünün önemini ortaya koymaktadır.

Vergi incelemesi vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra yapılmaktadır. Bu incelemede esas olan beyannameye yer alan ve/veya matrahı oluşturan unsurların gerçek ile uyuşup uyuşmadığının araştırılmasıdır. Vergi idaresi, vergi incelemesiyle vergi

<sup>811</sup> Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, “Gelir İdaresi Başkanlığı 2021 Faaliyet Raporu”, Ankara, Şubat.2022, s. 46.

<sup>812</sup> “Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021 Faaliyet Raporu”, Hazine ve Maliye Bakanlığı, s. 91, <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/03/Hazine-ve-Maliye-Bakanligi-2021-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>. (Erişim Tarihi: 27.03.2022)

<sup>813</sup> Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı, “Gelir İdaresi Başkanlığı 2021 Faaliyet Raporu”, s. 161; faal gelir vergisi mükellef sayısı: 2.235.576, faal kurumlar vergisi mükellef sayısı: 986.318, toplam mükellef sayısı: 3.221.894.

<sup>814</sup>  $[\text{İncelenen mükellef sayısı}/(\text{Faal gelir vergisi mükellefleri}+\text{Faal kurumlar vergisi mükellefleri})]\times 100=1,67$ .

<sup>815</sup> Mustafa Erkan Üyümez, Ali Osman Yılmaz, Sema Ünlüer, “Vergi İncelemesinin Amaçları ve Bu Amaçlara İlişkin Sorunlar Nelerdir?: Bir Durum Çalışması”, *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, C. 6, S. 16 (2021), s. 436’daki inceleme oranı için esas alınan ölçütler, 2021 yılına ilişkin GİB, Hazine ve Maliye Bakanlığı Faaliyet Raporlarındaki değerler esas alınarak güncellenerek bu sonuca ulaşılmıştır.

mükellefinin beyanı ile kendi defter belge ve kayıt düzeni arasındaki uyumu, bu beyanda yer alan bildirimlerin harici bilgi, belge ve karşıt incelemelerle gerçeğe uygunluğunu ve ulaşılan bu sonuçların tutarlı olsa da iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluğunu inceler<sup>816</sup>.

Yoklamada yapılan anlık tespitlerden farklı olarak vergi incelemesinde zamanaşımı süresi içerisinde vergi mükellefinin beyan ettiği veya beyan etmekten imtina ettiği tüm vergiyi doğuran olayları tespit edip, olayların temeline kadar inme imkanı bulunmaktadır<sup>817</sup>. VUK 3/B maddesi uyarınca ekonomik irdeleme ve sonrasında ekonomik yorum ile vergiyi doğuran olay ve bu olaylara ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini çıkarmayı sağlamaktadır. Böylece vergi tarhının sebep unsuru üzerinde derinlemesine araştırma yapılabilecektir.

VUK'un bu düzenlemesi, vergi idaresi bakımından re'sen araştırma ilkesinin de kanuni temelini vermektedir<sup>818</sup>. Re'sen araştırma ilkesi, idarenin, idari işlem tesis etmeden önce uygulanacak hukuk kurallarıyla ilgili olarak somut olaya dair tüm unsurları detaylı şekilde araştırması, maddi ve hukuki gerçeğe ulaşmak için gerekli soruşturmaları yapması ve ilgililerin iddiası ile bağı kalmaksızın maddi gerçeğe ulaşacak şekilde araştırmaları yapması anlamına gelmektedir<sup>819</sup>. Vergi idaresi de bu ilke doğrultusunda tarhın sebep unsurunu ortaya koyarken VUK 3/B maddesi düzenlemesinin tanıdığı imkan ile yemin ve olayla açık ilgisi olmayan tanık hariç her türlü delile ulaşarak sebep unsurunun hukuka uygun olmasını sağlamış olacaktır<sup>820</sup>.

Vergi idaresi tarafından tarhın sebep unsurunun varsayım ve kanaate dayalı iddialar yerine somut delillerle ortaya konulması gerekmektedir. Aynı zamanda vergilendirme ilişkisinin diğere tarafı olan vergi mükellefi bakımından da aynı durum geçerli olup; vergi mükellefinin iddialarını sağlam kanıtlara bağlama zorunluluğı gerekmektedir<sup>821</sup>.

---

<sup>816</sup> Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 50.

<sup>817</sup> Nas, "Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi", s. 228.

<sup>818</sup> Karaçoban Güneş, *Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 102.

<sup>819</sup> Karaçoban Güneş, *Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 28.

<sup>820</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 84.

<sup>821</sup> Sadık Kırbaş, "Vergi Yargısında Kanıtlama", *Selim Kaneti'ye Armağan*, İstanbul: Aybay Yayınları, 1996, s. 197.

Vergi idaresinin re'sen araştırma ilkesi doğrultusunda tüm vergi türleri bakımından tarhın sebep unsurunu ortaya koymak için kullanabileceği araçlar yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplamadır<sup>822</sup>. Bununla beraber kanun koyucu tarafından bazı vergi türleri bakımından özel usuller de öngörülmüştür. Mükellef Karne Sistemi, Sahte Belge Risk Analiz Sistemi, Veri Erişimi ve Görsel Analiz Sistemi, Form Ba-Form Bs, elektronik fatura uygulaması, Vergi Daireleri Denetim Bilgi Sistemi kapsamında elektronik teftiş faaliyetleri, Katma Değer Vergisi İadesi Risk Analiz Sistemi, Merkezi Risk Analizi ve Katmanlaştırma Modeli Projesi gibi usuller<sup>823</sup> ile de vergi mükellefleri nezdinde sebep unsuruyla ilgili olarak vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarmaya çalışmaktadır.

Vergi incelemeleri sırasında mükellefin defter, belge, beyan ve kayıtları üzerinden veriler elde edilebileceği gibi, gerçek mahiyete ulaşmak için randıman incelemesi, fiili ve kaydi envanter incelemesi<sup>824</sup>, çapraz kontrol, bilgi toplama yolunu da inceleme sürecine dahil ederek ilgili ticaret ve sanayi odaları ile bankalar ve inceleme konusu ile ilgili olaylarla ilişkisi olan kişi ve kurumlardan elde edeceği verilerle<sup>825</sup> verginin tarhının sebep unsurunu maddi gerçeğe ve hukuka uygun tespit etmiş olacaktır.

Vergi idaresi, tarhın sebebinin gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak için başladığı vergi incelemesinde ilk olarak mükellefin defter, belge ve kayıtları üzerinden bir değerlendirme yaparak beyanname ile uyumunu denetlemektedir. Bu inceleme sonrasında araştırma faaliyetleri olarak ifade edilen aşamaya geçilmekte olup, defter, belge ve kayıtlar harici diğer bulgularla vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti tespit edilmeye çalışılır<sup>826</sup>. Bununla birlikte vergi mükellefleri her zaman uyumlu şekilde defter

<sup>822</sup> Karaçoban Güneş, *Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 210.

<sup>823</sup> Karaçoban Güneş, *Re'sen Araştırma İlkesi*, ss. 255-302.

<sup>824</sup> Danıştay 7. D, E. 2016/7414, K. 2021/1268, T. 01.03.2021 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Bu kapsamda envanter, fiili ve kaydi olmak üzere iki şekilde yapılabilir. Fiili envanter uygulamasında; işletmeye dahil iktisadi kıymetler saymak, ölçmek, tartmak, değerlemek veya bu şekilde tespit edilmesi mutad olmayan mallarda tahmin etmek suretiyle tespit edilirken, kaydi envanter çalışmasında; defter ve belgeler kullanılmak ve bu yolla mal hareketleri takip edilmek suretiyle tespit edilmektedir. Fiili envanter uygulaması, defter ve belgeler üzerinde yapılan çalışmada dönem başı mal mevcudu ile dönem içi mal alışları toplamından dönem içi mal satışları toplamını çıkarmak ve bu şekilde tespit edilen kaydi mal miktarını (dönem sonu mal mevcudu) fiili envanter çalışmasında tespit edilen fiili mal miktarı ile mukayese etmek suretiyle yapılmaktadır. Buna karşın kaydi envanter uygulaması, tamamen defter ve belgeler üzerinde yapılmakta ve (dönem başı mal mevcudu + dönem içi mal alışları = dönem içi mal satışları + dönem sonu mal mevcudu) denklemi kullanılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir.*”

<sup>825</sup> Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s. 429.

<sup>826</sup> Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, s. 545.

ve belgelerini ibraz etmek istemeyebilir. Bu durumda vergi incelemesi vergi mükellefinin giyabında yürütülecektir<sup>827</sup>. Bu noktada vergi mükellefinin bağlı olduğu vergi dairesinde yer alan dosyasındaki bilgiler ile veri ambarı (VERİA), Vergi Denetim Kurulu Bilgi Sistemi (VDKBİS), Müfettiş Bilgi Raporu (MBR) ve GİB-İntra gibi otomasyon sistemlerinde ulaşılan bilgilerin değerlendirilmesi ve mükellef hakkında Gelir İdaresi Başkanlığı'nın risk analizi sonucuna göre yürütülmektedir<sup>828</sup>. Teknolojinin sağladığı imkanlardan da faydalanılarak her mükellefin beyanının doğruluğunu tek tek incelemek yerine, oluşturulan altyapı ile vergi idaresinin elindeki veriler, mükelleflerin beyanları ve üçüncü kişilerden sağlanan bilgilerin yer aldığı bir bilgi havuzu sonucunda riskli grupta yer alan mükelleflerin denetimi daha hızlı ve etkin sağlanmaktadır<sup>829</sup>.

Vergi incelemeleri sırasında sebep unsurunun ortaya çıkartılması ve denetimi ile ilgili olarak VUK 3. maddesinin 6. fıkrası<sup>830</sup> gereğince tespit edilen hususların iktisadi, ticari ve teknik icaplara da uygun olması gerekecektir. Ayrıca “*olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun*” iddia edilmesi durumunda ispat yükü bunları iddia edene ait olacaktır<sup>831</sup>. Genel olarak vergilendirmeye konu olan olayların, hayatın olağan akışına uygun, normal ve mutad olarak ortaya çıktıkları kabul edilmektedir. Bu durum vergi idaresinin yararına işleyen bir karine oluşturmakla, bunun aksini iddia eden vergi mükellefinin bu iddialarını ispat etmesi gerekmektedir<sup>832</sup>. Esasında vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında veya verginin tarhına karşı bir iptal davası açılması durumunda vergi mahkemesi ile bu karinelerin aksini iddia eden taraflar arasında bir ikna süreci yaşanmaktadır<sup>833</sup>. Bu sebeple vergi idaresinin, vergi incelemesi sırasında vergiyi doğuran olay ve matraha ilişkin olarak elde edeceği tespit ve bulguları bu karine bakımından da test ederek değerlendirmesi, sebep unsurunun hukuka uygun tekemmülü bakımından isabetli olacaktır.

---

<sup>827</sup> Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 105.

<sup>828</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 182.

<sup>829</sup> Feride Bakar, Adnan Gerçek, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, *International Journal of Public Finance*, C. 1, S. 2 (2016), s. 170.

<sup>830</sup> “*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.*”

<sup>831</sup> Cihat Öner, “Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 115 (2014), s. 244.

<sup>832</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 79.

<sup>833</sup> Öner, “İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar”, s. 245.



Vergi idaresi, vergi incelemesi sırasında sebep unsuru ile ilgili araştırmalarında varsayıma dayalı olarak tespitlerde bulunamayacaktır<sup>834</sup>. İdarenin bir idari işlem yaparken, işlemi yapan kişinin şahsi kanaatinin varlığı sebep unsurunun ortaya konulması noktasında yeterli değildir. Sebep unsurunun ortaya çıkışını sağlayan dayanakların da beraberinde sunulmuş olması gerekecektir<sup>835</sup>. Vergi idaresi aynı zamanda vergi incelemesine konu olan hususları tüm detayı ile incelemek zorundadır. Sebep unsuru ancak bu şekilde hukuka uygun ortaya çıkmış olacaktır. Eksik inceleme sonucunda yapılan matrah tespiti de verginin tarihini sebep unsuru bakımından hukuka aykırı hale getirecektir. Danıştay yakın tarihli kararlarında eksik inceleme ve varsayıma dayalı olarak yapılan inceleme neticesinde oraya konan sebep unsuru bakımından verginin tarihini hukuka aykırı bularak iptal etmektedir<sup>836</sup>.

Vergi incelemesi tamamlanıp, vergiyi doğuran olay ve matraha ilişkin tespitler yapıldıktan sonra vergi idaresi, eğer vergi mükellefi beyannamesini vermiş ve inceleme sonucunda beyannameye aykırı bir durum tespit edilmemişse, bu durumda kabul raporu düzenlenecek ve matrah farkı olmadığı ve yeni bir tarh için sebep unsuru oluşmadığından dolayı vergi idaresi başkaca bir idari işlem yapmayacaktır<sup>837</sup>.

Vergi incelemesi sonucunda beyan edilmeyen bir matrah unsuru veya beyan edilmekle birlikte bir matrah farkı tespit edilmişse, eleştiri raporu olarak isimlendirilen vergi tarhı ve/ya cezası öneren vergi inceleme raporu düzenlenecektir. Bu rapor, daha sonra vergi kanunları ile bunlara ilişkin tüzük, kararname, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu bakımından RDK tarafından incelenmektedir. Vergi inceleme raporunun olumlu değerlendirilmesi sonrasında bu rapor ilgili vergi dairesine yollarır<sup>838</sup>. Vergi idaresi bakımından artık sebep unsuru tekemmül etmiştir ve verginin tarhı için idare artık gerekli idari işlemi yapacaktır.

---

<sup>834</sup> Pınar, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler”, s. 33.

<sup>835</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 465.

<sup>836</sup> Danıştay 7. D, E. 2016/4084, K. 2020/2284, T. 09.03.2020; Danıştay 9. D, E. 2017/2780, K. 2020/1042, T. 20.02.2020 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Olayda, davacı şirketin nakit ihtiyacından fazla miktardaki kasa mevcudunun, ortaklara örtülü olarak dağıtıldığı hususunun açıkça ve hukuken geçerli şekilde tespit edilmediği, hesap döneminde bakiyelerin yüksek seyrettiğine ilişkin yapılan tespitin tek başına transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu göstermeyeceği hususları karşısında eksik inceleme ve varsayıma dayalı olarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.*”

<sup>837</sup> Başaran Yavaşlar, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, s. 564.

<sup>838</sup> Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 229.

Vergi mükellefinin takdir komisyonuna sevk edilmesi halinde de matrahın objektif ölçütlere göre belirlenmesi sağlanmalıdır<sup>839</sup>. Matrahın bu şekilde re'sen tespitinin yapıldığı durumlarda, her ne kadar VUK 3/B düzenlemesi gereğince gerçek mahiyetin esas olması düzenlenmişse de tam anlamıyla gerçek bir matrah tespiti mümkün olmayabilir; ancak gerçeğe en yakın haliyle bir tespit yapılması gerekmektedir. Takdir komisyonu kararını mükellefin faaliyet türü, faaliyet türünde geçerli kar yüzdesi, geçmiş yıl kazançları, emsal kuruluşların matrah beyanları, çalıştırılan hizmetli sayısı ve iş yeri kapasitesi gibi ölçütleri göz önünde bulundurarak oluşturur<sup>840</sup>. Bu karar ilgili vergi dairesine tevdi edilerek vergi idaresi bakımından gerekli olan sebep unsurunun inceleme süreci sonucunda tekemmül etmesi sağlanmış olmaktadır.

### (3) Arama

Mükellefin, vergi incelemesi sırasında kendisinden istenen belgeleri ibraz edilmesini istenmesi, kendisini suçlayıcı beyanda bulunmak anlamına geleceği için ibrazdan imtina etmeleri de muhtemel olacaktır. Ancak diğer taraftan, kayıt, defter ve belge sistemine bağlı vergilendirme sistemleri bakımından bu kayıtlara ulaşılması hayati derecede önemlidir<sup>841</sup>. Bu sebeple de vergi mükellefinin rızasına bağlı olmadan, sulh ceza hakimimin kararı ile arama gerçekleştirilecektir.

Aramanın vergi uygulamasında vergi kaçırıldığına dair emarelerin tespit edilmesi durumunda, vergi incelemesinin etkililiğini sağlamak için yapılacaktır<sup>842</sup>. Beyan sisteminin güvenilirliği ve denetimi bakımından, vergi aslı ve vergi cezaları bakımından olguların tespit edilerek bir delile bağlanmasını ifade eden olanaklardan birisidir<sup>843</sup>.

Arama ile tam olarak verginin tarhının sebep unsurunun gizlendiği yerden bulup çıkararak, etkin bir inceleme ve kontrol sonucunda hukuka ve gerçek mahiyete uygun şekilde tekemmülünü sağlamak hedeflenmektedir.

Arama sonucunda elde edilen defter, kayıt ve belgelerin incelenmesi sonucunda vergi matrahı veya matrah farkı tespiti yapılması durumunda, normal vergi

<sup>839</sup> Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s. 568.

<sup>840</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, ss. 212-13.

<sup>841</sup> Doğan Şenyüz, "Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, S. 1 (2013), s. 36.

<sup>842</sup> Kaşıkçı, *Vergisel Arama*, s. 18.

<sup>843</sup> Billur Yaltı Soydan, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-II", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 144 (2000), s. 112.

incelemelerinde olduğu türden bir vergi inceleme raporu düzenlenecektir<sup>844</sup>. Bu raporda, verginin tarhi bakımından sebep unsuruna ilişkin tespitler yer alacaktır.

#### **(4) Bilgi Toplama**

Bilgi toplamanın amacı, vergi idaresinin vergiyi doğuran olay ve matrahın doğruluğunu saptamak için çok çeşitli kaynaklardan bilgiler elde etmek suretiyle vergi mükellefinin vergilendirmeye ilişkin hareketlerini kontrol etmektedir. Böylece vergi idaresi, vergi mükellefi hakkında sahip olduğu bilgiler sonucunda gerçekleştireceği denetimin alt yapısını sağlamış olur<sup>845</sup>. Bilgi toplama, aramadan farklı olarak vergi incelemesine bağlı olmadan da yapılabilmektedir. Toplanan bilgiler ile vergi incelemesine alınması gereken vergi mükelleflerinin saptanması da kolay hale gelmektedir<sup>846</sup>.

Devamlı bilgi toplama VUK 149. maddesinde düzenlemiş olup, talep ile bilgi toplamadan farklı olarak devamlı bilgi talep edilebilecek kişiler bakımından vergi mükellefi ile muamelede bulunma koşulu bulunmamakta ve ayrıca bu surette talep edilebilecek bilgiler ancak yazı ile istenebilmektedir<sup>847</sup>. Böylece vergi idaresi elinde toplanan bilgiler VERİA'da toplanarak, vergi mükelleflerinin beyannameleri ile karşılaştırılma imkanı olacaktır. Bir diğer yönü de oluşturulacak risk analiz raporları ile vergi incelemesine tabii tutulması gereken vergi mükelleflerinin saptanmasına kolaylık sağlayacak olmasıdır<sup>848</sup>.

Bilgi toplama, vergi denetim oranının çok düşük olduğu ülkemizde verginin tarhında sebep unsurunun tespit ve teyidi noktasında kayıt dışı olan hususların kayıt altına alınmasına büyük fayda sağlamaktadır<sup>849</sup>. Ancak vergi mükellefleri sürekli olarak daha az vergi ödemenin yollarını aramaktadır. Bu sebeple de verginin tarhi için gerekli olan sebep unsurunu matrahların aşındırılması ve karların daha elverişli vergi uygulamaların olduğu ülkelere taşınması söz konusudur. Bunun sonucu olarak da vergi idaresi tarafından, tarh için gerekli olan sebep unsuru oluşmadığı için vergilendirme yapılamaz

---

<sup>844</sup> Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s. 198.

<sup>845</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 188.

<sup>846</sup> Organ, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, s. 146.

<sup>847</sup> Cansu Dağ, “Yükümlü Hakları Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 369 (2019), s. 150.

<sup>848</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 190.

<sup>849</sup> Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, s. 81.

ve dolayısıyla kamu geliri kaybı yaşanmaktadır<sup>850</sup>. İşte bu sebeple VUK mük. 152/A maddesi Hazine ve Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara usulüne uygun yürürlüğe konulmuş olan uluslararası anlaşmalarda yer alan bilgi değişimi hükümleri çerçevesinde, anlaşmanın tarafı olan devletlerden de mükellefler hakkında bilgi toplayabileceklerdir<sup>851</sup>.

Hem ülke içindeki kurum ve kişilerden, hem de uluslararası anlaşmalar kapsamında elde edilen bilgiler, vergi mükellefleri nezdinde gerçekleşen vergiyi doğuran olayın ve beyan edilmeyen matrah veya matrah farkının tespitine olanak tanınması, etkin bir vergi incelemesi için altyapı ve delil niteliğinde bilgiler sağlaması yönüyle bir verginin tarhının sebep unsurunun en geniş planda araştırılmasına olanak tanımaktadır.

### ***5. Verginin Tarhında Sebep Unsuru Sakatlıkları ve Yargısal Denetimi***

#### *a. Genel Olarak*

Sebep unsuru idari işlemin kurucu unsuru niteliğinde olup, varlık koşulu olarak ifade edilmektedir<sup>852</sup>. Sebep unsurunda hukuka aykırılığın yaptırımını kural olarak iptal olsa da sebebin hiç gerçekleşmemiş olduğu ve ağır ve bariz sakatlık durumlarında yokluğa hükmedilebilmektedir<sup>853</sup>. Bu durumda idari işlemi inceleyen yargı mercii, idari işlemi iptal etmek yerine, iptal istemi hakkında hukuken karar vermenin mümkün olmadığını belirterek yokluk halini belirlemektedir<sup>854</sup>.

İdare, sebep unsurunun oluştuğuna dair değerlendirmesini yaptıktan sonra idari işlemi yapacaktır. Ancak idarenin sebep unsurunun tekemmülüne dair yapmış olduğu değerlendirmeler her zaman doğru değerlendirmeler olmayabilir. Bu durumda idari işlem, sebep unsuru bakımından sakat hale gelecektir.

Danıştay bir kararında, sebep unsurunun hukuka uygunluk denetimi ile ilgili olarak kısa ama yol gösterici olan şu değerlendirmeleri yapmıştır: “*Hukuka uygunluk denetiminin yapılması gereken sebep unsuru idari yargıda; idareyi işlemi yapmaya iten saik olarak tanımlanmıştır. İdare tesis ettiği işlemi, gerçek ve hukuka uygun sebeplere*

<sup>850</sup> A. Selçuk Özgenç, *Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları-Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde-*, 2. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021, s. 21.

<sup>851</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 264.

<sup>852</sup> Ulu, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, s. 87.

<sup>853</sup> Ragıp Sarıca, *İdari Kaza-Cilt I*, İstanbul: İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, 1949, s. 68.

<sup>854</sup> Celal Erkut, “İdare Hukukunda Yokluk Teorisi”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 9, S. 1-3 (1988), s. 91.

*dayandırmak zorundadır. Sebebin gerçek olması, varlığının usulüne uygun olarak yapılan tespitlerle ortaya konulmuş olması; hukuka uygun olması ise idarenin işlemi dayandırdığı sebebin, kanunda tesisi için dayanabileceği öngörülen sebeplerden olması anlamına gelmektedir*”<sup>855</sup>.

İdari işlemlerin sebepleri kanunlarda açık bir şekilde düzenlenebilir, açık bir şekilde düzenlenmemekle birlikte bir takım belirsiz ve çok daha genel ifadelerle belirtilebilir. Bununla beraber, idari işlemin sebebi bazen kanunlarda gösterilmeyebilir<sup>856</sup>. Ancak idareye bir konuda karar alma gücü verilmiş ise sebepsiz yetki de olamayacağından idarenin yorumu sonucunda o işlemin sebep unsuru ortaya çıkartılacaktır<sup>857</sup>. Bu şekilde sebebi kanunda düzenlenmemiş olan işlemlerin, kamu yararı amacına yönelik bir sebebe dayanması gerekecektir<sup>858</sup>. Ancak vergi hukuku bakımından verginin kanuniliği ilkesi gereğince sebebin kanunda açıkça düzenlenmesi<sup>859</sup> gerekmektedir; sebebin kanunlarda belirsiz kavramlarla düzenlendiği veya hiç düzenlenmediği durumlar bakımından verginin tarh edilmesi mümkün olmayacaktır. Kanun koyucu tarafından kanunlarda düzenlenmemiş vergiyi doğuran olayı kıyas yoluyla sebep unsuru olarak kabul edip, verginin tarh edilmesi mümkün değildir<sup>860</sup>. Zira VUK 19. maddesinde vergiyi doğuran olay, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olay veya hukuki durumun tamamlanması ile meydana gelecektir.

Vergi idaresinin, verginin tarhının sebep unsuru olan vergiyi doğuran olay ve matrah tespiti konusunda, hukuka ve gerçeğe uygun şekilde bir sebep unsuruna dayanarak işlem yapabilmesi için; somut olay ile soyut normun tipikliğinin gerçekleşmiş olması ve matrahın varlığını tespitini hukuka ve gerçeğe uygun olarak yapması gerekecektir. Aksi takdirde verginin tarhı sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olacaktır<sup>861</sup>.

---

<sup>855</sup> Danıştay 3. D, E. 2019/6827, K. 2021/593, T. 04.02.2021.

<sup>856</sup> Günday, *İdare Hukuku*, ss. 154-57.

<sup>857</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 467.

<sup>858</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1015.

<sup>859</sup> Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, s. 158; “Sonuç olarak sebep unsurunun kanunda açıkça gösterilmesindeki ölçüt objektif belirlemenin, dolayısıyla da somut duruma uygulamanın kolaylığıdır.”

<sup>860</sup> Atıla Erkal, *İdare Hukukunda Kıyas*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2022, s. 112; “Kanunda düzenlenmemiş bir yükümlülük ya da şart kıyas yoluyla getirilemez. Danıştay’a göre de idare başka bir olay için öngörülmüş yükümlendirici şartların, kıyas yoluyla uygulanamayacağını belirtmektedir.”

<sup>861</sup> Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 421.

### *b. Matrahın Vergi Mükellefi Tarafından Beyan Edilmesi Durumunda*

Vergi mükellefinin samimi şekilde vereceği bilgiler doğrultusunda, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile ortaya konulduğu ve beyannamede ortaya çıkan matrah ile ilgili olarak hukuka aykırılık iddiasında bulunamayacağı VUK'un 378. maddesinin 2. fıkrasında “Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur” şeklinde düzenlenmiştir.

Ancak vergi mükellefi vergilendirmeye ilişkin beyanname ödevini yerine getirirken bir takım tereddütleri olabilir. Kimi zaman vergi mükellefi vergi kanunlarını vergi idaresinden farklı şekilde yorumluyor da olabilir. Yahut beyanname dönemi gelmekle birlikte, mükellefin çelişkili olduğu konuda lehine durum oluşturan Danıştay içtihadı birleştirme kararı verilmiş olabilir<sup>862</sup>. Bu tür vergi mükellefinin beyannamesini vermekle birlikte ileride vergiyi doğuran olay, muafiyetler, istisnalar, indirimler gibi konuların kapsamı gibi çelişkili durumlarda vergi mükelleflerinin VUK 378. maddede beyannameleri üzerine dava açamamaları durumunda dava açma haklarını saklı tutmalarını sağlayan bir yol olan ihtirazi kayıt şerhi ile beyannamelerini vermeleri de mümkündür<sup>863</sup>. Elektronik ortamda verilen beyannameler bakımından ise ihtirazi kayıt seçeneğini işaretlemeleri gerekecektir<sup>864</sup>.

Vergi mükellefinin beyanı üzerine yapılan tarha, sebep unsuru bakımından hukuka aykırılık iddiası ile iptal davası açılabilmesi için geçerli bir ihtirazi kaydın bulunması gereklidir. Bu yüzden vergi mükellefinin mutlaka beyannamesinde bir matrah ve bu belirtilen matrahın ihtirazi kayıt konulan kısmı beyannamede belirtilmek zorundadır<sup>865</sup>. İhtirazi kayıt matrahın tamamına veya bir kısmına konularak beyan edilmektedir<sup>866</sup>. Vergi mükellefi vermiş olduğu beyannamede matrah tutarını açıkça belirtmelidir. Aksi takdirde konulan şerh veya yapılan bildirim yine geçerli

<sup>862</sup> Yerlikaya, *Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu*, ss. 93-95.

<sup>863</sup> Cenker Göker, Yunus Emre Yılmazoğlu, “Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı 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*, S. 3 (2017), s. 84.

<sup>864</sup> Özkan Aykar, Kemal Çağlar, Özkan Ertekin, *Vergisel İşlemlerde Dava Rehberi*, 2. b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2016, s. 39.

<sup>865</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 203.

<sup>866</sup> Yerlikaya, *Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu*, s. 93.

olmayacaktır<sup>867</sup>. Vergi mükellefinin beyannameyi verirken ihtirazi kayıt koymayıp, ödemeyi yaparken ihtirazi kayıt koyması bir dava hakkı tanımayacaktır. Mutlaka vergi beyannamesine bu kaydın düşülmesi veya ayrı bir dilekçe ile bildirilmesi gerekmektedir<sup>868</sup>.

İYUK'un yürütmenin durdurulmasının düzenlendiği 27. maddesinin 4. fıkrasında yer alan "*ihirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir*" düzenlemesi, doğrudan olmasa da dolaylı olarak ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine dava açılabileceği sonucuna ulaştırmaktadır<sup>869</sup>. Zira "*ubi lex voluit dixit, ubi noluit tacuit (kanun istediği zaman söyler; istemediği zaman ise susar)*"<sup>870</sup>. Kanun koyucunun abesle işigal etmeyeceği düşünüldüğünde, ihtirazi kayıtla açılan davaların yürütmeyi durdurmayaacağı ve bu sebeple yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi gerektiğine ilişkin düzenlemesi, bu şekilde verilen beyannamelere dava açılabileceğini ortaya koymaktadır.

Vergi mükellefi, ihtirazi kayıt koyduğu kısım ile ilgili matrah üzerinden vergi oranı uygulanmak suretiyle yapılan tarha yönelik verilen tahakkuk fişine karşı otuz gün içerisinde dava açabilecektir<sup>871</sup>.

Bir Danıştay kararında, KDV ile ilgili olarak mükellef, ihtirazi kayıtla verdiği beyannamesinin ardından açtığı davada, tebliğ ile vergi mükellefiyeti getirildiği, bu durumun kanunilik ilkesine aykırılık oluşturduğu ve kendi beyanı üzerine tarh eden KDV'ye ilişkin yasal dayanağı bulunmaması sebebiyle iptal davası açmış ve kanun ile tesisi gereken mükellefiyeti tebliğ ile tesis eden hüküm ve ihtirazi kayıt koyarak beyan ettiği matrah üzerinden tarh eden verginin iptaline karar verilmiştir. Her ne kadar mahkeme kararların da sebep unsurundaki sakatlık sebebiyle iptal şeklinde açık

<sup>867</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 203.

<sup>868</sup> Danıştay 7. D, E. 2008/5286, K. 2010/2022, T. 27.04.2010 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); "*ihirazi kayıt konulmaksızın tahakkuk ettirilen vergilerin, ihtirazi kayıtla ödenmesi, ihtirazi kayıt müessesesi kapsamında, beyanın ihtirazi kayıtla yapıldığı anlamını da taşımayacağından, İdari Yargılama Usulü Kanununun 14. maddesinin 3. fıkrasının (d) bendi ve 15'inci maddesinin 1. fıkrasının (b) bendi uyarınca reddi gereken davada, uyuşmazlığın esasının incelenmesi suretiyle, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle verilen kararda isabet görülmemiştir.*"

<sup>869</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 38.

<sup>870</sup> Gözler, "Yorum İlkeleri", s. 56.

<sup>871</sup> Yüce, *Türk Vergi Yargısı*, s. 173.

değerlendirmelere yer verilmiyor olsa da burada verginin tarhında sebep unsuru sakatlıklarından sebebin mevcut olmaması durumu söz konusudur<sup>872</sup>.

Başka bir Danıştay kararında bir kurumlar vergisi mükellefi, ihtirazi kayıtla vermiş olduğu beyannamede iştirak kazancı istinasını matrahından indirmek istemiş; ancak vergi idaresi tarafından bunun örtülü sermaye faizi olduğundan kabul edilemeyen gider olarak kabul edilmesi ile ilgili uyuşmazlıkta dava yoluna gitmiştir<sup>873</sup>. Burada da vergi mükellefi verginin tarhının sebep unsurunun hukuki tavsifinde sakatlık durumu olduğundan bahisle iptal davası açmıştır.

Görüldüğü üzere, vergi mükellefi ihtirazi kayıt ile beyan vermek şartıyla, kendi beyanına konu ve bunun üzerine yapılan tarhın sebep unsuruna vücut veren hususlarla ilgili hukuk aykırılık iddialarını, açacağı iptal davası ile ileri sürebilmektedir.

Bu noktada ihtirazi kayıt ile ilgili olarak özel bir duruma da değinmek yararlı olacaktır. Uygulamada daha ziyade KDV konusunda karşılaşılan ve vergi idaresi tarafından düzenlenen vergi tekniği raporlarına istinaden gerçek teslim veya ifaya dayanmaması sebebiyle indirim unsurlarının bazılarının çıkartılmasını ve bunlara ilişkin “*düzeltilme beyannamesi*” verilmesi istenerek bunlar üzerinden vergi tarhi ve ceza kesme işlemleri uygulanmaktadır. Kanunen re’sen bir matrah tespiti ve ona göre tarh yapılması gerekirken, vergi idaresi fiili olarak böyle bir uygulama geliştirmiştir. Ancak Danıştay uygulamasında da vergi mükellefleri, vergi idaresi tarafından indirimler arasından çıkartılması istenen unsurları içeren düzeltme beyannamesi verirken, bu beyannamelerin ihtirazi kayıtla verilmesini kabul etmemekteydi. Fakat mükelleflerin, vergi idaresi tarafından düzeltilmesi ve beyannameden çıkartılması istenen indirim unsurlarının gerçek teslim ve ifaya dayandığı konusunda iddialarının olması da muhtemeldir<sup>874</sup>. Danıştay vermiş olduğu kararlarla, düzeltme beyanı üzerine tarh eden vergilerin sebep unsurunun denetlenmesini imkansız kılmaktaydı. Ancak bu durum AYM’ye bireysel başvuru yoluyla taşınmış olup<sup>875</sup>, düzeltme beyannamesine ihtirazi kayıt koyma imkanı tanımadan

---

<sup>872</sup> Danıştay 4. D, E. 2017/3387, K. 2020/1096, T. 27.02.2020 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>873</sup> Danıştay 4. D, E. 2015/10107, K. 2019/1681, T. 04.03.2019 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>874</sup> Göker, Yılmazoğlu, “İhtirazi Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyannamesi”, s. 87.

<sup>875</sup> Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı, Başvuru Numarası: 2015/15100, “Arbay Petrol Gıda Turizm Taşımacılık Sanayi Ticaret Ltd. Şti. ve Arbay Turizm Taşımacılık İthalat İhracat İnşaat ve Organizasyon Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. Başvurusu”. RG: 03.04.2019, 30734.



bunları beyan edip, ödemelerinin mülkiyet haklarını ihlal ettiği yönünde karar verilmiştir. Bu karar neticesinde Danıştay yakın tarihli vermiş olduğu bir kararda<sup>876</sup> düzeltme beyannamelerine ilişkin ihtirazi kaydın bulunması durumunda, ihtirazi kayıt konulan matrah üzerinden tarh eden vergilerin sebep unsuru bakımından denetlenmesine yönelik şu değerlendirmeleri yapmıştır: “*Buna göre, davacı tarafından ihtirazi kayıt konulmak suretiyle 2012 yılının Kasım dönemi için verilen düzeltme beyannamesi üzerine tahakkuk eden vergi, hesaplanan gecikme faizi ile vergi ziyai cezasının sebep unsuru hakkında, yargısal denetim yapılması gerekirken bu husus göz ardı edilmek suretiyle yazılı gerekçeyle verilen kararın değinilen kısmında hukuka uygunluk görülmemiştir*”.

*c. Matrahın Vergi İdaresi Tarafından Tespit Edilmesi Durumunda*

İdare, sebep unsurunu ortaya koyacak verileri araştırmakla görevlidir, bu konuda inceleme yaparken de eksik incelemeye dayalı olan işlemler sebep unsuru bakımından sakat hale gelmektedir<sup>877</sup>. Vergi idaresi verginin tarhı bakımından sebep unsurunu ortaya koyarken maddi veya hukuki olay olan vergiyi doğuran olayı doğru tespit etmeli, bu olayın hukuki nitelendirmesini hukuka uygun yapmalıdır<sup>878</sup>.

Verginin tarhının sebep unsurunun hukuka uygun şekilde tekemmülü, VUK 3/B maddesinde yer alan ispata ilişkin düzenlemesine uygun deliller ile ortaya konulması ile mümkün olabilecektir. Zira ispat, vergi ilişkisinin temelindeki maddi ve hukuki olayların deliller vasıtası ile ortaya koymayı amaçlamaktadır<sup>879</sup>. Vergi idaresi verginin tarhına dayanak olarak alacağı sebep unsurunda bir sakatlığın oluşmaması ve yargısal denetim sırasında hakimnin ikna edilmesi sürecinde bu maddeye uygun şekilde sebep unsurunu ortaya koymalıdır.

Vergi idaresi vergiyi doğuran olayın ve matrahın tespiti noktasında, sebep unsurunun hukuka uygun şekilde tekemmülü için vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespit edip, bunun hukuki nitelendirmesini doğru yapıp; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun ve olayın özelliğine göre normal ve mutad verilerle sebep unsurunu ortaya koymak zorunda olacaktır<sup>880</sup>. “*İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya*

<sup>876</sup> Danıştay 3. D, E. 2019/6827, K. 2021/593, T. 04.02.2021 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>877</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, ss. 469-70.

<sup>878</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 492.

<sup>879</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 215.

<sup>880</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 82.

*olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması”* durumda ise yargısal denetim sırasında ispat yükü vergi idaresine geçtiği için, bu durumlara ilişkin delillerin de idari işlemin tesisi öncesi elde edilmiş olması, sebep unsuru bakımından verginin tarhının hukuka aykırılığı iddialarını boşa çıkaracaktır.

Vergi incelemelerinin yürütülmesi sırasında uygulama birliğini sağlamak veya mevzuat hükümlerinin uygulanmasında bir tereddüt bulunması halinde VDK Başkanlığı'na görüş bildirmesi için Danışma Komisyonu da kurulabilecektir. Vergi Denetim Kurulu Danışma Komisyonu Yönetmeliği<sup>881</sup> ile usul ve esasları düzenlenen bu komisyonlar da verginin tarhında sebep unsurunun vergi idaresi tarafından denetim ve tespiti sırasında hukuka uygun sonuçlara ulaşma bakımından faydalı olabilecektir.

#### *d. Danıştay Kararları*

Danıştay'ın verginin tarhının iptaline yönelik vermiş olduğu kararlarda, vergi idaresinin kanunen sahip olduğu araştırma ve inceleme imkanlarını sebep unsurunu somut bir şekilde, eksik ve varsayıma dayalı inceleme ve tespitlere yer vermeden, gerçek mahiyeti ile ortaya koyması yönünde çeşitli kararları bulunmaktadır. Kanun yararına temyiz başvurusu üzerine verilen bir kararda sebep unsurundaki sakatlık halleri bakımından Danıştay'ın yaklaşımı, vergi idaresi bakımından araştırma ve incelemelerinin detaylandırılması ve sebep unsurunun somut ve gerçek mahiyetinin çıkarılması bakımından yol gösterici olacaktır. Anılan karara göre;

*“Yukarıda yer verilen Kanun hükümlerinin değerlendirilmesinden, vergilendirme işlemi yapılırken, kanuna uygun biçimlendirilen muamelelerin, bu biçimselliğinin ötesine geçilerek, muamelenin tarafları arasında oluşan maddi ve hukuki ilişkinin gerçek mahiyetinin araştırılması gerektiği sonucuna ulaşılmaktadır. Kanun, gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasının, yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabileceğini düzenlemiştir. Bu deliller, tarafların ikrarı, vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğal ve açık bulunan tanık ifadesi, muamelenin tarafların ekonomik ve ticari konularına ilişkin tespitler olabilir....*

*Bu durumda, tapu harcına esas alınan matrahın gerçekte olandan düşük beyan edildiği hususunun somut olarak ortaya konulmadığı görüldüğünden, eksik incelemeye dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatta ve bu tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davanın reddine yönelik Vergi Mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır”<sup>882</sup>.*

<sup>881</sup> RG: 07.04.2021, 31447.

<sup>882</sup> Danıştay 9. D, E. 2020/6223, K. 2021/3075, T. 20.05.2021. RG: 14.07.2021, 31541.

### ***(1) Eksik İnceleme ve Varsayım Dayalı Tespit Kaynaklı Sakatlıklar***

Vergi idaresinin sebep unsuruna ilişkin verileri eksiksiz olarak araştırarak, somut delillerle ortaya koyması gerekmekte olup, eksik inceleme ve varsayım dayalı olarak tespit edilen sebep unsuruna dayanılarak yapılan idari işlemler hukuka aykırı olarak değerlendirilip iptal edilecektir. Eksik inceleme ve varsayım dayalı tespit verginin tarhi bakımından genel bir sakatlık sebebi olarak da kabul edilebilecektir.

Danıştay, davacı şirket nezdinde yapılan incelemede kasa hesabının yüksek miktarda borç kalanı vermesinin iktisadi ve ticari icaplara uymadığından bahisle ortaklarına örtülü kazanç dağıtılması kabul edilerek vergi tarh edilen uyuşmazlıkla ilgili, *“olayda, davacı şirketin nakit ihtiyacından fazla miktardaki kasa mevcudunun, ortaklara örtülü olarak dağıtıldığı hususunun açıkça ve hukuken geçerli şekilde tespit edilmediği, hesap döneminde bakiyelerin yüksek seyrettiğine ilişkin yapılan tespit tek başına transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımında bulunduğu göstermeyeceği hususları karşısında eksik inceleme ve varsayım dayalı olarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”* şeklinde bir hüküm kurmuştur<sup>883</sup>.

Vergi idaresinin, sebep unsuru için yapmış olduğu araştırmalar sırasında elde ettiği verilerin sağlamasını yapacak şekilde başkaca delillerle desteklemesi, Danıştay tarafından vergiyi doğuran olaya ilişkin olayların gerçek mahiyetinin ortaya konulması bakımından bir gereklilik olarak kabul edilmektedir. Bu husus bir Danıştay kararında; vergi incelemesi neticesinde prefabrik ev satışı yapan davacı mükellefin, yapmış olduğu satışlarla ilgili olarak fatura düzenlemediğinin alıcıların beyanı ile tespit edilmesi üzerine tarh eden KDV ve kesilen cezaya karşı açılan iptal davasındailk derece mahkemesinin kararı ile ilgili olarak<sup>884</sup> *“olayda, prefabrik evlerin niteliği dikkate alınarak emsal satış fiyatları hakkında herhangi bir inceleme ve araştırma yapılmaksızın, yalnızca, noter onaylı beyanları ile çelişkili olduğu anlaşılan alıcı ifadelerinden hareketle hesaplanan matrah farkının eksik incelemeye dayandığı anlaşıldığından, davanın reddi yolundaki Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir”* şeklinde hüküm kurarak sebep

<sup>883</sup> Danıştay 9. D, E. 2017/2780, K. 2020/1042, T. 20.02.2020 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>884</sup> Danıştay 9. D, E. 2015/3859, K. 2019/2597, T. 17.06.2019 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

unsurunun gerçek mahiyetinin elde edilecek başkaca verilerle de sağlanması yapılarak ortaya konulması gerektiğini belirtmektedir.

Danıştay 4. Dairesi, tasfiye halindeki davacı şirket nezdinde yapılan vergi incelemesi neticesinde kan ve serum ürünleri ithal eden mükellefin yüksek alış bedelleri ile ürünleri aldığını, daha sonra şirket ortağının şahsi hesabına yapılan havalelerin ise bu yüksek alış bedellerinden iade edilen kısım olduğunun tespiti üzerine bulunan matrah farkı ile ilgili olarak yapılan verginin tarhi ile önüne gelen uyuşmazlıkta<sup>885</sup>; “*Türk vergi sistemine göre genel kanaate ve varsayımlara dayalı olarak vergilendirme yapılması mümkün bulunmamaktadır. Vergi Usul Kanununda usul ve esasları belirtilen tarh şekillerinin uygulanabilmesi için, gerçek veya gerçeğe en yakın biçimde vergiyi doğuran olayın ortaya çıkarılması ve bununla ilgili somut kanıtların açıklıkla ortaya konulması zorunludur.*

*İhtilafa konu olayda, matrah farkı belirlenirken, ilacın ithal maliyeti tespit edilip defter ve belgelerle karşılaştırılarak matrahın tespitine etki eden faktörler açıkça ortaya konulmamıştır. Yurt dışında bulunan firmadan alınan 24.1.1994 günlü yazıda sözü edilen ilaçlara ait fiyatlardan daha yüksek bedelle ilaç ithal edildiği tespit olunamadığı gibi, Dışişleri Bakanlığı veya ekonomi ve ticaret müşavirlikleri gibi resmi kurumlar aracılığıyla ithal konusu ilaçların gerçek fiyatının ne olabileceği, Sağlık Bakanlığının izin verdiği diğer ithalatçı firmaların benzeri ilaçları hangi fiyattan ithal ettiği hususları da araştırılmamıştır. Ayrıca ilaç satıcısı firmanın yurt dışında bulunması, sattığı ilaçların fiyatlarının ne olabileceği konusunda araştırma yapılmasını engellemez.*

*Bütün bu araştırmalar yapılmaksızın belirlenen matrah, eksik incelemeye dayandığından, tarhiyatın kaldırılması istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir”. şeklinde hüküm vererek vergi idaresinin sebep unsurunu somut şekilde ortaya koyması gerektiğini vurgulamıştır.*

Ayrıca vergi idaresinin sebep unsurunu araştırmak için sahip olduğu geniş imkanları, vergiyi doğuran olay ve matrahın tespiti noktasında eksiksiz olarak kullanması gerekliliği ile ilgili olarak da bir Danıştay kararında<sup>886</sup> şu ifadeler yer verilmiştir: “*Bu*

<sup>885</sup> Danıştay 4. D, E. 1998/128, K. 1998/2379, T. 03.06.1998 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>886</sup> Danıştay 3. D, E. 1998/350, K. 2000/1637, T. 27.04.2000 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

*hükümler, idareye verilmiş olan yetkinin kullanılması ve görevin eksiksiz olarak yerine getirilmesi suretiyle, öncelikle defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların incelenmesini, bu kayıt ve vesikalarda vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitini engelleyen noksanlık, usulsüzlük ve karışıklıklar bulunuyorsa bunların, tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunuyorsa bunun açıkca ve sağlıklı tesbitler yapılarak ortaya konulmasını, bu saptamadan sonra da matrahın takdirine geçilmesini öngörmüştür.*

*Bu nedenlerle maddede öngörülmüş olan tesbitlerin bulunmaması hallerinde bir kısım tahmin ve kanaatlere dayanılarak re'sen takdir nedeni bulunduğu sonucuna varılamaz ve bu yolla vergileme yapılamaz". Bu karar vergi idaresine tarhın sebep unsuruna yönelik araştırmalarında izlemesi gereken yolu göstermesi bakımından önemlidir.*

Danıştay 4. Dairesi<sup>887</sup>, "*Türk Vergi Sistemi, esas olarak maddi olay ve delillerle elde edildiği saptanan kazanç ve iratların beyan ve vergilendirilmesini öngören bir sistemdir. Bu nedenle gerek ikmalen ve gerek re`sen tarhlarda öncelikli vergi mevzuuna giren veya vergilendirme dışında bırakılan kazanç ve iratların maddi olaylar ve delillere dayalı olarak ortaya konulmasını amaçlayan usul ve esaslar vergi kanunlarında açıklıkla düzenlenmiştir. Kanaate ve varsayıma dayalı vergilendirme yapmak sistemin özüne aykırıdır"* şeklindeki değerlendirmesiyle eksik inceleme ve varsayıma dayalı olarak yapılan araştırmaların Türk vergi sisteminin özüne aykırı olduğunu belirterek, sebep unsuru bakımından hukuka aykırılık oluşturacağına işaret etmektedir.

Vergi idaresi, imalat işletmeleri ile ilgili olarak vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulması için vergi incelemeleri sırasında başvuru ve işletmelerin hammadde miktarı, üretim teknikleri, fire miktarları üzerinden yapılan randıman incelemesine sıklıkla başvurmaktadır<sup>888</sup>. Her ne kadar vergi kanunlarında doğrudan düzenlenmemiş olsa da randıman incelemesi VUK 3/B'de yer alan ve sebep unsurunun teknik icaplara uygunluğunun sağlayan bir yöntem olarak uygulanmaktadır. Danıştay 4.

<sup>887</sup> Danıştay 4. D. E. 1988/746, K. 1988/2296, T. 08.06.1988 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>888</sup> Özgür Biyan, "Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması", *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 32, S. 255 (2009), ss. 152-53.

Dairesi vermiş olduğu bir kararda<sup>889</sup>; “İnceleme elemanınca sanayi ve ticaret odasının bildirdiği, bir ton buğdayın işlenmesi için gerekli olan elektrik enerjisinden yola çıkılarak matrah farkı bulunduğu ancak aynı elektrik tüketimiyle elde edilecek ürün miktarı işlenen hammaddenin durumuna ve niteliğine, işletmenin kullandığı üretim teknolojisine, personelin vasıflarına, imalattaki diğer girdilere ve işletmeden işletmeye göre farklılık gösterebileceği gibi aynı işletmede de ayrı dönemlerde aynı verim sağlanamayacağından sadece işyerinde tüketilen elektrik enerjisinden hareketle yapılan randıman hesaplaması sonucu bir kısım hasılatın kayıt dışı bırakıldığı, dolayısıyla defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığı ve sıhhatli bir vergi incelemesine olanak vermediği sonucuna varılması yerinde değildir.” şeklindeki değerlendirmesi, yapılacak incelemelerde vergi idaresinin sebep unsurunu en ufak ayrıntıya kadar düşünerek ve gerçeğe en yakın şekilde ortaya koyarak vergiyi tarh etmesi gerektiğine işaret etmektedir.

## **(2) İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplara Uymayan veya Olayın Özelliğine Göre Normal ve Mutad Olmayan Bir Durumun İddia Olunması Kaynaklı Sakatlıklar**

VUK 3/B’ye göre vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır. Ancak gerçek mahiyetin vergi incelemesi ile ortaya konulması her zaman kolay olmayabilir ve çoğunlukla da zordur<sup>890</sup>. Bu durum için 5. fıkrada yer alan ispat yükü hususu yardımcı olmaktadır. İktisadi, ticari ve teknik icaplar ile normal ve alışılmış durumun gerekleri vergi idaresinin gerçek mahiyeti değerlendirmesinde kullanabileceği ölçütlerdir. Sebep unsuru tespit edilirken sadece bu ölçütlere uygunluk sağlanmış olması tek başına yeterli olmayacak, somut bulgularla da bu ölçüte uygunluk durumunun temellendirilmesi gerekecektir<sup>891</sup>.

Danıştay iktisadi, ticari ve teknik icapların neler olduğunu ise bir kararında; “Ticari organizasyonu, sermayesi, ticari geçmişi olmayan bir kişiden mal alışının gerçek olduğunun iddia edilmesi ticari icaplara, yüksek tutarlara varan ödemelerin peşin ve nakit olarak elden yapılması ekonomik icaplara, belge konusu malların depolama, ambar giriş çıkış ve nakliyesinin belgelendirilmemesi, bu hizmetleri verdiği belirtilenlerin mükellefiyetlerinin olmaması ya da sona ermesi gibi sebepler teknik icaplara aykırı

<sup>889</sup> Danıştay 4. D, E. 1999/919, K. 1999/4359, T. 07.12.1999 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>890</sup> Öner, “İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar”, s. 248.

<sup>891</sup> Gamze Gümüşkaya, *Vergi Hukukunda İspat*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, 2015, s. 393.

*olduğundan bu aykırılığı iddia eden taraf, iddiasını ispatla mükelleftir” şeklinde açıklamıştır<sup>892</sup>.*

Danıştay önüne gelen bir uyuşmazlıkta, vergi incelemesi sırasında vergi mükellefinin almış olduğu pamukları ertesi sene depoda beklemeden kaynaklı yaşanan sararma sebebiyle tekrar alış fiyatından satmış olmasına dair açıklamasını dikkate almadan, bu durumun ticari icaplara uygun olmadığından bahisle vergi tarh edilmesi ile ilgili olarak; *“Olayda, inceleme elemanı tarafından yükümlü şirketin yaptığı satış işleminin ekonomik icaplara uymadığı dikkate alınarak re'sen tarh edeninin mevcut olduğu kabul edilmiş, ancak başkaca açık ve inandırıcı tespitler veya hukuken geçerli deliller ortaya konulmamış, tutanağın 2. maddesinde belirtilen ifadelerin doğruluğu araştırılmamıştır.*

*Bu durumda ticaret hayatında çeşitli nedenlerle düşük bedelle, borsa veya piyasa değerinin altında mal satılabileceği dikkate alındığında, söz konusu emtianın gerçek satış fiyatı belirlenmeden, borsa rayiç bedeli esas alınarak bulunan matrah farkı üzerinden yapılan kaçakçılık cezalı tarhiyatı, cezayı kusura çevirmek suretiyle onayan mahkeme kararında yasal isabet görülmemiştir”* şeklindeki hüküm kurmuştur<sup>893</sup>. Bu karar neticesinde vergi idaresinin vergiyi doğuran olay ve matraha ilişkin iktisadi, ticari ve teknik icaplar doğrultusunda yapmış olduğu değerlendirmelerde, bu icaplara uygun durumların da somut delillerle desteklenmesi gerektiğini aksi takdirde sebep unsurunun hukuka aykırı olacağı sonucuna ulaşmak mümkündür.

Normal ve mutad olmayan durumun iddia olunması ile ilgili olarak da vergi idaresinin bir durumun normal ve mutad olmayan bir durum olduğuna dair elde ettiği verileri somut şekilde ortaya koyması gerekmektedir. Aksi takdirde bu şekildeki bir duruma dayanarak sebep unsurunun tekemmül etmesinden bahisle yapılacak vergi tarhı da hukuka aykırı hale gelecektir. Danıştay, vergi incelemesi sırasında vergi mükellefi tarafından ortak ve hissedarlarının büyük oranda aynı olduğu şirketlerden borçlanılması ve bu şirketlere ödenen vade farkı ve faiz ödemelerini örtülü sermaye dağıtımı olarak değerlendirip, indirimlerin kabul edilemeyeceğinden bahisle yapılan vergi tarhı ile ilgili uyuşmazlıkta; *“Kurumlar Vergisi Kanununun 16 ncı maddesine göre, örtülü sermayenin*

<sup>892</sup> Öner, “İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar”, s. 255.

<sup>893</sup> Danıştay 11. D, E. 1999/3481, K. 1999/4332, T. 18.11.1999. Benzer yönde başka bir karar: Danıştay 4. D, E. 2010/3616, K. 2013/3720, T. 24.05.2013 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

*varlığından söz edebilmek için öncelikle kurumun dolaylı veya dolaysız bir şirket ilişkisi veya devamlı ve sıkı bir iktisadi işbirliği içinde bulunduğu gerçek ve tüzel kişilerden borçlanma yapması gerekmektedir.*

*Olayda ise, yükümlü şirketin ilgili bulunduğu şirketlerden borç para almadığı, bu şirketlerden mal satın almak ve bu şirketlerin banka kredilerini kullanmak suretiyle borçlandığı anlaşılmaktadır.*

*Böyle olunca da, yükümlü şirketin ilgili bulunduğu şirketler tarafından düzenlenen faturalar karşılığı yaptığı vade farkı veya faiz ödemelerinin gider olarak deftere kaydedilmesi, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olduğundan, yükümlü şirket adına örtülü sermaye üzerinden faiz dağıtıldığı iddiasıyla yapılan cezalı tarhiyatın vergi mahkemesince onanmasında Kanuna uyarlık görülmemiştir”<sup>894</sup> şeklinde karar vererek sebep unsuruna yönelik normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmesini hukuka uygun bulmamıştır<sup>895</sup>.*

Danıştay 9. Dairesi, hakkında sahte fatura düzenlediğine dair tespit olan mükelleften aldığı faturalardaki KDV'lere ait indirimlerin kabul edilmemesi üzerine re'sen matrah tespiti üzerine vergi tarh edilen davacı mükellefin açmış olduğu davada, vergi inceleme elemanı tarafından normal ve mutad olmayan bir durumun iddia edilmiş olması ile ilgili şu tespitlere yer vermiştir; “Yukarıdaki ve davacı hakkındaki vergi inceleme raporundaki tespitlerin birlikte değerlendirilmesinden; söz konusu şirket hakkında eleştiri konusu yapılan fatura içeriği teslimlerin yapılamayacağına ilişkin kabul edilebilir somut bir tespit ve faaliyeti ile ilgili bir yoklama bulunmaması, bir kısım alışların hakkında olumsuz tespitler bulunan mükelleflerden yapıldığı yönündeki tespitin ise, bu alışların tamamının sahte olduğunu göstermeye imkan vermemesi, işçisinin ve faaliyeti ile ilgili aracın bulunması, mükelleflerin iş kollarının uyumlu olması çek bedelinin bankaya yatırılması ile tahsil edilmesi işlemlerinin kısa aralıklarla gerçekleştirilmesinin çek bedellerinin tekrar davacıya döndüğünü tek başına ispatlamaya yeterli olmaması gözönüne alındığında düzenlenen faturaların sahte olduğu hususunun

<sup>894</sup> Danıştay 4. D, E. 1998/3479, K. 1998/4821, T. 07.12.1998 (Aktaran: Öner, “Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar”, s. 255).

<sup>895</sup> Öner, “Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar”, s. 255.



somut olarak ortaya konulamadığı sonucuna ulaşıldığından..” gerekçesiyle hukuka aykırı bulmuştur<sup>896</sup>.

### (3) Vergiyi Doğuran Olayın Tespitinde Sakatlık

Vergi idaresi tarafından sebep unsuruna dair araştırmalar yapılırken vergiyi doğuran olayın tespitinde sakatlık söz konusu olabilir. Bu durum, vergi idaresinin maddi veya hukuki olayı yanlış değerlendirmesinden ve hukuki nitelendirmesinden kaynaklanabilir.

Danıştay 9. Dairesi, vergi incelemesi sırasında ticari faaliyette bulunmadığı ve inceleme döneminden önce işi terk ettiğini beyan eden vergi mükellefinin ifadesine rağmen, ambar sorumlusu beyanı ile tutulan tutanaktan hareketle işe devam edildiği tespiti üzerine re’sen yapılan matrah tespiti sonucunda yapılan verginin tarhını iptal eden ilk derece mahkemesinin kararını aynı gerekçelerle onamıştır<sup>897</sup>.

Vergi mükellefi olan banka tarafından hazine garantisi altında kullanılan kredilere uygulanan faizin, bankanın defter kayıtlarından silinmesine rağmen bu faiz ile ilgili olarak banka ve sigorta muameleleri vergisi (BSMV) tarh edilmesini iptal eden ilk derece mahkemesinin kararı, Danıştay tarafından vergiyi doğuran olayın ortadan kalkmış olması sebebiyle aynı hukuki gerekçelerle onanmıştır<sup>898</sup>.

Bir banka tarafından kartların nasıl kullanılacağına dair müşterileri tarafından istenen kılavuzlar, belediye tarafından reklam amacıyla dağıtıldığı şeklinde değerlendirilerek, ilan ve reklam vergisi tarh edilmiştir. Bu konu ile önüne gelen uyuşmazlıkta Danıştay, söz konusu broşürlerin reklam amacı taşımayan, bankamatik kartlarının kullanımını gösteren kılavuz olması sebebiyle vergiye konu olamayacağını hükme bağlamıştır<sup>899</sup>. Karar konusu vergilendirme işlemi belediye tarafından vergiyi doğuran olayı yanlış değerlendirdiği için sebep unsuru bakımından tarh iptal edilmiştir<sup>900</sup>.

<sup>896</sup> Danıştay 9. D, E. 2020/2660, K. 2020/4113, T. 29.09.2020 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>897</sup> Danıştay 9. D, E. 2003/1220, K. 2005/151, T. 03.02.2005 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>898</sup> Danıştay 7. D, E. 1998/1305, K. 1999/529, T. 15.02.1999 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>899</sup> Danıştay 9. D, E. 1994/351, K. 1994/3352, T. 19.09.1994. (Aktaran: Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 492).

<sup>900</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 492.

Danıştay, bir halı saha işletmesinin eğlence vergisinin mükellefi olup olmadığına dair önüne gelen uyuşmazlıkta, belediye tarafından eğlence vergisi tarh eden işletmenin, eğlence yerleri arasında sayılmayıp, faydalananlar bakımından ücret karşılığı spor yapılan yerler olmasından dolayı eğlence vergisi uygulanamayacağına hükmetmiştir<sup>901</sup>. Bu karar bakımından da belediyenin vergiyi doğuran olayı yanlış değerlendirmesi sonucunda verginin tarhının sebep unsurunda sakatlık meydana gelmiştir<sup>902</sup>.

*e. Sebep Sakatlığını Gideren Hal: Sebep İkamesi*

### **(1) Genel Olarak**

İdari işlemlerin sebep unsurunda sakatlık halinin bulunması halinde, menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılacak iptal davası ile iptal edilmeleri gerekmektedir<sup>903</sup>. İdari yargı makamları tarafından, idarenin işlem yapmaya sevk eden nedenlerin hukuka ve gerçeğe aykırı olduğuna dair tespitin yapılması halinde dava konusu işlem iptal edilecek ve işlem ilk yapıldığı andan itibaren hüküm ve sonuçları ile ortadan kalkacaktır ve işlem yapılmadan önceki hale dönmüş olacaktır<sup>904</sup>.

Ancak kural bu olmakla birlikte, sebep unsurunda sakatlık bulunan idari işlemlerin yargısal denetimi sırasında her zaman iptaline karar verilmemektedir<sup>905</sup>. Yargılama aşamasında sebep unsurunda sakatlık olan idari işlemin hukuka uygunluk kazandırılması çeşitli durumların varlığı ile mümkün olmaktadır. Bu noktada idarenin işlem yapmaya iten sebeplerin sayısının birden fazla olmasını, bir diğer ifade ile “*sebeplerin çokluğunu*” bir ön şart olarak kabul eden görüş<sup>906</sup> ile “*sebeplerin çokluğunu*” bir ön şart olarak aramayan görüş<sup>907</sup> şeklinde bir ayırım söz konusudur.

Sebeplerin çokluğunu ön şart olarak kabul eden görüş bakımından; “*Belirleyici sebepler-Ek Sebepler*” ayırımı ile idari işlemin yapılması için asıl sebebi belirleyici sebep, olmasa dahi idari işlemin tesis edilebileceği sebepler ise ek sebepler olarak ifade

<sup>901</sup> Danıştay 9. D, E. 1992/839, K. 1992/2392, T. 09.12.1992. (Aktaran: Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 492).

<sup>902</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 493.

<sup>903</sup> Aslan, *Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 45.

<sup>904</sup> Şükrü Karatepe, *İdare Hukuku*, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1988, s. 257.

<sup>905</sup> Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, s. 834.

<sup>906</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1038; Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, s. 385.

<sup>907</sup> Gürsel Kaplan, “Düzeltilbilir Hukuka Aykırılıklarla Malul İdari İşlemleri İptal Edilmekten Kurtarmak Amacıyla Başvurulan Yargısal Çözümler”, *Prof. Dr. Metin Günday Armağanı Cilt I*, Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, s. 596; Yasin Söyler, “İdari Yargılama Usul Hukukunda Sebep İkamesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 31 (2017), s. 595.

edilmiştir. Ek sebeplerdeki bir sakatlık durumunun idari işlemin iptali sonucunu doğurmayacağı ifade edilmektedir<sup>908</sup>. Diğer bir idari işlemin sebep sakatlığının iptal sonucunu doğurmayacağı durum ise “*sebeplerin etkisizleştirilmesi*” olarak ifade edilmektedir. Bu durumda idareyi işlem yapmaya iten birden fazla belirleyici sebep bulunmakla birlikte, bu sebeplerden tamamı hukuka uygun olmasa dahi, hukuka aykırı sebepler etkisizleştirilerek, hukuka uygun sebepler ile idari işlemin varlığını sürdürmesi söz konusu olmaktadır<sup>909</sup>. Son durum ise “*sebeplerin ikamesi*”dir<sup>910</sup>. Bu durumda da hakim, idari işlemin sebebi hukuka aykırı olsa dahi idare tarafından ileri sürülmemiş ve ele alınmamış olan hukuka uygun sebebi bulup idari işlemi hukuka uygun hale getirmektedir<sup>911</sup>.

Sebeplerin çokluğunu bir ön şart olarak görmeyen görüş bakımından ise hukuka aykırı sebep unsurunu, hukuka uygun hale getiren üç farklı durum olduğu ifade edilmektedir. Bunlar kanuni dayanağın ikamesi, (maddi) sebebin ikamesi ve sebeplerin çokluğu durumudur<sup>912</sup>.

Sebeplerin çokluğu, bir idari işlemin yapılması sırasında birden fazla sebebe dayanılması halinde hukuka aykırı sebeplerin göz ardı edilerek, işlemin hukuka uygunluğunun sürdürülmesidir. Kanuni dayanağın ikamesi ise idarenin maddi sebebi tespit ettikten sonra idari işlemi ortaya çıkarma sürecinde kendine dayanak aldığı kanuni düzenlemenin seçiminde yapılan bir yanlışlığın, yargı yerince tespit edilmesi halinde doğru hukuk normu ile yer değiştirilerek işlemin varlığını sürdürmesi durumunu ifade etmektedir<sup>913</sup>. Kanuni dayanak ikamesinin sadece sebep unsuru bakımından değil, diğer tüm unsurlar bakımından yargı yerlerince tespit edilmesi durumunda ikame ederek işlemi hukuka uygun hale getirmesi mümkündür<sup>914</sup>. Burada önemli olan hakimler tarafından ikame edilecek yeni kanuni dayanağın, idarenin yetkisini yine işlemdeki şekilde

---

<sup>908</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1039; Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, s. 392; Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, s. 233.

<sup>909</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1040; Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, s. 393.

<sup>910</sup> Sebep ikamesinin, sebeplerin çokluğu durumunda uygulanamayacağına dair görüşler için Bknz. , Burakay Can Kara, *İptal Davasında Sebep İkamesi*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2020, s. 37; Söyler, “İdari Yargılama Usul Hukukunda Sebep İkamesi”, s. 545.

<sup>911</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1040; Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, s. 394.

<sup>912</sup> Kaplan, “Yargısal Çözümler”, s. 596; Söyler, “İdari Yargılama Usul Hukukunda Sebep İkamesi”, s. 541 vd.; Ramazan Çağlayan, “İdari Yargılama Hukukunda Yargı Yerinin Sebep İkame Yetkisi”, *Danıştay Dergisi*, S. 141 (2016), s. 11; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, ss. 404-7.

<sup>913</sup> Çağlayan, “İdari Yargılama Hukukunda Yargı Yerinin Sebep İkame Yetkisi”, s. 14.

<sup>914</sup> Kara, *İptal Davasında Sebep İkamesi*, s. 27.

kullanmasına olanak tanıyor olmasıdır<sup>915</sup>. Hakim tarafından ikame edilecek kanuni dayanak ikamesindeki düzenleme, idari işlemin başka bir usulde tesisini öngörüyor olması halinde bu ikamenin yapılmaması gerekmektedir<sup>916</sup>. Kanuni dayanağın ikamesi kimi zaman sebep ikamesi ile de aynı anlamda kullanılan bir durum olarak yer almaktadır<sup>917</sup>. Ancak her iki durum birbirinden tamamen farklı uygulamalara karşılık gelmektedir<sup>918</sup>.

Sebeb ikamesi, Danıştay'ın bir kararında<sup>919</sup> şu şekilde tanımlanmıştır; “*İptal davalarında, idari işlemler hakkında hukuka uygunluk denetimi yapılmaktadır. Özellikle vurgulanması gereken husus, yetki ve şekil unsurları yönünden hukuka uygun olduğu anlaşılan bir işlemin, idarece gösterilen sebeple sınırlı olarak yargısal denetiminin yapılamayacağı, işlemin, mevcut yasal düzenlemeler bütünlüğü içinde hukuka uygun bir sebebin bulunup bulunmadığının, idare hukukunun en belirgin ilkesi olan re'sen araştırma ilkesi çerçevesinde incelenmesi gereğidir.*

*Görülmekte olan bir davada idarece dava konusu işlemin tesisinde esas alınmamış, ancak yargı yerince dosyanın incelenmesi sonucu başka bir neden saptanmış ve idarece ileri sürülen nedenin hukuken geçerli olmadığı belirtilmiş ise, İdarenin ileri sürdüğü sebep dışında dosyada saptanan nedene göre uyumsuzluğun çözümlenmesi idare hukukunda "sebeb ikamesi" ilkesi olarak nitelendirilmektedir*”. Sebeb ikamesinin kanuni bir düzenlemesi ve tanımı bulunmamakta, içtihatlarla Danıştay tarafından şekillendirilmiş bir durumdur<sup>920</sup>. Ancak sebep ikamesini; “*idari yargı yerlerince, idari işlemin hukuka aykırı maddi sebebinin, idarece ileri sürülmemiş ancak mahkemece re'sen saptanmış hukuka uygun başka bir maddi sebeple değiştirilmesi*” şeklinde ifade eden tanım<sup>921</sup>, sebep ikamesinin uygulanma şeklini net şekilde ortaya koymaktadır.

---

<sup>915</sup> Özay, *Günüşiğında Yönetim II Yargısal Koruma*, ss. 174, dipnot 29; Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 479; “*Yasal dayanak yetki ögesini oluşturmakla birlikte, yanlış biçimde işlemin neden ögesi olarak da değerlendirildiği görülebilmektedir.*”

<sup>916</sup> Kara, *İptal Davasında Sebeb İkamesi*, s. 30.

<sup>917</sup> Yayla, *İdare Hukuku*, s. 446; Aynur Hasoğlu, “Danıştay Kararları Işığında İdare Hukukunda Sebeb İkamesi Kavramı”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 14, S. 1 (2019), s. 165.

<sup>918</sup> Kara, *İptal Davasında Sebeb İkamesi*, s. 31.

<sup>919</sup> Danıştay 8. D, E. 2016/12645, K. 2018/3792, T. 03.07.2018 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>920</sup> Hasoğlu, “Danıştay Kararları Işığında İdare Hukukunda Sebeb İkamesi Kavramı”, s. 169; Kaplan, “*Yargısal Çözümler*”, s. 595; Ulu, *İdari İşlemin Sebeb Unsuru ve Yargısal Denetimi*, s. 393.

<sup>921</sup> Hasoğlu, “Danıştay Kararları Işığında İdare Hukukunda Sebeb İkamesi Kavramı”, s. 43.

Danıştay tarafından İYUK 20. maddesi dayanak alınarak, re'sen araştırma ilkesi kapsamında sebep ikamesinin uygulanabileceği kabul edilmiş olsa da<sup>922</sup> doktrinde üzerinde uzlaşmaya varılmış bir konu değildir. Sebep ikamesini uygulanabilir kabul eden görüş; özellikle bağlı yetkinin söz konusunun olduğu idari işlemler bakımından, iptal kararının anlamını yitirmemesi için sebep ikamesinin yapılması gerektiğini ifade etmektedir<sup>923</sup>. Bununla beraber tüm uyuşmazlıklar bakımından değil, idarenin yerine geçme yasağına aykırılık oluşturmayacak ve re'sen araştırma ilkesi kapsamında olan durumlarda sebep ikamesinin yapılmasının mümkün olduğu ifade edilmektedir<sup>924</sup>.

Bununla beraber re'sen araştırma ilkesinin, idari yargılama sırasında tarafların eşitliğinin sağlanmasına hizmet ettiğini ve uyuşmazlığın çelişme ilkesine uygun şekilde çözümüne katkı sunduğunu; bununla beraber mahkemelere, idare tarafından yapılması gereken sebep unsurunun incelenmesi ve araştırılması faaliyetini ve konu ile nedensellik bağının kurulması sırasındaki akıl yürütmeyi yapma yetkisi vermediğini ve bunun idari işlem niteliğinde karar verme olduğunu ileri sürerek sebep ikamesinin kanuni temelini bulunmadığını savunan görüş de bulunmaktadır<sup>925</sup>. Sebep ikamesini kabul etmeyen bir diğer görüş ise sebep unsurundaki hukuka aykırılığın sonradan giderilmesinin mümkün olmadığı kabulünü ileri sürmektedir. Zira idarenin bir işlem yapabilmesi için ele aldığı sebebin incelenmesi söz konusu olduğundan, idarenin bu yanlış değerlendirmesinin mahkeme tarafından hukuka uygunu ile değiştirilmesi idarenin yerine geçme yasağına aykırı olacağını ifade etmektedir<sup>926</sup>. İdari yargı mercilerinin, sebep ikamesi ile esasında idare tarafından idari işlemin yapılması sırasında araştırılıp, tespit edilmemiş bir sebebi bularak idari işlemi hukuka uygun duruma getirmeleri, idare bakımından “*dava konusu işlemi haklı kılan sebepleri geçmişte arayıp bulma “lüksü”ne sahip olduğu izlenimini*” yarattığı ifade edilmektedir<sup>927</sup>. Halbuki re'sen araştırma yetkisi ile idari yargı mercilerine tanına yetki, idare tarafından sebep unsurunu oluşturan maddi vakıaların işlenerek hukuki

<sup>922</sup> Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, s. 393.

<sup>923</sup> Kaplan, “Yargısal Çözümler”, s. 605; Söyler, “İdari Yargılama Usul Hukukunda Sebep İkamesi”, s. 545; Turgut Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, 5. b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2012, s. 161; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 405; Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1039.

<sup>924</sup> Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, s. 161; Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 246.

<sup>925</sup> Kara, *İptal Davasında Sebep İkamesi*, ss. 56-63; Öztürk, “İdari İşlemin Sebep Unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi”, s. 1047.

<sup>926</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, ss. 477-78.

<sup>927</sup> Öztürk, “İdari İşlemin Sebep Unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi”, s. 1042.

vakıa haline getirilmesi sürecini oluşturan akıl yürütme faaliyetinin denetlenmesidir. Yargı organlarının maddi sebepleri tespit edecek ilk makam olması düşünülemez ve bu durumun yargısal denetim faaliyeti ile bağdaşmayacağını ileri sürmektedirler<sup>928</sup>. Sebep ikamesinin kanuni temeli bulunmadığını belirten bu görüş, içtihadı olarak ortaya çıkan ve iptal kararlarının anlamsız hale gelmemesi ve kamu yararı düşüncesi ile teorik olarak temellendirilmesine de katılmamaktadır<sup>929</sup>. Zira mahkeme tarafından iptal kararı verilmesi halinde idari işlemin doğumu anındaki unsurlar bakımından sakatlıkları tespit etmesi sebebiyle geçmişe etkili olarak tüm etki ve sonuçlarını kaldırmaktadır<sup>930</sup>; bu durumun bir sonucu olarak sebep ikamesi yapılmayarak iptal edilen idari işlemin bağlı yetki gereği tekrardan hukuka uygun sebebe dayanarak yapılması halinde idari işlemin hüküm ve sonuçları yeni işlemin yapıldığı andan itibaren geçerli olacağı belirtilmektedir. Yeni işlemin tesisine kadar geçen sürede, idari işlemin muhatabının menfaatinin korunduğu ve böylece iptal kararının etkisiz hale gelmediği ifade edilmektedir<sup>931</sup>.

Bu çalışma kapsamında sebep ikamesinin iptal kararını etkisizleştirmedeği ve idari yargı mercilerinin idareyi işlem yapmaya sevk eden ve bağlı yetki bakımından idarenin irade açıklamasıyla ortaya çıkacak hukuki sonucu etkileyen sebep unsurunun tespit ve araştırmasının idari işlem niteliğinde karar verme yasağına aykırı olacağı düşüncesi ve kanuni dayanaktan yoksun bir uygulama olduğunu savunan görüş benimsenmiştir<sup>932</sup>.

## **(2) Verginin Tarhında Sebep İkamesi**

İdare hukuku bakımından sebep ikamesine dair yapılan açıklamaların, verginin tarhı bakımından da geçerli olacağına şüphe bulunmamaktadır. İçtihadı olarak geliştirilen bir durum olması sebebiyle konuyla ilgili Danıştay kararları üzerinden inceleme yapmak faydalı olacaktır.

Verginin tarhı bakımından sebep ikamesinden anlaşılması gereken vergi idaresi tarafından yapılan tarhın, iptal davasına konu edilmesi durumunda vergi yargısında görev

<sup>928</sup> Öztürk, “İdari İşlemin Sebep Unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi”, ss. 1041-44.

<sup>929</sup> Kara, *İptal Davasında Sebep İkamesi*, s. 54; Öztürk, “İdari İşlemin Sebep Unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi”, s. 1044.

<sup>930</sup> Sıddık Sami Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları 3. Cilt*, 3. b., İstanbul: İsmail Akgün Hak Kitabevi, 1966, s. 1790.

<sup>931</sup> Ali D. Ulusoy, *İdari Yaptırımlar*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013, s. 209; Kara, *İptal Davasında Sebep İkamesi*, s. 47.

<sup>932</sup> Gamze Gümüşkaya, “Vergi Yargılaması Hukuku Bakımından İdari İşlemin Sebep Unsuruna İlişkin Sebep İkamesi”, *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, S. 204 (2021), s. 1237.

yapan hakimlerce idari işlemin yapıldığı anda mevcut olan hukuka uygun sebebin, yargılama aşamasında tespit edilerek hukuka aykırı olarak verginin tarhına dayanak alan sebep ile değiştirilmesi anlaşılmalıdır.

Sebep ikamesi ilk olarak Conseil d'etat içtihatlarıyla ortaya konulmuştur<sup>933</sup>. Ancak Fransız Danıştay'ı yasal sebep ikamesini dahi vergi hukukuna ilişkin uyuşmazlıklarda uygulama konusunda çekingen davranmıştır<sup>934</sup>. Türk Danıştay'ı da vergi hukukuna ilişkin eski tarihli kararlarında sebep ikamesinin hukukilik denetimi kapsamına girmediğini net bir şekilde ifade etmiştir. Fakat Danıştay'ın verginin tarhının sebep unsurunun hukukilik denetimini yaparken İYUK 20. maddesini de temel bulan re'sen araştırma ilkesinin uygulanışı sırasında dava sebebine ilişkin uygulanabilecek bu yetkinin, idari işlemin sebeplerinin idare gibi davranarak araştırılması şeklinde uygulanması, yargının denetim işlemini bir yana bırakarak tarhın oluşumunda vergi idaresinin yapması gereken araştırma ve inceleme işlemini yapma sonucunu doğurmaktadır. Vergi mahkemelerinin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya koyma, vergi idareleri tarafından tenkit edilmemiş hususları tespit etme ve/veya matrah belirleme gibi görevleri bulunmamaktadır. Dava konusu işlemin hukukilik denetimi için bir delil olarak bu verilere ulaşması gerekmektedir birlikte, idarenin yerine idari işlem niteliğinde kararlar vermemesi; dava konusu işlemin iptali veya hukuka uygun olduğu sonucuna ulaşılması durumunda davanın reddine karar vermesi gerekir<sup>935</sup>. Bu noktada re'sen araştırma ilkesi ile ilgili olarak göz önünde bulundurulması gereken husus, idari işlemin sebebinin değiştirilmesi olan sebep ikamesi ile re'sen araştırma ile dava sebebinin değiştirilmesinin birbirinden tamamen farklı durumlar olduğu ve nitelik olarak da kesinlikle örtüşemeyecek oluşlarıdır<sup>936</sup>.

Her ne kadar İYUK'un 2. maddesinin 2. fıkrasında mahkemelerin idari işlem niteliğinde karar vermeleri yasaklanmış olsa da yargı yerlerince idari işlemin sebep unsurunun hukukilik denetimi ötesine geçerek, hukuka aykırı olan ve fakat yapılacak sebep ikamesi ile hukuka uygun hale gelen vergi tarhının hem İYUK'ın 2. maddesine

<sup>933</sup> Yayla, *İdare Hukuku*, ss. 446 ve dipnot 1083.

<sup>934</sup> Kaplan, "Yargısal Çözümler", s. 602.

<sup>935</sup> Barış Bahçeci, "Vergi Mahkemesinin Tarhiyat Tutarını Vergi İdaresi Yerine Belirlemesi", *Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı*, ed. Cenker Göker, İdris Hakan Furtun, Cihat Öner, İnci Solak Akman, Tuğçe Akdemir, Ankara: Savaş Yayınevi, 2015, s. 135.

<sup>936</sup> Kara, *İptal Davasında Sebep İkamesi*, s. 42.

hem de vergilerin kanuniliğinin düzenlendiği Anayasa'nın 73. maddesine ve ayrıca VUK'un 20. maddesine aykırılığı söz konusu olacaktır. Verginin tarhi, vergi idaresi tarafından verginin miktar itibariyle tespiti işlemi olduğu için bu işlemin sebep unsurunun vergi idaresi tarafından tespit edilmesi gerekmektedir.

Danıştay içtihatları ile ortaya çıkan sebep ikamesinde, verginin tarhi ile ilgili olarak eski tarihli kararlarında Danıştay'ın vergi idaresi tarafından ortaya konulmayan bir sebebin; yapılmayan ve incelenmeyen bir hususun mahkeme tarafından ortaya çıkarılması suretiyle sebep ikamesi yapılması kabul etmediği görülmekteyken; zaman içerisinde re'sen araştırma yetkisi ile bu konuda sebep unsuru hakkında inceleme ve araştırmalar yaparak verginin tarhinin hukukilik denetimi, bir başka ifade ile vergi idaresinin sebep unsuruna ilişkin olarak gerçekleştirdiği akıl yürütme sürecinin hukuka uygunluğunun denetiminin ötesine geçerek vergi idaresinin yapabileceği inceleme ve araştırmaları veya matrah belirlemesi yaptığını tespit etmek mümkündür.

Danıştay 1989 tarihli bir kararında “...*vergi mahkemelerince; tarhiyata konu olan işlemin hukuki denetiminde, olayımızı ilgilendiren sebep unsurunun mevcut olup olmadığı ve mevcut ise nitelendirilmesinin yerinde bulunup bulunmadığını araştırmak ve tespit etmek suretiyle karar verilmesi gerekir. Bu sebebin dışında tarhiyatın sebebini değiştirme veya bu sebebin yerine diğer bir sebebi ikame etme, yargı yolu ile yapılan hukuki denetimde mümkün değildir.*

*Ancak; ortada idarece dikkate alınması gereken bir husus var ve buda kamu menfaati yönünden resen dikkate alınması gerekli ise o zaman bu husus kararda belirtilmek suretiyle idareye yol göstermekle yetinilir. Bunun dışına çıkılması mümkün değildir*”<sup>937</sup> şeklinde değerlendirmelerde bulunarak esasında vergi yargısında hakimnin hukukilik denetimi sırasındaki sınırını çizmiştir<sup>938</sup>. Hakim eliyle idarenin yerine geçerek

<sup>937</sup> Danıştay 9. D, E. 1989/1678, K. 1989/1756, T. 29.05.1989. Danıştay 3. D, E. 1989/1325, K. 1989/2825, T. 15.12.1989 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Vergiye doğuran olayı ortaya koyan bir tesbit yoksa, mahkemelerin vergiyi doğuran olayın tesbitine ilişkin bir inceleme ve araştırmaya girmeleri söz konusu olamayacaktır.*

*Bu açıklamalar karşısında, uyumsuzluk konusu olayda idarece yapılan tarh işleminde, mükellefin defter ve belgelerin incelenmesi sonucu düzenlenen tutanakla tesbiti yapılan hususlar matrahın hesaplanmasında dikkate alınmayarak başka bir yöntem kullanılmışken, Vergi Mahkemesince İdarenin yerine geçilmek suretiyle, tutanakla tenkit konusu yapılmaksızın tesbit edilen konularla ilgili yeni bir matrah farkı yaratılmak suretiyle, tarh işleminin değiştirilmesinde isabet görülmemiştir.”*

<sup>938</sup> Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, s. 161; Kara, *İptal Davasında Sebep İkamesi*, s. 60.



idari işlem niteliğinde karar verilmesi yasak olmakla birlikte; mahkeme kararlarının gerekçeli olma zorunluluğu beraberinde verginin tarhının hangi açılardan hukuka aykırı olduğunun ortaya konulması sonucunu doğurur. Bu husus da mahkeme tarafından vergi idaresine verilen bir talimat/emir olarak düşünülmemelidir<sup>939</sup>. Bu kararda önemli olan husus ise verginin tarhıyla ilgili olarak sebep ikamesinin, hukukilik denetimi sırasında uygulanamayacağına dair tespitiye yer verilmiş olmasıdır.

1989 yılında Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu (VDDGK), sebep ikamesine yasal dayanak oluşturduğu kabul edilen İYUK 20. maddesinde yer alan ve re'sen araştırma ilkesi olarak ifade edilen ilke ile ilgili olarak önüne gelen uyuşmazlıkta; takdir komisyonlarının vergi incelemesi yapmaya yetkileri bulunduğundan bahisle, bu komisyonlar tarafından somut verilere dayanılarak matrah takdiri yapılmaması durumunda iptal davasına konu edilen tarh ile ilgili olarak mahkemelerce sebep unsuru araştırması yapılarak ikame edilemeyeceğine dair *“Bu nedenlerle, Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesi ile 72,74 ve 75 inci maddelerinden dolayı vergi idaresi tarafından yapılması gereken işlemlerin vergi mahkemesi tarafından yapılarak, sonucuna göre tarh matrahının belirlenmesi, İdari Yargılama Usulü Kanununun, idari yargı yetkisinin kullanımına çizdiği çerçeveye aykırıdır”* şeklinde karar vermiş; aksi durumda İYUK'un 2. maddesinde yer alan idari işlem niteliğinde karar verme yasağına aykırılık oluşturacağını ifade etmiştir<sup>940</sup>.

1996 tarihli Danıştay VDDGK kararında<sup>941</sup>, KDV beyannamesini kanuni ve ek süresinde vermeyen ve takdir komisyonuna sevk edilen vergi mükellefi ile ilgili takdir komisyonu vergi mükellefinin defter ve belgeleri incelenmeden, soyut ve kanaate dayalı olarak yapılan matrah takdiri ile tespit edilen sebep unsuruna dayanarak yapılan vergi tarhına karşı açılan iptal davasında, ilk derece mahkemesi davayı kabul etmesine rağmen; temyiz incelemesinde Danıştay 11. Dairesi tarafından ilk derece mahkemesinin defter ve belgeler üzerinden bilirkişi incelemesi yaptırılmak ve bunun sonucunda bir karar verilmesi gerektiğinden bahisle karar bozulmuştur. İlk derece mahkemesi tarafından ise

---

<sup>939</sup> Ender Ethem Atay, “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl*, Ankara: Danıştay Yayınları, 2007, ss. 43-44.

<sup>940</sup> Danıştay VDDGK, E. 1989/29, K. 1989/120, T. 01.12.1989 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>941</sup> Danıştay VDDGK, E. 1995/119, K. 1996/294, T. 04.10.1996 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

bu durumun İYUK 2. maddesinde yer alan idarenin yerine geçme ve idari işlem niteliğinde karar verme yasaklarına aykırılık olacağından bahisle direnme kararı verilmiştir. Ancak VDDGK, defter ve belgeler üzerinden bilirkişi incelemesi yaptırılmasını ve bunun re'sen araştırma ilkesinin bir gereği olduğunu ve idari işlem niteliğinde karar verme yasağı sınırını aşmadığından bahisle ısrar kararını bozmuştur.

Söz konusu karar bakımından temyiz mercilerince esasında takdir komisyonu tarafından defter ve belgeler üzerinden bir inceleme yapılmadığı ortaya konulmuştur; ancak buna rağmen yukarıda değinilen 1989 tarihli VDDGK kararından farklı olarak yargı yerince bu incelemenin yapılmasının idari işlem niteliğinde karar verme yasağının sınırını aşmayacağı ifade edilmiştir. Hâlbuki hukukilik denetimi bakımından varsayım ve kanaate dayalı şekilde yapılan tarhın iptal edilmesi gerekmektedir. Ancak VDDGK'nın burada vermiş olduğu karar sonucunda vergi idaresi tarafından yapılmayan inceleme ve tespit edilmeyen bir sebep, mahkeme tarafından ortaya çıkarılarak dava konusu işleme ikame edilmesi gerektiğini ifade ederek isabetsiz bir karar vermiştir.

VDDGK 2004 tarihli bir başka kararında<sup>942</sup>; ilk derece mahkemesi, beyanname vermeyen vergi mükellefi ile ilgili re'sen tespit edilen matrah üzerinden yapılan tarh ile ilgili olarak idarenin matrah tespitine yönelik hiçbir inceleme yapmadan, formüle dayalı bir matrah farkı bulduğunu ve buna dayanarak yapılan tarhın hukuka aykırı olduğunu tespit ederek davayı kabul etmiştir. Danıştay 7. Dairesi tarafından ise ilk derece mahkemesinin emsal araştırması yaparak inceleme yapması gerektiği gerekçesi ile karar bozulmuştur. Ancak ilk derece mahkemesi, emsal araştırması yapmasının idarenin yerine geçme yasağına aykırılık oluşturacağı gerekçesiyle direnme kararı vermiştir. Bu karar VDDGK tarafından da aynı hukuksal gerekçelerle onanmıştır. VDDGK, idari işlemin tesis edildiği anda vergi idaresi tarafından tespit edilmemiş bir sebebi tespit edip, bunu tarha esas bir sebep olarak değerlendirmeye tabii tutmanın mümkün olmadığına, bir başka ifade ile sebep ikamesinin yapılamayacağına hükmetmiştir.

2004 tarihinde VDDGK sebep ikamesine izin vermemiş olsa da Danıştay 3. Dairesi 2005 tarihli bir kararında<sup>943</sup>; "*Ortalama fiyatların nasıl saptandığının*

---

<sup>942</sup> Danıştay VDDGK, E. 2004/17, K. 2004/56, T. 07.05.2004 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>943</sup> Danıştay 3. D., E. 2004/354, K. 2005/1301, T. 25.05.2005 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

belirtilmemiş olması tarhiyatın kaldırılması sonucunu doğuracak bir eksiklik olmadığından davacının fiireyle ilgili iddiaları da dahil olmak üzere söz konusu fiyatların olması gereken tutarlarının 2577 sayılı Yasanın 20'nci maddesiyle öngörülen re'sen araştırma ilkesine göre tespit edilmesi, gerekirse konuyla ilgili bilirkişi incelemesi yaptırılması ve davanın varılacak sonuca göre çözümlenmesi gerekirken, yazılı gerekçeyle tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen kararda hukuka uygunluk görülmemiştir” şeklinde hüküm kurmuştur. Verginin tarhında matrah tespitinin hukuka uygun yapılmaması sebebiyle iptali gerekirken, Danıştay 3. Dairesi vergi idaresinin yerine geçme sonucunu doğuran<sup>944</sup> ve vergi idaresi tarafından tespit edilememiş bir dayanağın sebep unsuru bakımından ele alınması ile sebep ikamesine sebep olacak bir karar vermiştir.

Danıştay 9. Dairesi, 2009 tarihinde vermiş olduğu bir kararında<sup>945</sup>, verginin tarhında sebep unsuruna ilişkin olarak sebep ikamesi yapılması uygulamasının hukuka uygun olmadığını net bir şekilde ifade etmiştir. Davacı mükellefin üç kat vergi ziyai cezalı KDV tarhına karşı açmış olduğu iptal davasında, dava konusu idari işlem olan tarh, vergi mükellefinin üç farklı şirketten sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığı tespitine dayanılarak yapılmıştır. Ancak ilk derece mahkemesi bu faturaların sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge olduğuna dair bir tespit bulunmadığı; ancak inceleme sırasında faturaların ibraz edilmemesi sebebiyle yapılan tarhı hukuka uygun bularak davayı ret etmiştir. 9. Daire ise; hükmüyle sebep ikamesi yapan ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur.

Vergi mahkemeleri tarafından re'sen araştırma yetkisi kullanılırken, bu yetkinin delil toplama ve değerlendirme aşamasında kullanılabilecek bir yetki olduğu göz ardı edilmemelidir. Re'sen araştırma yetkisi mahkemeler tarafından yapılan hukukilik denetimi sırasında, dava konusu işlem ile ilgili olarak vergi idaresi tarafından inceleme ve araştırmaları yaparak sebep unsurunu araştırma yetkisini vermemektedir<sup>946</sup>. Vergi mahkemeleri dava konusu olan işlemin denetimini yapmak için ibraz olunan defter, belge ve kayıtları inceleyebileceklerdir; ancak bunun ötesine geçmemeleri gerekmektedir.

<sup>944</sup> Bahçeci, “Vergi Mahkemesinin Tarhiyat Tutarını Vergi İdaresi Yerine Belirlemesi”, s. 139.

<sup>945</sup> Danıştay 9. D, E. 2009/1500, K. 2009/4028, T. 05.11.2009 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022)

<sup>946</sup> Lütfi Duran, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II”, *Amme İdare Dergisi*, C. 21, S. 1 (1988), s. 74.

Ödenmesi gereken vergiyi hesaplamak ve bu kapsamda araştırma ve inceleme yapma durumları, yargılamanın amacını aşacak boyutlarda olmamalıdır<sup>947</sup>. Vergi yargısında görev alan hakimlerin bu konuda sahip oldukları yetki, idarenin yerine geçerek işlem yapma şeklinde değil, idari işlemin iptali ile sınırlıdır<sup>948</sup>.

### (3) “*Tadilen Tasdik*” Kararlarında Sebep İkamesi

Vergi mahkemesi tarafından davayı kabul/iptal veya davayı ret/hukuka uygun bulma şeklinde kararlar verilebilecekken, verginin tarhını ve özellikle de vergiyi doğuran olay ve matrah tespiti ile oluşan sebep unsurunu parçalara bölerek değerlendirmeler yaparak karar vermesi de mümkün değildir<sup>949</sup>. Zira iptal davası hakkında mahkemeler idari işlemin iptaline veya davanın reddine karar vermektedirler<sup>950</sup>. Vergi yargısında görev alan hakimlerin iptal davasının sonucu ile ilgili olarak verebilecekleri üçüncü bir karar türü bulunmamaktadır<sup>951</sup>. Vergi mahkemelerinin bu şekilde yapacakları bir değerlendirme Anayasa'nın 125. maddesinde yer alan idare yerine geçme yasağına aykırılık oluşturacaktır<sup>952</sup>. Ancak Danıştay kararlarında bu durumu yargı yerince sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olan verginin tarhını kısımlara ayırarak, hukuka uygun bulunmayan kısım bakımdan kısmi kabul, hukuka uygun sebep ile ikame edilebilen kısım ile ilgili olarak kısmi ret kararı verilmektedir. Bu tür kararlar ise “*tadilen tasdik*” olarak ifade edilmektedir<sup>953</sup>. Hakimler tarafından verginin tarhının sebep unsurunda bir tadil yapılmak suretiyle, hukuka aykırı olan idari işlem kurtarılabildiği ölçüde hukuka uygun hale getirilerek tasdik edilmektedir. Esasen iptal davasının sonuçları bakımından

<sup>947</sup> Bahçeci, “Vergi Mahkemesinin Tarhiyat Tutarını Vergi İdaresi Yerine Belirlemesi”, s. 127.

<sup>948</sup> Turgut Candan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, *Danıştay Dergisi*, S. 54-55 (1984), s. 33; Gümüşkaya, “Sebep İkamesi”, s. 1237.

<sup>949</sup> Mustafa Akkaya, “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu*, Ankara: Danıştay Yayınları, 2013, s. 181.

<sup>950</sup> Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 250.

<sup>951</sup> Candan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, s. 33.

<sup>952</sup> Akkaya, “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, s. 181.

<sup>953</sup> Bahçeci, “Vergi Mahkemesinin Tarhiyat Tutarını Vergi İdaresi Yerine Belirlemesi”, ss. 120-121; “*Bu kapsamda kimi kararlarda geçen vergi mahkemesinin dava konusu işlemi ‘tasdik’ (onama), ‘tadilen tasdik’ ya da ‘terkin’ etmesi gibi ifadelerin yanlışlığına da dikkat çekmek istiyoruz. Bu terimlerin kullanımıyla anlatılmak istenen aslında, vergi mahkemesinin, idarece tarh edilen tutarın bir kısmını hukuka uygun bulması ve davayı bu kısım yönünden reddetmesi, bir kısmını ise hukuka aykırı bularak iptal etmesidir.*”; Candan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, s. 33; “*Terkin, kısmi terkin ve tasdik gibi kavramlar idari usul ile ilgili kavramlardır. İşlemi yapan makamın, onu, üçüncü kişilerin haklarına riayet koşuluyla geçmişe etkili olacak şekilde geri alması veya yalnızca ilerisi için kaldırması yahut düzelterek hukukilik kazandırması, hatta mevcut haliyle tasdik etmesi <üst makam> için doğaldır. Ancak, idari yargıç, <ilk derece> için işlemin iptalinden veya davanın reddinden başka çözüm yolu yoktur. Üçüncü bir çözüm, idareye kanunla verilmiş yetkinin idari yargıç tarafından kullanılmasından başka bir şey değildir.*”

verilebilecek kararlar iptal veya davayı ret şeklinde olabileceken, usul ekonomisi gerekçesiyle idari işlem teorisi ve kuvvetler ayrılığına aykırı uygulamanın sürdürülmesi anlaşılabilir değildir. Her ne kadar tasdik, terkin gibi kavramların kullanılmasının vergi itiraz ve temyiz komisyonları zamanından kalma alışkanlık olduğu ifade edilse de<sup>954</sup> çok yakın tarihli Danıştay kararlarında bu kavram ve bu kavram üzerinden sebep ikamesi yapılmasına devam edilmektedir.

Danıştay 4. Dairesi'nin 2019 tarihli kararına<sup>955</sup> konu olayda, davacı adına pos cihazı kullanmak suretiyle yasa dışı ikrazatçılık faaliyetinden elde ettiği gelir ile ilgili düzenlenen vergi inceleme raporuna istinaden yapılan üç kat vergi ziyaı cezalı tarha karşı açılan bir davada, ilk derece mahkemesi tarafından pos cihazı üzerinden çok kişiye kontör satışı yapıldığı; ancak bunlardan çok azının ifadesine başvurulduğu ve somut bir tespit olmadan genellemeler üzerinde yapılan değerlendirmeler neticesinde yapılan tarhın hukuka aykırı olduğuna karar verilmiştir. Danıştay ise ifadesi alınabilen 27 kişiden elde edilen bilgilerin dava konusu vergilendirilecek gelirin %53'üne denk gelmesini yeterli bulup, bu şekilde ulaşılan miktar bakımından verginin tarhını ve cezanın tadilen tasdik edilmesi gerektiğine hükmederek kararı bozmuştur. Danıştay burada hem hatalı bir kavram olan “*tadilen tasdik*” ifadesine yer vermiş; hem de somut bir tespit yapılmadan yapılan tarhla ilgili olarak da vergi idaresi tarafından yapılması gereken değerlendirmeyi yaparak sebep unsuru bakımından belli bir kısmı hukuka uygun kabul ederek sebep ikamesi yapmıştır.

Danıştay'ın “*tadilen tasdik*” şeklinde kararlarında, verginin tarhı esasında sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olmakla birlikte, yargılama sırasında ulaşılan bilgilerle verginin tarhının ayakta tutmaya çalışmaktadır. Bir nevi kısmi sebep ikamesi söz konusudur.

#### ***(4) Defter, Kayıt ve Belgelerin Mahkemeye İbrahimde Sebep İkamesi***

Vergi incelemesi sırasında ibraz edilmeyen defter, kayıt ve belgelerin, yargı aşamasında mahkemelere ibraz edilmesi ile oluşan durumlarda ne tür karar verilmesi gerektiği de sebep ikamesi bakımından önemlidir. Mahkeme tarafından ilk olarak idarece

<sup>954</sup> Candan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, s. 31.

<sup>955</sup> Danıştay 4. D., E. 2014/6222, K. 2019/44, T. 14.01.2019 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

yapılması gereken inceleme ve araştırma faaliyetinin yapılması ile maddi sebep tespitinin yapılması ve idare tarafından sebep ile konu unsurları arasında kurulması gereken nedensellik bağının kurulması idare işlem niteliğinde karar vermesi olacaktır<sup>956</sup>. Bu noktada hakim, idare tarafından sebep unsuru ile ilgili olarak yapılması gereken düşünsel süreci yerine getirmektedir. İdare tarafından daha önce tespit edilememiş maddi vakıaların ilk kez mahkeme tarafından tespit edilmesi ve bu tespiti sebep unsuru olarak ele alıp, davayı ret etmesi de sebep ikamesi olacaktır<sup>957</sup>.

Danıştay'ın KDV indirimleri ile ilgili olarak yapılan vergi incelemelerinde mükellef tarafından yetkili inceleme elemanlarına ibraz edilmeyen; ancak yargı aşamasında mahkemeye ibraz edilmek istenen defter, belge ve kayıtların incelenmesi ilgili olarak birbiriyle çelişik sonuçlar doğuran çeşitli kararları bulunmaktaydı. 2019 yılında Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulu (DİBK) tarafından verilen karar sonrasında<sup>958</sup>; *“mücbir sebep olmaksızın defter ve belgelerini, incelemeye yetkili olan inceleme elemanlarına ibraz etmeyen katma değer vergisi mükellefleri adına yapılan cezalı tarhiyatlara karşı açılan davalarda; davacılar tarafından, vergilendirme dönemlerine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği sonucuna”* ulaşılmıştır.

DİBK'nin inceleme konusu olan çelişik kararlardan bir kısmında; vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kalkmasına sebebiyet vereceği<sup>959</sup>, idari yargı denetim yetkisinin kanunlarla idari makamlara bırakılan yetkilerin hukukilik denetimi ile sınırlı olduğu ve (ibraz edilmeyen defter ve belgeler ile ilgili olarak) gerçek mahiyeti ile uyumlu olduklarının, idari yargı yerlerince saptanmasına olanak bulunmadığı için sadece işlemin yapıldığı andaki idari işlemin unsurları bakımından hukuka uygunluk denetiminin işlem tesisinden sonra yargı yerlerine veya bilirkişiye yaptırılacak inceleme

<sup>956</sup> Kara, *İptal Davasında Sebep İkamesi*, s. 61.

<sup>957</sup> Öztürk, “İdari İşlemin Sebep Unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi”, s. 1043.

<sup>958</sup> Danıştay İBK, E. 2013/3, K. 2019/1, T. 08.02.2019; RG: 29.07.2019, 30842.

<sup>959</sup> Danıştay 3. D, E. 2013/2910, K. 2017/407, T. 30.01.2017 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

sonucuna göre karar verilemeyeceği<sup>960</sup>, re'sen araştırma yetkisinin idari uyuşmazlığın çözümü için gerekli belge ve bilgilerin sağlanması amacını taşıdığı, bu yetkiye dayanarak idarenin yapmadığı inceleme ve araştırmayı yapmanın idarenin yerine geçme sonucunu doğuracağından ve bunun da işleme konu maddi olayda değişiklik yaratabileceği<sup>961</sup> gerekçeleriyle mücbir sebep olmaksızın ibraz edilmeyen defter ve belgelerin mahkeme tarafından incelenip, vergi idaresinin dayanmadığı sebeplere dayanarak değerlendirme yapılması hukuka aykırı bulunmuştur. Danıştay Başsavcısı'nın görüşü de bu yönde olup; usulüne uygun tebliğ edilen isteme yazısına rağmen defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin matrahın re'sen tespit nedeni oluşturduğu, bu haliyle sebep unsuru bakımından hukuka uygun olduğu; açılacak davada maddi sebebin gerçekliğinin araştırılmasının Anayasa'nın 125. maddesine ve İYUK'un 2. maddesine aykırı şekilde idari işlem niteliğinde karar verme halini oluşturacağından içtihadın bu kararlar doğrultusunda birleştirilmesi gerektiği şeklinde açıklamıştır.

DİBK incelemesinde, vergi incelemesinde ibraz edilmeyen defter ve belgelerin yargı yerlerine ibrazı halinde vergi dairesi haberdar edilerek, bu belgeler üzerinden inceleme yapılarak karar verilmesi gerektiğine ilişkin Danıştay kararlarında ise; re'sen araştırma yetkisiyle bu belgelerin istenebileceği ve incelenebileceği<sup>962</sup>, gerekirse bunun üzerine ödenmesi gereken verginin tespit edilmesi gerektiği ve indirim konularının gerçek olup olmadıklarına dair vergi dairesinin de görüşü alındıktan sonra saptamalar yapılarak karar verilmesi<sup>963</sup> gerekçelerine dayanılmıştır. DİBK da çelişik kararlar üzerinden yaptığı değerlendirmesinde, içtihadın bu görüş doğrultusunda birleştirilmesine karar vermiştir.

Bu durum vergi incelemesi sırasında vergi mükellefinin kendi aleyhine delil teşkil edebilecek belge ve bilgileri ya da ifadeleri vergi idaresine vermeme hakkı, olarak

---

<sup>960</sup> Danıştay 4. D, E. 2016/997, K. 2016/7964, T. 30.12.2016  
([https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarDergisi/30\\_10\\_2020\\_014112.pdf](https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarDergisi/30_10_2020_014112.pdf)  
Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>961</sup> Danıştay VDDK, E. 2015/16, K. 2015/135, T. 25.03.2015  
([https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarDergisi/30\\_10\\_2020\\_014112.pdf](https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarDergisi/30_10_2020_014112.pdf)  
Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>962</sup> Danıştay 9. D, E. 2015/11409, K. 2015/18841, T. 24.12.2015  
([https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarDergisi/30\\_10\\_2020\\_014112.pdf](https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarDergisi/30_10_2020_014112.pdf)  
Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>963</sup> Danıştay VDDK, E. 2017/627, K. 2017/623, T. 13.12.2017  
([https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarDergisi/30\\_10\\_2020\\_014112.pdf](https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarDergisi/30_10_2020_014112.pdf)  
Erişim Tarihi: 01.12.2022).

tanımlanan<sup>964</sup> ve Anayasa'nın 38. maddesinin 5. fıkrasında hukuki temel bulan susma hakkı olarak ifade edilen hukuki güvence ile uyumludur<sup>965</sup>. Her ne kadar ceza hukuku alanında şekillenmiş bir hak olsa da idari aşamada kendi aleyhine bilgi ve belge vermeye ilişkin zorlama ve idari yaptırım öngörülmesi durumları da susma hakkına aykırılık oluşturacaktır<sup>966</sup>. Bununla birlikte defter ve belgeler üzerinden kayıt düzenine bağlı şekilde işleyen vergilendirme sürecinde sağlıklı bir vergi denetiminin yapılması bakımından mükellefin defter ve belgelerinin incelenmesi de son derece hayati öneme sahiptir<sup>967</sup>. Bu çatışma halinin irdelenmesi çalışma kapsamının dışında kalmaktadır. Ancak bağlı yetki ile vergilendirme sürecini yürüten vergi idaresi, VUK 30. maddesinin 3. fıkrası düzenlemesi uyarınca, defter ve belgelerin ibrazını usulen uygun istemesine rağmen ibraz edilmemesi durumunda re'sen matrah tespiti yapabilecektir. Bu noktada vergi inceleme elemanı veya takdir komisyonu tarafından tespit veya takdir olunan matrahın somut verilerle ve gerçeğe en uygun şekliyle ortaya konulması gerekmektedir. Sebep unsurunun hukuka uygun tekemmülü ancak bu şekilde sağlanır. Vergi mahkemeleri ise sebep unsuru bu şekilde ortaya konulan verginin tarhına ilişkin yapacakları hukukilik denetiminde, vergi idaresinin sebep unsuru ile ilgili yaptığı akıl yürütme sürecinin hukukilik denetimini yapmakla görevlidir. Vergi idaresi tarafından yapılmamış olan araştırmaları yaparak sebep ikamesi yapmaması gerekir.

Danıştay'ın bu içtihadı, idari aşamada ibraz edilmeyen defter, belge ve kayıtların yargılama aşamasında ibrazına olanak tanıyor olması yönüyle bir ölçüde susma hakkı ile uyumlu gözükmektedir. Ancak İYUK 2. maddesi uyarınca idari işlemin unsurları üzerinde hukukilik denetimi yapmakla sınırlı yetkisi olan mahkemelerin, idari işlemin esasını oluşturan sebep unsurunu, vergi idaresi tarafından yapılmamış araştırma ve inceleme ile sebebini değiştirme olanağı da tanımaktadır<sup>968</sup>.

<sup>964</sup> Billur Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2006, s. 140.

<sup>965</sup> Şenyüz, "Susma Hakkı", s. 37.

<sup>966</sup> Mutlu Kağıtçıoğlu, "Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 134 (2018), ss. 131-32.

<sup>967</sup> Şenyüz, "Susma Hakkı", s. 38.

<sup>968</sup> *Mücbir sebep olmaksızın vergi incelemesine ibraz edilmeyen; ancak yargılama aşamasında davacı tarafından mahkemeye ibraz edilen defter ve belgelerin incelenerek hükme esas alınabileceğine dair görüşler için Bknz.* Yıldırım Taylar, "Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazı", *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 20, S. 2 (2018), s. 402; Kağıtçıoğlu, "Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var mıdır?", s. 150.



Danıştay 4. Dairesi bir kararında<sup>969</sup>, usulüne uygun şekilde defter ve belgeleri ibraz yazısı tebliğ edilmeyen mükellef hakkında yapılan vergi tarhına karşı açılan iptal davasını, usulsüz tebliğ sebebiyle davayı kabul eden ilk derece mahkemesinin kararını; DİBK'nın kararı doğrultusunda değerlendirme yapılması gerektiğinden bahisle bozmuş ve defter ve belgelerin bulunduğu bir diğer mahkemeden istenerek bunlar üzerinden yapılacak bir inceleme ile karar verilmesi gerektiğine hükmetmiştir. Usulüne uygun tebliğ edilmeyen ibraz yazısı neticesinde yapılan matrah tespitinin hukuka aykırı olduğuna karar verilmesi gerekirken, DİBK içtihadı neticesinde vergi mükellefi aleyhine bir durum yaratmıştır. Bu durumda usulüne uygun ibraz yazısı alan vergi mükellefi, defter ve belgelerini ibraz ettikten sonra kendisine yapılan vergi tarhı sonrasında uzlaşma yoluna da gidebilme imkanına sahip olacakken, mahkeme tarafından verilen karar neticesinde bu hakkını da kullanması mümkün olmayacaktır. Ayrıca sebep ikamesi ile vergi mükellefinin vergi tarhını tebliğ almasının ardından dava açmak için hazırlayacağı dilekçede yer vereceği iddia ve savunmalara da yer veremeyecektir<sup>970</sup>.

Özetle, kanuni bir temeli olmayan, Anayasa'nın 125. maddesi 4. fıkrası ve İYUK'un 2. maddesinin 2. fıkrasına aykırı olan ve fakat Danıştay uygulaması ile ortaya çıkarılan sebep ikamesi yöntemi, verginin tarhının sebep unsuru bakımından uygulanmaktadır. Usul ekonomisi, iptal kararlarının etkisizleştirilmemesi gibi nedenlere dayanılarak oluşan bu yöntemin vergi mükellefinin mülkiyet ve savunma hakkına da bir müdahale oluşturacağı unutulmamalıdır. Kamu gücünü elinde bulunduran vergi idaresinin, sahip olduğu denetim yollarının genişliği de göz önünde bulundurulduğunda hukuka uygun şekilde tekemmül eden bir sebep unsuruna dayanarak vergi tarh etmesi gerekmektedir. Sebep ikamesinin kabulü halinde, vergi idaresi denetim yetersizliği sebebiyle somut ve gerçek verilere dayanmayan tespitleri neticesinde vergiyi doğuran olay ve matrah tespiti yapması hali, yargı yerlerince yapılacak araştırma ve incelemeler neticesinde hukuka uygun hale getirilecektir.

AYM tarafından sebep ikamesi ile ilgili olarak incelenen bireysel başvuruda<sup>971</sup> idari yargı yerlerince sebep ikamesi yapıldığı zaman, taraflara bu durum bildirilip, görüş

<sup>969</sup> Danıştay 4. D. E. 2019/2207, K. 2020/2570, T. 06.07.2020 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>970</sup> Gümüşkaya, "Sebep İkamesi", s. 1246.

<sup>971</sup> AYM Bireysel Başvuru Kararı, Başvuru Numarası: 2013/1989, "Koray Erdoğan Başvurusu", RG: 19.04.2016, 29689; "İdari yargı yerlerince sebep ikamesi yapılması durumunda çelişmeli yargılama

ve itirazları alınmak suretiyle yeterli tartışma olanağının sağlanması sonucu savunma hakkının engellenmemiş olacağı ifade edilmiş olsa da<sup>972</sup> vergi mükellefi, mahkeme tarafından ikame edilen sebep ile ilgili olarak tarhiyat öncesi-sonrası uzlaşmaya başvurusu yapamayacak, cezalardan indirim hakkı olmayacak veya mahkemece yapılacak incelemede VUK'un 140. maddesinin 6. fıkrasında yer alan sürelerde bitirilmesini talep edemeyecektir. Ayrıca hukuka uygun bir sebebi dayanak alan verginin tarhi ile muhatap olması durumunda vergi yargısına hiç başvuru yapmadan, vergi borcunu ödeme yoluna gidecekken, hukuka aykırı bir sebebe dayalı vergi tarhının iptal edileceği düşüncesiyle iptal davası açması durumunda, sebep ikamesi ile davanın reddi ile daha yüksek miktarlarda gecikme faizi ödemesi söz konusu olacaktır.

Açıklanan tüm gerekçelerle verginin tarhi ile ilgili olarak sebep ikamesinin yapılmaması gerektiği sonucuna varmak mümkündür. Verginin tarhında sebep unsurunun denetlenmesinde katı bir hukukilik denetimi yapılması ve vergi dairesi tarafından yapılmayan inceleme ve araştırmaların yapılmaması vergi idaresine karşı güçsüz durumda olan vergi mükellefinin mülkiyet ve adil yargılanma hakkının korunmasının ve güvenceye alınmasının bir gereğidir.

##### **(5) Verginin Tarhında Hukuki Dayanak İkamesi**

Hukuki dayanak ikamesi, sebep ikamesinden farklı bir kavram olarak idari işlemin tüm unsurları bakımından uygulanması söz konusu olabilen bir durumdur<sup>973</sup>. Yargı yeri önüne gelen uyuşmazlık konusu ile ilgili olarak idarenin işlemi yaparken tespit ettiği maddi olaylarla ilgili olarak yanlış bir hukuki normu esas alması durumunda söz konusu olmaktadır. İdarenin hatayla gösterdiği ve maddi sebebi karşılamayan bir normun varlığı söz konusudur<sup>974</sup>. Hukuki dayanak ikamesi, hakimin önüne gelen uyuşmazlık ile ilgili olarak uygulanacak hukuk normlarını re'sen araştırıp tatbik etmesi ilkesine dayanmaktadır<sup>975</sup>. İdari işlemin yapıldığı andaki hukuki rejiminin değiştirmemek

---

*ilkesi çerçevesinde yeni durumun taraflara bildirmek suretiyle görüş ve itirazların alınarak yeterli tartışma olanağının tanınması yahut ilk derece mahkemesince karar aşamasında sebep ikamesi yapılmış ise karara karşı taraflara etkili ve sonuç alabilecek kanun yollarına başvuru yapma imkânı verilerek yeni sebebe ilişkin yeterli itirazların sunulmasının sağlanması ve bu yeni sebebe karşı tarafların ileri sürdüğü uyuşmazlığın sonucuna etkili iddiaların temyiz mercince değerlendirilmesi durumunda çelişmeli yargılama ilkesinin gerekleri yerine getirilebilecektir."*

<sup>972</sup> Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, s. 405.

<sup>973</sup> Kara, *İptal Davasında Sebep İkamesi*, s. 27.

<sup>974</sup> Özay, *Günüştüğünde Yönetim*, s. 388.

<sup>975</sup> Kara, *İptal Davasında Sebep İkamesi*, s. 28.

kaydıyla hukuki dayanak yapılmasının mümkün olduğu belirtilmektedir<sup>976</sup>. Ancak bu olanak, mahkemelere sebep unsurundaki sakatlığı yeni maddi ve hukuki olaylar tespit ederek değiştirmeye imkan vermemektedir<sup>977</sup>.

Bununla beraber hukuki dayanak ikamesinin, idarenin sebep unsurunu ortaya koyarken tespit ettiği maddi olaylara ilişkin akıl yürütme faaliyetine olanak tanınması ve bu sürecin bir parçası olmasından dolayı, mahkemenin idare yerine değerlendirmelerde bulunması sonucunu da doğurabileceği belirtilmektedir<sup>978</sup>. Böylelikle sebep ikamesine kayan sonuçlarla karşılaşılması muhtemel olacaktır. Kural olarak bağlı yetki ile iradesi oluşan idarenin iradesini ortaya koymasının başlangıç noktasının bu hukuki dayanaklardan aldığı yetki olduğu düşünüldüğünde belirtilen kaygının haksız olmadığı sonucuna varmak mümkündür.

Vergi hukukunda tipiklik olarak ifade edilen ve soyut yasa normu ile somut olayın örtüşmesi durumu vergilendirme sürecinin başlaması için şarttır. Bir başka ifade ile vergi kanunlarının öngördüğü soyut vergiyi doğuran olay tanımı ile beyan edilen veya idare tarafından tespit edilen vergiyi doğuran olayın örtüşmesi gerekmektedir. Verginin tarhının sebep unsuru da bu şekilde ortaya çıkmaktadır<sup>979</sup>. Vergi idaresi tarafından tespit edilen somut olayın hukuki nitelendirilmesi de bu yüzden son derece önemli olacaktır. Soyut yasa normu ile maddi olay arasındaki tipiklik ilişkisinin doğru kurulmaması da verginin tarhını sebep unsuru bakımından sakatlayacaktır<sup>980</sup>.

Sebeup unsuru bakımından hukuki dayanak ikamesinin verginin tarhı bakımından uygulanabilir olduğunu söylemek bu sebeple güç olacaktır. Bir örnek kurgulayacak olursak; vergi dairesi vergi mükellefinin bir sefere mahsus olarak gerçekleştirdiği araç satışıyla ilgili olarak bir ticari kazanç elde ettiğinden bahisle gelir vergisi matrahı tespit edip, bunun üzerinden yaptığı tarhı mükellefe tebliğ etmiştir. Tebliğ edilen tarha karşı açılan iptal davasında mahkemenin, idarenin yanılarak GVK 37. maddesinde yer alan ticari kazanç nitelendirme yaptığının; ancak somut olay bakımından, bir defaya mahsus

---

<sup>976</sup> Atay, “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması”, s. 79.

<sup>977</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 480.

<sup>978</sup> Öztürk, “İdari İşlemin Sebep Unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi”, ss. 1043-44.

<sup>979</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 36.

<sup>980</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 79.

yapılan bu satışın GVK 82. madde kapsamında arızı kazanç olduğunu<sup>981</sup> tespit ederek davayı reddetmesi halinde hukuki dayanak ikamesi söz konusu olacaktır. Ancak bu durum basit bir hukuki dayanağın yanlış gösterilmiş olması durumu değildir. Sebep unsuru üzerinde vergi idaresinin vergiyi doğuran olayı yanlış nitelendirmesini de içermektedir. Vergi mükellefinin farklı gelir türleri ile ilgili olarak indirebileceği giderlerin farklı olması veya muafiyet ve istisna durumlarının varlığı halinde hukuki sonuçları bakımından da değişiklik söz konusu olacaktır.

Danıştay 3. Dairesi, yakın tarihli bir kararında<sup>982</sup>, Bölge İdare Mahkemesi tarafından; *“193 Sayılı Kanun'un 70. maddesinde intifa hakkı tesisinden elde edilen gelirin gayri menkul sermaye iradı olarak belirtilen unsurlar arasında sayılmaması ve bu gelirin yasada nasıl tanımlandığı tartışmalı olmakla birlikte elde edilen gelirin istisna ve muafiyet kapsamında olmaması nedeniyle gayrimenkul sermaye iradı olarak değerlendirilemeyecek olsa dahi Gelir Vergisi Kanunu'nun hükümleri uyarınca diğer kazançlar kapsamında bulunduğundan gelir vergisine tabi olduğu”* gerekçesiyle ilk derece mahkemesinin kararını kaldırdığı davanın temyizinde, *“Bu durumda yasada gayrimenkul sermaye iradı olarak açıkça sayılmayan dava konusu intifa bedelinin, Anayasada öngörülen verginin yasallığı ilkesine aykırı biçimde, beyanı gerektiğinden bahisle yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk bulunmadığından, davacı tarafından intifa hakkı karşılığı elde edilerek davalı idarece gayrimenkul sermaye iradı kapsamında değerlendirilmek suretiyle tarhiyata konu yapılan gelirin; tarhiyatın sebep unsurunda değişikliğe yol açacak biçimde gelir vergisinden istisna olmadığı dolayısıyla her durumda beyanı gerektiğinden bahisle Gelir Vergisi Kanunu'nun diğer kazançlar kapsamında değerlendirilerek istinaf başvurusunun kabulüyle isteme konu kararın kaldırılarak, davanın reddine ilişkin Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi kararının bozulması gerekmiştir”* şeklinde karar vermiştir. Danıştay bu kararıyla, verginin tarhında hukuki dayanak ikamesini kabul etmediğini ortaya koymuştur. Ve esas önemli olan kısmı ise vergi idaresi tarafından kurulan hukuki sebep ile maddi sebep arasındaki tipikliğin, hukuki dayanak ikamesi suretiyle değiştirilmesi durumunun

<sup>981</sup> Fatih Saraçoğlu, Elif Pürsünlerli Çakar, Cem Barlas Arslan, “Motorlu Araç Alım Satımı Dolayısıyla Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C. 12, S. 27 (2016), s. 124.

<sup>982</sup> Danıştay 3. D, E. 2019/7495, K. 2020/3974, T. 20.10.2020 (www.kazanci.com.tr.tr Erişim Tarihi: 27.11.2022).

vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturacağına dair açıklamalarıdır. Danıştay'ın yakın tarihli bu karardaki hukuki dayanak ikamesinin dahi verginin kanuniliği ilkesine aykırılık oluşturacağı yaklaşımının, sebep ikamesi ile ilgili kararlarına da yansımaları gerekmektedir.

Her ne kadar idari işlemlerin sadece sebep unsuru değil, diğer unsurları bakımından da uygulanması söz konusu olabilen hukuki dayanak ikamesinin, verginin tarhının sebep unsuru bakımından uygulanması hukuken pek olanaklı değildir. Bununla beraber vergi idaresi tarafından sebep unsuru ortaya çıkarılırken soyut yasa normu ile somut olay arasında tipiklik sağlanmış ve kanun normunun koşullarını ve öğelerini tespit etmiş olmasına rağmen<sup>983</sup>, idari işlem üzerinde hatalı bir kanun maddesinin yazılmış olmasının da VUK 108. maddede<sup>984</sup> sayılan “*Hatalı tebliğler*” durumlarından olmadığından, esasa etkili olmayan tali bir şekil hatası olarak kabul edilmesi<sup>985</sup> ve buna dayanarak verginin tarhının iptal edilmemesi gerekmektedir.

### **C. Yetki Unsuru**

#### **1. Genel Olarak**

İdare hukukunda idarenin tüm unsurları ile bir bütün olarak işlem yapabilme ehliyeti olan geniş anlamda yetki ile idari işlemi “*kim?*” yapacak sorusuna yanıt veren ve yetki unsuruna karşılık gelen dar anlamda yetki tanımları bulunmaktadır<sup>986</sup>. Geniş anlamda yetki ile idarenin görev alanı ve hukuken yapabileceği işlem ve eylemlerin sınırı ifade edilirken, dar anlamda yetki ile idari işlemleri hangi makam ve organların yapacağı<sup>987</sup>; bir başka ifadeyle idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamasının kim veya kimler tarafından yapılacağı ifade edilmektedir<sup>988</sup>. Bu çalışmada yetki kavramı, idari işlemin yetki unsurunu ifade eden dar anlamıyla kullanılacaktır.

İdare, kamu gücü ayrıcalıklarını kullanıp, kamu yararını gözeterek yaptığı irade açıklamaları ile idari işlemleri ortaya koymaktadır. Bu bakımdan yetkinin kullanılması

<sup>983</sup> Gümüşkaya, “Sebepler İkamesi”, s. 1229.

<sup>984</sup> “*Madde 108 - Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.*”

<sup>985</sup> Şenyüz, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, s. 141.

<sup>986</sup> Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 45.

<sup>987</sup> Günay, *İdare Hukuku*, s. 134.

<sup>988</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 845.

doğrudan kamu düzeni ile alakalı kabul edilmektedir<sup>989</sup>. Anayasa'nın 123. maddesinin 1. fıkrasına göre “*İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir*”. Bu sebeple bir idari işlemi hangi idari makamın yapacağı önceden kanunlar ile belirlenmiştir ve bu kurallar idare bakımından emredici niteliktedir. Her ne kadar idari makamlar kamu gücü kullanarak tek taraflı irade açıklamaları ile idari işlemler yapabiliyorlarsa ve bu işlemlerde kamu menfaati gözetilmiş dahi olsa işlemin yetkili olmayan idari makamlarca tesis edilmesi durumunda ortaya çıkan sakatlığın sonradan giderilmesi mümkün değildir. Yetki unsurundaki sakatlık, sonradan yetkili makam tarafından verilecek onay ya da izin ile giderilemeyecektir<sup>990</sup>. Sebep unsuru ile ilgili açıklanan sebep ikamesine benzer bir durum, yetki unsurundaki sakatlık halinde daha sonradan yetkili idari makamın onayı alınmak suretiyle giderilemeyecektir.

Kanunlar ile önceden yetkisi düzenlenmiş idari makamlar idari işlem yapmak üzere yetkilendirildikleri sebeplerin meydana gelmesi ile yine kanunlarda öngörülen usul çerçevesinde bu irade açıklamasını yapmak zorundadırlar<sup>991</sup>. “*Kamu hukukunda yetki, aynı zamanda bir yüküm teşkil eder*”<sup>992</sup>. Kanun ile yetkili kılınmış idari makamların bu yetkiyi kullanmamayı tercih etme hakları yoktur. Verilen yetkinin kullanılmaması da tıpkı yetkili olmayan makamlarca kullanılan yetki durumu gibi hukuka aykırılık oluşturacaktır<sup>993</sup>.

## ***2. Verginin Tarhında Yetki Unsuru***

Vergilendirme usulünün nasıl yürütüleceğine dair düzenlemelerin yer aldığı VUK'un 20. maddesinde vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden miktar olarak tespitinin vergi dairesi<sup>994</sup> tarafından yapılacağı düzenlenmiştir. Genel kural bu olmakla birlikte yerel nitelikteki vergiler bakımından belediyelerin, gümrük vergileri bakımından Ticaret Bakanlığı'nın tarh yetkileri bulunmaktadır<sup>995</sup>.

---

<sup>989</sup> Özay, *Günüşiğında Yönetim*, ss. 386-87.

<sup>990</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, ss. 347-48; Akyılmaz, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 103.

<sup>991</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 10.

<sup>992</sup> Özyörük, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 204.

<sup>993</sup> Özyörük, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 204.

<sup>994</sup> “*VUK Madde 4 – Vergi dairesi mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir*”.

<sup>995</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 175.

İdari teşkilat olarak incelediğimizde vergi uygulamalarında genel olarak yetki Hazine ve Maliye Bakanlığı'na ait bulunmaktadır. 2005 yılında ise 5345 sayılı Kanun<sup>996</sup> ile Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın bağlı kuruluşu olarak Gelir İdaresi Başkanlığı kurulmuş olup; 2018 yılında 4 sayılı Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlar ile Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi'nin<sup>997</sup> 134-157. maddeleri arasında yeniden görev ve yetkileri düzenlenmiştir<sup>998</sup>. 4 sayılı Kararname'nin 152. maddesi, Gelir İdaresi Başkanlığı'nın taşra teşkilatında yer almak üzere, doğrudan merkeze bağlı vergi dairesi başkanlıkları kurulacağını, vergi dairesi başkanlığının bulunmadığı yerlerde ise bu yetki ve göreve haiz vergi dairesi müdürlüklerinin kurulacağını düzenlemektedir. 153. maddenin 2. fıkrası ise "*Vergi Dairesi Başkanlığı; yetki alanı içindeki mükellefi tespit etmek, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tahakkuk, tahsil, terkin, tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapmak..*" şeklinde vergi dairesi başkanlıklarının görevlerini ve yetkilerini düzenlemiştir. Bu yapı içerisinde vergi kanunlarını doğrudan uygulayan ve vergi mükellefi ile doğrudan muhatap olan hizmet birimi ise vergi dairesidir<sup>999</sup>. Vergi dairesi başkanlıklarının organizasyon, görev ve yetkilerine ilişkin usul ve esaslar ise Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'<sup>1000</sup>nde belirlenmiştir.

VUK'un 4. maddesi de vergi dairesinin görevlerini sayarak, mükellefin her vergi türü bakımından bağlı olduğu yetkili vergi dairesinin ilgili vergi kanunlarında yer alacağına dair genel bir hüküm içermektedir<sup>1001</sup>.

<sup>996</sup> "Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun", RG: 05.05.2005, 25817.

<sup>997</sup> RG: 15.07.2018, 30479.

<sup>998</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 93.

<sup>999</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 102.

<sup>1000</sup> RG: 08.02.2015, 29261.

<sup>1001</sup> "*Madde 4 – Vergi dairesi mükellefi tesbit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.*

*(Değişik: 15/12/1990-3689/1 md.) Mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir. (Değişik ikinci cümle: 14/10/2021-7338/12 md.) Hazine ve Maliye Bakanlığı, gerekli gördüğü hallerde; mükelleflerin iş yeri ve adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalmaksızın elektronik ortamda kurulanlar dahil olmak üzere vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya, vergi dairelerini diğer vergi dairelerinin şubesi olarak belirlemeye, şubelerin yetki, görev ve sorumluluklarını tespit etmeye, vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibarıyla mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye, bağlı olunan vergi dairesi tarafından yapılan işlemlerin diğer vergi daireleri tarafından yapılabilmesine ve vergi dairesince yapılan işlemlerin elektronik ortamda yapılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."*

Verginin tarhı bakımından vergi idaresi adına vergi dairesi tarafından yapılacak irade açıklamasının hukuka uygun olabilmesi için bu irade açıklamasını yapacak kişilerin *kişi, yer, zaman ve konu* bakımından yetkili kişiler olması gerekmektedir<sup>1002</sup>.

*a. Kişi Bakımından Yetki*

Kişi bakımından yetki ile ifade edilen idare adına irade açıklamasını yapacak olan idari makamdır<sup>1003</sup>. Bu irade açıklamasını yapacak olan idari makam içerisindeki hangi birim veya birim görevlisi tarafından yapılacağına dair yapılan araştırma kişi bakımından yetkinin belli olmasını sağlar<sup>1004</sup>.

Verginin tarhı bakımından bu irade açıklamasını yapmaya VUK 4. ve 20. maddelerinde vergi dairesi yetkilendirilmiştir<sup>1005</sup>.

Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği<sup>1006</sup>'nin 9. maddesine göre vergi daireleri il ve ilçe merkezlerinde iş hacmine göre vergi dairesi başkanlığı, vergi dairesi müdürlüğü ve bağlı vergi dairesi (Mal müdürlüğü bünyesinde) örgütlenebilmektedir. 4 sayılı CBK'nın 152. maddesine göre vergi dairesi müdürlükleri vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olarak kurulmaktadır. Bununla beraber CBK'nın On İkinci Bölümü'nde yer alan Geçici Madde 1 düzenlemesi gereğince, vergi dairesi başkanlığı görev ve yetkilerine haiz vergi dairesi müdürlükleri kuruluncaya kadar, bağlı vergi daireleri defterdarlık birimine bağlı olarak faaliyetine devam edecektir. Türkiye'de 29 ilde 30 tane vergi dairesi başkanlığı bulunmakta olup; ülke genelinde tüm illerde vergi dairesi başkanlığı bulunmamaktadır<sup>1007</sup>.

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği'nin 6. maddesinin 3. fıkrasında "*Vergi dairesi başkanlığına verilen bu görevlere ilişkin iş ve işlemler(in); ilgili grup müdürlükleri, müdürlükler, hukuk bürosu, vergi dairesi müdürlükleri, komisyonlar ve şubeler vasıtasıyla*" gerçekleştirileceğini düzenlemektedir. Aynı Yönetmelik'in 11. maddesinin 1. fıkrasına göre vergi dairesi başkanlığına bağlı olarak "*vergileendirme, gelir kanunları, mükellef hizmetleri, tahsilat, hukuk ve ihtilaflı işler, denetim, muhasebe, strateji, insan kaynakları ve destek hizmetleri*" grup müdürlükleri

<sup>1002</sup> Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 137.

<sup>1003</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 136.

<sup>1004</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 357.

<sup>1005</sup> Özcan, "Vergileendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi", s. 168.

<sup>1006</sup> RG: 24.12.1994, 22151.

<sup>1007</sup> <https://www.gib.gov.tr/VDBD> (Erişim Tarihi: 14.08.2021).



kurulacaktır. Aynı maddenin 4. fıkrasında ise grup müdürlüklerinin kendisine verilen görevleri bağlı müdürlükler ve hukuk bürosu aracılığıyla yerine getireceği düzenlenmiştir. 12. maddenin (a) bendinde ise “*Vergi, resim, harç ile çeşitli kanunlarda belirtilen diğer Devlet gelirlerinin tahsil edilebilir hale gelmesini sağlayan iş ve işlemleri yapmak.*” düzenlemesi verginin tarhında “*vergilendirme grup müdürlüğü*”nün görevli olduğu belirlenmiştir.

Vergilendirme grup müdürlüğüne bağlı olarak çalışan vergi dairesi müdürlüklerinin görevlerinin düzenlendiği Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliği 19. maddesine göre de “*1) Vergi, resim ve harçların tarh, tahakkuk işlemlerini kanun hükümlerine uygun surette ve zamanında yaptırmak*” vergi dairesi müdürünün görevleri arasında sayılmıştır.

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği’nin 7. maddesinin 1. fıkrasında<sup>1008</sup> vergi dairesi başkanlıklarına bağlı olarak kurulan vergi dairesi müdürlükleri ve bu müdürlüklerde yer alan bölüm ve servislerin iş ve işlemlerinin yürütülmesinde uyulacak usul ve esasların Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından hazırlanacak bir “*İşlem Yönergesi*” ile belirleneceği düzenlenmiştir.

Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından İşlem Yönergesi, 03.01.2001 tarihinde ve 303 sayılı “*Vergi Daireleri Kuruluş ve Görev Yönetmeliğine Dayanılarak Hazırlanan Otomasyonlu Vergi Daireleri İşlem Yönergesi*” başlığı ile düzenlenmiştir. Bu yönergeye, Elektronik Kamu Bilgi Yönetimi Sistemi (KAYSİS)’nin internet sitesi<sup>1009</sup> üzerinden ulaşmak mümkündür.

Kağıt ortamında verilen beyanname üzerine matrah tespiti üzerine yapılacak vergi tarhı ile ilgili kişi bakımından yetki unsurunun tespitinde; Vergi dairesi müdürlüğünde bulunan “*beyanname kabul masası*” tarafından alınan beyannameler Yönerge’nin 37. maddesinde<sup>1010</sup> yer alan hususlar bakımından incelenir; bir eksiklik ile karşılaşılmaması durumunda ise Yönerge’nin 41. maddesine göre tahakkuk fişi düzenlenir.

---

<sup>1008</sup> “*MADDE 7 – (1) Vergi dairesi başkanlıklarına bağlı grup müdürlükleri, müdürlükler, hukuk bürosu, vergi dairesi müdürlükleri, komisyonlar ve şubeler ile bunların bölüm ve servislerinin iş ve işlemlerinin yürütülmesinde uyulacak usul ve esaslar Gelir İdaresi Başkanlığınca çıkarılan “İşlem Yönergeleri” ile belirlenir.*”

<sup>1009</sup> <https://www.kaysis.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 14.08.2021).

<sup>1010</sup> “*Madde 37- Gerek elden verilen gerekse posta ile gönderilen beyannamelerin alınması sırasında; -Vergi dairesinin tarha yetkili olup olmadığı,*

Matrahın vergi dairesi tarafından tespit edildiği durumlar da ise Yönerge'nin 84. maddesinde göre, vergi inceleme raporunun alınmasından sonra en geç 7 gün içerisinde yer alan tespitleri içeren vergi/ceza ihbarnamesi, vergi dairesi tarafından hazırlanarak mükellefe tebliğ edilecektir<sup>1011</sup>.

Elektronik ortamda beyanname verilmesi ile ilgili olarak 340 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>1012</sup>'nin "VI-Elektronik Beyanname Gönderilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar" bölümünde mükellef tarafından beyannameye sistem üzerinden onay verilmesi halinde beyannamenin idareye verilmiş sayılacağı; sistemin matematiksel ve bir geçerlilik hatası kontrolünün ardından ise tahakkuk fişinin kesileceği düzenlenmiştir.

7394 sayılı Kanun<sup>1013</sup> ile VUK 4. maddenin 1. fıkrasına eklenen son cümle de kişi bakımından yetki ile ilgilidir. "Vergi daireleri tarafından düzenlenen ve imzalanması gereken belgelerin, Gelir İdaresi Başkanlığınca elektronik ortamda imzalanması, mühürlenmesi veya onaylanması durumunda belgeler vergi dairesi tarafından imzalanmış, mühürlenmiş veya onaylanmış sayılır" hükmü ile vergi dairesi tarafından düzenlenmesi ve imzalanması gereken tahakkuk fişi, ihbarname, ödeme emri gibi evrakın elektronik ortamda GİB tarafından imzalanmış olması halinde, fiziken vergi dairesi tarafından imzalanmış gibi sayılacağı düzenlenmiştir. Elektronik ortamların irade açıklamayı yapacak gerçek kişi veya kurumların yerini almasının bir sonucu olarak kişi bakımından yetkinin bu yönde şekillenmiş olması gayet anlaşılabilir durumdur.

- 
- Vergi kimlik numarasının doğru olarak yazılıp yazılmadığı ve beyan edilen vergi türünden mükellefiyetinin olup olmadığı,
  - Vergilendirme döneminin yazılıp yazılmadığı,
  - Beyanname ve eklerinin tamam olup olmadığı,
  - Beyanname ve eklerindeki imzaların tamam olup olmadığı,
  - Beyanname ve eklerine damga pullarının yapığıtırılıp yapığıtırılmadığı veya damga vergisinin ilgili tabloya yazılıp yazılmadığı,
  - Beyannamenin vergi tarhına esas olan tablolarında açık maddi hata bulunup bulunmadığı,
  - Eklerdeki bilgilerin beyannameye ve iki örnek olarak verilen beyannamelerde suretin aslına uygun olup olmadığı,
  - Beyannamenin kanuni süresi içinde verilip verilmediği,
  - Karakter tanıma tekniğine göre hazırlanmış olan beyanname, bildirim ve formların üzerinde silinti ve kazıntı olup olmadığı hususları aranır."

<sup>1011</sup> Sancaklı, *Türk Vergi Hukukunda İhbarname*, s. 65.

<sup>1012</sup> RG: 30.09.2004, 25599.

<sup>1013</sup> "Hazineye Ait Taşınmaz Malların Değerlendirilmesi ve Katma Değer Vergisi Kanununda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun ile Bazı Kanunlarda ve Bazı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun", RG: 15.04.2022, 31810.

### *b. Konu Bakımından Yetki*

Konu bakımından yetki ile yetkiyi kullanacak olan idari makamın hangi konularda idari işlem yapabileceğini ifade edilmektedir<sup>1014</sup>. İdari makamlar Anayasa ve kanunlar ile kendilerine yetki verilmeyen konularda idari işlem yapamayacaktır. Bu durumun gerçekleşmesi halinde yetki unsuru konu bakımından sakat hale gelecektir<sup>1015</sup>.

Konu bakımından yetki ile kişi bakımından yetki birbiriyle yakın ilişkidir. Bir idari makamın yetkili olmadığı konuda yaptığı idari işlem, başka bir idari makamın yetkisine giren işlemse hem kişi bakımından hem de konu bakımından yetki sakatlığı söz konusu olacaktır. Bu yüzden konu bakımından yetki tespiti yapılırken idari işlemi yapacak idari makamın kişi yönünden yetkisinde tereddüt bulunmamalı ve bu idari makamın o idari işlemi yapıp yapamayacağına karar verilmelidir<sup>1016</sup>.

Vergi dairelerinin yer ve konu yönünden görev ve yetkileri oluşan ihtiyaçlara göre belirlenmektedir<sup>1017</sup>. Verginin tarhında konu bakımından yetkiyi tespit edecek olursak; VUK 4. maddesinin 2. fıkrasına göre, mükelleflerin hangi vergi dairesine bağlı oldukları, mükellefiyet konusu vergiye ilişkin vergi kanunlarında belirlenecektir demektir. Örneğin, GVK'nın 106. maddesine göre gelir vergisinin tarhı, "*mükellefin ikametgahının bulunduğu mahal vergi dairesince*" yapılacaktır. Bu tür düzenlemelerde vergi kanunun düzenlediği vergi konusuna dair yetkili vergi dairesi yer bakımından da yetki ile birlikte ifade edilmektedir.

Bununla birlikte VUK 4. maddesinin 2. fıkrası konu ve yer bakımından yetkiyi belirlemede Hazine ve Maliye Bakanlığı'na kapsamlı bir belirleme yetkisi vermiştir. "*Hazine ve Maliye Bakanlığı, gerekli gördüğü hallerde; mükelleflerin iş yeri ve adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalmaksızın elektronik ortamda kurulanlar dahil olmak üzere vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya, vergi dairelerini diğer vergi dairelerinin şubesi olarak belirlemeye, şubelerin yetki, görev ve sorumluluklarını tespit etmeye, vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibarıyla mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye, bağlı*

<sup>1014</sup> Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 160.

<sup>1015</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 909.

<sup>1016</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 353.

<sup>1017</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 104.

olunan vergi dairesi tarafından yapılan işlemlerin diğer vergi daireleri tarafından yapılabilmesine ve vergi dairesince yapılan işlemlerin elektronik ortamda yapılmasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, vergi dairesince bu Kanun ile diğer kanunlar kapsamında yapılan işlemlerde elektronik imza, mühür veya onay kullandırmaya, vergi daireleri tarafından düzenlenen ve vergi dairesince imzalanması gereken belgelerin Gelir İdaresi Başkanlığınca elektronik ortamda imzalanmasına, mühürlenmesine veya onaylanmasına izin vermeye, elektronik imza, mühür veya onayın kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye yetkilidir” düzenlemesiyle belirli konular üzerinde vergi dairelerinin yetkilendirilebileceğini düzenlenmiştir. Buna örnek olarak da İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı’na bağlı olarak kurulan, Marmara Kurumlar Vergi Daire Müdürlüğü, Hisar Veraset ve Harçlar Vergi Dairesi Müdürlüğü bulunmaktadır. Bununla birlikte KDV iade işlemlerinin yürütülmesine ilişkin olarak ihtisas vergi daireleri de kurulmaktadır<sup>1018</sup>.

### c. Yer Bakımından Yetki

Yer bakımından yetki idari makamların idari karar alma gücünün coğrafi bakımdan sınırını oluşturmaktadır. Bu esasında idari teşkilat yapılanmasının doğal bir sonucudur<sup>1019</sup>. Buna bağlı olarak merkezi idarenin taşra teşkilatı olarak görev yapan idari makamların idari işlem yapabilme gücü il ve ilçe gibi diğer buldukları idari bölümün sınırı ile sınırlandırılmıştır<sup>1020</sup>. Ancak yer bakımından yetki ile idari işlemi ortaya koyacak iradenin fiziken açıklanacağı yer ifade edilmemektedir. Örneğin, bir idari işlemi yapacak olan makamda olan kamu görevlisi, idari işlem için gerekli olan imzayı makamında atmaması ve Yüksek Asker Şura (YAŞ) ve Milli Güvenlik Kurulu (MGK) gibi kurul halinde çalışan organların Ankara dışında toplanması bu anlamda yer bakımından yetkisizlik oluşturmaz. Buradan anlaşılması gereken açıklanacak irade ile ortaya çıkacak idari işlemin etki doğurabileceği coğrafi alandır<sup>1021</sup>.

Verginin tarhı bakımından da hangi vergi dairesinin vergi tarhını yapacağını tespiti, yer bakımından yetkinin araştırılması sonucunda bulunacaktır. Örneğin GVK’nın

<sup>1018</sup> Mehmet Usta, Bilal Gerekan, Ertan Kızır, “İhtisas Vergi Dairelerinin İşlevini Arttırmaya Yönelik KDV İade Sürecinde Yaşanan Sorunlar Üzerine Bir Araştırma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 40, S. 345 (2017), s. 57.

<sup>1019</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 372.

<sup>1020</sup> Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 167.

<sup>1021</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 911.

106. maddesi<sup>1022</sup> genel kural olarak vergi mükellefinin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesini tarh yeri olarak kabul etmiştir. KVK'nın 14. maddesinin 6. fıkrası “Mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanunî veya iş merkezinin bulunduğu yerin vergi dairesidir” şeklinde yer bakımından yetkiyi belirlemektedir. 7194 sayılı Kanun<sup>1023</sup> ile getirilen Dijital Hizmet Vergisi için ise Kanun'un 6. maddesinin 4. fıkrası “Dijital hizmet vergisi, katma değer vergisi mükellefiyeti bulunan hizmet sağlayıcıları için bu vergi bakımından bağlı buldukları vergi dairesince, bulunmayanlar bakımından Hazine ve Maliye Bakanlığınca belirlenecek vergi dairesince tarh olunur” düzenlemesi ile KDVK'nın yer bakımından yetki düzenlemesine atıf yapmıştır. Ancak Hazine ve Maliye Bakanlığı aynı maddenin 8. fıkrasında kendisine tanınmış olan bağlı olunacak vergi dairesini belirleme yetkisine dayanarak, Bakanlık tarafından düzenlenen Dijital Hizmet Vergisi Uygulama Genel Tebliği<sup>1024</sup>nde Dijital Hizmet Vergisi mükellefleri bakımından Büyük Mükellefler Vergi Dairesi Başkanlığını yetkili vergi dairesi olarak belirlemiştir. Bu düzenleme ile hem konu bakımından, hem de yer bakımından yetki düzenlemesi yapıldığını görmek mümkündür.

GİB tarafından yayınlanan İşlem Yönergesi'nin 38. maddesine göre, beyannamenin alınması üzerine yapılacak ilk kontrol vergi dairesinin tarha yetkili olup olmamasının tespiti. Eğer vergi dairesinin yetkili olmadığı tespit edilmiş ise “a) Beyanname elden getirilmiş ise mükellefe veya adamına geri verilerek yetkili vergi dairesine verilmesi veya gönderilmesi gerektiği sözlü olarak anlatılır.

b) Beyanname posta ile gönderilmiş ise herhangi bir işleme tabi tutulmaksızın 32 nci maddedeki hususlar dikkate alınarak derhal bir yazı ekinde yetkili vergi dairesine gönderilir. Ayrıca durum bir yazı ile mükellefe de bildirilir”.

<sup>1022</sup> “Madde 106 – Gelir Vergisi, mükellefin ikametgahının bulunduğu mahal vergi dairesince tarh edilir. Şu kadar ki;

1. İş yeri ve ikametgahı ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığınca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de evvelden bildirilmek kaydıyla iş yerinin bulunduğu;

2. Diğer (...) (1) ücretlerde, gezici olarak çalışanların ticaret ve serbest meslek kazançlarının vergileri bu ücret ve kazanç sahiplerinin ikametgahlarının bulunduğu yerin vergi dairesince tarh edilmemişse, faaliyetlerini icra ettikleri;

3. Dar mükellefiyete tabi olanların vergileri, beyannamelerini vermeye mecbur oldukları; Yer in vergi dairesince tarh olunur.”

<sup>1023</sup> “Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, RG: 20.03.2020, 31074.

<sup>1024</sup> RG: 07.12.2019, 30971.

Ancak teknolojik alandaki gelişmeler ve GİB'in 1998'den itibaren uygulamaya başladığı ve vergi dairelerinde yapılan tüm işlemlerin otomasyon sistemine aktarılarak çevrimiçi şekilde yapılabilmesine olanak sağlamak amacıyla başlatılan Vergi Daireleri Otomasyon Projesi (VEDOP) içerisinde geliştirilen<sup>1025</sup>, "*İnternet Vergi Dairesi*"<sup>1026</sup>, "*E-Beyanname*"<sup>1027</sup> gibi uygulamalar ile vergi mükellefleri artık kanunen bağlı oldukları vergi dairelerine fiziken gitmeden beyannamelerini verebilmektedir. VUK'un 28. maddesinin 2. fıkrasında<sup>1028</sup> bu şekilde elektronik ortamda verilen beyannamelere ilişkin tahakkuk fişinin de elektronik ortamda düzenleneceği belirtilmiştir.

Ayrıca 376 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>1029</sup> ile de bazı vergi türleri<sup>1030</sup> bakımından elektronik ortamda beyanname düzenleme zorunluluğu getirilmiştir. Bu tür otomasyon sistemleri üzerinden elektronik ortamda işlemlerin gerçekleştiriliyor oluşu, beyannameye üzerine matrah tespiti sonrası yapılan vergi tarhları bakımından vergi idarelerin yer bakımından yetkisinin de dijital ortam üzerinde şekillenmesi sonucunu doğurmaktadır.

VUK 4. maddesine 7338 sayılı Kanun'la yapılan değişiklik sonrasında da Hazine ve Maliye Bakanlığı elektronik ortamda kurulanlar dahil, mükelleflerin adresleri ile bağlı olmaksızın vergi dairelerinin yetki ve görevlerini belirlemeye yetkilendirilmiştir. Buradaki yetki belirlemesi ile ifade edilen, yer bakımından yetkidir.

<sup>1025</sup> A. Atilla Uğur, İbrahim Çütçü, "E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi", *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, C. 1, S. 2 (2009), ss. 11-14.

<sup>1026</sup> Uğur, Çütçü, "E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi", s. 14; "*Vergi Dairesi Tam Otomasyon Projesi (VEDOP) içerisinde yer alan 'İnternet Vergi Dairesi' uygulaması, başarılı bir uygulama olduğunu 2003 yılında ABD'de her yıl Computerworld Honors Organizasyonu tarafından düzenlenen 'Computerworld Honors 21. Yüzyıl Başarı Ödüülleri' kapsamında 'Devlet ve Kar Amacı Gütmeyen Organizasyonlar' kategorisinde birincilik ödülünü alarak ispatlamıştır.*"

<sup>1027</sup> E-Beyanname sistemi üzerinden gönderilebilecek vergi türleri için Bknz. <https://ebeyanname.gib.gov.tr/ss.html#a1> (Erişim Tarihi: 16.08.2021)

<sup>1028</sup> "*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. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.*"

<sup>1029</sup> RG: 18.11.2007, 26674.

<sup>1030</sup> "*1-Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesini ve Geçici Vergi Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir.*

*2- Ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri ile Kurumlar Vergisi mükelleflerine hiçbir hadle sınırlı olmaksızın Muhtasar ve Katma Değer Vergisi Beyannamelerini elektronik ortamda gönderme zorunluluğu getirilmiştir."*

#### d. Zaman Bakımından Yetki

İdari işlem yapmaya yetkili olan idari makamlar konu ve yer bakımından sınırlandırıldığı gibi zaman bakımından bir takım sınırlamalara tabidir. Zaman bakımından yetki ile bir idari işlemi yapma yetkisinin hangi zaman diliminde kullanılabilmesi ve aynı zamanda o kararı ne kadar sürede alabileceği belirlenmektedir<sup>1031</sup>. Zaman bakımından yetkiyi sınırlayan kurallar idari işlemi yapacak makam ile ilgili olabileceği gibi, idare adına yetkili irade açıklama yapması gereken kişi ile ilgili de olabilmektedir<sup>1032</sup>.

Bu bakımdan zaman bakımından yetkiyi iki yönüyle düşünmek gerekecektir. İdari işlem yapacak makamdaki kamu görevlisinin yetkilerini kullanabilmesi için atanması ve göreve başlamış olması gerekmektedir. Ayrıca o işlemi yapacak kişinin izinli bulunduğu zamanlarda yapacağı idari işlemler de zaman bakımından yetkisizlik oluşturacaktır<sup>1033</sup>. Bir diğer zaman bakımından yetki sınırı ise idari makamın belirli bir süre içerisinde idari işlemi yapması veya belirli bir süre geçmeden yapamaması durumunda ortaya çıkmaktadır<sup>1034</sup>.

Kanun koyucu kimi idari işlemlerin yapılabileceği zaman dilimini belirlemişse bu sürelerle bu tür sürelerle “emredici süreler”<sup>1035</sup> veya “sınırlandırıcı süreler”<sup>1036</sup> denilmektedir. Belirlenen son günden itibaren idarenin o konu ile ilgili yapacağı idari işlem “zaman bakımından yetkisizlik” sebebiyle hukuka aykırı olacaktır. Kanun koyucu idari makamların karar alırken gecikmemesi ve daha hızlı bir idari süreç için “gösterici süreler”<sup>1037</sup> veya “hızlandırıcı süreler”<sup>1038</sup> öngörebilir. Bunlar idarenin idari karar almada gecikmemesi için, emredici sürelerdeki durumun aksine yetkiyi sınırlandırmak için değil, idareyi hızlandırmak için öngörölmüş sürelerdir. Bu sürelerle uyulmaması idari işlemi hukuka aykırı hale getirmemektedir. Son olarak idarenin idari işlem yapabileceği en erken zamanı gösteren, öncesinde işlem yapılması durumunda işlemi hukuka aykırı duruma getirecek “koruyucu süre” bulunmaktadır<sup>1039</sup>.

<sup>1031</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 377.

<sup>1032</sup> Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 171.

<sup>1033</sup> Özyörük, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 205.

<sup>1034</sup> Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 175.

<sup>1035</sup> Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 174.

<sup>1036</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 914.

<sup>1037</sup> Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 174.

<sup>1038</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 914.

<sup>1039</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 915.

VUK kapsamında vergi idaresinin vergi tarhında zaman bakımından yetkisinin düzenlendiği genel kural 114. maddesinde yer alan “*Vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar*” düzenlemesidir<sup>1040</sup>. Bu durum tarh zamanaşımı olarak ifade edilmektedir<sup>1041</sup>.

Özel hukukta zamanaşımı bir alacağı sona erdirmeyip, onun hukuki zora dayalı olarak talep edilebilirliğine etki etmektedir. Ancak vergi hukukunda terim olarak zamanaşımı ile ifade edilse de bu süre hak düşürücü süreye benzemektedir. Burada esasen kanun koyucu tarafından vergi idaresine belirlenmiş zaman diliminde vergi tarh etme yetkisi verilmesi söz konusudur. Bu süre sonunda vergi idaresi vergi tarhını için irade açıklamasında bulunamayacaktır<sup>1042</sup>. VUK 113. maddesinin 2. fıkrasına göre; “*Zamanaşımı, mükellefin bu hususta bir müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder*”. Tarh zamanaşımına uğradıktan sonra yapılacak tarh, vergi mükellefi bakımından sonuç doğurmaz<sup>1043</sup>. Hukuken olmayan bir vergi borcunun miktar itibariyle tespitinde zaman bakımından yetkisizlik sebebiyle “*ağır ve apaçık*” bir sakatlık söz konusu söz konusudur. Bu tür durumlarda açılan iptal davasında kararda açıkça işlemin yoklukla malul olduğunu belirterek hüküm verilmesi gerekir<sup>1044</sup>.

### **(1) Takdir Komisyonuna Sevk Durumunda Zaman Bakımından Yetki**

2009 yılına kadar idarenin matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması durumunda zamanaşımı süresi, 114. maddenin 2. fıkrası<sup>1045</sup> düzenlemesine göre takdir komisyonu kararının vergi dairesine geldiği süre kadar durmaktaydı. Ancak ilk başta vergi mükellefi lehine duran bu zamanaşımı düzenlemesi, tahakkuk süresinin belirsiz bir hal alması ve geçen süre bakımından vergi mükellefinin normal vade tarihinden itibaren

<sup>1040</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 16.

<sup>1041</sup> Adil Nas, “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 60, S. 2 (2011), s. 309; Gülşen Gedik, “Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması Zamanaşımını Durdurmaz (Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi)”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 16, S. 1 (2010), s. 323; Saban, *Vergi Hukuku*, s. 106; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 238; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 210.

<sup>1042</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 370.

<sup>1043</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 2022, s. 238.

<sup>1044</sup> Gül Fiş Üstün, “İdari İşlemlerin Yokluğunun Tespitinde Görevli Yargı Düzeni”, *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, C. 9 (2013), s. 39.

<sup>1045</sup> “*Şu kadar ki, vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması zamanaşımını durdurur. Duran zamanaşımı mezkûr komisyon kararının vergi dairesine tevdiini takip eden günden itibaren işlemeye devam eder*”.



gecikme faizi ödemek zorunda kalmasına neden olmaktadır<sup>1046</sup>. Bir diğer boyutuyla ise vergi idaresinin zaman bakımından yetkisinin de çok uzun süreyi içeren bir zamana teşmil etmesine neden olmaktadır. Bu hüküm Anayasa'nın 2. maddesinde bulunan hukuk devleti ilkesi ve buna bağlı olarak hukuki güvenlik ve kanunilik ilkelerine aykırı bulunarak iptal edilmiştir<sup>1047</sup>. 2010 yılında takdir komisyonuna sevk ile duran zamanaşımıyla ilgili olarak 114. maddenin 2. fıkrasına “*Ancak işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz*” hükmü eklenmiştir. VUK 114. maddesine göre vergi dairesi tarafından matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk durumunda zamanaşımı süresinin duracağı düzenlenmişken, vergi incelemesi sırasında inceleme elemanı tarafından takdir komisyonuna sevk bakımından zamanaşımını durduran etkisi olmayacaktır<sup>1048</sup>.

Uygulamada vergi idaresi tarafından zamanaşımı süresi içerisinde işletilmeyen denetim araçları, zamanaşımı süresinin son zamanlarında vergi incelemesi başlatıldıktan sonra inceleme elemanı tarafından matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmektedir. Böylece VUK 114. maddesinde yer alan bir yıllık süre kazanılmış olmaktadır. Kanunen bir engel olmaması sebebiyle bir yandan vergi inceleme elemanı tarafından inceleme devam etmektedir. Matrah veya matrah farkını içeren rapor, takdir komisyonuna veri olarak gönderilmekte, takdir komisyonu tarafından da başkaca değerlendirme yapılmadan matrah tespiti içeren karar verilmektedir. Bu uygulama zaman bakımından yetkisizliği aşma yolu olarak kullanılmaktadır<sup>1049</sup>. Her ne kadar kanunen bu durumu yasaklayan bir düzenleme olmasa da esasında vergi idaresine olan güvenin korunması ilkesi kapsamında yer alan dürüstlük ve iyiniyet kuralları ile bağdaşmayan bir uygulama olduğunu söylemek gerekir. AYM tarafından bireysel başvuru yolu üzerine verilen bir kararda; “*İdarenin “iyi yönetim” ilkesine uygun hareket etme yükümlülüğü*

<sup>1046</sup> Gedik, “Matrah Takdiri”, s. 324.

<sup>1047</sup> Gedik, “Matrah Takdiri”, s. 327. Anayasa Mahkemesi Kararı, E. 2006/124, K. 2009/146, T. 15.10.2009 (RG: 08.01.2010, 27456).

<sup>1048</sup> Danıştay 3. D., E. 2021/1836, K. 2022/1820, T. 14.04.2022 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 20.11.2022); “*213 Sayılı Kanun'un 30. maddesine göre vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde matrah, takdir komisyonu tarafından takdir edilebileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin vergi incelemesine başlanılmadan önce takdire sevk edilmesine ve düzenlenen raporların takdir komisyonunca done olarak kullanılmasına yasal bir engel bulunmamakla birlikte inceleme başladıktan sonra takdire sevk işleminin zamanaşımı süresini durdurduğundan bahsedilemez.*”

<sup>1049</sup> Pınar, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler”, s. 40.

bulunmaktadır. “İyi yönetim” ilkesi, kamu yararı kapsamında bir konu söz konusu olduğunda kamu otoritelerinin uygun zamanda, uygun yöntemle ve her şeyden önce tutarlı olarak hareket etmelerini gerektirir... Ayrıca idarelerin kendi hatalarının sonuçlarını gidermeleri ve bireylere yüklememeleri gerekir” değerlendirmelerini bu konu bakımından da ele almak mümkündür<sup>1050</sup>. Vergi idaresi de zamanaşımı süresi içerisinde vergi incelemesini tamamlamalı, zamanaşımı süresinin sonuna doğru incelemeler tamamlanamazsa da mükellefle arasındaki güvenin korunması ve iyi idare ilkesi bakımından sonuçlarına katlanmalıdır.

## (2) Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki

Zaman bakımından yetki ile ilgili önemli bir diğer husus ise 6009 sayılı Kanun ile VUK 140. maddesinin 1. fıkrasına 6. bent<sup>1051</sup> olarak eklenen vergi inceleme sürelerine uyulmaması ve bu süreye uyulmadan düzenlenen vergi inceleme raporlarına dayanılarak yapılan verginin tarhının hukuki durumudur.

VUK 140. maddesinin 1. fıkrasının 6. bendinde tam vergi incelemesinin bir yıl, sınırlı incelemenin ise altı ayda tamamlanması düzenlenmiştir (KDV bakımından 3 ay bitirilmeli, ek süre olarak 2 aya kadar verilebilir). İncelemelerin belirlenen sürelerde bitirilememesi durumunda, vergi incelemesi yapanlar tarafından ek süre talep edilebilecek, uygun bulunması halinde bu süre altı ayı geçmeyecek şekilde ek süre verilebilecektir. Bu sürenin başlangıcı VİUUEHY'nin 9. maddesinin 3. fıkrasına göre düzenlenecek “İncelemeye Başlama Bildirimi” tarihi olacaktır. Sürenin bitiş anı<sup>1052</sup> ise 21. maddenin ilk fıkrasında “Vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme

<sup>1050</sup> Rabia Yılmaz, *Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019, s. 93; (AYM Bireysel Başvuru Kararı, Başvuru Numarası: 2015/6728, “Reis Otomotiv Ticaret ve Sanayi A.Ş. Başvurusu, RG: 07.03.2018, 30353).

<sup>1051</sup> “6. (Ek: 23/7/2010-6009/9 md.) (Değişik:29/3/2018-7104/19 md.) İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır. Bu süreler içinde incelemenin bitirilememesi halinde ek süre talep edilebilir. Bu talep vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından değerlendirilir, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebilir. Bu durumda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenleri yazılı olarak nezdinde inceleme yapılabildiği bildirilir. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alırlar.”

<sup>1052</sup> Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 135; “Bu tespitten ulaşılan sonuç, incelemenin bitirilme süresinin raporların işleme konulmak üzere gönderildiği ilgili vergi dairesinin kayıtlarına intikal tarihi olarak kabul edilmesi gerektiğidir.”

*komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarih*” olarak belirlenmiştir. Arada geçen süre, vergi incelemesinin tamamlanması gereken süredir<sup>1053</sup>.

Peki vergi incelemesinin bu süre geçtikten sonra tamamlanamamasına rağmen, incelemeye devam edilmesi ve bu inceleme raporu üzerinden verginin tarhı durumunda ortaya çıkan hukuki durum ne olacaktır?

Burada öncelikli olarak kanun tarafından düzenlenen sürelerin türünün tespiti, varılması gereken sonucu ortaya koyacaktır. Bu sürenin vergi idaresinde vergi inceleme elemanları bakımından sınırlandırıcı süre olduğuna şüphe bulunmamaktadır. VUK 140. madde bu süreye ilişkin olarak *“incelemesi sırasında aşağıdaki esaslara uymaya mecburdurlar”* şeklinde bir hüküm ile getirilen süre sınırına uyulmasını mecburi tutmuştur. Kanun koyucu burada vergi inceleme süresi ile ilgili olarak *“bitirilir”*, *“tamamlanır”* şeklinde hızlandırıcı süre düzenlemesi öngörmemiştir<sup>1054</sup>. Ayrıca vergi incelemesinin süresinde tamamlanamaması durumunda, inceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından ek süre talep edilmesi de bu sürenin sınırlayıcı bir süre olduğu sonucunu doğurmaktadır. Aksi takdirde kanun koyucunun hızlandırıcı bir süre için ek süre talebini düzenlemesi gerekmezdi. Demek oluyor ki kanun koyucu belirlenen zaman diliminde vergi incelemesinin bitirilmesi konusunda bir sınırlama süresi öngörmektedir. Bir sürenin sınırlandırıcı süre mi yoksa hızlandırıcı süre mi olduğu konusunda tereddüt olması halinde ilgisine bir güvence sağlıyorsa, o sürenin sınırlandırıcı süre olduğunun kabul edilmesi gerekmektedir<sup>1055</sup>.

VUK 140. maddeye süre düzenlemesini getiren 6009 sayılı Kanun’un gerekçesinde<sup>1056</sup> *“incelemenin vergi mevzuatına uygun şekilde yürütülmesi ve öngörülebilir bir süre içerisinde tamamlanması mükellef haklarının vazgeçilmez*

<sup>1053</sup> Doğan Şenyüz, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 43 (2020), ss. 257-58.

<sup>1054</sup> Bekir Baykara, “Vergi İncelemesinin Belli Sürelerde Bitirilmemesine İlişkin Hükümün Hukuki Niteliği”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 216 (2010), s. 286; Şenyüz, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, s. 253; Vergi incelemesi için getirilen süre düzenlemesinin, düzenleyici süre olduğu yönündeki görüş için Bknz. Müjgan Karyağdı, *Vergi İnceleme Sürecinin Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye (Kamu Ekonomisi) Anabilim Dalı, 2020, s. 52.

<sup>1055</sup> Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 174.

<sup>1056</sup> <https://www5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem23/yil01/ss536.pdf> s. 5 ve s. 64 (Erişim Tarihi: 19.01.2023).

unsurlarındandır” ve “Bu fıkradaki düzenlemenin vergi inceleme elemanlarına da sorumluluk yüklemesi ve bir çeki düzen verilmesi, mükellef haklarının korunması, uzun süren incelemelerin bir esasa bağlanması açısından gerekli olduğu düşünülmeye karşın, bu ayrıntıda bir düzenlemenin kanun metninde yer alması yerine diğer bazı hususlar da dikkate alınarak Yönetmelik veya Yönerge metinlerine taşınmasının daha uygun olacağı mütalaa edilmektedir” açıklamalarına yer verilmiş olup, düzenlemenin vergi mükellefleri bakımından bir güvence getirmek maksatlı yapıldığı ortaya konmuştur. Bu düzenleme ile vergi mükellefleri bakımından ne zaman biteceği belirli olmayan vergi incelemeleri sonrasında verginin tarhi ve ceza kesilmesi ihtimalinin, ekonomik ilişki ve kararları üzerinde oluşturduğu belirsizlik giderilmiş ve hukuki güvenlik ilkesi bakımından güvence sağlanmıştır<sup>1057</sup>. Belirlenen süreler uyulmadan vergi incelemesi durumunda ortaya çıkan inceleme raporlarına dayanılarak yapılan vergi tarhlarının hukuka aykırılık oluşturacağına şüphe bulunmamaktadır<sup>1058</sup>. Verginin tarhi bakımından sebep unsurunun ortaya konulması bakımından hazırlık işlemi niteliğinde olan vergi incelemesi zaman yönünden yetkisizlik sebebiyle hukuka aykırı hale gelecektir<sup>1059</sup>.

Her ne kadar vergi incelemesi ve vergi incelemesi yapanlar bakımından tanınan yetkinin zaman bakımından aşılması söz konusu olsa da durum verginin tarhini yetki unsuru bakımından hukuka aykırı hale getirmeyecektir. Verginin tarhında vergi dairesinin zaman bakımından yetkisi VUK 112. maddede öngörülmüş zamanaşımı süresi bakımından hala geçerlidir. Vergi dairesi, bu süre zarfında, zamanında bitirilmeyen vergi incelemesine dayanılarak vergi tarhına devam edebilecektir. Bu durumda verginin tarhında şekil-usul unsuru<sup>1060</sup> bakımından hukuka aykırılık söz konusudur<sup>1061</sup>. Vergi

<sup>1057</sup> Şenyüz, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, s. 253.

<sup>1058</sup> Vergi incelemesinin zamanında bitiril(e)memesinin vergi mükellefine bir hak kazandırmayacağı ve uyumsuzluk durumunda hukuki bir değer ifade etmeyeceği hakkında görüş için Bknz. Ömer Gören, “Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler”, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 3 (2012), s. 426.

<sup>1059</sup> Şenyüz, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, s. 259; Baykara, “Vergi İncelemesinin Belli Sürelerde Bitirilmemesine İlişkin Hükümün Hukuki Niteliği”, s. 287; Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 141; “Nitekim, inceleme süresine aykırılığın işlemi sakatlayacak derece bir yetki kuralı olmadığı, ancak mükellefin korunması açısından da incelemenin mazeretsiz olarak uzamasına bağlı olumsuz etkilerden korunması gerektiği düşünülmektedir. Bu yönüyle, VUK’un 112. maddesinde ya da 140. maddesinde yapılacak bir düzenlemeyle, mükellefin kusuruna bağlı olmaksızın öngörülen süreden daha uzun sürede tamamlanan incelemeler açısından gecikme süresine tekabül eden dönem için gecikme faizi uygulanmayacağı hükme bağlanmalıdır.”

<sup>1060</sup> Akyılmaz, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, ss. 66 ve dipnot 255; “İşlemin içerdiği iradenin oluşuma ilişkin işlere ‘usul’ denir.”

<sup>1061</sup> Pınar, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler”, s. 48; Oytun Canyaş, “Vergi İdaresinin Tam ve Sınırlı Vergi İncelemesi Sürelerine Uymamasının Yaptırımları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 45, S. 401 (2022), s. 24.

mükellefinin haklarını korumaya yönelik bir usul kuralı olduğunu belirttiğimiz zaman sınırına uyulmaması işlem sonucuna etki etmese dahi asli usul sakatlığı sebebi kabul edilir<sup>1062</sup> ve bu sebeple iptal edilmelidir<sup>1063</sup>. Zira mükellef bakımından gecikme faizinin daha fazla ödenecek olması sebebiyle mülkiyet, iş yeri işleyişine yaratacağı uzun süre olumsuz etki sebebiyle çalışma hakkı ve hukuki güvenlik ilkelerini ihlal ediyor olması sebebiyle asli sakatlık kabul edilmelidir.

Bununla birlikte mükellefin verginin tarh zamanlaşımının süresini aşan zaman diliminde vergi tarh edilmesi halinde zaman bakımından da yetkisizlik ortaya çıkacaktır.

### ***3. Verginin Tarhında Yetki Unsuru Sakatlıkları ve Yargısal Denetimi***

#### *a. Genel Olarak*

Yetki unsuru ile ilgili olarak ele aldığımız kişi, konu, yer ve zaman bakımından yetki ile ilgili kurallara uyulmaması durumunda, idari işlemin yetki unsurunda sakatlık meydana gelecektir<sup>1064</sup>. İdarenin irade açıklaması yapan makamın kamu gücü kullanıyor olması sebebiyle diğer unsurlar arasında biraz daha öne çıkmasına sebep olmuştur. Zira bir idari makamın o işlemi yapmaya yetkisi yoksa, o idari işlemin diğer unsurları bakımından hukuka uygunluğunun denetlenmesine de gerek kalkmayacaktır<sup>1065</sup>.

<sup>1062</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1004.

<sup>1063</sup> Şenyüz, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, s. 262; “İşlemdaki bu yetkisizlik halini içeren hukuka aykırılıklar da ancak asıl işlem olan tarh işleminin iptaline ilişkin davada sebep unsurunda hukuka aykırılık olarak ileri sürülebilir.”. Tali şekil sakatlığı kabul edip, iptali gerekmediği yönünde görüş için Bknz. Canyaş, “Vergi İdaresinin Tam ve Sınırlı Vergi İncelemesi Sürelerine Uymamasının Yaptırımları”, s. 25; Turgut Candan, “Vergi İncelemeleri Bağlamında Danıştay’ın Mükellef Haklarına Bakışı”, 04.03.2016, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/> (Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Kanunda, incelemenin, verilen ek süreye karşın da bitirilememesi halinde, ne gibi hukuki sonuçların doğacağı konusunda bir açıklık mevcut değildir. Danıştay, kanunlarda öngörülen, ancak uyulmaması durumunda yaptırımı olmayan bu tür sürelerin, kamu hizmetinin hızlandırılması amacını güttüğü görüşündedir. Bu bakımdan; henüz, bu konuda verilmiş bir karar olmamakla birlikte; Danıştay’ın, süresinde tamamlanamayan vergi incelemelerine dayanılarak yapılan tarh işlemlerinin hukukiliklerinin bu nedenle sakatlanmayacağı yolunda karar vereceğini düşünüyoruz*”.

<sup>1064</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 917.

<sup>1065</sup> S. Burak Açıdoğru, “İdari İşlemin Yetki Unsuru ve Yetki Unsurundaki Sakatlıklar”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 1-2 (1999), s. 7.

Bir idari işlemin yetki unsuruna ilişkin kurallara aykırılığı halinde üç temel durum ile karşılaşmak mümkündür. Bunlar, fonksiyon gaspı, yetki gaspı ve yetki aşımı<sup>1066</sup> (yetki tecavüzü<sup>1067</sup>) olarak ifade edilen durumlardır.

#### *b. Fonksiyon Gaspı*

Devletin fonksiyonları yasama, yargı ve yürütme fonksiyonu olarak temelde üçe ayrılmaktadır. Yürütme fonksiyonu da hükümet fonksiyonu ve idari fonksiyon şeklinde bir ayrıma tabiidir. Her bir fonksiyonun yerine getiriliş şekli ise Anayasa tarafından belirlenmiştir ve kendilerine belirlenen alan içerisinde yetkilerini kullanmak zorundadırlar<sup>1068</sup>. İdare de idari fonksiyon içerisine giren ve kanunla kendisine verilen yetkileri kullanabilecektir. Bu fonksiyona girmeyen konularda yapılan idari işlemler ise yetki sakatlığı söz konusudur<sup>1069</sup>. Bu sakatlık hali “*Fonksiyon Gaspı*” olarak ifade edilmektedir ve “*İdari Yargı’da, yetki unsuru bakımından kabul edilen en ağır hukuka aykırılık halidir*”<sup>1070</sup>. Bu ağır hukuka aykırılığı bulunan idari işlemin ise yaptırım olarak yokluk ile malul olduğu kabul edilmektedir<sup>1071</sup>. Ancak bununla beraber, fonksiyon gaspı olsa dahi iptal kararının verilmesi gerektiği belirten görüşler mevcut olup<sup>1072</sup>; Danıştay uygulamasında da dava konusu işlemin yokluğunu tespit etmekle birlikte hüküm olarak iptaline karar verildiği durumlar gözlemlenmektedir<sup>1073</sup>.

Verginin tarhının yargısal denetimi sırasında fonksiyon gaspının varlığının tespiti için vergi tarhını yapmaya yetkili olan vergi dairelerince tarh yapılırken yasama, yargı ve yürütme fonksiyonlarına giren işlem ve eylemlerin yapılması söz konusu olmalıdır. Bununla beraber, vergi idaresinin yapması gereken tarhın idare fonksiyonu dışında kalan ve diğer fonksiyonları yerine getiren makamlarca yapılması durumunda da vergi tarhı olarak ortaya çıkarılan idari işlem de hukuka aykırı olacaktır. Zira fonksiyon gaspı

<sup>1066</sup> Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, s. 134; Yahya Kazım Zabunoğlu, *İdare Hukuku Cilt 2*, Ankara: Yetkin, 2012, s. 278; Özyörük, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 208.

<sup>1067</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 917; Sarıca, *İdari Kaza-Cilt I*, s. 61; Günday, *İdare Hukuku*, s. 142; Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 408; Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 312; Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 236.

<sup>1068</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 50.

<sup>1069</sup> Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları 1. Cilt*, s. 301.

<sup>1070</sup> Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, s. 134.

<sup>1071</sup> Erkut, “İdare Hukukunda Yokluk Teorisi”, s. 75; Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, s. 135; Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 235; Günday, *İdare Hukuku*, s. 142; Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları 1. Cilt*, s. 301; Özyörük, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 207.

<sup>1072</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 921.

<sup>1073</sup> Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 311.

durumu, sadece idari işlem ve eylemler ile değil diğer devlet fonksiyonlarını yerine getiren makamlar tarafından kendilerine verilen yetki harici idari fonksiyon alanına giren işlem ve eylemlerin yapılması durumunda da söz konusu olmaktadır<sup>1074</sup>.

Verginin tarhı ile ilgili olarak yaşanabilecek fonksiyon gaspı ile yapılan genel açıklamalara ilave olarak, Anayasa'nın 125. maddesinin 4. fıkrasında sınırlanan ve yargı fonksiyonu ile idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde karar verilemeyeceğine dair yasak düzenlemesi kapsamında vergi mahkemelerinin matrah takdiri yaptığı kararlarda yaşanan yargı organları tarafından idare fonksiyonu gaspı şeklinde ortaya çıkan özellikli bir durum bulunmaktadır. Bununla beraber bir diğer durum ise vergi idaresi tarafından kanunla düzenlenmemiş vergiyi doğuran olay, konu, mükellef, matrah gibi kurucu öğelerle ilgili verginin tarhı yapılması da fonksiyon gaspı durumu söz konusu olacaktır.

### **(1) Vergi Yargısının Fonksiyon Gaspı**

Yargı fonksiyonu, hukuki uyuşmazlıkların veya hukuka aykırılık iddialarının yargısal yöntemlerle hukuk kuralları çerçevesinde çözüme ulaştırılıp, bu durumlara dair kesin hüküm kurulmasıdır<sup>1075</sup>. Anayasa'nın 125. maddesinin 4. fıkrasında yargı organı tarafından yargı yetkisinin kullanılmasına ilişkin yer alan düzenleme gereğince, yargı organları idari eylem ve işlem niteliğinde karar veremeyeceklerdir. İdare tarafından yapılması gereken eylem ve işlemi “*hüküm*” ile kararlaştıramayacaklardır<sup>1076</sup>.

Verginin tarhı ile ilgili olarak açılacak iptal davalarında yargı organlarının amacı taraflar arasındaki hukuki uyuşmazlığı çözüme kavuşturmak değil; dava konusu işlemin hukuka uygun olup olmadığını tespit etmek ve hukuka aykırılık halinde bu işlemin iptalini sağlamaktır<sup>1077</sup>. Verginin tarhı ile ilgili iptal davasında mahkeme tarafından iptale veya davanın reddine karar verilebilecektir. Bunların yerine hakim in idare yerine geçerek matrah tayininde bulunması ise idarenin yapması gereken sebep unsuruna ilişkin tespit olacaktır. Bu ise kuvvetler ayrılığı ilkesini zedeleyecek ve yargı organlarınca, vergi idaresi aleyhine bir fonksiyon gaspı sonucunu doğuracaktır<sup>1078</sup>.

<sup>1074</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 923.

<sup>1075</sup> Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt I*, s. 21.

<sup>1076</sup> Lütfi Duran, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I”, *Amme İdare Dergisi*, C. 20, S. 4 (1987), s. 6.

<sup>1077</sup> Aslan, *Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 45.

<sup>1078</sup> Candan, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, s. 40.

Elbette mahkeme tarafından bir takım değerlendirmeler yapılmak suretiyle dava konusu işlemin hukuka uygun olup olmadığı ortaya konulacaktır. Burada mahkemelerin yargılama aşamasında tarhin hukuka aykırılığını tespit etmekle birlikte yeni bir matrah tespitini yapmaması gerekir. İptal edilen bir vergi tarhı ile ilgili olarak kararda yer alan verileri olduğu gibi kabul ederek işlem yapmak vergi dairesinin tercihidir. İptal kararı üzerinde hukuka aykırılıkları gidererek kendi yapacağı tespitler üzerine idari işlem yapmasına bir engel bulunmamakla birlikte, pratik kaygılarla vergi idaresinin tercihi bu yönde olmaktadır<sup>1079</sup>.

Yargı organlarınca verginin tarhının hukuka aykırılığının tespiti halinde, buna dayanılarak işlemin iptali; yapılan tespitler neticesinde ise vergi borcunun miktar itibariyle tespit edilmesi kısmının vergi idaresine bırakılması gerekmektedir. Yargı organlarının kararlarının hüküm kısmında vergi tarhına ilişkin doğrudan talimat olabilecek ifadelere yer verilmemesi gerekir. İYUK 28. maddesinin 5. fıkrasında yer alan “*Vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarı ilgili idarece mükellefe bildirilir*” düzenlemesine uyumlu olarak, GİB tarafından hazırlanmış “*İşlem Yönergesi*”nin 211. maddesinin 3. fıkrasında<sup>1080</sup> mahkeme kararının tebliğ alınmasından sonra “*Vergi Mahkemesi Kararına Göre Vergi/Ceza İhbarnamesi*” düzenlenmesi gerektiği ve bu ihbarnamede karara göre hesaplanacak vergi ve cezanın yer alması gerektiği düzenlenmiştir. Vergi idaresinin, “*2 nolu ihbarname*” olarak bilinen bu yeni ihbarnamede vergi borcu miktarı olarak mahkeme tarafından yapılan tespitleri esas alması ise vergi dairesinin bir tercihidir. Zira vergi dairesi tarafından hukuka aykırılığı tespit edilen hususlar dikkate alınarak tekrardan bir matrah tespit edilmesinin önünde engel bulunmamaktadır. Elbette idari yargıda verilen iptal kararı sadece hüküm kısmıyla değil, gerekçesinde idari işlemin hukukilik denetiminde idareye hukuka uygun bir yol da göstermektedir<sup>1081</sup>. Bununla beraber mahkeme kararının idarenin irade açıklaması yerine geçebilecek bir değerlendirme olmamalıdır.

<sup>1079</sup> Onur Karahanoğulları, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, *Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük’e Armağan*, ed. Turgut Tan, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005, İnternet erişimi, <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makale/idariislemniteligindeyargikararlari.htm>. (Erişim Tarihi: 01.12.2022)

<sup>1080</sup> “*İlgili memur vergi mahkemesinin tasdik veya tadilen tasdik kararları üzerine, "VERGİ MAHKEMESİ KARARINA GÖRE VERGİ/CEZA İHBARNAMESİ"ni düzenler.*”

<sup>1081</sup> Yıldırım Uler, *İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1970, s. 70.



Danıştay 3. Dairesi tarafından 1987 tarihinde verilen bir kararda<sup>1082</sup> bu konuyla ilgili olarak yapılan “Ayrıca, İdari Yargılama Usulü Hukuku ilkelerine göre bir idari işlemin kaldırılması veya değiştirilerek işleme hukukilik kazandırılması yasalarla idareye yanınmış bir yetki olup yargılama yetkisi hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı bulunan idari yargıcın, hukuka aykırılığını saptadığı idari işlemin iptaline karar verecek yerde, İdari Yargılama Usulü Kanununun 28.maddesinin 5. fıkrasında yer alan, vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezalarının miktarının ilgili idarece mükellefe bildirebileceği yolundaki hükme aykırı olarak, hesaplanan gelir ve mali denge vergileri üzerinden bunlara bağlı olarak kesilmesi gereken kaçakçılık cezalarının miktar itibariyle tespit ederek fazlasını kaldırmış olması, idari yetki alanına bir tecavüz sonucu doğuracağından, kararda yargılama yetkisinin bu yolda kullanılması da kararı kusurlandıracak niteliktedir” değerlendirmesi, olması gerekeni izah eden bir karardır.

### **(2) Kanunilik İlkesine Aykırı Vergi Tarhı Durumunda Fonksiyon Gaspı**

Anayasa'nın 73. maddesinin 3. fıkrası düzenlemesi gereğince “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır”. Bu kural “verginin kanuniliği” ilkesi olarak ifade edilmektedir. Anayasa Mahkemesi'nin yerleşmiş içtihadına göre verginin kanuniliği ilkesi kapsamında, matrah, oranlar, tarh ve tahakkuk ve tahsil usulleri, yaptırımlar, zamanaşımı, yukarı ve aşağı sınırlar yönlerinin de kanunlarda düzenlenmesi gerekmektedir<sup>1083</sup>. Vergi idaresi tarafından vergi kanunlarında düzenlenmemiş bu öğelerle ilgili olarak verginin tarhı yapılmamalıdır. İdari makamın yasama organının yetki sahasına giren bir konuda işlem yapması halinde fonksiyon gaspı olacaktır<sup>1084</sup>.

Vergi kanunları tarafından vergiyi doğuran olay düzenlenmemiş bir hukuki veya maddi olayın, vergiyi doğuran olay olarak kabul edilerek vergilendirmesi ancak yasama organı tarafından vergiyi doğuran olay olarak düzenlenmesi mümkün olan bir konunun vergi idaresi tarafından yapılacak bir idari işlem neticesinde vergilendirilmesi sonucunu

<sup>1082</sup> Danıştay 3. D, E. 1986/1345, K. 1987/108, T. 14.01.1987; Kararı Aktaran: Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, ss. 135 ve dipnot 216.

<sup>1083</sup> Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 135; Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 57; Saban, *Vergi Hukuku*, s. 43.

<sup>1084</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1133.

doğuracaktır ki, bu durumda söz konusu işlem verginin kanuniliğine aykırı ve sebep unsuru bakımından sakat olsa dahi bu konularda incelenmeye başlanmadan fonksiyon gaspı olduğu sonucuna ulaşılması gerekmektedir. Yasama organına ait olan vergilendirme yetkisinin, kanunlarda yer almayan vergiyi doğuran olay ve matrah ile ilgili verginin tarhı ile vergi borcu miktarı tespiti yapılmaktadır.

Vergi kanunlarında düzenlenmemiş hususların yorum yolu ile genişletilerek uygulanması mümkün değildir<sup>1085</sup>. Vergi idaresi bu yorumu sadece kanunlarda düzenlenmiş konuların sınırı içerisinde yapabilecektir<sup>1086</sup>. Verginin kanuniliği ilkesinin bir sonucu olarak aynı şekilde vergi idaresi tarafından vergi kanunlarında düzenlenmemiş bir durum ile ilgili mevcut düzenlemeler kıyas yoluyla da uygulanamayacaktır. Bu durum da fonksiyon gaspına sebep olacaktır<sup>1087</sup>.

Danıştay 9. Dairesi Maliye Bakanlığı'nın son yıllarda verdiği özgelgeleri takip edip daha sonrasında vergi tarhı ile karşılaşmamak için ihtirazi kayıtla verilen muhtasar beyanname üzerine açılan iptal davası üzerine önüne gelen uyuşmazlıkta; "*Öte yandan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile konulacağı vergi sistemimizin vazgeçilemez bir unsuru olmakla birlikte, bu duruma aykırı şekilde yapılan bir vergilendirmenin, verginin yasallığı ve hukuk devleti ilkelerini ihlal edeceği tartışmasız olup, yasada öngörülmeleyen bir hususun tebliğ, sirküleri, özelge gibi idari işlemlerle vergilendirilmesi mümkün olmadığından ihtirazi kayıtla verilen beyanname üzerinden yapılan dava konusu tahakkuk işleminde ve Vergi Mahkemesinin redde ilişkin hüküm fıkrasında isabet görülmemiştir*" değerlendirmesini yapmıştır<sup>1088</sup>. Her ne kadar fonksiyon gaspı terimini kullanmamış olsa da Danıştay bu durumda vergi dairesi tarafından yapılan tarh ile esasında vergi kanunlarında yer almayan bir konunun vergilendirilmesi durumu söz konusudur. Vergi idaresinin vergi kanunlarında yer almayan vergiyi doğuran olayları veya düzenlenen vergiyi doğuran olayları kıyasen uygulamak suretiyle yapacağı tarhlar, yasama organı tarafından kanunla yapılması gereken fonksiyonun, mükellef nezdinde

<sup>1085</sup> Yıldırım Taylar, Özgecan Gök, Burcu Demirbaş Aksüt, Emine Sevcan Artun, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi*, İstanbul: Seçkin Yayıncılık, 2020, s. 44.

<sup>1086</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 76.

<sup>1087</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 33.

<sup>1088</sup> Danıştay 9. D, E. 2016/4386, K. 2019/292, T. 13.02.2019 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

idari işlemle yaratılması sonucunu doğurduğu için verginin kanuniliği ilkesine aykırılığını ifade ederek fonksiyon gaspı olacağı sonucuna ulaşılabilecektir.

### c. Yetki Gaspı

Bir idari işlemin yetki unsurunda yetki gaspı dolayısıyla sakat olması durumunda, idarenin görev alanı içine giren bir konu ile ilgili olarak idareye tamamen yabancı olan bir özel hukuk kişisi veya idarede görev yapmakla birlikte idare adına irade açıklaması yapmaya yetkisi olmayan kişilerce idari işlemin yapılması durumunda ortaya çıkmaktadır<sup>1089</sup>. İdare adına irade açıklama yapma yetkisi olan kişinin resmi sıfatının henüz başlamadan alacağı kararlar da bu kapsamda yetki gaspı olarak değerlendirilmektedir<sup>1090</sup>.

Genel olarak yetki gaspında yetki unsurundaki kişi bakımından yetkisizlik durumu ile alakalı bir sakatlık söz konusu olsa da resmi sıfatın henüz başlamamış olması sebebiyle oluşan yetki gaspı durumunda zaman bakımından yetkisizlik sebebiyle de hukuka aykırılık söz konusu olabilmektedir<sup>1091</sup>.

Yetki gaspı sakatlık halinin yaptırımını, kural olarak bu durumda irade açıklamasının idareye izafe edilebilir olmaması sebebiyle idari işlemin hiç doğmamış sayılacağı ve yok hükmünde olacağı kabul edilmesidir<sup>1092</sup>. Bununla beraber idareye tamamen yabancı özel hukuk kişileri tarafından yapılan işlemler bakımından yokluk; diğer tür yetki gaspı bakımından ise iptal yaptırım olacağı sonucu kabul eden görüş bulunmaktadır<sup>1093</sup>. Yetkinin kamu düzeninden olması ve kişi bakımından yetkisizlik durumunda bir idari işlem tesisi halinde menfaati ihlal edilen muhatabın dava açma süresini kaçırmaması sonucunda idari işlemin hukuki etki doğurması sonucu olabileceğinden idarenin iradesi olmayan bir işlemin hiç doğmamış sayılmasının ve yok hükmünde kabulünün daha uygun bir yaptırım olduğu düşünülmektedir.

Verginin tarhı bakımından ise VUK 4. maddesinde vergi tarhı yapmaya yetkili olan idari makamın vergi daireleri olduğu düzenlenmiştir. Vergi tarhının, vergi daireleri dışında bir özel hukuk kişisi veya başka bir idare birimince yapılması ve mükellefi

<sup>1089</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 373.

<sup>1090</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 924.

<sup>1091</sup> Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 289.

<sup>1092</sup> Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, s. 137; Günday, *İdare Hukuku*, s. 142; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 373; Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 235.

<sup>1093</sup> Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 293.

durumunda yetki gaspı söz konusu olacaktır<sup>1094</sup>. Danıştay 7. Dairesi<sup>1095</sup>, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı'nın vergi sorumlusu olarak istihkak sahibi şirketten kesinti yaptığı vergiyi, şirkete hata üzerine iade ettiğinden bahisle, Bayındırlık ve İskan Bakanlığı tarafından tekrar bu vergilerin istemine ilişkin tesis edilen idari işlem üzerine vergi mahkemesi tarafından davanın kabulü sonucunda yapılan temyiz başvurusunda, “*Bu işlemle istenilen tutar, damga vergisi miktarı kadar olmakla birlikte; anılan idarenin, Vergi Usul Kanununun 4 üncü maddesinde, vergiyi tarh etme, tahakkuk ettirme ve tahsil etme ile yetkilendirilen vergi dairesi konumunda olmaması, dava konusu işlemin de vergi kanunlarınca tanınan kamu gücünün kullanılmasıyla tesis edilmemiş bulunması karşısında, Adli Yargı yerinde açılacak alacak davası öncesi, davalı Kurumun Özel Hukuk alanına giren girişiminden ibaret bulunan anılan işlemin, idari davaya konu edilebilecek nitelikte vergilendirme işlemi olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır*” gerekçesiyle esasa girmeden, yetki gaspı sebebiyle yokluğuna karar vermesi gerektiğine hükmetmiştir.

#### *d. Yetki Aşımı*

Yetki aşımı halinde kural olarak irade açıklaması yapan kişinin idare adına açıklama yapma yetkisi bulunmaktadır; ancak bu yetkinin *konu, yer ve zaman bakımından* bu yetkisini aşmaktadır<sup>1096</sup>. Yetki taşımı idari iş bölümü esaslarına tamamen aykırı<sup>1097</sup>, uzman olmayan kişilerce bile sakatlığın anlaşılabilirdiği durumlar bakımından ise ağır ve bariz yetki aşımı ile sakatlık söz konusu olacaktır<sup>1098</sup>.

Türk hukukunda yetki tecavüzü olarak daha sık bir şekilde kullanılan bu sakatlık durumunun, zaman bakımından yetkisizlik durumunda idare adına irade açıklamasını yapacak makamın, başka bir idari makamın yetkisine müdahalesi söz konusu olmayabilir<sup>1099</sup>. Bu sebeple kavram olarak yetki aşımı da tercih edilebilmektedir<sup>1100</sup>.

<sup>1094</sup> Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, s. 137.

<sup>1095</sup> Danıştay 7. D. E. 2003/1095, K. 2005/3396, T. 22.12.2005 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>1096</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 927.

<sup>1097</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 143.

<sup>1098</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 936.

<sup>1099</sup> Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 313.

<sup>1100</sup> Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, s. 137; Zabunoğlu, *İdare Hukuku Cilt 2*, s. 278; Özyörük, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 208.

### **(1) Konu Bakımından Yetkinin Aşımı**

İdari makamların yetkilerini kullanabilecekleri konular kanunlar ile belirlenmiştir ve bu konuların dışına çıkarak yetkisini kullanması mümkün değildir. Bu durumda yapılan idari işlem yetki aşımı sebebiyle hukuka aykırı olacaktır. Konu bakımından yetkinin aşımının yetki gaspından farkı ise konu bakımından yetkisiz olsa dahi o idari makamın irade açıklama yetkisi bulunmaktadır; ancak kanun o konu bakımından başka bir idari makamı yetkilendirmektedir<sup>1101</sup>. Çok çeşitli şekillerde konu bakımından yetkisizliğin yaşanması mümkündür. Aynı kamu tüzel kişiliği içerisinde yer alan hiyerarşik yapıda astın, üstün yetkisine giren bir konuda irade açıklaması veya üstün, astın görev alanına giren bir konuda irade açıklaması şeklinde olabileceği gibi; ayrı kamu tüzel kişilikleri olan üniversitenin alması gereken bir kararı, belediye tarafından alınması durumlarında da konu bakımından yetki aşımı söz konusu olacaktır<sup>1102</sup>.

Verginin tarhi bakımından ise vergi dairesinin o vergi konusu ile ilgili vergi tarh etme yetkisinin bulunup bulunmadığı konusu idari işlemin sıhhatini belirlemektedir. Örneğin; EVK'nın 10. maddesine göre bina vergisini ve 21. maddesine göre arazi vergisini “*ilgili belediye*”ler tarh etmekle yetkili kılınmıştır. Gelir vergisi tarhına yetkili olan bir vergi dairesinin, aynı coğrafi sınır içerisinde yer alan bir bina veya arazi vergisini tarh etmesi durumunda, idare adına irade açıklama yetkisi olan ve esasında verginin tarhi ile ilgili irade açıklaması da yapabilen idari makamın kendisine kanunlar ile verilen konular dışında yetkisini kullanması durumunda konu bakımından yetki aşımı söz konusu olacaktır<sup>1103</sup>. Yahut kurumlar vergisi bakımından yetkili olan vergi dairesinin, gelir vergisi tarh etmesi halinde konu bakımından yetkisizlik olacaktır.

---

<sup>1101</sup> Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, ss. 137-38.

<sup>1102</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, ss. 927-30.

<sup>1103</sup> Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, ss. 138 ve dipnot 224; “*Dan. 7. D., 29.5.1991, E: 1989/2739, K: 1991/1849, Danıştay Dergisi S. 84-85, sh. 503; Belediyelerin katma değer vergisi tahsiline yetkili olmadıkları hk.; Dan. 7. D., 27.4.2007, E:2006/1213, K:2007/2101: Akaryakıt üzerinden alınan özel tüketim vergisinin, akaryakıtın Yurt içi teslimi sırasında doğması sebebiyle, vergi dairelerince tarh, tahakkuk ve tahsil edilebileceği; gümrük idaresinin bu konuda yetkisiz olduğu hk.*”

## (2) Yer Bakımından Yetkinin Aşımı

İdari makamların alacakları kararlarda kendilerine kanunen o yetkiyi kullanabilecekleri belirtilen coğrafi alanların dışında yetkilerini kullanmaları durumunda yer bakımından yetkinin aşımı söz konusu olmaktadır<sup>1104</sup>.

Verginin tarhi bakımından ise VUK 4. maddesi düzenlemesine göre yetkili vergi dairesi ilgili vergi kanunlarının belirlemiş olduğu vergi dairesi olacaktır. Örnekleriyle de açıklandığı üzere vergi kanunlarında yer alan yetki düzenlemesi çoğunlukla yer bakımından yetki ile yetkili vergi dairesini tespit etmektedir. Ancak VUK 4. maddesi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na vergi türleri, meslek ve iş gruplarıyla itibariyle vergi mükelleflerinin bağlı olacağı vergi dairesini belirleme yetkisi vermiştir.

Verginin tarhi ile ilgili olmasa da ödeme emrine karşı açılan iptal davası ile ilgili bir temyiz incelemesinde Danıştay 7. Dairesi<sup>1105</sup>, yer bakımından yetkisizliğin tespit edilmesi durumunda diğer unsurlar bakımından inceleme yapılmasına gerek görülmediği tespitini yapmış ve hatta bu şekilde “*yetkisizliği*” tespit edilen bir işlem üzerinden sebep unsuruna dair yapılan incelemenin “*yetkili idari makamın yerine geçerek hükmün kurulması anlamına*” geleceğini belirterek İYUK 2. maddesinin 2. fıkrasında düzenlemeye aykırılık oluşturacağını hükmetmiştir. Danıştay'ın sebep unsurunda sebep ikamesi ve matrah takdirinin yargı yerlerince yapılmasına dair eleştirilerimizdeki kararlarında görülmeyen tutumun, yer bakımından yetkisizlik sebebiyle yapılan tespit üzerine bir adım öteye giderek yapılan incelemede gösterilmiş olması ise dikkat çekmektedir.

Yer bakımından yetki aşımı ile ilgili olarak vergi mükelleflerinin adres değişiklikleri ilgili durumlar da dikkate alınmalıdır. VUK 157. maddesinde<sup>1106</sup> vergi mükelleflerinin iş yeri adresi değişikliklerini bildirmesi mecburiyet olarak düzenlenmiştir. Bu düzenleme ile çıkarılan 510 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 240)'nde Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ<sup>1107</sup>'de ise adres değişikliğinin bildirimini yeni vergi dairesine yapılması yeterli sayılmaktadır. Bu

<sup>1104</sup> Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 237.

<sup>1105</sup> Danıştay 7. D, E. 2000/4427, K. 2002/3257, T. 14.10.2002 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>1106</sup> “*Madde 157 – 101 inci maddede yazılı bilinen iş (...)(2) yeri adreslerini değiştiren mükellefler, yeni adreslerini vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar.(2)*”

<sup>1107</sup> RG: 19.10.2019, 30923.

bildirim yapılmasının ardından artık yetkili vergi dairesi bildirim alan yeni vergi dairesi olacaktır. Ancak vergi mükellefinin eski vergi dairesi yetki bölgesindeki mükellefiyeti sırasındaki işlemlerinin yeni yetkili vergi dairesi tarafından yapılan inceleme neticesinde matrah farkı tespiti sonucunda yapılacak vergi tarhına yetkili olan vergi dairesi konusu incelemeye değerdir. Zira Danıştay 3. Dairesi yakın tarihli bir kararında<sup>1108</sup>, iş yeri değişikliği bildirim sonrası yeni vergi dairesi tarafından yapılan incelemede, eski yetkili vergi dairesine bağlı olduğu dönemler ile ilgili olarak da tespit edilen hususlar ile ilgili olarak yapılan vergi tarhında, adres değişikliği bildirim dönemlerine göre vergi dairelerinin yetkisinin ayrıldığından bahisle yetkisizlik sebebiyle iptal kararı vermiştir.

510 Sıra No'lu tebliğe göre, “Yeni vergi dairesi tarafından yapılan yoklama sonucunda mükellefin yeni adresinde faaliyete başladığının tespit edilmesi hâlinde yeni vergi dairesi tarafından nakil nedeniyle işe başlaması yapılacak ve eski vergi dairesinde bulunan mükellefiyet kaydı nakil nedeniyle yeni adreste işe başlama tarihi itibarıyla sistem tarafından otomatik olarak terkin edilecektir”. Danıştay kararındaki değerlendirmeye göre ise vergi mükellefi kaydı terkin edilmiş olsa dahi eski vergi dairesi tarafından tarh ve ceza kesme işlemlerinin yapılması gerekmektedir. Adres değişikliği sonucunda vergi mükellefi bildirim tarihinden itibaren yeni vergi dairesinin yetkisindedir; eski vergi dairesinden mükellefiyet kaydı terkin edilmiştir. Yer yönünden yetki durumunun, eski vergi dairesinin zaman yönünden yetkisinin sona ermesi sebebiyle yeni vergi dairesinde olduğunun kabulü gerekmektedir.

### **(3) Zaman Bakımından Yetki Aşımı**

İdare adına irade açıklamasının hangi zaman diliminde yapılacağı, idari makamlara o yetkileri kullanabileceği zaman dilimi ile sınırlandırılmıştır. İdari makamlar

---

<sup>1108</sup> Danıştay 3. D, E. 2019/6026, K. 2021/583, T. 04.02.2021(www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Dava konusu vergi ve cezalara ilişkin ihbarnamelerin dayanağı vergi inceleme raporunun atf yaptığı vergi tekniği raporundan, 27/07/2004-16/01/2012 tarihleri arasında Beşiktaş Vergi Dairesi Müdürlüğü mükellefi; 16/01/2012 tarihinden itibaren Sultanbeyli Vergi Dairesi Müdürlüğü'nün mükellefi olduğu anlaşılan davacı adına, 2011 yılı için re'sen salınan bir kat vergi ziyat cezalılı kurumlar vergisi ile kesilen özel usulsüzlük cezasına ilişkin olarak Sultanbeyli Vergi Dairesi Müdürlüğü'nce 20140603135070000003 ve 20140603135070000002 numaralı ihbarnamelere dayalı olarak yapılan tarhiyatın Beşiktaş Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından yapılması gerekirken, ilgili yılda tarha yetkili olmayan Sultanbeyli Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından yapılmasında hukuka uyarlık bulunmadığından yazılı gerekçeyle verilen vergi mahkemesi kararının bozulması gerekmiştir.”

yetkilerinin olmadığı geçmiş zaman ve gelecek zaman için idari işlemler tesis edemeyecektir. İdari makamların yetkileri bakımından öngörülen sınırlandırıcı sürelerle uyması gerekmektedir; aksi takdirde idari işlem yetki unsurunda zaman bakımından yetki aşımı sebebiyle hukuka aykırı olacak ve iptali gerekecektir.

Verginin tarhı ile ilgili olarak vergi idarelerinin zamanaşımı süresi kapsamında vergi tarhını yapıp ilgisine tebliğ etmeleri gerekmektedir. VUK 114. madde düzenlemesi verginin tarhında vergi dairesinin zaman bakımından yetkisini belirlemektedir ve “*Vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde*” vergi daireleri bu yetkisini kullanabilecektir<sup>1109</sup>. Vergi dairesince matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulması halinde zamanaşımı süresi, ilgili takdir komisyonu kararının vergi dairesine tevdi edildiği güne kadar duracaktır. Her halükarda bu sürenin bir yıldan fazla olamayacağı kanunda düzenlenmiştir.

Uygulamada vergi idaresinin zamanaşımının dolmasına yakın tarihlerde vergi alacağının zamanaşımına uğramaması için kanunun tanıdığı takdir komisyonuna sevk suretiyle zamanaşımını durdurma yolunu tercih etmesi yoluna gidebildiği anlaşılmaktadır. Danıştay’ın bu konudaki yaklaşımı ise 114. maddesinin 2. fıkrasının takdir komisyonuna sevke olanak tanımasından bahisle, bunun zamanaşımı süresi içerisinde kullanılabilir bir yetki olduğu<sup>1110</sup>, takdir komisyonuna sevk tarihine bakarak sadece zamanaşımını durdurmak amacıyla sevk yapıldığının mümkün olmadığını<sup>1111</sup>;

<sup>1109</sup> Ceza kesmede zamanaşımı VUK 374. maddesinde kabahat türleri bakımından farklılaşmaktadır.

“*Madde 374 – Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez:*

*1. (Değişik: 23/6/1982-2686/42 md.) vergi ziyai cezasında cezanın bağlı olduğu vergi alacağının doğduğu takvim yılını takip eden yılın birinci gününden; 353 ve mükerrer 355 inci maddeler uyarınca kesilecek usulsüzlük cezalarında, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak beş yıl (114 üncü maddenin ikinci fıkrası hükmü ceza zamanaşımı için de geçerlidir.);*

*2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl;*

*(Değişik: 22/7/1998-4369/81 md.) Ancak 336 ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamanaşımı süresi içinde kesilir.*

*Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamanaşımı kesilmiş olur.”*

<sup>1110</sup> Danıştay 7. D, E. 2016/8628, K. 2020/3946, T. 13.10.2020 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Vergi alacaklı olan devlet ile vergi borçlusu olan mükellefin vergilendirmeye dayalı karşılıklı yükümlülükler yükleyen ilişkisinde verginin tarh edilme süresini kanunla belirlenen bir süre boyunca uzatan söz konusu kanuni düzenlemenin ve bu kuralın uygulanması amacıyla takdir komisyonuna başvurulmasının kamu yararı içermediğinden söz edilemeyeceği gibi vergi mükelleflerine orantısız yük yüklediğinden de bahsedilemeyecektir.”*

<sup>1111</sup> Danıştay 4. D, E. 2016/10973, K. 2021/1134, T. 22.02.2021 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Dolayısıyla, yalnızca takdire sevk tarihine bakılarak takdir komisyonuna sevk, zamanaşımını durdurmak amacıyla yapıldığının bu çerçevede kabulüne imkan bulunmamaktadır.”*



ancak takdir komisyonuna sevk için re'sen matrah tespiti yoluna gidilmesi koşullarının oluşup oluşmadığının incelenebileceğine dair tespitleri bulunmaktadır<sup>1112</sup>.

Zamanaşımı süresinin dolmasına yakın bir tarihte matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilen vergi mükellefi hakkında zamanaşımı süresi durmuşken, kanunen tanınan bir yıllık süre içerisinde vergi dairesi tarafından inceleme elemanlarınca yapılan tespitlere dayanılarak vergi tarh etmesi durumunda vergi dairesinin zaman bakımından yetkisinin takdir komisyonu kararına dayanmadan ve bu karar beklenilmeden yapılan tarh bakımından devam edip etmeyeceği hususu da değerlendirilmesi gereken bir durumdur. Danıştay bu konuyla ilgili önüne gelen bir dosyada, VUK 114. maddesinin 2. fıkrası uyarınca zamanaşımı duracağından bahisle, vergi dairesi tarafından inceleme raporuna dayanılarak yapılan re'sen matrah tespitinin zamanaşımı süresi içinde yapıldığını kabul etmiştir<sup>1113</sup>. Ancak bununla beraber Danıştay VDDK tarafından, takdir komisyonuna sevk sonrasında, beş yıllık zamanaşımının sona ermesinden sonraki takdir komisyonuna sevk için tanınan bir yıllık ilave süre içerisinde, takdir komisyonuna “done” olması için vergi müfettişleri tarafından hazırlanan “matrah takdiri” başlıklı bir yazıyı, takdir komisyonunun yapmış olduğu takdire esas alması sonucu tarh eden vergi ve cezası ile ilgili açılan iptal davasını kabul eden ilk derece mahkemesinin temyiz aşamasında vermiş olduğu ısrar kararı onanmıştır<sup>1114</sup>.

Bu konuyla ilgili olarak da VDK tarafından çıkartılan Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi<sup>1115</sup> ile “zamanaşımına uğrama süreci yaklaşan konularla ilgili olarak

---

<sup>1112</sup> Danıştay 7. D, E. 2016/8628, K. 2020/3946, T. 13.10.2020 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Vergi mahkemesince, idare tarafından takdire sevk tarihi dikkate alınarak takdir komisyonuna sevk zamanaşımını durdurmak amacıyla yapıldığı kabul edilmiş ve tarhiyatın hukuka uygunluğu bu yönüyle değerlendirilmiştir. Ancak yukarıda yer verilen mevzuat hükümleri uyarınca, Kanun'da takdir komisyonuna başvurulmasına bağlanan ve belirlilik ve öngörülebilirlik arz eden hukuki sonuç zamanaşımının durması olduğundan genel ilke olarak takdir komisyonuna sevkle tarh zamanaşımının durduğunun kabulü gerekmektedir. Bu nedenle mahkemece olayda re'sen tarh nedeninin bulunup bulunmadığının ve re'sen takdir edilen matrahın hukuka uygun olup olmadığının değerlendirilmesi gerekmektedir.”

<sup>1113</sup> Danıştay 7. D, E. 2016/10662, K. 2020/3853, T. 12.10.2020 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Hal böyle iken, takdire sevk üzerine duran zamanaşımı süresinin sona ermesinden önce düzenlenen rapordaki verilerin esas alınması suretiyle matrah takdir edilerek zamanaşımı süresi dolmadan ihbarnameyle duyurulan vergi ve cezanın zamanaşımına uğradığından söz edilmeyeceğinden ve olayda da yukarıda yazılı Kanun'un açık hükmüne göre zamanaşımı bulunmadığı anlaşıldığından, uyuşmazlığın esasının incelenmesi suretiyle karar verilmesi gerekirken cezalı tarhiyatı iptal eden mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.”

<sup>1114</sup> Danıştay VDDK, E. 2017/156, K. 2017/206, T. 26.04.2017 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>1115</sup> Vergi Denetim Kurulu 27.04.2017 tarih ve 5306925-010.06.E.14938 Sayılı 2017/1 sayılı “Vergi İnceleme ve Denetim İç Genelgesi”.

*inceleme görevlendirmelerini Haziran ayının sonuna kadar vergi inceleme elemanlarına incelemeler gönderilmiş olmalı, bu tarihten sonra zamanaşımli döneme ilişkin olarak gelen vergi inceleme talepleri hakkında görevlendirme ve/veya takdire sevk işlemleri yapılmayacağı,*

*Tarh zamanaşımının son yılında yürütülen vergi incelemeleri, raporun en geç içinde bulunan yılın ekim ayının son gününe kadar vergi dairesi kayıtlarına girmesi sağlanacak, ilgili birimlerde başlanılan ve o yılın sonu itibariyle tarh zamanaşımına uğrayacak dönemlere ilişkin vergi incelemeleriyle ilgili olarak takdire sevk işlemleri yapılmayacağı,*

*Takdire sevk işlemleri yapılan mükellefler hakkında bu süre dolduktan sonra incelemeye başlama tutanağı düzenlenmeyeceği” şeklinde talimatlara yer verilmiştir. Ancak buna rağmen vergi daireleri tarafından aksine uygulamalar yapılması mümkündür. Bu yüzden çelişik kararlar olması sebebiyle bu konuda bir içtihadı birleştirme kararı verilmesi<sup>1116</sup> ve bu kararında VUK 114. maddesinin 2. fıkrasında yer alan ilave süre bakımından vergi inceleme raporuna dayanarak yapılan tarhlar ile ilgili olarak zaman bakımından yetkisizlik sebebiyle iptal yönünde olması gerekmektedir.*

Vergi dairelerini, tarh zamanaşımını sonuna doğru yapılan takdir komisyonuna sevk ile duran zamanaşımını süresinde vergi incelemesi yapmasını yasaklayan bir düzenleme bulunmamasına rağmen, vergi mükellefi nezdinde somut ve maddi delil tespit edemediği için, veya elde edilen verilerin gerçek ekonomik değerlerine ulaşamaması halinde, gerçeğe en yakın matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk edilmişken<sup>1117</sup>, vergi incelemesine dayanılarak bir matrah farkı takdir edilmesi durumunda gerçekten de vergi dairesi tarafından kanuni düzenlemenin etrafını dolaşmak maksatlı yapılan bir takdire sevk durumu olduğu sonucuna varmak mümkündür. Zira VUK 30. maddesinde vergi inceleme elemanları tarafından matrah tespiti yapılması da mümkündür. Vergi idaresi ve vergi mükellefi arasında güvenin korunması ilkesi özel hukuk kaynaklı olsa da dürüstlük kuralı ile anlam ifade etmektedir<sup>1118</sup>. Vergi idaresi tarafından kanuni düzenlemeyi

---

<sup>1116</sup> Erol Deliktaş, “Takdir Komisyonu Kararlarına İstinaden Yapılan Vergi Tarhiyatlarına Yönelik; Danıştay’ın İçtihatları Birleştirme Kararı Vermesi Gerekliliğine Dair”, *Mali Çözüm Dergisi*, C. 31, S. 163 (2020), s. 249.

<sup>1117</sup> İsmet Polat, “Takdir Komisyonu Kararları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 164 (2013), s. 51.

<sup>1118</sup> Yılmaz, *Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi*, s. 17.

uygulama ile dolanmak bu ilişkiyi sarsacaktır. Bu durum aynı zamanda iyi idare ilkesine de aykırılık teşkil edecektir.

## **D. Şekil Unsuru**

### **1. Genel Olarak**

İdari işlemin şekli, hukuki sonuç doğuran iradenin “*kendisiyle açıklandığı şeydir*”<sup>1119</sup> ve irade açıklamasının dış dünyaya aktarılmasını sağlayan maddi biçim ve görünüş demektir<sup>1120</sup>. Bununla beraber idari işlemin şekil unsurunun sadece dış görünüşü değil; idari işlemin yapılış sürecinde izlenmesi gereken usul kurallarını (usul unsuru) da kapsadığı ve bu sebeple “*usul*”ü ayrı bir unsur olarak ele almayan görüşler de mevcuttur<sup>1121</sup>. Ayrıca şekil ve usul unsurunu birlikte “*biçim unsuru*” olarak ifade eden görüşler bulunmaktadır<sup>1122</sup>. Bu ayrımın sebebi ise İYUK’un 2. maddesinde idari işlemin hukukilik denetimin yapılacağı unsurlar arasında usul unsuruna yer verilmemiş olmasından kaynaklanmaktadır. Zira bazı idari işlemler için kanunun özel bir usul düzenlemesi de bulunmamaktadır. Ancak usul unsuru ile ifade edilen idari işlemin kanunda öngörülen usul kurallara uygun şekilde yapılması olduğu için yargı denetimi sırasında İYUK 2. maddede usul unsuruna yer verilmemiş olsa da usul yönünden de hukuka uygunluğu denetlenmektedir<sup>1123</sup>.

Öğreti tarafından usul unsuru çoğunlukla ayrı bir unsur olarak ele alınmıyor olsa da çalışma kapsamında verginin tarhi bakımından idari işlemin ortaya çıkışı için izlenmesi gereken yol, yöntem ve süreçlerin çok geniş olması ve genel bir idari usul kanunu bulunmamakla birlikte, vergi hukuku bakımından Vergi Usul Kanunu’nun bulunuyor olması sebebiyle, idare hukukunda şekil-usul-biçim unsurları kavramlarının kullanımında mevcut bulunan farklı görüşler ve teorik tartışmasına değinilmeden, verginin tarhi bakımından usul unsuru ayrı bir başlık altında incelenecektir.

Özel hukuk bakımından geçerli olan şekil serbestisi idare hukuku bakımından geçerli değildir. İdari işlemlerin iptal davasına konu olabilirlilik bakımından yazılı olması

<sup>1119</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 938.

<sup>1120</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 144.

<sup>1121</sup> Emre Can, *İdari İşlemin Şekil Unsuru*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016, s. 17; Günday, *İdare Hukuku*, s. 144; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 19; Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 239; Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları I. Cilt*, s. 308; Akyılmaz, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 187.

<sup>1122</sup> Özay, *Günüştüğünde Yönetim*, s. 394; Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 416.

<sup>1123</sup> Ulu, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, s. 92.

zorunludur. Bu kural doğrudan hukuki metinlerde yer almamakla birlikte; Anayasa'nın 125. maddesinin 3. fıkrasında<sup>1124</sup> ve İYUK'un 7. maddesinin 2. fıkrasında<sup>1125</sup> idari işlemlere karşı dava açma süresinin yazılı bildirim yapıldığı tarihten itibaren başlayacağına dair hükümler ile idari işlemlerin yazılı olarak yapılması gerektiği kuralının bulunduğu ifade edilmektedir<sup>1126</sup>. Bununla beraber sözlü veya idarenin hareketsiz kalması şekliyle oluşan idari işlemler de bulunmaktadır. Özellikle kolluk yetkilerinin kullanılmasında sözlü şekilde idarenin bir karar almasına rastlamak mümkünken<sup>1127</sup>; İYUK'un 10. maddesinin 2. fıkrasında düzenlenen “*İdari makamları sükutu*” durumunda da idarenin ilgili tarafından idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylem talebini 30 gün içerisinde cevap vermemesi durumunda istek ret edilmiş sayılması (zımni ret) hükmü ile de bir idari işlem ortaya çıkabilmektedir<sup>1128</sup>. Ayrıca idarenin sessiz kalması ile “*zımni kabul*” anlamında idari işlemlerin ortaya çıkması mümkündür<sup>1129</sup>.

İdari işlemin yazılı olması, idarenin iradesinin ne olduğunun yazılı bir metin ile maddi aleme aktarılması demektir. Bu kural aynı zamanda idarenin denetimini iradenin belgelenmesi yoluyla da sağlamaktadır<sup>1130</sup>. Ayrıca ilgilisi bakımından yazılılık kuralı yargı mercileri önünde hak arama konusunda kolaylık sağlamaktadır<sup>1131</sup>.

Yazılılık kuralına uygun bir şekilde tesis edilen idari işlemin, şekil şartı olarak içermesi gereken başkaca hususlar da bulunmaktadır. Şüphesiz idari işlem metninin ortaya çıkış amacı olan hukuki sonuç doğurmaya yönelik bir irade açıklaması metin üzerinde yer almalıdır<sup>1132</sup>. İrade açıklamasını yapan makamın belirtilmesi, yetkili makamın imzası, idari işlemin muhatabının belirtilmesi, işlemin gerekçesi, işleme karşı

<sup>1124</sup> “*İdari işlemlere karşı açılacak davalarda süre, yazılı bildirim tarihinden başlar*”.

<sup>1125</sup> “2. Bu süreler;

a) *İdari uyumsuzluklarda; yazılı bildirim yapıldığı,*

b) *Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyumsuzluklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği; tarihi izleyen günden başlar*”.

<sup>1126</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 30; Akyılmaz, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 189.

<sup>1127</sup> Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt I*, s. 398.

<sup>1128</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 940.

<sup>1129</sup> Detaylı bilgi için Bknz. Can, *İdari İşlemin Şekil Unsuru*, s. 284 vd.

<sup>1130</sup> Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt I*, s. 397.

<sup>1131</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 144.

<sup>1132</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 941.

başvuru yollarının gösterilmesi idari işlem metninde yer alması gereken diğer şekil kuralları olarak gösterilebilmektedir<sup>1133</sup>. Ayrıca Anayasa'nın 40. maddesinin 2. fıkrası "Devlet, işlemlerinde, ilgili kişilerin hangi kanun yolları ve mercilere başvuracağını ve sürelerini belirtmek zorundadır" düzenlemesiyle idari işlemlerde yer alması gereken şekil şartı getirmektedir. Bununla beraber çeşitli kanunlarda yapılacak idari işlemlerin hukuka uygun olabilmesi için başkaca şekil şartlarının öngörülmesi de mümkündür. VUK ve AATUHK, bu kanunlara dayanarak yapılacak idari işlemlerde ilave şekil şartlarının yer aldığı hukuki düzenlemelerdir<sup>1134</sup>.

## 2. Verginin Tarhında Şekil Unsuru

Vergi idaresi tarafından verginin tarhı sonucunda yapılacak idari işlem bakımından da yazılılık kuralı geçerlidir<sup>1135</sup>. Verginin tarhının dış dünyaya yansımaları ise matrah tespit usulüne göre iki şekilde olabilmektedir. VUK'un 25. maddesi matrahın vergi mükellefinin beyannamesi üzerinden tespit edilmesi durumunda verginin tarhının tahakkuk fişi ile yapılmasını düzenlemiştir. VUK'un 26. maddesi<sup>1136</sup> ise tahakkuk fişinin içermesi gereken şartları belirtmektedir. Matrah tespitinin re'sen veya ikmalen yapıldığı ve bunun üzerine yapılan tarhlar bakımından ise VUK'un 34. maddesi ihbarname ile ilgililerine idari işlemin tebliğ olunacağını düzenlemiştir. İhbarnamenin içermesi gereken şekil şartlarının neler olduğu ise VUK'un 35. maddesinde<sup>1137</sup> sıralanmıştır.

Verginin tarhının şekil unsuruna karşılık olarak tahakkuk fişi veya ihbarname gelmektedir. Tarh eden vergi borcunun miktarı, bu belgeler üzerinde yer almaktadır<sup>1138</sup>. Bu belgelerde yer alması gereken hususlar VUK'un 26. ve 35. maddelerinde sıkı şekil

<sup>1133</sup> Can, *İdari İşlemin Şekil Unsuru*, s. 264.

<sup>1134</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 960.

<sup>1135</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 200.

<sup>1136</sup> "Madde 26 – Tahakkuk fişi aşağıda yazılı malûmatı ihtiva eder: 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. (Değişik: 23/6/1982-2686/5 md.) Vergi mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi."

<sup>1137</sup> "Madde 35 – İhbarname aşağıda yazılı malûmatı ihtiva eder: 1. İhbarnamenin sıra numarası; 2. İhbarnamenin tanzim tarihi; 3. Verginin nevi; 4. Mükellefin soyadı adı (Tüzel kişilerde 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. (Değişik: 23/6/1982-2686/7 md.) Vergi mahkemesinde dava açma süresi; 12. (Değişik: 23/6/1982-2686/7 md.) Vergi mahkemesinde dava açma şekli. Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir."

<sup>1138</sup> Özcan, "Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi", s. 171.

şartlarına bağlanmıştır. Bunların bulunmuyor oluşu, söz konusu idari işlemi şekil unsuru bakımından hukuka aykırı hale getirecektir<sup>1139</sup>.

Kural olarak şekil unsurundaki eksikliğin işlemin iptali sonucunu doğurması gerekmektedir. Bununla beraber eksikliği halinde işlemin iptali sonucunu doğurmayacak şekil kuralları da olabilir<sup>1140</sup>. Hangi kuralların şekil unsuru bakımından hukuka uygunluk denetiminde ihmal edilebilir olduğunun tespiti için öncelikle kanuni bir düzenleme olup olmadığına bakarak ayırımın yapılması mümkün olabilecektir<sup>1141</sup>.

VUK'un "*Hatalı tebliğler*" başlıklı 108. maddesi<sup>1142</sup> tebliğ edilen vesikalardaki esasa yönelik şekil hatalarının neler olduğunu ortaya koymaktadır. Ancak madde başlığının "*Hatalı tebliğler*" olması, tebliğ olunan evrakın maddi kısmına ilişkin olarak açıklamalara yer verilmiş olsa da "*usulsüz tebliğ*"i de çağrıştırmaktadır; ancak madde düzenlemesinde usulsüz tebliğe yer verilmiş değildir<sup>1143</sup>. Ancak verginin tarhi ile ilgili şekil kurallarının yer aldığı tek düzenleme VUK 108. madde olmayıp, VUK 26. ve 35. maddesinde yer alan tahakkuk fişi ve ihbarnameye ilişkin şartları da içermesi gerekmektedir.

#### *a. Tahakkuk Fişine İlişkin Şekil Kuralları*

VUK 25. maddesine göre matrahın vergi mükellefi tarafından bildirilmesi sonucunda vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilmektedir. Bir başka ifade ile matrahın mükellefin beyanı üzerine tespitinin yapıldığı verginin tarhının yapıldığı idari işlemin dış dünyaya yansıma şekli tahakkuk fişi olmaktadır. VUK 26. maddesi bu tahakkuk fişinin içermesi gereken şekli unsurları sıralamaktadır.

Tahakkuk fişinin şekil unsurunda bir hukuka aykırılık olması durumunda vergi mükellefi beyannamesini ihtirazi kayıt ile vermemişse tahakkuk fişi tanzim edildikten sonra tekrar bir ihtirazi kayıt düşülmesi mümkün olmayacağı için iptal davası açması

---

<sup>1139</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 200.

<sup>1140</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 961.

<sup>1141</sup> Can, *İdari İşlemin Şekil Unsuru*, s. 408.

<sup>1142</sup> "*Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler; yalnız vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar.*"

<sup>1143</sup> Şenyüz, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, s. 137.

mümkün olmayacaktır<sup>1144</sup>. Bu durumda VUK 117. maddesinde yer alan hata düzeltme yoluna tahakkuk fişinde matraha ait rakamların fazla veya indirimlerin eksik hesaplanmış olması ile “*verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olması*” halinde gidebilecektir. Ancak bu durumda doğrudan şekil unsuru bakımından yer alan eksikliklerin giderilmesine yönelik bir çözüm olmayacaktır.

Bununla beraber tahakkuk fişinin şekil unsurunda hukuka aykırılığın esaslı şekil hatası oluşturacağından yok hükmünde sayılması sonucunu doğuracağını ifade eden görüşler de bulunmaktadır<sup>1145</sup>. Şöyle ki şekil unsurundaki sakatlıkların ağır ve bariz olması durumunda yokluk yaptırımının uygulanması mümkündür<sup>1146</sup>. VUK 108. maddesinde “*Tebliğ olunan vesikalar, esasa müessir olmayan şekil hatalarından dolayı hukuki kıymetlerini kaybetmezler*” düzenlemesi yer almakta ve ihbarnameye ilişkin esaslı şekil hatalarından bahsedilmektedir. Tahakkuk fişine ilişkin doğrudan bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu kapsamda VUK 26. maddesine göre mükellefe verilen tahakkuk fişinde vergi miktarı yer almıyorsa, bu şekil eksikliğinin esaslı bir hata olduğu kabul edilebilmelidir. Ancak vergi mükellefinin adresinin bulunmuyor olması esaslı olmayan bir hata ve tali şekil sakatlığı olarak kabul edilebilecektir.

#### *b. İhbarnameye İlişkin Şekil Kuralları*

VUK 34. maddesi matrahın vergi idaresince ikmalen veya re’sen tespit edilmesi durumunda yapılacak tarhın ihbarnameye ile ilgililerine duyurulacağını düzenlemiştir. Ayrıca VUK mük. 30. maddesinin 3. fıkrasına göre “*idarece tarh*” durumlarında da vergi ve cezaların ihbarnameye ile bildirileceği yer almaktadır. Bu sebeple matrah tespitinin bu şekilde yapıldığı tarh sonucunda ortaya konulacak idari işlemin şekil unsurunu ihbarnameye oluşturacaktır<sup>1147</sup>. Bununla birlikte ihbarnamenin verginin tarhının şekil unsurunu oluşturmadığını; ihbarnamenin bir tebliğ aracı olduğunu ileri süren bir görüş bulunmaktadır. İhbarnamedeki hukuka aykırılığın şekil unsuru bakımından hukuka aykırılık oluşturmadığını, tebligatı hükümsüz kılacağını ileri sürmektedir<sup>1148</sup>. Bu görüşe katılmak mümkün değildir; zira idari işlemin dış dünyaya aktarıldığı şeyin, şekil unsuruna

<sup>1144</sup> Mustafa Balcı, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözümleri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2022, s. 24.

<sup>1145</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 20; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 218.

<sup>1146</sup> Can, *İdari İşlemin Şekil Unsuru*, s. 449.

<sup>1147</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 200.

<sup>1148</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 22.

karşılık geldiği düşünülüğünde matrahın ikmalen, re'sen ve kanunlarda doğrudan tespiti halinde yapılacak verginin tarhının şekli ihbarname esasına dayandırılmıştır. Vergi idaresi iradesini ihbarname ile ortaya koymaktadır. Ayrıca bu görüş, bu tür matrah tespitlerinde verginin tarhının şekil unsurunun ne olduğunu da yanıtızsız bırakmaktadır.

İhbarnamenin şekil unsurunu bakımından hukuka uygun tekemmülü için aranan şartlar ise VUK 35. maddede 12 bent şeklinde ve ayrıca maddenin 2. fıkrasında “*Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir*” hükmüyle belirlenmiştir.

İdari işlemin şekil unsuru idari işlemin dış görünüşü ve onun nesnel varlığını ifade eden bir unsur olduğu için<sup>1149</sup>, verginin tarhının ihbarname esasına göre yapıldığı durumlarda, matrahın tespitinin re'sen yapıldığı durumlarda re'sen takdiri gerektiren vergi inceleme raporunun da bir suretinin ihbarnameye eklenmesi, şekil unsurunun hukuka uygun olarak tekemmülü için bir gerekliliktir<sup>1150</sup>.

Verginin tarhı ile ilgili olarak en tartışmalı konulardan birisi de VDK Yönetmeliği'nin 53. maddesinin fıkrasında vergi inceleme raporlarının eki olarak düzenlenebilecek vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde, vergi inceleme raporu ile birlikte vergi mükellefine tebliğ edilip edilmeyeceği meselesidir.

Bu konunun önemi ise kural olarak idari işlemlerde, idari işlemin sebebinin işlem metninde gösterilmesi olarak ifade edilen gerekçenin<sup>1151</sup> bulunması zorunluluk olmamasına rağmen<sup>1152</sup>; kanuni düzenlemelerde gerekçe gösterilmesi zorunluluk olarak öngörülmüşse bir asli şekil kuralı olarak değerlendirilecektir<sup>1153</sup>. Zira verginin tarhının ihbarname esasına dayanılarak yapıldığı durumlarda ihbarnamenin eki olan vergi inceleme raporu ve vergi inceleme raporunun vergi tekniği raporuna dayandırılması

<sup>1149</sup> Zabunoğlu, *İdare Hukuku Cilt 2*, s. 290.

<sup>1150</sup> Zübeyir Bakmaz, “Vergi Uyuşmazlığı Çerçevesinde İnceleme Raporunun İhbarnameye Eklenmemesinin Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C. 12, S. 45 (2021), s. 268.

<sup>1151</sup> Tekin Akıllıoğlu, “Yönetmelik İşlemlerde Gerekçe İlkesi”, *Amme İdare Dergisi*, C. 15, S. 2 (1982), ss. 7-19; Sinan Seçkin, Gül Üstün, “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Prof. Dr. Mehmet Akif Aydın'a Armağan*, C. 21, S. 2 (2015), s. 525.

<sup>1152</sup> Akyılmaz, *İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 199; Günay, *İdare Hukuku*, s. 145.

<sup>1153</sup> Can, *İdari İşlemin Şekil Unsuru*, s. 317; Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 962.



halinde vergi tekniği raporu verginin tarhının gerekçesini oluşturmaktadır ve tebliği gerekmektedir<sup>1154</sup>.

### **3. Verginin Tarhında Gerekçe Zorunluluğu**

Verginin tarhında vergi inceleme raporları ve vergi tekniği raporlarının ihbarname esasına dayanılarak yapılan tarhın gerekçesi olup olmadığı ve bu raporların ihbarname ekinde gerekçe olarak eklenmemesinin şekil unsurunu sakatlamakla birlikte vergi mükellefinin savunma hakkına doğrudan müdahale anlamı taşımaktadır. Bu sebeple de verginin tarhında şekil unsuru bakımında ayrı bir başlık şeklinde incelenmeyi gerektirmektedir. Şekil unsuruna ilişkin sakatlıklar da bu başlık kapsamında ele alınacaktır.

#### *a. Verginin Tarhında Gerekçeye İlişkin Genel Açıklamalar*

Türk hukukunda pozitif düzenlemeler genel bir gerekçe yükümlülüğü öngörmediğinden idare bir idari işlem tesis ederken mutlaka sebebe dayanmak zorunda olsa da kural olarak bu sebebin işlemin dış dünyaya aktarıldığı metin üzerinde gösterilmesi zorunluluğu bulunmamaktadır<sup>1155</sup>. Ancak gerekçe zorunluluğu öngörülmemiş işlemler idari yargıda davaya konu edilmeleri durumunda hakim tarafından işlemin tesisi sırasında dayanılan maddi ve hukuki sebeplerin hukuka uygunluk denetiminin yapılabilmesi için mahkemeye sunulması gerekmektedir<sup>1156</sup>.

Bir idari işlemde gerekçe bulunmaması durumunda şekil unsuru bakımından sakat hale gelmesi, gerekçenin kanuni düzenleme ile bulunmasının düzenlendiği hallerde söz konusu olacaktır<sup>1157</sup>. Kanuni koşul olarak öngörülmemiş olsa dahi yükümlendirici veya kişi haklarını sınırlayan idari işlemler bakımından gerekçenin bulunmasının bir zorunluluk olduğu da ifade edilmektedir<sup>1158</sup>. Bu tür idari işlemler bakımından gerekçe bir

<sup>1154</sup> Doğan Şenyüz, Recep Kaplan, “Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 155 (2021), ss. 113-14.

<sup>1155</sup> Atila Erkal, “Türk ve Alman Hukukunda Gerekçe Yükümlülüğü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 1 (2009), s. 120; Günday, *İdare Hukuku*, s. 145.

<sup>1156</sup> Candan, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, s. 158.

<sup>1157</sup> Atila Erkal, “İdari İşlemlerde Usul ve Şekil Sakatlıklarının Sonradan Düzeltilmesi ve Almanya Örneği”, *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 2 (2021), s. 192; Özyörük, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 196; “İyi idare” ilkeleri, yazılı olan her tasarrufun, kanun açıkça emretmese bile, gerekçeli olarak kaleme alınmasını ve ilgililere gerekçeli bir metin hâlinde tebliğini icabettirir.”

<sup>1158</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 458.

şekil kuralı halini almaktadır<sup>1159</sup>. Bu noktada artık gerekçenin asli veya tali bir şekil şartı olup olmadığı konusunda ayırım yapmaya gerek bulunmamaktadır. İdari işlemde gerekçenin belirtilmemiş olması durumunda iptali gerekecektir<sup>1160</sup>. İlgilisine yükümlülük getiren, hak ve özgürlükleri üzerinde olumsuz bir etkiye sahip olan idari işlemler bakımından önem arz etmesi<sup>1161</sup> ve ilgisini korumaya yönelik bir şekil şartı olması sebebiyle asli şekil şartı olarak kabul etmek gerekir<sup>1162</sup>.

Her ne kadar genel bir gerekçe kuralı olmasa da vergi hukuku bakımından VUK'ta vergi tarhi ve vergi ceza ihbarnamelerinin gerekçeli olarak ilgisine tebliğ edilmesine dair hükümler bulunmaktadır ve bu düzenlemeler ile gerekçe zorunluluğu getirilmiştir. VUK 35. maddesinin son fıkrası takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme elemanı tarafından yapılan matrah takdiri durumlarında vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmesi gerektiği düzenlenmiştir<sup>1163</sup>. Bu noktada karşılaşılan sorun, “*Vergi Tekniği Raporu*” na dayanılarak vergi inceleme raporunun oluşturulması durumunda, VTR'lerin ihbarname ekinde tebliğ edilmemesidir. Hem VİR hem de VTR ihbarname ile tarh eden verginin gerekçesini oluşturmaktadır. Kanunlarda yer alan bu gerekçe zorunluluğuna uyulmaması ise asli bir şekil sakatlığı oluşturacağı için işleme karşı dava açılması halinde iptal edilmelidir. Zira vergi mükellefi tarafından gerekçeyi görmeden açacağı iptal davasında ileri sürebileceği tek itiraz “*hukuka aykırı*” demek olacaktır. Bu raporların tebliğ edilmemesi savunma hakkını önemli ölçüde sınırlandırmaktadır<sup>1164</sup>.

Bir idari işlemde şekil şartı olarak gerekçe zorunluluğunun bulunuyor olması, sadece idari işlem metninde idarenin dayanak aldığı kanun hükümlerinin gösterilmesi değildir. İdari işlemin soyut sebeplerinin idari işlemde nasıl gerçekleştiğinin ilgisine bildirilmesi anlamı taşımaktadır. Bir başka ifade ile kanun hükmü ile kanun hükmünün

<sup>1159</sup> Can, *İdari İşlemin Şekil Unsuru*, s. 317.

<sup>1160</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 955.

<sup>1161</sup> Atay, *İdare Hukuku*, s. 483.

<sup>1162</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 956.

<sup>1163</sup> Şenyüz, Kaplan, “Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi”, s. 114; “*Vergi tarhi ve ceza kesme işlemi kanunda nasıl düzenleneceği açıkça belirtilen VİR'e bağlanarak vergi tarhi ve ceza kesme işleminin gerekçeye dayandırılması zorunlu tutulmuştur. VUK'ta konuyla ilgili yer alan hükümler şu şekildedir. Vergi tarhları için, VUK'un 35. maddesinin ikinci fıkrası: “Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir.” Vergi cezaları için, VUK'un 366. maddesinin ikinci fıkrası “Cezayı gerektiren olayın tespitine dair tutanak sureti ile incelenme raporunun bir örneği ihbarnameye bağlanır.”*”.

<sup>1164</sup> Şenyüz, Kaplan, “Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi”, s. 127.

düzenlediği hukuki sonuca nasıl ulaşıldığını ortaya koymaktadır<sup>1165</sup>. Gerekçe ile idare o işlemi neden başka türlü yapılmadığını ortaya koymaktadır ve bu sebeple gerekçeyi ilgisini ikna edecek şekilde hazırlamalıdır<sup>1166</sup>. Böylece idari işlemin muhatabı, idari işlemde haberdar olduğu anda bir takım mantıksal çıkarımlarda bulunabilecektir<sup>1167</sup>. Aynı zamanda gerekçenin gösterilmiş olması, ilgisine hukuki güvenlik sağladığı gibi hak arama hürriyetini kullanma noktasında da etkin hak kullanımını sağlamakta, bir diğer açıdan da yersiz davaların açılmasını önleyerek yargının iş yükünü hafifletmektedir<sup>1168</sup>. Ayrıca gerekçe ile idarenin yapacağı bir idari işlemde işlemin dayanağı olan hukuki ve maddi olayları somut şekilde ortaya koymak zorunluluğu olacak ve bu idari işlemin yargısal denetimi sırasında yargının denetimi kolaylaştırıcı bir işlevi de söz konusu olacaktır<sup>1169</sup>.

Verginin tarhının ihbarnameye dayanılarak yapıldığı, verginin matrahının vergi idaresi tarafından ikmalen veya re'sen tespit edildiği durumlarda VUK'a göre vergi inceleme raporunun ihbarname ekinde yer alması da vergi mükellefinin vergi idaresinin tarhi yaparken idari işlemin sebep unsurundaki tipikliğin nasıl gerçekleştiğini izah eden gerekçe koşulunun yerine gelmesini sağlayacaktır.

#### *b. Vergi İnceleme Raporunun Gerekçe Fonksiyonu*

Vergi inceleme raporları, vergi inceleme elemanı tarafından mükellef nezdinde yapılan vergi incelemesi sırasında tespit edilen hususlar ve delillerle, maddi olay ve hukuki ilişkileri vergi hukuku ve muhasebe tekniği açısından değerlendirme sonucunda vergi dairesine yapılacak tarha ilişkin bilgileri göstermektedir<sup>1170</sup>. Bir başka ifade ile vergi dairesinin sebep unsurunu tespit etmesi bu şekilde gerçekleşmektedir. Vergi idaresinin, verginin tarhına dayanak olarak kabul ettiği sebep unsurunu tespiti ve hukuki sonuca ulaşma sürecini gösteren gerekçeyi bu rapor oluşturacaktır.

<sup>1165</sup> Atay, *İdare Hukuku*, ss. 482-83.

<sup>1166</sup> Erkal, "Türk ve Alman Hukukunda Gerekçe Yükümlülüğü", s. 123.

<sup>1167</sup> Can, *İdari İşlemin Şekil Unsuru*, s. 318.

<sup>1168</sup> Ali Ülkü Azrak, "İdari Usul ve Yasalaştırılması", *1. Ulusal İdare Hukuku Kongresi 2. Kitap*, Ankara: Danıştay Yayınları, 1990, s. 831.

<sup>1169</sup> Murat Sezginer, "Usul Kanunlarında İdari İşlemin Dış Görünüşü", *Başbakanlık Uluslararası İdari Usul Kanunu Hazırlığı Sempozyumu*, Ankara: Başbakanlık Kitapları, 1998, s. 219.

<sup>1170</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 170.

Vergi inceleme raporunun verginin tarhının, vergi matrahının ikmalen veya re'sen vergi idaresinde tespit edildiği durumlarda ihbarnamenin gerekçesi olarak yer almasına ilişkin hukuki dayanakları ise şu şekildedir:

VUK 35. maddesinin son fıkrası, “*Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir*” hükmü, matrahın takdir komisyonu kararı üzerine tespiti sonucunda takdir komisyonu kararı ve vergi inceleme raporunun eklenmesini şekil şartı olarak düzenlemiştir<sup>1171</sup>. Bu düzenlemede yer alan “ve” bağlacı ise hükmün kapsamını vergi inceleme elemanı tarafından yapılan matrah tespitlerin bakımından vergi inceleme raporunun ihbarname ekinde yer almasının zorunlu olmadığı şekilde daraltan bir anlam içermektedir. Ancak takdir komisyonu kararına dayanmayan, vergi inceleme elemanı tarafından yapılan matrahın re'sen tespiti hallerinde ise “ve re'sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir” düzenlemesi sebebiyle ihbarnameye eklenmelidir.

Verginin tarhının VUK'un 29. maddesinde yer alan “*İkmalen vergi tarhı*” şeklinde yapılması durumunda her ne kadar ihbarname esasına dayalı bir vergi tarh edilecek olsa da VUK 35. maddesi, vergi inceleme raporlarının ihbarname ekinde tebliğine ilişkin bir hüküm içermemektedir<sup>1172</sup>. Ancak bu durumda VUK 366. maddesi her ne kadar ceza ihbarnamesine yönelik şekil kuralları düzenliyor olsa da ikmalen matrah tespiti durumunda vergi ziyayı, usulsüzlük ve/veya özel usulsüzlük kabahatlerinin yaptırımını ile de karşı karşıya kalacağı için, anılan maddenin son fıkrasında olan “*Cezayı gerektiren olayın tesbitine dair tutanak sureti ile inceleme raporunun birer örneği ihbarnameye bağlanır*” düzenlemesi, “*ikmalen vergi tarhı*” durumunda vergi inceleme elemanınca matrah veya matrah farkı tespiti içeren vergi inceleme raporlarının da ihbarnamenin gerekçesi olarak eklenmesini bir şekil şartı olarak gerektirmektedir.

Vergi inceleme raporları, vergi dairesinin yapmış olduğu verginin tarhının sebep unsurunun nasıl gerçekleştiğinin ortaya konulduğu bir gerekçe konumundadır ve her ne kadar kural olarak tüm idari işlemler bakımından gerekçe bir zorunluluk olmasa da

---

<sup>1171</sup> Şenyüz, Kaplan, “Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi”, s. 114.

<sup>1172</sup> Şenyüz, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, s. 32.

ayrıntılı şekilde ortaya konulan kanuni düzenlemelerle getirilen gerekçe koşuluna uyulmaması asli şekil şartına aykırılık oluşturacaktır<sup>1173</sup>.

Danıştay'ın geçmiş zamanlarda vergi inceleme raporunun ihbarname ekinde gerekçe olarak bulunmaması “*tarhiyatı hükümsüz bırakacak*” asli şekil hatası olarak kabul ettiği<sup>1174</sup>, vergi inceleme raporunun mahkeme eliyle yargılama aşamasında vergi mükellefine tebliğini sağladığı<sup>1175</sup> ve vergi dairesinin savunma dilekçesinin ekinde bulunduğu veya idareden talep edilmesi durumunda dava dosyasında yer alması sebebiyle bunun bir şekil sakatlığı oluşturmadığına savunma hakkını kısıtlamadığına dair farkli kararları<sup>1176</sup> bulunmaktadır<sup>1177</sup>. Fakat Danıştay VDDK bu konuda Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi'nin 1. Vergi Dairesi ve 2. Vergi Dairesi'nin birbirinden farklı yönde oluşan kararları ile ilgili olarak aykırılığın giderilmesi istemi<sup>1178</sup> sonucunda 19 Şubat 2020 tarihli kararında<sup>1179</sup> “*Vergi Usul Kanunu'nun ilgili hükümleri uyarınca ana kural, tarh nedenini, matrahın bulunuş yöntemini ve tarhiyatın dayanağına ilişkin bilgi ve belgeleri gösteren vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmesidir.*” açıklamasına yer verilmiş olsa da “*Tarhiyatın dayanağı olan raporun ihbarname ekinde davacıya tebliğ edilmediği ya da dava dosyasına sunulmadığının*

<sup>1173</sup> Bakmaz, “İnceleme Raporu”, s. 268.

<sup>1174</sup> Danıştay 9. Dairesi, E. 2011/7548, K. 2014/9504, T. 24.12.2014; Danıştay 4. Dairesi, E. 2012/6819, K. 2014/409, T. 23.01.2014 (Kararları aktaran: Aydemir, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, s. 195); Danıştay VDDGK, E. 1986/18, K.1986/20, T. 14.11.1986; Danıştay 9.D, E. 2010/2518, K.2010/4596, T. 05.10.2010; Danıştay 3.D, E. 2011/4933, K.2014/6021, T.01.12.2014; Danıştay VDDK, E. 2014/304, K.2014/563, T. 18.05.2014; Danıştay 4.D, E. 2015/497, K. 2015/3174, T. 10.06.2015; Danıştay 7.D, E. 2016/2220, K.2016/4758, T. 25.05.2016 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>1175</sup> Danıştay 3.D, E. 2010/5968, K.2013/497, T. 20.02.2013; Danıştay VDDK, E. 2016/446, K.2016/488, T. 13.04.2016; Danıştay VDDK, E. 2016/401, K.2016/444, T. 13.04.2016; Danıştay 7.D., E. 2016/3082, K.2018/5468, T. 03.12.2018 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>1176</sup> Danıştay 7.D., E. 2001/1844, K.2004/555, T. 02.03.2004; Danıştay 7.D., E. 2001/1222, K.2004/556, T. 02.03.2004; Danıştay 7.D., E. 2016/1734, K.2018/5935, T. 17.12.2018 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>1177</sup> Aydemir, “Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, s. 195.

<sup>1178</sup> “*Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 11/10/2018 tarih ve E:2018/957, K:2018/841 sayılı; 30/05/2017 tarih ve E:2017/857, K:2017/919 sayılı; 31/05/2017 tarih ve E:2017/992, K:2017/937 sayılı; 28/02/2018 tarih ve E:2018/201, K:2018/239 sayılı; 18/07/2018 tarih ve E:2018/639, K:2018/659 sayılı kararları ile Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 27/10/2017 tarih ve E:2017/1349, K:2017/1251 sayılı; 04/12/2018 tarih ve E:2018/353, K:2018/1393 sayılı; 27/10/2017 tarih ve E:2017/1087, K:2017/1261 sayılı kararları arasındaki aykırılığın 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin 4 numaralı fıkrasının (c) bendi uyarınca giderilmesi, Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanının bu yöndeki talebini uygun gören Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulunun 20/02/2019 tarih ve E:2019/11, K:2019/11 sayılı kararıyla istenilmiştir*”.

<sup>1179</sup> Danıştay VDDK, E. 2020/9, K.2020/2, T. 19.02.2020. RG: 24.06.2020, 31165.

saptandığı hallerde 2577 sayılı Kanun'un 20. maddesinin (1) numaralı fıkrasında yer alan kural ve resen araştırma ilkesi uyarınca yargı mercii tarafından ara kararıyla istenilmesi mümkündür” değerlendirmesiyle ihbarname ekinde gerekçe olarak vergi inceleme raporlarına yer verilmemiş olmasının asli şekil şartı olmadığına karar vermiştir.

Ayrıca kararın devamında ise “Öte yandan, söz konusu rapor anılan Kanun'un 21. maddesi kapsamında daha sonra re'sen idarece de dava dosyasına sunulabilir. Ara kararının gereğinin yerine getirilmesi amacıyla ya da idarece resen dayanak raporun dava dosyasına sunulması üzerine davacıya anılan rapor tebliğ edilerek davacının haklılığını ortaya koymaya yönelik delil ve hukuka aykırılık iddialarını ileri sürmesine imkân verilmek suretiyle hakkaniyete uygun yargılanma hakkının sağladığı güvencelerden silahların eşitliği ilkesi ile çelişmeli yargılama ilkesine uygun olarak uyumsuzluğun çözüme kavuşturulabileceği açıktır. İdarenin dayanak raporu dava dosyasına sunmaması halinde ise sebep unsurunun ortaya konulamamış olması nedeniyle tarh işleminin iptali yönünde karar verileceğinde kuşku bulunmamaktadır” şeklindeki değerlendirmesi ile idari işlemin sebep unsuru ile şekil unsurunda ayrı ayrı olabilecek hukuka aykırılıklar arasındaki farklılığı gözetmemiştir<sup>1180</sup>. İdare tarafından inceleme raporunun dosyaya sunulmasının yeterli olduğunun; sunulmaması durumunda ise sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olduğunu ifade etmekle yetinmiştir. Şekil unsuru bakımından bir hukuka aykırılık oluşturduğuna ise anılan VDDK kararının karşı oyunda rastlamak mümkündür.

Bu karar vergi mükelleflerinin savunma hakkını ve adil yargılanma hakkı bakımından olumsuzluk yaratmaktadır. Vergi mükellefi tarafından dava açmadan önce hakkında yapılan işlemin gerekçesini öğrenip, ona göre iddialarını hazırlama yahut dava açmama yönünde karar alma hakkını etkilemektedir. Bu karar aykırılığın giderilmesi istemi üzerine verilmiştir, kesin olmakla birlikte içtihadı birleştirme kararları gibi bağlayıcılığına dair düzenleme bulunmamaktadır<sup>1181</sup>. Bu uyumsuzluk konusu hakkında Danıştay'ın farklı yöndeki kararları üzerinden içtihadı birleştirme kararı ile mükellef haklarını gözetir yönde çözmesi yerinde olacaktır.

<sup>1180</sup> Şenyüz, Kaplan, “Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi”, s. 141.

<sup>1181</sup> Hüseyin Bilgin, *Bölge İdare Mahkemelerinin Kesin Kararları Arasındaki İchtihat Farklılığı*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021, s. 183.

Bununla beraber ortaya konulması gereken bir diğere önemli husus ise gerekçe zorunluluğunun “re’sen araştırma ilkesi” ile alakası olmaması durumudur. Gerekçe, idari işlemin şekil unsurunun bir parçası olduğu için, eğer idare tarafından bir gerekçe idari işlem üzerinde veya ekinde yer almıyorsa, yargı makamları ile paylaşılan bilgi ve belgeler gerekçe olarak değerlendirilmeyecektir<sup>1182</sup>. İYUK’un 20. maddesinde yer alan düzenleme ile mahkemeler tarafından bakmakta oldukları her türlü davada taraflardan isteyebilecekleri belge ve bilgiler ile idari işlemin asli şekil unsuru olarak düzenlenmiş olan gerekçe zorunluluğuna uyulmaması sonucunda ortaya çıkan şekil sakatlığının giderilmesi mümkün olmayacaktır<sup>1183</sup>. Verginin tarihinde gerekçe, işlemin muhatabı bakımından, idari işlem uyuşmazlık konusu yapılmadan tarhın sebebi, matrahın bulunuş yöntemi ve diğere bilgi ve belgeleri gerekçe olarak işlem metninde görerek bir davranış biçimi sağlamaya yöneliktir. Ancak bu zorunluluğun idari işlem dava konusu yapıldıktan sonra re’sen araştırma ilkesi kapsamında giderilebildiğinin kabul edilmesi, idari işlemin yapıldığı andaki unsurlarının hukuka uygunluğunun denetimi amacıyla örtüşmemektedir. Nasıl ki yetki unsuru ile ilgili olarak yetki gaspı sonucu tesis edilen bir işlem, dava konusu edildiğinde yetkili makamdan işlemi oluşturan irade açıklaması ile ilgili icazet alınarak işlem hukuka uygun olarak kabul edilemiyorsa; şekil unsurunda, kanunda yer alan asli şekil kuralına uyulmayıp, yargılama aşamasında eksikliğin giderilebileceğine dair tutumu kabul etmek de mümkün olmamalıdır<sup>1184</sup>.

Ayrıca Danıştay’ın anılan kararında bulunan çelişkili ve hatalı bir değerlendirmeye de dikkat çekmek gerekir. Danıştay vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporunun tebliği ile ilgili olarak “*Bu durumda, Vergi Usul Kanunu’nun 108. maddesinde sayılan haller arasında yer almadığından, davacılar adına düzenlenen vergi inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumunun ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte esasa müessir şekil hatası oluşturduğunun kabulüne de imkân bulunmamaktadır*” değerlendirmesi yer almaktadır. Her ne kadar VUK’un “*Hatalı tebliğler*” başlıklı 108. maddesinde vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporunun tebliğ edilmemesi esaslı şekil hatalı sayılmamış olsa da

<sup>1182</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 956; Erkal, “Türk ve Alman Hukukunda Gerekçe Yükümlülüğü”, s. 130.

<sup>1183</sup> Şenyüz, Kaplan, “Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi”, s. 140.

<sup>1184</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 394; Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 963.

kanunun 35. ve 366. maddelerinde başkaca bir şekil kuralı olarak düzenlenmiş olduğunun kabulü gerekir<sup>1185</sup>. Şekil unsuru ile ilgili olarak tek bir maddenin düzenleme getirdiğinin kabulü hatalıdır. Yargı organları tarafından önlerine gelen uyuşmazlık bakımından kanunun uygulamasında sadece bir maddeyi esas alarak hukuka uygunluk değerlendirmesi idari işlemlerin kanuna uygunluğunun dar bir şekilde yapılması sonucunu doğuracaktır. Bu değerlendirmesine bağlı olarak kararın sonuç kısmında, VUK 108. maddesinde esaslı şekil hatası sayılan hallerden olmamasından dolayı vergi inceleme raporunun tebliğ edilmemesini esaslı şekil hatası olarak kabul etmemiştir.

Vergi inceleme raporlarını, ihbarname ekiyle tebliğ alan vergi mükellefi, vergi inceleme raporları ile öğrendiği tarhın sebebi, matrah tespit yöntemi ve tarhın dayanağı hakkında bilgi sahibi olduktan sonra, idari işlemin hukuka uygun olduğu kanısında olup dava yoluna gitmeyeceği gibi; hata düzeltme, cezalarda indirim, uzlaşma gibi idari aşamada uyuşmazlık çözüm yollarını da tercih edebilecektir<sup>1186</sup>. Ancak ihbarname gerekçesi ile tebliğ edilmediği için vergi mükellefinin ihtimallere göre tercihi oluşmamakta, tek seçenek olarak yargı yoluna gitmek zorunda kalmaktadır.

Vergi inceleme raporunun ihbarname gerekçesi olarak tebliğinin idari işlem dış dünyaya aktarıldığı anda bulunması gereken bir asli şekil şartı olması sebebiyle, bu kurala uyulmamış olması halinde ihbarnamenin iptali gerekmektedir. Yargılama aşamasında bu eksikliğin giderilebilirliği ise vergi mükellefi üzerindeki diğer seçenek yollara başvuru gibi önemli hak kayıplarının önüne geçmemektedir ve bu durum re'sen araştırma ilkesi kapsamına girmemektedir. Bu konuda Danıştay VDDK'nın aykırılığın giderilmesine dair vermiş olduğu karar hukuka aykırıdır<sup>1187</sup>.

### *c. Vergi Tekniği Raporunun Gerekçe Fonksiyonu*

Vergi tekniği raporları, mükellefin defter sistemlerinin incelenmesi, vergi terkinini gerektiren durumların tespiti, yatırım indirimi incelemesi gibi tarh önerisi

---

<sup>1185</sup> Karşı görüş için Bknz. Fuat Usta, "Vergi Tekniği Raporu Mükellefe Verilmezse Ne Olur?", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 333 (2016), s. 106; "Bu noktada şahsi görüşümüz, ihbarname ekine mükellefin kendi ile ilgili yazılmış VTR ve VİR'lerin koyulmamasının esasa ilişkin bir eksiklik olmadığı yönündedir. Durum bu şekilde açıkken konu ile ilgili yüksek mahkeme kararlarının neden çoğunlukla İdare aleyhine sonuçlandığı merak uyandırmaktadır."

<sup>1186</sup> Bakmaz, "İnceleme Raporu", s. 271; Şenyüz, Kaplan, "Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi", s. 138.

<sup>1187</sup> Şenyüz, Kaplan, "Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi", s. 141.



olmayan hususlara dair tespitlerin yer aldığı raporlardır<sup>1188</sup>. Verginin tarhına ilişkin matrahın bulunuş yöntemine dair açıklamaların yer aldığı, tarhın dayanağı olan belge ve bilgilerin gösterildiği raporlardır<sup>1189</sup>. Burada elde edilen bilgiler üzerine vergi mükellefleri hakkında vergi inceleme raporları tanzim edilecektir.

Vergi tekniği raporlarının bu şekilde tespitler içeriyor olması gerekçe fonksiyonunun bir parçası olduğunu ortaya koymaktadır. Hatta daha sonradan düzenlenecek olan vergi inceleme raporlarında sadece vergi tekniği raporlarına atıf yapılmak suretiyle ilgiliye tebliğ edildiği durumlar bakımından, vergi inceleme raporunun eki olmasına rağmen, asıl gerekçe fonksiyonunun büyük bir kısmını yerine getirdiğini söylemek mümkündür. Vergi inceleme raporu ise düzenlenmiş olan vergi tekniği raporlarındaki hususların değerlendirmesini içermektedir<sup>1190</sup>. Ancak ihbarnamenin sebep unsurunun nasıl gerçekleştiğine dair somut veriler, vergi tekniği raporunda yer almaktadır.

Vergi tekniği raporlarını, inceleme konusu olayların bir bütün olarak yer aldığı ve geniş açıdan çekilmiş bir fotoğraf olarak düşünmek mümkündür. Daha sonra bu fotoğraf içerisinde yer alan her bir vergi mükellefe ayrı bir vergi inceleme raporu düzenlendiği gibi, her bir vergi türü ve dönemi bakımında da ayrı inceleme raporları düzenlenmektedir<sup>1191</sup>. Ancak bu vergi inceleme raporları düzenlenirken, vergi tekniği raporunda yapılan tespitler değerlendirmelere alınmaktadır. Bu sebeple, vergi tekniği raporlarının, vergi inceleme raporlarının eki olarak düzenlenmiş olması zaten bir gerekliliktir; ancak bunun ihbarname ekinde vergi mükellefine tebliğini gerekçe zorunluluğu içinde görmemek; bir bütünün en önemli parçasını dışarıda bırakmak sonucunu doğuracaktır.

VUK'ta vergi tekniği raporlarına ilişkin doğrudan bir düzenleme yer almamaktadır; ancak VDK Yönetmeliği'nin 53. maddesinin 3. fıkrasında vergi inceleme raporlarının ekini oluşturduğu belirtilmektedir. Bu sebeple düzenlenmiş olması halinde vergi tekniği raporunun da vergi inceleme raporu ekinde tebliği gerekmektedir. Aksi

---

<sup>1188</sup> Erdem, *Vergi İncelemesi*, s. 113.

<sup>1189</sup> Mustafa Yılmaz, "Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğ Edilmemesi Sorunsalı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 382 (2020), s. 138.

<sup>1190</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 170.

<sup>1191</sup> Aydemir, "Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği", s. 197.

takdirde ihbarnamede yer alan gerekçe zorunluluğuna uyulmamış olacağından ihbarname asli şekil unsurundaki sakatlık sebebiyle hukuka aykırı olacaktır<sup>1192</sup>.

Uygulama bakımından ise vergi idaresi, vergi tekniği raporlarının, diğer mükellefler bakımından vergi mahremiyetini ihlal edeceği sebebiyle mükellefler adına düzenlenen inceleme raporlarının ekinde tebliğ edilmemektedir<sup>1193</sup>. Bu durumda mahremiyeti koruyacak tebirlerin alınması mümkünken, gerekçe zorunluluğuna uyulmamış olması sebebiyle asli bir şekil hatası oluşturacaktır.

Danıştay'ın vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde yer almasının esaslı bir şekil hatası olduğundan dolayı “*ihbarnameyi hükümsüz*” bırakacağına dair kararları<sup>1194</sup> olduğu gibi, dava aşamasında vergi tekniği raporu tebliği üzerine mükellefe savunma hakkı tanınmak suretiyle bu eksikliğin giderilebileceğine dair kararları<sup>1195</sup> da bulunmaktadır. Temel haklara etki eden bir şekil ve usul kuralı eksikliğinin mahkeme tarafından verilen kararlarla giderilmiş olması, o işlemi hukuka uygun hale getirmeyecektir. Zira idari işlemin ortaya çıktığı andan hüküm ve sonuçların kaldırılması talep edilmişken, yargılama aşamasında mahkeme tarafından yapılan bir müdahale ile işlemin hukuka uygun hale gelmesi mümkün olmamalıdır. Bu şekilde temel haklara etki eden gerekçe zorunluluğuna uyulmamış olmasının giderilebilir olması da ancak kanuni bir düzenleme ile buna cevaz verilmiş olması halinde mümkün olabilecektir<sup>1196</sup>.

Danıştay bu konudaki son yaklaşımı VDDK tarafından, aykırılığın giderilmesi istemi üzerine vermiş olduğu kararda<sup>1197</sup>; “*Bu durumda, Vergi Usul Kanunu'nun 108. maddesinde sayılan haller arasında yer almadığından, davacılar adına düzenlenen vergi*

---

<sup>1192</sup> Şenyüz, Kaplan, “Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi”, s. 116; Bakmaz, “İnceleme Raporu”, s. 271; Pınar, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlaline İlişkin Tespitler”, s. 30.

<sup>1193</sup> Yılmaz, “Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğ Edilmemesi Sorunsalı”, s. 137.

<sup>1194</sup> Danıştay VDDK, E. 2009/1034, K. 2010/1665, T. 07.04.2010; Danıştay VDDK, E. 2008/1321, K. 2010/257, T. 28.05.2010; Danıştay VDDK, E. 2014/304, K. 2014/563, T. 18.06.2014; Danıştay 4. D., E. 2015/497, K. 2015/3174, T. 16.06.2015; Danıştay 7. D., E. 2016/2220, K. 2016/4758, T. 25.05.2016; Danıştay 7. D., E. 2016/1936, K. 2017/2061, T. 20.03.2017 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>1195</sup> Danıştay 3. D., E. 2010/5968, K. 2013/497, T. 20.02.2013; Danıştay VDDK, E. 2016/446, K. 2016/4888, T. 13.04.2016; Danıştay VDDK, E. 2016/401, K. 2016/444, T. 13.04.2016; Danıştay 7. D., E. 2016/3082, K. 2018/5468, T. 03.12.2018 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>1196</sup> Erkal, “İdari İşlemlerde Usul ve Şekil Sakatlıklarının Sonradan Düzeltilmesi ve Almanya Örneği”, s. 192.

<sup>1197</sup> Danıştay VDDK, E. 2020/9, K. 2020/2, T. 19.02.2020 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

*inceleme raporunun ve/veya vergi tekniği raporunun ihbarname ekinde tebliğ edilmemesi durumunun ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte esasa müessir şekil hatası oluşturduğunun kabulüne de imkân bulunmamaktadır” şeklinde ortaya koymuştur.*

Esasında kararın genelinde vergi inceleme raporları ile vergi tekniği raporları arasında bir ayırım yapılmadan, her iki düzenleme için de aynı değerlendirme yaptığını görmek mümkündür.

Bu noktada VDK Yönetmeliği'nin 53. maddesinin 4. fıkrasında (Danıştay kararının verildiği tarihte anılan Yönetmelik'in 57. maddesinin 4. fıkrası) yer alan ve istisna düzenlemesi olarak değerlendirilebilecek sahte belge düzenleme fiiline ilişkin düzenlenen vergi tekniği raporlarında sahte belge kullanan mükellefler adına düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, vergi tekniği raporunun ek olmayacağına dair hüküm bakımından da konuyu ele almak gerekmektedir<sup>1198</sup>. Her ne kadar bu durumda vergi tekniği raporu ek olarak tebliğ edilmiyorsa da yönetmelik hükmüne göre; “.. *sahte belge kullanma fiili nedeniyle düzenlenecek vergi inceleme raporlarında, sahte belge düzenleyicisinin bu fiili işlediğinin tespitine dair Vergi Tekniği Raporunda yer alan bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak yer verilir”* düzenlemesiyle vergi tekniği raporunda yer alan ve inceleme raporunda yapılan değerlendirme sonucunda vergi tarhi ve ceza kesme işlemine dayanak olarak alınan hususlara yer verilmesi öngörülmüştür. Danıştay kararında bu konuyu değerlendirmeye almamıştır. Ancak Yönetmelik'in bu düzenlemesi de VUK'ta yer alan ve asli şekil şartı olan gerekçe zorunluluğu ile çelişmektedir.

Vergi mahremiyetini ihlal edeceği gerekçesi ile vergi tekniği raporlarının, vergi inceleme raporlarına eklenmemesi hususu da Danıştay'ın aykırılığın giderilmesi kararında bu zorunluluğa uyulmama gerekçesi olarak ele alınmamıştır. Kaldı ki vergi mahremiyetine dair çekincelerle ilgili olarak bu konuda vergi tekniği raporunda ilgili mükellef ile ilgili kısımların vergi mahremiyetine uygun hale getirilen raporlar ile tebliğ edilmesine de bir engel bulunmamaktadır<sup>1199</sup>.

<sup>1198</sup> “*Sahte belge düzenleme fiili dolayısıyla düzenlenen Vergi Tekniği Raporunun başka bir mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin tespitler içermesi durumunda, söz konusu Vergi Tekniği Raporu, sahte belge kullanan mükellef nezdinde düzenlenecek vergi inceleme raporlarına ek yapılmaz.*”

<sup>1199</sup> Şenyüz, Kaplan, “Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi”, s. 131.

Vergi mükellefinin ihbarnamede yer alan matrah farkı ve bunun üzerine tarh eden vergiye ve cezalarına karşı başvurabileceği uzlaşma, hata düzeltme, cezalarda indirim gibi imkanları, vergi tekniği raporundaki bilgi, belge ve tespitlerden haberdar olmaması sebebiyle tercih etmekte tereddüt yaşayabilir veya bir başka ihtimalde hukuka aykırı bir vergi borcunu ödemek zorunda kalabilir. Gerekçe zorunluluğu da bu aşamada anlam bulmaktadır. Zira idari işlemin ilgisinin haklarını korumaya yönelik bir şekil şartı olan gerekçe<sup>1200</sup> ile ilgilisi sonraki aşamada bir davranış biçimi belirleyebilecektir. Bahsedildiği gibi idari işlemdeki gerekçenin fonksiyonu ilgisini o idari işlemin neden başka türlü yapılmadığına dair açık ve net tespitlere ve değerlendirmelere yer vererek ikna edilmesini sağlamaktır.

Danıştay tarafından bu eksikliğin yargılama aşamasında giderilmesi ve böylece savunma hakkının zedelenmediğinin ileri sürülmesi, idari işlemin unsurları bakımından yapılan hukuki denetim bakımından asıl yapılması gereken denetimin gereği gibi yapılmaması sonucunu doğurmaktadır. Danıştay'ın tarafların eşitliği ve çelişkili yargılama ilkelerinin gerçekleştirilmesi üzerinde yapmış olduğu değerlendirme, yargılama hukukuna ilişkin değerlendirmedir. Ancak gerekçe zorunluluğu bakımından değerlendirilmesi ve şekil unsuru bakımından ele alınması gereken yargısal denetime dair tespitlerde bulunulmamıştır<sup>1201</sup>. Temel hak ve özgürlüklere ilişkin yargısal bir denetim AYM'e aittir. Danıştay tarafından VUK hükümlerinin getirdiği şekil şartlarına dair denetimin yapılması daha yerinde olacaktır<sup>1202</sup>. Kaldı ki yargılama aşamasında bu raporlardan haberdar olunması da vergi mükellefinin mülkiyet hakkı ile doğrudan alakalı bir konuda hukuki belirlilik ve savunma hakkının sağlanması noktalarında ciddi zedelenmelere sebep olmaktadır<sup>1203</sup>.

Tıpkı vergi inceleme raporunda olduğu gibi, vergi inceleme raporlarının eki olan vergi tekniği raporlarının da ihbarname ekinde yer alması asli bir şekil şartı olan gerekçe zorunluluğu kapsamındadır. Bu noktada yapılacak bir kanuni düzenleme ile sahte belge kullananlar hakkında hazırlanacak vergi inceleme raporlarında, vergi tekniği raporlarında yer alan “bilgi, belge ve değerlendirmelere ayrıntılı olarak” yer verileceğine dair

<sup>1200</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 956.

<sup>1201</sup> Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, ss. 98 ve dipnot 400.

<sup>1202</sup> Şenyüz, Kaplan, “Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi”, s. 131.

<sup>1203</sup> Abdullah Arıkan, *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022, s. 280.

düzenlemenin tüm vergi inceleme raporları bakımından uygulanması sağlanmalı veya yine VUK'ta yapılacak bir düzenleme ile vergi inceleme raporlarının vergi tekniği raporuna dayalı olarak oluşturulduğu durumlarda vergi tekniği raporunun da tebliği gerektiği açıkça düzenlenmelidir. Her ne kadar VUK'un çeşitli maddelerinde şekil şartı düzenlenmesinin önünde bir engel bulunmuyorsa da VUK 108. madde üzerinden bu sonuca varıldığı için, vergi inceleme raporu ve düzenlenmişse vergi tekniği raporlarının da ihbarname ekinde tebliğ edilmemesinin esaslı şekil hatası olarak kabul edildiğine dair düzenlemenin yapılması gerekmektedir.

## **E. Usul Unsuru**

### ***1. Genel Olarak***

İdari işlemin usul unsuru, idarenin bir idari işlem yaparken hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamasını yapana kadar izlemesi gereken yollar demektir<sup>1204</sup>. İdare öngörülen usullere uygun yapacağı işlemler ile bunlardan amaçlanan kamu yararının hızlı ve hukuka uygun şekilde gerçekleşmesini sağlamanın yanında, idarenin irade açıklamadan önce yapacağı titiz inceleme sonucunda idare edilenlerin hak ve menfaatlerini koruyacaktır<sup>1205</sup>. Bir başka ifade ile idarenin yapacağı inceleme ve araştırma ile idari işlemin sebep unsuruna dair en doğru tespiti yapmakla birlikte; ilgililerin savunma, dinlenilme, delil sunma, idarenin elindeki bilgi ve belgeler ulaşma gibi usuli güvencelerin sağlanması da usul unsuru kapsamında yer almaktadır. Türk hukukunda idari usul kurallarının yer aldığı genel bir düzenleme bulunmamakla birlikte; idare hukukuna tabii bazı alanları düzenleyen kanuni düzenlemelerde özel idari usullerin düzenlenmesi söz konusudur. Bunun haricinde, mevcut olan yasal boşluklar içtihatlar aracılığıyla geliştirilen kurallar neticesinde doldurulmuştur<sup>1206</sup>.

İYUK'un 2. maddesinin (a) bendinde idari işlemin unsurları yetki, şekil, sebep, konu ve amaç olarak sayılmıştır. Usul unsuru ise ayrı bir unsur olarak sayılmamıştır. Yargı organları da kararlarında şekil ve usul unsurlarını birlikte ele almakta ve şekil

<sup>1204</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 964.

<sup>1205</sup> Ali Ülkü Azrak, "Umumi İdari Usul ve Kodifikasyonu Meselesi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 33, S. 1-2 (1967), s. 73.

<sup>1206</sup> Can, *İdari İşlemin Şekil Unsuru*, ss. 127-30.

unsuru içerisinde değerlendirmektedir<sup>1207</sup>. İdari işlemin yapılışında izlenen usulü, bir bütünüün esaslı iki bileşeni şeklinde düşünmek yanlış olmayacaktır<sup>1208</sup>.

İdari işlemlerin tamamı bakımından geçerli ve uyulması gereken bir usul kuralı bulunmamaktadır. İdari işlemlerin muhataplarına usuli güvence sağlayan ve hazırlık işlemleri olarak ifade edilen usul kuralları, aynı zamanda iradenin oluşum sürecinin hukuka uygunluğunu da sağlamak bakımından önemlidir. Usul kuralları, idari işlemlerin perde arkasında meydana gelen ve irade oluşum sürecinin takibi sağlayan kuralları ifade etmektedir. Her ne kadar tüm idari işlemler bakımından geçerli bir usul kurallarından bahsedilemese de Kamu Kurumu Kanununun Uygulanmasına İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik'in 6. maddesinde<sup>1209</sup> “İyi yönetim ilkeleri” başlığı ile idarenin kararlarını alırken yapacağı inceleme ve araştırmalarda gözetmesi gereken ilkeleri sıralamıştır<sup>1210</sup>. Ön inceleme, soruşturma yapma, danışma-olumlu görüş alma, savunma, ilgililerin yargı yollarına başvurmaları için yeterli bilgi verme gibi bir takım usul kuralları da sıklıkla idari işlemlerde gözetilen usul kurallarıdır<sup>1211</sup>.

İdarenin bir işlem yaparken bu usul kurallarına uymamış olması usul sakatlığı olarak adlandırılacaktır. Ancak usul unsuru olarak adlandırdığımız bu kurallarda sakatlık olması her zaman o işlemin iptali sonucunu doğurmamaktadır. Bu noktada asli-tali usul sakatlığı ayrımı yapılmaktadır<sup>1212</sup>. Ayrımın temel aldığı kriter ise öngörülen usul kuralları ile idari işlemin muhatabının temel hak ve özgürlükleri korumak hedefleniyor ve bu usul kuralına aykırılık durumunda usul kurallarıyla hedeflenen ilgili bakımından güvence niteliğinde ise asli usul sakatlığı söz konusu olduğundan işlemin iptali gerekecektir<sup>1213</sup>. İlgililerin hakları üzerinde etkisi olmayan ve idari işlemin sonucunu etkilemeyen usul kurallarındaki sakatlık ise tali usul sakatlığı olacağından idari işlemin iptali sonucunu

<sup>1207</sup> Can, *İdari İşlemin Şekil Unsuru*, s. 29; Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, s. 73  
<sup>1208</sup> Özey, *Günüşğında Yönetim*, s. 395.

<sup>1209</sup> “MADDE 6 – (1) Kurum, inceleme ve araştırma yaparken idarenin, insan haklarına dayalı adalet anlayışı içinde; kanunlara uygunluk, ayrımcılığın önlenmesi, ölçülülük, yetkinin kötüye kullanılmaması, eşitlik, tarafsızlık, dürüstlük, nezaket, şeffaflık, hesap verilebilirlik, haklı beklentiye uygunluk, kazanılmış hakların korunması, dinlenilme hakkı, savunma hakkı, bilgi edinme hakkı, makul sürede karar verme, kararların gerekçeli olması, karara karşı başvuru yollarının gösterilmesi, kararın geciktirilmeksizin bildirilmesi, kişisel verilerin korunması gibi iyi yönetim ilkelerine uygun işlem ve eylem ile tutum veya davranışta bulunup bulunmadığını gözetir ve iyi yönetim ilkelerine uyar.”

<sup>1210</sup> Can, *İdari İşlemin Şekil Unsuru*, ss. 129-31.

<sup>1211</sup> Yayla, *İdare Hukuku*, s. 124.

<sup>1212</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1003.

<sup>1213</sup> Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt I*, s. 412.

doğurmazlar. Bu tespitin yapılmasında o kuralın konuluş amacına bakılacaktır<sup>1214</sup>. İşlemin içeriğini etkilemeyen ve muhatabının temel haklarını kullanmasını engellemeyen eksiklikleri giderilebilir tali usul sakatlığı olarak kabul etmek mümkündür<sup>1215</sup>.

## 2. Verginin Tarhında Usul Unsuru

Her ne kadar yargı organlarınca şekil unsuru altında usul-şekil olarak ele alınıyor olsa da ilgilinin haklarını korumak amacıyla getirilen usul kurallarının önemi ve verginin tarhının başta mülkiyet hakkı olmak üzere, maddi ve manevi varlığı geliştirme, kişi hürriyeti ve güvenliği, özel hayatın gizliliği ve hak arama hürriyeti gibi birçok temel hak ve özgürlüğe müdahale ediyor olması sebebiyle<sup>1216</sup> ayrı bir unsur olarak incelenmektedir.

Türk hukukunda idari işlemlerin yapılış usulünün düzenlendiği genel bir kanun bulunmamaktadır<sup>1217</sup>. Ancak idare hukuku kurallarının uygulandığı kimi alanlar bakımından özel kanunlarında çeşitli usuller öngörülmüştür. 4054 sayılı Rekabetin Korunması Hakkında Kanun'un<sup>1218</sup> 40. ve devamı maddelerinde kurulun inceleme ve araştırma usulleri düzenlenmiştir<sup>1219</sup>. 2942 sayılı Kamulaştırma Kanunu<sup>1220</sup> da uygulanacak idari usullerin ayrıntılı olarak düzenlendiği bir diğer kanuni düzenlemedir<sup>1221</sup>.

Vergilendirme sürecine ilişkin VUK ve AATUHK ise ayrıntılı idari usullerin yer aldığı kanuni düzenlemelerdir. Hatta VUK'un idare hukukunun en önemli usul kanunu olduğu ifade edilmektedir<sup>1222</sup>. Görüldüğü üzere vergilendirme sürecine ilişkin idari usulün düzenlendiği kanunların kabul tarihleri bir hayli eskidir. Kanun koyucu, vergilendirme sürecinin mükelleflerin temel hak ve özgürlüklerine olan müdahale ve sınırlamanın bilincinde olarak, vergi idaresinin takip etmesi gereken usulü çok eski

---

<sup>1214</sup> Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 242.

<sup>1215</sup> Erkal, "İdari İşlemlerde Usul ve Şekil Sakatlıklarının Sonradan Düzeltilmesi ve Almanya Örneği", s. 192.

<sup>1216</sup> Taylar, Gök, Demirbaş Aksüt, Artun, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi*, s. 73.

<sup>1217</sup> Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 398; Can, *İdari İşlemin Şekil Unsuru*, s. 34; Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 967; Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt I*, s. 394.

<sup>1218</sup> RG: 13.12.1994, 22140.

<sup>1219</sup> Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt I*, s. 394.

<sup>1220</sup> RG: 08.11.1983, 18215.

<sup>1221</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 967.

<sup>1222</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 418.

tarikhlerde düzenlemiştir. Bununla birlikte kanun koyucu vergi alacağını öngörmüş olduğu usullerle güvenceye almıştır<sup>1223</sup>.

İdare hukukunda olduğu gibi, verginin tarihine ilişkin usul ve şekil kurallarını şekil unsuru altında değerlendiren görüşler mevcuttur<sup>1224</sup>. Bununla beraber verginin tarihinde usul unsurunu, yetki ve şekil unsurunu kapsar şekilde tanımlayan görüşler bulunmaktadır<sup>1225</sup>. Ayrıca çalışma kapsamında da benimsendiği şekilde idari işlemin diğer unsurları yanında ayrı bir şekilde ele alan görüş de mevcuttur<sup>1226</sup>.

Verginin tarihinde usul unsuru, ödenmesi gereken vergi borcunun miktar itibariyle vergi idaresi tarafından tespit edilmesi sırasında, kanuni düzenlemeler tarafından öngörülen ve takip edilmesi zorunlu unsurları ifade etmektedir<sup>1227</sup>. Bir idari işlemin ortaya çıkması için takip edilen usulde yapılan ve bir bütünün parçasını oluşturan hazırlık işlemleri<sup>1228</sup> verginin tarihi bakımından usul unsurunu oluşturmaktadır<sup>1229</sup>. Hazırlık işlemlerindeki hukuka aykırılığın, nihai işlemi oluşturan irade açıklamasının yapılaş ve dış dünyaya yansımalarında şekil bozukluğu olarak ileri sürülebilmektedir<sup>1230</sup>. Verginin tarihinde usul unsurunu ele alırken, hazırlık işlemlerinin yapılaş yapılmaması ve kanunlarda öngörülen yapılaş usulüne uygunluk durumları ele alınacaktır.

Şekil unsurundan bağımsız şekilde usul unsuru olarak konuyu ele almaya, yargı yerleri tarafından içtihadı olarak geliştirilen ve şekil unsurunun hem iradenin oluşum hem de dış dünyaya aktarılış kısımlarını kapsadığına dair kuralın, yargı organları tarafından iradenin oluşturulması usulünün dışlanması durumunda ne yapılacağı sorusu da sebep olmuştur. Her ne kadar İYUK'un 2. maddesinde usul unsuru ayrı bir unsur olarak ele alınmamış olsa da yargı organları tarafından bu konuda en azında diğer unsurların hukuka uygun ortaya konulabilmesi için idarenin kanuni düzenlemeleri soyuttan somut bir hale getirişindeki irade açıklamasında her bir unsur ile ilişkili olarak düşünmek gerekir.

---

<sup>1223</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 102.

<sup>1224</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 218; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 19.

<sup>1225</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 102; "İşte idari işlemin 'usul' kategorisinde topladığımız diğer iki unsurunda, yetki ve şekil unsurlarında herhangi bir yanlışlık da aynı şekilde tarih işleminin sakatlığına yol açar."; Saban, *Vergi Hukuku*, s. 79.

<sup>1226</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 200.

<sup>1227</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 200.

<sup>1228</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 139.

<sup>1229</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 200; Canyaş, "Vergi İdaresinin Tam ve Sınırlı Vergi İncelemesi Sürelerine Uymamasının Yaptırımları", s. 24.

<sup>1230</sup> Gözübüyük, *Yönetsel Yargı*, s. 223; Sezginer, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 57.



Özellikle sebep unsuruna yönelik tespitin hukuka uygun olarak yapılması usul unsuru ile yakın ilişki içermektedir. Danıştay VDDK, takdir komisyonu kararları ile ilgili olarak takdir komisyonu kararının bir yıllık öngörülen kanuni sürede verilmemiş olması ve bu karara dayanarak yapılan verginin tarhında, şekil unsuru bakımından ileri sürülen hukuka aykırılıkta, şekil unsurunu sadece idari işlemin dış dünyaya aktırıldığı metin olarak ele alıp, söz konusu itirazları incelemeyen ret ettiği kararında, yargı organları tarafından şekil unsurunun kapsamı dar şekilde ele alınmış ve açık usul unsurundaki sakatlığa rağmen verginin tarhı hukuka uygun kabul edilmiştir<sup>1231</sup>.

#### *a. Matrahın Beyanı Üzerine Tespitinde Yapılan Tarhta Usul*

Vergi mükellefi tarafından verilen matrah beyanı doğruluk karinesinden yararlandığı için vergi dairesi tarafından beyan üzerinde yer alan bilgiler esas alınarak vergi tarh edilmektedir. İlk aşamada vergi dairesi tarafından başkaca bir işlem yapılmadan sadece geçerliliği ve matematiksel bir hata olmadığı kontrol edildikten sonra vergi tarhı gerçekleştirilmektedir<sup>1232</sup>. Bu sebeple vergi dairesi tarafından bu şekilde yapılan tarh için basit bir usul öngörülmüştür. Vergi idaresinin tarh ile ortaya çıkan idari işlemdeki iradesinin oluşumu karmaşık olmayan bir süreç ile ortaya çıkmaktadır.

Özellikle 2004 yılında VUK 28. maddesine eklenen 2. fıkra<sup>1233</sup> düzenlemesi ile beyannamenin elektronik ortamda gönderilme imkanının getirilmesi üzerine, vergi mükellefi veya aracılık yetkisi verilen serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir ve yeminli mali müşavir tarafından e-beyanname şeklinde matrahların bildirilmesi üzerine, beyannamelerine ait tahakkuk fişi aynı anda sistem üzerinden

<sup>1231</sup> Danıştay VDDK, E. 2019/1562, K. 2021/284, T. 10.03.2021 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Zamanaşımı Süreleri" başlıklı 114. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan "Ancak, işlemeyen süre her hâl ve takdirde bir yıldan fazla olamaz." yönündeki düzenlemenin, takdire sevk ile durması öngörülen sürenin azami sınırını belirleyen bir hüküm olduğu dikkate alındığında takdir komisyonu kararının şekline yönelik bir düzenleme içermediği açıktır.

*Bu durumda, takdir komisyonu kararlarının, takdire sevk tarihinden itibaren bir yıllık süre geçirildikten sonra verilmiş olması, anılan kararları şekil unsuru yönünden hukuka aykırı kılan bir neden olarak kabul edilemeyeceğinden, temyize konu ısrar kararının dava konusu vergi ve cezaların diğer yönlerden hukuka uygunluğu değerlendirilerek yeniden karar verilmek üzere bozulması gerekmektedir.”*

<sup>1232</sup> Sevil Şin, “Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü”, *İzmir YMMO Dergisi*, C. 1, S. 2 (2019), s. 70.

<sup>1233</sup> “(Ek fıkra: 16/7/2004-5228/3 md.) 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. Bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.”

ekranlarından görüntülenebilmektedir. Bu şekilde internet ortamında ve bir yazılım içerisinde ortaya çıkan idari işlemler elektronik idari işlemler olarak adlandırılmaktadır<sup>1234</sup>.

Görüldüğü üzere hem fiziki şekilde hem de e-beyanname şeklinde vergi mükellefleri tarafından beyan edilen matrah üzerine yapılan tarh sonucunda ortaya çıkan idari işlem bakımından ayrıca bir usul unsurunun varlığından bahsetmek pek olanaklı değildir. Bu noktada sistem tarafından yanlış hesaplama ile verginin tarh etmesi durumunda ise usul unsuru bakımından bir sakatlıktan değil, sebep ve/veya konu unsurları bakımından sakatlık söz konusu olabilecektir.

#### *b. Matrahının Vergi İdaresi Tarafından Tespiti Üzerine Yapılan Tarhta Usul*

Vergi alacağının miktar itibariyle tespiti için gerekli olan matrahın vergi idaresi tarafından tespit edildikten sonra veya beyan edilen matrahın denetimi yapılması üzerine yapılacak ilave tarh edilmesi durumlarında ortaya çıkacak idari işlemin hazırlık aşamasında takip edilmesi gereken usul VUK'ta 127-152/A maddeleri arasında düzenlenmiştir. Vergi denetimi ve bu süreçte bilgi edinme yolları olan yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama işlemleri, verginin hukuka uygun tarhının yapılış sürecindeki vergi idaresinin uyması gereken usuli, hazırlık işlemlerini ifade etmektedir<sup>1235</sup>.

Matrahın vergi mükellefi tarafından beyanı halinde yapılan verginin tarhında idari işlemin ortaya çıkışı için öngörülen usul her ne kadar basit olsa da; matrahın vergi idaresi tarafından tespit veya denetimi sonrasında yapılacak tarh için öngörülen usul bir hayli karmaşık yapıdadır.

Vergi matrahının tespiti için takip edilen usul, matrah tespitini ve sonra vergi kanunlarında yer alan vergi oranı ve miktarı uygulanmak suretiyle tarha varan süreci ifade etmektedir. Bu noktada vergi idaresi tarafından denetim aracı olan yoklama ve vergi incelemesi ile bilgi edinme yolu olan arama ve bilgi toplama hazırlık işlemleri her mükellef özelinde kanunda aranan şartların bulunması ve ihtiyaç duyulması halinde takip edilmesi gereken usul değişkenlik göstermektedir.

---

<sup>1234</sup> Münci Çakmak, "İdare Hukuku ve İnternet", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 9, S. 1-2 (2004), s. 298.

<sup>1235</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 98.

### *3. Verginin Tarhında Usul Unsuru Sakatlıkları ve Yargısal Denetimi*

Verginin tarhına yönelik hazırlık işlemi olarak ifade edilen işlemlerdeki sakatlıklar ise verginin tarhını usul unsuru bakımından sakatlamaktadır. Ancak belirtildiği üzere usul unsurunun, İYUK 2. maddesinde sayılan idari işlemin beş unsur arasında yer almıyor oluşu, hazırlık işlemlerindeki sakatlığın şekil unsuru sakatlığı olarak değerlendirilmesi sonucunu doğurmuştur<sup>1236</sup>.

Matrah tespitinin vergi idaresi tarafından yapılması veya beyan edilen matrahın denetimi sonrasında matraha ikmalin yapılması sonrasında verginin tarhı ile ortaya çıkan idari işlem bakımından takip edilmesi gereken usulü, varılması gereken noktaya giden yolda vergi idaresi tarafından döşenmesi gereken taşlar olarak düşünmek gerekir. Hazırlık işlemi olan bu taşların, konulmaması veya yerine uygun olarak yerleştirilmemesi sonucunda varılması gereken noktaya varılmış olsa da takip edilen yöntemdeki sakatlık sebebiyle usul unsurunda sakatlık meydana gelecektir. Bu noktada verginin tarhının yargısal denetimi sırasında usul kuralına uyulmamış olması halinde ise mükelleflerin hukuka uygun vergilendirilmesini sağlamak ve doğrudan mülkiyet hakkını korumaya yönelik güvence getiren usul olması sebebiyle, asli usul sakatlığı sebebiyle verginin tarhının iptaline karar verilmesi gerekmektedir<sup>1237</sup>.

#### *a. Yoklamaya İlişkin Usul Sakatlıkları*

Yoklama esnasında uyulması gereken usul, VUK 127-133. maddeleri arasında detaylı şekilde düzenlenmiştir. Vergi yoklaması yapacak personelin öncelikle kimlik ibraz etmesi, yoklama yapılacak zaman, yoklamanın sonlandırılması ve tutanak mahiyetinde yoklama fişinin düzenlenmesi ve muhatabına verilmesine dair usul öngörülmüştür. Bu aşamada hazırlık işlemi olarak yoklama fişi ortaya çıkmaktadır.

Yoklama esnasında öngörülen usule uyulmamış olması, hazırlık işleminin hukuka uygun yapılmamış olması sonucunu doğurur. Usulüne uygun şekilde tanzim edilmiş bir yoklama fişi ise hukuken taşıdıkları tutanak vasfı dolayısıyla verginin tarhına giden süreçte vergi incelemeleri ve takdir komisyonları tarafından tutanaklarda yer alan

<sup>1236</sup> Sezginer, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 57; Gözübüyük, *Yönetmelik Yargı*, s. 223.

<sup>1237</sup> Bu konuya ilişkin Danıştay kararları üzerinden detaylı inceleme, hazırlık işlemlerini konu alan “*Ayrılabilir İşlem Teorisi Bakımından Tarh Aşamaları İşlemleri*” başlığı altında yapılmıştır. Bknz. I. Bölüm, D-3.

tespitler, matrah tespiti için kullanılabilecektir<sup>1238</sup>. Bu şekilde elde edilen verilerle ulaşılan matrahlar üzerinden de verginin tarhi gerçekleşecektir. Verginin tarhında yoklama sırasında yaşanan hukuka aykırılık durumu, tarhin ortaya çıkması için izlenmesi gereken usul unsuru bakımından sakatlık doğuracaktır.

Uyuşmazlık konusu olayda, yoklama memuru tarafından yapılan “*tespit listesi*”, nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imzalatılmamış olup; takdir komisyonuna sevk edildikten sonra bu tespitler esas alınarak ilan ve reklam vergisi tarh edilmiştir. İlk derece mahkemesi VUK 131. maddesinde yoklama tutanağının yoklama yapılana veya yetkili adamına imzalatılmasının düzenlenmesine rağmen, bu husus gözetilmeden sadece yetkili memur tarafından imza edilen belgede yer alan bilgiler doğrultusunda yapılan tarhi, hukuka aykırı bularak iptal etmiştir. Danıştay ise temyiz incelemesi sırasında söz konusu belgenin esasında yoklama fişi olmadığı, tespit çizelgesi olduğu ve ayrıca davacı tarafından da vergiyi doğuran olaya dair itirazların gerçek mahiyetine dair itiraz olmadığından bahisle temyiz başvurusunu kabul ederek ilk derece mahkemesinin kararını bozmuştur<sup>1239</sup>.

Söz konusu karara konu olayda tipik bir hazırlık işlemindeki sakatlık ve bu hazırlık işlemine dayalı olarak yapılan asıl işlemin usul unsurunda sakatlık sebebiyle hukuka aykırılığı söz konusuysen, Danıştay bu kısımları dikkate almadan, yoklama sırasında oluşturulan listenin tespit listesi olduğundan bahisle hazırlık işlemi olarak kabul etmeyerek temyiz başvurusunu kabul etmiştir. Yoklama fişi ile ilgili yapılan hukuki nitelendirmenin yanlış olması sonucunda, VUK'ta öngörülen usule uyulmaması ve devamında verginin tarhında usul unsuru bakımından sakatlık söz konusu olmasına rağmen hukuki denetimin yapılmaması sonucu ortaya çıkmıştır. Halbuki “*tespit listesi*” olarak ifade edilen yoklama fişindeki bilgiler, takdir komisyonu tarafından veri olarak kullanılmış ve bu şekilde vergi tarhi yapılmıştır. Danıştay, ilgisinin haklarını, nezdinde yapılan yoklama sonucu tespit edilen hususlardan haberdar olmasını, korumaya yönelik getirilen bir asli usul kuralına aykırılık sonucu verilen iptal kararını onaması gerekirdi.

---

<sup>1238</sup> Furtun, “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, s. 305.

<sup>1239</sup> Danıştay 9. D, E. 2018/418, K. 2021/3328, T. 25.05.2021 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

### *b. Vergi İncelemesine İlişkin Usul Sakatlıkları*

İdari işlemlerin yargısal denetimi sırasında, yargı yerlerince İYUK'ta usul unsuruna yer verilmemiş olması sebebiyle ayrıca ele alınarak incelenmiyor olsa da bazı Danıştay kararında usul unsuruna yer verilmiştir. Usul unsurunun anıldığı bu kararlarda<sup>1240</sup> ise “*soruşturma ya da incelemenin idari işlem yönünden usul unsuru içinde yer aldığı*” ifade edilmektedir.

Vergi incelemeleri niteliği itibariyle vergi idaresi tarafından yapılan bir idari incelemedir. Verginin tarhında matrahın denetimi ve/veya tespiti bakımından ise son derece önemli ve geniş yer tutmaktadır.. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların hüviyet ibrazı, incelemelerin yapılacağı zaman, incelemenin yapılacağı yer, incelemede uyulacak esaslar, inceleme süresi, inceleme tutanaklarının tanzimi, RDK değerlendirmesinin yapılması gibi konular ile matrah denetimi ve tespitinde, vergi idaresi tarafından tarh yapılırken uyulması gereken usul düzenlenmiştir. VUK, 140. maddesinde incelemede uyulacak esasları düzenlemekle birlikte, bu maddeye dayanılarak çıkarılan VİUEHY'de vergi incelemelerinde takip edilecek usule dair kapsamlı düzenlemeler içermektedir.

Yönetmelik Üçüncü Bölüm'ünde “*Vergi İncelemesine Yetkili Olanlar Tarafından Uyulması Gereken Usuller*” ve Dördüncü bölümünde ise “*Vergi İncelemesinde Süre*” başlığı altında incelemelerin sona erdirilmesi usullerini düzenlemiştir. Yönetmeliğin bu bölümlerinde, vergi incelemelerinde vergi incelemelerinde görevlendirilecek vergi inceleme elemanlarının görevlendirme yazıları ile işe başlamalarından itibaren, incelemeye başlamanın vergi mükellefine bildirilmesi, defter ve belgeleri isteme yazısı, inceleme tutanaklarının tanzimi ve vergi mükelleflerine itirazlarını ve mülhazalarını tutanağa geçirme hakkının tanınması, inceleme sonrasında defter ve belgelerin iade tutanağının düzenlenmesi, tutanağın taslak halinin mükellefin bilgisine sunulması, RDK dinlenilme talebine ilişkin ifadesi kadar başından sonuna vergi idaresi tarafından takip edilecek usul ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Bu hazırlık işlemlerinin yapılmaması veya hukuka aykırı yapılması halinde devamında yapılan verginin tarhı usul unsuru bakımından hukuka aykırı hale gelecektir. Ancak tüm usul unsuru bakımından hukuka

<sup>1240</sup> Danıştay 2. D, E. 2005/2665, K. 2005/4194, T. 19.12.2005; Danıştay 2. D, E. 2006/356, K. 2006/2569, T. 03.10.2006; Danıştay 2. D, E. 2006/490, K. 2007/200, T. 24.01.2007 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

aykırılıkların verginin tarhını sakatlaması söz konusu olmayabilir. Tali usul sakatlığı olarak ifade edilen ve işlemin muhatabının hukuki güvencelerini zedelemiyor, temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşımayan usul kuralları iptali gerektirmeyecektir. VİUEHK'nın 10. maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların kimlik ibrazı yapmaları gerekmektedir. Ancak kimlik ibrazının yapılmamış olmasına rağmen hukuka uygun bir vergi incelemesi sonucunda ortaya çıkan verginin tarhının usul unsuru yönünden sakatlığı sebebiyle iptali gerekmeyecektir.

Bu noktada VUK'un 139. ve 140. maddelerinde kısmi değişiklik ve ilaveler yapan 7338 sayılı Kanun<sup>1241</sup> vergi incelemelerinde uyulacak usule ilişkin değişiklikler getirmiştir. Bu düzenlemenin 17. maddesi ile VUK 139. maddesinde vergi incelemesinin kural olarak incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılacağına dair düzenleme, vergi dairesi olarak değiştirilmiştir. Ancak 7338 sayılı Kanun'un 17. maddesi ile VUK 139. maddesine "*İncelemenin dairede yapılması, incelemeye tabi olanın iş yerinde tespit yapılmasına ve çalışmalarda bulunulmasına mani değildir.*"

*Mükellef ve vergi sorumlusunun talep etmesi ve iş yerinin müsait olması halinde inceleme iş yerinde de yapılabilir*" hükümleri de eklenmiştir. Vergi incelemelerine konu olacak defter, belge ve kayıtların büyük bir kısmının elektronik ortamda tutulması sebebiyle vergi mükellefinin iş yerinde yapılmasına yönelik kuralın, vergi dairesinde yapılması şeklinde değiştirilmesi yerinde bir düzenleme olmuştur.

Bu noktada vergi inceleme raporları ve vergi tekniği raporlarının VDK Yönetmeliği'nde ve VİUEUHY'te yer alan usulde düzenlenmesi gerekliliğini belirtmek gerekmektedir. Ayrıca VUK'un 140. maddesinde yer alan açıklamalara ilişkin çıkarılan 425 sayılı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>1242</sup> de vergi incelemesi yapanların "*vergi kanunları ile ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemeyecekleri*"ni hüküm altına almıştır<sup>1243</sup>. Vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporu da verginin tarhı bakımından hazırlık işlemi niteliğindedir<sup>1244</sup>. Vergi inceleme raporu ve vergi tekniği raporlarının ihbarname ekinde

---

<sup>1241</sup> "*Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*", RG: 26.10.2021, 31640.

<sup>1242</sup> RG: 23.03.2013, 28600.

<sup>1243</sup> Murat Battı, "Vergi İnceleme Safhasında Mükellefler İle Meslek Mensuplarının Dikkat Etmesi Gereken Hususlar", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 329 (2016), s. 47.

<sup>1244</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 257.

gerekçe olarak yer almaması verginin tarhını şekil unsuru bakımından sakatlar; bu raporların düzenlenmemesi veya düzenlenmesi sırasında VİUEUHY'nin 19. maddesinde yer alan kurallara uyulmaması usul unsuru bakımından sakatlık oluşturacaktır.

Ayrıca bir diğer önemli usul kuralı ise VİUEUHY'nin 16. maddesinde yer alan ve mükellefin itiraz ve mülahazalarını tutanağa geçirmeyi talep etmesine rağmen bu hakkın tanınmaması, tutanakta yer alan hususların vergi tarhı bakımından ispat aracı olduğu ve yapılması muhtemel işlemler hakkında bilgi verilmemesi de usul bakımından hukuka aykırılık oluşturacaktır. Zira mükellef tarafından tarhiyat öncesi uzlaşma talebinde bulunma yahut tutanağa geçireceği bir itirazını yapılacak tarha karşı açılacak iptal davasında ispat aracı olarak kullanma ihtimali olabilecektir. Mükellef bakımından mülkiyet ve savunma hakkı bakımından güvence sağlayan usul kurallarına uyulmaması asli usul sakatlığı oluşturacaktır.

#### *c. Takdir Komisyonu Kararına İlişkin Usul Sakatlıkları*

Takdir komisyonları, vergi idaresi tarafından kendilerinden istenen matrah takdirini yaparlar ve takdir komisyonları tarafından bir karar ile yapılan bu matrah takdiri, verginin tarhında mükellef bakımından hazırlık işlemi niteliğindedir<sup>1245</sup>. Takdir komisyonu kararları, idari işlemin yapılış sürecindeki “*danışma işlemleri*”ne benzemektedir. Danışma işlemleri de idarenin nihai işlemi ortaya koymadan önce başka bir makamdan talep ettiği ve uymak zorunda olduğu ve fakat yine de idare tarafından bir irade açıklaması ile hukuki etki doğurabilen işlemlerdendir<sup>1246</sup>.

Takdir komisyonu kararına dayanan matrah tespiti üzerine yapılacak verginin tarhında usul unsuru bakımından öncelikli olarak aranması gereken husus, takdir komisyonuna gidilmesinin şartlarının gerçekleşmiş olmasıdır. Bu şartlar da VUK 30. maddesinde yer alan “*re'sen tarh*” şartlarının oluşmuş olması ve vergi dairesi tarafından takdire sevk yapılmış olmasıdır<sup>1247</sup>. Takdir komisyonu, re'sen harekete geçemediği için, VUK 30. maddesinde yer alan şartların tespiti halinde, vergi dairesi tarafından matrah tespitinin takdir komisyonundan istenmiş olması gerekmektedir. Bu tür bir “*re'sen tarh*” sebebinin varlığının somut şekilde ortaya konulmamış olması, devamında alınacak takdir

<sup>1245</sup> Göker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, s. 20; Saban, *Vergi Hukuku*, s. 87; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 111.

<sup>1246</sup> Erkut, *İdari İşlemin Kimliği*, s. 143.

<sup>1247</sup> Göker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, s. 51.

komisyonu kararı üzerine yapılacak usul unsuru bakımından (ve sebep unsuru bakımından da) hukuka aykırı olacaktır<sup>1248</sup>. Zira takdir komisyonuna sevk için gereken hukuki şartın varlığı tespit edilmeden verginin tarhi takdir komisyonu kararı üzerine tarh etmiş olacaktır.

VUK 72. ve 73. maddesi takdir komisyonlarının kuruluş ve üyelerinin seçimine ilişkin düzenlemeler içermektedir. Üye sayısı başkan ve 2 üye vergi idaresinden, 2 üye ise ticaret, esnaf veya meslek odalarından olmak üzere 5 kişiden oluşmaktadır<sup>1249</sup>. Takdir komisyonlarının bu kurallara uygun olarak oluşturulmamış olması durumunda, komisyondan gelecek takdir kararı üzerine yapılan vergi tarhının, hazırlık işleminin yetki unsurundaki sakatlık sebebiyle hukuka aykırı olacak, verginin tarhının da usul unsurunda hukuka aykırılık sonucunu doğuracaktır.

VUK, takdir komisyonlarının 72. maddenin 1. fıkrasına göre “*Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak*” yapacakları görevlerde yazılı inceleme yetkileri olduğunu düzenlemektedir. Bu kapsamda takdir komisyonları varsa vergi mükellefinin defter ve belgelerini incelemek; defter ve belgeleri bulunmuyorsa da takdir edilecek matrah ile ilgili araştırma ve incelemeler yapmak zorundadır<sup>1250</sup>. Her ne kadar takdir komisyonlarının tespit edecekleri matrah, takdiri bir matrah olsa da gerçeğe en yakın şekliyle tespit etmeleri gerekmektedir. Bunun için de takdir edilen matrahın dayanaklarının somut bir şekilde ortaya konması gerekmektedir<sup>1251</sup>. VUK 31. maddesinin 8. fıkrasında yer alan “*takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat*”in de takdir kararında yer alacak olması, takdir komisyonunun takdirinin isabetli şekilde yapıldığını gösterme zorunluluğunu ortaya koymaktadır<sup>1252</sup>.

Takdir komisyonuna sevk edilme sebebi VUK 30. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “*Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş*” olması haline dayanan mükellefler

---

<sup>1248</sup> Danıştay 4. D., E. 2015/2246, K. 2018/2325, T. 07.03.2018 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “*Takdir sebeplerinin varlığı ile ilgili tespitler ise ayrıca hukuka aykırılık sebebini oluşturur. Bu nedenle, takdire sevk nedeninin olmadığı tespit edilince, zaman aşımına geçmeden sadece bu gerekçe ile idari işlem iptal edilmelidir.*”; Danıştay 7. D., E. 2000/7374 K. 2003/3622 T. 18.06.2003 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>1249</sup> Göker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, s. 15.

<sup>1250</sup> Şin, “Vergi Takdir Komisyonları”, s. 164.

<sup>1251</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 205.

<sup>1252</sup> Yusuf Karakoç, “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları”, *Vergi Dünyası*, S. 161 (1995), s. 114.



bakımından aynı maddenin 3. fıkrasında yer alan “Yukarıdaki 2 nci bentde yazılı halin vukuunda mükellefe, takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur” düzenlemesi gereğince defter ve belge ibrazı için 15 günlük süre verilmesi öngörülmüştür. Takdir komisyonu tarafından 15 günlük ibraz süresi tanınmadan oluşturulacak takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılacak verginin tarhi da usul unsuru bakımından sakat olacaktır<sup>1253</sup>.

Takdir komisyonu kararına karşı vergi mükellefleri tarafından hukuka aykırılık sebebiyle doğrudan dava açılmasa da verginin tarhına karşı açılacak iptal davasında, takdir komisyonu kararının oluşturulmasında usuli kurallara uyulmaması sonucu var olan hukuka aykırılık ileri sürülerek iptal istenebilecektir<sup>1254</sup>. Bu durumda verginin tarhının yapılış usulündeki bir hukuka aykırılık söz konusu olması sebebiyle usul unsurundaki sakatlıktan da söz etmek mümkün olabilecektir.

#### *d. Aramaya İlişkin Usul Sakatlıkları*

Vergi hukukunda arama ile ilgili olarak uyulması zorunlu bir takım usul kuralları öngörülmüştür. Öncelikle belirtmek gerekir ki VUK 142. maddesi, arama yapılabilecek halleri vergi kaçırıldığına dair emarelerin bulunması veya kaçakçılıkla ilgilisi bulunan kişilerin bulunması ile sınırlamıştır. Bu sınırın bir sonucu olarak vergi idaresinde ihbar veya inceleme sırasında bir arama yapılması gerektiğine dair görüşün olması gerekmektedir. Bu görüşün oluşması da elbette gerekli inceleme ve araştırmaların yapılması sonucunda oluşacaktır. Bu aşamalar sonucunda arama yapılması gerekliliği görülürse, arama talebi yazısı ile sulh ceza hakiminden arama kararı talep edilecektir<sup>1255</sup>.

Arama kararı alındıktan sonra, arama sırasında uyulması gereken usule dair düzenlemeler VUK 143. maddesinde düzenlenmiş olup; arama sırasında ele geçen defter ve belgelere el konulması ve muhafaza şekli ve usulüne ilişkin kurallar getirmektedir<sup>1256</sup>. Aramada ele geçirilen defter ve belgelerin müfredatlı bir tutanağa geçirilmesi

<sup>1253</sup> Danıştay 4. D, E. 2016/1005, K. 2016/1224, T. 22.03.2016 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022).

<sup>1254</sup> Göker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, s. 56.

<sup>1255</sup> Taşdelen, “Vergisel Arama”, ss. 166-70.

<sup>1256</sup> Kaşıkçı, *Vergisel Arama*, s. 97.

gerekmektedir<sup>1257</sup>; eğer defter ve belgeler bir tutanak tanzimi mümkün olmamışsa “*mükellef nezdinde emin bir yere konur veya kablara içinde daireye nakledilir*”.

Arama sonrasında ele geçirilen defter ve belgeler üzerinden yapılacak inceleme de VUK 144. ve 145. maddede öngörülen usul çevresinde yapılmalıdır. İncelemenin en geç üç ay içerisinde bitirilmesi ve arama ile elde edilen defter ve belgelerin yine bir tutanak ile sahibine teslim edilmesi gerekmektedir. İnceleme süresinde bitirilmez ise bu süre sulh ceza hakiminin kararı ile süre uzatılabilecektir. Arama sonucu elde edilen defter ve belgelerden matrah tespiti yapılmış olması ve tarh ve/veya ceza kesme önerisini gerektirmesi halinde inceleme raporudüzenlenir ve bunun üzerine vergi tarh edecektir<sup>1258</sup>.

Arama sırasında vergi idaresi tarafından VUK'ta öngörülen usul kurallarına uyulmamış olması ve buna rağmen bu arama sonucunda elde edilen defter ve belgeler üzerinden yapılacak verginin tarhi da iradenin oluşum sürecindeki sakatlık sebebiyle usul unsuru bakımından hukuka aykırılık taşıyacaktır.

#### *e. Bilgi Toplamaya İlişkin Usul Sakatlıkları*

Mükellef ile ilgili toplanan bilgiler verginin tarhında delil niteliği taşıyacaktır<sup>1259</sup>. Verginin tarhında sebep unsurunun tespiti ve vergi idaresi tarafından bu sebebe dayanılarak idari işlem yapılmasında toplanan bilgiler vergi dairesinin dayanaklarını oluşturacaktır. Bu yüzden bilgi toplamanın usule uygun yapılması verginin tarhının usul unsuru bakımından ayrıca önem arz etmektedir. Zira vergi dairesinin matrah tespiti ve denetimi bakımından sahip olduğu en önemli araçlardan birisi de bilgi toplamadır. Vergi idaresi bu şekilde bir vergi istihbaratı elde eder ve elde edilen bu bilgiler esasında diğer denetim yollarının tamamlayıcısı halindedir<sup>1260</sup>.

<sup>1257</sup> Danıştay VDDGK, E. 2002/549, K. 2002/633/1224, T. 27.12.2002 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “...yapılan aramada 213 sayılı Yasanın 143 üncü maddesinde öngörüldüğü şekilde müfredath olarak tutanaklar düzenlendiğinin anlaşılması karşısında yapılan aramanın usulüne uygun olduğu sonucuna varıldığı, bu durumda mahkemece, tarhiyatın esasının incelenmesi ve yükümlüye ait yasal olan ve olmayan defter ve belgeler ile söz konusu bilgisayar disketleri üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi yaptırılarak sonucuna göre karar verilmesi gerekirken işyerinde yapılan aramanın usule uygun olmadığından bahisle tarhiyatın kaldırılması yolunda verilen ısrar kararının hukuka aykırı bulunduğu gerekçesiyle kararı bozmuştur”

<sup>1258</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 188.

<sup>1259</sup> Furtun, “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, s. 312; Havva Sayar Kalkan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yollarından Bilgi Toplama*, (Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2019, s. 134.

<sup>1260</sup> Zafer İçer, Yener Yücel, Okan Atak, “Vergi Suçlarının Tespiti ve Muhakemesinde Elektronik Denetim Uygulamaları ve Etkileri”, *Dijitalleşme Sürecinin Türk Vergi Sistemine Etkileri Online Sempozyum Bildiri Kitabı*, Elektronik Kitap: Bursa Uludağ Üniversitesi, 2021, s. 71.

Sanayi 4.0 ve hatta ilerisinin konuşulduğu teknolojik gelişmelerin her gün aritmetik artış yerine, geometrik şekilde artış yaşadığı dünyada, bilgi toplama ve toplanan bilgilerin depolanması da elektronik ortamda ve çeşitli alt yapılar kullanılmak suretiyle kullanılmaktadır. GİB ve VDK da bu kapsamda e-beyanname, e-fatura, elektronik yoklama sistemi, e-teftiş, Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS), Sahte Belge Risk Analiz Programı (SARP), KDV İadesi Risk Analiz Sistemi (KDVİRA) gibi elektronik bilgi toplama ve denetim imkanlarını kullanmaktadır<sup>1261</sup>. Örneğin VDK-RAS'a göre riskli grupta yer almayan bir mükellef ile ilgili olarak, bir vergi müfettişinin kendi geliştirmiş olduğu program ve kriterler üzerinden elde ettiği bir risk analiz raporu sonucuna dayalı yapılan inceleme neticesinde vergi tarhı yapıldığında, bilgi toplama usulündeki hukuka aykırılık sonucunda verginin tarhı da sakat hale gelecektir. VİUEHK'in 9. maddesinin 4. fıkrası "*varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür*" düzenlemesi ile toplanacak bilgilerin kullanılmasına ilişkin usulü düzenlemiştir.

Bu bilgilerin toplanması ve işlenmesi sırasında usule aykırılık olması halinde, bu veriler dayanak alınmak suretiyle yapılacak verginin tarhı da hazırlık işlemi niteliğindeki bilgi toplamanın hukuka aykırı şekilde yapılmış olması sebebiyle usul unsuru bakımından hukuka aykırılık oluşturacaktır.

## **F. Konu Unsuru**

### **1. Genel Olarak**

İdari işlemin konu unsuru idari işlem ile ortaya çıkması beklenen sonuç olarak ifade edilmektedir<sup>1262</sup>. İdari işlemin idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması şeklindeki tanımında, doğması beklenen ve kanunlarda ve/veya düzenleyici işlemlerde yer alan sebep unsuru gerçekleştiğinde ortaya çıkması beklenen hukuki sonuç konu unsurunu oluşturmaktadır<sup>1263</sup>.

Konu unsuru idari işlemin sebep unsuru ile yakından ilgilidir. İdareyi harekete geçiren sebep unsuru meydana gelmişse, idarenin bu sebebe dayanarak yapacağı idari

<sup>1261</sup> Detaylı Bilgi İçin Bknz. İçer, Yücel, Atak, "Vergi Suçlarının Tespiti ve Muhakemesinde Elektronik Denetim Uygulamaları ve Etkileri", ss. 73-83.

<sup>1262</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1045; Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları I. Cilt*, s. 311; Özay, *Günışığında Yönetim*, s. 400; Yıldırım, Yasin, Kaman, Özdemir, Üstün, Okay Tekinsoy, *İdare Hukuku*, s. 458; Muhammed Göçgün, *İdari İşlemin Konu Unsuru*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, s. 23.

<sup>1263</sup> Göçgün, *İdari İşlemin Konu Unsuru*, s. 24.

işlemin doğurması gereken bir hukuki sonucun da varlığı söz konusu olacaktır<sup>1264</sup>. İdari işlemin hukuka uygun olabilmesi içinse, sebep ile konu arasındaki nedensellik bağının kanunda öngörüldüğü şekilde kurulmuş olması gerekmektedir<sup>1265</sup>. Sebep unsuru ile birlikte bu sebebe bağlı olarak doğan sonucu ifade eden konu unsuru, idari işlemin esasını, *cevherini ve özünü* oluşturmaktadır. Kural olarak idari işlemi yapan idare de bu idari işlem ile kanunda öngörülenden başka bir hukuki sonuca ulaşamaması gerekir<sup>1266</sup>.

İdari işlemin yetki, şekil, sebep ve amaç unsurundaki hukuka aykırılıklar, idari işlemin konu unsurunun da hukuka uygun olarak gerçekleşmesine engel olmaktadır<sup>1267</sup>. Bununla birlikte idari işlemin konu unsurunda konunun imkansız olması, konunun kanuna aykırı olması, geçmişe etkili olarak idari işlemlerin yapılmış olması, sebep ile konu unsurları arasındaki illiyet bağının kurulmamış olması ve sebep ile konu unsurları arasında ölçsüzlük bulunması durumlarında da sakatlık söz konusu olabilmektedir<sup>1268</sup>. Ancak konu unsurundaki sakatlıkları bu durumlar ile de sınırlı değildir. Kanunların ve düzenleyici işlemlerin öngördüğü hukuki sonuçları ortaya koymayan idari işlemler, konu unsuru bakımından sakat hale gelecektir. Konunun mümkün ve meşru olmaması durumlarında bu sakatlık durumu idari işlemin yok hükmünde sayılması sonucunu doğuracakken; hukuki sonuçtaki diğer hukuka aykırılıkların ise iptali söz konusu olabilecektir<sup>1269</sup>.

Özel hukuktaki irade serbestisinin aksine idare hukukunda, idari işlem ile yapılacak irade açıklamasında irade açıklamasının hangi koşullar (*sebep unsuru*) gerçekleştiğinde yapılacağı ve bu irade açıklaması ile ortaya çıkması beklenen sonuçlar (*konu unsuru*) önceden hukuk kuralları ile belirlenmiştir. Bu iki unsur arasındaki illiyet bağının hukuki düzenlemelere uygun şekilde kurulmamış olması, idari işlemi sakat hale getirecektir<sup>1270</sup>. Bir başka ifade idari işlemlerin bir sebebi olmalı ve bu sebep ortaya çıktığında idari işlemde açıklanan irade ile doğacak olan hukuki sonuç, kanuni düzenlemelerde öngörülmuş sonuç ile örtüşmelidir<sup>1271</sup>.

---

<sup>1264</sup> Özay, *Günüştüğünde Yönetim*, s. 400.

<sup>1265</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1053.

<sup>1266</sup> Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları I. Cilt*, ss. 313-15.

<sup>1267</sup> Göçgün, *İdari İşlemin Konu Unsuru*, s. 24.

<sup>1268</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, ss. 1046-56.

<sup>1269</sup> Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 248.

<sup>1270</sup> Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları I. Cilt*, ss. 312-13.

<sup>1271</sup> Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Cilt II-İdari Yargılama Hukuku*, s. 485; Özay, *Günüştüğünde Yönetim*, s. 302.

Bu bağ ise idare hukukunda “bağlı yetki” olarak ifade edilmektedir<sup>1272</sup>. İdari işlemlerin mutlaka bir sebebe dayanması gerekmektedir. Kanunlar idari işlemlerin sebebini düzenlerken, sıklıkla bu sebebin ortaya çıkmasının ardından yapılacak idari işlemle ortaya konulması gereken sonucu, konu unsurunu, da düzenlemektedir. Bağlı yetki gereğince de idare bu sebebin ortaya çıkması ile kendiliğinden ve mecburen harekete geçip, kanunun öngördüğü sonucu doğurmaya yönelik idari işlem tesis etmek zorunda olacaktır<sup>1273</sup>. Bununla beraber kanun koyucu tarafından katı bir şekilde kamu yararına en uygun sonucun her zaman düzenlenmesi mümkün olmayabilir<sup>1274</sup>. Karşılaşılan somut durumlara uygun hareket etme imkanı sağlanması ve kamu hizmetlerinin gereği gibi yerine getirilebilmesi için idareye doğabilecek hukuki sonuçlar bakımından seçim yapma veya karar almama gibi takdir yetkisinin tanınması gerekli ve aynı zamanda faydalı olabilir<sup>1275</sup>.

Kural olarak idari işlemlerde bağlı yetki geçerli olsa da kanun koyucu tarafından kimi zaman idari işlemin sebebi gerçekleşmiş olsa da bu sebebe bağlanmış olan hukuki sonucu doğuracak idari işlemi yapıp yapmama şeklinde; idari işlem yapılacaksa da ortaya çıkacak hukuki sonuçlar arasından birisini seçme hakkının tanındığı durumlarda takdir yetkisi söz konusudur<sup>1276</sup>.

Takdir yetkisinin idari işlemin hangi unsurları bakımından geçerli olacağına dair çeşitli tartışmalar mevcuttur<sup>1277</sup>. Bu farklılıklar temelde takdir yetkisinin sadece konu unsurunda mı, yoksa sebep ve konu unsurunda mı olacağı noktasında birleşmektedir<sup>1278</sup>.

---

<sup>1272</sup> Cemil Kaya, *İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi*, 2. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014, s. 93.

<sup>1273</sup> Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları 1. Cilt*, s. 426; Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Cilt II-İdari Yargılama Hukuku*, s. 485; Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1056; Kaya, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 94.

<sup>1274</sup> Yıldızhan Yayla, “İdarenin Takdir Yetkisi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 30, S. 1-2 (1964), s. 201.

<sup>1275</sup> Kaya, *İdarenin Takdir Yetkisi*, ss. 13-16.

<sup>1276</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, ss. 1063-65; Kaya, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 26.

<sup>1277</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, ss. 1061-62; Kaya, *İdarenin Takdir Yetkisi*, ss. 202-30; Halil Kalabalık, “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 1 (1997), ss. 176-88; Seçkin, Üstün, “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekeç İlkesi”, s. 529; Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 357 vd.; Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Cilt II-İdari Yargılama Hukuku*, s. 472 vd.; Karahanoğulları, *Yasalılık ve İdari İşlemler*, s. 536; Şükrü Karatepe, “İdarenin Takdir Yetkisi”, *Türk İdare Dergisi*, S. 392 (1991), s. 94; Nuri Alan, “Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Hukuka Aykırılık”, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I*, Ankara: Güneş Matbaası, 1976, s. 340.

<sup>1278</sup> Usule ilişkin takdir yetkisi olabileceğine dair görüş için Bknz. Özay, *Günüşğında Yönetim*, s. 358.

Bu görüşlerden ilki idari işlemin sebep ve konu unsurları bakımından takdir yetkisinin geçerli olduğunu ileri sürmektedir<sup>1279</sup>. Sebep unsurundaki takdir yetkisi ile ilgili olarak kanun koyucu tarafından idareye hangi tür olay ve olguların sebep olarak tercihinin bırakıldığı ve “görülen lüzum üzerine”, “kamu güvenliği”, “genel sağlık” gibi belirsiz kavramlarla yahut sebep unsurunun hiç düzenlenmediği durumlarda takdir yetkisinin bulunduğu ileri sürülmektedir<sup>1280</sup>. Sadece konu unsuru bakımından takdir yetkisinin olabileceğine dair görüş bakımından ise kanun koyucu bazı durumlarda sebep unsurunu belirsiz ifadeler ile düzenlediği veya hiç düzenlenmemiş olduğu durumlarda idarenin yapmış olduğu faaliyet öncelikle bu sebebin ne olduğunu “yorum” faaliyetidir; ikinci safhada ise hukuki veya maddi olayın bu sebep unsuruyla tipiklik bağının kurup, bir nitelendirme yapılmaktadır. İdarenin gerçekleştirmiş olduğu bu yorum ve nitelendirme yargı denetimine konu olabiliyorken, takdir yetkisini kaldırarak biçimde idari yargı yetkisinin kullanılması söz konusu değildir<sup>1281</sup>. Bir başka ifade ile idare tarafından maddi olayın gerçekleşmesi halinde her ne kadar kanunda belirsiz, genel ifadelerle yahut sadece hukuki sonuçların düzenlenmesi şeklinde bir hukuki sebep varsa idare burada takdir yetkisini değil, esasında sebebin kanunda yer alan haliyle olup olmadığını değerlendirmektedir.

Ayrıca idarenin tercihte bulunmasının hukuk dünyasında meydana gelen sonuçlar üzerinden olabileceği, zira hem bağlı yetkinin hem de takdir yetkisinin sebep unsuru gerçekleştikten sonra irade açıklamasına bağlanan hukuki sonuç noktasında olabileceğinden bahisle sadece konu unsuru bakımından söz konusu olacağını savunan

---

<sup>1279</sup> Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları 1. Cilt*, s. 425; Özey, *Günüşiğinde Yönetim*, s. 358; Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Cilt II-İdari Yargılama Hukuku*, s. 508; Kalabalık, “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi”, s. 100; Özyörük, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 211; Günday, *İdare Hukuku*, s. 155; Ümit Süleyman Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007, ss. 37-38; Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, ss. 42-43; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 103.

<sup>1280</sup> Gözübüyük, Tan, *İdare Hukuku Cilt II-İdari Yargılama Hukuku*, s. 509; Günday, *İdare Hukuku*, s. 155.

<sup>1281</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1017; Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 109; Ali Ülkü Azrak, “İdari Yargı Denetiminin Sınırı Olarak İdarenin Takdir Yetkisi”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, S. 1-3 (1985), s. 27; Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, ss. 71 ve dipnot 221.

görüş de mevcuttur<sup>1282</sup>. Üzerinde uzlaşılan durum ise<sup>1283</sup>, takdir yetkisinin, yetki unsurunda kesinlikle olamayacağıdır<sup>1284</sup>.

İdarenin iradesi, kanunun soyut sebep olarak düzenlediği norm ile hukuki veya maddi olayın gerçekleşmesi ve bunların örtüşmesi sonucunda ortaya çıkacaktır. İdare tarafından “*lüzum üzerine*”, “*genel sağlık*” gibi belirsiz kavram veya hiç sebebin belirlenmediği düzenlemelerde girilen faaliyet, yorum faaliyetidir. Burada soyut norma dair yetkili idari makamların zihinlerinde kavramın ne olduğuna dair yorum yapılmaktadır. Ancak bu konuda bir tercih veya takdir durumu söz konusu değildir. Somut olayın, yorum neticesinde ortaya çıkan soyut norm kapsamına girip girmediğine dair yapılan faaliyet ise hukuki nitelendirme olacaktır. Bu durum aslında sebep unsurunun kanunda açıkça belirlendiği durumların tekemmülü için yapılan araştırma ve inceleme aşamasına benzerdir.

Bu çalışma kapsamında takdir yetkisinin varlığı sadece konu unsuru bakımından kabul eden görüş benimsenmiştir<sup>1285</sup>. Zira idarenin sebep unsurunun belirsiz kavramlarla ifade edilmesi veya kanun tarafından bir sebep gösterilmediği hallerde, idarenin yorum faaliyeti söz konusu olacaktır. İdare, bu tür durumlarda somut durumun “*lüzum üzerine*” veya “*genel sağlık*” gibi gelen şekilde ifade edilen sebeplerle örtüşüp örtüşmediğini değerlendirmektedir; ve fakat bu durum idareye iki veya daha fazla karar arasından birini seçme imkanı vermemektedir<sup>1286</sup>. Kanun koyucu idareden “*genel sağlık*” veya hangi durumda “*lüzum üzerine*” bir işlem yapması gerektiği konusunda takdir yetkisi değil, en doğru değerlendirmeyi yapma görevi yüklemiş olmaktadır. İdarenin sebep unsuru olarak soyut norm ile somut olayı örtüştürmesi halinde zaten ortada olabilecek tek doğru sebebi

---

<sup>1282</sup> Oytun Canyaş, *Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması*, Ankara: Mali Akademi Yayınları, 2012, ss. 118-19.

<sup>1283</sup> Sınırlı da olsa yetki unsurunda takdir yetkisinin olabileceğine dair görüşler için Bknz. Kaya, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 199.

<sup>1284</sup> Özay, *Günüşiğinde Yönetim*, s. 358; Kaya, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 202; Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları I. Cilt*, s. 425; Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1061; Ulu, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, s. 109.

<sup>1285</sup> Sadettin Sürbehan, “İdarede Takdir Hakkı”, *Türk İdare Dergisi*, C. 41, S. 325 (1970), s. 88; Roger Bonnard, “İdarenin Takdir Salahiyeti”, *Türk İdare Dergisi*, çev. Samim Bilgen, C. 15, S. 171 (1944), s. 106; Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1063; Canyaş, *Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması*, s. 118; Engin Hepaksaz, Orçun Avcı, “Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Sürecinde Yetki Unsuru ve Takdir Yetkisi”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 22, S. 2 (2021), s. 271.

<sup>1286</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1017.

seçmiş olması söz konusu olacaktır<sup>1287</sup>. Bu durum da bir takdir yetkisi değil, sebep unsurunu tespit ve değerlendirme olarak düşünülmelidir. Takdir yetkisini ortadan kaldırarak şekilde yargı denetimi yapılamamasına rağmen, sebep unsuru bakımından idarenin yapmış olduğu bu değerlendirmelerin denetimi mümkündür<sup>1288</sup>.

İdarenin konu unsurundaki takdir yetkisi Anayasa'nın 125. maddesinin 4. fıkrası ve İYUK'un 2. maddesinin 2. fıkra düzenlemelerinde yer alan yargı yetkisinin idarenin takdir yetkisini ortadan kaldırılacak şekilde kullanılamayacak olması düzenlemesi ile yargı denetimi dışında tutulmaktadır<sup>1289</sup>. Ancak bununla beraber takdir yetkisinin kullanılması ve bu takdir yetkisine dayanılarak yapılacak idari işlemin hukukilik denetimine tabii olmayacağı anlamı da çıkmamaktadır<sup>1290</sup>. İdari işlemlerle yapılan irade açıklamasının doğuracağı hukuki sonucun tercihin sebebi bakımından bir denetim yapılmayacaktır; ancak bu durumda da yargı yerlerince kamu yararı ve hizmetin gereklerine uygunluk bakımından takdir yetkisine dayanılarak yapılan tercihlerin ihtiyaca uygunluğu bakımından denetim yapılmaktadır<sup>1291</sup>. İdarenin takdir yetkisi kullanarak yapacağı idari işlemlerde ortaya çıkan hukuki sonucun her zaman kamu yararını sağlaması beklenmekle birlikte, konu unsuru üzerinde yapılan tercihte yanılmış olması da muhtemeldir. *“Takdir yetkisini kullanarak karar almak tamamen risklidir ve bu riski idare üstlenir”*<sup>1292</sup>.

## 2. Verginin Tarhında Konu Unsuru

Verginin tarhı ile yaratılmak istenen hukuki sonuç VUK 20. maddesinde belirtilmiş olup; vergi alacağını *“miktar itibariyle tesbit”* etmesi olarak belirlenmiştir<sup>1293</sup>. Bir başka ifade ile verginin tarhının hukuki sonuç doğuran ve ilgilisi üzerinde hukuki etki doğuran bir idari işlem olabilmesi için konu unsuru bakımından miktar itibariyle bir vergi

<sup>1287</sup> Azrak, “İdarenin Takdir Yetkisi”, s. 24.

<sup>1288</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1017; Azrak, “İdarenin Takdir Yetkisi”, s. 25.

<sup>1289</sup> Seçkin, Üstün, “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi”, s. 516.

<sup>1290</sup> Kaya, *İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 118.

<sup>1291</sup> Kalabalık, “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi”, s. 192; Karatepe, “İdarenin Takdir Yetkisi”, s. 110; Azrak, “İdarenin Takdir Yetkisi”, s. 20.

<sup>1292</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1071.

<sup>1293</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 25; Soner Yakar, *Türk Vergi Hukukunda Tarh İşleminin Yargısal Denetimi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, 2011, s. 114.



alacağını tespit ediyor olması gerekmektedir. Ayrıca verginin tarhının konu unsurunun vergi mükellefiyeti olarak ifade edildiği görüş de mevcuttur<sup>1294</sup>.

Verginin tarhı ile vergi alacağının miktar itibarıyla tespit edilmesiyle birlikte, tespit edilen bu vergi alacağı miktarından sorumlu olan vergi mükellefinin belirlenmesi de söz konusudur<sup>1295</sup>. İdari işlemin konusu, o işlemin hukuk alanında meydana getirdiği değişiklik oluşturmaktadır<sup>1296</sup>. Verginin tarhı da vergiyi doğuran olay ile ortaya çıkan soyut vergi borcunun somut bir şekilde bir mükellefin belirlenmesi ve kanuna uygun miktarının tespitini hukuk alanına aktarmaktadır.

Sebeplere sebep unsuru ile konu unsuru arasındaki illiyet bağının kanunlarda yer alan şekliyle kurulması, verginin tarhının hukuka uygun şekilde tekemmülünü sağlamaktadır. Vergi tarhının yapan vergi idaresi tarafından sebep ve konu unsuru arasındaki illiyet bağının doğru kurulması gerekmektedir<sup>1297</sup>. Aksi takdirde bir sebep-sonuç arası kopukluk, verginin tarhını “*esas*” yönünden hukuka aykırı hale getirecektir<sup>1298</sup>.

Vergi idaresinin A yerine, B’yi mükellef olarak tespit etmesi<sup>1299</sup>, gelir vergisi yerine, başka bir vergi türü bakımından tarhın yapılması<sup>1300</sup>, kanunun öngördüğü yanlış vergi oranının yanlış uygulanması ve/veya yanlış bir tarife dilimine sokulması, mahsup ve indirimlerin uygulanmaması gibi hatalar vergiyi konu unsuru bakımından sakat hale getirecektir<sup>1301</sup>.

Vergi hukukunda temel bir ilke olan ve Anayasa’da yer alan verginin kanuniliği ve kanuni idare ilkelerinin bir sonucu olarak, vergi kanunlarında öngörülen sebeplerin gerçekleşmesi halinde, vergi idaresi o sebepler için öngörülmüş sonuçları meydana

---

<sup>1294</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 220; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 100; Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, s. 173; Saban, *Vergi Hukuku*, s. 79.

<sup>1295</sup> Erdem, *İdari İşlem Kuramı Açısından Tarh İşlemi*, s. 84.

<sup>1296</sup> Göçgün, *İdari İşlemin Konu Unsuru*, s. 23.

<sup>1297</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 79.

<sup>1298</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 101.

<sup>1299</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 26; “Buna karşılık; matrahın miktarında hata yapılması, mükerrer vergi salınması, mükellefin şahsında, mükellefiyette, verginin mevzuunda, vergilendirme ve muafiyet dönemlerinde hata yapılması, tarh işleminin sebep unsurundaki hukuka aykırılık hallerini oluşturur.”

<sup>1300</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 100.

<sup>1301</sup> Erdem, *İdari İşlem Kuramı Açısından Tarh İşlemi*, s. 84; Yakar, *Türk Vergi Hukukunda Tarh İşleminin Yargısal Denetimi*, s. 115.

getirecek idari işlemleri yapacaktır<sup>1302</sup>. Bağlı yetki olarak ifade edilen bu durum, verginin tarhı bakımından da geçerlidir<sup>1303</sup>.

Vergi hukukunda ise vergi idaresinin vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince vergilendirme süreci işlemlerinde bağlı yetki kuralı geçerlidir<sup>1304</sup>. Bununla beraber birlikte kamu menfaatlerine uygun davranmayı sağlamak için bir kısım hareket serbestisinin sağlandığı istisnai durumlarda takdir yetkisi de tanınmaktadır<sup>1305</sup>. İstisnai takdir yetkisinin kapsamı ise oldukça sınırlı tutulmuş; teknik bilgiye gerek duyulan veya özel uzmanlık gerektiren konularla belirlenmiştir. Uzlaşma, mühlet verme, tecil, teminat, haciz gibi konular vergi idaresine takdir yetkisinin tanındığı alanların başında gelmektedir<sup>1306</sup>.

### 3. Verginin Tarhında Takdir Yetkisi

Vergi hukukunda bağlı yetkinin esas, takdir yetkisinin sınırlı; verginin tarhında takdir yetkisinin uygulanma alanı ise daha da sınırlı olduğunu ifade etmek gerekir. Vergilerin kanuniliği ilkesi gereğince kanunda açıkça vergiyi doğuran olayı, mükellefi, matrahı, oranları düzenlenmemiş olan vergiler kanunilik ilkesine aykırılık oluşturacaktır. Bu yüzden vergi hukukunda sebebin hiç düzenlenmemiş olması veya belirsiz olarak düzenlenmiş olması söz konusu olmayacaktır.

Verginin tarhı bakımından sebep unsurunda takdir yetkisini olduğu görüşüyle ilgili şu örnek verilmiştir; “Örneğin, *VUK’un 134. maddesine göre, vergi incelemeye yetkili olanlar lüzum gördükleri takdirde vergi incelemesini fiili envanter şeklinde yapılmasını isteyebilirler. Benzer şekilde AATUHK’nın 54/3. maddesine göre, idare gerekli şartlar bulunduğu takdirde borçlunun iflasını isteyebilir. Burada, işlemin yapılması için lüzum görülüp görülmediği veya gerekli şartlar bulunup bulunmadığını takdir etme yetkisi idareye bırakıldığından, işlemin sebebini belirleme konusunda idare takdir yetkisine sahiptir*<sup>1307</sup>”. Bu örnekte vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların, fiili

<sup>1302</sup> Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 145.

<sup>1303</sup> Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 16; Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 10.

<sup>1304</sup> Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 137.

<sup>1305</sup> Nazlı Kübra Çelik, “İdarenin Takdir Yetkisinin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 1-2 (2013), ss. 141-42; Onur Ciddi, “İdarenin Takdir Yetkisi ve Vergi Hukukuna Yansımaları”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, S. 170 (2019), s. 344.

<sup>1306</sup> Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 121.

<sup>1307</sup> Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 42.

envanter şeklinde vergi incelemesi yapılıp yapılmayacağına dair bir gereklilik tespiti yapmaktadır. “Lüzum gördükleri” duruma yönelik yapacakları araştırma, esasında sebep unsuru bakımından yapılan bir tespittir. Vergi incelemesine yetkili olanların değerlendirmeleri bakımından soyut norm VUK 134. maddesinin 2. fıkrasında yer alan düzenlemedir. Somut olay olarak ise vergi incelemesi sırasında vergi mükellefinin kaydi envanteri ile işyerinin fiziki imkanlar arasında orantısızlık tespiti edilmiş olsun. İnceleme elemanı tarafından burada lüzum olup, olmadığına dair bir karar vermesi beklenmektedir. Ancak bu durum takdir yetkisi olarak değil, karar verecek kişinin zihinsel sürecini ifade etmektedir. Bu noktada VUK 3. maddesinde temel bulan ekonomik yaklaşıma göre de iktisadi, ticari, teknik icaplar ve normal ve mutad olan noktada yapılacak bir değerlendirme “lüzum görme”nin kapsamını belirleyecektir. Elbette yapılan yorum bir değerlendirme sonucunda kişisel takdiri barındıracaktır; ancak buradaki faaliyet idarenin takdir yetkisi olmayacaktır.

Bir diğer örnek verecek olursak AATUHK’nın 9. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “Türkiye’de ikametgahı bulunmayan amme borçlusunun durumu amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteriyorsa(soyut sebep unsuru), tahsil dairesi kendisinden teminat isteyebilir(Soyut konu unsuru)” düzenlemesinde amme alacağının tahsilinin tehlikede olduğunu gösteren durumu tespit etmek, vergi idaresinin sahip olduğu takdir yetkisini göstermemektedir. Burada yapılan, “amme borçlusunun” somut halinin tehlike oluşturup oluşturmadığına dair yapılacak inceleme ve araştırma sonrasında sebep unsurunun tekemmülünü sağlamaktır. Vergi idaresi tarafından ele alınan somut durumunun tahsilin tehlikede olduğuna karar vermek ise bir değerlendirme içermekle birlikte, ihtimaller barındıran bir durum arz etmez; sadece bir değerlendirme gerektirmektedir. Vergi idaresi tarafından tahsilin tehlikede olduğuna dair sebep unsuru tespiti yapıldıktan sonra ise teminat isteyip, istememe konusunda takdir yetkisi bulunmaktadır. Tabii ki burada takdir yetkisinin amaç unsuru gözetilerek kullanılması gerekmektedir ve yargısal denetimi sırasında kamu yararı ve hizmet gerekleri gibi ölçütler bakımından incelenmesi söz konusu olabilecektir<sup>1308</sup>.

Örneği bir adım daha ileri götürdüğümüzde, vergi mükellefine tebliğ edilen teminat isteme yazısı üzerine kendisinin Türkiye’de ikametgahı bulunmamasına rağmen

---

<sup>1308</sup> Canyaş, *Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması*, s. 124.

bankada kamu alacağını karşılayacak miktarda parası olduğunu iddia ederek dava açtığı ihtimalde; vergi mahkemesi sebep unsurunda vergi idaresinin takdir yetkisine dayanarak tahsilin tehlikeli duruma düştüğüne karar vermiş olsaydı, İYUK 2. maddesinin 2. fıkrası uyarınca bu iddiayı değerlendirememesi gerekirdi. Ancak burada sebep unsuru tespitine yönelik bir durum olduğu için mahkeme tarafından hukukilik denetiminin yapılması gerekmektedir. Vergi idaresi tarafından amme borçlusunun durumu amme alacağının tehlikede olduğunu göstermemesine rağmen bu sebebe dayanarak vergi idaresi tarafından teminat istenmiştir.

Bu açıklamalar ışığında takdir yetkisinin idari işlemin ve vergilendirme sürecinde ilk idari işlem olan verginin tarhında, sadece konu unsurunda olabileceğine dair görüşü savunulmaktadır. Sebep unsuruna ilişkin olarak ise gerçek mahiyeti ortaya çıkarmak zorunda olan vergi idaresi iktisadi, ticari, teknik icaplara uygun veya normal ve mutad olanı yapacağı ekonomik irdeleme ile ortaya koyacaktır.

#### *a. Matrahın Vergi Mükellefi Tarafından Beyan Edilmesi Durumunda*

Verginin tarhında kural olarak vergi mükellefinin beyanını esas alan vergilendirme sisteminde, vergi idaresi her ne kadar denetim yetkisine haiz olsa da vergi mükellefinin beyan etmiş olduğu matrah üzerinden vergi tarhını yaparken mükellefin tespiti ve kanunlarda yazan oran ve tarife uygulaması bir bakıma kendiliğinden ortaya çıkmaktadır. Özellikle beyannamelerin elektronik ortamda verildiği düşünüldüğünde, vergi mükellefi verginin tarhının hukuki sonucunu anında görebilmektedir. Bu bakımdan verginin tarhı için vergi mükellefinin beyanına dayanan matrahın esas alındığı durumlarda vergi idaresinin takdir yetkisinin bulunmadığını söylemek gerekir. Vergi dairesine mükellefin beyanı üzerine doğacak hukuki sonuç üzerinde takdir yetkisi tanınmamıştır.

#### *b. Matrahın Vergi İdaresi Tarafından Tespit Edilmesi Durumunda*

Vergi matrahının veya matrah farkının vergi idaresince yapılan denetimler sonrasında tespit edildiği durumlar bakımından VUK sınırlı konularda takdir yetkisi tanınmaktadır. Bu konuları uzlaşma ve tahakkuktan vazgeçme olarak tespit etmek mümkündür. Bu noktada VUK 115. maddesinde yer alan “*terkin*” uygulamasında da

vergi idaresine takdir yetkisi olduğunu belirtilmektedir<sup>1309</sup>. Ancak burada vergi idaresine mükellef ile ilgili olarak terkin sebeplerinin meydana gelip gelmediğini değerlendirme konusunda bir yetki verilmiş olup, bu sebeplerin tespiti halinde “*Maliye Bakanlığınca zararlarla mütenasip olmak üzere, kısmen veya tamamen terkin olunur*” denilerek sebepler ortaya çıkınca terkinin uygulanması konusunda bağlı yetki söz konusudur.

### **(1) Uzlaşmada Takdir Yetkisi**

Verginin tarhında konu unsuru bakımından takdir yetkisinin en sık uygulandığı ve karşılaşıldığı durum uzlaşma kurumudur<sup>1310</sup>. Verginin tarhında takdir yetkisinin çok sınırlı olarak uygulanmasına rağmen, uzlaşma ile vergi idaresine ortaya çıkacak hukuki sonucu belirleme noktasında geniş bir takdir yetkisinin tanındığını söylemek mümkündür. Zira VUK'ta vergi idaresinin uzlaşma sonrasında ortaya çıkacak vergi alacağı miktarını tespit etmek için alt veya üst sınır öngörülmesi değildir<sup>1311</sup>.

Bu noktada üzerinde durulması gereken husus, TÖU ve TSU bakımından takdir yetkisinin kullanılış şeklidir. VUK ek madde 11'e göre; “*vergi incelemesine dayanılarak tarh edilecek vergiler ve bunlara ilişkin kesilecek vergi ziyai cezaları ile 5.000 (15.000 üzeri) Türk lirasını aşan usulsüzlük ve özel usulsüzlük cezalarında (359 uncu maddede yazılı fiillerle vergi ziyayına sebebiyet verilmesi halinde tarh edilecek vergi ve kesilecek ceza ile bu fiillere iştirak edenlere kesilecek ceza hariç)*” TÖU yapılabileceğini düzenlemiştir. TÖU, verginin tarhından önce, verginin tarhı ile ortaya çıkacak hukuki sonuç üzerinde vergi idaresi ile vergi mükellefinin “*konuyu tartışmaları*”<sup>1312</sup>dir. TÖU Yönetmeliği'nin 13. maddesine göre vergi incelemesini yapanlar, tarh edecek vergi ve ceza miktarını bir rapor ile uzlaşma gününden 15 gün önce uzlaşma komisyonuna ve ilgiliye bildirmektedir. Böylece tarafların tarh edecek vergi miktarını önceden görme imkanı bulunmaktadır. TÖU görüşmeleri esnasında ise vergi idaresi ve vergi mükellefi tarh edecek verginin konu unsuru üzerinde pazarlık gerçekleştirmektedir.

<sup>1309</sup> Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 161.

<sup>1310</sup> Demirbaş Aksüt, *Uzlaşma*, s. 180.

<sup>1311</sup> Ahmet Erol, “Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 179 (2007), s. 29.

<sup>1312</sup> TÖU Yönetmeliği, “*Uzlaşma tutanağının düzenlenmesi MADDE 16 – (1) Belirlenen gün ve saatte mükellef veya vekilinin iştiraki ile toplanan uzlaşma komisyonu konuyu tartışır, uzlaşma sağlandığı takdirde durumu bir tutanakla tespit eder.*”

TÖU’da vergi tarhının konu unsuru ortaya konurken, uzlaşmanın temin edilememesi veya uzlaşmanın sağlanamaması durumunda vergi idaresi inceleme raporunda yer alan matrah ve/veya matrah farkı üzerinden vergi tarh edeceği için takdir yetkisinin kullanılması söz konusu değildir. Ancak vergi idaresi ile vergi mükellefi arasında bir uzlaşma sağlanmış olması durumunda verginin tarhının konu unsurunda takdir yetkisinin mükellefin iradesini de dikkate alan şekilde kullanılması durumu söz konusudur. Vergi borcu miktarı üzerinde bir uzlaşma sağlanmaktadır. Kanun koyucu, TÖU sonrası ortaya çıkacak idari işlemin konu unsurundaki takdir yetkisini, idarenin hukuka uygun sonuçlardan birini seçme şeklinde olan genel uygulamasını, işlemin muhatabı olan mükellef ile yapacakları “*tartışma*” sonucunda alt ve üst sınır olmadan kullanmasına olanak tanımıştır. Şüphesiz takdir yetkisinin olağan kullanımından farklı bir görünüm arz etmektedir.

Burada verginin tarhı ise şekil unsuru bakımından ihbarnameye değil, uzlaşma tutanağı ile dış dünyaya yansımaktadır. TÖU Yönetmeliği’nin 19. maddesi; “*Uzlaşma konusu yapılan vergi ve cezada uzlaşma vaki olduğu takdirde uzlaşma tutanağı düzenlenir ve derhal ilgili vergi dairesine intikal ettirilir. Bu tutanak tahakkuk fişi yerine geçer*” düzenlemesi ile de bu tutanağın, tahakkuk fişi yerine geçtiğini belirtmektedir.

Uygulamada ise uzlaşma komisyonlarında vergi asıllarında bir indirim yapılmadığı, vergi cezalarında %90 oranlarında bir indirim uygulandığı belirtilmektedir<sup>1313</sup>. Bununla beraber vergi aslı bakımından da takdir yetkisi kullanılması önünde bir engel bulunmamaktadır<sup>1314</sup>. VDK 2021 Yılı Faaliyet Raporu’nda yer alan TÖU verilerine bakıldığında vergi asılları üzerinde %1 oranında, vergi cezaları üzerinde ise %81’lik indirim uygulandığı sonucuna ulaşılmaktadır<sup>1315</sup>.

TSU bakımından ise takdir yetkisinin kullanımı ise esasında bağlı yetki ile yerine getirilen verginin tarhında idari işlem için vergi idaresi iradesini açıklamış ve vergi

---

<sup>1313</sup> Erol, “Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı”, s. 29.

<sup>1314</sup> Demirbaş Aksüt, *Uzlaşma*, s. 179.

<sup>1315</sup> Hazine ve Maliye Bakanlığı Vergi Denetleme Kurulu Başkanlığı Faaliyet Raporu 2021, s. 47; “*Komisyonlarına yapılan başvurular sonucunda; toplamda tarhiyat öncesi uzlaşmaya konu 372.364.145 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 368.342.793 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır. Diğer taraftan, TÖU’ya konu olan 457.363.491 TL’lik kısmı uzlaşmaya girmiş ve bu tutarın 83.320.775 TL’lik kısmında uzlaşma sağlanmıştır.*” (<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/04/VDK-2021-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf> Erişim Tarihi: 02.02.2023).

mükellefine tebliğ edilmiştir. Verginin tarhının konu unsuru ortaya çıkmıştır. Ancak VUK ek madde 1 ve devamı maddelerde yer alan düzenlemeler etrafında çeşitli durumlarda vergi mükellefi ile vergi idaresine tahakkuk edecek vergi miktarı üzerinde uzlaşma imkanı tanımaktadır. Uzlaşmanın temin edilememesi veya vaki olmaması durumlarında uzlaşma öncesi vergi tarhının konu unsuru bakımından bir değişiklik söz konusu olmayacaktır. Uzlaşmanın sağlanması durumunda ise vergi idaresi tarafından uzlaşma öncesi yapılan vergi tarhının konu unsurunda, vergi mükellefi ile yapılan uzlaşmalarında vergi tarh ve ceza miktarı üzerinde indirim yapılması söz konusu olacaktır. GİB 2021 Faaliyet Raporu'nda yer alan bilgilere göre TSU'da vergi asıllarında %5'lik, vergi cezalarında ise %58'lik bir indirim yapılması söz konusudur<sup>1316</sup>.

TSU, teknik anlamda idari işlemin geri alınmasına bir araç olmaktadır<sup>1317</sup>. Teorik olarak hukuka uygun ve hak yaratıcı olan idari işlemlerin geri alınması mümkün olmasa da; kanunun buna cevaz vermesi ve ilgili kişinin daha lehine işlem yapılması durumları bu durumun istisnası olabilmektedir<sup>1318</sup>. Bağlı yetkiye dayalı olarak yapılan bir idari işlemin geri alınarak, vergi idaresinin konu unsurundaki takdir yetkisini vergi mükellefinin de kabulü ile şekillendirerek yeni bir işlemin yapılması söz konusudur.

Verginin tarhında uzlaşma ile çok geniş şekilde uygulanabilecek takdir yetkisinin uygulanması bakımından amaç unsurunun belirlenmesi önem kazanmaktadır. Zira takdir yetkisinin tanınmasının nedeni, amaç unsuruna ne şekilde ulaşılabileceğine dair belirsizliğin idare tarafından giderilmesidir<sup>1319</sup>. Bu sebeple de tarhın amaç unsurunu oluşturan kamu giderlerini finansmanını sağlamak amacıyla ödenmesi gereken vergi miktarını tespit etmek ve kamu yararı gözetilerek takdir yetkisinin kullanılması gerekmektedir.

Anayasa'nın 125. maddesi 4. fıkrası ve İYUK'un 2. maddesinin 2. fıkrası takdir yetkisini kaldıracak yargı denetiminin yapılamayacağını düzenlemektedir. Ancak her iki uzlaşma türü bakımından VUK ek madde 6 ve ek madde 11 düzenlemeleri uyarınca *“tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmaz ve hiçbir mercie şikayette bulunulamaz”*. Yerindelik denetimi ve takdir yetkisini ortadan kaldıran yargılama

---

<sup>1316</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2021, s. 131.  
([https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021\\_faaliyet\\_raporu\\_4.pdf](https://www.gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/faaliyetraporlari/2021/2021_faaliyet_raporu_4.pdf) Erişim Tarihi: 02.02.2023).

<sup>1317</sup> Demirbaş Aksüt, *Uzlaşma*, s. 90.

<sup>1318</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1237.

<sup>1319</sup> Canyaş, *Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması*, s. 167.

yapılamayacak olsa da takdir yetkisinin kullanımında hukukilik denetimi de söz konusu olmayacaktır.

## **(2) Tahakkuktan Vazgeçmede Takdir Yetkisi**

Tahakkuktan vazgeçme VUK mük. 115. maddesinde<sup>1320</sup> düzenlenmiş olup, vergi idaresine ikmalen, re'sen veya idarece tarh eden vergiler ile bunlara ilişkin cezaların toplamının her yıl belirlenecek yeniden değerlendirme oranında arttırılan miktarı aşmaması halinde, vergi borcunu sona erdirme yetkisini tanıyan bir düzenlemedir. Bir başka ifade ile vergi idaresi tarh etmiş; ancak henüz tahakkuk etmemiş vergi alacağını aramaktan vazgeçebilmektedir<sup>1321</sup>. Miktar olarak düşük de olsa bir vergi borcu varken vergi idaresi tarafından kanunda belirlenen sınırın altında olmak koşuluyla bu borcun tahakkukundan vazgeçebilmektedir. Tarh ile ortaya çıkacak hukuki sonucun ortaya çıkmaması yönünde takdir yetkisi kullanımı söz konusudur.

Bu düzenlemenin nedeni vergi ve cezalarından elde edilecek menfaatin, menfaate ulaşmak için yapılacak masraftan fazla olmasıdır<sup>1322</sup>. Vergilerin iktisadiliği ilkesi gereği, kamu finansmanı için giderleri karşılamak üzere toplanan vergiler için, hazineye para girmesi gerekirken, alınacak vergiden daha fazla masraf yapılmaması gerekmektedir<sup>1323</sup>.

Esasında hem vergilerin iktisadiliği ilkesi gereği hem de vergi idaresinde oluşturacağı iş yükü düşünüldüğünde belirlenen miktar (2023 yılı itibariyle 129 TL) altında olan vergi ve ceza toplamı şeklinde tarh eden vergilerin tahakkukundan vazgeçilmesi emredici bir kanun hükmü olarak düzenlenebilirdi. Ancak bu konuda kanun koyucu VUK mük. 115. maddede, belirlenen koşulların olması halinde tahakkuktan vazgeçilebilir şeklindeki ifadesiyle vergi idaresine bir takdir yetkisi tanınmıştır.

---

<sup>1320</sup> “İkmalen, re'sen veya idarece tarh edilen vergi ve bunlara ilişkin cezaların toplam miktarı 1.000.000 lirayı (1.000.000 lira dahil) (129 TL) aşmaması ve tahakkukları için yapılacak giderlerin bu miktardan fazla olacağına tespiti halinde, Maliye Bakanlığınca belirlenecek usul ve esaslar dahilinde tahakkuklarından vazgeçilebilir”

<sup>1321</sup> Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 143.

<sup>1322</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 238.

<sup>1323</sup> Gizem Ardan, *Vergi Hukukunda Terkin*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, 2019, s. 67.



#### 4. Verginin Tarhında Konu Unsuru Sakatlıkları ve Yargısal Denetimi

İdari işlemin konu unsuru bakımından sakatlık halleri; konunun imkansız olması, konunun kanuna aykırı olması, geçmişe etkili olması, sebep-konu arası illiyet bağının yokluğu, sebep-konu arasında ölçüsüzlük bulunması şeklinde olabilmektedir<sup>1324</sup>.

İdari işlemler bakımından geçerli olan bu sakatlık hallerinin verginin tarhındaki konu unsuru bakımından da uygun düştüğü ölçüde uygulanacağına şüphe bulunmamaktadır. Vergi oran ve tarifesi yanlış uygulamak, mahsup ve indirimlerin yapılmaması veya yanlış yapılması verginin tarhının konu unsurunda sakatlığa sebep olmaktadır<sup>1325</sup>. Bahse konu oran, tarife, mahsup ve indirimlerin, matrahın tespiti sırasında değil, matrah tespit edildikten sonra uygulanacak oran, tarife, indirimler ve mahsuplar olduğunu belirtmek faydalı olacaktır. Zira matrah tespiti sırasında bu değerlerin yanlış uygulanması şüphesiz vergi alacağı miktarına etki edecektir; ancak sebep unsuru bakımından hukuka aykırılık oluşacaktır.

Bunlara ilave olarak vergiyi doğuran olay ve matrah tespiti yapılmış olmasına rağmen hukuki sonuç itibarıyla farklı bir vergi türü mükellefiyeti veya mükellefin şahsında yapılan hataları da konu unsuru bakımından sakatlık hallerinde kabul etmek gerekir. Zira vergi mükellefinin tayini de vergi tarhının hukuki sonuçları arasında yer almaktadır<sup>1326</sup>.

İdari işlemlerin konusunun imkansız olması, yönedikleri hukuki sonucu gerçekleştirme gücünden yoksun olmaları sebebiyle hukuk alanında bir değişiklik yaratmazlar ve bu sebeple de yok hükmünde sayılırlar. Buna karar verecek olan mercii ise şüphesiz yargı yerleri olacaktır. Konusu imkansız olsa da dava açılması gerekecektir<sup>1327</sup>. İdari işlemin konusunun imkansız olması veya idari işleme bağlanan sonucun var olmaması, idari işlemin de yok sayılması sonucunu doğuracaktır<sup>1328</sup>.

Verginin tarhında konu unsurunun imkansızlığına örnek olarak, tarh yapılmadan önce vefat eden bir kişi veya tasfiye olmuş şirket adına ihbarname düzenlenmesi, konunun imkansız olmasına örnek olabilecektir. Zira her ne kadar kanunlarda yer alan sebep

<sup>1324</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, ss. 1046-55.

<sup>1325</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 26.

<sup>1326</sup> Erdem, *İdari İşlem Kuramı Açısından Tarh İşlemi*, s. 84.

<sup>1327</sup> Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 247.

<sup>1328</sup> Erkut, "İdare Hukukunda Yokluk Teorisi", s. 76.

unsuru tamamlanmış olsa da bu sebebe bağlanan hukuki sonucun gerçekleşmesi imkansız hale gelmiştir. Zira vefat eden kişi üzerinde hukuki sonuç doğurması artık mümkün değildir. Bu durumla ilgili olarak VUK 12. maddesi mirasçılarının sorumluluğunu düzenlemiştir. Bununla beraber eğer muris adına düzenlenmiş bir ihbarname var ise tarhın konusunun artık imkansız olması sebebiyle bu idari işlem konu unsuru bakımından sakat olacaktır. Danıştay bu tür bir ihbarnamenin dava konusu edilmesi durumunda, “*vefat eden kişi adına tarh işlemleri tesis edilemeyeceği, tesis edilen işlemlerin de, herhangi bir hukuki sonuç doğurmayacağı, başka ifadeyle, hukuk düzeninde varlık kazanmayan işlemlerin, herhangi bir kişinin menfaatini ihlal etmesi söz konusu olamayacağından*” açılan davalarda ehliyet yönünden ret edip, verginin tarhının yokluğuna işaret etmektedir<sup>1329</sup>. Her ne kadar VUK 12. maddesi, mirasçılarının hisseleri oranında vergi borçlarından sorumlu olacaklarını düzenlemişse de varislere sirayet eden bu vergi borcu ile ilgili verginin tarhının, her bir mirasçı bakımından düzenlenecek ihbarnameler ile yapılması gerekecektir<sup>1330</sup>. Burada vergiyi doğuran olay ve verginin konusu imkansız değildir. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş ve vergi idaresi tarafından tarh yapılması mümkündür. Ancak vefat eden bir kişi adına vergi tarh etmek için yapılan idari işlemin hukuki sonuç doğurması bakımından imkansızlık hali söz konusudur.

Konu unsurunu, sebep unsurundan bağımsız ele almak pek mümkün olmayacaktır. Zira bir sebep gerçekleştikten sonra, kanunun sebep olarak düzenlenen ve gerçekleşen olaya bağladığı sonucun gerçekleşmesi ile konu unsuru ortaya çıkmaktadır. İdari işlemin unsurları arasında bu ilişkiyi gözeterek değerlendirmenin yapılması gerekmektedir. Bu sebeple de salt konu unsurunu ele almak yerine sebep ile beraber değerlendirmek yerinde olacaktır<sup>1331</sup>.

Sebeple konu unsuru arasındaki illiyet bağının ortadan kaldığı durumda da verginin tarhı hukuka aykırı hale gelecektir<sup>1332</sup>. Sebep unsurunun kanunda yazılı şekilde tespit edilmiş olmasına rağmen, kanunda öngörülen sonuç gerçekleşmemesi halinde ise konu unsuru bakımından sakatlık söz konusu olacaktır. Örneğin, KVK’ya göre kurum

---

<sup>1329</sup> Danıştay 3. D, E. 2016/11777, K. 2020/454, T. 03.02.2020 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022)

<sup>1330</sup> Memduh Aslan, “Mirasçılarının Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 17, S. 3-4 (2011), s. 130.

<sup>1331</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 525.

<sup>1332</sup> Saban, *Vergi Hukuku*, s. 79.

kazancı elde eden bir anonim şirket hakkında, KVK’de yer alan vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş, vergi idaresi tarafından beyan dışı bırakılan matrah tespit edilmiş olsun. Vergi mükellefine ise gelir vergisi mükellefiyeti içeren bir ihbarname gönderildiği zaman verginin tarhı yine konu unsuru yönünden sakat olacaktır<sup>1333</sup>.

Bir vergi mükellefi ile ilgili olarak aynı vergi kanununun, aynı vergilendirme dönemi ve aynı matrah üzerinden birden fazla vergi istenmesi mükerrer vergilendirme olarak ifade edilmektedir<sup>1334</sup>. Mükellef, kanuna uygun şekilde vergi beyannamesini verip, ödeme zamanı içerisinde vergi borcunu ödemesine rağmen, aynı verginin tekrar tarh etmesi durumunda karşılaşılabilecek bir durumdur. Şüphesiz bu durumda ikinci yapılan verginin tarhı, diğer tüm unsurları bakımından hukuka uygun olsa da konu unsuru bakımından hukuka aykırı olacaktır.

Uluslararası çifte vergilendirmeyi önleme yöntemlerinden olan mahsup durumunun vergi idaresi tarafından gözetilmemesi halinde de verginin tarhı konu unsuru bakımından sakat olacaktır. Ülkemiz bakımından GVK ve KVK kapsamında, tam mükellefler bakımından yıllık beyannameleri sonucunda ortaya çıkan vergi borcundan, yurtdışında elde edilen gelir veya kurum kazancına isabet eden verginin mahsubunun yapıldığı kısmi mahsup yöntemi geçerlidir<sup>1335</sup>. Mahsup yöntemi ile ilgili olarak verginin tarhı konu unsuru bakımından hukuka aykırı gelecektir. Bununla beraber diğer ulusal yöntemlerden olan indirim ve istisna yönteminde ise doğrudan matrahı etkileyecek şekilde uygulamaların yapılması sebebiyle sebep unsuru bakımından hukuka aykırılık durumları söz konusu olacaktır.

## **G. Amaç Unsuru**

### **1. Genel Olarak**

İdari işlemin unsurlarından sonuncusu İYUK’un 2. maddesindeki ifadesi ile “maksat”<sup>1336</sup> unsurudur. Ancak öğretilerde yaygın şekilde “amaç unsuru” olarak da ifade

<sup>1333</sup> Erdem, *İdari İşlem Kuramı Açısından Tarh İşlemi*, s. 85; Yakar, *Türk Vergi Hukukunda Tarh İşleminin Yargısal Denetimi*, s. 115; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 101.

<sup>1334</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 308.

<sup>1335</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 384.

<sup>1336</sup> “Maksat unsuru” şeklinde kullanan yazarlar; Günday, *İdare Hukuku*, s. 160; Yayla, *İdare Hukuku*, s. 140; Özyörük, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 198; Onar, *İdare Hukukunun Umumi Esasları 1. Cilt*, s. 316; Özay, *Günüşiğinde Yönetim*, s. 403; Yıldırım, Yasin, Kaman, Özdemir, Üstün, Okay Tekinsoy, *İdare Hukuku*, s. 464.

edilmektedir<sup>1337</sup>. Çalışma kapsamında da bu unsur “amaç unsuru” olarak ifade edilecektir.

Amaç unsuru idari işlem ile varılmak istenen nihai gayedir<sup>1338</sup>. Bu da kamu yararı olarak ifade edilmektedir<sup>1339</sup>. Bununla birlikte kamu yararı kavramının idari işlemi yapan idari makamların zihninde şekillenen bir kavram olması sebebiyle tespiti ve analizi bu bakımdan güçtür<sup>1340</sup>.

Kamu yararı başta anayasa yapıcı, daha sonrasında ise kanun koyucular tarafından belirlenir ve idare tarafından işlem ve eylemleri ile gerçekleştirilmektedir<sup>1341</sup>. Kamu yararı kavramı zihinsel bir sürecin ürünü olması sebebiyle dışarıdan değerlendirilmesinin zorluğu olduğu kadar, konudan konuya da değişkenlik gösteren bir kavramdır. Bir örnek vermek gerekirse kamu hizmetlerinin bedelsiz olması kamu yararına uygundur, bununla beraber kamu hizmetleri karşılığında bedel alınması da kamu yararına uygundur<sup>1342</sup>. AYM bir kararında<sup>1343</sup> kamu yararını; “Anayasa Mahkemesi’nin kimi kararlarında da belirtildiği gibi kamu yararı, bireysel, özel çıkarlardan ayrı ve bunlara üstün olan toplumsal yarardır” şeklinde tanımlanmıştır<sup>1344</sup>.

İdari işleminin amacı olan kamu yararı kavramından ne anlaşılması gerektiğine dair kapsamlı değerlendirmeler mevcuttur<sup>1345</sup>. İdari işlemin amaç unsuru bakımından hukuka aykırılığında işlemi yapan kamu görevlisinin niyetinin araştırılması

---

<sup>1337</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1094; Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 413; Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 505; Gözübüyük, *Yönetsel Yargı*, s. 236; Zabunoğlu, *İdare Hukuku Cilt 2*, s. 301; Atay, *İdare Hukuku*, s. 496.

<sup>1338</sup> Murat Sezginer, *İdari İşlemlerde Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 1991, s. 3.

<sup>1339</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 414; Günay, *İdare Hukuku*, s. 160; Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 505; Yıldırım, Yasin, Kaman, Özdemir, Üstün, Okay Tekinsoy, *İdare Hukuku*, s. 464; Cemil Kaya, *Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavramına Danıştay’ın Bakışı*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011, s. 25.

<sup>1340</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1094; Tekin Akıllıoğlu, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 9, S. 1-3 (1988), s. 11; Sezginer, *İdari İşlemlerde Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık*, s. 7.

<sup>1341</sup> Kaya, *Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavramına Danıştay’ın Bakışı*, s. 25.

<sup>1342</sup> N. Münci Çakmak, *İdare Hukukunda Kuramsal Olarak Kamu Yararı*, Ankara: Sevinç Matbaası, 2013, s. 62.

<sup>1343</sup> AYM, E. 2008/34, K. 2008/153, T. 31.10.2008 (RG: 06.12.2008, 27076).

<sup>1344</sup> Nermin Tombaloğlu, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 1 (2014), s. 366.

<sup>1345</sup> Akıllıoğlu, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, s. 11 vd.; Kaya, *Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavramına Danıştay’ın Bakışı*, s. 11 vd.; Çakmak, *İdare Hukukunda Kuramsal Olarak Kamu Yararı*, s. 17 vd.

gerekecektir<sup>1346</sup>. Bu da tespiti ve denetimi son derece güç olan bir durumdur<sup>1347</sup>. Ancak bir idari işlemin unsuru olarak amaç unsurunun denetiminde tüm güçlüğüne rağmen, sebep unsuruyla birlikte denetimi<sup>1348</sup> ve konu unsurundan elde edilen çıktılar ile amaç unsurunun belirginleştirilmesi sağlanabilir<sup>1349</sup>.

İdare, idari işlemleriyle toplumsal gereksinimleri yerine getirmeyi amaçlamaktadır. Bu sebeple de kamu yararı amacını gözeterek daha iyi kamu hizmetinin üretilmesine katkı sunması beklenir.<sup>1350</sup> Bununla beraber kamu yararı söz konusu olduğu için idari işlemi yapanların kişisel yararı, siyasal amaçlarla veya salt üçüncü kişilere özel yarar sağlama maksadıyla yaptığı işlemler de amaç unsuru bakımından hukuka aykırı olacaktır<sup>1351</sup>. Bu durum ise yetkilerin kullanılması gerekenden başka amaçlarla kullanılmış olması anlamına gelen “*yetki saptırması*” olarak ifade edilmektedir<sup>1352</sup>.

## 2. Verginin Tarhında Amaç Unsuru

Verginin tarhı da bir idari işlem olduğu için şüphesiz amaç unsuru kamu yararı olacaktır. Ancak idari makamların bütünüyle kamu yararını sağlamak amacıyla yetki kullanmaları söz konusudur değildir. Bu kamu yararının içindeki özel bir kategoriye gerçekleştirmek maksatlı idari işlemler yaparlar<sup>1353</sup>.

Vergilendirmenin nihai amacı, Anayasa'nın 73. maddesinde “*kamu giderlerini karşılamak*” olarak belirlenmiştir. Şüphesiz kamu giderleri karşılanmakla sunulan kamu hizmetlerinin finansmanı sağlanacak ve böylece kamu yararı ortaya çıkacaktır. Vergilendirme sürecinde yer alan verginin tarhının da amacının kamu yararı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır<sup>1354</sup>. Bununla birlikte bulunduğu aşamada kamu yararını sağlama ile ilişkisi düşünüldüğünde, verginin tarhının amaç unsurunu, vergi alacağının miktarının kanunlarda yer alan matrah ve oranlara uygun şekilde belirlenmesidir<sup>1355</sup>.

<sup>1346</sup> Erol Dündar, “Maksat Denetimi (Nazariyeler, Türk ve Fransız Danıştay’ı İçtihadına Göre)”, *Danıştay Dergisi*, S. 12-13 (1974), s. 48.

<sup>1347</sup> Gülşen Gedik, “Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış”, *IV. Vergi Hukuku Konferansı Genç Hukukçular/Genç Yaklaşımlar*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016, s. 39.

<sup>1348</sup> Özyörük, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 201.

<sup>1349</sup> Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, ss. 512-13; Özay, *Günüşiğinde Yönetim*, s. 403.

<sup>1350</sup> Günday, *İdare Hukuku*, s. 160; Karahanoğulları, *Yasallık ve İdari İşlemler*, s. 505.

<sup>1351</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 422.

<sup>1352</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1095.

<sup>1353</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1099.

<sup>1354</sup> Akyılmaz, Sezginer, Kaya, *Türk İdare Hukuku*, s. 426; “*Ashında mevzuatta gösterilen özel amaç, daha dar alanda, somut bir şekilde ifade edilmiş kamu yararından başka bir şey değildir.*”

<sup>1355</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 26.

Verginin tarhının amacının “*kamu hizmetlerini karşılamak üzere gelir elde etmek*” olduğunu belirten görüşler<sup>1356</sup> de bulunmaktadır. Amaç unsurunu bu şekilde belirlemek yanlış olmayacaktır. Zira idari işlemlerin tamamının nihai amacı olan kamu yararının, vergilendirme süreci ile ilgili yansması vergi geliri elde ederek bu yararın sağlanmasıdır. Ancak açıklandığı üzere tarhın özgülendiği amacı daha net bir şekilde ortaya koymak da mümkündür. Kanunlara uygun olarak verginin tarh ve tahsil olunması, bütçedeki gelir ve gider dengesinin kurulmasına ve böylece kamu hizmetlerinin giderlerinin finansmanı katkı sağlayarak kamu yararını ortaya çıkaracaktır.

Kamu hizmeti görenek kamu yararını sağlayan idarenin, yapmış olduğu işlemlerdeki amaç unsurunun en yaygın sonuçlarının görüldüğü alanın vergilendirme olduğunu söylemek mümkündür. Örneğin kamulaştırma yapılırken idare tarafından bir “*kamu yararı kararı*” alınır ve bu kararla kamu ihtiyacının kamulaştırma konusu taşınmazla giderileceği kabul edilir<sup>1357</sup>. Ancak bu kamulaştırma ile belirli bir bölgedeki ve belirli konulardaki ihtiyaçlar giderilmek suretiyle kamu yararı sağlanmaktadır.

Vergiler ise mikro düzeyde karşılıksız; ancak makro düzeyde kamu hizmetleri ve kamu harcamaları için alınan kamu gelirleridir<sup>1358</sup>. Vergilerin tahsilinin amacındaki kamu yararı kamu hizmetlerinden faydalananlar bakımından hissedilmektedir. Bu sebeple kamu yararının en yaygın ve hissedilir olduğu bir alan olduğuna şüphe bulunmamaktadır.

Verginin tarhının amacı da vergi alacağının miktar itibarıyla kanunlara uygun tespit edilmesi ve böylece bir sonraki tahsil aşamasında kamu giderlerinin finansmanı bakımından bütçe kapsamındaki gelir gider dengesine hizmet ederek kamu yararını sağlamasıdır. Böylece AYM’nin kamu yararı tanımında yer aldığı gibi kişisel çıkarlardan ayrı ve üstün olarak toplumsal yarar sağlanmış olacaktır.

### ***3. Verginin Tarhında Amaç Unsuru Sakatlıkları ve Yargısal Denetimi***

İdari işlemin amaç unsurunda sakatlığa, idari işlemlerin kamu yararı dışında başka bir amaçla yapılması durumunda karşılaşılmaktadır ve “*yetki saptırması*” olarak ifade edilmektedir. Yargı yerlerince bu unsurun tek başına denetiminde, diğer unsurların

<sup>1356</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 198; Özcan, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, s. 175; Gedik, “Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru”, s. 33.

<sup>1357</sup> Kaya, *Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavramına Danıştay’ın Bakışı*, s. 101.

<sup>1358</sup> Oktar, *Vergi Hukuku*, ss. 4-5.

denetimi kadar başarılı olunamamıştır. Bunun sebebi de işlemi yapan kişinin niyetinin, idari işlem üzerinden yapılan denetimde kolaylıkla anlaşılabilir oluşudur<sup>1359</sup>.

Amaç unsurunun tespit ve incelenmesinin zorluğunun yanı sıra, yargı yerlerince amaç unsuru denetimi sırasında hukukilik denetiminin sınırını aşarak Anayasa ve İYUK tarafından yasaklanmış olan “yerindelik denetimi” yapılması alanına geçme riski bulunmaktadır<sup>1360</sup>. Yargı makamları tarafından kamu yararı bulunmadığı açıkça tespit edilmediği sürece hakim bu unsurun sakatlığı sebebiyle idari işlemin iptaline karar vermemesi gerekir<sup>1361</sup>.

Bu zorluk sebebiyle de amaç unsuru daha ziyade sebep unsurunun hukuka uygunluğu denetimi ile denetlenir hale gelmiştir<sup>1362</sup>. Bununla beraber sebep unsuru bakımından hukuka aykırı her işlemin, amaç unsuru bakımından da sakat olduğunu söylemek doğru olmayacaktır. Zira idarenin sebep unsurundaki hatası basit bir yanılğı sonucunda da gerçekleşmiş olabilir<sup>1363</sup>. Ancak kanunlarda yer alan sebep unsurlarına dayanılarak yapılan işlemlerin kamu yararına olması beklenmektedir.

Amaç unsurundaki sakatlık durumu ile ilgili önemli bir husus ise bağlı yetkinin var olduğu durumlarda, amaç unsurunda sakatlık söz konusu olamamasıdır. Kanun öngördüğü diğer tüm unsurlara uygun olarak gerçekleştirilen bir işlemde, sebep ile konu arasındaki illiyet bağı doğru kurulmuşsa amaç unsuru bakımından hukuka aykırı olması mümkün olmayacaktır<sup>1364</sup>.

Verginin tarhi bakımından da kural olarak bağlı yetkinin geçerli olduğu için amaç unsuru bakımından sakatlık söz konusu olamayacaktır. Verginin tarhini veya incelemeyi yapan memurun, vergi mükellefine karşı duyacağı kişisel kin veya siyasi görüş farklılığı bulunuyor olması ve bunu saklamadan ifade ediyor olsa da kanunlarda yazılı matrah ve oranlar üzerinden mükellefin vergi borcunun miktarının tespit edilmiş olması durumunda, vergi mükellefi tarafından bu işlemin amaç unsuru bakımından sakatlamayacaktır. Zira vergi idaresi, kanuna uygun bir işlem yapmıştır ve kanunun verginin tarhi ile amaçladığı

---

<sup>1359</sup> Dündar, “Maksat Denetimi (Nazariyeler, Türk ve Fransız Danıştay’ı İçtihadına Göre)”, s. 48.

<sup>1360</sup> Kaya, *Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavramına Danıştay’ın Bakışı*, s. 290.

<sup>1361</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1112.

<sup>1362</sup> Kaya, *Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavramına Danıştay’ın Bakışı*, s. 255.

<sup>1363</sup> Sezginer, *İdari İşlemlerde Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık*, s. 88.

<sup>1364</sup> Gözler, *İdare Hukuku Cilt I*, s. 1102; Kaplan, *İdari Yargılama Hukuku*, s. 249.

sonucun meydana gelmesini sağlamıştır<sup>1365</sup>. Vergi idaresi tarafından mükellefe karşı duyulan kişisel kin veya siyasi sebeplerle vergiyi doğuran olay nezdinde gerçekleşmeden, sırf mükellefi zor duruma düşürmek maksatlı bir vergi tarh edilmesi durumunda ise verginin tarhi yine amaç unsuru bakımından değil, sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olacaktır<sup>1366</sup>. Vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş, ancak yine mükellefe duyulan kin veya siyasal sebeplerle bu sefer de mükellefi ekonomik yönden zora düşürmek için vergi oranını kanunda yazan oranlardan yüksek uygulaması sonucunda ise vergi tarhi konu unsuru bakımından sakat olacaktır. Zira verginin tarhini yapan kişinin niyetinin tespiti oldukça güçtür.

Bu noktada verginin tarhına hazırlık işlemlerinden ve bir denetim aracı olan vergi incelemesinin, denetim dışı amaçlarla kullanılması ve bunun sonucunda bir matrah ve/veya matrah farkı tespit edilip vergi tarhi yapılmasının kamu yararı amacı taşıyıp taşımadığı sorusu akla gelebilir. Kural olarak beyana dayanan matrah tespiti sonrası vergi tarhının kontrol ve vergi beyannamesini zamanında vermeyen vergi mükellefleri bakımından VUK kapsamındaki kurallar etrafında vergi incelemesi yapılması tüm mükellefler bakımından mümkündür. Ancak Türkiye’de 2020 yılı itibariyle vergi inceleme oranı %1.67’dir ve bu yüzdelik dilimde hangi mükelleflerin yer alacağı ise belirsizdir. Zira VIUUEHY’nin 4. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “*Risk analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikâyet olmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilir*” düzenlemesi ile her mükellefin vergi incelemesine alınabileceğini ifade edilmektedir. Bu durumda vergi incelemesine de vergi idaresi tarafından hangi amaçla başlanırsa başlanılsın<sup>1367</sup>, kanun ve yönetmelik hükümlerine uygun şekilde yürütülen denetim sürecinin sonucunda matrah ve/veya matrah farkının tespiti sonrası vergi tarh olunması halinde, amaç unsuru bakımından kişisel amaçlar veya siyasi sebepler ile denetim altına alındığı ileri sürülmesi mümkün olmayacaktır.

Tıpkı diğer idari işlemlerde olduğu gibi, verginin tarhında da amaç unsurunun tespiti ve yetki saptırması durumu sebebiyle işlemin iptali durumu oldukça güçtür. Bu

<sup>1365</sup> Gedik, “Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru”, s. 46.

<sup>1366</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 27.

<sup>1367</sup> Üyümez, Yılmaz, Ünlüer, “Vergi İncelemesinin Amaçları ve Bu Amaçlara İlişkin Sorunlar Nelerdir?: Bir Durum Çalışması”, s. 448; “(Çalışmada yer alan araştırma katılımcısı: ‘Dünyanın birçok yerinde birileri, birilerine karşı vergiyi [vergi incelemesini] bir sopa gibi kullanmaya çalışır’”.



yüzden vergi mükellefleri tarafından daha ziyade sebep ve konu unsurlarındaki sakatlıklar ileri sürülerek bu zorluğu bertaraf edilmesi yararlarına olacaktır.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### MATRAH TESPİT YÖNTEMLERİ

#### A. Genel Açıklama

Vergi kanunları vergilendirmek üzere vergi mükelleflerinin sahip oldukları şey veya içinde buldukları durumları miktar olarak veya bunların değerleri esas alacak şekilde oluşturulmaktadır<sup>1368</sup>. Vergi borcunun miktar itibariyle tespit edilebilmesi için, vergi konusunun esas aldığı fiziki veya parasal miktarlar verginin matrahını oluşturmaktadır<sup>1369</sup>. Vergi idareleri tarafından matraha mükellefin beyanı ile ulaşılabilceği gibi vergi idaresi tarafından yapılacak tespitler veya doğrudan kanunda gösterilmek suretiyle ulaşılabilir<sup>1370</sup>. VUK'un 20. maddesinde yer alan düzenleme gereğince verginin tarhi kanunlarda yer alan matrah ve oranlar üzerinden yapılmaktadır. Vergi oranlarının neler olduğunun tespit edilmesi bakımından bir zorluk bulunmamaktadır. Zira vergi oranları kanun koyucu tarafından vergi kanunlarında tereddüte yer bırakılmayacak şekilde düzenlenmiştir. Bu durumda vergi tarhını yapacak olan vergi dairesi tarafından matrahın bilinmesi zorunluluğu bulunmaktadır<sup>1371</sup>.

Bu noktada VUK'un 20. maddesinde tarhin, tespit edilen matraha, vergi oranı uygulanmak suretiyle yapılacak olması şeklinde bir düzenleme içermesi, miktar esaslı-spesifik matrahlı vergi konuları bakımından eksik bir düzenleme içermektedir. Ad valorem matrahlar bakımından vergi oranı uygulanması söz konusuysen, spesifik matrahlar bakımından "birim vergi miktarı" kullanılmaktadır. VUK 20. maddesi ise sadece matrah ve oran ile birlikte bir tarh tanımı içermektedir. Türk vergi sistemindeki spesifik matrahlı vergi türlerine baktığımızda, Belediye Gelirleri Kanunu'nun<sup>1372</sup> mük.

<sup>1368</sup> Arthur Cecil Pigou, *A Study in Public Finance*, 3. b., Londra: Macmillan & Co. Ltd., 1947, s. 46.

<sup>1369</sup> Neumark, *Maliyeye Dair Tetkikler*, s. 45; Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, s. 19; Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 556; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 202; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 205; Kirbaş, *Vergi Hukuku*, s. 96.

<sup>1370</sup> Levent Küçük, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Tarh Yöntemleri*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997, s. 19.

<sup>1371</sup> Erginay, *Vergi Hukuku*, s. 70.

<sup>1372</sup> RG: 26.05.1981, 17354.

44. maddesinde yer alan “Çevre temizlik vergisi”<sup>1373</sup> ile MTV klasik örnekleri oluşturmaktadır<sup>1374</sup>. Çevre temizlik vergisi bakımından Belediye Gelirleri Kanunu’nun mük. 44. maddesi 4. fıkrasında su tüketim bedeli miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına alınacak bir vergi tarifesi belirlenmiştir. MTV tarifesi de araçların cinsi, yaşı, silindir hacmi, oturma yeri, azami toplam ağırlığı, motor gücü, kalkış ağırlığı gibi kriterler esas alınarak matrah belirlenmektedir<sup>1375</sup>. Bu tür vergi konuları bakımından vergi borcu miktar itibarıyla tespit edilirken, matraha çarpan olarak vergi oranı uygulamak yerine; vergi tarifelerinde matrah için belirlenen vergi birim miktarı üzerinden vergi borcu tespit edilmektedir. Bu haliyle de VUK 20. maddesinde yer alan verginin tarhi düzenlemesinden farklı olsa da vergi borcunun miktarının nasıl tespit edileceğine dair usulün, aynı vergi kanunlarında düzenleniyor olması sebebiyle verginin kanuniliğine aykırılık oluşturmayacaktır.

Verginin tarhi bakımından vergiyi doğuran olayın meydana gelmiş olmasının tek başına bir önemi bulunmamaktadır; vergiyi doğuran olay neticesinde vergi kanunlarında öngörülen kurallara uygun şekilde matrahın bulunması gerekecektir. Vergi tarhi yapacak olan vergi idaresi tarafından kanunlarda yer alan vergi oranının bulunması son derece kolay olacaktır. Bununla beraber vergi tarhi bakımından ihtiyaç duyulan diğer bileşen olan vergi matrahına ulaşmak bir zorunluluk olmakla birlikte, her zaman kolay ulaşılabilir olmayabilir. Zira vergi mükellefleri sürekli olarak matrahı daha düşük vergi ödeyecekleri yerlere taşımak arayışındayken, vergilendirme yetkisini kullanmak isteyen devletler bakımından ise bu matraha ulaşılması yoğun çaba gerektirmektedir<sup>1376</sup>.

Verginin kanuniliği ilkesi gereğince vergi tarhinin yapılacağı vergi matrahlarının kanunlarda açık olarak düzenlenmiş olması gerekmektedir<sup>1377</sup>. Matrahlar kanunda soyut bir şekilde düzenlenmiştir. Vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra, vergi idaresi tarafından vergi konusunun vergilendirilecek bir kısmının olup olmadığına dair bilgiye ulaşması; başka bir ifade ile somut olarak bir matrahın bulunup bulunmadığından

---

<sup>1373</sup> “(Değişik dördüncü fıkra: 30/12/2004-5281/18 md.) Konutlara ait çevre temizlik vergisi, su tüketim miktarı esas alınmak suretiyle metreküp başına büyükşehirlerde 15 YKr, diğer yerlerde 12 YKr olarak hesaplanır.”

<sup>1374</sup> Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, 19. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022, s. 421.

<sup>1375</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 421.

<sup>1376</sup> Özgenç, *Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları-Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde-*, s. 27.

<sup>1377</sup> Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 142.

bilinmesi gerekmektedir. Modern vergicilikte matrahın vergi mükellefi tarafından vergi idaresine beyan etmesi asıl olmakla birlikte; vergi mükellefleri tarafından bu beyanın doğruluğunun denetimi veya hiç beyan edilmemiş olması durumunda matrahın tespiti vergi idaresi tarafından yapılabilmektedir<sup>1378</sup>.

Vergi mükellefi tarafından daha az vergi ödemek istemesi gayet anlaşılır bir davranıştır. Daha az vergi ödemek için daha az verginin tarh etmesi gerekir. Bunun için de vergi oranları üzerinde bir değişiklik yapamayan vergi mükellefleri, verginin matrahlarını aşındırmak veya gizlemek yolunu tercih edebilirler. Vergi tahsil etmek zorunda olan vergi idaresi de bu matrahları tespit ederek veya beyan edilen matrahların doğruluğunu denetleyerek kamu giderlerinin finansmanını sağlamak durumundadır. Bu durumu vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki bir kovalamaca veya saklambaç oyununa benzetmek mümkündür. Şüphesiz vergi mükelleflerinin matrahları, vergi idaresinin denetim elemanlarından çok daha hızlı şekilde yer değiştirmektedir.

Bu durum uluslararası bir sorun haline gelmiş, devletlerin vergi gelirleri azalmaya başlamış ve buna bağlı olarak da küresel bir eylem planı kapsamında OECD (*Organisation for Economic Co-operation and Development-Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü*) devletlerin iş birliğine dayanan tedbirler önerilmiştir<sup>1379</sup>.

Devletler, egemenlik alanları içerisinde yapılan kanuni düzenlemelerle de matrahın aşındırılması ve gizlenmesinin önüne geçmeye çalışacaklardır. Aksi takdirde vergi konusunun vergilendirilecek kısmı ortada olmayacağından ötürü, vergilendirme süreci başlamayacaktır. Bu yüzden matrahın tespit edilmesi son derece önemlidir.

Türk vergi hukukunda vergi idaresinin matrahı tespit yöntemi de iki şekilde olabilmektedir: ilki vergi matrahının vergi mükellefi tarafından beyan edilmesi, ikincisi ise matrahın vergi idaresi tarafından tespitinin yapılmasıdır. Vergi idaresinin matrahı tespiti de VUK'ta matrahın ikmalen, re'sen veya doğrudan kanunlarda belirtilmek tespiti şeklinde üç farklı usulde ele alınmıştır.

---

<sup>1378</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 203.

<sup>1379</sup> Özgenç, *Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları-Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde-*, ss. 28-31; Ramazan Biçer, Mehmet Erginay, "OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye'ye Etkileri", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 326 (2015), s. 54.

VUK 36 vd. maddelerinde “*Tahrir Dayanan Tarh*” düzenlemesi de yer almaktadır. Ancak bu şekilde matrahın tespit edilmesi, EVK’nın yürürlüğe girmesinden sonra güncelliğini yitirmiş olarak kanunda yer almaktadır<sup>1380</sup>.

Bu noktada mevcut olan iki farklı kavram karışıklığını da netleştirmek gerekmektedir. Bunlardan ilki matrah tespit yöntemleri yerine, tarh türleri kavramının kullanılması, ikincisi ise matrah belirleme yöntemi ile matrah tespit yöntemi kavramlarının birbiri yerine kullanılmasıdır.

### ***1. Tarh Türleri ile Matrah Tespit Yöntemleri Arasındaki Fark***

Verginin tarhı, vergi idaresi tarafından vergi borcunun miktar itibarıyla tespit edilmesi işlemidir. Bu noktada vergi idaresi, vergi borcunu miktar olarak tespit ederken idari işlemin farklılaşması söz konusu değildir. Farklı olan, vergi idaresinin matrahın tespiti usulüdür. İdari işlemin sebep unsurunu araştırmakla görevli olan idarenin, sebep unsurunu tespit edebileceği usul farklılık göstermektedir. Esasında tarhın türü yoktur, tek tip tarh yapılması söz konusudur.

VUK’ta “*Tarh ve Tahakkuk Usulü*”nün düzenlendiği ikinci kısım, birinci bölümde “*Beyannameye Dayanan Tarh*”, ikinci bölümde “*İkmalen, Re’sen ve İdarece Tarh*”, üçüncü bölümde “*Tahrir Dayanan Tarh*”, dördüncü bölümde “*Götürü Matrahların Tespiti*”, beşinci bölümde ise “*Zirai Kazanç Ölçüleri ile Emlak Vergisine Ait Bedel ve Değerlerin Tespit*” başlıklarına yer vermiştir. VUK’un bu düzenlemelerinde, götürü matrahların tespiti ve zirai kazanç ölçüleri ile emlak vergisine ait bedel ve değerlerin tespiti kısmında başlık olarak matrah tespit usulüne uygun olarak bir başlıklandırma yapmış olsa da beyannameye ve idare tarafından yapılan matrah tespit yöntemleri bakımından farklı bir tarh türü olduğuna dair ifadelere yer verilmiştir. Kanun koyucu tarafından yapılan bu başlıklandırma hatalıdır.

VUK tarafından benimsenen madde başlıklarına bağlı olarak öğretilerde bu ayırım tarh çeşitleri<sup>1381</sup> veya tarh yöntemleri<sup>1382</sup> olarak nitelendirilmektedir. Bu farklılığı

<sup>1380</sup> Küçük, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Tarh Yöntemleri*, s. 55.

<sup>1381</sup> Tuncer, Silan, “Vergi Tarhı”, s. 89; Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 104; Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 123; Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 107.

<sup>1382</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 168; Saban, *Vergi Hukuku*, s. 80; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 31.

matrahın belirlenmesi<sup>1383</sup> veya matrahın tespiti<sup>1384</sup> kavramları ile ortaya koyan görüşler de bulunmaktadır. Bu iki görüş arasında, vergi idaresinin matraha ulaştıktan sonra yaptığı hesaplama işleminin VUK 20. maddesinde yer alan haliyle tek bir işlemin yapılması ve VUK'ta yer alan düzenlemelerin matrahın vergi idaresi tarafından ulaşılmadaki farklılığı düzenliyor olması sebebiyle “*matrah tespit yöntemi*” olarak ifade eden görüş benimsenmiştir.

5432 sayılı VUK'un gerekçesinde; “*matrah unsurlarını mükellefe beyan ettirmek suretiyle bunların tarhiyata fiilen iştirakini sağlayan usulün günden güne taammüm ettiği*”nden Türk vergi hukukunda “*beyan esasına*” geçildiği, “*yeni vergilendirme usulümüzde ikmalen ve resen tarhiyat «Beyan üzerine tarhiyat» esasını tamamlayan fer'î usuller*” olduğu belirtilmiştir<sup>1385</sup>. Kanun koyucu matrah tespiti ile tarh usulleri arasındaki kavramsal farklılığı gözetmemiştir. Ancak yine gerekçeden hareketle matrahın mükellef tarafından beyanının fer'isi konumunda olan usulleri, matrah tespit yöntemi olarak kabul etmek gerekecektir.

Bu yöntemler birbirinin alternatifi değil; birbirini tamamlayan yöntemler olarak düşünülmelidir.

## ***2. Matrah Belirleme Yöntemleri ile Matrah Tespit Yöntemleri Arasındaki Fark***

Matrah belirlenmesi kavramından, vergiye esas alınacak değer veya miktarın belirlenmesi anlaşılmaktadır. Matrahın ne olacağının belirlenmesi, vergi oranı ile birlikte doğrudan vergi borcu miktarına etki etmesi sebebiyle son derece önemlidir. Ancak vergi hukuku daha ziyade vergi matrahının tespiti ile ilgilenmektedir<sup>1386</sup>.

Verginin kanuniliği ilkesi gereğince de verginin matrahının vergi kanunlarında belirlenmesi gerekmektedir<sup>1387</sup>. Verginin matrahı kanun koyucular tarafından

<sup>1383</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 205.

<sup>1384</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 203.

<sup>1385</sup> <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf> s.3 (Erişim Tarihi: 30.03.2022).

<sup>1386</sup> Joachim Lang, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”*, çev. Funda Başaran, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, 2000, s. 12.

<sup>1387</sup> Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 142; Directorate-General for Research and Documentation, “Scope of The Principle of The Legality of Taxation-Particularly in Relation to Value Added Tax”, Court of Justice of The European Union, 09.2018, s. 7, [https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005\\_neutralisee\\_synthese\\_en.pdf](https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005_neutralisee_synthese_en.pdf) (Erişim Tarihi: 31.03.2022); Adnan Gerçek, Feride Bakar, Fulya

belirlenecek olsa da matrahın ne olarak belirleneceğinin yanıtı vergilendirmeyi meşrulaştıran teorilerinde bulmak mümkündür. Vergilendirme yetkisinin kullanımı hukuken “*egemenlik teorisi*” ile alakalıdır; ancak maliye teorisi bakımından egemen olan devletin üstlendiği hedef ve sunduğu hizmetlere egemenliği altındakilerin genel anlamda karşılıksız olarak katkı sunması olarak ifade edilen fedakarlık teorisiyle açıklanmaktadır.<sup>1388</sup>. Fedakarlık teorisi ise mali güce göre bir vergilendirmeyi gerektirmektedir<sup>1389</sup>. Vergi adaletinin sağlanması ve eşitler arası eşitliğin sağlanması bakımından mali güç bir “*karşılaştırma kriteri*” olarak ele alınmaktadır<sup>1390</sup>.

Anayasa'nın 73. maddesinde yer alan “*mali gücüne göre*” vergi ödemekle yükümlü olma durumu da bu teorinin Türk vergi hukukundaki yansımasıdır. Mali gücün göstergeleri ise gelir, servet ve harcama olarak kabul edilmekte olup; bu göstergeler aynı zamanda matrah bileşenlerini de oluşturmaktadır<sup>1391</sup>. Bu yüzden matrahın belirlenmesi mali güç ölçütü gözetilerek yapılmasıdır<sup>1392</sup>. Türk vergi sisteminde de vergilerin sınıflandırılmasında ekonomik sınıflandırma benimsenmiş olup; gelir, servet ve harcama vergileri şeklinde bir ayırım görmektediriz<sup>1393</sup>. Zira her mali güç göstergesinin altında açıklanmamış ve örtülü bir kamu hizmeti talebi yatmaktadır. Bu sebeple kamu hizmetinin finansmanında her ne kadar vergilerde mikro ekonomik düzeyde karşılıksız olması söz konusuysa da makro ekonomik olarak karşılığını bu hizmetlerden fazla yararlananların finansmanı ile vergide adalet de sağlanmış olacaktır<sup>1394</sup>.

Matrahın belirlenmesinde mali güce ulaşmayı sağlayan araçlar ise en az geçim indirimi<sup>1395</sup>, ayırma ilkesi, artan oranlılık şeklinde temel üç araç olmakla birlikte, vergi

---

Mercimek, Erdem Utku Çakır, Semih Asa, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 63, S. 1 (2014), s. 91.

<sup>1388</sup> Oytun Canyaş, “Tam ve Dar Yükümlülük Esasına Göre Vergilendirmenin Meşrulaştırılması Sorunu”, *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 1 (2017), s. 114.

<sup>1389</sup> M. Slade Kendrick, “The Ability to Pay Theory of Taxation”, *The American Economic Review*, C. 29, S. 1 (1939), s. 92.

<sup>1390</sup> Funda Başaran Yavaşlar, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011, s. 31.

<sup>1391</sup> Tamer Budak, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010, s. 102; Şerif Emre Gökçay, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri”, *Journal of Life Economics*, C. 4, S. 3 (2017), s. 118.

<sup>1392</sup> Budak, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, s. 108.

<sup>1393</sup> Erdem, Şenyüz, Tathioğlu, *Kamu Maliyesi*, 2020, s. 184.

<sup>1394</sup> Metin Erdem, Doğan Şenyüz, İsmail Tathioğlu, *Kamu Maliyesi*, 16. b., Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2021, s. 184.

<sup>1395</sup> GVK'nın 32. maddesinde düzenlenmiş olan “*Asgari Geçim İndirimi*” bu duruma örnekti; ancak 7349 sayılı “*Gelir Vergisi Kanunu ve Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*”un 3. maddesi ile bu düzenleme kaldırılmıştır. RG: 25.12.2021, 31700.

türlerine göre çeşitlilik gösteren sosyal amaçlı getirilen muafiyet ve istisna uygulanmak suretiyle de mali gücün kişiselleştirilmesine çalışılmaktadır<sup>1396</sup>.

Matrah belirleme yöntemleri ile matrah tespit yöntemlerinin karıştırıldığı kısım ise beyan usulü, karine ve dış alametler usulü, idarece takdir usulü, götürü usulün sınıflandırılmasına ilişkindir. Bu sayılan usulleri, matrah belirleme usulü olarak ifade eden görüş bulunduğu<sup>1397</sup> gibi matrah tespit yöntemi olarak ifade eden görüşler de mevcuttur<sup>1398</sup>. Bu usullerin matrah tespit yöntemi olduğunun kabulü gerekir. Zira vergi idaresi bir belirleme yapmamakta, kanun koyucu tarafından belirlenmiş matrahı tespit etmektedir.

Vergi idaresinin matrahtan haberdar olma şeklini ifade eden matrah tespit yöntemleri ise modern vergicilik anlayışında beyana dayanan esas üzerine kurulmuştur. Bu sebeple vergi mükellefinin beyanına dayanmayıp, bir takım karinelere ve başkaca dış verilere dayanarak vergi idaresi tarafından matrahın tespit edilmesi veya matrahın götürü usulde tespit edilmesi terk edilmiştir<sup>1399</sup>. Vergilendirme ile ilgili olarak matrah unsurlarını en iyi şekilde vergi mükellefinin bildiğinden bahisle kurulan beyana dayalı matrah tespit usulü 5432 sayılı VUK'un gerekçesinde Türk vergi sistemi bakımından genele yaygın şekilde kabul edilmiş olsa da bu yöntemdeki olası aksaklıkların önüne geçmek ve vergi kaybını en aza indirmek için beyanan dayanan matrah tespitinin eksikliğini giderici şekilde ikmalen ve re'sen matrah tespit yöntemleri düzenlenmiştir. Daha önce tarh eden vergi bulunmakla birlikte, sonradan matrah farkının tespiti durumunda ikmalen; vergi beyannamesinin verilmediği yahut verilmekle birlikte matraha ilişkin bilgilerin yer almaması durumunda matrah tespitinin re'sen yapılması düzenlenmiştir<sup>1400</sup>. VUK mük. 30. madde uyarınca bu iki yöntem dışında kalan hallerde vergi idaresi ayrıca kanunlarda belli edilen matrahlar üzerinden tarh yapabilecektir.

Bu kavramlarda yaşanan karmaşaya dikkat çekilmesinin sebebi ise uygulamada bir değişik yaratmayacak olsa da teorik bir karışıklığın giderilmesi ve algısal yanlışlığın

---

<sup>1396</sup> Budak, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, s. 191; Erdem, Şenyüz, Tathioğlu, *Kamu Maliyesi*, 2021, s. 201; Gökçay, "Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri", s. 120.

<sup>1397</sup> Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 2007, s. 139.

<sup>1398</sup> Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 99; Erginay, *Vergi Hukuku*, s. 70; Halil Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 3. b., İstanbul: Sermet Matbaası, 1978, s. 263.

<sup>1399</sup> Tuncer, Silan, "Vergi Tarhı", s. 89.

<sup>1400</sup> Tuncer, Silan, "Vergi Tarhı", s. 91.



düzeltilmek istenmesidir. Şöyle ki matrah, vergilerin esas unsurları arasında yer almakta ve bu sebeple kanunlarda düzenlenmelidir. “*Matrahın belirlenmesi*” kanun koyucu tarafından mali güce göre vergilendirilmeyi sağlayacak şekilde yapılmalıdır. “*Matrah tespiti*” ise kanun koyucu tarafından belirlenmiş bir matrahın, vergi idaresi tarafından öğrenilmiş olmasına karşılık gelmektedir. Kavramsal olarak matrahın vergi idaresi veya mükellef tarafından belirlenmesi şeklinde ifade edilmesi halinde algısal olarak matrahın kanunilik niteliğini zayıflatabilecektir.

Matrah tespitinde esas yöntemin mükellef tarafından verilen beyannameye dayanmasına rağmen, ikmalen veya re’sen matrah tespitine ilişkin kanuni şartların oluşmasından sonra vergi idaresinin matrah belirlemekten ziyade, sadece matrahı tespit etme görevi ve yetkisi olduğu unutulmamalıdır. Verginin tarhında sebep unsurunun hukuka uygun şekilde tespiti ve buna bağlı olarak yapılacak işlemin hukuken geçerliliği bu şekilde mümkün olacaktır.

Matrah tespit yöntemlerinin tarh çeşidi olarak ifade edilmesinde ise matrahın beyanname üzerinden tespit edilerek yapılacak tarhlarda, idari işlemin vergi mükellefi tarafından yapıldığı şeklinde hatalı bir anlaşılmaya sebep olabilmektedir<sup>1401</sup>.

Hukukiliğin sınırları kavramlar ile çizilmektedir. Bu sebeple de kavramların özenli ve ifade ettikleri anlamlara uygun şekilde kullanılması, özellikle matrah gibi temel bir kavram üzerinde bu hususa dikkat edilmesi uygulama bakımından olmasa da teorik ve süreçteki öznelerin algıları bakımından son derece önemlidir.

VUK’ta yer alan bir diğer kavramsal hata da mük. 30. maddede bulunmaktadır. Bu maddenin başlığı “*Verginin idarece tarhı*”dır. Matrahın ikmalen ve re’sen tespit sebeplerinin bulunmadığı ve mükelleflerin vergi tarhı için belirlenen zamanlarda idareye müracaat etmemeleri veya kendilerine yüklenilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri durumunda kanunlarda belirlenmiş matrahlar üzerinden tarhın yapılması usulü, “*verginin idarece tarhı*” olarak düzenlenmiştir<sup>1402</sup>. Burada da tıpkı ikmalen ve re’sen matrah tespitinde olduğu verginin tarhının türünde değil, vergi idaresinin matrahtan nasıl

---

<sup>1401</sup> Giritli, Akgüner, *İdare Hukuku Dersleri II*, s. 79; “*Tarh işlemi çoğunlukla vergi dairesi tarafından yapılır. Ancak, bazen, mükellef (yükümlü) tarafından yahut üçüncü kişiler tarafından yapılması da mümkündür. Yükümlü beyanname vermesi, kaynakta tevkif yöntemi de üçüncü kişilerin tarh işlemini yapması demektir.*”

<sup>1402</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 207.

haberdar olacağına dair farklı bir yöntemin düzenlenmesi söz konusudur. Aksi şekilde düşünüldüğünde verginin idarece tarhi demek, verginin tarhinin başka makamlarca da yapılabildiği sonucunu doğuracaktır. Diğer matrah tespit yöntemlerinde de verginin tarhi idare tarafından yapılmaktadır.

“*Verginin idarece tarhi*”nda kanunda belirlenmiş olan matrahlar üzerinden verginin tarhi söz konusudur. Bu sebeple her ne kadar VUK mük. 30. maddesinin başlığı “*verginin idarece tarhi*” olarak düzenlenmiş olsa da burada “*kanunen belirlenen matrahlar üzerinden*” tarhin yapılacağı düzenlenmiş olup, matrah doğrudan kanunda tespit edilmiştir<sup>1403</sup>. Bu sebeple matrahın bu şekilde tespitini “*matrahın kanunlarda doğrudan tespiti*” olarak ifade etmek daha uygun olacaktır. Vergi idaresi tarafından matrahın araştırılması kanunda işaret edilen matraha ulaşılması ve bunun üzerinden verginin tarhi yeterli olacaktır. Böylece kanun koyucu tarafından matrahın belirlenmesi ve birlikte bir matrah tespiti durumunun örtüşmesi söz konusudur.

## **B. Matrahın Beyanname Üzerine Tespiti**

### **1. Genel Olarak**

Neumark “*vergi, bilindiği üzere, tarihi bir hadisedir*” demektedir<sup>1404</sup>. İnsanlık tarihi kadar eski olan vergilendirme, demokrasinin gelişimi bakımından da önemli rol oynamıştır. Siyasi iktidarın vergilendirme yetkisine karşı gösterilen tepkiler, demokrasi için verilen ilk mücadele olup, parlamentoların gelişimini sağlamıştır<sup>1405</sup>. 1215 tarihli Magna Carta Libertatum İngiliz kralı Yurtsuz John ile derebeyleri arasındaki vergilendirme konusunda yaşanan uyuşmazlıkta vergi veren derebeyleri lehine düzenlemeler içeren ve yönetenlerin bu anlamdaki egemenliğinin sınırlandırıldığı ilk belge olması bakımından önemlidir<sup>1406</sup>. Ayrıca parlamentoların vergiye rıza gösterme ve

<sup>1403</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 107.

<sup>1404</sup> Neumark, *Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi*, s. 3.

<sup>1405</sup> Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 15.

<sup>1406</sup> Güneş, *Verginin Yasallığı İlkesi*, s. 37; Budak, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, s. 33; Aksi yönde görüş için Bknz. Salih Taşdöğen, “Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi Bağlamında Magna Carta’ya Farklı Bir Bakış”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 40 (2021), s. 138; “*Bu bağlamda Magna Carta’nın zikredilen maddelerinin, doktrinde iddia edildiği gibi, hukuki bir ilke olan ‘temsilsiz vergi olmaz’ ilkesinin kökenini oluşturduğu iddiası tarihsel ve hukuki gerçeklikle uyumsuzdur.*”

bütçeyi onaylama yetkisinin, kanun yapma yetkisinden önce ortaya çıkmış olması anayasa hukukunun ortaya çıkmasına da katkı sunmuştur<sup>1407</sup>.

Vergilendirmenin katkılarıyla başlayan demokrasi anlayışı “*halkın, halk tarafından, halk için yönetimi*” şeklinde tanımlanmaya başlamış<sup>1408</sup> ve yönetilenlerin yönetime katıldığı ölçüde demokrasinin kalitesinin artacağı düşüncesi hakim olmaya başlamıştır<sup>1409</sup>. Yönetilenlerin, devlet idaresinde etkin katılımı idarede demokrasi anlamına gelmektedir. Devlet ile yönetilenlerin en somut ve en sık bir araya geldikleri ilişkilerin başında ise vergilendirme bulunmaktadır. Bu noktada vergilendirme yetkisinin kullanımı için varlığı aranan matrahın tespitinde vergi mükellefinin beyanının esas alınması mükelleflerin de vergilendirme sürecine katılımı anlamına gelmektedir<sup>1410</sup>.

Vergi matrahlarının mükellefin beyanı üzerine tespit edilmesi ve bu yöntemin ana usul olması sadece demokratik gelişim ile açıklanamayacaktır. Yaklaşık olarak son yüz yıldır vergilendirme bakımından evrensel bir ölçüt olarak kabul edilen mali güce göre vergilendirmenin<sup>1411</sup> de beyanname usulünün benimsenmesine etkisi olmuştur. Mali güce göre vergilendirmenin ilk şartı matrahın gerçekçi şekilde saptanmasına dayanmaktadır<sup>1412</sup>. Matrahın gerçek şekilde tespiti ise vergi idaresinin subjektif, hazineci yaklaşımla ve/veya kimi zaman siyasi baskı aracı olarak kullanabileceği yorumlardan sıyrılmış<sup>1413</sup>, vergiyi doğuran olay ve matrahi oluşturan unsurları en iyi bilebilecek kişi vergi mükellefinin beyanı üzerine olacaktır<sup>1414</sup>.

Matrahın vergi mükellefinin beyanı üzerine tespit edilmesi durumu aynı zamanda bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır. Kişilerin hayatlarında vergi hukukunun konusuna giren olayların artması, matrah tespitinde daha hızlı yöntemlerin gelişmesini gerekli kılmıştır. İdare tarafından karine, dış alametler veya götürü usullerince matrahın takdir edilip, vergi tarhının yapılması içinden çıkılabilir olmayan iş yükü sonucunu

---

<sup>1407</sup> Kemal Gözler, “İngiltere’de Parlâmento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı?”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt I*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 2009, s. 365.

<sup>1408</sup> Mehmet Akad, Bihterin Vural Dinçkol, *Genel Kamu Hukuku*, 6. b., İstanbul: Der Yayınları, 2011, s. 333.

<sup>1409</sup> Ank Michels, “Innovations in Democratic Governance: How Does Citizen Participation Contribute to a Better Democracy?”, *International Review of Administrative Sciences*, C. 77, S. 2 (2011), s. 275.

<sup>1410</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 43.

<sup>1411</sup> Stephen Utz, “Ability to Pay”, *Whitter Law Review*, C. 23 (2002), ss. 867 ve dipnot 2.

<sup>1412</sup> Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s. 270.

<sup>1413</sup> Şerafettin Aksoy, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1982, s. 69.

<sup>1414</sup> Kırbaş, *Vergi Hukuku*, s. 98.

doğuracaktır. Bu gerçeklik de beyanname usulünün benimsenmesinde bir diğer etken olmuştur<sup>1415</sup>. Beyanname ile matrahın tespitinde vergilendirmeye ilişkin temel veriler vergi dairesine hazır şekilde verilmektedir. Bu da vergi idaresine büyük kolaylık sağlamaktadır<sup>1416</sup>.

Vergi mükellefi tarafından beyannamenin verilmiş olması, vergilendirme ile ilgili hususlarda vergi mükellefinin itirafı niteliğini taşımaktadır. Vergilendirme konusunda bir ikrar içermektedir<sup>1417</sup>. Vergi mükellefinin vergi matrahını gösterme konusunda hukuken olmasa da fiilen hareket serbestisi bulunuyor olması bu konuda vergi ahlakı ve vergiye uyum kavramlarını daha önemli hale getirmektedir<sup>1418</sup>. Mükellefler tarafından beyan edilen matrahlar üzerinden ödenen vergilerin kamu harcamalarının finansmanındaki önemini kavramaları ve bu şekilde mevcut vergi yükünün daha fazla vergi mükellefi üzerinde yayılmasının mümkün olabileceğinin anlaşılması ile bir vergi bilinci oluşturarak, daha güvenli ve güvenilir bir matrah tespiti sağlanması mümkün olabilecektir<sup>1419</sup>.

Her ne kadar vergi mükelleflerine, verginin tarhına esas olarak alınacak değeri beyan etme konusunda bir ödev ve bir yönüyle de yetki verilmişse de tarihsel olarak bilinmektedir ki kendisine yetki verilenler bir sınırla karşılaşmaya kadar, yetkisini kötüye kullanma eğilimindedir<sup>1420</sup>. Beyan üzerine matrahın tespiti durumunda, vergilendirmenin etkisi vergi mükellefi üzerinde çok daha fazla olacaktır ve bu sebeple de vergiden kaçınma veya vergi kaçırma tepkileri geliştirebilecektir<sup>1421</sup>. Beyannameye tespit edilen matrahlar üzerinden yapılacak tarh sonucunda etkin ve adil bir vergilendirme sisteminin sağlanması ise vergi idaresi tarafından etkin bir denetim ile mümkün olabilecektir<sup>1422</sup>. Bu sebeple 5432 sayılı VUK'un gerekçesinde belirtildiği üzere matrah tespitinin esasen mükellef beyanı üzerine yapılmasına rağmen; ikmalen ve re'sen "tarhiyat" şeklinde fer'i usullerle de düzenlenerek beyan sisteminde vergi mükellefine

---

<sup>1415</sup> Nadaroğlu, *Kamu Maliyesi Teorisi*, s. 270.

<sup>1416</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 168.

<sup>1417</sup> Erginay, *Vergi Hukuku*, s. 76.

<sup>1418</sup> Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 632.

<sup>1419</sup> Alfred G. Buehler, "The Tax System and Tax Consciousness", *The Bulletin of the National Tax Association*, C. 25, S. 8 (1940), s. 238.

<sup>1420</sup> Oktay Uygun, *Demokrasi*, 2. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014, ss. 121-22.

<sup>1421</sup> Günter Schmölders, *Genel Vergi Teorisi*, çev. Salih Turhan, 4. b., İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1976, ss. 147-48.

<sup>1422</sup> Üstün, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, s. 38.

duyulan güvenin karşılık bulmadığı durumlarda verginin tarhına esas olacak matrahın tespit yöntemlerine yer verilmiştir.

Türk vergi hukuku bakımından da beyanname usulü 1926 yılında Kazanç Vergisi ile ilgili olarak uygulanmak istenmiştir. Ancak hem beyanname vermek zorunda olan vergi mükelleflerinin kültür düzeyi hem de Kazanç Vergisi'nin sedüler yapısı beyanname sisteminin sağlıklı uygulanmasına engel olmuştur. Bununla beraber vergi idaresi bakımından beyannamenin ne olduğu, beyanname ile tespit edilen matrah üzerinden nasıl vergi tarh ve tahsil olunacağına dair konularda tecrübe edinilmesini sağlamıştır<sup>1423</sup>. Beklenen sonuçların alınmaması üzerine 1934 yılında Kazanç Vergisi Kanunu kapsam bakımından sermaye şirketlerini de kapsayacak şekilde genişletilmiş ve beyan sistemini gelir türleri üzerinde daha yaygın şekilde uygulanmıştır<sup>1424</sup>. Tabii vergi sistemi ile doğrudan alakalı olarak Türkiye'nin ekonomik yapısının da göz önünde bulundurulması gerekmektedir. 1929 yılında yaşanan ekonomik buhranın da bir etkisi olarak devletçilik ilkesi ekonomik ilişkilerde yoğun hissedilmiştir. Devlet girişimi önderliğinde yaşanan ekonomik ilişkiler, 1950'li yıllara gelindiğinde özel sektörün daha etkin katılımı ile çeşitlenme göstermiştir<sup>1425</sup>. Artan ekonomik ilişkiler neticesinde vergi mükellefi sayısı da artmıştır. Türk vergi sistemi bakımından bugünkü uygulamanın şekil bulduğu ve vergi reformlarının altın çağı olarak ifade edilen değişiklikler 5432 sayılı VUK ile yapılmıştır. Bu tarihten itibaren matrah tespitinde kural olarak beyanname sistemi esas usul olarak benimsenmiştir<sup>1426</sup>. Bu yöntem 213 sayılı VUK'un 25 ve devamı maddelerinde de esas usul olarak yer almıştır.

Türk vergi hukukunda ise gelir vergisi, kurumlar vergisi, KDV, özel tüketim vergisi, BSMV, şans oyunları vergisi, gümrük vergileri, damga vergisi, veraset ve intikal vergilerinde beyanname usulü benimsenmektedir<sup>1427</sup>. Her ne kadar emlak vergisi

---

<sup>1423</sup> Ali Alaybek, *Gelir Vergisi Davamız*, 70. Yıl Baskısı Ankara: Uyum Ajans, 2017, s. 90.

<sup>1424</sup> Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, ss. 46-47.

<sup>1425</sup> Şevket Pamuk, *Türkiye'nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*, 12. b., İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2020, ss. 218-26.

<sup>1426</sup> Tuncer, *Vergi Uygulamaları*, ss. 46-47.

<sup>1427</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, ss. 147 ve dipnot 73; "Emlak Vergisi beyana değil, bildirim tabii bir vergidir. MTV ve Çevre Temizlik Vergisi ise beyana tabii olmayan vergilerdir."

bildirime tabii bir vergi olsa da EVK'da yer alan değerli konut vergisinde de matrah beyan üzerine tespit edilmektedir<sup>1428</sup>.

Her ne kadar elektronik ortamda doldurulan beyannameler bakımından bir sorun olmasa da kağıt üzerine basılı beyannamelerde VUK mük. 257. maddesine dayanılarak beyannamede yer alması gereken bilgilerin içeriğini belirlemede Hazine ve Maliye Bakanlığı'na devredilen yetkiye dayanılarak mükellef tarafından ödenecek vergi borcunu da bildirmesi talep edilmektedir. Kural olarak mükellef tarafından matrahın beyan edilmesi ile ödevi sona ermektedir. Ancak getirilen bu zorunluluğa uyulmaması halinde VUK 352. maddede yer alan II. dereceden usulsüzlük cezası uygulanması söz konusu olacaktır. Aynı zamanda vergi mükellefi tarafından vergi borcunun eksik hesaplanmış olması sebebiyle de VUK 344. maddeye göre vergi ziyayı yaptırımı ile muhatap olunacaktır. Bu durumda mükellef kusurlu bir hareketi olmamasına rağmen ödenecek vergi borcunu az hesaplamış olması durumunda ikmalen veya re'sen matrah tespiti ile de karşılaşabilecektir. Halbuki verginin tarhında vergi alacağını miktar itibarıyla tespit etmek vergi idaresinin görevi olmasına rağmen, mükellef eliyle bu tespit yapılması hukuka aykırılık oluşturmaktadır. Kanunla öngörülmeven ödevlerin idari işlem ile vergi mükellefine yüklenmesi sonucunda kanunilik ve hukuk devleti ilkerine aykırılık oluşmaktadır<sup>1429</sup>.

## ***2. Beyannamenin Verilmesi***

### ***a. Genel Olarak***

Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen "*Vergi ödevi*", maddi ve şekli ödevlerin kanunlara uygun ve eksiksiz şekilde yerine getirmesiyle bütünlük oluşturmaktadır. Maddi ödev kısmını vergi borcunun kanunlarda uygun şekilde tespit edilen matrahlar üzerinden hesaplanan vergi borcu tutarında ve zamanında ödenmesi oluşturmaktadır. Maddi ödevin bu şekilde yerine getirilmesi ise bildirimlerde bulunma, beyanname verme defter tutma gibi şekli ödevlerin yerine getirilmesiyle doğrudan bağlıdır. Beyannamenin verilmesi ise en önemli ödevlerin başında yer alır<sup>1430</sup>. Vergi mükellefinin işe başlama-ışi bırakma bildirim ödevi, belge düzenine ilişkin ödevleri, defter tutma ödevi, kayıt düzenine ilişkin

<sup>1428</sup> Aşçı Akıncı, *Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi*, s. 420.

<sup>1429</sup> Funda Başaran Yavaşlar, "Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?", *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C. 8, S. 94 (2012), ss. 4-5.

<sup>1430</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 295.

ödevleri, saklama ve ibraz ödevler, levha bulundurma ödevlerinin beyannamede gösterilecek vergilendirilecek gelirin en doğru şekilde tespiti ve denetimini sağlamaya yönelik olduğunu söylemek gerekir.

Beyannameler genellikle vergiyi doğuran olayı düzenleyen kanunun adıyla anılmaktadır. Örneğin; GVK’da yer alan vergiyi doğuran olayların sonucunda matrahın hesaplandığı beyanname gelir vergisi beyannamesi olarak ifade edilmektedir<sup>1431</sup>.

VUK, 25-29. maddeleri arasında “*Beyannameye Dayanan Tarh*” başlığı ile beyanname usulünü düzenlemiştir. Bu maddelerde tahakkuk fişi esası, tahakkuk fişinin içermesi gereken şartlar, tahakkuk fişinin kesinliği, beyannamenin vergi dairesine elden teslim edilmeyip, posta veya elektronik ortamda gönderilmesi hali ve beyanname verme ve ödeme sürelerinde GİB’e verilen yetkiye dair düzenlemeler yer almaktadır.

Beyanname verme ödevini yerine getirecek kişinin vergi mükellefi olması gerektiğine şüphe bulunmamaktadır. Zira vergi mükellefi tarafından vergilendirmeye ilişkin hususların en iyi bilineceğinden bahisle ortaya çıkan bir usulde, bu ödevi vergi mükellefinin yerine getirmesi en doğal sonucu olacaktır. Bununla beraber vergi kanunlarında bu ödevin vergi sorumlusu konumundaki kişilerce de yerine getirilmesini düzenlenmiştir<sup>1432</sup>.

Beyannamelerin hangi vergi dairesine, ne zaman verileceğine dair genel bir düzenleme bulunmamaktadır. Bu konular her vergi kanununda ayrıca düzenlenmektedir<sup>1433</sup>. VUK 25. maddesinde beyannamenin vergi dairesine verileceği düzenlenmiş ve fakat yetkili vergi dairesi belirtilmemiştir. VUK 4. maddesi 2. fıkrasında “*Mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir*” düzenlemesini içermektedir. Ancak VUK 4. maddesinin 2. fıkrası başkaca yetkili vergi dairesini belirlemede Hazine ve Maliye Bakanlığını; VUK mük. 28. madde beyannamenin verilme ve ödemelerin son gününü kanuni süresininden itibaren bir ayı geçmeyecek şekilde yeniden belirlemeye Gelir İdaresi Başkanlığı’nı yetkilendirmiştir.

---

<sup>1431</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 146.

<sup>1432</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 174.

<sup>1433</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 174.

### *b. Elektronik Ortamda Verilmesi*

Matrahın beyanname ile vergi idaresine bildirilmesi VUK 25. maddesinden anlaşılacağı üzere vergi dairesine fiziken götürülmek suretiyle olması düzenlenmiştir. VUK 28. maddesi ise beyannamenin posta yoluyla da vergi dairesine gönderilmesine olanak tanımaktadır. Bilgisayar ortamının ve internet kullanımının yaygın olmadığı zamanlar bakımından geçerliliği koruyan bu yöntemlere teknolojinin gelişmesinin bir sonucu olarak VUK'un 28. maddesinin 2. fıkrasına yapılan ilave ile elektronik ortamda beyannamelerin verilmesi olanağı getirilmiştir. Beyannemelerin artık fiziki ortamda düzenlenmesi gelişmiş ve gelişmekte olan ülkeler bakımından ise neredeyse terk edilmek üzeredir. OECD tarafından elde edilen bilgilere göre 2020 yılına ilişkin beyannamelerle ilgili olarak üye ülke devletlerin 47 tanesinde gelir vergisi beyannamelerinin %85,6'sı, 50 üye devletin kurumlar vergisi beyannamesinin %94,2'si ve üye ülkenin ise KDV beyannamesinin %97,8'si elektronik ortamda verilmiştir<sup>1434</sup>. Türkiye bakımından ise gelir, kurumlar ve katma değer vergileri bakımından elektronik ortamda beyanname düzenlenmesine ilişkin hazırlığı ve uygulaması 2010 yılında OECD tarafından hazırlanan bir raporda %99 oranında tamamlandığı ve %80 üzerinde oranla uygulandığı tespiti yer almaktadır<sup>1435</sup>.

Elektronik ortamda beyanname verme ödevine ilişkin düzenleme vergi mükellefleri tarafından anlaşılmasını güçleştirecek şekilde tahakkuk fişinin düzenlenmesi özelinde açıklanmıştır. Ayrıca VUK mük. madde 257'nin 4. fıkrası ile elektronik ortamda beyanname verilmesine ilişkin düzenleme yapma ve zorunluluk getirme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na yetki verilmiştir.. Bakanlık da bu yetkiye dayanarak 340 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği çıkartmıştır. Bu Tebliğ'in "*III-Kapsam*" başlıklı maddesinde "*bu aşamada uygulamanın ihtiyari olarak başlatılması uygun görülmüştür*" denilmek suretiyle zorunluluk halinde düzenlememişken; yine Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan 346 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>1436</sup> ile bir kısım beyannamenin<sup>1437</sup> belli bir aktif toplamı olan mükelleflerin

<sup>1434</sup> OECD, *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD Publishing, 2022, s. 55.

<sup>1435</sup> OECD Forum on Tax Administration: Taxpayer Services Sub-Group, "Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery", OECD, 03.2010, ss. 24-26, <https://www.oecd.org/tax/administration/45035933.pdf>. (Erişim Tarihi: 17.10.2022).

<sup>1436</sup> RG: 03.03.2005, 25744.

<sup>1437</sup> "*1. Elektronik Ortamda Gönderilmesi Zorunlu Beyannameler:*



elektronik ortamda gönderilmesi zorunluluk olarak düzenlenmiştir. 376 Sıra No'lu Vergi Usul Genel Tebliği<sup>1438</sup>nde ise bu parasal sınır kalkarak “*ticari, zirai ve mesleki faaliyetlerinden dolayı gerçek usulde vergilendirilen Gelir Vergisi mükellefleri*” yıllık, geçici, muhtasar ve KDV beyannameleri ile kurumlar vergisi mükelleflerinin muhtasar ve KDV beyannamelerini elektronik ortamda beyanname düzenleyip verme zorunluluğu getirilmiştir. Vergi mükellefleri tarafından elektronik ortamda verilmesine ilişkin düzenlemeler dağınık ve takibi zor şekilde hukuki düzenlemelerde yer almaktadır.

Günümüzde artık beyannamelerin büyük çoğunluğu elektronik ortamda verilmektedir<sup>1439</sup>. Bu sebeple de vergi mükellefleri bakımından önemli bir hususun, VUK mük. 257. maddesinde Hazine ve Maliye Bakanlığı'na düzenleme yapma yetkisi verip, daha sonrasında genel tebliğler üzerinden şekillendirilmesi yerine, ilgili vergi kanunun beyan verilmesine ilişkin düzenlemelerinin yer aldığı madde içerisinde “*elektronik*” olarak verilmesi zorunluluğu bulunduğu yer verilmesi daha uygun olacaktır. Örneğin GVK'nın “*Gelirin toplanması ve beyan*” başlıklı 85. maddesinde beyannamenin elektronik ortamda verileceğine dair bir açıklama yer almamaktadır. Bununla birlikte bir kısım mükellef bakımından yıllık gelir vergisi ve geçici gelir vergisine ilişkin matrah bildiriminin elektronik ortamda yapılması zorunluluğu bulunmaktadır. Bu durumun vergi mükellefi bakımından önemi ise 486 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>1440</sup>nin 17. maddesinde yer alan “*Bu mükellefler (Defter-Beyan sistemini kullanan), Sistem haricinde kâğıt veya elektronik ortamda kayıt ve defter tutmaları halinde, hiç kayıt ve defter tutmamış sayılacakları gibi Defter-Beyan Sistemi veya Elektronik Beyanname Sistemi dışında gönderecekleri beyannameler hiç verilmemiş kabul edilir*” şeklinde bir düzenleme sonrasında kimi vergi mükellefleri bakımından beyannamenin elektronik ortamda verilmemiş olması, beyannamenin hiç verilmemiş olması sonucunu doğuracağı için VUK 30. maddesine göre matrahın re'sen tespit edilmesini gerektiren ve VUK mük.

---

*Vergi Usul Kanununun[1] mükerrer 257 nci maddesinin Bakanlığımıza verdiği yetkiye istinaden, aşağıda belirtilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi mecburiyeti getirilmiştir.*

- a) *Yıllık Gelir Vergisi Beyannamesi,*
- b) *Kurumlar Vergisi Beyannamesi,*
- c) *Geçici Vergi Beyannamesi,*
- d) *Özel Tüketim Vergisi Beyannamesi (2/a beyannamesi hariç),*
- e) *Özel İletişim Vergisi Beyannamesi,*
- f) *Şans Oyunları Vergisi Beyannamesi.”*

<sup>1438</sup> RG: 18.10.2007, 26674.

<sup>1439</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 147.

<sup>1440</sup> RG: 17.12.2017, 30273.

madde 355'e göre özel usulsüzlük cezasını gerektirecek ve vergi ziyana sebep olacak cezai sonuçları olan bir olumsuzluk yaratacak olmasıdır. Bu sebeple vergi kanunlarında veya VUK kapsamında tahakkuk fişinin düzenlemesiyle sınırlı olmadan, beyannamenin verilmesine ilişkin detaylı düzenlemelere yer verilmesinin uygun olacağı düşünülmektedir. Hukuk güvenlik ilkesinin kanunların öngörülebilir ve kişilerin hak ve ödevlerinin bilinebilir olmasını ifade eden belirlilik ilkesinin<sup>1441</sup> bir gereği olarak bu konunun kanun maddesinde açıkça düzenlenmesi gerekmektedir.

Beyannamelerin vergi mükellefleri veya meslek mensupları tarafından imza edilerek vergi dairesine verilmesi gerekmektedir<sup>1442</sup>. Elektronik ortamda beyanname verilmesi ile ilgili olarak 340 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde<sup>1443</sup> bu imzalama işleminin, kullanıcı kodu, parola ve şifre ile sisteme girerek beyannamenin onaylanması işlemi ile imzalanmış sayılacağı belirtilmiştir. Ayrıca e-beyanname şeklinde matrahın bildirimine ise vergi idaresinin mesai saatleri ile bağlı olmaksızın, beyanname verme süresi olarak belirtilen son günün en geç saat 24.00'a kadar onaylanması gerekmektedir. Tebliğ'in "*IV-Elektronik Beyanname Gönderilmesinde Uyulacak Usul ve Esaslar*" bölümünün 4. fıkrasına<sup>1444</sup> göre beyannamenin verilmiş sayılması için bu onay işleminin yapılması gerekmektedir. Aksi takdirde beyanname vergi dairesine verilmemiş sayılacaktır.

Anılan Tebliğ'de "*7- Beyannamelerin teknik arızalar nedeniyle elektronik ortamda gönderilmesinin mümkün olmaması halinde, kanuni sürenin son gününe kadar bağlı bulunan vergi dairesine posta yoluyla taahhütlü olarak gönderilmesi veya elden*

---

<sup>1441</sup> Taylar, Gök, Demirbaş Aksüt, Artun, *Hukuki Güvenlik İlkesi*, s. 11.

<sup>1442</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 174.

<sup>1443</sup> VII - BEYANNAMELERİN İMZALANMASI VE DİĞER HUSUSLAR

*"2- Beyannamelerini kendileri göndermek üzere başvuran ve kendisine kullanıcı kodu, parola ve şifre verilen mükellefler, vergi idaresince geçerliliği kabul edilmiş beyannameyi onaylamakla e-beyannameyi imzalamış sayılacaktır.*

*Beyannamelerini yetki verilmiş meslek mensupları aracılığıyla gönderen mükelleflere ait beyannamelerin onay işleminin meslek mensubunca yapılmasıyla birlikte, bu beyanname mükellef tarafından verilmiş addolunacaktır."*

<sup>1444</sup> "*Vergi İdaresine gönderilen beyannamelerin geçerliliği ve matematiksel hata içermediği sistem tarafından saptandıktan sonra, beyannameyi gönderen mükellef veya meslek mensubunun ekranından onay vermesi istenecektir. Onaylama işleminin gerçekleşmesiyle birlikte beyanname idareye verilmiş sayılacaktır. Beyannamenin kanuni sürede verilen beyanname olarak kabulü için onaylama işleminin en geç beyannamenin verilmesi gereken son gün saat 24:00'den önce tamamlanmış olması gerekmektedir."*

verilmesi gerekmektedir. Herhangi bir gecikmeye ve mağduriyete neden olmamak için meslek mensuplarının ve mükelleflerin, elektronik beyannamelerini beyannamenin verileceği son günü beklemeksizin göndermeleri yararlı olacaktır” yer almaktadır. Vergi mükellefi veya meslek mensubu tarafından beyannamelerin sisteme yüklenmesi sırasında sistemsel yoğunluk sebebiyle sisteme giriş işleminin mümkün olmaması halinde, iyi niyetli ve dürüstlük kuralına uygun şekilde bu ödevi yerine getirdiklerini ekran görüntüsü almak suretiyle belgelemeleri halinde de vergi idaresi uygulamasının bu iyi niyeti koruması vergi idaresi ve vergi mükellefi arasındaki güvenin korunması ilkesi bakımından faydalı olacaktır. Her ne kadar VUK 30. maddesine göre beyannamenin verilmemiş olması hali matrahın re’sen tespit sebebi olsa da anılan maddenin 5. fıkrasında<sup>1445</sup> vergi incelemesine başlanılmadan önce beyannamenin verilmesi halinde bu beyanname üzerinden tarhın yapılacağı belirtilmiştir. VUK 13. maddesine göre bu durumda önlenemez bir dış unsur sebebiyle mücbir sebebin varlığının kabulü ve VUK 373. maddesine<sup>1446</sup> göre de tevsiki yapıldığı için vergi cezasının kesilmemesi gerekir.

### ***3. Matrahın Beyanı ve Vergi Tarhı İlişkisi***

Vergi matrahının vergi idaresine beyanname ile bildirilmesinden sonra ödenmesi gereken vergi borcu miktarının ortaya konulması gerekmektedir. Ödenmesi gereken verginin hesaplanması bakımından devletler iki farklı tarh yöntemi benimseyebileceklerdir. Bu noktada esasen matrahın beyanı ve tarh arasındaki ilişkide benimsenecek usul ve esaslardan kaynaklanan farklılık söz konusudur<sup>1447</sup>. Türk vergi hukuku yazınında bu ayrıma ilişkin kavramsal karşılık bulunmamaktadır. Bu sistemlerden ilki, matrahın vergi mükellefi tarafından beyan edilmesinden sonra verginin tarhının tamamıyla vergi idaresi tarafından yapılarak ödenecek vergi borcunun vergi mükellefine bildirilmesi olarak ifade edilen ve VUK 20. maddede düzenlemesine denk gelen “*idare eliyle tarh*” (*administrative assessment*)tır. İkincisi ise vergi mükellefi tarafından beyanname verilmekle birlikte beyanname içerisinde vergi idaresi tarafından yapılması bir takım indirim ve mahsupların ve ödenmesi gereken vergi borcu miktarının

---

<sup>1445</sup> “Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re’sen gerekli tarhiyat yapılır”

<sup>1446</sup> “Bu kanunda yazılı mücbir sebeplerden her hangi birinin vukua geldiği malüm ise veya tevsik ve ispat olunursa vergi cezası kesilmez.”

<sup>1447</sup> Victor Thuronyi, *Comparative Tax Law*, Lahey: Kluwer Law International, 2004, s. 209; Andrew Okello, “Managing Income Tax Compliance Through Self-Assessment”, IMF Working Paper, International Monetary Fund, 03.2014, s. 9.

da mükellef tarafından beyannamede hesaplandığı “*mükellef eliyle tarh*” (*self-assessment*)<sup>1448</sup> olarak ifade edebileceğimiz sistemdir. Devletlerin ise bu iki yöntemden hangisini, hangi vergi türleri bakımından uygulamak istedikleri ise kendi tercihleri belirleyecektir.

#### *a. İdare Eliyle Tarh*

İdare eliyle tarh, Türk vergi hukukunda verginin matrahının vergi idaresi tarafından tespit edilmesi veya VUK mük. madde 30’da yer alan “*Verginin idarece tarhi*” düzenlemesiyle karıştırılmaması gerekmektedir. Burada ifade edilmek istenen, vergi mükellefinin vergi borcu hesaplamasının ve ödemekle sorumlu olduğu vergi borcu miktarının vergi idaresi tarafından hesaplanarak ortaya konulmasıdır.

İdare eliyle tarh, devletlerin vergilendirmede geleneksel olarak kabul ettiği yöntemdir<sup>1449</sup>. Bu yöntemde vergi mükellefi tarafından belirlenen zamanda vergi beyannamesi sadece matrahı içerecek şekilde verilmektedir; ancak bir vergi indirimi veya Türk vergi hukukunda çeşitli vergi türleri bakımından yer alan geçici vergi düzenlemeleri gibi vergi borcunun önceden ödenmesi gibi durumlar söz konusuysa bunların aynı beyanname üzerinde tekrar hesaplamasını yapmamaktadır. Vergiyi doğuran olay olarak sayılan hukuki ilişkilere ilişkin bilgileri ve bunları ispat edici bilgilere beyannamesinde ve belgelere de beyanname ekinde yer vermektedir<sup>1450</sup>. Bunlara ilişkin hesaplamaları yapmak ve vergi borcu miktarını tespit etme sorumluluğu vergi idaresine ait olmaktadır. Beyannameyi alan vergi daireleri o an vergi mükellefinin beyanı üzerinden geçici bir vergi tarh edip bildirimde bulunarak daha sonrasında vergi beyannamesinde yer alan bilgiler üzerinden kesin vergi tarhı yapabileceği gibi geçici tarh bildirimde bulunmadan belirli bir süre içerisinde beyannamenin doğruluk denetimini sağlayarak tarh yapabilecektir<sup>1451</sup>. Örneğin vergi mükellefi elde ettiği gelir türü ile ilgili olarak matrahını beyan ederken, yabancı ülkede ödediği vergilere ilişkin matraha da yer vermekte ancak ülke sistemi gereğince ne kadar bir indirim olacağı hesaplamasını yapmamaktadır.

<sup>1448</sup> Bu kavram yazar tarafından “vergi bildirim” olarak kullanılmıştır. Bknz. Funda Başaran Yavaşlar, *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü -Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013, s. 377.

<sup>1449</sup> Okello, “Self-Assessment”, s. 9.

<sup>1450</sup> Okello, “Self-Assessment”, s. 9.

<sup>1451</sup> Matthijs Alink, Victor Van Kommer, *Handbook on Tax Administration*, 2. b., Amsterdam: IBFD Publications, 2015, s. 450.

Gerekli bilgileri idareye verme zorunluluğunu yerine getirip, vergi idaresinin vergi borcu miktarını hesaplamasını beklemektedir.

İdare eliyle tarhın vergi mükellefi bakımından olumlu yönü, beyan edilen bilgi ve belgeler doğru olmak kaydıyla vergi borcu miktarını belirleme sorumluluğu vergi idaresine ait olacağından vergi mükellefine vergi ziyayı yahut daha sonradan karşılaşılabilecek ilave vergi borcu söz konusu olmayacağı için hukuki güvence sağlayacaktır. Bununla birlikte vergi idaresi ise kanunda belirtilen yer alan süreler içerisinde ise denetim hakkına sahip olacaktır<sup>1452</sup>.

Vergi idaresi bakımından vergi maliyetinin yüksek olacak olması, vergi idaresinin beyanname konusu olan bilgilerin tamamının doğruluğunu denetleme imkanının sınırlı olması ve iş yükü bakımından sağlıklı bir idari işleyişe olanak tanımaktaki zorlukları sebebiyle de eleştirilen bir sistemdir<sup>1453</sup>.

Günümüz bakımından idare eliyle tarhın benimsenmesi halinde, her bir vergi beyannamesi üzerinden vergi matrahından yapılacak ve vergi borcu miktarına etki eden mahsup ve indirimlerin yapılması ciddi iş yoğunluğuna sebep olacaktır. Bununla birlikte vergi mükellefinin teknik bilgi yetersizliği, yaşı, eğitim düzeyi gibi sebeplerle beyanname üzerinde vergi borcu miktarını hesaplamasının mümkün olmaması ihtimali de düşünülürken tamamıyla terk edilebilecek bir sistem de değildir. Bu yüzden devletler mükellef yapılarına uygun şekilde, değişen oranlarda bu sistemi uygulamaya devam edebilecektir.

Devletler bakımından vergi matrahını beyan eden vergi mükellefinin bu beyannamesinin doğruluğunun ve gerçekliğin belgeler ile teyidinin yapılıp, kanunların doğru yorumu ile elde edilecek vergi gelirinin miktarı geç de olsa gerçeğe en yakın şekilde olacaktır. Bununla birlikte devletler bu sürecin yürütülmesi sırasında kullanılacak idari personel ve yaşanacak zaman kaybı sebebiyle ciddi maliyetlerle karşılaşabilir<sup>1454</sup>. Bu durum da vergi maliyetini artırır ve verginin verimli olması ilkesi ile uyumsuz bir hal almaya başlar<sup>1455</sup>. Vergilerin tahsilinde gecikmeye sebep olacak bu sistemde, Olivera-

---

<sup>1452</sup> Alink, Van Kommer, *Handbook on Tax Administration*, s. 451.

<sup>1453</sup> Okello, "Self-Assessment", s. 11.

<sup>1454</sup> Simon James, Clinton Alley, "Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration", *Journal of Finance and Management in Public Services*, C. 2, S. 2 (2002), s. 35.

<sup>1455</sup> Abdurrahman Akdoğan, *Kamu Maliyesi*, 17. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2016, s. 219.

Tanzi etkisi olarak bilinen ve enflasyonist ekonomiler bakımından vergi gelirinin reel değerinin düşmesine sebep olması olarak ifade edilen etkinin<sup>1456</sup> yaşanması da mümkün olabilecektir.

Bu sebeplerle de vergi idareleri tarafından vergi mükelleflerinin yine bir beyanname vermek suretiyle fakat matrahlara ilave olarak ödeyecekleri vergi borcu miktarını da hesaplayarak vergi idaresine bildirdikleri “*self-assessment*” olarak ifade edilen ve Türkçe’ye ise “*mükellef eliyle tarh*” şeklinde çevirebileceğimiz sistem devletler tarafından uygulanmaya başlamıştır<sup>1457</sup>.

#### *b. Mükellef Eliyle Tarh*

Vergi borcu miktarının belirlenmesinde devletler tarafından verginin verimli olması ve idarenin iş yükü olarak sağlıklı bir vergi sistemini sürdürebilmesi için tercih edilebilecek diğer sistem mükellef eliyle tarh olacaktır. Bu sistemde vergi borcu miktarının hesaplanması bakımından vergi mükellefine sorumluluk yüklemekte ve mükellefin vergiye gönüllü uyum sağlayacağına ve vergilendirmeye ilişkin bilgileri doğru olarak beyan edeceğine duyulan güvene dayanmaktadır<sup>1458</sup>. Devletler başta kurumlar vergisi olmak üzere, gelir vergilerinde ve katma değer vergilerinde mükellef eliyle tarh sistemini sıklıkla tercih etmektedir<sup>1459</sup>.

Esasında bu anlayış modern vergi sistemlerinin benimsemiş olduğu beyanname sisteminin bir devamıdır. Vergi mükellefinin gerçeklere uygun şekilde beyannamesinde

---

<sup>1456</sup> Hüseyin Şen, “Olivera Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Maliye Dergisi*, S. 143 (2003), s. 3.

<sup>1457</sup> Simon James, Christopher Nobes, *The Economic of Taxation*, 4. b., Wiltshire: Prentice Hall, 1992, s. 33.

<sup>1458</sup> Anindita Nur Prasetyarini, Oman Rusmana, Negin Kencono Putri, “The Effectiveness of Self-Assessment System on Tax Revenue”, *Oeconomica*, C. 15, S. 4 (2019), s. 294; Okello, “Self-Assessment”, s. 11; Alink, Van Kommer, *Handbook on Tax Administration*, s. 449; Richard K. Gordon, “Law of Tax Administration and Procedure”, *Tax Law Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi, Washington: International Monetary Fund, 1996, C. 1, s. 113; Lawan Yahaya, Magaji Abba, Nazuri Suleiman, “Influence of Corporate Taxpayers Knowledge on Tax Compliance Behaviour under Selfassessment System in Nigeria”, *International Journal of Management, Accounting and Economics*, C. 5, S. 5 (2018), s. 342; Ern Chen Loo, *The Influence of The Introduction of Self Assessment on Compliance Behaviour of Individual Taxpayers in Malaysia*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Camperdown: University of Sydney, 2011, s. 24.

<sup>1459</sup> Lee Burns, Richard Krever, “Taxation of Income from Business and Investment”, *Tax Law Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi, Washington: International Monetary Fund, 1998, C. 2, s. 635; Gordon, “Law of Tax Administration and Procedure”, s. 113; Alink, Van Kommer, *Handbook on Tax Administration*, s. 448; David Williams, “Value-Added Tax”, *Tax Law Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi, Washington: International Monetary Fund, 1996, C. 1, s. 231.

vergi borcu miktarını hesaplayacak olması sistemine dayanmaktadır. Bu durum aynı zamanda sistemin zayıf yönü olarak ifade edilse de<sup>1460</sup> vergi idaresi tarafından denetim yapılması ve vergi cezalarının uygulanıyor olması mükellef eliyle tarhın işlerliğini sağlamaktadır<sup>1461</sup>. Şüphesiz bu sistemin kontrol mekanizması bakımından vergi mükelleflerinin beyannamelerindeki doğru bilgilere yer vermesi ve vergi idaresi tarafından vergi mükellefi hakkındaki kayıtların ve profillerinin ciddi tutulması sistemden beklenen verimlilik bakımından bir ön şarttır<sup>1462</sup>. Vergi mükellefinin bu sistem ile vergilendirme sürecinde daha etkin konumda bulunuyor olması, vergi demokrasisine de katkı sunacaktır<sup>1463</sup>.

1940'lı yıllardan itibaren yaygın olarak uygulanmaya başlayan sistem verginin tarhında vergi idarelerin rolünün belirleyici rolünün gittikçe azalması sonucunu doğurmuştur<sup>1464</sup>. Hatta 1920 yılında yazılan bir makalede, vergi idarelerinin verginin tarhında inceleme ve onay görevleri kalması sebebiyle verginin tarhına artık vergi ödenmesi sırasında raslantı sonucu karşılaşılan bir aşama olduğu belirtilmiştir<sup>1465</sup>. Mükellef eliyle tarhta esasında bir tarh olmadığı; bu sistemin çok eski devirlerde kilise girişindeki kutulara bırakılan bağışlar üzerinden gerçekleşen aynı vergilendirme sistemine benzer olduğu da ifade edilmektedir<sup>1466</sup>.

Günümüzde de bu kaygıyı taşımak mümkündür; ancak elbette bu sistem tamamen vergi mükellefinin istediği şekilde vergi beyannamesi düzenlemesi ve bir vergi borcu miktarı hesaplaması olarak düşünülmemelidir. Vergi kanunlarında yapılan düzenlemeler ile vergi idaresi tarafından matrahın tespitinden sonra yapılacak sonraki hesaplamaların vergi mükellefi tarafından yapılması esasına dayanır ve vergi idareleri denetim yetkisini elinde bulundurmaya devam etmektedir. Tıpkı devletlerin beyanname sistemini kabul etmesi geçen zamanda bir zorunluluk olarak ortaya çıktığı gibi, teknolojik gelişmeler ve

---

<sup>1460</sup> Prasetyarini, Rusmana, Putri, "The Effectiveness of Self-Assessment System on Tax Revenue", s. 294.

<sup>1461</sup> Alink, Van Kommer, *Handbook on Tax Administration*, s. 450.

<sup>1462</sup> OECD, *Tax Administration 2022*, s. 43.

<sup>1463</sup> Loo, *The Influence of The Introduction of Self Assessment on Compliance Behaviour of Individual Taxpayers in Malaysia*, s. 33.

<sup>1464</sup> David Collison, *Self-Assessment: Dealing with The New Income Tax Regime*, 3. b., Glasgow: The Bell and Bain, 1996, s. 1.

<sup>1465</sup> Carl C. Plehn, "An Assessment Roll For The Income Tax", *The Bulletin of the National Tax Association*, C. 5, S. 7 (1920), s. 214.

<sup>1466</sup> Carl C. Plehn, "Assessment of Income Tax, Once More", *The Bulletin of the National Tax Association*, C. 6, S. 6 (1921), s. 179.

dünyanın her yerine sirayet eden ticari ilişkiler de devletlerin vergi kanunlarında bu değişikliği çeşitli güvenlik mekanizmaları ile yaparak sistemi devreye sokması gerekliliğini söylemek mümkündür.

Bu sistemde vergi mükellefi beyannamesi ile sadece matrah beyan etmez. Vergi borcu miktarına etki edecek olan vergi indirimleri, istisnalar, yapılan tevkifatlar, vergilendirme dönemi içerisinde bu dönem ile ilgili olarak yapılan vergi ödemelerinin indirilmesi ve sair şekilde vergi borcuna etki eden ve kanunen vergi mükellefi tarafından hesaplanması düzenlenmiş hususları da hesaplama olarak beyannamesini oluşturur. Vergi idaresi tarafından beyanname alınca teknik ve detaylı bir inceleme yapılmaz. Bu beyanname üzerinden vergi borcunun ödemesi gerçekleştirilir. Ayrıca vergi idaresinden vergi borcu miktarına ilişkin bir bildirim gelmesine gerek yoktur<sup>1467</sup>.

Mükellef eliyle tarh sisteminde vergi mükelleflerinin vergi borcu hesaplamalarını kendilerinin yapacak olması vergi idareleri bakımından beyanname inceleme ve vergi borcunu hesaplama noktasında oluşabilecek maliyet artışı ve zaman kaybını azaltacaktır. Bununla birlikte daha sonraki denetimler bakımından bir yaptırım ile karşılaşmak istemeyen mükellefler bakımından vergilendirme sürecinde kayıt ve hesaplama aşamaları için bu alanda uzman danışman veya mali müşavirlerden yardım alması gerekecektir. Bu durum da idare kısmında azalan maliyetin, mükellef tarafına yüklenmesi sonucunu doğuracaktır. Böylece idare vergiye gönüllü uyum gösteren mükelleflerin beyannameleri ile harcayacağı kaynaklarını, risk analiz sistemleri ve elektronik alt yapıda yer alan veriler doğrultusunda beyannamesini hiç vermeyen veya beyanname vermekle birlikte uyumsuzluk tespit edilen mükelleflerin denetlenmesi konusunda kullanabilecektir<sup>1468</sup>.

Ayrıca vergi mükellefleri ile idare arasında uyuşmazlıkların idare eliyle tarh sisteminde daha fazla olduğu, mükellef eliyle tarh sistemlerinde ise söz konusu uyuşmazlıkların daha az yaşandığı belirtilmektedir<sup>1469</sup>.

Teknolojik alt yapının gelişmesine bağlı olarak vergi idareleri vergi alacağını güvence altına almak ve aynı zamanda vergi mükelleflerine kolaylık sağlayacak imkanları da geliştirmektedir. Uluslararası alanda “*Pre-filled/pre-populated tax returns*”

<sup>1467</sup> Alink, Van Kommer, *Handbook on Tax Administration*, s. 449.

<sup>1468</sup> Okello, “Self-Assessment”, s. 11.

<sup>1469</sup> OECD, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD Publishing, 2015, s. 223.



olarak ifade edilen ve vergi idarelerinin kendi veri tabanları ve üçüncü kişi konumundakilerce sisteme yüklenen mükellefiyete ilişkin bilgilerin, mükellef özelinde beyannamesinin hazırlanmasına olanak tanıyan bir sistem geliştirilmeye çalışılmaktadır<sup>1470</sup>. Daha ziyade gerçek kişi gelir vergisi ile ilgili olarak uygulanan ve mükellefin şahsi durumu, maaşı, gelir vergisinden yapabileceği indirim ve mahsupların ilişkili olan kişilerce sisteme yüklenmesi sonrası beyannamede yer aldığı ve vergi idaresince çok çeşitli şekillerde tasarlanması mümkün olan uygulamalar söz konusudur<sup>1471</sup>.

### *c. Karşılaştırmalı Hukukta Mükellef Eliyle Tarh Düzenlemeleri*

Esasında yabancı ülke hukuklarının bu konu özelinde karşılaştırılması başlı başına bir çalışmanın konusunu oluşturmaktadır. Çalışmanın bu başlığında mükellef eliyle tarhın dünya geneline yaygın bir uygulaması olduğuna dikkat çekmek için geniş bir coğrafi alanı içine alan Kanada, Birleşik Krallık, Avusturalya ve Almanya ülkelerinde yer alan hukuki düzenlemelere yer verilmiştir.

Örnek olarak gelir vergisi bakımından mükellef eliyle tarh sistemini benimsemiş olan Kanada, Birleşik Krallık ve Avusturalya düzenlemelerine bakıldığında<sup>1472</sup>; Kanada Gelir Vergisi Kanunu'nun<sup>1473</sup> 152. bölümünün 2. alt bölümünde “*Tarhın Bildirimi*” başlığı altında “*Beyannamenin incelenmesinden sonra Bakanlık tarafından beyannameyi veren kişiye tarha ilişkin bildirim gönderilir*”<sup>1474</sup> düzenlemesi yer alır. Vergi idaresi tarafından yapılan beyanname incelemesi sonrasında vergi tarhına ilişkin bir bildirim yaptıktan sonra eğer vergi mükellefi tarafından ödenmesi gereken bir fark çıkarsa 158. bölüme<sup>1475</sup> göre bu farkın da derhal ödenmesi gerekmektedir.

---

<sup>1470</sup> Chris Evans, Binh Tran-Nam, “Managing Tax System Complexity: Building Bridges through Pre-filled Tax Returns”, *Australian Tax Forum*, C. 25, S. 2 (2010), s. 260.

<sup>1471</sup> Alink, Van Kommer, *Handbook on Tax Administration*, s. 453.

<sup>1472</sup> OECD, *Tax Administration 2015*, s. 309.

<sup>1473</sup> Canada Income Tax Act R.S.C. 1985, c. 1 (5th Supp.), <https://laws-lois.justice.gc.ca/PDF/I-3.3.pdf> (Erişim Tarihi: 13.09.2022).

<sup>1474</sup> “*Notice of assessment (2) After examination of a return, the Minister shall send a notice of assessment to the person by whom the return was filed.*”

<sup>1475</sup> “*Bakanlık tarafından vergi mükellefine ödenecek vergi borcu miktarı bildirimini yapılması halinde, miktar itibarıyla tespit edilen vergi borcunun derhal vergi idaresine ödenmesi gerekmektedir.*”

Birleşik Krallık Gelir Vergisi Kanunu<sup>1476</sup>, nun 951. maddesinin 1. fıkrasına göre; “946. maddede yer alan gelir vergisinin, beyanname verme süresi içinde ödenmesi gerekir”<sup>1477</sup> ve 3. fıkrada ise “Gelir ve Gümrük İdaresi (Revenue and Customs) tarafından tarh yapılmamış olması verginin ödenmesine engel oluşturmaz”<sup>1478</sup> düzenlemesi yer almaktadır.

Avusturya Gelir Vergisi Kanunu<sup>1479</sup> 1. cilt, 1-3. kısım, 4. bölümünde mükellef eliyle tarh uygulamasında detaylı düzenlemelere yer vermiştir. Vergi mükelleflerinin vergiye tabii gelir, matrah ve gelir vergisi borcu miktarını nasıl hesaplayacaklarına dair yapılacak matematiksel işlemleri tablolar halinde açıklamıştır. Kanun 5-A bölümünün 5-5 alt bölümünde idare eliyle tarh ve mükellef eliyle tarh bakımından ayırım bulunmaktadır. 5-5 alt bölümünün 4. fıkrasına<sup>1480</sup> göre “Eğer mükellef eliyle tarha tabiyseniz, gelir vergisi gelirin elde edildiği yılı takip eden altıncı ayın ilk gününde ödenecektir”. 5 fıkrasına<sup>1481</sup> göre ise “Eğer mükellef eliyle tarha tabii değilseniz, gelir vergisini beyannamenizi idareye (Commissioner) vermeniz gereken son tarihten itibaren 21 gün sonra ödenmesi gerekir”. Buradan çıkan sonuç ise mükellef eliyle tarha göre hesaplanan vergi borcunun ödenmesi vergi idaresi tarafından yapılan bildirimle bağlı değildir, ancak bununla beraber Avusturya Vergi İdaresi tarafından mükellef eliyle tarh uygulamasında da Türk vergi hukukundakine benzer şekilde, verilen beyannameye yer alan bilgiler üzerinden vergi mükellefine bildirim verildiği belirtilmektedir<sup>1482</sup>.

---

<sup>1476</sup> UK Income Tax Act 2007 (c.3), <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2007/3/contents> (Erişim Tarihi: 14.09.2022)

<sup>1477</sup> “Collection and payment of income tax

(1) Income tax in respect of a section 946 payment is due, from the person who makes the payment, on the date by which the return on which the payment must be included is required to be delivered.”

<sup>1478</sup> “(3) The income tax is payable by the person without an officer of Revenue and Customs making any assessment.”

<sup>1479</sup> Australia Income Tax Assessment Act 1997 No. 38, 1997 (Includes amendments up to: Act No. 24, 2022), [https://www.legislation.gov.au/Details/C2022C00213/Html/Volume\\_1#\\_Toc109393464](https://www.legislation.gov.au/Details/C2022C00213/Html/Volume_1#_Toc109393464), (Erişim Tarihi: 14.09.2022).

<sup>1480</sup> “If you are a \*self-assessment entity, the income tax is due and payable on the first day of the sixth month after the end of the income year.”

<sup>1481</sup> “If you are not a \*self-assessment entity, the income tax is due and payable 21 days after the day (the return day) on or before which you are required to lodge your \*income tax return with the Commissioner.”

<sup>1482</sup> “Report on Aspects of Income Tax Self Assessment”, Australia Government The Treasury, 08.2004, s. 2.

Almanya Gelir Vergisi Kanunu<sup>1483</sup> da mükellef eliyle tarh sistemine açık hükümlerle yer vermiştir. Kanun'un 150. maddesinde<sup>1484</sup> “...*Kanun tarafından düzenlenen durumlarda vergi mükellefi beyannamesinde ödeyeceği vergi miktarını kendi hesaplamalıdır (mükellef eliyle tarh beyannamesi)*” ile kanuni düzenlemede incelenen ülkelerden ve VUK'tan farklı olarak net bir şekilde düzenleme getirmiştir. 167. maddesinde<sup>1485</sup> ise idare eliyle vergi tarhının, mükellef tarafından hesaplanan vergiden farklı bir vergi borcunun ortaya çıkması veya mükellef tarafından bu beyannamenin gönderilmemesi durumunda yapılacağını düzenlemiştir.

Farklı ülke kanun uygulamaları ile mükellef eliyle tarh sistemine yer verilse de esasında günümüz bakımından vergi idarelerinin elektronik altyapılarını ve risk analiz sistemlerini geliştirmesine bağlı olarak idare eliyle yapılan tarhlarda, mükellefin itirazlarla vergilendirme sürecinde gecikme yaşanmasının önüne geçilmiştir<sup>1486</sup>. OECD tarafından 2022 yılında vergi idareleri ile ilgili olarak hazırlanan raporda, vergi idarelerinin %90'ı vergi mükelleflerinin verileri üzerinden analizler gerçekleştirdiğini ve yine vergi idarelerinin %70'i de yapay zeka ve makine öğrenme sistemleri üzerinden vergi mükelleflerinin vergi beyannamelerine konu edilmeyen gelirlerine ulaşma imkanına sahip oldukları bilgisine yer verilmiştir<sup>1487</sup>.

#### *d. Türk Vergi Hukukunda Durum*

##### **(1) Kanuni Tanımın Yetersizliği**

Türk vergi hukukunda bu ayırım bakımından Almanya Gelir Vergisi Kanunu'nda olduğu şekilde tanımsal olarak ikili bir ayırım yapılmış değildir. Ancak OECD'nin vergi idareleri üzerinden hazırlamış olduğu raporlarda hem GVK<sup>1488</sup>, hem de KVK<sup>1489</sup>

<sup>1483</sup> Fiscal Code of Germany in the version promulgated on 1 October 2002 (Federal Law Gazette [Bundesgesetzblatt] I p. 3866; 2003 I p. 61), last amended by Article 17 of the Act of 17 July 2017 (Federal Law Gazette I p. 2541), [https://www.gesetze-im-internet.de/englisch\\_ao/englisch\\_ao.html](https://www.gesetze-im-internet.de/englisch_ao/englisch_ao.html), (Erişim Tarihi: 14.09.2022)

<sup>1484</sup> “*The taxpayer shall calculate the tax in the tax return himself where this is required by law (self-assessed tax return).*”

<sup>1485</sup> “*Mükellef eliyle tarhın kanuni bir zorunluluk olarak düzenlenmesi halinde (bölüm 150(1), üçüncü cümle), verginin Bölüm 155'e göre tarhı ancak bu tarhın başka vergi ve kişiler hakkında tarhı gerektirmesi veya mükellef eliyle tarha ilişkin beyannamenin verilmemesi halinde yapılacaktır.*”

<sup>1486</sup> Okello, “Self-Assessment”, s. 10.

<sup>1487</sup> OECD, *Tax Administration 2022*, s. 24.

<sup>1488</sup> OECD, *Tax Administration 2015*, s. 309.

<sup>1489</sup> OECD, *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD Publishing, 2013, s. 312.

bakımından Türk vergi sisteminde mükellef eliyle tarh sisteminin benimsendiği belirtilmiştir.

Ancak verginin tarhının tanımlandığı VUK 20. maddesinde vergi alacağı miktarının vergi idaresi tarafından hesaplanacağını düzenlemektedir. Bu düzenlemeden hareketle Türk vergi sistemi bakımından idare eliyle tarhın uygulanan sistem olduğu sonucuna varmak mümkündür. Bunun sebebi de verginin tarhının bir idari işleme bağlanmış olması değil, vergi alacağı miktarının vergi idaresi tarafından tespit edileceğinin madde metninde yer alıyor olmasıdır.

Fakat Türk vergi sisteminde beyannamelerde vergi mükellefleri tarafından vergi borcunu da bildirmeleri kağıt ortamda basılı beyannamelerde doldurulması gereken bilgiler olarak yer almaktadır<sup>1490</sup>. Bu durum ise VUK mük. 257. maddede beyanname içeriklerini belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilen yetki ile ortaya çıkmış bir durumdur. Ancak mükelleflere ödenecek vergi borcu miktarını bildirme yükümlülüğünün kanun ile yapılması gerekmektedir<sup>1491</sup>.

Mükellefler bu durumda sadece matrahlarını beyan etmez; geçici vergi, tevkif edilen vergiler, yabancı ülkelerde ödenen vergilerin indirimi gibi matrah üzerinden hesaplanan vergiden yapılacak mahsup sonucunda ulaşılan ödenecek vergi borcunu da vergi idaresine bildirmektedirler<sup>1492</sup>. Hal böyle olunca vergi idaresi tarafından herhangi bir vergi borcu miktarının hesaplanması söz konusu değildir. Böylelikle VUK 20. maddesinde yer alan verginin tarhı tanımı sadece idare tarafından vergi alacağı miktarının hesaplanmasını ifade etmekle eksik kalmaktadır. Matrahın vergi idaresi tarafından tespiti üzerine yapılan tarh bakımından VUK 20. maddesi tam anlamıyla karşılık buluyor olmasına rağmen, vergi mükellefi tarafından ödenecek vergi borcu miktarının vergi idaresine bildirilmesi halinde bir hesaplama yapılmadan; beyannamenin geçerliliği ve mükellef tarafından beyan edilen bilgilerle ilgili matematiksel doğruluk bakımından yapılan inceleme sonucunda tahakkuk fişi tanzim edilmektedir.

---

<sup>1490</sup> Başaran Yavaşlar, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?”, ss. 3-15. Beyanname örnekleri için Bknz. <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler> (Erişim Tarihi: 29.11.2022)

<sup>1491</sup> Başaran Yavaşlar, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?”, s. 10.

<sup>1492</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 136.

Bu haliyle de olsa mükellefin beyan etmiş olduğu vergi borcu miktarının hukuken etki doğurması vergi idaresi tarafından tahakkuk fişinin tanzim edilmiş olması ile mümkün olacaktır. Vergi mükellefi tarafından kanuni bir yükümlülüğün yerine getirildiği vergi idaresine beyan edilmekte ve vergi idaresi de bunu tespit eden bir idari işlem tesis etmektedir. Ancak VUK 20. maddesinde “*vergi dairesi tarafından hesaplanarak*” kısmı mevcut kanunlarda yer alan düzenlemeler ile uyumsuzluk göstermektedir. Vergi alacağı miktarını hesaplamasını vergi mükellefleri veya vergi sorumluları yapmaktadır.

## **(2) Vergi Kanunlarında Mükellef Eliyle Tarh**

Bu sistem genel olarak gelir vergileri ve katma değer vergileri üzerinde uygulanmakta olup; motorlu taşıtlar vergisi, emlak vergisi gibi bazı vergi türleri bakımından vergi borcu miktarının hesaplanmasını görevinin çeşitli idari makamlara bırakılması söz konusudur<sup>1493</sup>.

Türk vergi hukukunda GVK'nın 1. maddesi matrahı “*safi gelir*” olarak düzenlemiştir. Vergi mükellefleri tarafından vergi idaresine beyanname verilirken elde edilen kazanç ve iratların gayri safi tutarından kanunen kabul edilen indirimler düşülerek matraha ulaşılır ve bu matraha vergi tarifesinde yer alan oran uygulanarak gelir vergisi hesaplanır. Bu aşamada ortaya çıkan vergi borcundan vergi mükellefi tarafından önceden ödenen geçici vergi, yabancı ülkelerde ödenen vergiler, tevkif edilen vergiler mahsup edilip ve şartları sağlıyorsa vergi indirimi uygulanarak ödenecek vergi borcu miktarına ulaşılacak ve böylece beyanname ile birlikte ödenmesi gereken vergi borcu miktarı da vergi idaresine bildirilecektir<sup>1494</sup>. Örneğin, GVK'nın mük. 120. maddesinin 1. fıkrasında “*Ticari kazanç sahipleri ile serbest meslek erbabı cari vergilendirme döneminin gelir vergisine mahsup edilmek üzere, bu Kanunun ticari veya mesleki kazancın tespitine ilişkin hükümleri uyarınca ilgili hesap döneminin ilk dokuz ayı için belirlenen üçer aylık dönem kazançları üzerinden 103 üncü maddede yer alan tarifinin ilk gelir dilimine uygulanan oranda geçici vergi öderler*”. 2. fıkrasında ise “*Hesaplanan geçici vergi, üç aylık dönemi izleyen ikinci ayın ondördüncü günü akşamına kadar bağlı olunan vergi dairesine beyan edilir ve onyedinci günü akşamına kadar ödenir. Aynı dönem içinde tevkif edilmiş*

<sup>1493</sup> Alink, Van Kommer, *Handbook on Tax Administration*, s. 443.

<sup>1494</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 136.

*bulunan gelir vergisi (42 nci maddede belirtilen kazançlardan yapılan tevkifat hariç) hesaplanan geçici vergiden mahsup edilir” düzenlemesi yer almaktadır. Madde hükmünden açıkça anlaşılacağı üzere hem yıllık gelir vergisi beyannamesinde ödenen geçici vergiler, hesaplanan gelir vergisinden mahsup edilecek hem de geçici vergiye ilişkin verilecek beyannamede vergi mükellefi tarafından ödenecek geçici vergi borcu hesaplanacaktır. Böylece vergi mükellefleri yıllık beyannamelerinde ödenecek vergi borcu miktarını hesaplamış olacaklardır.*

Aynı şekilde KVK'nın 6. maddesinde “*Kurumlar vergisi, mükelleflerin bir hesap dönemi içinde elde ettikleri safi kurum kazancı üzerinden hesaplanır” düzenlemesi yer almaktadır. Ancak kurumlar vergisi beyannamesinde yine ödenen geçici vergiler, yabancı ülkede ödenen vergiler ve geçici vergiler mahsup edilip, vergi indirimi uygulanması şartları varsa bu indirim uygulanmak suretiyle ödenecek kurumlar vergisinin de vergi idaresine beyanname ile bildirilmesi söz konusu olacaktır*<sup>1495</sup>.

İdare eliyle tarh sisteminde, vergi mükellefi tarafından sadece beyannamede matrah belirtilecek, söz konusu bir mahsup veya indirim varsa bunun vergi idaresi tarafından yapılıp vergi mükellefine bildirilmesi gerekecekti. Ancak bu durum günümüz bakımından birçok devlet tarafından idari olarak sürdürülebilirliğini yitirmiştir. Vergi idareleri tarafından mükellefin yardımı ile bu hesaplamalar yapılmakta, idare ise kontrol ve denetim fonksiyonu ile vergilendirme sürecini sürdürmektedir.

KDVK bakımından vergi mükellefleri tarafından katma değer vergi borcu miktarının hesaplanması söz konusudur. Vergi mükellefleri veya vergi sorumlusu olarak vergi kesenler KDVNin konusu mal teslimi, hizmet ifası ve ithalat işlemleri ile ilgili olarak KDV oranını uygulamak suretiyle vergi borcu miktarını hesaplamaktadırlar. KDVK'nın 29. maddesindeki “*Mükellefler, yaptıkları vergiye tabi işlemler üzerinden hesaplanan katma değer vergisinden, bu Kanunda aksine hüküm olmadıkça, faaliyetlerine ilişkin olarak aşağıdaki vergileri indirebilirler” düzenlemesi vergi mükelleflerinin bir KDV hesaplamasını ve hesaplanan vergi borcu miktarından 29. maddenin 1. fıkrasında sayılan hallerde*<sup>1496</sup> hesaplanan katma değer vergilerini indirebilmelerine olanak tanımaktadır.

<sup>1495</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Türk Vergi Sistemi*, s. 233.

<sup>1496</sup> “a) Kendilerine yapılan teslim ve hizmetler dolayısıyla hesaplanarak düzenlenen fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,  
b) İthal olunan mal ve hizmetler dolayısıyla ödenen katma değer vergisi,

Bu noktada esasında kanuni düzenlemelerde vergi borcu miktarının hesaplanmasına ilişkin hususlar açıkça yer almaktadır. GVK'nın 84. maddesinde yıllık beyanname ve münferit beyannamelerde sadece kazanç ve iratların toplamında oluşan gelir ve kabul edilen indirimlerin beyannamede yer alacağı, muhtasar beyannamelerde ise iş verenler veya tevkifat yapanların bu vergileri matrahları ile birlikte beyan edeceği yer almaktadır. Yıllık beyanname ve münferit beyannameler bakımından vergi borcu miktarına ilişkin hesaplama yapmalarına dair düzenleme yer almamaktadır. GVK'nın 102. maddesinde<sup>1497</sup> münferit beyannamenin muhteviyatının neler olması gerektiği düzenlenmiş; ancak bunlar arasında ödenecek vergi miktarının hesaplanmasının gerekliliğine yer verilmemiştir. Ancak GİB'in internet sitesinde<sup>1498</sup> kullanılmak üzere paylaşılan münferit beyanname incelendiğinde vergi mükellefi tarafından beyanname üzerinde ödenecek vergi miktarının hesaplanarak beyannamenin verilmesi düzenlenmiştir. Aynı şekilde GVK 91. maddesinde de yıllık beyannamenin muhteviyatını belirleme yetkisi Hazine ve Maliye Bakanlığı'na verilmiş olup, bu beyannameler üzerinde vergi mükellefi tarafından ödenecek gelir vergisinin hesaplanması istenmektedir. 91. maddenin ikinci cümlesinde "*Mükellefler beyanlarını bu beyanname ile yapmaya veya bu beyannamelerde yazılı bilgilere mütenazır olarak bildirmeye mecburdurlar*" düzenlemesi gereğince vergi mükellefleri tarafından eksiksiz doldurmaları gerekecektir.

Bu sistemde hesaplanan vergi ile ödenecek vergi arasındaki hesaplamada önem arz eden tevkifat ve geçici vergilerin mükellef eliyle mahsubu, ön ödemeye dayanan vergilerin indirilmesinin düzenleniş amacıyla uygun düşmektedir. Zira bu yöntemler ile vergi idaresi vergi alacağını az masrafla, gecikme yaşanmadan ve tahsili kabil aşamada

---

c) (Ek : 3/6/1986 - 3297/9 md.) *Götürü veya telafi edici usulde vergiye tabi mükelleflerden gerçek usulde vergilendirmeye geçenlerin, çıkarılan envantere göre hesap dönemi başındaki mallara ait fatura ve benzeri vesikalarda gösterilen katma değer vergisi,*"

<sup>1497</sup> "Madde 102 – Münferit beyannamede aşağıda yazılı malümatın gösterilmesi lazımdır:

1. (Değişik: 24/12/1980-2361/69 md.) *Mükellefin adı ve soyadı, varsa unvanı ile adresi ve bağlı bulunduğu vergi dairesi ile mükellef hesap numarası;*
2. *Beyanname mükellef adına Türkiye'de başka bir kimse tarafından verilmişse, beyannameyi verenin adı ve soyadı, varsa unvanı ile adresi;*
3. *Muamelenin yapıldığı tarih veya tarihler;*
4. *Elde edilen kazançların nev'i;*
5. *Elde edilen kazançların tutarı.*"

<sup>1498</sup> <https://www.gib.gov.tr/yarim-ve-kaynaklar/beyanname-formlari-bildirimler> (Erişim Tarihi: 22.09.2022)

elde edilmesini sağlamaktadır<sup>1499</sup>. Tevkifatla vergiye tabi bir kazanç veya iradın mükellefi olacak bir kişiye ödenmesi sırasında kanunlarda öngörülen oran ve usullerde vergi borcunun hesaplanarak ödenmesi söz konusu olacaktır<sup>1500</sup>. Geçici vergide de vergi mükellefi daha sonra kesin vergiden mahsup edilmek üzere, belirlenen dönemler bakımından, belirlenen oranlarda vergi borcu miktarını hesaplayıp, beyan edip ödemek durumundadır<sup>1501</sup>. İdare eliyle tarh olsaydı vergi dairesi mükellefin beyanname beyan ettiği matraha kanunlarda yer alan oranı uygulayıp, daha sonra kendi sisteminde yer alan bilgiler üzerinden mahsup ve indirimleri düştüktan sonra ödenecek vergi borcunu hesaplamış olacaktı. Ancak gelinen noktada bu hesaplamayı vergi mükellefi yapıp, beyanname ile bildirmektedir.

Mükellef eliyle beyannameyle birlikte ödenecek vergi borcu miktarı hesaplanıp, idareye bildiriliyor olsa da vergi idaresi tarafından bu beyannameler üzerine tahakkuk fişi düzenlenir ve vergi mükellefi tarafından vergi borcu ödenmesi gereken bir aşamaya gelmektedir. Bu aşamada vergi alacağı miktarı “*kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından*” hesaplanmamış olsa da vergi idaresi beyan üzerine tespit edilen sebep unsuru ve buna bağlı konu unsurunu tespit eden bir işlem yapılmaktadır. Bu sebeple VUK 20. maddesi “*verginin tarhı, vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanan vergi borcundan mahsup ve indirimler yapılmak suretiyle ödenecek vergi borcu miktarını tespit eden idari işlemdir*” şeklinde yeniden düzenlenebilir. Böylece mükellef eliyle tarh veya matrahın vergi idaresi tarafından tespit edilmesi durumunda da ödenecek vergi miktarının tespitine ilişkin verginin tarhı tanımı verilmiş olacaktır.

### **(3) İhtirazi Kayıtlı Mükellef Eliyle Tarh**

Mükellef eliyle verginin tarh sisteminin tercih edilmiş olmasının Türk vergi hukuku bakımından en önemli sonucu, VUK 378. maddesinin 2. fıkrasına göre vergi mükelleflerin kendi beyan ettikleri matrah üzerinden tarh eden vergilere karşı dava

---

<sup>1499</sup> İlhan Özer, *Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması*, (Doçentlik Tezi), 1979, s. 124. (<https://katalog.marmara.edu.tr/veriler/yordambt/cokluortam/D/A/C/F/D/T00320.pdf> Erişim Tarihi: 28.09.2022)

<sup>1500</sup> Ozan Öztürk, *Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018, s. 11.

<sup>1501</sup> Hasan Hüseyin Bayraklı, “Geçici Vergi Kavramı ve Vergi Adaleti Açısından Önemi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 2 (1999), s. 123.



açamamasıdır. Vergi mükellefi tarafından matrah ve ödenecek vergi miktarı beyan edilse de vergi idaresi tarafından verginin tarhına yönelik bir idari işlem tesis edilmektedir. Bu işlem tespit niteliği taşıyor olsa da vergi mükellefi bakımından hukuki etki doğurmaktadır.

Vergi mükellefinin beyanında belirttiği matrah ve ödenecek vergi borcu hesaplaması ile ilgili olarak yargı yoluna kural olarak başvuramasa da yapılacak tarha karşı hata düzeltme yoluna başvurabilecektir. VUK 116 vd. maddelerde sayılan hata halleri bakımından vergi idaresine başvuru yapılması mümkündür.

İlk bakışta vergi mükellefi tarafından matrahın beyan edilmesi ve hatta ödecek vergi borcu miktarı hesaplanması üzerine vergi idaresi tarafından “ilk görünüş” karinesi esası benimsendiği için bir inceleme veya elektronik ortamda verilen beyannamelerde sistemsal olarak detaylı bir kontrol mekanizması işletilmeden yapılan tarha karşı vergi mükellefi tarafından dava açılmasını gerektiren bir sebebin olmayacağı düşünülebilir. Ancak vergi mükellefi tarafından veya vergi idaresi tarafından beyana konu matrah ile ilgili olarak hukuk kurallarının farklı yorumlanması veya vergi mükellefi tarafından beyanname verme süresi içerisinde beyana yansıtılmak istediği hukuki durumların ispat araçlarının hazırlanamamış olması sebebiyle beyanı üzerine yapılan verginin tarhını dava konusu etmek istemesi mümkündür. Bu durumda beyan edilen matrah üzerine tarh eden vergilere karşı dava açabilmek için ihtirazi kayıt ile beyanname verilmesi gerekir<sup>1502</sup>. Örneğin vergi mükellefinin uygulayacağı tevkifat oranı, indirim, istisna, muafiyet ve mahsuplarla ilgili hesaplamaları, yabancı ülkede ödenen vergilerin belgelendirilmesi gibi konularda tereddüt yaşıyor ve fakat beyanname verme süresi gelmişse, ihtirazi kayıt koymak suretiyle yapılacak tarhı yargı yoluna taşıma imkanı sağlamaktadır.

Vergi mükellefleri beyanname verme süresi içerisinde beyannamelerini verirken ihtirazi kayıt şerhini düşmeseler dahi beyanname verme süresi içerisinde bir dilekçe ile beyannameye ihtirazi kayıt düşüğünü bildirebilecektir.<sup>1503</sup> Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 39. maddesine göre “Bu şekilde verilen beyannameler üzerine süresinde verilen beyannameler için yapılan işlemler aynen yapılır”. 368 Sıra No'lu Vergi Usul

<sup>1502</sup> Yerlikaya, *Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu*, s. 95.

<sup>1503</sup> İmran Semiz, Pişmanlık ve Islâh Beyannamesinin İhtirazi Kayıtlı Verilmesi ve Dava Yolu, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, S. 195 (2021), s. 754.

Kanunu Genel Tebliği<sup>1504</sup> vergi mükelleflerinin beyanname verme süresi içerisinde, vermiş oldukları beyannamelerde hata ve/veya eksikliklerin olması halinde ilk beyannameye ek bir beyanname veya ilk beyannameyi de kapsayacak şekilde düzeltme beyannameleri verebileceğini düzenlemiştir. Vergi mükellefleri tarafından kanuni beyanname verme süresinde yapılan bu şekildeki ek veya düzeltme beyannamelerinin de ihtirazi kayıtla verilmesi mümkündür.

Bu noktada sıklıkla karşılaşılan bir sorun olan ve esasında vergi idaresinin tarafından yapılan tespitler üzerine idare eliyle tarh yoluna gitmek yerine, mükellef eliyle tarh yolunu işler kılan bir duruma değinmek gerekmektedir. Vergi mükellefi tarafından KDV ile ilgili olarak vergilen beyannamelerinde, bu beyannamelerin verme süresi geçtikten sonra idare tarafından beyannamelerde yer alan bazı indirim unsurlarının gerçek bir mal teslimine veya hizmet ifasına dayanmadığı tespitiyle çıkartılması, aksi takdirde KDV Genel Uygulama Tebliği'nde yer alan “*Özel Esaslar*”a tabii tutulacaklarına dair ihtari yazı gönderilmesi halidir. Bu durumda vergi idaresi tarafından vergi mükellefleri düzeltme beyanamesi verme yoluna yönlendirilmektedir<sup>1505</sup>. Esasında her iki mükellef bakımından da vergi idaresi tarafından bir matrahın re'sen tespitinin yapılması mümkündür fakat mükellef eliyle tarha uygun bir usul takip edilmektedir. Hakkında sahte fatura düzenlendiğine dair tespitler olan bir vergi mükellefinin düzenlemiş olduğu faturayı kullanan vergi mükellefleri, fatura konusu vergiyi doğuran olayın gerçek bir ilişkiye dayandığını ispat edebilecek düşüncede olabilir. Bu noktada mükellef düzeltme yapmama yolunu seçebilir; ancak bu durumda özel esaslara alınarak vergi incelemesi başlatılıp ve hakkında muhtemelen suç duyurusunda bulunulacaktır. Özel esaslar kapsamına girmek istemeyen mükellefler ise bu hususu yargı yoluna başvurarak ispat etmek için düzeltme beyanamesini ihtirazi kayıtla verebileceklerdir<sup>1506</sup>. AYM tarafından bu konuda yapılan bireysel başvuruya ilişkin bir kararda<sup>1507</sup>; “*Başvurucuların somut olayda alımlarına konu faturaların sahte olmadığı ve bu nedenle de söz konusu indirim*

---

<sup>1504</sup> RG: 01.03.2007, 26449.

<sup>1505</sup> Yıldırım Taylar, “Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. 2 (2021), s. 782; Göker, Yılmazoğlu, “İhtirazi Kayıtlarla Verilen Düzeltme Beyanamesi”, s. 86.

<sup>1506</sup> Taylar, “Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu”, s. 783.

<sup>1507</sup> AYM Bireysel Başvuru Kararı, Başvuru Numarası: 2015/15100, Karar Tarihi: 27.02.2019, RG: 03.04.2019, 30734.

*unsurlarının gerçek olduğu düşüncesiyle bu durumu vergi mahkemeleri önünde tartışma konusu yapabilmeleri için düzeltme beyanına ihtirazi kayıt koyma hukuki imkânı dışında bir seçenekleri bulunmamaktadır”* değerlendirmesi yapılmıştır. Bu karar neticesinde de Danıştay tarafından yapılan değerlendirmelerde düzeltme beyannamesine konan ihtirazi kaydın dava hakkı tanıdığına yer verilmektedir<sup>1508</sup>.

Böylece mükellef eliyle tarh sonucu ortaya çıkan idari işlemin hukuki denetimi mümkün kılınır hale gelmiş, hukuk devletine uygun ve mükellefin mülkiyet hakkının korunması bakımından yargısal güvence sağlamıştır.

### **C. Matrahın İkmalen Tespiti**

#### **1. Genel Olarak**

Vergi mükellefleri tarafından matrahlarını bildirmeleri ve bunun üzerine verginin tarh etmesi sonrasında vergi idaresi tarafından bu beyanların doğruluğu veya beyannamelerin verilip verilmediği vergi idaresi tarafından kontrol edilecektir. Bu denetim sonucunda beyannameyle ilgili olarak matrah farkı tespiti yapılması veya beyanname verme ödevi olan mükelleflerin, vergi beyannamelerini vermediklerinin tespit edilmesi durumunda vergi idaresi de yapacağı tarh ile ilgili olarak sebep unsurunun ortaya çıkarılması için vergi incelemesi yapmak durumunda kalacaktır<sup>1509</sup>. Bu halde matrahın vergi idaresi tarafından tespit edilmesi söz konusudur.

VUK kapsamında matrahın vergi idaresi tarafından tespit edilmesi hali iki farklı şekilde düzenlenmiştir: Bunlardan ilki vergi mükellefi hakkında bir vergi tarhı yapıldıktan sonra, bu vergi türü ile ilgili olarak ortaya çıkan defter, kayıt, belge ve kanui ölçülere göre matrah farkı tespitinin yapılmış olması halinin düzenlendiği ve matrahın ikmalen tespiti durumunun düzenlendiği VUK’un 29. maddesinde yer alan “*ikmalen vergi tarhı*”dır. Diğeri ise VUK 30. maddesinde düzenlenmiş olan ve “*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan*” hallerde vergi matrahının takdir komisyonu veya vergi

<sup>1508</sup> Danıştay VDDK, E. 2019/1455, K. 2019/1114, T. 04.12.2019; Danıştay VDDK, E. 2019/481, K. 2019/957, T. 04.12.2019; “*Davalı idarenin, beyanlarının düzeltilmesine ilişkin müeyyideli yazılarına istinaden davacı tarafından verilen düzeltme beyannamelerine konan ihtirazi kaydın dava açma hakkı vereceği.*” ([https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarBulteni/01\\_06\\_2020\\_040112.pdf](https://www.danistay.gov.tr/assets/pdf/yayinlar/kararlarBulteni/01_06_2020_040112.pdf)) (Erişim Tarihi: 23.01.2023).

<sup>1509</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 204.

inceleme elemanlarınca yapılacak takdir ile matrahın tespit edildiği “re’sen vergi tarhi”dır.

Bu iki tespit yöntemi arasındaki temel fark ise ikmalen yapılan tespitin daha somut deliller ile daha somut bir miktar olarak ortaya konulması gerekirken, re’sen yapılacak tespitte ise her ne kadar gerçeğe en yakın şekilde yapılması zorunlu olsa da mutlak bir gerçeklik olmadan bir kısım takdiri içermesidir<sup>1510</sup>.

VUK 29. maddesi “ikmalen vergi tarhi” başlığı altında “her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesi matrahın ikmalen tespitinin koşullarına yer vermiştir.

Matrahın ikmalen tespiti “kesin belgesel bulgulara” dayanmak zorundadır<sup>1511</sup>. Bu düzenleme matrah tespitinde kullanılacak delillere ilişkin bir sınırlama getirmektedir. VUK 29. maddesinde eski halinde “maddi delillere” ifadesini “defter, kayıt ve belgelere” şeklinde değiştiren 2365 sayılı Kanun<sup>1512</sup>, un gerekçesinde “Ancak, defter, kayıt ve belge gibi maddi deliller yardımıyla tespit olunan farklara ait verginin ikmalen tarh, bunlar dışında kalan delillerle gerçekliği ispatlanan matrah farklarına ait verginin resen tarh yolu ile tamamlanması gerekmektedir” açıklamasına yer verilmiştir. Bu değişikliğin sebebi olarak da maddi delil ifadesinin ikmalen matrah tespiti bakımından yeterli kesinliği temin etmesi bakımından defter, kayıt ve belgelere şeklinde değiştirilme gerekliliği olduğu ifade edilmiştir<sup>1513</sup>. Bu sebeple de vergi idaresi tarafından matrah farkı tespitinde vergiyi doğuran olayın ispatı bakımından VUK 3. maddesinin 4. fıkrasında yer alan yemin ve “ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit” harici delille ispat kuralı bakımından sınırlama söz konusudur<sup>1514</sup>. Bu düzenleme öncesinde “güvenilir taraf ifadeleri” Danıştay tarafından maddi kanıt olarak kabul edilmekteydi<sup>1515</sup>.

<sup>1510</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 175; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 210.

<sup>1511</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 175.

<sup>1512</sup> “4/1/1961 Gün ve 218 Sayılı Vergi Usul Kanununda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun”, RG: 31.12.1980, 17207 (mük.).

<sup>1513</sup> [https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK\\_/d01/c002/mgk\\_01002028ss0084.pdf](https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf) (Erişim Tarihi: 04.10.2022).

<sup>1514</sup> Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 127.

<sup>1515</sup> Danıştay 4. D., E. 1978/1693, K. 1979/460, T. 23.02.1979 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 23.10.2022); “Maddede sözü geçen maddi kanıtı, matrahın açık ve seçik saptanmasına olanak

Matrahın ikmalen tespitinin matematiksel olarak kesin bir şekilde konulması gerektiği gerekçede yer almaktadır<sup>1516</sup>. Mükellef tarafından gerçeğe ve kanuna uygun şekilde düzenlenen ve tutulan defter, kayıt, belgeler ve kanuni ölçülerden hareket ederek bunlar üzerinde tarh edilen verginin matrahı ile matematiksel bir farklılığın bulunması halinde tekrar bir vergi tarhı yapılmaktadır<sup>1517</sup>.

VUK 29. maddesinin 2. fıkrasında ise “*Özel kanunlarında ikmalen tarhiyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır*” düzenlemesi yer almaktadır. “İkmalen vergi tarhı” düzenlemesinin ilk halinde yer almayan bu hüküm de 2365 sayılı Kanun’un 3. maddesi ile madde hükmün eklenmiştir. Bu düzenlemeye örnek olarak Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu’nun (VİVK)<sup>1518</sup> 10. maddesinin 4. fıkrasında yer alan; “*İdare yukardaki esaslara göre beyan edilen bu değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren en geç onbeş gün içinde tarh eder. Tarh edilen vergiler intikal eden malların Vergi Usul Kanununa göre bulunacak değerlerine göre ikmal edilir*” düzenlemesi verilmektedir<sup>1519</sup>. Ancak bu örnek ikinci fıkra düzenlemesinde yer alan özel kanunlarda yer alan hükümlerin saklı olduğuna dair düzenlemeye değil, birinci fıkrada yer alan düzenlemeye uygun düşmektedir. Zira her ne şekilde olursa olsun tarh eden bir vergi söz konusudur. VİV beyannamesi verilmiş ve tarh eden bir vergi üzerinden kanuni ölçü olan VUK’ta yer alan değerlendirme üzerinden matrah farkı tespitinin ikmali yapılmaktadır.

MTVK’nın 9. maddesinin 2. fıkrasında yer alan “*Şu kadar ki, tahakkuk ettirilmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin eksik tahakkuk ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi halinde, bu vergi ilgili vergi dairesi tarafından ikmalen tarh edilir*” düzenlemesi özel kanunlarda ikmalen matrah tespitine ilişkin hükümlerin saklı olduğuna dair düzenlemesine örnek olacaktır. Zira bu düzenlemede daha önce hiç tahakkuk etmemiş bir vergi ile ilgili olarak ikmalen tarh yapılabileceği düzenlemesi yer almaktadır. Bu yönüyle dikkat çekici bir düzenleme olsa da MTVK’nın 9. maddenin 1. fıkrasına göre

---

*sağlayan defter kayıtları gibi yazılı belgeler veya güvenilir taraf ifadeleri olarak anlamak gerekir*”. Benzer kararlar için Bknz. Danıştay 13. D., E. 1976/998, K. 1976/3810, T. 30.12.1976 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 23.10.2022), Danıştay 4. D., E. 1977/703, K. 1977/2619, T. 18.10.1977 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 23.10.2022).

<sup>1516</sup> [https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK\\_/d01/c002/mgk\\_01002028ss0084.pdf](https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf) (Erişim Tarihi: 04.10.2022).

<sup>1517</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 176.

<sup>1518</sup> RG: 15.06.1959, 10231.

<sup>1519</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 53; Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarhı*, s. 43.

*“Motorlu taşıtlar vergisi, taşıtların kayıt ve tescilinin yapıldığı yerin vergi dairesi tarafından her yıl Ocak ayının başında yıllık olarak tahakkuk ettirilmiş sayılır”* düzenlemesi tahakkukun her yıl kendiğilinden gerçekleştiğini düzenlemektedir. Böylece hiç tahakkuk etmeme durumu söz konusu olmayacaktır. MTVK’nın 13. maddesine göre trafik sicil memurları ile Ulaştırma Bakanlığı sivil hava vasıtaları sicil memurlarının tescil ettikleri veya mükelleflerin adına tescil edilmiş taşıtların *“cins, nevi, niteliklerini ve kullanım maksatları ile verginin alınmasına esas olabilecek diğer bilgileri ve bunlarda meydana gelen değişikliklerin”* bir ay içerisinde ilgili vergi dairesine bildirim yapılması gerekmektedir. Bu bildirim yapılmaması ve vergi idaresi tarafından tespitinin yapılması halinde *“ikmalen vergi tarhi”* söz konusu olacaktır. Burada da daha önce tarh eden bir vergi ile ilgili olarak cins, nevi, nitelik ve kullanım maksatı gibi kanuni ölçülere dayanılarak matrah farkının miktar itibariyle tespiti söz konusu olacağı için VUK 29. maddesinin ilk fıkrası uygulanma imkanı bulacaktır.

## ***2. Matrahın İkmalen Tespiti Nedenleri***

Matrahın ikmalen tespit edilebilmesi için VUK 29. maddesinde birlikte bulunması gereken üç şart yer almaktadır. Bunlardan ilki daha önce o vergi ile ilgili olarak bir tarhın yapılmış olmasıdır. İkinci şart ise matrah farkının miktar itibariyle tespitinin yapılması ve üçüncü şart olarak da matrah farkı miktarı tespitinin *“bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak”* yapılmasıdır. Bu şartlara uygun olarak yapılmamış olan bir matrah farkı tespitine dayalı olarak yapılacak tarh hukuka aykırı olacaktır.

### ***a. Daha Önce Bir Tarhın Yapılmış Olması***

Vergi idaresi tarafından matrahın ikmal edilebilmesi bakımından ilk şart, daha önceden o vergi türü ile ilgili olarak bir tarhın yapılmış olmasıdır. Yapılan bu tarhın mükellefin beyanı ile tespit edilen matrah üzerinden yapılan bir tarh olma zorunluluğu bulunmamaktadır. Daha önce re’sen veya ikmalen yapılan bir matrah tespiti üzerine yapılan tarh varsa da daha sonrasında zamanaşımı süresi geçmemiş olmak koşuluyla

yapılan denetim neticesinde matrah farkı bulunması durumunda vergi tarhı yapılması mümkündür<sup>1520</sup>.

Vergi mükellefi tarafından defter, belge ve kayıtlarının kanuna uygun olarak tutulduğu, beyannamesinin süresinde verildiği ve fakat matrahtan yapılan indirimler sonucunda matrahına verginin isabet etmediği hallerde yapılan denetimlerde tespit edilecek matrah veya matrah farkı bakımından bu düzenleme yetersiz kalmaktadır. 2365 sayılı Kanun'un gerekçesine bakıldığında VUK 29. maddesinin kayıt, defter ve belge üzerinden tespit edilen matematiksel farkların tespitinin vergilendirilmesini esas aldığı sonucuna ulaşılması mümkündür. Bu sebeple *“her ne şekilde olursa olsun bir **vergi tarhı matrah tespit** edildikten sonra bu **vergiye matraha** müteallik olarak”* şeklinde yapılacak bir kanun düzenlemesi ile beklenen sonucu gerçekleştirmek bakımından yararlı olacaktır. Mevcut haliyle bu durumlarda matrahın ikmalen tespitinin yapılacağı belirtilse de<sup>1521</sup> daha önce bir tarh yapılmamış olması sebebiyle VUK 29. madde hükümlerinin uygulanma imkanı olmayabilir. Bu durum VUK 117. maddenin 1. fıkrası 1. bent<sup>1522</sup> kapsamında hata düzeltme kapsamında değerlendirilebilecektir.

Vergi mükellefi ile vergi idaresi arasında yapılan uzlaşma sonrasında ikmalen matrah tespiti yapıp yapılamayacağı hususu da bu kapsamda incelenmelidir. .

Vergi mükellefi ile vergi idaresinin TÖU veya TSU ile uzlaşma temin etmiş olmaları halinde VUK ek madde 6 ile ek madde 11'in 2. fıkrası düzenlemeleri gereğince tutanakla tespit edilen hususlar hakkında dava açılmayacak ve hiçbir mercie şikayette bulunulamayacaktır. Bu durum uzlaşmanın kesinliği olarak ifade edilmektedir. Bu husus vergi mükellefi bakımından artık vergi borcuna ilişkin hata düzeltme hariç yargısal ve idari yollara başvuramayacağını düzenlemektedir. Vergi idaresi tarafından ise uzlaşılan hususlar bakımından tekrar denetim yapılamayacağına ilişkin bir düzenleme yer

---

<sup>1520</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 204; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 40.

<sup>1521</sup> Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 637; *“Matrahın menfi (zarar) olması halinde de, menfi anlamda, bir tarh yine yapılmış olur. Bu nedenle , beyannamede zarar bildirilmiş olması ya da indirimler nedeniyle vergi isabet etmemesi durumunda da, ikmalen tarhiyat yapılması mümkündür.”*

<sup>1522</sup> *“1. Matrah hataları: Vergilendirme ile ilgili beyanname, tahakkuk fişi, ihbarname, tekalif cetveli ve kararlarda matraha ait rakamların veya indirimlerin eksik veya fazla gösterilmiş veya hesaplanmış olmasıdır.”*

almamaktadır. Zamanaşımı süresi içerisinde vergi idaresi tarafından denetimin yapılması mümkündür.

Kanuni düzenleme olarak engelleyen bir durum olmamakla birlikte Danıştay VDDK kararına<sup>1523</sup> konu bir olayda, “213 sayılı Vergi Usul Kanununun ek 11 inci maddesinin ikinci fıkrası ile, tarhiyat öncesi uzlaşmaya varılması halinde tutanakla tespit edilen bu husus hakkında dava açılmayacağı ve hiçbir mercie şikayette bulunulmayacağı hükme bağlanmış olmakla birlikte, bu hüküm ile kastedilen amaç, uzlaşılan dönemler için farklı maddi hukuki olaylar nedeniyle yeni bir inceleme yapmak suretiyle vergilendirme yapılamayacağı hususu olmayıp, üzerinde uzlaşılan vergi ve cezalar için mükelleflerin dava açamayacakları, aynı zamanda üzerinde uzlaşma sağlanan aynı maddi hukuki olay nedeni ile idarenin mükerrer vergilendirme yoluna gidemeyeceği hususudur. Dava konusu olayda ise böyle bir durum mevcut olmayıp, farklı maddi hukuki olaylardan dolayı farklı tarihlerde yapılan vergi incelemeleri sonucu önerilen cezalı vergiler söz konusudur. Bu nedenle, yükümlünün önceki tarihli vergi inceleme raporu ile önerilen cezalı vergilerde uzlaşmış olması, aynı dönemler için farklı maddi hukuki olaylar nedeniyle yeni bir inceleme yapılamayacağı anlamına gelmeyecektir” şeklinde hüküm verilmiştir. Karara göre uzlaşma konusu olan matrahı oluşturan hukuki olaylar haricinde uzlaşılan dönem ile ilgili olarak inceleme sonucunda yapılan tespitler varsa, bu matrah farkları üzerinde de “ikmalen vergi tarhi” yapılabilecektir. Ancak uzlaşmaya konu olan matrahı oluşturan vergiyi doğuran olaylar ile ilgili olarak denetim üzerine fark tespiti mümkün olmayacaktır.

#### *b. Tarh Eden Vergi ile İlgili Matrah/Matrah Farkı Miktarının Tespit Edilmesi*

Her ne şekilde olursa olsun tarh eden bir vergi ile ilgili ortaya çıkan matrah veya matrah farkını vergilendirmek maksatlı getirilen düzenleme bakımından bu durumu şart olarak belirtmeye gerek bulunmamaktadır. Bununla birlikte matrah farkı kapsamında yorum farklılıklarının bulunuyor olması ve kanuni düzenlemede yer alan matrah veya matrah farkının miktar itibarıyla tespitinin aranıyor olmasındaki miktar tespiti vurgusu bakımından incelenmesi gerekmektedir.

---

<sup>1523</sup> Danıştay VDDK, E. 2007/57, K. 2007/275, T. 28.09.2007 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 05.10.2022).



Gelir vergisi ile ilgili olarak GVK'da 2. maddede sayılı olan kazanç ve iratların tümü ile ilgili olarak 103. maddeye göre yıllık beyanname verileceği düzenlenmiştir<sup>1524</sup>. Bu durumda matrah tüm gelir türleri bakımından yapılacak toplam sonucunda ortaya çıkacaktır. Örneğin, vergi mükellefi tarafından gelir vergisine ilişkin yıllık beyanname verildikten sonra gelir vergisi tarh etmiştir. Daha sonra yapılan denetimlerde vergi mükellefinin beyannamesine dahil etmesi gereken istisna sınırını aşan gayrimenkul sermaye iradının olduğu tespit edilmiştir. Burada gelir vergisi ile ilgili olarak bir matrah farkı ortaya çıkmaktadır<sup>1525</sup>. Bu konudaki karşıt görüş ise daha önce tarh etmiş olma koşulunu vergi itibariyle değil, gelir unsuru olarak aranması gerektiğini belirterek bu tür bir durumda tespit edilen gelir türü ile ilgili olarak beyan edilmediğinden bahisle “*re'sen tarh*” yapılması gerektiğini söylemektedir<sup>1526</sup>. Ancak örnekte yer alan gayrimenkul sermaye iradı sebebiyle oluşan matrah farkının miktar itibariyle tespit edilmiş olması halinde matrahın ikmalen tespitinin kabulü yerinde olacaktır.

Bununla birlikte önemli husus ise matrah veya matrah farkının miktar itibariyle tespit edilebilmiş olmasıdır. Aksi takdirde sadece vergiyi doğuran olayın tespit edilmiş olması ve fakat miktar bakımından tespit için ise ayrıca bir inceleme veya takdir gerektirmesi durumlarında matrahın ikmalî değil, VUK 30. maddesine göre *re'sen* tespiti gerekecektir.

Vergi idaresi tarafından daha önceden tarh edilen vergi ile ilgili olarak matrah veya matrah farkı değil de ödenecek vergiden yapılan mahsuplarla ilgili bir fark tespitinin de bu koşul bakımından değerlendirilmesi gerekmektedir. Bu durumda vergi mükellefinin defter, belge ve kayıtlarından veya kanuni ölçülerinden matrah veya matrah farkı değil; matraha oran uygulandıktan sonra vergi beyannamesinde yer alan ödenecek vergi miktarı tespiti yapıldıktan sonra mahsup edilebilen yabancı ülkede ödenen vergiler, tevkif edilen

<sup>1524</sup> Zeynep Arıkan, Ahmet İnneci, “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, C. 24, S. 30 (2016), s. 22.

<sup>1525</sup> Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 81; Kaneti, Ekmekçi, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 176; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 42. Danıştay 3. D., E. 1986/490, K. 1986/1822, T. 01.10.1986 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 23.10.2022); “*Bu durumda; zirai faaliyetinden dolayı dönem kazancını beyan ederek vergilerini ödediğinde ihtilaf bulunmayan davacının, 1980 takvim yılında bedelsiz olarak oğullarının kullanımına bıraktığı arazilerin emsal kira bedellerinin, vergi değeri ölçüsüne göre belirlenerek hesaplanacak matrah farkı üzerinden ikmal tarhiyatı yapılması gerekirken, takdir komisyonunca yetkisiz olarak takdir olunan matrah üzerinden re'sen tarhiyat yapılmasında açıklanan kanun hükümlerine uyarlık bulunmamaktadır.*”

<sup>1526</sup> Bumin Doğrusöz, “İkmalen Tarhiyat”, *Vergiye Hukuki Bakış*, 31.05.2016, <https://www.bumindogruso.com/article/ikmalen-tarhiyat>. (Erişim Tarihi: 07.10.2022).

vergiler, geçici vergiler veya vergi indirimiyle ilgili olarak hazine lehine uygulama tespiti söz konusudur. Bu tür bir tespit matrahın ikmali söz konusu olmayacaktır. Kanun çok açık bir şekilde matrah veya matrah farkı tespit edilmesini düzenlemektedir. Denetim sonucunda tespit edilen bu hususlarda VUK 117. maddenin 2. bendinde<sup>1527</sup> yer alan şekilde bir hatanın varlığının kabulü yerinde olacaktır. VUK 29. madde düzenlemesi bu haliyle ödenecek vergi miktarına yönelik bir fark tespiti bakımından yetersiz kalmaktadır. Vergi mükellefinin mahsuplarına ilişkin bir farklılığın defter, belge ve kayıtlar üzerinden tespiti halindeki durumu kapsamamaktadır. Bu durumun sebebi de VUK 20. maddesinde matrah beyanının tarh bakımından yeterli olmasına rağmen, beyanname içeriklerinde ödenecek verginin de bildirilmesine ilişkin getirilen zorunluluklar arasındaki kanun hükümleri arasındaki uyumsuzluktur.

*c. Matrah/Matrah Farkı Miktarının Defter, Kayıt ve Belgeler veya Kanuni Ölçülere Dayanarak Tespit Edilmiş Olması*

Matrahın vergi idaresi tarafından tespitinin ikmalen ve re'sen yapılması arasındaki temel farkı sağlayan şart, matrah veya matrah farkının daha önce tarh eden vergi ile ilgili defter, kayıt ve belge veya kanuni ölçülere dayanan bir şekilde tespit edilmesidir. Bu şart vergi idaresinin yapmış olduğu denetimlerde takdire yer bırakmayan<sup>1528</sup>, madde gerekçesinde belirtildiği şekilde matematiksel gerçeklik ile matrahın tespit edilmesini sağlamaktadır. Matrahın ikmalen tespitinde randıman incelemesi, kaydi envantere bulunmayan emtianın fiyatlarının değerlendirilmesi, taraf iradeleri, meslek odalarından bilgi talep edilmesi gibi takdiri delillere başvurulması mümkün olmayacaktır<sup>1529</sup>. Aksi takdirde matrahın re'sen tespitinin koşullarının gerçekleşmiş olması söz konusudur. VUK 29. maddesinde yapılan değişikliğin gerekçesi de “*maddi delil*” ifadesi yerine defter, kayıt ve belgeler olarak değiştirilmesinin sebebi olarak matematiksel kesinlik bakımından kimi zaman tereddüt yaratan delillerin kullanılabilir olmasını göstermektedir<sup>1530</sup>.

<sup>1527</sup> “2. Vergi miktarında hatalar: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması, birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır”

<sup>1528</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 43.

<sup>1529</sup> Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 726.

<sup>1530</sup> [https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK\\_/d01/c002/mgk\\_01002028ss0084.pdf](https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf) (Erişim Tarihi: 04.10.2022).

Bir diğere önemli husus ise matrah veya matrah farkı miktarı tespitinin yapıldığı defter, kayıt, belgeler ve kanuni ölçülere ilişkin tespit in vergi yoklaması veya incelemeye yetkili olanlar tarafından yapılmış olmasıdır<sup>1531</sup>. Vergi idaresi tarafından başka makamların bu deliller üzerinden yapmış olduğu tesp ite dayanarak yapacaklar matrah ikmal i hukuka aykırı olacaktır<sup>1532</sup>.

Bu şart bakımından öncelikli olarak ortaya konulması gereken husus “*defter, kayıt ve belge*” veya “*kanuni ölçü*” kavramlarının kanunda yer alış şeklidir. Defter, kayıt ve belge şeklinde bir sıralama ve devamında veya ile kanuni ölçünün sayılması ilk sayılan üç delil aracının birlikte olması gerektiği şeklinde bir anlam vermektedir. Bir başka ifade ile matrah veya matrah farkı tespitinin sadece defterlere dayandığı durumda ikmalen matrah tespiti yapılamayacak; ayrıca kayıt ve belgelerle de bunun ispatı gerekeceği şeklinde yer almaktadır. Madde gerekçesinde de bu hususu netleştirir bir açıklama bulunmamaktadır. Şüphesiz kanun koyucu tarafından bu husus dikkatle düşünülmesi gerekirken, burada sayılan dört unsurun bir tanesine dayanılarak tespit edilen matrah veya matrah farkının ikmalen tespit bakımından yeterli olduğunu ifade etmek gerekir. Defter üzerinden tespit edilen bir hususun, belge ve diğere kayıtlar ile de tespit edilmesi de VUK’ta yer alan defter tutma ve belge düzenleme ödevlerinin birbirini destekler şekilde tasarlanmış olması sebebiyle mümkündür.

### ***(1) Matrah/Matrah Farkı Miktarı Tespitinin Defterlere Dayanması***

VUK 29. maddesinde matrah veya matrah farkının daha önce tarh eden bir vergiye müteallik olarak ortaya çıkar “*defter*”e dayanması halinde ikmalinin yapılacağı düzenlenmek birlikte, bu defterin ne tür bir defter olacağına dair bir açıklama yer almamaktadır. Kanun koyucu burada şüphesiz VUK 171 vd. maddelerde yer alan “*Defter Tutma*” ödevi kapsamında sayılan defterleri kastetmektedir. VUK 29. madde düzenlemesinde daha önce tarh etmiş “*vergiye müteallik olarak meydana çıkan*”

<sup>1531</sup> Danıştay 7. D., E. 2016/783, K. 2017/2232, T. 28.03.2017 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 23.10.2022); “...ikmalen vergi tarhında da öncelikle bir verginin tarh edilmiş olması, bu tarhiyat sonrasında defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak bir matrah farkının tespit edilmiş bulunması; ayrıca, matrah farkının yoklama veya vergi incelemesi yetkisini haiz olanlarca ortaya çıkarılmış olması gerekmektedir.”

<sup>1532</sup> Danıştay 3. D., E. 1997/2939, K. 1998/2348, T. 16.06.1998 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 23.10.2022); “*Sayıştay Denetçisinin tarh dosyası üzerinde yaptığı inceleme sonucu yazdığı yazının vergi tarhiyatına esas alınıp alınamayacağı hususu araştırılıp, değerlendirilmek suretiyle bir karar verilmesi gerekirken uyuşmazlığın esasının incelenerek davanın reddi yolunda karar verilmesinde isabet görülmemiştir.*”

defterlere işaret etmesi, kanunen tutulması gereken defterler olduğu sonucuna götürmektedir. Ayrıca VUK 30. maddenin 2. fıkrasının 3. bendinde yer alan “*Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse*” matrahın defter, kayıt ve belgelere dayanarak tespitinin mümkün olmadığından bahisle re’sen tespit sebebi saymasından çıkarmak mümkündür. Zira kanunen tutulması mecburi defterler kanuna uygun tutulmuş ve tasdik ettirilmiş şekilde bunlar üzerinden bir matrah farkı tespiti halinde VUK 29. maddede yer alan şart sağlanmış olacaktır.

Vergi mükellefinin kanunen tutması gereken defterler üzerinde matrah veya matrah farkı tespiti yapılmış olması, matrahın bilerek veya bilmeyerek, basit hesap hatası veya dikkatsizlik sonucu olabileceği gibi kasıtlı bir şekilde azaltılmasının tespiti demektir<sup>1533</sup>. Vergi mükellefi tarafından yevmiye defterinde yer alan kayıtların aktarımı sırasında yapılan hatalar, bir gider unsurunun iki defa deftere yazılması olabileceği gibi<sup>1534</sup>, belgesiz bir giderin de defter kayıtlarına geçirildiğinin defter kayıtlarından anlaşılması yine matrahın ikmalen tespitine sebebiyet verecektir<sup>1535</sup>. Belirtmek gerekir ki matrahın ikmalen tespiti ile ilgili olarak ortaya çıkabilecek bu durumlar, VUK 30. maddesinde matrahın sebebi olarak sayılan “*Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa*” düzenlemesi içerisinde değerlendirilmeye müsaittir.

Burada önemli olan husus mükellef nezdinde yapılan bu tespitin yoğun denetim ve araştırma faaliyeti gerektirmeden tespit edilebilir olmasıdır. Örneğin kanunen tutulması gereken defterlere kaydı gereken hesap ve işlemlerin vergi matrahını azaltma sonucunu doğuracak şekilde başkaca defter ve ortamlara kaydedilmesi hali olarak ifade edilen çift defter tutma durumunda<sup>1536</sup> tespit edilen matrah veya matrah farkının artık

<sup>1533</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 47.

<sup>1534</sup> Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 637.

<sup>1535</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 46.

<sup>1536</sup> Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahati ve Suçları)*, s. 98.

kanunen tutulması gereken defterlerden tespiti söz konusu olmayacağı için matrah farkının ikmalen değil; re'sen tespit yapılması gerekecektir<sup>1537</sup>.

### **(2) Matrah/Matrah Farkı Miktarı Tespitinin Kayıtlara Dayanması**

İkmalen vergi tarhı yapılabilmesi için bir diğer şart, matrah veya matrah farkının daha önce tarh eden vergi ile ilgili olarak ortaya çıkan kayıtlara dayanması halidir. Burada bahsedilen kayıttan ne anlaşılması gerektiğinin de ortaya konulması gerekmektedir. Bir görüşe göre vergi mükellefi tarafından VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterlere geçirilen kayıtlar haricinde; mükellef, üçüncü kişi veya kurum ve kuruluşlarca tutulan ve VUK 29. maddede belirtilen defter veya belge sayılmayan her türlü dökümanlar kayıt olarak ifade edilmiştir. Örnek olarak da tapu kayıtları, noterlerce tutulan kayıtlar, BSMV ile ilgili kurum kayıtları gösterilmiştir<sup>1538</sup>. Başka bir görüş ise vergi mükellefi tarafından yapılan ve tutulması zorunlu defterlerde rakamların aktarılması veya yazılması sırasında gerçek durumla oluşan farklılıklar kayıt hatası olarak ifade edilmiştir<sup>1539</sup>.

VUK 29. madde kapsamındaki kayıttan, mükelleflerce defterlere yapılan kayıtların anlaşılması gerektiği düşünülmelidir. Zira daha önce tarh eden bir vergi ile ilgili olarak üçüncü kişi, kurum ve kuruluşlarca tutulan kayıtlar üzerinden matrah tespitinin yapılması, vergi mükellefinin kayıtlarından tespit edilemeyen bir matrahın tespiti sonucunu doğuracağı için matrahın re'sen tespiti sonucu yapılan bir tarhı ortaya çıkaracaktır.

### **(3) Matrah/Matrah Farkı Miktarı Tespitinin Belgelere Dayanması**

Daha önce tarh etmiş bir vergi türü ile ilgili matrahın ikmal edilebilmesi, bu matrah veya matrah farkının miktarı bu vergi ile ilgili olarak ortaya çıkan belgeler üzerinden de tespit edilebilecektir.

Belge düzeni, Türk vergi hukuku bakımından son derece önemlidir. Vergiyi doğuran olayın vergilendirilmesi ve bu belgelerin kanunda öngörülen defterlere kayıt edilmesi gerçeğe ve hukuka uygun vergilendirme süreci bakımından asli koşuldur. Vergi hukuku bakımından mükelleflerin bu sıfatları ile atmış oldukları adımların ispatı, girilen

<sup>1537</sup> Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 641.

<sup>1538</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 48.

<sup>1539</sup> Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 638.

ilişkilerin belgelenmesi zorunluluğu ile sağlanmaktadır. Bu sebeple de VUK 229 ve devamı maddelerinde tutulması ve düzenlemesi belgeleri saymıştır. Fatura, gider pusulası, müstahsil makbuzu, serbest meslek makbuzu, perakende satış vesikaları, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, günlük müşteri listesi, yolcu listesi, ücret bordrosu, muhabere evrakı ve adisyon, reçete, ambar tesellüm fişi gibi çok yaygın olmayan diğer belgeler olarak belirtilmiştir<sup>1540</sup>. Ayrıca VUK 242. maddesinde<sup>1541</sup> diğer vesikalar olarak sayılan mükellef ve vergi türü bakımından muhafaza zorunluluğu bulunan belgeler de bu kapsamda değerlendirilmelidir.

Bu noktada önemli olan husus tespit edilen belgelerin matrah veya matrah farkını miktar itibariyle net bir şekilde ortaya koymasıdır. Aksi takdirde tereddüte yer bırakan, kanunda öngörülen usulde olmayan veya karışık şekilde düzenlenmiş belgeler üzerinde tespit edilmesi durumunda VUK 30. maddenin 2. fıkrasının 4. bendinde yer alan düzenleme gereği ihticaca salih olmadığı sebebiyle matrahın re'sen takdir sebebi gerçekleşmiş olacaktır.

#### **(4) Matrah/Matrah Farkı Miktarı Tespitinin Kanuni Ölçülere Dayanması**

Kanuni ölçüye dayanarak matrah veya matrah farkı miktarı tespiti, daha önce tarh eden vergi ile ilgili olarak matrahın belirlenmesinde esas alınan kanuni ölçünün yanlış seçilmesi veya uygulanmasının tespiti ile tarh eden verginin matrahında kullanılan kanuni ölçülerin karşılaştırılması sonucu yapılmaktadır<sup>1542</sup>. Bu durum vergi mükellefi ve vergi idaresinin takdirini içermeyecek derecede matematiksel kesinliği bulunduğu bir haldir.

<sup>1540</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, ss. 132-40.

<sup>1541</sup> “Madde 242 – Tüccarlar evvelki maddelerin dışında kalan ve bir hüküm ifade eden veya icabında bir hakkın ispatına delil olarak kullanılabilen mukavelename, taahhütname, kefaletname, mahkeme ilamları gibi hukuki vesikalarla ihbarname, karar örnekleri, vergi makbuzları gibi vergi evrakını dosyada muhafaza etmeye mecburdurlar.

*Damga resmi mükellefleri, gazete ve sair neşriyatın pul yapıştırılan koleksiyon nüshalarını ve Türkiye’de tanzim edilip doğrudan doğruya ecnebi memleketlere gönderilen evrak ile çekilen telgrafların Türkiye’de kalan kopyalarını aynı suretle muhafaza etmek mecburiyetindedirler.*

*(Ek fıkra: 19/2/1963-205/15 md.) Gelir Vergisi Kanununun 54 üncü maddesinin 2 numaralı bendine göre vergi matrahlarının tesbitinde gerçek giderleri nazara alınan mükellefler, bu giderlerini tevsik edecek vesikaları saklamaya mecburdurlar.*

*(Ek fıkra: 19/2/1963-205/15 md.) Gelir Vergisi Kanununa göre diğer kazanç ve iratları üzerinden vergilendirilecek mükellefler, vergi matrahının tesbitinde nazara alınacak giderlerini isbat edecek vesikaları muhafaza etmek mecburiyetindedirler.”*

<sup>1542</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, ss. 132-140.

Kanuni ölçüden anlaşılması gereken, matrahın tespiti ile ilgili olarak vergi kanunlarının belirlediği ölçü ve esaslardır<sup>1543</sup>. Türk vergi sisteminde kural olarak matrahın belirlenmesinde parasal değer esası benimsenmiştir<sup>1544</sup>. Burada kanuni ölçü, matraha dahil olan ve miktarı etkileyen iktisadi kıymetlerin parasal olarak ifadesi gereken konularda esas alınacak ölçüleri ifade etmektedir.

VUK 29. maddede kanuni ölçüler bakımından bir sınırlama getirilmemiştir. Bu sebeple kanunlarda matrahın tespiti ile ilgili olarak belirtilen ölçülerin tamamı üzerinden yapılabilecek bir matrah veya matrah farkı miktarı tespitinde matrahın ikmali söz konusu olacaktır.

VUK'un 258-330. maddeleri arasında yer alan “Değerleme” başlıklı kısım matrahın belirlenmesi noktasında çok büyük öneme sahiptir. Yapılacak değerlemelerin sonucu doğrudan matrahı etkilemektedir<sup>1545</sup>. VUK 258. maddeye göre; “Değerleme, vergi matrahlarının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tesbitidir”. Değerleme ile matrahın hesaplanması yapılmaktadır ve kanunun öngördüğü ölçüler tadadi olarak sayılmıştır<sup>1546</sup>. Değerlemenin yapılmasında kullanılacak olan ölçüler ise VUK 261. maddesinde<sup>1547</sup> sıralanmıştır.

VUK 29. maddede belirtilen kanuni ölçüler sadece VUK'taki değerlendirme hükümlerinde yer alan ölçülerle de sınırlı değildir. GVK'nın 73. maddesinde yer alan emsal kira bedeli düzenlemesi de bir diğer kanuni ölçüdür<sup>1548</sup>. GVK'nın 73. maddesinin 2. fıkrasında sayılan haller<sup>1549</sup> haricinde gayrimenkul sermaye iradı ile ilgili beyan edilecek gayrisafi irat bakımından bir alt sınır ölçüsü öngörmektedir.

<sup>1543</sup> Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 643.

<sup>1544</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 157.

<sup>1545</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 296.

<sup>1546</sup> Cihangir Özkök, *Emsal Danıştay Kararları Çerçevesinde Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme*, Adana: Karahan Kitabevi, 2018, s. 2.

<sup>1547</sup> “1. Maliyet bedeli; 2. Borsa rayıcı; 3. Tasarruf değeri; 4. Mukayyet değer; 5. İtibari değer; 6. Vergi değeri; 7. (Ek: 30/12/1980-2365/46 md.) Rayiç bedel, 8. Emsal bedeli ve ücreti.(1) 9. (Ek:14/10/2021-7338/26 md.) Alış bedeli”

<sup>1548</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 51.

<sup>1549</sup> “Aşağıda yazılı hallerde emsal kira bedeli esası uygulanmaz:

1. Boş kalan gayrimenkullerin muhafazaları maksadiyle bedelsiz olarak başkalarının ikametine bırakılması;

2. (Değişik: 4/12/1985-3239/56 md.) Binaların mal sahiplerinin usul, fîru veya kardeşlerinin ikametine tahsis edilmesi (Usul, fîru veya kardeşlerden herbirinin ikametine birden fazla konut tahsis edilmiş ise bu konutların yalnız birisi hakkında emsal kira bedeli hesaplanmaz. Kardeşler evli ise eşlerden sadece biri için emsal kira bedeli hesaplanmaz.);

Bir diğerk kanuni ölçü ise KVK'nın “*Yabancı ulaştırma kurumlarında kurum kazancının tespiti*” başlıklı 23. maddesinin 1. fıkrasında yer alan ortalama emsal oranıdır. Kanun açıkça matrahın belirlenmesinde esas alınması gereken ölçüyü ortaya koymaktadır. Gerçekleştirilen ulaşım faaliyetinin farklı ülkeleri kapsaması ve bu bakımından matrahın belirlenmesinde zorluğu gidermek maksatlı getirilen bir ölçüdür<sup>1550</sup>. Kanuni ölçünün daha önce tarh edilmiş vergi ile ilgili olarak belirlenmiş olması yeterli olacaktır.

Matraha dahil olan servetlerin değerklemesi ile ilgili kısımda düzenlenen VUK 298. maddesinde emsal bedel tespitinin takdir komisyonları tarafından yapılacağı düzenlemesi ile VUK 30. maddesinde yer alan matrah veya matrah farkının takdir komisyonları tarafından tespiti düzenlemeleri birbirine karıştırılmamalıdır<sup>1551</sup>. Burada VUK 298. maddde kapsamında yapılan değerklemeye esas ölçüyü takdir komisyonu ortaya koymaktadır. Bir başka ifade ile kanuni ölçü olarak kullanılacak değeri belirlemektedir. Matrah veya matrah farkı miktarı, daha sonra yapılacak bir tespitle ortaya çıkarılmaktadır. VUK 30. maddesi düzenlemesinde ise matrah veya matrah farkı başlı başına takdir komisyonu tarafından miktar itibariyle tespit edilmektedir.

VUK 313-330. maddeleri arasında düzenlenmiş olan amortisman uygulaması da kanun tarafından belirlenmiş ölçüleri içermektedir<sup>1552</sup>. Amortisman ile bilançoların gerçek durumu yansıtmaması ve harcamaların giderleştirilmesini sağlayarak matrahın doğru hesaplanması amaçlanmaktadır<sup>1553</sup>. Vergi mükellefi tarafından kanunlarda yer alan amortisman kurallarına uyulmaması, fazla amortisman ayrılması gibi durumlarda ve bunun tespiti sonucunda matrahın ikmali söz konusu olacaktır<sup>1554</sup>.

---

3. Mal sahibi ile birlikte akrabaların da aynı evde veya dairede ikamet etmesi;

4. (Ek: 4/12/1985-3239/56 md.) Genel bütçeye dahil daireler ve katma bütçeli idareler, il özel idareleri ve belediyeler ile diğerk kamu kurum ve kuruluşlarınca yapılan kiralamalarda.”

<sup>1550</sup> Adil Selim Sayın, *Türk Vergi Hukukunda Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016, s. 37.

<sup>1551</sup> Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 645.

<sup>1552</sup> Recep Turgay, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, 2. b., İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1969, s. 104.

<sup>1553</sup> İmren Peker, Erkan Kılıçer, “Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Amortisman Uygulaması”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 227 (2018), s. 128.

<sup>1554</sup> Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 89.



## D. Matrahın Re'sen Tespiti

### 1. Genel Olarak

Matrahın re'sen tespit edilmesi durumunu Aristoteles'e ait olduğu söylenen “*natura abhorret vacuum*<sup>1555</sup>”, “*doğa boşluğu sevmez*”<sup>1556</sup> olarak çevrilen sözün vergi hukukundaki yansıması olarak düşünmek mümkündür. Zira devletler, vergisiz kalan alanları sevmez.

VUK'un 30. maddesinde<sup>1557</sup> vergi matrahının kural olan vergi mükellefinin beyanı üzerine tespitinin mümkün olmadığı durumlarda matrahın vergi idaresi tarafından re'sen tespit edilmesine olanak tanıyan “*Re'sen vergi tarhi*” düzenlemesi yer almaktadır<sup>1558</sup>. Bu maddeye göre “*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde*” matrahı re'sen tespit edeceklerdir. Bu düzenleme esasında vergi idaresi tarafından bir matrahın denetimi veya bir matraha ulaşma çabası sırasında karşılaşılan durumu düzenlemektedir. Anılan maddenin 2. fıkrası<sup>1559</sup> ise 9 bent şeklinde “*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı*” hallerin neler olduğunu sıralamıştır. VUK 30. maddesinin

<sup>1555</sup> Charles Vergeer, *Philosophy in Late Antiquity*, Cambridge: Cambridge Scholars Publishing, 2019, s. 24.

<sup>1556</sup> Aristoteles, *Fizik*, çev. Saffet Babür, 2. b., İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 2001, ss. 159-71.

<sup>1557</sup> “*Resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır*”

<sup>1558</sup> Arıkan, *Re'sen Vergi Tarhi*, s. 1.

<sup>1559</sup> “1. (Değişik: 24/6/1994-4008/2 md.) Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse, 2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,

3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelenmesi yapmaya yetkili olanlara her hangi bir sebeple ibraz edilmezse,

4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.

5. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)

6. (Ek: 30/12/1980-2365/4 md.) Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.

7. (Mülga: 7/1/2003-4783/9 md.)

8. (Ek: 24/6/1994-4008/2 md.) Bu Kanunun mükerrer 227 nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatırılmazsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse,

9. (Mülga: 22/7/1998-4369/82 md.)”

2. fıkrasında yer alan 9 bentten 5. bent<sup>1560</sup> ve 9. bent<sup>1561</sup> 4369 sayılı Kanun<sup>1562</sup> ile 7. bent<sup>1563</sup> ise 4783 sayılı Kanun<sup>1564</sup> ile yürürlükten kaldırılmıştır.

Vergi mükellefinin matrahını beyan etme yükümlülüğüne aykırı davranmasıyla veya beyanname verse bile bu matrahın doğruluğunu kanıtlayacak belge ve kanıtları bulundurma ve usulüne uygun düzenleme ödevlerine aykırı davranılması veya bunların incelemeye ibraz edilmemesi yahut gerçek mahiyeti yansıtmadığına dair delillerin bulunması halinde re'sen matrah tespiti yapılabilecektir<sup>1565</sup>. Bu durumda vergi mükellefinin beyanının doğruluğu karinesi çürümekte, vergi idaresi tarafından re'sen tespit sebebi ortaya çıkmaktadır<sup>1566</sup>.

Matrahın re'sen tespiti ile vergi matrahının vergi idaresi tarafından “*kendi başına*”<sup>1567</sup> ve gerçeğe en yakın şekilde tahmin edilerek tespit edilmesini ifade etmektedir<sup>1568</sup>. Buradaki re'sen ifadesini, idari işlemin bir özelliği olan ve işlemin araya bir mahkeme kararı girmeden dış dünyaya aktarılması anlamına gelen re'sen icra<sup>1569</sup> ile karıştırılmamalıdır. Mükellef tarafından beyan edilmeyen ve doğruluğu ortaya konulamayan matrahın, vergi idaresi tarafından re'senin bir diğer sözlük anlamı olan “*kendiliğinden*” tespit edilmesi söz konusudur.

<sup>1560</sup> “5.(Ek: 19/2/1963–205/1 md.)Vergi matrahları 193 sayılı Gelir Vergisi Kanununun değişik 54 üncü maddesinin 2 numaralı bendi uyarınca tesbit edilen mükellefler tarafından, vergi incelemeleri sırasında, giderleri tevsik edilemezse”

<sup>1561</sup> “9. (Ek: 25/5/1995 – 4108/2 md.) Bu Kanunun mükerrer 175 inci maddesi ile getirilen mecburiyetlere uyulmamışsa”. Zikredilen mük. 175. madde, VUK'ta hiçbir zaman yer almamıştır. Şükrü Kızılot, “Unutkanlığın Böylesi”, <https://www.hurriyet.com.tr/yazarlar/sukru-kizilot/unutkanligin-boylesi-26895151> (Erişim Tarihi: 05.01.2023).

<sup>1562</sup> “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, 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 Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname ve 190 Sayılı Genel Kadro ve Usulü Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun, RG: 29.07.1998, 23417(mük.).

<sup>1563</sup> “7. Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ve gelirler kontrolörlerince yapılan incelemeler sırasında, mükellefler, her türlü harcama ve tasarruflarını vergisi ödenmiş veya vergiye tabi olmayan kazançlardan sağladıklarını kanıtlayamazlarsa”

<sup>1564</sup> “Gelir Vergisi Kanunu, Vergi Usul Kanunu, Kurumlar Vergisi Kanunu, Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu, 4306 Sayılı Kanun, 4481 Sayılı Kanun ve 4562 Sayılı Kanunda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun”, RG: 09.01.2003, 24988.

<sup>1565</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 177.

<sup>1566</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 211.

<sup>1567</sup> <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 25.10.2022)

<sup>1568</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 205.

<sup>1569</sup> Yıldız, *İdarenin Re'sen İcra Yetkisi*, s. 81.

Bu noktada ortaya çıkacak matrah her ne kadar gerçeğe en yakın haliyle tespit edilmesi gerekiyor olsa da matrahın harici verilerden elde edilmesi sebebiyle belli bir oranda yetkililerin değerlendirmesi ve tahminini içermektedir<sup>1570</sup>. Danıştay kararlarında sıklıkla matrah tespitinin varsayıma dayanamayacağı, somut dellillerle ve detaylı incelemeler sonucunda ortaya konulması gerektiği ifade edilmektedir<sup>1571</sup>. Tıpkı matrahın ikmalen tespitinde olduğu gibi, re'sen tespitinde de vergi incelemesi yapılarak somut şekilde ortaya konulmalıdır. Aksi takdirde yapılacak tarh, sebep unsuru bakımından sakat hale gelecektir.

Bir diğer önemli husus ise burada yapılan çeşitli parçalar elde ederek bir bütüne ulaşma faaliyetinin gerektirdiği zihinsel sürecin idarenin takdir yetkisi ile karıştırılmamasıdır. Vergi idaresi tarafından yapılan, tarhın sebep unsurunun araştırılması faaliyetidir. Vergi idaresi tarafından matraha ilişkin elde edilen verileri kullanıp kullanmama bakımından bir tercih hakkı tanınmış değildir<sup>1572</sup>. Re'sen tespit ifadesi, mükellefin beyanı olmadan elde edilen verileri değerlendirme faaliyetidir ve bu konuda bir tercih hakkı bulunmamaktadır<sup>1573</sup>. İdare hukukundaki takdir yetkisi kavramıyla oluşabilecek karışıklığın önlenmesi bakımından değerlendirme ve yorum faaliyetine karşılık gelecek şekilde re'sen takdir kullanımını yerine “*matrahın re'sen tespiti*” ifadesinin kullanılması yerinde olacaktır. VUK 30. maddesinin 2. fıkrasında “*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı*” halleri sayması, vergi idaresi tarafından yapılan faaliyetin tespiti olarak ifade edilmesinin yanlış olmayacağı sonucunu doğurmaktadır.

## ***2. Matrahın Re'sen ve İkmalen Tespitinin Fark ve Benzerlikleri***

Matrahın re'sen ve ikmalen tespiti arasında fark ve benzerlikler olmasına rağmen, bir mükellef nezdinde aynı anda da gerçekleşebilmektedir. VUK 30. maddesinin 5. fıkrası “*Yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre re'sen vergi tarhını gerektirir bir sebep yanında*

---

<sup>1570</sup> Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 212; Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 205.

<sup>1571</sup> Danıştay 4. D., E. 1988/746, K. 1988/2296, T. 08.06.1988, Danıştay 4. D., E. 1988/1879, K. 1990/15, T. 09.01.1990, Danıştay 7. D., E. 1990/4191, K. 1991/2162, T. 20.06.1991, Danıştay 4. D., E. 1998/128, K. 1998/2379, T. 03.06.1998 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 25.10.2022).

<sup>1572</sup> Çağan, *Vergilendirme Yetkisi*, s. 143.

<sup>1573</sup> Aksi yönde görüş için Bknz. Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 137.

*ikmalen vergi tarhını da lüzumlu kılan bir durum mevcut ise re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli ikmal tarhiyatı yapılır*” düzenlemesi ile bu durumu hukuken mümkün kılmaktadır. Tabii ikmalen matrah tespiti yapılabilmesi için her ne şekilde olursa olsun o vergi türü bakımından bir tarhın yapılmış olması şartının da gerçekleşmiş olması gerekecektir. Aksi takdirde bu durum bakımında da matrahın re'sen tespiti söz konusu olacaktır<sup>1574</sup>.

Matrahın re'sen veya ikmalen tespit edildiği hallerde, matrahın vergi idaresi tarafından tespit edilmesi söz konusudur. Her iki tespit şekli bakımından benzer olan bir diğer husus ise VUK 34. maddeye göre “*ihbarname esası*”nın uygulanacak olmasıdır. Buna bağlı olarak da her iki tespit şeklinde ihbarnamenin tebliği sonrası tahakkuk aşaması, beyana dayanarak tespit yapıldığı tarhtan farklı olarak daha görünür haldedir<sup>1575</sup>.

Usuli bir takım benzerlikleri olmasına rağmen bu iki tespit yöntemi birbirinden farklılıklar içermektedir. İlk olarak ikmalen tespit yapılabilmesi için daha önce her ne şekilde olursa olsun bir tarh yapılması zorunluluğu bulunuyorken; re'sen tespit bakımından bu tür bir zorunluluk bulunmamaktadır<sup>1576</sup>. İkinci farklılık ise ikmalen matrah tespiti defter, kayıt, belge veya kanuni ölçüler üzerinden tespit olabiliyorken; re'sen tespit ise tamamen zıttı bir durum söz konusu olduğu için, başka bir ifade ile zaten defter, kayıt, belge veya kanuni ölçülere dayanılarak bir tespit yapılamadığı için gerçeğe en yakın şekilde tespit yapılmaktadır<sup>1577</sup>. İkmalen tespit matematiksel bir kesinlik aranıyorken, re'sen tespit bu kesinliğin sağlanması zordur. Kanuni düzenlemelerde de ikmalen tespit matrah veya matrah farkının miktar itibarıyla tespit olunması aranıyorken, re'sen tespit bakımından matrahın miktarı bakımından zaten tespit edilemeyen bir hal söz konusu olduğu için sadece matrahın tamamen veya kısmen tespit edilememesi durumu düzenlenmiştir.

Ancak böyle olmakla birlikte Danıştay kararlarında bu re'sen tespit derin ve detaylı bir incelemeyle yapılması<sup>1578</sup>; varsayıma dayanmaması, somut bir araştırmayla ve

<sup>1574</sup> Özbalcı, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, s. 111.

<sup>1575</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 188.

<sup>1576</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 54.

<sup>1577</sup> Arıkan, *Re'sen Vergi Tarhi*, s. 16.

<sup>1578</sup> Danıştay 4. D., E. 1987/6156, K. 1989/244, T. 18.01.1989; Danıştay VDDGK, E. 1988/159, K. 1989/76, T. 02.06.1989 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 25.10.2022).

delillerle yapılması gerekmektedir<sup>1579</sup>. Bu durum ise “gerçeğe en yakın halin bulunması ilkesi” olarak ifade edilmektedir<sup>1580</sup>.

Fark ve benzerlikleriyle beraber kanunda matrahın hem ikmali, hem de re’sen tespiti ayrımının gereklilik durumuna da değinmek gerekir. Matrahın ikmalen tespiti, re’sen tespitine oranla çok sınırlı şekilde uygulama alanı bulacaktır. Zira re’sen tespitite bir gerçek arayışı söz konusuysen, ikmalen tespitite zaten tarh etmiş bir vergi ile ilgili olarak ortaya çıkan defter, kayıt, belge ve kanuni ölçülerden miktar itibariyle tespit edilen matrah veya matrah farkı söz konusu olacaktır. Bu sebeple matrahın ikmalen tespiti halini, re’sen tespit sebepleri içerisinde eritmek mümkün olabilecektir. Bu ayırım vergi inceleme elemanlarına matrah veya matrah farkını re’sen tespit edip, bunun üzerine vergi tarh edilmesi durumunun düzenlenmediği zaman bakımından, basit şekilde inceleme elemanı tarafın tespit edilebilecek matrah farkları üzerinden tarhı sağlayan bir düzenlemeydi<sup>1581</sup>. Günümüzde bu ayrımın önemi ise VUK 352. maddesine göre usulsüzlük kabahati, matrahın re’sen tespitini gerektiren bir sebep ile ortaya çıkmışsa uygulanacak ceza iki kat olacaktır. Usulsüzlük fiillerinin nitelikli halleri olarak düzenlendiği anlaşılmaktadır. Ayrıca daha basit bir şekilde matrahın tespit edilebilir olması, ikmalen tespit sonrası yapılan tarhın, tahsil aşamasına daha kolay erişmesini sağlayabilecektir. Ancak matrahın ikmalen tespitinin koşullarının, matrahın re’sen tespit koşullarından “*Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa*” hükmü ile net bir şekilde ayrılmaması ikmalen matrah tespitinin uygulamasının az olması sonucunu doğuracaktır. Bununla birlikte vergi mükellefi lehine sonuçları olabileceği için matrahın ikmalen tespitine ilişkin kanun hükümlerinin varlığını sürdürmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir.

---

<sup>1579</sup> Danıştay 4. D., E. 1988/178, K. 1990/15, T. 09.01.1990; Danıştay 3. D., E. 1987/2578, K. 1988/2375, T. 19.10.1988; Danıştay 4. D., E. 1990/1548, K. 1991/1092, T. 18.03.1991; Danıştay 4. D., 2002/950, 2002/2800, 02.07.2002 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 25.10.2022).

<sup>1580</sup> Barış Bahçeci, “Danıştay İçtihatlarına Göre, Resen Tarhiyat İşleminde Yapılan Matrah Tayininde Gerçeğe En Yakın Halin Bulunması İlkesi”, *Prof. Dr. Erdal Onar’a Armağan Cilt I*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 2013, s. 540.

<sup>1581</sup> Gürol Ürel, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 3. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012, s. 161.

### 3. Matrahın Re'sen Tespiti Nedenleri

VUK 30. maddesinde matrahın re'sen tespiti için yapılacak nedenleri “*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde*” şeklinde düzenlemiştir. Burada esasında bir denetim faaliyeti sırasında karşılaşılan durum ifade edilmektedir. Vergi idaresi tarafından bir vergi incelemesi yapılması sonucunda re'sen matrah tespitinin sebebinin olup olmadığı ortaya çıkmaktadır. Sonrasında ise matrahı gerçeğe en yakın şekilde ulaşılmaya çalışılmaktadır.<sup>1582</sup>

Anılan maddenin 2. fıkrasında “*Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir*” denilmek suretiyle re'sen matrah tespitinin hangi hallerde yapılacağına dair 6 bent halinde sebepler sıralanmıştır. Kanunun bu düzenlemesi sayılan sebeplerin tahdidi mi, tadadi mi olduğuna dair tartışmanın yaşanmasına sebep olmuştur.

Bu sebeplerin tadadi olduğunu, matrahın tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmamasının genel sebep olduğunu, her ne kadar 6 bent halinde özel şekilde haller belirtilmiş olsa da bu hallerden birisi olmayıp, genel sebebe uyan halin varlığında matrahın re'sen tespitinin mümkün olduğunu belirten görüş bulunmaktadır.<sup>1583</sup>

Karşı görüş ise VUK 30. maddesinin 2. fıkrasında 6 bent olarak sayılmış sebeplerin tahdidi olarak sayıldığını kabul etmektedir. Vergi idaresi tarafından re'sen matrahın tespit edilebilmesi için sayılı 6 sebepten birisinin bulunması gerektiği, bu sebebin usulüne uygun şekilde yapılacak bir inceleme ile tespitinin yapılması, bunun üzerine takdir komisyonu veya vergi inceleme elemanı tarafından matrahın re'sen tespit

<sup>1582</sup> Bahçeci, “Gerçeğe En Yakın Halin Bulunması İlkesi”, s. 542.

<sup>1583</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 178; Oktar, *Vergi Hukuku*, s. 128; Üstün, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 255; Gerçek, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, s. 134; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s. 211; Arıkan, *Re'sen Vergi Tarhı*, s. 31; Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı*, s. 87.

edilebileceği savunulmaktadır<sup>1584</sup>. Danıştay tarafından sayılan sebeplerin sınırlı şekilde kabul edilmektedir<sup>1585</sup>.

Bu ayrımın önemi ise eğer bu sebeplerin sınırlı sayıldığı kabulü halinde bu sebeplerden birinin tespit edilememiş olması durumunda verginin tarhının yapılamayacağı; sınırlı olarak sayılmadığının kabulü halinde ise vergi idaresi tarafından sayılı sebepler tespit edilememesi halinde de genel sebep mevcut ise tarhın yapılabilecek olmasıdır.

Öncelikle belirtmek gerek ki VUK 30. madde lafzi bakımdan görüş farklılığının yaşanmasına sebep olacak şekilde düzenlenmiştir. Bu konuda kanun koyucunun daha kesin bir ifade ile re'sen matrah tespit sebeplerinin sayılı sebepler olduğunu ifade etmesi gerekmektedir. Bu haliyle düzenleme yoruma ihtiyaç duymaktadır. Kanun koyucu burada örneklendirici saymaya işaret eden “gibi”, “benzeri” kavramlarına yer vermemiştir. “Bir şeyi zikretmek, diğerini dışlamaktır” (*Expressio unius est exclusio alterius*) yorum ilkesinden hareketle, kanun koyucu bazı şeyleri saydıysa, saymadığı diğer durumları hariç tutmak istediği; diğer durumları bu kapsamda saymak isteseydi sayabileceği ve saymayarak bunu istemediği<sup>1586</sup> yorumuyla buradaki sebeplerin sınırlı bir şekilde sayıldığı kabulü yerinde olacaktır. Kanun koyucu 2. fıkrada “Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda” diyerek hangi hallerde “vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı”nı saymış ve bunlar dışındaki halleri düzenleme dışı bırakmıştır. Özgürlüğün asıl, sınırlamanın istisna olması ve özgürlüğe müdahale eden kanunların bu müdahaleyi açıkça düzenlemesi ve dar yorumlanması gereğince de<sup>1587</sup>,

---

<sup>1584</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 57.

<sup>1585</sup> Danıştay 4. D., E. 2016/7870, K. 2022/6691, T. 29.12.2020; Danıştay 4. D., E. 2018/3139, K. 2022/953, T. 21.02.2022 (www.lexpera.com.tr.tr Erişim Tarihi: 28.10.2022); “30. maddede resen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması' şeklinde tanımlanarak, resen takdir sebepleri bentler halinde sayılmış, 6. bentte tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması resen takdir sebebi olarak belirtilmiştir”

<sup>1586</sup> Gözler, “Yorum İlkeleri”, s. 68.

<sup>1587</sup> Gözler, “Yorum İlkeleri”, s. 81.

vergi hukuku alanındaki bu düzenlemenin de dar yorumlanması ve ancak açık şekilde yer alan hükümler üzerinden bu müdahalenin kabulü uygun olacaktır.

VUK 30. maddenin 1. fıkrası düzenlemesine göre “*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan*” halin varlığı halinde matrahın re’sen tespiti için kanuni koşul gerçekleşmiş olacaktır. Ancak maddenin 2. fıkrasında sayılan hallerin varlığı ise bu koşulun kapsamını belirlemektedir. Bu sebeple sayılan hallerin detaylı incelenmesi gerekmektedir.

*a. Vergi Beyannamesinin Kanuni Süresi Geçtiği Halde Verilmemesi*

**(1) Beyannamenin Hiç Verilmemesi**

1949 tarihli VUK ile Türk vergi sisteminde yoklamaya bağlı tarh sistemi yerine, modern sistem olarak da kabul edilen matrahı vergi mükellefinin beyanı sistemi benimsenmiştir. İkmalen ve re’sen matrah tespit usullerinin de beyan usulünün fer’isi olacağı kanunun gerekçesinde belirtilmiştir<sup>1588</sup>. Bu sebeple VUK 30. maddenin 2. fıkrasında ilk bent olarak “*Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse*” matrahın re’sen tespitini gerektiren ilk sebep olarak sayılmıştır. Bu bent 1961 tarihli VUK’un ilk halinde “*Vergi beyannamesi kanuni sürenin sonundan başlayarak 15 gün geçtiği halde verilmemiş olursa*” şeklindeyken, 4008 sayılı Kanun<sup>1589</sup>’un 2. maddesiyle yapılan değişiklikle bugünkü halini almıştır.

Vergi mükellefi tarafından beyan edilecek bir matrahın oluşmadığı gerekçesiyle beyanname verilmediğinin ileri sürülmesi de matrahın re’sen tespiti yoluna gidilmesi bakımından kabul edilmeyecektir<sup>1590</sup>. Zira bu ödeve aykırı davranılması, vergi mükellefinin beyan etmekten çekindiği yolunda bir kanaat oluşturmaktadır. Aksi durumda matrah oluşmadıysa, ödenecek bir vergi borcu da çıkmayacaksa vergi beyannamesi verilmemesinin şekli bir ödev olarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir. Bu durumda vergi mükellefi beyanname verilmeyen döneme ilişkin matrah oluşmadığına

<sup>1588</sup> <https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/TBMM/d08/c019/tbmm08019080ss0175.pdf> (Erişim Tarihi: 28.10.2022).

<sup>1589</sup> “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”, RG: 21982, 06.07.1994.

<sup>1590</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 178.



dair belgeleri ibraz etmesi durumunda yapılacak matrah tespitine dair sonuçlardan kurtulabilecektir<sup>1591</sup>.

Kanunen öngörülen beyanname süreleri VUK'un 15. maddesinde düzenlenen mücbir sebeplerle gecikme, 16. maddesinde düzenlenen ölüm halinde ve 17. maddesinde düzenlenen mühlet verme durumlarında uzayabilmektedir<sup>1592</sup>. Ayrıca Mali Tatil Uygulaması Hakkında Genel Tebliğ<sup>1593</sup>de belirtilen bazı vergiler hariç olmak üzere<sup>1594</sup> mali tatil kapsamında da beyanname verme süresi de uzayacaktır<sup>1595</sup>. Re'sen matrah tespiti yapılabilmesi için bu sürelerin sona ermesinden sonra beyannamenin verilmemiş olması gerekmektedir<sup>1596</sup>.

Kural olarak vergi idaresi tarafından vergi mükellefini beyanname verme yönünde bir hatırlatma yapılmıyor olsa da “*Veraset ve intikal vergilerinde ek süre*” başlıklı VUK 342. madde<sup>1597</sup> düzenlemesine göre kanuni beyanname süresi geçmiş olsa bile 15 gün içerisinde beyanname verilirse vergi ziyayı gerçekleşmemiş olacağı, bu süre içerisinde de beyanname verilmemiş olursa mükellefe beyana çağrı yazısı tebliğ edilerek 15 günlük bir mühlet verileceği düzenlenmiştir. Bu kurala uyulmadan, kanuni beyanname süresi geçtiğinden ve mükellefe beyana çağrı yazısı tebliğ edilmeden re'sen matrah tespiti

<sup>1591</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 178.

<sup>1592</sup> Özgür Biyan, *Mali Hukuk Açısından Mücbir Sebep*, İstanbul: Legal Yayınları, 2020, s. 156.

<sup>1593</sup> RG: 10.04.2016, 29680.

<sup>1594</sup> “Söz konusu hükme göre, özel tüketim vergisi, banka ve sigorta muameleleri vergisi, özel iletişim vergisi, şans oyunları vergisi ile gümrük idareleri, il özel idareleri ve belediyeler tarafından tarh ve/veya tahsil edilen vergi, resim ve harçlar (ithalde alınan katma değer vergisi, emlak vergisi, çevre temizlik vergisi gibi) hakkında mali tatil uygulanmayacaktır”. Ayrıca “10. Diğer Hususlar” başlıklı bölümü aşağıdaki şekilde değiştirilmiştir.

“Aşağıda belirtilen sürelerin mali tatil nedeniyle uzaması söz konusu olmayacaktır.

- İcra yoluyla yapılan satışlarda katma değer vergisi uygulamasına yönelik (5) No.lu katma değer vergisi beyannamesinin, 26/4/2014 tarihli ve 28983 sayılı Resmî Gazete’de yayımlanan Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-6.2.2) bölümünde belirtilen verilme ve ödeme süreleri,

- Sürekli beyanname vermek zorunda olanlar dışındaki resmî kuruluşlar tarafından müzayede mahallerindeki satışlar dolayısıyla tahsil edilen katma değer vergisinin, Katma Değer Vergisi Genel Uygulama Tebliğinin (I/B-6.1) bölümünde belirtilen ödeme süresi,

- 18/1/1972 tarihli ve 1512 sayılı Noterlik Kanununun 118 inci maddesine göre noterler tarafından tahsil edilen damga vergisi ve harç bedellerinin anılan Kanunun 119 uncu maddesi uyarınca ilgili vergi dairesine bildirilmesine ilişkin olarak verilecek beyannameler ile süresiz yükümlülük şeklinde değerlendirilen ve 2/7/1964 tarihli ve 492 sayılı Harçlar Kanununa göre verilen (1) ve (4) No.lu beyannamelerin verilme ve ödeme süreleri.”

<sup>1595</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 2022, s. 264.

<sup>1596</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, ss. 62-63.

<sup>1597</sup> “Madde 342 – (Değişik: 10/4/1985-3181/1 md.) Veraset ve intikal vergisine ilişkin mükellefiyetlerde tahakkuk muamelesi yapılmak için beyanname verme süresinin sonundan başlayarak 15 gün beklenir. Beyanname bu süre içinde verilirse vergi ziyayı olmamış sayılır. Ayrıca mükellefe tebliğ edilmek şartı ile yeniden 15 günlük bir mühlet verilir. Bu hususta da yukarıdaki hüküm cari olur”

yapılıp vergi tarhi edilmesi ise hukuka aykırı olacaktır<sup>1598</sup>. Beyana çağrı yazısı tebliği sonrası 15 günlük mühlet geçmesine rağmen verilmeyen haller bakımından ise re'sen tespit sebebi artık gerçekleşmiş olacaktır<sup>1599</sup>.

Vergi mükellefi kimi zaman işe başlama bildiriminde bulunmakla birlikte vergiyi doğuran olay olarak kanunlarda yer alan ticari faaliyetler veya hukuki durumlar nezdinde gerçekleşmediğinden bahisle de beyanname vermemesi gerektiğini düşünebilmektedir. Bu durumda kanuni süresi geçmesine rağmen beyanname verilmemiş olmakla matrahın re'sen tespiti sebebi ortaya çıkmıştır; ancak bununla birlikte vergi mükellefinin vergiyi doğuran olayın nezdinde gerçekleştiğine dair tespitlerin de yapılması gerekmektedir. Beyanname vermediği tespiti üzerine doğrudan matrah tespiti için takdir komisyonuna sevk yahut vergi inceleme elemanı tarafından bu konuda tespit yapılmadan matrah tespiti yapılmamalıdır. Bu durum vergi incelemesi sırasında veya yoklama sonucunda tespit olabilecek bir husustur. Bununla birlikte vergi mükellefinin beyanname vermemiş olması sebebiyle kağıda basılı beyanname verenler bakımından usulsüzlük veya e-beyanname vermek zorunda olanlar bakımından özel usulsüzlük yaptırımını uygulanması söz konusu olacaktır<sup>1600</sup>. Bu konuda vergi inceleme elemanı tarafından veya takdir komisyonu tarafından aksi bir tespit yapılmamasına rağmen bir matrah takdiri yapılarak vergi tarhi yapılması durumunda ise iptali mümkün olacaktır<sup>1601</sup>.

## **(2) Kanuni Süresi Geçtikten Sonra Beyannamenin Verilmesi**

Vergi mükellefleri tarafından beyanname verme süresinin uzamasına sebep olan mücbir sebep, mühlet verme ve ölüm hali olmadan beyannamenin kanuni süresi geçtikten sonra verilmesi durumunda kural olarak re'sen tespit sebebi ortaya çıkmakla beraber, kanun koyucu matrahın gerçeğe en yakın tahmini şeklinde değil de beyannamede

<sup>1598</sup> Danıştay 4. D., E. 2000/1195, K. 2000/3158, T. 09.11.2000 (www.lexpera.com.tr.tr Erişim Tarihi: 28.10.2022).

<sup>1599</sup> Danıştay VDDGK, E. 2002/149, K. 2002/336, T. 27.09.2002 (www.lexpera.com.tr.tr Erişim Tarihi: 28.10.2022).

<sup>1600</sup> Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 690.

<sup>1601</sup> Danıştay 4. D., E. 1994/4717 K. 1995/3998, T. 16.10.1995 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 01.11.2022); *“Davalı idare, beyannamenin verilmemesinin re'sen takdir nedeni olduğunu, şirketin tasfiye ile ilgili herhangi bir bildirim bulunmadığı gibi ticaret siciline de kaydının silinmediğini, takdir komisyonunca belirlenen matrahın yasal ve yerinde olduğunu ileri sürerek kararın bozulmasını istemektedir.*

*Temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddialar, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda görülmemiştir.*

gösterilen matrah üzerinden tarhi yapılmasını öngören iki hal düzenlenmiştir. Bunlar VUK'un 30. maddesinin 4. fıkrasında<sup>1602</sup> ve "*Pişmanlık ve ıslah*"ın düzenlendiği VUK 371. maddeki koşullarda beyannamenin kanuni süre geçtikten sonra verilmesi halleridir<sup>1603</sup>.

VUK 30. maddesinin 4. fıkrasında yer alan düzenlemeye göre, vergi beyannamesi kanuni süresi geçtikten sonra ve fakat beyan edilen matrah ile ilgili vergi incelemesi başlamamış veya takdire sevk edilmemiş olması durumunda vergi idaresi tarafından beyan edilen matrah üzerinden vergi tarhi yapılacaktır. Maddede "*beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır*" denmesine rağmen takdir komisyonuna sevk yapılmaması gerekir. Her ne kadar mükellefin beyan ettiği matrah üzerinden re'sen gerekli tarh yapılacağına belirtilmiş olması, VUK 112. maddenin 3. fıkrasına göre gecikme faizinin hesaplanması<sup>1604</sup>, VUK 352. maddenin ilk fıkrasında yer alan "*Usulsüzlük fiili re'sen takdiri gerektirirse, bağlı cetvelde yazılı cezalar iki kat olarak kesilir*" hükmü uyarınca uygulanacak I. derece usulsüzlük cezasının iki kat olarak uygulanması gerekmektedir. Elektronik ortamda beyanname verme zorunluluğuna uyulmaması halinde ise VUK mük. madde 355. maddeye göre özel usulsüzlük cezası uygulanacaktır<sup>1605</sup>. Ayrıca VUK 344. maddenin son fıkrasına<sup>1606</sup> göre de kesilecek bir vergi ziyai cezası yüzde elli oranında uygulanacaktır (VUK 336. madde<sup>1607</sup> hükmü uygulanmak koşuluyla). Burada vergi mükellefinin beyanı üzerine tarh eden vergi aslı tahakkuk fişi, vergi cezası ise ihbarname ile mükellefe tebliğ edilecektir<sup>1608</sup>. Ancak

---

<sup>1602</sup> "*Vergi beyannamesini kanuni süresi geçtikten sonra vermiş olanlara bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen gerekli tarhiyat yapılır ve bu beyannameler re'sen takdir için takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz.*"

<sup>1603</sup> Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhi*, s. 107; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 64.

<sup>1604</sup> Danıştay 4. D., E. 2007/435, K. 2008/1434, T. 21.04.2008 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 31.10.2022); "*Elde ettiği faiz gelirini süresinden sonra beyan eden davacı adına, bu beyannamede gösterdiği matrah üzerinden yapılan tahakkukun, 213 sayılı Kanun'un 30. maddesinin dördüncü fıkrası uyarınca re'sen vergi tarhi kapsamında kabulü gerektiğinden, verginin yasal süresinden sonra tahakkuk ettirilmesi nedeniyle, ilgili bulunduğu döneme ilişkin normal vade tarihinden itibaren anılan kanunun 112. maddesi uyarınca hesaplanan gecikme faizinde, yasaya aykırılık bulunmamaktadır.*"

<sup>1605</sup> Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahati ve Suçları)*, s. 147.

<sup>1606</sup> "*Vergi incelemesine başlanılmasından veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra verilenler hariç olmak üzere, kanuni süresi geçtikten sonra verilen vergi beyannameleri için bu madde uyarınca kesilecek ceza yüzde elli oranında uygulanır.*"

<sup>1607</sup> "*Cezayı istilzam eden tek bir fiil ile vergi ziyai ve usulsüzlük birlikte işlenmiş olursa bunlara ait cezalardan sadece miktar itibariyle en ağırı kesilir*"

<sup>1608</sup> Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 686.

mükellef, vergi aslı bakımından VUK 378. maddesinin 2. fıkrası düzenlemesi dolayısıyla dava konusu edememesi gerekir<sup>1609</sup>. Aynı şekilde TSU bakımından da vergi aslı üzerinde uzlaşmaya başvuramayacaktır. Ancak 352 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne göre VUK 359. maddesine göre vergi kaçakçılığı suçunu oluşturan fiillerle işlenenler hariç olmak üzere "*Kanuni süresinden sonra verilen beyannameler ile Vergi Usul Kanununun 371 inci maddesine göre pişmanlık talepli olarak kabul edilen ancak şartların ihlali nedeniyle kanuni süresinden sonra verilen beyanname olarak işleme tabi tutulan beyannameler üzerinden tahakkuk fişi ile tahakkuk ettirilen vergilere ilişkin kesilen vergi ziyai cezaları da uzlaşma konusu yapılabilecektir*". Ayrıca ihbarname ile bildirilen vergi cezalarına karşı yargı yoluna gidilmesi de mümkündür<sup>1610</sup>.

Kanuni süresi geçtikten sonra beyanname verilmesi halinde kanuni süresi içerisinde beyanname verilmemesi sebebine dayanılarak re'sen tespit yapılmadığı bir diğer durum ise VUK 371. madde kapsamında pişmanlık dilekçesi ile beyannamenin verilmesidir. Esasında bu durum yukarıda bahsedilen kanuni sürenin geçmesinden sonra beyanname verilmesi halinden farklı bir durum değildir<sup>1611</sup>. Pişmanlık ve ıslah, vergi alacağının tahsilini hızlandırmayı hedefleyen ve işlediği kabahatten pişman olan iyi niyetli vergi ödevlisini korumak ve muhtemel hukuki uyuşmazlıkların önüne geçmek maksatlı vergi cezalandırma yetkisinde vazgeçmeyi içermektedir<sup>1612</sup>. Bununla beraber bir takım ilave koşullar da gerektirmektedir. VUK 371. maddesine göre pişmanlık dilekçesi verildikten itibaren 15 gün içerisinde beyan edeceği matraha isabet eden vergi borcu varsa<sup>1613</sup> pişmanlık zammı ile birlikte bunu ödemesi gerekecektir. Vergi beyannamesinde matrahın bulunmaması veya zarar beyan edilmesi durumunda<sup>1614</sup> da vergi mükellefinin şartları sağlaması halinde pişmanlık dilekçesiyle verdiği beyanname kabul edilmektedir. Başka re'sen tespit sebeplerinin bulunmaması halinde verilen beyannamede matrah

<sup>1609</sup> Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı*, s. 108.

<sup>1610</sup> Demirbaş Aksüt, *Uzlaşma*, s. 228.

<sup>1611</sup> Aynı yönde görüş için Bknz. Semiz, s. 759.

<sup>1612</sup> Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, 2. b., İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997, s. 18.

<sup>1613</sup> Doktrinde pişmanlık dilekçesiyle birlikte verilen beyannamede matrah bulunmaması veya zarar beyan edilmesi ilgili yer alan tartışmalar için Bknz. Karakoç, *Pişmanlık ve Islah*, ss. 70-81.

<sup>1614</sup> "208 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği", RG: 02.03.1995, 22218; "D/ 2- Kanuni süresi içinde verilmeyen beyannamenin daha sonra pişmanlık hükümlerinin uygulanması talebiyle verilmesi: .... Pişmanlık talebiyle verilen beyannamede zarar beyanı veya mahsuplar gibi nedenlerle ödenecek verginin bulunmaması halinde, pişmanlık talebi kabul edilmeyecek ve bu beyannameler için de yalnızca birinci derece iki kat usulsüzlük cezası kesilecektir. Ancak, gerek görülmesi halinde, bu mükellefler nezdinde inceleme yaptırılabilir."

oluşmamış olması sebebiyle re'sen tespiti sevk edilmemelidir<sup>1615</sup>. Bu durum VUK 30. maddenin 4. fıkrasında yer alan düzenleme gereğince geçerli olacaktır. Zira pişmanlık dilekçesi verilmesi matrahın re'sen tespiti sebebi bakımından değil, vergi ziyayı cezasının uygulanması ile ilgili önem arz etmektedir.

*b. Vergi Beyannamesi Kanuni veya Ek Süreler İçinde Verilmekle Beraber Beynamede Vergi Matrahına İlişkin Bilgilerin Gösterilmemesi*

VUK 30. maddesinin 2. fıkrasının 2. bendinde yer alan matrahın re'sen tespitine ilişkin bu düzenlemede beyanname verilmekle birlikte matraha ilişkin bilgilere yer verilmemiş olması halinde matrahın takdir komisyonu veya vergi inceleme elemanı tarafından tespit edileceği yer almaktadır. Bu düzenleme ile beyan sisteminin etkinliği korunması amaçlanmaktadır<sup>1616</sup>.

Matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemesinden ne anlaşılması gerektiği hükmün kapsamını belirleyecektir. Bu bilgilerin vergi hesaplamasına olumlu veya olumsuz yönde etki eden ve içeriği belirlenen vergi beyannamelerinde matraha ilişkin sütunlarda aranan her çeşit bilgidir. Beyanı alan vergi dairesinin ilk bakışta matrahın hesaplanması konusunda bilgi sahibi olması için gerekli olan bilgilerdir<sup>1617</sup>.

Bu sebeple matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olmasından, vergi beyannamesinde matrah kısmına ilişkin bilgilerin boş bırakılmış olması, vergi dairesi tarafından vergi alacağını miktar itibarıyla tespit etmek için gerekli olan matrahi oluşturan bilgilere yer verilmemiş olmasını anlamak gerekir. Beyan edilen matrahın gerçek durumu yansıtmadığına dair denetim ise bu hüküm ile ilişkilendirilmemelidir.

<sup>1615</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 66; Karakoç, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, s. 80. Danıştay 7. D., E. 2000/5597, K. 2002/759, T. 27.02.2002 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 31.10.2022); “Uyuşmazlığın çözümü, pişmanlıkla verilen beynamede matrah gösterilmemesi veya zarar beyan edilmesi halinin resen tarh nedeni olarak kabul edilip edilemeyeceği hususunun belirlenmesine bağlıdır. Vergi Usul Kanununun 371'inci maddesiyle 30'uncu maddesi hükümlerinin birlikte irdelenmesinden, pişmanlık hükümlerinden yararlanma talebiyle verilen beyannamelerde mutlaka vergiye tabi matrah gösterilmesini zorunlu kılacak nitelikte bir düzenlemenin mevcut olmadığı açıklıkla görüldüğünden, başkaca bir resen tarh sebebinin varlığı somut olarak ortaya konulmadığı müddetçe, yalnızca matrah gösterilmemiş olunmasından hareketle, mükellefleri pişmanlık hükümlerinden yararlandırmayıp resen tarh yoluna gidilmesinde isabet yoktur.”

<sup>1616</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 179.

<sup>1617</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 68; Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı*, s. 116.

Ayrıca beyannamelerde matrah için ayrılan kısımlara yazılan bilgilerin sağlıklı denetime elverişli olmaması halinde de matraha ilişkin bilgilerin gösterilmediğinin kabulü yerinde olacaktır. Örneğin; KDV bakımından matbu beyannamelerde yer alan KDV oranına karşılık gelen matrah kısmı yerine, uygulanacak oranın yer almadığı boş bırakılan satıra matrah yazılması halinde, beyannameyi alan vergi dairesinin belirtilen matraha hangi oranın uygulayacağını tespit etmesi beyanname üzerinden mümkün olmayacaktır<sup>1618</sup>. Bir başka örnek olarak da yıllık gelir vergisi beyannamesinde matrah miktarına etki eden gelir türleri bakımından ayrılan kısımların doldurulmaması, sadece matraha ilişkin toplam miktarın yazılmış olması da bu kapsamda değerlendirilmelidir. Zira beyannameye ilişkin yapılacak denetimde hangi gelir türü ile ilgili ne kadar matrah beyan edildiği defter ve belgeler üzerinden yapılacak kontrol bakımından önemli olacaktır.

Beyannamelerde matraha ilişkin bilgiler gösterilmekle birlikte ödenecek vergi borcuna etki eden mahsup ve indirimlerin gösterilmemesi durumunda bu hüküm uygulanmayacaktır. Zira mükellef kendi ödeyeceği vergi miktarını azaltma etkisi olan bu bilgileri bildirmemiş olduğu halde, külfete kendisi katlanacaktır. Ancak bu husus re'sen tespit için sebep oluşturmayacaktır. Bahsedilen kısımlar matraha ilişkin bilgiler kapsamında bulunmamaktadır.

Vergi beyannamesinin kanuni ve ek süreler içerisinde verilmekle, matraha ilişkin bilgilerin gösterilmemesi halinde doğrudan re'sen tespiti engelleyen bir düzenleme bulunmaktadır. VUK 30. maddesinin 3. fıkrasında yer alan *“Yukarıdaki 2 nci bentde yazılı halin vukuunda mükellefe, takdir komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere bir mühlet verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini ibraz etmeye davet olunur. Bu davet üzerine mükellef istenilen bilgileri verir ve kanuni defterlerini ibraz ederse, defter ve vesikalar ihticaca salih bulunmak şartıyla, mükellefe takdir olunacak matrah defter ve vesikaları kayıtlarına göre tesbit olunacak miktardan fazla olamaz”* düzenlemesi, vergi mükellefi ile ilgili matrah bilgilerini beyannameye göstermemiş olması halinde takdir komisyonuna sevk halinde doğrudan matrah tespiti yapılmasını engellemektedir. Hüküm kapsamında vergi inceleme elemanı tarafından bu süre tanınmak suretiyle matraha ilişkin bilgilerin talep edilmesi hali düzenlenmemiştir.

---

<sup>1618</sup> Başaran Yavaşlar, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?”, ss. 11 ve dipnot 18.

Bunun sebebi ise vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından matrahın re'sen tespiti yapabilmesi 1983 yılında yapılan değişiklikle 1. fıkra kapsamında düzenlenmiş olup; bu değişikliğe paralel ekleme 3. fıkra yapılmamıştır. Kanun hükmünde matrahın vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca tespit edilmesi halinin de eklenmesi yerinde olacaktır. Bu haliyle ise amaçsal yorum yaparak, vergi mükellefi lehine olan bu 15 günlük süre vermenin vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafında da uygulanması gerektiği sonucuna varmak mümkündür.

Esasında bu hüküm e-beyanname sistemine geçilmekle birlikte karşılaşılması pek mümkün olmayacaktır. Sistem üzerinden beyannamenin doldurulması sırasında matraha ilişkin bilgilere yer verilmemiş olması, bir sonraki aşamaya geçişi engelleyecek ve bu sebeple zorunlu olarak beyanname verilirken matraha ilişkin bilgilere yer verilmiş olacaktır. Aksi takdirde beyanname verme işlemi de tamamlanamayacağı için, bu halde de bir üstteki bentte yer alan kanuni süresinde beyannamenin verilmemiş olması sebebi gerçekleşecektir.

*c. Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Hepsini veya Bir Kısmını Tutulmamış veya Tasdik Ettirilmemiş Olursa veya Vergi İncelenmesi Yapmaya Yetkili Olanlara Her Hangi Bir Sebep İle İbrahim Edilmemesi*

Defter tutma, tarihin ilk çağlarında yer alan Sümer, Mısır, Eski Yunan ve Roma devletlerinde iktisadi hayatın gelişmeye başlaması ile birlikte bir ihtiyaç ve zorunluluk olarak ortaya çıkan muhasebe uygulamalarının yapılabilmesini sağlamak üzere geliştirilmiştir<sup>1619</sup>. Türk vergi sistemi bakımından da beyannamelerde yer alan matrahın ortaya çıkış şekli, tutulan defterlerdeki kayıtlar üzerinden yapılabilmektedir. Bu sebeple gerçeğe uygun matrahın tespiti ve denetimi bakımından defter tutma (VUK 172. madde) ve bunları ibraz etme (VUK 256. madde) vergi mükelleflerine bir yükümlülük olarak getirilmiştir<sup>1620</sup>.

VUK 30. maddenin 2. fıkrasının 3. bendinde yer alan re'sen tespit sebebi de vergi mükellefinin bu ödevlerine aykırı davranması halinde matrah denetimin ve tespitinin

<sup>1619</sup> Mazhar Hiçşaşmaz, "Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: Basit Usul", *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 11, S. 3 (1956), s. 351; Zülküf Kanat, *Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma*, Ankara: Vergi Yayınları, 1982, ss. 34-35.

<sup>1620</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 141; Mahcemal Seyhan, *Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.

sağlıklı yapılamaması durumunu önlemeye yönelik düzenlenmiştir. Tek bent halinde sayılmış olan bu düzenleme, kimi zaman da aralarında sebep-sonuç ilişkisi olduğu görünümü arz eden üç farklı hali düzenlemektedir<sup>1621</sup>. Örneğin, kanunen tutulması mecburi olan defterlerin tutulmamış olması halinde, ibrazı da mümkün olmayacaktır.

Bu bente sadece kanunen tutulması mecbur olan defterlerin tutulması, tasdiki ve ibrazından bahsedilmekle, belge ve kayıtlar sayılmamıştır. Bu durumda kanunen tutulması zorunlu olan defterleri tutup, tasdik ettiren ve hatta incelemeye ibraz eden vergi mükellefinin, bu defterler ile ilgili belge ve kayıtları ibraz etmemesi halinde matrahın re'sen tespit sebebinin bulunup bulunmadığı sorunu ortaya çıkmaktadır. Matrahın tespiti ve denetimini ve böylece ödenmesi gereken vergilerin doğrulunu araştırmak maksatlı getirilen bir düzenlemenin bu kısmı dahil etmemiş olması bir eksiklik olarak durmaktadır. Kanun koyucu tarafından belge ve kayıtların da tutulması, tasdiki gerekenlerin tasdik ettirilmesi ve ibrazı istenseydi bunları da kanun metnine dahil edeceğinden dolayı, bunları saymamış olmasının sonucu olarak da bir re'sen takdir sebebi olmadığı sonucuna varmak mümkündür.

Ancak VUK kapsamında tutulan defterler, içerdikleri kayıt ve bu kayıtların dayanağı olan vesikalarla bir anlam ifade edecektir. VUK 227. maddesine göre, “*Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça, bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir*”. Vergi mükelleflerinin defterlerine işlemiş oldukları kayıtlar da bu anlamda tevsiki zorunlu kayıtlardandır. Aksi takdirde sadece defter tutarak ve hatta tasdik ettirerek bir takım neye dayandığı belli olmayan kayıtların işlenmiş olmasının hukuken itibar edilecek değeri olmayacaktır. Bu sebeple her ne kadar 3. bentte kanuna göre tutulması mecburi defterlerden bahsedilmiş olsa da defterdeki kayıtların da tevsiki gerekmesi sebebiyle bu hükümde defterde yer alan kayıtlar ve bunlara ilişkin vesikaları da defterle birlikte belgeleri tutma ve ibraz etme ödenmesi gereken vergini doğruluğu araştırma faaliyetinden istenen sonucu sağlayacaktır<sup>1622</sup>. Böylece vergi mükelleflerinin defter tutma ödevi ve bu defterde yer alan kayıtların tevsikinin getirilmesinin amacı olan üçüncü kişilerle olan ilişkileri ortaya

<sup>1621</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 70.

<sup>1622</sup> İskender Ekici, *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter Belge Muhafaza ve İbraz Mecburîyetleri*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2020, s. 198.



konulmak<sup>1623</sup> suretiyle matrahın doğru ve kesin tespiti sağlanmış olacaktır. Ayrıca VİUEHY'nin 12. maddesi de “*Mükelleflerin defter ve belgeleri yazılı olarak istenir ve tutanakla teslim alınır*” hükmüyle belgelerin de ibrazını istemektedir. Bu noktada aslında istenenin defter ve belgelerin tutulması ve ibrazı olması anlaşılmalı birlikte, kanun koyucunun madde hükmünde dikkatsiz davrandığı tespitini yapmak mümkün olacaktır.

VUK 30. maddenin 2. fıkrasında yer alan bentler ile ilgili olarak sistematik bir yorum yapılırsa, ilk olarak (1) kanuni süresinde beyanname verilmemesi hali, bir sonraki aşamada (2) kanuni süresinde verilmekle beyannameye matraha dair bilgilerin yer almaması, daha sonra (3) matraha dair bilgiler yer almakla birlikte bu matrahın denetimini sağlayacak defterlerin tutulmamış, tasdik ettirilmemiş olması ve ibraz edilmemesi; bir sonraki bentte (4) bu defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar ibraz edilmekle birlikte matrahın doğru ve kesin tespitine imkan vermeyecek şekilde olması şeklinde aşamaları düzenlemektedir. Bu bağ içerisinde bir sonraki bentte yer alan “*defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar*” şeklinde cümleye başlamışken, bir önceki fıkrada “*kanuna göre tutulması mecburi defterler*” bakımından sadece tutma, tasdik ve ibraz mecburiyetine uyulmamasını re’sen tespit sebebi sayması bu kayıtların tevsikini sağlayacak belgeler bakımından bir boşluk yaratmaktadır.

Kanuna göre tutulması mecburi defterlerin tutulması, tasdiki ve ibrazı yapılmasına rağmen, belgelerin tutulmadığı veya ibrazının yapılmadığı durumlarla ilgili olarak 4. bentte<sup>1624</sup> yer alan sebep gerçekleştiğinden bahisle de matrahın re’sen takdir edilmesi mümkündür<sup>1625</sup>. Zira esas amaç matrahın tespiti ve denetimiye, bir faturanın düzenlenmemiş veya ibraz edilmemiş olması matrahın tespitinin doğru ve kesin tespitine engel bir durum oluşturabilecektir. Bununla birlikte belgeleri ibraz edilmeyen bir defterin de “*ihdicaca salih*” olmaya elverişli olmadığı kabul edilebilecektir<sup>1626</sup>. Danıştay kararlarında defter ve belgelerin ibrazının birlikte arandığını görmek mümkündür<sup>1627</sup>.

<sup>1623</sup> Kaneti, Ekmekci, Güneş, Kaşıkçı, *Vergi Hukuku*, s. 248.

<sup>1624</sup> “*Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihdicaca salih bulunmazsa.*”

<sup>1625</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 83; Aksi yönde görüş için Bknz. Ekici, *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri*, s. 198; Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 717.

<sup>1626</sup> Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarhı*, s. 133; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 83.

<sup>1627</sup> Danıştay 4. D., E. 2016/19756, K. 2021/747, T. 04.02.2021, Danıştay İBK, E. 2013/3, K. 2019/1, 08.02.2019 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 03.11.2022).

Ancak mevcut kanun hükmü lafzına bağlı kalarak ve 4. bentte “*defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar*”ın noksan olmasının matrahın re’sen tespiti sebebi sayılması halinin de varlığı ile 3. bent kapsamında kanun koyucunun sadece defterlere ilişkin tutma, tasdik ve ibraz yükümlülüklerine aykırı davranılmasını re’sen tespit sebebi olarak düzenlediği sonucunu doğuracaktır. Bu sebeple kanuni düzenlemede yapılacak bir değişiklik ile kanuna göre tutulması mecburi olan defter, belge ve kayıtların tutulmaması ve bunların ibraz edilmemesinin matrahın re’sen tespit sebebi olarak açıkça düzenlenmesi yerinde olacaktır.

### ***(1) Tutulması Mecburi Olan Defterin Hepsi veya Bir Kısımının Tutulmaması***

Defter tutma ödevi VUK’un 171. ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Defter tutmak zorunda olan mükellef grupları VUK 172. maddede<sup>1628</sup> sayılmış olup, GVK 2. maddede yer alan kazanç ve irat türlerine göre kişi ve konu bakımından tutulması zorunlu defterleri belirlemiştir. Örneğin; ticari kazanç elde eden mükellefler bakımından VUK 176. maddeye<sup>1629</sup> göre bilanço esaslı veya işletme hesabı esasına göre defter tutabileceklerdir. VUK 182. maddeye göre bilanço esasında defter tutan I. sınıf tacirler yevmiye, defterikebir, envanter defterleri tutulması zorunlu tutulmuşken; işletme hesabı esasına göre defter tutan II. sınıf tacirler VUK 193. maddesine göre işletme hesabı defter tutacaklardır<sup>1630</sup>.

Tutulması zorunlu defterlerin tutulmaması, bu defterlerin hiç temin edilmemiş olması, bu defterlere hiç kayıt yapılmamış olması veya yanlış defter tutulmuş olması durumlarında ortaya çıkacaktır<sup>1631</sup>.

Defterin hiç temin edilmemiş olması, tutulması zorunlu defterin mükellef tarafından fiziken hiç temin edilmemesi anlamına gelmektedir. Bununla birlikte e-defter kullanmak zorunda olanlar bakımında da 1 Sıra No’lu Elektronik Defter Genel

<sup>1628</sup> “Aşağıda yazılı gerçek ve tüzelkişiler bu kanunun esaslarına göre defter tutmaya mecburdurlar: 1. Ticaret ve sanat erbabı; 2. Ticaret şirketleri; 3. İktisadi kamu müesseseleri; 4. (Değişik: 30/12/1980-2365/24 md.) Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler. 5. Serbest meslek erbabı; 6. Çiftçiler. (Değişik: 30/12/1980-2365/24 md.) iktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler.”

<sup>1629</sup> “Tüccar sınıfları: Madde 176 – Tüccarlar, defter tutma bakımından iki sınıfa ayrılır: I inci sınıf tüccarlar, bilanço esasına göre; II nci sınıf tüccarlar, işletme hesabı esasına göre; defter tutarlar.”

<sup>1630</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 72.

<sup>1631</sup> Arıkan, *Re’sen Vergi Tarhi*, ss. 78-79.

Tebliği<sup>1632</sup>ne, 3 Sıra No'lu Elektronik Defter Genel Tebliği<sup>1633</sup> ile getirilen 4.1.1. maddesinde<sup>1634</sup> yer alan usule göre edefer.gov.tr adresinden e-defter kullanma başvurusu yapılmamış olması, defterin hiç temin edilmemiş olması olacaktır. Aynı Tebliğ'in 4.3.1. maddesine<sup>1635</sup> göre e-defter tutmak zorunda olanların, kağıt ortamında bu defterleri tutmuş olması bile defterlerin hiç tutulmamış sayılmasını sonucunu doğuracaktır.

Defterlerin fiziken temini yahut e-defter sistemine giriş yapma yeterliliklerini sağlamakla birlikte, bu defterlere vergilendirme ile ilgili kayıtların işlenmemiş olması halinde de defterin hiç tutulmamış olacaktır. Ancak burada önemli olan husus, hiç kayıt işlenmemiş olmasıdır. Aksi takdirde bir kısım kayıtların yer alıp, bir kısmına yer verilmemiş olması halinde 4. bentte yer alan düzenleme sebebiyle bir takdir sebebi mevcut olacaktır<sup>1636</sup>. Bir an için mükellefin e-defter tutmak zorunda olmakla birlikte, bu şekilde defter tutmayıp kağıt ortamında tuttuğu düşünüldüğü ve vergi ziyamın oluşmadığı bir durum için kanunen matrahın re'sen tespit sebebi oluşmakla birlikte takdir komisyonu veya vergi incelemesi memurları tarafından bu defterlerin dikkate alınması matrahın gerçeğe uygun tespiti bakımından faydalı olacaktır. Ayrıca matrahın re'sen tespitini gerektirmesi ve vergi ziyayı kabahatine sebep olacağı için mükellef bakımından sonuçlarının ağır olması sebebiyle bu düzenlemeye de VUK yer verilmesi gerekmektedir.

Yanlış defter tutulmasında ise vergi mükellefi kanunen tutması gereken defterleri değil de kanunen tutulan başkaca bir deftere kayıtlara işlemiş olması hali söz konusudur. Burada vergi mükellefinin VUK'ta yer almayan bir deftere bu kayıtları işlemiş olması yanlış defter tutma olarak değil hiç defter temin edilmemiş olarak değerlendirilmelidir. Vergi mükelleflerinin istedikleri defteri seçerek tutma serbestileri bulunmamaktadır<sup>1637</sup>. Örneğin, bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken, işletme hesabı defterinin

---

<sup>1632</sup> RG: 13.12.2011, 28141.

<sup>1633</sup> RG: 19.10.2019, 30923.

<sup>1634</sup> "4.1.1. Bu Tebliğ kapsamında gerek zorunlu olarak gerekse ihtiyari olarak defterlerini elektronik ortamda oluşturacak, kaydedecek, muhafaza ve ibraz edecek gerçek ve tüzel kişi mükelleflerin aşağıda yer alan şartları yerine getirerek edefer.gov.tr adresinde yayımlanan başvuru kılavuzuna uygun olarak e-Defter uygulamasına başvuruda bulunması gerekmektedir."

<sup>1635</sup> "4.3.1. Bu Tebliğ kapsamında e-Defter uygulamasına dâhil olanlar, edefer.gov.tr adresinde duyurulan format ve standartlara uygun olarak aylık dönemler itibarıyla e-Defterlerini oluşturmaya ve saklamaya başlayacaklardır. Bu Tebliğ kapsamında e-Defter uygulamasına dahil olan mükellefler dahil oldukları aydan itibaren söz konusu defterlerini kâğıt ortamında tutamazlar. Bu mükelleflerin kâğıt ortamında tuttukları defterler hiç tutulmamış sayılır."

<sup>1636</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 74.

<sup>1637</sup> Arıkan, *Re'sen Vergi Tarhi*, s. 79; Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhi*, s. 125.

tutulmuş olması buna örnek olacaktır. Esasında her iki defter bakımından da gerçeğe uygun tutulması halinde matrah bakımından bir eksiklik söz konusu olmasa da bilanço esasına göre tutulan defterler muhasebe tekniği bakımından daha detaylı görüntü sunacaktır. Danıştay'ın vergi mükellefinin bilanço esasına yerine, işletme hesabı esasına göre defter tutmuş olmasının vergi ziyana ilişkin somut bir tespit olmadan re'sen matrah tespiti gerektirmeyeceği ve buna bağlı olarak da KDV indirimlerinin reddedilemeyeceği yönünde kararı bulunmaktadır<sup>1638</sup>. Bir vergi ziyayı çıkmamakla birlikte, usulsüzlük kabahati söz konusudur.

Vergi mükellefi tarafından yanlış defter tutulması bilinçli bir davranış olabileceği gibi, bilgi eksikliğinden de kaynaklanabilmektedir. Bu durum matrahın re'se tespit edilmesini engellemeyecektir. Bununla birlikte mükellef tarafından tutulan yanlış defterlerin gerçeği yansıtmadığına dair bir tespit yoksa bu defterler de matrahın tespitinde kullanılabilir<sup>1639</sup>.

## ***(2) Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Hepsini veya Bir Kısımının Tasdik Ettirilmemesi***

Verginin matrahının beyana dayanılarak tespitinin yapıldığı sistemlerde vergi mükellefi nezdinde tutulan defter, belge ve kayıtların hukuka ve vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine uygun tutulmuş olması son derece önemlidir<sup>1640</sup>. Vergilendirme yetkisine haiz kanun koyucu tarafından bu sistemin güvenilirliğini sağlamak üzere bir takım önlemlerin alınması ise kaçınılmaz olacaktır. Bu önlemlerin başında ise kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin tasdik ettirilmesi gelmektedir. Bu tasdik işlemi ile vergi mükelleflerinin defterlerde yer alan kayıtlarda matraha etki edecek şekilde sayfa ekleme, çıkartma veya defteri değiştirme imkanlarının ortadan kaldırılması amaçlanmaktadır<sup>1641</sup>.

VUK 220-226/A maddeleri arasında tasdiki zorunlu defterler ve tasdik zamanları ile tasdike ilişkin usul düzenlenmiştir. Vergi mükelleflerinin tasdike ilişkin zorunluluğu yerine getirmesi ise tutmak zorunda olduğu defterlerin tamamının tasdik ettirilmesi ile

<sup>1638</sup> Danıştay 4. D., E. 2016/19756, K. 2021/747, T. 04.02.2021 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 08.10.2022)

<sup>1639</sup> Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı*, s. 125.

<sup>1640</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 133.

<sup>1641</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 76.

yerine getirilmiş olacaktır<sup>1642</sup>. Bu konudaki istisna “*yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toptıyan*” defter olan defter-i kebirin tasdik zorunluluğu öngörülmemiş olmasıdır. Defter-i kebirin tasdik zorunluluğu ise Türk Ticaret Kanunu (TTK)<sup>1643</sup>, nun 64. maddesinin 3. fıkrasında yer almaktadır<sup>1644</sup>. Ancak TTK’ya göre tasdiki zorunlu olmakla birlikte, VUK’a göre tasdik zorunluluğunun bulunmayışı sebebiyle defter-i kebirin tasdik ettirilmemesi matrahın re’sen tespitini gerektiren bir sebep olmayacaktır. Mükellef tarafından tutulması zorunlu olan defterlerle ilgili bir tanesinin dahi tasdikinin yapılmamış olması matrahın re’sen tespit edilmesi için aranan kanuni şartın ortaya çıkmış olması sonucunu doğuracaktır<sup>1645</sup>. Defter-Beyan sistemi üzerinden tutulan defterlerin tasdiki ise 486 Sıra No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ’nin 9. maddesinin 5. fıkrasına<sup>1646</sup> göre GİB tarafından açılış onayı verilmesi ile yapılmış olacaktır. Elektronik Defter Genel Tebliği’nin 2. maddesine göre<sup>1647</sup> bu onay “*elektronik defter beratı*” olarak ifade edilmektedir.

Vergi mükellefi tarafından tutulması zorunlu defterlerin tasdikinin hiç yapılmamış olması durumunda matrahın re’sen tespitini gerektiren bir sebebin ortaya çıktığına şüphe bulunmamaktadır. Ayrıca tasdik yetkisiz makamlarca veya öngörülen tasdik şekline aykırı olarak tasdik edilmesi halinde de tasdik hiç yapılmamış sayılacağı sonucunu doğuracaktır<sup>1648</sup>.

Bununla birlikte VUK 221. maddede öngörülen tasdik zamanına uyulmayıp, sonraki bir zamanda tasdik yapılması halinde matrahın re’sen tespitinin yapıp yapılmayacağına dair ise açık bir düzenleme yer almamaktadır. VUK 352. maddesinden hareketle, tasdik kanuni sürenin sonundan başlayarak bir ay içinde veya bir aydan sonra

<sup>1642</sup> Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarhı*, s. 126.

<sup>1643</sup> RG: 14.02.2011, 27846.

<sup>1644</sup> Bumin Doğrusöz, “Defterlerin Tasdiki ve Uygulamada Duraksamaya Neden Olan Bazı Konular”, *Yaklaşım Dergisi*, C. 16, S. 181 (2008), s. 40.

<sup>1645</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 77.

<sup>1646</sup> “(5) Defter-Beyan Sistemi vasıtasıyla elektronik ortamda tutulan defterlerin açılış onayı; ilk defa veya yeniden işe başlama ile sınıf değiştirme hallerinde kullanmaya başlamadan önce, izleyen faaliyet dönemlerindeki açılış onayları ise defterlerin kullanılacağı faaliyet döneminin ilk gününde Başkanlık tarafından elektronik olarak yapılır. Açılış onayı 213 sayılı Kanunda öngörülen tasdik hükmündedir.”

<sup>1647</sup> “Elektronik Defter Beratı: Bu Tebliğde yer alan esaslar çerçevesinde, elektronik ortamda oluşturulan defterlere ilişkin olarak, Başkanlık tarafından belirlenen standartlara uygun bilgileri içeren ve Başkanlık Mali Mührü ile onaylanmış elektronik dosyayı”

<sup>1648</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, ss. 74-75.

yaptırılmasına göre bir ayırım yapılarak tasdikın geçerliliğine dair bir yorum yapılmaktadır. VUK 352. maddesinin 3. fıkrasının 8. bendinde yer alan “*Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin yaptırılmamış olması (Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır.)*” düzenlemesinden hareketle tasdikın kanuni sürenin sonundan bir ay geçtikten sonra yapılması halinde yaptırılması halinde hiç tasdik ettirilmemiş sayılacağına dair ifade gereği matrahın re’sen tespiti yapılabileceği; 4. fıkrasının 6. bendinde yer alan “*Tasdiki mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması*” düzenlemesinde II. derece usulsüzlük sayılması ile kanun koyucunun bu süredeki geç tasdikın hukuki kıymetini kaybetmeyeceğine dair bir ayırımından kaynaklandığı ifade edilerek tasdikın geçerli sayılacağı belirtilmektedir<sup>1649</sup>.

VUK 30. maddesi bakımından kanuni defterlerin tasdik ettirilmemiş olması matrahın re’sen tespiti için yeterli görülmüştür. VUK 352. maddesinde yapılan ayırımla ilgili olarak sistematik bir yorum yapıldığında, kanun koyucunun defterlerin tasdikinde kanuni süreye uyulmaması halinde uygulanacak yaptırımın ağırlığına yönelik ayırım yaptığını söylemek mümkündür. Maddede yer alan parantez içi “*(Kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler, tasdik ettirilmemiş sayılır)*” düzenlemesinden hareketle, kanun koyucunun tasdik için kanunen öngörülen zamanda yapılmayıp, bir aylık süre içerisinde yapılan tasdikleri geçerli sayacağı yönündeki bir değerlendirmeyi VUK 30. madde kapsamında matrahın re’sen tespiti sebebi bakımında uygulanır kabul etmemek gerekir. Zira kanuni sürenin sonundan itibaren bir ay içerisinde veya bir aydan sonra tasdik yaptırılması vergi düzenine aykırılık oluşturmaktadır. Buna bağlı olarak da vergi kabahati olarak düzenlenerek usulsüzlük cezası öngörülmüştür. Parantez içi ifadede bir ay geçtikten sonra tasdik ettirilmesinin, tasdik ettirilmemiş sayılması, II. derece usulsüzlük olarak düzenlenen bir ay içerisinde tasdik ettirilme durumu ile yapılan farklılığı belirginleştirmektedir. Aksi takdirde kanuni süresinde yapılmayan tasdike hukuki geçerlilik sağlamayı amaçlamamaktadır. Kanun koyucunun iradesi bir aylık süre tanımak yönündeysen, tıpkı VUK 30. maddenin 2. fıkrasında yer alan

---

<sup>1649</sup> Arıkan, *Re’sen Vergi Tarhı*; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 81; Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarhı*, s. 130.

1. ve 2. bentler bakımından doğrudan matrahın re'sen tespitine gitmeyi engelleyen sebeplere yer verdiği 3. ve 4. fıkra hükümleri gibi bir düzenleme öngörmesi uygun olurdu.

Ancak Danıştay bir kararında bir aydan sonra yapılan tasdiklerin de hiç tasdik ettirilmemiş sayılmayacağı sonucunu doğurmayacağına dair tespitlere yer vermiştir<sup>1650</sup>. Danıştay'ın yakın tarihli bir kararında tasdiki mecburi olan defterlerin kanuni süresinden sonra tasdiki ile ilgili düzenleme olarak VUK 352. maddenin belirleyici olduğu ifade edilmiştir<sup>1651</sup>.

Her ne kadar tasdiksiz defterlere yapılan kayıtlar bakımından matrahın re'sen tespiti sebebi ortaya çıkmış olsa da Danıştay'ın, KDV indirimleri ile ilgili olarak tasdiksiz defterlere yapılan kayıtların, başka vasıtalarla (örneğin belgelerin kendisinin ibrazı) izah ve ispat edildiği takdirde KDV indirim hakkının geçerli kabul edilmesi gerektiğine dair onama kararları bulunmaktadır<sup>1652</sup>. Ayrıca Danıştay, geç tasdik ettirilen defterler üzerinden yapılan KDV iadesinin idare tarafından geri alınmasına yönelik yapılan tarhi da hukuka aykırı bulan ilk derece mahkemesinin kararını onamıştır<sup>1653</sup>.

---

<sup>1650</sup> Danıştay 7. D., E. 2000/7271, K. 2002/728, T. 19.02.2002 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 09.10.2022); “*Vergi Usul Kanununun 352'nci maddesinin 1 nolu fıkrasının 8'inci bendinin parantez içi hükmünde yer alan ve kanuni sürenin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilen defterlerin tasdik ettirilmemiş sayılacağı yolundaki ibare ise, yalnızca özel usulsüzlük cezası kesilmesine yönelik olup, söz konusu parantez içi hükmünden hareketle, süresinden sonra tasdik ettirilen defterlerin hiç tasdik ettirilmediğinin kabulüne olanak bulunmamaktadır*”.

<sup>1651</sup> Danıştay 3. D., E. 2019/2876, K. 2022/1444, T. 31.03.2022 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 09.10.2022); “*Tasdiki mecburi olan defterlerin yasal süresinden sonra tasdik ettirilmesiyle ilgili düzenlemeye 213 sayılı Kanun'un Dördüncü Kitabı'nın Ceza Hükümleri bölümündeki 352. maddede yer verilmiş olup anılan maddede tasdik muamelesi yaptırılmaması ya da tasdik muamelesinin süresinin sonundan itibaren bir ay içinde yaptırılmaması halerinin müeyyidesi sırasıyla I inci ve II nci derece usulsüzlük cezası olarak belirlenmiştir.*”

<sup>1652</sup> Danıştay 3. D., E. 2013/2616, K. 2015/3977, T. 01.06.2015 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 09.10.2022); “*(M)ükelleflerin faaliyetiyle ilgili olarak tuttuğu defterlerin tasdik işlemi yaptırılmaları halinde, söz konusu defter kayıtlarının doğruluğunun başka vasıtalarla izah ve ispat edildiği takdirde belgelere dayalı katma değer vergisi indirim hakkının geçerli kabul edilmesi gerektiği, katma değer vergisi indiriminin mükellefiyete bağlı bir görev ve hak olması nedeniyle, yasal defterlerin tasdik ettirilmemesi halinde yükümlülere kanunen tanınan indirim hakkının ortadan kalkacağına kabulünün hakkaniyete ve vergi adaletine uygun düşmeyeceği..*”

<sup>1653</sup> Danıştay 3. D., E. 2021/2161, K. 2021/6476, T. 23.12.2021 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 09.10.2022); “*(S)adece yevmiye defterinin geç tasdik ettirilmesi nedeniyle katma değer vergisi iadesinin haksız olduğundan bahisle iadenin geri alınması amacıyla yapılan tarhiyatta hukuka uygunluk görülmediği gerekçesiyle dava konusu cezalı vergi kaldırılmıştır*”

### ***(3) Tutulması Mecburi Olan Defterlerin Hepsini veya Bir Kısımının Vergi İncelenmesi Yapmaya Yetkili Olanlara Herhangi Bir Sebep İle İbrahim Edilmemesi***

Vergi idaresi tarafından vergi matrahının denetimi veya tespiti mükellef tarafından tutulan defter, belge ve kayıtlar üzerinde yapılacak inceleme ile yapılabilecektir. Vergi mükellefinin ve onunla ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergiyi doğuran olay ile irtibatı ve vergisel durumları belge kayıt düzeni ile mümkün olacaktır<sup>1654</sup>. Bu sebeple VUK 171 ve devamı maddelerde defter tutma ödevi düzenlenmiştir. Ancak vergi mükelleflerinin defter tutma ödevi bulunuyor olsa bile vergi idaresi tarafından bu defterlerin matrah tespiti bakımından ulaşılabilir olması, vergi mükellefleri tarafından inceleme sırasında ibraz edilmesi ile mümkün olacaktır. Bu konuda vergi ödevine aykırı davranan bir mükellefin defterlerinin inceleme sırasında ibrazını gönüllü olarak yapması beklemek gerçekçi olmayacaktır. Bu sebeple vergilerin doğruluğunu araştırmak için vergi incelemesi yapmaya yetkili olan kişilerin, inceleme yapabilmesi ve gerçek matraha ulaşabilmesini sağlamak maksatlı VUK 256. maddesi<sup>1655</sup> “Defter ve belgelerle diğer kayıtların ibraz mecburiyeti”ni düzenlemiştir.

VUK 256. maddesinde yer alan ibraz ödevi defter, belgeler ve diğer kayıtları da kapsayan bir düzenlemedir. Ancak 3. bentte yer alan düzenleme sadece kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin tamamının veya bir kısmının ibraz edilmemesi halinde matrahın re’sen tespiti sebebi olacağını düzenlemektedir<sup>1656</sup>. Bu konuda defter ibrazının, defterde yer alan kayıtlarla ilgili belgelerin de ibrazını gerektirdiğine ilişkin görüşler bulunmaktadır<sup>1657</sup>. Defterlerin ibrazı ile beklenen fayda ve VUK 256. madde düzenlemesi

<sup>1654</sup> Taylar, “Vergi İncelemesi Sırasında İbrahim Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamalarında Vergi Yargısı Organlarına İbrazi”, s. 377.

<sup>1655</sup> “Geçen maddelerde yazılı gerçek ve tüzel kişiler ile mükerrer 257 nci madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar, muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunda buldukları bilgilere ilişkin mikro fiş, mikro film, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlarını ve bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmek zorundadırlar. Bu zorunluluk Maliye Bakanlığınca belirlenecek usule uygun olarak, tasdike ve 3568 sayılı Kanunun 8/A maddesi uyarınca düzenlenecek katma değer vergisi iadesine dayanak teşkil eden rapora konu hesap ve işlemlerin doğrulanması için gerekli kayıt ve belgelerle sınırlı olmak üzere, bu hesap ve işlemlere doğrudan ya da silsile yoluyla taraf olanlara, defter ve belgelerin tetkiki amacıyla yeminli mali müşavirler ve serbest muhasebeci mali müşavirler tarafından yapılan talepler için de geçerlidir.”

<sup>1656</sup> Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarhı*, s. 132; Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 83.

<sup>1657</sup> Ekici, *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter Belge Muhafaza ve İbrahim Mecburiyetleri*, s. 197; Arıkan, *Re’sen Vergi Tarhı*, s. 90; Kızılot, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 717.



ile uyumlu olması bakımından bu görüş olması gereken (*de lege feranda*) durumundadır. Ancak kanun hükmünde sadece defterlerin ibraz edilmemiş olmasının matrahın re'sen tespiti sebebi sayılmış olması nedeniyle, sadece defterlerin ibraz edilmemiş olmasının bu bent kapsamında matrahın re'sen tespit sebebi olarak kabulü gerekmektedir.

Bir an için sadece defterlerin ibrazıyla sınırlı tutulması halinin vergi incelemesinin sıhhatini etkileyeceği düşünülse de VUK 30. maddenin 2. fıkrasının 4. bendinde yer alan “*Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkan vermiyecek derecede noksan*” olması sonucu ortaya çıkacaktır. Buradaki sorun matrahın denetimi veya tespitinde sıhhati etkileyecek bir sorun olmayıp, kanun düzenlemesinde yer alan hükümlere uygun nitelendirme yapılması sorunudur. İbraz ödevine aykırı davranan mükellef bakımından uygulanacak yaptırım ve matrah denetimi bakımından defter, belge ve kayıtlara erişme noktasında değişiklik yaratmamaktadır.

Kanuna göre tutulması zorunlu olanların tamamının veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesinin matrahın re'sen tespiti sebebi olabilmesi için bir kısım şartların da bir arada bulunması gerekmektedir.

İlk olarak defterlerin ibrazının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından istenmesi gerekmektedir. Bu yetkililerin kim olacağı VUK 135. maddesinde<sup>1658</sup> sayılmıştır. Hüküm kapsamında vergi incelemesi sırasında bu belgelerin ibrazı şeklinde bir sınırlama getirilmediği için, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından yapılan yoklamalar esnasında da kanunen defterlerin ibrazının istenmesi mümkündür<sup>1659</sup>. Vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından yoklama sırasında VUK 127. maddesinin 1. fıkrasının (c) bendine dayanarak defterlerin ibrazının istenmesi ve edilmemesinin tutanağa bağlanması durumunda matrahın re'sen tespit sebebi ortaya çıkmış olacaktır. Fakat bu durumda yoklamanın maksadının maddi olayları tespit etmek ile sınırlı olması

---

<sup>1658</sup> “Madde 135 – (Değişik: 7/7/2011-KHK-646/4 md.) Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir”

<sup>1659</sup> Yeniçeri, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, s. 45; “Vergi incelemesine yetkili olanlar ise, kariyer olarak yoklama yetkisini en etkin kullanabilecek kişiler olmalarına rağmen onlar da daha çok bilgi ve uzmanlaştırma gerektiren vergi incelemesi ile uğraşmaktadırlar. Vergi incelemesine yetkili olanlar; vergi müfettişleri ve yardımcıları, defterdarlar ve vergi dairesi müdürleridir. Uygulamada bu elemanların vergi incelemesi ile uğraştıkları, yoklama görevinin ise daha çok yoklama memurları tarafından yürütüldüğü gözlenmektedir.”

sebebiyle, matrah tespiti yapılabilmesi için vergi incelemesine başlanması gerekecektir<sup>1660</sup>.

Vergi incelemesi kapsamında defterlerin ibrazı durumunda ise VUK 139. maddesi incelemenin kural olarak dairede yapılacağını ve mükelleften yazılı olarak bunların istenmesi gerektiği düzenlenmiştir. VİUEHY'nin 12. maddesi de VUK 14. maddesinin 2. fıkrasına uygun şekilde en az 15 günlük bir süre tanınmasını düzenlemektedir. VUK 139. maddenin 3. fıkrası verilen sürede belirtilen vergi dairesine mazeretsiz olarak getirilmemiş olması durumunda ise ibraz edilmemiş sayılacağını düzenlemektedir. Bu durumun gerçekleşmiş olması halinde matrahın re'sen tespiti bakımından 3. bentte yer alan sebep ortaya çıkmış olacaktır.

VİUEHY'nin 12. maddesinin 4. fıkrasına<sup>1661</sup> göre elektronik defter tutan mükellefler bakımından ibrazın elektronik ortamda yapılması gerekmektedir. Elektronik Defter Genel Tebliği'nin 4.4.1 maddesinin (ç) bendine göre *“elektronik ortamda oluşturulan muhasebe fişlerinin ve berat dosyalarının doğruluğuna, bütünlüğüne ve değişmezliğine ilişkin olan (elektronik imza ve mali mühür değerleri dâhil) her türlü elektronik kayıt ve veri ile doğrulama ve görüntüleme araçlarının tümünü kapsamakta olup, e-Defterlere istenildiğinde kolaylıkla erişebilmeyi, anlaşılabilir ve eksiksiz bir biçimde görüntüleyebilmeyi ve okunabilir kâğıt baskılarını üretebilmeyi sağlayacak biçimde yerine getirilmelidir”*.

Bu haliyle matrahın re'sen tespit sebebi ortaya çıktıktan sonra, her ne kadar vergi mükellefi tarafından defterler usulüne uygun şekilde ibrazı istenmesine rağmen ibraz edilmemiş olması halinde VİUEHY'nin 12. maddesinin 6. fıkrasına<sup>1662</sup> göre inceleme *“ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler, elektronik ortamda tutulmasına izin verilen veriler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür”*. Bu

---

<sup>1660</sup> Zeliha Alpsoy, “Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, S. 2 (2021), s. 596.

<sup>1661</sup> *“(4) (Değişik:RG-28/6/2022-31880) (2) Mükelleflerin, Bakanlığın elektronik olarak tutulmasına izin verdiği defter ve belgeleri Bakanlık tarafından oluşturulan sistemi kullanmak suretiyle elektronik ortamda ibrazetmesiesastır.”*

<sup>1662</sup> *“(6) (Ek:RG-28/6/2022-31880) (2)(3) Nezdinde inceleme yapılacak olanla temas kurulamaması veya ilgili ile temas kurulmasına rağmen verilen sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi gibi hallerde inceleme, ilgilinin vergi dairesindeki dosyasında yer alan belgeler, elektronik ortamda tutulmasına izin verilen veriler ve diğer kaynaklardan elde edilen her türlü bilgi ve belgeler ile varsa Başkanlığın risk analizi sonuçlarına dayalı olarak yürütülür.”*

düzenleme mükellef defterlerini ibraz etmediği için doğrudan takdire sevki yahut varsayım dayalı matrah tespiti yapılmadan önce incelenmesi gereken delilleri göstermesi bakımından önemlidir.

Vergi mükellefi tarafından ibraz süresinden sonra defter ve belgelerin vergi incelemesi yapanlara ibraz edilmesi hali de mümkündür. Bu durumda vergi mükellefi tarafından süresinden sonra ibrazın yapılması halinde vergi incelemesinde matrahın doğruluğu ve gerçekliğine yönelik yapılan araştırmalarda bu defterlerin incelenmesi gerekecektir<sup>1663</sup>.

Vergi mükellefi tarafından ibrazı istenen defterlerin vergi dairesine ibraz edilmemesi sonucunda matrahın re'sen tespit edilmesi ve buna bağlı verginin tarh edilmesi sonrasında vergi mükellefleri tarafından ihbarnameye karşı dava açılabilir. Vergi mükellefleri tarafından vergi dairesine ibraz edilmeyen defterlerin, iptal davası sırasında defterlerin mahkemeye ibraz edilmesi halinde ise nasıl bir değerlendirme yapılacağı konusu bir Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı ile çözüme kavuşturulmuştur<sup>1664</sup>. KDV ile ilgili yapılan tarhlarla ilgili açılan davalarda, hukuken kabul edilebilir bir mücbir sebep olmaksızın defterlerini vergi incelemesine ibraz etmeyen vergi mükelleflerinin, açılan davalarda; *“davacılar tarafından, vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterler ve belgelerin mahkemeye sunulabileceğinin ileri sürülmesi halinde, bu defter ve belgeler davacıdan istenilip, defterlerdeki kayıtlar incelenip, bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları da alınarak yapılacak hukuki değerlendirmeye göre karar verilmesi gerektiği”* şeklinde verilen kararlar lehine içtihadın birleştirilmesine karar verilmiştir.

Bu kararlar birlikte vergi yargısı, verginin tarhının sebep unsurunun denetimini elde edilen yeni delillerle ilgili vergi dairesinin yapacağı teknik değerlendirme sonucunda

---

<sup>1663</sup> Danıştay 9. D., E. 2000/4914, K. 2001/1076, T. 27.03.2001 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 10.10.2022); *“Ancak defter ve belgelerin ibraz edilememiş olması, yukarıda belirtilen ispat ve ibraz yükümlülüğünü ortadan kaldırmaya dayanak sayılabilecek hukuki bir neden olarak düşünülemez. Zira yükümlü tarafından defter ve belgelerinin bulunduğu, verilen süre geçirildikten dört gün sonra ibraz edildiği, ancak süre geçirildikten sonra yapılan ibraz hiç yapılmamış kabul edilerek tarhiyat yapıldığı iddia edilmekte olup yükümlü defter ve belgelerinin mevcudiyetini ispat olanağına her zaman sahip bulunmaktadır.*

*Bu durumda ispat külfeti kendisine düşen yükümlü tarafından ibraz edilen defter ve belgelerde gösterilen katma değer vergisi indirim konusu yapılabilecek, aksi halde indirimler kabul edilmeyecektir.”*

<sup>1664</sup> Danıştay İBK, E. 2013/3, K. 2019/1, T. 08.02.2019. RG: 25.07.2019, 30842.

gerçekleştirecektir. Vergi mahkemesi tarafından yeni bir matrah tayini değil, hukukilik denetiminde kullanılmak üzere teknik bir görüş istenmesi söz konusudur. Zaten idarenin daha önceden davaya konu olan bir tarhı vardır.

Vergi idaresi bu defterler üzerinden yaptığı değerlendirme neticesinde, dava konusu tarh eden vergi borcundan fazla bir miktarı tespit etmesi halinde ise vergi dairesi tarafından yapılacak bu incelemenin dava konusu ile sınırlı olması gerekmektedir. Danıştay bir kararında bu şekilde yapılan bir incelemenin aynı nedene dayanarak yeni bir vergilendirmeye olanak sağlamaması gerektiği değerlendirmesini yapmıştır<sup>1665</sup>. Ancak burada vergi dairesi tarafından re'sen yapılan matrah tespiti üzerine o vergi ile ilgili olarak defter, belge, kayıtlar üzerinden matrah farkı tespit edilmiş olması sebebiyle matrahın ikmal edilmesi ve yeni bir tarhın yapılması önünde engel bulunmamaktadır.

Kanuna göre tutulması gereken defterlerin mücbir sebebin varlığı halinde ibraz edilememesi halinde ise Danıştay'ın içtihadı birleştirme kararı mücbir sebebin varlığını kabul etmekle birlikte, yine de matrahın re'sen tespitini gerektiren bir sebebinin olduğuna dair kararlar lehine birleştirme kararı almıştır. Bu karara tamamıyla katılmak mümkün değildir; zira aleyhine birleştirme yapılan Danıştay kararlarında davacı mükellefin emtia alışı yaptığı kişi ve kuruluşlardan gerekli girişimleri yaparak elinden çıkan belgeleri temin etmesi mümkün olabileceği belirtilmiştir. Bu noktada mücbir sebebin ne olduğuna bakarak vergi idaresi tarafından bir değerlendirme yapılması yerinde olacaktır. Zira ağır hastalık, kaza, doğal afet gibi durumlar bakımından makul bir süre tanınarak mükellefin defterlerini ibraz etmesi beklenebilir. Bununla birlikte defterlerin zayi olduğuna dair bir durum var ise ilişkide olunan kişilerden elde edilecek belgelerle defterde yer alan kayıtları ispatına imkan tanınabilecektir. Bu konuda vergi idaresi tarafından 15 günden az

---

<sup>1665</sup> Danıştay VDDK, E. 2008/880, K. 2010/9, T. 22.01.2010 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 10.10.2022); *“İncelenen bu davanın çözümü, davacı tarafından daha önce vergi idaresine ibrazdan kaçınılmış faturaların gerçekten yapılmış bir teslim dayandığı ya da aksi yönde bir belge olduğu konusundaki saptamaya bağlı olduğu gibi böyle bir saptama ancak, vergi idaresi tarafından yapılabileceğinden, vergi mahkemesine sunulan defter ve belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması gereklidir. Yapıldığı vergilendirmeye karşı açılan davanın tarafı olan vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabildiği defter ve belgeler hakkında gerek biçimsel yönden, gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, kendisine Vergi Usul Kanununun tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağı kuşku yoktur. Davalı idarenin; vergi mahkemesince gerekli görülmesi üzerine yapacağı saptamayı bir inceleme raporuna dayandırması halinde bu incelemenin, görülmekte olan davanın konusuyla sınırlı olması da gerektiğinden, davacı adına aynı nedene dayanılarak yeni bir vergilendirme yapılmasına olanak sağlamaya elverişli olmayacağı açıktır.”*

olmamak kaydıyla bir süre verilmesini yasaklayan düzenleme bulunmamaktadır. Elde edilecek belgeler üzerinden matrahı re'sen tespit edecek dahi olsa gerçeğe en yakın tahmini yapması için bu verileri temin etmesi gerekir.

*d. Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikalar Vergi Matrahının Doğru ve Kesin Olarak Tespitine İmkan Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz ve Karışık Olması Dolayısıyla İhticaca Salih Bulunmaması*

Vergi mükellefi tarafından kanunen tutulması zorunlu defterlere kayıtların işlenişi ve ispatını sağlayıcı vesikaların düzenlenme şekilleri konusunda bir serbesti öngörülmemiştir. Vergi mükellefi tarafından tamamen gerçeğe uygun kayıtlar ve bunlara ilişkin belgeler düzenlenmiş olsa dahi VUK'un öngördüğü usulde yapılmamış olması halinde matrahın re'sen tespiti söz konusu olabilecektir. VUK 30. maddesinin 2. fıkrasının 4. bendinde yer alan hüküm de bu durumun ortaya çıkması halini düzenlemektedir<sup>1666</sup>. Defter kayıtları ve bunlara ilişkin vesikaların kanunun öngördüğü şekilde düzenlenmemiş veya hiç düzenlenmemiş olmaları durumunda bunların noksan, usulsüz ve karışık olması halinde ihticaca salih olmayacakları hüküm altına alınmıştır<sup>1667</sup>. İhticaca salih olmak ifadesi ise “*delil ve belge göstermeye uygun olmamak*” şeklinde bir anlam içermektedir<sup>1668</sup>. Bir başka ifade ile kanunun öngördüğü usulde düzenlenmiş olsalardı matrahın tespiti ve denetiminde delil vasfı taşıyacak ve bu haliyle ilk görünüş karinesi gereğince de aksinin vergi idaresi tarafından başka delillerle ortaya konulması gerekecekti; kayıt ve tevsik düzenine uyulmamış olması sonucunda bu karineden yararlanamayıp, mükellef lehine delil olma gücünü kaybetmiş olacaktırlar<sup>1669</sup>.

Defter kayıtları ile bunlarla ilgili vesikaların her türlü noksan, usulsüz ve karışık olma hali ihticaca salih olmaması ve matrahın re'sen tespiti sebebi olması için yeterli değildir. Bu noksanlık, usulsüzlük ve karışıklığın “*matrahın doğru ve kesin tespitine imkan vermeyecek derecede*” olması gerekmektedir. Defter kayıtlarında yer alan basit

<sup>1666</sup> Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı*, s. 143.

<sup>1667</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 97.

<sup>1668</sup> H. Nezih Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1994, s. 203.

<sup>1669</sup> Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 3. b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2018, s. 133.

sayı ve hesaplama hatalarının matrahın tespitine imkan vermeyeceğinden söz edilemez<sup>1670</sup>.

Burada dikkat çekilmesi gereken bir diğer husus ise 4. bent hükmünün “*defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar*” ile “*noksan, usulsüz ve karışık olması*” kısımlarında kullanılan “ve” bağlacıdır. Bent hükmüne göre defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların her ikisinin de matrahın kesin ve doğru tespitine imkan vermeyecek şekilde ihticaca salih bulunmaması gerekecektir. Ayrıca bu ihticaca salih olmama koşulu için defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların “*noksan, usulsüz ve karışık olması*” koşulu aranacaktır. Bu koşulların “ve” bağlacı ile ifade edilmiş olması, üç koşulun da bir arada olması gerektiği sonucunu doğurmaktadır. Her ne kadar sayılanların domino etkisiyle bir arada gerçekleşmesi ihtimali varsa da “veya” bağlacının kullanılmamış olması sebebiyle birlikte aranması gerekliliğine uyulması sonucunu ortaya çıkartmıştır. 1949 tarihli VUK’un 30. maddesinin 3. bendi<sup>1671</sup> olarak yer aldığı halinde “*noksan, usulsüz veya karışık olması*” olarak ifade edilmişken, 1961 tarihli VUK’ta kanun koyucu tarafından bağlaçta değişiklik yapılmıştır. Ayrıca bu fiile oluşan usulsüzlük kabahati VUK 352. maddesinde I. derece usulsüzlük olarak “*Defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların doğru bir vergi incelemesi yapılmasına imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olması*” şeklinde “veya” bağlacı ile düzenlenmiştir. Noksan, usulsüz ve karışık olma halinin birlikte olması mümkün olmakla birlikte düzenleme hakkında zorlama yorumlara sebebiyet vermemesi için kanun metninde tekrardan “veya” bağlacına yer verilmesinin faydalı olacağı düşünülmektedir. Ancak bu hususun kanun koyucunun dikkatsizliğinden kaynaklanan bir durum olduğu ortadadır. Aksi durumda madde hükmünün uygulanma alanı çok sınırlı olacaktır.

---

<sup>1670</sup> Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, s. 207. Danıştay 3. D., E. 1984/4809, K. 1986/376, T. 06.02.1986 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 11.10.2022); “(M)ükellef tarafından doğru miktarlarla, ancak farklı tarih ve sayı ile deftere kaydedildiği, gider ve hasılat tutarlarındaki farklılığın ise, düzeltilmesi mümkün basit hesap hatasından kaynaklandığı anlaşılmış olup bu durum, mükellefin defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarının vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olduğu anlamına gelmeyeceğinden, sırf bu sebeplere dayanılarak Mükellefin dönem matrahının re’sen takdir yoluyla tesbitinde açıklanan Kanun hükmüne uyarlık görülmemiştir.”

<sup>1671</sup> “3. Defter kayıtları ve bu kayıtlarla ilgili vesikalar, sıhhatli bir vergi tetkikinin yapılmasına, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz veya karışık olursa.”

Bu üç durumun ilişkisine örnek olarak; defter kayıtlarında yer alan işlemlere ilişkin beş adet faturası bulunmayan bir vergi mükellefinin, bu kayıtla ilgili vesikalarında noksanlık söz konusu olacak, kayıtların tevsiki usulüne uyulmamasından dolayı usulsüz de olacak buna bağlı olarak bir karışıklık da söz konusu olabilecektir. Ancak bent hükmünün defter kayıtları veya bunlarla ilgili vesikaların matrahın doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek şekilde noksan, usulsüz veya karışık olması şeklinde düzenlenmesi yerinde olacaktır. Bununla birlikte VUK 171. maddesinde yer alan defter tutmanın maksatlarının sağlanabilmesi ve VUK 227. maddesinde kayıtların tevsik zorunluluğu birlikte değerlendirildiğinde, tevsiki yapılmamış olan bir defter kaydının veya tam tersi durumun noksan, usulsüz ve karışık olabileceği de kabul edilebilecektir.

4. bentte yer alan bu hüküm, vergi mükellefinin defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların fiziki ve şekli durumları ile ilgilidir. Kayıtlarda veya vesikalarda yer alan bilgilerin doğruluk denetimi henüz bu aşamada yapılmamaktadır. Söz konusu defter kayıtları ve ilgili vesikalar o kadar noksan, usulsüz ve karışıklık arz etmektedir ki, bu şekilde sağlıklı bir inceleme ve matrahın doğru ve kesin tespitinin yapılması imkansız haldedir. Bu şekilde ihticaca salih olmadıkları tespiti yapılmakla matrahın re'sen tespiti sebebi ortaya çıkmış olacaktır. Yapılan incelemede muamelelerin gerçek durumuna dair yapılacak tespitler, 6. bentte yer alan “*Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa*” hükmüncü matrahın re'sen tespit sebebi olacaktır<sup>1672</sup>. Vergi idaresi tarafından defter ve bunlarla ilgili vesikalarda noksanlık, usulsüzlük ve karışıklık halinin ve bunun matrahın tespitinin kesin ve doğru şekilde yapılamayacağına dair tespit de somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir<sup>1673</sup>. Aksi takdirde defter ve vesikalara dair böyle bir tespit bulunmadan matrahın re'sen tespitine gitme imkanı olmayacaktır<sup>1674</sup>.

#### ***(1) Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Noksan Olması***

Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların noksan olması demek, kayıtlarda veya belgelerde bir eksiklik olması demektir. Belgelerden bazılarının defterlere kayıt edilmemesi hali olabileceği gibi belgeye dayanmayan bir takım kayıtlara defterlerde yer

<sup>1672</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 100.

<sup>1673</sup> Pınar, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler”, s. 36.

<sup>1674</sup> Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s. 135.

verilmesi durumunda da noksanlık söz konusudur<sup>1675</sup>. Örneğin, bilanço esasına göre defter tutan bir mükellefin yevmiye defterinde yer alan kayıtların, defter-i kebire geçirilmediğın tespit edilmesi bir noksanlık oluşturacaktır. Benzer şekilde mükellefin envanterine dahil kıymetlerle ilgili bir kısım belgeye ulaşılmasına rağmen bunlara envanter defterine geçirilmemiş olması noksan olmaya örnek olarak verilebilecektir.

Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalardaki noksanlık her zaman mükellef nezdinde yapılan inceleme sonucunda tespit olunamayabilir. Başka bir mükellef nezdinde yapılan inceleme sırasında tespit edilen hususlardan hareketle yapılan karşı inceleme ile defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarda noksanlık olduğu tespiti de yapılabilmektedir. Bu tespit üzerine hakkında tespit olan mükellefin de vergi incelemesine alınarak defter kayıtları ve bunlara ilişkin vesikaların incelenmesi ve noksanlık tespiti yapılması durumunda matrahın re'sen tespiti yapılabilecektir<sup>1676</sup>.

Vergi mükellefinin beyanı üzerine veya her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh ettikten sonraki dönemde yapılan incelemelerde bu tür noksanlıkların tespit edilmesi halinde matrah farkının miktar olarak tespit edilebilir olması durumunda matrahın re'sen değil, ikmalen tespiti yapılacaktır. Bu konuda önemli olan husus, söz konusu defter veya vesikaların ihticaca salih olarak değerlendirilip, değerlendirilemeyeceğidir. Aksi takdirde daha önce bir vergi tarhının yapılmış olması mutlaka matrahın ikmali ile sonuçlanmayabilir. Her ne kadar defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların noksan olması sebebiyle ihticaca salih olmaması ve bu sebeple matrahın kesin ve doğru şekilde tespiti yapılamaması ile ilgili her mükellef bakımından uygulanabilir bir kriter getirmek mümkün olmasa da vergi incelemesi yapan yetkililer tarafından beyanname hazırlanacak olsaydı mevcut halin bunu mümkün kılmayan bir noksanlıktan kaynaklanması halinde matrahın re'sen tespit edilmesi gerekecektir<sup>1677</sup>. Bu durumda da defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar ilk görünüş karinesinden yararlanamayacaklardır<sup>1678</sup>.

## **(2) Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Usulsüz Olması**

4. bentte yer alan bu hüküm defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarda VUK'ta öngörülen usule uyulmamış olmasında matrahın sağlıklı denetimi ve tespiti

<sup>1675</sup> Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahati ve Suçları)*, s. 149.

<sup>1676</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 101.

<sup>1677</sup> Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, s. 206.

<sup>1678</sup> Eda Özdiler Küçük, *Vergi Hukukunda Karineler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011, s. 146.



yapılamayacağından bahisle re'sen tespit yapılması halini düzenlemektedir. Öngörülen usul kurallarına uyulmamış olması belge ve kaydın matrahın doğruluğunu ispat gücünü zayıflatmaktadır<sup>1679</sup>.

VUK 215-220. maddeleri arasında defter kayıtları yapılırken uyulacak kuralları düzenlemiştir. Defterlerde yer alan kayıtların tevsiki ve bu vesikalara ilişkin kurallar da VUK 227-253. maddelerde yer almaktadır. Bununla birlikte VUK mük. madde 257'de yer alan yetkilendirme hükmüne bağlı olarak yapılan düzenlemelere uyulmaması da defter ve bunlarla ilgili kayıtların usulsüz olması sonucunu doğuracaktır<sup>1680</sup>. Elektronik Defter Genel Tebliği, 486 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ve 509 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>1681</sup> VUK 227. ve mük. madde 257 hükümleri çerçevesinde çıkarılan ve vergi mükellefleri tarafından defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalarda uymak zorunda oldukları kuralları düzenlemektedir. Bu kapsamda VUK 175. ve mük. madde 257'de Bakanlık'a verilen yetkiye dayanılarak çıkarılan 1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği<sup>1682</sup>nde yer alan “*Tekdüzen Hesap Planı*”na uygun şekilde defter ve kayıtların yapılmasındaki usule uyulmaması da usulsüzlük olacaktır.

Bahsedilen usul kurallarına uyulmamış olması yalnız başına matrahın re'sen tespiti için yeterli olmayacaktır. Vergi incelemesi sırasında bu usule aykırılığın ve matrahın kesin ve doğru tespitine imkan vermediğine dair tespit yapılması gerekmektedir<sup>1683</sup>. Örneğin, fiziken tutulan bir defterde yer alan kayıta yapılan yanlış VUK 217. maddesine uygun şekilde düzeltilmekle birlikte, kaydı yapan kişinin yazısının okunması zor olması sebebiyle anlaşılmayan ufak bir kısım, matrahın re'sen tespitini gerektirmeyecektir. Bununla birlikte, VUK 218. maddesine göre; “*Ciltli defterlerde, defter sayfaları ciltten koparılamaz. Tasdikli müteharrik yapraklarda bu yaprakların sırası bozulamaz ve bunlar yırtılamaz*”. Vergi incelemesi sırasında mükellefin defterinden iki yaprak koparmış olması halinde artık ihticaca salih olduğundan bahsetmek mümkün olmayacaktır. Bu fiil VUK 359/b bendinde “*defter sayfalarını yok etmek suçu*”

<sup>1679</sup> Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahati ve Suçları)*, s. 149.

<sup>1680</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 102.

<sup>1681</sup> RG: 19.11.2019, 30923.

<sup>1682</sup> RG: 26.12.1992, 21447 (mük.).

<sup>1683</sup> Şeker, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, s. 206.

oluşturmaktayken<sup>1684</sup>; yanlışlıkların düzeltilmesindeki fiil VUK 352. maddede I. derece usulsüzlüklerin 6. bendinde yer alan kabahati oluşturacaktır. Kanun koyucu da bu iki fiilin matrahın kesin ve doğru tespitine etkisinden hareketle caydırıcı olması sebebiyle yaptırımını ağırlaştırma yoluna gitmiştir.

VUK kapsamında bazı kayıtların düzenlenme ve vesikaların tanzim süresi bulunmaktadır. Bu sürelerle uyulması da usulün bir gereğini oluşturmaktadır. Örneğin, VUK 231. maddesine göre fatura; “*malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren azami yedi gün içinde düzenlenir*” ve bu süreye uyulmamış olunması faturanın düzenlenmemiş sayılması sonucunu doğurmaktadır. Her ne kadar ortada fiziken bir fatura var olsa da vergi inceleme sırasında bu fatura hiç düzenlenmemiş sayılacağı için defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların noksan olması sonucunu da doğuracaktır<sup>1685</sup>. Süresi geçtikten sonra düzenlenmiş olan bu fatura, düzenleyicisi bakımından lehine delil olma vasfını yitirecektir<sup>1686</sup>. Aynı şekilde VUK 227. maddenin 3. fıkrasına göre elektronik ortamda düzenlenenler de dahil olmak üzere “*kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır*”.

### **(3) Defter Kayıtları ve Bunlarla İlgili Vesikaların Karışık Olması**

4. bentte yer alan diğer bir durum ise defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların, matrahın kesin ve doğru şekilde tespitine imkan vermeyecek şekilde karışık olması sebebiyle ihticaca salih olmama durumudur. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların noksan olmadığı ve usulüne uygun tutulması halinde bir karışıklık da söz konusu olmayacaktır. Bu sebeple karışıklık bu iki halin bir sonucu durumundadır<sup>1687</sup>. Tekdüzen hesap planında öngörülen usule uyulmaması, “*1 Seri No'lu Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği*”nin ekinde yer alan Tekdüzen hesap çerçevesinde yer alan kod numaralarına uygun şekilde muhasebeleştirilmenin yapılmaması, tarih sırasına uyulmadan rastgele kayıtların işlenmesi gibi haller karışıklık haline örnek olabilecektir<sup>1688</sup>.

<sup>1684</sup> Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahati ve Suçları)*, s. 454.

<sup>1685</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 104.

<sup>1686</sup> Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s. 155.

<sup>1687</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 106.

<sup>1688</sup> Şenyüz, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahati ve Suçları)*, s. 149.

Bununla birlikte defter kayıtları ve vesikaların ibrazının matrahın kesin ve doğru şekilde tespitine imkan tanımayacak şekilde karışık yapılması halinde de matrahın re'sen tespitinin yapılması mümkündür. Şöyle ki delilin esas işlevi, ispatlanmak istenen olay ile bunu denetleyen kişi arasındaki zaman ve yer boşluğunu doldurmasıdır<sup>1689</sup>. Vergi mükellefi tarafından da kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerinde yer alan kayıtlar ve bu kayıtlarda yer alan vesikaların kendi lehine delil olarak kullanılması durumunda, ilk görünüş karinesinin de uygulanabilir olması için bu defter kayıtlarının ve bunlarla ilgili vesikaların karışıklık oluşturmayacak şekilde, defter kayıtları ve vesikaların birbirini temsil eder halde ibraz edilmesi gerekecektir. Her ne kadar günümüzde birçok defter kaydı ve bunlarla ilgili vesika elektronik ortamlarda düzenlenip, saklanıyor olsa da; bir an için çok sayıda ticari faaliyeti bulunan bir şirketin üç-dört yıl geçmiş dönük bir incelemesindeki incelenecek kayıt ve evrak sayısının çokluğu ile birlikte, bunların hiçbir düzen arz etmeyen şekilde ibraz edilmesi halinde inceleme süresi içerisinde düzene koyulması mümkün olmayan bir karışıklığın olması söz konusu olabilir.

Ancak genel olarak bir noksanlık ya da usule aykırılık sonucunda yaşanan karışıklık, matrahın doğru ve kesin tespitine imkan vermeyecek seviyedeysen buna bağlı karışıklık halinin ortaya çıkmasıyla birlikte ihticaca salih sayılmamaları söz konusu olacaktır.

*e. Tutulması Zorunlu Olan Defterlerin veya Verilen Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmadığına Dair Delil Bulunması*

VUK 30. maddesinin 6. bendinde yer alan bu düzenleme ile diğer 4 bentteki biçimsel uygunluğun haricinde, defter ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması halinde matrah re'sen tespit edilecektir. Bu düzenleme 1980 yılında 2365 sayılı Kanun'un 4. maddesiyle eklenmiştir. Matrahın re'sen tespiti sebebi olarak eklenmesinin sebebi aynı kanunla VUK 3. maddesinde yapılan değişiklik olmuştur. Vergi hukukundaki ekonomik yaklaşımın kanuni dayanağı olarak getirilen bu düzenleme neticesinde yapılan tespitler ile ilgili vergi tarhi yapma imkanının bulunmayışı sebebiyle

---

<sup>1689</sup> Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s. 35.

tutulan defter veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması halinde matrahın re'sen tespit edileceği düzenlenmiştir<sup>1690</sup>.

### ***(1) Tutulması Zorunlu Defter veya Verilen Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmaması***

VUK 3/B'ye göre vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilişkili muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergi idaresi de re'sen araştırma ilkesi kapsamında, kanunlara uygun vergi alacağı miktarını tespit ve tahsil etme görevi gereğince bu gerçek mahiyeti ortaya koyacak araştırmaları yapabilecektir<sup>1691</sup>. Esasında burada yapılan verginin tarhının sebep unsurunun ortaya çıkarılması faaliyetidir. Bu yüzden idari işlem yapacak olan idarenin, sebep unsurunu varsayımlara veya karinelere dayandırmadan, somut şekilde yaptığı tespitlerle ortaya koyması gerekmektedir<sup>1692</sup>.

Vergi mükellefinin defter, kayıt ve belgelerinde noksan, usulsüzlük ve karışıklık olduğuna dair bir tespit olmaması halinde “ilk görünüş” karinesinden yararlanacaktır<sup>1693</sup>. Bu karineye göre vergi mükellefinin şekli ödevleri yerine getirmiş olması halinde defter veya beyannamelerinin iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun düzenlendiği ve gerçek durumu yansıttığı kabul edilmektedir<sup>1694</sup>. Mükellefin defterlerinin veya beyannamesinin gerçeği yansıtmadığının ispat edilmesi vergi idaresi tarafından kendisine tanınan yetki ve araçlarla yapılması gerekecektir. Mükellef tarafından kanunen tutulması gereken defterlerin tutulmaması, belgeleri düzenlememesi, usulüne uygun ibrazı istenen defter ve belgeleri ibraz etmemesi halinde vergi mükellefi artık ilk görünüş karinesinden yararlanamayacaktır<sup>1695</sup>. Bu durumda vergi idaresi tarafından iktisadi, ticari ve teknik icapların ve olayın özelliğine göre normal ve mutad olanın ortaya konulması yeterli olacak, aksinin vergi mükellefi tarafından ispat edilmesi gerekecektir<sup>1696</sup>.

Vergi idaresi tarafından gerçek durumun ne olduğunun bilinmesi ise çoğu zaman pek kolay olmayabilir. Vergiyi doğuran olay vergi mükellefi nezdinde gerçekleştiği için,

<sup>1690</sup> [https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK\\_/d01/c002/mgk\\_01002028ss0084.pdf](https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf), s. 3-5 (Erişim Tarihi: 15.11.2022).

<sup>1691</sup> Karaçoban Güneş, *Re'sen Araştırma İlkesi*, s. 136.

<sup>1692</sup> Ulu, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, s. 290.

<sup>1693</sup> Nihal Saban, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelere Aksini İspat”, *Danıştay Dergisi*, C. 22, S. 82-83 (1992), s. 8; Gümüşkaya, *Vergi Hukukunda İspat*, s. 77.

<sup>1694</sup> Öner, “İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar”, s. 248.

<sup>1695</sup> Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, ss. 135-38.

<sup>1696</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 114.

bu olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini en iyi vergi mükellefi bilebilecektir. Bu sebeple kanun koyucu VUK 3. maddesinin 6. fıkrasında<sup>1697</sup> bir takım ölçütler getirerek vergi idaresinin gerçek durumu ortaya çıkarabilmesine olanak tanımıştır. Bunlar iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygunluk veya olayın özelliğine göre normal ve alışılmış olan durumlardır<sup>1698</sup>. Mükellefin tutulması zorunlu defterleri veya beyannamesinin bu durumlara uygun olmadığına ortaya konulmuş olması gerekmektedir.

Vergi idaresi tarafından yapılan denetimlerde ortaya çıkarılan gerçek durumun tutulması zorunlu defter veya verilen beyannamelerle uyumsuz olması matrahın re'sen tespitinin yapılabilmesi bakımından ilk şart olarak yer almaktadır. 6. bent hükmünde yine sadece tutulması zorunlu defterler veya beyannameler belirtilmiş, belge ve kayıtlara yer verilmemiştir. Bu düzenlemeye göre vergi mükellefinin tutulması zorunlu defterleri veya beyannamesi gerçek duruma uygun olması koşuluyla, vesikaların gerçeği yansıtmıyor olması halinde matrahın re'sen tespiti sebebi gerçekleşmemiş olacaktır. Her ne kadar defter kayıtları ve beyannameler, kayıtlar ve vesikalar ile anlam ifade ediyorsa da kanun gerekçesine bakıldığında<sup>1699</sup> vergi ziyasının önüne geçmek için getirildiği belirtilen bu düzenlemenin kayıtlar ve vesikaları saymamış olması anlaşılır olmaktadır. Kaldı ki gerçek duruma uymayan vesikaların tespiti halini, defter veya beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil olarak değerlendirerek matrahın re'sen tespitinin yapılması önünde bir engel de bulunmamaktadır. Sonuç itibariyle vergi mükellefinin defterlerinde yer alan kayıtların tevsiki zorunluluğu ile birlikte düşünüldüğünde sahte yahut muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belgelerin tespit edilmesi, defterlerin gerçek durumu yansıtmaması sonucunu doğuracaktır. Bu defterler üzerinden tespit olunan matrahın beyanı üzerine bu denetimin yapılması halinde de beyanname üzerinden gerçek durumu yansıtmama halinin tespiti söz konusu olur.

---

<sup>1697</sup> “İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir”

<sup>1698</sup> Gümüşkaya, *Vergi Hukukunda İspat*, s. 393; Gökçay, *Ekonomik Yaklaşım*, s. 491.

<sup>1699</sup> [https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK\\_/d01/c002/mgk\\_01002028ss0084.pdf](https://www5.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MGK_/d01/c002/mgk_01002028ss0084.pdf), s. 4 (Erişim Tarihi: 15.11.2022); “Böylece şekli bakımından kanuni usullere uygun bulunmakla beraber, ticari, teknik ve iktisadi mantık ve gerçeklerle hiç bir surette kabili telif olmayan defter ve beyanlar için, bunlardaki vergi ziyayı kesin olarak bilinmekle beraber, bu ziyayı önleyici herhangi bir vergi tarhi yapılması imkan bulunmamaktaydı.”

Kanun koyucu tarafından tutulması zorunlu defterler, 3. bentten farklı olarak “*Bu Kanun*” şeklinde bir sınırlamaya tutulmamıştır. Şüphesiz burada ifade edilen VUK kapsamında tutulması zorunlu olan defterler olmakla birlikte, madde bentleri arasındaki tutarlılık sebebiyle belirtilmesi faydalı olacaktır.

## **(2) Gerçek Durumu Yansıtmama Haline Dair Delil Bulunması**

Bent hükmünde yer alan düzenlemeye göre vergi idaresi tarafından tutulması zorunlu defter veya beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delilin bulunması gerekmektedir.

Vergi idaresi tarafından tutulması zorunlu defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığının iddia edilmesi durumunda, VUK 3. maddesinin 6. fıkrası gereğince vergi idaresi tarafından bunun ispat edilmesi gerekmektedir<sup>1700</sup>. Vergi idaresinin tutulması zorunlu defterler veya beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair bulacağı deliller, VUK 3. maddesinin 5. fıkrasına göre yemin ve vergiyi doğuran olayla tabii ve açık ilgisi bulunmayan şahit ifadesi hariç her türlü vasıta olabilecektir.

Delil serbestisi ile geniş ispat araçlarına sahip olmakla birlikte vergi idaresi tarafından yapılan incelemelerde somut maddi olayın ortaya çıkartılması sırasında mevcut durum, hukuki ilişki, beyanların şekli ve ismi ile bağlı olmadan içerikleri üzerinde yapacağı ekonomik irdeleme ile gerçek hali ortaya çıkaracaktır<sup>1701</sup>.

Tutulması zorunlu defterler veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delillerin bulunması her zaman kolay olmayabilir. Bir vergi mükellefi nezdinde yapılan aramada çift defter tuttuğunun yahut sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullandığının tespit edilmesi gerçek durumu yansıtmadığına dair olarak kolay bir bulgu olabileceken<sup>1702</sup>; vergi mükelleflerinin özel hukuk sözleşmeleri vergisel amaçlarla kullanarak peçeleme ile veya muvazaalı yapmış olduğu işlemlerin tespit ve ispatı daha zor olacaktır<sup>1703</sup>.

<sup>1700</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 113; Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s. 135; Saban, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, s. 7; Arıkan, *Re’sen Vergi Tarhı*, s. 139.

<sup>1701</sup> Akkaya, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, s. 71.

<sup>1702</sup> Arıkan, *Re’sen Vergi Tarhı*, s. 145.

<sup>1703</sup> Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, s. 80.

Vergi idaresi tarafından vergi matrahının gerçeği yansıtmadığına dair tespitlerin somut şekilde ortaya konulması gerekecektir<sup>1704</sup>. Aksi takdirde peçeleme veya muvazaanın ihtimali varlığına dayanarak yapılan matrah tespiti sonucu vergi tarhi hukuka aykırı olacaktır<sup>1705</sup>. Hayatın olağan akışı karinesine dayanarak tutulması zorunlu defterlerin veya vergi beyannamelerinin gerçeği yansıtmadığı iddiasında olan vergi idaresinin, somut olayda her türlü araştırma ve incelemeyi yaptıktan sonra; iktisadi, ticari, teknik icaplara uyan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olanı tespit etmesi halinde “*karine temeli*”ni ispat etmesi yeterli olacaktır. Burada mükellefin biçimsel olarak hiçbir noksanlığı, usulsüzlüğü ve karışıklığı olmayan defter ve beyannamelerle, hayatın olağan akışı arasındaki uyumsuzluğunun tespitinin ortaya konulması yeterli olacaktır. Bent kapsamında gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması aranırken, hayatın olağan akışı karinesi ile birlikte ispat konusu değişerek, karinenin temelini ispatı yeterli sayılacaktır<sup>1706</sup>.

Örneğin vergi idaresi tarafından yapılan incelemede mükellefin deposunda emanet kaydı yapılmamış bir emtianın bulunması halinde normal ve mutad olan bu emtianın mükellefe ait olacağıdır. Vergi idaresi tarafından bu tespitle normal ve mutad olanın aksini iddiaya ilişkin delil ortaya konulmuş olacaktır. Böylece matrahın re’sen tespit sebebi ortaya çıkmış olur<sup>1707</sup>. Vergi idaresi tarafından imalat yapan mükellefler bakımından sıklıkla başvurulmuş bir yöntem de randıman incelemesidir. Mükellefin üretim sürecine ilişkin çeşitli tespitler yapıldıktan sonra bunların teknik icaplara uygun olmadığının ortaya tereddüte yer bırakmayacak şekilde ortaya koyulması ile birlikte defter veya beyannamesinin gerçeği yansıtmadığına dair delil bulunmuş olacaktır<sup>1708</sup>. Yahut olayla ilgisi açık olan alıcıların veya satıcıların beyanları da bu anlamda vergi idaresi tarafından gerçeği yansıtmadığına dair delil olarak kullanılabilir. Ancak

---

<sup>1704</sup> Şenyüz, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, s. 85.

<sup>1705</sup> Danıştay 4. D., E. 2021/6258, K. 2022/1298, T. 07.03.2022 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 18.11.2022); “davacının, örtülü sermaye müessesinin uygulamasından kaynaklanan külfetlere katlanmak istemediği, bu nedenle, yasaların tanıdığı indirim müessesesini kendi lehinde kullanarak “peçeleme yapma ihtimali olduğu” yönündeki soyut iddia dışında, davacının indirimden yararlanmasına engel teşkil eden bir durumun bulunduğu veya indirim tutarının yanlış belirlendiği yönünde başkaca davalı iddiası ve tespitinin bulunmadığı”

<sup>1706</sup> Gümüşkaya, *Vergi Hukukunda İspat*, s. 158.

<sup>1707</sup> Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s. 138.

<sup>1708</sup> Ersan Öz, Mehmet Yolcu, “Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması”, 29. *Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı*, Sakarya: Beşiz Yayınları, 2016, s. 77.

önemli olan tanık olarak dinlenen kişilerin bahsettikleri ilişkileri belgelerle ispat etmesi<sup>1709</sup> ve vergi idaresi tarafından bu kişiler arasında icra takibinin başlatılmış olması ve sair husumet durumlarının varlığı da göz önünde bulundurulması gerekecektir<sup>1710</sup>.

Klasik bir peçeleme örneği olan mükellefin parasını faizsiz olarak borç vermesi ve karşılığında da borç verdiği kişinin evinde kira ödemedi oturması halinde şekli ödevlerin de yerine getirilmesiyle birlikte vergi idaresi tarafından hayatın olağan akışı karinesini temellendirmekten başka somut delil bulması imkansıza yakın olacaktır. Her somut olay bakımından vergi dairesinin karine temelini de tespit etmesi gerekli olacaktır. Zira para faizsiz-ev kirasız örneğinde geçerli olan karine, ortaklık ilişkisi sebebiyle şirketine faizsiz borç veren mükellefler bakımından geçerli olmayacak; faizin alındığının ayrıca ispatı gerekecektir<sup>1711</sup>.

Verginin tarhi bakımından bu bentin önemi ise vergi idaresi tarafından yapılan sebep unsuru araştırmasında gerçek mahiyet olarak tespit edilen olayın, somut şekilde, varsayım ve karinelere dayanmadan delillerle ortaya konulmuş olmasıdır. Aksi takdirde verginin tarhi sebep unsuru bakımından hukuka aykırı olacaktır. Ancak vergi dairesi tarafından matrahı re'sen tespit ettikten sonra yapılan tarha karşı açılan bir davada, vergi mükellefi tarafından bu sebep unsurunun iktisadi, ticari ve teknik icaplara uygun olmadığı veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmadığı iddia edilmesi halinde, bu iddiayı vergi mükellefinin ispat etmesi gerekecektir<sup>1712</sup>.

---

<sup>1709</sup> Danıştay 4. D., E. 1995/5150, K. 1996/3946, T. 07.11.1996 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “(A)lıcıların ödediklerini ifade ettikleri rakamlar hakkında hiçbir belge ibraz etmemeleri nedeniyle soyut nitelikte kaldığı, davacının işi yarım bıraktığı da dikkate alındığından yapılan tespit ve incelemelerde isabet bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir.”

<sup>1710</sup> Danıştay 4. D., E. 1977/703, K. 1977/26, T. 07.11.1996 (www.lexpera.com.tr Erişim Tarihi: 01.12.2022); “Alıcı ile satıcı arasında icra takibi nedeniyle doğan husumetten dolayı alıcıların her zaman satıcılar aleyhine ifade vermeleri mümkün görülmektedir. Maddi delil, niteliği gereği gerçeği yansıtan olgulardan oluşur. Olayımızda ise gerçeğe gölge düşürecek ilişkilerden dolayı alıcı ifadelerini sağlıklı kabul ederek bu ifadeleri, ifadelerine başvurulamayan alıcılara da teşmil ederek re'sen tarh yoluna gitmekte isabet bulunmamaktadır.”

<sup>1711</sup> Danıştay VDDK, E. 2021/41, K. 2022/361, T. 23.03.2022 (www.lexpera.com.tr (Erişim Tarihi: 18.11.2022); “Olayda, 213 sayılı Kanun'un 3. maddesinin (B) işaretli fıkrası uyarınca normal ve mutad olan durum davacının ortaklık ilişkisi içinde bulunduğu şirkete faizsiz olarak borç vermesidir. Vergi idaresinin, şirkete verilen borç karşılığında faiz alındığını somut olarak ortaya koyması halinde, söz konusu gelirin vergiye tabi olacağı açıktır.”

<sup>1712</sup> Öner, “İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar”, s. 245.



*f. Yetki Almış Meslek Mensuplarına İmzalattırma Mecburiyeti Getirilen Beyanname ve Eklerinin İmzalattırılmaması veya Tasdik Kapsamına Alınan Konularda Yeminli Mali Müşavir Tasdiki Raporunun Zamanında İbraz Edilmemesi*

VUK 30. maddesinin 8. bendinde yer alan son matrahın re'sen tespit sebebi ise VUK mük. 227. maddede verilen yetkiye dayanılarak 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu (SMMMYYMMK)<sup>1713</sup>na göre yetki almış meslek mensuplarına beyannamelerin ve eklerinin imzalattırılması zorunluluğuna uyulmaması veya yeminli mali müşavir tarafından hazırlanan tasdik raporunun zamanında ibraz edilmemesi halidir.

VUK mük. 227. madde kapsamında yetki almış meslek mensuplarına imzalatma zorunluluğu getirilen beyannameler ile ilgili kapsam 4 Sıra No'lu Vergi Beyannamelerinin Serbest Muhasebeci ve Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerce İmzalanması Hakkında Genel Tebliğ<sup>1714</sup>in "II-Kapsam" başlığı altında "A)İmzalatma Kapsamında Mükellefler"<sup>1715</sup> ve "B) İmzalatma Kapsamı Dışındaki Mükellefler"<sup>1716</sup> şeklinde belirlenmiştir.

<sup>1713</sup> RG: 16.06.1989, 20194.

<sup>1714</sup> RG: 29.06.1997, 23034.

<sup>1715</sup> "A) İmzalatma Kapsamındaki Mükellefler

*Kurumlar vergisi veya ticari, zirai ve mesleki kazancı nedeniyle gerçek usulde vergilendirilen gelir vergisi mükelleflerinden, 1997 yılı aktif toplamı 200 milyar ve net satışlar toplamı 400 milyar lirayı aşmayanlar, 1998 yılına ilişkin yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamelerini 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatmak zorundadırlar. Bu zorunluluk, takip eden yıllarda Bakanlığımızca belirlenecek yeni hadleri aşmayan mükellefler için geçerli olacaktır. Söz konusu hadlerin Bakanlığımızca belirlenmemesi halinde, bu hadler, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artırılarak uygulanacaktır. Yukarıdaki hadlerin tespitinde adi ortaklık ve kollektif şirket ortakları için bu işletmelere ait aktif ve net satışlar toplamı gözönünde bulundurulacaktır. Bir önceki yili aktif veya net satışlar toplamı yukarıda belirtilen hadleri aşan mükellefler ise, beyannamelerini 18 sıra numaralı "Serbest Muhasebecilik, Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği" hükümlerine göre yeminli mali müşavirlere tasdik ettireceklerdir. Bu hadlerden birisinin aşılması, beyannamelerin yeminli mali müşavirlerce tasdik edilmesi için yeterli olacaktır. Bu Tebliğ kapsamına giren mükellefler diledikleri takdirde, yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannameleri ile eklerini ilgili Tebliğ hükümleri çerçevesinde yeminli mali müşavirlere tasdik ettirebileceklerdir. Bu durumda sadece anılan Tebliğ hükümleri geçerli olacaktır."*

<sup>1716</sup> "B) İmzalatma Kapsamı Dışındaki Mükellefler

*1998 yılı vergilendirme dönemiyle ilgili olarak; 7-İkinci sınıf tacirlerden; a) Alım satım veya imalat faaliyetinde bulunanlardan bir önceki yıl satışlarının tutan 7 milyar lirayı, b) Yukarıda yazılı olanlar dışındaki işlerle uğraşanlardan bir önceki yıl gayrisafi iş hasılatlarının tutan 3,5 milyar lirayı, 2- Zirai kazancı işletme hesabı esasına göre tespit edilen çiftçilerden bir önceki yıl hasılatları tutan 7 milyar lirayı, 3- Serbest meslek faaliyetinde bulunanlardan bir önceki yıl gayrisafi hasılatları tutan 5 milyar lirayı, aşmayanlar ile, 4- Bu hadlere bakılmaksızın noterler, beyannamelerini imzalatmak zorunda*

Bent kapsamında yine VUK mük. 227. maddesi uyarınca yeminli müşavirler (YMM) tarafından tasdik raporu hazırlanması ve bunların zamanında ibraz edilmemesi hali de matrahın re'sen tespiti için sebep olarak düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı SMMMYMMK'nın verdiği yetkiye dayanarak çıkardığı Serbest Muhasebecilik, Serbet Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu Genel Tebliği'nde, YMM tasdik raporu arayacağı vergi konularını ve ibraz sürelerine yer vermektedir.

Bent düzenlemesi, belirtilen meslek mensuplarına beyannamelerin imzalatılmaması veya tasdik raporunun süresinde ibraz edilmemesi halinde uygunluk ve doğruluk bildirimde bulunmamış olması sebebiyle<sup>1717</sup>, vergi dairesi tarafından sağlıklı bir vergi tarhı yapılacak matrahın bulunmadığından hareketle matrahın re'sen tespit edebileceğine dair bir hükümden oluşmaktadır.

#### ***4. Matrahın Re'sen Tespitinde Tarh***

Vergi incelemesi sırasında matrahın re'sen tespiti sebeplerinden birinin tespit edilmiş olması halinde, matrahın tespiti noktasında vergi incelemesi yapan memur tarafından iki farklı yol izlenebilir. Bunlardan ilki inceleme raporunda kendi yaptığı tespitlere dayanan matrah veya matrah farkını belirtip ve inceleme raporunu vergi dairesine iletmesidir. Vergi incelemesi sırasında, inceleme elemanı tarafından tespit edilen hususlarla ilgili olarak takdir komisyonuna gidilmesinde de bir engel bulunmamaktadır. Bu durumda inceleme dosyasının takdir komisyonuna tekrardan sevkine gerek bulunmamaktadır. İkinci yol ise vergi incelemesi sırasında matrahın re'sen tespiti sebeplerinin bulunduğuna dair tespiti inceleme raporunda belirterek, matrah tespitinin yapılması için takdir komisyonuna sevkini yapılmasını sağlamak olacaktır<sup>1718</sup>. Takdir komisyonu kararı veya inceleme elemanı raporunda yer almayan bir matrah veya matrah farkı üzerinden, başka bulgulara dayanılarak verginin tarh edilmesi ise hukuka aykırılık oluşturacaktır<sup>1719</sup>.

---

*değildirler. Sözkonusu hadlerin takip eden yıllarda Bakanlığımızca ayrıca belirlenmemesi halinde, bu hadler, her yıl Vergi Usul Kanunu hükümleri uyarınca tespit edilen yeniden değerlendirme oranında artınlarak uygulanacaktır.”*

<sup>1717</sup> Pişkin, *Türk Vergi Hukukunda Re'sen Vergi Tarhı*, s. 160.

<sup>1718</sup> Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s. 557.

<sup>1719</sup> Danıştay 7. D., E. 2016/823, K. 2017/2234, T. 28.03.2017 (www.kazanci.com.tr (Erişim Tarihi: 18.11.2022); “Bu itibarla, takdir komisyonunca takdir olunan veya vergi inceleme raporuyla belirlenmiş bir matrah ya da matrah farkına dayanmaksızın, sırf Gümrük İdaresince gönderilen

*a. Takdir Komisyonu Kararı ile Tespit Üzerine Tarh*

Takdir komisyonu tarafından yapılacak matrah tespitinin gerçeğe en yakın matrahı ortaya çıkaracak şekilde yapılması gerekmektedir. Bu sebeple takdir komisyonlarının vergi incelemesi yapma ve bilirkişiye başvurma imkanları bulunmaktadır. Gerçek mahiyeti ortaya çıkarmak için varsayıma dayanmayan, somut veriler elde ederek matrahın tespitinin yapılması gerekmektedir<sup>1720</sup>. Vergi inceleme elemanlarınca bilirkişiye başvurma imkanı olmaması, takdir komisyonlarının matraha etki eden konularda bilirkişi görüşü alabiliyor olmaları, gerçek mahiyetin ortaya çıkmasında doğrudan inceleme elemanı tarafından yapılacak matrah tespitine göre daha doğru sonuçlar çıkaracaktır<sup>1721</sup>. Vergi mükellefinin faaliyet alanına göre bulunan mesleki teşekkülenden üyelerin de takdir komisyonunda yer alması, matrahın tespitinde teknik açıdan daha bilgili kişilerin yer almasıyla gerçeğe ulaşmada bir miktar daha yakın olmayı sağlayacaktır. Teorik olarak bu imkanlarla matrahın en doğru şekilde tespit edilmesi beklenirken, uygulamada takdir komisyonuna sevk tarh zamanaşımı süresinin dolmasına yakın yapılmakta ve kazanılan zaman içerisinde tamamlanan inceleme raporu yahut vergi tekniği raporu komisyona verilerek bu yönde bir matrah tespiti yapılması sağlanmaktadır<sup>1722</sup>. VUK 114. maddesine göre vergi dairesi tarafından matrah takdiri için takdir komisyonuna sevk durumunda zamanaşımı süresinin duracağı düzenlenmişken, vergi incelemesi sırasında takdir komisyonuna sevk bakımından zamanaşımını durduran etkisi olmayacaktır<sup>1723</sup>.

VUK 32. maddesine göre takdir komisyonu kararları vergi dairesine imza karşılığında verilecektir. Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 56. maddesine göre takdir komisyonu tarafından alınan karar vergi dairesine tevdi edildikten sonra, vergi dairesi

---

*yazıya istinaden yapılan re'sen tarhiyatta hukuka uyarlık bulunmadığından, istemin özeti bölümünde yazılı gerekçeyle davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir”*

<sup>1720</sup> Göker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, s. 64.

<sup>1721</sup> Soydan, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, s. 385.

<sup>1722</sup> Osman Sarıaslan, “Takdire Dayalı Tarhiyatlarda Sistem Eleştirisi ve Reform İhtiyacı”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C. 7, S. 29 (2017), s. 215.

<sup>1723</sup> Danıştay 3. D., E. 2021/1836, K. 2022/1820, T. 14.04.2022 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 20.11.2022); “213 Sayılı Kanun'un 30. maddesine göre vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde matrah, takdir komisyonu tarafından takdir edilebileceğinden, bu durumdaki bir mükellefin vergi incelemesine başlanılmadan önce takdire sevk edilmesine ve düzenlenen raporların takdir komisyonunca done olarak kullanılmasına yasal bir engel bulunmamakla birlikte inceleme başladıktan sonra takdire sevk işleminin zamanaşımı süresini durdurduğundan bahsedilemez.”

tarafından bu karara dava açılıp, açılmamayacağı değerlendirilmesi yapıp, varılan karara göre VUK 377. maddesinin 2. fıkrası uyarınca dava açılabilir yahut takdir kararında yer alan matrah üzerinden ihbarname ve ekleri hazırlanarak vergi mükellefine tebliğ edilir.

*b. Vergi İnceleme Raporu ile Tespit Üzerine Tarh*

Vergi inceleme raporunda belirtilen matrah veya matrah farkı üzerinden bir tarh yapılması halinde ise VIUUEHY'nin 20. maddesine göre vergi inceleme raporunun vergi müfettişi veya diğer vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenmesine göre ayrılan rapor değerlendirilme komisyonlarına intikal ettirmek üzere vergi dairesine verilir. Vergi inceleme raporları RDK tarafından “*vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu ile maddi hata ve usul hatası içerip içermediği yönünden değerlendirir*”. RDKOÇUEHY'nin 15. maddesi uyarınca olumlu değerlendirmede bulunursa, karar tutanağı ile birlikte ilgili vergi dairesine gönderilerek ihbarname hazırlanmak suretiyle vergi tarh edilmiş olacaktır. Anılan Yönetmelik'in 16. maddesine göre; olumsuz değerlendirme durumunda ise Komisyon tarafından rapor inceleme elemanına vergi dairesi eliyle iletilecek; vergi inceleme elemanını eleştirileri uygun bulursa raporda ilgili değişiklikleri yaparak tekrar Komisyon'a iletilmesini sağlayacaktır. Komisyon tarafından bu değişikliklerin yeterli görülmesi halinde olumlu değerlendirme usulüne göre verginin tarhı yapılacaktır. İnceleme elemanının değerlendirme sonucuna katılmaması halinde ise gerekçelerini Komisyon'a iletacaktır. Komisyon tarafından bu gerekçelerin kabul edilmesi halinde yine olumlu değerlendirme usulüne göre işlem yapılacak; kabul edilmemesi halinde ise Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonuna veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonuna sevk edilecektir. Sonrasında ise Yönetmeliğin 16. maddesinin 4. fıkrasındaki<sup>1724</sup> süreç tamamlanarak oluşan inceleme raporuna uygun verginin tarhı yetkili vergi dairesince yapılmaktadır.

---

<sup>1724</sup> “(4) Uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporu, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonu tarafından değerlendirilir ve değerlendirme sonucunda verilen komisyon kararı ilgili birim aracılığı ile inceleme elemanına gönderilir. İnceleme elemanları, uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporlarına ilişkin olarak, ilgisine göre, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonlarınca yapılan değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını bağlı oldukları birime gönderirler. İlgili birim, söz konusu raporları, ilgisine göre, Merkezi Rapor Değerlendirme Komisyonu veya Vergi Dairesi Başkanlığı Üst Rapor Değerlendirme Komisyonuna, komisyon kararlarına uygunluğu yönünden değerlendirilmek üzere yeniden gönderir. Düzeltilen

Vergi inceleme raporu üzerinde yapılan matrah veya matrah farkı tespitine istinaden tarha ilişkin usul matrahın re'sen tespitinde uygulanmakla birlikte, matrahın ikmalen tespitinde de bir inceleme raporu ile matrah veya matrah farkı miktarı tespit edildiğinde aynı usul geçerli olacaktır.

Vergi dairesi tarafından tarhta kullanılacak matrah tespit yönteminin de kanunla uygun olarak belirlenmesi tarhın hukuka uygun yapılmış olması bakımından önemlidir. Aksi takdirde sebep unsurunun tespit edilmesi bakımından hukuka aykırılık hali söz konusu olacaktır<sup>1725</sup>. Verginin tarhının sebep unsurunun hukuka uygun şekilde tespit edilememesi söz konusudur. Bu husus ileri sürülmemiş olsa dahi mahkemeler tarafından re'sen dikkate alınacak bir husus olduğu için bu yönde kararların verilmesi mümkündür<sup>1726</sup>.

## **E. Matrahın Doğrudan Kanunlarla Tespiti**

### **1. Genel Olarak**

Verginin matrahının idare tarafından tespit edildiği bir diğer durum ise “*Verginin idarece tarhi*” başlıklı VUK mük. 30. maddesinde<sup>1727</sup> düzenlenmiştir. Madde

---

*raporlar, komisyon tarafından uygun bulunması halinde, karar tutanağı ile birlikte ilgili birime, işleme konulmak üzere iletilir.”*

<sup>1725</sup> Danıştay 3. D., E. 2000/2882, K. 2001/3878, T. 06.11.2001 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 18.11.2022); “*Olayda, beyan dışı bırakılan araç satış tutarları takdir komisyonunca harici verilenlerden yararlanılarak belirlenmiştir. Yukarıda değinilen 30.madde hükmüne göre uyuşmazlık konusu tutarların ilgili dönem için verilen kurumlar vergisi beyannamesine dahil edilmemesinin re'sen vergi tarhını gerektiren bir durum olması nedeniyle inceleme ile tespit edilen matrah farkı üzerinden re'sen tarhiyat yapılması gerekirken, uyuşmazlık konusu tarhiyatın ikmalen yapılmasında yasaya uygunluk bulunmamaktadır.*”

<sup>1726</sup> Erdem Utku Çakır, “Mükelleflerin Vergi Yargılamasındaki Hakları”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C. 16, S. 184 (2020), s. 956. Danıştay 7. D., E. 2016/783, K. 2017/2232, T. 28.03.2017 (www.kazanci.com.tr Erişim Tarihi: 18.11.2022); “*Bu bakımdan; uyuşmazlıkta, takdir komisyonunca alınmış bir karar veya vergi inceleme raporuyla belirlenmiş bir matrah ya da matrah farkı bulunmaksızın, 213 Sayılı Kanunda yoklama veya vergi incelemesi yetkisini haiz olanlar arasında yer almayan Deniz Ticareti Genel Müdürlüğüce davalı İdareye gönderilen yazı üzerine davaya konu işlemin tesis edildiği, mahkemece de söz konusu işlemin 213 Sayılı Kanunda yer alan tarh yöntemlerinden hangisine göre yapıldığının ve olayda uygulanması gereken tarhiyat türünün belirlenmesi yoluna gidilmeksizin genel hükümlere göre dosyanın incelendiği anlaşıldığından, belirtilen inceleme yapılmaksızın verilen kararda isabet görülmemiştir.*”

<sup>1727</sup> “*Mükerrer Madde 30 – (Ek: 19/2/1963-205/2 md.) Verginin idarece tarhi; 29 uncu ve 30 uncu maddeler dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhi için vergi kanunları ile muayyen zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine tahmil edilen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilemeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir. Bu takdirde vergi, 131 inci madde mucibince tanzim edilen yoklama fişine müsteniden tarh olunur. Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan, mükellefin bilinen adresine posta ile yollanır; diğer taraftan mükellefin*

düzenlemesinin içeriğine ilişkin açıklamalara başlamadan önce madde başlığının tamamen yanlış bir şekilde yazıldığını belirtmek gerekir. Zira bir idari işlem olan verginin tarhi vergi dairesince yapılmaktadır. Matrahın beyan üzerine, ikmalen, re'sen veya kanunlarda önceden belirlenmiş şekilde tespit edilmesi fark etmeksizin vergi dairesi tarafından verginin tarhi yapılmaktadır. “İkmalen ve re'sen vergi tarhi” şeklindeki kavramlar yanlış olmakla birlikte, verginin idarece tarhi şeklindeki bir madde başlığının yanında ehven-i şer kalmaktadır.

Başlık olarak da matrahın doğrudan kanunlarda tespitinin seçilmesi, madde hükmünde geçen “*verginin kanunen belli matrahlar üzerinden idarece tarh edilmesidir*” düzenlemesinin matrahın kanunlarda belirli olduğunu ifade etmesinden dolayı olmuştur<sup>1728</sup>.

205 sayılı Kanun<sup>1729</sup> ile getirilen düzenlemenin gerekçesinde düzenlenme amacı; “*verginin tarhi için kanunlarda tâyin edilen zamanlarda müracaat etmiyen veya kendilerine tahmil edilen ödevleri müddetinde yerine getirmiyen mükellefler adına, kanunen belli matrahlar üzerinden zamanında tarh edilmeyen vergilerin, Vergi Usul Kanununun 29 ve 30 ncu maddelerine göre salınması mümkün olamamaktadır*” şeklinde belirtilmiştir.

Getirildiği dönem bakımından maddenin gerekçesinde götürü usulde ücretlerin vergilendirilmesi ve damga resmi mükellefiyetine ilişkin görevlerini yerine getirmeyen mükellefler bakımından ve ayrıca güncelliğini yitirmiş olan 62 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği<sup>1730</sup>,nde<sup>1731</sup> vergi karnesine ilişkin ödevlerini yerine getirmeyenler bakımından uygulama alanı bulacağı düzenlenmiştir.

---

*adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktar ve cinsini gösterir bir ilan vergi dairesinin ilan koymaya mahsus mahalline asılır.”*

<sup>1728</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 207.

<sup>1729</sup> RG: 28.02.1963, 11343.

<sup>1730</sup> Tebliğin Resmi Gazete tarihi tespit edilemediği için, içeriğine gib.gov.tr/gibmevzuat sitesinde yer alan “Güncelliği Kalmamış Tebliğler” sekmesinden ulaşılmıştır. (Erişim Tarihi: 21.11.2022).

<sup>1731</sup> “*Ücret ve kazançları götürü usulde tesbit edilen hizmet erbabı ile tüccar ve serbest meslek erbabının Gelir Vergisi Kanunu ile belli tarh süresi içinde bağlı oldukları vergi dairesine müracaatla vergi karnelerini ibraz etmek ve vergilerini bu karneye yazdırmak mecburiyetine riayetsizlikleri halinde bu kabil mükellefler adına 213 sayılı Kanunun 109 uncu madesinin son fıkrası mucibince yapılacak tarhlarda (idarece tarh) hükmüne istinat olunacağı gibi kazançları götürü usulde tespit edilen ticaret, sanat ve serbest meslek erbabı ile gayrimenkul sermaye iradı sahipleri adına, (Yanlarında, zamanında vergi karnesi almamış veya vergisini tarh ettirmemiş hizmet erbabı çalıştırmalarından dolayı) yine*

Matrah tespitinin doğrudan kanunlarda belirtilmek suretiyle tespiti hali, VUK mük. 30. maddesinde yer alan düzenlemenin kapsamı daraltıcı olmasından dolayı çok istisnai bir uygulama alanı bulmaktadır<sup>1732</sup>.

## ***2. Doğrudan Kanunlarla Tespit Edilen Matrahların Kullanılabilme Koşulları***

### *a. Matrahın İkmalen veya Re'sen Tespit Sebeplerinin Bulunmaması*

VUK mük. 30. maddesi, kanunlarda tespit edilmiş matrahlar üzerinden verginin tarh olunabilmesi için, VUK'un 29. ve 30. maddeleri dışında kalan haller olması gerektiğini düzenlemektedir. Bu ise maddenin uygulama alanını büyük oranda sınırlayan bir koşuldur. Ancak maddenin düzenlenme gerekçesinin zaten bu iki matrah tespit yöntemi dışında kalan hallere yönelik olması sebebiyle uyumludur.

### *b. Mükelleflerin Vergi Tarhı İçin Kanunlarda Belirlenen Zamanlarda Müracaat Etmemeleri*

Matrahın tespiti kural olarak vergi mükellefinin beyanı üzerine olmakla birlikte, kanun koyucu tarafından mükelleflerin beyanname vermeleri yerine, vergi dairelerine müracaat ederek veya bilgi vermeleri üzerine vergi tarhı yapılmasını düzenlenebilmektedir<sup>1733</sup>. VUK mük. 30. maddesinin uygulama alanı da bu tür vergiler bakımından olacaktır. Aksi takdirde kanuni süresi içerisinde beyannamelerin verilmemiş olması matrahın re'sen tespitini gerektiren bir sebeptir.

Bu konunun klasik örneği “Diğer ücretler” başlıklı GVK mülga 64. maddesinde kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabının yanında çalışan hizmet erbabı ile ilgili olarak “*saft ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir*” belirlemesiydi<sup>1734</sup>. Kanun koyucu tarafından bu kapsamdaki mükellefler için beyanname vermek yerine, tarh zamanında vergi karnesi ibraz etmesi gerekliliği düzenlenmişti. Bu

---

213 sayılı Kanununun 251 inci maddesinin a bendine göre yapılacak tarhlarda da (İdarece tarh) hükümlerine istinat olunacağı”

<sup>1732</sup> İdris Hakan Furtun, “Türk Vergi Hukukunda Nadiren Başvurulan Bir Vergi Tarh Yöntemi: İdarece Vergi Tarhı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 40, S. 346 (2017), s. 33.

<sup>1733</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan, Göker, *Vergi Hukuku*, s. 107.

<sup>1734</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 187.

ödevi yerine getirmemeleri halinde başvurulmuş bu yöntem; 7349 sayılı Kanun<sup>1735</sup> ile maddenin ilga edilmesi sonucunda bir uygulama alanını daha kaybetmiştir<sup>1736</sup>.

*c. Mükelleflerin Vergi Tarhı İçin Vergi Kanunlarında Getirilen Mecburiyetleri Yerine Getirmemeleri*

Bu koşul esasında mükelleflere vergi tarhı için getirilen her türlü mecburiyetleri kapsamakla birlikte, matrahın ikmalen ve re'sen tespiti sebepleri dışında kalan hallerde uygulanacak olması sebebiyle kapsamı daralmıştır.

Bu koşulun klasik örneği günümüz vergi mevzuatında EVK 32. maddesinde yer alan “*Bildirim süresinde verilmemesi halinde, vergi idarece tarh edilir. İdarece tarhiyatta her yıla ilişkin vergi değeri, 29 uncu madde hükmü dikkate alınarak hesaplanır*” düzenlemesidir<sup>1737</sup>. Ayrıca Belediye Gelirleri Kanunu'nun mük. 44. maddesinde yer alan “*Çevre temizlik vergisi*” ile ilgili olarak Maliye Bakanlığı'na verilen bildirim verilmeye ilişkin belirleme yetkisine istinaden çıkartılan 30 Seri No'lu Belediye Gelirleri Kanunu Genel Tebliği<sup>1738</sup>nde işyeri çevre temizlik vergisi ile ilgili binaların kullanılmaya başlanılmasından itibaren 30 gün içinde bildirim verilmesi gerektiği düzenlenmiştir. Bu bildirim mecburiyetine uyulmaması halinde ise belediyelerce yapılan tespitler sonrasında mük. 44. maddede yer alan bina grup ve derecelerine uygun şekilde intibak yapıp, verginin tarhı yapılacaktır.

**3. Matrahın Doğrudan Kanunlarla Tespitinde Tarh**

Matrahın doğrudan kanunlarda tespit edildiği hallerde yapılacak tarh, VUK mük. 30. maddenin 2. fıkrası uyarınca yoklama fişine istinaden yapılacaktır. Bununla birlikte yoklama fişine eş değeri bir başka belge ile kanunlarda belirlenmiş matrah üzerinden tarh için sebeplerin tespit edilmiş olması halinde, yapılan tarhın hukuka uygun kabul edilmelidir<sup>1739</sup>.

<sup>1735</sup> “*Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun*”, RG: 25.12.2021, 31700.

<sup>1736</sup> Furtun, “*Türk Vergi Hukukunda Nadiren Başvurulmuş Bir Vergi Tarh Yöntemi: İdarece Vergi Tarhı*”, s. 35.

<sup>1737</sup> Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, s. 207.

<sup>1738</sup> RG: 10.01.2004, 25342.

<sup>1739</sup> Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 189.



Yapılan tarh bakımından her ne kadar “*İhbarname esası*”nın düzenlendiği 34. maddesinde “*idarece tarh*”ın da ihbarname esasına göre yapılacağı düzenlenmemiş olsa da mük. 30. maddenin son fıkrasında “*Bu şekilde tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler*” denilmek suretiyle ihbarname esasının geçerli olduğunu anlamak mümkündür.

Matrahın bu şekilde tespit edilmesinin en dikkat çekilmesi gereken kısmı ise vergi mükelleflerinin sadece bildirim görevleri bulunması ve bunu yerine getirmemeleri halinde tarhın vergi idaresince kanunlarda yer alan matrah üzerinden yapılması düzenlemesi gereğince bir vergi ziyandan bahsetmek mümkün olmayacaktır. Mükellefler bakımından usulsüzlük kabahati söz konusu olmakla birlikte vergi idaresi kendi tespitinde yaşadığı gecikme sebebiyle vergi ziyayı oluşmaması gerekir.

## SONUÇ

Vergi tarhı esasında basit bir matematiksel işlem olmakla birlikte, matematiksel çarpım işlemi için gerekli olan bileşenlerin tespitinin ortaya konulması gerekmiştir. Vergiyi doğuran olay, matrah ve oran verginin tarhı bakımından olmaz olmaz unsurlardır. Ancak VUK 20. maddesinde sadece “*nispet*”lerin uygulanması suretiyle bir verginin tarhının yapılmış olması ad valorem matrahlar bakımından verginin tarhını karşılıyor olsa da spesifik matrahlı vergiler bakımından esas alınan birim vergi miktarını kapsamaması konusundaki eksikliğine dikkat çekilmiştir. Elbette bu tür matrah esasına dayanan vergiler bakımından vergi borcunun hesaplanması da ilgili kanunlarda yer alan miktarlar uygulanmak suretiyle tespit edilebilmektedir. Tanım olarak bir eksiklik olarak değerlendirilmiştir.

“*Tarh*” kelime olarak Arapça kökenli olması sebebiyle Eski Türk Devletlerinin vergilendirme sisteminde rastlanılan bir terim olmamıştır. Osmanlı İmparatorluğu döneminde ise ilk kez 1876 tarihli Kanun-i Esasi’de tarh terimine rastlanmış olup; o tarihten itibaren Türk vergi hukuku bakımından vergi borcunun miktarını tespit için kullanılmıştır.

VUK 20. maddesinde verginin tarhı için vergi dairesi tarafından yapılan “*idari muameledir*” şeklinde bir hukuki nitelik belirlemesi yapılmıştır. Her ne kadar günümüzde tarh, idari işlem şeklinde yapılıyor olsa da “*idari muamele*” ve idari işlem arasında bir farkın bulunup bulunmadığı yönünde bir inceleme yapılmak istenmiştir. Bunun için de ilk kez 1949 tarihli VUK’ta yer alan tarh tanımı için, VUK öncesi ve sonrası dönemlerde mevcut vergi kanunları üzerinden araştırma yapılmıştır. Cumhuriyetin ilanı ile birlikte ihdas edilen Kazanç Vergisi Kanunu, Hayvanlar Vergisi Kanunu üzerinden vergi borcunun miktarının tespiti usulünde günümüzdeki beyan usulünden farklı olarak yoklamaya bağlı vergi tarhı yapıldığı, bu zaman bakımından verginin tarhına yönelik ameliyenin daha çok vergi dairesi tarafından yapıldığı ve bu sebeple de hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklaması anlamına gelen idari işlem yerine, idari muamele olarak tanımlandığı sonucuna ulaşılmıştır. 1949 yılı itibariyle VUK’un yürürlüğe girmesiyle yoklamaya bağlı tarh sistemi gibi idarenin yoğun faaliyetlerini gerektiren

vergilendirme süreci yerini matrahın beyan üzerine tespit sistemine bırakmış olmasına rağmen VUK'ta tarh için hala idari muamele tanımı yapılmıştır. Ancak hem kavramlarda Türkçeleştirme faaliyeti hem de idare hukukunda idari işlem-idari eylem ayrımının kabul edilmesine bağlı olarak Danıştay tarafından da kararlarında idari muameleden anlaşılması gerekenin idari işlem olduğu belirtilmiştir. Bu sebeple hukuki sonuçları bakımından bir fark yaratmıyor olsa bile VUK 20. maddesinde yer alan düzenlemede “*idari muamele*” yerine idari işlem terimine yer verilmesi daha yerinde olacaktır.

Hukuki niteliği itibarıyla idari işlem olduğuna dair tereddüt bulunmayan verginin tarhının, idari işlem türleri bakımından yapılan bilimsel tasnifine dair incelemeler sonucu verginin tarhı; tek yanlı, birel, sübjektif, tespit edici, yükümlendirici, icrai bir işlem görünümünde olduğu tespit edilmiştir. Bu sınıflandırma yapılırken uzlaşma konusunda vergi idaresi ile yapılan görüşmelere göre tarhın konu unsurundaki takdir yetkisinin tek yanlılığına etki etmediği için sui generis sözleşme/sulh akdi/idari sözleşme/idari sözleşme benzeri olduğuna dair görüşlere katılmak mümkün olmamıştır. TÖU veya TSU sonrasında vergi dairesinin konu unsurundaki takdir yetkisinin vergi mükellefi ile yaptığı görüşmeler sonucunda kullanıldığı tespiti yapılmıştır. Verginin tarhının tespit edici bir işlem olduğu için icrai olmadığına dair görüş de eleştirilmektedir. Genel olarak tespit edici işlemler icrai olmasalar da verginin tarhından sonra tebliğ edilmesi edildikten sonra tahakkuk aşamasına geçiliyor olması ile mükellefin hukukuna etkisi olmasından dolayı tespit edici ve icrai bir işlem olduğu sonucuna varılmıştır.

İdari işlemlerde iradenin açıklanış usulüne göre yapılan ayırmda verginin tarhının geniş anlamda birleşme, vergilendirme sürecinde tarh ve tahsilin ise gerçek anlamda birleşme işlem sınıfında yer aldığı tespiti yapılmıştır. Vergilendirme sürecinde verginin tarhının tek başına bir anlamı bulunmamaktadır. Tarh, nihai işlem olan tahsil için yapılmaktadır. Bununla birlikte verginin tarhının yapılış sürecinde de matrahın denetimi veya tespiti için yoklama ve vergi incelemesi ile matrah tespiti yapılmakta; arama ve bilgi toplama müesseseleri ile de bu işlemler için bilgi sağlanmaktadır. Ancak öğretilerde ve VUK düzenlemesinde sıklıkla yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama verginin tarhı için ayrı birer hazırlık işleminin aşamaları olarak ifade edilmektedir. Şüphesiz sayılan dört müessese de verginin tarhı bakımından hazırlık işlemi niteliğindedir ve nihai işlem olan verginin tarhına özgülenmiştir. Bu şekilde bir dizi işlem sonucunda ortaya çıkan nihai işlemler için genel itibarıyla zincir işlem ifadesi kullanılmaktadır.

Ancak verginin tarhının kendi içerisindeki zincir işlem yapısı ile verginin tarhı ile tahsili arasındaki zincir işlem ilişkisi “*aşamalı idari işlemler*” üst başlığında ele alınmıştır.

Verginin tahsili ile tarhı arasındaki ilişki üzerinde özellikle durulmuştur. Bunun sebebi de kural olarak zincir işlemler söz konusu olduğunda hazırlık işlemlerindeki hukuka aykırılıkların, nihai işleme karşı açılacak iptal davasında ileri sürülebilecek olması kuralının, ayrılabilir işlemler teorisinin gelişmesi sonucunda hazırlık işlemlerinin zincirden koparılabilirdiği ölçüde dava edilebilirliğine olanak tanınması yönünde yaşanan gelişmedir. Burada karşılaşılan sorun ise verginin tarhına karşı iptal davası açılmaması üzerine tahakkuk aşamasından sonra tahsil aşamasında mükellef tebliğ edilen ödeme emrine karşı açılan iptal davasında, verginin tarhına yönelik hukuka aykırılık itirazlarının ileri sürülüp sürülemediği olmuştur. Danıştay tarafından verginin tarhı ve tahsili arasındaki ilişkinin zincir işlem olduğu belirtilmekle birlikte; süresi içerisinde verginin tarhına karşı dava açılmaması durumunda verginin kesinleştiğinden ve hukuka uygunluk karinesinden yararlandığından dolayı, ödeme emrine karşı açılacak bir iptal davasında bu aşamaya yönelik itirazların AATUHK’nın 58. maddesinde yer alan “*böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödemediği veya zamanaşımına uğradığı*” itiraz sebepleri kapsamında değerlendirilemeyeceği ifade edilmiştir. Hukuka uygunluk karinesi bakımından incelenmemesi halinin, yargı organlarınca karineye kesin hüküm vasfı yüklenmesi sebebiyle eleştirilmiştir. Verginin kesinleşmesi ile ilgili olarak da çeşitli kanuni düzenlemelerde dava açma süresinin geçirilmesi halinde verginin kesinleşmesi düzenlenmiş olmakla birlikte, buna bağlanan sonuçların yargısal denetime ilişkin bir sınırlama getiremeyeceği değerlendirilmesinde bulunulmuştur. Bununla birlikte tarh aşamasına ilişkin olarak vergiyi doğuran olayın gerçekleşmemesi, muafiyet ve istisna hükümlerinin uygulanmaması gibi konularda tarh aşamasına ilişkin itirazların da “*böyle bir borcu olmadığı*” itirazında kabul edildiği kararlar tespit edilmiştir. Burada esas mesela, verginin tarhına yönelik hazırlık işlemlerindeki hukuka aykırılık durumlarının verginin tarhını hukuka aykırı hale getirmesi ve bu durumda tahsil aşamasında ödeme emrinin sebep unsurunu oluşturması bakımından bu itirazların tarhın iptali sonucunu doğurmakla birlikte incelenmemesidir.

Danıştay’ın bu tutumunun ise vergi mahkemeleri kurulmadan önce görev yapan vergi itiraz ve temyiz komisyonları döneminde geçerli olan itiraz yolu uygulamalarında kalma “*alışkanlık*” olduğu değerlendirilmiştir. Bu konuya ilişkin AATUHK’un 58.

maddesinin, vergi mahkemeleri kurulduktan sonraki yapıya uygun değişikliğin yapılmaması sebebiyle İYUK'un 2. maddesinde yer alan iptal davası ve idari işlemin unsurları bakımından yapılacak hukuka uygunluk denetimi arasındaki uyumsuzluğa dikkat çekilmiştir. Aşamalı idari işlemler teorisi ve hukuki düzenleme bakımından bu şekilde bir yargısal denetim yapılmasının önünde engel bulunmadığı gerekçeleriyle ortaya konulmuştur. Ödeme emrine karşı açılan iptal davasında verginin tarhiyla ilgili olarak tarhin yokluk halinin bulunmasına ilave olarak idari işlemin esas unsurları olarak kabul edilen sebep ve konu unsurları bakımından yapacağı denetiminde hukuka aykırılık tespiti halinde vergi borcu miktarı tespitinin hukuka uygun tespiti yapılamamış olmasını “böyle bir borcu olmadığı” itirazı kapsamında değerlendirebileceği görüşü ileri sürülmüştür.

Verginin tarhında matrahın beyan edilmemesi halinde tespiti yahut denetimi durumlarında bir dizi işlem sonrasında nihai işlem ortaya çıkmaktadır. Bu kapsamda yoklama, vergi incelemesi ve bu denetim yollarına etkililik sağlamak maksatlı arama ve bilgi toplama VUK'ta yer alan ve verginin kanuna uygun tarhını sağlamaya yönelik yapılan hazırlık işlemleri aşamalarını oluşturmaktadır. Bu süreçte yapılan işlemlerin tek başına dava edilebilmeleri doğrudan mükellef üzerinde hukuki etkileri olmaması sebebiyle mümkün değildir. Bununla birlikte kimi inceleme raporlarında vergi mükellefinin sonraki yıllarda vereceği beyannameye etkili olarak tanzim edilmesi halinde bu inceleme raporlarının vergi mükellefi üzerinde hukuki etkisi olduğundan bahisle ayrılabilir işlem teorisi sayesinde dava konusu yapılabileceği belirtilmiştir.

Verginin tarhının bir idari işlem olması sebebiyle idari işlemin unsurları bakımından incelemesi yapıldığında bir idari işlemin yapılabilmesi için sebebinin olması gerekliliğinden dolayı ilk olarak sebep unsuru bakımından inceleme yapılmıştır. Verginin tarhının sebep unsuru öğretide çoğunlukla vergiyi doğuran olarak belirtilmektedir. Ancak vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi her zaman vergi tarhının yapılması bakımından yeterli değildir. Ayrıca beyan edilen yahut idare tarafından tespit edilen bir matrahın varlığı da gerekmektedir. Bu noktada VUK kapsamında dar anlamda vergiyi doğuran olayın benimsenmiş olmasına rağmen, verginin tarhi bakımından geniş anlamda vergiyi doğuran olayın gerekliliği arasındaki uyumsuzluğa dikkat çekilmiştir. Bu sebeple vergiyi doğuran olaya ilave olarak matrahın varlığı verginin tarhının sebep unsuru olarak tespit edilmiştir. Verginin tarhının sebep unsuru bakımından hukuka uygun olması için vergiyi

doğuran olay ve matrahın tespitinin somut şekilde yapılması; eksik inceleme ve varsayımaya dayalı yahut soyut şekilde bir sebep unsuru üzerine verginin tarhının yapılmaması gerekmektedir. Verginin tarhında hazırlık işlemleri sebep unsurunun tespiti için yapılmaktadır. Verginin tarhına karşı açılacak iptal davasında sebep unsuru bakımından yapılan denetimlerde vergiyi doğuran olayın tespitinde, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya konulmasında ve eksik inceleme ve varsayımaya dayalı tespitlerin yapılması halinde sebep unsuru bakımından hukuka aykırılık hali olarak belirtilmiştir. Sebep ikamesine ilişkin değerlendirmelerde ise kural olarak idari işlemin yapıldığı andaki hukuka uygunluğunu denetleme görevi olan yargı mercilerinin böyle bir denetimi yapamaması gerektiği ve idarenin yerine geçme yasağına aykırılık oluşturacağına değinilmiştir. Ayrıca vergi mahkemelerinin açılan iptal davalarında sadece davayı kabul ve davayı ret yönünde kararlar verebileceği, idare işlem niteliğinde kararlar veremeyecekleri için “*tadilen tasdik*” şeklinde ifade edilen kararlar vermemesi gerektiği vurgulanmıştır. İdari işlemin yapılması sırasında idare tarafından hukuki sebebin yanlış tespiti sonucu işlemin hukuka aykırı olması halinde yapılan hukuki dayanak ikamesinin de idarenin yerine geçme yasağı olacağından uygulanmaması gerektiği görüşü savunulmuştur.

İdari işlemin “*kim?*” tarafından yapılacağı sorusuna karşılık gelen yetki unsuru bakımından verginin tarhı ele alınmıştır. VUK’da vergi daireleri tarafından bu işlemlerin yapılacağı açıkça düzenlenmiştir. İlave olarak kişi, konu, yer ve zaman bakımından yetkinin sınırları belirtilmiştir. Zaman bakımından yetki konusunda vergi tarhının zamanaşımı süresine yakın başlanan vergi incelemelerinin bu sürelerde bitirilmesinin mümkün olmaması halinde takdir komisyonuna sevk hali üzerinde durulmuştur. Kanunen yasaklanan bir durum olmamakla birlikte, vergi mükellefi takdir komisyonuna sevk edildiği sırada vergi incelemesinin devam ettirilip, elde edilen bilgileri takdir kararına “*done*” olarak kullanılmak üzere gönderilmesi ve takdir komisyonu tarafından başka bir tespit yapılmadan bu yönde matrah tespitinin yapılmasının vergi idaresi tarafından kanunu dolaşmak suretiyle vergi mükellefiyle güvenin korunması ilkesini zedelediği ve dürüstlük kuralıyla bağdaşmadığı tespiti yapılmıştır. Vergi incelemelerinde belirlenen sürelerle uyulmaması halinde, bu inceleme sonucu oluşan raporlar üzerinden verginin tarh etmesinde ise yetki unsuru bakımından değil, hazırlık işlemindeki hukuka aykırılık olması sebebiyle şekil unsuru bakımından hukuka aykırılığın bulunduğu

değerlendirilmiştir. Yetki unsurunda en ağır sakatlık hali fonksiyon gaspıdır. Verginin tarhı ile ilgili olarak yargı aşamasında vergi mahkemeleri tarafından bir matrah tespiti yapılması ve idari işlemin bu şekilde uygulanmasına yönelik kararların verilmesi halinde yargı organı tarafından fonksiyon gaspından bahsetmek mümkündür. Ayrıca vergi daireleri tarafından kanunla düzenlenmemiş vergiyi doğuran olay ve matrah üzerinden verginin tarh edilmesi durumunda ise yasama organına ait vergilendirme yetkisinin vergi dairesi tarafından kullanılması sonucu ortaya çıkmaktadır. Vergi dairesi tarafından yapılması gereken verginin tarhının, idare adına irade açıklama yetkisi bulunan başka bir idari makam tarafından yapılması halinde de yetki gaspı oluşmaktadır. Verginin tarhına yönelik irade açıklamasının vergi dairesi tarafından yapılmakla birlikte, yer, konu ve zaman bakımından yetkisizlik halinde de yetki aşımı sebebiyle verginin tarhı hukuka aykırı olacaktır.

Verginin tarhının şekil unsurunu matrahın mükellef tarafından beyan edilmesi durumunda tahakkuk fişi, matrahın vergi idaresi tarafından veya kanunlarda doğrudan tespiti hallerinde ise ihbarname oluşturmaktadır. Kural olarak idari işlemlerin gerekçelerinin idari işlemde yer verilmesi zorunluluk olmamakla birlikte, eğer kanunen bir zorunluluk getirildiyse gerekçe gösterme zorunluluğuna uyulmaması idari işlemi şekil unsuru bakımından hukuka aykırı hale getirmektedir. Mükellef bakımından güvence getiren şekil unsurları da aynı şekilde asli şekil sakatlığı oluşturmaktadır. Bu kapsamda karşılaşılan en büyük sorunun vergi mükelleflerinin ihbarnameleri ekinde vergi inceleme raporları ve esasında vergi tekniği raporlarının tebliğ edilmemesi olduğu anlaşılmıştır. Bu eksiklik doğrudan mükelleflerin savunma ve adil yargılamaya ulaşma hakkını engellemektedir. Gaziantep Bölge İdare Mahkemeleri'nin 1. ve 2. Daireleri arasında farklı yönde kararların verilmesi sonrasında aykırılığın giderilmesi istemiyle bu konu ele alınmış ve Danıştay tarafından bu gerekçe zorunluluğuna uyulmamış olmasının yargılama aşamasında vergi mükellefine vergi inceleme raporu veya vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesi ve delil ve iddialarını ileri sunmasına olanak tanınmasıyla giderilebileceği yönündeki karar yönünde aykırılık giderilmiştir. Şüphesiz baştan itibaren verginin tarhının ekinde yer alması gereken bu raporların, yargılama aşamasında tebliğ edilerek giderilmesinin savunma hakkının sınırlanmasına dikkat çekilmiştir. Zira mükellef tarafından vergi tarhının gerekçesinin dava açılmadan önce bilinmesi dava açma yönündeki iradesini belirleyebileceği gibi aynı zamanda ileri sürülecek iddiaların ve

delillerin şekillendirilmesi konusunda da sınırlama yaratacaktır. Bu konunun Danıştay İçtihadları Birleştirme Kurulu önüne taşınıp, vergi tekniği raporlarının mükellef ile ilgili kısımlarının ve vergi inceleme raporlarının tebliğ edilmemesinin asli şekil şartı yokluğu sebebiyle sakatlık oluşturacağı yönünde karar verilmesi gerekliliği belirtilmiştir. Aksi durumda vergi mükellefi tarafından dilekçesinde “*ihbarnamenin iptalini istiyorum*” demekten başka iddia hakkı olmayacaktır.

Esasen İYUK 2. maddesinde yer almayan, ancak vergilendirme süreci bakımından mükellef haklarının korunmasını sağlamaya yönelik çokça usul kuralının bulunması ve ayrı bir usul kanunun bulunuyor olması sebebiyle verginin tarihinde usul unsuru bakımından incelemelere yer verilmiştir. Danıştay tarafından yapılan denetimlerde şekil unsuru altında yer verilmesine rağmen, şekil unsuru bakımından sakatlığın tespit edilmemesi ve usul unsuru kapsamında olan hususların dikkate alınmaması halinin mümkün olması sebebiyle bu konuya ayrıca dikkat çekilmek istenmiştir. Verginin tarihinde usul unsurunu daha ziyade hazırlık aşamasında yapılan işlemler oluşturmaktadır. Bu işlemlerin yapılmamış olması veya hukuka aykırı yapılmış olması halinde usul unsuru bakımından sakatlık olacağı sonucuna varılmıştır.

Verginin tarihinin konu unsurunu ise miktar itibarıyla belli edilmiş vergi borcu oluşturmaktadır. İdari işlemlerde idarenin takdir yetkisinin sebep ve/veya konu unsurlarında olduğuna ilişkin görüşlerden, takdir yetkisinin sadece konu unsuruna ilişkin olabileceğine dair görüş bu çalışma kapsamında kabul edilmiştir. Zira sebep unsuru, idarenin işlem yapmadan önce ortaya çıkmakla birlikte idarenin tespiti söz konusu olmaktadır. Burada da idarenin takdir yetkisi değil, zihinsel bir süreç olarak değerlendirme faaliyetinin söz konusu olduğuna dair gerekçe benimsenerek sadece konu unsurunda, idari işlemle doğacak hukuki sonuçlar arasından birini tercih etme veya kanunen o hukuki sonucun ortaya çıkmaması yönünde karar alma yetkisi verilmişse bu yönde takdir yetkisini kullanabileceğine dair görüş benimsenmiştir. Vergilerin ve idarenin kanuniliği ilkeleri gereği bağlı yetkinin geçerli olduğu verginin tarihinde, tahakkuktan vazgeçme ve uzlaşma konularında takdir yetkisi olduğu tespiti yapılmıştır. TÖU bakımından verginin konu unsurunda idareye tanınan takdir yetkisinin vergi mükellefi ile yapılan uzlaşma görüşmeleri sonrasında ortaya konulduğu; TSU bakımından da yapılan bir idari işlemi geri alıp, yeni yapılacak idari işlemin konu unsurundaki takdir yetkisinin mükellefle yapılan görüşmeler sonucunda belirlendiği



tespit edilmiştir. Uzlaşmanın tek yanlılığı kısmına dair yapmış olduğumuz açıklamalar bakımından bu tespitimiz tutarlılık içermektedir.

İdari işlemlerin yapılış amacı en genel anlamıyla kamu yararadır. Amaç unsurunu da kamu yararı oluşturmaktadır. Bununla birlikte idari işlemler özelinde kamu yararı amacının gerçekleştirilmesi bir amaç belirlemesi de mümkündür. Verginin tarhının da amacı genel anlamda kamu yararı olmakla birlikte, vergi borcu miktarının kanuna uygun tespitinin yapılması suretiyle kamu giderlerinin finansmanı ve böylece kamu hizmetlerinin kesintisiz sürdürülmesi suretiyle kamu yararının gerçekleştirilmesidir. Bu unsur bakımından sakatlığın tespitinin bağlı yetki olması sebebiyle tek başına tespit edilmesi güç durumdadır. Mükelleflere siyasi, kişisel ve sair sebeplerle tarh yapılmış olması vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ve matrahın tespit edilmiş olması halinde amaç unsuruna aykırılık oluşturulmayacaktır. Burada elbette idarenin vergilendirmeye ilişkin görevini tüm mükellefler üzerinde kullanması beklenmektedir; ancak kanunun uygulanması hangi saikle yapılırsa yapılsın amaç unsuru bakımından sakatlık oluşturmayacaktır.

Matrah tespit yöntemleri ele alınmadan önce öğretide ve yargı kararlarında yaygın bir şekilde yaşanan kavram karışıklığına dikkat çekilmiştir. Matrah tespit yöntemleri VUK'ta beyana dayanan, ikmalen, re'sen ve idare tarh şeklinde düzenlenmiştir. Ancak bu şekilde bir ifade hatalıdır. Burada tarhın bir türü değil, matrah tespitinin farklılığına dayanan sınıflandırma söz konusudur. Bu sebeple matrah tespit yöntemi olarak ifade edilme gerekliliği ortaya konulmuştur. Esasında sonuçları bakımından bir fark bulunmamakla birlikte, beyana dayanan tarhın vergi mükellefi tarafından yapıldığına dair bir görüşe denk gelmesi bu konuda kapsamlı bir şekilde açıklama yapma gerekliliğini doğurmuştur. Ayrıca matrah belirleme ve matrah tespit kavramlarının birbirinin yerine kullanılması üzerinde de durulmuştur. Zira matrah verginin asli unsurlarından olması sebebiyle yasama organı tarafından kanunlarda belirlenirken, vergi idaresinin yapmış olduğu tespit faaliyeti olacaktır. Bu noktada da sonuçları bakımından bir fark olmasa da vergi idaresi tarafından matrahın tespit edildiği durumlarda bir belirleme yerine tespit ifadesinin kullanılmasının, algısal olarak idarenin üzerinde somut verilerle ortaya konulmuş matrah tespiti yapma gerekliliği oluşacağına dair beklentidir.

Modern vergilendirme sistemleri tarafından vergiyi doğuran olay ve matraha ilişkin bilgileri en iyi mükellefin bileceğinden hareketle matrahın mükellefin beyanı üzerine tespit edilmesi sistemini benimsemektedir. Bunun bir diğer sebebinin de mükellef sayısının ve vergiyi doğuran olayların artışı karşısında vergi idaresinin her mükellef bakımından tespit yapılmasının zorluğu olduğu belirtilmiştir. Vergi dairesinin matrahi öğrenmesinin ardından yapacağı hesaplamalar sonucunda ödenecek vergi borcu miktarı mükellefe bildirilmektedir. Matrahın mükellefin beyanı üzerine tespit ile tarh ilişkisinde yabancı öğretilerde “*administrative assessment*”- “*self-assessment*” olarak ifade edilen ve “*idare eliyle tarh*”- “*mükellef eliyle tarh*” şeklinde çevrilen durumlara değinilmiştir. Dünya genelinde geniş bir coğrafi sınırı kapsamı düşüncesiyle Kanada, Avustralya, Birleşik Krallık ve Almanya mevzuatındaki düzenlemelere yer verilmiştir. Mükellef tarafından sadece matrah beyanının yapılıp, tarh için gerekli olan diğer işlemleri vergi dairesinin yapmasını öngören idare eliyle tarh usulünün vergi maliyetini artırması sebebiyle terk edilmeye başlandığı ve mükelleflerin ödenecek vergi borcu miktarını kendi muhasebe sistemleri ile tespit edip beyan etmeleri sisteminin yaygınlaştığı görülmüştür. Mükellef eliyle tarhta vergi mükellefi matrahi beyan edip, aynı zamanda matrahtan ve sonrasında hesaplanan vergi borcundan indirilecek geçici vergi, tevkifat yurtdışında ödenen vergiler gibi indirim ve mahsupları yapıp, ödenecek vergi borcunu da bildirmektedir. Türk vergi hukukunda ise kanunda esasında idare eliyle tarh yönünde bir vergi tarhi usulü öngörülmüşken, VUK mük. 257 maddesine dayanılarak Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından kağıt ortamında basılı beyannamelerde mükellefin bu hesaplamayı yapıp bildirmesi bakımından düzenlemeler bulunduğu tespit edilmiştir. E-beyannameler bakımından sistemde matrahi bildirmek yeterliyken, kağıt ortamda düzenlenen beyannamelerde mükelleflerin ödenecek vergi borcunu bildirmeleri gerekecektir. Bu konuda VUK 20. maddesinde “*verginin tarhi, vergi kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanarak hesaplanan vergi borcundan mahsup ve indirimler yapılmak suretiyle ödenecek vergi borcu miktarını tespit eden idari işlemdir*” yapılacak bir düzenleme ile kanuni boşluk doldurulmuş olacaktır. Aksi takdirde bu ödevi yerine getirmeyen mükelleflere kesilecek usulsüzlük cezaları ve vergi ziyai cezalarının kanunilik ilkesine aykırılık oluşturacağı değerlendirilmiştir.

Mükellef hakkında her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh ettikten sonra o vergiye ilişkin ortaya çıkan defter, belge, kayıt ve kanuni ölçülere göre tarh eden vergi ile

ilgili matrah veya matrah farkının miktar itibariyle tespit edilmesi halinde VUK 29. maddesine göre matrahın ikmalen tespiti söz konusu olacaktır. Matrahın bu şekilde tespitinde vergi idaresi tarafından yoğun denetim faaliyeti yapılmadan, matematiksel farkların tespiti olması gerekmektedir. Eğer vergiyi doğuran olay yahut yeni matrah tespiti yapılıyorsa, takdir komisyonu kararına ihtiyaç duyuluyorsa matrahın re'sen tespitinin koşulları gerçekleşmiş olacaktır. Uygulamada sıklıkla vergi idaresi tarafından ikmalen tespit yerine matrahın re'sen tespit koşulları gerçekleştiği belirtilerek bu şekilde matrah tespit yoluna gidilmektedir. Böylece vergi idaresi daha detaylı bir inceleme ve hatta takdir komisyonu kararıyla tespit edilen matrah üzerinden vergi tarhı yapma imkânına erişmektedir. Öğretide ikmalen matrah tespitinin, re'sen matrah tespiti hükümleri içerisinde eritilmesi sebebiyle kaldırılması gerektiğine dair görüşler bulunsa da vergi idaresi tarafından kanun düzenlemelerin farklı yorumlanıyor olması kanun maddesinin kaldırılmasını gerektirmemektedir. Matrahın ikmalen tespiti yapılabilecek bir durumda matrahın re'sen tespitinin yapılmasının ayrıca usulsüzlük cezasının 2 kat uygulanması sonucunu da doğuracaktır.

VUK 30. maddesinde vergi matrahının tamamen veya kısmen, defter, kayıt, belge ve kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmaması halinde ise matrahın re'sen tespit edileceği düzenlenmiştir. Bununla birlikte kanunda hangi hallerde “*matrahının tamamen veya kısmen, defter, kayıt, belge ve kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan*” bulunmadığı sayılmıştır. Öğretide bu sebeplerin tadadı veya tahdidi sayıldığına dair iki görüş bulunmaktadır. Maddenin lafzı bu sebeplerin sınırlı olarak sayıldığını göstermektedir. “*Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir*” düzenlemesi aşağıda sayılmamış hallerde tespitinin mümkün olabileceği sonucunu ulaştırmaktadır. Bu sebeple matrahın re'sen tespit edilebilmesi için VUK 30. maddesinin 3. fıkrasında 3'ü mülga 9 bent halinde yer alan sebeplerden birisinin bulunması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır. Bu sebeplerden 9. bentte yer alan “*Bu Kanunun mükerrer 175 inci maddesi ile getirilen mecburiyetlere uyulmamışsa*” düzenlemesi ise yürürlüğe girdikten kısa bir süre sonra kaldırılmıştır. Kanun koyucu tarafından 4108 sayılı Kanun'la yapılan değişiklikte, VUK'a mükerrer 175. maddesinin konulması unutulmuştur.

Matrahın re'sen tespit koşullarına bir bütün olarak bakıldığında aslında kanun koyucu tarafından birbirini takip eden aşamaları kapsayacak şekilde bu halleri sıralamış olduğunu görmek mümkündür. Mükellefin beyannamesini vermemesi, beyannamesini kanuni veya ek sürelerde vermekle birlikte matraha ilişkin bilgilere yer vermemesi; beyanname ve matraha ilişkin bilgilere yer vermekle bu bilgileri denetim sırasında güvenilirliğini sağlamak maksatlı kanuna göre tutulması mecbur defterlerin tamamı veya bir kısmının tutulmamış olması, tasdik ettirilmemiş olması veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemiş olmasını; ibraz ödevini yerine getirmekle birlikte defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların matrahın doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derece karışık, noksan veya usulsüz olmasını; defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların matrah tespitine imkan vermekle birlikte tutulması zorunlu defterlerin ve beyannamelerin gerçeği yansıtmadığına dair delil bulunmasını re'sen tespit sebepleri olarak saymıştır.

Bu sebeplerle ilgili olarak; mücbir sebep, mali tatil, ölüm hali hariç hiç beyanname vermemiş olma halinde matrahın re'sen tespitinin yapılması en doğal sebeptir. Kanuni ve ek sürelerde beyannameyi vermiş olmakla birlikte matraha ilişkin bilgilere yer verilmemiş olmasından rakamsal tutarına ilave olarak matrahın matematiksel doğruluğunu yapmaya yarayan unsurlara yer verilmemiş olması anlaşılmalıdır. Kanunen tutulması zorunlu olan defterlerin tutulmamış olması, matrah beyan edildiye denetimini, beyan edilmediyse tespitinin defterler üzerinden yapılmasını imkansız hale getirdiği için re'sen tespiti gerektirmektedir. Kanun lafzında tutulması zorunlu defterler sayılmakla birlikte belge ve kayıtların tutulmaması ve vergi incelemesine yetkili olanlara ibraz edilmemiş olması da bir eksiklik olarak belirtilmiştir. Ancak bu eksikliğin bir sonraki fıkra kapsamında defter kayıtları ve bunlara ilişkin vesikalardaki noksanlığın matrahın re'sen tespiti sebebi sayılması şeklinde giderildiği anlaşılmıştır. Elektronik defter tutmak zorunda olan mükelleflerin bu defterler yerine kağıt ortamında defter tutması halinde ise hiç defter tutulmamış sayılmasına dair Elektronik Defter Genel Tebliği hükmünün mükellef bakımından olumsuz sonuçları sebebiyle VUK'ta yer alması gereken bir düzenlemedir. Mükelleflerin defterleri tasdik zorunluluğuna uymaması halinde de matrahın dayanağı olan defterlerin delil olma niteliği zayıflayacağı için re'sen tespit sebebi sayılmıştır. VUK 352. maddesinde tasdik zamanından sonra bir ay içerisinde tasdik yaptırılmasının II. derece usulsüzlük; bir aydan sonra tasdik ettirilmesi halinde ise

hiç tasdik ettirilmemiş sayılarak I. derece usulsüzlük yaptırımı öngörülmesi düzenlemesi re'sen tespit sebebi bakımından da uygulanmaktadır. Esasında bu düzenleme kabahatlerin ağırlığına göre yapılmış bir ayrımı ortaya koymaktadır. Tasdik zamanından bir ay sonra yapılan tasdiklerin tasdik ettirilmemiş sayılmasına ilişkin düzenlemeye VUK 30. maddesinde yer verilmesinin gerekliliği vurgulanmıştır. Tutulması zorunlu defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair tespitin vergi idaresince VUK 3/B maddesi kapsamında ortaya koyabileceği ve *“iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun”* tespiti halinde beyanname ile ilgili olarak *“ilk görünüş”* karinesinin ortadan kalkacağı ve matrahın re'sen tespiti sebebi olduğu değerlendirilmiştir.

VUK mük. 30. maddesinde *“Verginin idarece tarhı”* düzenlemesi ile ilgili olarak madde içeriği ile uyumlu olarak *“matrahın kanunlarda doğrudan tespiti”* başlığı tercih edilmiştir. Zira verginin tarhı, matrah tespit yöntemi ne şekilde olursa olsun vergi idaresince yapılmaktadır. Matrahın bu şekilde tespitinde mükellefe bildirim ödevi getirilmiştir. Mükellefin bu ödevi aykırı davranması halinde usulsüz kabahati oluşmakla birlikte, kanunda belirlenmiş matrah üzerinden vergi tarhının yapılması sırasında mükellefin ziyaa uğrattığı bir vergi söz konusu olmayacaktır. Ayrıca VUK 34. maddesinde *“İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler “İhbarname” ile ilgililere tebliğ olunur”* düzenlemesinin, matrahın kanunlarda doğrudan tespiti üzerine yapılan tarhı içermemesinin bir eksiklik olduğuna dikkat çekilmiştir.

## KAYNAKÇA

- AÇDOYURAN S. Burak, “İdari İşlemin Yetki Unsuru ve Yetki Unsurundaki Sakatlıklar”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 1-2 (1999), ss. 1-19.
- AĞAR Serkan, “İdari İşlem Kuramı Perspektifinden Verginin Tarhı”, <http://www.idare.gen.tr/tarh.htm>.
- AĞAR Serkan, *Vergi Tahsilatından Kaynaklanan Uyuşmazlıklar ve Çözüm Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2009.
- AĞAR “Vergi Yargısında Davaya Konu İcrai İşlem-I”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 67 (2006), ss. 285-316.
- AHMET VEFİK PAŞA, *Lehce-i Osmâni*, ed. Recep Toparlı, Türk Dil Kurumu Yayınları, 2000.
- AKAD Mehmet, Bihterin VURAL DİNÇKOL, *Genel Kamu Hukuku*, 6. b., İstanbul: Der Yayınları, 2011.
- AKDOĞAN Abdurrahman, *Kamu Maliyesi*, 17. b., Ankara: Gazi Kitabevi, 2016.
- AKDOĞAN Abdurrahman, *Vergi İncelemesi*, Ankara: Ankara İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Maliye ve Vergi Hukuku Enstitüsü Yayınları, 1979.
- AKGÜNER Tayfun, Kahraman BERK, *İdare Hukuku*, 8. b., İstanbul: Der Yayınları, 2017.
- AKILLIOĞLU Tekin, “Kamu Yararı Kavramı Üzerine Düşünceler”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 9, S. 1-3 (1988), ss. 11-22.
- AKILLIOĞLU Tekin, *Yönetim Önünde Savunma Hakları*, Ankara: Sevinç Matbaası, 1983.
- AKILLIOĞLU Tekin, “Yönetimsel İşlerde Gerekçe İlkesi”, *Amme İdare Dergisi*, C. 15, S. 2 (1982), ss. 7-19.
- AKKAYA Mustafa, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2002.
- AKKAYA Mustafa, “Vergi Yargısında Yargılama Süreçlerinin Yeniden Değerlendirilmesi”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 144. Yıl Sempozyumu*, Ankara: Danıştay Yayınları, 2013, ss. 179-84.
- AKSOY Şerafettin, *Kamu Maliyesi*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1991.
- AKSOY Şerafettin, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1982.
- AKTAN Coşkun Can, Dilek DİLEYİCİ, Özgür SARAÇ, *Vergi, Zulüm ve İsyan*, Ankara: Phoenix Yayınları, 2002.
- AKYILMAZ Bahtiyar, *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, Ankara: Yetkin, 2000.
- AKYILMAZ Bahtiyar, Murat SEZGİNER, Cemil KAYA, *Türk İdare Hukuku*, 11. b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2019.
- ALAN Nuri, “Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Hukuka Aykırılık”, *İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I*, Ankara: Güneş Matbaası, 1976, s. .
- ALAYBEK Ali, *Gelir Vergisi Davamız*, 70. Yıl Baskısı., Ankara: Uyum Ajans, 2017.
- ALBAYRAK SEKBAN Esengül, “İdari İşlem: Hukuka Uygunluk Karinesi”, *İstanbul Barosu Dergisi*, C. 92, S. 3 (2018), ss. 354-69.

- ALİM Ümit, *Türk Hukukunda Yasama Kısıntısı*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2008.
- ALINK Matthijs, Victor VAN KOMMER, *Handbook on Tax Administration*, 2. b., Amsterdam: IBFD Publications, 2015.
- ALPSOY Zeliha, “Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, S. 2 (2021), ss. 567-610.
- ARDAN Gizem, *Vergi Hukukunda Terkin*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, 2019.
- ARIKAN Abdullah, *Vergi Hukukunda Hukuki Güvenlik İlkesi*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2022.
- ARIKAN Zeynep, *Re’sen Vergi Tarhi*, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 2001.
- ARIKAN Zeynep, Ahmet İNNECİ, “Vergilendirilebilir Gelir ve Gelir Vergisinde Üniter Yapıyı Bozan Uygulamalar”, C. 24, S. 30 (2016), ss. 11-28.
- ARISTOTELES, *Fizik*, çev. Saffet Babür, 2. b., İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 2001.
- ARSAL Sadri Maksudi, *Türk Tarihi ve Hukuk*, İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1947.
- ARSLAN Ahmet, *Felsefeye Giriş*, 27. b., Ankara: Serbest Akademi, 2019.
- ARSLAN Ramazan, YILMAZ Ejder, TAŞPINAR AYVAZ Sema, HANAĞASI Emel, *Medeni Usul Hukuku*, 4. b., Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2018.
- ASLAN Memduh, “Mirasçılarının Vergi Borçlarından Sorumluluğu”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 17, S. 3-4 (2011), ss. 127-44.
- ASLAN Oğuzhan, Hüseyin KARAKOÇ, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonu Kararlarının Hukuki Niteliği*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- ASLAN Zehreddin, (ed.), *Açıklamalı ve İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu*, 3. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2022.
- ASLAN Zehreddin, “Türk İdare Sisteminde Re’sen Araştırma İlkesi”, *İstanbul Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, S. 23-24 (2001).
- AŞCI AKINCI Nuray, “Emlak Vergisi Takdir Komisyonları Kararlarına Karşı Dava Açma Hakkı (Taraf Ehliyeti ve Dava Açma Süresi Yönünden Bir Değerlendirme)”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 343 (2017), ss. 29-42.
- AŞCI AKINCI Nuray, *Teoride ve Uygulamada Emlak Vergisi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2022.
- AŞCI AKINCI Nuray, “Vergi Hukukunda Kanun Yolundan Vazgeçme”, *Terazi Hukuk Dergisi*, C. 15, S. 172 (2020), ss. 2466-77.
- ATAY Ender Ethem, *İdare Hukuku*, 3. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2012.
- ATAY Ender Ethem, “İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması”, *Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl*, Ankara: Danıştay Yayınları, 2007, ss. 13-97.
- ATEŞAĞAOĞLU Erdem, “Vergi Usul Kanunu Md. 3/B Hükmü Çerçevesinde KDV İndirimi Uygulamasının Değerlendirilmesi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 20, S. 1 (2016), ss. 235-368.
- AYANOĞLU Taner, *Uyuşmazlık Mahkemesi Kararlarına Göre İdari Eylemin Tanımlanması*, İstanbul: Legal, 2004.
- AYDEMİR İsa, “Savunma Hakkı Kapsamında Vergi İnceleme ve Vergi Tekniği Raporlarının Mükelleflere Tebliği”, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, S. 7 (2016), ss. 183-207.

- AYKAR Özkan, Kemal ÇAĞLAR, Özkan ERTEKİN, *Vergisel İşlemlerde Dava Rehberi*, 2. b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2016.
- AYKIN Hasan, “Vergi Tekniği Raporu Sorunsalı ve Bazı Öneriler”, 30.01.2018, <https://vergidosyasi.com/2018/01/30/vergi-teknigi-raporu-sorunsali-ve-bazi-oneriler/>.
- AZRAK Ali Ülkü, “İdari Usul ve Yasalaştırılması”, *1. Ulusal İdare Hukuku Kongresi 2. Kitap*, Ankara: Danıştay Yayınları, 1990, ss. 821-34.
- AZRAK Ali Ülkü, “İdari Yargı Denetiminin Sınırı Olarak İdarenin Takdir Yetkisi”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, S. 1-3 (1985), ss. 17-28.
- AZRAK Ali Ülkü, “Umumi İdari Usul ve Kodifikasyonu Meselesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 33, S. 1-2 (1967), ss. 66-82.
- BAHÇECİ Barış, “Danıştay İçtihatlarına Göre, Resen Tarhiyat İşleminde Yapılan Matrah Tayininde Gerçeğe En Yakın Halin Bulunması İlkesi”, *Prof. Dr. Erdal Onar’a Armağan Cilt I*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 2013, ss. 539-67.
- BAHÇECİ Barış, *Kamu Alacağını Takip Hukuku*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- BAHÇECİ Barış, “Vergi Mahkemesinin Tarhiyat Tutarını Vergi İdaresi Yerine Belirlemesi”, *Üçüncü Genç Vergi Hukukçuları Konferansı*, ed. Cenker Göker İdris Hakan Furtun, Cihat Öner, İnci Solak Akman, Tuğçe Akdemir, Ankara: Savaş Yayınevi, 2015, ss. 113-49.
- BAKAR Feride, Adnan GERÇEK, “Vergi Denetiminde Risk Analizinin Yeri: Bazı Ülke Uygulamaları ve Türkiye İçin Bir Değerlendirme”, *International Journal of Public Finance*, C. 1, S. 2 (2016), ss. 168-93.
- BAKMAZ Zübeyir, “Vergi Uyuşmazlığı Çerçevesinde İnceleme Raporunun İhbarnameye Eklenmemesinin Değerlendirilmesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C. 12, S. 45 (2021), ss. 265-87.
- BALCI Mustafa, “Arazi ve Arsa Birim Değerlerine İlişkin Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılacak Davalarda Süre Aşımı Sorunu-2”, 12.12.2022, <https://vergialgi.com/arazi-ve-arsa-birim-degerlerine-iliskin-takdir-komisyonu-kararlarina-karsi-acilacak-davalarda-sure-5032>
- BALCI Mustafa, *Vergi Hataları ile Düzeltme-Şikâyet Konusunda Uygulamada Yaşanan Hukuki Sorunlar ve Çözümleri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2022.
- BALTA Tahsin Bekir, *İdare Hukuku I Genel Konular*, Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1970.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, *Gelir Vergilendirmesinin Temelleri*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2011.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Mükellef Vergi Borcunu Bildirmek Zorunda Mıdır?”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C. 8, S. 94 (2012), ss. 3-15.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, ed. Bahri Öztürk, Başaran Yavaşlar, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, ss. 394-425.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Türk Vergi Hukuku’nda Uzlaşma”, *Marmara Üniversitesi İİBF Dergisi*, C. 25, S. 2 (2008), ss. 309-37.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, “Uzlaşma Uygulaması Hukuka Uygun mu?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 257 (2010), ss. 165-73.
- BAŞARAN YAVAŞLAR Funda, *Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü -Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2013.



- BATI Murat, “Vergi İnceleme Safhasında Mükellefler İle Meslek Mensuplarının Dikkat Etmesi Gereken Hususlar”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 329 (2016), ss. 39-56.
- BAYKARA Bekir, “Vergi İncelemesinin Belli Sürelerde Bitirilmemesine İlişkin Hükmün Hukuki Niteliği”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 216 (2010), ss. 283-88.
- BAYRAKLI Hasan Hüseyin, “Geçici Vergi Kavramı ve Vergi Adaleti Açısından Önemi”, *Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 2 (1999), ss. 121-32.
- BEKÇİ İsmail, Ali APALI, Tuğba ÇULCU, “Türk Devletlerinde Vergi Anlayış ve Uygulamalarının Biçimsel ve Yapısal Karakteri”, *Düzce Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 11, S. 2 (2021), ss. 212-22.
- BİÇER Ramazan, Mehmet ERGİNAY, “OECD Matrahın Aşındırılması ve Kârın Aktarılması Eylem Planı ve Türkiye’ye Etkileri”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 326 (2015), ss. 54-68.
- BİLGİN Hüseyin, *Bölge İdare Mahkemelerinin Kesin Kararları Arasındaki İçtihat Farklılığı*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2021.
- BİLİCİ Nurettin, *Vergi Hukuku*, 44. b., Ankara: Savaş Yayınevi, 2018.
- BİRSENOĞUL Hakan, *Vergi Hukukunda Yorum*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2019.
- BİYAN Özgür, “Başka Mükellefler Nezdinde Yapılan İncelemelere Göre Tanzim Edilen Vergi Tekniği İnceleme Raporlarındaki Hukuka Aykırı Durumlar”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C. 8, S. 96 (2012), ss. 8-22.
- BİYAN Özgür, *Mali Hukuk Açısından Mücbir Sebep*, İstanbul: Legal Yayınları, 2020.
- BİYAN Özgür, “Türk Vergi Hukukunda Belge Düzeni ve İspat: Eleştiriler ve Öneriler”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. Prof. Dr. Burhan Ceylan’a Armağan (2010), ss. 27-55.
- BİYAN Özgür, “Türk Vergi Hukukunda Randıman İncelemesi ve Fire Uygulaması”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 32, S. 255 (2009), ss. 152-67.
- BONNARD Roger, “İdarenin Takdir Salahiyeti”, *Türk İdare Dergisi*, çev. Samim Bilgen, C. 15, S. 171 (1944), ss. 102-11.
- BUDAK Tamer, *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- BUEHLER Alfred G., “The Tax System and Tax Consciousness”, *The Bulletin of the National Tax Association*, C. 25, S. 8 (1940), ss. 237-46.
- BULUTOĞLU Kenan, *Türk Vergi Sistemi*, 4. b., İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1971.
- BURNS Lee, Richard KREVER, “Taxation of Income from Business and Investment”, *Tax Law Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi, Washington: International Monetary Fund, 1998, C. 2, ss. 569-649.
- CAFEROĞLU Ahmet, “Uygurlarda Hukuk ve Maliye İstilahları”, *Türkiyat Mecmuası*, C. 4, S. 0 (1934), ss. 1-44.
- CAN Emre, *İdari İşlemin Şekil Unsuru*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016.
- CAN Hakan, “Türk Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 38, S. 318 (2015), ss. 113-25.
- CANBAY Tülin, *Dünyada Vergileme Anlayışındaki Değişim (Antikçağdan Günümüze)*, Bursa: Dora Basım-Yayımlar-Dağıtım, 2009.
- CANBAZOĞLU Kerem, “Vergilendirme ve Vergi Alacağını Cebren Tahsili Süreçlerinde Tesis Edilen İşlemlerin Ayrılabilir İşlem Teorisi Çerçevesinde Yargısal Denetimi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 89 (2010), ss. 154-95.

- CANDAN Turgut, *Açıklamalı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun*, 5. b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- CANDAN Turgut, “Anayasa Mahkemesinin İptal Kararının Emlak Vergisi Yönünden Ortaya Çıkardığı Sorunlar ve Çözümü”, 12.04.2014, <https://turgutcandan.com/2014/04/12/anayasa-mahkemesinin-iptal-kararinin-emlak-vergisi-yonunden-ortaya-cikardigi-sorunlar-ve-cozumu/>.
- CANDAN Turgut, “Vergi İncelemeleri Bağlamında Danıştay’ın Mükellef Haklarına Bakışı”, 04.03.2016, <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>.
- CANDAN Turgut, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, *Danıştay Dergisi*, S. 54-55 (1984), ss. 31-41.
- CANDAN Turgut, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, 2. b., Ankara: Maliye ve Hukuk Yayınları, 2006.
- CANYAŞ Oytun, “Tam ve Dar Yükümlülük Esasına Göre Vergilendirmenin Meşrulaştırılması Sorunu”, *Hacettepe Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 1 (2017), ss. 109-38.
- CANYAŞ Oytun, “Türkiye’de Uzlaşma Yolu: Vergi İdaresinin Takdir Yetkisi Üzerine Tartışmalar”, *Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümü: Barışçıl Mekanizmalar*, ed. Billur Yaltı, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2015, ss. 159-206.
- CANYAŞ Oytun, “Vergi İdaresinin Tam ve Sınırlı Vergi İncelemesi Sürelerine Uymamasının Yaptırımları”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 45, S. 401 (2022), ss. 13-27.
- CANYAŞ Oytun, *Vergi Normlarında İdarenin Takdir Yetkisinin Saptanması*, Ankara: Mali Akademi Yayınları, 2012.
- CİDDİ Onur, “İdarenin Takdir Yetkisi ve Vergi Hukukuna Yansımaları”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, S. 170 (2019), ss. 325-49.
- COLLISON David, *Self-Assessment: Dealing with The New Income Tax Regime*, 3. b., Glasgow: The Bell and Bain, 1996.
- ÇAĞAN Nami, “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 28, S. 1 (1971), ss. 183-204.
- ÇAĞAN Nami, *Vergilendirme Yetkisi*, İstanbul: Kazancı Hukuk Yayınları, 1982.
- ÇAĞLAYAN Ramazan, “İdari Yargılama Hukukunda Yargı Yerinin Sebep İkame Yetkisi”, *Danıştay Dergisi*, S. 141 (2016), ss. 9-41.
- ÇAKIR Erdem Utku, *Amme Alacağına Tahsiline Engel Olma Suçu*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2023.
- ÇAKIR Erdem Utku, “Mükelleflerin Vergi Yargılamasındaki Hakları”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C. 16, S. 184 (2020), ss. 943-78.
- ÇAKMAK Münci, “İdare Hukuku ve İnternet”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 9, S. 1-2 (2004), ss. 285-314.
- ÇAKMAK N. Münci, *İdare Hukukunda Kuramsal Olarak Kamu Yararı*, Ankara: Sevinç Matbaası, 2013.
- ÇEÇEN Anıl, *Türk Devletleri*, 5. b., Ankara: Astana Yayınevi, 2021.
- ÇELİK Nazlı Kübra, “İdarenin Takdir Yetkisinin Türk Vergi Hukuku Açısından Değerlendirilmesi”, *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 1-2 (2013), ss. 141-61.
- DAĞ Cansu, “Yükümlü Hakları Bağlamında Türk Vergi Usulünde Bilgi Toplama Yöntemi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 369 (2019), ss. 148-64.

- DELİKTAŞ Erol, “Takdir Komisyonu Kararlarına İstinaden Yapılan Vergi Tarhiyatlarına Yönelik; Danıştay’ın İçtihatları Birleştirme Kararı Vermesi Gerekliliğine Dair”, *Mali Çözüm Dergisi*, C. 31, S. 163 (2020), ss. 241-50.
- DEMİRBAŞ AKSÜT Burcu, *Vergi Anlaşmazlıklarının Çözüm Yolu Olarak Uzlaşma*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021.
- DEMİRKOL Selami, “İdari İşlemin Beş Unsuru”, *Sayıştay Dergisi*, C. 9, S. 29 (1998), ss. 65-89.
- DEVELLİOĞLU Ferit, *Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat*, 16. b., Ankara: Aydın Kitabevi Yayınları, 1999.
- DIRECTORATE-GENERAL FOR RESEARCH AND DOCUMENTATION, “Scope of The Principle of The Legality of Taxation-Particularly in Relation to Value Added Tax”, Court of Justice of The European Union, 09.2018, [https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005\\_neutralisee\\_synthese\\_en.pdf](https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-11/ndr-2018-005_neutralisee_synthese_en.pdf).
- DOĞRUSÖZ A. Bumin, “Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 210 (2010).
- DOĞRUSÖZ Bumin, “Arsa Değerlerine Dava Hakkı (2)”, 13.07.2017, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/arsa-degerlerine-dava-hakki-2/372299>.
- DOĞRUSÖZ Bumin, “Defterlerin Tasdiki ve Uygulamada Duraksamaya Neden Olan Bazı Konular”, *Yaklaşım Dergisi*, C. 16, S. 181 (2008), ss. 39-42.
- DOĞRUSÖZ Bumin, “İkinci İhbarname ve Dava Yolu”, 10.03.2016, <https://www.dunya.com/kose-yazisi/iki-numarali-ihbarname-ve-dava-yolu/27427>.
- DOĞRUSÖZ Bumin, “İkmalen Tarhiyat”, *Vergiye Hukuki Bakış*, 31.05.2016, <https://www.bumindogrusoaz.com/article/ikmalen-tarhiyat>.
- DOLUN Galip, “Mali Kaza”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S. 12 (1966), ss. 117-28.
- DURAN Lütfi, *İdare Hukuku Ders Notları*, İstanbul: İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, 1982.
- DURAN Lütfi, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I”, *Amme İdare Dergisi*, C. 20, S. 4 (1987), ss. 3-17.
- DURAN Lütfi, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II”, *Amme İdare Dergisi*, C. 21, S. 1 (1988), ss. 63-77.
- DURAN Lütfi, “Vergiler İtiraz ve Temyiz Komisyonları ile Vergi İhtilaflarının Akıbeti”, *İktisat ve Maliye Dergisi*, C. 14 (1967), ss. 50-54.
- DÜNDAR Erol, “Maksat Denetimi (Nazariyeler, Türk ve Fransız Danıştay’ı İçtihadına Göre)”, *Danıştay Dergisi*, S. 12-13 (1974), ss. 43-72.
- EDİZDOĞAN Nihat, *Kamu Maliyesi II (Kamu Gelirleri ve Vergi Teorisi)*, Bursa: Uludağ Üniversitesi Basımevi, 1989.
- EKİCİ İskender, *Türk Vergi Hukukunda Mükelleflerin Defter Belge Muhafaza ve İbraz Mecburiyetleri*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2020.
- ERDEM Metin, Doğan ŞENYÜZ, İsmail TATLİOĞLU, *Kamu Maliyesi*, 16. b., Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2021.
- ERDEM Tahir, *6009 Sayılı Kanunla Yapılan Değişiklikler Sonrasında Vergi İncelemesi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2011.

- ERDEM Tahir, *İdari İşlem Kuramı Açısından Tarh İşlemi*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, 2006.
- EREN Hayrettin, Gülten ŞİŞMAN, “İdari İşlem Açısından Vergilendirme Sürecine Bakış”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt-I*, Ankara: Ankara Üniversitesi Basımevi, 2009, ss. 747-813.
- ERGİNAY Akif, *Vergi Hukuku*, 9. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 1981.
- ERKAL Atila, *İdare Hukukunda Kıyas*, Ankara: Savaş Yayınevi, 2022.
- ERKAL Atila, “İdari İşlemlerde Usul ve Şekil Sakatlıklarının Sonradan Düzeltilmesi ve Almanya Örneği”, *Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 11, S. 2 (2021), ss. 183-208.
- ERKAL Atila, “Türk ve Alman Hukukunda Gerekeç Yükümlülüğü”, *Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 1 (2009), ss. 119-50.
- ERKUT Celal, “İdare Hukukunda Yokluk Teorisi”, *İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi*, C. 9, S. 1-3 (1988), ss. 69-91.
- ERKUT Celal, “İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı”, *I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi (1-4 Mayıs 1990) Birinci Kitap*, Ankara: Danıştay Matbaası, 1991, ss. 109-14.
- ERKUT Celal, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, Ankara: Danıştay Matbaası, 1990.
- EROL Ahmet, “Uzlaşma Komisyonlarının Tutarsal Uzlaşma Sınırı”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 179 (2007), ss. 26-30.
- ERVARDAR Fehamettin, “Vergi Tatbikatımıza Ait Bazı Problemler”, *Maliye Enstitüsü Konferansları Onikinci Seri*, 1966, 157-70.
- EVANS Chris, Binh TRAN-NAM, “Managing Tax System Complexity: Building Bridges through Pre-filled Tax Returns”, *Australian Tax Forum*, C. 25, S. 2 (2010), ss. 245-74.
- FEYZİOĞLU Bedi Necmettin, “Mükellefiyet Doğurucu Vakıa”, *Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi*, C. 7, S. 1-4 (1952), ss. 52-89.
- FİŞ ÜSTÜN Gül, “İdari İşlemlerin Yokluğunun Tespitinde Görevli Yargı Düzeni”, *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, C. 9 (2013), ss. 24-42.
- FURTUN İdris Hakan, “Türk Hukuku’nda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”, *Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı*, ed. Bahri Öztürk, Funda Başaran Yavaşlar, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2010, ss. 300-313.
- FURTUN İdris Hakan, “Türk Vergi Hukukunda Nadiren Başvurulan Bir Vergi Tarh Yöntemi: İdarece Vergi Tarhı”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 40, S. 346 (2017), ss. 31-35.
- GARNER Bryan A., *Black’s Law Dictionary*, 10. b., Minnesota: Thomson Reuters, 2014.
- GEDİK Gülşen, “Matrah Takdiri İçin Takdir Komisyonuna Başvurulması Zamanaşımını Durdurmaz (Anayasa Mahkemesi Kararı İncelemesi)”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 16, S. 1 (2010), ss. 317-32.
- GEDİK Gülşen, “Vergi Tarh İşleminde Amaç Unsuru: Kamu Yararı Kavramına Vergi Hukuku Perspektifinden Eleştirel Bir Bakış”, *IV. Vergi Hukuku Konferansı Genç Hukukçular/Genç Yaklaşımlar*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016, ss. 25-55.

- GERÇEK Adnan, *Kamu Alacaklarının Tahsil Hukuku*, 6. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2020.
- GERÇEK Adnan, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2006.
- GERÇEK Adnan, BAKAR Feride, MERCİMEK Fulya, ÇAKIR Erdem Utku, ASA Semih, “Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 63, S. 1 (2014), ss. 81-130.
- GIRAY Filiz, *Maliye Tarihi*, 2. b., Bursa: Ezgi, 2006.
- GİRİTLİ İsmet, Tayfun AKGÜNER, *İdare Hukuku Dersleri II*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 1987.
- GORDON Richard K., “Law of Tax Administration and Procedure”, *Tax Law Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi, Washington: International Monetary Fund, 1996, C. 1, ss. 106-43.
- GÖÇGÜN Muhammed, *İdari İşlemin Konu Unsuru*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.
- GÖK Özgecan, “Emlak Vergisi Matrahını Belirleyen Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Edilebilirliği (Bir Anayasa Mahkemesi Kararı’nın Sonuçlarının Değerlendirilmesi)”, *IV. Vergi Hukuku Konferansı Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016, ss. 165-214.
- GÖK Özgecan, *Gümrük Vergisinden Kaynaklanan Uyuşmazlıklar*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2019.
- GÖKÇAY Şerif Emre, “Türk Vergi Sisteminde Vergi Ödeme Gücüne Ulaşma Teknikleri”, *Journal of Life Economics*, C. 4, S. 3 (2017), ss. 113-33.
- GÖKÇAY Şerif Emre, *Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesinin Kapsamı, Niteliği ve Sınırları*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.
- GÖKER Cenker, *Vergi Hukukunda Takdir Komisyonları*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021.
- GÖKER Cenker, Yunus Emre YILMAZOĞLU, “Süresinden Sonra İhtirazi Kayıtlı 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*, S. 3 (2017), ss. 83-100.
- GÖREN Ömer, “Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler”, *Ankara Barosu Dergisi*, S. 3 (2012), ss. 417-27.
- GÖZLER Kemal, *Hukuka Giriş*, 13. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2016.
- GÖZLER Kemal, *İdare Hukuku Cilt I*, 3. b., Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2019.
- GÖZLER Kemal, “İngiltere’de Parlâmento Neden ve Nasıl Ortaya Çıktı?”, *Prof. Dr. Mualla Öncel’e Armağan Cilt I*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 2009, ss. 365-74.
- GÖZLER Kemal, *Türk Anayasa Hukuku*, 2. b., Bursa: Ekin Basım Dağıtım, 2018.
- GÖZLER Kemal, “Yorum İlkeleri”, *Kamu Hukukçuları Platformu Anayasa Hukukunda Yorum ve Norm Somutlaşması*, Ankara: Türkiye Barolar Birliği, 2012, ss. 15-119.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, *Yönetmelik Yargı*, 32. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2013.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, Suna KİLİ, *Türk Anayasa Metinleri (1839-1980)*, 2. b., Ankara: Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları, 1982.

- GÖZÜBÜYÜK Şeref, Turgut TAN, *İdare Hukuku Cilt II-İdari Yargılama Hukuku*, 7. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2014.
- GÖZÜBÜYÜK Şeref, Turgut TAN, *İdare Hukuku Genel Esaslar Cilt I*, 11. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2016.
- GÜMÜŞKAYA Gamze, *Vergi Hukukunda İspat*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, 2015.
- GÜMÜŞKAYA Gamze, “Vergi Yargılaması Hukuku Bakımından İdari İşlemin Sebep Unsuruna İlişkin Sebep İkamesi”, *Bahçeşehir Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 16, S. 204 (2021), ss. 1219-53.
- GÜNAY Berrin, Asım Furkan TEKİR, “Tanzimat Sonrası Vergi Reformlarının Anayasal Vergilendirme İlkeleri Çerçevesinde Değerlendirilmesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, C. 25, S. 2 (2018), ss. 711-42.
- GÜNDAY Metin, *İdare Hukuku*, 11. b., Ankara: İmaj Yayınevi, 2017.
- GÜNEŞ Gülsen, *Verginin Yasallığı İlkesi*, 4. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- GÜRSOY Bedri, “Türkiye’de Vergi Reformu ve Gelir Vergisi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 4, S. 1 (1949), ss. 262-75.
- HASOĞLU Aynur, “Danıştay Kararları Işığında İdare Hukukunda Sebep İkamesi Kavramı”, *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 14, S. 1 (2019), ss. 147-73.
- HATİPOĞLU Cengiz, “Geçmişten Bugüne Türk Vergi Yargısı”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 65, S. 1 (2007), ss. 85-126.
- “Hazine ve Maliye Bakanlığı 2021 Faaliyet Raporu”, Hazine ve Maliye Bakanlığı (27.03.2022), <https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2022/03/Hazine-ve-Maliye-Bakanligi-2021-Yili-Faaliyet-Raporu.pdf>.
- HEPAKSAR Engin, Orçun AVCI, “Türk Vergi Hukukunda Vergilendirme Sürecinde Yetki Unsuru ve Takdir Yetkisi”, *Cumhuriyet Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Dergisi*, C. 22, S. 2 (2021), ss. 250-75.
- HİÇŞAŞMAZ Mazhar, “Muhasebe Tekniğinin Tarihi Tekamülünde Bir Merhale: Basit Usul”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 11, S. 3 (1956), ss. 351-69.
- IBFD, *International Tax Glossary*, 6. b., Amsterdam: IBFD Publications, 2009.
- İÇER Zafer, Yener YÜCEL, Okan ATAĞ, “Vergi Suçlarının Tespiti ve Muhakemesinde Elektronik Denetim Uygulamaları ve Etkileri”, *Dijitalleşme Sürecinin Türk Vergi Sistemine Etkileri Online Sempozyum Bildiri Kitabı*, Elektronik Kitap: Bursa Uludağ Üniversitesi, 2021, ss. 64-92.
- İNALCIK Halil, “Çift-Hâne Sistemi ve Köylünün Vergilendirilmesi”, *Doğu Batı Makaleler II*, 2008, 96-111.
- İNALCIK Halil, *Osmanlı İmparatorluğu*, İstanbul: Kronik, 2018.
- İNAN Mahmut, “Türkiye’de Kazanç Vergisinden Gelir ve Kurumlar Vergisine Geçiş Süreci:1946-1960 Dönemi”, *Maliye Dergisi*, S. 158 (2010), ss. 349-64.
- JAMES Simon, Clinton ALLEY, “Tax Compliance, Self-Assessment and Tax Administration”, *Journal of Finance and Management in Public Services*, C. 2, S. 2 (2002), ss. 27-42.
- JAMES Simon, Christopher NOBES, *The Economic of Taxation*, 4. b., Wiltshire: Prentice Hall, 1992.
- KAĞITÇIOĞLU Mutlu, “İdari İşlemin İcra İlişkisi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, C. 5, S. 103 (2012), ss. 267-84.

- KAĞITÇIOĞLU Mutlu, “Kurgudan Gerçekliğe Uzanan Bir Tartışma Alanı: Susma Hakkının İdare Hukukunda Yeri Var Mıdır?”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 134 (2018), ss. 115-52.
- KALABALIK Halil, *İdare Hukukunun Temel Kavram ve Kurumları*, 5. b., Konya: Sayram Yayınları, 2014.
- KALABALIK Halil, “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları ve Yargısal Denetimi”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 1 (1997), ss. 172-211.
- KANAT Zülküf, *Vergi Kanunlarına Göre Örnekleriyle Defter Tutma*, Ankara: Vergi Yayınları, 1982.
- KANETİ Selim, EKMEKÇİ Esra, GÜNEŞ Gülsen, KAŞIKCI Mahmut, *Vergi Hukuku*, İstanbul: Filiz Kitabevi, 2019.
- KAPANI Münci, *Kamu Hürriyetleri*, 7. b., Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2013.
- KAPLAN Gürsel, “Danıştay Kararları ve İlgili Özel Yasal Düzenlemeler Çerçevesinde İdari Yargıda Ehliyet ve Husumet”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 69, S. 1-2 (2011), ss. 349-90.
- KAPLAN Gürsel, “Düzeltilbilir Hukuka Aykırılıklarla Malul İdari İşlemleri İptal Edilmekten Kurtarmak Amacıyla Başvurulan Yargısal Çözümler”, *Prof. Dr. Metin Günday Armağanı Cilt I*, Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, ss. 595-637.
- KAPLAN Gürsel, *İdari Yargılama Hukuku*, 4. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2019.
- KAPLAN Recep, “Mükellefçe Gösterilen Kişi Beyanlarının Vergi İnceleme Tutanaklarındaki Yeri”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 17, S. 4 (2013), ss. 155-81.
- KARA Burcak Can, *İptal Davasında Sebep İkamesi*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2020.
- KARAÇOBAN GÜNEŞ Tuğçe, *Vergi Usul Hukukunda Re’sen Araştırma İlkesi*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017. (“Re’sen Araştırma İlkesi” olarak kısaltılmıştır).
- KARAHANOĞULLARI Onur, *İdarenin Hukukla Kavranması: Yasallık ve İdari İşlemler (Yargı Kararlarına Dayalı Bir İnceleme)*, 3. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2015.
- KARAHANOĞULLARI Onur, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararları ve Vergi Davaları”, *Prof. Dr. A. Şeref Gözübüyük’e Armağan*, ed. Turgut Tan, Ankara: Turhan Kitabevi, 2005, ss. 199-215, <http://80.251.40.59/politics.ankara.edu.tr/karahan/makale/idariislemniteligindeyargikararlari.htm>.
- KARAKOÇ Yusuf, *Genel Vergi Hukuku*, 2. b., Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2019.
- KARAKOÇ Yusuf, *Kamu Alacaklarının Tahsili Aşamasında Ortaya Çıkan ve Vergi Yargısında Çözümlenen Uyuşmazlıklar*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2000.
- KARAKOÇ Yusuf, *Türk Vergi Ceza Hukukunda Pişmanlık ve Islah*, 2. b., İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları, 1997.
- KARAKOÇ Yusuf, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, 3. b., Ankara: Yetkin Yayınları, 2018.
- KARAKOÇ Yusuf, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)*, Ankara: Yetkin Yayınları, 2007.

- KARAKOÇ Yusuf, “Vergi Yargılaması Hukuku Açısından Takdir Komisyonu Kararları”, *Vergi Dünyası*, S. 161 (1995), ss. 110-16.
- KARATAŞ DURMUŞ Neslihan, “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 18, S. 3-4 (2014), ss. 505-28.
- KARATEPE Şükrü, *İdare Hukuku*, İzmir: Anadolu Matbaacılık, 1988.
- KARATEPE Şükrü, “İdarenin Takdir Yetkisi”, *Türk İdare Dergisi*, S. 392 (1991), ss. 63-121.
- KARYAĞDI Müjgan, *Vergi İnceleme Sürecinin Değerlendirilmesi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Ankara: Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye (Kamu Ekonomisi) Anabilim Dalı, 2020.
- KAŞIKCI Mahmut, *Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama)*, Ethemler Yayıncılık, 2007. (“Vergisel Arama” olarak kısaltılmıştır).
- KAŞIKCI Mahmut, “Vergi Hukukunda Yargı Kararları Üzerine Vergi İdaresi Tarafından Yapılan Bildirimlere Konu İşlemlerin Hukuki Niteliği ve Vergi Davasının Konusunu Oluşturup Oluşturmayacağı Sorunsalı Üzerine Bir İnceleme”, *Kazancı Hakemli Hukuk Dergisi*, S. 29-30 (2007), ss. 24-47.
- KAYA Cemil, *İdarenin Takdir Yetkisi ve Yargısal Denetimi*, 2. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- KAYA Cemil, *Kararlarından Hareketle Kamu Yararı Kavramına Danıştay’ın Bakışı*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2011.
- KAYA Cemil, “Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler”, *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 9, S. 1,2 (2005), ss. 253-84. (“İcrai Olmayan İdari İşlemler” olarak kısaltılmıştır).
- KENDRICK M. Slade, “The Ability to Pay Theory of Taxation”, *The American Economic Review*, C. 29, S. 1 (1939), ss. 92-101.
- KILIÇOĞLU Ahmet M., *Borçlar Hukuku Genel Hükümler*, 14. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2011.
- KIRBAŞ Sadık, *Vergi Hukuku*, 20. b., Ankara: Siyasal Kitabevi, 2015.
- KIRBAŞ Sadık, “Vergi Yargısında Kanıtlama”, *Selim Kaneti’ye Armağan*, İstanbul: Aybay Yayınları, 1996, ss. 185-99.
- KIZILOT Şükrü, ŞENYÜZ Doğan, TAŞ Metin, DÖNMEZ Recai, *Vergi Hukuku*, 2. b., Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2007.
- KIZILOT Şükrü, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, Ankara: Savaş Yayınları, 1991.
- KULUÇLU Erdal, “Türk Hukuk Sisteminde Normlar Hiyerarşisi ve Sayıştay Denetimine Etkileri”, *Sayıştay Dergisi*, S. 71 (2008), ss. 3-22.
- KUMRULU Ahmet G., “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, *Prof. Dr. Akif Erginay’a 65. Yaş Armağanı*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No.460, 1981, ss. 647-68.
- KÜÇÜK İsmail, “Türk Devletlerinde Mali Yönetim-VIII.-XIII. Yüzyıllar Arası”, *Muhasebe ve Finans Tarihi Araştırmaları Dergisi*, S. 4 (2013), ss. 223-45.
- KÜÇÜK Levent, *Türk Vergi Sisteminde Vergi Tarh Yöntemleri*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi Tezi), Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 1997.
- LANG Joachim, “Vergi Adaletinin Anayasal Temelleri”, *XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu “Anayasal Mali Düzen”*, çev. Funda Başaran, İstanbul: Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, 2000, ss. 3-34.



- LOO Ern Chen, *The Influence of The Introduction of Self Assessment on Compliance Behaviour of Individual Taxpayers in Malaysia*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Camperdown: University of Sydney, 2011.
- MERÇİL Erdoğan, “Nal-Baha ve Kullanışına Dair Örnekler”, *Belleten Dergisi*, C. 60, S. 227 (1996), ss. 21-32.
- MICHELS Ank, “Innovations in Democratic Governance: How Does Citizen Participation Contribute to a Better Democracy?”, *International Review of Administrative Sciences*, C. 77, S. 2 (2011), ss. 275-93.
- MÜKELLEFLERİN HİZMETLERİ USUL GRUBU MÜDÜRLÜĞÜ İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, “213 Sayılı Vergi Usul Kanunu İle İlgili Olarak Uygulama Birliğinin Sağlanması Amacıyla Daha Önce Yapılan Tamimlerin Güncellenmesi ve Birleştirilmesi”, 2014.
- NADAROĞLU Halil, *Kamu Maliyesi Teorisi*, 3. b., İstanbul: Sermet Matbaası, 1978.
- NADAROĞLU Halil, “Türkiye’deki Vergi Reformlarının Genel Bir Değerlendirilmesi”, *Vergi Reformları-Vergi Reformları Kongresi Tebliğ ve Yorumları (21-23 Ocak 1981)*, İstanbul: İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi Ekonomi Fakültesi Kamu Maliyesi Enstitüsü Yayını, 1981, ss. 131-45.
- NAS Adil, “Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 61, S. 4 (2012), ss. 1307-36.
- NAS Adil, “Vergi Hukukunda Tarh Zamanaşımı”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 60, S. 2 (2011), ss. 309-30.
- NEUMARK Fritz, *Maliyeye Dair Tetkikler*, İstanbul: İsmail Akgün Hak Kitabevi, 1948.
- NEUMARK Fritz, *Türkiye’de ve Yabancı Memleketlerde Gelir Vergisi*, İstanbul: İsmail Akgün Hak Kitabevi, 1946.
- OECD, *Tax Administration 2013: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD Publishing, 2013.
- OECD, *Tax Administration 2015: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD Publishing, 2015.
- OECD, *Tax Administration 2022: Comparative Information on OECD and Other Advanced and Emerging Economies*, Paris: OECD Publishing, 2022.
- OECD FORUM ON TAX ADMINISTRATION: TAXPAYER SERVICES SUB-GROUP, “Survey of Trends and Developments in the Use of Electronic Services for Taxpayer Service Delivery”, OECD, 03.2010, <https://www.oecd.org/tax/administration/45035933.pdf>.
- OĞURLU Yücel, “Danıştay Kararları Işığında İdari Yargılam Usulünde Re’sen Araştırma İlkesi”, *Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 2, S. 1 (1998), ss. 120-33.
- OĞURLU Yücel, “İdare Hukuku Açısından Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği Üzerine”, *Prof. Dr. Hayri Domaniç’e 80. Yaş Günü Armağanı*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2001, C. 2, ss. 1451-66. (“Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği” olarak kısaltılmıştır).
- OĞURLU Yücel, “Vergi Yargılamasında Vergi Mahkemelerin Yetki ve Görevleri”, *Atatürk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1, S. 1 (1997), ss. 317-31.
- OKELLO Andrew, “Managing Income Tax Compliance Through Self-Assessment”, IMF Working Paper, International Monetary Fund, 03.2014.
- OKTAR Ateş, *Vergi Hukuku*, 13. b., İstanbul: Türkmen Kitabevi, 2018.
- ONAR Sıddık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları 1. Cilt*, 3. b., İstanbul: İsmail Akgün Hak Kitabevi, 1966.

- ONAR Sıddık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları 2. Cilt*, 3. b., İstanbul: İsmail Akgün Hak Kitabevi, 1966.
- ONAR Sıddık Sami, *İdare Hukukunun Umumi Esasları 3. Cilt*, 3. b., İstanbul: İsmail Akgün Hak Kitabevi, 1966.
- ORGAN İbrahim, *Vergi Denetimi ve Türkiye Uygulaması*, Ankara: Gazi Kitabevi, 2008.
- ÖNCEL Mualla, KUMRULU Ahmet, ÇAĞAN Nami, GÖKER Cenker, *Vergi Hukuku*, 28. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2019.
- ÖNDER Ayhan, “Ceza Muhakemeleri Usulü Hukukunda Arama”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 29, S. 3 (1963), ss. 424-57.
- ÖNER Cihat, “Danıştay Kararları Işığında Vergi Hukukunda İktisadi, Ticari ve Teknik İcaplar”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 115 (2014), ss. 243-76.
- ÖNER Erdoğan, *Vergi Hukuku*, 11. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- ÖZ Ersan, Mehmet YOLCU, “Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması”, *29. Türkiye Maliye Sempozyumu Tebliğler Kitabı*, Sakarya: Beşiz Yayınları, 2016, ss. 59-83.
- ÖZAY İl Han, *Günüşiğinde Yönetim*, İstanbul: Alfa, 1986.
- ÖZAY İl Han, *Günüşiğinde Yönetim II Yargısal Koruma*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2010.
- ÖZBALCI Yılmaz, *Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları*, Ankara: Feryal Matbaacılık, 1985.
- ÖZBEK Veli Özer, Koray DOĞAN, Pınar BACAKSIZ, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 12. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- ÖZCAN Onur, *Vergi Ombudsmanı*, İstanbul: Legal Yayınları, 2017.
- ÖZCAN Onur, “Vergilendirme Sürecinin İdari İşlem Bağlamında İncelenmesi”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 75, S. 1 (2017), ss. 159-90.
- ÖZDİLER KÜÇÜK Eda, *Vergi Hukukunda Karineler*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2011.
- ÖZER İlhan, *Kamu Alacaklarının Tahsili Teorisi ve Türkiye’de Uygulaması*, 1979.
- ÖZGENÇ A. Selçuk, *Çok Taraflı Vergi Anlaşmasının Temel Esasları-Matrahın Aşındırılması ve Karın Taşınması Eylem Planı 15 Çerçevesinde-*, 2. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021.
- ÖZKÖK Cihangir, *Emsal Danıştay Kararları Çerçevesinde Vergi Usul Kanununa Göre Değerleme*, Adana: Karahan Kitabevi, 2018.
- ÖZTÜRK Bahri, Behiye EKER KAZANCI, Sesim SOYER GÜLEÇ, *Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri*, 3. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- ÖZTÜRK K. Burak, *Hak Arama Özgürlüğü Çerçevesinde Zorunlu İdari İtiraz*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2015.
- ÖZTÜRK K. Burak, “İdari İşlemin Sebep Unsuru: Yeni Bir Tanım Denemesi”, *Prof. Dr. Metin Günday Armağanı Cilt II*, Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, ss. 1033-50.
- ÖZTÜRK Ozan, *Bir Vergi Tekniği Yöntemi Olarak Kaynakta Vergileme*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.
- ÖZYÖRÜK Mukbil, *İdare Hukuku Ders Notları*, Ankara: Çoğaltma, 1973.
- PAMUK Şevket, *Türkiye’nin 200 Yıllık İktisadi Tarihi*, 12. b., İstanbul: Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, 2020.
- PEKCANITEZ Hakan, Oğuz ATALAY, Muhammed ÖZEKES, *Medeni Usul Hukuku Ders Kitabı*, 2. b., Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2014.
- PEKER İmren, Erkan KILIÇER, “Bir Vergi Planlaması Aracı Olarak Amortisman Uygulaması”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 227 (2018), ss. 127-38.

- PINAR Burak, “Yargı Kararları Işığında Vergi İncelemesinde Yükümlü Haklarının İhlâline İlişkin Tespitler”, *International Journal of Public Finance*, C. 1, S. 1 (2016), ss. 23-60.
- PINAR Burak, Yıldırım TAYLAR, “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, *Ceza Hukuku Dergisi*, S. 21 (2013), ss. 139-80.
- PIGOU Arthur Cecil, *A Study in Public Finance*, 3. b., Londra: Macmillan & Co. Ltd., 1947.
- PİŞKİN Serhat, *Türk Vergi Hukukunda Re’sen Vergi Tarhı*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2018.
- PLEHN Carl C., “An Assessment Roll For The Income Tax”, *The Bulletin of the National Tax Association*, C. 5, S. 7 (1920).
- PLEHN Carl C. “Assessment of Income Tax, Once More”, *The Bulletin of the National Tax Association*, C. 6, S. 6 (1921), ss. 177-79.
- POLAT İsmet, “KDV Uygulama Genel Tebliğine Göre Sahte Belge Nedeniyle Özel Esaslara Alınma”, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, C. 10, S. 117 (2014), ss. 33-44.
- POLAT İsmet, “Takdir Komisyonu Kararları Üzerine Bir Değerlendirme”, *Vergi Raporu Dergisi*, S. 164 (2013), ss. 49-60.
- PRASETYARİNİ Anindita Nur, Oman RUSMANA, Negin Kencono PUTRİ, “The Effectiveness of Self-Assessment System on Tax Revenue”, *Oeconomica*, C. 15, S. 4 (2019), ss. 293-305.
- RENÇBER Altan, *Kabahatler Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.
- RENÇBER Altan, “Vergi Hukukunda Özün Biçime Önceliği İlkesi”, *Uluslararası Vergi Hukuku Konularına Türkiye Yaklaşımı*, ed. Billur Yaltı, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017, ss. 81-109.
- RENÇBER Altan, *Vergi İcra Hukukunda Ödeme Emri*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- “Report on Aspects of Income Tax Self Assessment”, Australia Government The Treasury, 08.2004.
- SABAN Nihal, “Bir Yaşam/İki Yasa Olayı: Vergi Denetiminde Hak İhlalleri”, *19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye’de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları*, Ankara: Yaklaşım Yayıncılık, 2004, ss. 781-99.
- SABAN Nihal, *Vergi Hukuku*, 9. b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2019.
- SABAN Nihal, “Vergi Usul Kanunu’nda Yer Alan Karinelerde Aksini İspat”, *Danıştay Dergisi*, C. 22, S. 82-83 (1992), ss. 5-13.
- SANCAKLI Abdurrahman, *Türk Vergi Hukukunda İhbarname*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), Yalova: Yalova Üniversitesi Lisansüstü Eğitim Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2022.
- SARAÇOĞLU Fatih, Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR, Cem Barlas ARSLAN, “Motorlu Araç Alım Satımı Dolayısıyla Elde Edilen Kazançların Vergilendirilmesi”, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Dergisi*, C. 12, S. 27 (2016), ss. 123-35.
- SARIASLAN Osman, “Takdire Dayalı Tarhiyatlarda Sistem Eleştirisi ve Reform İhtiyacı”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, C. 7, S. 29 (2017), ss. 193-224.
- SARICA Ragıp, *İdari Kaza-Cilt I*, İstanbul: İstanbul Hukuk Fakültesi Yayınları, 1949.
- SAYAR KALKAN Havva, *Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yollarından Bilgi Toplama*, (Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi), İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 2019.

- SAYIN Adil Selim, *Türk Vergi Hukukunda Yabancı Ulaştırma Kurumlarının Vergilendirilmesi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2016.
- SCHMÖLDERS Günter, *Genel Vergi Teorisi*, çev. Salih Turhan, 4. b., İstanbul: Fakülteler Matbaası, 1976.
- SEÇKİN Sinan, Gül ÜSTÜN, “İdari İşlemlerde Takdir Yetkisi ve Gerekçe İlkesi”, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi Prof. Dr. Mehmet Akif Aydın'a Armağan*, C. 21, S. 2 (2015), ss. 509-33.
- SEMİZ İmran, Pişmanlık ve Islâh Beyannamesinin İhtirazi Kayıtlarla Verilmesi ve Dava Yolu, *Legal Mali Hukuk Dergisi*, S. 195 (2021), ss. 749-68.
- SEYHAN Mahcemal, *Vergi Mükelleflerinin Defter Tutma Yükümlülüğü*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2018.
- SEZGİNER Murat, “İdari İşlem-İcraîlik-Ayrılabilir İşlem-Yargısal Denetim”, *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 69, S. 1-2 (2011), ss. 241-50.
- SEZGİNER Murat, *İdari İşlemlerde Amaç Unsuru Bakımından Hukuka Aykırılık*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Konya: Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim Dalı, 1991.
- SEZGİNER Murat, *İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından Ayrılabilir İşlem Kuramı*, Ankara: Yetkin Basım Yayım ve Dağıtım, 2000.
- SEZGİNER Murat, “Usul Kanunlarında İdari İşlemin Dış Görünüşü”, *Başbakanlık Uluslararası İdari Usul Kanunu Hazırlığı Sempozyumu*, Ankara: Başbakanlık Kitapları, 1998, ss. 201-26.
- SOYDAN Başar, *Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2015.
- SÖYLER Yasin, “İdari Yargılama Usul Hukukunda Sebep İkamesi”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 31 (2017), ss. 533-66.
- STRATEJİ GELİŞTİRME DAİRE BAŞKANLIĞI, “Gelir İdaresi Başkanlığı 2021 Faaliyet Raporu”, Ankara, 02.2022.
- SÜRBEHAN Sadettin, “İdarede Takdir Hakkı”, *Türk İdare Dergisi*, C. 41, S. 325 (1970), ss. 77-106.
- ŞAHİN Tayfun, “Tarhiyat Önerisi İçermeden Sonuçlanan Vergi İncelemesi Sonunda Düzenlenecek Raporda Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar”, *Yaklaşım Dergisi*, S. 273 (2015), ss. 35-40.
- ŞEKER H. Nezi, *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 1994.
- ŞEN Hüseyin, “Olivera Tanzi Etkisi: Türkiye Üzerine Ampirik Bir Çalışma”, *Maliye Dergisi*, S. 143 (2003), ss. 1-9.
- ŞENYÜZ Doğan, “Kamu İhalelerinde İhale Dışı Bırakma Sebebi Olarak Vergi Borcunun Değerlendirilmesi”, *Prof. Dr. Nami Çağan Anısına Armağan*, Ankara: Atılım Üniversitesi Yayınları, 2020, ss. 505-34.
- ŞENYÜZ Doğan, “Susma Hakkı Karşısında Vergi Usul Kanunundaki Defter ve Belgeleri Gizleme (Kaçakçılık) Suçu”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 15, S. 1 (2013), ss. 29-40.
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahati ve Suçları)*, 12. b., Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2022.
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri*, Ankara: Yaklaşım Yayınları, 2002.
- ŞENYÜZ Doğan, “Vergi İncelemesinde Zaman Bakımından Yetki”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, S. 43 (2020), ss. 247-164.

- ŞENYÜZ Doğan, *Vergi Usul Hukukunda Tebligat*, 2. b., Bursa: Yaklaşım Yayıncılık, 1997.
- ŞENYÜZ Doğan, *Vergilendirmede Yükümlü Psikolojisi*, Bursa, 1995.
- ŞENYÜZ Doğan, Recep KAPLAN, “Temel Haklara İlişkin Anayasal Güvencelerin Vergi Hukukundaki Güvenceleri Daraltıcı Kullanımının Bir Danıştay Kararı Üzerinden İncelenmesi”, *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, S. 155 (2021), ss. 80-145.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK, *Türk Vergi Sistemi*, 19. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022.
- ŞENYÜZ Doğan, Mehmet YÜCE, Adnan GERÇEK *Vergi Hukuku (Genel Hükümler)*, 13. b., Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2022.
- ŞENYÜZ Edanur, *Gümrük İşlemleri ve İşlemlerden Kaynaklanan Uyuşmazlıkların Çözüm Yolları*, Bursa: Ekin Basım Yayın Dağıtım, 2021.
- ŞİN Sevil, “Vergi Hukukunda Beyanname Verme Ödevi ve İhtirazi Kayıtlı Beyan Usulü”, *İzmir YMMO Dergisi*, C. 1, S. 2 (2019), ss. 68-88.
- ŞİN Sevil, “Vergi Takdir Komisyonları”, *Yalova Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 16 (2018), ss. 161-85.
- ŞİŞMAN Gülden, *Danıştay Kararları ve Özelgeler Işığında Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2014.
- ŞİŞMAN Gülden, *Sayıştay Yargısında Vergi Alacağı Açısından Kamu Zararı*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2017.
- “T. C. Başbakanlık Muamelat Genel Müdürlüğü Tetkik Müdürlüğü Vergi Usul Kanunu Tasarısı ve Geçici Komisyon Raporu Sayı: 71-789, 6/118”, 25.04.1947.
- TAN Turgut, *İdare Hukuku*, 6. b., Ankara: Turhan Kitabevi, 2017.
- TANÖR Bülent, *Osmanlı-Türk Anayasal Gelişmeleri (1789-1980)*, 33. b., İstanbul: Yapı Kredi Yayınları, 2020.
- TAŞDELEN Aziz, “Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 56, S. 1 (2007), ss. 279-312.
- TAŞDELEN Aziz, “Vergisel Arama”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 2 (2003), ss. 159-91.
- TAŞDÖĞEN Salih, “Temsilsiz Vergi Olmaz İlkesi Bağlamında Magna Carta’ya Farklı Bir Bakış”, *Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, S. 40 (2021), ss. 120-42.
- TAŞKAN Yusuf Ziya, “Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 200 (2005), ss. 157-66.
- TAYLAR Yıldırım, GÖK Özgecan, DEMİRBAŞ AKSÜT Burcu, ARTUN Emine Sevcan, *Mükellef Haklarının Korunması Bakımından Hukuki Güvenlik İlkesi*, İstanbul: Seçkin Yayıncılık, 2020.
- TAYLAR Yıldırım, “Özel Esaslara İlişkin Uygulama ve Yargı Kararları Perspektifinden Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Bir İşlemden Hukuka Uygun Bir Tarhiyat Çıkıp Çıkmayacağı Sorunu”, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 12, S. 2 (2021), ss. 774-90.
- TAYLAR Yıldırım, *Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2021.
- TAYLAR Yıldırım, “Vergi İncelemesi Sırasında İbraz Edilmeyen Defter, Kayıt ve Belgelerin Yargılama Aşamasında Vergi Yargısı Organlarına İbrazi”, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 20, S. 2 (2018), ss. 375-408.

- “T.C. Milli Birlik Komitesi Genel Kurul Toplantısı Tutanakları 5. Cilt - 04.01.1961”,  
04.01.1961,  
[https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK\\_/d00/c005/mbk\\_00005070.pdf](https://www.tbmm.gov.tr/tutanaklar/TUTANAK/MBK_/d00/c005/mbk_00005070.pdf)
- TEKİN Fazıl, Ali ÇELİKKAYA, *Vergi Denetimi*, 7. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2016.
- THURONYI Victor, *Comparative Tax Law*, Lahey: Kluwer Law International, 2004.
- TOMBALOĞLU Nermin, “Anayasa Mahkemesi Kararlarında Kamu Yararı Kavramı”,  
*İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 5, S. 1 (2014), ss. 353-88.
- TUNCER Selahattin, *Vergi Uygulamaları*, 5. b., İstanbul: Okan Yayıncılık, 1984.
- TUNCER Selahattin, Harun C. SİLAN, “Vergi Tarhı”, *İktisat ve Maliye*, C. 6, S. 2 (1959),  
ss. 77-101.
- TURGAY Recep, “Türkiyede Gelir Vergisi Tatbikatı”, *Maliye Araştırma Merkezi Konferansları*, S. 1 (1955), ss. 127-53.
- TURGAY Recep, *Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı*, 2. b., İstanbul: İsmail Akgün Matbaası, 1969.
- TÜRK İsmail, “Cumhuriyet Döneminde Vergi Sistemimizin Gelişmesi”, *Ankara Üniversitesi SBF Dergisi*, C. 36, S. 1 (1981), ss. 335-57.
- UĞUR A. Atilla, İbrahim ÇÜTÇÜ, “E-Devlet ve Tasarruf Etkisi Kapsamında VEDOP Projesi”, *Sosyal ve Beşeri Bilimler Dergisi*, C. 1, S. 2 (2009), ss. 1-20.
- ULER Yıldırım, *İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları*, Ankara: Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1970.
- ULU Güher, *İdari İşlemin Sebep Unsuru ve Yargısal Denetimi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), Bursa: Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, 2021.
- ULU Güher, “İdari İşlemin Unsurlarının İşlevi”, *İstanbul Ticaret Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, S. 38 (2020), ss. 74-102.
- ULU Güher, *İdari İşlemin Yetki Unsuru*, Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.
- ULUSOY Ali D., *İdari Yaptırımlar*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2013.
- USTA Fuat, “Vergi Tekniği Raporu Mükellefe Verilmezse Ne Olur?”, *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 333 (2016), ss. 105-9.
- USTA Mehmet, Bilal GEREKAN, Ertan KİZİR, “İhtisas Vergi Dairelerinin İşlevini Arttırmaya Yönelik KDV İade Sürecinde Yaşanan Sorunlar Üzerine Bir Araştırma”, *Vergi Sorunları Dergisi*, C. 40, S. 345 (2017), ss. 56-66.
- UTZ Stephen, “Ability to Pay”, *Whitter Law Review*, C. 23 (2002), ss. 867-950.
- UYGUN Oktay, *Demokrasi*, 2. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2014.
- UZUN ÇAM Mine, “Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı El Koyma Yetkisi”, *Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*, C. 15, S. 4 (2017), ss. 177-206.
- ÜNVER Yener, Hakan HAKERİ, *Ceza Muhakemesi Hukuku Cilt 2*, 15. b., Ankara: Adalet Yayınevi, 2019.
- ÜREL Gürol, *Vergi Usul Kanunu Uygulaması*, 3. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2012.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Nasıl Bir Vergi Denetimi ve Vergi Yargısı?*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2013.
- ÜSTÜN Ümit Süleyman, *Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi*, Ankara: Turhan Kitabevi, 2007.
- ÜYÜMEZ Mustafa Erkan, Ali Osman YILMAZ, Sema ÜNLÜER, “Vergi İncelemesinin Amaçları ve Bu Amaçlara İlişkin Sorunlar Nelerdir?: Bir Durum Çalışması”, *İktisadi İdari ve Siyasal Araştırmalar Dergisi*, C. 6, S. 16 (2021), ss. 432-52.
- VERGEER Charles, *Philosophy in Late Antiquity*, Cambridge: Cambridge Scholars Publishing, 2019.

- WILLIAMS David, "Value-Added Tax", *Tax Law Design and Drafting*, ed. Victor Thuronyi, Washington: International Monetary Fund, 1996, C. 1, ss. 169-235.
- YAHAYA Lawan, Magaji ABBA, Nazuri SULEİMAN, "Influence of Corporate Taxpayers Knowledge on Tax Compliance Behaviour under Selfassessment System in Nigeria", *International Journal of Management, Accounting and Economics*, C. 5, S. 5 (2018), ss. 342-52.
- YAKAR Soner, *Türk Vergi Hukukunda Tarh İşleminin Yargısal Denetimi*, (Yayınlanmamış Doktora Tezi), İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı Mali Hukuk Bilim Dalı, 2011.
- YALTI Billur, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2006.
- YALTI SOYDAN Billur, "İnsan Hakları Açısından Vergi Yükümlüsünün Adil Yargılanma Hakkı-II", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 144 (2000), ss. 104-20.
- YAYLA Yıldızhan, *İdare Hukuku*, 2. b., İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım, 2010.
- YAYLA Yıldızhan, "İdarenin Takdir Yetkisi", *İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası*, C. 30, S. 1-2 (1964), ss. 201-11.
- YENİÇERİ Harun, *Türk Vergi Hukukunda Yoklama*, Bursa: Ekin Basım Yayım Dağıtım, 2014.
- YENİSEY Feridun, Ayşe NUHOĞLU, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, 7. b., Ankara: Seçkin Yayıncılık, 2019.
- YERLİKAYA G. Kürşat, *Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan ve Yargı Yolu*, İstanbul: Kazancı Kitap Ticaret, 2005.
- YILDIRIM Turan, YASİN Melikşah, KAMAN Nur, ÜSTÜN H. Eyüp, OKAY TEKİNSOY Özge, *İdare Hukuku*, 7. b., İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2017.
- YILDIZ Hayrettin, *İdarenin Re'sen İcra Yetkisi*, Ankara: Seçkin, 2019.
- YILMAZ Dilşat, *İdari İşlemin İcra İlişkisi*, Ankara: Astana Yayınevi, 2014.
- YILMAZ Dilşat, "Türk İdare Hukuku'nda İdari İşlemin 'Kesin'liği Üzerine Bir Değerlendirme: 'Kime Göre?', 'Ne İçin?' Kesinlik", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 21, S. 2 (2017), ss. 105-53. ("İdari İşlemin 'Kesin'liği Üzerine Bir Değerlendirme" olarak kısaltılmıştır).
- YILMAZ Elif, "Uzlaşma Müessesesinin Hukuki Niteliği ve Temel Vergilendirme İlkeleri Açısından Değerlendirilmesi", *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 13, S. 1-2 (2009), ss. 321-51.
- YILMAZ Güneş, *Katma Değer Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay Olarak Teslim*, Ankara: Adalet Yayınevi, 2012.
- YILMAZ Mustafa, "Vergi Tekniği Raporlarının Tebliğ Edilmemesi Sorunsalı", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 382 (2020), ss. 136-42.
- YILMAZ Rabia, *Türk Hukuku Bakımından Vergi İdaresinin İşlem ve Uygulamalarına Olan Güvenin Korunması İlkesi*, İstanbul: On İki Levha Yayıncılık, 2019.
- YÜCE Mehmet, *Türk Vergi Yargısı*, 2. b., Bursa: Ekin Basım Dağıtım, 2012.
- YÜCE Mehmet, Gamze ÇİMEN, "Vergi Hukukunda Vergi Takdir Komisyonu Kararlarının Dava Konusu Edilebilirliği", *Vergi Sorunları Dergisi*, S. 371 (2019), ss. 23-36.
- YÜCESOY Ayşe Aslı, "Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı Kavramı", *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, C. 30, S. 135 (2018), ss. 151-84.

- YÜZBAŞIOĞLU Cihan, “İdari Usulde Öksüz Kalmış Bir Alan: İdari İşlemlere Karşı Zorunlu İdari Başvurulardan Kaynaklanan Sorunlar”, *Galatasaray Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, C. 1 (2020), ss. 305-89.
- ZABUNOĞLU Yahya Kazım, *İdare Hukuku Cilt 2*, Ankara: Yetkin, 2012.
- ZALTA Edward, Uri NODELMAN, (ed.), “Abduction”, *Stanford Encyclopedia of Philosophy*, Stanford: The Metaphysics Research Lab Center for the Study of Language and Information Stanford University, 2017.
- ZEVKLİLER Aydın, *Medeni Hukuk*, Diyarbakır: Dicle Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1986.



## ÖZGEÇMİŞ

<b>Adı-Soyadı</b>	Alican		Mert
<b>Doğum Yeri ve Yılı</b>			
<b>Bildiği Yabancı</b>	İngilizce		
<b>Eğitim Durumu</b>	<b>Başlama - Bitirme Yılı</b>		<b>Kurum Adı</b>
<b>Lise</b>	2003	2007	Ağrı Anadolu Lisesi
<b>Lisans</b>	2007	2011	Doğu Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi
<b>Yüksek Lisans</b>	2013	2015	Bursa Uludağ Üniversitesi Sbe Kamu Hukuku Anabilim Dalı
<b>Doktora</b>	2015	HALEN	Bursa Uludağ Üniversitesi Sbe Kamu Hukuku Anabilim Dalı
<b>Çalıştığı Kurum (lar)</b>	<b>Başlama - Ayrılma Yılı</b>		<b>Çalışılan Kurumun Adı</b>
<b>1.</b>	2011	2012	İnka Hukuk Avukatlık Ofisi
<b>2.</b>	2012	2013	Doğu Akdeniz Üniversitesi Hukuk Fakültesi (Ar. Gör)
<b>3.</b>	2013	HALEN	Bursa Uludağ Üniversitesi Hukuk Fakültesi (Ar. Gör)
<b>Üye Olduğu Bilimsel ve Meslekî Kuruluşlar</b>			
<b>Katıldığı Proje ve Toplantılar</b>	Becoming Aware of Disability: Developing a Curriculum Based on Cognitive Evolution in Higher Education (2019-2022)		

<b>Yayınlar:</b>	<p>1-)7256 Sayılı Kanunda Yer Alan “Varlık Barışı” Düzenlemesinin Dolaylı Af Etkisi ve Anayasanın 87. Maddesine Aykırılığı Legal Mali Hukuk, cilt.17, sa.197, ss.1225-1260, 2021.</p> <p>2-) Osmanlı İmparatorluğu’nda Defterdarlık Ve Günümüz Yansımaları İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, cilt.11, sa.1, ss.194-212,2020.</p> <p>3-)Banyan Ağacının Gölge Alanı Dışı Kolları: Eş Zamanlı Vergi İncelemesi ve Yabancı Ülkede Vergi İncelemesi, Hikmet Sami TÜRK’e Armağan, ,Turhan Kitabevi, Ankara, ss.497-535,2017</p> <p>3-) AİHM Kararlarında Vergi Kabahatleri, Kabahatler Hukuku Yazıları-I, Doç. Dr. Zeynel Kangal(ed.), On İki Levha, İstanbul, ss.281-328,2017</p> <p>4-)Deniz Kabuğundan Kripto Paraya: Bitcoin’in Vergisel Boyutu, VII. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, 28 Nisan 2018, ss.289-354</p> <p>5-)Vergi Demokrasisi Bağlamında Tahkim V. Genç Vergi Hukukçuları Sempozyumu, Bursa, Türkiye,18 Nisan 2015, ss.33-58</p>
<b>Diğer:</b>	
<b>İletişim (e-posta):</b>	
	<p style="text-align: right;"><b>Tarih:</b> <b>İmza:</b> <b>Adı-Soyadı:</b></p>