

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARH İŞLEMİNİN  
YARGISAL DENETİMİ**

Doktora Tezi

SONER YAKAR

İstanbul, 2011

T.C.  
MARMARA ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
MALİYE ANABİLİM DALI  
MALİ HUKUK BİLİM DALI

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARH İŞLEMİNİN  
YARGISAL DENETİMİ**

Doktora Tezi

SONER YAKAR

Danışman: YRD.DOÇ.DR. A. BUMİN DOĞRUSÖZ

İstanbul, 2011

Marmara Üniversitesi  
Sosyal Bilimler Enstitüsü Müdürlüğü

Tez Onay Belgesi

MALİYE Anabilim Dalı MALİ HUKUK Bilim Dalı Doktora öğrencisi SONER YAKAR'ın TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARH İŞLEMİNİN YARGISAL DENETİMİ adlı tez çalışması, Enstitümüz Yönetim Kurulunun 01.06.2011 tarih ve 2011-10/25 sayılı kararıyla oluşturulan jüri tarafından oybirliği/oyçokluğu ile Doktora Tezi olarak kabul edilmiştir.

Öğretim Üyesi Adı Soyadı

İmzası

- Tez Savunma Tarihi : 21.6.2011
- 1) Tez Danışmanı : YRD. DOÇ.DR. AHMET BUMİN DOĞRUSÖZ
- 2) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ.DR. VEYSİ İHSAN SEVİĞ
- 3) Jüri Üyesi : PROF. DR. HAKAN ÜZELTÜRK
- 4) Jüri Üyesi : PROF. DR. GÜLSEN GÜNEŞ
- 5) Jüri Üyesi : YRD. DOÇ. DR. EZHAN DOĞRUSÖZ



## ÖZET

Türk vergi hukukunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların çözüm yollarından birisi de yargısal çözüm yoludur. Yargısal çözümde davacı ile davalı arasındaki uyuşmazlık ortadan kalkmakta ve idarenin yargısal denetimi yapılarak vergilendirme işlemlerinin yasalara uygunluğu sağlanmış olmaktadır. Vergi yargısı sistemimiz de vergi uyuşmazlıklarından birisi de tarh aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıktır. Tarh işlemi ile mükellefin vergi borcu miktar olarak tespit edilmektedir. Vergi idaresi, özellikle matrahın idare tarafından belirlendiği tarh yöntemlerinde, matrahı tespit edebilmek için bazı ön işlemler yapmak zorundadır. Bizim sistemimizde ön işlemlerinde yargısal denetimi tarh aşamasında denetlenmektedir. Dolayısıyla vergi yargı sistemimizde, vergi tahakkuk edip tahsil edilebilir aşamaya gelmeden tarh aşamasında yargısal denetiminin yapılması esas alınmıştır. 1982 sonrası vergi yargısı sistemimiz yeniden yapılandırılmıştır. Bu yeni yapılanma birçok problemin ortaya çıkmasına neden olmuştur. Vergi uyuşmazlıklarının büyük kısmı tarh aşamasındaki uyuşmazlıklardan oluştuğundan, tarh işleminin yargısal denetim sürecinde ortaya çıkan sorunların tespit edilmesi vergi yargısı sistemimiz açısından büyük önem taşımaktadır. Bu çalışma ile tarh işleminin yargısal denetim süreci anlatılmakta ve bu denetim sürecinde karşılaşılan sorunlar ortaya konulmaya çalışılmıştır. Tarh işleminin yargısal denetiminde ortaya çıkacak sorunlar ve hem devlet hem de mükellef açısından sorunlar yaratacaktır. Çünkü bu sorunlar verginin tahsilini etkilemektedir. Tarh işlemine karşı açılacak davada, yargısal denetimin sınırları ve davanın türü konusu karşılaşılan sorunlardan en önemlisidir. Tarh işleminin yargısal denetiminin sınırları, Anayasanın 125. Maddesinde ve İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. Maddesinde de belirtildiği üzere, hukuka uygunlukla sınırlıdır. Dolayısıyla, mahkemelerinde tarh işleminin yargısal denetiminde Anayasa ve İYUK'ta belirlenen bu sınırlar içerisinde karar vermesi gerekmektedir. Fakat, bu durum uygulamada sorun yaratmaktadır. Dolayısıyla tarh işlemini karşı açılacak davanın türü İYUK'un 2. Maddesinde belirtilen dava türlerinden birisi olan iptal davası olması, fakat bu iptal davasına inşai nitelik kazandırılması gerektiğini düşünmekteyiz.

**Anahtar Kelimeler** : Vergi Tarhı, Vergi Tarhı İşleminin Yargısal Denetimi

## **ABSTRACT**

Judicial solution is one of the solution ways to solve the disputes in the Turkish Tax Law. In the judicial solution, dispute between the plaintiff and the defendant are eliminated and by achieving judicial review, correspondence of the taxation procedures to the laws are maintained. One of the tax incongruences in our tax judgment system is the incongruence appears at the tax assessment level. With the tax assessment operation, tax liability of the taxpayer is determined as quantities. Tax administration, especially in the tax assessment methods where the tax base is determined by the administration, has to be able to detect some pre-processing. In our system, the judicial review of the pretreatments are reviewed at the tax assessment level too. Therefore, in our tax judgment system, judicial review at the tax assessment level before the tax is accrued and leviable was being founded on. Tax judgment system was restructured after 1982. This restructuring has led to the emergence of a number of problems. Most of the stage of imposition of tax disputes disputes occurred, identifying issues arising in the process of judicial review of the tax assessment process is of great importance. This study describes the process of judicial review of the tax assessment process and tries to specify the issues encountered during this review. Problems arise from the judicial review of the tax assessment will generate problems for the government and the taxpayer. Because, these problems affect tax collection. Lawsuit filed against the tax assessment process, the boundaries of judicial review and the type of the lawsuit become the most important problems faced by. As indicated by the Article 125 of the Constitution and the Administrative Judgment Procedure Law Article 2, the boundaries of judicial review of the tax assessment are limited to correspondence with the law. Therefore, in the judicial review of the tax assessment process, courts needs to decide within these limits determined.in the the Constitution and the Administrative Judgment Procedure Law. However, this situation poses a problem in practice. Therefore, we consider the type of lawsuit filed against the imposition process is the annulment action as indicated by Administrative Judgment Procedure Law Code 2 and endowing this annulment action with a constructional feature.

**Keywords** : Tax Assessment, Judicial Review of Tax Assessment

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARH İŞLEMİNİN  
YARGISAL DENETİMİ**

**İÇİNDEKİLER**

**Sayfa No:**

|                          |   |
|--------------------------|---|
| <b>İÇİNDEKİLER</b> ..... | I |
| <b>KISALTMALAR</b> ..... | X |
| <b>- GİRİŞ</b> .....     | 1 |

**I.BÖLÜM; VERGİ TARHI KAVRAMI VE VERGİ TARHI İŞLEMİNE  
İLİŞKİN GENEL ESASLAR**

|  |    |
|--|----|
| 1. Vergi Tarhi Kavramı .....                                     | 6  |
| 1.1. Tanım .....   | 6  |
| 1.2. Terim .....   | 12 |
| 2. Tarh İşleminin Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi .....        | 12 |
| 2.1. Vergi Tarhının Vergiyi Doğuran Olaydan Ayırt Edilmesi ..... | 13 |
| 2.2. Vergi Tarhının Verginin Tahakkukundan Ayırt Edilmesi .....  | 16 |
| 2.3. Vergi Tarhının Verginin Tahsilinden Ayırt Edilmesi .....    | 20 |
| 2.4. Vergi Tarhının “Vergi Koyma” dan Ayırt Edilmesi .....       | 23 |
| 3. Vergilendirme Sürecinde Tarh İşleminin Yerinin Tespiti .....  | 24 |
| 4. Tarhın Muhatabı .....   | 26 |

**II. BÖLÜM; TARH İŞLEMİNİN İDARİ İŞLEM KİMLİĞİ VE  
UNSURLARI**

|                                    |    |
|------------------------------------|----|
| 1. İdari İşlemin Tanımı .....      | 33 |
| 2. İdari İşlemin Özellikleri ..... | 37 |

|  |    |
|--|----|
| 2.1. Tek Yanlılık . . . . .  | 37 |
| 2.2. İcraîlik (Uygulanabilirlik) . . . . .   | 38 |
| 2.3. Re'sen İcra Edilebilirlik . . . . .   | 39 |
| 2.4. Hukuka Uygunluk Karinesi . . . . .  | 40 |
| 3. İdari İşlemin Türleri . . . . .   | 43 |
| 3.1. Tek Yanlı İdari İşlemler . . . . .  | 43 |
| 3.1.1. Bireysel İdari İşlemler - Düzenleyici İşlemler Ayrımı. . . . .  | 44 |
| 3.1.1.1. Bireysel İdari İşlem Türleri. . . . .   | 45 |
| 3.1.1.1.1. Maddi Açıdan Ayrım; Şart İşlemler –<br>Subjektif İşlemler. . . . .  | 46 |
| 3.1.1.1.2. İçerik Yönünden Ayrım; Emredici –<br>Yapıcı – Belirleyici İşlemler. . . . .                                     | 47 |
| 3.1.1.1.3. Açıklanan İrade Sayısına Göre Ayrım;<br>Basit – Kolektif –Karma İşlemler. . . . .                               | 48 |
| 3.1.1.1.4. Açıklanan İradenin Şekline Göre Ayrım;<br>Sarih – Zımni İşlemler. . . . .                                       | 50 |
| 3.1.1.1.5. Muhatapların Üzerindeki Etkilerine Göre<br>Ayrım; Yararlandırıcı İşlemler –<br>Yükümlendirici İşlemler. . . . . | 51 |
| 3.2. İki Yanlı İdari işlemler. . . . .   | 52 |
| 4. İdari İşlemin Unsurları. . . . .  | 53 |
| 4.1. Yetki Unsuru. . . . .   | 53 |
| 4.1.1. Fonksiyon Gasbı. . . . .  | 56 |
| 4.1.2. Yetki Gasbı. . . . .  | 57 |
| 4.1.3. Yetki Aşımı. . . . .  | 58 |
| 4.1.3.1. İdari İşlemlerde Yetki Aşım Halleri . . . . .   | 59 |
| 4.1.3.1.1. Yer Bakımından Aşılması . . . . .   | 59 |
| 4.1.3.1.2. Konu Bakımından Aşılması. . . . .   | 59 |
| 4.1.3.1.3. Zaman Bakımından Aşılması. . . . .  | 60 |
| 4.1.3.1.4. Kişi Bakımından Aşılması. . . . .   | 60 |
| 4.2. Şekil Unsuru . . . . .  | 62 |

|   |    |
|---|----|
| 4.3. Sebep Unsuru. . . . .  | 63 |
| 4.4. Konu Unsuru. . . . .   | 65 |
| 4.5. Amaç (Maksat) Unsuru. . . . .  | 66 |
| 5. İdari İşlemlerin Sona Ermesi. . . . .  | 67 |
| 5.1. İdarenin İradesi Dışındaki Sebepler. . . . .                                   | 68 |
| 5.1.1. İdari işlemin iptali. . . . .  | 68 |
| 5.1.2. İdari İşlemi Sona Erdiren Fiili Sebepler. . . . .                            | 68 |
| 5.1.3.İdari İşlemin Kendiliğinden Ortadan Kalkması. . . . .                         | 69 |
| 5.2. İdarenin İradesine Bağlı Sebepler. . . . .                                     | 69 |
| 5.2.1.İdari İşlemlerin Geri Alınması. . . . .                                       | 69 |
| 5.2.2.İdari İşlemin Kaldırılması. . . . .   | 74 |
| 5.2.3.Değiştirme. . . . .   | 76 |
| 5.2.4.Düzeltilme. . . . .   | 76 |
| 6.Tarh İşleminin İdari İşlem Kimliği ve Unsurları.. . . . .                         | 76 |
| 6.1.İdari İşlemin Özellikleri Açısından Tarh işleminin İdari İşlem Kimliği. . . . . | 77 |
| 6.1.1. Tarh İşlemi Ve Tek Yanlılık. . . . .   | 77 |
| 6.1.2. Tarh İşlemi ve İcra İhtilafı. . . . .  | 78 |
| 6.1.3. Tarh İşlemi Ve Re'sen İcra Edilebilirlik. . . . .                            | 78 |
| 6.1.4. Tarh İşlemi Ve Hukuka Uygunluk Karinesi. . . . .                             | 78 |
| 6.2. İdari İşlemin Türleri Açısından Tarh işleminin İdari İşlem Kimliği. . . . .    | 84 |
| 6.2.1. Tarh İşlemi Bireysel Bir İşlemdir. . . . .                                   | 84 |
| 6.2.2. Tarh İşlemi Subjektif Bir İşlemdir. . . . .                                  | 85 |
| 6.2.3. Tarh İşlemi Yükümlendirici Bir İşlemdir. . . . .                             | 87 |
| 6.2.4. Tarh işlemleri Belirleyici Bir İşlemdir . . . . .                            | 87 |
| 6.3. Tarh İşleminin Unsurları. . . . .  | 88 |
| 6.3.1. Yetki Unsuru. . . . .  | 88 |
| 6.3.1.1.Fonksiyon Gasbı. . . . .  | 95 |
| 6.3.1.2.Yetki Gasbı. . . . .  | 95 |
| 6.3.1.3.Yetki Aşımı . . . . .   | 96 |
| 6.3.1.3.1. Yetki Aşım Halleri. . . . .  | 96 |

|   |     |
|---|-----|
| 6.3.1.3.1.1. Tarh Yetkisinin Yer Bakımından   |     |
| Aşılması. . . . .                             | 96  |
| 6.3.1.3.1.2. Tarh Yetkisinin Konu Bakımından  |     |
| Aşılması. . . . .                             | 100 |
| 6.3.1.3.1.3. Tarh Yetkisinin Zaman Bakımından |     |
| Aşılması. . . . .                             | 100 |
| 6.3.1.3.1.4. Tarh Yetkisinin Kişi Bakımından  |     |
| Aşılması . . . . .                            | 104 |
| 6.3.2. Şekil Unsuru . . . . .                 | 105 |
| 6.3.3. Sebep Unsuru. . . . .                  | 111 |
| 6.3.4. Konu Unsuru. . . . .                   | 114 |
| 6.3.5. Amaç (Maksat) Unsuru . . . . .         | 115 |

### III. BÖLÜM; VERGİ HUKUKUNDA TARH YÖNTEMLERİ

|  |     |
|--|-----|
| 1. Vergi Hukukunda Tarh Yöntemleri. . . . .  | 117 |
| 1. 1. Beyana Dayanan Vergi Tarhı. . . . .  | 120 |
| 1.1.1. Tahakkuk Fişi Esası. . . . .  | 124 |
| 1.1.2. Tahakkuk Fişinin Şekli. . . . .   | 124 |
| 1.1.3. Tahakkuk Fişinin Kesinliği. . . . .   | 126 |
| 1.2. İkmalen Vergi Tarhı. . . . .  | 127 |
| 1.2.1. İkmalen Vergi Tarhı Yapılmasının Şartları. . . . .  | 128 |
| 1.2.1.1. Daha Önce Bir Vergi Tarh Edilmiş Olması. . . . .  | 129 |
| 1.2.1.2. Yapılacak ek tarhiyatın matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanarak hesaplanması gerekmektedir. . . . . | 130 |
| 1.2.1.2.1. Defter, Kayıt ve Belgelerden Tespit. . . . .  | 131 |
| 1.2.1.2.1.1. Defterlere Dayanarak Tespit. . . . .  | 133 |
| 1.2.1.2.1.2. Belgelere Dayanarak Tespit. . . . .   | 135 |
| 1.2.1.2.1.3. Kayıtlara Dayanarak Tespit. . . . .   | 138 |
| 1.2.1.2.2. Kanuni Ölçülere Dayalı Hesaplama. . . . .   | 140 |

|   |     |
|---|-----|
| 1.3. Re'sen Vergi Tarhı. . . . .  | 142 |
| 1.3.1. Genel Olarak. . . . .  | 142 |
| 1.3.2. Matrahın Re'sen Takdir ve Verginin Re'sen Tarh Nedenleri. . . . .  | 144 |
| 1.3.2.1. Vergi Beyannamesi Kanuni Süresi Geçtiği<br>Halde Verilmemişse. . . . .   | 149 |
| 1.3.2.2. Vergi Beyannamesi Kanuni Veya Ek Süreler<br>İçinde Verilmekle Beraber Beynamede<br>Vergi Matrahına İlişkin Bilgiler Gösterilmemiş<br>Bulunursa. . . . .  | 153 |
| 1.3.2.3. Bu Kanuna Göre Tutulması Mecburi Olan<br>Defterlerin Hepsini Veya Bir Kısmını Tutulmamış<br>Veya Tasdik Ettirilmemiş Olursa Veya<br>Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlara<br>Herhangi Bir Sebep İle İbrahim Edilmezse. . . . . | 157 |
| 1.3.2.3.1. Tutulması Mecburi olan Defterlerin<br>Hepsi veya Bir Kısmını Tutulmamış Olursa. . . . .  | 157 |
| 1.3.2.3.2. Defterler Tasdik Ettirilmemiş Olursa. . . . .  | 163 |
| 1.3.2.3.3. Defterler Vergi İncelemesi Yapmaya<br>Yetkili Olanlara Herhangi Bir Sebep İle<br>İbrahim Edilmezse. . . . .  | 169 |
| 1.3.2.4. Defter Kayıtları Ve Bunlarla İlgili Vesikalar,<br>Vergi Matrahının Doğru Ve Kesin Olarak Tespitine<br>İmkan Vermeyecek Derecede Noksan, Usulsüz Ve Karışık<br>Olması Dolayısıyla İhticaca Salih Bulunmazsa. . . . .                | 183 |
| 1.3.2.4.1. Defter, Kayıt ve Bunlarla İlgili<br>Vesikaların Noksan Olması Dolayısıyla<br>İhticaca Salih Bulunmazsa. . . . .  | 187 |
| 1.3.2.4.2. Defter, Kayıt ve Bunlarla İlgili Vesikaların<br>Usulsüz ve Karışık Olması Dolayısıyla<br>İhticaca Salih Bulunmazsa. . . . .  | 188 |

|   |     |
|---|-----|
| 1.3.2.5. Tutulması Zorunlu Olan Defterlerin Veya Verilen Beyannamelerin Gerçek Durumu Yansıtmadığına Dair Delil Bulunursa. . . . .  | 190 |
| 1.3.2.6. 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek Mensuplarına imzalatırma mecburiyeti<br>Getirilen beyanname ve ekleri<br>İmzalatırılmazsa veya Tasdik Kapsamına Alınan Konularda Yeminli Mali Müşavir Tasdik Raporu<br>Zamanında İbraz Edilmezse. . . . . | 195 |
| 1.3.3. Matrahı Re'sen Takdire Yetkili Olanlar ve Re'sen Takdirin Yapılış Usulü . . . . .  | 196 |
| 1.3.3.1. Matrahın Takdir Komisyonları Tarafından Takdiri. . . . .   | 196 |
| 1.3.3.2. Matrahın Vergi İnceleme Elemanları Tarafından Takdiri. . . . .   | 201 |
| 1.3.3.3. Matrahın Re'sen Takdiri Üzerine Re'sen Tarhta İzlenecek Yol. . . . .   | 204 |
| 1.3.4. Re'sen Tarhın İkmalen Tarhtan Ayırt Edilmesi. . . . .  | 205 |
| 1.4. İdarece Vergi Tarhı . . . . .  | 206 |
| 1.5. Düzeltme Yolu ile Tarh. . . . .  | 208 |
| 1.5.1. Vergi Hatası. . . . .  | 209 |
| 1.5.1.1. Vergi Hatası Sayılan Haller. . . . .   | 210 |
| 1.5.1.1.1. Hesap Hataları. . . . .  | 210 |
| 1.5.1.1.2. Vergilendirme Hataları. . . . .  | 211 |
| 1.5.2. Vergi Hatasının Ortaya Çıkarılması ve Düzeltme Yoluyla Tarh. . . . .   | 212 |
| 1.6. İkmal Tarhı. . . . .   | 213 |

## IV. BÖLÜM; TARH İŞLEMİNİN YARGISAL DENETİMİ

|  |     |
|--|-----|
| 1.Tarh İşleminin Yargısal Denetimine İlişkin Genel Esaslar. ....                         | 215 |
| 1.1.Genel Olarak. ....   | 215 |
| 1.2.Tarh İşleminin Yargısal Denetiminin Gelişim Süreci. ....                             | 220 |
| 1.2.1.1982 Öncesi Durum. ....  | 220 |
| 1.2.2.1982 Sonrası Durum; Bugünkü Yapı. ....   | 225 |
| 1.2.2.1.Vergi Mahkemeleri. ....  | 226 |
| 1.2.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri. ....   | 227 |
| 1.2.2.3.Danıştay. ....   | 229 |
| 1.3.Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Tarh İşleminin Yargısal Denetimi. ....                   | 232 |
| 1.3.1. Alman Hukuku. ....  | 232 |
| 1.3.2. Fransız Hukuku. . . . .   | 234 |
| 1.3.3. İngiliz Hukuku. ....  | 236 |
| 1.3.4. Danimarka Hukuku. ....  | 237 |
| 1.4. Tarh İşleminin Yargısal Denetimin Önemi ve Gerekliliği. ....                        | 238 |
| 1.5. Tarh İşleminin Yargısal Denetiminin Sınırı. ....                                    | 243 |
| 2.Tarh İşleminin Yargısal Denetiminin Konumu. ....                                       | 254 |
| 2.1.Genel Olarak. ....   | 254 |
| 2.2. İdari Yargıda Denetlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşü. ....                    | 255 |
| 2.3. Adli Yargıda Denetlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşü. ....                     | 256 |
| 2.4. Bağımsız Bir Vergi Yargısında Denetlenmesi Gerektiğini<br>Savunanların Görüşü. .... | 257 |
| 2.5. Tarh İşleminin Yargısal Denetiminin Konumu Üzerine Bir<br>Değerlendirme. ....       | 258 |
| 3. Tarh İşlemine Karşı Dava Açılması. ....   | 260 |
| 3.1. Genel Olarak. ....  | 260 |
| 3.2. Davanın Açılması . . . . .  | 262 |
| 3.2.1. Tek Dilekçe İle Dava Açma. ....   | 263 |
| 3.3. Tarh Türlerine Göre Dava Açılmasına İlişkin Esaslar. ....                           | 269 |

|   |     |
|---|-----|
| 3.3.1. Beyana Dayalı Tarh'a Karşı Dava Açılması . . . . .   | 269 |
| 3.3.1.1. İhtirazi Kayıtlı Beyan. . . . .  | 270 |
| 3.3.1.2. Vergi Hatası Olması. . . . .   | 273 |
| 3.3.2. Re'sen, İkmalen, İkmal ve İdarece Tarh İşlemine Karşı Dava<br>Açılması. . . . .            | 275 |
| 3.3.3. Düzeltme Yoluyla Yapılan Tarh İşlemine Karşı Dava<br>Açılması. . . . .                     | 279 |
| 3.3.4. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilere Karşı Dava Açılması. . . . .                             | 282 |
| 3.4. Tarh İşlemine Karşı Dava Açma da Taraflar. . . . .   | 282 |
| 3.4.1. Genel Olarak. . . . .  | 282 |
| 3.4.2. Davacı. . . . .  | 283 |
| 3.4.2.1. Vergi Sorumlularının Davacı Olması. . . . .  | 285 |
| 3.4.3. Davalı . . . . .   | 287 |
| 3.5. Tarh İşlemine Karşı Dava Açılmasında Görevli ve Yetkili Mahkeme. . . . .                     | 288 |
| 3.5.1. Genel Olarak. . . . .  | 288 |
| 3.5.2. Görevli Mahkeme. . . . .   | 289 |
| 3.5.3. Yetkili Mahkeme. . . . .   | 291 |
| 3.6. Tarh İşlemine Karşı Dava Açma Süresi ve Sürenin Başlangıcı. . . . .                          | 293 |
| 3.6.1. Genel Olarak. . . . .  | 293 |
| 3.6.2. Beyan Üzerine Tarh İşleminde Dava Açma Süresi. . . . .                                     | 295 |
| 3.6.3. Re'sen, İkmalen, İdarece ve İkmal Tarhında<br>Dava Açma Süresi. . . . .                    | 297 |
| 3.6.4. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde<br>Dava Açma Süresi. . . . .                            | 297 |
| 3.6.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Tarh Edilen Vergilerde<br>Dava Açma Süresi. . . . . | 298 |
| 4. Tarh İşlemine Karşı Açılacak Davanın Türü. . . . .   | 298 |
| 4.1. İdari Yargıda Dava Türleri . . . . .   | 298 |
| 4.1.1. Genel Olarak. . . . .  | 298 |
| 4.1.2. İptal Davası. . . . .  | 301 |

|  |            |
|--|------------|
| 4.1.3. Tam Yargı Davası. . . . .   | 308        |
| 4.1.4. İptal Davası ve Tam Yargı Davası Arasındaki Farklılıklar. . . . .           | 311        |
| 4.2. İdari Yargı Dava Türleri Açısından Vergi Davaları. . . . .                    | 313        |
| 4.2.1. Genel Olarak. . . . .   | 313        |
| 4.2.2. Vergi Davasının Hukuki Niteliği ve Kapsamı. . . . .                         | 318        |
| 4.2.3. Tam Yargı Davası Yönündeki Görüşler. . . . .                                | 320        |
| 4.2.4. İptal Davası Yönündeki Görüşler. . . . .                                    | 323        |
| 4.3. Tarh İşlemine Açılacak Davanın Türü ve Hukuki Sonuçları. . . . .              | 325        |
| 4.3.1. Tarh İşlemine Açılacak Davanın Türü. . . . .                                | 325        |
| 4.3.2. Tarh İşlemine Karşı İptal Davası Açılması. . . . .                          | 327        |
| 4.3.2.1. Tarh İşleminin İptal Davası Yoluyla Denetimi. . . . .                     | 327        |
| 4.3.2.2. Tarh İşleminin Unsurları Açısından Denetim. . . . .                       | 329        |
| 4.3.2.3. Tarh İşlemine Karşı Açılacak İptal Davasının<br>Hukuki Sonuçları. . . . . | 334        |
| 4.3.3. Tarh İşlemine Karşı Tam Yargı Davası Açılması. . . . .                      | 336        |
| <b>-SONUÇ. . . . .</b>   | <b>337</b> |
| <b>-KAYNAKÇA. . . . .</b>  | <b>345</b> |

## KISALTMALAR

BİMVMK : Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin  
Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun

C.C.P. : Carl Copping Plehn

DK : Danıştay Kanunu

GVK : Gelir Vergisi Kanunu

İHB : İhbarname

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KVK : Kurumlar Vergisi Kanunu

MTV : Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanunu

ÖTVK : Özel Tüketim Vergisi Kanunu

RG : Resmi Gazete

TBMM : Türkiye Büyük Millet Meclisi

VİVK : Veraset İntikal Vergisi Kanunu

VDGK : Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu

VDDK : Vergi Dava Daireleri Kurulu

VUK : Vergi Usul Kanunu

# TÜRK VERGİ HUKUKUNDA TARH İŞLEMİNİN YARGISAL DENETİMİ

## - GİRİŞ

Hukuk devleti kavramından, hukuki güven ortamı, devletin hukuka uyması, bunu sağlamak içinde karar ve işlemlerin yargı denetimine tabi olması anlaşılır<sup>1</sup>. Dolayısıyla bireylerin temel hak ve özgürlükleri kullanması ve sınırlandırılmasında yasa koyucunun iradesini uygulamada somutlaştıran idare erklerinin sahip oldukları iktidardan kaynaklanan ayrıcalıklı durumlarının yargısal denetime tabi olması<sup>2</sup> hukuk devletinin bir gereğidir. Bu çerçevede, idarenin yapmış olduğu eylem ve işlemler konusunda hukuk devleti ilkesinin gerçekleştiren en önemli özelliklerden birisi<sup>3</sup> idarenin yargısal denetimi olmaktadır<sup>4</sup>. Hukuk devleti ilkesinin kişilere sağladığı güvencelerden yararlanabilmeleri için kişilerin mutlaka idari işlem ve eylemlere karşı yargısal başvuru olanaklarına sahip olmaları gerekmektedir.

Vergilendirmede iktidarların yetkisini keyfi olarak kullanması ancak hukuk devleti ile önlenmeye çalışılmıştır<sup>5</sup>. Çünkü, hukuk devletinde devletin vergilendirme yetkisi sınırsız olmayıp, kişilere tanınan bazı haklar çerçevesinde bu yetkiye çeşitli sınırlar getirilmektedir<sup>6</sup>. Vergi hukukunda kuralların konulması, bu kuralların uygulanması ve yorumlanmasında yasama ve yürütme organlarının yetkileri ancak

---

<sup>1</sup> Bülent TANÖR, Necmi YÜZBAŞIOĞLU, **Türk Anayasa Hukuku**, 7.Bası, Beta Yayınevi, 2005, s.90.

<sup>2</sup> Celal ERKUT, **Kamu Kudreti Ayrıcalıkları ve Tutuk Adalet Anlayışı**, Yenilik Basımevi, İstanbul 2004, s.25.

<sup>3</sup> Metin GÜNDAY, **İdare Hukuku**, 6.Bası, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2002, s.38, Nami ÇAĞAN, **“Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”**, Ankara Üniveristesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1,Sayı 4, 1980, s.137.

<sup>4</sup> ÇAĞAN, **“Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”**, s.137. Yusuf KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, s.9.

<sup>5</sup> ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 145.

<sup>6</sup> Doğan ŞENYÜZ, **“Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku”**, Legal Mali Hukuk Dergisi, Yıl:4, Sayı:44, Ağustos, 2008, s.1846, (s.1845-1882).

hukuk devleti ilkesi ile sınırlandırmak mümkün olmaktadır<sup>7</sup>. Vergi hukuku, devlet ve birey arasındaki çıkarlar dengesini kurmaya çalışırken, üstün konumda olan devlet karşısında bireyin yararlanacağı korunmanın gerçekleşmesi için gerekli denetim mekanizmalarının da işletilmesi gerekmektedir<sup>8</sup>. Çünkü idarenin kişilerle olan ilişkilerinde sahip olduğu kamu gücünü kullanarak hareket etme üstünlük ve ayrıcalığı karşısında, kişilerin sahip olduğu tek güvence hukuk devletinin de bir gereği olan etkin bir yargısal denetimin varlığıdır<sup>9</sup>. Bu yargısal denetim ile idarenin hareketleri, hukukun sınırları içerisinde tutularak ve hukuka uygunluğu denetlenerek<sup>10</sup> bireyin gerçek anlamda korunması sağlanmaya çalışılmaktadır. Dolayısıyla, hukuk düzeninde yargısal denetim hukuki yapısı ve fonksiyonları açısından, idari işlemler ve eylemler denetlenir ve uyuşmazlıklar çözülür. Bu işlem ve eylemleri uygulama alanında yasalar açısından yargısal denetime tabi tutularak kişiler ve kamu düzeni açısından hukuki güvenlik sağlanmış olmaktadır<sup>11</sup>. Bu yargısal denetim, anayasal güvence altına alınmıştır. Anayasanın 2.Maddesindeki hukuk devleti ilkesinin bir gerekliliği olan yargısal denetimi asıl olarak Anayasanın 125.Maddede düzenlenmiştir. Anayasa'nın 125/1. Maddesinde; idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık olduğu belirtilmektedir. Diğer taraftan bunu tamamlayıcı nitelikte Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. Maddesinde; yargı mercileri önünde hak arama özgürlüğü düzenlenmektedir. Yargı mercileri önünde da dava açmak ve buna bağlı olarak ta etkin bir yargısal denetimin gerçekleştirilmesini sağlamak hak arama özgürlüğünün bir sonucudur<sup>12</sup>.

---

<sup>7</sup> Klaus TIPKE, Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss, 3, Auflage, Dr. Schmidt Verlag, Köln 1975, s.7, Ernst BLUMENSTEIN, System des Steuerrechts, Diritte von Irene Blumenstein neubearbeitete Auflage, Schulthess, Polygraphischer Verlag AG. Zürich 1971, s. 67, Ernst BENDA, Karl KREUZER, "**Verfass Ungsrechtliche Grenzen der Besteuerung**", Deutsche Steuerzeitung, No.4, Februar 1973, s.52, Aktaran: ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 145.

<sup>8</sup> Ahmet KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara, 1989, s. 9.

<sup>9</sup> Celal ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları No:51, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990, s. 1.

<sup>10</sup> Sıddık Sami ONAR, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, İsmail Akgün Matbaası Üçüncü Bası, Cilt III, İstanbul, s. 1764.

<sup>11</sup> Osman Selim KOCAHANOĞLU, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1982, s.26.

<sup>12</sup> Ramazan ÇAĞLAYAN, "**Etkin Yargısal Korunma ve İdari Yargı**", Bilgi Toplumunda Hukuk, Ünal Tekinalp'e Armagan Cilt II, Beta Yayınevi, İstanbul, 2003, s.535.

Türk vergi hukukunda ortaya çıkan uyuşmazlıkların idari yoldan çözülmesi dışında diğer bir yol da yargısal çözüm yoludur. Yargısal çözümde davacı ile davalı arasındaki uyuşmazlık ortadan kalkmakta ve idarenin yargısal denetimi yapılarak hukuk devleti ilkesi çerçevesinde vergilendirme işlemlerinin yasalara uygunluğu sağlanmış olmaktadır. Böylece subjektif vergilendirme işlemleri açısından ise vergilerin yasallığı ilkesi geçerli kılınmış olmaktadır<sup>13</sup>. Objektif düzenlemelerin yargısal denetiminin kabul edilmesi ile bireylere vergilendirme alanında geniş imkanlar sağlanmıştır. Bu çerçevede hukuka uygun objektif düzenlemeler çerçevesinde tesis edilen subjektif işlemlerin hukuka aykırı olması durumunda bireyin durumlarını etkilemesi söz konusu olacağından denetim subjektif işlemler açısından da büyük önem taşımaktadır<sup>14</sup>.

Vergilendirme alanında, verginin tahsil edilip hazineye intikaline kadar birçok idari işlem yapılmaktadır. Bu işlemler ülke den ülkeye farklılıklar göstermektedir. Ülkemizde vergilendirme alanında vergiyi doğuran olay ile başlayan tahsil aşamasına kadar yapılan işlemler vergilendirme süreci olarak kabul edilebilir. Vergi Usul Kanununun (VUK) “Vergi Alacağıın Tayini” başlığını taşıyan Dördüncü Bölümdeki alt başlıklar; Vergiyi Doğuran Olay (VUK Madde 19), Tarh (VUK Madde 20), Tebliğ (VUK Madde 21), Tahakkuk (VUK Madde 22) ve Tahsildir (VUK Madde 23). Vergi borcu ilişkisinin başlamasından sona ermesine kadar geçmesi gereken aşamalar; Vergiyi Doğuran Olay, Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil olarak belirlenmiş olmaktadır<sup>15</sup>. Dolayısıyla idarenin bu süreçte yapmış olduğu işlemlerin hukuka uygunluğunun denetlenmesi gerekmektedir. Vergi yargı sistemimizde, vergi tahakkuk edip tahsil edilebilir aşamaya gelmeden tarh aşamasında yargısal denetiminin yapılması esas alınmıştır. Böylece vergi tahsil edilmeden yani hazineye intikal etmeden yargısal denetimin yapılması mükellef ve devlet açısından faydalı sonuçlar doğuracaktır. Bunu sağlamak amacıyla da tarh işlemine karşı dava açılması ile işlemin yürütmesi yargı kararına kadar durmakta (İdari Yargılama Usulü Kanunu Madde 27/3), vergi tahsil edilebilir aşamaya gelmeden hukuki denetim yapılmış olmaktadır. Vergi davalarının büyük bir kısmı da tarh işlemine karşı

---

<sup>13</sup> Mualla ÖNCEL, Ahmet KUMRULU, Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukuku**, 14. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s.185.

<sup>14</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s. 10.

<sup>15</sup> KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 232.

açılmış davalardan oluşmaktadır. Tarh işleminin yargısal denetim süreci mükellef açısından ve idare açısından önem taşımaktadır. Çünkü mükellef davacı konumundayken, tarh işlemini yapan idare davalı konumunda olmaktadır. Bu yargısal denetim sürecinin etkin bir şekilde yapılması her iki taraf açısından büyük önem taşımaktadır. Çünkü mükellef ve idare açısından tarh işleminin hukuka uygunluğu denetlenmiş olacaktır.

Bu konuda yapılmış çalışmalar genelde tüm vergi davalarını kapsamaktayken, bu çalışma vergi davalarını tarh işlemi özelinde inceleyecektir. Yalnız bu çalışma kapsamında tarh işleminin yargısal denetiminin vergi yargısı sistemimizdeki yerinin tespiti ile karşılaşılan sorunlar ve çözüm önerileri üzerinde durulacaktır. Dolayısıyla, Avrupa İnsan Hakları mahkemesi ve 5982 sayılı kanunla<sup>16</sup> Anayasa'da yapılan değişiklikle, Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlüklerinden, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki herhangi birinin kamu gücü tarafından, ihlal edildiği iddiasıyla Anayasa Mahkemesine bireysel başvuru yolu ile yapılacak denetim bu çalışma dışında tutulmuştur. Çünkü bu iki yoldan, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında, Anayasa mahkemesi ise, bireysel başvuru ile Anayasada güvence altına alınmış temel hak ve özgürlükler ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamındaki haklar çerçevesinde denetim yapmaktadır. Bu iki yol da, ayrı bir çalışma konusu genişliğindedir ve tez çalışması kapsamı dışındadır.

Bu tez çalışması dört bölümden oluşmaktadır. Birinci bölümde, tarh kavramı ve bu çerçevede tarh işleminin yakın kavramlar olarak tespit ettiğimiz, vergiyi doğuran olay, tahakkuk, tahsil ve vergi koymadan ayırt edilmesi, tarh işleminin vergilendirme sürecimizdeki yeri ile tarhın muhatabı konuları ele alınacaktır.

İkinci bölümde, tarh işleminin idari işlem kimliği tespit edilmeye çalışılacaktır. Dolayısıyla tarh işleminin idari işlem özelliklerinin ortaya konulabilmesi için, öncelikle idari işlem kavramı ve özellikleri ile idari işlemin unsurları ele alınacaktır. Bu çerçevede, tarh işleminin, idari işlemin özellikleri çerçevesinde ele alınarak, idari işlemin

---

<sup>16</sup> Resmi Gazete, 13.05.2010, Sayı:27580.

unsurlarını tarh işlemi özelinde yetki, şekil, sebep, konu, amaç unsurları açısından incelenecektir.

Üçüncü bölümde, Türk vergi hukukunda yer alan tarh yöntemleri olan, beyana dayalı tarh, re'sen tarh, ikmalen tarh, düzeltme yoluyla tarh ile ikmal tarhı ele alınacaktır. Özellikle bu tarh yöntemlerin özellikleri ele alınarak, yapılma aşamaları ele alınacaktır.

Dördüncü bölümde, tarh işleminin yargısal denetimi incelenecektir. Bu çerçevede, tarh işleminin yargısal denetim sürecinin gelişim süreci, 1982 öncesi ve bugünkü yapı, Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Tarh İşleminin Yargısal Denetimi, Tarh İşleminin Yargısal Denetimin Önemi ve Gerekliliği, Tarh İşleminin Yargısal Denetimin Sınırları, Tarh işleminin Yargısal Denetiminin Konumu, Tarh İşlemine Karşı Dava Açılmasına ilişkin esaslar ve tarh işlemine karşı açılacak davanın türü ele alınacaktır.

# I. BÖLÜM

## VERGİ TARHI KAVRAMI VE VERGİ TARHI İŞLEMİNE İLİŞKİN GENEL ESASLAR

### 1. Vergi Tarhi Kavramı

#### 1.1. Tanım

Somut bir vergi ilişkisinde çeşitli aşamalar vardır. Bu aşamalardan her biri belirli bir vergilendirme işlemini karşılamaktadır<sup>17</sup>. Vergilendirme sürecinde daima bulunması gereken aşamalardan birisi de verginin tarhidır<sup>18</sup>. Vergilendirme sürecinde tarh önemli bir aşamadır. Çünkü, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi soyut olarak vergi alacağına doğmasına neden olsa da bu alacak somut olarak belirlenmedikçe, yani idarece vergi tarh edilmedikçe borç için sorumluluk doğmayacaktır<sup>19</sup>. Bir anlamda, vergi idaresinin vergi borcunu yükümlünün malvarlığından alabilmesi, vergi alacağına yürürlük gücü kazandırılması öncelikle tarh işleminin yapılmasına bağlıdır<sup>20</sup>. Vergi tarhi ile konulan kanuna göre her bir kişinin ödeyeceği tutarı idari olarak belirlenmektedir. Yani, öncelikle bir yasa hazırlanır. Daha sonra yasa yürürlüğe konulur ve süreç başlamış olur. Bu süreçte ilk aşama olan vergi konulduktan sonra, idare konulan ilgili vergi kanuna göre bireyin ödeyeceği tutarı belirlemektedir.<sup>21</sup>

Vergi hukuku ve Maliye literatüründe verginin tarhi üzerine birçok tanım yapılmıştır. Bu tanımlar kronolojik olarak aşağıda verilerek bir anlamda tanımın gelişim süreci değerlendirilmeye çalışılacaktır. Jeze<sup>22</sup> “ vergi borcunun doğmasının ilk unsuru

---

<sup>17</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.87.

<sup>18</sup> C.C.P., “ **An Assessment Roll For The Income Tax**” Journal of Political Economy, Vol.27, No.10, December 1919, s. 875. ( p.875 – 888).

<sup>19</sup> Mualla ÖNCEL, “**Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**”, Prof.Dr. H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi S.B.F. Yayın No:522, s.43, (39-55).

<sup>20</sup> Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986 / 1987, s. 96.

<sup>21</sup> C.C.P., s.875.

<sup>22</sup> Gaston JEZE, **Finans İlimi ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri**, Çeviren, Mehmet Ertuğruloğlu, Ankara,1957, s. 437.

olan verginin tarhı, mükellefin iktidarının tayini olduğunu ve mükellefin iktidarı tayini için idari takdir, harici alametler, mükellefin tayini, üçüncü şahısların beyanı olmak üzere dört farklı usul olduğunu belirtmiştir”. Gaston Jeze, vergi tarhının detaylı bir tanımını yapmamış sadece vergi borcunu doğuran ilk aşama olduğunu ve vergi tarhının mükellefin iktidarının tayini olduğunu belirtmiştir. Mükellef iktidarının dört unsurdan oluştuğunu belirtmiş olmasına rağmen, vergi tarhının tanımına ulaşabilmek için gerekli olan iktidarın tayini kavramını açıklamamıştır.

Sur, vergi tarhını, “ vergiyi hesaplamak, devlet lehine bir vergi alacağı ihdas etmek için yapılan bir idari muamele” olarak tanımlamıştır. **Sur**, verginin tarhının matraha tespitini başladığını belirtmiştir. İdare re’sen, örneğin karineler yardımı ile veya mükellefin işbirliği çerçevesinde verdiği beyannameden faydalanarak tespit eder. Daha sonra matraha vergi nispeti tatbik edilir. Yani, matraha vergi oranı uygulanarak bir miktara ulaşılır. Bu suretle vergi borcu doğmuş olur. Hazine, o bireyden alacaklı olmuştur. Fakat, bu borcun mükellef üzerinde müessir olabilmesi için mükellefe tebliği edilmesi gereklidir. Tarh işlemi ancak verginin mükellefe tebliğinden sonra sona erer<sup>23</sup>. Sur yapmış olduğu tanımda, tarhın hukuki niteliği üzerinde durmamış sadece verginin hazineye aktarılması için idarenin yapması gerekli olan vergi miktarının hesaplanması olduğunu belirtmiştir.

Blumenstein’ a göre; “ Bir kamu idaresine ait vergi alacağının geçerli olabilmesi için vergi alacağının gerek mevzu, gerekse tutarının tayin ve tespit edilmiş olması lazımdır. Bu tayin ve tespit işlemi geçerli vergi kanunlarında belirlenen muamelelerin icrası yoluyla cereyan eder ki buna vergi tarhı denir”<sup>24</sup>. Blumenstein bu tanımında vergi alacağının nasıl doğduğunu belirtmiş, daha sonra ise bu alacağın doğduktan sonra kanunda belirtilen işlemlerle vergi alacağının hesaplanmasını verginin tarhı olduğunu belirtmiştir.

---

<sup>23</sup> Fadıl H. SUR, **Maliye Dersleri**, Ankara, 1943, s. 200.

<sup>24</sup> Ernest BLUMENSTEIN, **System des Steuerrechts**, Band I, Yenileştirilmiş 2. baskı, Zürich, 1951, s. 288, Aktaran; Selahattin TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003, s.166.

Dikmen'e göre vergi tarhı, “ vergi alacağının ilgili kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağın miktar itibari ile tesbit eden bir idari muamele olarak” tanımlamıştır. Dikmen, bu tanımda vergi alacağı yerine vergi borcu tabirinin de kullanılabileceğini belirtmiştir. Çünkü, vergi borcunun mükellef tarafından değil, vergi alacaklısı tarafından ele alınmış şekli olduğunu belirtmektedir. Birey, bu idari işlem sonucunda belirli bir para tutarının borçlusu olduğunu<sup>25</sup> belirtmiştir.

Sayar'a göre vergi tarhı, “ Mükellefin ödeyeceği, vergi borcunun, kanunlarda yazılı matrah ve nispetler üzerinden, hesaplanarak meydana çıkarılması ameliyesidir”. Sayar, vergi tarhının idari bir muamele (işlem) olduğundan, daha çok vergi daireleri tarafından, bazen de mükellefin kendisi veya üçüncü şahıslar tarafından yapıldığını belirtmektedir. Ayrıca, tarh, tahakkuk, tebliğ işlemlerinin aynı anda yapılabileceğini belirtmiştir<sup>26</sup>. Sayar, tarhı sadece verginin hesaplanması olarak tanımlayarak dar bir tanım yapmıştır.

Tuncer'e göre; “ Vergi alacağının belirli bir kişi veya kuruma karşı doğması yani o fert veya kurumun belirli bir para meblağının borçlusu durumuna gelmesi için bir idari işlemin yapılması gereklidir. Bu idari işlem olmayınca vergi alacağı doğmamaktadır. Vergi terminolojisinde bu işleme vergi tarhı” denilmektedir<sup>27</sup>. Tuncer bu tanımında tarhın idari işlem niteliğini ön plana çıkarmıştır.

Giritli ve Akgüner'e göre vergi tarhı; “ Vergi konusu olan belirli bir kişi veya şeye (olay, madde, değer vb.) ait vergi borcunun hesaplanıp saptanması”dır. Vergi borcunun saptanmadan önce kanunda belirtilen usule göre matrahın belirlenmesi gereklidir. Daha sonra bu matraha vergi tarifesi uygulanarak, vergi borcu hesaplanır. Tarh, tahakkuk dediğimiz idarenin icrai kararının hazırlık aşamasını oluşturan bir idari

---

<sup>25</sup> Orhan DİKMEN, **Maliye Dersleri, 1. Kitap Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969, s. 119.

<sup>26</sup> Nihad SAYAR, **Kamu Maliyesi**, Cilt I, Kamu Gider ve Gelir Prensipleri, Dördüncü Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1970, s.91.

<sup>27</sup> Selahattin TUNCER, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1972, s. 196.

işlemdir<sup>28</sup>. Giritli ve Akgüner, tarha ilişkin tanımda tarhın idari işlem niteliğine ilişkin bir niteleme yapmamışlardır. Tarhın sadece vergi borcunun miktar olarak belirlenmesi olduğunu belirterek, tarhın hukuki niteliği üzerinde durmamışlardır.

Kaneti'ye göre vergi tarhı; “Verginin tarh edilmesi vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak vergi idaresince gerçekleştirilen vergi alacağının tespiti edilmesine ilişkin bir idari işlemdir”. İdari işlem niteliğindeki verginin tarh işlemi maddesel açıdan kurucu olmayıp, tespit edici ve açıklayıcıdır. Dolayısıyla, maddesel bakımdan kurucu olmayan, açıklayıcı ve tespit edici olan tarh işlemi, biçimsel olarak vergi alacağına yürürlük gücü kazandıran bir işlemdir. Bu nedenle, verginin tarhı biçimsel bakımdan icrai nitelik taşır.<sup>29</sup> Kaneti, tarhın hukuki niteliği üzerinde durarak, idari işlem olarak ne tür özellikler taşıdığını açıklamıştır. Kaneti, vergi tarhının tanımında “vergi alacağının tespiti” ne yönelik bir işlem olarak tanımlamış olması, tarhın idari işlem niteliğini ön plana çıkardığını göstermektedir.

Öncel, Kumrulu, Çağan'a göre; “ Çeşitli yöntemlere göre belirlenen matraha vergi oranının uygulanması suretiyle vergi borcunun miktarının hesaplanması işlemine tarh işlemi denir”<sup>30</sup>. Öncel, Kumrulu, Çağan, tanımında tarhın idari işlem niteliğini ön plana çıkarmamışlardır. Zaten tanımında vergi alacağı yerine “vergi borcunun” kullanılması idari işlem niteliğinin geri planda tutulduğu anlaşılmaktadır.

Türk Vergi Hukukunda tarha ilişkin temel hükümler ve prensipler 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda<sup>31</sup> (VUK) düzenlenmiştir. VUK'un dördüncü bölümünde “ Vergi Alacağının Tayini” başlığı altında, vergi tarhını 20. maddede, tebliği 21. maddede, 22.maddede tahakkuku, dolaysız vergilerin tarhı açısından önemli olan tahakkuku tahsile bağlı vergiler 24. maddede yer almaktadır. VUK'un ikinci kısmın birinci bölümünde 25-28 maddeler arasında beyannameye dayanan tarh, ikinci bölümün 29.

---

<sup>28</sup> İsmet GİRİTLİ, Tayfun AKGÜNER, “ **İdare Hukuku Dersleri II**”, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1987, s. 79.

<sup>29</sup> Selim KANETİ, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986 / 1987, s. 96.

<sup>30</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.88.

<sup>31</sup> Resmi Gazete, 10 – 11 – 12. 01.1961, 10703 – 10704 – 10705.

maddesinde ikmalen tarh, 30.maddesinde re'sen tarhı düzenlenmiş ara maddelerde ise vergi tarhında kullanılacak vesikaların nev'i ve içeriği açıklanmıştır. VUK'daki vergi tarhına ait hükümleri düzenli ve sistematik şekilde düzenlenmiş ve önce tarh tanımı yapılmış sonra ise tarh şekilleri tek tek açıklanmıştır<sup>32</sup>.

Vergi Usul Kanununun 20. maddesinde verginin tarhı şöyle tanımlanmıştır “*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir*”. Kanundaki tanımdan anlaşılacağı üzere, yasanın tarh aşamasını bir idari işlem olarak hükme bağladığı anlaşılmaktadır<sup>33,34</sup>. Fakat tarh işleminin idarenin genel nitelikte işlemleri arasında yer almadığını ve bireysel bir idari işlem olduğu belirtilmektedir<sup>35</sup>. Verginin tarh edilebilmesi için öncelikle kanunlarda belirtilen matrahların bulunması ve vergi oranına göre bu matrah üzerinden vergi miktarının hesaplanması gerekir<sup>36</sup>. Bir anlamda, vergi mükellefinin subjektif durumları değerlendirilmekte, yalnızca kişiye etkili biçimde tesis edilmektedir<sup>37</sup>. Verginin tarh yetkisi vergi idaresine verilmiştir<sup>38</sup>.

---

<sup>32</sup> TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s. 198.

<sup>33</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 89, Yusuf Ziya TAŞTAN, “ **Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 200, Mayıs 2005, s. 159 (157-166), Osman PEHLİVAN, **Vergi Hukuku**, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon 2006, s. 72.

<sup>34</sup> VUK'un 20. Maddesinde tarhın idari işlem olduğunun özel olarak belirtilmesinin nedeni şöyle açıklanabilir; Türk Vergi Usul Kanunu Federal Almanya Cumhuriyeti yasaları esas alınarak hazırlanmıştır. Fakat Alman Hukukunda ayrıca vergi kanunlarının dışında İdari Usul Kanunu (Verwaltungsverfahrensgesetz) yer almaktadır ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.10-11, Nihal SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, TESEV Yayınları, İstanbul 2000, s.26. Bu usul yasasının 35'inci maddesinin birinci fıkrasında idari işlemin tanımı yapılmıştır. Dolayısıyla Alman hukukunda idari işlemin tanımından hareketle tarhın idari işlem olduğu sonucuna ulaşılabilir. Leonard BAR, “ **Introduction to the System of Legal Protection Under Administrative Law in Germany**”, Erişim: <http://scharpf-law.de/LegalProtection.pdf>, (03.01.2010). Fakat Türk Hukukunda idari yargı modeli olarak Fransız modeli benimsemiştir SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.26. Fakat Fransız Hukukunda da idari işlemin tanımı yapılmamış olduğundan, Türk hukukunda da herhangi bir yasada idari işlemin tanımı yapılmamıştır. Bahtiyar AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s.27-28. Dolayısıyla VUK'ta tarh işlemi için özel bir belirleme yapılmasına neden olmuş olabilir.

<sup>35</sup> Özhan ULUATAM, Yaşar METHİBAY, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim, 2001, s.111, Ateş OKTAR, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005, s.84.

<sup>36</sup> Akif ERGİNAY, **Vergi Hukuku, İlkeler – Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınları, 15. Baskı, Ankara, 1995, s.80.

<sup>37</sup> Turgut CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz, Ankara, 2006, s. 10.

<sup>38</sup> Sadık KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 12. Baskı, Eylül, 2000, s.117, Nurettin BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, 10. Baskı, Seçkin Yayınevi, 2005, s. 62.

Mükellefin, kanundaki matrah ve nispet oranına göre vergi borcunu hesaplama yetkisi<sup>39</sup> yoktur<sup>40</sup>.

Vergilendirme sürecinde önemli bir yeri olan verginin tarhı üzerine yapılan tanımlar<sup>41</sup>, yukarıda kronolojik sıraya göre verilmiştir. Bu tanımlardan görüleceği üzere, tanımlar birbirine oldukça yakındır. Ancak üzerinde durulan noktalar hukuki nitelik ve mali nitelik olmak üzere iki farklı noktada ayrılmaktadır. Tanımlamalarında hukuki nitelik üzerinde durulanlar, vergileme sürecinde tarhın yeri ve idari işlem olarak tarhın özellikleri üzerinde durmuşlardır. Mali nitelikli tanımlarda ise daha çok tarhın mali niteliği yani verginin hesaplanması üzerinde durularak verginin hazineye aktarımı aşamalarından biri olarak ele alınmıştır.

Bu değerlendirmeler çerçevesinde tarhı tanımlayacak olursak; vergiyi doğuran olaya ilişkin olarak ortaya çıkan vergi borcunun, çeşitli yöntemlerle belirlenen matraha vergi oranının uygulanarak miktar olarak tespit edilmesini sağlayan idari bir işlemdir.

---

<sup>39</sup> Bu durumun istisnası yükümlü tarafından posta ile gönderilen beyannamelerdeki matrah üzerinden ödenmesi gereken verginin mükellefçe hesaplanmasıdır.

<sup>40</sup> Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak, 2006, s. 194, Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniveristesi Yayınları 121, 1. Baskı, İstanbul, Ocak 2006, s. 131, KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.117.

<sup>41</sup> Literatürdeki diğer tanımlar ise şunlardır; Pelin'e göre vergi tarhı, "Finans tekniği bakımından tarh bir mükellefin ödeyeceği vergi miktarını hesaplamak, hazineye bir vergi alacağı ihdas etmek için yapılan bir idari muamele olarak tanımlamıştır, Fazlı PELİN, **Finans İlimi ve Finansal Kanunlar**, Birinci Kitap, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul 1945, s.239. Bulutoğlu'na göre; "Matrahın belirlenip tarifinin uygulanması ve vergi borcunun hesaplanmasıdır", Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1, 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978, s.19, Herekmen ise " Vergi alacağının bir kişi veya kuruma karşı doğması diğer bir deyişle o kişi veya kurumun belirli bir para tutarının borçlusu durumuna gelmesi için yönetimde verginin, yasada gösterilen biçimde hesaplanması işlemi" olarak tanımlamıştır, Aykut HEREKMEN, **Genel Vergi Kuramı**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara, 1976, s.39. **Bayraklı ve Pehlivan**, " Vergiyi doğuran olayla başlayan vergi alacağının somut bir şekilde vergi dairesi tarafından hesaplanması" olarak tanımlamıştır, H. Hüseyin BAYRAKLI, H. Osman PEHLİVAN, **Vergi Hukuku İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Yıldızlar Matbaacılık, İstanbul, 1995, s.34. Aksoy'a göre vergi tarhı; " fert ve kurumların vergi borçlarını kanunda gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden vergi dairesince tespit eden idari bir muamele" olarak tanımlanmıştır, Şerafettin AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999, s.53, **Nadaroğlu**'na göre vergi tarhı, "Yükümlünün vergi borcunu ödeyebilmesi için ödeyeceği miktarın tespiti yani, hesaplanması gereklidir. İşte, vergi borcunun hesaplanması işlemine mali terminolojide tarh adı verilmektedir", Halil NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayınevi, 11. Baskı, İstanbul, 2000, s. 240. Akdoğan'a göre, " Tarh işlemi, mükellefi borçlu, devleti de alacaklı kılan bir hukuki işlemdir". AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 59.

## 1.2. Terim

Türkçe’de kullanılan “ Vergi tarhi” veya “ tarhiyat” sözcüklerinin aslı Arapça kökenlidir<sup>42</sup>. Tarh’ın anlamı, vergiye esas olan net gelir, atma, bırakma, dağıtma, bölme, kırmadır<sup>43</sup>. Tarh teriminin vergilendirmede ise, vergilendirme, vergi koyma<sup>44</sup>, yasalarla belirtilen vergi oranını matraha uygulamak, vergi kesmek<sup>45</sup> anlamındadır<sup>46</sup>. Dilde sadeleşme düşünceleri çerçevesinde tarh kelimesi yerine “vergi salma” veya “salma” gibi kelimeler getirilmek istenmişse de başarılı olunamamıştır<sup>47</sup>.

Vergi tarhının İngilizcedeki karşılığı “tax assessment<sup>48</sup>”, Almandaki karşılığı “steuerveranlagung<sup>49</sup>”, Fransızca da karşılığı “action d’imposer des contributions<sup>50</sup>” dır.

## 2. Tarh İşleminin Yakın Kavramlardan Ayırt Edilmesi

Vergilendirme de tarh işlemi diğer vergilendirme kavramları ile yakın ilişkilidir. Özellikle vergilendirme sürecindeki işlemler ve tarh işlemi hazırlayan ön işlemler ile

---

<sup>42</sup> TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s. 163.

<sup>43</sup> Esat ŞENER, **Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2001, s. 766.

<sup>44</sup> Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, 10. Baskı, Ankara, 2005, s. 1907, İlhan AYVERDİ, **Büyük Türkçe Sözlük**, Kubbealtıluğatı, İkinci Baskı, Cilt 3, Mart 2006, s. 3032, Halil SEYİDOĞLU, “ **Ekonomik Terimler**” Ansiklopedik Sözlük Güzem Yayınları No:4, Ankara, 1992, s.829.

<sup>45</sup> Ejder YILMAZ, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2005, s. 737.

<sup>46</sup> Türkçe de sadeleşme akımları çerçevesinde tarh yerine “vergi salma” veya “salma” gibi terimler getirilmek istenmişse de bu terimler hiçbir zaman tarhın yerini tutmamıştır. “Salma” kelimesinin de köy maliyesinde kullanılan özel bir verginin adı olmasından dolayı karışıklığa neden olabileceği belirtilmiştir. Bu bakımdan eskiden vergi kanunlarında kullanılmış olan “verginin tarhi” ve “tarhiyat” sözcükleri Vergi Usul Kanununa da aynen alınarak Türk Vergi Hukukunda kullanılmaya başlanmıştır. TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s. 164.

<sup>47</sup> TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s. 163 – 164.

<sup>48</sup> Mustafa OVACIK, **Türkçe – İngilizce Hukuk Sözlüğü**, Bnaka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 5. Baskı, Ankara, 2003, s.249, Ziya SAK, **A Commercial English Dictionary**, Sak İngilizce Öğretimi Yayınları, İstanbul, 1978, s. 418, Emre MARLALI, **İngilizce – Türkçe Hukuk Sözlüğü**, Özal Matbaası, Marmaris, 1997, s. 30, Mehmet ÖZGEN, **Vergi Terimleri Sözlüğü**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1997 / 343, Ankara, Temmuz, 1997, s.17, Alper Tunga AKGÜLEN, **Hukuk Sözlüğü**, Hatiboğlu Yayınları: 141, Ankara, 2007, s. 301.

<sup>49</sup> Erol ULUSOY, **Hukuk Sözlüğü**, Kısmen Açıklamalı, Almanca – Türkçe, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1. Bası, İstanbul, 1999, s. 290, Mehmet Sait ÇAKAR, **Türkçe – Almanca, Almanca- Türkçe Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Yayınevi, Ankara, Ekim, 1999, s.266.

<sup>50</sup> Yalçın KOCABAY, **Türkçe – Fransızca Büyük Sözlük**, Tisa Matbaacılık, Ankara, Genişletilmiş 2. Baskı, s.103, Sayar, verginin tarhının Fransızca karşılığının, “La fixation de l’impôt” olduğunu belirtmiştir. SAYAR, **Kamu Maliyesi**, Cilt I, s. 91, Tuncer ise; “assiette de l’impôt” veya sadece “assiette” olduğunu belirtmektedir. TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s. 164.

tarh arasındaki yakın ilişki dolayısıyla bazı kavramların tarh işlemi ile karşılaştırmasının yapılması gerekmektedir. Burada bizim tespit ettiğimiz; vergiyi doğuran olay, tahakkuk, tahsil ve vergi koyma kavramlarının tarh işleminden ayırt edilmesi üzerinde durulacaktır.

## 2.1. Vergi Tarhının Vergiyi Doğuran Olaydan Ayırt Edilmesi

Herhangi bir somut vergi ilişkisinin başlangıcı vergiyi doğuran olaydır<sup>51</sup>. Bir verginin doğumu açısından vergi konusu dışında, bir olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun oluşması gereklidir<sup>52</sup>. Vergi borcu ilişkisinden doğan talepler, yasanın bir edim yükünü bağladığı vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile ortaya çıkar<sup>53</sup>. Bir başka deyişle, vergi alacağının doğması vergi kanunlarında belirtilen vergiyi doğuran olayın meydana gelmesine bağlıdır<sup>54</sup>. Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi, bir yandan devletin vergi alacağının, diğer yandan da mükellefin vergi borcunun doğmasına neden olur<sup>55</sup>. Vergiyi doğuran olayın vukuu bulunduğu anda herhangi bir idari işleme gerek kalmaksızın vergi alacağı (vergi borcu) kendiliğinden doğar<sup>56</sup>. Dolayısıyla, vergi alacağı ilişkisinde vergiyi doğuran olaydan sonraki aşamalar, onun somutlaşmasına ve yürürlük gücü kazanmasına<sup>57</sup> neden olur ve bir anlamda ödenebilir hale gelmesini sağlar<sup>58</sup>.

---

<sup>51</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 87, KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.92.

<sup>52</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, Şükrü KIZILOĞLU, Saygın EYÜPGİLLER, **Türk Vergi Sistemi**, Gazi Üniversitesi Yayın No: 104, Ankara, 1987, s. 20.

<sup>53</sup> Klaus TİPKE, Joachim LANG, **Steuerrecht**, 14. Auflage, Köln, 1998, s. 158, Aktaran: Yücel OĞURLU, “**İdare Hukuku Açısından Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği Üzerine**”, Prof. Dr. Hayri Domaniç’e 80. Yaş Günü Armağanı, II. Cilt, Beta Yayınları, İstanbul, 2001, s.1454 (1451 – 1466).

<sup>54</sup> BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, s.19.

<sup>55</sup> OKTAR, **Vergi Hukuku**, s. 83, Anayasa Mahkemesi, 14.01.2003, E. 2001/34, K.2003/2, Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003, E.2001/36, K.2003/3, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı 39, Cilt 1, Ankara, 2004, s.356, 380.

<sup>56</sup> Bedi N. FEYZİOĞLU, “**Vergi Tarhiyatında Yetki Meselesi**”, Maliye Yazıları, Sayı 41, Ekim-Aralık 1993, s.7, (s.7-10).

<sup>57</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.92.

<sup>58</sup> BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, s.19, Anayasa Mahkemesi, 14.01.2003, E. 2001/34, K.2003/2, Anayasa Mahkemesi, 16.01.2003, E.2001/36, K.2003/3 Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı 39, I.Cilt, Ankara, 2004, s.356, 380, Anayasa Mahkemesi, 04.06.2003, E.2001/392, K.2003/60, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı 39, Cilt 2, Ankara 2004, s.603.

Yasa, vergi alacağıın hangi olgunun gerçekleşmesine bağlı olarak vergi alacağıın meydana geleceğini belirlemektedir<sup>59</sup>. Vergi alacağıın kaynağını oluşturan olgu<sup>60</sup> veya vergi borcunun doğumuna sebep olan vakıa<sup>61</sup> (olay), vergiyi doğuran olay olarak tanımlanmaktadır. VUK'un 19'uncu maddesine göre vergiyi doğuran olay; “ *vergi alacağı vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” denilmektedir. Bu maddede vergiyi doğuran olay, vergi yasasındaki soyut tanıma uygun gerçekleşmeyi, bir anlamda somut maddi olayı ifade etmektedir<sup>62</sup>.

VUK'un 19.maddesindeki düzenlemeye göre, vergiyi doğuran olay, hukuki durum, maddi bir fiil veya olayın gerçekleşmesi ile herhangi başka bir işleme gerek kalmadan<sup>63</sup> kendiliğinden<sup>64</sup> doğabilir<sup>65</sup>. Diğer bir deyişle, tarh ve tahakkuka bağlı olmadan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi borcu doğmaktadır<sup>66,67</sup>. Vergi borcunun doğumu vergi borcunu saptayan tarh işleminden bağımsızdır<sup>68</sup>. Anayasa

---

<sup>59</sup> Vergi borcunun doğumunun yasal dayanağını oluşturan, vergiyi doğran olay teriminin vergi yazınında, vergi yasalarında ve yargı kararlarında yeknesak olarak uygulandığını söylemek güçtür. Mustafa AKKAYA, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2002, s. 14.

<sup>60</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 92.

<sup>61</sup> Bedii FEYZİOĞLU, “ **Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)**”, SBF, C.7, Yıl; 1952, S.1-4, s.58.

<sup>62</sup> AKKAYA, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s. 14.

<sup>63</sup> BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, s.19, OKTAR, **Vergi Hukuku**, s. 83.

<sup>64</sup> KUMRULU, “**Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler**”, 1989, s. 243.

<sup>65</sup> FEYZİOĞLU, s.63, Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, 4. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006, s. 129.

<sup>66</sup> Selahattin TUNCER, Salih ŞANVER, “**Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti**”, İktisat ve Maliye Mecmuası, Cilt IV, Sayı:1, Nisan, 1958, s.533 (525-537), Yusuf KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s. 255, Kırbaş'a göre; “Vergi Usul Kanunumuzda benimsenen görüşe göre mükellef için vergi borcu, devlet içinde vergi alacağı vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla doğacaktır”, KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s. 101, Ertuğruloğlu'na göre; “ VUK hükmüne göre her vergi kanununun vergiyi bağladığı özel bir olayın gerçekleşmesi ile vergi borcu doğmaktadır. Dolayısıyla, Vergi borcunun tahakkuk ettirilmesine yani miktarın belli olmasına gerek yoktur.” Mehmet ERTUĞRULOĞLU, **Maliye İlimi I. Kitap**, Maliye İlminin Genel Esasları, Başnur Matbaası, Ankara, 1969, s. 328. Uluatam, Methibay'a göre; “VUK 19. Maddesi, vergi borcunun doğuşunda asıl yaratıcı unsurun tarh değil, vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışı olduğunu gösterir”, ULUATAM, METHİBAY, s. 112, Bulutoğlu'na göre; “Türk vergi hukukunda vergi alacağıın doğumu, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesiyle başka herhangi bir işleme gerek kalmadan doğacağı kabul edilmiştir.” BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, s.19, Aynı Görüş için Bakınız; OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.82.

<sup>67</sup> Vergi yasalarının verginin doğumu için bağladıkları olay ve hukuki durumun tekemmülü ile (VUK 19) doğan vergi borcunun doğumu için üç unsurun varlığı gereklidir; yasadaki tanımlanan bir soyut olay, yasadaki tanıma uygun olarak gerçekleşmiş somut, maddi bir olay ve soyut ve somut olayın örtüşmesine bağlanan vergisel sonuç. AKKAYA, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.13.

<sup>68</sup> AKKAYA, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, s.13.

Mahkemesine göre ise; “Vergi yükümlülüğü, vergi konusu olayın gerçekleşmesi ile doğar. Bu olayın gerçekleşmesi vergi yükümlülüğünün doğması için gerekli ve yeterlidir. Vergi yükümlülüğünün subjektif ve ferdî bir hukukî duruma dönüşebilmesi için beyan, tarh ve tahakkuk işlemlerinin gerekli olması; vergi yükümlülüğünün, bu yükümlülüğü yaratan olayın ortaya çıkmasıyla doğacağı gerçeğini etkilemez. Vergi yaratan olay gerçekleştiği an, vergi yükümlülüğü doğmuş olacaktır. Bu yükümlülüğün beyan yoluyla yükümlü tarafından, veya ikmalen, re’sen veya idarece tarh işlemleri yoluyla vergi idaresince belirlenmesi hangi tarihte yapılmış olursa olsun; mükellefiyete esas olacak tarih, vergiyi yaratan meydana geliş tarihidir”<sup>69</sup>.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile doğan, soyut ve kişisel olmayan bir nicelik taşıyan vergi alacağının, vergi tarhı ile belirli bir kişi veya kuruma yöneltilerek bu alacağın somut hale gelmesi sağlanmaktadır<sup>70</sup>. Bir anlamda, vergiyi doğuran olay ile devletin vergi alacağı doğduktan sonra<sup>71</sup>, vergi dairesinin yaptığı işlemler daha önce maddi olarak doğan borcun biçimsel olarak tamamlamış olmaktadır<sup>72</sup>. Vergi dairesi vergi alacağını tahsil edebilmek için tarh işlemi ile hesaplanan matrah üzerine vergi tarifesinin uygulanması ile vergi borcunu hesaplamaktadır.

Vergi borcunun doğumu için vergi konusu ile belli gerçek veya tüzel kişiler arasında vergi kanunlarında belirtilen türden bir ilişkinin saptanması gerekmektedir. Bir anlamda vergiyi doğuran olayın ortaya çıkması gerekir<sup>73</sup>. Örneğin, Kurumlar Vergisinde vergiyi doğuran olay, gelir vergisine uygun olarak gelirin bir anlamda kurum kazancının elde edilmesidir<sup>74</sup>. Katma Değer Vergisi Kanununa<sup>75</sup> göre (Madde 10) vergiyi doğuran olay; mal teslimi veya hizmet ifası hallerinde malın teslimi veya hizmetin yapılmasıdır. Dolayısıyla, tarh işlemi vergi borcunun doğmasına neden olan bir işlem değildir<sup>76</sup>.

<sup>69</sup> Anayasa Mahkemesi, 27.09.1988, E.1988/9, K.1988/28, [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (12.04.2008).

<sup>70</sup> TUNCER, **Kamu Maliyesi**, s.196.

<sup>71</sup> BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, s.19, AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 59.

<sup>72</sup> KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s. 101.

<sup>73</sup> ULUATAM, METHİBAY, s. 112, NADAROĞLU, s. 237.

<sup>74</sup> Doğan ŞENYÜZ, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu, Yaklaşım Yayıncılık**, Ankara, 2007, s. 18, SABAN, **Vergi Hukuku**, s. 131.

<sup>75</sup> Resmi Gazete, 02.11.1984, 18563.

<sup>76</sup> KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 255.

Sadece, soyut yükümlü statüsündeki bir kişinin ödenecek vergi borcunun miktar olarak<sup>77</sup> hesaplanmasını sağlayan bir işlemdir<sup>78</sup>. Yani, vergi yükümlülüğün vergiyi doğuran olayla başlamasından dolayı, tarh işlemi sadece vergi borcunu tespit edici bir işlem olmaktadır<sup>79</sup>.

## 2.2. Vergi Tarhının Verginin Tahakkukundan Ayırt Edilmesi

Vergi Usul Kanununun 22. maddesinde tahakkuk şöyle açıklanmıştır; “Verginin tahakkuku, tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir.” İlgili maddeden<sup>80</sup> de anlaşılacağı üzere, tarh edilen vergi hemen ödenme aşamasına gelmez<sup>81</sup>. Tarh edilen verginin ödenmesi için öncelikle mükellefe tebliğ edilmesi<sup>82</sup> sonra tahakkuk etmesi gerekmektedir<sup>83</sup>. Bir başka deyişle, vergi alacağının belirli bir bireye veya kuruma karşı doğması, subjektif alacak haline gelmesi ve bireyi veya kurumu belirli bir para alacağının borçlusu haline getirilebilmesi için tarh ve tahakkuk aşamalarının gerçekleşmesi gerekmektedir<sup>84</sup>. Dolayısıyla, verginin tahakkuku, tarh

---

<sup>77</sup> Turgut CANDAN, “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**”, Danıştay Dergisi, Yıl:14, Sayı:54–55, Ankara, s.38 (31-40).

<sup>78</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 87.

<sup>79</sup> OĞURLU, “**İdare Hukuku Açısından Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği Üzerine**”, s. 1457.

<sup>80</sup> Taşdelen’e göre; “VUK’ta tahakkuk aşamasının tanımlandığı bölümün başlığı “Vergi Alacağının Tayini” olması nedeniyle, burada “verginin tahakkuku” ile kastedilenin “vergi alacağının tahakkuku” olmaktadır. Vergi alacağına özgülenmiş bir aşamayı gösterdiği için de, bu norm maddî vergi hukuku kapsamında kalmaktadır. VUK’nun normlarının hem maddî vergi hukuku hem de şekli vergi hukukuna ilişkin olabilmesi, buna imkan tanımaktadır.” Aziz TAŞDELEN, “**Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 56, Sayı 1, 2007, s.283, (279-312).

<sup>81</sup> Recep TURGAY, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İkinci Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969, s. 94.

<sup>82</sup> VUK 22. Maddesindeki vergi tahakkuku tanımının birinci özelliği, “tebliğ” işlemi bir unsur olarak görmektedir. Burada tarh işleminin tebliğ edilmesi öngörüldüğüne göre, ayrı bir tebliğ işlemine bağlı vergi alacağının tahakkukuna ilişkin olduğu söylenebilir. Dolayısıyla, kanunda sadece bu tür vergilendirme için tahakkukun tanımlanmasının nedeni, diğer tahakkuk nedenlerinde, tahakkukun tarh veya tahsil işleminden ayrı (bağımsız) bir aşama oluşturmaması olabilir. Tanımın ikinci özelliği ise, maddî vergi hukuku anlamında bir aşamayı tanımlamasıdır. Bir anlamda, vergi alacağının taraflar arasında “kendiliğinden belirgin hale geliş” aşaması olarak tanımlanmaktadır. TAŞDELEN, **Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem**”, s.283.

<sup>83</sup> KUMRULU, “**Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler**”, s. 242, “Tarh ve tebliğ verginin ödenmesinin ilk koşullarıdır.” ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, 89.

<sup>84</sup> Sıdık Sami ONAR, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt II, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966, s. 1406, TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s.170, Bulutoğlu, **Türk Vergi Sistemi**, s.19,

edilen bir vergi borcunun tahsil edilebilir duruma gelmesini sağlayan bir durum ve saptamadır<sup>85,86</sup>.

Tarh, tahakkukun hazırlık aşamasını teşkil eden<sup>87</sup> ve tahakkuk icrai kararını<sup>88</sup> hazırlayan bir işlemdir<sup>89</sup>. Yetkili organın aldığı icrai karar özel bir hukuki durumu doğurur ve vergi alacağı subjektif bir alacak, mükellefi ise borçlu hale getirir<sup>90</sup>. Dolayısıyla, tahakkukla tarh edilen vergi ödenecek aşamaya gelmektedir<sup>91</sup>. Fakat, tarh işleminin hukuki etkisi tahakkuk aşamasına bağlı kılınmaktadır<sup>92</sup>. Vergilendirme sürecimizde yer alan bu aşama diğer hukuk sistemlerinde ayrı bir aşama olarak yer almamaktadır<sup>93</sup>.

Vergi alacağının hesaplanması alacağın idarece bilinmesini sağlar. Fakat bu alacağın tahsil edilmesini sağlamaz. Ancak, vergi tahakkuk ettikten sonra vergi idaresi karşısında belirli bir borç doğar<sup>94</sup>. Çünkü, tahakkuk aşamasına gelen vergi alacağı tahsil edilebilir hale gelmektedir<sup>95</sup>. Tahakkuk, vergilendirme sürecinde hukuk tekniği

---

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O., Ankara, 1949, s.179.

<sup>85</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.106, GİRİTLİ, AKGÜNER, **İdare Hukuku Dersleri II**, s.79, TAŞTAN, “**Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi**”, s. 158.

<sup>86</sup> Kaneti’ye göre tahakkuk; Tarh edilen vergilerin, mükellef veya sorumlunun onu ödemek zorunda olduğu aşmaya gelmesi olarak tanımlanmıştır. KANETİ, s. 120, Taşdelen’e göre ise; vergi alacağının vergi idaresi bakımından bir işlem veya bir olguya bağlı olarak tahsil edilebilir (ödenmesinin talep edilebilir) duruma geldiği bir aşama olarak tanımlanabilir. TAŞDELEN, “**Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem**”, s.287.

<sup>87</sup> ONAR, Cilt II, s. 1406.

<sup>88</sup> Tahakkuk, idari bir işlemin tüm özelliklerine taşıyan, icrai nitelikteki bir karardır. GİRİTLİ, AKGÜNER, **İdare Hukuku Dersleri II**, s.80.

<sup>89</sup> TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s. 147 – 148, GİRİTLİ, AKGÜNER, **İdare Hukuku Dersleri II**, s.79.

<sup>90</sup> Tahsin YAĞMURLU, “**Vergi Cezaları ve Hukuki Durumu**”, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II, Yargı Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:26, Yarı Açık Cezaevi, Ankara, 1978, s. 287.

<sup>91</sup> BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1, s.19, KUMRULU, “**Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler**”, s.242.

<sup>92</sup> KUMRULU, “**Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler**”, s.242.

<sup>93</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.106.

<sup>94</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s. 180, Bedri GÜRSOY, **Kamu Gelirleri**, Ankara, 1963, s. 162.

<sup>95</sup> F. NEUMARK, **Maliyeye Dair Tetkikler**, İsmail Akgün Matbaası, 1950, s.52, TAŞDELEN, **Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem**, s.280, TAŞTAN, “**Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi**”, s. 160.

açısından ayrı bir idari işlem niteliğinde olmadığından<sup>96</sup>, bu aşama sadece kendiliğinden gerçekleşen bir olguyu tespit etmesi açısından, tahakkuku diğer vergilendirme işlemleri olan tarh, tebliğ ve tahsilden ayıran en önemli özelliktir<sup>97</sup>.

Beyana bağlı vergiler, ayrı bir tebliğ işleminin gerekli olan vergiler ile tahakkuku tahsile bağlı vergiler arasında vergi alacağının tahakkuku açısından farklılıklar vardır<sup>98</sup>. Beyana dayalı vergilerde ilke olarak, vergi tarh sırasında tahakkuk etmiş olur<sup>99</sup>. Bu usulde, mükellefin beyanı esas alındığından tarh işlemi ile tahakkuk fişi kesilerek tahakkuk ettirilir<sup>100</sup>. Res'en, idarece ve ikmalen tarh edilen vergi alacaklarında, tarh ve tahakkuk işlemleri birbirinden kesin çizgilerle ayrılmaktadır<sup>101</sup>. Çünkü bu tür vergi tarhında vergiler ihbarname ile mükelleflere tebliğ olunmaktadır. Ayrıca, uzlaşma, dava açılmaması, ihtiyati tahakkuk gibi farklı zamanlarda gerçekleşen

---

<sup>96</sup> Öncel, Kumrulu, Çağan'a göre; Vergi borcunun ödenecek duruma gelmesini sağlayan bu aşamayı vergilendirme sürecinde hukuk tekniği açısından ayrı bir idari işlem niteliği bulunmamaktadır. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.106, Uluatam, Methibay'a göre; "Tarhı ve tebliği izlemesine rağmen, tahakkuku onlar gibi ayrı bir idari işlem olarak kabul etmek yerine, kendiliğinden gerçekleşen bir hukuki durum olarak düşünmek daha doğru olur", ULUATAM, METHİBAY, s.127, Şenyüz'e göre; Tahakkuk kendiliğinden gerçekleşen bir durumun saptanmasına ilişkin bir olgudur. Dolayısıyla da, Tahakkuk bir idari işlem olarak değerlendirilemez. Çünkü, tahakkuk idarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik kamu gücü ayrıcalığına dayanması şeklinde ifade edilen idari işlemin unsurlarını taşımamaktadır. Taştan'a göre; Tahakkuku idari bir işlem olarak nitelemek mümkün değildir. Çünkü, Tahakkukun gerçekleşmesi idarenin bir irade açıklaması değil mükellefin tutumuna bağlı olarak ortaya çıkan bir sonuç özelliği taşımaktadır. Ayrıca, tahakkukun kamu gücü ayrıcalığından da söz edilemez. ŞENYÜZ, "Vergilendirme Sürecinde Zamanlaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme; Tebliğ Zamanlaşımı", Yaklaşım Dergisi, Sayı:183, Mart 2008, s. 17. (17-23). TAŞTAN, "Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi", s. 159, Benzer görüş için bakınız; ONAR, Cilt II, s. 1407, İl Han ÖZAY, **Günüşünde Yönetim**, İstanbul, 1996, s.463, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.273, Şükrü KIZILOL, Doğan ŞENYÜZ, Metin TAŞ, Recai DÖNMEZ, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006, s. 180, Karşı Görüş; Bulutoğlu'na göre; Vergi borçlarının ödenebilir duruma gelebilmesi için tahakkuk işleminin yapılması gerekmektedir. BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1, s. 18, Kumrulu'ya göre; Vergi tarhı ve tahakkuku tahsil gibi birer idari bir işlemdir. Tarh, tahakkuk ve tahsil Subjektif işlemlerdir. Ayrıca birer şart işlemlerdir. Hukuki işlemlerin sebep, konu, maksat, yetki ve şekil unsurları bu işlemler içinde söz konusu olacaktır. Ahmet G. KUMRULU, "Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım", Akif Erginay'a 65.inci Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:460, Ankara, 1981, s.650, Aynı yönde görüş için bakınız; GÜRSOY, **Kamu Gelirleri**, s.162, PELİN, s.240.

<sup>97</sup> KANETİ, s. 139, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.106, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.273, KIZILOL, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 180.

<sup>98</sup> ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, s.90, TAŞDELEN, "Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem", s.282.

<sup>99</sup> Beyana dayalı vergilendirmede tahakkukun tarh işlemi ile birlikte yapılması ona ayrı bir işlem niteliği kazandırmaz. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.106.

<sup>100</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.106.

<sup>101</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 120.

ve tahakkuk aşamasının gerçekleşeceği zaman bakımından etkileyen olgular da bulunmaktadır<sup>102</sup>.

Tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının söz konusu olmadığı, verginin tahsil edilmesi ile birlikte vergi borcunun sona erdiği vergilere tahakkuku tahsile bağlı vergiler denilmektedir<sup>103</sup>. Mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine almaktadır. (VUK, Madde 24). Bu maddede de belirtildiği üzere, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde<sup>104</sup>, vergi tahsil edildiği anda tahakkuku da gerçekleşmiş olur<sup>105,106,107</sup>. Bir anlamda, tek bir aşama içerisinde tarh, tebliğ ve tahakkuk fişi düzenlenmesi yer almakta hem de maddi anlamdaki tahakkuk aşaması bir arada yer almaktadır<sup>108</sup>. Örneğin, Damga vergisinde muhtasar beyannamenin vergi dairesine verilmesi ile tahakkuk eden veya aynı anda tahsil edilen vergiler<sup>109</sup> ve belediyeler tarafından alınan eğlence vergisi tahakkuku tahsile bağlı olan vergilere örnektir<sup>110</sup>.

Vergilendirme sürecinde ayrı bir işlem olmamasına rağmen tahakkuk aşamasının önemli bir özelliği de<sup>111</sup>, tarh işlemine karşı yasal süresi içerisinde vergi mahkemesine

---

<sup>102</sup> TAŞDELEN, “**Vergi Alacağıının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem**” s.282.

<sup>103</sup> SUR, **Maliye Dersleri**, s.200-201, TURGAY, s. 95, DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s. 121, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.278-279.

<sup>104</sup> Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, tahsil aşaması tahakkuku da içine almakta ve tahsilin gerçekleşmesi ile aynı zamanda tahakkuk etmiş olmaktadır. Dolayısıyla, bu tür vergilerde tarh ve tebliğ aşaması yoktur. Tahsil tahakkuku da içine alır ve vergilendirme işlemlerinde son aşama olan tahsil işleminin gerçekleşmesi ile birlikte vergi tahakkuk etmiş olur. TURGAY, s. 95, DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s. 121, Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s.182. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tahsilin tahakkuku da içerdiği için iki ayrı aşama çakışmaktadır. ULUATAM, METHİBAY, s. 130.

<sup>105</sup> DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s. 121, KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.133.

<sup>106</sup> Özyer’e göre; Bazı vergilerde tahakkuk ve tahsil aşamalarının aynı anda doğmasının nedeni vergiyi doğan olay verginin tahsil edilmesiyle doğduğu içindir. Mehmet Ali ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4.Baskı, Mart 2008, s. 95.

<sup>107</sup> Bu tür vergilerin zamanında tahsil edilememesi durumunda, Danıştay içtihatlarına göre tahakkuku tahsile bağlı olma niteliğini kaybetmekte ve ihbarname esasında tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir, KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.134, ULUATAM, METHİBAY, s.130, TAŞTAN, “**Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi**”, s. 164.

<sup>108</sup> TAŞDELEN, **Vergi Alacağıının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem**”, s. 299.

<sup>109</sup> Mehmet TOSUNER, Zeynep ARIKAN, **Vergi Usul Hukuku**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2003, s. 124, KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.133, ULUATAM, METHİBAY, s.130.

<sup>110</sup> OKTAR, **Vergi Hukuku**, s. 101, KIZILOL, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 184.

<sup>111</sup> KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 273.

başvurulması durumunda<sup>112</sup>, verginin ödenecek duruma gelmesinin mahkeme kararına kadar ertelenmesidir (İYUK 27/3<sup>113</sup>). Bu erteleme<sup>114</sup> bir anlamda yürütmenin<sup>115</sup> durdurulmasıdır<sup>116</sup>. Süresi içinde açılan dava tahakkuku engeller<sup>117</sup>. Çünkü, dava açılması ile tahsil safhasına geçilemediği için tahakkukun oluşması önlenmektedir<sup>118</sup>. Vergi mahkemesi yükümlünün iddiasını kabul ederse vergi tahakkuk etmez, fakat vergi mahkemesi davayı reddederse, vergi işleminin doğruluğu yönünde belirtiler kuvvetlendiğinden vergi borcu tahakkuk eder ve ödenecek aşamaya gelir<sup>119</sup>. Dolayısıyla vergi, mahkemenin vereceği kararla ve bu kararda tarhın tasdik edilen kısmıyla sınırlı olarak tahakkuk eder<sup>120</sup>.

### 2.3. Vergi Tarhının Verginin Tahsilinden Ayırt Edilmesi

Tahsil aşaması vergilendirme sürecinin son aşaması olup tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamasından sonra gelmektedir<sup>121</sup>. Dolayısıyla, subjektif bir vergilendirme işleminde vergiyi doğuran olayla başlayan ilişki verginin tahsili ile sonlanmaktadır<sup>122</sup>. Verginin tahsili, tahakkuk eden bir vergi miktarın, vergi borçlusu tarafından yetkili yerlere

---

<sup>112</sup> Sistemimizde, tarh işlemini tesis ederken inisiyatifini kullanan vergi dairesi karşısında yükümlüye belli hukuki imkânlar tanınmakta, bunlardan yararlanılmasından sonra verginin ödenmesi gereken aşamaya geleceği kabul edilerek, yükümlünün çıkarı gözetilmiş olmaktadır, KUMRULU, **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler**, s. 242.

<sup>113</sup> İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) 27/3. maddesine göre; “ vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam cezalarının dava konusu edilen bölümün tahsil işlemlerini durdurur”.

<sup>114</sup> İYUK madde 27/3’e göre, İYUK 26/3’e göre işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazı kayıtlı verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz.

<sup>115</sup> Yürütmenin durdurulması konusunda daha fazla bilgi için bakınız; Zehreddin ASLAN, **İdari Yargı’da Yürütmenin Durdurulması**, Alfa Basım Yayın Dağıtım, Haziran 1994, s. 29-89, Bahadır KILINÇ, **Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, Adil Yayınevi, Ankara 1997, s. 36-69, Metin GÜNDAY, “**Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar**”, 2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu, 10-11 Mayıs 2000, Danıştay Yayın Bürosu Yayınları No:59, Ankara, 2000, s. 13-21, Turgut CANDAN, **İdari Yargılama Usul Kanunu Şerhi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2006, 642 – 657.

<sup>116</sup> KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 273.

<sup>117</sup> KANETİ, s. 120.

<sup>118</sup> TAŞDELEN, **Vergi Alacağıın Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem**”, s.298.

<sup>119</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 107.

<sup>120</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 120.

<sup>121</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 108, KIZILOĞLU, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 180, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.281.

<sup>122</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 108.

yatırılarak vergi borcunun sona erdirilmesidir<sup>123</sup>. Bir anlamda, verginin tahsil edilmesi ile vergi alacağı devlet yönünden ortadan kalkmakta<sup>124</sup> ve vergilendirme ilişkisi sona ermekte böylece somut vergi borcu kalmamaktadır<sup>125</sup>.

VUK'un 23. maddesinde verginin tahsili ile ilgili olarak " Verginin tahsili, kanuna uygun olarak ödenmesidir" denilmektedir<sup>126</sup>. Bu maddede belirtildiği üzere, tarh ve tahakkuk eden vergi borcu vergi dairesine yatırılması ile ortadan kalkmaktadır<sup>127,128</sup>. VUK'taki bu tanımda tahsilin idari eylem mi yoksa idari işlemi olduğu açıkça belirtilmemiştir. Fakat tahsil, kamu borcunu ortadan kaldıran bir hukuki sonuç doğurduğu için hukuki bir işlem özelliği taşımaktadır<sup>129</sup>. Dolayısıyla, tahsil idari bir işlemdir<sup>130</sup>. Tarh işlemi ile kişiye bağlanan kişisel bir borcun sona ermesini sağladığı

---

<sup>123</sup> NEUMARK, **Maliyeye Dair Tetkikler**, s. 52, Kumrulu'ya göre tahsil ise; verginin yükümlünün mal varlığından hazineye geçmesi olarak tanımlanabilir. KUMRULU, "**Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım**", s.647.

<sup>124</sup> KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.140.

<sup>125</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 108.

<sup>126</sup> Verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk işlemlerini VUK'nun da düzenlenirken verginin tahsili ilgili ayrıntılar 6183 sayılı Amme Alacakları Tahsil Usulu hakkındaki kanunda (AATUHK) düzenlenmiştir. Ayrıca, Vergi borçlarının ödenme şeklini, ödemenin ispatını, ödemenin süresi içerisinde yapılmaması durumunda zorla yürütme yoluyla tahsil edilmesini AATUHK'nun da düzenlenmiştir, KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 121, Gülsen GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2008, s.128, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.282.

<sup>127</sup> AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 56, DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s. 120

<sup>128</sup> Kırbaş'a göre; VUK'daki bu tanım verginin tahsilinin bir tanımı gibi görünüyorsa da aslında burada verginin ödenmesi tanımlanmaktadır. Dolayısıyla, vergi borcunun devlet yönünden değil mükellef yönünden kalkması hükme bağlanmaktadır. KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.134.

<sup>129</sup> Karakoç'a göre; "Vergi Usul Kanununun da yapılan tanımından tahsilin bir idari eylem mi, yoksa bir idari işlem mi olduğu belirtilmemiştir. Dolayısıyla, verme ya da alma biçiminde gerçekleşen tahsilin bir "eylem" olarak nitelendirilebilir. Tahsilin bir eylem mi, yoksa bir işlem mi olduğu bir İçtihatları Birleştirme Kararına konu olmuş ve belli bir paranın makbuz karşılığı tahsilinin işlem mi, eylem mi olduğu konusunda farklı kararları olan Danıştay, sonuçta makbuz karşılığı bir paranın tahsilinin işlem olduğuna, makbuzda tahsilâtın amacının ne olduğu ve alınan paranın mahiyet ve miktarının açıkça yazılı olması halinde makbuz tarihinin tam anlamıyla yazılı bildirim olduğu yönünde karar vermiştir. Gerçekten de, belli bir meblağın verilmesi ya da alınması eylemi yalnız başına "verme" ya da "alma" hukuki sonucunu doğurmamaktadır. Bunun bir başka unsurla tamamlanması gerektiğinden, o da bu eyleme kimlik kazandıran makbuzdur. Tahsil işleminin gerçekleşmesinden sonra yükümlülere verilen makbuz ise, işlemin bildirim niteliğindedir.", Yusuf KARAKOÇ, "**Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukuki Niteliği**", Vergi Dünyası, Sayı: 246, Şubat 2002, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2932>, (16.13.2009), s. 3.

<sup>130</sup> Şenyüz'e göre; Vergi dairesi, mükellefin tahakkuk eden vergisini kendi rızasıyla ödemediği takdirde, "cebren icra" yetkisini harekete geçirerek vergiyi mükellefe ödetme yoluna gitmektedir. Cebri icra yoluyla verginin mükellefinden alınmasına yönelik vergi dairesince ortaya konan iradenin kesin ve yürütülmesi zorunlu olması nedeniyle tahsil tarhtan sonra gelen bir idari işlemdir. ŞENYÜZ, "**Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme; Tebliğ Zamanlaşımı**", s. 18. Tahsilin idari işlem olduğunu belirten diğer görüşler için bakınız; F. NEUMARK,

için tahsil işlemi kişisel sonuç doğurmaktadır<sup>131</sup>. Tahsil, tarh işlemi gibi bireysel subjektif bir idari işlem olduğundan, tarh işlemi ile belirlenmiş olan borç miktarı, tahsil aşaması ile her mükellef açısından ayrı ayrı sonlanmaktadır<sup>132</sup>.

Vergilendirme sürecinde idari bir işlem olan tahsil işlemi tarh işlemi gibi kamu borcunun ödenmesine ilişkin olduğu için yükümlendirici bir işlemidir. Tahsil işlemi ile kamu hukuku ilişkisi sonlandığından tarh işleminin aksine İnşai bir işlem olmaktadır<sup>133</sup>. Tahsil işlemi vergilendirme sürecinde kendisinden önce yapılan işlemlerin amacı kamu alacağının tahsilini sağlamak olmaktadır<sup>134</sup>. Danıştaya göre ise<sup>135</sup>; “Vergi Usul Kanununda vergi alacağının tayinine ilişkin bölümde, vergiyi doğuran olayın saptanmasından sonra verginin tarh, tebliğ ve tahakkuk ettirileceği belirtilmiş, tüm bu işlemlerin nihai amacı olan tahsil ise bu düzen içinde en sonda yer almıştır. Vergiyi doğuran olay ile tahsil aşaması arasında kalan işlemler şekle ve usule ilişkin işlemler” dir.

Tahsil işlemi kendinden önceki tarh ve tahakkuktan ayrı olmakla birlikte tamamen bağımsız değildir<sup>136</sup>. Tarh ve tahakkuk ile tahsil arasında açık bir ilişki bulunmaktadır. Tarh ile tahsil işlemleri arasında ise, temel işlem, sonuç işlem bağlantısı bulunmaktadır<sup>137</sup>. Dolayısıyla tarh ve tahakkuk, tahsil işleminin sebep unsuru olarak nitelendirilebilir<sup>138</sup>.

---

Maliyeye Dair Tetkikler, s. 101, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 108, OKTAR, **Vergi Hukuku**, s. 102., KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖZMEZ, s. 184, KUMRULU, “Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım”, s.650.

<sup>131</sup> KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.283.

<sup>132</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 108 – 109, KUMRULU, “**Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım**”, s.651.

<sup>133</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 109.

<sup>134</sup> KARAKOÇ, “**Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukuki Niteliği**”, s. 6.

<sup>135</sup> Danıştay 4.D., 12.03.1990, E.1987/4476, K.1990/830.

<sup>136</sup> KUMRULU, **Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım**, s. 650.

<sup>137</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 108.

<sup>138</sup> KUMRULU, **Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım**, s. 650.

## 2.4. Vergi Tarhının “Vergi Koyma” dan Ayırt Edilmesi

Vergi koyma, herhangi bir olay yada hukuki işlemin vergi kapsamına alınması yada üzerine vergi konulması durumu olarak tanımlanmaktadır<sup>139</sup>. Bir anlamda, vergi koyma devletin vergilendirme yetkisinden kaynaklanmaktadır. Çünkü vergi devletin egemenlik gücüne dayanılarak alınmaktadır<sup>140</sup>. Devletlerin vergilendirme yetkisi ise, egemenliğin mali alandaki görünümü olan mali egemenlikten doğmaktadır<sup>141</sup>. Dolayısıyla, vergi koyma yetkisi aynı zamanda vergilendirme yetkisi olarak<sup>142</sup> da tanımlanmaktadır. Zaten, vergilendirme yetkisinin dar anlamda tanımlanması devletin veya devletten bu yetkiyi almış kamu tüzel kişilerinin vergi koyma konusundaki yetkilerini içermektedir<sup>143</sup>.

Günümüzde vergilerin kanuniliği ilkesinin<sup>144</sup> bir sonucu olarak yürütme organının veya kamu tüzel kişilerinin bir idari işlemle vergi koyma, kaldırma, değiştirme yetkileri yoktur<sup>145</sup>. Vergi koyma yetkisine sahip olan yasama organı, herhangi bir olay ya da hukuki işlemin vergi kapsamına almasıyla vergi konulmuş

<sup>139</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, Sadık KIRBAŞ, Saygın EYÜPGİLLER, **Açıklamalı Maliye Ve Vergi Sözlüğü**, Birlik Yayıncılık, Ankara, 1986, s.183.

<sup>140</sup> Akif ERGİNAY, “ **Vergi Hukukunun Mevzuu ve Muhtariyeti**”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Beşinci Seri, Sene 1959, Sermet Matbaası, İstanbul 1961, s. 124, (s123-131), Nami ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s.5, Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, “**Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları**” (**Vergilendirmenin Yasallığı ve Vergilendirmede Adalet ilkesi**), Ünal Tekinalp’e Armağan Cilt III, Beta Yayınları, İstanbul, 2003, s.221 (221-244), Zeynep ARIKAN, “ **Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı**”, İstanbul Üniversitesi İktisat Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Kenan Bulutoğlu’na Armağan, 37.Seri, Yıl 1996/1997, İstanbul, 1998, s. 269, (269-281), Zeynep ARIKAN, Ersan ÖZ, “ **Re’sen Tarhiyat Şekilleri ve Hukuksal Boyutu**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 128, Ağustos 2003, s.4.

<sup>141</sup> ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s.2-3, KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.36, Bumin DOĞRUSÖZ, “ **Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 43, Mart 1985, İstanbul, s. 17-19, Bumin DOĞRUSÖZ, “**Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi**”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, İstanbul, 2000, s.135, (135-160), Mehmet Emin PALAMUT, “**Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergileme Yetkisi ve Türkiye’nin AB karşısındaki Konumu**”, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, "Avrupa Birliği'ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu" Ankara Üniversitesi, (Fethiye, 22-25 Mayıs 2002), s. 221 (219-245).

<sup>142</sup> AKDOĞAN, KIRBAŞ, EYÜPGİLLER, s. 183.

<sup>143</sup> ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s.5.

<sup>144</sup> Vergilerin kanuniliği ilkesi; çağdaş demokratik ülkelerde güçler ayrılığı veya güçler dengeleri çerçevesinde vergilendirme yetkisinin yasama organında bulunmasıdır. Bu ilke vergilerin ancak kanunla alınabileceğini belirtmektedir. ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s.5.

<sup>145</sup> ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s.7.

olmaktadır. Anayasanın 73 / III. maddesine göre, “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konular, değiştirilir ve kaldırılır.” Burada, verginin ancak yasayla konulup, kaldırılıp ve değiştirilebileceği vurgulanmaktadır<sup>146</sup>. Anayasanın 7. maddesine göre ise, yasama yetkisinin Türk Milleti adına Türkiye Büyük Millet Meclisi’ne ait olduğu ve bu yetkinin devredilemeyeceği öngörmüştür. Bu maddelerden de anlaşılacağı üzere, vergi yasalarını yapma yetkisi Türkiye Büyük Millet Meclisindedir (TBMM)<sup>147</sup>. Dolayısıyla, vergi koyma yetkisi de yasama organı olan TBMM’de dir. Verginin konulması, verginin tarh edilmesi anlamına gelmemektedir. Çünkü tarh işlemi ancak kanunla vergi konulduktan sonra yapılan idari bir işlemidir. Vergi konulduktan sonra, vergiyi doğuran olayla ortaya çıkan vergi alacağının vergi tarhi ile somut hale gelmesi sağlanmaktadır<sup>148</sup>.

### 3. Vergilendirme Sürecinde Tarh İşleminin Yerinin Tespiti

Türk Vergi Hukukunda, vergi alacağının tahsil edilebilir hale gelmesi için birtakım aşamalardan geçmesi gerekmektedir<sup>149</sup>. Vergiyi doğuran olayla başlayan ve ödeme ile sona eren somut bir vergi ilişkisinde yer alan değişik aşamalar dikkate alındığında bunlar vergilendirme süreci olarak adlandırılır<sup>150</sup>. Bu süreç ile ilgili temel esas ve ilkeler Vergi Usul Kanununda (VUK) düzenlenmiştir<sup>151</sup>. Vergi Usul Kanununun “Vergi Alacağının Tayini” başlığını taşıyan Dördüncü Bölümdeki alt başlıklar; vergiyi doğuran olay, tarh , tebliğ, tahakkuk ve tahsildir . Dolayısıyla, vergi borcu ilişkisinin başlamasından sona ermesine kadar geçmesi gereken aşamalar; Vergiyi Doğuran Olay, Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil olarak belirlenmiş olmaktadır<sup>152</sup>. Vergi doğduktan sonra vergilendirme yetkisinin bir gereği olarak vergi idaresi

<sup>146</sup> ALİEFENDİOĞLU, “Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları”, s.225.

<sup>147</sup> GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 22.

<sup>148</sup> TUNCER, **Kamu Maliyesi**, s.196.

<sup>149</sup> BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1, s.19.

<sup>150</sup> Ahmet KUMRULU, “ **Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ayrı basım, 1989, s. 243.

<sup>151</sup> Abdurrahman AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006, s. 58.

<sup>152</sup> KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 232.

tarafından yapılması gerekli zorunlu işlemler vardır<sup>153</sup>. Bu bağlamda, vergilendirme süreci, verginin tarhi, tebliği, tahakkuku ile tahsil aşamalarından oluşmaktadır<sup>154</sup>. Bu aşamalar gerçekleştikçe borç daha somut hale gelir ve duruma göre kesinlik kazanır<sup>155</sup>.

Vergi Usul Kanununda bulunan düzenlemeler tüm vergiler için geçerlidir. Bir anlamda bu vergilendirme süreci özel vergi kanunları ile düzenlenmiş olan Kurumlar Vergisi, Gelir Vergisi, Katma Değer Vergisi vb. diğer tüm vergiler için geçerli olan süreci ifade etmektedir<sup>156</sup>. Her bir vergi kanununda, o verginin uygulanma esasları belirlenmiştir. Herhangi bir vergi açısından vergilendirme sürecinin başlayabilmesi için vergi mükellefi ile vergi konusu arasında hukuki bir ilişkinin kurulması gereklidir. Bu hukuki ilişkinin kurulmasından sonra özel vergi yasalarının o verginin uygulanmasına yönelik belirlediği kurallar çerçevesinde vergilendirme süreci başlayacaktır<sup>157</sup>. Bu süreçte bulunan değişik aşamalar ya da işlemler her vergilendirme sürecinde görülmez. Örneğin beyana dayalı vergilerde<sup>158</sup>, ihtirazi kayıtla yapılan beyanlarda ve tahakkuku tahsile bağlı vergilerde değişik mekanizmalar görülmektedir<sup>159</sup>. Vergilendirme sürecindeki idari işlemlerden en önemlisi tarh işlemidir<sup>160</sup>. Çünkü, vergilendirme sürecinde ilk işlem olarak ortaya çıkmakta ve vergi borcunun belirlenmesi nedeniyle vergilendirmenin konu unsurunu oluşturmaktadır<sup>161</sup>.

---

<sup>153</sup> KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 232.

<sup>154</sup> KUMRULU, “*Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler*”, s. 243, KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s. 232, BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s. 61, KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s.149, ŞENYÜZ, “*Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme; Tebliğ Zamanaşımı*”, s. 17.

<sup>155</sup> KUMRULU, “*Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler*”, s. 243, KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s.149.

<sup>156</sup> AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 58.

<sup>157</sup> AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 58.

<sup>158</sup> Beyana Dayalı vergilerde mükellefe ayrıca tarh işleminin tebliği gerekmediğinden tarh ve tahakkuk aşamaları aynı anda gerçekleşir. ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 88.

<sup>159</sup> KUMRULU, “*Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler*”, 1989, s. 243.

<sup>160</sup> Ezhan DOĞRUSÖZ, “*Tarh İşleminin İdari Unsurları I*”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 12, Sayı: 139, Temmuz, 2004, s. 185.

<sup>161</sup> İl Han ÖZAY, *Günışığında Yönetim*, İstanbul, 1996, s. 461.

#### 4. Tarhın Muhatabı

Vergilendirme ile devletle gerçek veya tüzel kişiler arasında bir borç alacak ilişkisi doğduğundan bu ilişkide devlet alacaklı, vergiyi ödemekle yükümlü olan mükellef ise borçlu olmaktadır<sup>162</sup>. Mükellefiyetin konusunu bir vergi borcu oluşturmaktadır<sup>163</sup>. Dolayısıyla, vergi alacaklısı karşısında vergi borcu bakımından vergi borçlusunu olan mükellef bulunmaktadır<sup>164</sup>. Mükellef, kanunun verginin doğumunu bağladığı olay ile ilişkisi nedeniyle vergi borcunu ödemek zorunda olan kişi veya kurumdur<sup>165,166</sup>. VUK'un 8/1. maddesine göre mükellef “ vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi” olarak tanımlanmıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, mükellefiyetin en önemli unsuru olan vergi borcuna öncelik verilmektedir<sup>167,168</sup>. Bu vergi borcu ödeme yükümlüğüne, maddi vergi mükellefiyeti denilmektedir<sup>169</sup>. Mükellefin vergi borcu ödeme dışındaki şekli ve usule

---

<sup>162</sup> KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.76, AKDOĞAN, KIZILOT, EYÜPGİLLER, s. 16, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.182, TOSUNER, ARIKAN, s.43.

<sup>163</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 71.

<sup>164</sup> ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, s. 58.

<sup>165</sup> OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.54, Neumark'a göre mükellef; Vergiyi doğuran olayın kendisiyle vergi konusu arasındaki münasebetin gerçekleştiği kişidir. NEUMARK, **Maliyeye Dair Tetkikler**, s.48, Candan'a göre ise mükellef; “vergi borcunu doğuran olaya veya hukuki duruma taraf olan gerçek veya tüzel kişidir”, CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 28.

<sup>166</sup> Vergi mükellefinin belirleyici iki unsuru bulunmaktadır. Bunlar; kişinin bir vergi borcunu ödemek zorunda olması ve vergiyi doğuran olayın kendi kişiliğinde gerçekleşmiş bulunmasıdır. ÖNCEL, “**Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**”, s. 40.

<sup>167</sup> KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.77, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.185.

<sup>168</sup> Öncel'e göre; VUK'un da da mükellef dar anlamda, bir anlamda yalnız maddi ödeme görevi yönünden tanımlanmış gibidir. VUK 8/1'deki mükellef tanımı bu düşüncüyü destekler gibi görünmekle birlikte, kanunda mükellef ödevleri başlığı taşıyan ikinci kitabı, 8.'inci maddedeki tanımlamayı bütünlemede ve mükellefin vergi ödeme ödevi görevi dışındaki şekli yükümlülükleri yerine getirme görevi olduğunu da belirtmektedir. ÖNCEL, “**Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**”, s.40. Gerçek'e göre; VUK 8/1'deki vergi mükellefi kavramı, sadece vergi borcunu ödemeyi ifade eden maddi yükümlülük açısından ağırlıklı olarak ortaya konurken, VUK'un 157-257. maddesinde düzenlenen “mükellefin ödevleri” ile ilgili hükümler ise bu tanımı tamamlamakta ve vergi mükellefinin vergi ödeme yükümlülüğü dışında defter tutma, beyanname verme, bildirimde bulunma gibi çeşitli şekli ödevleri yerine getirmesi gerektiğini belirtmektedir. Dolayısıyla, mükellefin vergi kanunlarına göre yerine getirmesi gereken yükümlülüklerin tamamı vergi yükümlülüğü veya vergi mükellefiyeti olarak tanımlanmaktadır. Adnan GERÇEK, “**Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerin İncelenmesi**” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2005, Ankara, s. 158 (157-193).

<sup>169</sup> KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.77, TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s.126, Ahmet KIRMAN, “**Vergi Hukukunda Sorumluluk**”, Mali Sorunlara Çözüm, Ağustos, 1985, Sayı 8, s.28 (s.27-41), KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.184, OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.57.

ilişkin ödevleri ise şekli vergi mükellefiyeti denilmektedir<sup>170</sup>. Mükellefin kim olduğunu yasa gösterdiğinden kanundan kaynaklanmayan bir mükellefiyet yüklenemez<sup>171</sup>.

Bir verginin ödenmesinden ilk olarak o verginin kanunla belirlenmiş olan mükellefi sorumlu olmaktadır<sup>172</sup>. Dolayısıyla, verginin asıl borçlusu mükelleftir<sup>173</sup>. Tarh da mükellef adına yapıldığından tarhın muhatabı da mükellef olmaktadır<sup>174</sup>. Mükellef olan kişi adına yapılan tarh işlemi kanundan kaynaklanan yükümlülüğü harekete geçirmeye yönelik olarak yapılmaktadır<sup>175</sup>.

Her ne kadar bir verginin asıl borçlusu mükellef olsa da, vergi borcu için bir kişinin maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmekle sorumlu tutulan üçüncü kişilere vergi sorumlusu denilmektedir<sup>176</sup>. Vergi hukukunda sorumluluk ise, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olmayan üçüncü kişilerin yasalarla, vergiye ilişkin maddi veya şekli ödevlerin yerine getirilmesi sağlamak amacıyla vergi dairesine karşı muhatap tutulmalarını, bazı durumlarda ise asıl mükellefle ile birlikte vergiyi ödemeleri veya asıl mükellef yerine geçerek vergi borcunu kendi malvarlıklarından ödemelerini ifade

---

<sup>170</sup> KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.77, TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s.126, KIRMAN, “**Vergi Hukukunda Sorumluluk**”, s.28, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.184, OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.57.

<sup>171</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 70.

<sup>172</sup> ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, s.67.

<sup>173</sup> KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.80, ÖZBALCI, s.111, Binnur ÇELİK, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002, s.39.

<sup>174</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 28.

<sup>175</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 70 -71.

<sup>176</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 75, Doktrinde vergi sorumlusu konusunda farklı tanımlar yapılmaktadır; Kaneti'ye göre vergi sorumlusu; “ vergi borcunu ödemek zorunda olan, mal varlığından vergi alacağı tahsil edilebilen kişidir”, KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.72, Karakoç'a göre “ Kendisi yükümlü olmamakla birlikte, verginin ödenmesi bakımından alacaklı vergi dairesine karşı muhatap alınan gerçek veya tüzel kişidir” , KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 196, Erginay'a göre; “ Kendisi gerçek mükellef olmamakla birlikte, gerçek mükelleflerle olan ilişkileri dolayısıyla vergi kanunlarının gösterdiği hallerde, verginin hesaplanarak kesilmesi ve vergi dairesine ödenmesi veya diğer bazı işlerin yapılması mecburiyeti olan üçüncü kişiye vergi sorumlusu denir.”, ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, s. 68, Uluatam, Methibay'a göre; “ Kendileri mükellef olmayan, ancak mükellefle kanunda gösterilmiş bazı ilişkiler içinde bulduklarından, belli durumlarda vergi borcuyla ilgili bir takım ödevler yüklenmiş kişilerdir.”, ULUATAM, METHİBAY, s.97, Candan'a göre; “ Kaynakta tevkif ettiği vergiyi kendi namına, asıl borçlu hesabına alacaklı vergi dairesine beyan edip ödeyen kişidir”, Turgut CANDAN, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3.Baskı, 2006, s. 9. Gerçek'e göre; “Vergi sorumlusu asıl mükellefin vergi borcuyla ilgili alacaklı vergi dairesine karşı vergi kesintisi yapıp ödemekle, vergi borcunu kendi malvarlığından ödemekle veya verilen şekli ödevleri yerine getirmekle görevli tutulan kişidir.”, GERÇEK, “**Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerin İncelenmesi**”, s.163.

etmektedir<sup>177,178</sup>. VUK'a göre vergi sorumlusu ise, verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişidir (VUK Madde 8/2)<sup>179</sup>. Ayrıca bu kanunun müteakip maddelerinde geçen mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir (VUK Madde 8/4) denilerek vergi sorumluluğunun kapsamı sadece yükümlü adına alacaklı vergi dairesine ödemeyle sınırlı olmadığı ayrıca VUK'daki mükellefler için öngörülen şekli ödevleri de içerdiği anlaşılmaktadır<sup>180</sup>. Vergi hukukumuzdaki sorumluluklara örnek olarak; mirasçılardan sorumluluğu, vergi kesenlerin sorumluluğu, karnesiz hizmet erbabı çalıştıranların sorumluluğu, yasal temsilcilerin sorumluluğu verilebilir. Vergi sorumlusu da mükellef gibi tarhın muhatabı olabilmektedir. Vergi sorumluları tevkif ettikleri vergilerle ilgili vergi dairesine ödemek zorunda oldukları vergiler nedeniyle tarh işleminin muhatabı olabilmektedirler. Kaynağında tevkifi gerekirken tevkif edilmeyen vergiler asıl mükelleften değil tevkifatı yapması gerekli olan sorumludan alınır. Dolayısıyla, tarh sorumlu adına yapılır<sup>181</sup>.

Mükellefiyet yasadan doğan hukuki bir durumdur<sup>182</sup>. Mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler yasadaki öngörülen istisnalar dışında vergi dairelerini bağlamamaktadır (VUK Madde 8/3). Madde hükmünde belirtildiği üzere, taraflar kendi aralarında sözleşme ile mükellefiyeti veya sorumluluğu düzenlemiş olsalar bile vergi mükellefiyetine veya sorumluluğuna ilişkin olarak vergiyi doğuran olay

---

<sup>177</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 75.

<sup>178</sup> Sorumluluk müessesesi ile devlet alacağına güvence altına alabilmek için birçok durumda üçüncü kişileri de bir vergiye ilişkin şekli ödevleri yerine getirmek veya asıl yükümlü ile birlikte veyahut onun yerine vergi ödemek zorunda tutmaktadır. Bu sorumluluk müessesesinin temelinde yatan neden ise devlet alacağına karşı güvence arayışıdır. ÖNCEL, “**Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**”, s.41.

<sup>179</sup> Bu Maddede vergi sorumlusunun genel bir tanımı yapılmış olup, bazı durumlarda mükellef adına kesilen verginin vergi dairesine yatırılmasından sorumlu tutulan kişiyi, bazı durumlarda asıl vergi borçlusu ile birlikte veya onun yerine geçerek vergiyi kendi malvarlığından ödemek durumundan olan kişiyi, bazı durumlarda ise vergileme ile ilgili ödevlerin doğru bir şekilde yerine getirilmesinden sorumlu tutulan kişiyi ifade etmektedir. GERÇEK, “**Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerin İncelenmesi**”, s.160.

<sup>180</sup> ÖNCEL, “**Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**”, s.40, Mustafa AKKAYA, “**Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 46, Sayı 1-4, 1997, s.185 (185-208), OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.59. GERÇEK, “**Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerin İncelenmesi**”, s.158.

<sup>181</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 28, Yılmaz ALİFENDİOĞLU, “**Vergi Yargısı ve Sorunları**”, Danıştay Dergisi, Yıl 9, Sayı: 32-33, s.149 (s.135-152).

<sup>182</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 73.

kimin şahsında gerçekleşmişse vergi dairesi onu muhatap olarak kabul edecektir<sup>183,184</sup>. Dolayısıyla vergi mükellefi veya sorumlularının vergi ile ilgili yükümlüklerinin özel sözleşme ile değiştirilmeyeceği belirtilmektedir<sup>185</sup>. Yalnız burada mükellefiyetle ilgili sözleşme yapılmayacağı değil, bu amaçla yapılan sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı sonucu çıkmaktadır<sup>186</sup>. Çünkü, kanundan kaynaklanan yükümlülük

---

<sup>183</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 86, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 224, Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir; “ Vergi Sorumluluğunun özel Mukavele ile devredilmesinin vergi dairesini bağlamayacağı hk.”, Danıştay 4.D., 24.02.1984, E.1982/17496, K.1984/1984/752. “Vergi Yükümlülüğü özel mukavele ile başkasına devredilemez”, Danıştay 4.D., 22.01.1976, E.1974/1953, K.1976/126. Ekrem İSPİR, Tahsin YAĞMURLU, Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları**, -En Son Kararlar-, 1985, s.13 ve 19.

<sup>184</sup> Vergi sorumluluğunun varlığı için vergilendirme ilişkisinden kaynaklanan bir talebin olması gerektiğinden vergi sorumluluğunda da vergi mükellefiyetinde olduğu gibi sorumluluğun dayanağını oluşturan vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi sorumluluğu doğmakta ve vergiyi doğduran olaya bağlanan yükümlülüklerin ortadan kalkması ile son bulmaktadır. AKKAYA, “ **Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu**” s.187.

<sup>185</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.86, Mualla ÖNCEL, “**Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**”, Prof.Dr. H. Sur'un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi S.B.F. Yayın No:522, s.49, (40-55), KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.85, CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 28-29, ULUATAM, METHİBAY, s. 95, AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 45, OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.66.

<sup>186</sup> KIZILOĞLU, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s.112. Doktrinde bu tür sözleşmelerin yapılıp yapılmayacağı ile ilgili görüş birliği bulunmamaktadır. Sözleşme yapılabileceğini savunanlar; Kaneti'ye göre; Sözleşme serbestliğinin genel ilkeleri çerçevesinde kamu düzenine ve verginin konulmasındaki genel amaca aykırı olmadığı müddetçe vergi yükümlülüğü ve vergi sorumluluğu ile ilgili sözleşmelerin geçerli olduğunu kabul etmek gerekecektir. Yapılacak bu sözleşme taraflar arasındaki iç ilişkide mükellefiyeti veya sorumluluğu yasa ile belirlenen mükellef veya sorumlu olan kişinin dışında başkasının üstlenmesi mümkündür. KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 85, Şenyüz'e göre; VUK'un 8/3.Maddesi ile getirilen kanuni düzenleme mükellefiyetle ilgili konularda sözleşme yapılmayacağı yada yapılanların geçersiz kabul edileceğinden çok, bunların sadece vergi dairesi açısından doğurduğu sonuçları belirlemeye yöneliktir. Dolayısıyla mevcut düzenleme ile özel hukuk alanında mükellefiyeti değiştiren sözleşmeler yapılabilir. Fakat bu sözleşmelerin vergi dairesini bağlamayacağı şeklinden anlamak gerekir. Borçlar Kanununa göre bu sözleşmeler hem mükellefiyeti devredenler (iç ilişki) hemde vergi dairesini (dış ilişki)bağlamayacaksa bu konuda istisnai hüküm olarak ayrıca VUK'ta özel bir düzenlemenin yer almasına gerek olmazdı. Doğan ŞENYÜZ, **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Kasım 2002, s. 32-33. Akkaya'ya göre; Vergi yükümlülüğü ve sorumluluğuna bağlanan ekonomik sonuçların devrini konu edinen özel hukuk sözleşmeleri salt bu nedenle kanuna ve kamu düzenine aykırı, dolayısıyla da (BK Md. 19/2, 20/1) hükümsüz değildirler. Çünkü bu sözleşmeler esas itibarıyla vergi borcunun doğumu sürecine ilişkin olup, sonuçlarını sadece taraflar arasındaki iç ilişkide doğurmaktadırlar. Dolayısıyla, vergisel unsur içeren sözleşmeler sadece taraflar arasındaki iç ilişkide geçerli olduğundan vergilendirme sürecinde vergi idaresi bakımından bağlayıcı olmamaktadırlar. Mustafa AKKAYA, “ **Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 11, 2000, s.7, AKKAYA, “ **Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu**”, s.186. Karşı görüş; Öncel'e göre; Vergi yasalarında kabul edilen durumlar dışında mükellefiyet ve sorumluluğa ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamadığından sözleşme ile sorumluluk yaratılamaz veyahut herhangi bir kimse sözleşme ile sorumluluktan kurtulamaz. ÖNCEL, “**Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**”, s. 49. Öncel, Kumrulu, Çağan'a göre; Mükellefiyet yasadaki doğan hukuki bir durum olduğundan sözleşme ile yasaya aykırı şekilde değiştirilmeyecektir. Yasada öngörülen istisnalar dışında mükellefiyete ilişkin özel sözleşmeler vergi dairesini bağlamayacağından (VUK m.8/3), Borçlar Kanunu yasaya aykırı sözleşme yapılmayacağını öngörmekte

veya sorumluluk ödevini değiştiren sözleşmeler, taraflar açısından kanunda belirtilen durumlarında herhangi bir değişiklik yapmamaktadır<sup>187</sup>. Dolayısıyla, herhangi bir sözleşme yapılmış olsa dahi bu sözleşme vergi dairesini bağlamayacağından vergi dairesi tarhi, vergi kanunlarına göre mükellef veya vergi sorumlusu kim ise onun adına yapacaktır<sup>188</sup>. Ayrıca vergilendirme işlemlerinin vekil aracılığıyla yapılması durumunda da tarh işlemi vekil adına değil mükellef adına yapılacaktır<sup>189</sup>.

Tarhin muhatabı mükellef veya vergi sorumlusu olsa da bazı vergi kanunlarında tarhin muhatabının kimlerin olacağı belirlenmiştir; Örneğin; Kurumlar Vergisinde tarhin muhatabı; Kurumlar Vergisi Kanununa göre, mükellef olanların tüzel kişiliği adına yapılmaktadır. İktisadi kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadi işletmelerden tüzel kişiliğe haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakfın adına, fonlarda fonun kurucusu adına, iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan birisi adına tarh olunur (KVK Madde 16/4). Dar mükellefiyete tabi yabancı kurumlarda ise vergisi, bunların adına Türkiye’deki müdür veya temsilcileri mevcut değil ise kazanç ve iratları yabancı kuruma sağlayanlar tarhin muhatabı olurlar. Gelir vergisinde açısından tarhin muhatabı; Gelir Vergisi Kanuna göre mükellef olan gerçek kişiler, küçükler ve kısıtlılarda bunları nam ve hesabına kanuni temsilcilerine, verginin tevkif suretiyle alınması durumunda mükellef hesabına tevkifat yapmaya mecbur olanlar ile dar mükellefiyette ise mükellefin ( Türkiye’de birden fazla daimi temsilcinin mevcudiyeti halinde, mükellefin tayin edeceği, tarhiyat tairhine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa

---

olduğundan (Borçlar Kanunu Madde 19), vergi dairesini bağlayan bu tür sözleşmeleri adliye mahkemeleri hükümsüz saymaktadır. (Borçlar Kanunu Madde 20), ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 73. Uluatam, Methibay’a göre; Mükellefiyet kanundan doğduğunda ve sözleşme ile değiştirilemeyeceğinden VUK’nun 8. Maddesine göre bu tür sözleşmeler vergi dairesini bağlamayacağı gibi Borçlar Kanununa da aykırı sözleşme yapılmayacağından bu tür yapılan sözleşmeler mahkemeleri de bağlamayacaktır. ULUATAM, METHİBAY, s.95.

<sup>187</sup> KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 223.

<sup>188</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 28-29, KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.85, Vergi Dava Daireleri de bu konuda vermiş olduğu kararda; “Vergi Usul Kanununun 8’inci maddesi de vergi sorumluluğunun sözleşme ile değiştirilemeyeceğini açıkça emretmektedir. Yönetim kurulu üyelerinin aralarında görev bölüşmesi sonucu belli işlerin bir veya birkaç yönetim kurulu üyesi tarafından yerine getirilmesini karara bağlaması, yönetim kurulunun kanundan doğan sorumluluğunun devredildiği anlamı yüklenerek nitelenemeyeceği..”, Vergi Dava Daireleri, 26.05.2006, E.2006/9, K.2006/119.

<sup>189</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.29.

temsilcilerden herhangi birisi) daimi temsilcisi mevcut değilse, kazanç ve iratları yabancı kişiye sağlayanlar tarhın muhatabı olmaktadır (GVK Madde 107). Katma Değer Vergisinde ise, bu vergiyle mükellef gerçek veya tüzel kişiler tarhın muhatabı olmaktadır. Adi ortaklıklarda, ortaklardan herhangi biri, Türkiye’de yerleşmiş olmayan gerçek kişiler ile kanuni merkez veya iş merkezlerinden her ikisi de Türkiye içinde bulunmayan tüzel kişilerde, bu kanuna göre vergi kesintisi yapmak zorunda olan kişi, vergi kesintisi yapacak kişinin olmaması durumunda, mükellefin Türkiye’deki daimi temsilcisi, Türkiye’de birden fazla temsilcinin mevcudiyeti halinde ise mükellefin tayin edeceği temsilci, tarhiyat tarihine kadar böyle bir tayin yapılmamışsa temsilcilerden herhangi birisi, daimi temsilci yok ise işlemleri mükellef adına yapanlar tarhın muhatabı olurlar (KDVK, Madde 44).

Gerçek kişi veya vergi sorumlusunun ölmesi durumunda vergi borcu sona ermez<sup>190</sup>. Dolayısıyla, ölüm halinde asıl mükellefin yerine geçecek yeni bir borçlunun bulunması gerekmektedir<sup>191</sup>. Ölüm halinde mükelleflerin ödevleri, mirası reddetmemiş kanuni ve mansup mirasçılara geçer ve mirasçıların her biri ölünün vergi borçlarından miras hisseleri oranında sorumludurlar. (VUK Madde 12). Fakat, ölümle vergi cezaları düşmektedir. (VUK Madde 372). Dolayısıyla, mirasçıların vergi cezalarından ötürü bir sorumluluğu yoktur.

Külli halefiyette mirasçılar hak ve yükümlülükleri nedeniyle tamamen ölenin haklarının halefi olmaktadır. Halefiyet yoluyla ölenin borçlarını üstlenen kanuni ve mahsup mirasçıların borcun asıl borçlusu mu yoksa sorumlusu mu oldukları tartışmalıdır. Fakat, vergiyi doğuran olay kendi kişiliğinde doğmadığı, ona dolaylı yoldan izafe edildiği için borçluluk ve sorumluluk sıfatları vergiyi doğuran olay unsuru dışında kişiye yüklendiği için mirasçının hukuki durumu sorumluluk olarak nitelendirilmektedir<sup>192</sup>. Ölenin vergi borcunun mirasçılardan istenebilmesi için mirası reddetmemiş olmaları gerekmektedir. Dolayısıyla, mirası reddetmemiş mirasçılar vergi borcundan sorumlu olacaklarından tarhın muhatabı da olurlar. Mirası reddeden

---

<sup>190</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.29.

<sup>191</sup> ERGİNAY, *Vergi Hukuku*, s. 74.

<sup>192</sup> ÖNCEL, “*Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk*”, s. 49.

mirasçılar ise vergi borcundan sorumlu olmayacaklarından tarhın muhatabı da olamayacaklardır<sup>193</sup>.

---

<sup>193</sup> CANDAN, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s.30.

## II. BÖLÜM

### TARH İŞLEMİNİN İDARİ İŞLEM KİMLİĞİ VE UNSURLARI

#### 1. İdari İşlemin Tanımı

İdare görevlerini yerine getirirken çeşitli hukuksal işlemlerde ve eylemlerde bulunur<sup>194</sup>. Bu hukuksal işlemler, idarenin hukuki sonuç doğurmaya<sup>195</sup>, yeni hukuksal durumlar yaratmaya, var olan hukuksal durumları değiştirmeye ya da ortadan kaldırmaya yönelik irade açıklaması olarak<sup>196</sup> tanımlanabilir. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, hukuki işlemin iki unsuru vardır. Bu unsurlar; “irade açıklaması” ve “hukuki sonuç” tur<sup>197</sup>. Dolayısıyla, hukuki işlem için bu iki unsurun bir araya gelmesi gerekmektedir<sup>198</sup>. Hukuki işlemlerin kamu hukuku alanındaki en belirgin şekli ise, idari faaliyetlerin hukuki temelini oluşturan idari işlemlerdir<sup>199</sup>.

İdari işlemin tanımı, idari usul kanunlarının dışında genelde içtihatla geliştiğinden herkesin kabul ettiği bir idari işlem tanımına varılamamıştır<sup>200</sup>. Bazı ülkelerin idari usul kanunları dışında, idari işlemin tanımı kanunla yapılmamıştır<sup>201</sup>. Bizim kanunlarımızda da idari işlemin tanımı bulunmamaktadır. Buna karşılık yargı organları bakmış oldukları davalarla ilgili olarak idari işlemi tanımlama yoluna

<sup>194</sup> Şeref GÖZÜBÜYÜK, Turgut TAN, **İdare Hukuku** Cilt I, 6. Bası, Turhan Kitabevi, 2008, s. 431.

<sup>195</sup> Kemal GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Kitabevi, 2007, s. 249.

<sup>196</sup> İsmet GİRİTLİ, Pertev BİLGİN, Tayfun AKGÜNER, **İdare Hukuku**, İkinci Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2006, s.873.

<sup>197</sup> Louis ROLLAND, **Hukuki İdare**, Birinci Tabı, İstanbul Matbaacılık ve Neşriyat Türk Anonim Şirketi, 1933, İstanbul, (Çev. İbrahim Ali), s. 55, Leon DEGUİT, Kamu Hukuku Dersleri, Çev. Süheyp DERBİL, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Kol. Ort. Ankara, 1954, s.35, Şeref GÖZÜBÜYÜK, Turgut TAN, **İdare Hukuku**, Cilt I, 2006, s.406, Sait GÜRAN, “**İdari İşlem**”, Prof.Dr. Hayri Domaniç’e 80. Yaş Günü Armağanı, II. Cilt, İstanbul, 2001, s.1276–1277, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 249.

<sup>198</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 249.

<sup>199</sup> ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, s. 9, Ramazan ÇAĞLAYAN, “**İdari Eylemden Doğan Tam Yargı Davalarında Dava Açma Süreleri**”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C.IX, S.3-4, 2005, s. 18, (s.17-33).

<sup>200</sup> AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.27.

<sup>201</sup> İdari işlem, Amerika Birleşik Devletleri Federal İdari Usul Kanunu (Administrative Procedure Act-APA) 551 in 4.Bendinde, İsviçre Federal İdari Usul Kanununun (Bundesgesetz über das Verwaltungsverfahren vom 20.12.1968- VwG ya da Loi federale sur la procedure administrative – LPA) 5.maddesinde ve Alman İdari Usul Kanunu (Verwaltungs verfahrensgesetz-VwVfG) 35.de tanımlanmıştır, Aktaran: AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, dipnot:15, s.27.

gitmişler de, yapmış oldukları tanımlar arasında farklılıklar olduğu da dikkati çekmektedir<sup>202</sup>. Anayasa mahkemesi bir kararında idari işlemi; “*kamu kurumu ya da idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca verilmiş ve idarenin idare hukuku alanında gördüğü idari faaliyetlerle ilgili olması*” gereken işlem olarak tanımlarken<sup>203</sup>, Danıştay ise idari işlemi; “*kamu kurum ve kuruluşları tarafından kamu hukuku kuralları uyarınca tek taraflı olarak tesis edilen ve re’sen uygulanabilir nitelikte olan hukuki tasarruflar*” olarak tanımlamıştır<sup>204</sup>. Danıştay 4. Dairesi ise vergi yargısı ile ilgili olarak ise idari işlemi şöyle tanımlamıştır<sup>205</sup>; “*Vergi dairesinin idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, doğrudan uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hukuki statülerinde hak ve yükümlülüklerinde değişiklik ve yenilik yaratan idare açıklamaları*”dır.

<sup>202</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 431..

<sup>203</sup> Anayasa Mahkemesi, 25.05.1976, E.976/1 – K.976/38, Anayasa Kararlar Dergisi, Sayı:14, s.170, Aktaran: GÖZÜBÜYÜK, TAN, s.431, Başka bir Anayasa Mahkemesi kararında ise idari işlem şöyle tanımlanmıştır; “*hukuk alanında idarenin, değişiklik, yenilik doğuran irade açıklamaları şeklinde genel ifadesini bulan işlem*dir”. Anayasa Mahkemesi, 15.04.2004, E. 2004/26, K. 2004/51, Anayasa Kararlar Dergisi, Sayı:40, Cilt 2, Ankara, 2005, s.722.

<sup>204</sup> Uyuşmazlık Mahkemesi, 20.02.1989, E. 988/2 – K.989/1, RG; 15.04.1989, Sayı: 20140, s.15, Danıştay, 10.D; 01.07.1987, E.987/1159 – K. 987/1458. RG;24.07.1987, Sayı: 19427, s.3, aktaran: GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 431-432, Danıştay kararlarında yapmış olduğu diğer idari işlem tanımları ise şunlardır; “*...idari işlem kısaca, idari makamlarının, idare fonksiyonu ile ilgili konularda aldığı tek taraflı icrai karar olarak nitelenir*”, Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, E.72/2, K.73/10.T., RG.12.07.1973, 14592, Danıştay 12. dairesinin 21.03.1979 tarihli kararında ise, “*İdarenin bütün işlemleri idari olmayıp, kamu hizmetlerinin yürütülmesi amacıyla ve kamu gücü kullanılarak tesis edilen tek taraflı ve icrai nitelik gösteren işlemleri*” olarak tanımlanmıştır, aktaran: ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, dipnot 13, s.5. Danıştay 5. Dairesinin 17.09.2007, tarihli kararında idari işlem; “*idari makam ve mercilerin, idari usullerle aldığı, idare hukuk alanında tek başına ve doğrudan doğruya sonuç doğuran işlemlerdir.*”, Danıştay, 5.D., 17.09.2007, E.2007/3035, K.2007/4778, Danıştay Dergisi, Yıl 38, Sayı 117, Ankara, 2008, s. 163-164, Danıştay 12. Dairesinin 28.01.2005 tarihindeki kararında idari işlem; “*Kamu kurum ve kuruluşları tarafından kamu hukuk kuralları uyarınca tek taraflı olarak tesis edilen ve resen uygulanabilir nitelikte olan hukuki tasarruflardır*”, Danıştay 12D., E.2004/2961, K.2005/104. Danıştay 10.Dairesinin 13.11.2001 tarihindeki kararında idari işlem; “*İdari işlem ise, idarenin, idare hukuku alanında yaptığı tek yanlı hukuksal işlemlerdir*”, E.2000/1698, K.2001/3907. Danıştay 2. Dairesinin 08/12/2006 tarihindeki kararında idari işlem; “*kesin ve yürütülmesi gereken, bir başka ifadeyle kamu hukuku kurallarına göre tek taraflı iradeyle tesis edilen ve tüm idari prosedürü tamamlamış olarak hukuk düzeninde değişiklik yaratan işlem*” olarak tanımlanmıştır, D.2. Daire, 08/12/2006, E.2006/2961, K.2006/3930, benzer tanım için bakınız; D.2. Daire, 09.05.2005, E.2005/37, K.2005/1614, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (03.03.2008). Danıştay 10.Dairesinin 25.01.2008 tarihli kararında ise; “*İdari işlemler; idari makam ve mercilerin idari faaliyetleriyle ilgili alanda, idare hukuku çerçevesinde, tek taraflı irade açıklamasıyla hukuk alanında sonuç doğuran, kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikteki tasarruflardır*” Danıştay 10. D., 25.01.2008, E.2006/237, K.2008/172, Danıştay Dergisi, Yıl 38, Sayı 118, Ankara, 2008, s. 338-340, Benzer tanım için bakınız; Danıştay, 10.D., 28.05.2007, E.2005/9126, K.2007/3069, Danıştay Dergisi, Yıl 38, Sayı 117, Ankara, 2008, s. 294-298.

<sup>205</sup> Danıştay 4.D., 16.10.1991, E. 88/4887, K. 91/3142, aktaran: AKYILMAZ, dipnot 13, s. 26.

Danıştay'ın vermiş olduğu bir kararında ise idari bir tasarrufun yada kararın idari işlem sayılabilmesi için gerekli şartları şöyle belirlemiştir<sup>206</sup>; “ *O tasarruf veya kararın bir kamu kurumunca yada idare örgütü içinde yer alan bir idari makamca tesis edilmiş veya verilmiş olması ve idarenin kamu hukuku alanında gördüğü faaliyetlerle ilgisi bulunması gerekir. İdari işlemin, idarenin kamu hukuku alanında gördüğü faaliyetlerle ilgisi bulunması gereği, idare mahkemelerinin görevini belirlemede kesin bir öneme sahiptir. Bu unsur, idari işlemleri idarenin özel hukuk hükümlerine dayanarak tesis ettiği tasarruflardan ayıran temel ölçü olmaktadır.* ”.

Doktrinde de birçok farklı idari işlem tanımı yapılmıştır; Duran'a göre idari işlem<sup>207</sup>; “ *idari organ ve makamların idare alanındaki irade açıklamalarıdır.*” Giritli, Bilgen, Akgüner'e göre ise idari işlem<sup>208</sup>, “*yapıldıkları anda var olan hukuksal durumlarda ve ilişkilerde bir değişiklik yapmaya, yani, yeni hukuksal durumlar yaratmaya, var olan hukuksal durumları değiştirmeye yada ortadan kaldırmaya yönelmiş irade açıklamalarıdır*”. Her ne kadar doktrinde<sup>209</sup> ve mahkeme içtihatların da farklı tanımlar yapılmışsa da, Fransız öğretisindeki geleneksel tanımın benimsendiği belirtilmektedir<sup>210</sup>.

---

<sup>206</sup> Danıştay 12. D., 28.01.2005, E.2004/2961, K.2005/104, [www.hukukturk.com](http://www.hukukturk.com), (21.03.2008).

<sup>207</sup> Lütfi DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1982, s. 385.

<sup>208</sup> İsmet GİRİTLİ, Pertev BİLGİN, Tayfun AKGÜNER, **İdare Hukuku**, ikinci basım, Der Yayınları, İstanbul, 2006, s. 881

<sup>209</sup> Doktrinindeki diğer idari işlem tanımları ise; Balta'ya göre İdari İşlem; “İdare hukuku alanında bir hukuki sonuç doğurmak ya da doğmuş bir hukuki sonucu belirtmek üzere yaptığı tek yanlı işlemlerdir”, Tahsin Bekir, BALTA, **İdare Hukukuna Giriş I**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No:117, Ankara, 1968/1970, s. 155, Erkut'a göre; “ *İdari makamların, kamu gücü kudreti ve ile hareket ederek, idare işlevine ilişkin olarak yaptıkları ve çeşitli hak ve / veya yükümlülükler doğran tek yanlı irade açıklamalarıdır.*” ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, s.2. Yayla'ya göre idari işlem; “ *İdarenin tek yanlı olarak kişiler hakkında hukuki sonuç doğuran işlemleridir.*” Yıldızhan YAYLA, **İdare Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1985, s. 81. Gözler'e göre idare işlem; “ *İdarenin hukuki sonuç doğurmaya yönelik irade açıklamasıdır*”. GÖZLER, **İdare Hukuku**, Cilt 1, s. 549, Akyılmaz'a göre ise; “*İdare veya idare adına hareket eden özel hukuk kişilerince, kamu gücü kullanılarak yapılan; doğrudan ya da belli bir süreç içinde, rızaları olsun olmasın kişi veya onlara ait nesnelere hukuki durumlarını etkileyen, kamusal nitelikli, tek yanlı irade açıklamalarıdır.*” AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.30-31.

<sup>210</sup> ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, s.2.

Alman hukukunda idari işlem (Verwaltungsakt)<sup>211</sup>, idare tarafından, idare hukuku alanında belirli kişi veya kişileri ilgilendiren, somut bir durumun düzenlenmesi için alınan kararlardır<sup>212</sup>. 25. Mayıs 1976 tarihli Alman İdari Usul Kanununun (Verwaltungsverfahrensgesetz) 35'inci maddesinin birinci fıkrasında idari işlemin tanımı şöyle yapılmıştır<sup>213</sup>; “ *İdari işlem, kamu hukuku sahasında somut durumu düzenlemek amacıyla idari makam tarafından alınan, idarenin dışında doğrudan doğruya hukuki sonuçlar doğurmaya yönelik her karar, emir veya kamu gücü tedbiridir*”. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, Alman hukukunda idari işlemin beş unsuru vardır. Bu unsurlar; kamu gücü unsuru, idari makam unsuru, düzenleme unsuru, somut olay unsuru ve doğrudan dışsal hukuki etki unsurudur<sup>214</sup>.

Fransız hukukunda ise hukuki işlemler, bir taraftan açıklanan iradenin ortaya koyduğu kuralı, diğer taraftanda bu iradenin ortaya konuluş faaliyetini yani işlemi ifade etmektedir<sup>215</sup>. Fakat Fransız hukukunda idari işlemler uzun süre tanımlanmamış daha sonra ise iptal davası bağlamında ele alınmış ve 1945 tarihli Kanun Hükmünde kararnamenin 32. maddesinde, iptal davasının konusunu oluşturan bir idari makama ait olan ve üçüncü kişilerin haklarını ihlal eden idari işlemler olarak belirlemiş olmasına rağmen bu yasal düzenleme Fransız idare hukukunda, üzerinde herkesin kabul ettiği bir idari işlem kavramının ortaya çıkmasını sağlamamıştır<sup>216</sup>.

---

<sup>211</sup> Alman hukukunda idari işlem “verwaltungsakt” kavramı, 19. yüzyılın ilk çeyreğinde, Fransız hukukundaki “acte administratif” kavramında çevrilerek kamu ve idare hukukunda kullanılmaya başlanmıştır, Hartmut MAURER, **Allgemeines Verwaltungsrecht**, 7. Aufl., München,1990, 9 rdn.2; Rudolf SCHWEICKHARDT, **Allgemeines Verwaltungsrecht**, 6. Aufl., Stuttgart,1991, rdn. 279, Hans Uwe ERICHSEN, “**Das Verwaltungshandeln**”, in: **Allgemeines Verwaltungsrecht**, 9. Aufl., Berlin,1991, 11 rdn.1, Franz MAYER, Ferdinand KOPP, **Allgemeines Verwaltungsrecht**, 5. Aufl., München, 1985, s.174, aktaran: AKYILMAZ, dipnot 17, s. 27.

<sup>212</sup> ERICHSEN - MARTENS, **Allgemeines Verwaltungsrecht**, Berlin, 1986, E. FORSTHOFF, **Verwaltungsrecht, Allgemeiner Teil**, München 1973, WOLFF – BACHOFF, **Verwaltungsrecht I**, München 1974, aktaran: Metin GÜNDAY, **İdare Hukuku**, 8.Baskı, İmaj Yayıncılık, 2003, dipnot 2, s.111.

<sup>213</sup> Hartmut MAURER, **Droit administratif allemand**, (Traduit par Michel Fromont), Paris, L.G.D.J., 1994, s. 185-186, aktaran: GÖZLER, **İdare Hukuku**, Cilt 1, s.555, **Administrative Procedure Act**, Part III, Administrative Act Division 1, Materialisation of an administrative act, 35., p.28, Erişim Adresi; [http://www.bmi.bund.de/Internet/Content/Common/Anlagen/Gesetze/VwVfg\\_englisch.templateId=raw\\_property=publicationFile.pdf/VwVfg\\_englisch.pdf](http://www.bmi.bund.de/Internet/Content/Common/Anlagen/Gesetze/VwVfg_englisch.templateId=raw_property=publicationFile.pdf/VwVfg_englisch.pdf), (06.03.2008).

<sup>214</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku**, Cilt 1, s.555.

<sup>215</sup> AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü** s.24.

<sup>216</sup> AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.27-28.

## 2. İdari İşlemin Özellikleri

İdari işlemin özellikleri dört başlık altında incelenecektir. Bu özellikler; Tek Yanlılık, İcrailik, Re'sen İcra Edilebilirlik ve Hukuka Uygunluk Karinesidir.

### 2.1. Tek Yanlılık

İdari işlemlerin özelliklerinden birisi de tek yanlı olmalarıdır. İdari işlemin tek yanlı olması, özel hukuktakinin tersine, taraflar arasında iradelerin eşitliği değil, kamusal iradenin üstün olmasından kaynaklanmaktadır<sup>217</sup>. İdareye yüklenen yükümlülüklerin, şartların gerçekleşmesi halinde yerine getirilmesi zorunluluğu nedeniyle idari işlem tek taraflı yapılıdır<sup>218</sup>. Dolayısıyla, tek yanlılık kavram olarak tek bir irade açıklaması ile açıklanabilir<sup>219</sup>

Danıştay ise tek yanlılığı şöyle açıklamıştır<sup>220</sup>; “*Tek Yanlılık, kavram olarak tek bir irade açıklaması demektir. Buradaki iradenin tek yanlılığı, tek bir kişi yada organın iradesi anlamında değil; işlemin tek yanlı bir irade açıklaması ile oluşması anlamındadır. Bu nedenle, idari işlemdeki irade, tek bir makam ya da organ tarafından açıklanabileceği gibi birden fazla idari makam ya da organ, tek bir irade açıklaması için bir araya gelebilir. İşte tüm bu hallerde idari işlem tek yanlıdır*”. Tek yanlı işlemler, kendi kendilerine ve tek bir tarafın iradesi ile hukuki değer kazanabilen işlemler olduğundan, bu tür işlemlerin hukuki sonuç doğurabilmeleri için öncelikle

<sup>217</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 438.

<sup>218</sup> Ender Ethem ATAY, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006, s. 348.

<sup>219</sup> Tek Yanlı olarak açıklanan iradenin bir çok kişi yada organ tarafından hazırlanması, onun tek yanlılık özeliğini değiştirmeyecektir. İdari işlemin oluşmasında, idare bir çok araştırma ve inceleme yapmak ya da yaptırma zorunda kalabileceği gibi, yasal metinlerle bir idari kararın oluşturması için bir takım usul şartları da öngörülebilir. Dolayısıyla, idari kararın hazırlanması sürecinde birçok makam veya organ iradenin oluşmasına yardımcı olacak nitelikte işlemler yapabilirler. Bu işlemler, işlemin tek yanlılığı ile değil, fakat işlemin oluşma süreci ile ilgilidir. ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, s. 14-15. Tek yanlı idari işlemlerde önemli olan açıklanan iradenin veya iradelerin yönüdür. Yoksa, tek yanlı idari işlemlerde tek olan şey açıklanan irade sayısı değildir. Örneğin Bakanlar Kurulu veya Belediye Meclisi kararlarında veya kurul kararlarında açıklanan birden çok irade olmasına rağmen bunların hepsi aynı yönde olduğu için bunlarda tek yanlıdır. GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.261.

<sup>220</sup> Danıştay 5.D., 17.05.1996, E1995/4416, K. 1996/1911, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.05.2008)

ilgililerin iradesine ihtiyaç bulunmamaktadır. Öte yandan ilgililer söz konusu işlemler ile getirilen hukuki yükümlülüklerle uymak zorundadır<sup>221</sup>.

## 2.2. İcrailik (Uygulanabilirlik)

İdari işlemler icrai (uygulanabilir) işlemlerdir<sup>222</sup>. Dolayısıyla, herhangi bir idari işlemin icrai olabilmesi için herhangi bir yargı kararı gerekli değildir<sup>223</sup>. İcrailik kavramı<sup>224</sup>, idari işlemlerin idarenin tek yanlı irade açıklaması ile ilgililerin hukuki durumları üzerinde etki yapmasını ifade etmektedir<sup>225</sup>. Bir başka deyişle, idarenin iradesini açıklamasıyla birlikte mevcut hukuk düzeninde etkiler yaratarak hukuki sonuçlar ortaya çıkarmasıdır<sup>226</sup>. İdare belli bir konuda iradesini açıkladıktan sonra ilgili kişi tarafından kabul edilmesine gerek kalmaksızın hukuk düzeninde değişikliğe yol açmaktadır<sup>227</sup>. Maddi mahiyetleri ne olursa olsun derhal hükümlerini doğuran ve hükümleri icrai mahiyete tabi olan idari işlemler icrai nitelik taşımaktadır<sup>228</sup>.

Danıştay 5. Dairesine göre<sup>229</sup> ; “Kamu gücü ve kudretinin, üçüncü kişiler üzerinde, ayrıca bir başka işlemin varlığına gerek olmaksızın, doğrudan doğruya çeşitli hukuki sonuçlar doğurmak suretiyle etkisini gösterdiği işlemler icrai niteliktedir.” Danıştay 7.Dairesine göre ise icrailik ; “hukuk düzeninde değişiklik meydana getirecek biçimde uygulanmasının gerekli olmasını ifade etmektedir”<sup>230</sup>. Görüldüğü üzere,

---

<sup>221</sup> ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, s. 13.

<sup>222</sup> İcrai olan idari işlemler tek yanlı olarak yürütülebilir olma üstünlük ve ayrıcalığına sahip bulunmaktadır. ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s.308.

<sup>223</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 438.

<sup>224</sup> İcrai, kesin, yürütülebilir, uygulanabilir ve benzeri hangi kavram kullanılırsa kullanılsın bunların hepsi işlemin hukuksal sonuçlar doğurabilme, haklar ve yükümlülükler yaratma gücünü gösteren kavramlardır ve anonim niteliktedirler. Celal ERKUT, “ **İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı**”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, **İdari Yargı**, Danıştay Yayınları No:53, Ankara, 1991, dipnot 8, s.111. (109-114).

<sup>225</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 112, Cemil KAYA, “**Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler**”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:IX, Sayı:1-2, Haziran – Aralık 2005, s.257 (251-285).

<sup>226</sup> Bahtiyar AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, Konya, Ocak, 2004, s. 268.

<sup>227</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.265.

<sup>228</sup> ONAR, Cilt I, s. 385.

<sup>229</sup> Danıştay 5.D., 17.05.1996, E1995/4416, K. 1996/1911, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (03.06.2008).

<sup>230</sup> D.7.D., 30.9.1998, E. 97/2452, K. 98/3120, Danıştay Dergisi, 1999, Sayı. 100, s. 358-359, aktaran: KAYA, s.255.

Danıştay da idari işlemin iptal davasına konu olabilmesinin koşullarından biri olarak işlemin icrailik özelliğinin bulunmasını aramaktadır<sup>231</sup>.

İdari işlemler icrailik özelliklerini yapıldıkları anda bünyelerinde barındırmaktadırlar<sup>232</sup>. İdari işlem henüz yürürlüğe sokulmadan, üçüncü kişiler hakkında uygulanmadan önce icrailik özelliğini kazanmaktadır<sup>233</sup>. İdari işlemler icrai nitelik taşıdıklarından<sup>234</sup> ilgililer hakkında hukuki sonuç doğurmaktadır<sup>235</sup>. Bunun için işlemin yöneldiği kişilerin rızaları veya kabulleri aranmamaktadır<sup>236</sup>. İlgililer idari işlem ile getirilen hukuki yükümlülükler uymak zorundadırlar. Kendi rızasıyla uymadığı takdirde idare kendi kudretini kullanarak bunu yerine getirir<sup>237</sup>. Dolayısıyla, idari işlemlerin, icrai olma özellikleri, kamu yararı amacına yönelik olmalarından ve alınmalarında kamu gücüne dayanılmasından kaynaklanmaktadır<sup>238</sup>.

### 2.3. Re'sen İcra Edilebilirlik

Hukuk düzeninde yapılan değişikliğe, ilgilinin kendiliğinden uyması durumunda sorun kalmamaktadır. İlgililer idari işlemin gereğine uymazlarsa, o zaman idare tarafından gerçekleştirilen işlemin icrası bir sorun olarak ortaya çıkmaktadır<sup>239</sup>. Dolayısıyla, bu sorunu ortadan kaldırmak amacıyla idarenin harekete geçmesi ve yapmış olduğu işlemin hukuk aleminde yarattığı yenilik ve değişikliği maddi alemde de gerçekleştirmesi gerekmektedir<sup>240</sup>.

---

<sup>231</sup> Danıştay 5.D., 30.04.2002, E.2001/5503, K. 2002/1928, Danıştay 5.D., 17.05.1996, E.1995/4416, K.1996/1911, Danıştay 7.D., 26.04.2005, E.2001/1274, K.2005/794, Danıştay 7.D., 26.05.1998, E.1997/2574, K. 1998/2036, Erişim adresi; [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (07.03.2008).

<sup>232</sup> ÖZAY, *Günışığında Yönetim*, s.308.

<sup>233</sup> ERKUT, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, s.119.

<sup>234</sup> DURAN, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 398, Ramazan ÇAĞLAYAN, *“İdare Hukukunda Olumsuz İşlem Yaklaşımı”*, Prof. Dr. Ömer Teoman’a 55.Yaş Günü Armağanı, Cilt II, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002, s. 1400, (s. 1399-1410).

<sup>235</sup> KAYA, s.257, YAYLA, *İdare Hukuku*, s. 115.

<sup>236</sup> YAYLA, *İdare Hukuku*, s. 115.

<sup>237</sup> ASLAN, *İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması*, s. 23.

<sup>238</sup> GÜNDAY, *İdare Hukuku*, s.112.

<sup>239</sup> YAYLA, *İdare Hukuku*, s. 115.

<sup>240</sup> Halil KALABALIK, *İdare Hukuku Dersleri*, Değişim Yayınları, 1.Basım, İstanbul, 2004, s. 94-95.

Bir idari işlemin, hukuk aleminde ortaya çıkan sonuçlarının maddi aleme doğrudan doğruya idare tarafından aktarılmasına, o kararın re'sen icrası denir. Dolayısıyla icrailik, kararın oluşması ile ilgiliyken, re'sen icra ise kararın uygulanması ile ilgilidir<sup>241,242</sup>. Hukuk aleminde meydana gelen değişikliğin maddi alemde de gerçekleşmesi için bir şey yapılmasına gerek olmayan işlemler bulunduğu gibi maddi alemde sonucunu doğurabilmesi için idarenin harekete geçmesi gereken işlemlerde bulunmaktadır<sup>243</sup>. İdarenin bir işlem yada kararını re'sen icra edilebilmesi için yasal bir yetki gereklidir. Eğer, idarenin yetkisi yoksa yapmış olduğu işlemi yürütemek amacıyla adli yargı ve adli icraya başvurmak zorunda kalabilmektedir<sup>244</sup>.

#### 2.4. Hukuka Uygunluk Karinesi

Hukuka uygunluk karinesi (présomption de conformité au droit, présomption de légalité, privilège du préalable) kamu gücünün bir ayrıcalığıdır<sup>245</sup>. İdare tarafından tek yanlı olarak alınan<sup>246</sup> idari işlemler icrai olma özelliklerinden dolayı hukuka uygun kabul edilirler<sup>247, 248</sup>. Bir başka deyişle, idari işlemler tesis edildikleri tarihten itibaren hukuken var olan geçerli bir işlem niteliğini kazandıkları için hukuka uygun kabul edilirler<sup>249</sup> ve ilgililer buna uymakla yükümlü sayılırlar<sup>250</sup>. Dolayısıyla, araya hukuka uygun olduklarına dair bir yargı kararı girmeksizin ilgililer üzerinde doğrudan etki

---

<sup>241</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.267.

<sup>242</sup> İdari işlemin icrailik özelliği ile re'sen icra edilmesi arasındaki fark; icari karar alınmakla ilgilinin hukuki durumunda bir yenilik veya değişiklik yapılırken, hukuken doğmuş bulunan bu yenilik ve değişikliğin maddi alemde de gerçekleşmesi için bazı ameliyelerin yapılması gereklidir. Hukuken meydana gelen değişikliğin fiilen de sonuçlarını doğurması için idarenin ayrıca harekete geçmesi gereklidir. KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s.94.

<sup>243</sup> Murat SEZGİNLER, **Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000, s. 45.

<sup>244</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 95.

<sup>245</sup> Georges Dupuis ve Marie-José Guédon, **Droit administratif**, Paris, Armand Colin, 1993, s.71, Georges Vlachos, **Les principes généraux du droit administratif**, Paris, Ellipses, 1993, s.50, Aktaran: GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.46.

<sup>246</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.269.

<sup>247</sup> Hukuka uygunluk karinesi, icrailik yani uygulanabilirlik ile birlikte tek yanlı idari işlemlerin sahip olduğu ve doğduğu andan itibaren dışı vuran öz karakteridir. Hukuka uygunluk karinesi bireysel idari işlemler dışında düzenleyici işlemler içinde uygulanmaktadır. GÜRAN, **İdari İşlem**, s.1279. GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.269.

<sup>248</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s.114.

<sup>249</sup> Danıştay 4.D., 19.04.1993, E.,1991/104, K.1993/1683. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (03.06.2008).

<sup>250</sup> DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 395.

yaratmaktadır<sup>251</sup>. İdarenin tüm işlemlerinin hukuka uygun olması, hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir<sup>252</sup>.

Bir idari işlem açılan bir iptal davası ile iptal edilinceye ya da yapılan başvuru üzerine veya idare tarafından kendiliğinden geri alınıncaya, kaldırılıncaya kadar kanuni dayanağa sahip yani hukuka uygun kabul edilmektedirler<sup>253</sup>. Bir başka deyişle, idari işlemler usulüne uygun biçimde idarece geri alınıncaya kadar veya aleyhine açılan bir dava sonucu idare mahkemesince iptal edilinceye kadar hukuk alemindeki yürürlüğünü sürdürmektedir<sup>254</sup>.

İdari işlemlerin hukuka uygun olmasının gerekliliğini belirten diğer bir karine ise kanunilik karinesidir. İdari işlemlerde kanunilik karinesi, idarenin yapmış olduğu işlemlerin hem yasal bir dayanağı olduğu hem de hukuka uygun olduğu varsayımını ifade etmek için kullanılmaktadır<sup>255</sup>. Zaten AYM'ye göre de; “*yasaya uygunluk karinesi gereği idarî işlemler yetkili organlarca kaldırılmadıkları veya değiştirilmedikleri sürece yasalara uygun kabul edilir. Yasaya uygunluk karinesinden yararlanan idarî işlemlerin yetkili yargı mercilerince denetlenmesine herhangi bir yasal ve idarî engel yoktur*”<sup>256</sup>. İdari işlemin kanunilik ilkesinden yararlanması sonucunda<sup>257</sup>; idarenin yaptığı bir işlem veya aldığı bir kararın, bir mahkeme tarafından iptal edilinceye kadar, hukuka uygun olduğu varsayılır ve uygulanmaya devam edilir. İlgili kişinin bir idarî karara itiraz etmesi, ona karşı dava açması o kararın yürütülmesini durdurmaz<sup>258</sup>. Dolayısıyla, bir idari işlem İdari Yargıda dava konusu yapıp iptal edilip hukuka aykırılığı tespit edilmediği sürece o işlem kanunilik ilkesi gereğince geçerlidir<sup>259</sup>.

---

<sup>251</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s.114.

<sup>252</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 26.01.2001, E..2000/272, K..2001/42, Karşı Oy Yazısı, Erişim adresi; [www.hukukturk.com](http://www.hukukturk.com), 14.03.2008.

<sup>253</sup> AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s. 269.

<sup>254</sup> Anayasa Mahkemesi, 27.05.1998, E.1998/58 – K.1999/19, Anayasa Kararlar Dergisi, Cilt 1, Sayı:36, Ankara, 2001, Değişik Gereke Yazısı, s.467.

<sup>255</sup> ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s.307.

<sup>256</sup> Anayasa Mahkemesi, 15.10.1996, E.1996/50 – K.1996/37, Anayasa Kararlar Dergisi, Cilt 1, Sayı:37, Ankara, 2002, s. 60–61.

<sup>257</sup> AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.32.

<sup>258</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri** s.46.

<sup>259</sup> ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s.308.

İdari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden kaynaklanan sonuçları şunlardır<sup>260</sup>; 1.İdari karar, hakim kararına ihtiyaç duymadan hukuki sonuçlarını derhal ve kendiliğinden doğurur. Diğer taraftan, kararın yürürlüğe girmesiyle birlikte kararın muhatabı olan kişi haklara sahip olur veya yükümlülükler doğar. 2. İdari işlemde dolayı çıkan uyuşmazlıklarda dava açması gereken idare değil işlemin muhatabıdır. 3. İdari davalarda ispat külfeti işlemin hukuka aykırı olduğunu iddia edene ait olduğundan, bu davalarda ispat külfeti idareye değil, işlemin hukuka aykırı olduğunu iddia eden işlemin muhatabı olan kişiye düşmektedir. Çünkü, idarenin kendi yaptığı işlemin hukuka uygunluğunu ispat etme yükümlülüğü yoktur. Aksi mahkeme kararıyla tespit edilene kadar idarenin kararı hukuka uygun kabul edilir. 4. İdari işlemler aksi mahkeme kararı ile tespit edilene kadar hukuka uygun kabul edildiklerinden idari işleme karşı dava açılması işlemin uygulanmasını durdurmaz.

İYUK'un 27. maddesinin 1. fıkrasında da açıkça belirtildiği üzere; “Danıştay da veya idari mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütülmesini durdurmaz.” İlgililerin hukuka aykırılığını ileri sürdükleri işlemin yürütülmesinin durdurulmasını talep etmeleri gerekmektedir<sup>261</sup>. Bu durumun iki istisnası bulunmaktadır. Bu istisnai durumlardan birincisi, İYUK'un 27.maddesinin 3. Fıkrasındaki düzenlemedir. Bu düzenlemeye göre; vergi mahkemelerinde vergi uyuşmazlıklarından 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. Dava açılmasının idari işlemin yürütülmesini durdurmaması kuralının diğer istisnai durumu ise, idare mahkemesinin davacın istemi üzerine yürütmeyi durdurma karar vermesidir<sup>262</sup>. İYUK 27. maddesinin 2. fıkrasında “Danıştay veya idari mahkemeler, idari işlemin uygulanması halinde telafisi güç veya imkansız zararların doğması ve idari işlemin açıkça hukuka aykırı olması şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda gerekçe göstererek yürütmenin durdurulmasını talep edebilir” denilmektedir.

---

<sup>260</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri** s.269, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 96.

<sup>261</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 96.

<sup>262</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.270.

### 3.İdari İşlemin Türleri

#### 3.1. Tek Yanlı İdari İşlemler

Tek yanlı idari işlemler ilgilinin rıza ve muvafakatine bağlı olmadan, doğrudan idarenin tek yanlı irade açıklaması ile yapılan işlemler olarak tanımlanmaktadır<sup>263</sup>. Bir başka deyişle, hukuksal bir işlemin tam olarak gerçekleşebilmesi için, bir tarafın iradesini açıklaması gerekli ve yeterli oluyor ise bu tür işlemlere tek yanlı işlemlerdir<sup>264</sup>.

İdari işlemler, kural olarak ilgilisinin rıza ve muvafakatine bağlı olmadan<sup>265</sup> işlemin tek bir idari makam tarafından yapılması anlamında değil, idari işlemin muhatabının izin ve onayına gerek olmadan işlemin yapılabilmesi anlamındadır<sup>266</sup>. Bir başka deyişle, işlemin muhatabının iradesi önemli değil iken, işlemin yapan iradenin değer taşıdığını ifade etmektedir<sup>267,268</sup>. Dolayısıyla, idare hukukunda işlemler genelde tek yanlıdır<sup>269,270</sup>. İdare tek yanlı irade açıklamasının sonucu işlemler ile ilgililerin isteyip istemediğine bakılmaksızın hukuki sonuç<sup>271</sup> doğmaktadır. Tek taraflı yapılan işlemlerle kişilerin yararına haklar veya yükümlülükler doğmaktadır<sup>272</sup>. Tek yanlı idari işlemler bireysel idari işlemler ve düzenleyici işlemler olarak iki başlık altında toplanabilir<sup>273</sup>.

---

<sup>263</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s.110, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 261.

<sup>264</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, 2006, s. 407, Benzer görüş için bakınız: ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, s.13.

<sup>265</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 88.

<sup>266</sup> ATAY, s. 348.

<sup>267</sup> SEZGİNLER, **Ayrılabilir İşlem Kuramı**, s. 37.

<sup>268</sup> Tek yanlılık işlemin sadece idareyi ilgilendirip idare dışındaki kişileri ilgilendirmediği anlamına gelmemektedir. Tek yanlı işlemlerde de karşı tarafta kişi vardır. Bir anlamda, işlemlerle ilgili olarak karşı da bir taraf bulunmaktadır. İşlemin tek yanlı olmasından amaç bu işlemlerin özel kişileri ilgilendirmemesinden ziyade karşı taraftaki kişinin kabul beyana gerek kalmadan hukuki sonuçlarını doğurabilmesidir. GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.261.

<sup>269</sup> ÖZAY, **Günlükte Yönetim**, s. 380, GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 421.

<sup>270</sup> İdare hukukunda en yaygın işlem türü “idari karar” veya “icrai karar” olarak ortaya çıkan tek yanlı idari işlemler oluşturmaktadır. GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 421.

<sup>271</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 438.

<sup>272</sup> Alain MOYRAND, **L' Essentiel Sur Le Droit Administratif**, 1993, L' Hermes, Tome 2, s.5.

<sup>273</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s.110.

### 3.1.1. Bireysel İdari İşlemler - Düzenleyici İşlemler Ayırımı

Genel düzenleyici işlemler, idari işlemlerden farklı olarak idari işlemlerin bir bölümü belirli kişi veya kişiler hakkında sonuç doğuran işlemlerdir<sup>274</sup>. Dolayısıyla, bireysel idari işlemler, belirli kişi ve durumlara ilişkin olarak yapılan işlemler olarak tanımlanmaktadır<sup>275</sup>. Danıştay bir kararında bireysel idari işlemleri; “ belli kişiler üzerinde yeni bir hukuki durum yaratma veya değiştirme gibi sonuçlar doğuran işlemler” olarak tanımlamıştır. Bireysel idari işlemlerle, sadece belli kişiler için hukuki durumlar yaratılır, değiştirilir veya kaldırılır<sup>276</sup>. Bireysel işlemlerin tümü özel niteliktedir ve hem öznesi, hem de özne için yarattığı durum bellidir<sup>277</sup>. Bir anlamda, bu işlemlerle hukuk düzeninde bir değişikliğe yol açıldığından yeni bir hukuki durum yaratılır, mevcut bir hukuki durumda değişiklik yapılır veya bu duruma son verilir<sup>278</sup>.

Genel ve soyut hukuki durumları yaratan idari işlemler, idarenin düzenleyici işlemleri olarak tanımlanmaktadır<sup>279</sup>. Bir başka deyişle düzenleyici işlemler, idarenin tüzük, yönetmelik, karar, sirküler, genelge ve emir gibi adlarla belirtilen tüm objektif düzenlemelerin kapsayıcı ifadesidir<sup>280</sup>. Danıştay ise vermiş olduğu kararlarda düzenleyici işlemi şöyle tanımlamıştır<sup>281</sup>; “ *idarenin aynı durumda olan idare edilenler için bağlayıcı soyut hukuk kuralı koyan, yani normatif nitelikte olan tek yanlı tasarruflarına verilen addır*”. Danıştay’a göre; düzenleyici işlemleri yapan idarece tesis

<sup>274</sup> YAYLA, **İdare Hukuku**, s.112.

<sup>275</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s.111

<sup>276</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s.111, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 99, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 271.

<sup>277</sup> Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Yönetim Hukuku**, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül, 2005, s. 310, GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 405.

<sup>278</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 271.

<sup>279</sup> YAYLA, **İdare Hukuku**, s.97.

<sup>280</sup> BALTA, **İdare Hukukuna Giriş I**, s. 121.

<sup>281</sup> Danıştay, D.7., 05.10.2004, 2004/1123, K. 2004/2340, Danıştay D. 4., 09.11.2006, E. 2005/995, K.2006/2155, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu 26.03.2004, E.2003/338, K..2004/38, Vergi Dava Daireleri Kurulu, 14.11.2003, E.2003/281, K.2003/410, Danıştay 7.D., 24.09.2003, E. 2003/2213, K.2003/4070, Danıştay 7.D., 20.02.2003, E.2003/122, K.2003/479, Danıştay 7.D., 06.02.2003, E.2003/121, K.2003/377, Danıştay 7.D.,16.01.2003, E.2002/4547, K.2003/15, Danıştay 7.D., 24.12.2002, E.2002/4407, K.2002/4370, Danıştay 7.D., 24.12.2002, E.2002/3710, K. 2002/4371, Danıştay 7.D.,18.10.2002, E.2002/4267, K.2002/4266, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12.01.2001, E. 2000/338, K.2001/20, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12.03.1999, E.1998/80, K.1999/146, Erişim Adresi; [www.hukukturk.com](http://www.hukukturk.com), (14.03.2008).

edilen bir işlemin düzenleyici nitelik taşıdığıının kabul edilebilmesi için, “öncelikle söz konusu işlemin sürekli, soyut, objektif, genel durumları belirleyen ve gösteren hükümler içermesi, bir anlamda belirtilen kurallar koymuş olması”<sup>282</sup> gerekmektedir.

Türk hukukunda idarenin düzenleme yetkisi kaynağını ve hukuksal dayanağını Anayasadan almaktadır. Bir anlamda, yürütme organının düzenleme yetkisi yasama organının çizdiği sınırlar içinde ve kanunlara aykırı olmama şartına bağlı olarak yapılmaktadır. Dolayısıyla kanun olmadan, yürütmenin düzenleme yetkisinden söz edilemez. Yürütmenin düzenleme yetkisinin olağan, özerk ve asli bir yetki olmadığı; tam tersine ikincil nitelikte türevsel ve bağımlı olduğu görüşü kabul edilmektedir<sup>283</sup>.

Bireysel idari işlemler özel durumlara ilişkin iken düzenleyici idari işlemler ise genel niteliktedir. Ayrıca bireysel idari işlemler ismen belirlenen bir veya birden çok kişiye ilişkin iken buna karşılık düzenleyici işlemler kişilik dışı niteliktedir yani muhatapları ismen belirlenmemiştir<sup>284</sup>.

### **3.1.1.1. Bireysel İdari İşlem Türleri**

Bireysel idari işlemler çeşitli açılardan farklı ayrımlara tabi tutulmaktadır. Genel olarak bu ayrımlar şu şekilde yapılmaktadır; Maddi Açıdan; Şart İşlemler – Subjektif İşlemler, İçerik Yönünden; Emredici – Yapıcı – Belirleyici İşlemler, Açıklanan İrade Sayısına göre; Basit – Kolektif – Karma İşlemler, Açıklanan İradenin Şekline göre; Sarih - Zimni İşlemler, Muhatapların Üzerindeki Etkilerine göre; Yararlandırıcı İşlemler – Yükümlendirici İşlemlerdir.

---

<sup>282</sup> Danıştay D.2., 07.11.2006, E.2006/3316, K.2006/3111, Danıştay Dergisi, Yıl 37, Sayı 114, Ankara, 2007, s. 133-134.

<sup>283</sup> Danıştay 7.D., 03.10.2002, E. 2001/337, K.2002/3092, [www.hukukturk.com](http://www.hukukturk.com), (14.03.2008).

<sup>284</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.262-263.

### 3.1.1.1.1. Maddi Açıdan Ayrım; Şart İşlemler – Subjektif İşlemler

Bireysel işlemler, maddi açıdan şart işlem ve subjektif işlem olarak ayrıma tabi tutulurlar<sup>285</sup>.

**Şart İşlemler**<sup>286</sup>; şart işlemler kişiyi, hukuk yaşamında önceden var olan belli bir hukuksal duruma sokan, bu hukuksal durumdan çıkararak veya kişilere yasal yetki tanıyan işlemlerdir<sup>287</sup>. Şart işlemler idare hukuku alanında en çok rastlanan bireysel işlem türüdür<sup>288</sup>. Çünkü, idare hukuku esas itibarıyla statüler hukuku olduğu için idare hukukundaki tasarruflar genelde şart işlem mahiyetindedir<sup>289</sup>. Şart işlemde işlemin içeriği statüsel nitelikte olduğundan önceden, kişilik dışı ve objektif olarak belirlenmiştir. Bu işlemle yaratılan hukuki durum, o durumun içine sokulacak herkes için geçerli olmaktadır<sup>290</sup>. Dolayısıyla, mevcut bir nesnel duruma, statüye göre bazı kimselere hukuksal olanaklar sağlamış veya bundan yoksun bırakılmıştır. İşlemin konusu ve içeriği taraflar tarafından değiştirilemez<sup>291</sup>. Çünkü, işlemin konusu ve içeriği üst hukuk normu olan yasa veya objektif kurullarla belirlenmiştir<sup>292</sup>. Bir şart işlemi yapmaya yetkili olan makam işlemi yapma konusunda bağlı değildir. Yapıp yapmama

<sup>285</sup> ONAR, Cilt 1, s. 339, GİRİTLİ, BİLGİN, AKGÜNER, s.880, GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s.116.

<sup>286</sup> Onar'a göre; Şart işleme, bu ismin verilmesinin nedeni; bu işlemlerin objektif hukuktan gelen bir kudret ve salahiyetin kullanılmasının temelini, şartını teşkil etmesidir. ONAR, Cilt 1, s. 341. Yenice ve Esin'e göre ise; İdarenin belirlenmiş hukuksal çerçeve içerisinde objektif hukuktan gelen bir yetkiyi ve gücü kullanarak Subjektif işlemi buna göre tesis etmesi gereklidir. Şart işlem nitelemesi buradan gelmektedir. ESİN, YENİCE, s. 14.

<sup>287</sup> GİRİTLİ, BİLGİN, AKGÜNER, s.882, Doktrinde deki diğer tanımlar ise şöyledir; Derbil'e göre; " bir kimseyi veya bir nesneyi genel bir hukuki duruma sokan veya hukuki bir yetkinin kullanılması için gerekli olan işlemlerdir", Süheyp DERBİL, **İdare Hukuku**, Yeni Desen Matbaası, Beşinci Bası, Ankara, 1959, s. 25, Özay'da benzer bir tanım yapmıştır; " bir kişi, nesne yada olaya ilişkin olarak yapılan ve genel bir hukuksal durumdan bir diğerine girme, onun içinde bulunma veya ondan çıkma sonucunu doğuran işlemdir", ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s. 338, Balta'ya göre; " bir hukuki durumu kuran fakat kapsamını düzenlemeyen işlemlerdir", BALTA, **İdare Hukukuna Giriş I**, s. 157, Günday'a göre ise; "şart işlemler belirli bir kişiyi veya nesneyi hukuk kurallarına göre önceden düzenlenmiş bulunan bir hukuki duruma sokan veya böyle bir hukuki durumdan çıkararak işlem" olarak tanımlamıştır. GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 116.

<sup>288</sup> Kazım YENİCE, Yüksel ESİN, **İdari Yargılama Usulü**, Açıklamalı – İctihatlı –Notlu, 1983, s. 13, ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s. 338.

<sup>289</sup> ONAR, Cilt 1, s. 341.

<sup>290</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.272.

<sup>291</sup> YENİCE, ESİN, s. 13, GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 116-117.

<sup>292</sup> YENİCE, ESİN, s. 13,

konusunda serbesttir. Eğer işlemleri yapmaya karar vermişse işlemin içeriğini düzenleme konusunda ise serbestisi yoktur<sup>293</sup>.

**Subjektif İşlemler;** Belirli bir kişi veya bir iş hakkında yapılan ve yalnız bunlar bakımından hüküm doğuran işlemler subjektif işlemler kategorisinde değerlendirilir<sup>294</sup>. Subjektif idari işlem, belirli bir kişi ve kendine özgü bir hukuki durum yaratmak veya bireye subjektif ve yine kendine özgü bir kudret veya külfet yüklemek üzere yapılan işlemler olarak tanımlanmaktadır<sup>295</sup>. Bir başka deyişle, subjektif ve ferdi bir hukuki durumun doğmasına veya değişmesine neden olan işlemlerdir<sup>296</sup>. Bu işlemlerin en önemli özelliği, bu doğurdukları durumun subjektif olmamasına rağmen, bu durumun hukuk aleminde daha önce mevcut olmayan bir konu ihtiva etmesidir<sup>297</sup>.

Şart işlemleri, subjektif işlemlerden ayırt eden özellik, subjektif işlemler ile özel ve kişisel bir durum yaratılırken şart işlemler ile, bir kişi genel bir hukuki duruma sokulmaktadır<sup>298</sup>.

### 3.1.1.1.2. İçerik Yönünden Ayrım; Emredici – Yapıcı – Belirleyici İşlemler

Bireysel idari işlemler, içeriklerine göre; emredici işlemler, yapıcı (inşai) işlemler ve belirleyici işlemler olarak üçlü bir ayrıma tabi tutulurlar<sup>299</sup>.

**Emredici İşlemler;** Emredici idari işlemler, muhatabına bir şeyi yapması ya da yapmaması konusunda olumlu veya olumsuz belli bir davranışta bulunma yükümlülüğü

---

<sup>293</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s.362, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.272.

<sup>294</sup> ONAR, Cilt 1, s. 339, Sabri TANDOĞAN, “**Objektif ve Subjektif Tasarruflarda Yokluk**”, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:21, Ankara, 1976, s.38.

<sup>295</sup> ONAR, Cilt 1, s.339.

<sup>296</sup> Hamza EROĞLU, **İdare Hukuku, Genel Esaslar, İdari Teşkilat ve İdarenin Denetlenmesi**, 4. Bası, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1984, s. 75.

<sup>297</sup> ONAR, Cilt 1, s.339.

<sup>298</sup> DERBİL, s. 25.

<sup>299</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.274, AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s. 54.

yüklemektedir<sup>300</sup>. Genel olarak, kolluk işlemleri, polis tedbirleri ile kamu düzenini sağlamaya yönelik işlemler emredici nitelik taşımaktadır<sup>301</sup>.

**Yapıcı (İnşai) İşlemler;** Belirli bir hak yada hukuki ilişkiyi kuran, değiştiren veya ortadan kaldıran idari işlemler yapıcı idari işlemler olarak tanımlanmaktadır<sup>302</sup>. Yapıcı işlemler hukuki sonuç yaratan işlemlerdir<sup>303</sup>. Dolayısıyla, hukuki sonuç doğurma ve hukuk düzeninde değişiklik yapma, bu tür idari işlemlerin belirgin özelliğidir<sup>304</sup>. Bireysel idari işlemler genellikle yapıcı (inşai) niteliktedir<sup>305</sup>

**Belirleyici İşlemler;** Bazı idari işlemler yeni bir hukuki durum yaratmamakla birlikte daha önceden doğmuş bulunan bir hukuki durumu belirlemektedir. Bu tür idari işlemler belirleyici idari işlemler olarak tanımlanmaktadır<sup>306</sup>. Bir anlamda, belirleyici idari işlemler ile bir kişinin hukuki önem arz eden özellikleri olumlu veya olumsuz şekilde belirlenmektedir<sup>307</sup>. Belirleyici idari işlemler ile belirsiz bir hukuki durum somut olarak ve bağlayıcı şekilde belirlenmektedir<sup>308</sup>. İlgilinin talebi ile ancak yasal olarak öngörüldüyse yapılabilir. Yürütülebilir değildirler, yürütülmelerine icra edilmeleri de gerekli değildir<sup>309</sup>.

### **3.1.1.1.3. Açıklanan İrade Sayısına Göre Ayrım; Basit – Kolektif –Karma İşlemler**

Bireysel idari işlemler, açıklanan irade sayısı ve irade açıklanırken izlenen usul bakımından; basit, kolektif ve karma işlemler olarak ayrılırlar<sup>310</sup>.

---

<sup>300</sup> AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s. 54

<sup>301</sup> AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s.278.

<sup>302</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 100.

<sup>303</sup> BALTA, **İdare Hukukuna Giriş I**, s. 156.

<sup>304</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.274.

<sup>305</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 117, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.274.

<sup>306</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 116.

<sup>307</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 100.

<sup>308</sup> AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s. 55.

<sup>309</sup> AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s.279.

<sup>310</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.274.

**Basit İşlemler;** İdari işlemlerin kaynağını da doğrudan doğruya kişilerin iradesi oluşturmaktadır. Dolayısıyla bir idari işlemin nitelik olarak basit iradeli olarak kabul edilebilmesi de idari makamı tek bir görevlinin temsil etmesi ve bu görevlinin iradesinin idari makam adına hukuki sonuçlar doğurabilmeye yeterli olması hallerinin gerçekleşmesi ile mümkün olabilmektedir<sup>311</sup>. Bir başka deyişle, bir tek irade açıklaması ile meydana gelen işlemler basit işlem olarak tanımlanmaktadır<sup>312</sup>.

**Kolektif İşlemler;** Muhtelif ve müteaddit iradeler aynı konu ve amaç üzerinde birleşiyorsa bu tür işlemler kolektif işlemler olarak tanımlanmaktadır<sup>313</sup>. Bir başka deyişle, birden fazla irade hukuken aynı anda izhar edilirken, bir tek hukuki sonucun doğması amacına yönelik işlemlerdir<sup>314</sup>. Dolayısıyla, bu işlemler birden fazla iradenin bir kurulda bir araya gelmesi ile oluşmakta ve kararlarda bu kurul adına verilmektedir. Kolektif idari işlemler de birden fazla irade vardır fakat yine de bu tür işlemlerin oluşması için<sup>315</sup> karşı tarafın iradesi aranmaz dolayısıyla kolektif işlemlerde birden çok irade olsa da bu iradeler iki yanlı işlemlerde olduğu gibi karşılıklı olarak değil aynı yönde açıklamalardır<sup>316</sup>. Yani, bu işleme katılanların tek başlarına iradeleri hukuki bir değer taşımaz ancak kurul halinde verilen kararlar hukuki değer taşımaktadır<sup>317</sup>.

**Karma İşlemler;** Karma işlemler, aynı yönde ve aynı amaca yönelik olarak birden çok iradenin bir sıra izlenerek açıklanması ile meydana gelen işlemlerdir<sup>318</sup>. Bazı işlemlere bakıldığında şeklen olduğu gibi maddeten de bu niteliği taşıdığı düşünülse de ve hatta genel olma niteliği ağır bassa da geniş anlamda bireysel nitelikler de içerebilir<sup>319</sup>. Bir başka deyişle, işlemin ortaya çıkışı birden çok iradenin birbirine eklenmesi ve birbirini tamamlaması suretiyle gerçekleşiyorsa o zaman karma bir işlemde bahsedilebilir<sup>320</sup>.

---

<sup>311</sup> ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, s. 21, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 101.

<sup>312</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.277, GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 118.

<sup>313</sup> ONAR, Cilt 1, s. 352.

<sup>314</sup> Mukbil ÖZYÜREK, **İdare Hukuku Dersleri**, Ankara, 1972 -1973, s. 39.

<sup>315</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 101.

<sup>316</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.277.

<sup>317</sup> EROĞLU, **İdare Hukuku**, s. 79.

<sup>318</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 119, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.278.

<sup>319</sup> YAYLA, **İdare Hukuku**, s. 346.

<sup>320</sup> ÖZYÖRÜK, s. 38.

Karma işlemlerde iradenin aynı yönde açıklaması nedeniyle tek yanlı idari işlemlerdir. Birden fazla iradenin aynı yönde açıklanması nedeniyle idari sözleşmelerden<sup>321</sup> ayrılmaktadır. Karma işlemler ile kolektif işlemler arasındaki farklılıklar ise; kolektif işlemler tek bir idari organ yada makamın iradesi ile oluşurken karma işlemlerde ise birden fazla makam veya idari organın iradesi söz konusudur. Kolektif işlemlerde irade aynı anda oluşurken karma işlemlerde iradenin oluşması ve tamamlanması yasal olarak belirlenen usul çerçevesinde olmaktadır<sup>322,323</sup>.

#### 3.1.1.1.4. Açıklanan İradenin Şekline Göre Ayrım; Sarih – Zımni İşlemler

Bireysel idari işlemlerde, açıklanan iradenin biçimi dikkate alınarak yapılan ayrıma göre; Sarih ve Zımni işlemler olarak ayrıma tabi tutulmaktadır<sup>324</sup>.

**Sarih İşlemler;** Sarih işlemler (Açık İşlemler), anlam ve konusu açık bir şekilde anlaşılabilir işlemler olarak tanımlanmaktadır<sup>325</sup>. Sarih işlemler idarenin iradesini açıklamasıyla oluşan işlemlerdir<sup>326</sup>. Sarih idari işlemler de irade açıklaması genelde yazılı şekilde yapılmaktadır<sup>327</sup>. Bu işlemler olumlu olabileceği gibi olumsuzda olabilir<sup>328</sup>.

**Zımni İşlemler;** İdari işlemler, idarenin açıkça iradesini açığa vurması sonucu oluşmaktadır. İdare genelde bir idari karar alırken iradesini yazılı olarak açıklamaktadır<sup>329</sup>. Çünkü, idari işlemlerin ilgililer ve üçüncü kişiler hakkında hüküm ifade edebilmesi için yayın yolu ile veya yazılı bildirim sureti ile onlara duyurulması gerekmektedir. Özellikle ilgililere bir yükümlülük yükleyen idari işlemler için bu

<sup>321</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 116.

<sup>322</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 101.

<sup>323</sup> Günday'a göre ise; Birden fazla aynı yönde açıklanan iradelerin hukuki bir sıra izlenerek birbirlerine eklenmesi ile sonuca ulaştıkları için kolektif işlemlerden ayrılmaktadırlar. GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 116.

<sup>324</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.278.

<sup>325</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.278.

<sup>326</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.93.

<sup>327</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.278.

<sup>328</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.93.

<sup>329</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.278, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 102, GÖZÜBÜYÜK, TAN, s.475.

yazılılık kuralı kesindir<sup>330</sup>. Eğer idare hiçbir şey yapmazsa, susarsa veya hareketsiz kalırsa bu durum zımni bir irade beyanı olarak kabul edilir<sup>331</sup>. Bu durumda, zımni bir işlem olarak kabul edilmektedir<sup>332</sup>. İdaresinin susması, bir şey yapmaması veya hareketsiz kalması, çoğu kez red anlamında gelmekte ise de bazen yasal düzenlemeler ile kabul anlamını içerdiği durumlarda mümkün olabilir. Dolayısıyla, bu tür oluşan işlemler zımni red ve zımni kabul işlemleri olarak ikiye ayrılırlar. Fakat her iki durumda da bunların olumsuz işlemler kategorisinde yer aldığı belirtilmektedir<sup>333</sup>.

İdari Yargılama Usulü Kanununun 10. maddesine göre<sup>334</sup>; “ ilgililer, haklarında idari davaya konu olabilecek bir işlem veya eylemin yapılması için idari makamlara başvurabilirler. Altmış gün içinde bir cevap verilmezse istek reddedilmiş sayılır”. Dolayısıyla, idarenin susmasına, olumlu sonuç bağlanarak “zımni kabul kararı” olarak değerlendirildiği de olmaktadır<sup>335</sup>. Zımni red kararı üzerine iptal davası açılabilir. Bir anlamda, idarenin karar almamasına, karşı dava yolu açılmaktadır<sup>336</sup>.

### **3.1.1.1.5. Muhatapların Üzerindeki Etkilerine Göre Ayrım; Yararlandırıcı İşlemler – Yükümlendirici İşlemler**

İrade açıklamasının yöneldiği ilgilinin hukuki hareket alanı, sınırlaması yada genişletilmesine göre idari işlemler yararlandırıcı ve yükümlendirici idari işlemler olarak ikili bir ayrıma tabii tutulmaktadır<sup>337</sup>. Bir başka deyişle, idari işlemin yöneldiği kişiler ve etkileri bakımından bir ayrım söz konusudur<sup>338</sup>.

---

<sup>330</sup> Cihan KANLIGÖZ, “ İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 40, Sayı 1-4, 1988, s.175 (173–192).

<sup>331</sup> GÜNDAY, *İdare Hukuku*, s. 116.

<sup>332</sup> GÖZLER, *İdare Hukuku Dersleri*, s.279.

<sup>333</sup> ERKUT, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, s. 31.

<sup>334</sup> İYUK'ta böyle bir düzenlemenin olmasının nedeni idarenin susarak veya hareketsiz kalarak kişilerin yargısal denetim yoluna başvurmalarının engellemesini önlemek içindir. GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 476.

<sup>335</sup> AKYILMAZ, *İdare Hukuku*, s.275.

<sup>336</sup> GÖZÜBÜYÜK, DİNÇER, s. 14-15.

<sup>337</sup> AKYILMAZ, *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 55.

<sup>338</sup> GÜNDAY, *İdare Hukuku*, s. 116.

**Yararlandırıcı İşlemler;** Bir idari işlem, bir hak tanıyarak, bir hakkı kuvvetlendirerek veya bir yükümlülüğü kaldırarak kişinin hukuki hareket alanının genişlemesine yol açıyorsa bu tür idari işlemler yararlandırıcı işlemler olarak tanımlanmaktadır<sup>339</sup>.

**Yükümlendirici idari işlemler;** Var olan bir hakka müdahale ederek yada bu hakkın korunmasını engellemek suretiyle bireylerin hukuki durumlarını sınırlandıran<sup>340</sup> veya onların lehlerine olan bir şeyden yararlanmalarını engelleyen işlemler olarak tanımlanmaktadır<sup>341</sup>. Bütün emredici, yasaklayıcı işlemlerle vergilendirme işlemleri yükümlendirici işlemdir<sup>342</sup>. Yükümlendirici işlemlerin yapılabilmesi için idarenin özel bir yetki ile yetkilendirilmesi gerekirken, yararlandırıcı işlemler için mutlaka özel bir yasal yetki gerekmektedir<sup>343</sup>.

### 3.2. İki Yanlı İdari İşlemler

İki yanlı işlemler (idari sözleşmeler); tek yanlı işlemlerde işlemin tamamlanması için tek bir irade açıklamasının yeterli olmasına karşın iki yanlı işlemlerde ise birden çok iradenin bir araya gelmesi ve uyuşması gerekmektedir ve bunlar birden çok iradenin bir araya gelmesi sonucunda ortaya çıkmaktadır<sup>344</sup>. Bir başka deyişle idare, ilgili kişinin aynı hukuki sonucu doğurmak amacıyla karşılıklı olarak açıkladıkları iradelerinin uyuşması sonucu ortaya çıkan işlemler iki yanlı idari işlem olarak tanımlanmaktadır. Bunlara idari sözleşmeler de denilmektedir<sup>345</sup>.

İdare kanunlarla sözleşme yapmaya yetkili kılınabilmektedir. İdarenin gerek kamusal yetkisini gerek genel ehliyetini kullanarak yaptığı sözleşmeler özel kişilerin

---

<sup>339</sup> AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s. 55.

<sup>340</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 104.

<sup>341</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.276, Günday'ın tanımı ise şöyledir ; "İlgiliden belli bir davranışta bulunmayı, bulunmamayı veya belli bir davranışa göz yummayı isteyen işlemlerdir", GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 122.

<sup>342</sup> AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s.279.

<sup>343</sup> AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s. 56, AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s.279.

<sup>344</sup> GİRİTLİ, BİLGİN, AKGÜNER, s.874.

<sup>345</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.261.

kendi aralarında yaptıkları sözleşmelerden birçok açıdan farklılık göstermektedir<sup>346</sup>. İdare özel kişilerde olduğu gibi ve sadece genel ehliyetini kullanmak suretiyle, medeni hukuk çerçevesinde çeşitli özel hukuk sözleşmeleri yapmak suretiyle kamusal yetkilerini kullanarak bir takım sözleşmeler yaparlar ki bunlar görünüşte özel kişilerin sözleşmelerine benzese de konuları, hüküm ve şartları bakımından farklılık arz eder<sup>347</sup>. Bu tür sözleşmelerde, idare kamusal yetkisinin verdiği üstünlük ve ayrıcalıktan yararlanmaktadır. Bu şekilde oluşan sözleşmeler de idare hukuku esasları uyarınca gerçekleştirilmektedir<sup>348</sup>.

#### 4. İdari İşlemin Unsurları

İdari işlemin, yetki, şekil, konu, sebep ve amaç olarak üzere beş unsuru vardır. Doktrinde bu beş unsurun dışında “usul” ünde ayrı bir unsur olduğunu savunanlarda bulunmaktadır<sup>349</sup>. Fakat, İYUK’un 2.maddesinin a bendinde iptal davalarının “idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı..” açılabilceği belirtilmiştir. İlgili Maddede “usul” bir unsur olarak sayılmamıştır. “Usul” gerek doktrin gerekse yargı içtihatlarında şekil unsurunun bir parçası olarak kabul edildiğinden<sup>350</sup> bu unsur içerisinde açıklanmaktadır<sup>351</sup>. Dolayısıyla, bu çalışmanın yargısal denetim kısmında iptal davalarını ele alacağımız için İYUK’taki iptal davalarının sadece beş unsuru açıklanacaktır. Bu çerçevede “usul”ü de şekil unsurunun içerisinde irdeleyeceğiz.

##### 4.1.Yetki Unsuru

Hukuki işlemlerin bir türü olan idari işlemlerde iradenin açıklanması önem taşımaktadır. İdari işlemlerde irade açıklaması yada hukuksal iktidarın kullanılması bir

<sup>346</sup> DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 427.

<sup>347</sup> DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 427-428, ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, s. 35.

<sup>348</sup> ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, s. 35.

<sup>349</sup> Gözler’e göre; idari işlemin yetki, şekil, usul, sebep, konu ve amaç olmak üzere altı unsuru vardır. GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.290.

<sup>350</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.290.

<sup>351</sup> Gözübüyük, Tan’ göre; Şekil aynı zamanda Usül’ü de kapsayan geniş bir kavramdır. Dolayısıyla, şekil dendiğinde geniş anlamda şekil ve usul birlikte anlaşılmalıdır. GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 467-473.

devlet yetkisi olduğundan, bu yetkiyi genellikle idari hiyerarşi de yer alan idari makamlar kullanmaktadırlar<sup>352</sup>. İdare hukukunun görevlilere tanıdığı yetki özel hukuktaki gibi mutlak ve kişisel hak niteliğinde olmayıp birçok kural ve şarta bağlı olduğundan objektif bir kudrettir<sup>353</sup>.

Yetki unsuru idari işlemin en önemli unsurlarından birisidir.<sup>354</sup> İdari işlem ile idarenin açıkladığı iradesinin yöneldiği sonucu doğurabilmesi için idare adına irade açıklamaya yetkili olan kişi veya kişiler tarafından açıklanması gerekmektedir. İdari işlemin özünü oluşturan irade açıklamasının kim veya kimler tarafından yapılacağını belirleyen unsur yetki unsurunu oluşturmaktadır<sup>355</sup>. Dolayısıyla, idari işlemi yapacak olan makam yetki kurallarına sıkı bir şekilde uymak zorundadır<sup>356</sup>. Bu unsur, kamu düzeni ile doğrudan ilişkili kabul edildiğinden yargı yerleri önünde bulunan bir uyuşmazlığın her aşamasında doğrudan doğruya yargı yeri tarafından veya taraflardan birinin istemi ile ele alınmakta<sup>357</sup> ve herhangi bir sakatlık söz konusu ise bu durum sonradan düzeltilebilir görülmeyerek iptal yaptırımı ile karşılaştırılmaktadır<sup>358</sup>.

İdare hukuku açısından yetki, kamu gücü kullanımının aracı olan idari işlemin, idari teşkilat içerisindeki herkes tarafından değil, sadece Anayasa ve kanunlarla idare adına irade açıklama yapma yetkisine sahip kılınmış kişilerce hukuk kuralları ile belirlenmiş ve sınırlandırılmış idari makamlar tarafından yapabilme yeteneğidir<sup>359</sup>. Bir başka deyişle, yetki idare içinde hukuk kurallarıyla belirlenmiş ve sınırlanmış makamlar tarafından kullanılan yasal yetenek olarak tanımlanmaktadır<sup>360</sup>. Danıştay ise yetkiyi

---

<sup>352</sup> ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, s.11.

<sup>353</sup> ÖZAY, **Günüşğında Yönetim**, s. 386.

<sup>354</sup> İl Han ÖZAY, **İdari Yaptırımlar**, Özdem Kardeşler Matbaacılık, İstanbul, 1985, s. 121, ÖZAY, **Günüşğında Yönetim**, s. 386, GÖZÜBÜYÜK, TAN, 2006, s.450, DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 401.

<sup>355</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.291.

<sup>356</sup> DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 401, Burak AÇDOYURAN, **“İdari İşlemin Yetki Unsuru ve Yetki Unsurundaki Sakatlıklar”**, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 7, Sayı 1-2, Konya, 1999, s. 4.

<sup>357</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, 2006, s.435.

<sup>358</sup> DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 347, ÖZAY, **İdari Yaptırımlar**, s.121 – 122.

<sup>359</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 108–109.

<sup>360</sup> YAYLA, **İdare Hukuku**, s.87.

şöyle tanımlamıştır<sup>361</sup>; “ idari makamların kamu gücü kullanarak tek taraflı irade ile idari işlem tesis edebilme iktidarını ifade eder.”

İdari işlemin temelini teşkil eden iraden açıklamalarının, ehil ve yetkili merci ve makamlar tarafından yapılmış olması gerekmektedir<sup>362</sup>. Bir anlamda, idare tarafından yapılan irade açıklamasının yöneldiği sonucu doğabilmesi için idare adına irade açıklamaya yetkili olan kişi veya kişiler tarafından açıklanması gereklidir<sup>363</sup>. Bunun için ise, tüm idari işlemlerde işlemi yapan makamın bir hukuk kuralına dayanması gerekmektedir. Bir başka deyişle, idarenin işlem yapabilmesi için kanuni bir yetkiye ihtiyacı vardır<sup>364</sup>.

Zaten, Anayasanın 123’üncü maddesinin 1’inci fıkrasına göre, “İdare, kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir.” Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, idarenin görevlerinin kanunla düzenleneceği belirtilmektedir. Dolayısıyla, idare ancak kanunlarda belirlenmiş alanlarda faaliyet gösterebilir<sup>365</sup>. İdarenin kanunda belirlenmiş alan dışında faaliyet göstermesi mümkün değildir. Zaten, idare yasalarıyla yetkilendirilmedikçe idari işlem yapamaz<sup>366</sup>.

Kamu hukukunda yetkiler, özel hukuktan farklı olarak makam veya görevlilerce bizzat kullanılmak üzere verilmektedir<sup>367</sup>. Dolayısıyla, yetki hangi makama veya görevlilere verilmişse sadece ve sadece onun tarafından kullanılabilir. Sahip olunan bu yetki başka makama veya kişiye devredilemez<sup>368</sup>. Çünkü, aksi durumda yetkinin devredilemezliği, kanunla kendisine yetki verilmiş olan idari makam veya görevli

---

<sup>361</sup> Danıştay 7.D., 28.02.2007, E.2006/567, K.2007/811, Danıştay Dergisi, Yıl 37, Sayı 116, Ankara, 217-221.

<sup>362</sup> ONAR, Cilt 1, s. 300.

<sup>363</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.291, AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.35.

<sup>364</sup> AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s.102.

<sup>365</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s.124.

<sup>366</sup> YILDIRIM, **İdari Yargı**, s. 149.

<sup>367</sup> DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 403.

<sup>368</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s.129, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.296.

tarafından değiştirilmiş olmaktadır<sup>369</sup>. Yetkinin devredilemezliği kuralının iki istisnası vardır. Bunlar; yetki devri ve imza devridir<sup>370</sup>.

Yetki devri, bir makam veya görevliden diğerine yetki aktarılması yapılmasıdır. İmza devrinde ise sadece bir makam veya görevlinin yerine getirmesi gerekli olan bir kısım ödevlerini başkasına yaptırması söz konusudur<sup>371</sup>. Yetki devride imza devride bir makam veya kişinin sahip olduğu yetkinin diğer makam veya kişiye devredilmesidir. Dolayısıyla, yetki devri ile imza devri arasında konu açısından bir farklılık bulunmamaktadır<sup>372</sup>. Konu açısından bir farklılık olmasa da yetki devri ile imza devrini birbirinden ayıran fark; yetki devrinde devredilen yetki, devreden yerden tamamen ayrılarak devredene geçmektedir. İmza devrinde ise yetki, imza yetkisini veren yere aittir; imza yetkisi verilen o kişi tarafından onun adına bu yetki kullanılır<sup>373</sup>. Fakat imza yetkisini devreden devrettiği bu yetkiyi her zaman kullanabilir<sup>374</sup>. Diğer bir fark ise; yetki devrinin soyut bir şekilde bir makam veya memuriyete yapılırken, imza devrinin kişi olarak belirli bir görevliye yapılmasıdır<sup>375</sup>. İdari işleminin yetki unsuru açısından hukuka aykırılık halleri; fonksiyon gasbı, yetki gasbı ve yetki aşımıdır.

#### 4.1.1. Fonksiyon Gasbı

Devletin görevleri, görev ayrılığı ilkesi uyarınca değişik organlar tarafından yerine getirilmektedir. Bu görevler yasama, yargı ve idari görevi olarak üç grupta toplanır. İdarenin görevi dışında yasama ve yargı görev alanına girerek bir işlemde bulunması durumunda fonksiyon gasbı ortaya çıkmaktadır<sup>376</sup>. Bir başka deyişle, fonksiyon gasbı, idarenin yasama veya yargı alanına giren konularda işlem yapması

<sup>369</sup> GÜNDAY, *İdare Hukuku*, s.129.

<sup>370</sup> GÖZLER, *İdare Hukuku Dersleri*, s.296.

<sup>371</sup> DURAN, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 403.

<sup>372</sup> GÖZLER, *İdare Hukuku Dersleri*, s.296.

<sup>373</sup> GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 213, DURAN, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 403.

<sup>374</sup> J.C. GROSHENS, *La Delegation Administrative de Competence*, Paris, Dalloz, 1958, s.197-199, aktaran, CANDAN, *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.123.

<sup>375</sup> DURAN, *İdare Hukuku Ders Notları*, s. 403.

<sup>376</sup> Güler MERMUT, “İptal Davalarının Şartı Olarak Kanuna Aykırılık”, *İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I*, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976, s. 315.

durumunda ortaya çıkan yetki sakatlığıdır<sup>377</sup>. Danıştay vermiş olduğu bir kararında fonksiyon gasbını şöyle tanımlamıştır<sup>378</sup>; “herhangi bir organın fonksiyonu dışında kalan bir karar alması, örneğin idare adına icrai karar alabilme yetkisi bulunan bir kişinin yargısal nitelikte karar alması”dır. Yani yetki gasbı yasama ve yargı oranlarınca idari işlem niteliğinde karar alınması veya idarenin yargı veya yasama organlarının yetki alanına girerek idari işlem tesis etmesi durumudur<sup>379</sup>. Belediye meclisine yasayla verilen bir yetkinin doğrudan belediye başkanınca kullanılması durumunda fonksiyon gasbı ortaya çıkmaktadır<sup>380</sup>.

#### 4.1.2.Yetki Gasbı

Yetki gasbı, idare adına irade açıklamaya yetkili olmayan bir kimse tarafından yapılan işlemler ile ilgili olarak ortaya çıkan yetki sakatlığıdır<sup>381</sup>. Bir başka deyişle, idari işlemi yapmakla görevli idare içinde yer alan fakat o konuda karar alma yetkisi bulunmayan bir kişinin işlem yapması durumunda yetki gasbı ortaya çıkmaktadır<sup>382</sup>. Danıştay bir kararında yetki gasbını şöyle tanımlamıştır<sup>383</sup>; “Anayasa ve kanunlarla belli bir konuda karar almaya yetkili kılınan makam veya merciler dışındaki kimselerce bu yetkinin kullanılması **"yetki gasbı"** teşkil etmektedir”. Yani, Danıştay’a göre; Anayasa veya kanunlarda idari işlemi yapmaya yetkili kişi veya makamın dışındaki kişi veya makam tarafından yapılması durumunda yetki gasbı ortaya çıkmaktadır. Örneğin, herhangi bir özel hukuk tüzel kişinin kamu kurumu yerine geçerek karar alması veyahut da bir kamu görevlisinin görev süresi sona erdikten sonra işlem tesis etmesi durumunda yetki gasbı ortaya çıkmaktadır<sup>384</sup>. Danıştay da verdiği bir kararında<sup>385</sup>; “Vergi Usul Kanununun 135.maddesinde incelemeye kimlerin yetkili olduğu tadadi

<sup>377</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.307.

<sup>378</sup> Danıştay 8.D., 14.11.2001, E.2001/2054, K.2001/5012, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (14.03.2008).

<sup>379</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.123.

<sup>380</sup> Danıştay, İdari Dava Daireleri Kurulu, E.2007/265, K.2007/1819, Danıştay Dergisi, Yıl 38, Sayı 18, Ankara, 2008, s. 72.

<sup>381</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.308.

<sup>382</sup> ÖZAY, **Günüşğinde Yönetim**, s. 392.

<sup>383</sup> Danıştay 10. D., 08.06.2000, E.2001/4040, K. 2005/181, [www.hukukturk.com](http://www.hukukturk.com), (14.03.2008).

<sup>384</sup> Danıştay, İdari Dava Daireleri Kurulu, E.2007/265, K.2007/1819, Danıştay Dergisi, Yıl 38, Sayı 18, Ankara, 2008, s. 72.

<sup>385</sup> Danıştay 4.D., 31.03.1986, E.1984/3090, K.1986/1337, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (14.03.2008).

*olarak sayılmış ve vergi incelemesinin münhasıran hesap uzmanları, hesap uzman muavinleri, ilin en büyük mal memuru, kontrol memurları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılacağı, maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri ve gelir kontrolörlerinin her hal ve takdirde inceleme yetkisini haiz oldukları ifade edilmiştir. Yetki konusunu düzenleyen bu maddede sayılanlarla dışındaki memurların hiçbir şekilde "inceleme" yetkilerinin bulunmadığı ve herhangi bir şekilde yetkilerini aşarak inceleme yapmaları halin de kamu hukuku kuralları karşısında bunun bir "yetki gaspı" sayılacağı..." belirtmiştir.*

İdarenin görevi içerisinde kalan bir konuda mevcut işbölümü esaslarına aykırı olarak başka bir idarenin görev alanına girilerek bu konuda karar alınması durumu açık ve ağır yetki gasbı olarak açıklanmaktadır<sup>386</sup>. Danıştay'a göre ise açık ve ağır yetki gasbı şöyle tanımlanmaktadır<sup>387</sup>; "Açık ve ağır yetki gasbında ise; ya idare adına icrai karar alabilme yetkisini haiz idari makam yasayla bu konuda karar almaya yetkili değildir, ya da birden çok kişinin iradesinin katılımıyla ve yasayla belirlenen usullere göre alınması gereken kararın bu usul ve şekle uyulmaksızın karar almasıdır..."

#### **4.1.3. Yetki Aşımı**

Yetki aşımı, idare adına irade açıklama yetkisine sahip yetkili bir makam veya organ tarafından idare görev alanına dahil bir konuda tesis edilen iş bölümüne aykırı hareket edilmesi durumudur<sup>388</sup>. Bir başka deyişle, idari işlemi yapan idarenin bu işlemi yapmaya yetkisi vardır. Fakat, kendisine verilen yetkiyi aşarak kullanması durumu söz konudur<sup>389</sup>.

---

<sup>386</sup> KARAVELİOĞLU, s. 159.

<sup>387</sup> Danıştay 8.D., 14.11.2001, E.2001/2054, K.2001/5012, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (14.03.2008).

<sup>388</sup> MERMUT, s.316.

<sup>389</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usul Kanunu**, s.126.

#### 4.1.3.1. İdari İşlemlerde Yetki Aşım Halleri

Bir idari işlemin yapılmasında hangi idari makam veya organın yetkili olduğu hususunda, yer, konu, zaman ve kişi unsurları yönünden yetki aşım halleri ortaya çıkmaktadır<sup>390</sup>.

##### 4.1.3.1.1. Yer Bakımından Aşılması

İdari makamın yetkisine yer yönünden sınırlama getirilebilmektedir. Bazılarının yetkisi bütün ülkeye yayılmışken bazılarınınki ise belirli coğrafi sınırlar içerisinde kullanılabilir<sup>391</sup>. Bir anlamda, ülke içerisinde idari makamların yetkilerini kullanacakları coğrafi mekanın bir sınırı vardır<sup>392</sup>. Yetkili idarenin, yetkilerinin kullanılacakları coğrafi alan belirli sınırlar içerisinde geçerli olmaktadır<sup>393</sup>. Dolayısıyla, idari makama verilmiş olan yetkinin o makamın coğrafi olarak belirlenmiş kendi alanının dışında başka bir idari makam tarafından kullanılması durumunda yer itibariyle yetki aşımı söz konusu olduğundan<sup>394</sup> yer yönünden yetkisizlik durumu ortaya çıkmaktadır<sup>395</sup>.

##### 4.1.3.1.2. Konu Bakımından Aşılması

Yetki kuralları ile her idari makamın kendine özgü kuralları belirlendiğinden idari işlemi tesis eden idari makamın başka bir idari makamın görev alanına giren işlem tesis etmesi mümkün değildir<sup>396</sup>. Çünkü yasalar idari makamların görev alanlarını belirlemiştir<sup>397</sup>. Yasalarla belirlenen yetki konusu dışına çıkılarak bir makamın başka bir

---

<sup>390</sup> GÜNDAY, *İdare Hukuku*, s. 124, GÖZLER, *İdare Hukuku Dersleri*, s.303, AKYILMAZ, *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 105, ATAY, s. 372-373, GÖZÜBÜYÜK, DİNÇER, s.60.

<sup>391</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, 2006, s. 438, Şeref GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, 26. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül 2007, s. 204.

<sup>392</sup> GÜNDAY, *İdare Hukuku*, s.127, GÖZÜBÜYÜK, DİNÇER, s. 57.

<sup>393</sup> ATAY, s. 375.

<sup>394</sup> MERMUT, s.317, GÖZLER, *İdare Hukuku Dersleri*, s.311.

<sup>395</sup> GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 204.

<sup>396</sup> ATAY, s. 374.

<sup>397</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, 2006, s. 436, GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s.207.

makamın yetkisindeki bir konuda tasarrufta bulunması durumudur<sup>398</sup>. Bir başka deyişle, belli konulara ilişkin kararların hangi idari makamlarca alınabileceğini belirtmektedir<sup>399</sup>. Dolayısıyla, bir idari makamın diğer bir idari makamın görev alanına giren bir konuda işlem tesis etmesi durumunda konu bakımından yetki aşımı ortaya çıkmaktadır<sup>400, 401, 402</sup>.

#### 4.1.3.1.3. Zaman Bakımından Aşılması

İdari makamın idari işlem yapma yetkisi zaman yönünden sınırlandırılmış olabilir<sup>403</sup>. Dolayısıyla, idari makamların yetkili oldukları konularda işlem yapabilmesi yetkilerinin devam ettiği süre ile sınırlıdır<sup>404</sup>. Belli bir süre için yetki tanınması durumunda yetki sadece bu süreler içerisinde kullanılabilir. Bu sürenin dışına çıkılarak yapılan işlem zaman yönünden yetki aşımını ortaya çıkaracaktır<sup>405</sup>. Bir başka deyişle, idari işlem tesisi yetkisinin belli bir süre içerisinde kullanılmak üzere verilmiş olmasına rağmen belirlenen süre başlamadan veya bittikten sonra kullanılması durumudur<sup>406</sup>.

#### 4.1.3.1.4. Kişi Bakımından Aşılması

Yetki, yetkili kişi veya kurullar tarafından kullanılabilir<sup>407</sup>. Dolayısıyla, bir kamu tüzel kişisi tarafından yapılan idari işlemin o kamu tüzel kişisi adına işlem

---

<sup>398</sup> MERMUT, s.316.

<sup>399</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s.126.

<sup>400</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.310.

<sup>401</sup> Konu yönünden yetkisizlik “olumlu” olabileceği gibi “olumsuz” da olabilir. Bir yönetsel kuruluşun kendi yetkisi içine giren bir konuda, kendini yetkisiz sanması ve karar almaktan kaçınması durumunda olumsuz yetki aşımı söz konusu olacaktır. Buna karşın, yönetsel bir kuruluşun başka bir yönetsel kuruluşun görev alanına giren bir konuda karar almasına ise olumlu yetki aşımı olarak tanımlanmaktadır. GÖZÜBÜYÜK, DİNÇER, s.60.

<sup>402</sup> Konu bakımından yetkisizlik farklı şekillerde ortaya çıkabilmektedir. Bunlar; astın üst yerine, yada üstün ast yerine, bir kuruluşun, bir başkası yerine, ya da aynı kuruluşun organlarından birinin diğeri yerine karar alması gibi. GÖZÜBÜYÜK, DİNÇER, s.60.

<sup>403</sup> GÖZÜBÜYÜK, DİNÇER, s. 58.

<sup>404</sup> ATAY, s. 377.

<sup>405</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetsel Yargı**, s.205.

<sup>406</sup> EROĞLU, **İdare Hukuku**, s. 71, CANDAN, **İdari Yargılama Usul Kanunu**, s.128.

<sup>407</sup> YAYLA, **İdare Hukuku**, s.91.

yapmaya yetkili kişi veya kişiler tarafından yapılması gerekmektedir<sup>408</sup>. Bir başka deyişle kişi yönünden yetki, idarenin görev alanı içine giren bir konuda hangi idari mercinin irade açıklamaya ve işlem tesis etmeye yetkili olduğunu belirtmektedir<sup>409</sup>.

İdari işlem yapmaya yetkili kişiler egemenlikten kaynaklanan devlet yetkisini kullanmaktadırlar. Anayasanın 6. maddesinin 3.fıkrasının son cümlesinde “ bir devlet yetkisi kullanılmasında, yetkiyi kullananların kullandıkları yetkinin dayanağının Anayasa olması gerekir” denilmektedir. Diğer taraftan, Anayasanın 123. maddesinde ise ; “İdare kuruluş ve görevleriyle bir bütündür ve kanunla düzenlenir”. Bu Anayasal düzenlemeler gereğince, idare adına yetki kullanacakların kanunla belirlenmesi gerekmektedir<sup>410</sup>. İdari işlem yapmaya yetkili kişi veya makam mevzuatta düzenlendiğinden yetki ancak kanunda belirtilen kişi yada makam tarafından kullanılabilir<sup>411</sup>. Dolayısıyla, her idari işlem yapmaya yetkili kişi veya makam idare adına irade açıklamaya yetkisi olmayıp, idare adına irade açıklaması yapmaya yetkili olanların sayısı belirli ve sınırlıdır<sup>412</sup>.

Bir idari kararın geçerli olabilmesi için idari kararın özü olan iradenin ehil bir kimseden çıkmış olması gerekmektedir. Bir anlamda, özel hukuktaki ehliyet unsuru idari kararların önemli bir unsuru olmaktadır<sup>413</sup>. Ehliyetli olmayanların irade açıklamaları hukuksal bir sonuç doğurmayacağından, idare adına açıklanan iradenin hukuk alanında sonuç doğurabilmesi için medeni hukuk açısından ehliyetli olan bir kamu görevlisi tarafından yapılması gereklidir<sup>414</sup>. Örneğin, idare adına irade açıklamaya yetkili kamu görevlisinin, irade açıklamasını yaptığı anda ayırma gücünden yoksun

---

<sup>408</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.303.

<sup>409</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s.125.

<sup>410</sup> ATAY, s. 373.

<sup>411</sup> AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s. 284, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s.110.

<sup>412</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s.110.

<sup>413</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s.125.

<sup>414</sup> ONAR, Cilt 1, s. 301, AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s. 284, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s.110, AKYILMAZ, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, s. 105, GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s.125, AÇDOYURAN, s.5.

bulunması durumunda, ortada irade olmayacağından, idari işlemde geçerli olmayacaktır<sup>415</sup>.

#### 4.2. Şekil Unsuru

Şekil unsurunu idari işlemlerin esaslı unsurlarından birisidir<sup>416</sup>. Dolayısıyla, bütün idari işlemler şekle tabi olmaktadır<sup>417</sup>. Şekil bir işlemin yapılmasında, bir kararın alınmasında izlenecek usul, merasim ve tamamlanması gerekli formalitelerdir<sup>418</sup>. Şekil, iradeyi açıklamak için kullanılan araç ve bu iradenin maddi alemdeki görüntüsü olarak tanımlanabilir<sup>419</sup>. Bir başka deyişle, idarenin iradesinin dış dünyaya yansımalarının maddi biçimi ve idari işlemin yapılmasında izlenen usuldür<sup>420</sup>. Bir kararın yazılı olması, imzalanması, ilanı, hazırlık işlemlerinin tamamlanması gibi hususlar şekil unsuruna girmektedir<sup>421</sup>.

İdari işlemin yapılması için uyulması gerekli şekil şartları, izlenmesi gerekli usul kuralları ile ilgili düzenlemeler genellikle kanun, tüzük, yönetmelik ve genelge gibi metinler içinde yer almaktadır<sup>422</sup>. İdari işlemlerde şekil şartı, hem idare edilenlerin özgürlüklerinin korunmasını hem de hizmetlerin belirli bir düzen içerisinde yürütülmesinin güvencesi olarak gösterilmektedir<sup>423</sup>. Çünkü, idari işlemlerin önceden belirlenen şekil koşullarına uygun olarak yapılabilmesi, idari işlemi yapanların keyfi davranışlarını da önlemektedir<sup>424</sup>. Şekil unsurunun önemli olmasının diğer bir nedeni de

---

<sup>415</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s.110.

<sup>416</sup> ONAR, Cilt 1, s. 307, MERMUT, s.317.

<sup>417</sup> TANDOĞAN “ **Objektif ve Subjektif Tasarruflarda Yokluk**”, s.79.

<sup>418</sup> MERMUT, s.317.

<sup>419</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.312.

<sup>420</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 132

<sup>421</sup> MERMUT, s.317-318.

<sup>422</sup> TANDOĞAN “ **Objektif ve Subjektif Tasarruflarda Yokluk**”, s.79.

<sup>423</sup> Şükrü KARATEPE, **İdare Hukuku**, Üniversite Kitabevi, İzmir, 1993, s. 73, Halil KALABALIK “ **İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları Ve Yargısal Denetimi**”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Cilt 1, Sayı 1, Haziran 1997, s.204 (193-232), GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 132.

<sup>424</sup> KARATEPE, **İdare Hukuku**, s. 73.

idarî işlemin varlığının ispatı ve o işlemin hangi makam veya merci tarafından ve nasıl yapılmış olduğunu göstermesidir<sup>425</sup>.

. Ülkemizde idari işlemlerin tabi olduğu usul ve şekil kurallarını belirlediği bir idari usul kanunu olmadığı için idari işlemin tabi olduğu şekil ve usul kuralları kanunlarda, tüzük ve yönetmeliklerde dağınık biçimde yer almaktadır. Bunların dışında yargı içtihatlarında kabul edilen şekil ve usul kuralları da bulunmaktadır<sup>426</sup>. Genel olarak kabul edilen şekil ve usul kuralları<sup>427</sup>; yazılılık kuralı, gerekçe kuralı, hazırlık işlemleri, savunma alınması ve şekilde ve usulde paralellik ilkesidir.

### 4.3. Sebep Unsuru

Genel olarak idari işlemler bir sebebe dayanmaktadır<sup>428, 429</sup>. İdare hukukunda sebep, idari işlemde önce gelen, idareyi bir idari işlemi yapmaya yönelten etmenler<sup>430</sup> olarak anlaşılır<sup>431</sup>. Bir başka deyişle, idari işlemler kedilerinden önce gelen nesnel kurallarla belirlenen bir sebebe dayanmalıdır. Sebep nesnel bir nitelik taşımaktadır. Çünkü, işlemi yapanın kendi düşüncesinde yer alan bir husus değil, bunun dışında kalan ve nesnel hukukun ortaya koyduğu bir neden veya nesnel hukuka uygun maddi bir olgudur<sup>432</sup>. İdari işlemin yapılmasını gerekli kılan bir hukuki işlem veya olaydır<sup>433, 434</sup>. Bir anlamda, idari işlemin yapılma sebebi işlemin gerekçesidir<sup>435</sup>. Sebep unsurunu oluşturan olay veya işlemler bazen kanunlarda veya tüzük, yönetmelikler gibi genel

---

<sup>425</sup> ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s.458, KALABALIK “ **İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları Ve Yargısal Denetimi**”, s.204.

<sup>426</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 132.

<sup>427</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 132.

<sup>428</sup> GÖZÜBÜYÜK, DİNÇER, s. 75.

<sup>429</sup> İdare hukukunda ve genel itibarıyla kamu hukukunda bir işlemin kendisine tekaddüm eden ve objektif hukuk tarafından kabul edilen bir nedene dayanması gerektiği düşüncesi idare hukukunda sebep unsurunu ortaya çıkarmaktadır. İsmet GİRİTLİ, **Türk Devlet Şurası İçtihatlarına Göre İdarenin Yetkisini Saptırması**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1957, s. 30.

<sup>430</sup> ATAY, 393, Özyörük’e göre; Sebep, idareyi bir işlemi yapmaya yönelten dürtüdür. ÖZYÖRÜK, s.195

<sup>431</sup> AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s. 294, TANDOĞAN “ **Objektif ve Subjektif Tasarruflarda Yokluk**”, s. 82.

<sup>432</sup> ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s. 356-357.

<sup>433</sup> ÖZYÖRÜK, s.195, YAYLA, **İdare Hukuku**, s. 92, AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s. 294.

<sup>434</sup> Gözler’e göre ise; idari işlemin sebebi bir maddi fiil veya idari işlemde önce yapılmış bir hukuki işlemde olabilmektedir. Maddi fiilden doğan sebeplere, fiili sebepler, hukuki işlemde doğan sebeplere de hukuki sebepler denilmektedir. GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.330.

<sup>435</sup> AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s. 294.

düzenleyici işlemlerde belirtilmektedir<sup>436</sup>. İdare, idari işlemin sebebinin belirtildiği hukuk kuralına uygun yapmak zorundadır<sup>437</sup>. Dolayısıyla da, sebep idari işlemin yapılmasının dayanağını oluşturur<sup>438</sup>. İdari işlemin sebebi maddi bir olay olabileceği gibi bir kanun hükmü de olabilir. Örneğin bir idari işlem olan tüzüklerin sebebi tüzüğün çıkarılmasını öngören kanundur<sup>439</sup>.

Sebec, objektif ve subjektif olarak iki anlamı içinde barındırır<sup>440</sup>. Günümüzde bu iki anlamdan objektif anlamı ön plana çıkmıştır. İdari işlemin hukuka uygunluğunun denetimi yapılırken sebep unsurunun objektif yönü üzerinde durulmaktadır<sup>441</sup>.

İdari işlemin dayanağı olan sebep unsuru mevzuatta açıkça belirtilmiş olsa da olmasa da soyut olarak kamu yararı anlayışına dayanmaktadır. İdare işlemler sebep unsuru yönünden incelendiğinde karşılaşılan durumlar şunlardır<sup>442</sup>; Bazı durumlarda mevzuatta idari işlemin sebebi açıkça belirtilmektedir. Bazen mevzuat idari işlemin dayanağı olan sebebi açıkça belirtmese de işlemin bir sebebe dayanması gerektiğini belirtmektedir, Bazı idari işlemler için ise mevzuat sebep unsuru yönünden bir hüküm taşımaktadır.

Bir idari işlemin sebep unsuru açısından hukuka aykırılık halleri şunlardır; idarenin göstermiş olduğu sebebin mevcut olmaması durumunda, idarenin belirttiği sebebin hukuki tavsifinde hukuka aykırılık olması durumunda, idari işlemin sebep ve konu unsuru arasında ölçsüzlük olması durumunda idari işlem sebep unsuru açısından hukuka aykırı hale gelmektedir<sup>443</sup>.

---

<sup>436</sup> YAYLA, **İdare Hukuku**, s. 92.

<sup>437</sup> KARATEPE, s.73, MERMUT, s. 319.

<sup>438</sup> GÖZÜBÜYÜK, DİNÇER, s. 75, ATAY, s. 393,

<sup>439</sup> KARATEPE, s.73.

<sup>440</sup> ONAR, Cilt 1, s. 282, AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s. 294.

<sup>441</sup> AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s. 294.

<sup>442</sup> Erman BAYRAKTAR, “**Takdir Yetkisi ve Yargı Yoluyla Denetim**”, İdare Hukuku Ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I, Güneş Matbaası, Ankara, 1976, s. 278 (254-293), GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.331-333.

<sup>443</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.333 - 334.

#### 4.4. Konu Unsuru

Bir işlemin konusu doğurması gerekli hukuki sonuç<sup>444</sup>, hukuk aleminde meydana getirdiği değişikliktir<sup>445</sup>. Bir başka deyişle, bir idari işlemin hukuk düzeninde meydana getireceği değişiklik ya da onun doğuracağı hukuki sonuç işlemin konu unsurunu teşkil etmektedir<sup>446</sup>. İdari işlemin meydana getireceği değişiklik sadece hukuki olabileceği gibi bazen de hem hukuki hem de maddi olmaktadır<sup>447</sup>. Konusu olmayan bir idari işlem olamaz. Bu açıdan, idari işlemlerle medeni hukuk işlemleri arasında benzerlik vardır. Ancak, medeni hukukta işlemin konusu, taraflar arasında tayin edebilirken, idari işlemlerin konusu hukuk kuralları ile önceden belirlenmektedir<sup>448</sup>. İdari işlemlerin bir kısmı genel soyut ve hukuki etkiler içerirken, bir kısmı ise belirli kişileri ilgilendirdiğinden somut hükümler doğurmaktadır<sup>449</sup>.

Bir idari işlemin geçerli olabilmesi için konusunun meşru ve mümkün olması gerekir<sup>450</sup>. İdare hukukunda irade özerk olmadığından, dolayısıyla idari işlemin konusunun mevzuatta önceden belirlenmiş olması gereklidir<sup>451</sup>. İdari işlemlerde ilgililerin işlemin konusunu değiştirmeye veya istedikleri gibi belirlemeye yetkileri yoktur<sup>452</sup>. Bir anlamda, yeni hukuki durumlar yaratılmaz sadece statülere uyum sağlanır<sup>453</sup>. Bu durum idare hukukunun statüter bir hukuk dalı olması ve kanuniliği ilkesinin zorunlu bir sonucudur. Dolayısıyla, idari işlemin konusu üzerinde idarenin herhangi bir tasarrufu söz konusu olmadığından, idare önceden belirlenmiş olan konuya, bir anlamda işlemin konusuna uymak zorundadır<sup>454</sup>.

---

<sup>444</sup> ONAR, Cilt 1, s. 311.

<sup>445</sup> ÖZYÖRÜK, s. 197, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.334, Benzer bir tanım için bakınız; ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s. 400.

<sup>446</sup> Nuri ALAN “ **Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi Ve Kanuna Aykırılık**”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976, s.340.

<sup>447</sup> YAYLA, **İdare Hukuku**, s. 94, MERMUT, s. 322.

<sup>448</sup> MERMUT, s. 322.

<sup>449</sup> YAYLA, **İdare Hukuku**, s. 94.

<sup>450</sup> KARATEPE, s.73, ATAY, s. 394, BAYRAKTAR, s. 283.

<sup>451</sup> ATAY, s. 394, BAYRAKTAR, s. 283.

<sup>452</sup> BAYRAKTAR, s. 283.

<sup>453</sup> YENİCE, ESİN, s.58.

<sup>454</sup> AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s. 297-298.

#### 4.5. Amaç (Maksat) Unsuru

Her idari işlemin bir amacı vardır<sup>455</sup>. Amaç<sup>456</sup>, işlemde beklenen nihai sonuç, gayedir<sup>457</sup>. Amaç, idari işlemin subjektif unsurudur<sup>458</sup>. İdari işlemde beklenen sonucun ne olduğu bazen hukuk kuralında açıkça gösterilirken bazen hiçbir açıklama da olmayabilir. Açıkça gösterilmiş olsa da olmasa da her idari işlemin yönelmiş olduğu nihai amacı<sup>459</sup> genel veya belirli bir kamu yararadır<sup>460, 461</sup>. Dolayısıyla, kamu yararı idari işlemlerin genel amacıdır<sup>462</sup>. Bazen yasalarda idari işlemle varılmak istenen amaç açıkça belirtilir buna özel amaç denir. Gerçi, yasalarda özel bir amaç da olsa bu durum kamu yararından başka bir şey değildir<sup>463</sup>. Çünkü kamu kurum ve kuruluşları yasanın kendilerine verdiği yetkileri<sup>464</sup> kamu yararı dışında kullanamayacakları için<sup>465</sup> dolayısıyla işlemin amacı geneldir ve değişmez<sup>466</sup>. Dolayısıyla da, idari işlemlerde amaç değişmeyeceği için amaç unsurunda takdir yetkisi yoktur<sup>467</sup>.

<sup>455</sup> YAYLA, **İdare Hukuku**, s. 96.

<sup>456</sup> Amaç sözlük anlamı olarak, hak sahibinin yapmış olduğu işlemde beklediği sonuç demektir. Bu da hak sahibinin kendi düşüncesi içinde gelişen ve oluşan tamamen Subjektif bir durumu anlatır. Bu nedenle sebep dıştan bakıldığında daha somut bir biçimde görülürken amaç (maksat) düşüncenin içinde gizli olabilmesi nedeniyle daha zor anlaşılacaktır veya bazen hiç bilinmeyecektir. ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s.403.

<sup>457</sup> ONAR, Cilt I, s. 316, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.350, AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s. 298, ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s.403.

<sup>458</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.350.

<sup>459</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 152.

<sup>460</sup> Kamu yararının nerede ve ne olduğu, nasıl somutlaştırıldığına karar verme yetkisi Türk anayasal ve pozitif hukuk düzenine göre asli kural koyucu olan “Yasama” organındadır. Bir anlamda kanun koyucunun idareye bir görev ve buna bağlı yetki vererek o alanda işlem yapmasını isterken hangi amacın gerçekleştirilmesini düşündüğü ve istediğine bakılarak “kamu yararının nasıl somutlaştırıldığı yorum yoluyla bulunabilir. ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s.403, Benzer görüş için bakınız; AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, s. 299. Ayrıca, yargı organı da önüne gelen uyumsuzluklarda kuralları yorumlayarak kamu yararını tespit edecektir. Danıştay 5.D., 15.09.1983, E.83/17, K.83/286, AİD, C.16, Sayı: 3, s.125, Danıştay 5.D., 11.05.1982, E.80/9681, K.82/5767, AİD, C.15, Sayı 2, s.106, Danıştay 5.D., 07.06.1982, E.81/778, K.82/7167, AİD, C. 15, Sayı 4, s.94, Danıştay 5.D., 21.05.1975, E.74/7154, K. 75/2997, AİD, C. 6, Sayı 2, s.218, Danıştay 5.D., 26.03.1970, E.69/4331, K.70/1004, AİD, C. 6, Sayı 3, s.125, aktaran: AKYILMAZ, **İdare Hukuku**, dipnot: 595, s. 299.

<sup>461</sup> YAYLA, **İdare Hukuku**, s. 96, KARATEPE, s. 74.

<sup>462</sup> Erol DÜNDAR, “**Maksat Denetimi**”, (Nazariyeler, Türk ve Fransız Danıştay İçtihatlarına Göre), İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976, s. 166.

<sup>463</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s.234.

<sup>464</sup> KARAVELİOĞLU, s.218.

<sup>465</sup> ALAN “**Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi Ve Kanuna Aykırılık**”, s.338.

<sup>466</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s.234.

<sup>467</sup> ÖZYÖRÜK, s. 199.

Amaç bir işi, yapanın zihninde meydana gelen bu nedenle de kolayca anlaşılabilen psikolojik ve kişisel bir durum olması nedeniyle amaç unsuru, denetlenmesi zor ve subjektif bir durum ortaya çıkarmaktadır. Yapılan işlem ne kadar subjektif olursa olsun işlemin hukuk düzeninde meydana getirdiği değişiklik meşru ise işlem geçerli olacaktır. Dolayısıyla da idari işlemin sebebi ile konusu arasında uyum varsa amaç unsuru gerçekleşmiş sayılacaktır<sup>468</sup>.

Amaç unsuru bakımından hukuka aykırılığın denetlenmesi idari işlemin sebep unsurundaki gelişmelerle birlikte azalmıştır. Çünkü, sebep unsuru idari işlemin objektif olarak tahlilini gerektirirken amaç unsuru ise idari işlemin tesisinde subjektif nedenlere dayanmaktadır. İşlemin sebebinin tespiti objektifliği nedeniyle daha kolaydır<sup>469</sup>.

## 5. İdari İşlemlerin Sona Ermesi

İdarenin belli bir zamanda tesis ettiği idari işlemlerin çeşitli nedenlerle sonsuza kadar yürürlükte kalması ve sonuçlar doğurması mümkündür<sup>470</sup>. Fakat, idari işlemler zamanla çok çeşitli nedenlerle etkilerini kaybetmekte ve hüküm sonuçları ortadan kalkmaktadır<sup>471</sup>. İdari işlemin sona ermesi ile belirtilmek istenen birbirinden çok farklı durumlar anlaşılmaktadır<sup>472</sup>. İdari işlemin sona erdiren sebepleri sınıflandıracak olursak; idarenin iradesi dışındaki sebepler ile idarenin iradesine bağlı sebepler<sup>473</sup> olarak ikili bir ayrıma tabi tutulurlar.

---

<sup>468</sup> KARATEPE, s.74.

<sup>469</sup> DÜNDAR, s. 166.

<sup>470</sup> DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 420.

<sup>471</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.261.

<sup>472</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s.524.

<sup>473</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 163, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.261, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 166.

## 5.1. İdarenin İradesi Dışındaki Sebepler

İdari İşlemler, bu işlemi yapan idarenin iradesi dışındaki sebeplerle de sonlanabilmektedirler. Bu nedenler; iptal, fiili sebepler ve idari kararın kendiliğinden ortadan kalkmasıdır<sup>474</sup>.

### 5.1.1. İdari İşlemin İptali

İdari işlemin iptali, sakat bir idari işlemin doğduğu andan itibaren yapıcı unsurlarında var olan sakatlıklar nedeniyle hukuka uygun olmamaları durumunda<sup>475</sup>, bir mahkeme kararıyla yapıldığı andan itibaren tüm hüküm sonuçlarıyla ortadan kaldırılmasıdır<sup>476</sup>. İdari işlemi idarenin iradesi dışında sona erdiren en yaygın sebeptir<sup>477</sup>.

### 5.1.2. İdari İşlemi Sona Erdiren Fiili Sebepler

İdari işlem, bu işlemi yapan idari makamın iradesi dışında fiili nedenlerle de ortadan kalkabilir. Bir idari işlemin konusunun veya ilgisinin ortadan kalkması idari işlemi sona erdiren fiili sebepler<sup>478</sup> olarak kabul edilmektedir. İdari işlemler fiili nedenin gerçekleştiği tarihten itibaren ortadan kalkmaktadır<sup>479</sup>. Örneğin; memur olarak atanan kişinin ölmesi durumunda işlem konusuz kaldığı için atama işlemi kendiliğinden sona ermiş olmaktadır<sup>480</sup>.

---

<sup>474</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 164.

<sup>475</sup> ONAR, Cilt I, s. 550.

<sup>476</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, .s.524, BALTA, **İdare Hukukuna Giriş I**, s.421, ONAR, Cilt I, s. 550.

<sup>477</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.381.

<sup>478</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 164, Gözler, bir işlemin iradesi dışında ortadan kalkmasını Maddi Sebep olarak tanımlamaktadır.. GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.383. KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 167.

<sup>479</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 167.

<sup>480</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 164, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.383, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 104

### 5.1.3.İdari İşlemin Kendiliğinden Ortadan Kalkması

İdari işlemin belli bir süreye veya şarta bağlanmış olması durumunda; sürenin dolması veya şartın gerçekleşmesi ile idari işlem kendiliğinden sona ermektedir<sup>481</sup>. İdari işlemler belirli bir süre için değil herhangi bir süre sınırı olmaksızın yürürlüğe konurlar. Fakat, idari işlemin belirli bir süre içerisinde veya idari makamın tespit ettiği tarihe kadar geçerli olacağı öngörülebilir<sup>482</sup>. Böyle durumlarda, süre dolduğu zaman idari işlem kendiliğinden hükümsüz kalacaktır<sup>483</sup>. İdare, bir işlemi şarta bağlı olarak yapmışsa bu şartın gerçekleşmesi ile idari işlem geçmişe etkili olarak yürürlükten kalkacaktır<sup>484</sup>.

## 5.2. İdarenin İradesine Bağlı Sebepler

İdari işlemin, o işlemi yapan idarenin iradesi ile ortadan kaldırılması, idarenin yapacağı başka bir işlem ile olur. İdari işlemin idarenin alacağı kararla ortadan kaldırılması geri alma, kaldırma, değiştirme ve düzeltme ile olmaktadır<sup>485</sup>.

### 5.2.1.İdari İşlemlerin Geri Alınması

İdari işlemin geri alınması, idari işlemi ortadan kaldırarak hükümsüz kalmasına neden olan karşı bir idari işlemdir<sup>486</sup>. İdari işlemin geri alınması onun yapıldığı andan itibaren hukuki hayattan silinmesi, çıkarılmasıdır<sup>487,488</sup>. Diğer bir deyişle, idari işlemin

---

<sup>481</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 164, Gözler'e göre; idari işlem infisahi şarta bağlı olarak yapılmış olabilir. Bu şart idari işlemi idarenin iradesi dışında sona erdiren sebeplerden biridir. GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.382 , Kalabalık'a göre; idari işlemi yapan idarenin iradesi dışında sona erdiren sebep "infisahi şartın gerçekleşmesidir. KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 167.

<sup>482</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.381.

<sup>483</sup> KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 167.

<sup>484</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 164, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.381.

<sup>485</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 164, DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 421-422, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 167.

<sup>486</sup> BALTA, **İdare Hukukuna Giriş I**, s. 171.

<sup>487</sup> ONAR, Cilt 1, s. 550, Turgut TAN, **İdari İşlemin Geri Alınması**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:298, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970, s.5, GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 164, GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 530, GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s.188.

<sup>488</sup> Duran'a göre geri alma; bir işlem ve kararı yürürlüğe girdiği andan itibaren geçersiz ve hükümsüz kılma iradesidir. DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 421, Atay'a göre geri alma; hata yaparak

geri alınması, daha sonra tesis edilen yani geri alan işlem ile geri alınan işlemin yapıldığı tarihten itibaren geriye doğru - geçmişe etkili biçimde ortadan kaldırılması demektir<sup>489</sup>. Danıştay da vermiş olduğu bir kararında<sup>490</sup>; “ Bir idari işlemin geri alınması, onu, yapıldığı tarihten itibaren doğurduğu hukuki sonuçlarla birlikte hükümsüz kılan, ortadan kaldıran, geriye yürür sonuçlu ikinci bir işlem olduğu” nu belirtmiştir. Dolayısıyla, işlemin yapıldığı tarih ile geri alınması arasında yapılan bütün idari işlemleri geçersiz kıldığı kabul edilmektedir. İdari işlemin geri alınması, işlemin iptali ile aynı sonuçları yarattığı için açılmış olan iptal davası da sonuçsuz kalacaktır<sup>491</sup>. Ayrıca, hukuka aykırılığı açıkça ortaya çıkmış bir işlemin geri alınması hukuk devleti ilkesinin de bir gereğidir<sup>492</sup>.

İdari işlemin geri alınmasının iki ögesi vardır. Bunlardan birincisi, idari işlemin geri alınması ile idari işlemin ortadan kalkmasıdır. İkincisi ise bu ortadan kalkışın geriye yürür sonuçları olması, işlemin yapıldığı tarihe kadar uzanmakta ve işlemin doğurduğu hukuki sonuçları da etkilemektedir<sup>493</sup>. Bir anlamda, geri alma ile yoklukta olduğu gibi, geri alınan (önceki) işlem hiç doğmamıştır. Böyle bir işlem hiçbir zaman varlık ve hukuksal etki kazanmamış<sup>494</sup> sayılmaktadır.

Düzenleyici işlemlerde geri alma ile işlem yapıldığı andan itibaren yürürlükten kalktığından düzenleyici işlemlerin geri alınması idari işlemlerin geriye yürümemesi ilkesine aykırı düşmektedir. Dolayısıyla, düzenleyici işlem kural olarak geri alınamaz. Çünkü, idare geçmişe etkili bir işlem yapmış olacaktır. Eğer düzenleyici işlem hukuka aykırı bir işlem ise bu düzenleyici işlemin ortadan kaldırılmasında kamu yararı vardır.

---

hukuka aykırı işlem yapan idareye bu hukuka aykırılığın geçmişe yönelik olarak kısa bir süre içerisinde son verme hakkının tanınmasıdır. ATAY, s. 416.

<sup>489</sup> GÜRAN, s. 1281.

<sup>490</sup> Danıştay 1. D., 03.04.1990, E.1990/50, K.1990/49.

<sup>491</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 530.

<sup>492</sup> Danıştay 1.D., 30.05.2003, E. 2003/71, K.2003/69, Danıştay Kararlar Dergisi, Yıl 1, Sayı 2, 2003, s.32, aktaran; GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 530.

<sup>493</sup> TAN, **İdari İşlemin Geri Alınması**, s.5.

<sup>494</sup> GÜRAN, s. 1281, ATAY, s. 416.

Böyle bir durumda geriye yürümezlik ile hukuka uygunluk ilkeleri arasında bir çatışma ortaya çıkacaktır<sup>495</sup>. Doktrinde de bu konuda farklı görüşler vardır<sup>496</sup>.

Bireysel idari işlemlerin geri alınmasında, idarenin uyması gerekli kurallar geri alınacak işlemin hukuka uygun olup olmamasına göre değişecektir<sup>497</sup>. Hukuka uygun bireysel idari işlemlerin geri alınması bu işlemlerin hak doğurup doğurmamalarına göre değişmektedir<sup>498</sup>. Hak doğuran tek taraflı bireysel idari işlemlerin geçmişe etkili şekilde geri alınması mümkün değildir<sup>499,500</sup>. Danıştay da vermiş olduğu kararlarda hukuka uygun işlemlerin geri alınmasının hukuki sonuçlarını ortadan kaldırmayacağını belirtmektedir<sup>501</sup>. Çünkü, aksi durumda geri alma işlemiyle hukuki güvenlik ilkesini zedelenmiş olacaktır<sup>502</sup>.

---

<sup>495</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.390-391

<sup>496</sup> Derbil'e göre; bu tür işlemler genel kişilik dışı hukuki durumlar yarattığından her zaman geri alınmaları mümkündür. DERBİL, s. 32, Duran'a göre; Düzenleyici işlemler esas itibariyle geri alınmasa da herhangi bir kimse için geçmişte uygulanabilir değilse geri alınabilir. Fakat düzenleyici işlemler her zaman kaldırılacaklarından böyle şüpheli sorunlar taşıyabileceğinden geri alınma konusu yapılmamalıdır. DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 422, Kalabalık'a göre ise; Düzenleyici işlemler hukuka uygun ise geri alınmazlar. Çünkü, hukuki güvenlik ilkesi gereğince ve idari işlemlerin geçmişe etkili olmamasından dolayı düzenleyici işlemlerin geri alınmaması gerekmektedir. Diğer taraftan hukuka aykırı düzenleyici işlemler dava açma süresi içinde veya dava açılmış ise dava boyunca geri alınabilir. KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 168.

<sup>497</sup> DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 422-425, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.391, CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 94, ATAY, s. 416.

<sup>498</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.94.

<sup>499</sup> DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 422, CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.94, ATAY, s. 416, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 168.

<sup>500</sup> Hukuka uygun bir kararın kaldırılmaması yürürlüğüne ve uygulanabilirliğine hiçbir zaman son verilemeyeceği anlamına gelmemektedir. Bu karar onu alan idari makam tarafından yerinde görülmeyerek sebepsiz şekilde hüküm ve tesirlerinden yoksun bırakmanın mümkün olamayacağını belirtmektedir. Böyle bir karar aksine işlem kuramına göre ancak kanunda belirtilen hallerde ve şekil-usul kuralları izlenerek yetkili idarece alınacak yeni başka bir kararla yürürlüğünü ve geçerliliğini kaybedebilir. DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 423.

<sup>501</sup> "...hukuka uygun işlemlerin geri alınmalarına, idari işlemlerin yapıldıkları andan itibaren bütün hukuki sonuçlarıyla birlikte ortadan kaldırılmalarına hukuki olanak bulunmadığı." Danıştay 1.D., 19.12.1988, E.1988/336, 1988/355. "...geri alma işlemi, idarenin hatalı işlemini, tesis edildiği andan itibaren ortadan kaldırır ve aynen yargı yerlerince verilen iptal kararları gibi, tesis edildikleri tarihten önceki hukuksal durumun geçerliliğini sağlar. Bu özellikleri nedeniyle geri alma işlemi, geri alınan işlemle içinde buldukları hukuksal durumun gerektirdiği haklardan yoksun kalan ilgililere, bu hakların yeniden tanınmasını gerekli kılar.." Danıştay 1.D. 16.01.1984, E.1984/6, K.1984/6.

<sup>502</sup> ATAY, s. 416.

Hukuka aykırı olan işlem hiç hak doğurmamışsa idarenin bu işlemi her zaman geri alması mümkündür<sup>503</sup>. Mevcut durumu tespit eden yeni bir hukuki durum yaratmayan hukuka aykırı işlemde dolayı herhangi bir hak doğmamışsa idare bu işlemi geri alınması konusunda herhangi bir süre kısıtlamasına tabi değildir. İşlemi her zaman geri alabilir. Eğer hukuka aykırı işlem yeni bir hukuki durum yaratmışsa geri alınması bazı şartlara bağlı olduğu kabul edilmektedir. İdari dava açma süresi geçmemişse veya idari davaya konu edilmişse, idare bu işlemi herhangi bir şarta bağlı olmaksızın idari dava açma süresi içerisinde<sup>504</sup> geri alabilmektedir<sup>505,506</sup>.

İdari işlem hukuka aykırı ise geri alınmasında süre konusu tartışmalıdır. Burada tartışılan konu geri almanın belirli bir süreye tabi olup olmadığı yönündedir. Danıştay'ın bu konudaki 22.12.1973 sayılı Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu; idarenin hatalı terfi veya intibak işlemine dayanarak ödediği meblağın bir mahkeme kararına lüzum olmadan istirdadına karar verileceği; yokluk, açık hata, memurun gerçek dışı beyanı veya hilesi hallerinde süre aranmaksızın kanunsuz terfi veya intibaka dayanarak ödediği meblağın geri alınabileceği; bu istisnalar dışında kalan hatalı ödemelerin istirdadının, hatalı ödemenin ilk yapıldığı tarihten başlamak üzere, dava açma süresi içinde mümkün olduğu ve bu süre geçtikten sonra istirdat edilemeyeceği hususları karara bağlanmıştır.” Bu kararda yanlış terfi ve intibak işlemlerinin yapılmasında ilgilinin hilesinin veya yanılmasının olmaması veya işlemin açık hata içermemesi veya yoklukla malül olmaması durumlarında idarenin hatalı işlemi idari dava açma süresi içerisinde geri alınabileceğini belirtmiştir<sup>507</sup>. Diğer taraftan,

---

<sup>503</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.94.

<sup>504</sup> Türkiye’de uygulama da idari işlemin geri alınmasının iptal davası gibi belirli bir süreyle sınırlandırılmasını mutlak bir kural olarak ilk kez Yargıtay İçtihadı Birleştirme Büyük Genel Kurulununun 27.11.1973 verdiği kararda benimsenmiştir. Yargıtay bu kararında; idare sakat işlemleri iptal davası içinde ve iptal davası açılmış ise bu dava sonuçlanıncaya kadar geri alabileceğini belirtmiştir. Bu içtihadı birleştirme kararında ancak yok hükmündeki bir işlem ile ilgilinin hilesi ile veya gerçek dışı beyanı ile yapılan sakat işlemin her zaman geri alınabileceğini belirtmiştir. GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 160-161, Yıldırım ULER, “**Yönetmelik Yargıda Dava Süresi**”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, İdari Yargı, Danıştay Matbaası, Ankara, 1991, s.242-243,(209-262).

<sup>505</sup> ATAY, s.416, Turan YILDIRIM, **İdari Yargı**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008, s. 236.

<sup>506</sup> Geri alma işleminin süresinin başlangıcı, idari işleme karşı dava açma süresinin başlangıç tarihidir. Bir anlamda, buradaki süre idari işlemin ilgililer açısından hüküm ve sonuç doğurduğu tebliğ veya yayınlanma prosedürünün tamamlandığı tarihten itibaren başlar. ATAY, s. 416.

<sup>507</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.95, GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 161. “ Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulununun 22.12.1973 günlü, 1973/14 sayılı kararıyla idarenin yokluk, açık hata

06.07.1987 tarihli Danıştay İçtihadı Birleştirme Kurulu Kararında ise<sup>508</sup>; idari dava açma süresi geçmişse, idare bu işlemi ancak ilgili tarafından hile veya gerçek dışı beyanla kandırılmış veya yanıltılmış olması veya da işlemin açık hata içermesi durumunda veyahut da işlemin yoklukla malül olması durumunda geri alabileceği belirterek hile yanılma ve açık hata sonucu veya yoklukla malül idari işlemlere dayalı olarak yapılan hatalı işlemlerin her zaman geri alınabileceğini kabul ederek 1973 tarihinde koyduğu ilkeyi idarenin diğer işlemlerine de uygulamıştır<sup>509</sup>.

Danıştay hile, yanılma, açık hata ve yokluk halleri dışındaki nedenlerle de hukuka aykırı olan ve hukuki durum yaratan işlemlerin geri alınmasında dava açma süresi dışında “istikrar ilkesini” dikkate alarak idarenin geri alma yetkisini kullanabilmesi için işlemin yapıldığı tarihten itibaren idare açısından istikrarı doğurabilecek bir sürenin geçmemiş olma şartını aramaktadır<sup>510,511</sup>.

---

memurun gerçek dışı beyanı veya hilesi hallerinde süre aranmaksızın kanunsuz terfi veya intibaka dayanarak ödediği meblağı her zaman geri alabileceği, belirtilen istisnalar dışında kalan hatalı ödemelerin geri alınmasının ise ancak hatalı ödemenin ilk yapıldığı tarihten başlamak üzere idari dava açma süresi içinde mümkün olduğu, bu süre geçtikten sonra geri alınmayacağı hükme bağlanmış olup...” Danıştay 5.D., 12.10.1993, E.1992/3319, K.1993/3641. Benzer kararlar için bakınız; Danıştay 5.D., 02.02.1994, E.1991/108, K.1994/529, Danıştay 5.D., 14.04.1994, E.1990/4874, K.1994/2115, Danıştay 5.D., 12.10.1993, E. 1992/3319, K.1993/3641.

<sup>508</sup> “...her ne kadar yanlı idari işlemlerden dolayı kişi yararına hak veya korunması gereken yerleşmiş (muktesap) bir durum doğmuş ise idari işlemin ancak iptal davası süresi içinde geri alınabileceği; bu sürenin geçmiş olması halinde idare içinde işlemin kesinleşmiş olacağı yanabıcı ve yerli doktrin ve içtihatlarda kabul edilmekte ise de; bu kural iyi niyetli kişiler için geçerli olup, yokluk ve mutlak butlan halleri ile kişinin gerçek dışı beyan ve hilesinin yanlı işlem tesisine nende olduğu hallerde idare yanlı işlemini böyel bir süre şatına bağlı olmadan geri alabilir” Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı, 06.07.1987, E.1987/1,2,4, K.1987/2.aktaran; ULER, “**Yönetmelik Yargıda Dava Süresi**”, s.242.

<sup>509</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.94-95.

<sup>510</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.96.

<sup>511</sup> İstikrar ilkesinin” Danıştay İçtihatları Birleştirme Kurulunun 26.9.1952 gün, k:1952/244 sayılı kararı ışığında ve olayların nitelik ve özellikleri göz önünde bulundurulmak suretiyle uygulanması gerektiği hakkında..” Danıştay 5.D., 24.11.1998, E.1998/1979, K.1998/2760. “ İdare Mahkemesince temyize konu kararda dayanılan 26.9.1952 günlü, K:1952/244 sayılı İçtihadı Birleştirme Kararında ise; kanunsuz yapılan bir terfiin memur lehine müktesep bir hak doğurmayacağı aşıkarak olmakla beraber bu işlemin bir çok subjektif tesir ve neticeler doğurduğu, idarece kanunsuz bir terfi işleminin her zaman geri alınabileceğini kabul etmenin "istikrar ilkesiyle" bağdaştırılamayacağı, memur hakkında kanuna uygun müteaddid terfiler cereyan ettiği takdirde idare tarafından kanunsuz terfiin geri alınmasının tecviz edilmeyeceği açıklanmış; "istikrar ilkesi" bu kararın ışığı altında olayların nitelik ve özellikleri de göz önünde bulundurulmak suretiyle idari yargıda uygulanana gelmiştir. Anılan içtihadı birleştirme kararında sözü edilen "müteaddid terfiler" ibaresinden en az iki derece terfiin yapılmış olmasının anlaşılması gerektiği, bunun da altı yıllık bir süreye karşılık geldiği Dairimizin konuya ilişkin çeşitli kararlarında vurgulanmıştır. Bu durumda, 241 sayılı KHK uyarınca davacının sigortalı hizmetlerinin kazanılmış hak aylığı yönünden değerlendirilmesi açık hata sonucu olmayıp, anılan hükmün yanlış yorumlanmasından kaynaklanmakta ve bu nedenle işlemi açık hataya dayalı olarak süre kaydı olmaksızın geri alınması

Geri alma, en başta idari işlemi yapan idareye aittir<sup>512,513</sup>. Danıştay da idari işlemin geri alınmasının yetkili idare tarafından yapılması gerektiği görüşündedir<sup>514</sup>. Çünkü geri almada yetki paralelliği<sup>515</sup> ve şekilde - usulde paralellik ilkesi geçerli olduğundan idari işlem hangi makam veya idare tarafından yapıldıysa yine aynı makam veya idare tarafından aynı şekil ve usulle geri alınabilir<sup>516</sup>.

### 5.2.2.İdari İşlemin Kaldırılması

İdari makamın, idari işlemi ileriye dönük olarak sonlandırmasına kaldırma denilmektedir<sup>517</sup>. Bir anlamda, idari makamın işlemin kaldırılması konusundaki iradesini açıkladığı tarihten itibaren işlemin gelecekte yürürlüğüne ve uygulamasına son verilmektedir<sup>518</sup>. Kaldıran işlemde, kaldırdığı işlem gibi bir idari işlemidir. Bu nedenle,

---

mümkün bulunmamakta ise de davacının memur kadrosuna atanması üzerine yapılan intibak işlemi 11.4.1994 tarihli olup, bu tarihten itibaren 4,5 yıl geçtikten sonra 20.8.1998 günlü onayla bu işlemin geri alınmasının istikrar ilkesiyle çatıştığını kabul etmek olanaklı değildir.” Danıştay 5.D., 24.09.2002, E.1999/1909, K.2002/3361.

<sup>512</sup> BALTA, **İdare Hukukuna Giriş I**, s.172, GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 157, GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 464.

<sup>513</sup> İYUK 11. Maddesine göre; ilgililer tarafından idari dava açılmadan önce idari işlemin kaldırılması, geri alınması, değiştirilmesi veya yeni bir işlem yapılması üst makamdan, üst makam yoksa işlemi yapmış olan makamdan idari dava açma süresi içinde istenebilir.. Günday’a göre; bu madde de işlemi yapan makamın üst makamına yani hiyerarşik olarak üst makama astın işlemi geri almaya yetkili olduğu belirtmektedir. GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 157.

<sup>514</sup> “İdare Hukukunda, iptal davasında kabulün, dava konusu işlemin değiştirilmesi, kaldırılması veya geri alınması biçiminde ortaya çıkması gerektiği açıktır. Ayrıca bir iptal davasının konusuz kalabilmesi için, işlemin tesis edildiği andan itibaren doğurduğu tüm hukuksal sonuçlarıyla birlikte geri alınması gerekmektedir. Bir idari işlemin geri alınmasıyla iptal kararının doğurduğu tüm hukuksal sonuçların doğacağı da tartışmasızdır. Bu itibarla, dava konusu işlemi tesis eden ve bu işlemi geri almaya veya kaldırmaya yetkili olan belediye meclisince bir karar alınmamış olması nedeniyle...davanın sonuçlandırılması mümkün değildir.” Danıştay 6.D., 18.06.2003, E.2003/812, K.2003/4044.

<sup>515</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 157, GÜRAN, s.1280, GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s.219.

<sup>516</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 464, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 168, GÜRAN, s.1280, GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 158, GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s.219.

<sup>517</sup> İbrahim KAPLAN, “ **Hukuka Aykırı- Sakat- Hatalı İdari Kararların İdarece Geri Alınması Veya Kaldırılması İşlemleri**”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 17, Sayı 193, Ocak 2009, s. 257 (256-258), GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 529. Günday ise Kaldırmayı; bir idari kararın idarenin alacağı bir başka karar ile geleceğe yönelik olarak yürürlükten kaldırılması olarak tanımlamaktadır. GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 165, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 171.

<sup>518</sup> DURAN, **İdare Hukuku Dersleri**, s.421.

kaldırma işlemi, bu işlemi yapan iradenin adına yapılan bir irade açıklaması ile gerçekleşir<sup>519</sup>.

Düzenleyici işlemler doğrudan kişiler için kazanılmış bir hak veya korunması gereken bir kişisel hukuki bir durum yaratmamaktadır. Dolayısıyla, idare düzenleyici bir işlemi her zaman kaldırma olanağına sahiptir<sup>520</sup>. Çünkü idare düzenleyici işlemlerini yaparken yasal yetki sınırları içerisinde takdir, yorum ve düzenleme hakkını çeşitli yönlerde kullanabilir. Hiç kimse idareden, idari kuralların kalması ve devamını isteme hakkı bulunmamaktadır<sup>521</sup>.

Bireysel işlemlerde ise, kaldırma işlemi hukuka uygun bir işlemi kaldırabileceği gibi hukuka uygun olmayan işlemi de kaldırabilir<sup>522</sup>. Hukuka aykırı bireysel işlemler idare tarafından kaldırılabilirken, hukuka uygun olan bireysel işlemlerin kaldırılması herhangi bir neden olmaksızın geleceğe yönelik olarak kaldırılmaları mümkün değildir<sup>523</sup>.

Hukuka uygun idari kararların kanunda gösterilmiş olan esas ve usule ilişkin koşulların olması durumunda ve bu usul ve esaslara uyularak tersine işlem ile kaldırılabilirler. Kaldırılan kararı almış olan makam idari işlemi kaldırmaya yetkilidir<sup>524</sup>. (yetki paralelliği ilkesi) Kaldırma kararı kaldırılan karar alınırken izlenecek şekil ve usul esasları çerçevesinde yapılır<sup>525</sup> (şekil ve usulde paralellik).

---

<sup>519</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.384.

<sup>520</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 529, CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.97.

<sup>521</sup> DURAN, **İdare Hukuku Dersleri**, s.423.

<sup>522</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 165.

<sup>523</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 529, GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 165.

<sup>524</sup>“İdari Yargılama Usulü Hukuku ilkelerine göre bir idari işlemin kaldırılması veya değiştirilerek işleme hukukilik kazandırılması yasalarla idareye tanınmış bir yetki olup yargılama yetkisi hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı bulunan idari yargıca, hukuka aykırılığını saptandığı idari işlemin iptaline karar verecek yerde, kaldırılmasına karar vermiş olması, idari yetki alanına bir ticari sonucu doğuracağından kararda yargılama yetkisinin bu yolda kullanılmasının isabetsizliği de açıktır.” Danıştay 3.D., 21.01.1987, E.1986/890, K.1987/206. Benzer kararlar için; Danıştay 3.D.,14.10.1987, E. 1986/1345, K.1987/108, Danıştay 3.D.,24.12.1986, E.1986/2081, K.1986/2692. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (03.05.2008).

<sup>525</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 165, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 171, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.384, GÜRAN, s.1280.

### 5.2.3. Değiştirme

Değiştirme, bir işlemin gelecek için önce kaldırılarak daha sonra yerine yeni işlemin yapılması ve alınmasıdır<sup>526</sup>. Değiştirme sadece geleceğe yönelik olarak ortadan kaldırma olduğundan idari kararların kaldırılmasına tabi hükümlere tabidir. Diğer taraftan, değiştirme ile yeni bir idari kararın alınması sözkonusu olduğundan idari kararların geri alınması ile ilgili hükümlere tabi olmaktadır<sup>527</sup>.

### 5.2.4.Düzeltme

Düzeltme, bir işlemin veya kararın geçmişte ve gelecekte yanlışın yerine doğrusunu koymaktır<sup>528</sup>. Düzeltme geçmişe yönelik olması nedeniyle geri almaya, geleceğe yönelik olması nedeniyle de kaldırmaya eř bir işlem olarak nitelendirilmektedir<sup>529</sup>. Bazı durumlarda idari işleminin tamamı değil bir kısmı da bozuk olabilir. Böyle durumlarda işlemin bozuk kısmı için düzeltme işlemi yapılır. Bu durum hem kısmi hem de dolaylı bir geri almadır<sup>530</sup>. Danıştay'a göre de ; ""düzeltme" işlemi, yapıldığı tarihten sonra için hüküm doğuran bir "işlem değişikliği" niteliğinde olmayıp, bir işlemlle önceki yanlış işlemi ortadan kaldıran bir "geri alma" işlemi niteliğindedir"<sup>531</sup>.

## 6.Tarh İşleminin İdari İşlem Kimliği ve Unsurları

Vergilendirme sürecinde ilk işlem olarak ortaya çıkan tarh işlemi<sup>532</sup>, VUK'un 20. maddesinde de açıkça belirtildiği üzere, idari bir işlemdir. Vergi Usul Kanununda

---

<sup>526</sup> DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s.421,benzer bir tanım için bakınız; KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 172, GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 165.

<sup>527</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 165.

<sup>528</sup> DURAN, **İdare Hukuku Ders Notları**, s.421.

<sup>529</sup> GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 166, KALABALIK, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 172.

<sup>530</sup> BALTA, **İdare Hukukuna Giriş I**, s.172.

<sup>531</sup> Danıştay 1. D., 03.04.1990, E.1990/50, K.1990/49.

<sup>532</sup> ÖZAY, **Gmişğinde Yönetim**, s. 461.

tarh işleminin idari işlem olarak açıkça düzenlenmesi<sup>533</sup>, idare hukukundaki idari işlemin tabi olduğu tüm analizlerin vergi hukuku alanındaki tarh işlemi için de geçerli olmaktadır<sup>534</sup>. Dolayısıyla, tarh işleminin idari işlem niteliğini açıklarken, idari işlem için geçerli olan özelliklerden hangilerinin tarh işlemi içinde geçerli olduğunun tespiti ve idari işlemin türlerinden hangilerinin tarh işlemi açısından kabul edilebileceği de önem taşımaktadır. Bu çerçevede vergide tarh işleminin idari işlem kimliğinin tespiti aşağıda iki başlık altında incelenecektir. Öte yandan, tarhın idari bir işlem olduğundan bahisle idari işlemin unsurları da tarh işlemi açısından ele alınacaktır.

## **6.1.İdari İşlemin Özellikleri Açısından Tarh İşleminin İdari İşlem Kimliği**

### **6.1.1. Tarh İşlemi Ve Tek Yanlılık**

Vergiyi tarh etme yetkisi vergi dairesine aittir (VUK Madde 4). Dolayısıyla tarh işleminin tam olarak gerçekleşebilmesi için, vergi idaresinin iradesini açıklaması yeterli olduğundan tarh işlemi tek yanlı bir işlemdir<sup>535</sup>. Tarh işleminde tek bir irade açıklaması vardır. Vergi dairesinin iradesini açıklamasıyla tarh işlemi yapılabilmektedir. Vergi dairesi tarh işlemi yaparken mükellefin veya vergi sorumlusunun rıza veya muvafakatine ihtiyaç duymaz. Mükellef veya vergi sorumlusunun rıza veya muvafakati olmasa da tarh işlemi yapar. Bu nedenle de idari işlemler için geçerli olan tek yanlılık özelliği tarh işlemi içinde geçerli olmaktadır.

### **6.1.2. Tarh İşlemi ve İcrailik**

Kanunlarda belli edilen süre içerisinde verginin ödenmemesi durumunda cebri tahsil yöntemlerinin vergi borçlusu hakkında uygulanıyor olması tarh işleminin icrai

---

<sup>533</sup> OĞURLU, “İdare Hukuku Açısından Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği Üzerine”, s.1456.

<sup>534</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 89, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 256, CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 10.

<sup>535</sup> Ezhan DOĞRUSÖZ, **Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1999, s.15, Civan TURMANGİL, “**Vergi Davasının Hukuki Niteliği**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 1982-1987, Cilt 39, Sayı 1-4, s. 148.

olduğunu göstermektedir<sup>536</sup>. Çünkü, vergi alacağına yürürlük gücü kazandırdığından biçimsel açıdan vergi tarhi icrai nitelik taşımaktadır<sup>537</sup>. Tarh işleminin icrai olma kabiliyetine haiz olması verginin tahsil edilebilmesi için hukuki sürecin başladığını ifade etmektedir<sup>538</sup>. Tarh işlemi idari bir işlem olarak vergi idaresi tarafından<sup>539</sup> yürütülmesi zorunlu bir işlemdir<sup>540</sup>. Bir anlamda vergi idaresi kanunla kendisine verilen vergiyi tarh etme yetkisini, gerektiğinde yerine getirmek zorundadır. İdari dava açma süresi içerisinde idari davaya konu ediliyor olması ve idari davaya konu edilmesi durumunda tahsilatın kendiliğinden durması tarh işleminin bu niteliğini ortadan kaldırmamaktadır<sup>541</sup>.

### **6.1.3. Tarh İşlemi Ve Re'sen İcra Edilebilirlik**

İcraîlik kararın oluşması ile ilgili iken re'sen icra kararın uygulanması ile ilgilidir. Dolayısıyla vergi idaresince verginin tarh ve tebliğ edilmesiyle bu kararın sonucu hukuk aleminde kendiliğinden oluşacaktır. Böylece tarh işlemi icrai nitelik kazanacaktır. Fakat, hukuki alemden meydana gelen bu işlemin maddi aleme aktarılması verginin tahsil edilmesiyle mümkün olacaktır, tarh edilen verginin normal ya da cebri icra yoluyla tahsil edilmesi, yani idarenin kendiliğinden, araya herhangi bir yargı kararı girmeden vergiyi tahsil etmesi, kendi kararını kendi icra etmesi tarh işleminin re'sen icrası anlamına gelmektedir<sup>542</sup>.

### **6.1.4. Tarh İşlemi Ve Hukuka Uygunluk Karinesi**

Tarh işlemi açısından hukuka uygunluk karinesinin asıl tutulup tutulamayacağı tartışmalı bir konudur. Bu tartışmanın nedeni ise tarh edilen verginin hemen ödeme

<sup>536</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.10.

<sup>537</sup> KANETİ, *Vergi Hukuku*, s. 96.

<sup>538</sup> Osman ERKAN, “*Tarh İşleminin Kesinliği ve Yürütülebilirliği*”, *Vergi Dünyası*, Sayı 347, Temmuz 2010, s. 113 (s. 112-115).

<sup>539</sup> Aziz TAŞDELEN “*Vergisel Açıdan Nakit Tahsilat Ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi*”, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi*, Sayı:53, Cilt 2, 2004, s.164 (141-175).

<sup>540</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 89, SABAN, *Vergi Hukuku*, s. 132.

<sup>541</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.10, CANDAN, *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s.93.

<sup>542</sup> Mehmet YÜCE, *Türk Vergi Yargısı*, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2010, s. 91-92.

aşamasına gelmemesi, araya tahakkuk aşamasının girmesi ve tarh işlemine karşı yargı yoluna başvurulması durumunda yargı kararının sonucuna kadar işlemin uygulanmasının durmasıdır.

213 sayılı Vergi Usul Kanununun 20'inci maddesinde de belirtildiği üzere; vergi tarhi idari bir işlem olarak tanımlanmıştır. İdari Yargılama Usulü Kanununun (İYUK) 27/3. maddesine göre; “ vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim harçlar ile benzeri mali yükümlülüklerin ve bunların zam cezalarının dava konusu edilen bölümün tahsil işlemlerini durdurur”. Dolayısıyla vergileme işleminin diğer idari işlemlerden tek farkı, diğer idari işlemlerin idari davaya konu edilmelerinin icrailiklerine doğrudan etki yapmazken, vergileme işlemlerinin idari davaya konu edilmeleri durumunda tahsilatın kendiliğinden durmasıdır<sup>543,544</sup>. Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, tarh edilen vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlerle bunların zam ve cezalarına karşı vergi mahkemelerinde dava açılması durumunda, herhangi bir talebe bağlı olmaksızın dava konusu edilen bölümlerin tahsili duracaktır<sup>545</sup>. Yalnız, mükellefin tarh işlemine karşı açtığı davanın reddedilmesi durumunda (kısmen veya tamamen) mahkeme kararına karşı itiraz ve temyiz yoluna başvurabilir. Fakat bu şekilde verilen kararlara karşı itiraz veya temyiz yoluna gidilmesi dava konusu işlemin icrasını etkilemeyecektir (İYUK Madde 27/1<sup>546</sup>, Madde 52/1<sup>547</sup>). İşlemin icrasını durdurmak için üst idari yargı merciinden yürütmenin durdurulması kararının alınması gerekecektir (İYUK Madde 52/1). Dolayısıyla

---

<sup>543</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 12.03.1999, E.1998/159, K. 1999/154, Karşı Oy Yazısı, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), 14.03.2008.

<sup>544</sup> Tarh işleminin uygulanabilirliği konusu idare hukukunun bütünü açısından da değerlendirildiği durumda bile başlı başına bir istisnadır. Gerçektende bu işlem dışında idarece tesis edilen her işlem ilke olarak derhal uygulanabilir bir nitelik taşımaktadır. KUMRULU, “**Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler**”, 1989, s. 243.

<sup>545</sup> Danıştay 11.D., 18.03.1998, 1997/575, K.1998/1081.

<sup>546</sup> İYUK Madde 27/1; Danıştay da veya idare mahkemelerde dava açılması dava edilen idari işlemin yürütmesini durdurmaz.

<sup>547</sup> İYUK Madde 52/1; Temyiz veya itiraz yoluna başvurulmuş olması, hakim, mahkeme veya Danıştay kararlarının yürütülmesini durdurmaz. Ancak, bu kararların teminat karşılığında yürütülmesinin durdurulmasına temyiz istemini incelemeye yetkili Danıştay dava dairesi, kurulu veya itirazı incelemeye yetkili bölge idare mahkemesince karar verilebilir. Davanın reddine ilişkin kararların temyizi halinde, davanın konusu işlem hakkında yürütmenin durdurulması kararı verilebilmesi 27.inci maddede öngörülen koşulun varlığına bağlıdır.

mükellefin tarh işlemine karşı itiraz ve temyiz yoluna başvurması durumunda, bu işlem için hukuka uygunluk karinesi asıl tutulacaktır.

2577 sayılı Kanununun 27/3. maddesine göre dava açılmasının tahsil işleminin durdurulması istisnasının da iki istisnası bulunmaktadır<sup>548</sup>. Bunlardan birincisi, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı açılan davalardır; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/3. maddesine göre "*...ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir*" Danıştay ise bu konuda verdiği bir kararında "İhtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine tahakkuk eden vergilere karşı dava açılmış olmasının bu vergilerin tahsiline devam edilmesini engelleyememekte fakat yürütmenin durdurulması isteminde bulunulması ve mahkemece bu istemin kabulü yönünde karar verilmesi halinde tahsil işleminin duracağı anlaşılacağı" belirtmiştir<sup>549</sup>. Dolayısıyla, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere<sup>550</sup> karşı yargı yoluna başvurulması durumunda tahsil işlemi durmamaktadır. Yani, vergi tahakkuk etmekte ve hukuka uygunluk karinesi kişinin kendi beyanı için geçerli olmaktadır.

İkinci istisnai durum ise, davacının adresinde bulunamaması sebebiyle işlem den kaldırılan dosyaların yeniden işleme konulmasıdır; 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27/3. maddesine göre; "*26'ncı maddenin 3 üncü fıkrasına göre işlem den kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlem den kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemi durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.*" Bu hükme göre, tarh edilen vergilere karşı dava açmakla tahsil işlemi duracak, davacı tarafından gösterilen adrese tebligat yapılamaması nedeniyle dava dosyasının işlem den kaldırılması halinde tahsil işlemi devam edecek, tarh edilen vergilere ilişkin mahkemeye

---

<sup>548</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.53.

<sup>549</sup> Danıştay 4.D., 18.04.2001, E. 2000/502, K.2001/1626., Danıştay 4.D., 19.09.2002, E.2001/2231, K.2002/295.

<sup>550</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usul Kanunu**, s.53.

verilen yenileme dilekçesinde yürütmenin durdurulması talebine gerek bulunmadan tahsil işlemi kendiliğinden duracak, bir başka ifadeyle tarh edilen vergilere karşı ne şekilde olursa olsun dava açılmakla tahsilat işlemi duracaktır<sup>551</sup>. Dolayısıyla mükellefin adresine tebligat yapılamaması nedeniyle dava dosyasının işlemde kaldırılması halinde hukuka uygunluk karinesinden yararlanacak, fakat davanın yeniden işleme konulması ile tahsil işlemi duracağından bu durumda hukuka uygunluk karinesi geçerli olmayacaktır.

Vergi mahkemesine dava açılması nedeniyle 2577 sayılı İYUK'un 27/3. maddesine göre tahsili durdurulan vergilerden taksit süreleri geçmiş olanlar, vergi mahkemesi kararına göre hesaplanan vergiye ait ihbarnamenin tebliğinden itibaren bir ay içinde ödenir (VUK Madde 112/3). İYUK'un 28. maddesinin beşinci fıkrasına göre ise; vergi uyuşmazlıklarına ilişkin mahkeme kararları idareye tebliğ edildikten sonra bu karara göre tespit edilecek olan vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile zam ve cezaların miktarları idare tarafından mükellefe bildirilir. Dolayısıyla bu madde hükümleri uyarınca idarenin vergi mahkemesi kararına göre yeniden bir ihbarname düzenleyerek ilgiliye tebliğ etmesi gerekmektedir. İHB 2 kodu ile hazırlanan bu ihbarnameye uygulamada iki numaralı ihbarname veya ikinci ihbarname denilmektedir. Bu iki numaralı ihbarnameye karşı dava açılamaz<sup>552</sup>. Fakat iki numaralı ihbarnamede vergi mahkemesi kararına göre oluşan sonuç farklı ise dava açılabilir<sup>553</sup>. Ayrıca bu ihbarnamede yazılı olan gecikme faizi ilk defa bu ihbarname ile mükellefe

---

<sup>551</sup> Danıştay 11.D., 01.04.1996, E. 1996/1489, K.1996/1274, "Tarh işlemine karşı açılan davadaki işlemde kaldırma kararı üzerine verilen dilekçede talep edilmemiş olsa bile yürütmenin duracağı hk." Danıştay 11.D., 18.03.1998, 1997/575, K.1998/1081.

<sup>552</sup> Danıştay 9.D., 26.01.2000, E.1999/415, K.2000/173. Doğrusöz'e göre ikinci ihbarnameye dava açılamamasının nedeni; ikinci ihbarname ile dava konusu edilen tutarlar, vergi ve ceza için, vergi mahkemesi kararıyla uyumlu olması koşuluyla yeni bir borç doğuran bir idari işlem olmadığı bildirim olduğu için bu ihbarnameye dava açılamaz. Bu durumda ikinci ihbarnamenin dava konusu yapılabileceğini kabul etmek bu davaya bakacak mahkemeyi, önceki kararı veren mahkemenin denetimini yapar konuma getireceğinden bu durum hukuken mümkün değildir. Bumin DOĞRUSÖZ, "İki Numaralı İhbarname ve Dava Yolu", Referans Gazetesi, 19.07.2009.

<sup>553</sup> Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir; "yükümlü şirketin düzeltme isteği yerinde görülerek tarhiyatın düzeltme fişi ile terkin edilmiş olması durumunda, sonradan düzenlenen vergi ve ceza ihbarnamelerinin yeni bir ihbarname olduğunun kabul edilmesi ve uyuşmazlığın da esastan incelenmesi gerekeceğinden buna ilişkin iddiaların araştırılması ve sonucuna göre bir karar verilmesi gerekirken, uyuşmazlık konusu vergi ve ceza ihbarnameleri ikinci ihbarname kabul edilmek suretiyle davanın incelenmeksizin reddine karar verilmesinde yasal isabet görülmemiştir." Danıştay, 9.D., 12.02.1991, E.1999/3882, K.1991/335, Danıştay 7.D., 18.12.1997, E.1996/1601, K.1997/4768.

bildirildiğinden ve ikinci ihbarname gecikme faizi için tarh işlemini yapan idari işlem olduğundan ikinci ihbarnamedeki gecikme faizine karşı da dava açılabilir<sup>554</sup>. Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir<sup>555</sup>. Dolayısıyla ikinci ihbarname gecikme faizinin tarh işlemi olarak dava edildiği takdirde İYUK'un 27/3. maddesine göre dava sonuçlanıncaya kadar yürütülmesi durur<sup>556</sup>. Bu çerçevede ihbarnamede vergi mahkemesi kararından farklı bir sonuç varsa (yani vergi idaresi vergi mahkemesi kararından farklı olarak, ihbarnamede yeni bir tarh işlemi yapmışsa), bu farklı sonuç için dava açılması ve ayrıca ikinci ihbarname ile mükellefe bildirilen gecikme faizine karşı dava açılması durumunda da hukuka uygunluk karinesi geçerli olmayacaktır. Danıştay 3. Dairesine göre<sup>557</sup>; *“...birinci ihbarname olarak nitelendirilen tarh ihbarnamesi ile ikinci ihbarname olarak nitelendirilen mahkeme kararına göre hesaplanan vergi, ceza ve gecikme faizlerini ödenmesine başka bir deyişle vade tayinine ilişkin ihbarname farklı hükümlere tabi olup; farklı sonuçlar doğurmaktadır mahkeme kararına göre ödenmesi gereken safhaya gelen vergi ceza ve gecikme faizinin vadesinde ödenmesini yükümlüye bildiren ikinci ihbarnamenin tebliğinden itibaren 1 ay içinde,*

<sup>554</sup> Danıştay ferî bir kamu alacağı olan haksız çıkma zammına karşı ikinci ihbarnameye karşı dava açılabilirliği yönünde karar vermiştir; “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 28'inci maddesinin beşinci fıkrası uyarınca, vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra otuz gün içinde bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarının mükelleflere ikinci ihbarname ile duyurulması gerekmektedir. Bu ihbarnamenin düzenlenebilmesi için idareye tebliği yeterli olan vergi mahkemesi kararının kesinleşmesi gerekmez. İkinci ihbarnamelerde istenen vergi ve ceza yahut benzeri mali yükümlerle bunların ferilerinin dayandığı ilk derece yargı yeri kararına uygun düşmediği iddiasıyla dava konusu yapılabileceği de açık iken vergi mahkemesince verilen, ikinci ihbarnamelerin dava konusu yapılmayacağı yolundaki hüküm hukuka uygun olmamıştır.”, Danıştay 3.D., 02.03.2007, E.2005/3210, K.2007/649.

<sup>555</sup> “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 28inci maddesinin 5 inci fıkrasında; vergi uyumsuzluklarına ilişkin mahkeme kararlarının idareye tebliğinden sonra bu kararlara göre tespit edilecek vergi, resim, harçlar ve benzeri mali yükümler ile zam ve cezaların miktarının ilgili idarece mükellefe bildirileceği öngörülmüştür. Bu madde kapsamında düzenlenen ihbarnameye karşı açılan davada Vergi Mahkemesince; kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlemden sözedilemeyeceği belirtilmişse de; tarhiyata karşı açılan davada Vergi Mahkemesi davanın süreaşımından reddine karar vermiş, bu karar üzerine düzenlenen ve dava konusu edilen ihbarname ile gelir vergisi ve fon payının yanısıra karar harcı hesaplanmış, gecikme faizinin hesaplanacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla bu ihbarname, yasa gereği düzenlenmiş olup, amacı, mahkeme kararına göre belirlenen vergi ve ceza tutarının davacıya bildirilmesine yönelik olmakla birlikte, aynı zamanda, gecikme faizi ve karar harcı davacıya bu şekilde bildirildiğinden ve ödemede bulunulmaması halinde 6183 sayılı Kanunda yer alan takip usulleri kapsamında cebren tahsil yoluna gidileceğinden, davacının menfaatini etkileyen, idari davaya konu olacak kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem niteliğindedir. Bu durumda sözü edilen ihbarnameye karşı açılan davayı kesin ve yürütülmesi gerekli bir işlem olmadığı gerekçesiyle reddeden mahkeme kararında İsalet görülmemiştir”, Danıştay 4.D.,06.10.2005, E.2005/288, K.2005/1693.

<sup>556</sup> DOĞRUSÖZ, “İki Numaralı İhbarname ve Dava Yolu”, 2009.

<sup>557</sup> Danıştay 3.D., 04.11.1992, E.1991/1442, K.1992/3211.

*vergi ceza ve gecikme faizini ödenmediğinden muaccel hale geldiği ve sözü edilen amme alacaklarının tahsili için ödeme emri tebliğ edildiği anlaşılmaktadır. Her ne kadar ikinci ihbarname tebliği üzerine, ikinci ihbarnamede gösterilen gecikme faizine karşı dava açılmışsa da; ikinci ihbarname tarh ihbarnamesi olmayıp, tahakkuk eden vergilerin vadesinde ödenmesini, tahsilat safhasını başlatan ihbarname olduğundan; tahsilat safhasını başlatmak için yapılan işlem tahsil işlemi sayılacağından ikinci ihbarname tebliği üzerine açılan dava tahsil işlemi durdurmayacağı..” ödenme aşamasına gelen vergi ceza ve gecikme faizi için yapılan ikinci ihbarnameye karşı dava açılrsa da hukuka uygunluk karinesinden yararlanacaktır.*

Bu konuda doktrindeki genel kabul edilen görüş tarh işleminin hukuka uygunluk karinesi açısından “askıda geçerli” bir işlem olduğudur. Kumrulu’ya göre<sup>558</sup>; “tarh edilen verginin hemen ödenmemesi, ödeme koşulu olarak araya tahakkuk aşamasının konulması suretiyle vergi sistemimizde, bu işlem bakımından hukuka aykırılık karinesini asıl tutmuş olmaktadır. Böylece, yükümlünün çıkarının gözetilmesi, ona insiyatif tanımak yada işlemin uygulanmasını bir yargı kararına bağlı kılmak suretiyle gerçekleştirilmektedir. Bir anlamda, tarh işleminin hukuki etkisi belli koşullara bağlı kılınmaktadır. Dolayısıyla, tarh işlemi açısından “askıda geçerlilik” durumundan bahsedilebilir”. Karakoç’a göre<sup>559</sup> ise; “ Tarh işlemi ile vergi borcu hesaplanmakta fakat idari işlem tesis edilmekle birlikte bu hemen uygulanmamaktadır. Çünkü, tarh edilen verginin hemen alınması halinde, yükümlü açısından telafisi mümkün olmayan bir zararla karşılaşması mümkün ve muhtemeldir. Dolayısıyla, tarh işlemin karşı dava açılması durumunda yürütme kendiliğinden durmakta yani tarh işlemine karşı açılan davada ayrıca bir yürütmenin durdurulması kararının alınmasına gerek yoktur. Bu nedenle, tarh işlemi “askıda geçerli” bir işlem niteliği taşımaktadır.” Taş’a göre ise<sup>560</sup>; “İdari işlem olan vergi tarhı işlemi de diğer idari işlemlerde olduğu gibi hukuka uygunluk karinesinden yararlanır. Tarh işleminin bu karineden yararlanıyor olması,

---

<sup>558</sup> KUMRULU, “**Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler**”, 1989, s. 242–243.

<sup>559</sup> KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 255.

<sup>560</sup> Metin TAŞ, “**İhtirazi Kayıtlı Beyan Edilip Ödenen Vergilerde İdarenin Faiz Yükümlülüğü**”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl 16, Sayı 183, Mart 2008, s. 245. (245-248)

idarenin vergilendirme işlemlerinde sahip olduğu üstün konum, idareye keyfi davranma hakkı vermemektedir.” Dolayısıyla doktrindeki genel görüşte tarh işleminin hukuka uygunluk karinesinden yararlanacağı, fakat bu işleme karşı dava açılması durumunda tarh işleminin askıda geçerli olduğu yani işlem sadece mahkeme kararına kadar yürürlüğü durmakta mahkeme kararı mükellefin aleyhine ise işlemin yürütülmesine devam etmektedir. Bunun nedeni ise, tarh işleminin yürütülmesinin mükellef açısından telafisi güç sonuçlar doğurabilecek olmasıdır. Çünkü tarh aşamasında bir hukuka aykırılık varsa tahsil aşamasına geçmeden bu hukuka aykırılıkların giderilmesi amaçlanmaktadır. Zaten tahakkuk aşamasının vergilendirme sürecimizde olmasının nedeni de budur. Eğer tarh işlemine karşı dava açılmazsa hukuka uygunluk karinesinden yararlanır.

## **6.2. İdari İşlemin Türleri Açısından Tarh İşleminin İdari İşlem Kimliği**

Tarh işleminin idari bir işlem olması dolayısıyla, idari işlem türleri açısından hangilerinin tarh işlemi için de geçerli olacağını tespiti tarh işleminin idari işlem kimliğinin tespitini kolaylaştıracaktır. Ayrıca bu tespit tarh işleminin yargısal denetimi açısından da önem taşımaktadır.

### **6.2.1. Tarh İşlemi Bireysel Bir İşlemdir**

Tarh işleminin gerek maddi gerekse organik açıdan idari işlem olması nedeniyle idari işlem teorisinde açıklanan tek yanlı idari işlemler hakkında söylenecek olanların tamamı tarh işlemi içinde geçerli olacaktır<sup>561</sup>. Tarh işlemi idarenin genel düzenleyici nitelikteki işlemlerden değil bireysel bir idari işlemdir<sup>562</sup>.

Tarh işlemi tamamen belirli bir kişiye özel ve öznel durumunu dikkate alan hukuki sonuçlar yarattığından, bu işlem tam bir benzeri bulunamayacak nitelikte ve

---

<sup>561</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usul Kanunu**, s.92.

<sup>562</sup> ULUATAM, METHİBAY, s. 111, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 254, ERKAN, “**Tarh İşleminin Kesinliği ve Yürütülebilirliği**”, s. 115.

yalnız tarh yapılan vergi yükümlüsünü ilgilendirir özellikte ve nitelikte olmaktadır<sup>563</sup>. Çünkü, her yükümlünün vergi borcu miktarı farklı olduğu için vergi tarhi ile her yükümlü için idarenin ayrı bir tarh işlemi yapması gerekmektedir<sup>564</sup>. Bir anlamda, çerçevesi yasal düzenlemelerle çizilmiş bulunan bir alanda yükümlünün vergi borcunu, herkes için ayrı ayrı uygulanan matrah ve nispetler yoluyla belirlendiğinden tarh işlemi bireysel nitelikli bir işlem olmaktadır<sup>565</sup>.

### 6.2.2. Tarh İşlemi Subjektif Bir İşlemdir

Vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanarak vergi alacağını miktar itibariyle tespit eden tarh işlemi birel nitelikli subjektif bir işlemdir<sup>566</sup>. Bir başka deyişle, tarh işlemi genel düzenleyici bir işlem olmadığından, bireysel işlem olarak subjektif bir işlemdir<sup>567</sup>. Genel düzenleyici (objektif) bir işlemle vergilendirme yetkisinin kullanılmasından farklı olarak tarh işlemi, tek tek yükümlüler hakkında hukuki sonuçlar doğuran<sup>568</sup> kesin ve uygulanması gereken bir nitelik taşımaktadır<sup>569</sup>. Tarh işlemi yükümlüyü genel, kişilik dışı hukuki durumdan çıkartıp, özel bir duruma sokmaktadır. Çünkü, vergi yükümlülüğü neseldir ve kanunlarla belirlenmiştir. Fakat, kimin ne kadar vergi ödeyeceği, kanunen kabul edilen giderleri, matrahı tüm yükümlüler için ayrı ayrı belirlenmektedir<sup>570</sup>. Dolayısıyla da her

---

<sup>563</sup> YAYLA, **İdare Hukuku**, s. 94.

<sup>564</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 89.

<sup>565</sup> ÖZAY, **Günlük Yönetim**, s. 461. ŞENYÜZ, “Vergilendirme Sürecinde Zamanışımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme; Tebliğ Zamanışımı”, s.17.

<sup>566</sup> ÖZAY, **Günlük Yönetim**, dipnot 847, s. 471.

<sup>567</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 89, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.254, KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 152, KUMRULU, “**Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım**”, s.650, Nami ÇAĞAN, “**Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara, 1980, s.133 (129-151), GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 273, Celal KARAVELİOĞLU, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6.Baskı, Cilt I, 2006, s.77, ESİN, YENİCE, s.14, Bekir BAYKARA, “**Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi**”, e- yaklaşım Dergisi, Sayı 7, Şubat 2004, s.5.

<sup>568</sup> KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.254.

<sup>569</sup> ULUATAM, METHİBAY, s.112, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.254.

<sup>570</sup> YAYLA, **İdare Hukuku**, s. 114.

bir vergi mükellefinin ödeyeceği vergi miktarı birbirinden farklı olmaktadır<sup>571</sup>. Aynı işlem ile yükümlü ve vergi dairesi arasında subjektif bir ilişki kurulmaktadır<sup>572</sup>.

Tarh işlemi yükümlünün kişisel niteliklerini dikkate almak suretiyle özel ve kişisel bir hukuki durum oluşturmaktadır<sup>573</sup>. Örneğin; ücret geliri elde eden kişinin vergi miktarının herkes için ayrı biçimde ortaya çıkacak sakatlık, aile durumu vb. farklılıklara göre hesaplanması ve birbirinden değişik miktarda vergi ödenmesi sonucunun doğması, idarenin kişilerin subjektif durumlarını dikkate alarak işlem yaptığının bir göstergesidir<sup>574</sup>.

Tarh işlemin şart işlem olup olmadığı yönünde ise farklı görüşler bulunmaktadır. Öncel, Kumrulu, Çağan'a göre; "Kişileri belli bir statüye sokan işlemler için kullanılan şart işlem ayrımı tarh işlemi için geçerli olmamaktadır. Çünkü Şart işlemin yarattığı etki vergi ilişkisinde vergiyi doğuran olay ile kendiliğinden doğduğu için kişi bu olay ile birlikte yükümlü statüsüne girmektedir"<sup>575</sup>. Oğurlu'ya göre<sup>576</sup>; "Vergiyi doğuran olayın verginin doğuran olayla ilişki içine giren herkes için Subjektif gerçekleşmesi mümkün olsa da, ödenecek vergi miktarının herkes için ayrı ayrı belirlenebilmesi tarh işlemi ile gerçekleşmektedir. Bu nedenle, tarh işleminin genel niteliğine bakıldığında, kurucu ve yükümlendirici bir şart işlem olmaktadır". Vergilendirme sürecinde yükümlülük vergiyi doğuran olayla başlamaktadır. Tarh işlemi sadece yükümlünün vergi borcunu tespit etmekte fakat mükellefi belirli bir statüye sokmamaktadır. Dolayısıyla, tarh işlemi şart işlem özelliklerini taşımamaktadır.

---

<sup>571</sup> GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 273,

<sup>572</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 89.

<sup>573</sup> Ümit Süleyman ÜSTÜN, **Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, dipnot 101, s. 34.

<sup>574</sup> OĞURLU, "**İdare Hukuku Açısından Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği Üzerine**", s.1458-1459.

<sup>575</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 89.

<sup>576</sup> OĞURLU, "**İdare Hukuku Açısından Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği Üzerine**", s.1458.

### 6.2.3. Tarh İşlemi Yükümlendirici Bir İşlemdir

Vergi kanunlarında bir yükümlü için vergi borcunun doğmasının nesnel şartları belirlenmiştir. Vergi alacağının tahsili için bir takım aşamaların gerçekleşmesi gerekmektedir. Verginin konusunun bilinmesi ve vergiyi doğuran olayın saptanması yükümlü için doğan vergi borcunun hesaplanması için yeterli olmamaktadır<sup>577</sup>. Bu aşamalardan sonra tarh işlemi ile mükellef borçlu, devlet de alacaklı hale gelmektedir<sup>578</sup>. Dolayısıyla, vergi tarhı ile kişilere belli yükümlülükler getirilmektedir<sup>579</sup>. Bu yükümlülük getirici özelliklerinden dolayı tarh işlemi yararlandırıcı değil aksine<sup>580</sup> yükümlendirici işlemdir<sup>581</sup>.

### 6.2.4. Tarh İşlemi Belirleyici Bir İşlemdir

Tarh işleminin belirtici bir işlem mi yoksa inşai bir işlemi olduğunun tespiti, yasa hükümlerinin uygulanması, zamanaşımın işlemeye başlaması ve yükümlüye uygulanacak yaptırımların geçerlilik zamanı gibi hususlar açısından önemlidir<sup>582</sup>. Tarh işleminin belirtici bir işlem mi yoksa İnşai bir işlemi olduğunun tespit edilebilmesi için öncelikle vergi borcunun ne zaman doğduğunun tespiti gereklidir. Bu konu doktrinde tartışmalıdır<sup>583</sup>. Eğer vergiyi doğuran olayla vergi borcunun doğduğu kabul edilirse, tarh

<sup>577</sup> Kenan BULUTOĞLU, *Türk Vergi Sistemi Dersleri*, Ekin Yayınları, Ekim 1982, İstanbul, s. 18.

<sup>578</sup> AKDOĞAN, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, s. 59.

<sup>579</sup> OĞURLU, “*İdare Hukuku Açısından Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği Üzerine*”, s.1457.

<sup>580</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.11, CANDAN, *İdari Yargılama Usul Kanunu*, s.92.

<sup>581</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 89. KARAKOÇ, *Vergi Hukuku*, s.255, Hasan Hüseyin BAYRAKLI, *Vergi Yargılama Hukuku*, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları No:11, Afyon, 1998, s.5.

<sup>582</sup> OĞURLU, “*İdare Hukuku Açısından Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği Üzerine*”, s. 1459.

<sup>583</sup> Vergi borcunun doğmasını vergiyi doğuran olaydan sonra yetkili memurların idari işlemlerine bağlayanlar, devletin vergi alacağının doğması için vergiyi doğuran olaydan sonra vergi dairesinin tarh ve tahakkuk işlemlerini yapması gerektiğini savunmaktadırlar. Aksi durumda mükellef için vergi borcunun doğmasından bahsedilemeyeceğini belirtmektedirler. Bu görüşü savunanların başında Gaston Jeze gelmektedir. Jeze, vergi borcunun doğumunda vergiyi doğran olayın önemini inkar etmemektedir. Hatta Jeze, vergi borcunun hesaplanmasında tarh usulü nispetlerin belirlenmesi için vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zaman yürürlükteki kanun hükümlerinin önemini kabul etmektedir. Vergi borcunun doğumunu vergiyi doğuran olaya bağlayanlar, vergi borcu veya hazinenin vergi alacağının ilgili kanunda belirtilen vergileme şartlarının bir kimsede toplandığı yani vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği andan

işlemi sadece var olan bir durumu tespit edip belirlediği için belirtici işlem olmaktadır. Eğer vergi borcunun doğumunun tarh işlemi ile olduğu kabul edilirse<sup>584</sup> tarh işlemi yapıcı bir işlem olacaktır<sup>585</sup>. Türk vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile yükümlü açısından vergi borcu doğduğu için<sup>586</sup> tarh işlemi maddesel bakımdan kurucu olmayan açıklayıcı ve belirleyici<sup>587</sup> bir niteliktedir<sup>588</sup>.

### 6.3. Tarh İşleminin Unsurları

Tarh işleminin idari bir işlem olması nedeniyle idari işlemin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları ve bu unsurlarda ortaya çıkabilecek tüm sakatlıklar tarh işlemi için de geçerli olmaktadır<sup>589</sup>. Dolayısıyla, tarh işleminin hukuki niteliğinin ortaya çıkarılması ve yargısal denetiminin yapılmasında öncelikle işlemin unsurlarının dikkate alınması, bu unsurların içeriğinin tarh işlemi açısından belirlenmesini gerektirir.

#### 6.3.1. Yetki Unsuru

Vergi alma devletin hükümlerine dayanan mutlak bir haktır. Dolayısıyla, vergi tarh yetkisi de devlete aittir<sup>590</sup>. Fakat, devlet bu hakkını vergi daireleri, yerel idareler ve gümrük idareleri ile kullanır<sup>591,592</sup>. Vergilendirme işlemlerinde yetki,

---

itibaren başka herhangi bir idari muameleye gerek kalmaksızın vergi borcu doğmaktadır. Bu görüşü savunanlara göre; vergi kanununda aranan şartlar tahakkuk eder etmez vergi alacağı da kendiliğinden doğmuş olur. FEYZİOĞLU, s.73 - 77, AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.51, JEZE, **Finans İlimi ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri**, s.457.

<sup>584</sup> TUNCER, **Kamu Maliyesi**, s.196.

<sup>585</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 90.

<sup>586</sup> TUNCER, ŞANVER, “**Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti**”, s. 533, Ahmet KUMRULU, “**Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim**”, Danıştay Dergisi, Yıl:19, Sayı: 72-73, s. 25 (s.8-26), KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 255, Yusuf KARAKOÇ, “**Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 181, Eylül, 1996, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1756> (18.06.2009), s.1 (s.1-15).

KARAKOÇ,

<sup>587</sup> KANETİ, s. 96.

<sup>588</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 90, KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 255, CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.10.

<sup>589</sup> KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 256.

<sup>590</sup> DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s.122, TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s. 180.

<sup>591</sup> TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s. 180.

vergileendirme işlemleri olan tarh, tebliğ ve tahsil ile ceza kesme işlemlerini yapabilme güç ve yeteneğidir<sup>593</sup>.

Vergi alacağıın doğumunda vergi kanunları ve bütçe kanunu ile ortaya çıkan genel ve nesnel hukuki durumlar ancak tarh ve tahakkuk işlemler ile kişisel hukuki durumlara dönüşebilmektedir<sup>594</sup>. Dolayısıyla, bir verginin kişisel hukuki duruma dönüşebilmesi için her yıl Bütçe Kanunu ile idareye tahsil yetkisinin verilmesi gerekmektedir. Bir anlamda bütçe vergi kanunlarının uygulanması için maddi ölçüte göre şart bir işlemdir<sup>595</sup>. Tarh işleminin yapılabilmesi için öncelikle bütçe kanununa ve bir vergi kanununa ihtiyaç duyulmaktadır<sup>596</sup>.

Önceden izin alma prensibine göre hükümet mali yıla girmeden önce gelirlerin toplanması ve harcamaların yapılması için meclisten izin almış olmalıdır<sup>597</sup>. Yani, meclisin hükümete verdiği yetki, bir ön izindir<sup>598</sup>. Zaten 5018 Sayılı Kanunun<sup>599</sup> 37. maddesinde de<sup>600</sup>; Kamu idarelerinin bütçelerinde yer alan gelirlerin, ilgili kanunlarda belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edileceği belirtilmektedir. Dolayısıyla, Bütçenin C cetvelinde gelirlerin dayanağını gösteren yasalar tek tek belirtilmektedir<sup>601</sup>.

---

<sup>592</sup> Bazı ülkelerde 18. Yüzyıla, bazılarında ise 19. Ve 20. Yüzyıla kadar birçok vergi özel şahıslar tarafından tarh ve tahsil edilmekteydi. Özel şahıs eliyle tarh ve tahsil, Fransa'da ihtilale, Japonya'da 1870 yılına kadar, Türkiye'de ise 1925 yılına kadar devam etmiştir. DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s.122.

<sup>593</sup> BAYRAKLI, **Vergi Yargılama Hukuku**, s. 10.

<sup>594</sup> GİRİTLİ, AKGÜNER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.79, TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s. 169.

<sup>595</sup> GİRİTLİ, AKGÜNER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.78, ULUATAM, METHİBAY, s.109.

<sup>596</sup> Bir verginin tarh ve tahsiline bütçe kanununda izin verilmemişse, o verginin dayanağı olan kanun yürürlükten kalkmayacağı için yalnız uygulaması ertelenmiş olmaktadır. ÇAĞAN, **Vergileendirme Yetkisi**, s. 104.

<sup>597</sup> Bedi Necmeddin FEYZİOĞLU, **Bütçe**, 6.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1981, s. 48.

<sup>598</sup> Bedri GÜRİSOY, **Kamusal Maliye İkinci Cilt, Bütçe**, Yeniden Yazılmış, Genişletilmiş 2. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1981, s.150.

<sup>599</sup> Resmi Gazete 24.12.2003, Sayı; 25326.

<sup>600</sup> 5018 Sayılı Kanunun 37.Maddesine göre; "Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Genel yönetim kapsamındaki kamu idarelerinin gelirlerinin kanuni dayanakları bütçelerinde gösterilir. Bütçelerde yer alan gelirler, ilgili kanunlarında belirtilen usullere göre tarh, tahakkuk ve tahsil edilir. Genel bütçe gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsili Maliye Bakanlığı veya tarh ve tahakkuka ilgili mevzuatına göre yetkili idareler tarafından yapılır".

<sup>601</sup> Gülsen GÜNEŞ, "**Hukuksal Teknik Açısından Bütçede "Önceden izin İlkesi"nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi**", Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, İstanbul, 2000, s.181 (173-197).

Bir anlamda, vergilerin tarh, tahakkuk ve tahsilinin yapılması bütçe kanunu ile izin verilmesi koşuluna bağlanmıştır<sup>602</sup>.

Tarh işleminin idare tarafından yapılabilmesi için ilgili verginin kanunla düzenlenmesi gerekmektedir. Dolayısıyla, kanuna dayanmadıkça hiçbir vergi tarh ve tahsil edilemeyecektir. Anayasa'nın 73. maddesi<sup>603</sup> “Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” hükmünü getirerek vergilemenin yasayla yapılmasını öngörmüştür. Anayasa Mahkemesi, Anayasanın 73. maddesindeki bu hükmü daha geniş yorumlayarak vergilerin yasayla konulması dışında “..vergilemede, vergiyi doğuran olayın ve vergilerin matrah ve oranlarının yukarı ve aşağı sınırlarının, tarh ve tahakkuklarının, tahsil usullerinin, yaptırımlarının ve zamanaşımı gibi belli başlı temel öğelerinin yasalarla belirlenmesi gerekir..”<sup>604</sup> şeklinde karar vererek verginin temel öğelerinin de kanunla belirlenmesi gerektiğini belirtmektedir<sup>605</sup>. Dolayısıyla, tarh da vergilemenin temel öğelerinden biri olduğundan

---

<sup>602</sup> ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 104.

<sup>603</sup> 1921 den itibaren Anayasada yer alan vergilendirmeye ilgili maddeler şunlardır; “Türkiye Büyük Millet Meclisinin kurulmasıyla çıkarılan 1921 Anayasasında (Teşkilatı Esasiye Kanunu) mali hükümlere yer verilmemiştir. 1924 Anayasasında ise mali hükümler oldukça geniş yer verilmiştir. 1924 Anayasasının vergilendirmeye ilgili hükümleri şunlardır; Vergi, Devletin genel giderlerine halkın katılması demektir. Bu esasa aykırı olarak gerçek ve tüzel kişiler tarafından veya bunlar namına resim, aşar ve sair yükümler alınması yasaktır (Madde 84), Vergiler ancak bir kanunla salınır alınır. Devlet, il özel idareleri ve belediyelerce alına gelmekte olan resimler ve yükümlülükler, kanunları yapıncaya kadar, alınabilir (Madde 85). Bazı maddeleri 20.09. 1971 tarih ve 1488 sayılı kanunla değiştirilmiş olan 09.07.1961 tarih ve 334 sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nda yer alan vergi ile ilgili hükümler şunlardır; Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi, resim, harç ve benzeri yükümlülükler ancak kanunla konulur. Kanunun belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve esaslara uygun olmak şartıyla, vergi, resim ve harçların muafiyet ve istisnalarıyla nispet ve hadlerine ilişkin hükümlerde değişiklik yapmağa Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir (Madde 61)”, Kenan BULUTOĞLU, “**Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri**”, Prof Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:522, Ankara, 1983, s.58 – 59.

<sup>604</sup> Anayasa Mahkemesi, 29/03/1966, Esas.1965/45, K. 1966/16, Anayasa Mahkemesi, 18.4.1968, E.1967/54, K.1968/12, , Anayasa Mahkemesi 03/07/1969, E.1969/23, K. 1969/41, Anayasa Mahkemesi, 23, 24 ve 25/10/1969, E.1967/41, K. 1969/57, Anayasa Mahkemesi, 24.03.1970, E. 1969/65, K.1970/16, Anayasa Mahkemesi, 22.12.1970, E.1970/29, K.1970/48, Anayasa Mahkemesi, 26.12.1972, E.1972/40, K.1972/61, Anayasa Mahkemesi, 03.02.1977, E.1976/4, K.1977/8, Anayasa Mahkemesi, 29.11.1977, E.1977/109, K.1977/131, Anayasa Mahkemesi, 27.01.1081, E. 1980/27, K.1981/9, Anayasa Mahkemesi, 11.01.1985, E.1984/6, K.1985/1, Anayasa Mahkemesi, 31.03.1987, E.1986/20, K.1987/9, Anayasa Mahkemesi 16.01.2003, E.2001/36, K.2003/3, Anayasa Mahkemesi, 15.07.2004, E.2003/33, K.2004/101, Anayasa Mahkemesi, 01.04.2004, E.2003/9, K.2004/47, Erişim Adresi; [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr), (23.06.2008)

<sup>605</sup>KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 34, GÜNEŞ, **Verginin Yasallığı İlkesi**, s. 118, SABAN, **Vergi Hukuku**, s. 51, KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 83.

idarenin tarh yetkisini kullanabilmesi için mutlaka ilgili vergi yasasında yer alması ve yeterince belirlenmesi<sup>606</sup> gerekmektedir.

Tarh işlemi, mali kamu hizmetinin yürütülmesi amacıyla yetkili vergi dairesi tarafından yapılmaktadır. Dolayısıyla da tarh işlemi yapan makam da idari bir makam olan vergi dairesidir<sup>607</sup>. VUK'un 20. maddesinde "...*matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak..*" denilirken, VUK'un 4. maddesinde Vergi dairesi; "...*mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire*" olarak tanımlanmıştır. Bu madde hükümlerinde de belirtildiği üzere tarh yapma yetkisi vergi dairesine verilmiştir. Ayrıca, 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanunun<sup>608</sup> 24. maddesine göre; "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.." bu kanun maddesinden de açıkça anlaşılacağı üzere tarh yapma yetkisi Vergi Dairesi Başkanlıklarına verilmiştir. Vergi daireleri yapmış olduğu tarh işlemi yasaya dayalı olarak yaptıkları için tarh işlemi açısından bağlı yetki<sup>609</sup> ile donatılmışlardır<sup>610</sup>.

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinin<sup>611</sup> 4. Maddesinde<sup>612</sup> ve 6. maddelerinde<sup>613</sup> de tarh yapma yetkisinin Vergi Dairesi

---

<sup>606</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 34.

<sup>607</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usul Kanunu**, s.91.

<sup>608</sup> Resmi Gazete, Sayı: 25817, 16.05.2005,.

<sup>609</sup> İdare bir işlemi yapacağı zaman, bir seçim imkanına sahip değilse ve belli bir sebep gerçekleştiğinde belirli bir işlemi yapmak zorunda kalıyorsa bu hallerde idare bağlı yetkiye sahiptir. Pertev BİLGİN, **İdare Hukuku Dersleri**, İdare Hukukuna Giriş, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996, s.290. Bir anlamda, kanun, idarenin belirli bir durumda belirli bir kararı almasını emrediyorsa ortada bağlı yetki vardır. Lino Di QUAL, *La competence liee*, Paris, LGDJ, 1964, s.130, aktaran; Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 339. Çünkü, hukuk idareye belirli şart ve koşulların gerçekleşmesi durumunda belirli bir çözüm şeklini uygulama ödevi yüklemektedir. BALTA, **İdare Hukuku I**, s. 134. Böyle bir durumda idarenin yapacağı tek şey kanunda belirtilen kararı almaktır. Bağlı yetkiye kanunların belirli sebeplerin ortaya çıkması ile belirli bir kararın alınmasını öngördüğü her durumda rastlanır. Gözler, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 339.

<sup>610</sup> Kürşat YERLİKAYA, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Ve Yargı Yolu**, Kazancı Kitap Ticaret, İstanbul, 2005, s. 18.

<sup>611</sup> Resmi Gazete, Sayı: 25929, 07.09.2005.

<sup>612</sup> Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği 4. Maddesine göre ; " Vergi Dairesi Başkanlıkları; yetki alanı içindeki mükellefi tespit eden, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerle ilişkin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin tecil, iade, ödeme, muhasebe ve benzeri işlemleri yapan, bu işlemlere ilişkin olarak yaratılan ihtilaflarla ilgili yargı mercileri nezdinde talep ve savunmalarda bulunan, gerektiğinde itiraz, temyiz ve tashihi karar talebinde bulunan, yargı kararlarının uygulanması işlemlerini

Başkanlıklarında olduğu belirtilmiştir. VUK'ta ve 5345 Sayılı Gelir İdaresi Başkanlığının Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanununda açıkça belirtildiği üzere tarh yapma yetkisi yasayla vergi dairelerine verilmiştir.

Her vergi için ilgili kanunlarında tarh yetkisini hangi vergi dairesinin kullanacağı belirtilmiştir. Örneğin; 193 Sayılı Gelir Vergisi Kanununun (GVK)<sup>614</sup> 92/1. maddesine göre; “ Tam mükellefiyette gelir vergisi beyannamesi vergiyi tarha yetkili vergi dairesine verilir.” Vergiyi tarha yetkili vergi dairesi yükümlünün ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesidir. Eğer yükümlünün işyeri ve ikametgâhı farklı yerdeyse yükümlülerin vergileri işyerlerinin bulunduğu yer vergi dairesince tarh edilir<sup>615</sup>. GVK'nın 106. maddesine göre ise; “Diğer ücretlerle gezici olarak çalışan ticaret ve serbest meslek erbabının vergileri, bunların ikametgahlarının bulunduğu yer vergi dairesince, dar yükümlülerin vergileri beyannameyi vermek zorunda oldukları yerin vergi dairesince tarh olunur.” Dolayısıyla tarha yetkili vergi dairesinin belirlenmesinde esas alınan ikametgahın mükellefin tarh zamanındaki ikametgahı olarak anlaşılması gerekmektedir<sup>616</sup>. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun<sup>617</sup> 16/3 maddesinde;

---

yürüten, vergi uygulamalarını geliştiren ve iyileştiren, mükelleflere kanunların uygulanması ile ilgili görüş bildiren, mükellef hak ve ödevleri konusunda bilgilendiren ve uygulamalarında mükellef haklarını gözeten, mükellef hizmetleri ile bilgi işlem, istatistik, bilgi toplama, insan kaynakları yönetimi, satın alma, kiralama, vergi inceleme denetim, uzlaşma, takdir ve benzeri görevleri ve işlemleri yürüten dairelerdir.”

<sup>613</sup> Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliği 6. Maddesinde Vergi Dairesi başkanlıklarının görevleri tek tek sayılmıştır. Bu Maddenin a bendinde tarh yapma yetkisi vergi dairesinin görevleri arasında olduğu belirtilmiştir. 6. Maddenin a bendine göre; “Vergi Kanunları ve özel kanunlarla belli edilen Devlet gelirlerine ilişkin olarak mükellefi tespit etmek ve bu gelirlerin tarh, tebliğ, tahakkuk, tahsil, terkin tecil, iade, ödeme, muhasebe ve diğer işlemlerini yapmak” olarak belirtilmiştir.

<sup>614</sup> Resmi Gazete, Sayı:10700, 31.12.1960.

<sup>615</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 324.

<sup>616</sup> Danıştay 3. Dairesi bunun gerekçesini şöyle açıklamıştır; “..tarh zamanındaki ikametgahı olarak anlaşılması zorunludur. Aksi takdirde, yasal süresi içinde beyanda bulunmayan veya kanuna görevlerini zamanında yerine getirmeyen yahut gecikerek yerine getiren vergi mükelleflerinin, yasal tarh zamanlarındaki ikametgahlarını sık sık değiştirerek, bu tarihte tarha yetkili olan vergi dairesini ikmalen veya re'sen tarhiyatın yapıldığı tarihte yetkisiz duruma düşürmeleri mümkün olacağından, Devlet'in vergileme işlevini etkisiz hali getirebilecek..” Danıştay 3.D., 04.11.1987, E.1986/2852, K.1987/2472, Danıştay Dergisi, Yıl:18, Sayı 70-71, 1988, s. 129-130. “1999 yılında yapılan ticari taksi plakası satışına ilişkin tarhiyatın ticari taksi işletmeciliği nedeniyle bağlı olunan ve bu işle ilgili beyannamenin verildiği İstanbul Tuna Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından yapılabileceği, Çorlu Vergi Dairesi Müdürlüğünün vergi tarhına yetkili olmadığı gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiş ise de, İstanbul'daki ticari taksi işletmeciliği işini 31.12.1999 tarihinde terk ederek, 2000 yılından itibaren Çorlu Vergi Dairesinin mükellefi olduğu belirtilen davacının, ticari taksi plakası satışına ilişkin 1999 yılı işlemleri, İstanbul Defterdarlığı Vergi Denetmeleri Bürosu Başkanlığı tarafından incelenerek İstanbul'da inceleme

“beyannamenin verildiği vergi dairesince tarh olunur” denilmektedir. İlgili Kanunun “Beyan” başlıklı ikinci bölümünün 14/6. maddesinde ise “mükellefin bağlı olduğu vergi dairesi, kurumun kanuni veya iş merkezlerine bulunduğu yerin vergi dairesi” olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla, Kurumlar Vergisinde tarha yetkili yer vergi dairesi kanuni veya iş merkezinin olduğu yer olmaktadır.

Vergi dairesi dışında vergi tarh etme yetkisi olanlar; belediyeler ve gümrük idareleridir. Belediyelerin tahsile yetkili olduğu vergilerde tarh yetkisi belediyelere verilmiştir. Örneğin; 1319 Sayılı Emlak Vergisi Kanununun<sup>618</sup> 11. Maddesinde; Bina vergisinin ilgili belediye tarafından mükellefin beyanı üzerine yıllık olarak tarh ve tahakkuk ettirileceği belirtilmektedir. 2464 Sayılı Belediye Gelirleri Kanununun<sup>619</sup> 16. maddesinde<sup>620</sup> İlan ve Reklam vergisinin tarh yetkisini ilanın veya reklamın yapıldığı yer belediyesinde olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla, bu kanun maddelerinden de anlaşılacağı üzere belediyelerin topladığı vergilerde tarh yetkisi belediyelere verilmiştir.

4458 Sayılı Gümrük Kanununa<sup>621</sup> göre gümrük vergisinde tarh yetkisi gümrük idarelerine verilmiştir<sup>622</sup>. Gümrük vergisinin tarhı verilen beyanname üzerinden

---

raporu düzenlenmiş olup, dolayısıyla vergilendirmeye ilişkin işlemler esasen İstanbul'da yürütülmüş, uyuşmazlık yılında yükümlüce gayrimenkul sermaye iradının da beyan edildiği halen ikametgahının bulunduğu Çorlu Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından vergi ve ceza ihbarnamesi düzenlenerek davacıya tebliğ edilmiştir. İdarenin bir bütün olduğu ilkesi de dikkate alındığında, sözkonusu inceleme raporuna dayanılarak, davacının ikametgahının bulunduğu yerdeki Çorlu Vergi Dairesi Müdürlüğüne tarh ve tebliğ işlemlerinin yapılmasında yukarıda metni yazılı Vergi Usul Kanununu ve Gelir Vergisi Kanunu hükümlerine aykırılık görülmemiştir.” Danıştay 4.D., 29.03.2004, E.2002/3995, K.2004/609, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (13.03.2009).

<sup>617</sup> Resmi Gazete, Sayı:26205, 13.06.2006.

<sup>618</sup> Resmi Gazete, Sayı:13576, 11.08.1970.

<sup>619</sup> Resmi Gazete, Sayı:17354, 29.05.1981.

<sup>620</sup> Belediye Gelirleri Kanununun Verginin Tarhı ve Ödenmesi Başlıklı 16 Maddesi; “ Vergiye tabi ilan ve reklamlarda, ilan ve reklam işinin mükellefçe yapılması halinde ilan veya reklam işinin yapılmasında önce mükellef tarafından, ilan ve reklam işinin bu işi mutad meslek olarak ifa edenler tarafından yapılması halinde ilan ve reklam işini yapanlarca ilan veya reklamın yapıldığı ayı takip eden ayın 20.günü akşamına kadar verilecek beyanname üzerine, tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyannameler vergi tarifesinin 1,2,3,4, 5, 6. bentlerinde yazılı ilan ve reklamlarda bunların yayımlandığı dağıtıldığı veya teşhir edildiği mahallin belediyesine verilir...”

<sup>621</sup> Resmi Gazete, Sayı:23866, 04.11.1999.

<sup>622</sup> Nevzat SAYGILIOĞLU, Adnan GERÇEK, **Dış Ticaret ve Gümrük** (Kurallar, İşlemler ve Vergileme), Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007, s.195, Adnan GERÇEK, **“Gümrük Vergisinde Vergilendirme Süreci: Gümrük Vergisinin Tarhı I”**, Bursa Bilanço Dergisi, Yıl 10, Sayı 106, Ağustos 2008, s. 57 (57-59).

yapılır<sup>623</sup>. Bunun dışında, Gümrük İdaresi yaptığı denetimler sonucunda da ilave tarh yapabilir<sup>624</sup>. Gümrük vergisinde açıkça verginin tarh aşaması tanımlanmamış olsa da gümrük mevzuatında tarh işlemi için gerekli olan unsurlar verginin matrahı ve tarifelere ilişkin düzenlemelere yer verildiğinden gümrük beyannamesi tahakkuk servisine geldiğinde belirlenen matraha uygulanarak gümrük vergisi hesaplanmaktadır<sup>625, 626</sup>. Dolayısıyla da Gümrük Kanununda tahakkuk olarak belirtilen aşama olan tarh aşaması, gümrük idareleri tarafından yapılan bir idari işlem olmaktadır<sup>627</sup>.

VUK'un da tarh yapma yetkisi ilgili kanunlarda belirtilmiş ve yetki vergi dairesine verilmiş olmasına rağmen uygulamada birçok sorunla karşılaşmaktadır. Örnek olarak, müteselsil sorumluluk veya iştirak halinde yapılacak tarhiyattaki yetki sorunu verilebilir<sup>628</sup>. VUK'un 11. maddesi kapsamındaki Katma Değer Vergisinde müteselsil sorumluluk uygulamasında mükellef ve mükellef ile olan ilişkisi dolayısıyla sorumlu tutulanların farklı vergi dairelerine kayıtlı olmaları durumunda, müteselsil sorumlu tutulana uygulanacak işlemde yetkili vergi dairesinin kim olacağının yasa hükmünde açıkça belirtilmemiş olması<sup>629</sup> yetki sorununu ortaya çıkarmaktadır<sup>630</sup>. Tek yanlı bir irade açıklamasıyla yapılan tarh işleminin yetkili vergi dairesi dışında bir idare tarafından yapılması durumunda tarh işlemi yetki açısından sakat olacaktır<sup>631</sup>. Tarh işleminin yetki unsuru açısından hukuka aykırılık halleri; fonksiyon gasbı, yetki gasbı ve yetki aşımıdır.

---

<sup>623</sup> Nurettin BİLİCİ, “**Dış Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi**”, ASOMEDYA, Ankara Sanayi Odası Yayını, Ankara, 2008, s.79, (72-86)

<sup>624</sup> BİLİCİ, “**Dış Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi**”, s.83.

<sup>625</sup> SAYGILIOĞLU, GERÇEK, s.195, GERÇEK, “**Gümrük Vergisinde Vergilendirme Süreci: Gümrük Vergisinin Tarhı I**”, s. 57.

<sup>626</sup> Gümrük Kanununun 197/1.Maddesine göre; “gümrük vergileri, tahakkukunda hemen sonra beyanname ve beyanname yerine geçen..”, burada tahakkuk olarak belirtilen tahakkuk kavramı esasen vergi hukukundaki tarh kavramı yerine kullanılmaktadır. SAYGILIOĞLU, GERÇEK, s.200 - 201.

<sup>627</sup> SAYGILIOĞLU, GERÇEK, s.195, GERÇEK, “**Gümrük Vergisinde Vergilendirme Süreci: Gümrük Vergisinin Tarhı I**”, s.157.

<sup>628</sup> Ezhan DOĞRUSÖZ, “**Tarh İşleminin İdari Unsurları II**”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 12, Sayı: 140, Ağustos, 2004, s. 176.

<sup>629</sup> Bumin DOĞRUSÖZ, “**Vergilendirme İşlemlerinde Yetki**”, Dünya Gazetesi, 14.06.2004.

<sup>630</sup> Danıştay 7.Dairesi bu konuda “Vergi Usul Kanununun 11.Maddesinde belirlenen müteselsil borçlunun, asıl borçlunun bulunduğu vergi dairesince takip edileceği yönünde” karar vermiştir. Danıştay 7.D., 29.01.2004, E.2002/465, K.2004/197, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (18.04.2009).

<sup>631</sup> KIZILOĞLU, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s.152.

### 6.3.1.1.Fonksiyon Gasbı

Vergi tarhı açısından fonksiyon gasbı, vergi salma yetkisi olmayan yasama, yargı organları veya özel hukuk kişi ve kuruluşları tarafından vergi salınması durumudur. Vergi tarh etme yetkisi olmayan organ, kişi ve kuruluşlarca yapılan tarh işlemi ağır hukuka aykırılık nedeniyle yok hükmündedir, hiç doğmamış sayılmaktadır<sup>632</sup>.

### 6.3.1.2.Yetki Gasbı

Vergi tarhı açısından yetki gasbı, vergi alacağı miktarının belirlenmesinde vergi kanunlarınca buna yetkili olduğu açıkça belirtilen idari makamlar dışındaki idarelerce tespit edilmesi durumudur<sup>633</sup>. Yetki unsurunda belirttiğimiz üzere, VUK'nun 4. maddesinde açıkça tarh yapmaya yetkili idarenin vergi dairesi olduğu belirtilmektedir. Dolayısıyla, tarh işlemi vergi dairesi dışında herhangi bir idari makam tarafından yapılması durumunda yetki gasbı söz konusu olacaktır. Danıştay bir kararında, Takdir komisyonuca yetkisiz olarak takdir olunan matrah üzerinden re'sen tarhiyat yapılmasını hukuka uygun bulmamıştır<sup>634</sup>.

---

<sup>632</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 13, "İYUK'nun 28/5'inci maddesinde, vergi mahkemesi kararlarına göre verginin hesabı idareye tanınmış olup, vergi mahkemesi kararında işlemin hukuka aykırılığı ortaya konulduktan sonra, vergi ve cezanın miktar itibarıyla hesaplanarak hüküm altına alınmasının idari yetki alanına tecavüz sonucunu doğuracağı hakkında.", Danıştay 3., 14.01.1987, E.1986/1345, K.1987/108, aktaran: CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, dipnot 7, s. 13.

<sup>633</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 13 – 14.

<sup>634</sup> "...zirai faaliyetinden dolayı dönem kazancını beyan ederek vergilerini ödediğinde ihtilaf bulunmayan davacının, 1981 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 uyarlılık bulunmamaktadır." Danıştay 3.D., 01.10.1986, E. 1986/492, K.1986/1824, Benzer kararlar için bakınız; Danıştay 3.D., 24.09.1986, E. 1986/364, K. 1986/1749, [www.hukukturk.com](http://www.hukukturk.com), (14.03.2008), Danıştay 7. Dairesi de vermiş olduğu bir kararda<sup>634</sup> Katma Değer Vergisinin, Genel Bütçeye giren vergi türü olması nedeniyle, vergiye ilişkin tarh, tahakkuk ve tahsil işlemlerini yapmaya yetkili vergi idaresinin Maliye Bakanlığına bağlı vergi daireleri olduğu, belediyelerin bu konuda yetkilerinin bulunmadığı" yönünde karar vermiştir. Danıştay 7.D., 29.05.2008, E. 1989/2739, K. 1991/1849, Aktaran: CANDAN, **İdari Yargılama Usul Kanunu**, dipnot 184, s. 125.

### 6.3.1.3.Yetki Aşımı

Tarh işlemini yapma yetkisine sahip olan vergi dairesinin kendisinin görev alanına dahil bir konuda tesis edilen iş bölümüne aykırı hareket etmesi durumunda yetki aşımı durumu ortaya çıkacaktır. Bir başka deyişle, tarh işlemini yapan vergi dairesinin bu işlemi yapmaya yetkisi vardır. Fakat, kendisine verilen yetkiyi aşarak kullanması durumunda yetki aşımı hali ortaya çıkmaktadır.

#### 6.3.1.3.1. Tarh İşleminde Yetki Aşım Halleri

Bir idari işlemin yapılmasında hangi idari makam veya yetkili olduğu hususunda, yer, konu, zaman ve kişi unsurları yönünden yetki aşım halleri ortaya çıkmaktadır<sup>635</sup>. Tarh işlemi de idari bir işlem olduğundan yetki aşım halleri tarh işlemi içinde geçerlidir. Dolayısıyla tarh yapmaya yetkili vergi dairesinin bu yetkisini aşım halleri dört durumda görülür. Bu haller daha çok “yetki aşımı” ve “yetkisizlik” olarak adlandırılır<sup>636</sup>. Genel olarak kabul edilen dört yetki aşımı ; yer, konu, zaman<sup>637</sup> ve kişi bakımından aşılması halleridir. Bu çerçevede tarh işlemi açısından yetki aşım hallerini şu başlıklar altında inceleyeceğiz; tarh yetkisinin yer bakımından aşılması, tarh yetkisinin konu bakımından aşılması, tarh işleminin zaman bakımından aşılması<sup>638</sup> ve tarh işleminin kişi bakımından aşılmasıdır.

##### 6.3.1.3.1.1. Tarh Yetkisinin Yer Bakımından Aşılması

VUK 20. Maddesi ve VUK 4. Maddesinden belirtildiği üzere tarh yapma yetkisi vergi dairesine verilmiştir. Bir anlamda, Vergi Usul Kanunu yetkili vergi dairesini

---

<sup>635</sup> GÜNDAY, *İdare Hukuku*, s. 124, GÖZLER, *İdare Hukuku Dersleri*, s.303, AKYILMAZ, *İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü*, s. 105, ATAY, s. 372-373, GÖZÜBÜYÜK, DİNÇER, s.60.

<sup>636</sup> MERMUT, s.316.

<sup>637</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.14, CANDAN, *İdari Yargılama Usul Kanunu*, s.126.

<sup>638</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s.14.

emredici hükümlerle belirlenmiştir<sup>639</sup>. Vergi tarh yapmaya yetkili vergi dairesinin hangi mükellefler için tarh işlemi yapma yetkisi olduğu ise VUK Madde 4/2 de belirtilmiştir. VUK Madde 4/2'e göre; “ *Mükelleflerin, vergi uygulaması bakımından hangi vergi dairesine bağlı oldukları vergi kanunları ile belirlenir. Ancak Maliye Bakanlığı, gerekli gördüğü hallerde, mükelleflerin işyeri ve ikametgah adresleri ile il ve ilçelerin idari sınırlarına bağlı kalmaksızın vergi daireleri ve bölge bilgi işlem merkezleri kurmaya, vergi dairelerine bağlı şubeler açmaya ve vergi dairelerinin yetki alanı ile vergi türleri, meslek ve iş grupları itibariyle mükelleflerin bağlı olacakları vergi dairesini belirlemeye yetkilidir*”. Bu Maddeden de anlaşılacağı üzere, mükellefler itibariyle vergi uygulamalarında hangi vergi dairesinin yetkili olduğu ilgili vergi kanunlarında belirtilmektedir. Dolayısıyla, vergide tarh yapma yetkisi de bu kanunla belirlenen vergi daireleri tarafından yapılması gereklidir.

Vergi Dairesi Başkanlıklarının Kuruluş ve Görev Yönetmeliğinin 9. Maddesinde Vergi dairesi başkanlıklarının yetki alanı belirtilmiştir. Yönetmeliğin 9. Maddesine göre Vergi Dairesi Başkanlıklarının yetki alanı; “ Vergi dairesi başkanlıklarının yetki alanı, kurulduğu ilin idari sınırlarını kapsar. Aynı il sınırları içinde kalmak kaydıyla mükelleflerin iş yeri ve ikametgah adresleri ile kanuni merkezlerine bağlı kalmaksızın belirleyeceği ölçütlere göre hangi müdürlüğe veya vergi dairesi müdürlüğüne bağlı olacağını belirlemeye Gelir İdaresi Başkanlığı yetkili kılınmıştır. Başkanlık bu yetkisini sınırlarını belirlemek suretiyle vergi dairesi başkanına devredebilir.” Yönetmelikte açıkça belirtildiği üzere Vergi dairesi başkanlıklarının yetki alanları belirlenmiştir. Dolayısıyla, vergi dairelerinin kendilerine verilen yetki alanı dışında herhangi bir işlem yapmaları mümkün değildir.

Vergi dairelerinin yetkileri yer itibariyle sınırlandırılmıştır. Dolayısıyla, vergi daireleri kendilerine tanınmış olan coğrafi alan ve idari sınırlar içerisinde yetkilerini kullanabilirler<sup>640</sup>. Buna bağlı olarak ta, vergi dairelerinin kendileri kanunlarda ve yönetmeliklerde belirlenen yetki çerçevesinde verilen tarh işlemi yapma yetkisi

---

<sup>639</sup> Danıştay 4.D., 08.02.1994, E.1993/2229, K.1994/602, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.08.2009).

<sup>640</sup> BAYRAKLI, **Vergi Yargılama Hukuku**, s. 10.

dışındaki vergi dairelerine bağlı bulunan mükellefler hakkında tarh işlemi yapmaları durumunda tarh işlemi yapma yetkilerini yer bakımında aşmış olacaklardır. Bu nedenle, yetki unsuru açısından hukuka aykırı tarh işlemi yapılmış olmaktadır<sup>641</sup>.

Mükellefler tek bir vergi dairesine bağlı olacaklarından bağlı bulunulan vergi dairesinin vergilendirme ile ilgili işlemleri yapmaları gerekmektedir. Danıştay 4. Dairesi vermiş olduğu bir kararında<sup>642</sup> “ Beyannamesini davalı vergi dairesine değil nakil gittiği vergi dairesine vermesi gerektiğinden tarha yetkili olmayan davalı vergi dairesinde yapılan tarhiyatta yasal isabet bulunmadığını” belirtmiştir. Diğer bir kararda ise; Danıştay 4. Dairesi<sup>643</sup>; “Yükümlüler tek bir vergi dairesine bağlı olacaklarından iş bağlantılarını sağlamak amacıyla kiralanan irtibat bürosundan ticari bir kazanç elde edilse dahi vergilendirme ile ilgili işlemlerin bağlı bulunulan vergi dairesince yapılacağı hk..” karar vermiştir.

Gelir Vergisi açısından tarh işlemi yapmaya yetkili vergi dairesinin belirlendiği, Gelir Vergisi 106.Maddesine göre; “mükellefin ikametgahının bulunduğu mahal vergi dairesince tarh edilir. Şu kadar ki; 1. İşyeri ve ikametgahı ayrı vergi daireleri bölgesinde bulunan mükelleflerin vergileri, Maliye Bakanlığı'nca uygun görüldüğü takdirde ve mükellefe de evvelden bildirmek kaydıyla işyerinin bulunduğu; Diğer ücretlerle, gezici olarak çalışanların ticaret ve serbest meslek kazançlarının

---

<sup>641</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.15, “ Vergi tevkifatı dolayısıyla ikmalen vergi tarhının, tevkifat yapılması gereken tarihte ikametgâhının bulunduğu yer vergi dairesince yapılması gerektiği, dava konusu tarhiyatı yapan vergi dairesinin yetkili olmadığı hakkında, Danıştay 3.D., 25.11.1987, E. 1986/2467, K.1987/2656, “ Tarhiyatın iş yeri ve ikametgahın bulunduğu yerdeki vergi dairesi yerine irtibat bürosunun bulunduğu yerdeki vergi dairesince yapılmasının açık vergi, hatası oluşturduğu hakkında, Danıştay 4.D., 08.02.1994, E. 1993/2229, K.1994/602, “ Davacının bağlı bulunduğu vergi dairesi olmayan vergi dairesi tarafından tarhiyatın, yetkisizlik nedeniyle hukuka aykırı olduğu hakkında, Danıştay 4.D., 29.03.2004, E.2002/3995, K. 2004/609, aktaran; CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, dipnot 9, s.15. “...Bakanlar Kurulunca, 4760 Kanununun 14'üncü maddesinin anılan 4'üncü fıkrasında verilen yetki kullanılarak, (I) sayılı listedeki eşyaya ilişkin özel tüketim vergisinin gümrük idarelerince tahsili yolunda düzenleme yapılmadıkça, söz konusu verginin ithalat aşamasında değil, dahilde ve aynı Kanununun 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrası hükmü uyarınca, davacı Şirketin katma değer vergisi yönünden bağlı olduğu vergi dairesi tarafından alınması gerekmektedir. Bu bakımdan; davada, özel tüketim vergisinin, gümrük idarelerince tarh, tahakkuk ve tahsil edilebileceği konusunda, Bakanlar Kurulunca çıkarılmış gümrük idarelerine yetki veren bir kararın bulunup bulunmadığı; dolayısıyla, bu konuda gümrük idarelerinin yetkili olup olmadığı araştırılmaksızın...”, Danıştay 7.D., 25.04.2006, E.2005/2889, K.2006/1347.

<sup>642</sup> Danıştay 4.D., 21.01.2004, E. 2002/3983, K.2004/72.

<sup>643</sup> Danıştay 4.D., 08.02.1994, E.1993/2229, K.1994/602.

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". Bu maddeden de anlaşılacağı üzere; Gelir vergisi açısından tarh yapmaya yetkili vergi dairesi yer açısından mükellefin ikametgahının bulunduğu yer vergi dairesi olduğu belirtildiğinden, Gelir Vergisi açısından tarh işleminde yetkili vergi dairesini belirleyen unsur "ikametgah"<sup>644</sup> kavramıdır. Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar için ise münferit beyannamenin<sup>645</sup> verilmesi gereken yer vergi dairesi yetkilidir.

Kurumlar vergisi açısından tarh yeri ilgili kanunun 16.Maddesinde şöyle açıklanmıştır; "Kurumlar vergisi, beyannamenin verildiği yer vergi dairesince tarh olunur" denilmektedir. Burada tarha yetkili yer vergi dairesini belirleyen beyannamenin verileceği yerdir. Beyannamenin verileceği yer ise 25/5.Maddesine göre; " Yıllık kurumlar vergisi beyannamesi, kurumun Türkiye'deki iş yerinin veya daimi temsilcisinin bulunduğu yerin; Türkiye'deki iş yerinin veya daimi temsilcisi olmadığı

---

<sup>644</sup> İkametgah bir kimsenin yerleşmek niyetiyle oturduğu yere denir. Bir yerin ikametgah olabilmesi için biri sübjektif ve diğeri de objektif olmak üzere iki ögenin birlikte bulunması gereklidir. Sübjektif ögeye göre, bir yerin ikametgah sayılabilmesi için, kişinin bu yerde "yerleşmek kast ve niyetinin" bulunması lazımdır. Bir yerde uzun süre oturmak oranın ikametgah olarak seçildiğini göstermez. Kişinin yerleşmek kast ve niyetinin de bulunması zorunludur. İkametgah için objektif öge, "fiilen bir yerde oturmaktır". Bu oturma hem uzun süreli olmalı ve hem de devamlılık arz etmelidir. İkametgah ta kişinin yer ile ilişkisi maddi olmaktan çok hukuki bir bağıdır, Selahattin TUNCER, "Vergi Hukukumuzda İkametgah İlkesi II", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 106, 1990, sf.3.

<sup>645</sup> GVK 101'e göre, "Dar mükellefiyete tabi mükelleflerden yıllık beyanname vermeye mecbur olmayanlar:

1. Gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan diğ er kazanç ve iratlarını, gayrimenkulün bulunduğu,
  2. Menkul malların ve hakların elden çıkarılmasından doğan diğ er kazanç ve iratlarını, mal ve hakların Türkiye'de elden çıkarıldığı,
  3. Ticari veya zirai bir işletmenin faaliyetinin durdurulması veya terk edilmesi karşılığında elde ettikleri diğ er kazanç ve iratlarını işletmenin bulunduğu,
  4. Arızı olarak ticari işlemlerin yapılmasından veya bu nitelikteki işlemlere tavassuttan elde edilen diğ er kazanç ve iratlarla, arızı olarak serbest meslek faaliyetleri dolayısıyla elde edilen kazançlar ve dar mükellefiyete tabi olanların 45' inci maddede yazılı işleri arızı olarak yapmalarından elde ettikleri diğ er kazanç ve iratlar, faaliyetin yapıldığı veya yolcu veya yükün taşıta alındığı,
  5. Gerçek usulde vergiye tabi mükelleflerin terk ettikleri işleriyle ilgili olarak sonradan elde ettikleri diğ er kazanç ve iratlar (zarar yazılan değ ersiz alacaklarla, karşılık ayrılan şüpheli alacakların tahsili dahil), ticari, zirai veya mesleki bir faaliyete hiç girişilmemesi veya ihale, artırma ve eksiltmelere iştirak edilmemesi karşılığında elde ettikleri diğ er kazanç ve iratları, vergisi tevkif suretiyle alınmamış menkul sermaye iratlarını ve diğ er her türlü kazanç ve irada ilişkin ödemenin Türkiye'de yapıldığı,
  6. Diğ er hallerde Maliye Bakanlığınca belirlenen,
- Yer in vergi dairesine münferit beyanname ile bildirmeye mecburdurlar.

takdirde yabancı kuruma kazanç sağlayanların bağlı olduğu yerin vergi dairesine verilir.” Dolayısıyla, Kurumlar vergisi yükümlülerin bağlı oldukları yer vergi dairesi kanuni merkez veya iş merkezinin olduğu yer vergi dairesidir.

#### **6.3.1.3.1.2. Tarh Yetkisinin Konu Bakımından Aşılması**

Tarh yetkisinin konu bakımında aşılması, vergi tarh etmeye yetkili olan idarenin kendi konusuna girmeyen bir vergi konusunda tarh işlemi yapması durumunda çıkmaktadır. Yani, vergi dairesinin görevli bulunduğu vergi türünden başka bir vergiyi tahsil etmesi durumunda konu bakımından tarh yetkisinin aşılması söz konusu olacaktır<sup>646</sup>. Danıştay bir kararında “belediyelerin katma değer vergisi tarh etmeye yetkili olmadıkları hakkında” karar vermiştir<sup>647</sup>.

#### **6.3.1.3.1.3. Tarh Yetkisinin Zaman Bakımından Aşılması**

Tarh işleminin yapma yetkisinin verildiği kanunlar yürürlükte olduğu sürece idare tarh işlemini yapmak zorundadır. Tarh edilen vergi borcuna eklenen sorumluluk sınırsız değildir. Çünkü, kamu düzeni nedeniyle, belirli süreler içinde tahsil edilemeyen vergi alacaklarının bu süreler bittikten sonra talep edilebilme hakkı ortadan kalkmaktadır<sup>648</sup>. Vergi Usul Kanununda da idareye tarh işlemini yapma ile ilgili bir süre sınırı getirilmiştir. Kanunla belirtilmiş olan bu sürenin aşılması durumunda<sup>649</sup> zamanaşımı ortaya çıkmaktadır.

---

<sup>646</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 14.

<sup>647</sup> Danıştay 7. D.,29.05.1991, E.1989/2739, K. 1991/1849, Danıştay Dergisi, Sayı 84-85, s. 503, aktaran; CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 14, “Tapu tescil işlemi Gebze Tapu sicil müdürlüğünde yapıldığından, 492 sayılı kanunun 67. Maddesi uyarınca İcel liman vergi dairesi müdürlüğünün tapu harcı tarh etme yetkisinin bulunmadığı hakkında”, Danıştay 9.D., 19.03.2002, E.2000/1959, K.2002/848, “.ilan ve reklamlardan dolayı ilam ve reklam vergisi tarh etme yetkisinin yalnız işyeri merkezinin bulunduğu yer belediyesine ait olduğu sonucuna..”, Danıştay 9.D., 04.10.1988, E.1988/932, K.1988/3016, “Bayındırlık ve İskan Bakanlığının 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...”, Danıştay 7.D., 22.12.2002, E.2003/1095, K.2005/3396, Erişim Adresi; [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (30.06.2008).

<sup>648</sup> ÖNCEL, “**Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**”, s. 43.

<sup>649</sup> ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, s.93.

VUK 113. Maddesinde Zamanaşımı; “Zamanaşımı, süre geçmesi suretiyle vergi alacağına kalkmasıdır” şeklinde tanımlanmıştır<sup>650</sup>. Her ne kadar bu madde de zamanaşımı “ süre geçmesi nedeniyle vergi alacağına kalkması” olarak tanımlanmışsa da, gerçekte ortadan kalkan borç değil idarenin bu alacağı talep etme hakkıdır<sup>651,652</sup>. VUK 114. Maddesinde ise zamanaşımı süresi ile ilgili olarak; “ Vergi alacağına doğduğu takvim yılını takip eden yılın başından başlayarak beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliği edilmeyen vergiler zamanaşımına uğrar” denilmektedir. İdare, yasaların belirlediği süreler içerisinde vergiyi tarh etmediği<sup>653</sup> veya tahsil etmediği takdirde artık bu işlemleri yapma yetkisini kaybetmektedir<sup>654</sup>.

Vergi hukukumuzda yer alan zamanaşımı düzenlemeleri; tarh zamanaşımı<sup>655,656</sup>, düzeltme zamanaşımı<sup>657</sup>, ceza kesme<sup>658</sup> ve tahsil zamanaşımıdır<sup>659</sup>.

---

<sup>650</sup> Zaman aşımı süresinin geçmesi dolayısıyla kamu alacağı ortadan kalkmamaktadır. Sadece alacaklının cebri takip yoluyla alacağına kavuşmasını sağlayan talep ve cebri takip yeteneği ortadan kalkmaktadır. Dolayısıyla borçlu zamanaşımı süresinin dolmasına rağmen rızası ile ödeme de bulunursa bu ödeme hukuken geçerli olacaktır. Borçlu zamanaşımı süresinin dolmasına rağmen ödeme de bulunursa geçersiz bir ödeme olmadığından borçlu sonradan bu ödemenin geçersizliği sebebine dayanarak ödediğini geri isteyemez. Dolayısıyla, zaman aşımı süresinin dolmasıyla vergi alacağı ortadan kalkmamakta sadece vergi idaresinin bu alacağı talep etme yeteneği ortadan kalkmaktadır. Bumin DOĞRUSÖZ, “**Tarh Zamanaşımı ve Özellikleri**” Dünya Gazetesi, 21.10.2004.

<sup>651</sup> ÖNCEL, “**Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**”, s. 43.

<sup>652</sup> Zamanaşımına uğrayan bir verginin borçlusu, borcu devam etmesine rağmen alacaklı tarafından kovuşturulma olanağı ortadan kalkmakta ve böylece borçlunun sorumluluğu ortadan kalktığı için vergiyi ödemekten kurtulmaktadır. ÖNCEL, “**Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**”, s. 43.

<sup>653</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 124

<sup>654</sup> Nami ÇAĞAN, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:39, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975, s.104, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 132, KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 420. ŞENYÜZ, “**Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme; Tebliğ Zamanaşımı**”, s. 19.

<sup>655</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 124, SABAN **Vergi Hukuku**, s.149, ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, s.355. Doktrinde, tarh zamanaşımı yerine tahakkuk zamanaşımı ifadesi de kullanılmaktadır. Öncel, Kumrulu, Çağan ; “ Vergi hukukunda vergi idaresinin vergiyi isteme yetkisini sınırlandıran iki tür zamanaşımı vardır. Bunlar; tahakkuk ve tahsil zamanaşımıdır”, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 132, Erginay; “ Vergi alacaklısının, vergiyi belirli bir zaman içerisinde tahakkuk ettirmemesi veya tahsil etmemesi halinde sırayla tahakkuk zamanaşımı ve tahsil zamanaşımı meydana gelir.” ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, s.93, Kırbaş, “ Vergi hukukunda vergi aslı ve cezası açısından iki tür zamanaşımı söz konusudur. Bunlarında vergi aslı açısından tahakkuk zamanaşımı ve tahsil zamanaşımıdır.” KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s. 146. Dikmen; “ Zamanaşımı esas itibarıyla iki ayrı şekilde olabilir. Bunlar; öteden beri kullanılmakla birlikte tam doğru olmayan bir terimle tahakkuk zamanaşımı ve tahsil zamanaşımıdır.” DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s. 151. Şenyüz ise tarh ve tahakkuk zamanaşımı yerine Tebliğ Zamanaşımı ifadesini kullanmaktadır. Bunun gerekçesini ise şöyle açıklamaktadır; Tebliğ edilmemiş bir tarhın hüküm ifade etmeyeceği, süresinde tebliğ edilen bir verginin zamanaşımı süresinden sonra tahakkuk etmesi de mümkün olduğundan hem “tarh zamanaşımı” hem de “tahakkuk zamanaşımı” hukuki bir durum yansıtmaktan uzaktır. Hukuki süreçle ilişkili olduğu kadar

<sup>660</sup>. Tarh zamaşıımı, düzeltme zamaşıımı, ceza kesme zamaşıımı süreleri VUK'nun da, tahsil zamaşıımı ise 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında kanunda düzenlenmiştir. Konumuzla ilgili olarak sadece tarh zamaşıımı üzerinde durulacaktır.

Tarh zamaşıımı, süresi içerisinde verginin tarh edilerek yükümlüye tebliğ edilmemesi durumudur<sup>661</sup>. VUK'nun 114'üncü maddesinde de belirtildiği üzere tarh zamaşıımı süresi beş yıldır. Bu süre içerisinde tarh ve tebliğ işlemlerinin yapılmamış olması durumunda idarenin tarh işlemi yapma yetkisi ortadan kalkmaktadır. Bir anlamda, bu süre vergi dairesini yetkiyi kullanma süresi bakımından bağlamaktadır<sup>662</sup>. Zaten VUK 114/2'inci Maddesine göre; "*Zamaşıımı, mükellefin bu hususta bir*

---

pedagojik açıdan da tebliğ zamaşıımı deyiimi daha uygundur. ŞENYÜZ, "**Vergilendirme Sürecinde Zamaşıımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme; Tebliğ Zamaşıımı**", s. 19-23.

<sup>656</sup> Karakoç'a göre tahakkuk zamaşıımı yerine tarh zamaşıımı isminin kullanılmasının nedeni şöyledir; "Vergi Usul Kanunu 22. Maddesinde verginin tahakkuku "tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesi" olarak tanımlanmaktadır. Bir anlamda, "tahakkuk" tarh ve tebliğden başka, ödenebilir hale gelmeyi de içermektedir. Bu da, VUK 112/3 de belirtildiği üzere; tarh ve tebliğ edilen bir vergi için 30 günlük dava açma süresinin dava açmadan geçirilmiş olması ya da dava açıldıktan sonra mahkemece davanın reddedilmiş ve bunun yükümlüye tebliğ edilmiş olmasına bağlıdır. O halde tahakkuk işleminin tamamlanması, verginin ödenebilir hale gelmesi anlamına gelmekte, buda tarh ve tebliğden daha uzun bir süreçtir. Fakat esas olan zamaşıımı süresi içinde tarh ve tebliğin tamamlanmış olmasıdır. Dolayısıyla, verginin tahakkuku aranmamaktadır. Bu nedenle, Vergi Usul Kanunu'ndaki terminolojiye bağlı kalarak, tebliği de içine aldığı kabul edilerek "tarh zamaşıımı" deyiimi kullanılmalıdır.", KARAKOÇ "**Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)**", s.2.

<sup>657</sup> Vergilendirme işleminde VUK'nu 116. Maddesinde belirtilen hatalardan bir veya bir kaçının bulunması halinde, mükellefin bu hataların düzeltilmesini idareden hangi süreden sonra istenemeyeceği düzeltme zamaşıımı süresini ifade etmektedir. KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 420. Düzeltme zamaşıımı VUK 126. Maddesinde şöyle belirtilmiştir; "VUK'nun 114. Maddesinde yazılı zamaşıımı süresi dolduktan sonra meydana çıkarılan vergi hataları düzeltilemez. Şu kadar ki, düzeltme zamaşıımı süresi: a) Zamaşıımı süresinin son yılı içinde tarh ve tebliğ edilen vergilerde hatanın yapıldığı; b) İlan yolu ile tebliğ edilip vergi mahkemesinde dava konusu yapılmaksızın tahakkuk eden vergilerde mükellefe ödeme emrinin tebliğ edildiği; c) İhbarname ve ödeme emri ilan yoluyla tebliğ edilen vergilerde 6183 sayılı Kanuna göre hacizin yapıldığı; Tarihten başlayarak bir yıldan aşağı olamaz."

<sup>658</sup> VUK 374. Maddesine göre; "Aşağıda yazılı süreler geçtikten sonra vergi cezası kesilmez. 1. 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 zamaşıımı için de geçerlidir.); 2. Usulsüzlükte, usulsüzlüğün yapıldığı yılı takip eden yılın birinci gününden başlayarak iki yıl; Ancak 336'ncı madde hükmüne göre vergi ziyai cezası ile usulsüzlüğün birleşmesi halinde kesilecek ceza, vergi ziyai cezası için belli edilen zamaşıımı süresi içinde kesilir. Bu süreler içinde ceza ihbarnamesi tebliğ edilmekle zamaşıımı kesilmiş olur."

<sup>659</sup> KARAKOÇ **Genel Vergi Hukuku**, s. 420, DOĞRUSÖZ, "**Tarh Zamaşıımı ve Özellikleri**", 2004.

<sup>660</sup> 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkındaki Kanunun 102. Maddesine göre; "Kamu alacağı vadesini izleyen beş yıl içinde tahsil edilmezse zamaşıımına uğramaktadır"

<sup>661</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 124

<sup>662</sup> TAŞDELEN, 305.

*müracaatı olup olmadığına bakılmaksızın hüküm ifade eder”* denilmektedir. Burada yükümlünün müracaatı olmaksızın bile zamanaşımı süresinin idare tarafından tespit edilmesi durumunda, idarenin işlem tesis etme yetkisinin ortadan kalkacağını şeklinde yorumlanabilir. Dolayısıyla, idarenin tarh işlemi yapma yetkisi de tarh zamanaşımı ile ortadan kalkmaktadır. Tarh zamanaşımı geçtikten sonra vergi idaresi tarafından yapılan tarh işlemi yetkinin zaman açısından aşılmasına yol açacaktır.

Danıştay da vermiş olduğu kararlarda tarh zamanaşımı süresi geçtikten sonra yapılan tarh işlemi kaldırmaktadır. Örneğin; Danıştay Vergi Dava Daireleri bir kararında<sup>663</sup> “...1.1.1997 tarihinden itibaren başlayan ve beş yıl olan tarh zamanaşımı süresi 31.12.2001 tarihinde dolmuş olduğundan, gelir (stopaj) vergisi matrahının takdiri için takdir komisyonuna başvurulmuş 13.2.2002 tarihinde zamanaşımına uğramış bulunan vergi ve cezanın kaldırılması gerekirken, vergi mahkemesince davanın reddi yönünde verilen hüküm fıkrasında ısrar edilmesinde isabet görülmediği..” yönünde karar vermiştir. Danıştay 3. Dairesi vermiş olduğu bir kararda<sup>664</sup>; “...Vergi Usul Kanununun 114'üncü maddesine göre beş yıl olan tarh zamanaşımı süresi 31.12.2001 tarihinde dolduktan sonra ve 13.3.2002 tarihinde matrah takdiri için takdir komisyonuna başvurulduğu için tarhiyatın bu süre dolduktan sonra tarh ve tebliğ edildiği göz önüne alınarak zamanaşımına uğraması nedeniyle kaldırılması gerekirken, tarh matrahını azaltarak değiştiren vergi mahkemesi kararında hukuka uygunluk bulunmamaktadır...”, Bir başka kararda ise, Danıştay 9. Dairesi<sup>665</sup>; “Vergi alacağının doğduğu tarihi izleyen yıldan itibaren beş yıl içinde tarh ve mükellefe tebliğ edilmeyen vergilerin zamanaşımı nedeniyle ortadan kalkacağına” karar vermiştir.

---

<sup>663</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 16.07.2006, E.2006/226, K.2007/74, Danıştay Dergisi, Yıl 37, Sayı 117, Ankara, 2007, s.100-101.

<sup>664</sup> Danıştay 3.D., 13.12.2005, E.1856, K.2005/2693, Danıştay 9.Dairesinin bir kararında ise, “ Tarh zamanaşımı geçtikten sonra yasal defter ve belgelerin ibraz edilmemesi nedeniyle yapılan cezalı tarhiyatta yasal isabet bulunmamaktadır..” Danıştay 9.D., 07.06.2007, E.2007/507, K. 2007/2230, Danıştay Dergisi, Yıl 38, Sayı 18, Ankara, 2008, S. 306-308.

<sup>665</sup> Danıştay 9.D., 24.09.2003, E.2000/5813, K.2003/4581. “Düzeltilme zamanaşımı süresi içinde yapılan başvurunun reddi yolundaki işleme karşı dava açılmaması nedeniyle zamanaşımı süresinden sonra yapılan aynı konudaki düzeltme başvurusu üzerine kurulan olumsuz işlemin yeni bir dava hakkı doğurmayacağı hk..”, Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 07.12.2001, E.2001/335, K.2001/475. Benzer karar için bakınız; Danıştay 3.D., 10.02.1986, E.1985/438, K.1986/435.

Tarh işleminin zaman bakımından aşılması diğer bir durum ise yetkinin kullanılmasında yetkilinin de zaman bakımından yetkili olması gereklidir. Bir anlamda, tarh işlemini yapacak kişilerinde tarh işlemini yaptıkları zamanda yetkili olması gerekmektedir. Örneğin, vergi dairesi müdürünün veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların izinli oldukları tarihlerde yapmış olduğu işlemlerde zaman bakımından yetki aşımı söz konusu olacaktır<sup>666</sup>.

#### **6.3.1.3.1.4. Tarh Yetkisinin Kişi Bakımından Aşılması**

Tarh işlemi açısından kişi yönünden yetki ise, tarh işleminin yetkili kişiler tarafından yapılması gerektiğini ifade etmektedir. Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde vergi incelemesine yetkili olanları belirlenmiştir. VUK 135. Maddesine göre vergi incelemesine yetkili olanlar; “ vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcısı veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye müfettiş muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatındaki müdür kadrolarındaki görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine haizdir.” Bu maddeden anlaşılacağı üzere, vergi inceleme yetkisi olmayan tarafından yapılmış bir incelemeye dayalı vergi salınmayacağı için cezalı tarhiyat kişi açısından yetki aşımı nedeniyle sakat olacaktır. Danıştay ise bu konuda vermiş olduğu bir kararda<sup>667</sup> Vergi dairesi

<sup>666</sup> DOĞRUSÖZ, “**Tarh İşleminin İdari Unsurları II**”, s.176.

<sup>667</sup> “ Uyuşmazlık, vergi dairesi müdürünün sağlık izni aldığı sırada müdürlük görevini vekaleten yürüten müdür yardımcısının vergi inceleme yetkisinin olup olmadığına ilişkin bulunmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 3418 sayılı kanunun 31. maddesi ile değişik 135. maddesinde, "vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman muavinleri, ilin en büyük mal memuru, kontrol memurları veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir." hükmü yer almaktadır. Dosyanın incelenmesinden vergi inceleme raporunun tutanak kısmının vergi dairesi müdürü, şef görevlisi ve vergi memuru tarafından düzenlenerek imza altına alındığı, müdürün 15.2.1993 gününden itibaren dokuz gün sağlık izni aldığı dönemde müdür yardımcısının vergi inceleme raporunu imzaladığı ve bu rapora dayanılarak tarh ve tebliğ edilen vergi ve ceza ihbarnamesinin dava konusu edildiği anlaşılmaktadır. Müdür yardımcısının, müdürün izinli olduğu dönemde vekil olarak vergi inceleme raporunu imzaladığı hususu tartışmasızdır. Vekil, vekalet ettiği görevin yetki ve sınırları içinde kalmak şartıyla asılın bütün hak ve yetkisine sahip olduğu vekalet kurumunun niteliği gereğidir. Vergi ve ceza ihbarnamesi düzenleme, uzlaşmaya varma ve dava açıldığında her türlü usul işlemini yapma yetkisi olan vekilin, bunların dayanağını oluşturan ve bunlardan ayrılması mümkün olmayan "vergi inceleme

müdürüne vekaleten görev yapan müdür yardımcısının vergi inceleme raporunu imzalamaya yetkili bulunduğu yönünde karar vermiştir. Bunun dışında, tarh işlemi yapmaya yetkili kişilerin medeni hukuk açısından ehliyetli olan kişilerce yapılması gereklidir. Yoksa, tarh işlemi hukuk aleminde bir geçerlilik kazanmayacaktır.

### 6.3.2. Şekil Unsuru

Vergilendirme işlemlerinde yasalarca belirlenen şekil şartlarına uyulması gerekmektedir<sup>668</sup>. Bu şekil şartlarının yasa ile belirlenmesi yükümlüler içinde bir hukuki güvence oluşturmaktadır<sup>669</sup>. Şekil şartına uyulmaması durumunda vergilendirme işlemi şekil unsuru açısından sakatlanmaktadır<sup>670</sup>. Vergilendirme sürecinde izlenen usul kadar tarh ile ortaya çıkan sonucun ilgisine iletiliş şekli de önemlidir<sup>671</sup>. Tarh işlemin yapmaya yetkili vergi dairesinin de izlemesi gereken usul kuralları vardır. Dolayısıyla vergi dairesi, Vergi Usul Kanununda belirtilen usul kurallarına uygun olarak tarh yapma yetkisini kullanması gerekmektedir<sup>672</sup>. Çünkü, Vergi Usul Kanunu vergi idaresinin vergilendirme işlemlerinde uyması gerekli kuralları belirleyen bir usul yasasıdır. Bu nedenle vergi dairesi tarh işlemini tesis etmeden önceki yetkili vergi dairesince uyulmazsı gereken usul kuralları bu kanunda belirlenmiştir. Vergi dairesi vergi tarh yetkisini kullanmadan önce bu usul kurallarına uygun işlem yapmak zorundadır<sup>673</sup>. Eğer, vergi kanunların belirtilen usul kurallarına uyulmadan vergi tarh edilmesi durumunda vergi borcu doğmamış sayılacaktır<sup>674</sup>. Örneğin idare, inceleme raporuna

---

raporunu" imzalama yetkisine sahip olmadığı düşünülemez. Aksi düşüncenin kabulü, vekaleten yürütülen görevlerin uzun süre devam etmesi durumunda, inceleme raporunun düzenlenmesinde belli sürelerle kayıtlı bulunan idarenin bu süreleri kaçırması dolayısıyla hak kayıplarına uğraması sonucunu doğuracağından, isabetli değildir. Öte yandan vergi inceleme tutanağı müdür tarafından imzalandığından, müdür vekili tarafından kullanılan yetkinin asıl tarafından da kabul edildiği ortadadır. Bu açıklamalar karşısında işin esası incelenip cezalı tarhiyat hakkında bir karar verilmesi gerekirken, müdüre vekaleten görev yapan müdür yardımcısının vergi inceleme raporunu imzalama yetkisi bulunmadığı gerekçesiyle tarhiyatın terkin edilmesinde hukuki isabet bulunmamaktadır.”, Danıştay 11.D., 25.10.1995, E.1995/2828, K.1995/2794.

<sup>668</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 94, BAYRAKLI, **Vergi Yargılama Hukuku**, s. 13.

<sup>669</sup> BAYRAKLI, **Vergi Yargılama Hukuku**, s. 13.

<sup>670</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 94.

<sup>671</sup> ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s.462.

<sup>672</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 19.

<sup>673</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s.132.

<sup>674</sup> AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s. 32.

veya takdir komisyonu raporuna kararına dayanmadan re'sen tarh yapamaz. Burada öncelikle tarha hazırlık işlemlerinin yani ön işlemlerin yapıldıktan sonra şartlar oluşmuşsa re'sen tarh yapılacaktır<sup>675</sup>. VUK belirtilen usul kurallarına uygun olarak yapılmayan tarh işleminin iptaline neden olacaktır.

VUK'nuna göre tarh işleminin şekil açısından uygun olabilmesi için beyana dayanan vergilerde tahakkuk fişinin kesilmesi gerekmektedir. VUK 25. Maddesinde açıkça belirtildiği üzere; “ *Vergi kanunlarına göre beyan üzerinden alınan vergiler “Tahakkuk Fişi” ile tarh ve tahakkuk ettirilir.*” Bu Maddeden de anlaşılacağı üzere, Beyana dayalı vergilerde tarh ve tahakkuk aşamaları gerçekleşmesi için tahakkuk fişi gerekmektedir. Dolayısıyla, tahakkuk fişi tarh işleminin şekil unsurunu oluşturmaktadır<sup>676</sup>. Beyannamenin posta ile gönderilmesi<sup>677</sup> durumunda veya elektronik ortamda gönderilmesi<sup>678</sup> durumunda da tahakkuk fişi kesilmesi gerektiğinden her iki durum içinde tahakkuk fişi tarh işleminin şekil unsuru olmaktadır<sup>679</sup>. Yani beyana dayalı vergilerde tahakkuk fişinin kesilmemesi durumunda tarh ve tahakkuk işlemi hüküm ifade etmeyecektir<sup>680</sup>. VUK 27'inci Maddesinde ise, vergi beyannamesini vergi

---

<sup>675</sup> YÜCE, **Türk Vergi Yargısı**, s. 94.

<sup>676</sup> KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 258, DOĞRUSÖZ, “**Tarh İşleminin İdari Unsurları II**”, s. 177.

<sup>677</sup> Beyannamenin posta ile gönderilmesi durumunda tahakkuk fişi ile ilgili düzenleme VUK 28/1. Maddesinde yapılmıştır. VUK 28/1'inci Maddesine göre;“ Beyannamenin posta ile gönderilmesi halinde de tahakkuk fişi kesilir. Bu takdirde, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, kapalı bir zarf içinde, mükellefin beyannamede gösterdiği adrese gönderilir ve fişin dairede kalan nüshasına posta zimmet defterinin tarih ve numarası işaretlenir” denilmektedir.

<sup>678</sup> Beyannamenin posta ile gönderilmesi durumunda tahakkuk fişi ile ilgili düzenleme VUK 28/2'inci Maddesinde yapılmıştır. VUK 28/2'inci Maddesine göre; “Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi durumunda tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir ve mükellef veya elektronik ortamda gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda gönderilir. Bu ileti tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer.”

<sup>679</sup> “...Vergi Dairesi Müdürlüğünce tahakkuk fişi kesilerek mükelleflere, sorumlulara ve beyannameyi tevdi edenlere verilmesinin zorunlu olduğu, bunlar tahakkuk fişini almadığı takdirde mükellefe verilecek nüshasının posta ile gönderileceği, Vergi Dairesince bu görevin yerine getirilmemesi veya gönderilmemesi halinde mükellefe kusur yüklenemeyeceği, esasen tahakkuk etmemiş bir verginin ödenmesi de söz konusu olamayacağından..”, Danıştay, D. 3., 28.12.1988, E.1987/2319.

<sup>680</sup> “...mükellefler tarafından kanuni süresinde verilen beyannamelerde beyan olunan kazançları, hayat standardı temel gösterge tutarlarına göre düşük bulunması halinde hayat standardı temel gösterge tutarına göre bulunan miktar üzerinden vergi dairesince tahakkuk fişi düzenlenmesi gerekirken, vergi dairesince bu hesaplamanın daha sonra yapılması ve fark verginin ihbarname ile istenilmesinde davacının kusuru bulunmadığından, gelir vergisine bağlı olarak kesilen kusur cezasında kanuna uygunluk görülmediği, beyanname verildikten sonra tahakkuk eden geçici verginin mahsup imkanının kalmaması nedeniyle salınan geçici vergi ve cezasının terkinin gerekeceği gerekçesiyle kısmen kabul ederek gelir vergisini

daairesine tevdi eden kişinin kendisine verilen tahakkuk fişini almasının tarh ve tahakkuka engel olmayacağı belirtilmektedir. Buradaki şekil unsuruna aykırılığın işlemin yok hůkmiinde olmasına yol açağağı belirtilmektedir<sup>681</sup>.

VUK 26'ıncı Maddesinde de tahakkuk fiřinde bulunması gerekenler<sup>682</sup> belirtilmektedir. Burada sorun tahakkuk fiřindeki bulunması gereken bilgilerde eksiklik olması durumunda bunun tarh ve tahakkuku etkileyip etkilemeyeceđidir. Tahakkuk fiřinde bulunması gerekli bilgilerde eksiklik varsa bu eksiklik tahakkuk fiřinin mükellefi bilgilendirme gůrevini ۆzunden sakatlayacak nitelikte ise yani esasa muessir bir noksanlık ise tahakkuk fiři hůkimsüz olur<sup>683</sup>. Danıřtay'ın bu konudaki gůrüşü; esasa muessir olmayan řekil noksanlıkları tahakkuk fiřini hůkimsüz kılmayacađı yönündedir<sup>684</sup>.

Re'sen ve İkmalen tarhiyatta ise beyan usulünden farklı olarak ihbarname esası vardır. VUK'nun ihbarname başlıklı 34'üncü maddesinde "*İkmalen ve Re'sen tarh eden vergiler "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunur*" denilmektedir. Vergi Usul Kanununun 34 üncü maddesindeki, ikmalen ve resen tarh edilen vergilerin ihbarname ile tebliğ olunacağı yolunda yer alan düzenlemeden, ihbarnamenin daha ۆnceki aşamada yapılan tarh işleminin şekil unsuru değil, tebliğ aracı olduğunun anlaşılması gerektiği

---

aynen onayan, geğici vergi ile kesilen cezaları kaldıran...vergi mahkemesi kararı, aynı gerekęe ve nedenlerle dairemizce de uygun gůrölmüş olup...", Danıştay 3.D., 23.10.1997, E. 1996/5087, K.1997/3599, www.danistay.gov.tr.

<sup>681</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 20.

<sup>682</sup> VUK 26'ıncı Maddesine gůre tahakkuk fişinde bulunması gerekenler şunlardır; "1.Fiřin sıra numarası, 2. Tanzim tarihi, 3.Verginin nevi, 4. Vergi beyannamesinin tarihi, 5. Beyannamenin ilgili bulunduğu vergilendirme dۆnemi, 6. Mükellefin soyadı ve adı (Tüzel kişilerde unvan), 7. Mükellefin ağık adresi, 8. Mükellefin matrahı, 9. Verginin hesabı, 10.Verginin miktarı, 11. Vergi Mahkemesinde dava ağılması ve düzeltme ile ilgili hůkümlere ait kısa bilgi."

<sup>683</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 98.

<sup>684</sup> Danıştay 9. D., 14.02.1991, E.1989/1025, K.1991/439, "uzlaşmaya varılması üzerine düzenlenen tahakkuk fiři ile uzlaşılan miktar üzerinden hesaplanan gecikme faizi davacı şirketten ilk defa istenmekte olduğundan, tahakkuk fiři gecikme faizi ağısından ihbarname hůkmiinde olup, söz konusu tahakkuk fişinin davacı şirkete tebliğ edilmesi gerekmektedir.. dava aęma süresi iğinde ağılan dava esastan incelenerek karar verilmesi gerekirken süre aşımı nedeniyle reddedilmesinde hukuka uygunluk gůrölmemiřtir." Danıştay 3.D., 13.04.2000, E.1999/173, K. 2000/1411.

belirtilmektedir<sup>685</sup>. Bunun nedeni ise, ihbarnamenin sadece yapılan tarhiyatın yükümlüye tebliğ edilmesinin bir aracı olmasından kaynaklanmaktadır. Danıştay bazı kararlarında ihbarnamenin bildirim aracı olduğu yönüdeyken<sup>686</sup>, bazı kararlarında ise vergi ihbarnamesinin tarh işleminin şekil unsurunu oluşturduğu yönünde kararları bulunmaktadır<sup>687</sup>.

VUK 35'inci Maddesinde ise, ihbarnamede bulunması gerekli bilgiler belirtilmiştir<sup>688</sup>. Dolayısıyla, bu maddede belirtilen şekil şartlarında bir eksiklik olması durumunda tebliğ edilen ihbarnamenin hukuki niteliklerini kaybetmeyecekleri belirtilmiştir<sup>689</sup>. Zaten VUK'nun 108'inci Maddesinde; *“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 müddetinin hiç yazılmamış olması veyahut bu vesikaların görevli bir makam tarafından tanzim edilmemiş bulunması vesikayı hükümsüz kılar”* denilmektedir. Bu madde hükmünden anlaşılacağı üzere, vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda mükellefin adı, verginin türü veya miktarı ile vergi mahkemesinde dava açma süresinin hiç yazılmamış olmasının belgenin hukuki değerini yitirmesine yol

---

<sup>685</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 20-21, DOĞRUSÖZ, **“ Tarh İşleminin İdari Unsurları II”**, s. 177, Vergi Dava Daireleri, 09.02.2001, E.2000/304, K. 2001/56, Karşı Oy, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (04.06.2008).

<sup>686</sup>“ Vergi ve ceza ihbarnamesi, vergi idaresince ikmalen veya re'sen tarh edilen vergi ve kesilen cezaların ilgililerine duyurulduğu bildirim aracıdır.”, Danıştay 3. D., 08.03.2005, E. 2003/1795, K.2005/553.

<sup>687</sup> “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 1.maddesinde, bu kanun hükümlerinin genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanacağı öngörülmüş, aynı Kanunun ilgili maddelerinde vergi, resim ve harçların ne şekilde tarh ve tahakkuk ettirileceği maddeler halinde açıklanmış, 34.maddede ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunacağı belirtilmiş, 35. maddede, ihbarnamelerin hangi bilgileri kapsayacağı 12 bent halinde sayılmıştır... Davalı idarece tesis edilen işlem kesin ve uyulması zorunlu bir işlem niteliğini taşıdığından Vergi Mahkemesince davanın incelenerek yukarıda değinilen 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 35. maddesinde öngörüldüğü şekilde tanzim edilmiş bir ihbarname bulunmaması nedeniyle işlemin şekil yönünden iptali gerekirken davanın incelenmeksizin reddine karar verilmesinde yasal isabet bulunmamaktadır...” Danıştay 9.D., 11.02.1999, E.1998/237, K.199/569.

<sup>688</sup> VUK 35.Maddesine göre ihbarnamede bulunması gereken bilgiler; “1.İhbarnamenin sıra numarası, 2. İhbarnamenin tanzim tarihi, 3. Verginin nevi, 4. Mükellefin soyadı ve 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 ve re'sen vergi tarhını icap et tiren sebepler, 11. Vergi mahkemesinde dava açma süresi, 12.Vergi mahkemesinde dava açma şekli.”

<sup>689</sup> Kutay UĞUR, **“Türk Vergi Hukukunda Tebligat”**, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II, Yarı Açık Cezaevi, Ankara, 1978, s. 375.

açacaktır<sup>690</sup>. Madde hükmünde de belirtilen iki kavram karşımıza çıkmaktadır. Birincisi esasa etkili olmayan şekli hataları, bunların neler olduğu kanununda açıklanmamıştır. Örneğin; Danıştay, vergi ihbarnamesinde, ihbarnamenin düzenlendiği tarihte vefat etmiş bulunan murisin adının yazılı olmasını esasa müessir bir şekil hatası olarak kabul etmemiştir<sup>691</sup>. İkincisi ise esasa etkili olan şekil hataları bunlar ise; mükellefin adı, verginin nevi ve miktarı ve dava açma süresinin yazılmamış olması ile ilgili vesikaların yanlış veya eksik doldurulmasıdır.

Esasa etkili şekil hatası olması durumunda ihbarnameyi hükümsüz kılacağından tebliğ de yapılmamış sayılacaktır<sup>692</sup>. Bunun dışında, Vergi İnceleme Raporunun ihbarnameye eklenmemesinin esasa müessir bir şekil hatası olduğu kabul edilmektedir. Danıştayın verdiği kararlardaki, görüşü de bu yöndedir; “Vergi ceza ihbarnamesinin dayanağı olan Vergi İnceleme Raporunun ihbarnameye eklenmemesi nedeniyle yapılan tebligatın hatalı olduğu ve esasa müessir bir şekil hatası oluşturduğu..”<sup>693</sup> yönündedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu kararında ise<sup>694</sup>; Vergi İnceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesinin esasa müessir şekil hatası dışında ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte bir usul hatası olduğunu belirtmiştir.

İhbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru olması ile sadece bir tebliğ aracı olması arasındaki fark, ortaya çıkaracağı hukuki sonuçlardır. İhbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru olduğu kabul edilirse ihbarnamedeki hukuka aykırılıkların tarh işleminin iptalini veya yok hükmünde sayılmasını gerektirirken, ihbarname eğer bir

---

<sup>690</sup> Danıştay 3. D., 08.03.2005, E. 2003/1795, K.2005/553.

<sup>691</sup> Danıştay 3. D., 08.03.2005, E. 2003/1795, K.2005/553, Bu konudaki benzer kararlar için; “...tebliğ evrakına yazılan şirket nev’inde yapılan hatanın esasa müessir olmayan bir şekil hatasından öteye gitmediği açıktır.” Danıştay 4.D., 08.03.1995, E. 1994/1343, K.1995/970, “...vergi ihbarnamesinde “Uzlaşma Komisyonunun” gösterilmiş bulunmasının esasa müessir olmayan şekil hatası olduğu.” Danıştay 3.D., 29.01.1991, E.1989/53, K.1991/198.

<sup>692</sup> “Vergi ihbarnamesine dava açma süresinin yanlış yazılmak suretiyle yanıtlanması halinde de ihbarnamenin hükümsüz sayılacağı hakkında...” Danıştay 3.D., 24.10.1984, E.1984/484, K.1984/2972.

<sup>693</sup> Danıştay 11.D., 14.11.1997, E.1996/6510, K.1997/4061, Benzer Kararlar için bakınız; “...ihbarnameye takdir komisyonu kararının eklenmemesi, esasa müessir olmayan bir şekil hatası olarak değerlendirilemeyeceği...” Danıştay 7.D., 12.02.1998, E. 1997/2709, K.1998/405. Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 09.02.2001, E.2000/304, K.2001/56.

<sup>694</sup> “...İnceleme raporunun kendisine tebliğ edilmediğini ileri sürdüğü ve bu hususun da esasa etkili ve ihbarnameyi hükümsüz kılacak nitelikte bir usul hatası olduğu...” Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 09.02.2001, E.2000/304, K.2001/56

tebliğ aracı olarak kabul edilirse ihbarnamedeki bir hukuka aykırılık yalnızca tebliği hükümsüz kılacağından, tarh işleminin iptalini gerektirmeyecektir<sup>695</sup>.

Danıştay da bu konuda vermiş olduğu bazı kararlarda ihbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru değil sadece, tebliğ aracı olduğu yönüyle<sup>696</sup>, bazı kararlarda ise ihbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru olduğu ve ihbarnamedeki şekil hatalarının ihbarnameyi hükümsüz kılmasının dışında tarh işleminin de kaldırılması yönünde karar vermiştir<sup>697</sup>.

---

<sup>695</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 20.

<sup>696</sup> "...İnceleme raporunun vergi ve ceza ihbarnamesine eklenmemesinin esasa müessir şekil hatası olduğu gerekçesine dayalıdır. Başka anlatımla; Mahkeme, esasa müessir olduğunu söylediği şekil hatasına dayanarak dava konusu tarh ve ceza kesme işleminin iptaline karar vermiş bulunmaktadır. Mahkeme kararının bu gerekçesi karşısında; temyiz aşamasındaki uyuşmazlığın çözümü, vergi ihbarnamesinin hukuki niteliğinin ve içerdiği şekil noksanlıklarının tarh ve ceza kesme işlemini etkileyip etkilemeyeceğinin ve hukuki sonuçlarının neler olduğunun belirlenmesine bağlı bulunmaktadır. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 34'üncü maddesinde; ikmalen ve re'sen tarh edilen vergilerin, "ihbarname" ile ilgililere tebliğ olunacağı hükme bağlanmıştır. Bu hükme göre; ihbarname düzenlendiği tarihten önce ikmalen veya re'sen tarh olunan bir verginin ilgisine (mükellefine) duyurulma aracıdır. Başka anlatımla da; ihbarname, aynı Kanunun 20'nci maddesinde, vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibarıyla tespit eden idari muamele (işlem) olarak tanımlanan tarh işleminin kendisi değil; onun, yani anılan Kanunun 21'inci maddesinde de söylenildiği üzere, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna bildirilmesini sağlayan yazıdan ibarettir. Özellikle; bu son madde, tebliğ olunan işlemlerin, tebliğ yapılmadan önce de hüküm ifade ettiklerinin; tebliğ yazısının ise, tebliğ olunan işlemlerin hukuki yapıları dışında ayrı bir varlığa sahip olduğunun açık kanıtıdır. Bunun böyle olduğunu, Vergi Usul Kanununun "Hatalı tebliğler" başlıklı 108'inci maddesinde yer alan "...; yalnızca vergi ihbarı ile ilgili vesikalarda..." ibaresiyle, vergi ihbarnamesinin, bir işlem değil; bir "vesika- belge" olarak nitelendirilmiş olması da göstermektedir. Bu hukuki durum karşısında; bir idari işlemin tekemmülünden sonra, onun muhatabına duyurulması için düzenlenen tebliğ vesikasının hukuken varlık kazanmış idari işlemin unsuru kabul edilmesi ve, yalnızca, tebligatın geçersiz sayılmasını gerektirecek nitelikte olan şekil hatası sebebiyle tebliğe konu idari işlemin iptaline karar verilmesi, İdare Hukuku ile İdari Yargılama Hukuku ilkelerine ve yukarıda sözü edilen 108' inci maddenin "...vesikayı hükümsüz kılar." düzenlemesine aykırıdır..." Danıştay 7.D., 02.03.2004, E.2001/1222, K.2004/556. Benzer kararlar için bakınız; Danıştay 7.D., 02.03.2004, E.2001/1844 K.2004/555, Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 14.11.1986, E.1986/18, K.1986/20, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (05.06.2008) .

<sup>697</sup> "takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesinin esasa müessir bir şekil hatası olduğu, olayda tarhiyatın dayanağını oluşturan vergi inceleme raporunun ihbarnameye eklenmemesinin kanuna aykırı olduğu gerekçesiyle tarh edilen katma değer vergisi ile kesilen kusur cezasını terkin edilmesinin uygun olduğu hakkında...", Danıştay 11.D., 14.11.1997, E.1996/6510, K.1997/4061, "...usulüne uygun olarak düzenlenmeyen yoklama tutanağı ile bu tutanağa dayanılarak yapılan vergileme işleminde kullanılan ihbarnamelerin, VUK'nun 35.maddesinde belirtilen açıklamaları ihtiva etmemesi nedeniyle tarhiyatın terkinin gerektiği hakkında...", Danıştay 9.D., 18.01.1989, E.1988/335, K.1989/98,. "...213 sayılı Vergi Usul Kanununun 35. maddesinde öngörüldüğü şekilde tanzim edilmiş bir ihbarname bulunmaması nedeniyle işlemin şekil yönünden iptali gerekirken..." Danıştay 9.D., 11.02.1999, E.1998/237, K.1999/569, aynı konuda bakınız; Danıştay 9.D., 18.11.1992, E.1992/2135, K.1992/2713, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr), (05.06.2008).

Doktrinde de ihbarnamenin tarh işleminin şekil unsuru olup olmadığı yönünde farklı görüşler bulunmaktadır; Karakoç'a göre<sup>698</sup>; “ ihbarname, ikmalen, re'sen, idarece yapılan tarh işleminin ilgisine yalnızca tebliğ aracı değil, aynı zamanda tarh işleminin şekil unsurunu da oluşturmaktadır.” Candan'a göre ise<sup>699</sup>; “ ihbarname tarh işleminin şekil unsuru değildir. Yalnızca mükellefe bir duyuru aracıdır. Dolayısıyla, ihbarnamedeki bir hukuki aykırılık yalnızca yapılan tebligatı hükümsüz kılar. Bu yüzden vergi dairesi sonraki işlemlere devam edemez. Bir başka anlatımla, tarh işleminin usulüne uygun olarak tebliğine bağlı bulunan hukuki sonuçların doğması mümkün olmaz.”

Re'sen, ikmalen ve idarece yapılan tarhiyat yapıldığı zaman ilgisine gönderilen ihbarname de tartışmalar iki nokta üzerinde odaklanmaktadır. Bunlar; ihbarname esaslı tarh işleminin şekil unsuru olup olmadığı ve ihbarnamedeki bir şekil eksikliğinin veya yükümlüye yapılan tebliğdeki bir usul hatasının tarh işlemi de etkileyip etkilemeyeceği noktasındadır. İhbarname, re'sen, ikmalen ve idarece yapılan tarh işleminin şekil unsurunu oluşturmaktadır. Çünkü ihbarname olmadan tarh işleminin yükümlüye duyurulması mümkün olmamaktadır. Vergi hukukumuzda tarh yapma yetkisi vergi dairesine verilmiştir. Dolayısıyla, yükümlü için hesaplanan vergi borcunu miktar itibariyle tespit etmektedir. Hesaplanan verginin yükümlüye bildirilmesi ihbarname aracılığıyla olmaktadır. Vergi idaresi gerekli şekil kurlarına uygun tarh işlemi yapmaz ise tarh işlemi de sakat olacaktır.

### 6.3.3. Sebep Unsuru

Vergiye doğuran olay vergi alacağı ve dolayısıyla da vergi borcunun sebebini oluşturmaktadır<sup>700</sup>. Tarh işleminin gerçekleştirilmesinin sebebi kanunda belirtilen vergiyi doğuran olaydır<sup>701</sup>. Dolayısıyla, vergiyi doğuran olay tarh işleminin sebep

<sup>698</sup> KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 258.

<sup>699</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 22.

<sup>700</sup> ÖZAY, *Günışığında Yönetim*, 460.

<sup>701</sup> KIZILOĞLU, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s.153, ŞENYÜZ, “*Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme; Tebliğ Zamanaşımı*”, s.1.

unsurunu karşılamaktadır<sup>702</sup>. Tarh işleminin sebep unsurunu oluşturan vergiyi doğuran olay hukuki veya fiili olarak ortaya çıkabilir<sup>703</sup>. Bir anlamda, tarh işleminin sebebi hukuki sebep ve fiili sebep olmak üzere ikiye ayrılabilir<sup>704</sup>. Tarh işleminin hukuki sebebi, maddi vergi kanununda yer alan soyut kurallarken<sup>705</sup>, vergiyi doğuran olayın kanunda belirtilen hukuki kategoriler dışında sözleşme yapılması mülkiyet hakkının temlik gibi tümüyle fiili olaylar şeklinde de ortaya çıkabilir<sup>706</sup>.

Tarh işleminin esas yönünden hukuka aykırılığa neden olan sakatlık sebep ve konu unsurlarında ortaya çıkmaktadır. Tarh işleminin sebep unsurunda bir sakatlık durumu somut olayın (maddi olay) soyut norma (yasa hükmü) uygun olmaması durumunda ortaya çıkmaktadır. Bir anlamda, norm ve maddi olay arasındaki tipiklik ilişkisinin doğru kurulması, tarh işleminin sebep unsurunda sakatlık çıkmaması için bir zorunluluktur<sup>707</sup>. Vergiyi doğuran olayla tarh işlemi arasında illiyet bağının bulunmaması durumunda tarh işlemi sebep unsuru açısından sakatlayacaktır<sup>708</sup>. Örneğin, somut tip (maddi olay) vergi idaresince yanlış nitelendirilerek mükellef olmaması gereken bir kimseye vergi salınması durumunda yapılan işlem sebep unsuru açısından sakat olacaktır. Çünkü, tipiklik ilişkisi doğru kurulmamıştır<sup>709</sup>.

Vergi alacağıının vergi kanunlarında belirtilen yazılı tipe uygun olarak doğmuş olması tarh işleminin yapılabilmesi için yeterli değildir. Bunun dışında, vergi alacağıının hesaplanacağı matrahında belirlenmiş olması gerekmektedir. Matrah miktarının hesaplanma yöntemlerine göre tarh yöntemleri de değişmektedir. Vergi dairesi, tarh

---

<sup>702</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.92, Ahmet KUMRULU, “ Uzlaşmaya İlişkin Bir İçtihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim”, Danıştay Dergisi, Yıl:19, Sayı: 72-73, s. 25 (s.8-26), KIZILOL, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s.153, YÜCE, **Türk Vergi Yargısı**, s. 95.

<sup>703</sup> ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s.461, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.92.

<sup>704</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.92, Kızılot, Kızılot’a göre ise; Tarh işleminin sebep unsuru hukuki sebep ve maddi sebep olarak ikiye ayrılarak incelenebilir. Yürürlükte olan kanun tarh işleminin hukuki sebebi olurken, vergiyi doğuran olay ise tarh işleminin maddi sebebi olmaktadır. Şükrü KIZILOL, Zuhul KIZILOL, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 12. Baskı, 2007, s.49.

<sup>705</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 24.

<sup>706</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.92.

<sup>707</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.92, KIZILOL, KIZILOL, s. 49.

<sup>708</sup> KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 259.

<sup>709</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.92.

işlemin yaparken dayandığı sebep veya sebepleri göstermek<sup>710</sup>, ayrıca bu sebep veya sebeplerin gerçek ve hukuka uygunluğunu kanıtlamak<sup>711</sup> zorundadır<sup>712</sup>. Tarh işleminin dayandığı sebep veya sebeplerin gerçek olmaması veya hukuka aykırı olması durumunda, işlem sebep unsuru açısından sakat olacaktır<sup>713</sup>. Danıştay da vermiş olduğu bir kararında tarh işleminin öncelikle sebep unsuru açısından sakat olduğu gerekçesiyle iptal edilmesi gerektiği yönünde karar vermiştir<sup>714</sup>.

---

<sup>710</sup> Vergi dairesi, tarh işlemi için dayandığı sebep veya sebeplerin gerçekliğini usulüne uygun olarak düzenleyeceği yoklama fişi, inceleme tutanağı veya kanunda belirtilen geçerli belge ile kanıtlayabilir. CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 24. “Yasaya uygun bir vergileme için vergiyi doğuran olayın somut bir biçimde tespitinin ve ortaya konulması gerektiği hakkında” Danıştay 4.D., 26.03.1998, E. 1997/114, K.1998/1192, CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, dipnot 24, s. 24, “...istihbarat arşivinden sağlanan bilgi ve belgelerin tek başlarına vergiyi doğuran olayın ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetlerinin ispatına yeterli sayılamayacağı, ancak normal ve mutad olan bir durumun gerçek olmadığı iddia ve ispatının iddia eden tarafından ispatlanabileceği hk.” Danıştay 3. D., 04.02.1987, E.1986/836, K.1987/340.

<sup>711</sup> “Vergi Usul Kanununun kendisine tanıdığı yetki ve araçları kullanarak usulüne uygun olarak kanıtlamadan, yalnızca bu kuşkuya dayanarak bir takım varsayımlarla matrah farkı hesaplayıp tarh işlemi yapması, Gelir Vergisi Kanununun 2.maddesinin verginin gerçek ve safi kazanç ve iratlar üzerinden alınacağı yolundaki hükmü ve hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmaz.”, Danıştay 3.D., 24.09.1986, E.1986/364, K.1986/1749.

<sup>712</sup> 2365 sayılı kanunla yapılan değişiklikle ispat sisteminin esasları belirlenmiştir. Bu kanunla yapılan değişiklikle ispat VUK'nun 3/II maddesinde şöyle belirlenmiştir; “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğura olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre, normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfeti bunu iddia eden taraf aittir.” 2365 sayılı kanunla birlikte, ispat ve delil sistemi yasal düzenleme içine alınmış, böylece yemin hariç her türlü delil ispat aracı olarak benimsenmiştir. Adnan TEZEL, “**Türk Vergi Hukukunda İspat Ve Delil Sistemi**”, Reşat Kaynara Armağan, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Siyasal Bilimler Fakültesi, İstanbul, 1981, sf. 267. Dolayısıyla, kanıtlamada her türlü delil kullanılabilir. Salih ŞANVER, “**Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**”, Reşat Kaynara Armağan, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Siyasal Bilimler Fakültesi, İstanbul, 1981, sf. 195.

<sup>713</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 24.

<sup>714</sup> “...damga vergisi istisnası uygulanmak suretiyle tesis edilen gayrimenkul ipoteği işleminin, kredinin kullanımından vazgeçilmesi nedeniyle, kredi sözleşmesi düzenlenmeden iptal edildiği; durumun, ilgili banka tarafından...davalı Vergi Dairesi Müdürlüğüne bildirilmesi üzerine, anılan Müdürlükçe, iptal edilmiş bile olsa, söz konusu ipotek işleminin düzenlenmesiyle birlikte damga vergisini doğuran olayın meydana geldiği, ipotekle ilgili kredinin kullanılmamış olmasının bu hususu değiştirmeyeceği; ayrıca, istisna uygulanabilmesi için kredinin kullanılmış olması gerektiğinden bahisle, damga vergisi tarh edilip, vergi zıyayı cezası kesildiği; tarh ve ceza kesme işlemlerine ilişkin ihbarnamenin davacı Şirket çalışanına, 25.11.1999 tarihinde, vergi dairesinde elden tebliğ edildiği.. söz konusu yargıya dayanılarak ortada tahsil edilebilir nitelikte kamu alacağı olmadığı; yani sebep unsuru yönünden hukuka aykırı olduğu gerekçesiyle dava konusu ödeme emrinin iptaliyle yetinmek durumunda olan Mahkemece, davanın konusu olmayan tarh ve ceza kesme işlemlerinin de hukuka uygunluk denetimine tabi tutulması da, yargılama usulü kurallarına uygun değildir.” Danıştay 7.D., 26.02.2004, E.2001/583, K.2004/501, “.4458 sayılı Kanunun 24.üncü ve izleyen maddeleri uyarınca tahakkuk ettirilen, para cezalarına matrah olarak alınabilecek herhangi bir verginin bulunmaması; cezalandırmayı gerektiren oluşmaması nedeniyle, alınan kararların hukuki sonuç doğurması olanaklı değildir. Bu bakımdan; yok hükmünde olan ceza kararlarına

#### 6.3.4. Konu Unsuru

Tarh işleminin konusu vergi alacağıdır. Fakat, tarh işleminin konusu doğrudan vergi alacağı değil, vergiyi doğuran olayla doğmuş olan vergi alacağının miktar itibarıyla tespit edilmesidir<sup>715</sup>. Danıştay da bu konuda<sup>716</sup> “..tarh işleminin konusunu oluşturan belli bir miktar para borcunun...” diyerek bir anlamda tarh işleminin konusunun belli bir miktar para borcu olduğu dolayısıyla da vergi alacağının miktar itibarıyla tespiti olduğunu belirtmektedir. Buna bağlı olarak ta, vergi alacağının miktar itibarıyla tespiti işlemi ilgili kanunda belirtilen verginin konusuna uygun yapılmaması durumunda konu unsuru yönünden sakat olacaktır.

Tarh işleminin sebep ve konu unsuru arasında illiyet bağı bulunmaktadır. Dolayısıyla, bu iki unsur arasında sebep sonuç ilişkisinin doğru kurulması gereklidir. Bu ilişkiyi vergi yasalarının anlam bakımından uygulanması açısından düşündüğümüzde iki unsur açısından kurulması gereken illiyet bağı tarh işleminde tipiklik ve varlığı ilişkisinin doğru kurulması gerekmektedir. Bağlantının yanlış kurulması durumunda yapılan işlem sakat olacaktır. Dolayısıyla, yükümlüde yanlışlık, vergi miktarında yanlışlık ve vergi türünde yanlışlık olması durumunda<sup>717</sup> işlem konu unsuru açısından sakat olacaktır<sup>718</sup>. Bir anlamda, tarh işlemine konu olan ve kanunda belirlenen vergi türü, vergi miktarı ve mükellef bakımından kanuna uygun olmak zorundadır<sup>719</sup>.

---

dayanılarak düzenlenen ödeme emrinde sebep unsuru yönünden hukuka uyarlık bulunmadığından..” Danıştay, 7., 11.04.2007, E. 2006/107, K. 2007/1816, Danıştay Dergisi, Yıl 37, Sayı 116, Ankara, 2007, s.211-213.

<sup>715</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 25.

<sup>716</sup> Danıştay, 4.D., 23.11.1983, E.1983/2202, K.1983/9134.

<sup>717</sup> Candan’a göre ise; “ Tarh işleminde esasa ilişkin hukuka aykırılıklar genelde sebep unsuru ile ilgili olduğundan, tarh işleminin kanunda yapılan tanımından kaynaklanan özelliği nedeniyle konu unsuru ile ilgili sakatlıklar vergi miktarında yapılan hatalarla sınırlıdır. Bu hatalar; vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsuplarının ve indirimlerinin yapılmamış veya yanlış yapılmış olması durumlarıdır. Buna karşılık; matrahın miktarında hata yapılması, mükerrer vergi salınması, mükellefin şahsında, mükellefiyette, verginin mevzuunda, vergilendirme ve muafiyet dönemlerinde hata yapılması durumunda konu unsurunda değil sebep unsuru açısından hukuka aykırılık halleri oluşacaktır.” CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 26.

<sup>718</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.93.

<sup>719</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.92.

Örneğin; 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanununun<sup>720</sup> 1. Maddesine göre Kurumlar Vergisi Mükellefleri; Sermaye şirketleri, Kooperatifler, İktisadi Kamu Kuruluşları, Dernek ve Vakıflara ait iktisadi işletmeler ve iş ortaklıklarıdır. Bu maddede sayılan mükelleflerden birisinin kurum kazancı<sup>721</sup> elde etmesi durumunda Kurumlar Vergisi ödemek zorundadır. Kurum kazancı elde eden mükelleflerden gelir vergisi istenmesi durumunda yapılan işlem konu unsuru bakımından sakat olacaktır. Ayrıca, Kurum Kazancı elde etmeyen bir vergi mükellefinden Kurumlar Vergisi istenmesi durumunda veyahut da tarhın<sup>722</sup> yanlış kişi adına yapılması durumunda yapılan tarh işlemi konu yönünden sakat olacaktır.

### 6.3.5. Amaç (Maksat) Unsuru

Amaç unsuru prensip olarak vergilendirme işlemleri için geçerli olmamaktadır. Çünkü, tüm vergilendirme işlemlerindeki genel amaç kamu yararını gerçekleştirmek olduğundan idarenin yerine getirmekle yükümlü olduğu kamu hizmetlerini finanse etmek amacıyla tesis olmaktadır<sup>723</sup>. Dolayısıyla, vergi idaresinin her türlü işleminde de geçerli olan en genel amaç budur. Vergilerin yasallığı ilkesi gereğince vergilendirme işlemlerini yapanların bu amaç dışında bir takdir yetkileri yoktur ve yasa hükümlerini uygulamaları yasal görevleridir<sup>724</sup>.

Tarh işleminin amacı, anayasaya uygun olarak kamu giderlerini finansmanını sağlamak bir anlamda kamu yararınıdır<sup>725</sup>. Bir başka deyişle, tarh işleminin amacı kamu hizmetlerinin finansmanını karşılamak üzere gelir elde edilmesidir<sup>726</sup>. Tarh işleminde bu genel amaç çerçevesinde yapılmaktadır. Kamu yararı dışında özel bir amaçla bir tarh

---

<sup>720</sup> Resmi Gazete

<sup>721</sup> KVK 1/2 Maddesine göre kurum kazancı; Gelir Vergisinin konusuna giren gelir unsurlarından oluşur.

<sup>722</sup> Kurumlar Vergisi Kanununun 16/4 Maddesine göre tarhın muhatabı; “ Kurumlar Vergisi bu Kanuna göre mükellef olanların tüzel kişiliği adına; iktisadî kamu kuruluşları ile derneklere ve vakıflara ait iktisadî işletmelerden tüzel kişiliği haiz olmayanlar için bağlı oldukları kamu tüzel kişileri ya da dernek veya vakıf adına; fonlarda fonun kurucusu adına; iş ortaklıklarında ise verginin ödenmesinden müteselsilen sorumlu olmak üzere yönetici ortak veya ortaklardan herhangi birisi adına tarh olunur.”

<sup>723</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.92, BAYRAKLI, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.16.

<sup>724</sup> BAYRAKLI, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.16.

<sup>725</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s. 132.

<sup>726</sup> YÜCE, **Türk Vergi Yargısı**, s.97.

işlemi yapılırsa yetki saptırması ortaya çıkacaktır<sup>727</sup>. Çünkü, işlemi yapanın, yetkilerinin kendisine verilmesinde güdülen amaçtan başka bir amaç güderek yapmış olacaktır<sup>728</sup>. Yasada sebebi açıkça belirtilmiş bir işlemin kamu yararı yapıp yapılmadığı incelenmeksizin sebep varsa işlem yapılır. Bir anlamda, verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde vergi borcu doğarsa alınmaktadır<sup>729</sup>.

---

<sup>727</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.92, YÜCE, **Türk Vergi Yargısı**, s.97.

<sup>728</sup> Paul DUEZ, “ **Yetki Saptırma -İdari Tasarruflarda Maksat Unsuru-**”, Çev. Hakkı DEMİREL, *Danıştay Dergisi*, Yıl 19, Sayı 74 -75, Ankara, s.38 (38-40).

<sup>729</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.92.

### III. BÖLÜM

## VERGİ HUKUKUNDA TARH YÖNTEMLERİ

### 1.Vergi Hukukunda Tarh Yöntemleri

Tarh yöntemleri, vergi idaresinin vergiyi tarh edebilmesi için gerekli olan teknik veya ekonomik miktarların ne şekilde belirleneceği konusudur<sup>730</sup>. Vergi idaresi tarafından alınacak vergi miktarını hesaplamak için vergi kanunlarında gösterilen oran ve miktarların belirli bir değer veya miktarlara uygulanması gerekmektedir<sup>731</sup>. Bir başka deyişle, vergi mükellefiyeti doğduktan sonra, kişilerin vergi borçlarının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden hesaplanarak tespit edilmesi gereklidir<sup>732</sup>. Çünkü, bir kişinin vergi borcunu tespit etmek için verginin konusunun yanında ayrıca vergi tarifesinin uygulanabileceği bir değer veya miktar gerekmektedir<sup>733</sup>. Bu nedenle, verginin tarh edilmesi için kanunlarda gösterilen matrahların belirlenmesi ve vergi oranına göre vergi miktarı hesaplanmasıdır<sup>734</sup>. Buna bağlı olarak ta vergi tarhının, matrahın tespitiyle başladığı belirtilmektedir<sup>735</sup>.

Verginin hesaplanması için vergi konusunun esas alındığı değer ya da miktara, vergi matrahı denilmektedir.<sup>736</sup> Bir başka deyişle, üzerine vergi konulan, miktar veya ekonomik aktiviteler<sup>737</sup> vergi matrahını oluşturmaktadır<sup>738,739</sup>. Matrah çeşitli yöntem ve

---

<sup>730</sup> HEREKMEN, **Genel Vergi Kuramı**, s. 87-88.

<sup>731</sup> Akif ERGİNAY, **Kamu Maliyesi**, Sevinç Matbaası, 5. Bası, Ankara, 1976, s. 37.

<sup>732</sup> NEUMARK, **Maliyeye Dair Tetkikler**, s. 46, AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.53, ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, s.79.

<sup>733</sup> DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s. 117.

<sup>734</sup> ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, s.82, NADAROĞLU, s. 241, Sabri TEKİR, **Vergi Teorisi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1993, s. 116.

<sup>735</sup> PELİN, s.239, TURGAY, 1969, s.92, SUR, **Maliye Dersleri**, s.200.

<sup>736</sup> ERGİNAY, **Kamu Maliyesi**, s. 37, AKDOĞAN, KIZILOĞLU, EYÜPGİLLER, s. 19.

<sup>737</sup> Vergi matrahını belirlemede kullanılan en genel ekonomik aktiviteler; gelir, tüketim ve servettir, David N. HYMAN, **Public Finance**, A Contemporary Application of Theory to Policy, Eighth Edition, USA, 2005, s. 398.

<sup>738</sup> HYMAN, s. 398.

<sup>739</sup> Vergi konusu seçildikten sonra en uygun matrah türüne göre vergi alınmaktadır. Advalorem ve Spesifik olmak üzere İki tür matrah bulunmaktadır. Advalorem matrah, vergi konusunun ekonomik ya da bir anlamda parasal bir değerle ifade edilerek vergi borcunun da bu değere vergi oranlarının uygulanarak

tekniklerle hesaplanabilir. Matrah yükümlünün beyanına bağlı olarak belirlenebileceği gibi idari bir işlemle de hesaplanabilir<sup>740</sup>. Matrahın saptanmasında yararlanılan yöntemler; idare tarafından takdir usulü<sup>741</sup>, karine veya dış belirtiler usulü<sup>742</sup>, götürü usul<sup>743</sup>, beyan usulüdür<sup>744</sup>. Bu yöntemlerden bir kısmı günümüzde artık uygulanmamaktadır<sup>745</sup>. Günümüzde geçerli olan yöntem beyan usulüdür<sup>746</sup>.

---

hesaplanmasıdır. En yaygın kullanımı olan matrah türüdür. Gelir vergileri ile servet vergileri ve genel satış vergilerinin hesaplanmasında bu matrah dikkate alınır. Bu matrah yöntemin seçilmesinin nedeni, vergi matrahının parasal değer olarak belirlenmesi, vergi yönetiminde sağladığı basitlik esneklik dolayısıyla tercih edilmektedir. Gelir Vergisinde gelir, katma değer vergisinde satılan malın satış tutarı esas alınmaktadır. İkincisi ise; Spesifik matrahtır. Bu matrah türünde, verginin hesaplamasına temel oluşturacak tutar belirlenirken ekonomik değer yerine miktar veya ölçü esas tutulur. Dolayısıyla, bu matrah türünde vergi ölçü birimi olarak metrekaşe, kilogram vb. ifade edilmektedir. Belirli mallar üzerinden alınan özel tüketim vergileri ile bu vergilerin özel türü olan gümrük vergilerinde bu matrah türü kullanılmaktadır. Ömer Faruk BATIREL, **Kamu Maliyesi Ve Yönetimi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları No:24, İstanbul, 2007, s. 114-115.

<sup>740</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 87, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 241.

<sup>741</sup> Bu usulde, idare her bir mükellefin vergi borcunun hesaplanması için matrahı ayrı ayrı belirlemektedir. DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s.129, NADAROĞLU, s. 242. Salih TURHAN, **Vergi Teorisi ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul, 1987, s.82. Dolayısıyla da, mükelleflerin matrahlarının belirlenmesi konusunda vergi idaresine ne geniş yetkiyi veren yöntemdir. TURHAN, s. 82. Bu yöntem kolay ve istikrarlı bir gelir sağlamakla beraber, doğuracağı en önemli sorun; matrahların idare tarafından her bir mükellef için ayrı ayrı belirlenmesi ile matrahlarla ilişkin takdirlerin subjektif değer yargısına göre belirlenmesidir. Her ne kadar vergi kanunlarına matrahı belirlemek için bazı objektif kriterler konulsa da uygulama da, keyfiligi önlemede her zaman başarılı olmamaktadır. DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s.129, NADAROĞLU, s. 242, TURHAN, s. 83. Bu usulün uygulanması oldukça zahmetli ve güçtür. Çünkü, tek tek mükellefler için idare tarafından matrah belirlenmesi gerekecektir. Bu yöntemin başarısı veya başarısızlığı ise vergi konusunun idarece takdire elverişli olup olmaması ile matrah takdiri yapanların etkin çalışması ile sıkı ilişkilidir. BATIREL, s. 115. Bu yöntemin en tipik örneği, 1942 yılında Türkiye’de bir defaya mahsus uygulanan Varlık Vergisidir. Türk vergi hukukunda idarece tespit veya takdir yönteminden mükellefin beyanına dayanan tarh esasını tamamlayan fer’i usuller olarak ikmalen, re’sen ve idarece tarh adları altında yararlanılmaktadır. NADAROĞLU, s. 242- 243.

<sup>742</sup> Mükelleflerin gelir veya servetlerine karine sayılan ve bunları temsil ettikleri düşünülen bir takım dış belirtilerin vergi matrahı olarak seçilerek vergi borcunun hesaplanmasıdır. TURHAN, s.84. Bir başka deyişle, mükelleflerin vergi matrahı olarak gelir ve servetlerine karine oluşturabilecek bazı dış alametlerin seçildiği bir usuldür. ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, s.81, KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.108, NADAROĞLU, s. 243. Bu usulde, idare tarafından vergi miktarın hesaplanmasında belirli ve objektif ölçüler bulunamıyor veya kullanılamıyorsa karine veya dış belirtilerden yararlanılarak vergi tarh edilmeye çalışılır. HEREKMEN, **Genel Vergi Kuramı**, s. 88. Vergi konusunu tespiti nazaran belirlenmesi ve kontrolü kolay olan bu yöntemde tarh işlemi vergi idaresi tarafından oldukça kolay ve çabuk bir şekilde yapılabilmektedir. NEUMARK, **Maliyeye Dair Tetkikler**, s. 102, SUR, **Maliye Dersleri**, s. 188, KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.109, Bu usul günümüzde istisnalar hariç vergilemede kullanılmamaktadır. Bu tür vergi tarhın en tipik örneği 1926 yılına kadar Fransa’da uygulanan “Kapı ve Pencere” vergisidir. Bu vergide, mükellefin oturduğu evin pencere ve kapı sayısı vergi borcunun hesaplanmasında kullanılıyordu. Dolayısıyla, mükellefin oturduğu evin pencere ve kapı sayısı vergi ödeme gücüne karine teşkil ettiği varsayılıyordu. DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s.131, NADAROĞLU, s. 243. Fakat, bu karineler ödeme gücünün gerçek ölçüsü olmadığından uygulanan karineler usulü vergi adaletsizliğe neden olmaktadır. DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s.133, KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.109.

<sup>743</sup> Bu usulde, mükelleflerin türdeş nitelikteki matrahları mükellef grupları itibariyle tespit edilmektedir. Matrah yine idare tarafından belirlenmektedir. Fakat idarece takdir yönteminden farklı olarak matrah tespiti her bir mükellef için değil toplu veya dereceler itibariyle olmaktadır. BATIREL, s. 115. Bir başka

Verginin de tarh edilme yöntemleri VUK’nda düzenlenmiştir. Hangi vergi için hangi tarh yönteminin uygulanacağını ilgili vergi kanunda belirlenmektedir. Yasa genel olarak o vergide hangi tarh yönteminin uygulanacağını göstermektedir. Dolayısıyla, yasanın genel olarak belirlediği tarh yönteminin uygulanma şekli VUK’nda gösterilmektedir. Bir anlamda, özel vergi yasasının tarh yöntemi konusundaki belirleme VUK’na bir yollama niteliği taşımaktadır<sup>747</sup>.

Türk vergi sistemi maddi olay ve delillerle elde edildiği saptanan kazanç ve iratların beyan ve vergilendirilmesini öngörmektedir<sup>748</sup>. Bu nedenle Türk vergi sisteminde asıl olan tarh işleminin mükelleflerin gerçek matrahları üzerinden kendi beyanı üzerine yapılmasıdır<sup>749</sup>. Herhangi bir vergi için vergi matrahının ne olduğu ve hangi tür matrah yapısının belirleneceği ilgili vergi kanunlarında belirlenmektedir<sup>750</sup>. Bazı durumlarda ise matrahın idare tarafından belirlenmesi üzerine tarh işlemi yapılabilir. Özellikle mükellefin matrah tespitinde vergi ahlakına ve vergi kanunlarınca

---

deyişle, vergi matrahlarının genel bir şekilde belirlenmesi esasını içermektedir. TURHAN, s. 85. Dolayısıyla, mükelleflerin matrahları takdire veya tahminlere girişilmeksizin genel ve objektif bir şekilde tespit edilmektedir. NADAROĞLU, s. 245. Daha sonra ise, bireysel durumlar bu götürü matrahlara uydurulur. Bu durum maliyenin tek taraflı iradesiyle olur. Bu usulde, vergi matrah ve miktarlarının hazine ile mükellef arasında kararlaştırıldığı hallerde bulunmaktadır. Götürü usul bazı ülkelerde halen bir nevi yardımcı usul olarak uygulanmaktadır. DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s. 139. Bu usule kesim usulü de denilmektedir. İdarece takdir usulü ferdi subjektif karakter taşıırken, götürü usul genel ve objektif niteliklidir. NADAROĞLU, s. 245, AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.62. Türk Vergi Sisteminde de uygulama alanı bulan bu usulün uygulamasına 4369 sayılı kanunla büyük ölçüde son verilmiştir. Fakat matrahın belirlenmesine ilişkin bazı unsurların götürü olarak saptanabileceği kabul edilmektedir. Örneğin, gayri menkul sermaye iradında mükellefler isterlerse giderlere karşılık olmak üzere hâsılatlarından %25 ini götürü olarak indirebilmektedirler (GVK, Madde 74) KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.110.

<sup>744</sup> Erginay’a göre;, vergi borcunun hesaplanması için matrahların tayin ve tespitinde vergilere göre çeşitli usuller kullanılmaktadır. Bu matrah tespit usulleri iki grupta toplamak mümkündür. Bunlar; a. Vergilendirilecek unsurun miktar olarak doğrudan doğruya tespit edilmesine imkan veya uygun olmaması durumunda bu unsurun mevcudiyet veya miktarına karine veya dış belirtilerin idarece matrah olarak alınması ve bazı esaslara göre matrahın idarece tespit edilmesi, birinci grubu oluşturmaktadır. b. Vergilendirilecek unsurun doğrudan doğruya bulunmasına imkan veya uygunluk görülen durumlarda ise matrahın mükellefçe belirlenmesi veya ilgili üçüncü bir kişi tarafından matrahın vergi idaresine bildirilmesi ikinci grubu oluşturmaktadır. ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, s.80.

<sup>745</sup> NADAROĞLU, s. 241.

<sup>746</sup> NADAROĞLU, s. 241, AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.58.

<sup>747</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.96.

<sup>748</sup> Danıştay 4.D.,09.01.1990, E.1988/178, K.1990/15, Danıştay Dergisi, Yıl:21, Sayı:80, Ankara, s.183-184.

<sup>749</sup> ULUATAM, METHİBAY, s. 112.

<sup>750</sup> KIZILOĞLU, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖZNEZ, s. 154.

belirlenen kurallara uygun davranmayabileceği dikkate alınarak bazı durumlarda matrah mükellefin yerine idare tarafından belirlenmektedir. Dolayısıyla, mükellefin vergi matrahını eksik veya hiç bildirmemesi gibi durumlarda idare mükellefin yerine geçerek matrahı bizzat kendisi belirlemektedir. Böyle durumlarda, ikmalen, re'sen, idarece tarh yöntemlerine başvurulmaktadır<sup>751</sup>.

VUK'nda, beyana dayalı tarh dışında, ikmalen, re'sen ve idarece tarh olmak üzere üç farklı tarh yöntemine daha yer verilmiştir. Öte yandan VUK'un 121. maddesi uyarınca idarece mükellef aleyhine re'sen yapılan düzeltmeler de beraberinde tarh işlemini getirir<sup>752</sup>. Bunun dışında VUK'ta yer almamasına rağmen VİV'deki düzenlemeler çerçevesinde ikmal tarhı da yapılmaktadır. Bu çerçevede, vergi hukukumuzda genel olarak uygulanan tarh yöntemleri; beyana dayanan tarh, re'sen tarh, ikmalen tarh, idarece tarh, düzeltme yoluyla tarhtır.

### **1. 1.Beyana Dayanan Vergi Tarhı**

Modern vergicilikteki temel ilkelerden biriside vergilemenin mükellefin vereceği bilgilere göre yapılmasıdır<sup>753</sup>. Mükellef veya sorumlu bilgileri beyanname ile vergi dairesine vermektedir. Dolayısıyla, beyanname, vergi tarhına esasa olan bilgilerin ve durumların mükellef veya vergi sorumluları tarafından vergi dairesine bildirilmesini sağlayan vesika olarak tanımlanmaktadır<sup>754</sup>. Beyan esası ise, vergi matrahının mükellefler veya sorumlularca tespit edilerek ilgili vergi dairelerine bildirilmesi esasına dayanmaktadır<sup>755</sup>. Dolayısıyla beyanname ile yükümlü yada vergi sorumlusunun, vergi idaresine verginin matrahını ve vergilendirmeye olanak veren bilgileri kapsayan yazılı bir bildirimde bulunmasına<sup>756</sup> beyan veya beyanname usulü denilmektedir<sup>757</sup>. Beyan

<sup>751</sup> KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 245.

<sup>752</sup> Bumin DOĞRUSÖZ, “**İkmalen Tarhiyat**”, Referans Gazetesi, 22.11.2007.

<sup>753</sup> Halil NADAROĞLU, “**Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi**”, Maliye Enstitüsü Konferansları On birinci Seri, yıl 1965, Sermet Matbaası, İstanbul 1965, s74 (s.73-81), NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, s. 246, KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 155.

<sup>754</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu İzahları**, 185.

<sup>755</sup> Ramazan GÖÇMEN, “**Beyana Dayanan Vergilerde Başarı Şartları**”, Maliye Enstitüsü Konferansları Yirminci Seri, Yıl 1970, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1970, s. 343, (s.343-364).

<sup>756</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.96, NADAROĞLU, s. 246.

usulünde matrah yükümlü tarafından belirlenmektedir<sup>758</sup>. Bu yöntemde vergi matrahı, vergilendirmeye ilişkin bilgilerin mükellefler tarafından beyanname ile bildirilmesi ve bu bilgilere dayalı olarak vergi dairesi tarafından tarhiyat yapılmaktadır<sup>759</sup>. Bir anlamda beyana dayalı tarh, vergi alacağının kanunlarda belirtilen matrahın mükellef veya sorumlu tarafından hesaplanması ve vergi dairesine bildirilmesi ile vergi dairesi de bu matrah ve kanunlarda belirtilen oranlara göre vergi alacağının miktar itibarıyla tespit edilmesidir<sup>760</sup>. Bu yöntemde tarh işleminin temelini mükellefler tarafından doldurulan beyannameler oluşturmaktadır<sup>761</sup>. Beyana dayanan tarh sistemi ise mükelleflerin vergilendirilebilir gelirleri üzerinden vergilerini hesaplayarak beyannamelerini verip vergilerini ödedikleri bir sistemdir<sup>762</sup>. Bu sistemde vergi mükellefinin sorumluluğu vergi idaresine göre daha fazladır. Çünkü kanunda belirtilen yükümlülükler göre verginin hesaplanmasından verginin ödenmesine kadar ki aşamalar mükellefin yükümlülüğündedir<sup>763</sup>.

Vergilendirme ile ilgili tüm unsurlar en iyi mükellef tarafından bilineceği esasına dayandığı<sup>764</sup> için mükellefin beyanına dayanarak tarh yapılmaktadır. Beyana dayalı tarhiyat olağan tarhiyat biçimidir<sup>765</sup>. Bu tarhiyatta, karşılıklı objektif iyiniyet ve güven ilişkisi vardır<sup>766</sup>. Bu tarh yönteminin başarısı büyük ölçüde mükellefin

---

<sup>757</sup> NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, s. 246, ULUATAM, METHİBAY, s. 112, HEREKMEN, **Genel Vergi Kuramı**, s. 93.

<sup>758</sup> TURHAN, s. 86, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 241.

<sup>759</sup> BAYRAKLI, **Vergi Yargılama Hukuku**, s.5, KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.96, TURHAN, s.86 ve 141, AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.63, MUTLUER, s.131 -132.

<sup>760</sup> Veysi SEVİĞ, “**Vergi Hukukumuzda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler**”, İktisat ve Maliye, Cilt: XXVI, Sayı: 7, Ekim 1979, s.294 (s.294-298).

<sup>761</sup> F. NEUMARK, **Gelir Vergileri, Teori ve Pratik**, (Çeviren: Orhan Dikmen), Milli Mecmua Basımevi, İstanbul, 1945, s. 19.

<sup>762</sup> Part 2, Outline of Tax Enforcement,()

<sup>763</sup> N.A.BARR, S.R.JAMESS, A.R.PREST, **Self Assessment of Income Tax**, Heinemann Educational Books, London, 1977, s. 3-4, Simon JAMES, Clinton ALLEY, “**Tax Copliance, Self Assesment and Tax Administration**”, Journal of Finance and Managmentin Public Services, Volume 2, Number 2, Erişim; [http://www.cipfa.org.uk/thejournal/download/jour\\_vol2\\_no2\\_c.pdf](http://www.cipfa.org.uk/thejournal/download/jour_vol2_no2_c.pdf). (12.01.2009), s.29.

<sup>764</sup> AKDOĞAN, KIZILO, EYÜPGİLLER, s. 21, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 241, AKDOĞAN, **Türk Vergi Sistemi**, s.59, AKSOY, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.63.

<sup>765</sup> KIZILO, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s.155, Kürşat YERLİKAYA, “**Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme Ve Yargı Yolu I**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 137, Mayıs, 2007, s.1.

<sup>766</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 97, YERLİKAYA, “**Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme Ve Yargı Yolu I**”, s.1.

vergileendirme ile ilgili bilgi ve belgeleri eksiksiz olarak idareye tevdi etmesine<sup>767</sup>, vergi kültürüne ve vergi yönetiminin yükümlülerin bildirimlerinin doğruluğunu araştırma denetlemede göstereceği etkinliğe bağlıdır<sup>768</sup>. Dolayısıyla da çağdaş vergi sistemlerinde esas olan tarh yöntemidir<sup>769</sup>. Bu esasın vergi sistemlerinde yaygınlaşmasının sebebi ise; mükellefin matrahını kendisinin beyanı üzerine tarh işlemin yapılması ile idare tarafından subjektif olarak matrah tespit edilerek tarh yapılmasına imkan bırakmayışı, vergi matrahının gerçek şekilde mükellef tarafından bildirilmesi ile mükellefin vergi iktidarına göre vergi ödemesinin sağlamasıdır. Ayrıca, bu usulde, verginin verimli olmasına imkan vermesi ve vergi türlerinin artması sonucu yükümlü sayısında meydana gelen büyük artış sonucu matrahın idare tarafından belirlenmesinin çok maliyetli olması beyan usulünün yaygınlaşmasını sağlamıştır<sup>770</sup>.

Vergi hukukumuzda asli tarhiyat yöntemi, beyana dayalı tarh yöntemidir<sup>771</sup>. Beyan esasında, mükellefler tarafından idareye bildirilen vergi matrahının kanunlara uygunluğu ve doğruluğu Vergi Dairesi tarafından kontrol edilmektedir<sup>772</sup>. Bir anlamda, hem diğer mükelleflerin hakları korunmakta hemde devletin vergi alacağını tam olarak alması sağlanacaktır<sup>773</sup>. Vergi Dairelerince yapılan kontroller neticesinde mükellefin

---

<sup>767</sup> NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, s. 246.

<sup>768</sup> AKDOĞAN, KIZILOĞLU, EYÜPGİLLER, s. 21, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s. 241, PEHLİVAN, **Vergi Hukuku**, s. 73, Herakmen'e göre beyan sistemin başarılı olabilmesi için; vergi ahlakı, toplumun kültür düzeyinin yüksek olması, verginin kendi içerisinde ve diğer vergi sistemleri ile karşılıklı bir oto kontrol sisteminin olması ve sağlıklı bir vergi yönetimi gerekmektedir. HERAKMEN, **Genel Vergi Kuramı**, s. 94.

<sup>769</sup> Bumin DOĞRUSÖZ, “ **Beyanname**”, Dünya Gazetesi, 08.06.2000, AKDOĞAN, **Türk Vergi Sistemi**, s.59.

<sup>770</sup> NADAROĞLU, **Kamu Maliyesi Teorisi**, s. 247.

<sup>771</sup> KANETİ, s.98, BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, s.20, SEVİĞ, “**Vergi Hukukumuzda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler**”, s.294, Bumin DOĞRUSÖZ “ **Dönem Kayması Nedeniyle Re’sen Vergi Tarhı Ve Gecikme Faizi Hesabında Yaşanan Sorunlar**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 180, Aralık, 2007, s.1, AKDOĞAN, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, s.59, Aziz TAŞDELEN, “ **Vergisel Açından Nakit Tahsilat Ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2004, s. 141 (141-175). Ahmet KIRMAN, **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, Doğu Matbaacılık, Ankara, 1995, s. 200.

<sup>772</sup> Gelir İdare Başkanlığı “**İkmalen ve Re’sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin Hakları ve Ödevleri**”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No:42, Eylül, 2007, Erişim Adresi; [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) (12.12.2008), s. 3.

<sup>773</sup> Hakan UZELTÜRK, “**Re’sen Vergi Tarhiyatı**”, Dünya Gazetesi, 11.08.2009, Erişim Adresi; <http://www.dunyagazetesi.com.tr/yazar.asp?authId=21>, s.1.

eksik veya hatalı beyanda bulunduğu ya da hiç beyanda bulunmadığının tespiti hallerinde vergi, vergi idaresince tarh edilir<sup>774</sup>.

Türk Vergi hukukunda, beyana dayalı tarh mükellefin yazılı beyanı üzerine yapılır. Mükellef veya vergi sorumlusu beyanname olarak isimlendirilen yazılı bir bildirimde bulunur<sup>775</sup>. Dolayısıyla da asıl olan yazılı beyandır<sup>776,777</sup>. Bu usulde mükellef veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh işlemi ile tahakkuk aşaması aynı anda gerçekleşir<sup>778</sup>. Matrah yükümlü tarafından tespit edildiğinden, yükümlünün kendi saptadığı matrah üzerinden yapılacak tarh işlemine ilke olarak itiraz edemeyeceğinden bu usulde vergi tahakkuk da etmiş sayılır. Dolayısıyla, yükümlünün beyanı üzerine tahakkuk fişi kesilir. Böylece, vergilendirme sürecinde yer alan tarh-tebliğ-tahakkuk aşamaları aynı anda gerçekleşmiş olmaktadır<sup>779</sup>.

Vergi Sistemimizdeki Gelir, Kurumlar, Veraset ve İntikal ve katma değer vergileri gibi belli başlı vergiler mükellefin beyanı üzerine tarh olunmaktadır<sup>780</sup>. Beyan esasına dayalı olarak tarh edilen diğer vergilere örnek olarak ise; Özel Tüketim Vergisi<sup>781</sup>, ve Gümrük Vergisini verebiliriz.

Kurumlar Vergisi, mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur (KVK, Madde 24) Kurumlar Vergisinde, vergi dairesine beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse, vergi tarh edecek vergi dairesine geldiği tarihten itibaren üç gün içinde tarh olunur. (KVK Madde 16/5), Gelir Vergisinde mükellefin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur. (GVK Madde 83) Gelir Vergisinde beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergi

---

<sup>774</sup> Gelir İdare Başkanlığı “İkmalen ve Re’sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin Hakları ve Ödevleri”, s. 3.

<sup>775</sup> KIRMAN, **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, s.199.

<sup>776</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 96.

<sup>777</sup> Sözlü Beyan Usulünün tek uygulama alanı olan, Emlak Vergisinin 25. Maddesi, 4751 Sayılı kanunla 09.04.2002 tarihinden itibaren yürürlükten kaldırılmıştır. Böylece, sözlü beyana dayalı tarh uygulaması vergi sistemimizden kalkmıştır.

<sup>778</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 97, MUTLUER, s. 132.

<sup>779</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 97.

<sup>780</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 96, ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s. 199.

<sup>781</sup> Resmi Gazete, 12.06.2002, 24783.

daresine geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh olunur. (GVK Madde 109/I), Katma Değer Vergisi, bu kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanı beyanları üzerine tarh olunur. (KDVK, Madde 40) Katma Değer Vergisinde beyannamenin verildiği günde, posta ile gönderilmişse vergi dairesine geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh olunur. (KDVK, Madde 45) Özel Tüketim Vergisinde ise, beyannamenin verildiği günde, beyanname posta ile gönderilmişse vergiyi tarh edecek daireye geldiği tarihi takip eden yedi gün içinde tarh edilir. (ÖTVK Madde 14/1). Veraset ve İntikal Vergisi, mükellef tarafından verilen beyanname üzerine tarh olunur. (VİVK, Madde 14) Veraset İntikal Vergisi beyan esasına tabi bir vergi olmasına rağmen, bu vergide beyan edilen değerler üzerinden vergiyi beyannamenin verildiği tarihten itibaren engeç onbeş gün içinde tarh edilir. (VİVK, Madde 10) Verginin ödeme vadesi ise tahakkukun, bu on beş günlük sürenin hemen başında veya daha sonraki bir tarihte yapılmasına göre değişebilir (VİVK, Madde 19). Dolayısıyla, onbeş günlük süre dolmadan tahakkukun yapılmış olabilmesi için tahakkuk fişinin bir örneğinin beyannamenin alındığı anda mükellef veya sorumluya verilmesi veya taahütlü olarak posta ile gönderilmesi gerekmektedir. 15 günün sonunda vergi her halükarda tahakkuk etmiş sayılır<sup>782</sup>.

### 1.1.1. Tahakkuk Fişi Esası

Beyana dayanan tarhta verginin tarhi ile tahakkuku birleşmiş durumdadır<sup>783</sup>. Çünkü, beyan usulü vergilendirmede mükellefin beyanı esas alındığından, başlangıçta vergi ilişkisinin tarafları arasında vergi tutarında bir şüphe olmadığından ve buna bağlı olarak da kişi kendi beyanına karşı dava açamayacağından (VUK Madde 378/2) verginin tarh edilmesi ile birlikte tahakkuk etmekte ve doğrudan tahakkuk fişi düzenlenmektedir<sup>784</sup>. VUK 25. Maddesinde de; “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

---

<sup>782</sup> ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s.201-202.

<sup>783</sup> KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.242.

<sup>784</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 106. TAŞDELEN, “**Vergi Alacağıın Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem**”, s. 288.

nüshası mükellefe veyahut beyannameyi mükellef namına vergi dairesine tevdi edene verilir. Bu suretle vergi tahakkuk etmiş olur. Tahakkuk fişinin mükellefe verilen nüshası aynı zamanda beyannamenin makbuzu yerine geçmektedir. Gerekli görülen hallerde beyana dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabilir. Kanunen belli hallerde tebliğ tekalif cetvelinin ilanıyla olmaktadır.” Bu madde hükmünde de anlaşılacağı üzere; tahakkuk fişinin düzenlenmesi ile hem tarh işlemi oluşturmakta, hem bu işlem tebliğ edilmiş sayılmakta ve hem de vergi alacağı tahakkuk etmiş olmaktadır<sup>785,786</sup>. Bir anlamda, beyana dayanan vergilerde verginin tarh ve tahakkuku prensip olarak tahakkuk fişi ile yapılmaktadır<sup>787</sup>.

Mükellefler, VUK'nun 170/2. maddesinde belirtildiği üzere, beyannameyi vergi dairesine posta aracılığıyla gönderebilir. Beyannamenin postaya verildiği tarih vergi dairesine verilme tarihi yerine geçer. Yalnız beyannamenin taahhütlü olarak gönderilmesi gerekmektedir (VUK Madde 170/I). Beyannamenin posta ile gönderilmesi durumunda da tahakkuk fişi kesilir. Bu durumda, tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası, kapalı zarf içerisinde, mükellefin beyannameye gösterdiği adrese gönderilir (VUK Madde 28/I). Bir anlamda tahakkuk, tahakkuk fişinin mükellefin veya sorumlunun beyannameye belirtilen adresine posta ile gönderilmesiyle tamamlanmaktadır. Vergi tahakkukun tamamlanması beklenmeksizin vadesinde ödenir. Tahakkuk fişinin ödevliye gönderilmesi tarh edilen verginin tahsil edilmesini sağlayan bir işlem değildir<sup>788</sup>.

Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi durumunda ise tahakkuk fişi elektronik ortamda düzenlenir. Mükellef veya elektronik ortamda beyanname gönderme yetkisi verilmiş gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti, tahakkuk

---

<sup>785</sup> TAŞDELEN, “**Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem**”, s. 289.

<sup>786</sup> Taşdelen'e göre; Beyana bağlı vergilendirmede, beyan üzerine düzenlenen tahakkuk fişinin üç fonksiyon üstlendiği görülmektedir: Bunlardan ilki işlemin bir tarh işlemi oluşu; ikincisi maddî anlamda tahakkuku sağlaması ve sonucusu da şekli tahakkuku oluşturmasıdır. TAŞDELEN, “**Vergi Alacağının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem**”, s. 289.

<sup>787</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu İzahları**, 187, TOSUNER, ARIKAN, s. 94.

<sup>788</sup> Danıştay 13.D., 13.11.1979, E.1979/1578, K.1979/3443, Danıştay Dergisi Sayı 38-39, s.423-424, aktaran; KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.243.

fişinin mükellefe tebliği yerine geçer. (VUK Madde 28/2). Bu maddenin uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme yetkisi Maliye Bakanlığına verilmiştir (VUK Madde 28/3). Bu düzenlemelerden anlaşılacağı üzere mükelleflerin beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi olanağından yararlanabilmesi için Maliye Bakanlığı tarafından yetkilendirilmiş olması gereklidir<sup>789</sup>. Yani, sadece Maliye Bakanlığının izin verdiği mükellefler beyannamelerini elektronik ortamda gönderebileceklerdir.

### **1.1.2. Tahakkuk Fişinin Şekli**

Tahakkuk fişinde bulunması gerekenler ise şunlardır; “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 unvan), 7. Mükellefin açık adresi, 8. Mükellefin matrahı, 9. Verginin hesabı, 10.Verginin miktarı, 11. Vergi Mahkemesinde dava açılması ve düzeltme ile ilgili hükümlere ait kısa bilgi. (VUK Madde 26) VUK’da tahakkuk fişinde bulunması gerekenleri de bu kadar ayrıntılı olarak saymasının nedeni vergilendirme işlemi konusunda mükellef veya vergi sorumlusunun yeterli düzeyde bilgilendirilmesini sağlamaktır<sup>790</sup>.

### **1.1.3. Tahakkuk Fişinin Kesinliği**

Vergi beyannamesini ilgili vergi dairesine tevdi eden kimsenin kendisine verilen tahakkuk fişini almaması, beyannamede yazılı matrah üzerinden tarhı gereken verginin tahakkukuna engel olmamaktadır. Bu takdirde tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası VUK 28. Maddesinde belirtildiği şekilde posta ile mükellefe gönderilir (VUK Madde 27). Dolayısıyla, beyannamenin verilmesi ile tahakkuk fişinin kesilmesi ile birlikte vergi tarh ve tahakkuk ettiğinden, tahakkuk fişinin beyannameyi tevdi eden tarafından alınmasa da tarh ve tahakkuk hemen gerçekleşeceğinden mükellefin vergi borcu kesinleşmektedir<sup>791</sup>.

---

<sup>789</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 37.

<sup>790</sup> KANETİ, *Vergi Hukuku*, s 98.

<sup>791</sup> YERLİKAYA, *Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtla Beyan Ve Yargı Yolu*, s.78.

## 1.2. İkmalen Vergi Tarhı

İkmal sözcüğünün anlamı var olanın bütüne tamamlanması yada eksik olanın tam hale getirilmesidir<sup>792</sup>. ikmalen vergi tarhı da, daha önce tarh edilen verginin eksik görülmesi durumunda gerçek miktarına tamamlanması olarak tanımlanabilir<sup>793</sup>. Dolayısıyla, ek veya tamamlayıcı vergi tarhı olarak ta adlandırılan bu tarh yöntemi genel olarak beyan usulüne dayalı olarak vergi tarh edildikten sonra ortaya çıkan ve idarece saptanan matrah farkı için yapılan vergilendirme<sup>794</sup>. Beyana dayanan tarh yöntemi doğal bir tarh yöntemi iken ikmalen vergi tarhı olağan dışı bir tarh yöntemidir<sup>795</sup>. Bir anlamda, ikmalen vergi tarhı genellikle beyana dayalı tarhtan sonra ortaya çıkan ve matrah farkının idare tarafından belirlenmesi üzerine yapılan bir tarh yöntemidir<sup>796,797,798</sup>. VUK'a göre İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye mütaalik olarak meydana çıkan defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilen bir matrah veya matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesidir (VUK Madde 29). Bir başka deyişle, bu matrah farkının, yoruma açık olmayacak, yani tartışılmayacak derecede net bir matrah farkı olması gerekir<sup>799</sup>.

İkmalen tarh ihbarname ile mükellefe bildirilir ( VUK Madde 34). Mükellefin dava hakkını kullanması veya açılan davan sonucuna göre tarh işlemi tahakkuk eder, kesinleşir veyahutta iptal edilir. Bu tarh yönteminde beyana dayalı tarhtan farklı tarh ve

---

<sup>792</sup> <http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=ikmal> (02.07.2009).

<sup>793</sup> Şükrü KIZILOĞLU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Kitap ve Yayınevi, Cilt 1, Ankara, 1991, s.633.

<sup>794</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 97, ULUATAM, METHİBAY, s. 113.

<sup>795</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 101, KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 245.

<sup>796</sup> KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 245.

<sup>797</sup> Beyan esasında dayalı vergilerde mükellef beyanı doğru kabul edildiğinden mükellef tarafından vergi dairesine verilen beyannameler bir belge değeri taşır. Dolayısıyla, taraflar arasında hukuki bir durum doğurur. Beyannamedeki bir noksanlık VUK 29. Maddesinde belirtilen şartlara uygun olduğunda, bu hukuki durumun düzeltilmesi söz konusu olacağından ikmalen tarh da bunun için uygun ve gerekli tarh şekli olacaktır. ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s. 210.

<sup>798</sup> Matrah veya matrah farkının nedeni mükellefin iradi bir eylemi olabileceği gibi irade dışı bir eylemi de ( bir hesap hatası ) olabilir. Bu durum vergi tarh yöntemini belirlemez. CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 42.

<sup>799</sup> Bumin DOĞRUSÖZ, "İkmalen Tarhiyat", Referans Gazetesi, 22.11.2007.

tahakkuk aşaması iç içe geçmiş değildir. Tahakkuk vergi tarihinden ayrı bir aşama olarak karşımıza çıkmaktadır. Bunun nedeni ise ikmalen tarhta matrahın idare tarafından belirlenmesi sonucu<sup>800</sup> mükellefe bu matrah üzerinden yapılan tarh işlemine karşı çeşitli hukuki yollara başvurma hakkının verilmesidir.

### 1.2.1. İkmalen Vergi Tarhı Yapılmasının Şartları

VUK'nun 29. Maddesinden de anlaşılacağı üzere ikmalen vergi tarhı yapılabilmesi için iki koşul gerekmektedir. Bu koşullar<sup>801</sup>; a. Daha önce bir vergi tarh edilmiş olması, b. Yapılacak ek tarihyatın matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgeler veya kanuni ölçülere dayanarak hesaplanması gerekmektedir. Vergi dairesinin ikmalen vergi tarh edebilmesi için mutlaka bu koşulların birlikte gerçekleşmiş olması gerekmektedir. Bu koşulların birlikte gerçekleşmesi durumunda ikmalen vergi tarhı dışında başka bir tarh yapılamaz<sup>802</sup>. Dolayısıyla, bu koşullardan yalnızca birinin olması durumunda tespit edilen matrah veya matrah farkı için ikmalen tarh yapılamaz<sup>803,804</sup>. Danıştay da bu iki şartın olması durumunda yapılacak tarhın ikmalen tarh olması gerektiğini belirtmektedir<sup>805</sup>. Yalnız VUK'un 29. maddesinin ikinci fıkrasında; “Özel kanunlarda ikmalen tarihyata ilişkin olarak yer alan hükümler saklıdır” denilerek<sup>806</sup>, ikmalen tarh için gerekli olan bu iki şart olmasa da özel kanunlarda eğer ikmalen tarh yapılacağına dair bir hüküm varsa ikmalen tarh yapılması gerekeceği belirtilmektedir. Örneğin; Motorlu Taşıtlar Vergisinde (MTV), bu konuda özel bir belirleme vardır;

<sup>800</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 98.

<sup>801</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 97, KIZILOU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.633-635.

<sup>802</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 40.

<sup>803</sup> KIZILOU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.635.

<sup>804</sup> Kızılot'a göre; İkmalen tarhın ana koşulu, önceden tarh edilmiş bir verginin bulunması ve tespit edilen matrah farkının bu vergiye ilişkin olmasıdır. Defter, belge ve kayıtlar ile kanuni ölçülere göre tespit edilmiş olma ise bu koşulun tamamlayıcısıdır. KIZILOU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.635.

<sup>805</sup> “...evvelce tarh edilen bir vergiye müteallik ortaya çıkan bir matrah veya matrah farkının defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmesi mümkün ise verginin, takdir komisyonu kararına dayanılarak resen değil, ikmalen tarh edilmesi gerekmektedir...” Danıştay 3. D., 01.10.1986, E.1986/ 492, K.1986/1824.

<sup>806</sup> VUK'un 29. Maddesine 2365 Sayılı Kanunla eklenen bu hükmün amacı, diğer kanunlarda ikmalen tarh yapılabileceğine ilişkin hüküm bulunması durumunda, bu kanunlarda yer alan bu durumların aynı zamanda VUK'daki re'sen takdir nedenleri arasında sayılabilecek durumlar için alınmış bir tedbirdir. ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, s. 109. Özyer'e göre; Kanunların uygulanmasında uyum açısından, ortaya çıkacak ihtilafların baştan önleyeceği için bu düzenlemenin olması gerekmektedir. ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, s. 109.

tahakkuk ettirilmesi gereken motorlu taşıtlar vergisinin eksik ettirilmesi veya hiç tahakkuk ettirilmemesi halinde, bu vergi ilgili vergi dairesi tarafından ikmalen tarh edileceği belirtilmektedir (MTV, Madde 9/II).

### 1.2.1.1. Daha Önce Bir Vergi Tarh Edilmiş Olması

İkmalen tarh yönteminde daha önce bir tarh yapılmış olması gereklidir. Bu tarh yöntemi de genellikle beyana dayalı tarhtır. Beyana dayalı tarh yapıldıktan sonra bu tarh konusu vergiye ilişkin olarak ek bir tarhı gerektirecek matrah veya matrah farkı tespit edilmesi gerekmektedir<sup>807</sup>. Bir başka deyişle, önceden bir vergi tarh edildikten sonra bunu tamamlayacak şekilde tespit edilen matrah veya matrah farkları üzerinden yeni bir tarh yapılmasıdır<sup>808</sup>. Önceden bir vergi tarh edilmemiş ise ikmalen vergi tarhından bahsedilmez<sup>809,810,811</sup>. Çünkü, kanun maddesinde “..her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra..” denilerek önceden yapılacak bir tarhın koşul olduğu belirtilmektedir. Danıştay da önceden bir tarh yapılmış ise buna mütaalik yapılacak ek tarhın mutlaka ikmalen tarh olması gerektiğini belirtmektedir<sup>812</sup>.

Madde hükmünde önceden yapılacak tarh yöntemi ile ilgili bir belirleme yoktur. Çünkü, VUK’nun 29. Maddesinde “ her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra..” denilerek ikmalen tarhtan önce yapılacak tarh yöntemi için bir

---

<sup>807</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 101.

<sup>808</sup> TURGAY, s. 103.

<sup>809</sup> TURGAY, s. 103, ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s. 209, KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 156.

<sup>810</sup> Vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmeyen mükellef karşısında vergi idaresi tek taraflı tespit yapma imkanına kavuşmaktadır. Bu durumda re’sen tarh yapılır. Bu yönü ile re’sen tarh bir tarh şekli olma dışında bir ölçüde de olsa bir müeyyide teşkil etmektedir. Dolayısıyla, mükellefin beyan etmesi gereken tamamen idare tarafından tespit edilir. Bu durumda daha önce kısmen de olsa ikmalen tarh yapılmasına gerek kalmaz. VUK 29. Maddesindeki, ikmalen tarhtan daha önce her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edilmiş olması şartına bağlanmış olması bu nedene dayanmaktadır. ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s. 211.

<sup>811</sup> İkmalen tarhiyatta, ilk yapılan tarhta ödenmesi gereken vergi olup olmamasının önemi yoktur. Zarar beyan edilmiş olsa bile önceden yapılmış bir tarhiyat yapılmış sayılır. ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, s.107.

<sup>812</sup> Danıştay 3. D., 01.10.1986, E. 1986/ 492, K.1986/1824, Benzer karar ; “ Evvelce tarh edilen bir vergiye müteallik ortaya çıkan bir matrah veya matrah farkının defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmesi mümkün ise verginin, takdir komisyonu kararına dayanılarak resen değil, ikmalen tarh edilmesi gerekmektedir.” Danıştay 01.10.1986, E.1986/492, K.1986/1824.

belirleme yapılmamıştır. Dolayısıyla, ikmalen vergi tarhi için kanunda belirtilen koşullar varsa önceden tarh edilmiş tarh yönteminin ne olduğu önem taşımamaktadır<sup>813</sup>. İkmalen tarhtan önce yapılan tarh genellikle beyana dayalı tarh ise de bazı durumlarda re'sen tarhtan sonra ikmalen tarh da yapılabilir. Bu durum iki şekilde ortaya çıkabilir<sup>814</sup>; 1. bir vergilendirme döneminde VUK 29. Maddesinde belirtilen şekilde bulunan matrah miktarı, VUK 30. Maddesine göre re'sen takdir olunan ve ilk tarhiyata esas alınan matrah miktarından fazla ise bu fazlalık üzerinden ikmalen tarh yapılır. 2. Mükellefin beyan etmek zorunda olduğu farklı kaynaklardan geliri olması durumunda söz konusu olabilir. Örneğin; bir mükellefin ticari kazancı hem de zirai kazancı varsa, kanuni süresi içerisinde beyanname vermemesi veya eksik beyanda bulunması nedeniyle ticari faaliyete ilişkin matrahının re'sen takdir edilmesinden sonra, VUK'nun 29. Maddesine ilişkin olarak zirai kazancın varlığı tespit edilirse, zirai kazancı ikmalen tarh edilebilir.

VUK 29. Maddesinde belirtilen “ daha önce bir tarh yapılmış olması” şartı mutlaka mükelleften bir vergi alınmış olması gerektiğini ifade etmemektedir. Çünkü, VUK'un 20. Maddesinde vergi tarhi, vergi miktarının matrah ve nispet üzerinden hesaplanması şeklinde tanımlandığından, matrahın zarar olması durumunda da yine bir tarh yapılmış olur. Dolayısıyla, mükellefin beyannamesinde zarar bildirmiş olsa da yada indirimler nedeniyle herhangi bir vergi çıkmasa da ikmalen tarh yapılabilir<sup>815</sup>.

#### **1.2.1.2. Yapılacak ek tarhiyatın matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanarak hesaplanması gerekmektedir.**

İkmalen tarhin özelliği matrah veya matrah farkının tam ve kesin bir şekilde defter, kayıt ve belgelerden gibi maddi deliller yardımıyla ortaya çıkarılıyorsa<sup>816</sup> veya kanuni ölçülerin doğru bir şekilde uygulanarak belirlenmesidir. İkmalen tarh kesin bulgulara dayanarak yapılır<sup>817</sup>. Dolayısıyla, defter, kayıt ve belgeler VUK hükümleri ile

<sup>813</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 40-41.

<sup>814</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 41.

<sup>815</sup> KIZILOĞ, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.636 - 637.

<sup>816</sup> Salih ŞANVER, “ *Vergi Hukukunda İspat*”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:21, Mayıs 1983, Erişim Adresi; Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=456>, s.1.

<sup>817</sup> KANETİ, *Vergi Hukuku*, s. 101- 102.

özel olarak düzenlenmiş olan matrahın kesin olarak tespitine ilişkin deliller olmaktadır<sup>818</sup>. Örneğin; mükellef defter ve belgelerini yasalarda belirtilen usul ve esaslara uygun olarak tutmuş ve gelir veya kurumlar vergisine matrah oluşturacak gelir ve kazancını defterlerine yasalara uygun olarak yansıtmasına rağmen beyannameyi verirken matrahı eksik göstermişse bu durumun tespit edilmesi durumunda beyannameye dayalı tarha göre eksik olan matrah belgelere dayalı olarak kesin bir şekilde belirlenebilecektir. Vergi dairesi ek matrah için kendiliğinden ikmalen tarh yapacaktır<sup>819</sup>. Defter, kayıt ve belgelere dayanmayan tespit yapılması durumunda ikmalen tarh yapılamaz<sup>820</sup>. Dolayısıyla, ikmalen tarhın kesin bulgulara göre yapılacağı iki durum vardır. Birinci durum, matrah veya matrah farkının defter, kayıt ve belgelerden tespit edilmesidir. İkincisi ise, matrah veya matrah farkının kanuni ölçülere dayanılarak hesaplanmasıdır.

#### 1.2.1.2.1. Defter, Kayıt ve Belgelerden Tespit

Türk vergi sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilerek ve bu belgenin de kanunda belirtilen süreler içerisinde kanunen tutulması gerekli defterlere kaydedilmesi esasına dayanmaktadır<sup>821</sup>. Dolayısıyla da ikmalen tarhta inandırıcı olarak düzenlenen ve düzenleyen hakkında hüküm ifade eden, yazılı metinler maddi delil olarak kabul edilmekte ve denetim sırasında bu belgelere göre beyan dışı kaldığının tespiti üzerine belirlenen matrah farkı üzerinden ikmalen tarh yapılmaktadır<sup>822</sup>. Dolayısıyla, defter, kayıt ve belgelere dayanmayan tespitlere dayanılarak ikmalen tarh yapılamaz<sup>823</sup>.

VUK'nun 2365 sayılı Kanundan önceki şeklinde<sup>824</sup>, “defter kayıt ve belgeler” yerine “maddi delil” kavramı bulunmaktaydı<sup>825</sup>. Maddi delil kavramının neyi kapsadığı

---

<sup>818</sup> KIZILOĞ, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.637.

<sup>819</sup> KANETİ, *Vergi Hukuku*, s. 102.

<sup>820</sup> KIZILOĞ, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.638.

<sup>821</sup> KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s. 360.

<sup>822</sup> KANETİ, *Vergi Hukuku*, s. 102, ERGİNAY, *Vergi Hukuku*, s. 82.

<sup>823</sup> KIZILOĞ, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s. 638.

<sup>824</sup> VUK 29. Maddenin 2365 sayılı kanunla değişmeden önceki şekli; “İkmalen vergi tarhi her ne şekilde olursa olsun, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve maddi delillere

ve konusu kanun hükmünde belirtilmemiş olması, tanık ifadesi<sup>826</sup> gibi maddi delil niteliği tartışmalı konularda kesin yargıya varılabilmesini zorlaştırıyordu<sup>827</sup>. Bu nedenle, 2365 sayılı Kanunla uygulamada karşılaşılan sorunların aşılması amacıyla VUK 29. maddesinde değişiklik yapılarak “maddi delil” yerine “defter, belge ve kayıt” gibi biçimsel deliller ifadesine yer verilmiştir<sup>828</sup>. VUK’nun 29. Maddesinde değişiklik yapan 2365 sayılı kanunun hükümet gerekçesinde<sup>829</sup> de bu durum açık şekilde belirtilmiştir; ikmalen tarhiyatın haiz olduğu kesinliğin verilmesini sağlamak için maddi delil

---

veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.”

<sup>825</sup> Resmi Gazete, 31.12.1980, Mük. 17207.

<sup>826</sup> Kaneti’ye göre; İnceleme elemanı tarafından alınan tanık beyanları, başka delillerle doğrulanmadıkça ikmalen vergi tarhına dayanak olamazlar. KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 102.

<sup>827</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 43, Benzer yönde görüş için bakınız; Yılmaz ÖZBALCI, “**Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler**”, İktisat ve Maliye, Cilt: XXVIII, Sayı: 1, Nisan 1981, s.33 (s.31-49).

<sup>828</sup> 2365 sayılı yasa ile değişmeden önceki şeklinde VUK’nun 29. Maddesinde, defter, belge ve kayıt yerine yer alan maddi delil deyimini tartışma konusu olmuş ve çok sayıda uyuşmazlık çıkmasına neden olmuştur. Bu tartışmanın nedeni yasa metninde “maddi delil” deyimini yer almasına karşın, bu deyim ne anlama geldiği, başlangıç ve bitiş sınırının ne olduğu konusunda bu yasa hükmünde belirlenmemiş olmasıdır. Fakat, yasa maddi delil deyiminin açıklanmamış olmasına karşın, uygulamada yargı organlarının içtihatları ile yükümlülerin defter, kayıt ve belgelerin maddi delil sayılması yanında, kendilerinin veya ikili ilişkide oldukları (örneğin alıcı veya satıcıların) kişilerin ikrar ve ifadelerini içeren tutanakların da maddi delil saymıştır. Böylece, maddi delil kavramının kapsamı genişletilmiş içtihat şeklini alan Danıştay kararlarına rağmen uyuşmazlıklar devam etmiştir. 2365 sayılı yasa ile VUK’un gerek 29. Maddesi gerekse 30.Maddesinde yer alan “maddi delil” kavramı yerine “defter, kayıt ve belgeler” deyimini ile değiştirilmesi ile amaçlanan, maddi delil kavramından ne anlaşılması gerektiğini belirlemektir. Bu değişiklik, verginin ikmalen tarh edilmesi durumunda, matrah farkının tespit edilmesi olayının mükellefin defter, kayıt ve belgeler ile sınırlandırılması ve matematiksel bir kesinlik kazanmasıdır. Tacol TAŞDEMİR, “**Delil Sistemindeki Gelişmeler**”, Vergi Dünyası Dergisi, 1981, Ekim, s.1.

<sup>829</sup> 2365 Sayılı Kanunla VUK’ un 29.Maddesini değiştiren 3.Maddenin hükümet gerekçesi; VUK’nun yürürlükteki 29’ncü maddesinde, ikmalen vergi tarhı, bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik ortaya çıkan ve maddi delil veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden vergi tarh olunmasıdır, şeklinde tarif edilmektedir. Bu tariften anlaşılacağı üzere ikmalen vergi tarhında matrah veya matrah farkının kesinlikle ve matematik bir açıklıkla tespiti icabetmektedir. Tarifede yer alan “kanuni ölçü” deyimini istenilen kesinliği ifade etmekle beraber, “maddi delil” deyiminin sarıh bir anlam taşımadığı ve bazı hallerde matematik bir tespiti imkan vermediği ve bu yüzden de uygulamalarda ne gibi delillerin teşkil ettiği tereddütlere yol açmaktadır. Nitekim Batı ülkeleri vergi hukukunda, ileride daha detaylı açıklanacağı üzere, esas itibarıyla serbest delil sistemi kabul edilmekle beraber, ikmalen vergi tarhının mahiyeti icabı, bu tarhiyat şeklinde kanuni delil sistemi benimsenmiş ve istinat edilecek deliller kanunlarda tadat edilmiştir. Gerçekten ülkemiz vergi içtihatları da aynı yönde gelişme göstermiş olup, meri maddede “maddi delil” olarak ifade edilen ispatlama araçlarından defter, kayıt ve belgelerin anlaşılması gerektiği mali kaza mercilerince kabul edilmiştir. Bu itibarla ikmalen tarhiyat, bu tarhiyatın haiz olduğu kesinliğin verilmesini temin bakımından, metinden, “maddi delil” deyimini çıkarılarak bu deyim yerine maddi delilden kastedilen, “defter, kayıt ve belge” nin konulması cihetine gidilmiştir. Bu şekilde, bir taraftan delil müessesesinin vergi hukukumuzda geliştirilmesi sağlanmış ve ayrıca uygulamadaki tereddütler ortadan kaldırılmış olmaktadır” Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Cilt 3, 1988, s.564.

deyiminin metinden çıkarılarak bu deyimın yerine maddi delilden kastedilen “defter, kayıt ve belge” ibaresi madde metnine konulmuştur. Bir anlamda bu değişlikle yasa koyucu maddi delil kavramından ne anlaşılması gerektiğini açıkça ortaya koymuştur.

#### **1.2.1.2.1.1. Defterlere Dayanarak Tespit**

VUK 29. Maddesinde matrah veya matrah farkının tespitinde kullanılacak defterlerin neler olduğu belirtilmemiştir. VUK’nun 171. Maddesinde mükelleflerin bu kanuna defter tutmasının vergi uygulaması açısından maksatları belirlenmiştir. Dolayısıyla, VUK’nu açısından tutulması gereken defterler VUK’nun 171. maddesindeki amaçları sağlayamaya yönelik olarak tutulacak olan defterlerdir. Mükelleflerin defter tutmalarını gerektiren amaçlar, mükelleflerin vergi matrahlarının ve bu matrahlar üzerinden hesaplanacak vergilerin miktarının gerçeğe uygun olarak tespit edilmesine yöneliktir. Bu nedenle de, ikmalen tarha konu olacak matrah veya matrah farkının tespitinde dayanak olabilecek defterlerin öncelikle VUK’ta defter tutma yükümlüğü getiren düzenlemelere göre mükelleflerin tutmak zorunda oldukları defterler olduğu sonucuna varılabilir<sup>830</sup>.

VUK’na göre tutulması gereken defterler; Bilanço Esasına göre tutulacak defterler, yevmiye defteri, defteri kebir (büyük defter), envanter defteri (VUK Madde 182), işletme esasına göre tutulacak defterler; işletme hesabı defteridir (VUK Madde 193). Serbest meslek erbabının tutacağı defter serbest meslek kazancı defteri, zirai kazanç sahiplerinden defter tutmakla yükümlü olanlar ise çiftçi işletme defteri tutarlar.

Beyan esasına dayanan vergilerde vergiye tabi gelirlerin dayanağı genellikle defter kayıtlarından çıkartıldığından bu kayıtlar beyanın dayanağını oluşturur. Buna bağlı olarakta, mükelleflerin kanuna uygun olarak tuttukları defterlerin incelenmesinde beyan edilmeyen bir matrah farkı tespit edilmesi durumunda, defterler ikmalen tarhın

---

<sup>830</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 44-45.

maddi delili olacaktır<sup>831</sup>. Vergi Kanunlarına göre tutulması gerekli defterler öncelikle vergi açısından delil olma niteliği taşıdığından<sup>832</sup>, defterlerin yasal geçerliliğinin olabilmesi yani delil niteliği taşıyabilmesi için kanunda belirlenen makamlarca ve belirlenen zamanlarda tasdik edilmesi gereklidir<sup>833</sup> (VUK Madde 220-226)<sup>834</sup>. Danıştay'a göre de<sup>835</sup>; “..yasanın aradığı koşulları taşımayan defterlerin, Yasa

<sup>831</sup> Yusuf KARAKOÇ, “ Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:169, Eylül 1995,

Erişim Adresi; <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1408>, s.1.

<sup>832</sup> KIZILOĞLU, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 119..

<sup>833</sup> KIRBAŞ, Vergi Hukuku, s. 93.

<sup>834</sup> Yevmiye ve envanter defterleri, işletme defteri, Çiftçi işletme defteri, İmalat ve İstihsal vergisi defterleri ( Basit usul istihsal defteri dahil), Nakliyat vergisi defteri, Yabancı nakliyat kurumlarının hasılat defteri, Serbest meslek kazanç defteri VUK'nun da izin verilen hallerde bu defterlerin yerine kullanılacak olan defterlerde tasdike tabi tutulur (VUK Madde 220). Bu defterleri kullanacak olanlar bunları bu maddede belirtilen yazılı zamanlarda tasdik ettirmek zorundadırlar; 1.Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda, 2. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda, 3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde, 4. Tasdike tabi defterlerin dolması dolayısıyla veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan önce (VUK Madde 221). Ayrıca, defterleri ertesi yılda da kullanmak isteyenler Ocak ayı, hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca tespit edilenler bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yenilemeye mecburdurlar (VUK Madde 222). Defterlerin tasdik makamı ise; defterler iş yerinin, iş yeri olmayanlar için ikametgâhının bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini ifa ile görevli olanlar, menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentalar için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur. Anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında defterler, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicil memuru veya noter tarafından tasdik edilir (VUK Madde 223). Ayrıca, noterlerin yapacağı tasdik şerhleri ile anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında ticaret sicil memurlarınca da yapılacak tasdik şerhleri defterin ilke sayfasına yazılır ve şu bilgileri içerir; 1. Defter sahibinin; a) Defter sahibinin gerçek kişilerde başta soyadı sonra adı ( Müessesenin maruf unvanı da ayrıca ilave olunur), b)Tüzel kişilerde unvanı, 2. İş adresi; 3. İş veya Meslekin nev'i, 4.Defterin nev'i; 5. Defterin kaç sayfadan ibaret olduğu; 6. Defterin kullanılacağı hesap dönemi; 7. Defter sahibinin bağlı olduğu vergi dairesi; 8. Tasdik tarihi, 9. Tasdik numarası, 10.Tasdik yapan makamın resmi mühür ve imzası (VUK Madde 224), Defterlerin tasdik şekli ise şöyledir; a) Ciltli defterlerin tasdik esnasında sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker tasdik makamının resmi mühürü ile mühürlenir. b) Mühürlekli yapraklı yevmiye defteri kullanmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilen müesseseler bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı yukarıdaki esaslara göre tasdik ettirirler. Tasdikli yapraklar bittiği takdirde, yeni yapraklar kullanılmadan önce tasdike arz olunur. Bunların sayfa numaraları tasdikli yaprakların sayfa numaralarını takiben teselsül edilir Tasdik makamı, ilave yaprakların sayısını ilk tasdik şerhinin altına kaydeder ve bu kaydı usulüne göre tasdik eder (VUK Madde 225). Tasdik makamları tasdik ettikleri defterlere ait şu yazılı malumatı tarih sırasıyla, üçer aylık bordrolara derç ve bunları en geç bir ay içinde buldukları yerin en büyük mal memuruna tevdi ederler; 1. Tasdik numarası ve tarihi, 2. Defter sahibinin soyadı, adı (veya unvanı), 3. İş veya Mesleki, 4. Defterin nev'i, 5. Defterin hangi yıl için tasdik edildiği, 6. Defter sahibinin bağlı olduğu vergi dairesi. Tasdik makamları bu bilgileri münferit fişlerle de bildirebilirler.

<sup>835</sup> Danıştay 7.D. 06.04.2004, E.2001/1899, K.2004/890. Benzer kararlar; “..213 sayılı Vergi Usul Kanununun "Defter Tutma" başlıklı İkinci Kısmında yer alan 171'inci maddesinde; mükelleflerin, bu Kanuna göre tutacakları defterleri, vergi uygulaması bakımından, maddede sayılan maksatları sağlayacak şekilde tutacakları hükme bağlanmış; aynı Kanunun 220'nci maddesinde, yevmiye defteri, tutulması ve tasdiki zorunlu defterler arasında sayılmış; 225'inci maddesinin (b) fıkrasında ise, mühürlekli yapraklı

*Koyucunun, vergi uygulamasından beklediği amaçları sağlayacak şekilde tutulduklarından bahsedilemeyeceği gibi; bu defterlerin yasal defter, yapılan kayıtların da yasal defterlere kayıt olarak kabulü de mümkün değildir..”* Eğer, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması durumunda ihticaca salih bulunmaz ise (VUK Madde 30/4) tarhiyat ikmalen değil, re’sen yapılacaktır.

#### **1.2.1.2.1.2. Belgelere Dayanarak Tespit**

Mükellefler defter tutmak zorunda olmasalar da vergi matrahının saptanması ile ilgili giderlerini belgeye bağlamak zorundadırlar (VUK Madde 227). Bir anlamda, mükelleflere yaptıkları işlemlerin kayıtlarını belgeye bağlama zorunluluğu getirilmiştir<sup>836</sup>. Bu zorunluluğun nedeni ise, belgelerin vergi matrahının tayin, tespit ve beyanına dayanak oluşturması ve dolayısıyla vergi denetimi açısından taşıdığı önemden kaynaklanmaktadır<sup>837</sup>.

VUK 29. maddesinde belirtilen “belge” lere dayanarak tespit için belgelerin neler olduğu madde hükmünde belirtilmemiştir. Fakat, türk vergi sisteminde normal tarh yöntemi beyana dayalı tarh olduğundan, verginin tarhı mükellefin beyanına, bir anlamda defter kayıtlarına dayalı olarak yapılmaktadır. Defter kayıtları ise yasa da öngörülen şartları taşıyan belgelere uygun olması gerekmektedir<sup>838</sup>. Dolayısıyla belge düzeni beyan usulünün zorunlu bir tamamlayıcısı olmaktadır. Bu duruma göre, mükellefler matrahın belirlenmesinde ve beyan edilmesinde gelir ve giderlerini belgeye

---

vey miye defteri kullanmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilen müesseselerin, bir yıl içinde Kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı yukarıdaki esaslara göre tasdik ettirecekleri; tasdikli yapraklar bittiği takdirde, yeni yaprakların, kullanılmalarından önce tasdike arz olunacağı açıklanmıştır. Yasanın aradığı koşulları taşımayan defterlerin, Yasa Koyucunun, vergi uygulamasından beklediği amaçları sağlayacak şekilde tutulduklarından bahsedilemeyeceği gibi; bu defterlerin yasal defter, yapılan kayıtların da yasal defterlere kayıt olarak kabulü de mümkün değildir...” Danıştay 7.D. 03.03.2004, E.2001/2331, K.2004/576. www.danistay.gov.tr (22.04.2009)

<sup>836</sup> BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1, s. 424.

<sup>837</sup> Şükrü KIZILOĞLU, Zühal KIZILOĞLU, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2009, s. 33.

<sup>838</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 161.

bağlayacaklardır<sup>839</sup>. Matrahın tam olarak belirlenebilmesi için belgelerin biçimsel koşulların dışında maddesel gerçeğe de uygun olmaları gereklidir<sup>840</sup>. Bu nedenle de, VUK’nu mükelleflerin vergilendirme ile ilgili olgu ve işlemlerin ispatı için düzenleyecekleri ve isteyecekleri belgeleri VUK’nun 227-257 maddeleri arasında ayrıntılı bir şekilde düzenlemiştir<sup>841</sup>.

Vergilendirme ile ilgili işlemlerin kanunda gösterilen veya Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen şekil ve içeriğe sahip belgelere dayanması gereklidir<sup>842</sup>. Çünkü, vergilendirmede vergiyi doğuran olayların meydana geldiği zamanda maddi sonuçlarının gerçekleşip gerçekleşmediğinin tespiti ve bu olayların defter kayıtlarına geçirilmesi ve belgeye dayanması ile mümkün olmaktadır<sup>843</sup>. Bir anlamda, VUK’u mükelleflerin vergilendirmeye ilgili belirli olgu ve işlemleri belgelere bağlayarak ispat etmelerini öngörmektedir<sup>844</sup>. Danıştay VDDK’da bu konuda<sup>845</sup>; defter tutma zorunda olsun olmasın tüm mükelleflerin vergi matrahının tespiti ile ilgili olup giderlerini belgelendirmek ve kayıt düzenine uygun olarak defterlere kaydedilmiş belgelerle kanıtlamak zorunda olduklarını belirlemektedir.

Mükelleflerin üçüncü kişilerle olan ilişki ve işlemlerini belgelenmeleri gerekliliği VUK’n ispat ve belgeleme yükü mükellefin üzerine bırakan genel doğrultuya uygundur. Mükellefler ilişki ve işlemleri istediği belgelere değil VUK’nun da belirtilen belgelere göre belgelendirmelidir. VUK’nun da belirlenen belgeler dışındaki belgeler ispat aracı olarak kullanılamaz. Bunun dışında mükellefler açısından belgelerin geçerli olabilmesi için VUK’nun gösterdiği şartlara uygun hazırlaması gerekmektedir<sup>846</sup>.

---

<sup>839</sup> KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s. 94.

<sup>840</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 161.

<sup>841</sup> Selim KANETİ, “ **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 131, Temmuz 1992, s.52, (s.39-54), KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 161.

<sup>842</sup> KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 379.

<sup>843</sup> KIZILOĞLU, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 123.

<sup>844</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 161, ULUATAM, METHİBAY, s. 191.

<sup>845</sup> Danıştay VDDK, 26.12.2008, E.2007/702, K.2008/752, Danıştay Dergisi, Yıl: 39, Sayı: 121, Ankara 2009, s. 100-104.

<sup>846</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 161 – 162.

VUK’nda belgeler ve bu belgelerin ne tür koşullar taşıması gerektiği ayrıntılı olarak düzenlenmiştir<sup>847</sup>. VUK’na göre belgeler; fatura<sup>848</sup>, sevk irsaliyesi<sup>849</sup>, perakende satış vesikalari<sup>850</sup>, gider pusulası<sup>851</sup>, müstahsil makbuzu<sup>852</sup>, serbest meslek makbuzu<sup>853</sup> ücret bordrosu<sup>854</sup> ve diğerleridir<sup>855</sup>.

<sup>847</sup> ULUATAM, METHİBAY, s. 191.

<sup>848</sup> Fatura satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya iş yapan tüccar tarafından tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesikadır (VUK Madde 229). Faturada en az bulunması gerekli bilgiler ise şunlardır; 1. Faturanın düzenlenme tarihi, seri ve sıra numarası, 2. Faturayı düzenleyen adı, varsa ticaret unvanı, iş adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarası, 3. Müşterinin adı, ticaret unvanı, adresi, varsa vergi dairesi ve hesap numarası, 4. Malın veya işin nevi, miktarı, fiyatı ve tutarı, 5. Satılan malların teslim tarihi ve irsaliye numarası (VUK Madde 230). Fatura düzenlemek ve almak zorunda olanlar; birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler: birinci sınıf ve ikinci sınıf tüccarlara, serbest meslek erbabına, kazançları basit usulde tespit olunan tüccarlara, defter tutmak zorunda olan çiftçilere vergiden muaf esnafa sattıkları veya yaptıkları işler için fatura vermek ve bunlarda fatura istemek ve almak mecburiyetindedirler. Bunların dışında kalanların, birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenlerden ve defter tutmak zorunda çiftçilerden satın aldıkları emtia veya onlara yaptıkları iş bedelinin 01.1.2009’dan itibaren 670 TL yi geçmesi durumunda veya bedeli 670 TL az olsa dahi istemleri halinde emtiayı satanın veya işi yapanın fatura vermesi mecburidir (VUK 232).

<sup>849</sup> Malın alıcıya teslim edilmek üzere satıcı tarafından taşındığı veya taşıtırıldığı hallerde satıcının, teslim edilen malın alıcı tarafından taşınması veya taşıtırılması halinde alıcının, taşınan veya taşıtırılan mallar için sevk irsaliyesi düzenlenmesi ve taşıtta bulundurulması zorunludur. Malın, bir mükellefin birden çok iş yerleri ile şubeleri arasında taşındığı veya satılmak üzere bir komisyoncu veya diğer bir aracıya gönderildiği hallerde de, malı gönderen tarafından sevk irsaliyesine bağlanması gereklidir (VUK Madde 230/5).

<sup>850</sup> Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçilerin fatura vermek zorunda olmadıkları satışları ve yaptıkları işlerin bedelleri karşılığında perakende satış fişleri, makinelı kasaların kayıt ruloları ve giriş yolcu taşıma vesikalarından herhangi biri ile tevsik olunur (VUK 233).

<sup>851</sup> Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar, kazancı basit usulde tespit edilenlerle defter tutmak zorunda olan serbest meslek erbabının ve çiftçilerin vergiden muaf esnafa yaptırdıkları işler ve onlardan satın aldıkları emtia için tanzim edip işi yapana veya emtiayı satana imza ettirecekleri gider pusulası vergiden muaf esnaf tarafından verilmiş fatura hükmündedir. Bu belge, birinci ve ikinci sınıf tüccarların, zati eşyalarını satanlardan aldıkları altın, mücevher gibi kıymetli eşya içinde düzenlenir (VUK Madde 234).

<sup>852</sup> Birinci ve ikinci sınıf tüccarlar ile kazancı basit usulde tespit edilenler ve defter tutmak mecburiyetinde olan çiftçiler gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçilerden satın aldıkları malların bedelini ödedikleri sırada iki nüsha makbuz tanzim etmeye ve bunlardan birini imzalayarak satıcı çiftçiye vermeye ve diğerini ona imzalatarak almaya mecburdurlar. Müstahsil makbuzunun tüccar veya alıcı çiftçide kalan nüshası fuara yerine geçer (VUK 235).

<sup>853</sup> Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilat için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteride bu makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir (VUK 236).

<sup>854</sup> İşverenler her ay ödedikleri ücretler karşılığında ücret bordrosu tutmak zorundadırlar. GVK’na göre vergiden muaf olan ücretlerle diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına ödenen ücretler için bordro düzenlenmez (VUK 238).

<sup>855</sup> Taşıma irsaliyeleri, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri (VUK Madde 240), Muhabere evrakı (VUK Madde 241), diğer belgeler (VUK Madde 242).

Belgelerin vergi incelemesi yapılmasına ve vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek şekilde noksan, usulsüz, ve karışık olması halinde, delil olma niteliğini kaybedeceğinden ikmalen tarh yapılmaz<sup>856</sup>. Dolayısıyla, belgelere dayalı olarak tespit edilecek matrah farkına istinaden ikmalen tarh yapılabilmesi için belgelerin VUK'nun daki usul ve esaslara göre, noksan, usulsüz ve karışık olmaması gereklidir.

### 1.2.1.2.1.3. Kayıtlara Dayanarak Tespit

VUK 29. Maddesinde belirtilen “kayıt”ın ne olduğu defter ve belgelerde olduğu gibi açıklanmamıştır. Fakat, VUK 29. Maddesindeki “kayıt” mükelleflerin VUK'na göre tutması zorunlu defterlere yapmış oldukları kayıtlar değildir. Bir anlamda bu maddede “kayıt” ile kastedilen muhasebe kayıtları değildir. Dolayısıyla VUK'un 29.maddesindeki kayıt, mükellefler tarafından veya üçüncü kişilerce veya kimi kurum ve kuruluşlarca, mükellefiyetleri veya görevleri nedeniyle tutulması gerekli kayıtlardır. Bu kayıtların kanıt olma nitelikleri bakımından VUK'un 29. maddesinde belirtilen defter ve belge sayılmayan her çeşit dokümanı kapsamaktadır<sup>857</sup>.

VUK'un mükellefin ödevleri başlığını taşıyan ikinci kitabın ikinci kısmı defter tutma başlığını taşımaktadır. Defter tutma üst başlığı altında mükelleflerin tutacağı defterler ve tutması gereken kayıtlar belirlenmiştir. Kanun koyucu burada mükellefin tutması gereken defterlerin bazılarını kayıt başlığı altında düzenlemesi bu defterler<sup>858</sup> arasındaki farktan kaynaklanmaktadır. Kayıt başlığı altında düzenlenen defterler diğer defterlerdeki kayıtların daha doğru tutulmasını sağlamak ve vergiye tabi matrahın doğruluğunun tespitini kolaylaştırmaktadır. Zaten bu defterlerin bazılarının tutulmasının zorunlu olmayışı da bu görüşümüzü desteklemektedir. Özellikle vergi denetiminde bu kayıtlar önem arz etmektedir. Dolayısıyla da, VUK 29. Maddesinde

<sup>856</sup> TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s. 194.

<sup>857</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 48.

<sup>858</sup> Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez; bu defterlerin özel defterler olduğunu ve sadece tacirin iştigal alanını ilgilendirmesi nedeniyle tutulması gerektiğini belirtmişlerdir. KIZILOTT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 119-120.

belirtilen “kayıt”ın bu defterleri de kapsadığını söyleyebiliriz. VUK’a göre; sınıai müesseselerinin tutacakları özel kayıtlar; imalat defteri<sup>859</sup>, bitim işleri defterleridir<sup>860</sup>. Diğer müesseselerin tutacakları özel kayıtlar ise; banka, banker ve sigorta şirketlerinin banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusuna giren işlemlerini muhasebe defterlerine veya isterlerse banka ve sigorta muameleleri defterlerine<sup>861</sup>, tacirler damga vergisi ile ilgili kayıtlarını muhasebe defterlerinden ayrı olarak ayrı bir damga vergisi defterine<sup>862</sup> kaydedebilirler. Yabancı nakliyat kurumlarının tuttuğu nakliyat defteri<sup>863</sup>, defter tutmaya mecbur olan gerçek kişiler menkul ve gayrimenkul sermaye iratlarına ait kayıtlarını<sup>864</sup> ve depo işletenler ile nakliye ambarları ambar defterini<sup>865</sup> tutarlar. Bunun

---

<sup>859</sup> I. Sınıf tüccarlardan devamlı olarak imalat ile uğraşanlar diğer maddelerde yazılı defterlerden ayrı olarak imalat defteri tutarlar. İmalat defterine, emtianın giriş ve çıkış hareketleri, emtianın cinsi ve miktarı itibarıyla ve tarih sırasıyla yazılır; 1. Satın alınan ve müşteri tarafından imalat yapılmak üzere tevdi olunan her nevi iptidai ve hammaddeler, başlıca yardımcı malzeme (doğrudan doğruya imal ile ilgili yakıtlar gibi), 2. Yukarıda yazılı maddelerden imalata sarf olunan veya aynen satılanlar, 3. İmal edilen mamul maddeler, 4. Teslim edilen mamul maddeler. Teslimden maksat, Gider Vergileri Kanununa göre bu mahiyette olan muamelelerdir. Yarı mamüller teslim edildiği takdirde, bunlar tam mamül hükmüne girer. İmalat artıkları ve tali maddeler de imalat defterine geçirilir. Ancak bunlardan imal esasında miktarlarının tespitine imkan ve lüzum olmayanlar yalnız teslim sırasında kayıtlarda gösterilir (VUK Madde 197).

<sup>860</sup> Birinci ve ikinci sınıf tüccarlardan boyama, basma, yazma, kasarlama, apre, cilalama gibi ücretle yapılan bitim işleriyle, imalar defteri yerine bir “bitim işleri defteri” tutarlar. Bu deftere müşterilerden alınan ve işlendikten sonra geri verilen emtianın cinsi ve miktarı tarih sırasıyla yazılır ( VUK Madde 200).

<sup>861</sup> Banka ( vergi kanunları uygulamasında özel belirleme yapılmadığı sürece, özel finans kurumları banka olarak kabul edilir), banker ve sigorta şirketleri, Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisinin mevzuuna giren işlemleri müfredatlı veya bordrolar üzerinden toplu olarak kendi muhasebe defterlerinde veyahut isterlerse ayrı bir banka ve sigorta muameleleri vergisi defterinde, diğer işlemlerinden ayırmak suretiyle gösterilir. Bankalar ile mevduat faizi ödeyen bankerler burada belirtilen defter kayıtlarında bu hususlara ilişkin bilgileri müfredatlı olarak göstermeye mecburdurlar ( VUK, Madde 204).

<sup>862</sup> Damga Resmi Kanununa göre yolcu bileti ücretleri, sigorta primleri ve ilan ücretleri gibi mevzular üzerinden resim istifa etmeye mecbur olan gerçek veya tüzel kişiler bu ücret primlerle istifa ettikleri damga resimleri için tarih sırasıyla bir kayıt tutmaya mecburdurlar. Tüccarlar bu kayıtları muhasebe defterlerinde tuttıkları hesaplarda gösterebilirler. Kayıtların muhasebe defterinde gösterilmemesi halinde ayrı bir “ Damga Resmi Defteri” tutulur. Devlet müesseselerinin resmi defter ve kayıtları Damga Resmi defteri yerine geçer (VUK Madde 205).

<sup>863</sup> Yabancı nakliyat kurumları veya bunları Türkiye’de temsil eden şube veya acentaları bir “Hasılat defteri” tutmaya ve bu deftere Türkiye’de elde ettikleri hasılatı tarih sırasıyla ve müfredatlı olarak kaydetmeye mecburdurlar. Bu madde gereğince hasılat defteri tutan yabancı nakliyat kurumları bu işleri için ayrıca muhasebe defteri tutmaya mecbur değildirler (VUK Madde 207).

<sup>864</sup> Bu kanuna göre defter tutmaya mecbur olan gerçek kişiler Gelir Vergisine tabi menkul ve gayrimenkul sermayelerle bunlardan elde edilen iratları ve bunlara müteallik giderleri defterikebir veya işletme hesabının veya serbest meslek erbabı kazanç erbabının ayrı bir sayfasına veya ayrı bir deftere veyahut bir cetvele ayrı ayrı kaydetmeye mecburdurlar. Bu hesap mükellefin diğer kazançlarını tespit için tuttuğu hesaplara karıştırılmaz ve onlarla birleştirilemez (VUK Madde 208).

<sup>865</sup> Depo (Ardiyeler dahil) işletenlerle nakliye ambarları ayrıca bir ambar defteri tutarlar. Bu deftere en az aşağıdaki yazılı malumat kayıt olunur; 1.Malın ambara giriş tarihi, 2.Malın cinsi ( malın cinsi belli değilse sadece balya, kasa, sandık gibi ambalaj nevinin kaydedilmesiyle iktifa edilir); 3. Malın miktarı ( Ticari

dışında tapu kayıtları, ticaret odaları ve borsalarının sicil kayıtları da VUK'un 29. maddesine göre kayıt kabul edilmektedir.

Bu kayıtların ikmalen tarha dayanak olabilmesi için vergi mükelleflerinin önceden esas alınan tarh işlemine esas alınmayan matrah veya matrah farkının tespit edilmesine, miktarını da ortaya koymuş bulunmalarına bağlıdır. Dolayısıyla, mükellefin ilk tarha esas alınmayan bir işlemin varlığını göstermesi yeterli değildir. Eğer, matrah veya matrah farkı mükellefin beyanına dahil etmediği bir işlemi gösteren kayıttaki bilgilere dayanarak hesaplanamıyorsa ve matrah veya matrah farkının hesaplanması araştırma ve inceleme yapılmasını gerektiriyorsa tarh ikmalen değil re'sen yapılır<sup>866</sup>.

#### 1.2.1.2.2. Kanuni Ölçülere Dayalı Hesaplama

Kanuni ölçü, matrahın tespitinde vergi kanunları ile tespit edilmiş olan ölçü ve esasları ifade etmektedir<sup>867</sup>. Dolayısıyla vergi kanunlarında vergi matrahının tespiti için bazı ölçüler kabul edilmiş ve bu gibi durumlarda gerek mükellefin gerekse vergi dairesinin takdir ve tahminine yer verilmemiştir<sup>868</sup>. Ölçülerin esas olduğu vergilendirme işlemlerinde mükelleflerin düşük kazanç beyan etmeleri veya zarar beyan etmeleri kabul edilmemektedir<sup>869</sup>.

VUK 29'da nelerin kanuni ölçü olduğu belirtilmemiştir. Böyle bir ölçünün varlığı vergi kanunlarındaki bazı maddelerde mükellefin beyan ettiği matrahına karşı bazı karşılaştırmalar öngörülmüş olmasından ve karşılaştırmaların sonuçlarına göre beyan olunan matrahın veya onun yerine belirlenen bir unsurun yerine yeniden hesaplanmanın dikkate alınacağını belirtilmiş olmasından anlaşılabilir. Dolayısıyla, mükellefin beyan ettiği matrahın kanunda gösterilen ölçülere göre hesaplanan miktarla

---

teamüle göre parça, sandık veya sıklet), 4. Malın kimin tarafında tevdi edildiği, 5. Malın nereye ve kime gönderildiği, 6. Alınan nakliye ücreti tutarı ( VUK, Madde 209).

<sup>866</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 48.

<sup>867</sup> ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s. 216, KIZILOĞ, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.643, KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 157.

<sup>868</sup> TURGAY, s. 104, TUNCER, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, s. 186-187, KIZILOĞ, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.643.

<sup>869</sup> KIZILOĞ, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.643.

karşılaştırılmaktadır<sup>870</sup>. Bu karşılaştırma sonucunda mükellefin beyanı ile kanunda belirtilen ölçülere göre hesaplanan miktardan düşük ise aradaki fark üzerinden ikmalen tarh yapılır<sup>871</sup>.

Kanuni ölçü, VUK'ta ve diğer kanunlarda yer alan ölçülerdir. Fakat, vergi oranları ile tarifeleri kanuni ölçü olarak kullanılamaz. Çünkü, oran ve tarifeler matrah veya matrah farkının tespit edileme ölçüsü değil, verginin ölçüsüdür. VUK'nun 29. Maddesi İkmalen tarh yapılabilmesi için “kanuni ölçülere dayanarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı” hükmünü getirerek, bu madde hükmüne göre kullanılacak kanuni ölçüleri, matrahın tespitine yönelik ölçülerle sınırlandırmıştır<sup>872</sup>. Dolayısıyla, kanuni ölçülerin uygulanması sonucu mükellefin beyanı ile bir farklılık ortaya çıkarsa ikmalen tarh yapılmaktadır. VUK ve diğer kanunlardaki ölçüler; değerlendirme ölçüleri<sup>873</sup>, amortisman<sup>874</sup>, emsal kira bedelidir<sup>875,876</sup>. Danıştay'ın görüşü de

<sup>870</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 48.

<sup>871</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 48, Maliye ve Gümrük Bakanlığı, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, 1949, s.189.

<sup>872</sup> DOĞRUSÖZ, **İkmalen Tarhiyat**, 2007.

<sup>873</sup> Değerleme, vergi matrahının hesaplanmasıyla ilgili iktisadi kıymetlerin takdir ve tespitidir (VUK, Madde 258). Değerlemede, iktisadi kıymetlerin vergi kanunlarında gösterilen gün ve zamanlarda haiz oldukları kıymetler esas tutulur (VUK Madde 259). Değerlemede, iktisadi kıymetlerden her biri tek başına nazara alınır. Teamülen aynı cinsten sayılan mallar ve düşük kıymetli müteferrik eşyayı toplu olarak değerlemek caizdir (VUK Madde 260). Değerleme, iktisadi kıymetin nevi ve mahiyetine göre şu ölçülerden biri ile yapılır; 1. Maliyet bedeli, 2.Borsa rayici, 3. Tasarruf değeri, 4. Mukayyet değeri, 5. İtibari değeri, 6. Vergi Değeri, 7. Rayiç bedel, 8. Emsal bedeli ve ücreti (VUK Madde 261).

<sup>874</sup> Amortisman, Fransızca da amortir sözcüğünden türetilmiştir. Fransızcası “amortissement” dir (Oktay GÜVEMLİ, **Amortismanlar, Yeniden Değerleme Uygulamaları**, 2.Baskı, İstanbul, 1989, s. 2). Amortismanın kelime anlamı yıpranma payı, eskime, aşınmadır (Türk Dil Kurumu Sözlüğü; erişim adresi; [www.tdk.gov.tr](http://www.tdk.gov.tr) (23.03.2009). Amortisman sözcüğünün Türkçe karşılığının tek bir sözcükle açıklamak pek mümkün değildir. Çünkü, eskime, yıpranma ve aşınma sözcükleri amortissement sözcüğünün anlamı olan “bölümlere ayırarak bitirmek”, “son vermek” anlamlarını tam olarak karşılamamaktadır. Eskime, yıpranma ve aşınma sözcükleri amortisman işlemin yapılmasına neden olan olaylardan sadece bir kısmını kapsamaktadır. Amortisman sözcüğünün üç temel anlamı vardır; bir rantın bir borcun bir duran varlığın, bölümlere ayrılarak azar azar bitirilmesi ve sona erdirilmesi olarak sıralanabilir (GÜVEMLİ, **Amortismanlar, Yeniden Değerleme Uygulamaları**, s. 2). Bu üç temel anlam aynı zamanda bize amortisman tanımını hakkında da bilgi vermektedir. Amortisman kuramsal açıdan bir çok tanımı yapılmıştır (Ahmet Hayri DURMUŞ, **Envanterde Değerleme ve Muhasebe İşlemleri**, met/er matbaacılık, İstanbul, 1979, s. 157). Özellikle, iktisatta, hukukta ve Muhasebe (işletme iktisadı) farklı amaçlar için kullanıldığından farklı tanımlamalar yapılmıştır (GÜVEMLİ, **Amortismanlar, Yeniden Değerleme Uygulamaları**, s.3). Muhsabe bilimi açısından amortismanın genel kabul gören tanımı ise; işletmelerde bir yıldan fazla kullanılan duran varlıklardaki aşınma, yıpranma ve teknolojik eskime sonucunda meydana gelen değer düşüşleri ve değer düşüşlerinin gider haline dönüştürülmesidir ( Feriştah SÖNMEZ, “9 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı – Amortisman Muhasebesi”,Erişim; web.adu.edu.tr/akademik/ferisonmez/pub/tms9.doc. Erişim Tarihi:13.04.2009, s.4). Bir anlamda, mevcutlardaki kayıpların bunlardan faydalanan yıllar arasında taksim edilerek eskimeyi karşılamaıdır

emsal kira bedelinin matrahın tespitinde kullanılan kanuni bir ölçü olduğu yönündedir<sup>877</sup>.

### 1.3. Re'sen Vergi Tarhı

#### 1.3.1. Genel Olarak

Vergilendirmede esas uygulanması gereken tarh yöntemi beyana dayalı tarh olsa da, mükellefe beyanın doğruluğunu gösteren belge ve kanıtları bulundurma görevi yüklenmiştir. Mükellef yapmış olduğu beyan doğru olduğunu gösterecek şekilde sağlıklı bir vergi incelemesine elverişli, defter ve kayıtları kanunda belirtildiği şekilde tutmak, saklamak ve gerektiğinde ibraz etmek zorundadır. Mükellef yasa ile verilmiş

---

(TURGAY, s. 801). Bu tanım dışında ülkemizde de amortisman kavramı için mevzuatta da farklı tanımlamalar bulmak mümkündür. Örneğin, Sermaye Piyasası Kanununa göre amortisman uygulaması gerek amortisman giderlerinin tespiti gerek bunların muhasebeleştirilmesi açısından diğer düzenlemelere göre farklılıklar içermektedir (Aytaç GÜZEL, “**Mevcutlarda Amortisman Uygulaması ve Yatırım Aşamasındaki Harcamalar**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 247, Nisan 2009, s.175). Sermaye Piyasasında Mali Tablo ve Raporlara ilişkin ilke ve Kurallar hakkındaki Tebliğ (Resmi Gazete, 29.01.1989, 20064) de amortisman şöyle tanımlanmıştır; duran varlıklarda kullanımdan belli bir sürenin geçmesinden ve teknolojik gelişmeler nedeniyle varlığın demode olmasından dolayı ortaya çıkabilecek eskime, yıpranma ve tükenme şeklindeki değer kayıplarını dikkate alarak, duran varlıkların faydalı ömürlerini tahmin etmek ve bu süre içerisinde söz konusu varlıkların elde etme maliyetini gider muhasebeleştirmesidir (Seri XI, No:1, Madde 38). 9 Nolu Türkiye Muhasebe Standartlarında ise şöyle tanımlanmıştır; bir varlığın öngörülen hizmet süresi boyunca artık değerinden sonraki elde edilme maliyetinin dönemlere dağıtılmasıdır (SÖNMEZ, “**9 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı– Amortisman Muhasebesi**”, s.2). Vergi Usul Kanununun (VUK) üçüncü kitabının üçüncü kısmı “Amortismanlar” başlığını taşımaktadır. Amortisman ile ilgili birçok düzenleme VUK’da hüküm altına alınmıştır ( Madde 313 – 330). Fakat Vergi Usul Kanununda amortismanın tanımı yapılmamıştır (M. Ali CANOĞLU, “**Vergi Mevzuatımızda Amortismanlar**”, Maliye Enstitüsü Konferansları Yirminci Seri, Fakülteler Matbaası, 1970, s. 170). Bu konuda yapılan çalışmalarda VUK 313. Maddesinde “Amortisman Mevzuu” başlıklı maddeyi yorumlayarak bir tanım yapılmaktadır (Nasuhi BURSAL, “**Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler**”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Yedinci Seri Sermet Matbaası, 1961, s. 104, TURGAY, s. 801). Fakat, VUK 313. Maddede VUK’nu açısından amortisman konusunu açıklamakta herhangi bir tanım yapılmamaktadır.

<sup>875</sup> Kiraya verilen mal ve hakların kira bedelleri emsal kira bedelinden düşük olamaz. Bedelsiz olarak başkalarının intifasına bırakılan mal ve hakların emsal kira bedeli, bu mal ve hakları kirası sayılır. Bina ve arazide emsal kira bedeli yetkili özel mercilerce veya mahkemelerce takdir veya tespit edilmiş kirası, bu suretle takdir veya tespit edilmiş kira mevcut değilse Vergi Usul Kanununa göre belirlenen vergi değerinin % 5’idir. Diğer mal ve haklarda emsal kira bedeli, bu mal ve hakların maliyet bedelinin, bu bedel bilinmiyorsa, Vergi Usul Kanununun servetlerin değerlendirilmesi hakkındaki hükümlerine göre belli edilen değerlerinin % 10’udur (GVK, Madde 73).

<sup>876</sup> KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s. 119.

<sup>877</sup> “...Olayda vergi değerinin, emsal kira bedelinin dolayısıyla vergi matrahının tespitinde kanuni ölçü olduğu açıktır...” Danıştay 3.D., 01.10.1986, E.1986/492, K.1986/1824.

olan bu ödevi yerine getirmezse, belge, defter ve kayıtları idarenin denetimi için elverişli değil ise beyana dayalı tarhın esas almış olduğu mükellefin beyanın doğruluğu karinesi dikkate alınamayacağı için vergi idaresi matrahı re'sen takdir ederek vergiyi de re'sen tarh eder<sup>878</sup>.

Mükellef veya sorumlu vergi kanunlarında kendilerine yükledikleri ödevleri hiç yerine getirmemeleri durumunda vergi mükellefi ile vergi idaresi arasındaki hukuki ilişki kurulamayacağından idare tek taraflı olarak matrahı belirleyip tarh işlemin yapmak durumunda kalacaktır ki bu duruma re'sen tarh denir<sup>879</sup>. VUK'na göre re'sen vergi tarhı; vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak<sup>880</sup> 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 re'sen takdir olunmuş sayılır (VUK Madde 30/I). Bu tarh yöntemi arizi nitelik taşımaktadır. Çünkü belirli bir vergide matrahın tespitiyle ilgili olmayıp, beyana dayanan vergilerde matrahın defter, belge ve kayıtlardan tespitine imkan bulunmaması durumunda başvuru tarh yöntemidir<sup>881</sup>. Bir anlamda, matrahın maddi delillere, kanuni ölçülere dayanılarak kısmen veya tamamen belirlenmesinin mümkün olmadığı durumlarda ve zamanında beyanname verilmemesi gibi bir kısım yasal koşullar gerçekleştiğinde matrah idarece belirlenip re'sen tarh edilir<sup>882</sup>.

VUK'un 30. Maddesi hükmünden de anlaşılacağı üzere, resen vergi tarhı ile ulaşılmak istenen amaç, Vergi Dairelerinin bilgisi dışında bırakılan matrahın gerçeğe en

---

<sup>878</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 102-103.

<sup>879</sup> KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s. 120, Candan' göre re'sen vergi tarhı ise; vergi alacağının yetkililerce re'sen takdir olunan matrah veya matrah farkına vergi oranları uygulanmak suretiyle hesaplanması olarak tanımlanmaktadır. CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 54.

<sup>880</sup> 2365 Sayılı Kanunla İkmalen tarhta yapılan değişikliğe uygun olarak "Maddi delil" deyimi madde hükmünden çıkarılarak yerine "defter, belge ve kayıt" deyimi konulmuştur.

<sup>881</sup> ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, s. 83.

<sup>882</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 98.

yakın miktarının saptanmasıdır<sup>883</sup>. Dolayısıyla, bu tarh yönteminde, mükelleflerin bazı kazanç ve iratlarını, vergi dairesinin bilgisi dışında bırakmaları yada vergi idaresine bildirdikleri kazanç ve iratlarda noksanlığın tespit edilmesi durumunda, vergiye tabi kazanç ve iradı safi miktarının gerçeğe en yakın tespit edilerek tarh edilmesini gerekmektedir<sup>884</sup>. Çünkü, bu madde ile kanun koyucu üzerinden vergi matrahının tespit edilmesi ve tespit edilen bu matrah üzerinden verginin tarh edilmesini öngörmüştür<sup>885,886</sup>.

VUK'un 30. maddesinin ikinci fıkrasında yer alan nedenlere göre re'sen vergi tarhının gerektiren bir nedenin yanında ikmalen tarhı gerektirecek bir durum var ise öncelikle ikmalen tarh yapılır. Bu durumda ikmalen tarh yapılabilmesi için matrah veya matrah farkının re'sen takdiri beklenmez. Re'sen takdir sırasında, ikmalen tarha dayanak olan matrah farkı dikkate alınmış ise vergi tarhında, önceden tarh edilmiş vergi indirilmektedir (VUK Madde 30).

### 1.3.2. Matrahın Re'sen Takdir ve Verginin Re'sen Tarh Nedenleri

Vergi matrahının kısmen de olsa belirlenmesinde defter ve belgelerden belirlenemiyorsa bir anlamda, mevcut defter ve belgelerin kısmen de olsa gerçeği yansıtmaması durumu re'sen takdir nedeni olarak kabul edilmektedir. Şekli açıdan yasal düzenlemelere uygun olsa da gerçek durumun tespit edilmesini sağlamayan defter kayıtları ve bu kayıtlara dayalı beyanlara itibar edilmeyerek re'sen takdir yoluyla mükellefin vergi matrahları belirlenmektedir<sup>887</sup>. VUK'nun 30. maddesinin birinci fıkrasında re'sen tarh tanımı yapıldıktan sonra, aynı maddenin ikinci fıkrasında; hangi

<sup>883</sup> Danıştay 3. D., 03.12.1985, E.1984/4610, K.1985/3145, Danıştay 3.D., 05.06.1986, E. 1986/250, K. 1986/1514, Danıştay 4.D., 28.02.2000, E.1999/1904, K.2000/779, Danıştay 4.D.,10.11.1999, E.1999/350, K.1999/3959, Danıştay 4.D.,08.10.1991, E.1988/5112, K.1991/3022, Danıştay 4.D., 21.12.1988, E.1988/927, K.1988/5016, Danıştay 4.D., 10.12.1985, E.1984/2545, K.1985/3397.

<sup>884</sup> KIZILOĞ, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.655, Danıştay 3.D., 05.06.1986, E. 1986/250, K. 1986/1514

<sup>885</sup> KIZILOĞ, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.655.

<sup>886</sup> "Bu hükümle yasa koyucu, üzerinden verginin hesaplanacağı matrahın belirlenmesini öngörmüştür.." Danıştay 4.D., 21.12.1988, E.1988/927, K.1988/5016.

<sup>887</sup> Veysi SEVİĞ, "Re'sen Vergi Tarhında İhticaca Salih Olup Olmama Hali", İktisat ve Maliye, Cilt: XXXIII, Sayı: 2, Mayıs 1986, s. 60, (s.60-67).

hallerde vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edileceği belirtilerek bir anlamda re'sen takdir nedenlerini tek tek belirlemiştir<sup>888</sup>. Bu ikinci fıkraya göre re'sen takdir nedenler şunlardır; 1. Vergi Beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi, 2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş olması, 3. Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi, 4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması, 5. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması, 6. Bu kanunun mükerrer 227. 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 edilmemesidir (VUK Madde 30).

VUK 30/II. Maddesine göre re'sen takdir için altı neden sayılmıştır. Geçmişte re'sen takdir nedenlerinin sayısı sürekli farklılık göstermiştir. 15.06.1949 tarihli 5432 sayılı Vergi Usul Kanununda<sup>889</sup> sadece 3 re'sen takdir nedeni var iken, daha sonra eklenen nedenlerle sayı artırılmış, 24.6.1994 gün ve 4008 sayılı kanunla eklenen iki neden ile sayı sekize çıkmış, 25.5.1995 gün ve 4108 sayılı kanunla bir re'sen takdir nedeni daha eklenerek sayı dokuzaya çıktıktan sonra, 5 ve 9 nolu bentlerde yer alan nedenler 4369 sayılı kanunla 29.07.1998'den itibaren, 4783 sayılı kanunla da 7'nolu bent 01.01.2003 tarihinden itibaren kaldırılmıştır<sup>890</sup>.

VUK 30. Maddesindeki düzenleme doktrinde vergi matrahının re'sen takdir ve re'sen tarhını gerektiren iki farklı görüşün ortaya çıkmasına neden olmuştur. Birinci

---

<sup>888</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 55.

<sup>889</sup> Resmi Gazete, 15.06.1949.

<sup>890</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 56.

görüŖe göre<sup>891</sup>; vergi matrahı veya matrah farkının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçüleri tespit edilememesi durumudur. Bir anlamda, defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçüleri tespit edilemeyen her durumda re'sen takdir ve re'sen tarh yapılabilecektir. İkinci fıkrada altı bent halinde sayılan nedenler, birinci

---

<sup>891</sup> Doktrinde birinci görüşü savunanlar; Kaneti'ye göre; Matrahın re'sen takdir ve verginin re'sen tarh edilebilecek durumlar VUK 30. Maddesinde gösterilmiş bulunmaktadır. Bu hüküm genel bir re'sen tarh tanımı vermiştir. Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçüleri dayanarak tespiti mümkün değilse vergi re'sen tarh edilir ( VUK 30/I). Bir anlamda, beyanname, defter veya belge düzenlerine uyulmaması verginin re'sen tarha neden olmaktadır. Diğer taraftan, VUK 30.Maddesinde altı bent halinde matrahın re'sen takdir edileceği durumlar sayılmıştır. VUK 30 genel bir re'sen vergi tarhi nedenine yer verdiği için bu altı bentle sayılan durumlar sınırlayıcı değildir. Bu durumlarda, vergi matrahının, tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçüleri dayanılarak tespit olmadığı kabul edilir. İkinci fıkrada yer alan durumlardan bir bölümü genel re'sen nedeninin çerçevesi içerisinde yer alırken bazıları bu çerçeveyi aşmaktadır. Bir anlamda, kanunda açıkça yer aldıkları için bu durumların her birisi de re'sen tarh nedeninin varlığı kabul edilir. KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 103. Kırbaş'a göre; VUK'nun 30. Maddesindeki re'sen tarh tanımı genel bir tanımdır. Dolayısıyla, herhangi bir nedenle vergi matrahını tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçüleri dayanılarak belirlemek olanaksızsa re'sen tarh yapılacaktır. Bu durumun saptanması takdir komisyonlarına ve vergi inceleme elemanlarına bırakılmıştır. İnceleme raporlarında bu koşulların varlığının ve matrahın hangi objektif ölçüler veya dış karinelere dayandırıldığı açıkça tespit edilmesi gereklidir. KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.120-121, Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez'e göre; VUK'ta matrahın tamamen veya kısmen defter ve belgelere veya kanuni ölçüleri dayanılarak tespitine imkan olmayan durum re'sen tarhin genel sebebi olarak belirtilmiştir. Fakat, kanunda bu genel sebebe ilaveten özel sebeplerde verilmiştir. Kanunda belirtilen özel sebep veya durumlar somut hallerle ilişkin durumları da kapsayacak şekilde düzenlenmiştir. KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 159. . Arıkan ve Öz'e göre; VUK'nun 30. Maddesindeki re'sen tarh tanımı genel bir tanımdır. Dolayısıyla, bu tanımdaki koşullar gerçekleştiği zaman re'sen tarhiyat da gerçekleşir. Yani "herhangi bir nedenle" vergi matrahı kısmen ya da tamamen kayıt ve belgelere ve kanuni ölçüleri göre belirlenemiyorsa re'sen tarhiyat gerçekleştirilir. ARIKAN, ÖZ, "**Re'sen Tarhiyat Şekilleri ve Hukuksal Boyutu**", s.1, Şeker'e göre; "VUK 30/1 ilkesel olarak genel bir hüküm ortaya koymaktadır. "tespitine imkan bulunmayan haller" ifadesi ile genel olarak herhangi bir halin bu kavrama girmesi durumunda re'sen takdir nedeni olacaktır. Altı bentte sayılan haller "Ta'dadi" nieteliktedir. Bunların örnekleme yoluyla sayılmış haller olarak kabul edilmesi gerekir. Kanun koyucu, bu altı bentteki hallerin gerçekleşmesini de ayrıca somut bir şekilde takdir nedeni olarak varsaymıştır. Şu halde altı bentte sayılmayan, ancak Madde 30/1 anlamında defter, kayıt ve belgelere ve kanuni ölçüleri göre vergi matrahının kısmen dahi olsa tespitine imkan bulunmayan hallerde de re'sen vergi tarh edilebilecektir", H.Nezih ŞEKER, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım, İstanbul 1994, s.187. Kurt'a göre; VUK'un 30. maddesinde re'sen tarh hüküm altına alınmıştır. Bu maddeye göre re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçüleri dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde, takdir edilen veya belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi alınmasıdır. Maddenin birinci paragrafında genel bir re'sen takdir nedenine yer verilmiş bulunmaktadır. Yasa bazı durumları önemli görmüş ve bunları bentler halinde sıralamıştır. Bu durumların bulunması halinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçüleri dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilmektedir. Bu bentlerde sayılmış olan nedenler, özel takdir nedenleridir. Dolayısıyla, özel ve genel neden ayrımında, özel nedenler varsa, genel nedenden önce gelecektir. Bu arada özel nedenlerin tespiti, incelenen olayda bulunup bulunmadığının ortaya konulması daha zordur. Buna karşılık genel nedenlerden re'sen takdir istemek, daha sağlıklı görülmektedir. Bununla belirtilmek istenen re'sen tarhiyat yasada sayılmış olan özel nedenlerle sınırlı değildir. Bentlerde sayılmayan fakat genel tanıma gören bir re'sen takdir nedeni varsa, VUK 30. madde gereği re'sen takdir ve vergi tarhi yapılabilir. Hasan KURT, "**Randıman Frakları İçin Re'sen Tarhiyat Yapılamayacak mı?**", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 194, Ekim 1997, Erişim Adresi; <http://www.vergiodunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=1765>, s.1.

fıkırdaki belirtilen genel nedene uysun uymasın, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilmesinin olanaklı olmadığını kabul edilen durumlara ilişkindir. Dolayısıyla, vergi matrah veya matrah farkının tespit edilememesi nedeni olarak 2. Fıkırdaki sayılanlardan herhangi birine tip olarak uygun bulunmasa dahi genel sebebe uygun olmak şartıyla matrah veya matrah farkının yetkililerce takdir yoluyla saptanması ve re'sen vergi tarh edilmesi mümkündür. İkinci görüşe göre ise<sup>892</sup>; matrah veya matrah farkının re'sen takdir veya re'sen vergi tarhını ancak ikinci fıkırdaki belirtilen nedenlerle sınırlamaktadır. Dolayısıyla bu görüşe göre; vergi idaresinin vergi matrahının re'sen takdir ve re'sen

---

<sup>892</sup> İkinci görüşü savunanlar; Seviğ'e göre; Yasa maddesinde hangi durumlarda re'sen vergi tarhının zorunlu olarak yapılacağı hususu sayılmak suretiyle belirtilmiştir. Bu hallerde vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya yasal ölçülere göre belirlenemeyeceği varsayım olarak kabul edilmiştir. SEVİĞ, “**Re'sen Vergi Tarhında İhticaca Salih Olup Olmama Hali**”, s. 60, Kızılot'a göre; VUK 30.Maddesinde re'sen takdiri gerektiren durumlar 6 bent halinde belirlenmiştir. Bu durumlardan herhangi birinin varlığı halinde matrah veya matrah farkı re'sen takdir edilir. KIZILOĞLU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.666, Turgay'a göre; VUK'un 30. Maddesinin birinci fıkrasında takdir, maddi delillerin mevcut olmaması gibi geniş bir esasa bağlanmakla beraber re'sen takdir sebepleri ikinci fıkırdaki ayrıca tespit edilmiştir. İkinci fıkırdaki bentlerde sayılan hallerden birinin bulunmaması halinde hükmen vergi matrahının tespitine esas olacak maddi delillerin mevcut olmadığı kabul edilerek ve kati olarak re'sen takdir edilecektir. Birinci fıkırdaki olduğu gibi idareye maddi delillerin mevcut olup olmadığı araştırma yetkisi verilmemiş, takdir yoluna gidilmesi yoluna gidilmesi emrolunmuştur. TURGAY, s.119. Candan'a göre; VUK'un 30.Maddesinin ilk fıkrasındaki düzenleme, genel bir re'sen takdir nedeni getirmek amacıyla düzenlenmiş değildir. Fıkra, re'sen vergi tarhını ve bu tarhın yapılmasını gerektiren tanımlamak amacıyla taşımaktadır. Bu bakımdan, fıkırdaki, re'sen vergi tarhının takdir komisyonlarınınca takdir edilen matrah veya matrah farkı üzerinden yapılan vergi tarhı anlatılırken, takdirin vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belge veya kanuni ölçülere dayanılarak tespit edilemeyen durumlarda yapılacağı belirtilmesi, re'sen matrah takdirine gidilebilmesi var olması gereken nedenlerin genel bir açıklamasında ibarettir. Bu nedenleri neler oldukları ikinci fıkırdaki tek tek belirlenmiştir. İkmalen ve re'sen vergi tarhını gerektiren nedenlerin birlikte var olmaları durumunda öncelikle ikmal tarhı yapılacağına dair olan son fıkranın ilk cümlesinde, re'sen vergi tarhını gerektiren nedenler açısından genel bir ifade kullanılmamış bunun yerine “ yukarıdaki bentlerin hükümlerine göre” ibaresine yer verilmiş olunmasından da anlaşılmaktadır. Burada, kanun koyucu re'sen takdir nedenlerini maddenin ikinci fıkrasında yazılı bentlerde sayılan durumlarla sınırlamamış olsaydı, var olduğu iddia olunan genel takdir nedenini dışarıda bırakmamak için “ bu madde hükümlerine göre”, ibaresini kullanırdı. 2365 sayılı kanunun VUK 30.Maddenin ikinci fıkrasına altıncı bendin eklenmesine dair olan 4. Maddenin Hükümet Gerekçesinde “ Yürürlükteki hükümlerde, re'sen takdir sebepleri kısıtlı ve biçimsel olarak belirtilmiş olup...”ibaresi de kanun koyucunun iradesinin, re'sen takdir nedenlerini ikinci fıkırdaki sayılan bentlerle sınırlamak amacıyla olduğunu göstermektedir. CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 58, Özyer' göre; Kanun koyucu re'sen takdir sebeplerini tek tek sayarak bir sınırlama getirmiştir. Dolayısıyla re'sen tarh yapılabilmesi için VUK'un 30. Maddesinde belirtilen takdir nedenlerinden birisinin bulunması gerekmektedir. Bu maddenin girişindeki genel tanımdan da re'sen takdir sebebi çıkarılabileceği belirtile de bentlerde sayılan takdir sebeplerinin tanımda belirtilen durumu kapsamaktadır. ÖZYER, **Vergi Usul Kanunu**, s. 111-112. Işık'a göre; VUK'nun 30/2 Maddesindeki sebeplerden herhangi birinin mevcut olması durumunda vergi, vergi dairesince tarh edilir. Matrah veya matrah farkının re'sen takdir edilebilmesi içinde mutlak suretle VUK 30/2 deki takdir sebeplerinden birinin bulunması gerekmektedir. Ekrem IŞIK, “**Damga Vergisinde Tarhiyat Türleri Pişmanlık Hükümleri ve Uzlaşma Hükümlerinin Uygulanması**” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 250, Temmuz 2009, s.23 (16-37)

tarh edebilmesi için sadece ikinci fıkrada sayılan nedenlerden en az birinin gerçekleşmiş olması ve bunun usulüne uygun olarak tespiti gereklidir<sup>893</sup>. VUK 30'un. maddesinin ikinci fıkrasındaki “*Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması durumunda vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere tespitin mümkün olmadığı..*” ibaresi, ilgili maddenin birinci fıkrasındaki “*...vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde...*” ibaresini tamamlayıcı niteliktedir. Burada kanun koyucu, defter, kayıt ve belgelerden veya kanuni ölçülere göre tespitin mümkün olmadığı “halleri” tek tek belirlemiştir. Eğer kanun koyucunun böyle bir amacı olmasaydı, ikinci fıkrada defter, kayıt ve belgelerden veya kanuni ölçülerden tespitin mümkün olmadığı durumları tek tek belirlemez, ilk fıkradaki defter, kayıt ve belgeler veya kanuni ölçüler dışında tespite olanak bulunmayan tüm durumların re'sen takdir ve tarh nedeni olmasına izin verirdi. Dolayısıyla, ikinci görüşün dikkate alınması madde hükmüne daha uygundur. Gelir İdaresi Başkanlığının bu konudaki görüşü de; matrah veya matrah farkının re'sen takdir edilebilmesi için mutlak surette 2.fıkrada sayılan takdir sebeplerinden birinin bulunması gerektiği yönündedir<sup>894</sup>. Öte yandan Danıştay'ın bu konudaki görüşü de; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30/2. Maddesine göre tarhiyat yapılabilmesi için madde hükmünde öngörülen anlamda re'sen takdir sebebinin bulunması gerektiği..” yönündedir<sup>895</sup>. Bir anlamda, Danıştay da re'sen takdirin ve re'sen tarhın ancak 30. Maddenin ikinci fıkrasındaki sebeplerin varlığı halinde yapılabileceği görüşündedir.

---

<sup>893</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 56.

<sup>894</sup> Gelir İdaresi Başkanlığı “**İkmalen ve Re'sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin Hakları ve Ödevleri**”, s.6.

<sup>895</sup> Danıştay, 4.D., 20.01.1994, E.1992/1997, K. 1994/232. Benzer kararlar için; “ VUK 30. Maddede yazılı olmayan takdir sebeplerinin hiç birisine girmeyen sebepler için takdir yoluyla tarhiyat yapılamaz” Danıştay 4.D., 15.12.1967, E. 65/1702, K. 67/6906, Benzer karar için bakınız; Danıştay 4.D., 16.01.1968, E. 64/3033, K. 68/101, aktaran TURGAY, s. 143. “..ödenen vergisi çıkmayan yükümlü hakkında diğer resen takdir sebepleri mevcut olmadıkça süresinde beyanname verilmemesi nedeniyle resen takdire gidilmesinin maddenin özüne aykırı düştüğü..” Danıştay 7.D., 07.03.1994, E.1992,72605, K.1994/1140. “ 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesinde resen vergi tarhi; vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde saptanacak matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunması şeklinde tarif edilmiş ve maddede sayılan nedenlerden birinin bulunması halinde maddi delillerin mevcut olmadığı kabul edileceği belirtilmiştir...” Danıştay VDDGK, 19.06.1998, E.1996/354, K.1998/123.

VUK 30. Maddesinde belirtilen altı nedenin varlığı halinde takdir komisyonları veya inceleme elemanlarınca takdir olunacak matrahlar üzerinden yapılacak re'sen tarhiyat mükellefe ihbarname ile tebliğ olunmak durumundadır (VUK Madde 34).

### **1.3.2.1. Vergi Beyannamesi Kanuni Süresi Geçtiği Halde Verilmemişse**

Beyana dayanan vergilerde mükelleflerin ne zaman beyanname verecekleri ilgili vergi kanunlarında belirtilmektedir. Örneğin, Gelir Vergisi, Mart ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar, gelirin sadece basit usulde tespit edilen ticari kazançlardan ibaret olması halinde Şubat ayının başından yirmibeşinci günü akşamına kadar tam mükellefiyette vergiyi tarha yetkili vergi dairesine vermek zorundadır (GVK, Madde 92). Kurumlar Vergisinde, beyanname hesap döneminin kapandığı ayı izleyen dördüncü ayın birinci gününden yirmibeşinci günü akşamına kadar, tarhin muhatabının Türkiye'yi terk etmesi durumunda ise ülkeyi terk etmesinden önceki onbeş gün içinde verilir (KVK, Madde 25). Katma Değer Vergisinde ise, mükellefler ve vergi kesintisi yapmakla sorumlu tutulanlar Katma Değer Vergisi beyannamelerini vergilendirme dönemini izleyen yirmidördüncü günü akşamına kadar ilgili vergi dairesine vermek zorundadırlar ( KDVK, Madde 41). Vergi beyannamelerinin kanunda belirlenen bu süreler içerisinde yetkili vergi dairesine verilmesi, posta ile taahütlü olarak gönderilmesi veyahutta elektronik ortamda gönderilmesi gerekmektedir<sup>896</sup>. Kanunda belirlenen süreler içerisinde verilmemiş beyannameler hiç verilmemiş sayılır<sup>897</sup>. Danıştay da bir kararında<sup>898</sup>, “Gayrimenkul sermaye iradının kanuni süresi içerisinde beyan edilmeyerek beyanname verilmemesi hali 213 sayılı V.U.K nun 30.maddesi gereğince resen takdir sebebi olduğunu” belirtmiştir. Beyanname verme süresi içerisinde beyannamenin verilmemesi durumunda verginin normal yoldan ve sürelerde tarh edilmesi mümkün olmamaktadır<sup>899</sup>. Çünkü, beyana dayanan vergilerde tarh mükellefin kendisi beyanı üzerine yapıldığından beyannamenin verilmemesi durumunda matrahın

<sup>896</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 58.

<sup>897</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 104.

<sup>898</sup> Danıştay, 28.11.1984, E.1984/1669, K.1984/3247.

<sup>899</sup> KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 159.

tespit edilmesi gerekmektedir. Dolayısıyla da, vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemesi durumu re'sen takdir nedeni olmaktadır ( VUK Madde 30/I).

Kanuni süresi geçtikten sonra mükellefin kendiliğinden beyanname vermesi durumunda; eğer vergi idaresi herhangi bir işlem yapmadan yani mükellefi takdir komisyonuna sevk etmesinden veya vergi incelemesine başlanılmadan önce beyannamenin mükellefçe kendiliğinden verilmesi re'sen vergi tarhını engel olmaz. Fakat böyle bir durumda re'sen tarh beyannamede gösterilen matrah üzerinden yapılacaktır<sup>900</sup>. Dolayısıyla, vergi beyannamesinin kanuni süresi geçtikten sonra beyannamesini verenlere bu beyannamede gösterdikleri matrah üzerinden re'sen tarh yapılır ve takdir komisyonuna sevk edilmez. Ancak, vergi incelemesine başlanması veya takdir komisyonuna sevk edilmesinden sonra kendiliğinden verilen beyannameler için bu hüküm uygulanmaz (VUK Madde 30/ IV).

Kanuni süre geçtikten sonra mükellefin kendiliğinden vergi beyannamesini vermesi durumunda re'sen takdire sevki engelleyen diğer bir durum ise; mükellefin vergi beyannamesini süresi geçtikten sonra pişmanlık dilekçesi ile vermesidir. Mükellef pişmanlık hükümlerine göre<sup>901</sup> hiç verilmemiş olan vergi beyannamesini haber verme dilekçesinin verildiği tarihten itibaren onbeş gün içinde verirse ( VUK Madde 371) matrahın re'sen takdir edilmesinden ve verginin re'sen tarhından kurtulabilir<sup>902</sup>.

---

<sup>900</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 64.

<sup>901</sup> Beyana dayanan vergilerde vergi zıyayı cezasını gerektiren fiilleri işleyen mükelleflerle bunların işlenişine iştirak eden diğer kişilerinde kanuna aykırı hareketlerini ilgili makamlara kendiliğinden dilekçe ile haber verilmesi durumunda burada yazılı kayıt ve şartlarda vergi zıyayı cezası kesilmez. 1. Mükellefin keyfiyeti haber verdiği tarihten önce bir muhbir tarafından herhangi bir resmi makama dilekçe ile veya şifahi beyanı tutanakla tevsik edilmek suretiyle haber verilen durum hakkında herhangi bir ihbarda bulunulmamış olması, 2. Haber verme dilekçesinin yetkili memurlar tarafından mükellef nezdinde herhangi bir vergi incelemesine başlandığı veya olayın takdir komisyonuna ettirildiği günden önce verilmiş ve resmi kayıtlara geçirilmiş olması, 3. Hiç verilmemiş olan vergi beyannamelerinin mükellefin haber verme dilekçesinin verildiği tarihten başlayarak onbeş gün içinde tevdi olunması, 4. Eksik veya yanlış yapılan vergi beyanının mükellefin keyfiyeti haber verme tarihinden itibaren başlayarak onbeş gün içinde tamamlanması ve düzeltilmesi, 5. Mükellefçe haber verilen ve ödeme süresi geçmiş bulunan vergilerin, ödemenin geciktiği her ay ve kesri için 6183 sayılı kanunun 51. Maddesinde belirtilen nispette uygulanacak gecikme zammı oranında bir zamla birlikte haber verme tarihinden başlayarak onbeş gün içinde ödenmesi (VUK Madde 371).

<sup>902</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 104, CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 65.

Danıştay'ın yerleşik içtihadı da; kanuni süresi geçtikten sonra pişmanlıkla verilen beyannamelere istinaden re'sen takdir ve re'sen tarh yapılamayacağı yönündedir<sup>903</sup>.

VUK'un 18. Maddesinde vergi kanunlarında yer alan sürelerin gün, hafta, ay olarak yada belli bir günle ifade edilmesi durumunda sürelerin nasıl hesaplanacaklarını düzenlemektedir<sup>904,905</sup>. VUK'nun da belirtilen bazı hallerde de süreler uzamaktadır. Mükellefin vergi beyannamesi verme süresi de, VUK'ta süreleri uzatan nedenlerin olması durumunda uzamaktadır. Bu durumlar, ölüm, mücbir sebep, zor durum ve diğer durumlardır. Bu durumların varlığı halinde süreler uzayacağından vergi beyannamesinin kanuni süresinde verilemese bile re'sen takdir yapılmayacaktır.

Ölüm dolayısıyla, mirasçılara geçen ödevlerin yerine getirilmesinde bildirme ve beyanname verme sürelerine üç ay eklenmektedir (VUK Madde 16). Burada sürenin ölüm nedeniyle üç ay uzaması ölenin mükellefiyeti ile ilgili olup ölmeden önce başlayan ve ölüm tarihinde henüz bitmemiş vergilendirme dönemleriyle, beyan süresi henüz tamamlanmamış bildirme ve beyanname verme süresidir. Beyanname verme süresi sona ermeden ölen mükellefin beyanname verme ödevlerini mirasçılar,

---

<sup>903cc</sup> 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 371.maddesine göre, pişmanlıkla verilen beyanname süresinde verilmiş sayılacağından, resen takdire gidilmesinin Kanun koyucunun amacına aykırı olduğu.” Danıştay 7.D., 28.05.1992, E.1988/4862, K.1992/1981. “Pişmanlıkla beyanname veren ve mahsuplar nedeniyle ödenecek vergisi çıkmayan yükümlü hakkında diğer resen takdir sebepleri mevcut olmadıkça süresinde beyanname verilmemesi nedeniyle resen takdire gidilmesinin maddenin özüne aykırı düştüğü.” Danıştay 7.D.,07.03.1994, E.1992/2605, K.1994/1140. “Pişmanlık dilekçesiyle birlikte matrahsız beyanname veren yükümlüler hakkında diğer re'sen takdir sebepleri bulunmadıkça hem beyannamenin zamanında verilmiş sayılması hem de matrahın re'sen takdiri yoluna gidilmesi olanağı yoktur.” Danıştay 7 D., 13.06.1991, E.1987/4622 K.1991/2003. “.beyanname verilmeme sebebi sorulduktan sonra pişmanlık talebiyle verilen beyannamenin hiç verilmemiş sayılacağı ve buna göre takdir komisyonunca 1981 yılı kazancı esas alınarak 1982 yılı kazancının takdir olunmasında kanuna aykırılık görülmediği.” Danıştay 3.D.,03.12.1986, E.1986/3214, K.1986/2449. “Beyana çağrı yazısının tebliğ edildiği vergi dairesince kanıtlanamadığından, KDV beyannamelerini pişmanlıkla veren yükümlünün beyanı dışında bir matrah farkının bulunduğu yolunda davalı idarece yapılmış bir tespit de bulunmadığından takdir komisyonu kararına dayanılarak salınan kaçakçılık cezalı KDV'de isabet bulunmadığı hk.” Danıştay 3.D., 07.03.1994, E. 1992/2599, K.1994/1138.

<sup>904</sup> Vergi kanunlarında yazılı süreler şu şekilde hesaplanır; 1. Süre gün olarak belli edilmişse başladığı gün hesaba katılmaz ve son günün tatil saatinde biter, 2. Süre hafta veya ay olarak belli edilmişse başladığı güne son hafta veya ayda tekabül eden günün tatil saatinde biter. Sürenin bittiği aydan başladığı güne tekabül eden bir gün yoksa süre o ayın son gününün tatil saatinde biter, 3. Sonu belli bir gün ile tayin edilen sürelerde, süre o günün tatil saatinde biter. 4. Resmi tatil günleri süreye dahildir. Şukadar ki, sürenin son günü resmi tatile rastlarsa tatili takib eden ilk iş gününün tatil saatinde biter (VUK Madde 18).

<sup>905</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 116.

beyanname verme süresinin sona ermesinden itibaren işlemeye başlayacak ek üç aylık süre içerisinde yerine getirmesi gerekmektedir. Bu süreler içerisinde beyanname verilmemesi durumunda matrah re'sen takdir edilecektir<sup>906</sup>. Gelir Vergisi Kanununda ise ölüm halinde beyannameleri ölüm tarihinden itibaren 4 ay içinde verileceği belirtilmektedir (GVK Madde 92/2). Özel nitelikteki bu hüküm, gelir vergisi beyanname verme süresi açısından geçerlidir. Fakat bu dört aylık süreye VUK'un 16. Maddesindeki bir üç aylık süre daha eklenmeyecektir<sup>907</sup>.

VUK'undaki mücbir sebeplerden herhangi birinin bulunması durumunda bu sebep oradan kalkıncaya kadar süreler işlemez ( VUK Madde 15). Kanunda belirtilen mücbir sebep halleri şunlardır (VUK Madde 13); “1. Vergi ödevlerinden herhangi birinin yerine getirilmesine engel olacak derecede ağır kaza, ağır hastalık, tutukluluk, 2. Vergi ödevlerinin yerine getirilmesine engel olacak, yangın, yer sarsıntısı ve su basması gibi afetler, 3. Kişinin iradesi dışında vukua gelen mecburi gaybubetler, 4. Sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikalarının elinden çıkmış olunması gibi hallerdir.” Mücbir sebebin varlığı halinde vergi mükellefi ve sorumluları tarafından kanıtlanması durumunda vergi işlemleri ve ödevleri ile ilgili süreler engel durum devam ettiği sürece durur<sup>908</sup>. Mücbir sebebin varlığı durumunda beyanname verme süresi de bu sebebin varlığı kadar uzar. Dolayısıyla, mücbir sebebin varlığı halinde beyanname verilememesi durumu re'sen takdir sebebi sayılmayacaktır. Danıştay'da bu konuda vermiş olduğu bir kararda<sup>909</sup>; “ Vergi Usul Kanununun 13. Maddesi uyarınca Davacının cezaevinde kaldığı sürece mücbir sebebin bulunduğu açık olduğu halde kanuni ve ek sürede beyanname vermemesi sebebiyle Takdir Komisyonu kararına istinaden yapılan tarhiyatta isabet görülmediği..” ni vurgulamıştır.

VUK'un zor durumda bulunmaları nedeniyle vergi ile ilgili ödevlerini süresinde yerine getiremeyecek olanlara, kanuni sürenin bir katını, kanuni sürenin bir aydan az olması halinde bir ayı geçmemek üzere, Maliye Bakanlığınca uygun (münasip)

---

<sup>906</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 62.

<sup>907</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 121.

<sup>908</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 120.

<sup>909</sup> Danıştay 3.D., 02.12.1986, E.1986/870, K.1986/2424.

bir süre verilebilir (VUK Madde 17/1). Bu sürenin verilebilmesi için ise ( VUK Madde 17/2); 1. Süre isteyen, sürenin bitmesinden önce yazı ile istemde bulunması, 2. İstemde gösterilen mazeret, mühlet verecek makam tarafından kabul edilmesi, 3. Sürenin verilmesi halinde vergi alınması tehlikeye girmemesi gerekmektedir. Bu sürenin verilmesi durumunda, verilen ek sürenin sonuna kadar beyanname süresinde verilme de re'sen takdir yoluna gidilemeyecektir.

VUK'taki genel hükümlerin dışında vergi kanunlarındaki özel durumlarda da beyan süreleri uzayabilmektedir<sup>910</sup>. Örneğin, defter ve vesikaların muhafaza altına alındığı tarihten itibaren vergi beyannamesinin verileceği tarihe kadar olan süre bir aydan az ise beyanname verme süresi kendiliğinden bir ay uzamaktadır. Ek süre bu müddetin sonundan başlar (VUK Madde 144). Dolayısıyla da, kanuni sürede beyanname verilememesi durumunda, verilecek bu ek süre bitene kadar vergi beyannamesi verme süresi uzayacağından, verilen ek süre içerisinde re'sen takdire gidilemeyecektir.

### **1.3.2.2. Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyanname vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa**

Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içerisinde verilse de beyanname vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemesi, re'sen takdir nedeni olarak hükme bağlanmıştır (VUK Madde 30/2). Bu durumda, beyanname biçimsel olarak zamanında verilmiş fakat niteliksel olarak sağlıklı bir vergi uygulamasına imkan verecek şekilde yeterli bilgileri içermemektedir<sup>911</sup>. Dolayısıyla da, vergi dairesi beyan edilen matrah üzerinden tarh işlemini yapması mümkün olmayacağı için<sup>912</sup> yani sağlıklı bir vergi uygulaması yapılamayacağı için beyanname hiç verilmemiş sayılarak re'sen takdir yoluna gidilmektedir. Bu durumda re'sen takdire gidilebilmesi için beyannamedeki eksiklerin vergi uygulamasını engelleyecek nitelikte olması

<sup>910</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 122.

<sup>911</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 104.

<sup>912</sup> KIZILOĞLU, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 16.

gerekmektedir<sup>913</sup>. Beynamede gösterilmeyen bilgiler ise matrahın doğrudan tayin ve tespit edilmesini önleyecek her türlü bilgidir<sup>914</sup>. Dolayısıyla matraha ilişkin bilgilerin olmaması durumunda vergi dairesinin tarh yapabilmesi mümkün olmayacağından matrahın re'sen takdiri gerekecektir. Örneğin Danıştay bir kararında<sup>915</sup> “işçi için aylık asgari ücretin altında beyanda bulunulmuş olmasını, beynamede matraha ilişkin bilgilerin noksan gösterildiği” nedeniyle matrahın re'sen takdir edilebileceği yönünde karar vermiştir. Matrahın tayin ve tespiti ile doğrudan ilgisi olmayan bazı bilgilerin beynamede olmaması veya bir takım belgelerin beyannameye eklenmemiş olması halinde matrahın re'sen takdir olunamaz<sup>916,917</sup>. Dolayısıyla da beynamede yer alan matraha ilişkin bilgiler dışında diğer bilgiler isim, unvan ve benzeri bilgilerin olmaması matrahın re'sen takdirini gerektirmez.

VUK 30/2 bendindeki hüküm hiç matrah beyan edilmemesinden değil, beyan edilen matraha ilişkin bilgilerin beynamede gösterilmemesinden söz etmektedir. Beynamede gerekli bilgilerin verilmesi, vergi matrahının re'sen takdir nedenini oluşturmayacaktır. Bir başka deyişle, bu madde hükmü ile anlatılmak istenen re'sen takdir nedeni, beynamede matrahın gösterilmemesi değil, matraha ilişkin bilgilerin beynamede yer almamasıdır. Vergi matrahına ilişkin bilgiler ile kastedilen ise, bir verginin hesaplanmasına ilişkin olumlu veya olumsuz yönde etki eden ve beyanamenin ilgili sütunlarında olması gereken her çeşit bilgidir. Matraha ilişkin bilgilerin beynamede olmaması durumunda, bunun sebebi ne olursa olsun re'sen takdir nedeni olacaktır<sup>918</sup>. Vergi beyannamesinde matraha ilişkin bilgilerin

---

<sup>913</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 104.

<sup>914</sup> KIZILOT, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.700.

<sup>915</sup>“İş Kanunu hükümlerine göre yetkili makamlarca tespit edilen asgari ücretin altında işçi ücreti ödenmesine kanuni olanak bulunmadığından; üç aylık dönem için verilen muhtasar beynamede, başkaca hiçbir açıklamada bulunulmaksızın (4) işçi için aylık asgari ücretin altında beyanda bulunulmuş olması, beynamede matraha ilişkin bilgilerin noksan gösterildiği veya gerçeği yansıtmadığı anlamına geleceğinden, Vergi Dairesi Müdürlüğü tarafından matrahın re'sen takdir yoluyla tespiti cihetine gidilmesinde açıklanan kanun hükümlerine aykırılık görülmemiştir.” Danıştay 26.11.1986, E.1986/1248, K.1986/2358.

<sup>916</sup>KIZILOT, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.700-701.

<sup>917</sup>“Muhtasar beyannameyi vermesine rağmen mahiyeti anlaşılabilen toplu yoklama tutanağına istinaden 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30/2.maddesi uyarınca takdire gidiliş ise de ortada anılan madde hükmünde öngörüldüğü anlamda re'sen takdir sebebi bulunmadığı anlaşılmıştır..” Danıştay 4.D., 20.01.1994, E.1992/1997, K.1994/232.

<sup>918</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 68.

gösterilmemiş olması durumunda re'sen takdir yapılması genellikle gelir vergisi, kurumlar vergisi, gider vergileri beyannamesi ve muhtasar beyannamelerde söz konusu olmaktadır<sup>919</sup>.

VUK'nun 30. maddesinin 3.fikrası vergi matrahına ilişkin bilgilerin beyannamede olmaması durumunda izlenecek yolu belirlemiştir. VUK'un 30. maddesinin 3.fikrasında; "Yukarıdaki 2. Bentte yazılan 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 tespit olunacak miktardan az olamaz" denilmektedir. İlgili maddenin 2. bendine ek olarak 3. fıkrasında düzenleme yapılması, vergi beyannamesinde yer almayan bilgilerin ancak mükellefin tutmak zorunda olduğu defter ve düzenlemesi gereken belgelerden elde edilecek olmasından kaynaklanmaktadır. Bir başka deyişle, mükellefin matraha ilişkin söz konusu bilgilerinin ancak defter ve belgelerden çıkarılabilecek olmasındandır<sup>920</sup>. Burada kanun koyucu için önemli olan matrahın doğru olarak tespitinin sağlanmasıdır. Eğer mükellef beyanname verme yükümlülüğünü yerine getirmişse burada matraha ilişkin bilgilerin eksikliğini öncelikle matrahın tespitinde kullanılacak olan defter ve belgelerden elde edilebileceği için 15 günlük ibraz süresi verilmektedir. Çünkü takdir komisyonunun matrahi en doğru şekilde takdir edebilmesi ancak mükelleften alacağı defter ve belgelerle sağlanabilir. Dolayısıyla da, matrahın en doğru şekilde tespiti mükellef açısından olduğu kadar vergi idaresi için de önemlidir. Mükellefin ödeyeceği vergi miktarı, matrah üzerinden yapılan tarh ile tespit edilmektedir. Matrahın eksik veya fazla tespiti mükellefin ödeyeceği vergi miktarını etkilemektedir. Bu nedenle de kanun koyucu 2.bentteki düzenlemenin yanında 3. Fıkradaki düzenlemeyi de kanuna koymuştur.

---

<sup>919</sup> ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s. 232.

<sup>920</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 68.

VUK'un 30. maddesinin 2. bendine göre re'sen takdir yapılabilmesi için aranan koşullar ve izlenen yöntem şöyledir<sup>921</sup>;

1. Vergi beyannamelerinin süresinde verilmesi gereklidir,
2. Süresinde verilen beyannamede, vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmiş olmalıdır,
3. Vergi dairesince, matrahın takdiri için takdir komisyonuna başvurulmuş olmalıdır,
4. Takdir komisyonunca mükellefe bir yazı yazılarak, vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmediği beyanname ile ilgili defter ve belgelerin ibraz istenilmelidir.
5. Takdir komisyonunca vergi matrahına ilişkin bilgileri vermesi ve defter ve belgelerini ibraz etmesi için mükelleften yazı ile istenmesi ve 15 günlük süre verilmesi gerekmektedir.
6. Mükellefe verilen süre içerisinde vergi matrahına ilişkin bilgilerin yanında istenen defter ve belgeleri takdir komisyonuna ibraz etmelidir.
7. İbraz edilen defter ve belgelerin ihticaca salih olması gerekmektedir.
8. Bu durumda, re'sen takdir olunacak matrah defte ve belge kayıtlarına göre tespit olunacak matrahtan daha az olamaz.

Bu koşullardan herhangi birine uyulmaması durumunda takdir komisyonu, mükellefin defter ve belgelerini dikkate almadan matrahı re'sen takdir edecektir<sup>922</sup>. Yalnız, defter ve belgeler verilen süre içerisinde takdir komisyonuna ibraz edilmezse ve uyuşmazlık konusu olursa, uyuşmazlık sırasında vergi mahkemesine ibraz edilmesi durumunda sıhhatli bir vergi incelemesi için yeterli nitelikleri taşıyor olsa da takdir edilen matrahın defter kayıtlarına göre değiştirilmesi her zaman mümkün olmayabilir<sup>923</sup>.

---

<sup>921</sup> KIZILOT, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.701.

<sup>922</sup> KIZILOT, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.702.

<sup>923</sup> ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s. 232, KIZILOT, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.702.

**1.3.2.3. Bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse**

VUK'un da mükelleflerin tutacakları defterler ve bu defterleri hangi şekilde tutacakları, defterleri kullanmaya başlamadan önce ne şekilde tasdik ettirmek zorunda oldukları detaylı bir şekilde belirtilmiştir. Bunun dışında mükelleflere, defterleri vergi incelmesine yetkili olanlara ibraz etme görevi de yüklenmiştir<sup>924</sup>. VUK'daki bu ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda matrahın re'sen takdir edilerek, re'sen tarh yapılması öngörülmektedir. Dolayısıyla, VUK'a göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse matrah re'sen takdir edilecektir (VUK Madde 30/3).

Bu maddeye göre matrahın re'sen takdiri için, mükelleflerin mutlaka ilgili yılda faaliyette bulunması ve bu faaliyete bağlı olarak ta herhangi bir verginin konusuna göre vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olması gereklidir<sup>925</sup>.

Matrahın re'sen takdiri için bu madde hükmünde üç şart belirtilmiştir. Bunlar; tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış olması, defterlerin tasdik ettirilmemiş olması ve defterlerin vergi inceleme elemanlarına herhangi bir nedenle ibraz edilememiş olmasıdır. Bu şartlardan herhangi birinin varlığı halinde matrah re'sen takdir edilecektir<sup>926</sup>.

**1.3.2.3.1. Tutulması Mecburi olan Defterlerin Hepsi veya Bir Kısmı Tutulmamış Olursa**

Türk vergi sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına

---

<sup>924</sup> KANETİ, *Vergi Hukuku*, s. 104.

<sup>925</sup> KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.702-703.

<sup>926</sup> ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu*, s.233, KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.702-703.

dayanmaktadır. Dolayısıyla, belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesini, denetlenmesini, incelenmesini ve tespitini sağlamaktır<sup>927</sup>.

Mükellef, VUK'a uygun olarak belge ve defter düzenine uyma ödevlerini hiç yerine getirmez veya yasaya uygun olarak yerine getirmezse, defterleri sağlıklı bir incelemeye elverişli olmadığından vergilendirme defterlere dayanarak yapılamaz. Dolayısıyla beyanname, defter ve belge düzenine uymanın yarattığı ilk görünüş karinesinden yararlanamaz. Böyle durumda, defter ve belgeler VUK'un da belirtilen esaslara uymadığından mükellef açısından kanıt olma nitelikleri ortadan kalkacağından, vergi idaresi vergiyi re'sen tarh edebilir. Bir anlamda, mükellefin yasaya uygun olarak tutması gereken defterler hiç tutmaması yada yasada belirlenen usul ve esaslara uygun olarak tutmaması durumunda, mükellefin defter ve belgeleri dikkate alınmaksızın matrah re'sen takdir edilerek re'sen tarh yapılır<sup>928,929</sup>.

VUK'na göre mükelleflerin tutacakları defterleri vergi uygulaması bakımından hangi maksatla tutacakları VUK'nun 171. Maddesinde belirlenmiştir. Bu maddeye göre defter tutulmasındaki amaç (VUK 171);

- Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek,
- Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek,
- Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek,
- Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek,
- Mükellefin hesap ve kayıtların yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını kontrol etmek ve incelemektir.

---

<sup>927</sup> Danıştay 7.D., 01.06.2004, E.2001/5006, K.204/1549, Danıştay 7.D., 28.11.2001, E. 2001/2631, K.2001/3655.

<sup>928</sup> KANETİ, “**Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım İlkesi**”, s.47.

<sup>929</sup> “Kanunen tutması gereken defterleri tutmayan mükellefin dönem kazancının re'sen takdiri gerekeceği..”, Danıştay 3.D.,21.01.1986, E.1984/4921, K.1986/185.

Bu madde mükelleflerin vergi kanunlarının maksat ve gayelerine uygun olarak açık bir kayıt sistemi kurmalarını, yalnız kendi işlerine ait işlemelerini değil, ticari faaliyetleri dolayısıyla ilişkide buldukları üçüncü kişilerin vergi ile ilgili durumlarının tespit edilmesini sağlamaya yöneliktir<sup>930</sup>. Dolayısıyla da, VUK'a göre defter tutma zorunluluğu getirilmesinin nedeni yukarıda sayılan maksatların sağlanmasıdır<sup>931,932</sup>. VUK 171. maddesinde belirtilen bu maksatlardan, ilk dört amaç mükellefe yönelik olup defter tutan mükellefin vergilendirme ile ilgili durumlarını defterlere dayalı olarak belirleyebilmeye ve defterlere dayalı olarak incelenip denetlenmesini sağlamaya yöneliktir. Beşinci amaç ise mükellefe yönelik olmayıp mükellefle ilişki içinde olanlara yöneliktir. Mükelleflerin hesapları incelenirken bu hesapların doğru olup olmadığını denetleyebilmek için başka mükelleflerin kayıt ve hesaplarını incelemek gerekebilir. Bu inceleme yöntemine karşıt inceleme denilmektedir. Karşı incelemeyle vergilendirme ile ilgili bir işlemin her iki taraf hesaplarında doğruluğunun incelenmesi anlamı taşımaktadır. Defter tutmanın amaçlarından biriside bu karşıt incelemenin yapılmasına olanak sağlamaktır<sup>933</sup>.

VUK'a göre defter tutmak zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler (VUK Madde 172);

1. Ticaret ve sanat erbabı,
2. Ticaret şirketleri,
3. İktisadi Kamu Müesseseleri,
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler,
5. Serbest meslek erbabı,
6. Çiftçilerdir.

---

<sup>930</sup> TURGAY, s. 474.

<sup>931</sup> BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1, s. 408, CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 71.

<sup>932</sup> Türk Ticaret Kanunu tacirlere defter tutma yükümlülüğü getirmekte ve defter tutarken uyulması gereken şartlar bu kanunda belirlenmektedir (TTK Madde 66 vd.) TTK'unu esas itibariyle VUK'nun öngördüğü defterlerin tutulmasını öngörmüştür. Türk Ticaret Kanunu, VUK'nun öngördüğü defterlerin dışında yalnızca tüzel kişi tacirler için karar defterine yer vermiştir (TTK Madde 73). Bu kanundaki görev ve şartlar VUK'unu ile paralellik gösterse de bu iki kanunda da defter tutmanın farklı amaçları bulunmaktadır. KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 160, KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 360.

<sup>933</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 151, KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 360- 361.

İktisadi kamu müesseseleri ile dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabidirler (VUK Madde 172). Gelir Vergisinden muaf olan esnaf ve gerçek usulde vergiye tabi olan çiftçiler ile GVK'na göre kazançları basit usulde tespit olunanlar, Kurumlar Vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutma mecburiyeti yoktur (VUK Madde 173).

VUK'a göre gerçek ve tüzel kişilere defter tutma zorunluluğu GVK'un 2. Maddesinde sayılan kazanç ve iratlara<sup>934</sup> göre belirlenmiştir. Bunun dışında da, ticari kazanç sahiplerinin sınıfları ile bazı müessese ve işletmelerin yaptığı işler dikkate alarak tutulması zorunlu defterler belirlenmiştir<sup>935</sup>. VUK'a göre tutulması gereken defterler; Bilanço Esasına göre tutulacak defterler; yevmiye defteri<sup>936</sup> (VUK Madde 183), defteri kebir<sup>937</sup> (büyük defter) (VUK Madde 184), envanter defteriyken<sup>938</sup> (VUK Madde 182) işletme esasına göre tutulacak defterler; işletme hesabı defteridir<sup>939</sup> (VUK Madde 193). serbest meslek erbabının tutacağı defter; serbest meslek kazancı defteri<sup>940</sup> (VUK Madde 210), zirai kazanç sahiplerinden defter tutmakla yükümlü olanlar ise çiftçi işletme

---

<sup>934</sup>Gelir Vergisi Kanununun 2. Maddesine göre kazanç ve iratlar şunlardır; Ticari Kazançlar, Zirai Kazançlar, Ücretler, Serbest Meslek Kazançları, Gayrimenkul Sermaye İratları, Menkul Sermaye İratları, Diğer Kazanç ve İratlar.

<sup>935</sup>CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 72.

<sup>936</sup> Yevmiye defteri, kayda geçirilmesi icap eden muamelelerin tarih sırasıyla ve madde halinde tertipli olarak yazıldığı defterlerdir. Yevmiye defteri ciltli ve sayfeleri müteselsil sıra numaralı olur. Mükellefler diledikleri takdirde yevmiye defteri ve tutulması zorunlu diğer defterlerini müteharrik yapraklı olarak kullanabilirler (VUK Madde 183).

<sup>937</sup> Defterikebir, yevmiye defterine geçirilmiş olan muameleleri buradan alarak usulüne göre hesaplara dağıtan ve tasnifli olarak bu hesaplarda toplayan defterlerdir (VUK Madde 184).

<sup>938</sup> Envanter defterine işe başlama tarihinde ve müteakiben her hesap döneminin sonunda çıkarılan envanterler ve bilançolar kaydolunur ve bu tarihe "Bilanço günü" denir. Envanter defteri ciltli ve sayfaları müteselsil sıra numaralı olur (VUK Madde 185).

<sup>939</sup> İşletme hesabının sol tarafına gider, sağ tarafı hasılat kısmıdır. 1. Gider kısmına: Satın alınan mallar ve yaptırılan hizmetler karşılığında ödenen veya borçlanılan paralar ve işletme ile ilgili diğer bütün giderler; 2. Hasılat kısmına: Satılan mal bedeli veya yapılan hizmet karşılığı olarak tahsil edilen paralarla tahakkuk eden alacaklar ve işletme faaliyetinden elde edilen diğer bütün hasılat; Kaydolunur. Gayrimenkuller ve tesisat gibi amortisman tabi olan kıymetler işletmen hesabına intikal ettirilmez. Şu kadar ki, 189.maddeye göre amortisman kaydı tutulmak şartıyla bu kıymetler üzerinden her yıl ayrılan amortismanlar gider kaydolunabilir. Gider ve hasılat kayıtlarının en az şunları ihtiva etmesi gerekir; sıra numarası, kayıt tarihi, muamelenin nevi, meblağ (VUK Madde 194).

<sup>940</sup> Serbest meslek erbabı bir kazanç defteri tutarlar. Bu defterin bir tarafına giderler, diğer tarafına da hasılat kaydolunur. Defterin gider tarafına giderlerin nev'i ile yapıldığı tarih ve hasılat tarafına ise ücretin alındığı tarih ve miktarı ile kimden alındığı yazılır (VUK Madde 210).

defteri tutarlar<sup>941</sup> (VUK Madde 213). VUK’unda tutulması gereken defterler dışında yapılan iş ile ilgili kayıtların tutulması gereken defterlerde VUK 30. Maddesindeki re’sen takdir nedenlerinden 3. bentteki hükme göre tutulması gereken defterler olarak kabul edilmektedir<sup>942</sup>. VUK’a göre tutulması gereken kayıt niteliğindeki defterler; sınıai müesseselerinin tutacakları özel kayıt niteliğindeki defterler; imalat defteri (VUK Madde 197), bitim işleri defterleridir (VUK Madde 200). Diğer müesseselerin tutacakları kayıt niteliğindeki defterler ise; banka, banker ve sigorta şirketlerinin banka ve sigorta muameleleri vergisinin konusuna giren işlemlerini muhasebe defterlerine veya isterlerse banka ve sigorta muameleleri defterlerine (VUK Madde 204), tacirler damga vergisi ile ilgili kayıtlarını muhasebe defterlerinden ayrı olarak ayrı bir damga vergisi defterine (VUK Madde 205) kaydedebilirler. Yabancı nakliyat kurumlarının tuttuğu nakliyat defteri (VUK Madde 207), defter tutmaya mecbur olan gerçek kişiler menkul ve gayrimenkul iratlarına ait kayıtlarını (VUK Madde 208) ve depo işletenler ile nakliye ambarları ambar defterini (VUK Madde 209) tutarlar.

Mükellefler tutmak zorunda oldukları defterlerini elektronik ortamda da tutabilirler. Elektronik defter, VUK’una göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür. Dolayısıyla, bu kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler içinde geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, kayıt ve belgeler için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir (VUK Mük. Madde 242) .

Defterlerin temin edilmesine rağmen vergilendirme döneminde yapılan işlemlerin, bu defterlerin hiç birine, birine veya birkaçına kaydedilmemiş olması defter tutmama durumudur. Mükelleflerin vergilendirme döneminde vergi ile ilgili

---

<sup>941</sup> Zirai işletme hesabını ihtiva eden çiftçi işletme defterinin sol tarafına Gelir Vergisi Kanununun ilgili maddelerinde gösterilen giderler, sağ tarafına da aynı Kanunda gösterilen hasılat kaydolunur. Gider ve hasılat kayıtlarının en az şu bilgileri ihtiva etmesi gerekmektedir; 1. Sıra Numarası, 2.Kayıt Tarihi, 3.Muamelenin nev’i, 4.Meblağ (VUK Madde 213).

<sup>942</sup>“İmalat defterinin tutulmamasının re’sen takdir sebebi olduğu.”, Danıştay 3.D., 15.4.1988, E.1986/3717, K.1987/1030. Benzer yönde karar için bakınız; Danıştay 3. D., 05.06.1986, E. 1986/250, K.1986/1514.

işlemlerinin hiçbirini kaydetmedikleri boş defterler fiziki varlıklarına rağmen tutulmamış sayılmaktadır<sup>943</sup>. Yalnız burada VUK'un 30. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendinde; *“tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış”* denilerek burada hiç defter tutmamanın dışında bir kısmının tutulmamış olmasının da re'sen takdir nedeni olduğu belirtilmektedir. Yalnız, defterlerin bir kısmı tutulmamış olmasından kastedilen vergi ile ilgili işlemlerin bir kısmının defterlerden birine, bir kaç veya tamamına kaydedilmemiş olması durumudur. Dolayısıyla, vergi ile ilgili işlemlerin defterlere kaydedilmemiş olması yani defter tutmama olarak kabul edilebilmesi için işlemlerin tümünün kayıt dışı bırakılması gerekli değildir<sup>944</sup>. Burada kanun koyucu madde hükmünde sadece tutulması zorunlu defterlerin “hepsi” nin dışında “bir kısmı” diyerek tutulması gereken defterlerin hepsinin bir bütün olduğunu vurgulamak istemiştir. Çünkü, mükellefin tutması gereken defterlerden sadece birini tutmayarak diğer tüm defterleri tutması diğer defterlerin doğruluğunun tespitini zorlaştıracağından, bu defterlerin maddi delil olma niteliğini tartışmalı olacaktır. Ayrıca, Türk Vergi Sistemi beyan esasına dayandığından, vergi idaresinin mükellefin beyanının doğruluğunu tespiti ancak defterler ile yapması mümkündür. Defterlerden bir kısmının bile tutulmaması vergi idaresinin mükellefin beyanının doğruluğunu tespitini mümkün kılmayacaktır. Dolayısıyla bu durum re'sen takdir nedeni sayılmaktadır. Defterlere vergi ile ilgili işlemlerin bir kısmının kayıt edilmemiş olması VUK'un 2. fıkrasının 3. bendine göre değil, 4. bentte belirtilen defterlerin noksa, ihticaca salih olmaması ile değerlendirilmesi gerekmektedir.

Yukarıda sayılan defterlerden herhangi birinin tamamen veya kısmen tutulmaması re'sen takdir nedeni iken, kanunen tutulması zorunlu defterlerden kanunda belirtilenden başka birinin tutulması yani yanlış defter tutulması durumunun re'sen takdir nedeni olup olmayacağı tartışma konusu olmuştur. VUK'a göre tutulması zorunlu defterlerden farklı defter tutulması iki farklı şekilde olabilir. Birincisi, vergilendirilecek kazancın nevinin yanlış saptanmasından kaynaklanan yanlış defter tutma, ikincisi ise; kazancın vergilendirilmesinde tüccar sınıfının yanlış tespitinden dolayı yanlış defter

---

<sup>943</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 74.

<sup>944</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 74.

tutulmasıdır<sup>945</sup>. Danıştay'ın bu konudaki görüşü ise; vergilendirilecek kazancın nevinin yanlış saptanmasından kaynaklanan yanlış defter tutmanın re'sen takdir nedeni sayılamayacağı yönünde iken<sup>946</sup>, kazancın vergilendirilmesinde tüccar sınıfının yanlış tespitinden dolayı yanlış defter tutulması re'sen takdir nedeni saymaktadır<sup>947</sup>.

### 1.3.2.3.2. Defterler Tasdik Ettirilmemiş Olursa

VUK'un 171. Maddesindeki amaçların sağlanması için mükelleflere defter tutma zorunluluğu getirilmiştir. Kanun koyucunun bu maddedeki amaçları sağlayabilmesi sadece bu defterlerin tutulmasıyla sağlanamayacağından<sup>948</sup>, mükelleflere VUK'una göre tutmak zorunda oldukları defterlerin bazılarının tasdik ettirilmesi gerekmektedir<sup>949</sup>. Çünkü, tasdik işlemi ile mükelleflerin tuttukları defterlerin kanunda öngörülen zamanda ve kanunda belirtilen usul ve esaslara uygun şekilde tutulmasının sağlanması amaçlanmaktadır. Tasdik ile defterlere ilave yapma, bazı sayfaları yırtma, yerine

---

<sup>945</sup> İbrahim KUMLUCA, “**Tutulması Zorunlu Defterlerin Yanlış Tespit Ve Yanlış Defter Tutmanın Doğurduğu Sonuçlar**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:190, Temmuz 2004, s.73 (s.70-76).

<sup>946</sup> “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 210.maddesine göre tutulan serbest meslek kazanç defteri ile aynı kanunun işletme hesabı başlıklı 194.maddesindeki defterler arasında fark bulunmadığı, her iki defterin de gider ve hasılat kayıtları arasındaki farkın kazancı belli etmeye yönelik olarak tutulduğu, işletme defterinin daha detaylı bilgileri kapsadığı, mükellefin hasılat kayıtlarını belgelerine istinaden işletme defterine kayıt ederek beyan ettiği, bunun dışında serbest meslek kazancı elde ettiğinin tesbit edilemediği, gibi serbest meslek kazanç defteri yerine işletme defteri tutulmasının da re'sen takdir nedeni sayılamayacağı..” Danıştay 3.D., 18.11.1986, E. 1986/943, K.1986/2230.www.danistay.gov.tr (13.06.2009)

<sup>947</sup> “1.Sınıf tüccar olduğu ve bilanço esasına göre defter tutmaları gerektiğinden işletme esasına göre defter tutulmasının re'sen takdir sebebi olduğu..” Danıştay 3.D., 22.11.1985, E.1984/3539, K.1985/3016.“Bilanço esasına göre tutulması gereken defterlerin işletme esasına göre tutulmuş olması re'sen takdir sebebi olduğu..” Danıştay 3.D., 13.03.1985, E.1984/4434, K.1985/876.“Bilanço esasına göre defter tutulması gerekirken işletme hesabı esasına göre defter tutulmasının re'sen takdir sebebi olmakla birlikte...” Danıştay VDDGK, 16.04.1999, E.1998/261, K.1999/212. www.danistay.gov.tr (13.06.2009).

<sup>948</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 76.

<sup>949</sup> Türk Ticaret Kanununa göre defter tasdiki; Şirket kuruluş aşamasında 66. Maddenin birinci fıkrasında yazılı defterler kullanılmaya başlanmadan önce tacir tarafından ticari işletmenin bulunduğu yerin ticaret sicili memurluğuna veya notere ibraz edilir. Bu defterler, 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerindeki bilgileri içerecek şekilde tasdik ve imza olunur. Sicil memuru veya noter, defterlerin kaç sayfadan ibaret bulunduğu ilk ve son sayfaya yazarak resmi mühür ve imzasıyla tasdik eder. Noterlerce tasdik edilen defterlerin mahiyet ve adetleri ve bunların kime ait olduğu en geç yedi gün içinde ilgili ticaret sicil memurluğuna bildirilir. Şirketlerin takipeden yıl defterleri ile kullanılması zorunlu diğer defterler 213 sayılı Vergi Usul Kanununun defterlerin tasdikine ilişkin hükümlerine göre tasdik olunur. Tacirler tutmaya mecbur olduğu diğer defterlerle tutmak istediği defterlerin her birinin nevi ve mahiyetleriyle sayfa numaralarını gösteren iki nüsha beyannameyi bu defterleri kullanmaya başlamadan önce sicil memuruna vermeye mecburdurlar. Memur bunlardan birini tasdik ederek tacire geri verir (TTK Madde 69).

yenilerini koyma gibi vergi zıyama neden olacak değişikliklerin sonradan yapılması önlenmektedir<sup>950</sup>.

Tutulması gereken defterlerin mükellefin vergi matrahının tespitinde güvenilir bir belge olarak kabul edilmesi ve devlet ile üçüncü kişilerin haklarının korunması bunların tutulmadan önce tasdik edilmesi ile sağlanmaktadır<sup>951</sup>. Dolayısıyla, mükelleflerin tasdik işlemine aykırı davranmaları tutulan defterlere güvenilmemesine yol açarak defterlerin kanıt olma değerini kaybettirecektir<sup>952</sup>. VUK'a göre tutulması zorunlu olan defterler tutulmuş olsa da VUK'una göre tasdiki mecbur olanların tasdik ettirilmemesi de re'sen takdir sebebi olmaktadır<sup>953,954</sup>. Çünkü, yasada belirtilen koşulları taşımayan defterlerin vergi uygulamasından beklenen amaçları sağlayacak şekilde tutulduklarından bahsedilemeyeceği için tasdiksiz defterlere yapılan kayıtların da yasal defterlere kayıt olarak kabul edilmesi mümkün değildir<sup>955</sup>.

VUK'una göre tutulması zorunlu olan defterler ilke olarak tasdik ettirilmesi gereken defterlerdir<sup>956</sup>. VUK'una göre tasdik ettirilmesi gereken defterler ise şunlardır (VUK Madde 220);

1. Yevmiye ve Envanter Defteri,
2. İşletme Defteri,
3. Çiftçi İşletme Defteri,

---

<sup>950</sup> KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 121, CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 76.

<sup>951</sup> M. Ali ÖZYER, “2002 Yılında Tutulacak Defterler”, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2001, Sayı: 244, Erişim Adresi; <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2799>, (12.04.2009) s.16.

<sup>952</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 76.

<sup>953</sup> ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s. 234.

<sup>954</sup> “..işletme defterinin Notere tasdik ettirilmemesi halinin re'sen takdir sebebi olduğu.” Danıştay 4.D.,29.6.1973, T., E.61/3980, K. 63/2234, aktaran:TURGAY, s. 137, “Gerçek Usulde gelir vergisi mükellefi olarak defter tasdik ettirip tutması gerekirken, tutmaması nedeniyle dönem matrahının takdir komisyonunca takdir edilmesinin yerinde olduğu...” Danıştay 3. D., 11.02.1986, E.1984/3028, K.1986/440. www.danistay.gov.tr (13.06.2009).

<sup>955</sup> Danıştay 7.D., 06.04.2004, E.2001/1889, K.2004/880, Danıştay 7.D., 03.03.2004, E.2001/2331, K.2004/2576. www.danistay.gov.tr (13.06.2009).

<sup>956</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 159.

4. İmalat ve İstihsal Vergisi defterleri (Basit İstihsal Vergisi defteri dahil),
5. Nakliyat Vergisi Defteri,
6. Yabancı Nakliyat Kurumlarının Hasılat Defteri,
7. Serbest Meslek Kazanç Defteridir.

VUK'a göre tutulması gereken defterlerin tasdik ettirilmesi gerekli olmasına rağmen bu durumun istisnası defterikebirdir<sup>957</sup>. VUK'da tutulması zorunlu defterlerden defteri kebirin tasdik zorunluluğu VUK'unda değil, Ticaret Kanunundan gelmektedir<sup>958</sup>. Dolayısıyla, defteri kebirin tasdiksiz kullanılmasının müeyyidesi vergi hukuku bakımından söz konusu değildir<sup>959</sup>. Ticaret Kanununa göre ise tasdik yükümlülüğünü hiç veya kanuna uygun şekilde yerine getirilmemesi durumunda tacirin defterleri lehine delil olarak kullanılamaz (TTK Madde 69).

Tasdik işleminin tam eksiksiz olarak yerine getirildiğinin kabulü için mükellefin tutmak zorunda oldukları defterlerden tasdiki gerekenlerin tümünün tasdike ettirilmiş olması gereklidir. Dolayısıyla, mükelleflerin faaliyet türü ve sınıflarına göre tutmak zorunda oldukları defterlerin tamamının tasdiki gereklidir. Tasdik ettirilmesi gereken defterlerden sadece birisi tasdik ettirilmezse veya tasdikin geçersiz olması durumunda da matrahın re'sen takdiri yoluna gidilmesi için yeterlidir<sup>960</sup>. Bir anlamda, vergi kanunlarına göre belirlenen tasdik yükümlülüğünün yerine getirilmemesinin müeyyidesi, tasdik ettirilmeyen defter kayıtlarına itibar edilmeyerek vergi matrahının re'sen takdir yoluna gidilmesidir<sup>961</sup>. Ancak bu kayıtların dışında bir matrah belirlenebilmesi, kayıtlarda görünmeyen vergiyi doğuran olayların gerçekleştiğinin idarece ispatı koşulan bağlıdır.

---

<sup>957</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 159, Bumin DOĞRUSÖZ, “**Defter Tasdikleri**”, Referans Gazetesi, 07.12.2009.

<sup>958</sup> “Defter-i kebir'in, Vergi Usul Kanununa göre tutulması zorunlu, ancak tasdiki zorunlu olmayan defterlerden olması...” Danıştay 7.D., 22.04.2004, E. 2001/2660, K.2004/1122.www.danistay.gov.tr (12.04.2009)

<sup>959</sup> Bumin DOĞRUSÖZ, “**Defterlerin Tasdiki**”, Referans Gazetesi, 01.12.2008. DOĞRUSÖZ, “**Defter Tasdikleri**”, 07.12.2009.

<sup>960</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 77.

<sup>961</sup> Bumin DOĞRUSÖZ “**Ticari Defterlerde Kapanış Tasdiki**”, Yaklaşım, Yıl: 7, Sayı: 73, Ocak 1999, s. 46.

Kanunda, tasdik işleminin uyulması gereken zaman ve şekil kurallarını belirlenmiştir. Kanunda belirtilen defterleri kullanmak zorunda olanlar bunları yine kanunda belirtilen zamanlarda tasdik ettirmek zorundadırlar ( VUK Madde 221);

1. Öteden beri işe devam etmekte olanlar defterin kullanılacağı yıldan önce gelen son ayda,
2. Hesap dönemleri Maliye Bakanlığı tarafından tespit edilenler, defterin kullanılacağı hesap döneminden önce gelen son ayda,
3. Yeniden işe başlayanlar, sınıf değiştirenler ve yeni bir mükellefiyete girenler işe başlama, sınıf değiştirme ve yeni mükellefiyete girme tarihinden önce; vergi muafiyeti kalkanlar, muafılıktan çıkma tarihinden başlayarak on gün içinde,
4. Tasdike tabi defterlerin dolması nedeniyle veya sair sebeplerle yıl içinde yeni defter kullanmaya mecbur olanlar bunları kullanmaya başlamadan öncedir.

Defterler ertesi yılda kullanılmak isteyenlerden özel hesap dönemi olmayanlar, Ocak ayı hesap dönemleri Maliye Bakanlığınca belirlenenler ise bu dönemin ilk ayı içinde tasdiki yeniletmek zorundadırlar (VUK Madde 222).

Tasdik işleminin yukarıda aktarılan kanunda belirtilen sürelerde yapılması gerekmektedir<sup>962</sup>. Bu madde hükmünde belirtilen zaman geçtikten sonra fakat vergilendirme döneminde tasdik yapılması durumunda matrahın re'sen takdiri gerektirip gerektirmeyeceği konusunda kanunda açık bir hüküm bulunmamaktadır. VUK'un 352. maddesinin I. Derece Usulsüzlük eylemleri başlığı altında 1. fıkranın 8. bendinin parantez içi hükmünde "*Kanuni süresinin sonundan başlayarak 1 ay geçtikten sonra tasdik ettirilenler tasdik ettirilmemiş sayılır*" denilmektedir. Yine, VUK'un 352. maddesinin ikinci derece usulsüzlüklerle ilgili ikinci fıkranın 6. bendinde ise; "*Tasdiki*

---

<sup>962</sup> " Defterlerin zamanında tasdik ettirilmemiş olması re'sen takdir sebebidir", Danıştay 4.D., 09.03.1967, E. 62/5303, K. 67/1173, aktaran: TURGAY, s.141.

*mecburi olan defterlerden herhangi birinin tasdik muamelesinin, süresinin sonundan başlayarak bir ay içinde yaptırılmış olması*” durumu ikinci derece usulsüzlük nedeni olduğu belirtilmektedir. Defter tasdiki ile ilgili bu düzenleme ile zamanı geçtikten sonra da olsa bir ay içinde tasdik ettirilen defterlerin re’sen takdir nedenleri açısından hiç tasdik ettirilmemiş gibi bir sonuca yol açmamaktadır<sup>963</sup>. Dolayısıyla, defterlerin tasdik zamanı bakımından VUK’un 221. maddesinde belirtilen kanuni süresi içerisinde veya VUK’un 352. maddesinde belirlenen bir aylık süre içerisinde tasdik ettirilmesi gereklidir. Tasdik ilave bir aylık süre içerisinde yapılmadığı takdirde defterler tasdik ettirilmemiş sayılacaktır<sup>964</sup>. Kanunen belirlenen tasdik süresinden ve ek süreden sonra tasdik ettirilen defterler muteber kabul edilmeyecektir<sup>965</sup>. Buna bağlı olarak, defterlerin kanuni tasdik süresinin bitiminden sonraki bir aylık süre geçtikten sonra tasdik ettirilmesi durumunda defterlerin hiç tasdik ettirilmemiş sayılacağından matrahın re’sen takdiri yoluna gidilecektir<sup>966</sup>.

VUK’unda açılış tasdiki ve ara tasdiki olmak üzere iki tür tasdik bulunurken TTK’n da ise bunların dışında kapanış tasdiki olarak üçüncü bir tasdik türü daha bulunmaktadır<sup>967</sup>. Tasdike tabi olan defterlerin tasdik zamanı ile ilgili VUK’nun 221. Maddesine göre, tasdik ettirilmesi gereken defterlerin tasdik işlemi defterlerin açılış tasdikini de kapsamaktadır. Fakat VUK’un “Defterlerin Tasdiki” başlıklı onuncu bölümdeki düzenlemeler içerisinde defterlerin kapanış tasdiki ile ilgili bir hüküm bulunmamaktadır. Kapanış tasdikleri de sadece Ticaret Hukuku açısından söz konusudur. Vergi hukuku açısından kapanış tasdiki yaptırma yükümlülüğü yoktur. Dolayısıyla, VUK’una göre olmasa da Türk Ticaret Kanununa göre defterlerin kapanış tasdikine tabi tutulması gereklidir. VUK’una göre kapanış tasdiki yapılmamasının ise cezai bir müeyyidesi bulunmamaktadır. Ticaret Kanunu’na göre ise kapanış tasdiki

<sup>963</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 77-78.

<sup>964</sup> ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu*, s. 234, KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.708-709, BULUTOĞLU, *Türk Vergi Sistemi*, Cilt 1, s.424.

<sup>965</sup> Danıştay 4.D., 06.11.1962, E. 97/7960, K. 62/3899, aktaran; TURGAY, s. 571, Danıştay 4.D., 17.03.1971, E.1968/4262, K.1971/2127, aktaran; Kemal BÖLÜKBAŞI, Ömer BÖLÜKBAŞI, *Vergiler ve Cezalarında İtiraz ve Savunma Yolları*, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1972, s.175.

<sup>966</sup> ÖZYER, “2002 Yılında Tutulacak Defterler”, s.18, Bumin DOĞRUSÖZ, “Defterlerin Tasdiki Ve Uygulamada Duraksamaya Neden Olan Bazı Konular”, *Yaklaşım Dergisi*, Sayı 181, Ocak 2008, s. 4.

<sup>967</sup> Erdoğan SAĞLAM, “Ticari Defterlerin Kapanış Tasdikleri”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Aralık, 2000, s. 2.

yaptırılmamasının müeyyidesi defterlerin sahibi lehine delil olarak kabul edilmemesi sonucunu doğurmaktadır<sup>968,969</sup>.

Defterlerin tasdik makamı ve usulü de VUK'da belirlenmiştir. VUK'a göre tasdik makamı; mükellefin işyerinin, işyeri olmayanlar için ikametgahının bulunduğu yerdeki noter veya noterlik görevini yapanlar ile menkul kıymet ve kambiyo borsasındaki acentalar için borsa komiserliği tarafından tasdik olunur (VUK Madde 223/1). Tasdik makamı ise bu kanuna göre tasdike getirilen defterleri sosyal güvenlik ile ilgili kuruluşların mevzuatına bağlı kalmaksızın tasdik eder (VUK Madde 223/2). Anonim ve limited şirketlerin kuruluş aşamasında, şirket merkezinin bulunduğu yer ticaret sicili memuru veya noter tarafından tasdik edilir (VUK Madde 223/3). Bu madde hükmünde defter tasdikine kimlerin yetkili olduğu belirtilmiştir. Dolayısıyla da, kanunda belirtilen yetkili kişiler dışında yapılan tasdikler geçersiz olacaktır. Fakat, Danıştay, Mükellefin işyerinin bulunduğu yerin dışında bir notere tasdik ettirmesinin re'sen takdir nedeni olarak kabul etmemiştir<sup>970</sup>.

Defterlerin tasdik şerhleri noter, anonim ve limited şirketlerin kuruluşu aşamasında ticaret sicili memurlarınca da yapılarak defterin ilk sayfasına yazılır. Tasdik şerhi mükellef ve defter hakkında VUK'un 224. Maddesindeki yazılı esasları içerir. Defterlerin tasdik edilme şekli şöyledir (VUK Madde 225/I);

---

<sup>968</sup> DOĞRUSÖZ “Ticari Defterlerde Kapanış Tasdiki”, s. 46, Levent BAŞAK “ Türkiye’de Daimi Temsilci Vasıtası İle Faaliyette Bulunan Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Kullanılacak Defterlerin Tutulma Ve Tasdik Esasları”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 184, Ocak 2004, s.56-57 (s.54-66), DOĞRUSÖZ, “ Defterlerin Tasdiki”, 2008, SAĞLAM, “Ticari Defterlerin Kapanış Tasdikleri”, s. 3.

<sup>969</sup> “Kural olarak ticari defterler tacirler arasında çıkan uyuşmazlıklarda delil olarak kabul olunur. Ticari defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi için, usulüne uygun tutulması, yasada öngörülen açılış ve kapanış tasdiklerinin süresinde yapılmış olması gerekir..” Yargıtay 13.D., 26.04.2002, E.2002/2710, K.2002/4688. “TTK'nun 85. maddesine göre ticari defterlerin sahibi lehine delil olabilmesi için yasaya uygun tutulmuş olmaları şarttır. Ticari defterlerden yevmiye defterinde bu şartın gerçekleşmiş sayılması için ise, TTK'nun 70. maddesinin 5. fıkrasına göre yıl sonu tasdikinin bulunması gerekir...” Yargıtay 11.D.,17.06.1991, E.1990/2463, K.1991/4110. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (13.05.2009).

<sup>970</sup> Danıştay 11. D., 03.05.1995, E. 1995/2092, K.1995/2370. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (03.06.2009).

1. Ciltli defterlerin tasdik esnasında sayfalarının sıra numarasıyla teselsül ettiğine bakılarak, bu sayfalar teker teker tasdik makamı tarafından resmi mühür ile tasdik olunur,
2. Müteharrik yapraklı yevmiye defteri kullanmalarına Maliye Bakanlığınca müsaade edilen müesseseler bir yıl içinde kullanacaklarını tahmin ettikleri sayıda yaprağı yukarıdaki esaslara göre tasdik ettirirler. Tasdikli yapraklar bittiği takdirde yeni yapraklar kullanılmadan evvel tasdik ettirilir.

Bunların sayfa numaraları tasdikli yaprakların sayfa numaralarını takip edecek şekilde teselsül ettirilir. Tasdik makamı, ilave yaprak sayısını ilk tasdik şerhinin altına kaydederek bu kaydı usulüne göre tasdik eder (VUK Madde 225/2).

VUK'una göre tasdik ettirilmesi gereken defterlerin tasdik ettirilmemesi ile kanunda belirtilen zamanda tasdik ettirilmemesi, kanunda belirtilen makamlar tarafından onaylanmayana ve kanunda belirlenen şekil usullerine aykırı yapılan tasdik işlemi durumunda matrahın re'sen takdir yoluna gidilecektir.

#### **1.3.2.3.3. Defterler Vergi İncelemesi Yapmaya Yetkili Olanlara Herhangi Bir Sebep İbraz Edilmezse**

VUK'un 30. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendinde "*vergi incelemesi yapmaya herhangi bir sebeple ibraz edilmezse*" denilerek, vergi inceleme elemanlarına defterlerin ibraz edilememesi re'sen takdir nedenleri arasında sayılmıştır. Bu bent hükmünden de anlaşılacağı üzere, defterlerin ibraz edilmemesi durumunda re'sen takdir yoluna gidilebilmesi için öncelikle ibraz edilmeme durumunun gerçekleşmesi gerekmektedir<sup>971</sup>. Dolayısıyla, ibraz etmeme durumu gerçekleşmeden re'sen takdir yoluna gidilemeyecektir.

Mükelleflerin VUK'a göre tutması gereken defterler ile aldıkları belgeleri muhafaza ederek gerektiğinde yetkililere ibraz etmeleri gerekmektedir. Mükelleflere

---

<sup>971</sup> Danıştay VDDGK, 31.05.1996, E.1995/272, K.1996/244, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (13.08.2009).

yüklenen bu ödev mükellefin beyanda bulunduğu matrah ve bilgilerin doğruluğunu kanıtlama yükümlülüğünden doğan bir ödevdir<sup>972</sup>. Defter ve belgelerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetim ve karşıt incelemeye bağlı olarak mükelleflerin matrahlarının doğru bir şekilde tespit edilmesini engellemektedir<sup>973</sup>. Çünkü, tutulması zorunlu defterleri ile belgelerin incelmeye ibraz edilmemesi nedeniyle vergi matrahının tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak belirlenmesi olanağı kalmayacaktır<sup>974</sup>.

VUK'un 3. maddesinin b fıkrasına göre; vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esas olduğu ve vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin iddia edene ait olduğu belirtilmiştir. Mükellefler tarafından tutulan defterlerin VUK'u 3. Maddesine göre ispat aracı olması ancak gerçek durumu yansıtmaması ile mümkün olmaktadır. Diğer taraftan VUK'unun 256. Maddesinde de mükelleflerin muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karnelerin muhafaza süresi içerisinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz etmeleri gerekmektedir. İbrahim zorunluluğunun haklı bir neden olmaksızın yerine getirilmemesi, vergi idaresinin denetiminden kaçınmak ve saklanan kimi hususların karşıt incelemeyle ortaya çıkarılmasının engellenmesi anlamına geldiği için defter ve belgelerin mükellef lehine kanıt olma niteliğini kaybettirecektir<sup>975</sup>.

VUK'un Muhafaza ve İbrahim Ödevleri başlıklı altıncı kısmında vergi mükellefleri için bu kanuna göre tutulması zorunlu ödevler düzenlenmiştir<sup>976</sup>. Gerçek ve tüzel kişilerle mükerrer 257. madde ile getirilen zorunluluklara tabi olanlar muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneler ile vermek zorunluluğu

<sup>972</sup> KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖZNEZ, s. 127.

<sup>973</sup> Danıştay VDDGK, 27.12.2002, E.2002/472, K.2002/549, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (13.08.2009).

<sup>974</sup> Danıştay 3.D.,10.04.1985, E.1984/4606, K.1985/1209, Danıştay 7.D.,29.09.1992, E.1991/728, K.1992/4769, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (17.08.2009).

<sup>975</sup> Danıştay VDDGK, 07.12.2001, E.2001/441, K.2001/469, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (13.08.2009).

<sup>976</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 81-82.

bulanan bilgilere ilişkin mikrofiş, mikrofilm, manyetik teyp, disket ve benzeri ortamlardaki kayıtlar ile bu kayıtlara erişim veya kayıtları okunabilir hale getirmek için gerekli tüm bilgi ve şifreleri muhafaza süresi içerisinde yetkili olanların talebi üzerine ibraz ve inceleme için istendiğinde vermek zorundadırlar (VUK Madde 256).

Danıştay 7.Dairesi defter ve belgeleri inceleme elemanına ibraz edilmemesinin re'sen takdir nedeni sayılmasının nedenini şöyle açıklamıştır<sup>977</sup>; *“Türk Vergi Sistemi, vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgenin de belli süreler içerisinde yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi esasına dayalıdır. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esasın amacı; mükelleflerin ve mükelleflerle hukuki ilişkide bulunan üçüncü kişilerin vergi ile ilgili muamelelerinin, mükelleflerin servet, sermaye ve hesap durumları ile faaliyet ve hesap neticelerinin belli edilmesinin, denetlenmesinin, incelenmesinin ve tespitinin sağlanmasıdır. 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 54'üncü maddesi ile 213 sayılı Vergi Usul Kanununun belge ve kayıt düzeni ile ilgili maddelerinde bu amacın sağlanmasını olanaklı kılacak düzenlemelere yer verilmiştir. Sözü edilen yasa maddelerinde öngörülen usul ve esaslara uygun olarak düzenlenen belge ve bu belgelere dayanılarak yapılan kayıtlar, Vergi Hukukunda "ilk görünüş ya da doğruluk karinesi" adı verilen bir hukuksal ön kabulden yararlanırlar. Ancak, Vergi Usul Kanununun 3'üncü maddesinin "İspat" başlıklı (B) fıkrasına göre, usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtlarla tevsik edilen hukuki muamelelerin vergilendirmeye esas alınabilmesi için, bu biçimsel uygunluk yeterli değildir. Ayrıca; belge ve kayıtlarla tespit edilen hukuki muamelenin gerçek durumu yansıtır olması da gereklidir. Bu bakımdan; biçimsel olarak kanuna ve kanunun vermiş olduğu yetkiye dayanılarak yürürlüğe konulan idari düzenlemelere uygun olan belge ve kayıtların vergilendirilmeye esas alınabilmesi için, ilgili oldukları muamelelerin gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasına ihtiyaç vardır. Bunu yapma külfeti de, yukarıda sözü edilen (B) fıkrasında öngörülen ilkelere göre, vergi idaresine aittir. Vergi idaresinin kendi dışında oluşan vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmesi ise, düzenleme ve kayıt zorunluluğu getirilmesinde güdülen amacı yukarıda açıklanan,*

---

<sup>977</sup> Danıştay 7.D., 28.11.2001, E. 2001/2631, K.2001/3655, Danıştay 7.D., 01.06.2004, E. 2001/5006, K.2004/549, Danıştay 7.D., 17.01.2002, E.2000/5912, K.2002/120, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (13.08.2009).

*belge ve defterlerin istenildiğinde vergi idaresinin denetim ve incelemesine sunulması ve gerektiğinde, şekline ve usulüne uygun belgelerle tevsik edilen hukuki muamelelerin karşı taraf nezdinde inceleme ve araştırma yapılması ile olanaklıdır. Bu amaçla, Vergi Usul Kanununun 256'ncı maddesinde mükelleflerle, vergiyi doğuran olayla ilişkisi olan, gerçek ve tüzel kişilere muhafaza ettikleri her türlü defter, vesika ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların istemeleri üzerine ibraz zorunluluğu getirilmiş; aynı Kanunun 134'üncü ve devamındaki maddelerde de, vergi idaresine mükellef ve mükellefle hukuki ilişkide bulunan kişi ve kuruluşlar nezdinde vergi incelemesi yapma yetkisi tanınmıştır. İlk aşamada biçimsel doğruluk karinesinden yararlanan belgelerin vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetiyle uygunluğunun, ancak bu yetki kullanılarak ortaya çıkarılması durumunda, bu belgelerin yapılacak veya daha önce yapılan vergilemeye esas alınması olanaklıdır. Bütün bu açıklamalardan; usulüne uygun olarak düzenlenen belge ve kayıtların vergilemeye esas alınabilmesi veya yapılan vergilendirme işleminin doğruluğuna kanıt olabilmesi için, ibrazın vergi idaresine veya karşıt incelemeye yetkili elemanına yapılmış olması gerektiği sonucu çıkarılmaktadır. Esasen; ibraz zorunluluğunu ve karşıt inceleme yetkisini öngören Vergi Usul Kanununun, vergi idaresinin görev ve yetkileri ile vergilendirmede izlemek zorunda olduğu yöntemleri düzenleyen bir idari usul yasası olması da, bunun göstergesidir. Yasada öngörülen zorunluluğa karşın, usulüne uygun olarak verilen süre çerisinde, haklı mazeret olmaksızın, belge ve defterlerin ibrazından kaçınılması, vergi idaresinin denetiminden saklanmak istenilen kimi durumların olduğu ve bunların karşıt inceleme yoluyla ortaya çıkarılmasının engellenmesinin amaçlandığı anlamına gelir. Salt bu nedenle, haklı mazeret olmaksızın, yetkililere ibraz edilmeyen belge ve defterler, ilgisi lehine kanıt olma değerini yitirirler. Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının 3'üncü bendinde, bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerin hepsinin veya bir kısmının vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmemesinin, dönem matrahının re'sen takdirini gerektiren, ayrı bir durum olarak öngörülmüş olmasının nedeni de, budur...". Danıştay kararının gerekçesinde de anlaşılacağı üzere, defter ve belgelerin inceleme elemanına ibraz edilmesini gerekli kılan neden, Türk Vergi Sistemin beyan esasına dayanması ve beyana esasında ise vergiyi doğuran olayın belgelendirilmesi ve bu belgelerin de belli süreler içerisinde*

yasada öngörülen defterlere kaydedilmesi ile matrahın tam ve doğru olarak tespit mümkün olmaktadır. Dolayısıyla defter, belge ve kayıtların doğruluğunun tespitinin de ancak inceleme ile yapılacak olmasından kaynaklanmaktadır.

VUK 30. Maddesinin ikinci fıkrasının üçüncü bendinde de açıkça belirtildiği üzere, “ *vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara...ibraz edilmese..*” denilerek, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara defterlerin ibrazının gerektiği açıkça belirtilmektedir. VUK’ da belirlenen vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar (VUK Madde 135); hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları veya vergi dairesi müdürleridir. maliye müfettişleri, maliye müfettiş muavinleri, gelirler kontrolörleri ve stajyer gelirler kontrolörleri, gelirler genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve koşulda vergi inceleme yetkisi vardır. Dolayısıyla defterler vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar tarafından istenmiş olması gerekmektedir<sup>978</sup>. Yetkili olmayanlar tarafından defterlerin istenilmesi durumunda ibraz etmeme durumu re’sen takdir nedeni olmamaktadır<sup>979</sup>. Eğer vergi inceleme elemanlarının vergi incelemesi dışında bir nedenle defterleri istemesi durumunda re’sen tarh yoluna gidilip gidilemeyeceği gerekip gerekmeyeceği tartışma konusu olmuştur. Madde hükmünde vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi durumundan bahsedilmektedir. Bu inceleme için ibraz talebi, 2000 yılından sonraki Danıştay kararlarında aranmıştır. Danıştay bu kararlarında; “*vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara...ibraz edilmese..*” hükmünü inceleme yapmak amacıyla vergi inceleme elemanları tarafından istenilen defterlerin ibraz edilmemesi olarak anlamaktadır. Dolayısıyla, Danıştay’ın bu görüşü, vergi incelemesine yetkili olanlar tarafından istenilen defterlerin ancak vergi incelemesi yapmak amacıyla istenmesi gerektiği, yoksa bu neden dışında inceleme elemanları tarafında istenecek defterlerin

---

<sup>978</sup> “..kanunen tutulması zorunlu defterlerin tümünün veya bir kısmının ibraz edilmemesinin dönem matrahının re’sen takdirini gerektirebilmesi için ibraz isteğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılmış olması yeterli olup...”, Danıştay VDDGK, 18.2.2005, E.2004/186, K.2005/27. “Vergi Dairesi Müdürü İncelemeye yetkili olup defter ve belgelerin ibraz edilmemesinin re’sen takdir sebebi olduğu hk.” Danıştay 3.D., 02.04.1985, E. 1984, 4569, K.1985/1116, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (03.09.2009).

<sup>979</sup> KIZILOĞLU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.716.

ibraz edilmemesinin re'sen takdir nedeni olarak kabul edilemeyeceğidir<sup>980</sup>. Danıştay'ın son kararlarında ise bu şart aranmamaktadır<sup>981, 982</sup>.

Türk vergi sistemi mükellefin beyan esasına dayandığından VUK mükelleflerin vergilendirmeye ilgili belirli olgu ve işlemleri belirli belgelere bağlanması ve bu belgelerle ispat esasına dayanmaktadır. Vergi tarhi mükellef beyanına, mükellef beyanı ise defter kayıtlarına dayandığından defter kayıtlarının da yasal koşullara göre düzenlenen belgelere uygun olması gerekmektedir<sup>983</sup>. Dolayısıyla, mükellefler VUK'a göre tutmak zorunda oldukları üçüncü kişilerle ilgili olan işlemlerinin kayıtlarını belgeye bağlamak zorundadırlar<sup>984</sup>. Çünkü, Türk vergi sisteminde vergiyi doğuran olay ve hukuki durumlarla ilgili her türlü işlemlerin prensip olarak belgeye bağlanması esasına dayanmaktadır<sup>985</sup>. Belge ve kayıt düzeni adı verilen bu esas hem mükellef hem de vergi idaresi açısından önem taşımaktadır. Mükellef yönünden; vergi idaresine, ortaklarına, üçüncü kişilere karşı olayları tevsik etmekte, vergi idaresi açısından ise; vergi kanunlarının etkin bir biçimde uygulanmasını temin ve mükelleflerin faaliyetlerinin denetlenmesi, incelenmesi ve tespitinin sağlanması açısından önem taşımaktadır<sup>986</sup>. Buna bağlı olarak ta VUK 30. Maddesinin 2. Fıkrasının 3. Bendine göre, tutulması gereken defterlerin tutulması yanında belge ve kayıt düzenine uymayı da içermektedir. Bu nedenle de, “tutulması zorunlu olan defterler” aynı zamanda bu defterlere kayıtları yasal koşullara göre düzenlenen belgelere uygun olması esasına dayandığından re'sen takdir nedeni geniş yorumlanarak defterlerin dışında kanuna göre

---

<sup>980</sup> “Yükümlü şirketin tecil talebi sadece borcun ertelenmesi için yapılan bir başvuru olup bu başvuru ile ilgili olarak yapılacak olan işleme dayanak oluşturmak amacı ile istenmesi gereken defter ve belgelerin ibraz edilmemiş olması, başlı başına bir re'sen takdir sebebi olarak kabul edilemez.” Danıştay 4.D., 26.03.1990, E.1987/4156, K.1990/1074, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (03.09.2009).

<sup>981</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 84-85.

<sup>982</sup> “Kanunen tutulması zorunlu defterlerin tümünün veya bir kısmının ibraz edilmemesinin dönem matrahının re'sen takdirini gerektirebilmesi için, ibraz isteğinin vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılmış olması yeterlidir. Bunun için, ayrıca defterlerin vergi incelemesi sırasında istenilmiş olması koşulu, düzenlemede mevcut olmadığı gibi...” Danıştay 7.D., 30.12.2003, E.2000/8885, K.2003/5241. . [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (03.09.2009).

<sup>983</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 161.

<sup>984</sup> BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 1, s.424.

<sup>985</sup> Danıştay VDDGK,16.05.2003, E.2003/34, K.2003/281, Danıştay VDDGK, 27.12.2002, E.2002/472, 2002/549, Danıştay 7.D., 06.02.2003, E.2001/827, K.2003/381, Danıştay, 7.D., 01.06.2004, E.2001/5006, K.2004/1549, Danıştay 7.D., 06.02.2003, E. 2001/827, K.2003/381, Danıştay 7.D., 17.01.2002, E.2000/5912, K.2002/120, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (03.07.2009).

<sup>986</sup> Danıştay VDDGK, 27.12.2002, E.2002/472, K.2002/549, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (03.07.2009).

düzenlenmesi gereken belgeler ile kayıtların tutulmamış olması da re'sen takdir nedeni sayılmalıdır. VUK 30. Maddesinde birinci fıkrasında “re'sen vergi tarhi, vergi matrahının defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde...” denilerek belirtildiği üzere defter ve belgeler birbirini tamamlamaktadır. Danıştay'ın bu konudaki görüşü ise<sup>987</sup>; “213 sayılı Kanunun 30/3. maddesine göre belgelerin incelemeye ibraz edilmemesinin resen takdir nedeni sayılmadığı gerekçesiyle tarhiyatın terkinine karar verilmiş ise de; incelemeye ibraz edilen defterlerde yer alan kayıtların doğruluk derecesinin tesbiti ancak bu kayıtlara dayanak alınan belgelerin ibraz edilmesi ve incelemesi ile mümkün olacağından, incelemeye sadece kanuni defterlerin ibrazı yeterli olmayıp belgelerin ibrazı da zorunlu bulunduğundan, belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi hali de resen takdir nedeni sayılacağı..” yönündedir. Dolayısıyla, Danıştay defterlerin dışında belgelerinde ibraz edilmemesini de re'sen takdir nedeni saymaktadır.

Mükelleften ibrazı istenen defterler, tutulması zorunlu defterler arasında olmalıdır<sup>988</sup>. Mükellefler yaptığı işlemlerde kullanmak amacıyla tutulması zorunlu defterler dışında el defteri de kullanabilirler. Tutmuş oldukları bu el defterleri olarak belirtilen özel defterler, tutulması zorunlu defterlerdeki kayıtların doğruluklarını araştırılması amacıyla incelemeye yetkili olanlar tarafından istenebilir. Bu özel defterlerin inceleme elemanına ibraz edilmemesi durumunda matrahın re'sen takdiri yoluna gidilemeyecektir<sup>989</sup>. Danıştay'da bir kararında el defterinin ibraz edilmemesi durumunu re'sen takdir sebebi olmadığı yönünde karar vermiştir<sup>990</sup>. Mükelleflerin, VUK'una göre tutması gereken defterlerin ibraz edilmemesi durumunda 30. Maddenin 2.fıkrasının 3.bendine dayanılarak matrahın re'sen takdiri yoluna gidilecektir. Yalnız, tutulması zorunlu defterlerin vergilendirme dönemi bitmeden istenmesi mümkün olmadığından, vergilendirme dönemi bitmeden, bu döneme ait ibrazı istenen defter ve belgelerin ibraz edilmediğinden bahisle re'sen takdir yoluna gidilemeyecektir<sup>991</sup>.

---

<sup>987</sup> Danıştay 9. D., 26.05.1998, E.1997/2792, K.1998/2160, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (03.07.2009).

<sup>988</sup> KIZILOĞLU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.716.

<sup>989</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 86.

<sup>990</sup> Danıştay 4.D.,06.06.1961, T. E.60/1662, K. 61/1533, aktaran: TURGAY, s. 133.

<sup>991</sup> Danıştay 4.D., 10.11.1999, E.1999/350, K.1999/3959, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (14.07.2009).

Mükellefin tutması zorunlu defterlerin inceleme elemanına istendiğinde tamamının ibraz edilmesi gereklidir. Çünkü, defterler kanıt olma niteliği taşıdığından ve bu defterlerin bir bütün olarak incelenmesi anlam taşıyacaktır. Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinin 2'nci fıkrasının 3'üncü bendinde, “*bu Kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış*” denilerek, defterlerin tamamının tutulmaması ile bir kısmının tutulmaması durumu hiç defter tutmama kabul ettiğinden, kanun koyucu defterlerin bir bütün olarak kanıt değeri taşıyacağını belirtmektedir. Dolayısıyla, defterlerin bir kısmının ibraz edilip, bir kısmının herhangi bir sebeple ibraz edilmemesi durumunda da re’sen takdir yoluna gidilecektir.

Defter ve belgelerin saklanarak gerektiğinde inceleme yapmaya yetkili olanlara gösterilmesi zorunluluğu, mükellef açısından yapılan işlemlerin ispat edilmesini sağlamaktadır. Dolayısıyla vergi idaresi defterler ve belgeleri ileriki dönemlerde denetim yapma olanağına kavuşmaktadır<sup>992</sup>. Defter, belge ve karne ile vermek zorunda oldukları kayıtlara ilişkin bilgileri yetkili makam veya memurların talebi üzerine muhafaza süresi içerisinde ibraz ve inceleme için ibraz etmek zorundadırlar (VUK Madde 256). Bu maddedeki muhafaza süresi ise defterlerin ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından başlayarak beş yıldır<sup>993</sup> (VUK Madde 253). Defter tutma mecburiyeti olmayanlar ise almak zorunda oldukları fatura, gider pusulası ve müstahsil makbuzlarını muhafaza etmekle yükümlüdürler. Bu belgeleri tanzim tarihlerini takip eden takvim yılından başlayarak beş yıl boyunca muhafaza etmek zorundadırlar ( VUK Madde 254). Dolayısıyla, bu hükme göre defter ve belgelerin ibraz süresi de bunların muhafaza süresine dayanmaktadır<sup>994</sup>. Yalnız, mükellefler bu kanuna göre vergi karnelerini işin devam ettiği ve Gelir Vergisi Kanununa göre indirimlerle ilgili olarak bu indirimlerden faydalandıkları sürece muhafaza ederler (VUK Madde 255). Defter ve belgeleri muhafaza ödevi, mükellefin beyanının doğruluğunun ispat aracı olduğundan, muhafaza süresi tarh zamanaşımı ile aynıdır. Böylece, tarh zamanaşımı süresi geçtikten

---

<sup>992</sup> KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 127.

<sup>993</sup> Türk Ticaret Kanununa göre defter ve belgelerin muhafaza süresi; Defter tutmak zorunda bulunan kimse veya işletmeye devam eden halefleri, defterleri son kayıt tarihinden ve saklanması mecburi olan diğer hesap ve kağıtları tarihlerinden itibaren on yıl geçinceye kadar saklamak zorundadırlar (TTK Madde 69).

<sup>994</sup> Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, s. 405.

sonra vergi idaresinin tarh yapma yetkisi de kalmadığından ancak zamanaşımı süresinde yapılacak inceleme vergilendirme işlemleri açısından delil olabilecektir<sup>995</sup>. Dolayısıyla da, beş yıl sonra defter ve belgelerin ibraz etme zorunluluğu ortadan kalkmaktadır<sup>996</sup>. VUK'a göre tutulması zorunlu defterleri muhafaza etme süresi bittikten sonra, bu defterleri vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlara ibraz edilmemesi durumunda VUK'un 30. maddesinin 2. fıkrasının 3. bendine göre yer alan inceleme elemanına ibraz edilmemesinden dolayı matrahın re'sen takdiri yoluna gidilemeyecektir. Ancak mükelleflerin veya vergi sorumlularının, Vergi Usul Kanununda öngörülen muhafaza etme süresi içinde istenilen defter ve belgelerini mücbir sebep olmaksızın ibraz etmemeleri durumunda re'sen takdir yoluna gidilecektir<sup>998</sup>. Mükellefin, takdir komisyonuna sevk edilmesi durumunda tarh zamanaşımı komisyonunda geçen süre kadar durmaktadır. Fakat defter ve belge ibraz edilme yükümlülüğü değişmemektedir. Takdir komisyonunda geçen sürede inceleme yapılması durumunda mükellefin defter ve belgelerini ibraz zorunluluğu bulunmamaktadır. Dolayısıyla, defter ve belgelerin ibraz edilememesi durumunda VUK'un 30. maddesinin 2.fıkrasının 3. bendine göre re'sen takdir ve re'sen tarh yapılmayacaktır<sup>999</sup>. VUK'un 253. maddesinde belirtildiği üzere, ilgili buldukları yılı takip eden takvim yılından itibaren beş yıl süre ile defter ve belgeleri muhafaza etme zorunluluğu getirilmiştir. Yalnız, özellik arzeden iki durumda bu süre uzayabilmektedir. Birincisi, zarar mahsubudur. Bu durum, geçmiş yıllarla ilgili zararların mahsup edildiği bir durumda ilgili zararın doğru olup olmadığının vergi inceleme elemanı tarafından araştırılması gerektiğinden ve hatta inceleme sırasında bu hususa özellikle dikkat etmesi bir zorunluluktur. Dolayısıyla, zararın doğduğu yıl bakımından zamanaşımı süresi dolmuş olsa da, bu yılla ilgili defter ve belgeler

---

<sup>995</sup> KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 394.

<sup>996</sup> Cemali OKTAY, “**Tarh Zamanaşımı Dolan Ancak Takdir Komisyonuna Sevk Edilen Mükelleften Defter Belge İbrazi İstenip, İnceleme Yapılabilir mi?**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 203, Ağustos 2005, s. 51 (s.48-53).

<sup>997</sup> “Vergi Usul Kanununun öngörülen 5 yıllık saklama süresi dolduktan sonra istenilen 1988 yılına ait defter ve belgelerini ibraz etmeyen davacı adına, 1998 yılındaki indirimlerinin kabul edilmemesi suretiyle, anılan yıla ilişkin tarhiyat yapılamayacağı hk.”, Danıştay 7.D., 13.04.2004, E.2002/4192, K.2004/964. “Yükümlülerin muhafaza etmek zorunda oldukları her türlü defter, belge ve karneleri muhafaza süresi içinde yetkili makam ve memurların talebi üzerine ibraz ve inceleme için arz etmemeleri halinde, resen tarh nedeninin bulunduğu hk.” Danıştay VDDGK, 18.02.2005, E.2004/186, K.2005/27. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (03.12.2009).

<sup>998</sup> Danıştay 7.D., 14.04.2004, E.2002/3196, K.2004/974, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (03.12.2009).

<sup>999</sup> OKTAY, s. 53.

üzerinden zararın doğru olup olmadığı araştırılabilir. Çünkü zarar, mahsup edildiği yıla ilişkin bir matrah unsurudur ve tevsik edilmesi gerekmektedir. Bu defter ve belgelerin Vergi Usul Kanunu hükümlerine ilişkin zamanaşımına uğradığı, dolayısıyla da muhafaza sorumluluğunun da ortadan kalkmış olduğu, bu nedenle inceleme elemanına ibraz edilemeyeceği ileri sürülemez<sup>1000</sup>. Danıştay'da vermiş olduğu bir kararda<sup>1001</sup>; “geçmiş yıl zararının inşaat kazancından mahsubu sonucu, matrahın azalması dolayısı ile, inşaat istihkaklarından kesilen vergilerin geri istenebilmesi için, zaman aşımına uğramış da olsa, zararın ilgili olduğu yıl defter ve belgelerinin ibraz edilmesi gerektiği” yönündedir. İkincisi, amortisman konusundadır. Bu durumda, amortisman tabi iktisadi kıymetlerin iktisabı ile ilgili belgeler ve önceki yıllarda ayrılmış amortisman kayıtları bakımından beş yıllık muhafaza süresi, iktisadi kıymetin tamamen itfa edildiği yılı izleyen takvim yılı başından başlar ve uygulanan amortisman süresine göre farklılıklar göstermekte olup, bazı durumlarda on yıldan daha uzun sürede devam edebilmektedir<sup>1002</sup>. Dolayısıyla, zarar mahsubu durumunda defter ve belgeler ile amortisman tabi iktisadi kıymetlerin iktisabı ile ilgili belgeler için beş yıllık muhafaza ve ibraz süresi aranmamaktadır. Dolayısıyla, beş yıllık süre geçse de ibrazı istendiğinde ibraz edilmek zorundadır.

Vergi incelemesi esas olarak incelemeye tabi olan işyerinde<sup>1003</sup> yapılı (VUK Madde 139/1). Fakat işyeri müsait değilse, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin iş yerinde yapılması imkansız olursa veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir (VUK Madde 139/2). Bu durumda incelmeye tabi olanın gerekli defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazı ile istenebilir ( VUK Madde 139/3). İncelemenin dairede yapılması durumunda istenilen

---

<sup>1000</sup> Mehmet ARABACI, “Zararlı Yıllar Ve Amortisman Kayıtları İle İlgili Defter Ve Belgelerin Muhafaza Süreleri”, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2002, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2999> (12.10.2010) s.1-3.

<sup>1001</sup> Danıştay 4.D., 11.12.1972, E.1971/8097, K.1972/7362, Benzer yönde karar için bakınız; Danıştay 4.D., 29.03.1973, E.1972/1565, K.1973/1524, aktaran: ARABACI, s.2.

<sup>1002</sup> ARABACI, s.1-3.

<sup>1003</sup> Bu madde hükmündeki işyeri tabirinin ne anlama geldiği ve işyeri tabirinin kapsamının neler olduğu Vergi Usul Kanununun 156. Maddesinde belirlenmiştir. VUK 156. Maddesine göre işyeri; Ticari, Zirai, ve mesleki faaliyette işyeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerlerdir.

defter ve vesikaların belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenlerin, bu defter ve vesikaları ibraz etmemiş sayılacaktır (VUK Madde 139/4). Bu madde hükmüne göre, incelenin VUK'a göre belirlenen yerde yapılması gerekmektedir. Kanun da ki bu yer dışında tutulması zorunlu defterlerin ibrazının istenilmesi durumunda, vergi incelemesinin vergi dairesinde yapılmasına izin verilme hallerinden birisinin varlığı kanıtlanmadıkça, vergi dairesine getirilmesi istenilen defterlerin ibraz edilmemiş olmasından dolayı re'sen takdir yapılamayacaktır<sup>1004</sup>. Danıştay'ın bu konudaki görüşü<sup>1005</sup>; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 139.maddesinde yer alan ve incelenin yapılacağı yerle ilgili bulunan kurallara uyulmaksızın doğrudan yazı yazılarak incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali, resen takdir sebebi olarak kabul edilemeyeceği..” yönündeyken, son dönemlerdeki Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu kararlarında<sup>1006</sup>; “İncelemenin işyerinde yapılmamış olmasının tek başına tarhiyatı kusurlandırmayacağı..” yönünde kararlar vermeye başlamıştır.

Bu madde hükmünde incelenin dairede yapılması durumunda defter ve vesikaları belirlenecek bir zamanda getirilmesi gerektiği belirtilmektedir. Fakat madde hükmünde herhangi bir süre belirtilmemiştir. Dolayısıyla, mükellefe defterlerin ibrazı için verilecek süre Vergi Usul Kanununun 14. Maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen süreye göre belirlenmesi gerekecektir. VUK'un 14. Maddesine göre; Kanunda açıkça yazılı bir hüküm yoksa 15 günden az olmamak üzere bu süreyi tebliği yapacak idare belirler ve ilgiliye tebliğ olunacağı<sup>1007</sup> belirtilmektedir. Bir anlamda, defterlerin ibrazı için 15 günden az olmayan makul bir ibraz süresinin verilmesi gereklidir<sup>1008,1009</sup>.

---

<sup>1004</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 85.

<sup>1005</sup> Danıştay 4.D., 22.06.1988, E.1987/5067, K.1988/2702, “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 139.maddesinde yer alan ve incelenin yapılacağı yerle ilgili bulunan kurallara uyulmaksızın doğrudan yazı yazılarak incelenmek üzere istenilen defter ve belgelerin ibraz edilmemesi hali, resen takdir sebebi olarak kabul edilemeyeceği hk.” Danıştay 4.D., 22.06.1988, E.1987/5067, K.1988/2702, Benzer yöndeki kararlar için bakınız; Danıştay 4.D., 10.11.1999, E.1999/350, K.1999/3959. Danıştay 3.D., 15.12.1989, E.1989/1119, K.1989/2831. Danıştay 4.D., 10.11.1999, E.1999/350, K.1999/3959.

<sup>1006</sup> Danıştay VDDGK, 25.01.2002, E.2001/468, K.2002/45, Benzer yönde kararlar; VDDGK, 09.11.2001, E.2001/285, K.2001/412, VDDGK, 08.06.2001, E.2001/78, K.2001/232, VDDGK, 27.1.2000, E.2000/162, K.2000/348, ayrıca benzer yöndeki Danıştay 9.Daire kararı için bakınız; Danıştay 9.D., 15.10.1997, E.1996/2147, K. 1997/3195.

<sup>1007</sup> Eğer inceleme mükellefin işyerinde yapılacaksa, defter ve belgelerin ibrazı için süre verilmesi şart değildir. Anında ibraz asıldır. Defterlerin ibraz edilmediğinde, durumun tespiti üzerine matrahın re'sen takdiri yoluna gidilir. ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s. 235.

<sup>1008</sup> KIZILOT, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.716.

Danıştay'ın görüşü de defter ve belgelerin ibrazı için 15 günden az süre verilmeyeceği yönündedir<sup>1010</sup>. Defterlerin daireye getirilmesi için verilen bu süreye haklı bir mazeret dolayısıyla uyulmayabilir. Böyle durumlarda, VUK'nun 139 Maddesinin 4. fıkrasına göre; Haklı bir mazeret gösterenlere defter ve vesikalarını getirmesi için münasip bir süre verilir. Mükellef tarafından gösterilen mazereti kabul edip etmemenin takdiri inceleme elemanına aittir. Mükellef tarafından gösterilen mazerete bakarak inceleme elemanı tarafından bir süre belirlenir. İnceleme elemanı bu sürenin tespitinde VUK'nun 14. Maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen sürelerle bağlı değildir. Burada mühlet mazeretin niteliğine göre değişebilir<sup>1011</sup>. Verilen ek sürede de defter ve vesikaların ibraz edilememesi durumunda re'sen takdir yoluna gidilecektir.

Defter ve belgelerin mükellef veya vergi sorumlusundan bir yazı ile istenilmesi durumunda Vergi Usul Kanunundaki tebliği düzenleyen maddelerindeki esaslara uyulması gereklidir<sup>1012</sup>. Yazı ile defterlerin istenilmesine uyulmaması, yazının Vergi Usul Kanunundaki tebliği düzenleyen maddelerindeki esaslara aykırı olarak tebliğ edilmiş olması durumunda, incelemeye tabi olanın defter ve vesikaları ibraz isteğini yerine getirmemesi kanunda belirtilen ibraz ödevine aykırı bir durum yaratmamaktadır. Böyle durumlarda, vergi matrahının re'sen takdir edilmesi, tarh işlemini hukuka aykırı olmasına neden olacaktır<sup>1013</sup>.

VUK'nun 30. Maddesinin 2. Fıkrasının 3. Bendinde yer alan “ ..herhangi bir nedenle ibraz etmeme..”deyimi ile defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda

---

<sup>1009</sup> Uygulamada denetim elemanı mükellefe yapılan tebliğ çerçevesinde inceleme için uygun bir ortam hazırlaması istenir. Uygun bir ortam sunulmayacaksa veya istenildiği takdirde defter ve belgelerin daireye getirilmesi için 15 günlük süre verilir. Kerim BİLİCİ, “**Defter ve Belge İbrarı Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer**”, Vergi Sorunları, Ağustos 2004, Sayı:191, s.88 (s.84-92).

<sup>1010</sup> “213 sayılı Kanunun 14, 256 ve 139.maddeleri uyarınca,işyerinin inceleme yapılmaya müsait olmaması halinde daireye istenecek defter ve belgelerin ibrazı için kanunda açıkca bir süre yazılı bulunmadığından 15 günden aşağı olmamak üzere bir süre tanınmasının gerektiği.” Danıştay 9. 29.12.1993, E.1992/5672, K.1993/5499.

<sup>1011</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 90.

<sup>1012</sup> “Defter ve belgelerin ibrazı için yazılan yazının bildirilen adreste tebliğinin mümkün olmaması üzerine memur eliyle muhtar nezdinde evrak önüne bırakılmak suretiyle yapılan tebligatın usulüne uygun bulunduğu.” Danıştay 3.D., 10.04.1985, E.1984/4806, K.1985/1209.

<sup>1013</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 88-89, Danıştay'ın görüşü de bu yöndedir; “Mükelleflere defter ve belge isteme yazısı tebliğ edilmeden defter ve belgelerin ibraz edilmediği ileri sürülerek re'sen tarhiyat yapılamayacağı.” Danıştay 4.D., 15.03.2004, E. 2003/1233, K. 2004/461.

mücbir sebep halinin kabul edildiği açıkça anlaşılmaktadır<sup>1014</sup>. Zaten, VUK 13. Maddesinin 4. Bendinde; sahibinin iradesi dışındaki sebepler dolayısıyla defter ve vesikaların elden çıkmış olması mücbir sebep hali olarak kabul edilmiştir. Dolayısıyla, mükellefe defter ve belgelerini ibraz için verilen süre geçmiş olmasına rağmen mücbir sebep nedeniyle ibraz edilmemişse, mükellef tarafından gösterilen mazeretin niteliğine göre bir mühlet verilebilir. Yalnız bu sürenin verilmesi defterlerin ibrazını olanaksız kılacak yangın, deprem, sel, yangın gibi nedenlere dayanıyorsa süre verilmesinin anlamı olmayacaktır. Bu nedenle, VUK'nun 139. Maddesinin söz konusu hükmünün uygulamasında, mükellefin göstereceği mazeretin geçici nitelikte bir mazeret olması ve defter ve belgelerin geçici olarak ibrazını engelleyecek nitelikte olması gerekmektedir<sup>1015</sup>. Dolayısıyla mücbir sebep defterlerin ibrazı için verilen sürenin uzamasına yol açar. Mücbir sebep nedeniyle zayi edilmiş defterlerin<sup>1016</sup> ibrazı söz konusu olamaz. TTK'ya göre uygun olarak alınan zayi belgesi alan ve bunu inceleme elemanına ibraz eden mükellefe VUK 352/I, 2. bendi gereğince<sup>1017</sup> usulsüzlük cezası

<sup>1014</sup> KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.717,

<sup>1015</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 90-91.

<sup>1016</sup> Bir tacirin saklamakla yükümlü olduğu defter ve kağıtları; yangın, su baskını veya yer sarsıntısı gibi bir afet sebebiyle ve kanuni müddet içinde ziyaa uğraması durumunda, tacir ziyaa öğrendiği tarihten itibaren on beş gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir. Böyle bir vesika almamış olan tacir defterlerini ibrazdan kaçınmış sayılır (TTK Madde 68/4). Bu madde hükmündeki nedenler dolayısıyla tacir ziyayı öğrendiği tarihten itibaren 15 gün içinde ticari işletmesinin bulunduğu yerin yetkili mahkemesinden kendisine bir vesika verilmesini isteyebilir bu belgenin ismi zayi belgesidir. Buradaki 15 günlük süre hak düşürücü süredir (Yargıtay 11.Hukuk Dairesi, 01.07.1976, E.1976/3359, K.1976/3513, Yargıtay kararları Dergisi, Cilt 4, Sayı 7/1153, aktaran: Rüknettin KUMKALE, *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s.260). Zayi belgesi almamış olan tacir defterleri ibraz etmekten kaçınmış sayılır. Yetkili mahkemeden defter kayıtlarının dayanağı olan makbuz, fatura, sevk irsaliyesi gibi belgeler içinde zayi belgesi istenebilecektir. Bumin DOĞRUSÖZ, "Defter ve Belgelerin Kaybı", Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1990, s.4, Tezcan ATAY, " Son değişikliklerle Mükelleflerin Defter ve Belgeleri İncelemeye İbraz Etme ve Muhafaza Mecburiyetleri" Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:123, s. 70, (s.65-78). KUMKALE, *Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura*, s.311. VUK'da defter ve belgelerin zıyayı durumunda TTK'da olduğu gibi herhangi bir düzenleme yoktur. TTK'ya da herhangi bir atıf yapılmamıştır. VUK'un 13. Maddesinin 1. Fıkrasının dördüncü bendinde sahibinin iradesi dışındaki sebeplerle defter ve belgelerin elinden çıkmış olması durumu mücbir sebep hali olarak kabul edilmektedir. Fakat bu mücbir sebep halinin ispat edilmesi gereklidir. Adli mahkemelerden alınacak zayi belgesi VUK'a göre mücbir sebep halini ispat edici bir araç olmaktadır. Defterlerin zıyayı olması yalnızca Ticaret Mahkemesinden alınacak zayi belgesiyle mi ispat edilebileceği yoksa başka delillerinde ispat konusu yapılabilmeyeceği konusunda farklı Danıştay kararları bulunmaktadır. Oruç Hami ŞENER, "Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Zıyayı, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları (Özellikle TTK 68/IV)" , Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, s.276 (s.233-294).

<sup>1017</sup> VUK 352/I, 2. Bendine göre; Bu kanuna göre tutulması mecburi olan defterlerden herhangi birinin tutulmaması olması.

kesilemez ayrıca VUK 359. Maddenin a fıkrasının 2. bendi gereğince de kaçakçılık suçu da isnat edilemez<sup>1018</sup>. TTK'nın 68/4. Maddesi uyarınca mükellefler zayi belgesi almamış ise mükellefin defter ve belgelerini ibraz etmemesi fiili VUK'un 359. Maddesinin fıkrasının 2.bendi uyarınca "gizleme" olarak tanımlanmış<sup>1019</sup> ve kaçakçılık suçu olarak kabul edilmiştir<sup>1020,1021</sup>. Fakat mücbir sebep nedeniyle verilen bu sürede defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda matrahın re'sen takdiri yoluna gidilecektir<sup>1022</sup>. Bir anlamda, defter ve belgelerin mücbir sebep nedeniyle mükellefin elinden çıkması durumunda zayi belgesi alınsa da alınmasa da defter ve belgelerin ibraz edilmemesi halinde matrahın re'sen takdiri yoluna gidilerek re'sen tarh yapılacaktır. Dolayısıyla defter ve belgelerin zayi olması matrahın re'sen takdirine engel olmamaktadır<sup>1023</sup>. Mahkemeden mücbir sebep nedeniyle zayi belgesi alınması durumunda defter ve belgelerin ibraz edilmemesi sadece ibraz etmeme fiiline karşı verilecek cezaları ortadan kaldıracaktır. Defter ve belgelerin mücbir sebep yüzünden zayi eden mükellef hakkında re'sen takdire gidilip gidilemeyeceği konusunda Danıştay eski kararlarında re'sen takdire gidilemeyeceği yönünde karar verirken<sup>1024</sup>, daha sonra bu kararında vazgeçerek mücbir sebep halinde de re'sen takdire gidilmesi gerektiği yönünde karar vermeye başlamıştır<sup>1025</sup>. Danıştay'ın bu içtihat değişikliğinin nedeni

---

<sup>1018</sup> ŞENER, s. 277.

<sup>1019</sup> VUK 359. Maddesi a fıkrasının 2. Bendi; Defter kayıt ve belgeleri tahrif edenler veya gizleyenler veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenleyenler veya bu belgeleri kullananlar... Varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesi, bu fıkra hükmünün uygulanmasında gizleme olarak kabul edilir.

<sup>1020</sup> Nazmi KARYAĞDI, Müjgan KARYAĞDI, " TTK ve VUK Yönünden Defter ve Belgelerin Kaybı", Vergi Dünyası Dergisi, Ekim 2000, s. 5.

<sup>1021</sup> Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunu vermiş olduğu bir kararda; Adli yargı mercilerince verilen zayi kararlarının, çekişmesiz yargı kararı olduğundan, bu kararlar bir durumun yargı yeri aracılığıyla ve tespit isteyence tespiti istenen şekliyle saptamaktadır. Çekişmeli yargıda tespit isteyen tarafından kanıt olarak sunulması durumunda, yargı yerlerinin tespiti ve dayanaklarını incelenen davaya etkisi yönünden diğer tarafın iddialarını da değerlendirilmesine açık olan takdiri delillerdendir. Danıştay VDDK, 17.04.2009, E. 2008/711, K. 2009/195, Erişim Adresi;

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090915203.htm>, (28.09.2009), s. 7-9.

<sup>1022</sup> ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s. 235, ŞENER, s.277.

<sup>1023</sup> Şükrü KIZILOĞLU, "Defterlerin Zayi Kararının Vergi Mahkemelerini Bağlayıp Bağlamayacağı", Yaklaşım Dergisi, Sayı;201, Eylül 2009, Erişim Adresi;

<http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090915255.htm> (28.09.2009), s. 1 (s.1-2)

<sup>1024</sup> Danıştay 4.D., 16.11.1963, E.61/132, K.63/3363, aktaran: TURGAY, s. 137, Danıştay 4.D., 23.02.1973, E.1971/9322, K.1973/950, aktaran: ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s.179.

<sup>1025</sup> "Yangın nedeniyle olsa da defterlerin ibraz edilmemesi resen takdir nedeni olmakla birlikte..", Danıştay VDDGK, 17.01.1997, E.1995/50, K.1997/44, " Mücbir sebep nedeni ile olsa da defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi nedeniyle re'sen takdir nedeninin olduğu açıktır...", Danıştay

şöyle açıklanabilir; defter ve belgelerin ibraz edilmemesi durumunda zayi belgesi alınarak mükellefin kendi isteği dışında bir nedenden dolayı bunların elinden çıktığını ispat etse bile matrahın tespitinin dayanağı olan defter ve belgelerin olmaması durumunda vergi idaresinin matrahı tespit etmesi veya beyan edilen matrahın doğruluğunun araştırılması mümkün olmayacağından matrahın re'sen takdiri gerekmektedir.

Mükellefler, VUK'nun 135. Maddesine göre vergi incelemesi yapmaya yetkili olan birden fazla vergi inceleme elemanı tarafından aynı anda denetlenebilir. Böyle durumlarda, tutulması zorunlu defter ve belgelerin daha önce başka bir inceleme için sunulması nedeniyle defter ve belgelerin inceleme elemanına ibrazı mümkün olmayacaktır. Dolayısıyla, böyle bir durumda defter ve belgelerin ibraz edilememe durumundan bahsedilemeyeceği için re'sen takdir yoluna gidilemeyecektir<sup>1026</sup>.

#### **1.3.2.4. Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa**

Mükellefin tutması zorunlu defter ve belgeler mevcut olmasına ve inceleme elemanına ibraz edilmesine rağmen, usulsüz, karışık ve eksik olmasından dolayı vergi matrahının doğru ve kesin bir şekilde saptanmasına ve bu defter ve belgelere dayalı olarak da vergi incelemesi yapılması mümkün olmadığı durumlarda VUK'nun 30.

---

4.D.,22.02.2005, E.2004/1389, K.2005/248, “Yangın nedeniyle defter ve belgelerin ibraz edilememesi resen takdir nedeni ise de..” Danıştay VDDGK, 06.06.1997, E.1995/473, K.1997/282, “Defter ve belgeleri fabrikasında meydana gelen yangında zayi olan yükümlünün defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediği anlaşıldığından olayın resen takdire sevkinin yerinde olduğu..”, Danıştay 7.D., 31.03.1994, E.1992/6185, K.1994/1517, Benzer yönde kararlar için bakınız; Danıştay 7.D.,07.03.1994, E.1991/5911, K.1994/1135, Danıştay 7.D.,07.03.1994, E.1991/5909, K.1994/1130, Danıştay 7.D.,29.09.1992, E.1991/728, K.1992/4769, Danıştay VDDGK, 17.01.1997, E.1995/50, K.1997/44., Danıştay 7.D.,06.02.2003, E.2000/7709, K.2003/390, Danıştay VDDGK, 08.01.1999, E.1997/449, K.1999/29, Danıştay VDDGK, 24.03.2000, E.1999/382, K.2000/106, Danıştay VDDGK, 16.05.2003, E.2003/34, K.2003/281, Danıştay 7.D.,14.04.2004, E.2002/3196, K. 2004/974. www.danistay.gov.tr (03.08.2009).

<sup>1026</sup> “İnceleme elemanınca ibrazı istenilen defter ve belgelerin mazeret gösterilerek daha sonra ibraz edileceğinin bildirilmesine rağmen, aynı nedenle bir başka inceleme elemanınca düzenlenen raporla yükümlünün iadesini istediği katma değer vergisinin diğer vergi borçlarına mahsubunun yerinde olduğu yolundaki rapor nedeniyle, defter ve belgelerin ibraz edilmediği gerekçesiyle re'sen tarhiyat yapılamayacağı..” Danıştay 7.D., 13.06.1991, E.1989/1500, K.1991/2033, Benzer yönde karar için bakınız; Danıştay VDDGK, 31.05.1996, E.1995/272, K.1996/244. www.danistay.gov.tr (03.08.2009).

Maddesindeki re'sen takdir nedenlerinden 4. Bentteki hüküm gerçekleşmiş olmaktadır. Bu Madde hükmüne göre; “*Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa*” matrahın re'sen takdiri yoluna gidilecektir. Kanun koyucu, madde hükmünde sayılan halleri maddi delilin mevcut bulunmadığına yönelik birer karine olarak kabul etmektedir<sup>1027</sup>. Dolayısıyla, burada hüküm altına alınan takdir nedeni, genel re'sen tarh tanımına uygun olarak belirlenmiştir. Çünkü VUK'nun 30. Maddesinin 1. Fıkrasında genel olarak belirlenen re'sen tarh nedeni; “*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine*” uygun<sup>1028</sup> olması gerekmektedir.

VUK'un 30. Maddesinin 2. Fıkrasının 4. Bendinin madde hükmünün uygulanma gerekliliğine ilişkin Danıştay'ın görüşü ise şöyledir<sup>1029</sup>; “Vergi Usul Kanununun 30.maddesinin ikinci fıkrasının devamındaki dördüncü bentte, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak saptanmasına olanak vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması nedeniyle ihticaca salih bulunmaması resen vergi tarhı sebeplerinden sayılmıştır. Yasanın sözü edilen 30.maddesinde öngörülen resen vergi tarhına ilişkin hükmün uygulanması anılan madde ile idareye verilen yetki ve görevin eksiksiz yerine getirilerek vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere dayanılarak saptanmasına olanak bulunmadığı hususunda sağlıklı tespitlerin yapılmış olması koşuluna bağlıdır. Başka bir anlatımla bu tür tespitlerin mevcut olmaması halinde tahmin ve kanaate dayalı hesaplamalara dayanılarak verginin resen tarhı yoluna gidilmesi mümkün değildir. Bu itibarla resen tarh yoluyla vergileme için Vergi Usul Kanununun 30. Maddesinde belirlenen koşulların gerçekleştiğinin bir karineye dayanılarak değil, açık ve kesin olarak ortaya konması gereklidir.” Bir anlamda, Danıştay bu madde hükmüne göre maddi delillerin bulunmaması durumunda ihticaca salih olmama durumunun varlığının kabul edilebileceğini belirtmektedir.

---

<sup>1027</sup> KARAKOÇ, “**Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması**”, s.1.

<sup>1028</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 105.

<sup>1029</sup> Danıştay 4.D., 31.03.1988, E.1986/2116, K.1988/1326. www.danistay.gov.tr (12.08.2009).

Mükelleflerin tutması gereken defterler ile kayıtlara ilişkin belgeleri dönem matrahının sağlıklı ve kesin bir şekilde tespitine imkan verecek şekilde olmalıdır. Defterler ile kayıtlara ilişkin belgeler dönem matrahının tespitine imkan vermeyecek şekilde ise, vergi idaresinin bu matrahın doğruluğunu tespiti için yapacağı vergi incelemesinde defter kayıtlarının ve bunlara ilişkin belgelerin delil olarak kabul edilmeye elverişli olmayacaktır. Dolayısıyla defter ve belgelerin ihticaca salih bulunmaması, bunların delil niteliği taşımaya uygun olmadıkları anlamına gelecektir. Buna bağlı olarak ta delil niteliği taşımayan defter ve belgelere dayanarak matrahın tespiti mümkün olmayacağından vergi idaresi matrahı re'sen takdir yoluna gidecektir<sup>1030,1031</sup>. Bir anlamda, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetini belirlemeyen defter kayıtları ve bu kayıtlara ilişkin belgelerin bulunması durumunda, bu belge ve kayıtların vergi matrahının tespitinde yeterli olmadığı kabul edileceğinden defter ve belgeler ihticaca salih olmayacağından re'sen takdir yapılması gerekecektir<sup>1032</sup>.

Defter ve belgeler ihticaca salih olması koşuluyla vergi matrahının tespitinde dikkate alınmaktadır. Defter ve belgelerin ihticaca salih olup olmadığı ise ancak vergi incelemesi ile tespit edilebilir. Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetinin tespitinde her türlü delil kullanılabilir. Bir başka deyişle, ihticaca salih olmama fiilinin tespitinde ve kanıtlanmasında delil serbestliği ilkesi kabul edilmektedir<sup>1033</sup>.

VUK'nun 30. Maddesinin 2. Fıkrasının 4. Bedindeki madde hükmünde “...*dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa*” denilerek defter, kayıt ve vesikaların noksan usulsüz ve karışık olması durumunun ancak ihticaca salih olmama durumuna neden olduğu takdirde re'sen takdir yoluna gidileceği anlaşılmaktadır. Dolayısıyla da defter,

<sup>1030</sup> KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 161.

<sup>1031</sup> Defter ve belgelerin hangi durumlarda delil niteliği taşımayacağı hali bunun şartlarının neler olduğu kanunda belirtilmemiştir. Bir başka deyişle bu konuda bir ölçü getirilmemiştir. Kavrama ölçü getirilmemesi, inceleme elemanlarının kavramı geniş yorumlayarak defter ve belgelerdeki en küçük bir eksikliği bile delil gösterilmeye uygun olmama hali olarak değerlendirilmesine neden olmaktadır. KIZILOĞ, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 161.

<sup>1032</sup> SEVİĞ, “*Re'sen Vergi Tarhında İhticaca Salih Olup Olmama Hali*”, s.61.

<sup>1033</sup> SEVİĞ, “*Re'sen Vergi Tarhında İhticaca Salih Olup Olmama Hali*”, s.61.

kayıt ve vesikaların sadece noksan, usulsüz ve karışık olması durumu ihticaca salih olmama durumunu yaratmadığı sürece re'sen takdir yoluna gidilemeyecektir.

İhticaca salih olmamanın ne anlama geldiği Vergi Usul Kanununda açıklanmamıştır. Fakat ihticaca salih olmama hali; kanunen tutulması zorunlu defterler ile alınması ve verilmesi zorunlu olan belgelerin matrahının kesin olarak tespitine imkan vermeyecek durumda olması olarak tanımlanmaktadır<sup>1034</sup>. Bir başka deyişle, bir mükellefin, vergi kanunlarına göre tutulması zorunlu olan defterlere kaydetmesi gereken işlemleri, vergi matrahın azalmasına neden olacak şekilde, tamamen veya kısmen diğer defter ve kağıtlara kaydettiği tespit olunursa, sözkonusu mükellefin vergi mevzuatı uyarınca tuttuğu defterlerin ihticaca salih bulunmadığı kanıtlanmış olur<sup>1035</sup>.

Defter kayıtları ve bunlarla ilgili belgelerin vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmamasının tespiti halinde, vergi matrahının tamamen veya kısmen doğru olarak tespitinin mümkün olamayacağı belirtilmektedir<sup>1036</sup>. Dolayısıyla da defter ve belgelerin ihticaca salih olmama durumunun ölçüsünü defter ve belgelere bağlı olarak matrahın kesin şekilde tespitine olanaklı olmayan durumlarla ilişkilendirmek uygun olacaktır<sup>1037</sup>.

Kanuna göre tutulması zorunlu defterler ile düzenlenmesi gereken belgelerin yalnız karışık, usulsüz ve noksan olması bir takdir nedeni değildir. Bu durumun sağlıklı vergi incelemesini imkansız kılacak şekilde ihticaca salih olmaması gerekmektedir<sup>1038</sup>. Örneğin, bilanço esasında defter tutan mükellefin kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi durumunda defter kayıtlarının vergi incelemesine uygun olmadığı anlamı

---

<sup>1034</sup> KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.719.

<sup>1035</sup> Mehmet VURAL, “*Türk Vergi Ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil Ve İspat Bakımından Önemi*”, *Vergi Dünyası Dergisi*, Sayı:64, Aralık 1986,

Erişim Adresi; <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergiler.asp?ID=563>, s.1.

<sup>1036</sup> Danıştay 3.D., 20.02.1986, E.1984/4815, K. 1986/555, Ayrışık Oy.

<sup>1037</sup> KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.719.

<sup>1038</sup> SEVİĞ, “*Re'sen Vergi Tarhında İhticaca Salih Olup Olmama Hali*”, s.62.

çıkacağından bu durum kayıtların sağlıklı olmadığı anlamına gelmektedir<sup>1039</sup>. İhticaca salih olmamaya ilişkin diğer durumlar ise; kaçakçılık suçu teşkil eden durumlar, kasa hesabının alacak bakiyesi vermesi, sahte ve yanıltıcı belge düzenlemek ve bunları kullanmak, defter kayıtlarını tahrif etmek, defter sayfalarını tahrif etmek, gerçek olmayan giderleri kaydetmek, kayıtlara intikal ettirilen işlemlerin herhangi bir belgeye bağlanmaması, alış faturaları ve gider belgelerinin mevhum kişilerden alınması, alış faturasının malın satıldığı tarihten çok sonraki tarihte düzenlenmiş olması, belgeye bağlanan işlemlerinin kayıtlara geçirilmemesi, kaydi envanter sonucu bulunan farklar, randıman incelemesi yoluyla matrah farkı bulunması vb. durumlardır<sup>1040</sup>.

#### **1.3.2.4.1. Defter, Kayıt ve Bunlarla İlgili Vesikaların Noksan Olması Dolayısıyla İhticaca Salih Bulunmazsa**

Mükellefin tutmakla yükümlü olduğu defterlerdeki bazı kayıtların herhangi belgeye dayanmamış olması veya tevsik edici belgelerin söz konusu defterlere aktarılmamış olması, defter kayıtlarında ve vesikalardaki bir noksanlığı gösterir. Bu noksanlıklar ancak vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitini olanaksız kılacak şekilde noksan olması durumunda defter kayıtları ile belgeler ihticaca salih sayılmayacaktır<sup>1041</sup>. Dolayısıyla, defter ve belgelerin noksan olması nedeniyle ihticaca salih olmaması tutulması zorunlu defter kayıtları için belirlenen esaslı şekil şartlarına göre eksiklik içermesidir<sup>1042</sup>.

Vergi matrahının doğru ve tam olarak tespitine imkan verecek nitelikte kayıtları ve bu kayıtlarla ilgili belgeleri noksansız ve düzgün bir şekilde tutmuş bulunan mükelleflerin, defterleri ve belgeleri ihticaca salih olduğu kabul edilecektir<sup>1043</sup>. Bir anlamda, vergi ile ilgili işlemlerin tevsik edici belgelere dayalı olarak defterlere noksan aktarılması matrahın doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyeceğinden dolayı

<sup>1039</sup> TURGAY, s. 121.

<sup>1040</sup> KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 162, KIZILOT, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s. 719 – 728, ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s. 236-241.

<sup>1041</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 99.

<sup>1042</sup> KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 161.

<sup>1043</sup> Danıştay, 3.D., 20.02.1986, E.1984/4815, K.1986/555, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.05.2010).

vergi idaresi böyle durumları ihticaca salih durum olarak kabul etmektedir. Çünkü vergi idaresinin matrahı doğru tespit etmesi ancak defter, kayıt ve vesikaların tam ve doğru olması yani noksansız olması ile mümkündür<sup>1044</sup>.

#### **1.3.2.4.2. Defter, Kayıt ve Bunlarla İlgili Vesikaların Usulsüz ve Karışık Olması Dolayısıyla İhticaca Salih Bulunmazsa**

Madde hükmüne göre defter, kayıt ve belgeler usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa matrahın re'sen takdiri yoluna gidilecektir. Defter, kayıt ve belgelerin usulsüz ve karışık olması durumunu ayrı ayrı incelemek yerine tek bir başlık altında incelemek daha doğru olacaktır. Çünkü, mükelleflerin defter, kayıt ve belgeler konusunda kanun koyucu tarafından belirlenen usul kurallarına uymaması sonuç olarak defter, kayıt ve ilgili vesikaların karışık olmasına neden olacağından, defter kayıt ve belgelerin karışıklık durumunu usulsüzlük durumu ile birlikte yorumlamak doğru olacaktır<sup>1045</sup>. Bir anlamda, defter, kayıt ve belgelerde usule uymamak, bunların karışık olmasına yol açacağından bu iki durumu bir birinden ayırmak pek de mümkün gözükmemektedir.

Vergi Hukukumuzda defterlere ilişkin düzenlemeler VUK'un mükellefin ödevleri başlığını taşıyan ikinci kitabının ikinci kısmında (VUK Madde 171-242) yer almaktadır. Vergi Hukukumuz defter tutma bakımından esas itibariyle zorunluluk esasını kabul ettiğinden Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması gereken defterler tek tek belirlenmiş ve bu defterlerin tutulmasına ilişkin şekil ve esaslar açıklanmıştır. Bu nedenle, mükelleflerin VUK'a göre tutmak zorunda oldukları defterlere yaptıkları bütün işlemleri açık, düzenli ve usulüne uygun bir şekilde göstermesi gerekir<sup>1046</sup>. Defter kayıtları ile bu kayıtlara ilişkin belgelerin konuyla ilgili şekle ve usule uygun olmaması

---

<sup>1044</sup> Saptanan günlük hasılat tutarları toplanmak suretiyle belirlenen ortalama günlük hasılat miktarının, ilgili yılda çalışılan 327 güne çarpımı sonucu belirlenen yıllık hasılat tutarına nazaran, davacının kayıtlarında gösterilen toplam hasılat tutarı daha az olduğundan, bu durum davacının bir kısım hasılatını kayıt dışı bıraktığını ve defter ve belgelerinin ihticaca salih olmadığını göstermektedir. Danıştay 3.D.,21.02.1995, E.1994/509, K.1995/599, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (

<sup>1045</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 106.

<sup>1046</sup> VURAL, "Türk Vergi Ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil Ve İspat Bakımından Önemi", s.1.

durumunda bunların usulsüz olması nedeniyle ihticaca salih olmayacaktır<sup>1047</sup>. Eğer, mükellefin defter, kayıt ve bunlarla ilgili belgeleri usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa da re'sen tarh yoluna gidilecektir

Vergi mükellefleri, ödediklerin vergilerin doğru olduğunu ancak vergi ile ilgili işlemlerini usulüne uygun olarak düzenleyecekleri belgelere dayandırarak ve kanunen tutulması gereken defterlere usulüne uygun olarak kaydetmeleri suretiyle ispat edebilirler. Mükelleflerin tutmuş oldukları defterlerin kendi lehlerine delil olabilmesi için yani beyan etmiş oldukları gelirlerin doğruluğunun kabul edilebilmesi ancak defterlerin kanunda belirlenmiş şekil ve usullerle göre tutulmuş olmasına bir anlamda, ihticaca salih bulunmasına bağlıdır<sup>1048</sup>. Kanunda belirtilen şekil ve usullere tam anlamıyla uyulmamış olması, sözkonusu defterlerin sahipleri lehine delil olma özelliklerini ortadan kaldırdığından artık, defterlerin “güvenilir” olma niteliği kalmayacaktır. Dolayısıyla, mükelleflerin beyan ettikleri gelirlerin doğru olarak kabul edilebilmesi için defterlerin kanunla belirlenmiş olan şekil ve usullere uygun tutulmuş olması durumunda defterlerin ihticaca salih bulunması sonucu ortaya çıkacaktır<sup>1049</sup>. Mükelleflerin defter ve belgeleri kanunda gösterilen usul kurallarına uygun değilse ilk görünüş karinesinden yararlanması da mümkün değildir<sup>1050</sup>.

Danıştay bu konuda verdiği bir kararda<sup>1051</sup>; “VUK 30. Maddenin 2 nci fıkrasının 4 üncü bendinde, defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikaların vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespitine imkan vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmaması resen takdir nedeni kabul edilmiştir. Randıman esaslı üretime sevk edilen hammadde, yarımamül ve yardımcı madde miktarından yola çıkarak, üretilmesi gereken mamül miktarının saptanmasını

<sup>1047</sup> KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 161.

<sup>1048</sup> KARAKOÇ, “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, s.1.

<sup>1049</sup> VURAL, “Türk Vergi Ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil Ve İspat Bakımından Önemi”, s.1.

<sup>1050</sup> KARAKOÇ, “Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması”, s.1.

<sup>1051</sup> Danıştay VDDGK, 12.01.2001, E.2000/248, K.2001/28, Benzer yönde kararlar için bakınız; “Randıman incelemesi yoluyla matrah farkı bulunmasının defter kayıtlarının ihticaca salih olmadığını göstereceği..”, Danıştay VDDK, 14.10.2005, E.2005/102, K.2005/218, Danıştay VDDK, 19.06.1998, E. 1996/373, K. 1998/124, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.05.2010).

ifade etmektedir. İşletmenin dönem başı ve dönem sonu stokları yıl içi alımları gözönüne alındığında, hasılatın bir kısmının kayıt ve beyan dışı bırakıldığı sonucuna ulaşılması, aynı zamanda defter kayıtları ve belgelerin vergi matrahının doğru olarak saptanmasını elverişsiz kılacak ölçüde karışık olduğunun kabulünü de gerektirecektir. Bu durum, Vergi Usul Kanununun 30 uncu maddesi uyarınca vergi matrahının resen takdirini gerektiren bir nedendir.” Danıştay’ın bu kararından da anlaşılacağı üzere, vergilendirme ile ilgili işlemlerin tutulması gerekli defterlere kaydedilmemesi defterlerin karışık tutulduğu ve buna bağlı olarak da ihticaca salih olmadığı anlamı çıkacaktır.

#### **1.3.2.5. Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa**

VUK 30. Maddesinin 2. Fıkrasındaki re’sen takdir nedenlerinden biriside 6.bentte düzenlenen; Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması durumudur. Bu hüküm 2365 Sayılı kanunun 4. Maddesi ile eklenmiştir. Bu madde hükmünün re’sen takdir nedeni olarak kabul edilmesi 2365 Sayılı Kanunla Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle ilgili Madde gerekçesinde şöyle açıklanmıştır<sup>1052</sup>; “ *Yürürlükteki hükümlerde, re’sen takdir sebepleri kısıtlı ve biçimsel olarak belirtilmiş olup kanunda gösterilen usullere uygun ve kendi içinde tutarlı olmakla beraber, defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmamış olması gibi çok önemli bir takdir sebebi nazara alınmamıştır. Böylece şekli bakımından kanuni usullere uygun bulunmakla beraber, ticari, teknik ve iktisadi mantık ve gerçeklerle hiçbir surette kabili telif olmayan defter ve beyanlar için, bunlardaki vergi zıyayı kesin olarak bilinmekle beraber, bu ziyayı önleyici herhangi bir vergi tarhi yapılması imkanı bulunmamaktaydı. Bu mahzurları gidermek ve Batıdaki örneklerine uygun etkin bir re’sen tarh müessesesi kurulmak üzere, 6 numaralı bent olarak, “ tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamenin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması” hali takdir sebebi olarak kanuna konmuştur.*”

---

<sup>1052</sup> Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, s. 565.

Böylece bu madde hükmünün takdir nedenleri arasına eklenmesi ile vergi idaresinin takdir yetkisi genişletilmiştir<sup>1053</sup>.

Mükellef, VUK’unda beyanname, defter ve belge düzenine biçimsel olarak uyulmuş olsa bile beyanname, defter ve belgeler<sup>1054</sup> maddesel gerçeği yansıtmıyorsa biçimsel olgular ile maddesel gerçeklik arasında farklılık ortaya çıkması durumunda matrahın re’sen takdiri ve re’sen tarh için gerekli yol açılmış olmaktadır. Çünkü, mükellefin beyannamesinin maddesel gerçekliğinin dayanağı defter ve belgelerdir. Beyanname, defter ve belge düzenine uygunluğunun yarattığı ilk görünüş karinesine göre vergi idaresi verilen beyannamelerin doğru olduğunu ve bunların dayanağı olarak ta defter ve belgelerin yasada belirtilen şekilde uygunluğunu kabul etmektedir. Kanun bu ilk görünüş karinesinin çürütülmesi için gerekli delilleri getirme yükümü vergi dairesine vermiştir<sup>1055</sup>. Matrahın re’sen takdir nedenlerine bu yönün eklenmesi vergi hukukunun genel düzenine uygun bir düzenlemedir. Vergiyi doğuran olayın ispatının ve değerlendirilmesinin ekonomik yaklaşım ilkesi çerçevesinde yapıldığı vergi hukukumuzda biçimsel görünüşün maddesel gerçekle uyuşmaması halinde, biçimsel gerçekliğe uyulmasının bir anlamı olmayacaktır<sup>1056</sup>. Dolayısıyla Mükellef tarafından usulüne uygun tutulmuş defter belgelerin gerçeği yansıtmadığını iddia eden idare bunu

---

<sup>1053</sup> Selim KANETİ, “ Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, İktisat ve Maliye, Cilt: XXXIII, Haziran 1986, s. 96, (s.95-101).

<sup>1054</sup> VUK’ da ki bu düzenlemede gerçek duruma aykırılığın re’sen takdir nedeni sayılması ancak defterlere veya beyannamelere dayanması esasına bağlanmıştır. Bu düzenlemede defter ve beyannameler dışındaki belge ve kayıtların gerçek durumu yansıtmaması durumunda re’sen takdir nedeni sayılıp sayılmayacağı madde hükmünde belirtilmemiştir. CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 109-110. Fakat, Türk Vergi Sistemi beyan esasına dayalı olduğundan buna bağlı olarak verginin tarhının mükellef beyanına, mükellefin beyanı defter kayıtlarına, defter kayıtları ise yasal koşullara göre düzenlenmiş belgelere uygun olmalıdır. KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 161. Buna bağlı olarak ta, vergi ile ilgili işlemlerin gerçek durumu yansıtmayan belgelere dayanarak defterlere kayıt edilmesi ve bu nitelikteki kayıtlara göre düzenlenen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmaması mümkün olmayacaktır. Bir başka deyişle, mükellef tarafından verilen beyannamenin gerçeği yansıtmadığına delil bulunursa, gerçek durumu yansıtmayan defter kayıtlarına, gerçek durumu yansıtmayan defter kayıtları da gerçek durumu yansıtmayan belgelere dayanıyor demektir. Bu nedenle de mükelleflerin vergi ile ilgili işlemlerin tevsiki amacıyla düzenlenen belgelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair tespit edilmesi durumunda bu bent uyarınca vergi matrahının re’sen takdire gidilmesinde herhangi bir engel bulunmamaktadır. CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.110. Bir anlamda defter, belge ve kayıtların gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa buna bağlı olarak ta re’sen takdir yoluna gidilecektir.

<sup>1055</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 105-106.

<sup>1056</sup> KANETİ, “ Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi”, s. 97, KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 105-106.

ispatlamakla ile yükümlüdür. Usulüne uygun olarak tutulan defter ve belgeler ilk görünüş karinesinden yararlanır<sup>1057</sup>.

Beyanname defter ve belge düzenlerine uygunluğun yararlandığı ilk görünüş karinesini çürütme yükünün vergi dairesine verilmiş olması mükellef için bir güvence oluşturur. VUK'un 3. Maddesinin B, III'e göre vergi dairesi ispat yükünü yerine getirebilir. Eğer beyanname, defter ve belgeler iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan olayın özelliğine göre normal sayılmayan bir durumu yansıtıyorsa vergi idaresi bu olguların varlığını kanıtlayarak yani ispat ederek ilk görünüş karinesini çürüterek re'sen takdir ve re'sen tarh yapabilir<sup>1058</sup>. Dolayısıyla vergi idaresi bu ilk görünüş karinesini çürütmek için yemin hariç her türlü delili kullanabilir. Fakat vergiyi doğuran olayla ilgisi açık ve tabii bulunmayan şahit ifadesi ispatlama aracı olarak kullanılamaz (VUK Madde 3/B III).

Vergi idaresi, defter ve belgelerin gerçek durumu yansıtmadığı ispat ederse mükellef lehine kabul edilen "defterlerin doğruluğu karinesi" yerine "idarece yapılan takdirin doğruluğu karinesi" kabul edilmiş olur. Bu durumda matrahın idare tarafından takdiri halinde ispat yükü yükümlüye geçer. Gerçeği yansıtmadığı idare tarafından ispat edilirse defter ve belgelerin delil olma niteliği kalmayacağı için matrahın re'sen takdiri yapılarak vergi dairesi tarafından re'sen tarh edilir<sup>1059</sup>.

VUK 30. Maddesine 2365 sayılı kanunla getirilmiş olan tutulması zorunlu defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması durumu, 2365 sayılı Kanunla getirilmiş olan ekonomik delil sisteminin bir gereği olarak düzenlenmiştir<sup>1060</sup>.

---

<sup>1057</sup> KANETİ, " Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", s. 97, KARAKOÇ, " Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması", s.1.

<sup>1058</sup> KANETİ, Vergi Hukuku, s. 105-106. KANETİ, " Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi", s. 97.

<sup>1059</sup> KARAKOÇ, " Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması", s.1.

<sup>1060</sup> ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu, s. 244.

VUK 30. Maddesinde tek tek belirlenen ve bu bentten önce yer alan tüm re'sen takdir nedenlerine girmeyen durumlar kapsanmaya çalışılmıştır<sup>1061</sup>. Bazı durumlarda mükellefler defter kayıtları ve belgeler için belirlenen şekil şartlarına tam olarak uymuş<sup>1062</sup> yani defterler tam, düzgün ve usulüne uygun olarak tutulmuş, defterlerdeki kayıtların dayanağı olan vesikalarda usulüne uygun yapılmış ve vergi beyannamesi de zamanında verilmiş, şekil şartlarına uygun ve gerekli bilgileri içerecek şekilde düzenlenmiş<sup>1063</sup> olsa bile vergiye tabi olmayı gerektiren işlemlerin bazılarını kayıt ve belgelere bağlamadan yürütebilir. Böyle bir durumda vergiye tabi kazancın bir kısmı gizlenmiş olacağından bunları defter ve belgelerden tespit etmek mümkün olmayabilir. İşte böyle durumlarda, ekonomik, teknik icaplar çerçevesinde yapılacak genel bir değerlendirme mükellefin şeklen düzenli olan defterler veya beyannameler gerçeği yansıtmadığına dair delil bulunursa matrahın re'sen takdiri yoluna gidilecektir<sup>1064</sup>. Bu durumda, VUK 3. Maddesine göre matrahın gerçeği yansıtmadığına dair delil bulunur ve matrah takdir edilirse ispat külfeti mükellefe ait olacaktır<sup>1065</sup>.

Tutulması zorunlu defterlerin veya beyannamenin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması ile ilgili olmasına örnek olarak; mükellef çift defter kullandığının tespit edilmesi durumunda, faturasız alışların ve bunlara ilişkin faturasız satışların tespit edilmesi durumunda, mükellefin emsallerine göre çok az kazanç beyan etmesi, mükellefin yurt dışına gelir kaçırdığını veya yakın zamanda kaçırmak üzere olduğunun tespit edilmesi durumunda, defter kayıtlarına göre ortaya çıkan gelir veya kazanç ile beyannamede bildirilenlerin miktar ve nevi olarak birbirini tutmaması gibi durumlarda re'sen takdir ve re'sen tarh yoluna gidilecektir<sup>1066</sup>. Danıştay bu konuda vermiş olduğu bir kararda<sup>1067</sup>; “213 sayılı Vergi Usul Kanununun 30'uncu maddesinin İkinci fıkrasının 6'ncı bendinde; tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen

<sup>1061</sup> KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.731.

<sup>1062</sup> ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu*, s. 244.

<sup>1063</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 106.

<sup>1064</sup> ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu*, s. 244.

<sup>1065</sup> KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.731, ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu*, s. 244.

<sup>1066</sup> KIZILOT, *Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması*, s.731, KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 163.

<sup>1067</sup> Danıştay 7.D., 24.03.2004, E.2001/2212, K.2004/761. Benzer yönde kararlar için bakınız; Danıştay 3.D.,14.01.2004, E. 2001, K. 2004/38.

*Beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa re'sen vergi tarh edileceği; 3065 sayılı Katma Değer Vergisi Kanununun 27'nci maddesinin 2'nci fıkrasında ise, bedelin, emsal bedeline veya emsal ücretine göre açık bir şekilde düşük bulunması ve bu düşüklüğün mükellefçe haklı bir sebeple açıklanamaması hallerinde, matrah olarak emsal bedeli veya emsal ücretinin esas alınacağı hüküm altına alınmıştır. Temyize konu mahkeme kararı, davacının defter ve belgelerinin ihticaca salih olmadığı yolunda hukuken geçerli bir tespit yapılmaksızın re'sen vergi tarh edilemeyeceği gerekçesine dayanmakta ise de; davacı Şirketin defterlerine kayıtlı bulunan öğütme ücretinin emsaline göre düşük olduğu; dolayısıyla, davacının defterlerinin veya verdiği beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığı, inceleme elemanınca davacı Şirketle aynı yerde faaliyette bulunan beş ayrı un fabrikasından ve Kütahya Ticaret Odasından elde edilen verilere dayanılarak tespit edildiğinden; olayda, re'sen vergi tarh nedeni mevcut olup...*” Bu kararda Danıştay, defter ve belgelerin yasalarda belirtilen şartlara uygun olsa bile, bir malın fiyatının emsal bedele uygun olmaması durumunun ispat edilmesi halinde matrah doğru tespit edilmemiş olacağı için VUK 30. Maddesinin 2. Bendin 6. Bendine göre beyannamenin gerçek durumu yansıtmayacağı için re'sen takdir yapılabileceğini belirtmektedir. Bu karar da Danıştay defter ve belgelerin ihticaca salih olmadığına tespit edilmese de yinede ayrıca fiyatın emsal bedelden farklı olması durumunda beyannamenin gerçeği yansıtmadığına ilişkin yeterli bulgunun olduğunu kabul etmektedir. Danıştay'ın bu görüşü ile defter ve beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunması için öncelikle defter, kayıt ve belgelerin vergi matrahının tespit edilmesinin engelleyecek şekilde noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla da ihticaca salih olmaması durumunun tespit edilmesinin gerekli olmadığı, dolayısıyla matrahı etkileyecek ve buna bağlı olarak beyannamenin gerçek durumunu yansıtmamasını engelleyecek her türlü durumun inceleme elemanı tarafından ispat edilmesi durumunda da beyannamenin gerçek durumu yansıtmadığını kabul edilebileceği anlaşılmaktadır.

**1.3.2.6. 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatılmırsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse**

VUK'a 4008 Sayılı kanunla eklenen Mükerrer 227. Madde hükmü ile Maliye Bakanlığına 3568 Sayılı Kanuna Göre yetki almış meslek mensuplarına beyanname imzalatırma ve tasdik yaptırma konusunda düzenleme yetkisi verilmiştir. VUK'un Mükerrer 227. Maddesine göre; 1. Vergi beyannamelerinin 3568 Sayılı Kanuna göre yetki almış serbest muhasebeci, serbest muhasebeci mali müşavir veya yeminli, mali müşavirler tarafından da imzalaması mecburiyetini getirmeye, bu mecburiyeti beyanname çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya, 2. Vergi Kanunlarında yer alan muafiyet, istisna, yeniden değerlendirme, zarar mahsubu ve benzeri hükümlerden yararlanılmasını Maliye Bakanlığınca belirlenen şartlara uygun olarak yeminli mali müşavirlerce düzenlenmiş tasdik raporu ibraz edilmesi şartına bağlamaya, 3. Vergi kanunları kapsamındaki yeminli mali müşavirlik tasdik işlemlerini elektronik ortamda gerçekleştirmeye ve tasdike konu işlemleri mükellef grupları, faaliyet ve tasdik konuları itibarıyla ayrı ayrı belirlemeye ve uygulamaya ve bu uygulamalara ilişkin usul ve esasları belirlemeye yetkilidir (VUK Mük.Madde 227).

Vergi Usul Kanununun Mükerrer 227. Maddesinde verilen bu yetkiye istinaden Maliye Bakanlığı yayınlamış olduğu çeşitli Genel Tebliğlerle beyannamelerini imzalatma zorunluluğu olan mükelleflerle bu yetkiye istinaden, 3568 sayılı Kanunda belirtilen meslek mensuplarının tasdik raporuna ilişkin hükümler belirlenmiştir<sup>1068</sup>. Bu yetki ile düzenlenecek olan imza ve tasdik ettirme mecburiyetine uymayanlara da yine 4008 Sayılı kanunla VUK'un 30. Maddesinin ikinci fıkrasına eklenen 8. Bent hükmü olarak re'sen takdir nedeni olarak kabul edilmiştir<sup>1069</sup>.

---

<sup>1068</sup> ÖZYER, *Vergi Usul Kanunu*, s. 123.

<sup>1069</sup> ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu*, s. 244-245.

### 1.3.3. Matrahı Re'sen Takdire Yetkili Olanlar ve Re'sen Takdirin Yapılış Usulü

Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt veya belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespiti imkan bulunmayan durumlarda takdir komisyonları tarafından tespit edilen veya inceleme elemanlarınca inceleme raporunda belirlenen matrah veya matrah farkı re'sen takdir olunmuş sayılır (VUK, Madde 30). Takdir komisyonunca tespit edilen matrah veya matrah kısmı takdir kararına bağlanır (VUK, Madde 31). Dolayısıyla, VUK'taki iki madde hükmünde belirtildiği üzere, matrah veya matrah farkını re'sen takdire yetkili olanlar, Takdir komisyonları ile İnceleme elemanlarıdır.

#### 1.3.3.1. Matrahın Takdir Komisyonları Tarafından Takdiri

Vergi uygulamasında bazı durumlarda matrahın tespiti takdir komisyonları tarafından yapılır<sup>1070</sup>. Eğer, mükellef vergi beyannamesini hiç vermemiş<sup>1071</sup> yada kanuni süresi içinde verdiği vergi beyannamesi, vergilendirme için gerekli bilgileri içermiyorsa vergi dairesi matrahın re'sen takdir edilmesi için takdir komisyonuna sevk edecektir<sup>1072</sup>. Çükü vergi tarhi için öncelikle vergiye tabi matrahın tespit edilmesi gerekir. Takdir komisyonları yetkili makamlarca istenen matrah ve servet takdirlerini yapma görevi olan ve vergi idaresi ile mükellef temsilcilerinden oluşan sürekli veya geçici komisyonlardır<sup>1073</sup>. Re'sen takdire yetkili olan takdir komisyonları ile ilgili düzenleme VUK'nun 4. Kısım birinci bölümünde yapılmıştır. Bu bölümde; takdir komisyonunun kuruluşu<sup>1074</sup> (VUK Madde 72), üyelerin seçimi<sup>1075</sup> (VUK Madde 73), komisyonun

<sup>1070</sup> ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s. 283.

<sup>1071</sup>“Gerçek usulde vergilendirilmesi gereken yükümlünün ilgili döneme ilişkin beyannamesini vermemesi nedeniyle Takdir Komisyonunca takdir edilen matrah üzerinden re'sen cezalı tarhiyat yapılmasında Yasaya aykırılık bulunmadığından..”, Danıştay 14.01.1987, E.1986/1824, K.1987/120.

<sup>1072</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 106, KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 250.

<sup>1073</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.102.

<sup>1074</sup> VUK 72. Maddesi; Takdir Komisyonu; illerde defterdarın, ilçelerde malmüdürünün (müstakil vergi dairesi olan ilçelerde ilgili vergi dairesi müdürünün) veya bunların tevkil edecekleri memurların başkanlığı altında ilgili vergi dairesinin yetkili iki memuru ile seçilmiş iki üyeden kurulur. Arsalara ait asgarî ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; belediye başkanı veya tevkil edeceği memurun başkanlığı altında belediyenin yetkili bir memuru ile defterdarın, vergi dairesi başkanlığı bulunan yerlerde ise vergi dairesi başkanının görevlendireceği iki memur, tapu sicil müdürü veya tevkil

görevleri<sup>1076</sup> (VUK Madde 73) ve komisyonun yetkileri<sup>1077</sup> (VUK Madde 75) açıklanmıştır. Takdir komisyonu ile ilgili kanunda düzenlenen bu düzenlemelere uyulmaması durumunda re'sen takdir sakat olacaktır<sup>1078</sup>.

---

edeceği bir memur ve ticaret odasının seçilmiş bir üye (ilgili olduğu arsalarla ilişkin takdir komisyonlarına organize sanayi bölgesini temsilen bir üye) ile ilgili mahalle ve köyün muhtarından kurulur.

Araziye ait asgari ölçüde birim değer tespitinde takdir komisyonu; valinin başkanlığı altında defterdar, Tarım Orman ve Köy İşleri Bakanlığı il müdürü ile il merkezlerindeki ticaret ve ziraat odalarından seçilmiş birer üyeden kurulur.

Takdir komisyonları daimî veya geçici olurlar. Takdir komisyonlarının kurulacağı yerler ile bu madde uyarınca kurulan komisyonların çalışma usul ve esaslarını belirlemeye Maliye Bakanlığı yetkilidir.

<sup>1075</sup> VUK 73. Maddesi; Üyeler, tüccarlar için ticaret odasının, diğer sanat ve meslek erbabı için bunların mensup oldukları mesleki teşekküllerce kendi üyeleri arasından veya hariçten seçilir. Bu teşekküller, Takdir Komisyonu Başkanının yazılı talebi üzerine en geç bir ay içinde iki asıl ve iki yedek üye seçmeye mecburdurlar. Bu mecburiyet zamanında yerine getirilmezse üyeler mahallin en büyük mülkiye amiri tarafından seçilir.

Komisyon toplantılarına mükellefin sanat veya meslek bakımından bağlı veya ilgili olduğu teşekkülden, servet takdiri işlerinde ise yalnız Ticaret Odasından seçilen üyeler (Arsalara ait asgari ölçüde birim değerlerinin tespiti sırasında ticaret odasından seçilen üyelerden biri yerine ilgili mahalle veya köyün muhtarı) iştirak eder. Ticaret Odası ve mesleki teşekkül bulunmayan yerlerde bunlar tarafından seçilecek üyeler, yukarıdaki esaslara göre belediyeler tarafından seçilir.

Komisyonlar kendilerine tahsis edilen dairede, yoksa vergi dairesinde toplanırlar ve keyfiyet bir tutanakla tesbit olunur.

<sup>1076</sup> VUK Madde 74; a) 72'nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonunun görevleri şunlardır.

1. Yetkili makamlar tarafından istenilen matrah ve servet takdirlerini yapmak;
2. Vergi kanunlarında yazılı fiyat, ücret veya sair matrah ve kıymetleri takdir etmek (Bu gibi takdirler de takdir kararına bağlanır.)

Takdir komisyonu bu görevlerini yaparken takdir sebepleri bulunup bulunmadığını incelemeyebilir. Yalnız hatalı gördüğü muamelelerde, ilgili vergi dairesini yazı ile ikaz etmeye mecburdur.

b) 72'nci maddenin ikinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca arsalar için her mahalle ve arsa sayılacak parsellenmemiş arazide her köyün cadde, sokak veya değer bakımından farklı bölgeleri (Turistik bölgelerde değer bakımından farklı olanlar ilgili valilerce tespit edilecek pafta, ada veya parsel) itibarıyla asgari ölçüde birim değer tespit etmekle görevlidir.

c) 72 nci maddenin üçüncü fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu: 1319 sayılı Emlak Vergisi Kanununun 29 uncu maddesinin birinci fıkrasının (a) bendi uyarınca her il veya ilçe için arazinin cinsi (Kıraç, taban ve sulak) itibarıyla asgari ölçüde birim değer tespit etmekle görevlidir.

(b) ve (c) fıkralarına göre yapılacak değer tespitinde, Emlak Vergisi Kanununun 31 inci maddesinin ikinci fıkrasında yer alan normlardan ve bu maddeye göre hazırlanmış bulunan tüzük hükümleri ile gerektiğinde bilirkişiden yararlanılır.

<sup>1077</sup> VUK 75.Madde; 72'nci maddenin birinci fıkrasına göre kurulan takdir komisyonu 74 üncü maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haizdir.

Komisyon, servetleri, sınai hakları ve telif haklarını, imtiyazları, madenleri, mücevheratı, eski eserleri ve sanat eserlerini değerlemede bilirkişiye müracaat edebilir.

72 nci maddenin ikinci ve üçüncü fıkralarına göre kurulan takdir komisyonları 79 uncu maddede yazılı yetkileri haizdir.

<sup>1078</sup> “Tarhiyat, zeytin üreticisi olan mükellefin mensubu olduğu ziraat odasının seçilmiş üyenin iştiraki olmadan teşkil edilmiş Takdir Komisyonu kararına dayalı bulunduğundan, bu haliyle Kanuna uygun olarak Takdir edilmiş bir matraha dayanmamaktadır.” Danıştay 11.02.1986, E.1984/3019, K.1986/437.

Matrahın re'sen takdiri için Takdir komisyonları kendiliklerinden karar alamazlar, karar alabilmeleri için bir isteğin olması gerekmektedir<sup>1079</sup>. Dolayısıyla, Takdir komisyonları, vergi dairesinin matrah takdiri istemelerin üzerine matrahı takdir ederler<sup>1080</sup>. Vergi Daireleri İşlem yönergesinde de “*..beyanname vermesi gerektiği halde vermemiş olan, yıllık gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri için takdir komisyonuna sevk işlemi yapılır.*”denilmektedir. Bu yönergeye göre, mükellefin takdire sevk işlemlerinin yapılma şekli ise şöyledir; “Beyanname vermedikleri tespit edilen mükelleflerin ilgili dönem matrahlarının takdirini sağlamak için 15 gün içinde takdire sevk işlemi yapılır. Fakat tarh zamanaşımının dolmasına çok kısa bir süre kalması gibi zorunlu nedenlerin bulunması halinde takdire sevk işlemi hemen yapılır. Değer takdirlerine ilişkin dilekçe ve eklerinin alınması üzerine bu dilekçeler bekletilmeksizin takdir komisyonuna sevk edilir”.

Takdir Komisyonu edindiği bilgi ve bulgulara dayanarak mükellefin çeşitli emsaller dikkate alarak bu sonuçlar dikkate alınarak ölçüleme yapılır ve mükellefin matrahı takdir edilir<sup>1081</sup>. Takdir Komisyonları genel objektif matrah saptamaları yapabileceği gibi bireysel subjektif nitelikte matrah saptamaları da yapabilmektedir<sup>1082</sup>. Objektif matrah saptamasına örnek olarak; Emlak Vergisindeki arsalar için yapılan asgari birim değerlerinin saptanması, bireysel-subjektif matrah saptaması ise tek yükümlü hakkında yapılan ikmalen<sup>1083</sup> ve re'sen veya idarece tarha gidildiğinde söz konusu olmaktadır<sup>1084</sup>. Takdir kararları takdir komisyonunca vergi dairesine imza karşılığında tevdi olunur (VUK Madde 32).

---

<sup>1079</sup> Turgut CANDAN, “**Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu**”, Danıştay Dergisi, Yıl: 17, Sayı:64-65, s.9, (s.5-13).

<sup>1080</sup> Yılmaz ALİEFENDİOĞLU, “**İtiraz Komisyonlarının Matrah Takdirine İlişkin Kararlarına Göre Tapılan Tarhiyata İtiraz Yolları ve Sorunlar**”, Danıştay Dergisi, Yıl:3, Sayı: 9-10, 1973, s. 148 (s. 142-150), SABAN, **Vergi Hukuku**, s. 136.

<sup>1081</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 106.

<sup>1082</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 102, Rüştü ARAL, “**Vergi Takdir Komisyonları**”, Danıştay Dergisi, Yıl: 2, Sayı: 4, 1972, s. 22, (s.21-47).

<sup>1083</sup>“Mükelleflerce satış bedeli beyanında bulunulması üzerine, bu bedelin, rayiç bedelden düşük görülmesi nedeniyle takdir komisyonunca takdiri sonucu Mükellefler adına ikmalen yapılacak tarhiyatta uygulanması mümkündür.” Danıştay 3.D.,03.04.1985, E.1985/113, K.1985/1133.

<sup>1084</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 102.

Takdir komisyonları matrahı belirlerken gerçeğe en yakın biçimde belirlemek için gerekli araştırmayı yapmak zorundadır<sup>1085</sup>. Bunun için ise takdir komisyonları, matrah takdiri yaparken çeşitli yöntemlere başvurmak suretiyle elde ettikleri bulgu ve bilgileri kullanırlar. Ancak re'sen takdir yoluyla belirlenen matrahın gerçeğe en uygun biçimde saptanmış olması gerekmektedir<sup>1086</sup>. Bu çerçevede de, takdir komisyonları, gerekli inceleme ve araştırma yaparak edindiği somut bilgi ve belgelere göre mükellefin matrahına emsal oluşturabilecek kuruluşlardaki uygulama ve sonuçlara göre ölçümleme yaparak takdir etmek zorundadır<sup>1087</sup>. VUK'un 75.maddesinde de; 72. Maddenin 1.fikrasına göre kurulan takdir komisyonununun 74. Maddedeki görevleri dolayısıyla bu Kanunda yazılı inceleme yetkisine haiz olduğu kuralına yer verilmiştir. Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, takdir komisyonlarına inceleme yetkisi verilmiştir. Buna bağlı olarak ta takdir komisyonları ilgililerden açıklama ve bilgi isteyebilirler (VUK Madde 148)<sup>1088</sup>. Takdir komisyonlarının takdir kararlarını belli gerekçelere dayalı olarak yapılması gerekmektedir<sup>1089</sup>. VUK'nun 31/8. Maddesinde, takdir komisyonu kararlarında, takdire ait dayanakların kararda gösterilmesi gerektiği ayrıca belirlenmiş bulunmaktadır. Bu hükümden, takdir komisyonu kararlarında “ takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat” bulunması gerektiği açıkça belirtilmektedir<sup>1090</sup>. Dolayısıyla, Takdir komisyonlarının verecekleri kararların kapsamını belirleyen VUK'un 31. Maddesinin 8.bendi, bu kararlarda, takdirin dayanaklarının gösterilmesi gerektiği hükmünü zorunlu kılmaktadır<sup>1091</sup>. Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, VUK'un 75'inci Maddesinde takdir komisyonlarının inceleme yetkisini haiz oldukları<sup>1092</sup>, 31/8 inci maddesinde ise takdir komisyonu kararlarında takdirin müstenidatı ve takdir hakkında izahat bulunması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Dolayısıyla, takdir komisyonlarınca matrah takdir edilirken yükümlülerin hakkında

---

<sup>1085</sup> SEVİĞ, “Re'sen Takdir İşlemleri ve Ceza İlişkisi”, s.1.

<sup>1086</sup>Veysi SEVİĞ, “Re'sen Takdir İşlemleri ve Ceza İlişkisi”, Erişim Adresi; archive.ismmmo.org.tr/docs/.../06-VEYSI%20SEVIG27.doc, (12.07.2009), s.1.

<sup>1087</sup> Adil NAS, “Takdir Komisyonları ve Takdir Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 358, Haziran 2011, s.150 (s.141-151)

<sup>1088</sup> ÖNCELİ KUMRULU, ÇAĞAN, s. 102.

<sup>1089</sup> ÖZBALCI, Vergi Usul Kanunu, s. 250.

<sup>1090</sup> SEVİĞ, “Re'sen Takdir İşlemleri ve Ceza İlişkisi”, s.1.

<sup>1091</sup> Danıştay 3.D., 03.12.1985, E.1984/4610, K.1985/3145.

<sup>1092</sup> ARAL, “Vergi Takdir Komisyonları”, s. 35.

araştırma yapılarak sonucuna göre matrah takdir edilmesi ve takdir kararında takdirin dayanağının gösterilmesi gerekmektedir<sup>1093</sup>

Danıştay'da bu konudaki kararlarında Takdir Komisyonlarının matrahın tespiti için gerekli araştırmaları yaparak buna göre karar vermesi gerektiği yoksa takdirin dayanağının olmayacağı yönündedir<sup>1094</sup>. Bu konudaki bir Danıştay kararında<sup>1095</sup>; “Takdir komisyonlarınca matrah takdiri yapılırken inceleme ve araştırma yapılarak takdirin somut dayanaklarının gösterilmesi de gerekmektedir. Dosyada bir örneği bulunan ... gün ve ... sayılı takdir komisyonu kararında ise, yükümlünün dönem kazancının takdirinde ilgili dönemin 1.sınıf hayat standardı temel gösterge tutarının ölçü alındığı belirtilmişse de, davacı şirketin uyuşmazlık konusu dönemde faaliyetinin bulunduğu hususunun inceleme raporu veya tutanak gibi somut belgelere dayandırılmadığı, Takdir Komisyonunun Vergi Usul Kanununun 75. Maddesiyle kendisine verilen inceleme yetkisini kullanmadığı ve hiç bir inceleme ve araştırma yapmadan matrah takdirinde bulunduğu anlaşıldığından, dayanaksız takdir komisyonu kararına göre salınan vergiler ve kesilen cezalarda yasal isabet bulunmamaktadır”. Bu

<sup>1093</sup> Danıştay 4.D., 28.02.2000, E.1999/1904, K.2000/779, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (18.05.2010).

<sup>1094</sup> “Takdir Komisyonunun 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 75. Maddesinin kendisine verdiği inceleme yetkisini kullanmadığı davacı şirketin uyuşmazlık dönemde faaliyette bulunduğu hususu saptanmadan matrah takdir yaptığı, takdirin dayanağı bulunmadığı hk.” Danıştay 3.D., 01.10.1998, E. 1998/2824, K.1998/3314, Erişim Adresi; [www.hukukturk.com](http://www.hukukturk.com) (08.10.2009). “Madde hükümleri hem de yükümlünün ilgili dönemlerde faal olmadığı, defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu gerçek durumun ortaya çıkacağı iddiaları gözönüne alındığında, mahkemece sözkonusu dönemlerde yükümlünün faal olup olmadığı ve faal ise ticari kazancının ne olduğu hususunun defter ve belgeleri ile takdir dosyasının getirtilerek incelenmesi suretiyle araştırılarak sonucuna göre bir karar verilmesi, gerekirken takdir komisyonunca genel ifadelerle takdir edilen matrah üzerinden yapılan tarhiyatta isabetsizlik bulunmadığından bahisle davanın reddi yolunda karar verilmesinde hukuka uygunluk görülmemiştir.” Danıştay 3.D., 11.04.2002, E.2000/1980, K.2002/1532. “Takdir komisyonunca yükümlünün defter ve belgelerinin incelenmesi suretiyle matrah takdiri gerekirken sadece emsal işi yapan yükümlülerin durumları gözönüne alınarak dönem matrahının resen takdirinde isabet olmadığı hk.” Danıştay 3.D., 28.05.1992, E.1991/921, K.1992/2054. “Yükümlünün beyanının dayanağını teşkil eden defter ve belgeleri de bulunduğu halde, takdir komisyonunca defter kayıtları üzerinde herhangi bir inceleme yapılmaksızın genel ifadelerle yapılan takdirin dayanağı bulunmadığından, resen takdir nedeni olmadığı gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kaldıran, Vergi Mahkemesi kararı sonucu itibari ile yerinde görülmemiştir”. Danıştay 3.D., 01.07.1993, E.1992/1945, K.1993/2028, “Takdir Komisyonu tarafından takdir edilen matrahın gerçeği yansıtmadığı yönünden, yükümlü şirketin önceki beyanları, emsali kurumların beyan ettikleri matrahlar araştırılarak hasıl olacak sonuca göre karar verilmesi gerekirken..” Danıştay 3.D., 07.10.1987, E.1987/757, K.1987/2179. Benzer kararlar için bakınız; Danıştay 3.D.,19.11.1992, E.1990/3231, K.1992/3472, Danıştay 3.D.,13.03.1985, E.1984/4434, K.1985/876, Danıştay 4.D., 28.02.2000, E.1999/1904, K.2000/779, Danıştay VDDK, 07.05.2004, E. 2004/17, K. 2004/56, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (18.05.2010).

<sup>1095</sup> Danıştay 3.D., 01.10.1998, E.1998/2824, K.1998/3314, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (18.05.2010).

karardan da anlaşılacağı üzere, Danıştay takdir komisyonunca inceleme ve araştırma yapılmadan ve dayanağı olmadan yapılan matrah takdirinin yerinde olmadığı görüşündedir.

Re'sen tarh nedeni beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgilerin gösterilmemiş olması ise, mükellefe Takdir Komisyonu tarafından 15 günden az olmamak üzere süre verilerek vergi matrahına ilişkin bilgileri vermeye ve kanuni defterlerini vermesi için davet olunur. Bunun üzerine mükellef istenilen bilgileri ve kanunen tutmak zorunda oldukları defterlerini verirse ve de defter ve belgeler ihticaca salih ise mükellefe takdir olunacak matrah defter ve belgeleri kayıtlarına göre takdir eder. Takdir edilen matrah ise defter ve belgelerin kayıtlarına göre tespit olunacak miktardan fazla olamaz (VUK Madde 30/III).

### 1.3.3.2. Matrahın Vergi İnceleme Elemanları Tarafından Takdiri

Vergi incelemesi, mükelleflerin beyanlarını ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak amacıyla mükelleflerin defter, belge ve kayıtları ile envanter üzerinde yapılan ayrıntılı bir araştırmadır<sup>1096</sup>. Bir başka deyişle vergi incelemesi ile mükellef ve sorumluların hesap ve kayıtlarına dayanılarak ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunun araştırılması, tespit edilmesi sağlanması amaçlanmaktadır. Bu bağlamda vergi incelemesinin temel amacı, mükellefin ödemesi gereken verginin doğruluğunun araştırılması ve ziyaa uğratılmış verginin tespit edilmesidir<sup>1097</sup>. Bu amaca bağlı olarak ta, incelemeye yetkili olanlar inceleme esnasında incelemenin içeriğine göre gerekli araştırmaları yapmaları gerekmektedir<sup>1098</sup>.

---

<sup>1096</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.100.

<sup>1097</sup> Osman Selim KOCAHANOĞLU, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suçları ve Cezaları ve İhtilaf Sistemi**, Bilmen Basımevi, İstanbul Mart 1977, s. 23. Başaran Yavaşlar ise vergi incelmelerinin amacını; Kanunun üzerinden vergi alınmasını emrettiği gerçek mali gücü saptamak olduğunu belirtmiştir. Funda BAŞARAN YAVAŞLAR “ **Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi**”, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Konulu Sempozyumda Sunulan Tebliğ, 26-27 Nisan 2010, İstanbul, s. 2.

<sup>1098</sup> Veysi SEVİĞ, “**Vergi İncelemesi**”, İktisat ve Maliye, Cilt: XXXII, Sayı: 3, Haziran 1985, s. 91 ve 93 (s.91-99), SEVİĞ, “ **Re’sen Vergi Tarhında İhticaca Salih Olup Olmama Hali**”, s.62.

VUK veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak evrak belgeleri muhafaza ve ibraz etme zorunda olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemesine tabidir (VUK Madde 137). Vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkan bulunmayan hallerde takdir komisyonları veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır (VUK Madde 30). Bu maddede belirtilen inceleme elemanları ile belirtilen vergi incelemesine yetkili olanlardır. VUK'na göre vergi incelemesine yetkili olanlar; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcıları, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcıları, veya vergi dairesi müdürleri, maliye müfettişleri, maliye müfettiş yardımcıları, Gelirler Kontrolörleri, Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlardır (VUK Madde 135).

VUK'un 30. Maddesinin 2791 sayılı kanunda yapılan değişiklikle re'sen takdir yetkisi takdir komisyonları dışında vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah farkı üzerinden re'sen tarh yapılması öngörülmüştür<sup>1099,1100</sup>. Dolayısıyla, vergi inceleme elemanları da yaptıkları incelemeler sonunda düzenledikleri raporlara istinaden re'sen vergi tarhını gerektiren hallerde eskiden şeklen de olsa gitmek zorunda oldukları, Takdir Komisyonları yerine geçerek hesapladıkları matrah veya matrah farkı

---

<sup>1099</sup>KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.107, Taner GELEGEN, “ **Vergi Usul Kanunu'nda Yapılan Yasa Tekniğine Ters Düşen Yeni Düzenlemeler**”, İktisat ve Maliye, Cilt: XXIX, Sayı: 11, Şubat 1983, s.456 (s.456-460), Kaneti'ye göre bu düzenleme; 2791 sayılı kanunla yapılan bu düzenleme ile re'sen vergi tarhı işlemlerinde etkinliği, basitliği ve hızı sağlamak amacıyla gerçekleştirilmiştir. Yalnız, vergi inceleme elemanları, beyanname, defter ve belge düzenine uyulup uyulmadığının tespiti ve bu düzenlerin biçimsel görünüşün gerçeğe uyulup uyulmadığını araştırmak ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu belirlemek ile görevlidir. Matrahın re'sen takdiri, gerçeğe en yakın biçimde belirlenmesini kapsamaktadır. Dolayısıyla, kıyaslama, değerlendirme ve ölçme unsurlarını kapsayan matrah takdirinin nesnel olgulara dayanarak tespit etmekle görevlendirilmiş inceleme elemanlarına bırakılmış olması kuramsal açıdan yerinde görülmemektedir. İnceleme elemanının takdire konu olan nesnel verileri inceleme raporunda belirtmesi ve buna bağlı olarak Takdir Komisyonunun sonuca ulaşmasını öngören eski sistemin daha isabetli olduğu düşünülebilir. Bu nedenle de, 2791 sayılı yasayla yapılan değişiklikle inceleme elemanlarına re'sen matrah takdiri yetkisi verilmesi eleştirilebilir. KANETİ, “ **Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi**”, s. 97, KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.107-108.

<sup>1100</sup> “Vergi usul kanununun 2791 sayılı kanunla değişik 30.maddenin yürürlüğe girdiği tarihten sonra düzenlenen inceleme raporları ile belirlenen matrah veya matrah kısmı üzerinden takdir komisyonuna başvurulmadan resen yapılan tarhiyatların geçerli sayılması gerekir..” Danıştay 3.D.,06.11.1986, E. 1986/1317, K.1986/2155, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (18.05.2010).

üzerinden re'sen vergi tarhi yapılmasını Vergi Dairelerinden talep edebileceklerdir. Bunun için tarhiyata dayanak olacak matrahı ya da matrah farkını raporlarında belirtmeleri yeterlidir<sup>1101</sup>. Bu değişiklikle, takdir komisyonlarının yükü azaltılması, diğer taraftan da takdir komisyonlarında matrah veya matrah farkının hesaplanması için geçen süre azaltarak<sup>1102</sup>, re'sen vergi tarhi işlemlerinde etkinliği, basitliği ve hızlı şekilde yapılmasını sağlamak amaçlanmaktadır<sup>1103</sup>.

VUK'nun 30. Maddesindeki re'sen tarh nedenlerinden birisi vergi inceleme elemanı tarafından bulunmuş ve tespit edilmişse, VUK'nun 30. Maddesinin 2791 sayılı kanunla yapılan değişiklikle, vergi inceleme elemanına değişik seçenekler tanımaktadır (VUK Madde 30/I). Vergi inceleme elemanı matrahın re'sen takdir nedenini tespit ettikten sonra elde ettiği bilgi ve bulguları yaptığı inceleme ve araştırma ile matrahı takdir eder ve raporunda bu matrahı belirtir. Vergi inceleme elemanı bu yolu seçmişse, raporunda matrahı takdir etmişse, takdir ettiği bu matrah takdir komisyonu tarafından tespit edilen matrah hükmünde olmaktadır<sup>1104</sup>. Dolayısıyla inceleme raporlarında tespit edilen matrah ve matrah farkları re'sen takdir olunmuş sayılır. Vergi idaresi de inceleme elemanının raporunu hemen uygulamaya koyarak gerekli işlemleri yapmak zorundadır<sup>1105</sup>. İnceleme elemanının ikinci seçeneği ise; inceleme elemanı matrahın re'sen takdir nedenini tespit ederek, matrahın re'sen takdiri için vergi dairesine gönderir<sup>1106</sup>. Vergi dairesi de matrahın re'sen takdiri için inceleme elemanın gönderdiği dosyayı

---

<sup>1101</sup> Uluer ARAL, “**Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler Neler Getiriyor?**”, Vergi Dünyası Dergisi, Nisan, 1983, s.1.

<sup>1102</sup> KIZILOĞLU, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.657.

<sup>1103</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 107.

<sup>1104</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 107.

<sup>1105</sup> SEVİĞ, “**Vergi İncelemesi**”, s.98.

<sup>1106</sup> Maliye müfettişleri, hesap uzmanları ile bunların yardımcıları ve gelirler kontrolörleri ile stajyer gelirler kontrolörleri tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, işleme konulmak üzere ilgili vergi dairesine tevdi edilmeden önce, vergi incelemesine yetkili olanların bağlı olduğu birimler nezdinde meslekte on yılını tamamlamış en az üç kişiden 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 uyuşmazlık oluşması halinde uyuşmazlığa konu vergi inceleme raporları üst değerlendirme mercii olarak, Maliye Bakanlığınca belirlenen tutarları aşan tarhiyat önerisi içeren vergi inceleme raporları ise doğrudan, Maliye Teftiş Kurulu Başkanlığı, Hesap Uzmanları Kurulu Başkanlığı ve Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı bünyesinde oluşturulan rapor değerlendirme komisyonlarının üyeleri arasından görevlendirilecek üçer üyeden oluşan dokuz kişilik merkezi rapor değerlendirme komisyonu tarafından vergi kanunları ile bunlara ilişkin kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, sirküler ve özelgelere uygunluğu yönünden

takdir komisyonuna gönderir. Matrahın re'sen takdiri de takdir komisyonu tarafından yapılır. Bu yöntemde, vergi inceleme elemanı raporunda takdir komisyonunun takdirine dayanak olabilecek bilgi ve bulguları belirleyebileceği gibi, re'sen takdir nedenlerini belirlemekle yetinebilir<sup>1107</sup>.

### 1.3.3.3. Matrahın Re'sen Takdiri Üzerine Re'sen Tarhta İzlenecek Yol

Matrahı takdir komisyonu da takdir etse, inceleme elemanı da takdir etse, takdir edilen matrah<sup>1108</sup> vergi dairesine bildirilir. Dolayısıyla, re'sen vergi tarhını gerektiren durumlarda izlenmesi gereken<sup>1109</sup> yol aynıdır. Matrah takdir komisyonu tarafından da belirlense vergi inceleme elemanı tarafından da belirlense, vergi tarh etmeye vergi dairesi yetkili olduğundan (VUK Madde 4) takdir edilen matrah üzerinden vergi dairesi vergiyi tarh edecektir<sup>1110</sup>. Dolayısıyla, Takdir komisyonu veya vergi inceleme elemanlarının vergiyi tarh etme yetkileri yoktur.

Takdir komisyonu veya vergi inceleme elemanı matrah veya matrah farkını hesaplayıp bunu takdir ettiğinden tarhiyatın bu miktar üzerinden hesaplanması gerekmektedir<sup>1111</sup>. Dolayısıyla, vergi dairesi takdir komisyonu veya vergi inceleme elemanı tarafından belirlenen miktar üzerinden vergiyi tarh eder. Vergi Dairesi takdir komisyonu veya vergi inceleme elemanı tarafından hesaplanıp kendisine tevdi edilen matrah veya matrah farkını değiştiremez, bu karar vergi dairesi açısından bağlayıcıdır<sup>1112</sup>. Bunun sonucu olarakta vergi dairesi komisyon kararlarını, değiştirmek, kaldırmak, değiştirmek veya yeniden görüşülmek üzere komisyona geri gönderme

---

değerlendirilir. İncelemeyi yapanlar, bu komisyon tarafından yapılacak değerlendirmeye uygun olarak düzenleyecekleri vergi inceleme raporlarını işleme konulmak üzere bağlı oldukları birime tevdi ederler (VUK Madde 140/6-2).

135 inci madde ile vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınan diğer memurlar tarafından düzenlenen vergi inceleme raporları, Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra birimlerinde oluşturulacak rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilir (VUK Madde 140/6-3).

<sup>1107</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 107.

<sup>1108</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 107, BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, s. 64.

<sup>1109</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 106.

<sup>1110</sup> FEYZİOĞLU, “**Vergi Tarhiyatında Yetki Meselesi**”, s.7-8.

<sup>1111</sup> Danıştay 3.D., 22.02.1990, E.1989/958, K.1990/639.

<sup>1112</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.103, SEVİĞ, **Vergi İncelemesi**, s. 96, CANDAN, “**Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu**”, s. 9.

yetkisi yoktur<sup>1113</sup>. Bu nedenle de vergi dairesi takdir komisyondan gelen miktarı aynen tarh etmektedir. Yalnız vergi dairesi takdir komisyonun belirlediği matraha karşı vergi mahkemesinde dava açabilir (VUK Madde 378).

#### 1.3.4. Re'sen Tarhın İkmalen Tarhtan Ayırt Edilmesi

İkmalen vergi tarhı defter kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere matrahın tespit edilmesi iken, defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanarak matrah tespit edilemiyorsa re'sen vergi tarhı söz konusu olmaktadır. Re'sen tarhta matrahın tespiti takdir komisyonları tarafından veya vergi inceleme elemanları tarafından tespit edilmektedir. İkmalen tarhta ise genellikle takdir komisyonları kararı veya vergi inceleme elemanlarının raporuna ihtiyaç duyulmadan, tüm işlemler vergi dairesi tarafından yapılmaktadır<sup>1114</sup>. Dolayısıyla, ikmalen tarhın uygulanmasında genel olarak beyana dayalı olarak tarh edilen bir vergiye ilişkin olarak mükellefin defter, belge, kayıtlarına yani maddi bir deliller ile sonradan tespit edilen ek bir matrah üzerinden vergi tarh edilmektedir. Matrah veya matrah farkının tam ve kesin şekilde defter, kayıt ve belgelerden belirlenmesi veya yasal ölçülerin doğru olarak uygulanmasıyla tespit edilmesidir. Bir anlamda ikmalen tarh kesin belgesel bulgulara yani maddi delillere dayanarak tespit edilmesidir<sup>1115</sup>. Re'sen vergi tarhında ise mükellefin vergi matrahının gerçek miktarının tam ve doğru olarak tespit edilmesinin mümkün olmadığından, bu tarh yönteminde matrahın belirlenmesi için bazı yöntemler kullanılarak matrahın gerçek miktarı tespit edilmeye çalışılmaktadır. Re'sen tarha esas alınacak matrah veya matrah farkı gerçek miktara en yakın şekilde tespit edilmeye çalışılır<sup>1116</sup>. İkmalen tarhın bu özelliği re'sen tarhtan ayırıcı bir yönüdür.

İkmalen tarh yapılabilmesi için VUK 29. Maddesinde belirtildiği üzere; “*bir vergi tarh edildikten sonra*” denilerek önceden bir tarh işlemin yapılmış olması

---

<sup>1113</sup> CANDAN, “**Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu**”, s. 9.

<sup>1114</sup> BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, s. 65.

<sup>1115</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 101-102, OKTAR, **Vergi Hukuku**, s.88.

<sup>1116</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 55.

gerekmektedir. Re'sen tarhta ise daha önce yapılmış bir tarh işlemi yapıp yapılmamasına bakılmadan, vergi matrahının defter ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanarak matrahın tespitine imkan bulunmayan bir durum olması gereklidir<sup>1117</sup>.

#### 1.4. İdarece Vergi Tarhı

Mükellefin vergi ile ilgili ödevlerini yerine getirmediği fakat VUK'a göre re'sen ve ikmalen tarhın geçerli olmadığı durumlarda matrah idare tarafından belirlenir<sup>1118</sup>. Bir başka deyişle, verginin idarece tarh edilmesinde mükellefin vergi ile ilgili işlemlerini zamanında yapmamasından dolayı idare tarafından doğrudan doğruya tarh edilmektedir. Yalnız burada verginin re'sen ve ikmalen tarh koşulları bulunmamaktadır<sup>1119</sup>. VUK'a göre idarece vergi tarhı; VUK'un 29. ve 30. Maddeleri dışında kalan hallerde, mükelleflerin verginin tarhı için vergi kanunları ile belirli zamanlarda müracaat etmemeleri veya aynı kanunlarla kendilerine yüklenen mecburiyetleri yerine getirmemeleri sebebiyle zamanında tarh edilmeyen verginin kanunen belli matrahlar üzerinden tarh edilmesidir (VUK Mük. Madde 30)<sup>1120</sup>. Bu madde hükmüne göre idarece vergi tarhı için aranan şartlar; ikmalen ve re'sen tarh koşullarını taşımayan bir verginin bulunması, diğeri ise, mükelleflerin kanunda belirlenen süreler içerisinde başvurmayarak vergilerini tarh etmemiş bulunmaları gerekmektedir<sup>1121</sup>. Bu şartların varlığı halinde idare re'sen hareket ederek vergiyi tarh etme olanağına kavuşmaktadır<sup>1122</sup>. Madde hükmündeki bu şartlardan da anlaşılacağı

---

<sup>1117</sup> BİLİCİ, **Vergi Hukuku**, s. 65, CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 55.

<sup>1118</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.99.

<sup>1119</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 109.

<sup>1120</sup> Verginin idarece tarhı olarak adlandırılan bu tarh yöntemi 1963 yılında 205 Sayılı kanunla VUK'a mükerrer bir madde ile eklenmiştir. Bu düzenlemeden önce beyannameye dayanan vergiler için öngörülen ikmalen ve re'sen vergi tarhı yöntemleri dışında kalan hallerde, mükellefin vergi tarh ettirmek için başvurmaması durumunda, kanunda belirlenen matrahlara dayalı olarak vergi idarece tarh etmekteydi. Fakat bu yöntem tarh ve tahakkuka ilişkin hükümler arasında bulunmamaktaydı. Kenan BULUTOĞLU, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 2, Altıncı Basılış, 1979, s.380, KIZILOT, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.737.

<sup>1121</sup> KIZILOT, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.738.

<sup>1122</sup> AKDOĞAN, KIZILOT, EYÜPGİLLER, s. 26.

üzere bu tarh yöntemi kanundaki boşluğu doldurmak amacıyla yürürlüğe konulmuştur<sup>1123</sup>.

İdarece tarh mükellefin kanunda kendisine yüklenen bazı ödevleri kanunda belirtilen sürelerde vergi dairelerine başvuramaları veya kanunlarda yüklenin ödevleri yerine getirmemeleri<sup>1124</sup> nedeniyle tarhin zamanında yapılamamasına neden olmaktadır. Bu durumda mükellefle idare arasında hukuki ilişki kurulamamaktadır. Bunun sonucu olarak ta idare tek taraflı olarak tarh işlemi yapmak durumunda kalmaktadır<sup>1125</sup>. Bu tarh işlemini idare tarafından yapılan diğer tarh işlemlerinden ayıran nokta idarece tarh usulünün beyan esasının uygulanmadığı durumlarda yapılmasıdır<sup>1126</sup>.

İdarece vergi tarhında, mükellefin verginin tarhi için vergi kanunları için belirlenen zamanda vergi dairelerine başvuramaları veya kanunda kendilerine yüklenilen ödevleri yerine getirmemeleri durumunda vergi daireleri kendiliğinden harekete geçerek mükellefler için kanunda belirtilen hazır matrahlar üzerinden yaralanarak vergiyi tarh ederler<sup>1127</sup>. Bir anlamda, verginin idarece tarhi kanunda belirtilen matrahlar üzerinden yapılmaktadır. Burada vergi idaresi kanunda belirlenmiş olan matrahın hesaplanmasında uygulanacak olan yöntem ve ölçüleri kullanarak matrahın miktarını vergilendirme dönemi ve mükellef sınıf ve derecesine göre belirlemektedir<sup>1128</sup>. İdarece vergi tarhına örnek olarak; Emlak Vergisi Kanununun 32. Maddesine göre, bildirim süresinde verilmemesi halinde verginin idarece tarh edilir (EVK, Madde 32). GVK'nın 64. Maddesinde<sup>1129</sup> düzenlenen diğer ücret gelirleri ile ilgili idarece tarh yapılabilmektedir. Ayrıca, basit usulde gelir vergisine tabi ticari kazanç sahibinin de yanında çalıştırdığı hizmet erbabının vergi karnesi alması ve

---

<sup>1123</sup> TURGAY, s. 145.

<sup>1124</sup> KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 168.

<sup>1125</sup> KIRBAŞ, **Vergi Hukuku**, s.124, KIZILOT, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, s.737-738.

<sup>1126</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.99.

<sup>1127</sup> KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 168.

<sup>1128</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 188.

<sup>1129</sup> GVK 64. Maddesine göre; Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı yanında çalışanlar, Özel hizmetlerde çalışan şoförler, Özel inşaat sahiplerinin ücretle çalıştırdığı inşaat işçileri, Gayrimenkul sermaye iradı sahibi yanında çalışanlar, Gerçek ücretlerinin tespitine imkan olmaması sebebiyle, Maliye Bakanlığınca bu kapsama alınanlar, Bu hizmet erbablarının safi ücretleri takvim yılı başında geçerli olan ve sanayi kesiminde çalışan 16 yaşından büyük işçiler için uygulanan asgari ücretin yıllık brüt tutarının %25'idir.

vergisini ödemesini sağlama yükümlülüğü bulunmaktadır<sup>1130</sup> (VUK Madde 251). Madde hükmündeki bu koşul sağlanmazsa alınmayan vergi ve cezası idarece tarh olunur<sup>1131</sup>. Bu konuda bir başka örnek ise; Damga Vergisinin 26. Maddesine göre; Resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kağıtların damga vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları tutanakla tespit ederek, damga vergisini idarece tarh edilmek üzere vergi dairesine bildirmeleri gerekmektedir<sup>1132</sup>.

İdarece vergi tarhı VUK'un 131. Maddesine göre düzenlenecek olan yoklama fişine dayanarak yapılır (VUK Mük. Madde 30/II). İdarece tarh olunan vergilerle cezalarına ilişkin ihbarnameler bir taraftan, mükellefin bilinen adresine posta ile yollanır (VUK Mük. Madde 30/III). Dolayısıyla ihbarname esaslı verginin idarece tarhı içinde geçerlidir<sup>1133</sup>. Diğer taraftan mükellefin adını, soyadını, hesap numarasını, işini, adresini tarh edilen verginin ve kesilen cezanın miktarı ve cinsini gösteren bir ilan vergi dairesinin ilan asmaya özel yerine asılır (VUK Mük. Madde 30/III). İlanın asılması keyfiyeti ve tarihi bir tutanak ile tespit edilir (VUK Mük. Madde 30/IV).

### 1.5.Düzeltilme Yolu ile Tarh

Vergiye ilişkin hesap hataları veya vergilendirme hataları nedeniyle haksız yere eksik alınmış veya fazla vergi ödenmiş ise bu durum VUK'a göre vergi hatası olarak kabul edilmekte ve idare tarafından yapılacak yeniden tarh işlemi üzerine eksik kısmın alınmasına veya fazla kısmın terkinine olanak vermektedir<sup>1134</sup>. Bir anlamda

---

<sup>1130</sup> Kazançları basit usulde tespit edilen ticaret erbabı ile götürü gider usulünü kabul eden gayrimenkul sermaye iradi sahipleri, yanlarında çalışan hizmet erbabının kanunun belirlediği süre içinde karne almalarını ve karnelerinde yazılı vergilerini ödemelerini temin etmek zorundadırlar. Bu zorunluluğa uyulmadığı takdirde; a) Zamanında karne almamış veya vergisini tarh ettirmemiş olan hizmet erbabının vergisi işveren kimse adına tarh edilir ve vergi cezası da aynı kimse adına kesilerek ondan tahsil olunur. b) Karnesini zamanında almış vergisini tarh ettirmiş olan hizmet erbabının zamanında ödenmemiş olan vergisi ve gecikme zammı, yanında çalıştığı tespit edilen işverenden tahsil edilir (VUK Madde 251/I). İşverenler bu hükümlere göre ödedikleri vergiler için asıl mükellefe rücu edebilirler (VUK Madde 251/II).

<sup>1131</sup> BİLİCİ, *Vergi Hukuku*, s. 66, ÖZBALCI, *Vergi Usul Kanunu*, s.270.

<sup>1132</sup> OKTAR, *Vergi Hukuku*, s. 91.

<sup>1133</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 188.

<sup>1134</sup> KIRBAŞ, *Vergi Hukuku*, s.125.

VUK'un 117., 118. Maddelerinde belirtilen vergi hatalarının ortaya çıkması durumunda, VUK'un 120. ve 121.Maddelerine göre düzeltilmesi nedeniyle yapılan tarh işlemine düzeltme yoluyla tarh denilmektedir<sup>1135</sup>. Bu tarh yönteminde, vergi idaresi önceki tarh işleminin yerine yani hatalı işlemin yerine yeni bir tarh işlemi yapmaktadır. Danıştay'ın görüşü de; düzeltme hükümlerine göre bir verginin terkininden sonra aynı konuda tekrar tarhiyat yapılmasının yeni bir tarh işlemi hükmünde olduğu yönündedir<sup>1136</sup>.

Vergi Usul Kanununun 116. maddesinde de vergi hatası tanımlanmış, VUK 116. madde ile 126. madde arasında ise vergi hatalarının düzeltme yolunu ve bu süreçteki vergi hataları hükme bağlanmıştır. VUK 375. maddesinde ise vergi cezalarında yapılan hatalarında kanununda belli edilen usul ve esasların dikkate alınacağı belirtilmiştir. Dolayısıyla, düzeltme yoluyla tarh yapılabilmesi için öncelikle bir vergi hatasının olması gerekmektedir.

### 1.5.1.Vergi Hatası

VUK'a göre vergi hatası<sup>1137</sup>; vergi ilişkin hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi alınmasıdır (VUK Madde 116). Kanundaki bu tanımdan hareketle vergi hatalarının herhangi bir vergi vergilendirme işleminin taşıdığı sakatlığın vergi hatası sayılabilmesi için ilk olarak haksız olma unsurunu hukuka ve yasaya aykırılık şeklinde anlaşılması gereklidir. Bununla birlikte bu haksız işlem sonucu fazla yada eksik vergi alınması söz konusu olmalıdır. Diğer bir deyişle, vergi hatası taşıyan işlem vergilendirme sürecinin tarh aşamasında olduğu gibi tahsil aşamasında da yapılmış olabilir. Vergi hatası vergi dairesi lehine olabileceği gibi terside geçerlidir. Bir anlamda, vergi hatası gerek vergi dairesi gerekse mükellef tarafından yapılabilmektedir<sup>1138</sup>.

<sup>1135</sup> AKDOĞAN, KIZILOT, EYÜPGİLLER, s. 28.

<sup>1136</sup> Danıştay 9.D., 12.02.1991, E.1992/3882, K.1991/335.

<sup>1137</sup> Hemen her hukuk dalı, kendi açısından "hata" kavramına yer vermiştir. Hata, ceza hukukunda suçun unsurlarına bağlı olarak ve özellikle yanılma hali ile dikkate alınırken, borçlar hukukunda iradeyi sakatlayan bir hâl olarak düzenlenmiştir Bumin DOĞRUSÖZ " **Hata ve Düzeltme**", Referans Gazetesi, 10.09.2007.

<sup>1138</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 175, KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.130,

VUK'un 116. Maddesindeki genel tanımdan belirtilen nedenlerden taşıyan işlem sakatlığı, VUK 117 ve 118 inci Maddelerindeki hata türlerinden birine dahil olduğu takdirde, bu vergilendirme işleminde bir vergi hatası bulunduğu dolayısıyla bu hatanın düzeltme konusu yapılabileceği sonucuna varılabilir. VUK 116 ıncı maddesi ile 117 ve 118 maddeleri de göz önünde tutularak vergi hatası şöyle tanımlanabilir; Vergi hatası, doğrudan vergi miktarını etkileyerek fazla, eksik vergi tarh, tahakkuk ve tahsiline maddi yanlışlıklar yada değerlendirme yanlışlıklarıdır<sup>1139</sup>.

### **1.5.1.1.Vergi Hatası Sayılan Haller**

Vergi hatası haksız şekilde eksik veya fazla vergi istenmesi veya alınması durumunu belirttiğinden eksiklik veya fazlalığın hukuken geçerli kabul edilebilmesinin dayandığı sebepler de VUK'nun da belirtilmiştir<sup>1140</sup>. VUK nun da vergi hataları “vergilendirme hataları” ve “hesap hataları” olarak ikiye ayrılmıştır. Kanun koyucu bu kanunda belirtilenler dışındaki hataları kabul etmeyerek bu tür durumlar için hata düzeltme yoluna gidilemeyecektir.

#### **1.5.1.1.1. Hesap Hataları**

Hesap hataları daha çok vergi miktarını etkileyen maddi hatalar ve hesaplama hatalarıdır. Bu tanıma göre hesap hataları kolay görülebilen, basit ve aritmetik yanlışlıklardan oluşmaktadır. Bu yanlışlıklar hem vergi dairesi hemde yükümlü tarafından yapılabilir<sup>1141</sup>. Bu tanımdan hesap hatası kavramının içeriği net bir biçimde vermesinin yanında idari işlemin konu unsurundaki sakatlığa ait olduğunu tespit etmektedir<sup>1142</sup>. VUK'un 117. Maddesine göre hesap hatası bir vergi hatası olarak kabul edilmiştir. İlgili maddede nelerin hesap hatası olduğu belirtilmiştir. Bu maddede

---

<sup>1139</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.175.

<sup>1140</sup> KIZILOT, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s.193.

<sup>1141</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 177-178.

<sup>1142</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s. 292.

hesap hataları üç başlık altında toplanmıştır. Kanunda sayılan hesap hataları; Matrah Hataları, Vergi Miktarında Hatalar, Verginin Mükerrer olmasıdır.

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 (VUK Madde 117). Vergi miktarında hataları: Vergi nispet ve tarifelerinin yanlış uygulanması, mahsupların yapılmamış veya yanlış yapılmış olması birinci bentte yazılı vesikalarda verginin eksik veya fazla hesaplanmış veya gösterilmiş olmasıdır (VUK Madde 117). Verginin mükerrer olması: Aynı vergi kanununun uygulanmasında belli bir vergilendirme dönemi için aynı matrah üzerinden bir defadan fazla vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK Madde 117).

#### **1.5.1.1.2. Vergilendirme Hataları**

VUK' 118. Maddesine göre vergilendirme hataları bir vergi hatası olarak kabul edilmiştir. İlgili maddede nelerin vergilendirme hataları olduğu belirtilmiştir. Bu maddede vergilendirme hatalarını dört başlık altında toplanmıştır. Kanunda sayılan bu hatalar; Mükellefin Şahsında Hata, Mükellefiyette Hata, Mevzuda Hata, Vergilendirme Döneminde veya Muafiyette Hatadır.

Bu hatalar, vergi yükümlülüğünün saptanmasında değerlendirme yanlışlıkları olarak tanımlanabilir. Hesap hatalarına göre vergilendirme işleminin özü ve vergiyi doğuran olay ile daha yakından ilgilidir. Belirtilen bu özellik nedeniyle de vergilendirme hatalarıyla ilgili hususlar hesap hatalarına nazaran hukuki uyumsuzluk konusu edilmeye daha yakındır. Vergilendirme hataları teorik nitelikleri açısından idari işlemin sebep unsurundaki sakatlıklara ilişkindir<sup>1143</sup>.

Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır (VUK Madde 118). Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye

---

<sup>1143</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 179.

tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK Madde 118). Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır (VUK Madde 118). Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranılan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibarıyla eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır (VUK Madde 118).

### **1.5.2. Vergi Hatasının Ortaya Çıkarılması ve Düzeltme Yoluyla Tarh**

VUK'a göre vergi hatalarının ortaya çıkarılması şu yollarla olabilir (VUK Madde 119): 1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile, 2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile, 3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile, 4. Hatanın vergi incelenmesi sırasında meydana çıkarılması ile, 5. Mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılır.

Vergi hatalarının düzeltilmesi vergi dairesi müdürüne aittir. Hatalar düzeltme fişine dayanılarak yapılır. Hatanın mükellef aleyhine yapılmış olması durumunda, fazla vergi aynı fişe dayanılarak terkin ve tahsil olunmuş ise mükellefe reddolunur. Düzeltme fişinin bir nüshası mükellefe tebliğ edilir (VUK Madde 120). İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak hataları re'sen düzeltilir (VUK Madde 121). Vergi hatalarının düzeltilmesi, vergilendirme işlemlerindeki bir kısım sakatlıkların düzeltilmesi yoluyla 213 Sayılı Vergi Usul Kanununda düzenlenmiş idari bir süreçtir<sup>1144</sup>. Vergi hatalarında düzeltme yargı mercilerine gidilmeksizin hatayı yapan vergi dairesince ortadan kaldırılmasına yönelik bir idari işlemdir. Ancak duruma göre düzeltme ile ilgili başvurularının sonradan yargı uyumsuzluğuna da dönüştürülmesi olanağı vardır. Dolayısıyla, düzeltme bir idari denetim yolu olarak kanuna uygun vergilendirmenin gerçekleşmesinde mükelleflere sağlanan ek güvencedir<sup>1145</sup>. Vergilendirme işlemini tesis

---

<sup>1144</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 173.

<sup>1145</sup> ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, s. 126.

eden idare ile yükümlü arasında belli mekanizmaların işletilmesi ile anlaşmazlığın ortadan kaldırılmasıdır<sup>1146</sup>.

Vergilendirme işleminin idari işlem olması nedeniyle hatalı vergilendirme işleminin düzeltilmesi idare hukukunda idari işlemin geri alınmasıdır<sup>1147</sup>. İdari işlemin geri alınması onun yapıldığı andan itibaren hukuki hayattan silinmesi, çıkarılmasıdır<sup>1148</sup>. Böylece önceden yapılan vergi ile ilgili işlem yapıldığı andan itibaren hukuki hayattan silinmesi ve düzeltilmiş olan yeni vergilendirme işleminin yapılması gerekmektedir. Burada vergi dairesi eğer eksik vergi almışsa bu eksik alınan vergi idaresi tarafından düzeltme yoluyla tarh edilmektedir.

### 1.6. İkmal Tarhı

Veraset ve İntikal Vergisinde (VİV) matrah intikal eden malların VUK'a göre bulunan değerleridir. Mükellefler ilk tarhiyatta dikkate alınmak üzere VİV mevzuuna giren malları yine bu kanunda belirtilen değerlendirme ölçülerinden faydalanarak belirtilmeyenleri ise VUK'un servetleri değerlendirme ile ilgili 3. Bölümündeki esaslara göre değerlemek ve beyannamelerinde göstermek zorundadırlar (VİVK Madde 10). Miras yolu ile intikal eden hisse senetlerinin beyanında beyan edilecek değer (VİVK Madde 10/d); "borsada kayıtlı ise ölüm tarihinde tekaddüm eden üç yıl içindeki en son muamele değeri ile değerlendirilir. Borsada kayıtlı değil ise veya kayıtlı olup da üç yıl içinde muamele görmemiş ise itibari değeri ile değerlendirilir" Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, bu değer mükellefler (mirasçılar) için yapılacak ilk tarha esas değer olarak kabul etmiştir. Vergi dairesi, mükellef tarafından yapılan ilk tarhtan sonra, takdir komisyonu aracılığı ile emsal bedel esasına göre yeni bir değer belirleyerek ikinci bir tarh yapar. Bu yapılan ikinci tarh VİV'ne özgü bir tarh olan "ikmal tarhı"nı karşımıza çıkarmaktadır<sup>1149</sup>. Bir anlamda ikmal tarhı, mükellef tarafından VİVK'in 10Maddesinin

---

<sup>1146</sup> KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 435.

<sup>1147</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.174, SABAN, s.294.

<sup>1148</sup> TAN, **İdari İşlemin Geri Alınması**, s.5.

<sup>1149</sup> Bumin DOĞRUSÖZ, "İkmal Tarhı", Referans Gazetesi, 18.03.2010.

d bendine göre beyan edilecek değer üzerinden yapılan ilk tarhtan sonra, idarenin emsal bedel esasına göre yapmış olduğu ikinci tarhtır.

İkmal tarhı, VUK'taki diğer tarh yöntemlerinden farklıdır<sup>1150</sup>. Özellikle, VUK'un ikmalen, re'sen ve idarece tarha ilişkin hükümleri tetkik edildiğinde (VUK Madde 29-31) bu tarihyatların sebebinin; mükelleflerin kendilerine verilen ödevleri zamanında ve tam olarak yerine getirmedikleri veya eksik yerine getirdikleri veyahut hiç yerine getirmemesi veyahut ta tevsik yükümlülüğünü karşılayamaması olduğu sonucuna ulaşılabilir. Dolayısıyla VİVK'da düzenlenmiş olan ikmal tarhında mükellefe yüklenecek herhangi bir kusur olmamasına rağmen ve mükellef hisse senetlerinin değerini zamanında doğru kanunun öngördüğü şekilde beyan etmesine rağmen yapılan bir tarhtır. Bu tarhın yapılma sebebi, mükellefin eksik beyanı değil, kanunda mükellefler ve idare için farklı değerleme ölçülerinin olmasıdır<sup>1151</sup>.

---

<sup>1150</sup> İstanbul 5. Vergi Mahkemesi de bu konuda vermiş olduğu bir kararda; "Diğer vergi kanunlarında esas olan, verginin mükellefin beyanı üzerine tahakkuk ettirilmesi iken, bu kanun uyarınca mükelleflerce verilen veraset ve intikal vergisi beyannameleri tahakkuka değil, VİVK'ın aktarılan hükümlerinden de açıkça görüldüğü üzere tarihyata neden olur ve vergi, önce mükellefin beyanı üzerine tarh olunur. Ardından ilgili vergi idaresi araştırmasını yaparak beyan üzerine tarh olunan verginin doğruluğunu araştırmak suretiyle matrah farkı bulması halinde matrah farkını kendisi ikmal etme suretiyle yapacağı ikinci tarihyatı mükellefe tebliğ eder ve bu şekilde ödenmesi gereken vergi son ve kesin halini alır. Eğer mükellefin beyanında kullandığı değerleme ölçüsü ile idarenin kullandığı ölçünün farklı olması halinde ise, idarece matrah farkı bulursa dahi bulunan matrah farkı için yapılacak tarihyata vergi ziyayı Cezası uygulanamaz. Bu şekilde yapılan ikinci tarihyat ikmalen tarihyat değil, olması gereken matrahın mükelleflerce hesaplanmasının güçlüğü göz önüne alınarak matrahın doğru olarak belirlenmesini teminen idareye yüklenen eksiği giderme yükümlülüğüdür.". İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, E.2010/975, K. 2011/164 (Kişisel Arşiv).

<sup>1151</sup> DOğRUSÖZ, "İkmal Tarhı", 18.03.2010.

## IV. BÖLÜM

### TARH İŞLEMİNİN YARGISAL DENETİMİ

#### 1.Tarh İşleminin Yargısal Denetimine İlişkin Genel Esaslar

##### 1.1.Genel Olarak

Mülk devlet<sup>1152</sup> ve Polis devlet<sup>1153</sup> gibi çeşitli aşamalardan geçirildikten sonra toplumsal örgütlenmenin ulaştığı en çağdaş ve en ileri düzey ve düzen “ Hukuk Devleti”dir<sup>1154,1155,1156</sup>. Hukuk devleti, yönetilenlere hukuk güvenliği sağlayan devlet

---

<sup>1152</sup> Ortaçağda hakim olan mülk devlet anlayışına göre, derebeylerin şahıslarına bağlı ve toprak mülkiyetinde olan ve toprağı üzerinde yaşayanlara, denizlere ve dağlara orada egemenliğini kuranın malı sayılıyordu. Bu nedenle de bu devlet sistemine mülk devlet denilmektedir. ONAR, Cilt I, s. 124-125, İl Han ÖZAY, **Gün Işığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s.25, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 53.

<sup>1153</sup> Polis devlet, on yedinci ve on sekizinci yüzyılda ilk kez Almanya da ortaya çıkmış olan bir kavramdır. Umut DOĞU, **Türkiye’de İdari Yargının Tarihçesi**, Günışığında Yönetim II Yargısal Korunma, Filiz Kitabevi, İstanbul 2004, s. 3. Polis devleti hukuk kurallarına bağlı olmayan devleti ifade etmektedir. Burada “polis” güvenlik görevlisi anlamında değil, kamu düzeni ve güvenliği anlamında kullanılmaktadır. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, **Türk Anayasa Hukuku**, s.90. Polis devlet teorisine göre, hükümdarın yetkisi mutlak ve idare edilenlere karşı sorumluluğı bulunmamaktadır. DOĞU, **Türkiye’de İdari Yargının Tarihçesi**, s. 3. Polis devlet kavramı, kamu refahı ve selameti için her türlü önlemi alabilen ve bu nedenle de kişileri hak ve özgürlüklerine istenildiği kadar müdahale edebilen, onlara külfetler yükleyebilen ve bunları yaparken de idarenin herhangi bir hukuki kurala bağlı olmayan bir devleti ifade etmektedir. GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 36. Bir anlamda Polis devlette, hükümdar faaliyet ve tasarruflarını kendi şahsi salahiyet ve imtiyazlarından değil devlet adına icra etmektedir. ONAR, Cilt I, s. 126. Hükümdar bu yetkilerini kullanırken hiçbir hukuki kuralla bağlı değildir. Hükümdarın her şeyi isteme ve emretme yetkisi bulunmaktadır. Bu ayrıcalık hükümdar dışında onun emrindekiler de sahipti. DOĞU, **Türkiye’de İdari Yargının Tarihçesi**, s.3. Dolayısıyla, polis devletin en büyük özelliği yönetimin tanrısal olması ve kendi koyduğu kuralların hukuki kaidelerle bağlı olmamasıdır. Hükümdarın güç ve yetkileri tamamen takdiridir ve hiçbir denetime tabi olmamasıdır ÖZAY, **Gün Işığında Yönetim**, 2004, s.26.

<sup>1154</sup> ÖZAY, **Gün Işığında Yönetim**, 2004, s.9, ASLAN, **İdari Yargıda Yürütmenin Durdurulması**, s.4.

<sup>1155</sup> Hukuk devleti kavramı ilk defa Almanya’da ortaya çıkmıştır. Dolayısıyla hukuk devleti (Rechtsstaat) terimi Alman kökenlidir. Rechtsstaat deyimi 1860’lı yıllarda iki Alman yazar Bahr ve Gneist tarafından idari işlemlerin yargısal denetimine hukuki çözüm bulmak amacıyla kullanılmıştır. Daha sonra bu kavram Fransa’da geliştirilmiştir (Etat de Droit). Daha sonra Anglo Sakson ülkelerde ve diğer birçok ülkede hukukun üstünlüğü (rule of law) olarak uygulanmıştır. Hukuk devleti polis devleti anlayışının karşıtı olarak doğmuştur. Çünkü polis devletinde hükümdarın iradesi denetim altına alınmıyordu ve hükümdarın gücünün sınırlandırılmasının olanağı da yoktu. Hukuk devleti sisteminin polis devletten ayrılan yönü ise, devlet faaliyetlerinin kişisel düşüncelere ve emirlere göre değil, hukuk kurallarına uygun şekilde yürütülmesidir. TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, s. 90, GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 38, Bakır ÇAĞLAR, **Anayasa Bilimi Bir çalışma Taslağı**, Kardeşler Matbaası, Mart 1989, s. 166, Anıl ÇEÇEN, **“Hukuk Devleti ve Yönetim”**, Prof Dr. Bülent N. Esen’e Armağan, Ankara, 1977, s.117 (s.111-136), Karl Doehring, **Genel Devlet Kuramı (Genel Kamu Hukuku)**, Yeniden düzenlenmiş İkinci Baskısından Türkçeye Çeviren: Ahmet Mumcu, İnkilap Kitabevi, 2002, s. 208-210, Mustafa ERDOĞAN, **Anayasal Demokrasi**, Siyasal Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, Ekim 1999, s. 83-84. 1946 tarihli Bavyera Anayasası

düzeni olarak tanımlanmaktadır<sup>1157,1158</sup>. Geniş anlamıyla hukuk devleti ise, bireylerin hukuksal güvenliğini tüm gerekleriyle yerine getiren devlet olarak tanımlanmaktadır<sup>1159</sup>. Anayasa Mahkemesi ise hukuk devletini; “İnsan haklarına dayanan, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, eylem ve işlemleri hukuka uygun olan, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa’ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayan, yargı denetimine açık, yasaların üstünde yasa koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa’nın bulunduğu bilincinde olan ve hukuk güvenliğini sağlayan devlet” olarak tanımlamıştır<sup>1160,1161</sup>. Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere, hukuk devletinin temel

---

dünyada “hukuk devleti” (Rechtsstaat) terimini ilk kez kullanılan anayasadır. Bu Anayasanın 3. Maddesi şöyledir; Bavyera bir Hukuk, Kültür devleti ve sosyal devlettir. Hüseyin HATEMİ, **Hukuk Devleti Öğretisi**, İşaret Yayınları, İstanbul 1989, s. 8.

<sup>1156</sup> Hukuk devletini polis devletinden ayıran en önemli özellik devlet faaliyetlerinin hukuk kuralları içerisinde yürütülmesidir. Şeref GÖZÜBÜYÜK, Turgut TAN, **İdare Hukuku**, Cilt 2, İdari Yargılama Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008, s. 3.

<sup>1157</sup> Şeref GÖZÜBÜYÜK, **Anayasa Hukuku**, 14.Bası, Turhan Kitabevi, Mart 2006, s. 167.

<sup>1158</sup> Hukuk devleti, hukuk güven ortamını sağlayan devlet demektir. Dolayısıyla da hukuk güvenliği sağlamakla görevli olan devletin, hukuki güvenliği sağlayabilmesi ve hukuk devletinin koşullarını yerine getirebilmesi için devletin önceden belirlenmiş hukuk kuralları ile yönetilenlerin güvenliğini sağlaması ve öncelikle bu hukuk kurallarına kendisinin uyması ve önceden konulan bu kurallara aykırı davranılması durumunda ise hukuk kuralları ile güvence altına alınan hakların korunması için gerekli yasal düzenlemeleri yapmış olması gerekmektedir (TANÖR ve YÜZBAŞIOĞLU, s.90). Bireyler hareketlerinden önce hukuk kurallarına uymak zorunda olduklarından, devlette hukuki tasarruflarında üstün hukuk kurallarına uymak zorundadır. Yılmaz GÜNAL, “**Hukuk Devleti Kavramı**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Erişim Adresi:<http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/396/4284.pdf>, s.107 (s.103-124). Hukuk devleti bir hukuk rejimine tabi olan devlettir. Bir anlamda, devletin yaptığı tüm faaliyetleri tamamen hukuk kurallarıyla çerçevelenmiş olan devlettir. (İbrahim Ö. KABOĞLU, **Anayasa Hukuku Dersleri**, Legal Yayıncılık, 3.Baskı, 2006, s. 383-384.) Hukuk devletinde hem idare edilenlerin hem de devletin var olan kurallara uymak zorundadır yani devlet yalnız hukuk kurallarını koyan değil koyduğu hukuk kurallarına uyan ve bu hukuk kuralları kendini bağlı sayan devlettir (DOĞU, **Türkiye’de İdari Yargının Tarihçesi**, s. 3, GÖZÜBÜYÜK, **Yönetsel Yargı**, s.1.) . Dolayısıyla, idare edilenler ile devlet aynı hukuk kuralları ile bağlıdır.

<sup>1159</sup> ERKUT, **Kamu Kudreti Ayrıcalıkları Ve Tutuk Adalet Anlayışı**, s. 18.

<sup>1160</sup> Anayasa Mahkemesi, 06.07.2000, E.2000/21, K.2000/16, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı 36, Cilt 2, Ankara, 2001, s.719, Anayasa Mahkemesi, 19.09.2000, E.1999/39, K.2000/23, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı 36, Cilt 2, Ankara, 2001s.749, Anayasa Mahkemesi, 23.02.2001, E.1999/42, K.2001/41, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı 37, Cilt 1, s.410, Anayasa Mahkemesi, 18.07.2001, E.2001/4, K.2001/332, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı 37, Cilt 1, s.631, Anayasa Mahkemesi, 15.10.2009, E.2007/44, K. 2009/148, Erişim Adresi;<http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2010/04/20100428-26.htm> (28.04.2010).

<sup>1161</sup> Anayasa Mahkemesinin bu tanımdan önce birçok kararında hukuk devletini şöyle tanımlamıştır; “İnsan haklarına saygı gösteren, bu hakları koruyucu adaletli bir hukuk düzeni kurup sürdürmekle kendisini yükümlü sayan, her etkinliğinde hukuka ve Anayasa’ya uyan, işlem ve eylemleri bağımsız yargı denetimine tabi olan devlet”tir. Anayasa Mahkemesi, 22.12.1998, E.1998/48, K.1998/85, Anayasa

niteliği tüm devlet faaliyetlerinin var olan hukuk kurallarına uygun olarak yapılmasıdır<sup>1162</sup>. Böyle bir düzenin kurulması, yasama, yürütme ve yargı alanına giren tüm işlem ve eylemlerin hukuk kurallarına uygun olması ve temel hak ve özgürlükler için Anayasal güvence sağlanması ile olanaklıdır<sup>1163</sup>. Erkut'a göre Hukuk devleti teriminin özünü; "Kamu Kudreti'nin her türlü tasarrufunda öncelikle hukuka bağlı olarak, adil davranma yükümü altında olduğu ve yargı fonksiyonu ile yargısal denetim mekanizmalarının Kamu kudretinde ortaya çıkabilecek aksi yöndeki sapmaları hukuk düzeninden kaldırabilme güç ve etkinliği ile donatılmaları gereği" oluşturmaktadır<sup>1164</sup>. Dolayısıyla da Hukuk devletinin en belirgin özelliği hukuk kurallarını koyanlarda dahil olmak üzere her kişi ve kuruluşu bağlaması, görev ve yetkisi ne olursa olsun her bireyin ve organın yargısal denetime tabi olmasıdır<sup>1165</sup>.

Anayasamıza hukuk devleti kavramı ilk kez 1961 Anayasası ile girmiştir. 1961 Anayasası ile hukuk devletinin gerçekleştirilmesine yönelik tüm hukuki şartlar ayrıntılı olarak düzenlenerek hukuk devletine anayasal bir nitelik kazandırılmıştır<sup>1166</sup>. 1982 Anayasasında hukuk devleti ilkesi benimsenmiş ve Anayasa'nın 2. Maddesinde, Türkiye Cumhuriyeti'nin, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk devleti olduğu belirtilmiştir<sup>1167</sup>. Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, 1982 Anayasası ile bazı kısıtlamalar getirilmiş olsa da Hukuk devleti Anayasanın temel ilkelerinden birisidir<sup>1168</sup>.

---

Mahkemesi, 07.02.1995, E.1994/75, K.1995/4. Anayasa Mahkemesi, 05.10.1995, E.1995/15, K.1995/55, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı 36, 1.Cilt, Ankara 2001, s.11, Anayasa Mahkemesi, 11.12.1996, E.1996/49, K.1996/46. Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı 36, 1.Cilt, Ankara 2001, s.49-50, Anayasa Mahkemesi 14.05.1997, E.1996/75, K.1997/50.

<sup>1162</sup> Anayasa Mahkemesi, 05.10.1995, E.1995/15, K.1995/55, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı 36, 1.Cilt, Ankara 2001, s.11, Ramazan ÇAĞLAYAN, "Etkin Yargısal Korunma", Bilgi Toplumunda Hukuk, Ünal Tekinalp'e Armağan, Cilt III, Beta Yayınevi, İstanbul 2003, s. 531 (s.531-575).

<sup>1163</sup> Anayasa Mahkemesi, 01.17.1998, E.1996/74, K.1998/45, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, Sayı 36, 1.Cilt, Ankara 2001, s.179, Anayasa Mahkemesi, 13.07.1999, E.1999/11, K.1999/29, Anayasa Mahkemesi Dergisi, Sayı 36, Cilt 2, Ankara, 2001, s.542.

<sup>1164</sup> ERKUT, **Kamu Kudreti Ayrıcalıkları Ve Tutuk Adalet Anlayışı**, s.18.

<sup>1165</sup> ÖZAY, **Gün Işığında Yönetim**, 2004, s. 27.

<sup>1166</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Anayasa Hukuku**, s.167.

<sup>1167</sup> Anayasanın bu maddesine göre, Türkiye Cumhuriyeti Devletinin, demokratik, sosyal ve laik olmak üzere üç niteliği bulunmaktadır. Hukuk devleti ise ayrı bir nitelik değil, bu üç niteliğin birleşimi olma durumudur. ÖZAY, **Gün Işığında Yönetim**, 2004, s.55.

<sup>1168</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Anayasa Hukuku**, s.167.

Vergi hukukunda hukuk devleti kavramı oldukça geniş bir uygulama alanı bulmaktadır<sup>1169</sup>. Çünkü devlet vergilendirme yetkisini kullanarak kişilerin hak ve özgürlük alanlarına müdahale ettiği için hukuk devleti ilkesi vergi hukuku açısından bir sınır olmaktadır<sup>1170</sup>. Bu alanda hukuk devleti kavramı iktidarın vergilendirme yetkisinin sınırlandırılmasına bağlı olarak gelişme göstermiştir. Vergilendirmede iktidarların yetkisini keyfi olarak kullanması ancak hukuk devleti ile önlenmeye çalışılmıştır<sup>1171</sup>. Çünkü, hukuk devletinde devletin vergilendirme yetkisi sınırsız olmayıp, kişilere tanınan bazı haklar çerçevesinde bu yetkiye çeşitli sınırlar getirilmektedir<sup>1172</sup>. Hukuk devleti kavramının bir sonucu da vergilerin hukuki temellere dayandırılması bir anlamda kanunla alınmasıdır<sup>1173</sup>. Vergilerin yasallığı ilkesinin kabul edilmesinin temel sebebi de budur<sup>1174</sup>. Vergi hukuku hukuk devletinin sınırlarını belirlenmesi açısından en uygun hukuk dalıdır. Çünkü vergi hukuku kurallarının konulmasında diğer taraftan bu kuralların uygulanmasında ve yorumlanmasında yasama ve yürütme organlarının yetkileri ancak hukuk devleti ilkesi ile sınırlandırmak mümkün olmaktadır<sup>1175</sup>.

Vergi hukuku, vergi borcu nedeniyle ortaya çıkan “zıtlık”ı ortak çıkarlar dengesini sağlamak amacıyla belli kurallar çerçevesinde düzenleyen hukuk dalıdır<sup>1176</sup>. Vergilemede devlet alacaklı, birey (mükellef) ise borçlu durumunda olduğundan, devlet ile mükellef arasında hukuki bir ilişki doğmakta ve hukuki bir sonuç ortaya

---

<sup>1169</sup> ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 144, Nami ÇAĞAN, **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli**, Panel Konuşması, 25 Mart 1991, Ankara, s. 42-43.

<sup>1170</sup> Nami ÇAĞAN, “**Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi**,” Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt 1, 1984, s.178 (s.171-183).

<sup>1171</sup> ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 145.

<sup>1172</sup> Doğan ŞENYÜZ, “**Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku**”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Yıl:4, Sayı:44, Ağustos, 2008, s.1846, (s.1845-1882).

<sup>1173</sup> ERGİNAY, **Vergi Hukuku**, s. 12, Şerafettin AKSOY, “**Türkiye’de Vergi Yargısındaki Gelişmeler ve Sorunlar**”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuz Birinci Seri, 1985/1986, Gür-Ay Matbaası, İstanbul 1988, s. 39-40, (s.35-50) .

<sup>1174</sup> ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 145.

<sup>1175</sup> Klaus TIPKE, *Steuerrecht, Ein Systematischer Grundriss*, 3, Auflage, Dr. Schmidt Verlag, Köln 1975, s.7, Ernst BLUMENSTEIN, *System des Steuerrechts, Diritte von Irene Blumenstein neubearbeitete Auflage*, Schulthess, Polygraphischer Verlag AG. Zürich 1971, s. 67, Ernst BENDA, Karl KREUZER, “**Verfass Ungsrechtliche Grenzen der Besteuerung**”, Deutsche Steuerzeitung, No.4, Februar 1973, s.52, Aktaran: ÇAĞAN, **Vergilendirme Yetkisi**, s. 145.

<sup>1176</sup> Ahmet KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara, 1989, s. 5, Ahmet KUMRULU, “**Vergi Yargısında Sorunlar**”, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (Çeşitli Açılardan Vergileme Ve Sorunları), 21-23 Mayıs 1990, Lara Antalya, s.119, (s.119-136).

çıkılmaktadır<sup>1177</sup>. Bu ilişkide vergiyi koyma yetkisini elinde bulunduran devlet birey karşısında daha üstün durumdadır. Dolayısıyla, devlet ile mükellef arasında çıkacak uyuşmazlıklarda yargısal çözüm yolu diğer çözüm yollarına göre daha kapsamlı güvence sağlamaktadır. Çünkü yargılama hukuku ile vergi uyuşmazlıklarının yargısal alanda çözümlenmesinde devlet ile birey arasında aynı çıkarlar dengesinin kurulması sağlanmaya çalışılmaktadır<sup>1178</sup>.

Vergilendirme alanında hukukî denetimin sağlanabilmesi için, bir yandan vergi kanunlarının anayasa yargısında, öte yandan da idarenin vergilendirme işlemlerinin vergi yargısında denetlenebilmesine bağlıdır<sup>1179</sup>. Çünkü yasama ve yürütme organlarının vergilendirme alanındaki yetkilerinin sınırlarının belirlenmesinde yargı organları önemli rol oynamaktadır<sup>1180</sup>. Devlet ile mükellef arasında uyuşmazlık halinde vergilerin kanunlara uygun olarak istenip istenmediğinin yargısal olarak denetlenmesi gereklidir<sup>1181</sup>. Dolayısıyla vergi kanunları ile mükellefler bir takım yükümlülükler getirilirken vergilendirmenin kanunlara yani hukuka uygun olarak yapılmasını sağlamak amacıyla vergilendirme işlemlerine karşı dava hakkı tanınmaktadır<sup>1182</sup>.

Türk vergi hukukunda vergisel uyuşmazlıkların çözümü için barışçıl yollar dışında diğer bir yöntemde yargısal çözüm yoludur. İdari çözüm yollarının tersine yargısal çözümde davalı ve davacı arasındaki çekişme yargı organı tarafından karara bağlanıp kesin olarak son bulmaktadır. Yargı yolu ile vergi uyuşmazlığı ortadan kalkmakta diğer taraftan idarenin yargısal denetiminin sağlanması suretiyle hukuk devleti ilkesi gereği vergilendirme işlemlerinin yasaya uygunluğunun sağlanması ile subjektif işlemler açısından vergilerin yasaya uygunluğu sağlanmış olmaktadır<sup>1183</sup>.

---

<sup>1177</sup> ERGİNAY, “Vergi Hukukunun Mevzu ve Muhtariyeti”, s. 124.

<sup>1178</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s. 5, KUMRULU, “**Vergi Yargısında Sorunlar**”, s.119, Salih BENLİ, “**İdare Hukuku İçinde Vergi Yargısının Görev Alanı**”, Erişim Adresi: [http://www.yayin.adalet.gov.tr/34\\_sayi.htm](http://www.yayin.adalet.gov.tr/34_sayi.htm) (12.11.2009), s.1 (s.1-16).

<sup>1179</sup> ÇAĞAN, “**Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**” s.143.

<sup>1180</sup> ÇAĞAN, “**Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**” s.137.

<sup>1181</sup> Nami ÇAĞAN, “**Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Cilt 28, Sayı 1, 1971, s. 183 (s.183-204).

<sup>1182</sup> KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 10.

<sup>1183</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 185.

Anayasanın 73. Maddesinde belirtilen vergilerin yasallığı ilkesinin gereği olarak vergilerin kanunla konulmasının dışında vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin işlemlerinin de (örneğin tarh ve tahsil işlemlerinin) kanuna uygun ve doğru olarak yapılması gereklidir. Bu durum kanuni idare ilkesinin<sup>1184</sup> bir gereğidir. Yasallık ilkesi yalnızca vergi kanunlarının varlığı değil aynı zamanda bu kanunların doğru uygulanmasını içermektedir<sup>1185</sup>. Dolayısıyla kanuni idare ilkesi ve yasallık ilkesinin sonucu olarak subjektif vergilendirme işlemlerinin de kanuna uygun olması gerekmektedir<sup>1186</sup>. Vergilendirme ile ilgili işlemlerin kanuna uygun ve doğru yapılmaması durumunda ortaya çıkacak hukuka aykırılıklar vergi uyuşmazlığının konusu olmaktadır. Bu çerçevede vergi yargısına ilişkin uyuşmazlıklar, verginin tarh edilmesi, tahsil edilmesi aşamasında yapılan işlemler ile ceza kesme işlemlerine veya vergilendirme ile ilgili idari düzenlemelerin kanuna veya hukuka uygun olup olmadığının ileri sürülmesinden çıkan uyuşmazlıkları kapsamaktadır<sup>1187</sup>. Dolayısıyla tarh aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlık vergi uyuşmazlıklarından birisi olduğundan vergi uyuşmazlıklarının yargısal denetimi ile ilgili genel esaslar tarh aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlığın yargısal denetimi içinde geçerlidir.

## 1.2.Tarh İşleminin Yargısal Denetiminin Gelişim Süreci

### 1.2.1.1982 Öncesi Durum

Osmanlı İmparatorluğunda, Tanzimat'a kadar olan süre içerisinde bir vergi yargısından bahsetmek mümkün değildir. Çünkü verginin tarhı ve tahsili ilgili bulunan idari işlemin imparatorlukta diğer idari tasarruflar gibi denetime tabi olmadığından bu

---

<sup>1184</sup> Kanuni idare ilkesi, idarenin her türlü davranışının kanuna ve ona eşit hukuk kurallarının, bu arada da genel hukuk ilkelerine egemen olması demektir. Bu ilke hukuk devletinin temel gereklerinden birisidir. BALTA, **İdare Hukuku I**, 126.

<sup>1185</sup> ÇAĞAN, “**Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**” s.137-138, Ahmet G. Kumrulu, “**Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 36, Sayı 1-4, s. 150-151 (s. 147-162).

<sup>1186</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s. 6.

<sup>1187</sup> KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s. 732. Oğuzhan DEMİR, “**Vergi Uyuşmazlıklarının Çözümünde Görevli Mahkeme**”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt VIII, Sayı 3-4, Erişim: [www.idare.gen.tr/demir-vergi.htm](http://www.idare.gen.tr/demir-vergi.htm) (09.10.2009), BENLİ, s.1.

alandaki herhangi bir gelişme olmamıştır<sup>1188, 1189</sup>. Daha sonra Cumhuriyet dönemine kadar, Fransız sistemin etkisi ile kanunlarda yargılama yeri gösterilmemiş vergi uyuşmazlıkları ile vasıtalı vergilere ait uyuşmazlıklar için adliye mahkemeleri, yargılama yeri belirlenmemiş olan vergi uyuşmazlıklarında ise il ve ilçe meclisleri ile Danıştay görevli kabul edilmiştir<sup>1190</sup>. İhtilafların çözümü idare meclislerinin işlerinin yoğunlu nedeniyle mal memurlarının eline kalmıştır. Vasıtalı vergilerle, kanunlarında merci gösterilmeyen vergilere ait uyuşmazlıkların çözüm yeri adliye mahkemeleri olmuştur<sup>1191</sup>.

Türkiye’de ise vergi yargısı bugünkü sisteme gelinceye kadar karışık bir süreçten geçirmiştir. Cumhuriyet devrinde ise vergi ihtilaflarının çözümleme yetkisi il ve ilçe meclislerinden alınmış, vasıtasız vergiler ve onlarla kıyas edilebilecek vergiler için idari komisyonlar kurulmuş, vasıtalı vergilerin çözüm yeri olarak ta adli mahkemeler belirlenmiştir. Fakat vasıtasız vergilerle onlara kıyas edilen vergiler için uyuşmazlığın çözüm mercilerinde tam bir birlik sağlanamamıştır<sup>1192</sup>. Vergi İtiraz ve Temyiz komisyonları ilk kez 1926 yılında 755 sayılı Kazanç Vergisi Kanunu ile bu vergiden doğan uyuşmazlıklara bakmak üzere kurulmuştu. Bu kanundan sonra ise; 1926 yılında çıkarılan 797 sayılı Veraset ve İntikal Vergisi Kanunu ve 1931 yılında çıkarılan 1837 sayılı Bina vergisi kanunu ile bu komisyonlara yetki verilmiştir<sup>1193</sup>. Dolayısıyla, bina vergisi ihtilafları, kazanç vergisi ihtilafları ve veraset, intikal ve muamele vergileri

---

<sup>1188</sup> Vedat ÖZGEZEN, “**Türk Mali Yargı Sistemi**”, Maliye Enstitüsü Konferansları Onyedinci Seri, Sene 1968, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1968, s.267 (s. 267-293), Veysi SEVİĞ, **Vergi Yargısının Evrimi** (Türkiye Örneği)”, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1991, s. 43.

<sup>1189</sup> Tazminattan önce Osmanlı İmparatorluğunda Vergi yargısının olmamasının nedeni; Osmanlı Devleti teokratik bir devlet olduğu için mutlak hakim olan padişah iradesi vergileme alanında da sınırsızdı. Bu iradeye dayanarak, yapılan uygulamalara karşı itiraz da bulunmak mümkün değildi. Ayrıca Osmanlı Devletinin batılı anlamda düzenli vergilere ve merkezi bir örgüte dayalı bir vergi devleti olamamıştı. Dolayısıyla bu koşulların egemen olduğu bir dönemde vergi yargısından söz etmekte mümkün değildir. SEVİĞ, **Vergi Yargısının Evrimi**, s43-44.

<sup>1190</sup> Kamil MUTLUER, **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, EİTİA Yayın No: 141/87, Eskişehir, 1975, s.45, KIZILOT, KIZILOT, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s. 285.

<sup>1191</sup> Recep TURGAY, “**Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu**”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Sekizinci Seri, Sene 1962, Sermet Matbaası, İstanbul 1964, s.177 (s. 169-198).

<sup>1192</sup> TURGAY, “**Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu**”, s.177, MUTLUER, **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, s.45, AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s.42-43, KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 48.

<sup>1193</sup> ÇAĞAN, “**Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları**”, s. 184-185, Bu kanunlarda yer alan ve her bir vergi için kurulan komisyonlar için bakınız; ÖZGEZEN, “**Türk Mali Yargı Sistemi**”, s. 268-273.

için ayrı komisyonlar kurulmuştur<sup>1194</sup>. Danıştay özel vergi kanunlarına göre kurulan komisyonların verdiği kararların üst derece merci olarak, özel vergi kanunlarında herhangi bir komisyon belirlenmemiş ise ilk derece mahkemesi sıfatıyla vergi uyuşmazlıklarını çözümlenmekle görevlendirilmiştir<sup>1195</sup>.

1936 yılında yürürlüğe konulan 2996 sayılı “ Maliye Vekaleti Teşkilat ve Vazifeleri Hakkındaki Kanun” ile itiraz ve temyiz komisyonlarının görevleri belirtilmiş, fakat vergi yargısı alanında esaslı düzenleme<sup>1196</sup>, 1939 yılında yürürlüğe konulan 3692 sayılı kanunla vergi yargısı konusunda birlik sağlanması açısından önemli bir adım atılarak, irat ve servet vergileri dışında da (gümrük ve pul vergileri hariç) vergilerin uyuşmazlık çözüm yeri olarak vergi itiraz ve temyiz komisyonları<sup>1197</sup> görevlendirilmiştir<sup>1198,1199,1200</sup>. Kanun kapsamı dışındaki vergiler de ortaya çıkacak uyuşmazlıklar için ise ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’a başvurulması öngörülmüştür<sup>1201</sup>.

---

<sup>1194</sup> TURGAY, “Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu”, s.177.

<sup>1195</sup> ÖZGEZEN, “Türk Mali Yargı Sistemi, s. 268, KUMRULU, Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri, s. 25-26.

<sup>1196</sup> MUTLUER, Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi, s.46.

<sup>1197</sup> Vergiler Temyiz Komisyonu 3692 sayılı kanuna göre vergi itirazlarının ikinci derece tetkiki Ankara’da bulunan Temyiz Komisyonuna aittir ( Madde 36). Temyiz Komisyonu, bir birinci başkan ile iki daire başkanı ve 9 üyeden kurulu olup üç diredir. Birinci Başkan aynı zamanda dairenin birine başkanlık etmekteydi. Dairelerden birisi münhasıran Bina, Arazi ve Buhran Vergileriyle meşgul olmaktadır. Diğer iki daire ise diğer vergilere ait uyuşmazlıklara bakmaktaydı. 5655 sayılı Kanun sonrasında ise vergiler temyiz komisyonu bir başkan ve 14 üyeden oluşmaktaydı. Temyiz Komisyonu 6 Daire halinde çalışmaktaydı. Her dairede bir başka ve iki üye bulunmaktaydı. ÖZGEZEN, “Türk Mali Yargı Sistemi, s. 274-277.

<sup>1198</sup> TURGAY, “Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu”, s.177, MUTLUER, Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi, s.46, ÖZGEZEN, “Türk Mali Yargı Sistemi, s. 273, KUMRULU, Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri, s. 26, SEVİĞ, Vergi Yargısının Evrimi, s.52, AKSOY, Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, s.43.

<sup>1199</sup> Vergi Temyiz Komisyonu itiraz komisyonunda bakılan ve itiraz yoluyla kendisine gelen tarh ve itiraz dosyalarını incelemektedir. Bu dosyalar üzerinden inceleme yaparken derinlemesine bir inceleme veya bilirkişi görüşü alınması söz konusu olmamaktadır. Sadi TINAZTEPE, “Vergi İhtilafları”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Yirmi ikinci Seri Sene 1972, Fakülteler Matbaası, 1974, s. 171, (s.155-184).

<sup>1200</sup> 1939 yılında 3692 Sayılı “Vergilerde İhbarnamelerin Tebliğine ve İtiraz ve Temyiz Usullerine ve İtiraz ve Temyiz Komisyonları Teşkiline Dair Kanun” bir dönem noktası olmuştur. Çünkü her bir vergi yasası için ayrı bir itiraz merciinin kurulmuş olması neden olduğu dağınık yanı sıra komisyonların oluşturulmasında ve tabi oldukları usullerdeki farklılıklarda adaletsizliklere neden olmaktadır. 3692 sayılı kanun bu yapıya son vermiştir. Bu nedenle bu yasa bir reform niteliği taşımasa da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde yine önemli bir adım atılmıştır. SEVİĞ, Vergi Yargısının Evrimi, s.52.

<sup>1201</sup> ÇAĞAN, “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, s. 185.

1950 yılında kabul edilen 5655 sayılı kanunla, yeni vergi sisteminin uygulanmasına geçilmeden önce vergi yargısına nasıl bir yön verilmesi gerektiği tam olarak belirlenemediği için vergi yargısında köklü düzenlemeler yapmak yerine usule ilişkin bazı eksikliklerin tamamlanması amaçlanmıştır<sup>1202</sup>. Bunun sonucu olarak ta itiraz komisyonları, muvazzaf ve gayri muvazzaf olmak üzere ikiye ayrılmıştır. Gayri muvazzaf itiraz komisyonları, ancak basit vergilere ilişkin uyuşmazlıkları, Muvazzaf itiraz komisyonları ise gelir vergisi gibi bilgi ve ihtisas isteyen vergilere ait uyuşmazlıkları çözümlenmekle görevlendirilmiştir<sup>1203</sup>. Gayri muvazzaf itiraz komisyonları, muvazzaf komisyonlarının kurulmadığı illerde uyuşmazlıkların çözümü ile görevlendirilmiştir<sup>1204</sup>. Bu kanunla ayrıca Muvazzaf İtiraz komisyonları ve Temyiz komisyonu üyelerinin seçimi için Ayırma Meclisi<sup>1205</sup> kurulması kabul edilmiştir<sup>1206,1207</sup>.

Cumhuriyet döneminin ilk belirgin yargısal oluşumu; itiraz komisyonu, temyiz komisyonu, Danıştay'dan oluşan üçlü yapıdır. Bu yapıda Vergi itiraz ve Temyiz komisyonlarının yargı organı olup olmadıkları ve verdikleri kararların hukuki nitelikleri tartışma konusu olmuştur<sup>1208</sup>. Anayasa Mahkemesi bu konuda vermiş olduğu kararlarda

---

<sup>1202</sup> TURGAY, “Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu”, s.177.

<sup>1203</sup>TURGAY,“Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu”, s.179, MUTLUER, **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, s. 48, KUMRULU, **Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s. 26-27. Nail İNEL, **Türk Vergi Yargı Sistemi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1979-208, Kısmet Matbaası, Ankara, 1979, s. 33.

<sup>1204</sup> Bu komisyonlar, kuruldukları il veya ilçelerin en büyük mülkiye memurunun veya onların mazeretleri halinde yetkilendirdikleri bir üyenin başkanlığında, o yerin en büyük mal memuru ile ticaret odaları ve belediye meclislerince kendi üyeleri arasından veya dışarıdan seçilecek birer, ticaret odası bulunmayan yerlerde belediye meclislerince seçilecek iki iyeden oluşmaktaydı. MUTLUER, **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, 48.

<sup>1205</sup> Ayırma Komisyonu, Maliye Bakanlığı Müsteşarının başkanlığında, Gelirler Genel Müdürü, Yargıtay, Danıştay ve Temyiz Komisyonu başkanları tarafından kendi teşkilatlarından seçilen üyelerden oluşmaktaydı. KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s.51, AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s.43.

<sup>1206</sup>MUTLUER, **Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi**, s.46-47, AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s.42, Galip DOLUN, “**Mali Kaza**”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Onikinci Seri Sene 1966, Sermet Matbaası, İstanbul, s. 122, (s.117-128), ÇAĞAN, “**Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları**”, s.185, KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s.51.

<sup>1207</sup> 5655 sayılı Kanunla Maliye Bakanlığına verilen yetkiye istinaden dördü İstanbul’da olmak üzere, Ankara, Bursa, İzmir ve Adana gibi merkezlerdeki 12 komisyon dışındaki bölgelerde itiraz işleri en büyük idare amirinin veya tevkil edeceği şahsın başkanlığında toplanan gayri muvazzaf itiraz komisyonları tarafından kontrol edilmesi öngörülmüştü. DOLUN, “**Mali Kaza**”, s.122-123.

<sup>1208</sup> ÇAĞAN, “**Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları**”, s.184.

Vergiler İtiraz<sup>1209</sup> ve Temyiz Komisyonlarının<sup>1210</sup> dar anlamda yargı mercii bir anlamda bağımsız mahkeme olmadığı yönünde karar vermiştir<sup>1211</sup>. Bu yapı daha sonra değiştirilmek istendiyse de 1982 yılına kadar uygulanmıştır<sup>1212</sup>.

---

<sup>1209</sup> Anayasa Mahkemesi bu kararında; Anayasanın 149'uncu ve Anayasa Mahkemesinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkındaki 22.04.1962 gün ve 44 sayılı kanunun 21'inci maddelerinde iptal davası açmağa yetkili olan kişi, kurul ve makamlar açıkça gösterilmiştir. İsteğe bulunan (olayda Elazığ Bina ve Arazi vergileri İtiraz Komisyonu) bu maddelerde sayılanlardan olmadığı gibi mahkeme niteliği bulunmadığı." Anayasa Mahkemesi, E.1966/22, K.1966/37, aktaran; ONAR, Cilt 3, s. 1914. Anayasa Mahkemesi bu kararında, Vergi İtiraz komisyonunun Anayasa Mahkemesine iptal için başvuramayacağını kabul ederek, bu komisyonların maddi açıdan yargısal tasarrufta bulunabileceği fakat organik bakımdan yargı organı taşımadığını belirtmektedir. ONAR, Cilt 3, s. 1914.

<sup>1210</sup> "Vergiler Temyiz Komisyonu, yukarıda açıklanan itiraz gerekçesinde belirtildiği üzere kazai usullerle karar vermekte isede müessese Maliye Vekâleti Teşkilâtı ve Vazifeleri hakkındaki 2996 sayılı Kanunla kurulmuş olup başkan ve üyelerinin atanmaları, hak ve Ödevleri, emekliye ayrılımları, Anayasa'nın öngördüğü, mahkemelerin bağımsızlığı ve hâkim teminatı esaslarına göre düzenlenmiş olmadığından bu başkan ve üyeler memur statüsüne girmektedirler. Şu durum karşısında kazai nitelikte ve kazai usullerle karar verseler dahi Anayasa'nın açık hükümleri önünde kurul mensuplarını hâkim ve teşkil ettikleri organı mahkeme niteliğinde görmeye imkân yoktur. Nitekim, Anayasa'nın 114 üncü maddesine ilişkin gerekçede "maddede kazai murakabe tâbiri yerine vargı mercilerinin denetimi deyiminin kullanılması özel bir önem taşımaktadır. Gerçekten her kazai murakabe kaza organı tarafından yapılan bir murakabe demek değildir. Bir mercinin kaza organı olarak vasıflandırılabilmesi için kazai bir usul uygulanmasından başka üyelerin de bağımsız olması ve hâkim niteliğini haiz ve hâkim statüsünde bulunması da şarttır. Memleketimizde idari kaza manzumesinde kaza ve vilâyet idare heyetleri, Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları, Gümrük Eksperler Heyeti ve Disiplin Kurulları gibi tam bir kaza organı sayılmayacak merciler de mevcuttur." denilmekle bu heyetlerin kaza organı sayılmayacağı belirtilmiş bulunmaktadır. Yine Anayasa'nın 132 nci maddesinde "Hâkimler görevlerinde bağımsızdırlar." denilmekte ve 133 üncü maddesinde de "Hâkimler azlolunamaz, kendileri istemedikçe Anayasa'da gösterilen yaştan önce emekliye ayrılamaz; bir mahkemenin veya kadronun kaldırılması sebebiyle de olsa aylıklarından yoksun kılınmaz." hükümleri yer almaktadır." Anayasa Mahkemesi, 27.06.1966, E.1966/16, K.1966/28.

<sup>1211</sup> ÇAĞAN, "Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları", s.190. Benzer yönde bakınız; ONAR, Cilt 3, s. 1914.

<sup>1212</sup> Mali yargı teşkilatını günün ihtiyaçlarına cevap verecek şekilde yeniden düzenlemek amacıyla yapılan çalışmalar sonunda birçok kanun tasarısı hazırlansa da bu tasarılar kanunlaşmamıştır. ÖZGEZEN, "Türk Mali Yargı Sistemi, s.283. Vergi Yargısına ilişkin var olan yapının değiştirilmesi amacıyla bu dönemde önerilen değişiklikler şunlardır; Vergi Reform Komisyonu 1961 Anayasası hazırlanırken vergi yargısına ilişkin görüşlerini içeren bir ön rapor hazırlamıştır. Bu raporda Almanya da olduğu gibi ayrı bir mali yargı önermekte ve vergi yargısının bağımsız mahkeme esası dikkate alarak oluşturulması önerilmekteydi. Ayrıca ikinci, üçüncü ve dördüncü kalkınma planlarında vergi yargısının yeniden düzenlenmesi ele alınmıştır. 1964 yılında vergi itiraz ve temyiz komisyonlarının bağımsız olmasını sağlayacak bir tasarı hazırlanmış fakat bu düzenleme kanunlaşmamıştır. 1967'de ise 1961 Anayasası da dikkate alınarak Maliye Bakanlığınca Vergi Mahkemeleri Kanun Tasarısı hazırlanmış, bu tasarıda itiraz ve temyiz komisyonlarının kaldırılması öngörülmekteydi. Ayrıca bu tasarıda vergi mahkemeleri ile birlikte ikinci derece görevli merci olarak Vergi Divanı kurulması önerilmekteydi. Fakat bu tasarıda kanunlaşmamıştır. 1969'da ise Danıştay, Bölge İdare Mahkemelerinin Kuruluş ve Yargılama Usulleri Hakkında kanun tasarısı ve İdare Mahkemeleri Kanun Tasarısı hazırlanmalarına rağmen bu tasarılarla kanunlaşmamıştır. KUMRULU, Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri, s. 28-30.

### 1.2.2.1982 Sonrası Durum; Bugünkü Yapı

1982 öncesindeki geleneksel idari yargı düzeni yerine idarenin yargısal biçimde denetlenmesini içeren idari yargıya ilişkin, 20.01.1982 tarihinde Resmi Gazetede yayınlanarak yürürlüğe giren üç kanun ile idari yargı ve idari yargılama usulünde yeni bir döneme girilmiştir<sup>1213</sup>. Bu üç kanun, 2575 sayılı Danıştay Kanunu (DK), 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMVMK) ve 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü kanunudur. Bu düzenlemelerle dar anlamda idari yargı için yeni bir yapılanma söz konusu olurken, geniş kapsamıyla idari yargı içinde vergi yargısı da yeniden şekillendirilmiştir<sup>1214</sup>. Bu örgütlenme içerisinde, bağımsız olmayan<sup>1215</sup> yani idari yargı içerisinde ama ondan ayrı bir vergi yargısı oluşturulmuştur<sup>1216</sup>.

Bugünkü yapıda vergi uyuşmazlıkları iki dereceli bir yapı içerisinde çözüme bağlanmaktadır. Bu yapıda uyuşmazlıklarını birinci derecede yargı organı olarak vergi mahkemeleri çözmekte, bu mahkeme kararlarına karşı itiraz yoluyla bölge idare mahkemelerine, bölge idare mahkemelerinin yetkisi dışında kalan davalar için ise temyiz yoluyla Danıştay tarafından denetlenmektedir. Danıştay, Danıştay Kanunu ve diğer kanunlarda yer alan hükümlerle doğrudan ilk derece mahkemesi olarakta görevlendirilmektedir. Ayrıca Danıştay ilk derece mahkemesi olarak baktığı davalarda karşı temyiz yoluyla denetimde yapmaktadır<sup>1217</sup>. Bölge idare mahkemesi kararlarının Danıştay'a götürülme imkanı bulunmamaktadır. Belirli miktarı geçen davalarda verilen vergi mahkemesi kararlarına ve kurul halinde verilen kararlara karşı Danıştay'a temyiz

<sup>1213</sup> Lütfi DURAN, “ Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı I”, İktisat ve Maliye Dergisi, Mayıs 1982, Cilt: XXIX, Sayı:2, s.46 (s.46-51).

<sup>1214</sup> KUMRULU, Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri, s. 28 ve 33.

<sup>1215</sup> KANETİ, Vergi Hukuku, s. 237, KIZILOĞ, KIZILOĞ, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, s. 291.

<sup>1216</sup> Celal ERKUT, “ İYUK Çerçevesinde İdari Dava Türleri ve Bazı Usuli Değişiklikler”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer'e Armağan, Cilt LII, Sayılar 1-4, Gür ay Matbaası, İstanbul 1987, s. 233 (s. 221-235).

<sup>1217</sup> KUMRULU, Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri, s. 54-55, KARAKOÇ, Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, s. 114.

yoluna gidilebilir. Dolayısıyla bugünkü yapının iki kademeli nitelikte olduğu görülmektedir<sup>1218</sup>.

Vergi yargısının yapılanma biçiminde üç değişik yargı mercii bulunmaktadır. Ancak uyuşmazlıklar yargıya intikal etmesi durumunda iki kademedden geçerek kesinleşmektedir. Bu çerçevede, vergi yargısı açısından üç mercili fakat iki dereceli bir yapılanma bulunmaktadır. Bu yapılanmada ilk derece mahkemesi olan vergi mahkemeleri idari yargının özel görevli, uzman mahkemeleri olmaktadır<sup>1219</sup>. Bu nedenle de idari davalar için geçerli olan ilkeler vergi davaları içinde geçerlidir<sup>1220</sup>.

Bu bağlamda, İdarenin vergileme işlemleri ile dolayısıyla tarh işlemi ile ilgili yargısal denetimini, Vergi mahkemeleri, Bölge idare mahkemeleri ve Danıştay yapmaktadır.

### 1.2.2.1.Vergi Mahkemeleri

Vergi mahkemeleri vergi uyuşmazlıklarının çözümünde genel görevli bağımsız ilk derece yargı merciidir (BİMVMK Madde 1). Bu mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacimleri dikkate alınarak kurulacakları yerler ve yargı çevreleri Adalet Bakanlığı tarafından belirlenir (BİMVMK Madde 2). Vergi mahkemeleri vergi uyuşmazlıklarında ilk derece mahkemesi olarak bakmakla görevli ve yetkilidir. Dolayısıyla vergi mahkemelerinin görev alanına giren davalarla ilk derecede Danıştay çözümlenecek dışında olan davalara bakmaktadır (BİMVMK, Madde 4).

---

<sup>1218</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s. 55, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 187.

<sup>1219</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s. 44, DURAN, “**Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı I**”, s.49, KUMRULU, **Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s. 55, CANDAN, “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**”, s. 31, KARAKOÇ, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, s. 115, YÜCE, **Türk Vergi Yargısı**, s. 129, Devlet Planlama Teşkilatı, **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi Özel İhtisas Komisyonu**, Ankara 2001, Erişim Adresi: <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>, s. 60-61.

<sup>1220</sup> KARAKOÇ, **Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, s. 115.

Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 sayılı kanunun 6. Maddesine göre şöyle belirlenmiştir;

- a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifeler ilişkin davalar,
- b) a bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları,
- c) Diğer kanunlarla verilen, işleri çözümler.

Bunun dışında 4001 sayılı kanunla 1994 yılında eklenen İYUK'un 37. Maddesinin b bendi gereğince, Gümrük Kanununa göre alınması gereken vergilerle VUK gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemler aleyhine açılan davalarda da çözüm yetkisi de vergi mahkemelerine verilmiştir<sup>1221</sup>.

Vergi mahkemeleri esas itibariyle kurul halinde çalışır<sup>1222</sup>. Vergi mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşur (BİMVMK Madde 5). Kanunda belirtilen bazı durumlarda ise vergi uyuşmazlıklarının tek hakimle çözümlenebileceği kabul edilmiştir. Bunlar; a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifeler ilişkin uyuşmazlıklar ile, b) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun uygulanmasına ilişkin uyuşmazlıklar da toplam miktarı bir milyar lirayı aşmayan (2010 yılı için bu miktar; 7640 TL ) davalar da vergi mahkemesi tek hakimle uyuşmazlığı karara bağlayacaktır.

### 1.2.2.2. Bölge İdare Mahkemeleri

Bölge idare mahkemeleri bölgelerin coğrafi durumları ve iş hacmi dikkate alınarak Adalet Bakanlığınca kurulur ve yargı çevreleri tespit edilir (BİMVMK Madde

<sup>1221</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, Cilt II, s. 96.

<sup>1222</sup> ÖZBALCI, *Vergi Davaları*, s. 38.

2/1). Bölge idare mahkemeleri bir başkan ve iki üyeden oluşur (BİMVMK Madde 3/1). Bölge idare mahkemesi başkan ve üyeliklerine Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca atama yapılır. Mahkeme başkanlarının yokluğunda, başkanlığa en kıdemli üye tarafından vekalet edilir. Aynı sebeplerle üye noksanlığı var ise bölgedeki idare ve vergi mahkemesi hakimlerinden kıdem sırasına göre tamamlanır. Bu mahkemeler kurul gerektiğinde birden çok kurul halinde çalışabilmektedir. Bölge idare mahkemesi başkanının katılmadığı hallerde, mahkeme kurullarına o kuruldaki en kıdemli üye başkanlık eder. Bu kurulların oluşumu ve aralarındaki iş bölümünü Hakimler ve Savcılar Yüksek Kurulunca belirlenir (BİMVMK Madde 3/3).

2576 Sayılı Kanunun 8. Maddesinde Bölge İdare Mahkemelerinin Görevleri şöyle belirlenmiştir;

- a) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemelerinde tek hakim tarafından 7. Madde hükmüne istinaden verilen kararlara itiraz üzerine inceler ve kesin olarak hükme bağlamak,
- b) Yargı çevresindeki idare ve vergi mahkemeleri arasında çıkan görev ve yetki uyuşmazlıklarını kesin karar bağlamak,
- c) Diğer kanunlar verilen görevleri yerine getirmek,

Bölge idare mahkemeleri idare ve vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlara karşı temyiz yeri olarak görev yapmakta, ayrıca idare mahkemeleri ile vergi mahkemeleri arasında çıkan yetki uyuşmazlığını çözümlenmekle görevlidir<sup>1223</sup>. Vergi yargılaması hukuku açısından Bölge İdare Mahkemelerinin ilk derece mahkemesi olarak görevi bulunmamaktadır. Dolayısıyla vergi yargılaması açısından ilk derece mahkemesi olarak Bölge İdare Mahkemesine dava açılması mümkün değildir.<sup>1224</sup> Vergi mahkemelerinin tek hakimle verdiği kararlara itiraz merciidir. Vergi mahkemelerinin verdiği yürütmeyi durdurma kararlarına karşı yapılan itirazları da inceleyen ve kesin olarak karara bağlayan yargı mercii Bölge İdare Mahkemeleridir (İYUK Madde 27/6).

<sup>1223</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, Cilt II, s. 100.

<sup>1224</sup> KARAKOÇ, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s. 117-118.

Yalnız tarh işlemine karşı vergi mahkemelerine dava açılması durumunda dava edilen bölümün tahsil işlemi durmaktadır (İYUK Madde 27/3). Dolayısıyla tarh işlemine karşı dava açılması durumunda işlemin yürütmesi duracağından, tarh işleminin yargısal denetimi açısından yürütmenin durdurulması yönünden itiraz mümkün değildir.

### 1.2.2.3. Danıştay

Danıştay'ın bağımsız bir yargı yeri olarak, yargı yetkisini kullanacak bir yüksek mahkeme olarak görev yapabilmesi için uzunca bir süre geçmesi geçmiştir. 2575 Sayılı Danıştay Kanunu ile özel görevli bir ilk derece mahkemesi genel görevli bir temyiz yeri durumuna getirilerek, idari yargı içerisinde yeniden örgütlenmiştir<sup>1225</sup>. Anayasanın 155. Maddesinde “ Danıştay idare mahkemelerince verilen ve kanunun başka bir idari yargı merciine bırakmadı karar ve hükümlerin son inceleme merciidir. Kanunla gösterilen belli davalara da ilk ve son derece mahkemesi olarak bakar ” denilerek Danıştay'ın yargı organı olma niteliği açıkça belirtilmiştir<sup>1226</sup>. Danıştay Anayasa ile görevlendirilmiş Yüksek İdare Mahkemesi, danışma ve inceleme merciidir (DK, Madde 1). Dolayısıyla idari yargı ve vergi yargısında en üst düzey organ Danıştay'dır. Danıştay on iki dava bir idari daireden olmak üzere on üç daireden oluşmakta ( DK, Madde 13) bunlardan, üçüncü, dördüncü, yedinci, dokuzuncu ve daireler vergi davalarına bakmaktadır<sup>1227</sup> (DK, Madde 27, 28, 31, 33) .

Danıştay Kanununun 24. Maddesine göre ilk derece mahkemesi olarak Danıştay da görülecek davalar;

- a) Bakanlar kurulu kararlarına,
- b) Başbakanlık, bakanlıklar ve diğer kamu kurum ve kuruluşlarının müsteşarlarıyla ilgili müşterek kararnamelere,
- d) Bakanlıkların düzenleyici işlemleri ile kamu kuruluşları veya kamu

<sup>1225</sup> GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 35-36.

<sup>1226</sup> KARAKOÇ, *Vergi Sorunlarının/Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s. 117.

<sup>1227</sup> 5183 Sayılı Kanunla ( 02.06 2004) değişiklik yapılmadan önce Danıştay 9. Dairesi Katma Değer Vergisine ilişkin davalara bakmaktaydı.

kurumu niteliğindeki meslek kuruluşlarınca çıkarılan ve ülke çapında uygulanacak düzenleyici işlemlere,

- e) Danıştay İdari Dairesince veya İdari işler kurulunca verilen kararlar üzerine uygulanan eylem ve işlemlere,
- e) Birden çok idare veya vergi mahkemesinin yetki alanına giren işlere,
- f) Danıştay Yüksek Disiplin kurulu kararları il bu kurulun görev alanı ile ilgili Danıştay Bakanlığı işlemlerine, Karşı açılacak iptal ve tam yargı davaları ile tahkim yolu öngörülmeven kamu hizmetleri ile ilgili imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan idari davaları karara bağlar.

2.Danıştay, belediyeler ile il özel idarelerinin seçimle gelen organlarının organlık sıfatlarını kaybetmeleri hakkındaki istemleri inceler ve karara bağlar.

Danıştay ayrıca bazen özel yasalardaki düzenlemelerle de ilk derece yargı yeri olarak görevlendirilebilir<sup>1228</sup>.

Danıştay Kanununda vergi ile ilgili görevli olan dava daireleri tek tek belirlenmiştir. Bu çerçevede, Danıştay'ın üçüncü, dördüncü, yedinci ve dokuzuncu daireleri vergi ile ilgili davalarla görevlendirilmiştir. Bu dairelerin kanunda görevleri şöyle belirlenmiştir;

Üçüncü Daire (DK Madde 27);

- a)Vergi Mahkemeleri arasında görev ve yetkiye ilişkin uyuşmazlıklarda ve bağlantılı davalarda merci tayinine,
  - b)Vergi, resim ve harçlarla ilgili olup diğer vergi dava dairelerinin görevleri dışında kalan işlere,
- İlişkin dava ve işleri çözümler.

Dördüncü Daire (DK Madde 28);

- a) Gelir ve Kurumlar Vergisine ilişkin davalarını çözümler.

---

<sup>1228</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, Cilt II, s.857.

Yedinci Daire (DK Madde 31);

- a) Gümrük ve gider vergileri ile ithale ilişkin vergilere,
  - b) İşletme vergisine,
  - c) Motorlu taşıtlar ve taşıt alım vergilerine,
  - d) Veraset ve intikal vergilerine,
  - e) Damga vergisine ve dış seyahat harcamaları vergilerine,
- İlişkin davaları çözümler.

Dokuzuncu Daire (DK Madde 33) ;

- a) Emlak vergisine ve emlak alım vergisine,
  - b) Gayrimenkul kıymet artışı vergisine,
  - c) Köy, belediye ve özel idare vergi, resim, harç ve payları ile bunların diğer gelirlerine ve bunlara ait tarifelere,
  - d) Harçlar kanununa,
- İlişkin davaları çözümler.

Vergi dava daireleri dışında, Vergi Dava Daireleri Kurulu İçtihadı Birleştirme Kurulu da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde önemli rol oynamaktadır<sup>1229</sup>. Vergi Dava Daireleri Kurulu, vergi mahkemelerinin ısrar kararlarını ve Vergi dava dairelerinden ilk derece mahkemesi olarak verilen kararları temyizen inceler (DK Madde 38/2). Vergi Dava Daireleri, vergi dava daireleri başkanları ile her vergi dava dairesinin kendi üyeleri arasından her üyenin Kurulda görev yapacağı şekilde iki yıl için seçilecek üçer üyeden oluşmaktadır (DK Madde 17/1)<sup>1230</sup>. Vergi Dava Daireleri Kurulu

---

<sup>1229</sup> KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 60, KARAKOÇ, **Vergi Sorunlarının ve Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, s. 118-199.

<sup>1230</sup> Kurula seçilmemiş üyeler varken seçilmiş üyeler yeniden seçilmez. Kurul üyelerinin izinli veya özürlü olmaları hallerinde, yerlerine kurullara katılması için her daireden aynı şekilde ikişer yedek üye seçilir. Üyelerin seçimleri gizli oyla, takvim yılı başında yapılır. Kurul asıl veya yedek üyeliklerinde boşalma olması halinde yedi gün içinde yeni üyeler belirlenir (DK Madde 17/1).

tüm üyelerin katılımı ile toplanır (DK Madde 17/3)<sup>1231</sup>. Kurulda kararlar oy çokluğu ile verilir (DK Madde 17/5).

İçtihadı Birleştirme Kurulu, dava dairelerinin veya idari dava daireleri ve vergi dava daireleri kurulunun kendi kararları veya ayrı ayrı verdikleri kararlar arasında aykırılık veya uyuşmazlık görüldüğü veyahut birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi durumunda toplanır. Gerekli olması durumunda, Danıştay Başkanının havalesi üzerine Başsavcının düşüncesi de alındıktan sonra işi inceler ve lüzumlu görüldüğü durumda içtihadın birleştirilmesi veya değiştirilmesi hakkında karar verir (DK Madde 39).

İçtihadı birleştirme kararları vergi hukuku açısından önemlidir. Danıştay'ın görevlerinden biriside idari yargı alanında ortaya çıkan aykırılıkları gidererek içtihat birliği sağlamaktadır<sup>1232</sup>. İchtihatları birleştirmeye yetkili olanlar (DK Madde 40); içtihatların birleştirilmesi veya birleştirilmiş içtihatların değiştirilmesi, Danıştay Başkanı, konu ile ilgili daireler, idari ve vergi dava daireleri genel kurul veya başsavcı tarafından istenebilir, Aykırı kararlarla ilgili kişiler İchtihatların birleştirilmesi için Danıştay başkanlığına başvurabilirler, Kurulun içtihatları birleştirilmesi veya değiştirilmemesi hakkında kararları, gönderildikleri tarihten itibaren bir ay içerisinde Resmi Gazete de yayınlanır, Danıştay daire ve kurulları ile idari mahkemeler ve idare bu kararlara uymak zorundadır.

### **1.3.Çeşitli Hukuk Sistemlerinde Tarh İşleminin Yargısal Denetimi**

#### **1.3.1. Alman Hukuku**

Alman yargı sisteminin temeli hukuk devletine dayanmaktadır. Bunun anlamı, idarenin alacağı kararların hukuka uygun olması ve bu kararlara karşı gerektiği takdirde

---

<sup>1231</sup> Vergi Dava Dairelerinin ilk derece mahkemesi olarak verdikleri kararların temyiz veya itiraz yoluyla incelenmesinde, bu dairelerin başkan ve üyeleri kurul toplantısına katılamazlar. Fakat iki dava dairesinin birlikte yapacakları toplantıda verilen kararların incelenmesinde, kurul bu iki dava dairesinin asıl ve yedek üyelerin katılımıyla toplanır (DK Madde 17/3).

<sup>1232</sup> GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 38.

mahkemelere başvurabilmesidir. Alman hukuk sistemi Anglo Sakson hukuk sisteminden farklıdır<sup>1233</sup>. Almanya’da mahkemelerin yapısı Alman Anayasasının 92- 96. Maddelerinde belirtilmiştir<sup>1234</sup>. Alman yargı sistemi üç farklı tip mahkemeden oluşmaktadır. Bunlar; Adli Mahkemeler (Ordentliche Gerichte); suç ve birçok sivil konulara bakmakta, Uzmanlaşmış Mahkemeler; idare mahkemeleri (Verwaltungsgerichte), sosyal mahkemeler (Sozialgerichte) ve vergi mahkemeleri (Finanzgerichte), İş mahkemeleri (Arbeitsgerichte) diğeri ise Anayasa Mahkemesidir<sup>1235</sup>.

Almanya da vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu olarak örgütlenmiştir<sup>1236</sup>. Vergi yargısı iki aşamalı bir yapıda örgütlenmiştir<sup>1237</sup>. İlk derece mahkemesi olarak vergi mahkemeleri bulunmakta, üst yargı organı olarak ise Federal Mali Mahkeme (Bundenfinanzhof) bulunmaktadır. Dolayısıyla, vergi uyuşmazlıklarında ilk önce vergi mahkemelerine dava açılması gerekmektedir. Vergi mahkemesi kararlarına karşı ise Federal Mali Mahkemeye dava açılabilir. Vergi mahkemeleri ve Federal Mali Mahkemeler idari para cezaları ve ceza hukuku davaları hariç tüm vergi sorunlarına ilişkin davaları çözümlenmektedirler<sup>1238</sup>.

Vergi uyuşmazlıklarında mükelleflerin önce idareye sonra ise yargıya başvurabildiği ikili bir sistem bulunmaktadır<sup>1239</sup>. Almanya da idari aşamada yargı yoluna başvurulmadan önce mükellefin idare ile uzlaşmayı denemesi gerekmektedir. Yalnız matraha ilişkin itirazlarda vergi dairesi ile anlaşılmış olması durumunda

---

<sup>1233</sup> European Consumer Center, **The German Judicial System**, December 2008, Erişim: [www.eu-verbraucher.de/media/fichiers/file20090415313.pdf](http://www.eu-verbraucher.de/media/fichiers/file20090415313.pdf) (08.12.2009), s.3

<sup>1234</sup> <http://www.unidroit.info/mm/TheGermanJudicialSystem.pdf>, (06.01.2010), **The German Judicial System**, s.1.

<sup>1235</sup> European Consumer Center, **The German Judicial System**, s.4.

<sup>1236</sup> SEVİÇ, **Vergi Yargısının Evrimi**, s.38, SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.26, AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s. 37.

<sup>1237</sup> Markus BOCKENFORDE, Clemens FEINAUGLE, Noha IBRAHİM, Verena WIESNER, Max Plank Manual on “ **The Judicial Systems in Germany and The Sudan**”, Max-Planck Institute for Comparative Public Law and International Law, Germany, 2006, s. 42, European Consumer Center, **The German Judicial System**, s.5.

<sup>1238</sup> BOCKENFORDE, FEINAUGLE, IBRAHİM, WIESNER, s. 42.

<sup>1239</sup> Clodia DAIBER, Hans-Jörg HITZEGARD, **Guides The European Taxation**, Volume II, Germany, International Bureau of Fiscal Documentation, Suppl. No.45, October 1982, Netherlands, s.159, aktaran: SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.26-27.

doğrudan dava yoluna başvurulabilir<sup>1240</sup>. İdari aşamada mükellefler vergi beyannameleri ve idari işlemlere karşı itirazda bulunabilirler<sup>1241</sup>. Bu aşamada tarh işlemine karşı itiraz hakkı vergi idaresince mükellefe yapılan tebliğ üzerine bir aylık süre içerisinde tarhı yapan vergi idaresine yapılır. Bu itiraza vergi idaresi tarafından cevap verilir<sup>1242</sup>. Mükellefin itirazının kabul edilmemesi durumunda vergi dairesi yazılı olarak tespit eder ve mükellefe tebliğ eder<sup>1243</sup>. Bu itiraz sonucuna göre yargı aşaması ise, mükellefin vergi idaresinin cevabına karşı mükellefin itiraz etmesi ile başlamaktadır. Vergi yargısı organları eyalet merkezlerindeki vergi mahkemeleri ile vergi davalarında üst yargı organı olan Federal Mali Mahkemeden oluşmaktadır. Bu mahkemenin kararlarına karşı ise Federal Anayasa Mahkemesine başvurulabilir<sup>1244</sup>.

### 1.3.2. Fransız Hukuku

Fransız yargı sisteminin bugünkü temel prensipleri hala 1790 yılında yapılan düzenlemelere dayanmaktadır. Fransa’da yargı sistemi adli ve idari olmak üzere ikili bir yapı bulunmaktadır<sup>1245</sup>. İdari yargı adli yargıdan ayrı bir yargı düzeni olarak ortaya çıkmış ve uzun bir gelişim sürecinden geçmiştir<sup>1246</sup>. Fransa’da vergi hukuku idare hukukunun bir alt dalı olduğu kabul edilmektedir<sup>1247</sup>. Vergi yargısı da idari yargı içerisinde örgütlenmiştir. İdari yargı ise üç kademedен oluşmaktadır; ilk aşamada idare mahkemeleri (Les Tribunaux Administratifs), sonra idari istinaf mahkemeleri (Les Cours Administratives d’Appel), en üst mahkeme ise Danıştay’dır (Conseil d’Etat)<sup>1248</sup>.

---

<sup>1240</sup> Helmut DEBATIN, **Analysis of the German Tax System**, International Bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, 1981, s.A-2/115, aktaran: SEVİĞ, **Vergi Yargısının Evrimi**, s.38.

<sup>1241</sup> BOCKENFORDE, FEINAUGLE, İBRAHİM, WIESNER, s.42.

<sup>1242</sup> DAIBER, HITZEGARD, s.159, aktaran: SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.26-27.

<sup>1243</sup> SEVİĞ, **Vergi Yargısının Evrimi**, s.38.

<sup>1244</sup> DAIBER, HITZEGARD, s.159, Juergen KILLIUS, Norbert RIEGER, **Overview, Introduction to German Tax System**, German Business law Guide, Commerce Clearing House Chicago USA, 1961-1991, s. 100-144, aktaran: SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.27.

<sup>1245</sup> Damien ARMAUD, **“The Judiciary in France”**, Editor; Beatrice Gaffory, September 2008, s.5.

<sup>1246</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s. 7.

<sup>1247</sup> SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.27.

<sup>1248</sup> Guy GEST, Gilbert TIXIER, **Manuel de Droit Fiscal**, 4e Edition, 1986, Paris, s.211, Gouthier BLANLUET, M.A., BOUZORAA, **Guides the European Taxation**, Volume II, France, International Bureau of Fiscal Documentation, Get-II, Suppl. No.115, June 1994, Amsterdam, Netherlands, Aktaran; SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.27-28, SEVİĞ, **Vergi Yargısının Evrimi**, s.36, KIZILOL, **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**, s. 82.

İdari mahkemelerin görev alanına kamu otoritesinin kararları ve eylemleri ile ilgili tüm ihtilaflar girmektedir<sup>1249</sup>. Adli yargı ise üç aşamalı bir yapıda örgütlenmiştir. İlk aşamada adli ve ceza mahkemeleri bulunmaktadır. İkinci derecede ise istinaf mahkemesi bulunmaktadır. En üst itiraz mercii ise Yargıtay'dır (Cour de Cassation)<sup>1250</sup>. Fransa'da dolaysız vergilerle muamele vergisinden doğan uyuşmazlıklara idari yargı organları, bu vergiler dışında kalan tüm dolaylı vergilerle, harçlara ve gümrük vergisi uyuşmazlıklarına ise adli yargı organları bakmaktadır<sup>1251</sup>. Dolayısıyla, Fransa'da idari rejim olmasına rağmen bazı vergiler idari yargıda, diğerleri ise adli yargıda çözümlenir<sup>1252</sup>.

Fransa'da devlet ve mahalli idarelerin tarh, tahsil, vergi cezaları ile yargı usullerinin belirtildiği Vergiler Genel Kanunu bulunmaktadır<sup>1253</sup>. Dolayısıyla bireysel vergiler alanında kodifikasyon bu kanunla sağlanmıştır. Fransa'da genel bir idari usul kodu olmamasına rağmen vergilendirme alanında vergi usul kodu bulunmaktadır. Vergi incelemesi sonucunda yapılan tarh işlemlerinde iki aşamalı itiraz prosedürü vardır. Dolayısıyla mükellef önce idareye başvurur sonra yargıya başvurabilir<sup>1254</sup>.

Fransa'da vergi uyuşmazlıklarının çözümü için öncelikle bir yargı organına başvurulmadan önce uzlaşma yoluyla halledilmeye çalışılır. İdari bu yoldan olumlu bir sonuç alınamazsa o zaman yargı organına başvurulabilir<sup>1255</sup>. Mükellefler uyuşmazlık konusu işleme karşı iki aylık süre içerisinde idari çözüm yoluna başvurmak zorundadır<sup>1256</sup>. Mükellef vergi tarhına karşı itirazına idare tarafında cevap verilmesi ile idari aşama başlar. Eğer müfettiş yazılı olarak tavrını sürdürürse dosya ileride vergi borcu ile ilgili dava konusu yapılmak üzere vergi tahsildarına gönderilir. Tarha karşı

<sup>1249</sup> M.Patrick FRYDMAN, "Administrative Justice in France", 11.th. Annual AIJA Tribunals Conference, 5-6 June 2008, Queensland, Australia, Erişim Adresi: [www.aija.org.au/Tribs08/Frydman.pdf](http://www.aija.org.au/Tribs08/Frydman.pdf) (03.06.2010), s. 2 (s.1-20).

<sup>1250</sup> ARMAUD, s.14, Ergin ERGÜL, "Çağdaş Fransız Yargı Sistemi", Adalet Dergisi, Yıl 92, Sayı 6, 2001, s. 33-39 (s.31-45)

<sup>1251</sup> AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, s.30, KIZILOT, KIZILOT, **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**, s. 82.

<sup>1252</sup> ÖNCEL, KUMURLU, ÇAĞAN, s. 185.

<sup>1253</sup> AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, s.29.

<sup>1254</sup> SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.27.

<sup>1255</sup> AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargı Sistemi**, s.30-31.

<sup>1256</sup> KIZILOT, KIZILOT, **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**, s. 82.

yargı aşaması mükellefin tarh ile ilgili itiraz dilekçesine vergi idaresinin itirazı başlamaktadır. Eğer vergi müfettişi vergi idaresi ile aynı görüşteyse mükellef idare mahkemesine sonra da yüksek mahkemeye itirazda bulunabilir<sup>1257</sup>.

### 1.3.3. İngiliz Hukuku

İngiltere’de yazılı Anayasa bulunmamaktadır. Yazılı olmayan anayasa, yasal ve içtihat hukukunun birleşmesi ve politik kurumlarla birlikte yaklaşık bin yıldan fazla sürede geliştirilmiştir<sup>1258</sup>. Anayasanın genel ilkeleri yazılı anayasadan değil yargı yerlerinin önüne gelen davalarda verdiği yargı kararlarından oluşur. İdare hukuku ve Anayasa hukuku mahkemelerde üretilmektedir<sup>1259</sup>. Dolayısıyla kişinin hakları yazılı hukuktan değil yargı kararlarından doğmaktadır. Anayasa hakların kaynağı değil sonucudur. Kişi hakların yargı yerleri tarafından korunması yazılı belgelerde yer almalarından daha önemlidir<sup>1260</sup>.

İdari denetim yapan kuruluşlar ile denetim yöntemleri oldukça farklı yelpazeden oluşmuştur. Bunlar; Yüksek Mahkeme, Uzmanlık Mahkemeleri Ombudsmanlar, Kamu Soruşturması Yöntemi ve şikayet yoludur. Britanya’da nihai temyiz mercii Lordlar Kamarasının Temyiz Komitesidir (The Appellate Committee of House of Lords). Bu Komite hakimlik mesleğinden gelen Lordlardan seçilir. Temyiz mahkemelerinden gelen davalardan, Lordlar Kamarasında görüşülebilecek nitelikte olanları temyizen incelemektedir<sup>1261</sup>.

---

<sup>1257</sup> GEST, TIXIER, **Manuel de Droit Fiscal**, BLANLUET, BOUZORAA, **Guides the European Taxation**, aktaran: SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.27.

<sup>1258</sup> Alistair McCULLOCH, “**The English Judicial System, The Place of England’s Court System in the British Constitution**”, <http://www.suite101.com/content/the-english-judicial-system-a75412> (04.04.2011) s. 1.

<sup>1259</sup> Süleyman KURT, “**Britanya İdari Yargı Yerleri (Tribunal Sistem) ve Yargısal Denetimi**”, *Danıştay Dergisi*, Erişim Adresi;www.danistay.gov.tr/3-Britanya\_idari\_yargi\_yerleri\_.htm (05.01.2010), s.2.

<sup>1260</sup> Esin ÖRÜCÜ, “**Büyük Britanya’da İdarenin Yargısal Denetimi**”, II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, İdari Yargının Dünya’da Bugünkü Yeri, 10-14 Mayıs 1993, s.255 (s. 254-276).

<sup>1261</sup> KURT, s. 3.

Devlet birimleri ile vatandaşlar arasında çıkan uyuşmazlıkların çoğunu çözmeye yetkili adli birimlere uzmanlık mahkemeleri (tribunals) denmektedir. Bu uzmanlık mahkemeleri; çeşitli yasalardan doğan uyuşmazlıkların çözümlenmesi amacıyla kurulmuştur<sup>1262</sup>. Bunlar henüz 20. Yüzyılda kurulmuşken, örneğin gelir vergisi genel komiserliği 18. Yüzyılın sonlarına doğru oluşturulmuştur<sup>1263</sup>. Bu mahkemelerin kuruluş nedenleri ile genel kabul gören görüş, müdahaleci sosyal devlet ve onun görevlileriyle vatandaşlar özel hakları arasındaki uyuşmazlıkları çözmek için uzman mahkemelere olan ihtiyaçtır. Uzman mahkemelerden biriside vergi mahkemeleridir (Tax Tribunal). Vergi mahkemeleri iki dereceli bir sisteme sahiptir. İlk derece mahkemelerin kararlarına karşı istinaf mahkemelerine başvurulabilir (Appeal tribunals). İstinaf mahkemesi kararlarına karşı ise temyiz mahkemesine (Court of Appeal) başvurulabilir<sup>1264</sup>.

#### 1.3.4. Danimarka Hukuku

Danimarka'da vergi uyuşmazlıklarının çözümünde iki aşamalı bir yapı mevcuttur. Dolayısıyla, Danimarka vergi hukukunda vergi tarhi ile ilişkili olarak yargısal sürece gitmeden önce mükellefin özel bir başvuru sistemi bulunmaktadır. Bu sistemde önce yerel vergi otoritesinin kararı yerel vergi itiraz kuruluna götürülecek, bu kurulun kararına karşı ise yüksek idari otorite olarak Ulusal Vergi Kuruluna gidilecektir. Bu çerçevede, Ulusal Vergi Kurulunun kararı mahkemenin önünde olacaktır. Vergi hukukunda yargısal denetimin arkasındaki kurallar kısmen vergi idaresi yasasında belirlenmiştir. Bu yargısal denetime ilişkin kurallar ise Danimarka Anayasasının 63. Maddesinde yer almaktadır<sup>1265</sup>.

Vergi İdaresi Yasasının (Tax Administration Act) 31. Maddesine göre, bir vergi mükellefinin bir konuyu mahkemeye götürmeden önce için iki koşulu sağlaması

<sup>1262</sup> ÖRÜCÜ, s. 259, KURT, s. 3.

<sup>1263</sup> Martin PARTINGON, **Introduction to the English Legal System**, ch. 6 - Administrative Justice System, 1. Baskı, 2000, s. 125-126. Aktaran: KURT, s.5.

<sup>1264</sup> KURT, s.5.

<sup>1265</sup> Malene KERZEL, **“Judicial Review within Danish Tax Law”**, Erişim Adresi; [www.scandinavianlaw.se/pdf/44-10.pdf](http://www.scandinavianlaw.se/pdf/44-10.pdf) (10.05.2010), s. 179.

gerekmektedir. Birinci koşul; idari otoritenin kararından sonra 3 ay içinde mahkemeye başvurulmalıdır. Yani nihai idari otorite davayı reddederse konu 3 ay içerisinde mahkeme önüne getirilmelidir. İkinci şart ise, konu mükellef tarafından mahkeme önüne getirilmeden önce mutlaka idari başvuru sürecinin tamamlanmış olmasıdır. Vergi İdaresi Yasasının 31. Maddesinin 1.1. bendinde, vergi veya gümrük otoriteleri tarafından nihai idari karar verilmeden önce mahkeme önüne çıkarılmayacağını ifade etmektedir. Burada nihai kelimesinin anlamı, konunun daha yüksek bir idari otoritenin önüne çıkarılmayacağını ifade etmektedir. Yani, idari başvuru ile ilgili tüm aşamaların tamamlanmış olmasını belirtmektedir. Eğer idari başvuru yapılmamışsa mahkemeye açılacak dava reddedilir. Fakat üç nedenden dolayı doğrudan mahkemeye başvurulabilir. Bunlar; kurallar eğer açık bir şekilde müracatın bir ön koşul olmadığını belirtiyorsa, idari müracat yapma zorunluluğu ortadan kalkacaktır. Aynı kural, eğer nihai idari otorite şikayeti reddederse geçerli olacaktır. Böyle bir reddetme, Ulusal Vergi Kurulu böyle bir konuyu değerlendirme için yeterli olmamasına dayandırılmaktadır. Son olarak ise, iptale ilişkin özel bir kural geçerli olabilir. Bu kurala göre, bir konunun Ulusal Vergi Kurulu önüne getirilmesinden 6 aydan uzun bir süre geçmişse, konu Ulusal Vergi Kurulunun kararına bakılmaksızın doğrudan mahkemeye götürülecektir<sup>1266,1267</sup>.

#### **1.4. Tarh İşleminin Yargısal Denetimin Önemi ve Gerekliliği**

Devletin güçleri arasında yer alan “yürütme” ve onun uzantısı olan idare hem hukuksal araç olan idari işlem hem de fiziksel olgu olarak nitelenen eylemler

---

<sup>1266</sup> KERZEL, s. 179-180.

<sup>1267</sup> Mahkemede konunun incelenmesi sırasında geçerli olacak olan kurallar 1997 yılında çıkarılan 1098 sayılı kanun değişikliği ile düzenlenmiştir. Bu kanun değişikliğinin amacı, vergi mükellefinin mahkemede yeni talep ve iddialarda bulunabilmesi için olanaklar sağlamaktır. Bu düzenleme yapılan kadar vergi idaresi yasasında mahkemelerde yeni talep ve iddiada bulunulmasına ilişkin bir madde bulunmamaktaydı. Yeni talep ve iddialara ilişkin sınırlamalar uygulamada belirleniyordu. Yani, Ulusal Vergi Kurulunun belirlediği veya reddettiği bir talebin ötesinde bir talepte bulunulamıyordu. Bu düzenleme ile mükellef yeni talep ve iddialarda bulunmasına olanak sağlanmaktadır. Burada sınırlar, İdari Yargı Kanununa göre belirlenecek kurallar dahilinde diğer davalarda uygulanacak ilkelere bağlı olarak belirlenecektir. Burada belirlenecek kurallar, İdari Yargı Kanununun 383. Maddesinde belirtildiği şekilde mahkemeye yeni talep iddiaların sunulmasına ilişkin ilkeler biçiminde belirlenmiştir. Böylece daha önce belirtilmemiş iddialar ve taleplerde bulunulabilecektir. KERZEL, s. 180.

yapabilme gücü ile donatılmıştır<sup>1268</sup>. Bir başka deyişle, idarenin işlem ve eylem yaparken açıkladığı irade özel hukukta gerçek ve tüzel kişilerin açıkladığı iradeden daha üstün bir konumdadır. İdarenin bu üstün iradesi özellikle üçüncü kişilerle girmiş oldukları hukuki ilişkilerde, üçüncü kişilerin iradesi dışında ve hatta onların karşıt iradelerine rağmen tek yanlı olarak hukuki sonuç ve etkiler yaratabilecek işlemler yapabilme yetkisi tanımaktadır<sup>1269</sup>. İdarenin bu üstün yetkisi idari işlem yaparken “yürütebilme gücü” şeklinde ortaya çıkmaktadır<sup>1270</sup>. Çünkü hukuk düzeni idarenin iradesiyle gerçekleştirmeyi amaçladığı sonucun doğmuş olduğunu kabul eder<sup>1271</sup>.

İdarenin üstün iradesi ile yaptığı eylem ve işlemler sonucunda bireylerin hakları ve menfaatlerinin zedelenmesi mümkündür. Bu hak ve menfaatlerin korunması ise hukuk devletinin bir gereğidir. Dolayısıyla da bireylerin zedelenen hak ve menfaatlerinin korunması ancak idarenin faaliyetlerinin denetime tabi tutulmasıyla mümkündür<sup>1272</sup>. Bir başka deyişle, bireyler ve toplulukların idare karşısında yargısal korunması ancak bireylerin ve toplulukların idarenin davranışları karşısında yargı yerlerine başvurarak yargısal denetim mekanizmasını harekete geçirmesi ile mümkündür<sup>1273,1274</sup>. Bu yargısal denetim sayesinde idarenin hukuka bağlılığı sağlanmış olmakta ve idare edilenler idarenin kanuna aykırı ve keyfi karşı korunmuş olmaktadır<sup>1275</sup>.

---

<sup>1268</sup> ÖZAY, *Gün Işığında Yönetim*, 2004, s.11.

<sup>1269</sup> ERKUT, *İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği*, s.13, ERKUT, *Kamu Kudreti Ayrıcalıkları Ve Tutuk Adalet Anlayışı*, s.18.

<sup>1270</sup> İdarenin iradesinin sahip olduğu diğer bir ayrıcalık ise, idarenin iradesini açıklaması ile ortaya çıkmış olan durum yani idarenin işlem ve kararının hukuka uygun olduğu kabul edilmektedir. Bir başka deyişle, kanunilik karinesi göre hukuka uygun kabul edilen bir idari işlemin sonuçlarına karşı idareye başvurmaları yada yargı yerlerine başvurmaları gerekmektedir. ÖZAY, *Gün Işığında Yönetim*, 2004, s.12.

<sup>1271</sup> ÖZAY, *Gün Işığında Yönetim*, 2004, s.12.

<sup>1272</sup> Hamza EROĞLU, *İdare Hukuku Ders Notları, İdarenin Denetlenmesi*, Cilt II, Ankara 1970, s. 22, CANDAN, “*Takdir Komisyonlarının Takdir Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu*”, s. 6-7.

<sup>1273</sup> ÖZAY, *Günışığında Yönetim*, 2004, s.16.

<sup>1274</sup> Toplumların ve buna bağlı olarak ta siyasal sistemlerin gelişimi içerisinde idarenin yargısal denetimi 18. Yüzyılın ortalarında ortaya çıkmış ve o dönemden itibaren de hala gelişimini sürdürmektedir DOĞU, *Türkiye’de İdari Yargının Tarihi*, s. 2.

<sup>1275</sup> GÜNDAY, *İdare Hukuku*, s. 45.

Hukuk devleti ilkesi, idarenin tüm eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına bağlı olmasını gerekli kılmaktadır<sup>1276</sup>. Devletin hukuk kurallarına bağlılığı yargısal denetim aracılığı ile gerçekleştirilir. Hukuk devleti ilkesi gereği hukuk kurallarına bağlılık ise idarenin tüm eylem ve işlemleri yargı denetimine tabi olması gerektirmektedir<sup>1277,1278,1279</sup>. Çünkü üstün yetkilerle hareket edebilen idare karşısında bireylerin hukuki güvenliği pozitif normlarla güvence altına alınması ve bu iradelerin etkin bir yargısal denetime tabi olması gereği hukuk devleti anlayışının gereğidir<sup>1280</sup>. Ayrıca, hukuk devletinin bir gereği olarak idarenin tüm eylem ve işlemlerinin yargısal denetime bağlı olması, idarenin hukuka bağlılığını sağlamakta ve bireylerin temel hak ve özgürlüklerinin de en etkin güvencesidir<sup>1281</sup>. İdarenin sahip olduğu üstün güce karşı hukuk devleti ile idarenin yargısal denetime tabi tutulması bireylere tanınmış bir haktır<sup>1282</sup>. Yargısal denetimin kendisinden beklenen işlevi yerine getirebilmesi için hem

<sup>1276</sup> Gürsel ÖZKAN, **Hukuk Devleti ve Yargısal Denetimi**, Saydam Matbaacılık, Mart 1995, s. 9.

<sup>1277</sup> TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, s.90-93, ÇAĞAN, “**Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme**”, s.143, Metin GÜNDAY, “**1982 Anayasasına Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı Ve Sınırları**”, I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, 1-4 Mayıs 1990, Ankara, s. 139 (s.139-148), Sabri COŞKUN, “**İdari Yargıda Son Gelişmeler**”, I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, 1-4 Mayıs 1990, Ankara, s. 64, s.(45-65).

<sup>1278</sup> Hukuk devleti kavramının özünü hukuka bağlı devlet veya yönetim oluşturmaktadır. Hukukun ne olduğu yargı yerleri tarafından da belirlendiği için son sözü de yargı yerleri söylediği kabul edildiğinden Hukuk Devletinin temel ilkesi yargısal denetim olmaktadır ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, 2004, s.27, EROĞLU, **İdare Hukuku Ders Notları, İdarenin Denetlenmesi**, s. 23, Lütfi DURAN “**İdari Yargı Mı, Yargısal Denetim Benzer mi?**”, İktisat Ve Maliye Dergisi, Cilt:XXVIII, Sayı:10, s.431. (s.431-435). Demokratik esaslara dayanan devletlerde idarenin eylem ve işlemlerine karşı bireylerin, bu kararlara karşı iptal veya maruz kaldıkları haksızlığın giderilmesini bir yargı merciinden istemeleri hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir EROĞLU, **İdare Hukuku Ders Notları, İdarenin Denetlenmesi**, s. 23. Hukuk devleti kavramından hukuki güven ortamı, devletin hukuka uyması, bunu sağlamak içinde karar ve işlemlerin yargı denetimine tabi olması anlaşılır TANÖR, YÜZBAŞIOĞLU, **Türk Anayasa Hukuku**, s.90. Dolayısıyla devlet organlarının hukuka bağlılığı yani yönetimin eylem ve işlemlerinin hukuk kurallarına uygun olarak yerine getirmesi ve bu işlemlerin denetimi yargısal denetimi hukuk devletinin mutlak şartlarını teşkil etmektedir Ramazan ÇAĞLAYAN, “**1982 Anayasasında Hukuk Devleti İlkesinin İdare Hukuku Açısından Görünümü**”, Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, Erzincan, 1997, s. 247 (s.245-258), Ramazan ÇAĞLAYAN, “**Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi**”, Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt II, Sayı 1, 1998, s.42 (s.41-54).

<sup>1279</sup> Yargısal denetim dışında hukuk devletinin gerçekleştirilmesi için; temel hak ve özgürlüklerin güvence altına alınmış olması, yasaların genelliği ilkesinin sağlanması, idari faaliyetler önceden bilinebilir olmasına, idarenin mali sorumluluğu mevcut olmasına, kazanılmış haklara saygı gösterilmesine, mahkemelerin bağımsızlığı, yargıç güvencesine gerek vardır. GÜNDAY, **İdare Hukuku**, s. 45, GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s.2, GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s. 53.

<sup>1280</sup> ERKUT, **Kamu Kudreti Ayrıcalıkları Ve Tutuk Adalet Anlayışı**, s.20.

<sup>1281</sup> Yahya K. ZABUNOĞLU, “**İdari Yargıda Dava Açma Süresi**”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, 1-4 Mayıs 1990, Ankara, s.189.

<sup>1282</sup> Mehmet ÜNLÜÇAY, “**İdarenin Yargısal Denetimi Ve Hukukun Üstünlüğü**”, Erişim Adresi; <http://www.danistay.gov.tr/1-idarenin-yargisal-denetimi-ve-hukukun-ustunlugu.htm>, (12.10.2009), s. 1 (s.1-3).

kanunların anayasaya uygunluğunun denetimini (Anayasa yargısı), hem de idarî işlem ve eylemlerin kanunlara uygunluğunun denetimini (İdarî yargı) kapsamı gerekir<sup>1283</sup>.

Vergi hukuku devlet ve birey arasındaki çıkarlar dengesini kurmaya çalışırken, üstün konumda olan devlet karşısında bireyin yararlanacağı korunmanın gerçekleşmesi için gerekli denetim mekanizmalarının işletilmesi gerekmektedir. Denetimin anayasal çerçevesi; vergilerin yasallığı ilkesi, hukuk devleti ilkesi ve kanuni idare ilkesi birlikte düşünüldüğünde idari denetim ve yargısal denetim olarak iki ana bölümde ele alınabilir. Burada yargısal denetimin Anayasal dayanağı yani Anayasal olarak asıl korunmayı sağlayan mekanizma olarak nitelendirilebilecek olan Anayasa'nın 125. Maddesidir<sup>1284</sup>. Anayasa'nın 125. Maddesinde “ İdarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açıktır” denilerek idarenin her türlü işlem ve eylemine karşı yargı yoluna başvurulması Anayasal güvence altına alınmıştır. Böylece kamu kudretine sahip güçlü idare karşısında güçsüz konumda olan kişilerin korunması için yargısal denetim anayasal olarak teminat altına alınarak<sup>1285</sup> etkin bir yargısal denetim sağlanması amaçlanmaktadır<sup>1286</sup>. Anayasa Mahkemesine göre<sup>1287</sup> “idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolunun açık tutulmasının nedeni bunun hukuk devleti ilkesinin vazgeçilmez bir unsuru olmasındandır. Ancak bu ilkeye işlerlik kazandırmadıkça onun sadece hukuksal metinlerde yer almasının hukuk devleti ilkesini gerçekleştirmeye yetmeyeceği de bir gerçektir.”. Bu kararda da açıkça görüleceği üzere Anayasa Mahkemesi, hukuk devletinin gerçekleştirme araçlarından biri olan idarenin yargısal denetiminin mutlak suretle sağlanması gerektiğini belirtmektedir.

Demokrasiyi benimsemiş devletlerde siyasi ve hukuki sistemleri ne olursa olsun hukuk devleti ilkesi gereği<sup>1288</sup> vergiler hukuki esaslara dayalı olarak alınmakta ve verginin yasallığı ilkesi gereği çerçevesinde konulup kaldırılmaktadır. Hukuk devleti kavramının bir sonucu olarak vergi kanunları ile mükelleflere çeşitli yükümlülükler

<sup>1283</sup> ÇAĞAN, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme” s.143.

<sup>1284</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s. 9.

<sup>1285</sup> ÇAĞLAYAN, “Etkin Yargısal Korunma”, s.534.

<sup>1286</sup> Anayasa Mahkemesi, 01.10.1991, E.1990/40, K. 1991/33, [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (12.11.2010).

<sup>1287</sup> Anayasa Mahkemesi, 21.06.1991, E.1990/19, K.1991/15, [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (12.11.2010).

<sup>1288</sup> DURAN “İdari Yargı” Mı, Yargısal Denetim Benzeri Mi?”, s.431.

yüklenirken diğer taraftan da, hukuka aykırı olan vergilendirme işlemlerine karşı yargısal denetim hakkının verilmesi<sup>1289</sup> ile vergi mükellef ve sorumlularının hukuki güvenliği sağlanmaya çalışılmaktadır<sup>1290</sup>.

Devlet yetkili organları aracılığıyla vergi toplarken idari eylem ve işlemlerde bulunmaktadır. Vergilerin tarh, tahsil işlemlerinin bir şekilde yapılabilmesi, vergi mükelleflerine vergi dairesine başvurma, uzlaşma gibi idari çözüm yollarının sağlanması yanında yargıya başvurabilmesi olanağının sağlanması zorunludur. Çünkü vergi idaresi ile mükellefin uyuşmazlığı halinde vergilerin kanuna uygun olarak istenip istenmediğinin ve vergilendirme işlemlerinin hukuka uygun olup olmadığının yargı organlarınca denetlenmesi gerekmektedir<sup>1291</sup>. Bu nedenle de yürütme organının vergilendirme alanındaki yetkilerinin sınırlarının belirlenmesinde ve vergilendirme alanında yapılan işlemlerin hukuka uygunluğunun saptanmasında yargıya önemli görevler düşmektedir<sup>1292</sup>. Vergilendirme işlemlerinde hukuka uygunluğun denetlenmesinin sağlanması ile devlet ve mükellef arasındaki çıkarlar dengesi hukuki alanda sağlanmaya çalışılmaktadır<sup>1293</sup>.

Özellikle tarafsız vergilerin yerine politik ve düzenleyici vergilerin uygulanması ile bireylere bazı güvencelerin verilmesi gerekliliği ortaya çıkmıştır<sup>1294</sup>. Çünkü bu tür vergilerin tarh edilmesinde idarenin çoğu kez bilmeyerek veya hazine çıkarını düşünerek yaptıkları hatalara karşı mükelleflere güvence verilmesi gerekmektedir<sup>1295</sup>. Bu güvencelerin en önemlisi de tarh işlemine karşı yargısal denetim hakkının verilmesidir. Verginin tarhının kanunlara uygun şekilde yapılması ancak bu alandaki yargısal denetimin kurulması ile mümkün olmaktadır. Böylece idare tarafından yapılan

---

<sup>1289</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s. 8.

<sup>1290</sup> Şerafettin AKSOY, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s.9, AKSOY, “Türkiye’de Vergi Yargısındaki Gelişmeler ve Sorunlar”, s.40. DOLUN, “Mali Kaza”, s.118.

<sup>1291</sup> ÇAĞAN, “Vergi İtiraz ve Temyiz Komisyonları”, s.183.

<sup>1292</sup> ÇAĞAN, “Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme”, s.137.

<sup>1293</sup> KUMRULU, *Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri*, s.18.

<sup>1294</sup> TURGAY, “Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu”, s.169.

<sup>1295</sup> ERGİNAY, *Vergi Hukuku*, s.115.

tarh işlemine karşı bireylerin hak ve menfaatleri korunmuş olmaktadır<sup>1296</sup>. Tarh işleminin hukuki denetiminin sağlanması ile objektif hukuki durum çerçevesinde subjektif durumlar korunmuş olmaktadır. Tarh işleminin unsurları ile denetlenmesi ile yasallık denetimi çerçevesinde mükellef devlet karşısında korunmakta, devlette kanundan doğan alacağına tam anlamıyla kavuşması sağlanmaktadır<sup>1297</sup>.

Vergi hukukumuzda vergilendirme sürecindeki ilk işlem olan ve mükellefin vergi borcunun somutlaşmasını sağlayan tarh işleminin hukuka uygun olarak yapılmasında yargısal denetim büyük önem taşımaktadır. Özellikle matrahın idare tarafından belirlenen tarh yöntemlerinde, vergi idaresi tarh öncesi ön (hazırlık) işlemlerde bulunarak matrahı saptamaya çalışmaktadır. Matrahın tespiti için yapılan ön işlemlerde kanunda belirtilen usul ve esaslara uyulması ve buna bağlı olarak ta tarh işleminin de hukuka uygun olarak yapılması gereklidir. Çünkü borcun tahsil edilebilir aşamaya gelmeden hukuka aykırılıkların ortadan kaldırılması ancak tarh işlemine karşı yargısal denetim ile sağlanabilmektedir. Bir anlamda vergi borcu tahsil edilebilir hale gelmeden yargısal denetimi yapılmış olmaktadır. Böylece hem mükellef hem de vergi idaresi açısından vergi tahsil aşamasına gelmeden hukuka aykırılıkların giderilmesi sağlanmaktadır. Bu nedenle de vergilendirme sürecimizde dikkate alındığında tarh işleminin yargısal denetiminin önemi ve gerekliliği ortaya çıkmaktadır.

### 1.5. Tarh İşleminin Yargısal Denetiminin Sınırı

İdarenin yargısal denetimi yapılırken idarenin işlem ve eylemlerin hukuka uygun olup olmadığı üzerinde durulur. Dolayısıyla idarenin eylem ve işlemlerinin yerindeliliğinin denetimi yargı denetiminin konusuna girmez. Yargının hukuka uygunluk denetimi dışında yerindelik denetimi<sup>1298</sup> yapması yargının yönetimin kararlarına

<sup>1296</sup> TURGAY, “Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu”, s.169.

<sup>1297</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.18-19, 21-22.

<sup>1298</sup> Yerindelik kavramı, işlemin herhangi bir unsuruna indirgenmeyecek yada bağlanamayacak olan bunların dışında olup ta tamamını etkileyen hususlardan oluşmakta yada kaynaklanmaktadır. Lütfi DURAN, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 20, Sayı 4, Ankara, 1987, s.8 (s.1-17). Bir anlamda, bir idari işlem ve eylemin yapılmasında, zaman, mekan, hal ve şartların durumuna göre idari gerekler çerçevesinde davranılmasıdır.

karışması, yargıcın yönetimin yerini alması anlamına gelecektir<sup>1299</sup>. Bu nedenle, Anayasada idarenin yargısal denetiminin sınırı açıkça belirlenmiştir. Buna göre, Anayasa'nın 125. Maddesinin 4. Fıkrasında; “Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi sınırlı olup, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamaz<sup>1300</sup>. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idare eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı verilemez.” denilmektedir. Bu madde ile getirilen sınırlar yargısal denetimin doğal sınırlarıdır<sup>1301</sup>. Bu madde hükmünden anlaşılacağı üzere, idarenin yargısal denetimi, hukuka uygunluk denetimiyle sınırlandırılmıştır<sup>1302</sup>. Bu nedenle hakim uyuşmazlığın niteliğine göre gerekli yargılama tekniklerini kullanarak hukuka uygun denetimi yaparak karar vermek zorundadır. Bir

---

KALABALIK, “İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları Ve Yargısal Denetimi”, s.217..Örneğin, idarenin bir işlemi yapma veya yapmama konusunda muhayyer olması; bu işlem ve eylemi gerçekleştirme zorunda ise zamanını ve yeri konusunda serbest bırakılması; bunu somutlaştırma için ise kullanacağı yöntem, araç ve gereçleri istediği kullanmakta özgür ise yerindelik değerlendirmesi söz konusu olabilir. Bütün bu unsurlar işlemin unsurları dışında yapılışı belirleyen ve sağlayan hususlar olmaktadır. İşlemin ve eylemin tamamını kapsayan bu hususlar, mevzuatla düzenlenmemiş olmak şartı ile yargısal denetim sınırları dışında kalmaktadır. DURAN, “ İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I”, s.8. Dolayısıyla yerindelik, takdir yetkisinin hukuk uygunluk denetimine tabi tutulmayan kısmında yer alan bir bölümdür. Erol ALPAR, **Yönetimin Hareket Serbestisi Alanının Yargısal Denetimi ve Sınırları**, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990, s.39.

<sup>1299</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetimsel Yargı**, s.18.

<sup>1300</sup> 5982 Sayılı Kanun ile değişiklik yapılmadan önce; “ Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır” şeklindeyken, ilgili Kanunla Anayasa da yapılan değişiklikle “hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılmaz.” biçiminde yeniden düzenlenmiştir. Anayasanın 125. Maddesinin 4. Fıkrasına ilave edilen ibare yeni bir hüküm niteliğinde değildir. Zaten bu düzenleme Anayasa da ve İYUK'ta yer verilen bir düzenleme idi .Mustafa BİRDEN, **Danıştay'ın Kuruluşunun 142. Yıl Dönümü “Danıştay ve İdari Yargı Günü” Açış Konuşması**, Danıştay Dergisi, Yıl:40, Sayı: 123, 2010, s.7. Buna rağmen, Anayasadaki bu değişikliğin nedeni mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacaklarını açık bir şekilde düzenlemektir. Zaten madde gerekçesinde de belirtildiği üzere; “ ..uygulamada bu hükme uymayacak şekilde yargı kararlarının verildiği görüldüğünden, bu tür uygulamaların önüne geçilmesi amacıyla, fıkra da yargı yetkisinin, hiçbir surette yerindelik denetimi şeklinde kullanılamayacağı açıkça vurgulanmıştır. Bu ilkenin, Anayasa da yer almasının yargı pratiğimizden kaynaklandığı önleyici işlevi olacağı açıktır.” şeklindedir. Erişim Adresi: <http://www2.tbmm.gov.tr/d23/2/2-0656.pdf> (12.04.2011).

<sup>1301</sup> Güran'a göre; Anayasa da bu fıkra olmasaydı da bu konuda yargısal denetimin doğal sınırları veya istisnaları saymaktadır. Madde hükmündeki bu satırlara, daha ileri giden anlamlar yüklemek doğrudan doğruya takdir yetkisinde maksat unsurunda yargısal denetimi kaldırmak, iptal yetkisini yok etmek ve iptal hükmünü faal idareye yönelik öneri düzeyine indirmek anlamına gelecektir. Sait GÜRAN, “ **Yargı Denetiminin Kapsamı**”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası Cilt LI, Sayılar 1-4, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1985, s. 43 (s. 35-45).

<sup>1302</sup> GÜNDAY, “**1982 Anayasasına Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı Ve Sınırları**”, s.144, ÜNLÜÇAY, “ **İdarenin Yargısal Denetimi Ve Hukukun Üstünlüğü**”, s.1.

anlamda yerindelik alanına girmeden karar vermelidir<sup>1303,1304</sup>. Zaten İdari Yargılama Usul Kanununun 2. Maddesinde idari yargının yetkisi, “idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldırarak biçimde yargı kararı veremezler.” Bu madde hükmünde yer alan idari yargı yetkisinin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olması yolundaki bu hüküm ile idarenin yapmış olduğu her türlü idari işleme karşı dava açılması durumunda, yetki, şekil, sebep, konu, maksat yönlerinden hukuka uygun olup olmadığının araştırılması<sup>1305</sup> eğer işlem hukuka uygun ise davanın reddine, hukuka aykırı ise işlemin iptaline karar verilmesi amaçlanmıştır. Bu bağlamda, mahkemenin işlemin değiştirilmesi, yeni bir işlem haline getirilmesi veya takdir yetkisinin kaldırılması yönünde karar verilmesi ve yargı yerinin idare yerine geçerek işlem tesis etmesi önlenmek istenmiştir<sup>1306, 1307</sup>. İdari mahkemelerin (idare ve vergi mahkemelerinin) idari eylem ve işlemleri yalnızca hukuka

---

<sup>1303</sup> Muammer OYTAN, “**Yargılamanın, Yargılama Teknikleri ile Sınırlandırılması**”, I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, 1-4 Mayıs 1990, s.157 (s.149-157), ÜNLÜÇAY, “**İdarenin Yargısal Denetimi Ve Hukukun Üstünlüğü**”, s.1.

<sup>1304</sup> İYUK’un 2. Maddesinin 2. Fıkrasında, idari mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacakları belirtilmiştir. Fakat Anayasanın 125. Maddesinin 4. Fıkrasında idari mahkemelerin yerindelik denetimi yapamayacakları kuralı yer almamıştır. Çünkü yerindelik denetimi kolayca açıklanabilecek, sınırları çizilebilecek bir kavram olmadığı, diğer taraftan takdir yetkisi bakımından getirilen sınırlamanın güdülen amaca ulaşmada zaten yeterli bulunduğu görüşünün bu kavrama Anayasa da yer verilmemesine neden olduğu düşünülebilir. YENİCE, ESİN, s.127.

<sup>1305</sup> Yenice, Esin’e göre; hukuka uygunluk denetimi maddi olay ve olguların değerlendirilip nitelendirilmesini de içermektedir. Çünkü, idari yargı yeri sadece yetki ve şekil denetimi yapmaz. İdari işlemlerin hukuka uygunluğuna girmeden önce, işlemin dayandığı maddi olguları tutarlı bulmak zorundadır. Bir davada taraflar arasında farklılık gösteren maddi olgular, idarenin savunmasına uygun bir gelişme gösteriyorsa ve idare maddi olguları nitelendirmede açık bir hataya düşmemişse, sonraki aşamada hukuka uygunluğun derecesi idari yargı yerince isabetli şekilde denetlenebilir. Maddi olguların dar anlamda hukuka uygunluğun denetimi sayılmaz ise o zaman yargısal denetimden beklenen amaca da ulaşamaz. İdare tarafından maddi olguların nitelendirilmesinde açık hata yapılmışsa bunu dikkate almayan idari yargının hukuka uygunluk denetimi bir hukuk devletinde idarenin yargısal denetiminden beklenen faydayı sağlamayacaktır. Dolayısıyla, hukuka uygunluk denetimi maddi olay ve olguları, bunların değerlendirilip nitelendirilmesini de içermektedir. Yasa koyucu, hukuka uygunluk denetimi derken maddi olaylara inilmesini istemiş olamaz. Bunu söylemek mümkün değildir. Çünkü, İYUK’ta yer alan hükümlerde bu görüşü destekleyecek içeriktedir. YENİCE, ESİN, s.128-129.

<sup>1306</sup> Danıştay 3D.,15.12.1989, E. 1989/1325, K. 1989/2825.

<sup>1307</sup> Bir idari işlemin hukuka uygun olması ile yerinde olması farklı şeylerdir. Yargı organları, hukuka aykırı olmadıkça, yalnızca yerinde olmadığı gerekçesiyle bir idari işlemi iptal etme yetkileri bulunmamaktadır. Eğer yargı yerleri hukuka uygunluk denetimi dışında yerindelik denetimi yapabileceği kabul edilirse mahkeme takdir yetkisini kullanan ve dolayısıyla işlemi yapan idarenin yerine geçmiş olacaktır. KALABALIK, “**İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları Ve Yargısal Denetimi**”, s.217. Yerindelik denetimini katı bir şekilde uygulamak oldukça zordur. Çünkü, hukuka uygunluk ile yerindeliği her zaman birbirinden ayırmak kolay değildir. GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s.19.

uygunluk açısından denetimini yapabileceklerini ve yerindelik denetimi yapamayacaklarını açıkça ortaya konmuştur<sup>1308,1309,1310</sup>. Bu çerçevede, Anayasa 125/4. Maddesi ve İYUK'un 2. Maddesinin 2. Fıkrasına göre idari yargı yerlerinin sadece hukuka uygunluk denetimi yapacağı kesinlikle yerindelik denetimi yapamayacağını öngörmüştür<sup>1311,1312</sup>. Anayasa ve kanun koyucuları, yargısal denetim yetkisini kısıtlarken yargı yetkisinin yürütme ve idare üzerindeki etkisini en az indirmek olması nedeniyle, herhangi bir uyuşmazlıkta yargı kararının idarenin yerine geçirilmesi yasaklanmıştır<sup>1313</sup>. Böylece, yürütme ve idare mahkemenin vermiş olduğu karardan sonra da istediği gibi hareket etme yani serbestçe işlem ve eylem yapma konusunda

---

<sup>1308</sup> KOCAHANOĞLU, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, s.23, GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s.18, Nuri ALAN, “**Türk İdari Yargısında Yerindelik Ve Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi**”, İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu No: 33, 10-12 Haziran 1982, Ankara, s.58 (s.31-61), Cemil ALVER, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3. Bası, Şafak Ofset Tipo Matbaacılık, Ankara, 1993, s. 50, ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, s.70, Yıldızhan YAYLA, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu, Birinci Oturum Tartışmaları**, Danıştay tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 33, 10-11-12 Haziran 1982, Ankara, s. 80 (s.77-83).

<sup>1309</sup> Bu yöndeki Danıştay kararlarında da “ 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanun’un 2. Maddesinin ikinci fıkrasında idari yargı yetkisinin, idari eylem ve işlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, idari mahkemelerin, yerindelik denetimi yapmayacakları, yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremeyeceği hüküm altına alınmıştır” Danıştay 6.D.,18.12.2006, E. 2006/5672, K. 2006/6292, Danıştay 6.D., 13.11.2006, E. 2004/5609, K. 2006/5216, Danıştay 6.D., 21.04.2006, E. 2004/1613, K. 2006/2164, Danıştay 6.D., 03.05.2005, E. 2003/6468, K. 2005/2537, Danıştay 7.D., 03.10.2005, E. 2004/1776, K. 2005/2224, Danıştay 7.D., 12.10.2005, E. 2002/2217, K. 2005/2413, Danıştay 9.D., 24.02.1998, E. 1997/1158, K. 1998/711, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (22.11.2010).

<sup>1310</sup> Azrak’a göre; Bazı durumlarda hukuka uygunluğun araştırılması yerindeliliğin araştırılmasını da gerektirmektedir. Bu nedenle, İdari Yargılama Usulü Kanununun 2. Maddesinin 2. Bendindeki düzenleme doğru ve yerinde bir düzenleme değildir. Ayrıca 1982 Anayasasının 125. Maddesinin öngörülmemiş olan bir yargı denetimi kısıtlaması getirmesinin Anayasaya uygun olduğu da kuşkuludur. Ülkü AZRAK, “**İdari Yargı Denetiminin Sınırı Olarak İdarenin Takdir Yetkisi**” İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (İHİD) Vakur Versan’a Armağan Özel Sayısı, Yıl 6, Sayı 1-3, Aralık 1985, s. 28 (s. 17-28).

<sup>1311</sup> Emin MEMİŞ, “**İdari Yargısal Korunma Alanı ve Sınırları Bağlamında Gözlemler**”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 140. Yıl, Sempozyum, 12 Mayıs 2008, Danıştay Matbaası 2009, s. 64 (s. 63-121), KALABALIK, “**İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları Ve Yargısal Denetimi**”, s.218, Turgut TAN, **Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s. 395, Danıştay 5.D., 12.10.1999, E.1999/4356, K. 1999/2905, Danıştay 5.D., 13.10.1992, E.1989/1847, K. 1992/2607.

<sup>1312</sup> 1982 Anayasası ve 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun yürürlüğünden öncesi dönemde, bu konuda açık bir düzenleme bulunmamakta beraber, yargısal denetimin hukuka uygunluk denetimi ile sınırlı olduğu kabul ediliyordu. TAN, **Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri**, s. 395.

<sup>1313</sup> Yayla’ya göre; 2577 sayılı İYUK’un 2/2. Maddesi ile, idari yargı yetkisinin idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu; takdir yetkisi ve yerindelik alanına girilemeyeceği belirtilmiştir. Ama aksi olursa böyle bir iddia edilirse ne yapılacaktırın cevabı verilmemiştir. Çünkü bir yargı kararını yok saymadıkça, böyle bir uygulamanın müeyyidesi olmaz. YAYLA, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu, Birinci Oturum Tartışmaları**, s.80.

özgür olacaktır<sup>1314</sup>. Fakat, Danıştay yargı denetimini sınırlayan ve kısıtlayan hükümleri doğru bir şekilde yorumlayarak yorumladığını söylemek pek mümkün görünmemektedir<sup>1315</sup>. Danıştay bazı durumlarda dava konusu işlemin hukuka uygunluğunu denetlerken ihtiyaca uygunluğunu bir anlamda yerindeliğini de bir dereceye kadar göz önünde bulundurmaktadır<sup>1316</sup>.

Anayasa'nın 125. Maddesinde ve İYUK' un 2.Maddesinde yer alan idari işlem ve eylem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceği kuralı vergi yargısında hukuki ve teknik olarak sorun yaratmaktadır<sup>1317</sup>. Çünkü İYUK'ta iptal ve tam yargı davası olmak üzere iki dava tipi vardır. İptal davası ile tam yargı davası arasındaki fark mahkemelerin uyuşmazlıkları çözümlmek için sahip oldukları yetkilerin farklılığından kaynaklanmaktadır. İptal davası sonucunda işlem için ya iptal ya da red hükmü verilirken, tam yargı davalarında ise, idari işlemin yerine geçecek değişik yeni bir karar alınabilir<sup>1318</sup>. Vergi davaları da iptal davası veya tam yargı davası olmak zorundadır. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarını bu dava tiplerine göre çözmek zorunda olan vergi mahkemeleri, uyuşmazlıklarda idarenin belirlediği her farklı matrah tespitinde vergi idaresinin yerine geçerek işlem yaptığından Anayasa ve İYUK kendi içindeki maddelerle ihlal edilmektedir. Bu sorun, vergi davalarının kuramsal niteliğinden kaynaklanmaktadır<sup>1319</sup>. Bu durum, vergi davaları iptal davası olarak kabul edildiği takdirde geleneksel yargılama hukukunun inşai dava kategorisine sokulmakta, böylece hukuki yeni durum kendiliğinden ortaya çıkmaktadır<sup>1320</sup>. Tam yargı davasının bir edim davası olarak kabul edilmekte, böylece idare yargıci idareye emir vermektedir. Bu

---

<sup>1314</sup> DURAN, “ İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I”, s.9-10.

<sup>1315</sup> DURAN, “ İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I”, s.10.

<sup>1316</sup> GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmel Yargı*, s.18.

<sup>1317</sup> ÇAĞAN, *Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli*, s.43.

<sup>1318</sup> DURAN, “ İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I”, s.9.

<sup>1319</sup> Ahmet KUMRULU, “Vergi Davasının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi Üçüncü Kitap, Çeşitli İdare Hukuku Konuları, 01-04 Mayıs 1990, Ankara, s. 973-974. SABAN, *Vergi Yargısının Etkinliği*, s. 29.

<sup>1320</sup> Günday'a göre idareyi belirli bir işlem yapmaya zorlayacak dava türü konusunda vergi doktrinindeki görüşlerden farklı olarak; İYUK'ta Alman Hukukunun tersine idareyi bir işlem yapmaya zorlayacak bir idari dava türü bulunmamaktadır. Fakat idarece tesis olunan bir idari işlemin idari yargı tarafından iptal edilmesi, idareyi belli bir idari işlemi yada işlemleri yapmaya zorlayacaktır ki, bu durumu idari işlem veya eylem niteliğinde yargı kararı verildiği anlamına gelmeyecektir. Dolayısıyla hukukumuzda idareyi belli bir idari işlem yapmaya zorlayacak bir idari dava türü bulunmamaktadır. GÜNDAY, “1982 Anayasasına Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı Ve Sınırları”, s. 144.

durumda iptal davasındaki ile aynı sonuç ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergi davalarının kuramsal niteliğinin sonucu olarak hukuk sistemimizde bir bağdaşmazlık ortaya çıkmaktadır. Vergi davası iptal davası da olsa tam yargı davası da olsa verilen kararlar Anayasa ve İYUK’u ihlal etmektedir<sup>1321</sup>. Bu açık aykırılığın aşılması için Fransız hukukundaki iptal ve tam yargı davaları ile Alman hukuku dava tipleri inşai ve edim davası olarak nitelendirilerek veya çevirme kurumu ile açıklanmaya çalışılmaktadır<sup>1322</sup>.

Anayasa’nın 125. Maddesi idarenin istisnasız her türlü eylem ve işlemini kapsadığından<sup>1323</sup> dolayısıyla tarh işlemi de idari bir işlem olduğundan, tarh işleminin yargısal denetiminde vergi hakimi de hukuka uygunluk denetimi ile bağlıdır.

Anayasa’nın ve İYUK’ un belirtilen maddelerindeki yargı işlevini kısıtlayıcı hükmün uygulanması, vergi yargılama hukukunda kabul edilen re’sen araştırma ilkesi ile vergi yargısı organlarının karara bağladıkları uyuşmazlıklara ilişkin olarak işin esası hakkında karar vermelerini imkansız hale getirmektedir. Fakat, İYUK’ un 49. Maddesinin 2. Bendine göre; temyiz incelemesi sonunda karardaki maddi yanlışlıkların düzeltilmesi ise kararın düzeltilerek onanmasına karar verilir. Bu madde hükmünde belirtildiği üzere, Danıştay’ın temyiz yoluyla verdiği kararlarda işin esası hakkında karar verebilmesi maddi yanlışlıkların düzeltilmesi sınırı içerisinde kalmaktadır. Böylece, vergi yargısı organları matrah belirleyemeyecek, hukuka aykırı tarh edildiğinde hükmedilen verginin terkinine hükmedilemeyecektir. Dolayısıyla vergi yargısı organları sadece sakat olan tarh işlemi iptal edebilecektir<sup>1324</sup>. Tarh işleminin dayandığı hükümlerin dışına çıkılarak uygulanması gereken hükümlere göre yeniden tarh işlemine şekil verilmesi idarenin yerine geçmek anlamına gelecektir. Bir anlamda, gayrimenkul sermaye iradı veya menkul sermaye iradı veya da zirai kazanç olarak vergilendirilmesi gerekirken, hatalı veya hukuka aykırı olarak ticari kazanç olarak

<sup>1321</sup> KUMRULU, “Vergi Davasının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler”, s.974.

<sup>1322</sup> SABAN, Vergi Yargısının Etkinliği, s. 29.

<sup>1323</sup> Sait GÜRAN, “İdari Yargı Denetiminin Kapsamı Ve Sınırları”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 140. Yıl, Sempozyum, 12. Mayıs 2008, Danıştay Matbaası 2009, s.58 (s.57-61).

<sup>1324</sup> ÇAĞAN, Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli, s.43-44.

vergilendirme işlemi yapılması durumunda mahkemenin bu işlemi iptal etmek yerine gelir unsurunu belirleyerek buna göre tarh yapılması gerektiği veya işlemin hukuka uygun hale getirilmesine yargı yerlerince karar verilmesi idarenin yerine geçmek anlamına gelecektir<sup>1325</sup>. Vergi uyuşmazlığını çözecek olan yargı organı idarenin yerine geçerek karar vermesi Anayasa 125. Maddesindeki hükmü tamamen anlamsızlaştıracaktır<sup>1326</sup>.

Fransız hukukunda da idari yargının idare yerine karar almaması kuralının ayrıık hallerinden birisi olarak kabul edilen doğrudan vergilere ilişkin davaların yargılmasında, idare mahkemeleri bu yolda hükümler vermektedirler<sup>1327</sup>. Fakat, Türk hukukunda, anayasamızda ve İYUK'ta, mahkemelerin bu yönde karar vermesini engelleyecek düzenlemeler mevcuttur. Buna rağmen mahkemeler, işin esasına girerek, idari işlem niteliğinde kararlar verebilmektedirler. Duran'a göre<sup>1328</sup>, "Danıştay'ın idari yargının temyiz mercii olduğundan beri incelediği davalarda yerel mahkeme kararlarını onamayıp, bozmak durumunda kalırsa genellikle, İYUK'un tanıdığı geniş yetkilere dayanarak uyuşmazlığın esastan çözümlenmek eğilimindedir. Dolayısıyla bozma kararı üzerine esas mahkemesinin direnme yoluna gitmesini önlediği gibi yanı davanın iki veya üç kez temyiz konusu yapılmasını da engellemekte ve uyuşmazlık hızla çözülmektedir". Diğer taraftan Duran<sup>1329</sup>, "Vergi davalarında işin esasına girilerek karar verilmesinin kamusal alacakların tahsilini, yerel mahkemenin yürütmeyi durdurma veya tarhi yada ödeme emrini iptal kararları ile geciktirilmesi halinde çabuklaştırılması sağlanarak Hazine yararını koruma kaygısının önemli bir etken" olduğunu vurgulamıştır. Duran'ın da belirtmiş olduğu gibi mahkemelerin işin esasına girilerek karar vermesi önemli etkenlerden birisi de verginin tahsilinin hızlandırılmasına yöneliktir.

<sup>1325</sup> Danıştay 3.D., 14.05.2003, E.2002/2559, K. 2003/3083, Karşı Oy Yazısı, Erişim Adresi; [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.01.2010).

<sup>1326</sup> ÇAĞAN, **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli**, s.43-44.

<sup>1327</sup> Jacques CHEVALLIER, " **L'interdiction pour le juge administratif de faire acte**" Gaudemet, "Reflexions sur l'injonction dans le contentieux administratif", in Gaudemet" in Melanges Georges Burdeau , LGDJ, Paris 1977, p.805-824, Aktaran: DURAN, " **İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II**", s. 74.

<sup>1328</sup> DURAN, " **İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II**", s.76.

<sup>1329</sup> DURAN, " **İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II**", s.76.

Danıştay vergi davaları ve de tarh işleminin yargısal denetiminde, bazı kararlarında ilk derece mahkeme kararlarını yerindelik denetimi yaptıkları için bozarken, bazı kararlarında ise mahkemelerin yerindelik denetimi yapmalarını bozma nedeni olarak görmemektedir<sup>1330</sup>. Dolayısıyla, Danıştay kararlarında yerindelik denetimi uygulamasını katı bir şekilde dikkate almamaktadır. Danıştay 9. Dairesi vermiş olduğu bir kararda mahkemenin hukuka uygunluk denetimi ile bağlı olduğu ve dolayısıyla tarh işleminin sebebini değiştiremeyeceğini belirtmiştir<sup>1331</sup>. Bu kararda; “..idari yargı yerlerinin denetim yetkisi, kanunların idari makamlara bıraktığı yetkilerin kullanılmasının hukuka uygun olup olmadığının araştırılmasını kapsar; yoksa söz konusu yetkilerin idari yargı yerlerince kullanılması sonucunu yaratmaz. 2577 sayılı kanunun 20. Maddesinde düzenlenen re’sen araştırma yetkisi, idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işlemde kaynaklanan idari uyuşmazlığın çözümü için gerekli belge ve bilgilerin, davaya bakan yargı yerine sağlanması amacını, bir başka anlatımla dava konusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunu denetleme amacını güder. Buna göre davacının tutum ve davranışı ile idarenin inceleme ve araştırma yapmasını önlemesi sonucu tesis edilen işlemin iptal davasına konu edilmesi durumunda idari yargı yerinin idarece yapılamayan inceleme ve araştırmayı yapmasının re’sen araştırma yetkisinin kullanılması olarak kabulüne olanak bulunmamaktadır...Mahkemece tarhiyatın sebebini değiştiremeyeceği, ancak tarhiyatın dayanağı olan vergi inceleme raporunda tarhiyatın nedeni olarak gösterilen hususlar üzerinde hukuka uygunluk denetimi yapılabileceği..” yönünde karar vermiştir.

---

<sup>1330</sup> Danıştay 7.Dairesi vermiş olduğu bir kararda; “Mahkeme kararının tebliği üzerine idarece hesaplanarak mükellefe bildirilecek olan gecikme faizi mahkemece re’sen hesaplanması idari işlem tesisi niteliğinde ise de; bu durum bozmayı gerektirecek nitelikte görülmemiştir.” Danıştay 7.D., 12.10.2005, E.2003/2494, K.2005/2430. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.01.2010).

<sup>1331</sup> Danıştay 9.D.,20.01.2009, E.2007/4149, K.2009/51. Danıştay Dergisi Yıl 39, Sayı 121, 2009, s.328-330. Danıştay 9. Dairesinin bu yönde vermiş olduğu başka bir kararda ise; “ Vergi İnceleme raporuna dayanılarak yapıla cezalı tarhiyatın 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 20. Maddesi uyarınca hukuka uygun olup olmadığının tespiti amacıyla yükümlünün defter ve belgeleri incelenerek ilgili dönemde imalatta kullanılan deri miktarı bakımından kayıt ve beyan dışı bırakılan matrah farkı bulunmadığı sonucuna varılması karşısında, cezalı tarhiyatın iptaline karar verilmesi gerekirken, inceleme sırasında tespit edilen hususların re’sen dikkate alınması suretiyle vergi inceleme raporunda yer almayan ve uyuşmazlık konusu dışında kalan kayıt ve beyan dışı bırakılan matrah farkından söz edilerek bahsi geçen 2577 sayılı yasanın 2/2. Maddesine aykırı olarak tespit edilen fark matrahının dönem matrahına eklenmesi suretiyle davanın kısmen kabulünde hukuka uyarlık görülmemiştir.” Danıştay 9.D., 24.02.1998, E. 1997/1158, K.1998/711, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.01.2010).

Danıştay 3. Dairesi ise bu yönde vermiş olduğu bir kararda<sup>1332</sup>; “ İdari yargı yerlerinin hukuka uygunluk denetimi sırasında bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapabilecekleri hususu İdari Yargılama Usulü Kanununun 20. Maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Ancak bu incelemenin kapsamının idari işlemin meydana getirilmesinde idarenin izlediği yol ve uyguladığı yöntemlerle sınırlı olması gerekmektedir. Vergi dairelerince yapılan tarh işlemlerinde de vergiyi doğuran olaya ilişkin idarece yapılan tespitler veya matrahın saptanmasına ilişkin hesaplamalarla ilgili her türlü inceleme ve araştırmayı talep olmasa dahi vergi mahkemeleri yapabileceklerdir. Vergiyi doğuran olayı ortaya koyan bir tespit yoksa, mahkemelerin vergiyi doğuran olayın tespitine ilişkin bir inceleme ve araştırmaya girmeleri söz konusu olmayacaktır. Bu açıklamalar karşısında, uyuşmazlık konusu olayda idarece yapılan tarh işleminde, mükellefin defter ve belgelerinin incelenmesi sonucu düzenlenen tutanakla tesbiti yapılan hususlar matrahın hesaplanmasında dikkate alınmayarak başka bir yöntem kullanılmışken, Vergi Mahkemesince idarenin yerine geçilmek suretiyle, tutanakla tenkit konusu yapılmaksızın tesbit edilen konularla ilgili yeni bir matrah farkı yaratılmak suretiyle, tarh işleminin değiştirilmesinde isabet görülmemiştir” Danıştay 7.Dairesi ise bu konudaki bir kararında<sup>1333</sup>; “Vergi mahkemelerinin vergi tarh ve ceza kesme işlemlerine karşı açılan davalarda, bu idari işlemlerin hangi nedenlerle ve ne ölçüde hukuk uygun olduklarını belirlemekle yetinmek zorunda oldukları; bu belirlemeye göre vergi mahkemelerince kurulacak hüküm fıkrası uyarınca, kararda yazılı gerekçeye uygun olarak vergi ve cezanın yeniden hesaplanması yetkisi vergi idarelerine ait olduğu açık bulunmaktadır. Bu bakımdan; temyize konu kararda dava konusu edilen tarh ve ceza kesme işlemlerinin hukuka uygunluk denetimlerinin yapılmasından sonra, idarece tarh edilecek verginin miktarının da belirlenmesi, Yargılama Hukuku kurallarının ihlali niteliğinde olduğundan..” kararı bozmuştur. Danıştay’ın bu kararlarında açıkça belirtildiği üzere, mahkeme tarh işleminin yargısal denetiminde hukuka uygunluk denetimi ile bağlı olduğundan işin esasına girerek karar vermesi mümkün olmayacağı yönündedir.

---

<sup>1332</sup> Danıştay 3.D., 15.12.1989, E. 1989/1325, K.1989/2825, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.01.2010).

<sup>1333</sup> Danıştay 7.D., 12.10.2005, E. 2002/2217, K. 2005/2413, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.01.2010).

Burada Danıştay'ın vermiş olduğu kararların ortak noktası İYUK'un 20. Maddesinde düzenlenen "Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar" hükmü ile vergi yargılama usulü hukukunda mahkemelerin re'sen araştırma ilkesidir<sup>1334</sup>. Re'sen araştırma ilkesi olarak adlandırılan bu düzenleme ile mahkemelere sadece yapılan işlemin hukuka uygun olup olmadığını araştırma yetkisi verilmiştir. Bir anlamda, idari yargı yerleri re'sen araştırma yetkisi ile uyuşmazlık konusu olayın hukuki nitelendirmesini yapmak, olayda uygulanması gerekli olan hukuk kurallarını belirlemek ve hukuki sonuca varmak yönünden tam bir yetkiye sahiptirler<sup>1335</sup>. Bu yetki, mahkemeye idare tarafından kavranmamış bir vergiyi araştırma, inceleme ve saptama veya vergi idaresi tarafından yapılması gereken işlemlerin mahkeme tarafından yapılarak vergi matrahın belirlenmesini kapsamaz<sup>1336</sup>. Dolayısıyla, re'sen araştırma yetkisi mahkemelere yerindelik denetimi yapma yetkisi vermemekte, sadece var olan hukuki uyuşmazlığın hukuka uygunluk çerçevesinde çözümüne yönelik her türlü araştırma yetkisini vermektedir<sup>1337</sup>. İYUK'un 20. Maddesinin tanıdığı "davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yapma" yetkisi vergi mahkemelerinin yapacakları araştırma, soruşturma ve bilirkişi incelemesi sonucu bir karara varmalarını sağlarken, vergilendirme ile ilgili işlemin iptal ile yetinmeyip daha ileri gitmelerine müsaade etmemektedir. Çünkü bu noktaya gelindiğinde mahkemelerin araştırma, soruşturma ve inceleme yapması söz konusu olmayıp uyuşmazlığı çözümleyen son hüküm vermesi gerekmektedir<sup>1338</sup>. Re'sen araştırma yetkisini kullanan mahkeme tarh işleminin yargısal denetiminde sadece İYUK'un 2. Maddesinin ikinci fıkrasındaki getirilen sınırlama çerçevesinde bu yetkisini kullanabilir. Fakat Vergi Dava Daireleri vermiş olduğu bir kararda<sup>1339</sup>; "Beyannamesini vermeyen yükümlü adına uygulana tarhiyatı; takdir

<sup>1334</sup> KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s. 93.

<sup>1335</sup> Danıştay VDD, 04.10.1996, E. 1995/119, K. 1996/294. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (25.02.2010).

<sup>1336</sup> Danıştay VDD, 13.03.1998, E.1996/223, K. 1998/69, Karşı Oy Yazısı, Danıştay VDD, 19.12.1997, E. 1997/106, K. 1997/529, Karşı Oy Yazısı. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (25.02.2010).

<sup>1337</sup> "2577 sayılı Kanunun 20. Maddesinde düzenlenen resen araştırma yetkisi, idarenin kendi yetkisini kullanarak yapmış olduğu inceleme ve araştırmaya dayalı idari işlemde kaynaklanan idari uyuşmazlığın çözümü için gerekli belge ve bilgilerin davaya bakan yargı yerine sağlanması amacını, bir başka anlatımla dava konusu yapılan idari işlemin hukuka uygunluğunu denetleme amacını güder" Danıştay 9.D.,05.11.2009, E.2009/1500, K.2009/4028, Danıştay Dergisi Sayı: 124, Yıl 40, 2010, s.344-346.

<sup>1338</sup> DURAN, "İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II", s.74.

<sup>1339</sup> Danıştay VDD, 04.10.1996, E. 1995/119, K. 1996/294. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (25.02.2010).

komisyonunca yükümlünün dönem defter ve belgeleri incelenerek matrah takdiri gerekirken, Vergi Usul Kanununun 31. Maddesinin ikinci fıkrasının 8 işaretli bendine aykırı olarak soyut ve genel ifadelerle matrah takdir edildiği, bu yüzden tarhiyatın yasal dayanaktan yoksun kaldığı, takdir komisyonunca yapılması gereken incelemelerin mahkemeler tarafından yerine getirilmesinin ise idari yargı yetkisinin kullanımı için 2577 sayılı yasanın 2. Maddesinin ikinci fıkrasında öngörülen sınırın aşılması sonucunu doğuracağı gerekçesiyle kaldıran ısrar kararında yasaya uygunluk görülmemiştir.” Bu karardan da anlaşılacağı üzere, Vergi Dava Dairelerinin bu kararında vergi dairesi ve takdir komisyonu tarafından yapılması gereken inceleme ve sonucunda matrah tespitinin mahkemelerce de yapılabileceği belirtilmekte bu durum ise hukuka uygunluk denetimi dışına çıkılarak idarenin yerine geçilerek matrah tespit edilmesi anlamına gelecektir. Bu karar mahkemelerin Re’sen araştırma yetkisini kullanarak sadece dava konusu idari işlem hukuka uygunluğunun denetlenmesi amacını aşacak nitelikte olması nedeniyle mahkemenin hukuka uygunluğun denetiminin dışına çıkarak karar vermesi anlamına gelecektir, dolayısıyla da Anayasa ve İYUK’a aykırılık içermektedir. Vergi Dava dairelerinin başka bir kararında ise benzer bir konuda vermiş olduğu kararda ise<sup>1340</sup>; “vergi idaresi tarafından yapılması gereken işlemlerin vergi mahkemesi tarafından yapılıp, sonucuna göre tarh matrahının belirlenmesi, İdari Yargılama Usulü Kanununun, idari yargı yetkisinin kullanımına çizdiği çerçeveye aykırıdır.” Bu karar yukarıdaki Vergi Dava Daireleri kararından farklı yönde bir karardır. Bunun nedeni re’sen araştırma yetkisinin sınırlarının ve hukuka uygunluk denetiminin sınırlarının farklı yorumlanmasıdır. Bu kararlardan çıkan diğer bir sonuç ise, Danıştay’ın bu konuda vermiş olduğu kararlar da bazen yerindelik denetimini aradığı bazen ise mahkemelerin yerindelik denetimi yapmasına izin vermediği ve bu konuda kabul ettiği kesin sınırların olmadığı anlaşılmaktadır.

---

<sup>1340</sup> Danıştay VDD, 01.12.1989, E. 1989/29, K. 1989/120. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (25.02.2010).

## 2. Tarh İşleminin Yargısal Denetiminin Konumu

### 2.1.Genel Olarak

Vergi yargısı alanında hala tartışma konusu olan konulardan biriside vergi yargısının idari veya adli yargı içerisinde mi örgütlenmesi mi yoksa ayrı bağımsız örgütlenmeye mi gidilmesi gerektiği yönündedir. Bu tartışmalarda, ayrı bir bağımsız yargı olmasını önerenler, vergi hukukunun teknik özelliklerini esas almakta, Örnek olarak Almanya'daki sistemi örnek göstermektedirler<sup>1341</sup>. Adli yargıda olmasını gerektiğini savunanlar, vergi hukukunun özel hukukla sıkı ilişkileri olması, özel hukukta yer alan birçok kavramın vergi hukukunda kullanıldığını ve adli yargıcın uyguladığı hukuk kurallarının vergi yargısında da uygulanabileceğini savunmakta<sup>1342</sup>, örnek olarak ta Amerika ve İngiltere gibi Anglosakson hukuk sistemini benimsemiş ülkeleri örnek göstermektedirler. Bu ülkelerde ayrı bir idari rejim olmadığından idareye idare edilenler karşısında hiçbir üstünlük sağlamadığından bazı özel komisyonlar dışında vergi uyuşmazlıklarına genel mahkemeler bakmaktadırlar<sup>1343</sup>. Vergi uyuşmazlıklarını oluşturan idari işlemlerin idari tasarruf olması ve bu işlemlerin devletin egemenlik gücüne dayanarak yapılması, vergi uyuşmazlıklarının idari uyuşmazlıklardan farklı olmadığından dolayı vergi yargısının idari yargıda olması gerektiğini savunulmakta<sup>1344</sup>, örnek olarak ta Fransa gösterilmektedir<sup>1345</sup>.

Bu tartışma içerisinde tarh işleminin yargısal denetiminin nerede konumlanması gerektiği tartışması da yapılabilir. Aslında vergi uyuşmazlarından birisi olan tarh işlemindeki uyuşmazlığın diğer vergi uyuşmazlıklarından ayırt edilerek tek başına nerede konumlanacağı belirlemeye çalışmak eleştirilebilir. Fakat tartışmada vergi uyuşmazlıklarının yargısal çözüm yeri olan vergi yargısının nerede konumlanması

<sup>1341</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 185.

<sup>1342</sup> MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, s.346, Kamil MUTLUER, “**Türk Vergi Yargı Sistemi**”- **Yorum**, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (Çeşitli Açılardan Vergileme Ve Sorunları), 21-23 Mayıs 1990, Lara Antalya, s.138-139, (s.137-141).

<sup>1343</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 185, CANDAN, “**Takdir Komisyonu Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu**”, s. 6, MUTLUER, “**Türk Vergi Yargı Sistemi**”- **Yorum**, s.139, SEVİĞ, **Vergi Yargısının Evrimi**, s. 16.

<sup>1344</sup> MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, s.348, MUTLUER, “**Türk Vergi Yargı Sistemi**”- **Yorum**, s.137.

<sup>1345</sup> AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, s19.

gerektiği üzerinde durulurken verilen örnekler genelde tarh işlemi üzerine olmaktadır. Ayrıca bu tartışmada görüşlerini savunanların da tarh işlemi üzerinden hareketle görüşlerini gerekçelendirmeye çalışmaları tarh işleminin yargısal denetiminin bu tartışmalar içinde ne kadar önemli olduğunu göstermektedir. Tarh işlemin yargısal denetiminin konumu belirlemek aslında vergi yargısının konumu belirlemede önemli bir yol gösterici olabilir. Bu çerçevede tarh işleminin yargısal denetiminin konumu belirlerken; tarh işleminin İdari Yargıda Denetlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşü, Adli Yargıda Denetlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşü, Bağımsız Bir Vergi Yargısında Denetlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşleri üzerinde durulacaktır.

## **2.2. İdari Yargıda Denetlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşü**

Vergi yargıcı tarh işleminin hukuka uygunluğunu denetlerken konuya ilke olarak idari yargı hakimi gibi ele alıp inceleyecektir. Örneğin idare hukuku işlem teorisini vergi hukukuna aktararak, tarh işleminin unsurları çerçevesinde hukuka uygunluk denetimine tabi tutacaktır. Ayrıca vergi hukukunun kendine özgü kurallarını da dikkate alacaktır. İdari hukuk açısından geçerli olan takdir yetkisinin vergi hukukunda verginin yasallığı ilkesinden dolayı çok sınırlı olduğu ve vergi idaresinin bağlı yetki ile bağlı olduğunu söylenebilir. Bu nedenle vergi yargıcı vergi hukukunun kendine özgü hallerini bir bütün olarak dikkate alarak bütünden sapılan noktaları bu bütün çerçevesinde algılamak durumundadır. Vergi yargıcının tüm işlemleri denetlerken göz önünde bulunduracağı temel amaç kamu yararadır. Bu amacı da idare hukukunda bulacaktır. Vergi yargıcı kamu hukuku ilişkisi olan vergi borcu ilişkisinden doğan uyuşmazlığı çözerken vergilerin yasallığı ilkesi çerçevesinde maddi ve şekli hukuk kurallarını yorumlarken vergi hukuk bakış açısı içinde karara bağlamaya çalışacaktır. Eğer vergi hukuku bakış açısı yetersiz kalırsa bu defa idare hukuk bütünü içinde düşünecektir. Vergi yargıcı karar verirken olaylara oldukça bütüncül bir hukuk anlayışı ile bakması gerekmektedir. Bu bütüncüllük içinde vergi hukuku ilkeleriyle birlikte idare hukuku ilke, kavram ve kuralları ile idari usul ve yargılama hukuku kuralları da yer almaktadır.

Dolayısıyla, tarh işleminin yargısal denetiminin (vergi uyuşmazlıklarının) çözüm yeri olan vergi yargısı idari yargı içerisinde yer almalıdır<sup>1346</sup>.

### 2.3. Adli Yargıda Denetlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşü

Tarh idari bir işlem olsa da, verginin dayanağını oluşturan hukuki işlem, mülkiyet, alım satım ve gelir gibi kavramlar özel hukuk kavramları olduğundan vergi hukukunu mutlak kapalı bir dünya gibi ele almak doğru olmayacaktır. Çünkü vergiyi doğuran olayın özel ilişkiler sonucu doğması ile vergi borcunun somut hale gelmesi için yapılan tarh işleminin sebep unsurudur. Dolayısıyla tarh işleminin yapılabilmesi için öncelikle vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi gerekmektedir. Tarh işleminin yargısal denetimi yapılırken bu özel hukuk ilişkilerinden doğan vergiyi doğuran olayın doğru tespit edilip edilmediği de önem taşımaktadır. Bu tespit yapılırken de özel hukuk ilişkileri analiz edilerek tespit yapılabileceğinden yargısal denetimin özel hukuk ilişkilerine daha hakim olan adli yargı yargıçları tarafından yapılması daha uygun olacaktır. Fransız özel hukukçu François Geny ve diğer özel hukukçularında belirttiği

---

<sup>1346</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.44-46. Doktrinde bu görüşü savunanlar; Onar'a göre; Vergi ihtilafları ve dayandıkları esaslar, tabii oldukları hukuki prensipler bakımından diğer ihtilaflardan farksızdır. Bu ihtilafların çözümlenmesinde hakim rolü diğer idari ihtilaflardakinin aynıdır. Bu sebepten dolayı da bağımsız bir ticari kaza da, bağımsız bir vergi yargısı da olamaz. Adli yargı ile idari yargı arasındaki farklılık çözdükleri uyuşmazlıkların ve uyuşmazlıklara uygulanacak ana prensiplerin özelliğinden çıktığına göre bu iki yargı dışında ayrı ve bağımsız yargı mercileri kurulması yani aynı esaslara dayanan ihtilafların ve uyuşmazlıkların kuralların başka merciler arasında dağılması hukukun bütünlüğünü, uygulaması ve istikrarı ihlal edilebileceği gibi bu denetim mercilerini zayıflatmış olacaktır. Mali mevzuatın ve tekniğin özelliği ayrı ve bağımsız bir yargı denetimini gerektirmez. Dolayısıyla, idare hakim teknik esasları farklı olan her sorunu tabii olduğu hukuki esasların, köklerin yanı sıra olması bakımından çözüme yetkili olduğu gibi mali mevzuatından çıkan uyuşmazlıklar da bu suretle çözülebilir. ONAR, Cilt 3, s. 1825-1826 ve 1851. Duverger'e göre; "Vergi Yargısı idari yargının özel bir dalıdır; vergi idaresi ile yükümlü arasındaki uyuşmazlık, gerçekte bir idare ile ondan yaralananlar arasındaki uyuşmazlıktır. Institutions Financieres, P.U.F., Coll. Themis, 1956, s.145, aktaran; TURMANGİL, " **Vergi Davasının Hukuki Niteliği**", s. 136, Aliefendioğlu'na göre; Vergi yargısının adli yargıda yer alması görüşü vergisel işlemlerin yönetsel nitelikli olmasından dolayı, kamu hukukuna dayanmaları ve teknik nitelik göstermeleri nedeniyle yerinde değildir. Vergi Mahkemelerinin yalnızca vergi uyuşmazlıklarına bakmaları, personeline vergi yargısının gerekli kıldığı teknik ve hukuksal nitelik kazandırılması ve hakimlerin seçimine özen gösterilmesiyle idari yargıda çözümlenmesi, bağımsız bir kol oluşturmalarına göre daha başarılı olabileceği söylenebilir. ALİEFENDİOĞLU, " **Vergi Yargısı Ve Sorunları**", s.138. Mutluer'e göre; Vergi yargısı için ancak idari yargı düzeni içerisinde bir uzmanlaşma düşünülebilir. Anayasa'da değişiklik yapılarak bağımsız bir vergi yargı kolu ortaya çıkarmak, bugün için gereksiz ve hatta sakıncalıdır denilebilir. Çünkü vergi uyuşmazlıkları esasen idari uyuşmazlık niteliğindedir. Bu nedenle, vergi uyuşmazlıklarının idari yargı çatısı altında çözümlenmesini öngören Danıştay önerisini, olumlu karşılamak gerekir. MUTLUER, **Türkiye'de Vergi Yargı Sistemi**, s.137.

gibi; vergi hukukunun kuralları özel hukukun içinde kabul edilir. Her ne kadar vergi tarh bir idari işlem olsa da verginin dayandığı ana kavramlar özel hukuk kavramlarıdır. Bazen vergi hukuk kavramları özel hukuka uymayan hükümler getirirse de bu gibi durumlar istisnaidir<sup>1347</sup>. Adli yargı yargıçları vergi uyuşmazlıklarına uygulanan kanun ve hukukun genel ilke ve kurallarına yabancı değillerdir. Bu Vergi yükümlülüğünün özel hukuktaki herhangi bir yükümlülükten farklı olmaması nedeniyle borçların doğuşu, değiştirilmesi ve yerine getirilmesi ile ilgili ilkeler vergi borçları içinde uygulanabilir. Çünkü vergi hukukunun özel hukukla sıkı ilişkileri vardır. Dolayısıyla da vergi uyuşmazlıklarının adli yargı organlarıncı bakılması gerekmektedir. Bu nedenle de vergi uyuşmazlıklarını çözümleyen yargıçların sadece vergi hukuku alanında uzman olmaları gerekmemektedir. Vergi uyuşmazlıklarının kendine özgü özel uzmanlık gerektirmesi uyuşmazlıkların genel yargı dışında çözümlenmesini gerektirmez<sup>1348</sup>.

#### **2.4. Bağımsız Bir Vergi Yargısında Denetlenmesi Gerektiğini Savunanların Görüşü**

Vergi uyuşmazlıklarının kendilerine özel bazı teknik özellikleri ve hukuki nitelikleri olmasından dolayı bu uyuşmazlıkları tetkik edecek ve karar verecek olan hakimlerin vergi kanunları dışında işletme, muhasebe ve iktisat bilgisine sahip olmaları gerekmektedir<sup>1349</sup>. Çünkü ekonomik sosyal değişiklik ve gelişmelere bağlı olarak vergi kanunları da sık sık değişmekte, bu değişikliklerin teknik ve muhasebe yönü olması nedeniyle vergi uyuşmazlıklarının bağımsız vergi yargısında çözümlenmesinde yarar vardır<sup>1350</sup>. Adli ve idari yargıda vergi uyuşmazlıklarını çözümleyen yargıçlarının bu bilgilerin hepsine sahip olmaları mümkün değildir. İktisadi, teknik ve sosyal olaylara bağlı olarak vergi kanunlarında sürekli değişiklik yapılması da bu bilgilerin sürekli

<sup>1347</sup> AKSOY, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı*, s. 17, ALİEFENDİOĞLU, “ *Vergi Yargısı Ve Sorunları*”, s.138, İNEL, *Türk Vergi Yargı Sistemi*, s. 12.

<sup>1348</sup> MUTLUER, *Türkiye’de Vergi Yargı Sistemi*, s.17-19, KARAKOÇ, *Vergi Yargılaması Hukuku*, s.28-30.

<sup>1349</sup> AKSOY, *Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı*, s. 17, ALİEFENDİOĞLU, “ *Vergi Yargısı Ve Sorunları*”, s.138.

<sup>1350</sup> Ernst BLUMENSTEIN, *Systems Des Steuerrechts*, Schulthess Polygraphischer Verlag Zürich, 1971, s.346, aktaran; Şerafettin AKSOY, “ *Vergi Yargısının Bağımsızlığı Konusu ve Vergi Yargı Sistemleri*”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Yirmisekizinci Seri, Sene 1981/1982, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1982, s. 64 (s.59-73).

geliştirmelerini gerekli kılmaktadır<sup>1351</sup>. Örneğin verginin tarhının yapılabilmesi için öncelikle vergiyi doğuran olayın vuku bulması gerekmektedir. Ayrıca matrah idare tarafından belirlenecekse hazırlık işlem ve eylemlerinin yapılmış olması gerekecektir. Burada tarhın sebep unsuru olan vergiyi doğuran olay belirlenirken her türlü iktisadi ve teknik icapların kullanılması gerekecektir. Ön işlemlerde ise örneğin vergi incelemesi yapılırken gerekli muhasebe kurallarına uyulup uyulmadığı da kontrol edilecek ve gerekirse bu muhasebe hesaplarından yararlanılarak matrahın tespit edilmesi sağlanacaktır. Dolayısıyla yapılacak tarh işlemine karşı dava açılması durumunda yargıç, iktisat bilgisini ve muhasebe bilgisini kullanarak tarh işleminin hukuka uygun olup olmadığına karar vermesi gerekecektir. Bu çerçevede vergi uyuşmazlıkların çözüm yeri olan vergi yargısının adli ve idari yargıdan ayrı bağımsız olarak örgütlenmesi gereklidir<sup>1352</sup>.

## 2.5. Tarh İşleminin Yargısal Denetiminin Konumu Üzerine bir Değerlendirme

Ülkemizde uygulanan sistem idari yargıya bağlı bir vergi yargısı sistemidir. Vergi mahkemeleri idare mahkemeleriyle birlikte idari yargı içerisinde yer almakta itiraz ve temyiz için ise Bölge İdare Mahkemeleri ve Danıştay gibi idari yargı

<sup>1351</sup> AKSOY, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı**, s. 17.

<sup>1352</sup> Bu görüşü savunanlar; Saygılıoğlu'na göre; "Vergi yargısının idari yargı içerisinde olmasını savunanlar özsel olmaktan çok biçimseldir. Konu hukuksal ve pratik açıdan ele alınmaktadır. Oysa konunun özüne inmek gerekmektedir. Çünkü vergileme olayı, çağdaş toplumların önemli bir özelliği ve ekonomi politikalarının etkin bir aracıdır. Kamu gelirleri içerisinde önemli bir yeri olan ekonomik, mali ve sosyal işlevler başaran vergileme olayına ayrı bir önem verilmesi gerekmektedir. Ayrıca vergicilik bir uzmanlık işidir. Bu nedenle vergi yargısının bağımsız olarak düzenlenmesi Anayasa değişikliğine gidilerek ayrıca vergi yargısının kurulmasına yer verilmelidir. Vergi yargısının bağımsız düzenlenmesinde Almanya örneğinde olduğu gibi vergi yargısı iki evreli oluşturulmalıdır. Birinci evreyi bağımsız vergi mahkemeleri, ikinci evreyi ise Vergi Yargıtay'ı teşkil etmelidir." Nevzat SAYGILIOĞLU, "**Türkiye'de Vergi Yargı Sisteminin Eleştirilmesi ve İyileştirilmesi**", İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: XXVI, Sayı:8, Kasım 1979, s.331-333, ( s.327-333). Aksoy'a göre; "Vergi yargısının düzenlenmesi idari yargı içinde değil bağımsız vergi yargısı şeklinde kurulması durumunda daha gerçekçi bir çözüm olur. Çünkü vergi uyuşmazlıklarının kendine özgü teknik ve hukuki nitelikleri olması bu uyuşmazlıkların çözümlenmesi ve halledilmesi için bağımsız vergi yargısı gereklidir." AKSOY, "**Türkiye'de Vergi Yargısındaki Gelişmeler ve Sorunlar**", s. 49. Karşı görüşte olarak; Aliefendioğlu'na göre; "Vergi mahkemelerinin yalnız vergi uyuşmazlıklarına bakmaları, personeline vergi yargısının gerekli kıldığı teknik ve hukuksal nitelikler kazandırılması ve yargıçlarının seçimine özen gösterilmesi koşullarıyla yönetsel yargıda, bağımsız kol oluşturmalarına oranla daha başarılı olabilecekleri söylenebilir. Çünkü vergide yargısal işlevin iyi bir biçimde sürdürülebilmesi için teknik bilgi kadar, hukuk görüş ve yargılama alışkanlığına gereksinim duyulur." ALİEFENDİOĞLU, "**Vergi Yargısı Ve Sorunları**", s.138.

organlarına başvurulabilmektedir<sup>1353</sup>. Bu durumda Danıştay tüm idari yargı yerlerinin olduğu gibi vergi mahkemelerinin de üst ve nihai başvuru yeri olmaktadır<sup>1354</sup>. Türkiye’de benimsenen bu model vergi yargısının nerede konumlanması gerektiği yönündeki tartışmaları bitirmemiştir. Hukukçular vergi yargısının yargısal denetiminin idari yargı içerisinde yer almasını savunurken, maliyeciler ise, bağımsız bir yargı kolu kurulması gerektiğini savunmaktadırlar. Bu tartışmanın temelinde bazı sosyal-ekonomik nedenler vardır. Hukukçulara göre, vergi yargısının idari yargıda yapılması daha uygundur. Nitekim Osmanlı Devletinin son döneminde itibaren uygulama böyledir. Bugün bu yapının uygulanmasının tek nedeni bu değildir. Bazı teorik nedenlerden dolayı bu modelin benimsenmesi zorunluluğu doğmaktadır. Bunu anlamak için vergi hukukunun hukuk sistemindeki yerini anlamak gereklidir. Vergi hukuku idare hukukunun alt bir dalı niteliği taşıdığından, vergi hukuku genel idare hukukunun pek çok konusu, genel kavramları ve kurumları üzerine inşa edilmiştir. Devlette vergilendirme yetkisini kullanarak vergilendirme işlemi yapmakta idare bu vergilendirme işlemlerini yararlı kanuni idare ilkesi içerisinde hareket etmek zorundadır. Bu teorik nedenlerden dolayı vergi yargısının idari yargı içerisinde yer almasını bir anlamda bu modelin uygulanmasının daha yerinde olduğunu gösterdiği belirtilmektedir<sup>1355</sup>.

Vergi yargısının nerede örgütlenmesi gerektiği görüşü tartışılırken hukukçuların savunduğu idari yargı içerisinde yer alması görüşü ile maliyecilerin savunduğu ayrı bağımsız bir vergi yargısı kurulması önerisi, hatta bunun dışında özel hukukçuların önerdiği adli yargıda yer alması görüşünü savunanların genel gerekçelerinin hepsi bir bütün olarak doğrudur. Yani bu üç görüşünde savunduğu gerekçeler incelendiğinde aslında vergi yargısı için her bir görüşün uygulanabilirliği vardır. Zaten bu görüşlerin çıkmasına neden olan ülke uygulamaları da mevcuttur.

---

<sup>1353</sup> KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 37, SEVİĞ, **Vergi Yargısının Evrimi**, s.17.

<sup>1354</sup> SEVİĞ, **Vergi Yargısının Evrimi**, s.17.

<sup>1355</sup> Yusuf KARAKOÇ, “**Vergi Sorunlarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**”, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007, s.113.

Bu vergi yargısının konumu tartışmaları içerisinde başta dediğimiz gibi farklı bir boyut katabilmek için olaya bir de tarh işlemi açısından ele almak gereklidir. Öncelikle tarh idari bir işlemdir. Fakat tarhın yapılabilmesi için eğer matrah idare tarafından belirlenecekse bazı işlem ve eylemlerin yapılması gerekecektir. Dolayısıyla tarhı belirleyen ve tarhın hazırlık işlemlerinin yapılması genelde eylem ve işlemlerden oluşacaktır. Bu eylem ve işlemler idare hukuku kavramları ile daha iyi açıklanabileceğinden ve tarh işleminin hukuki niteliğinin anlaşılması yani idari işlem kimliğinin ortaya çıkarılması ancak idare hukuk kavramlarıyla mümkün olmaktadır. Dolayısıyla tarh işleminin yargısal denetiminin idari yargıda yer alması daha anlamlı olacaktır.

### **3. Tarh İşlemine Karşı Dava Açılması**

#### **3.1. Genel Olarak**

Vergi dairelerinin, idari işlevleriyle ilgili olarak vergi hukuku alanında tesis ettikleri, uygulanabilir nitelikte, yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen ve onların hak ve yükümlülüklerinde değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklamalarının idari davaya konu olabilecektir<sup>1356</sup>. Tarh işlemi de idarenin uygulanabilir nitelikte ve yükümlünün hukukunu doğrudan etkileyen bir irade açıklamasıdır.

İdarenin her türlü eylem ve işlemine karşı yargı yolunun açık olması, idarenin vergilendirme alanındaki işlemlerinden birisi olan tarh işlemine karşı da yargı yolunun açık olması sonucunu doğurmaktadır<sup>1357</sup>. Tarh işlemine hemen uygulanabilir nitelik tanımak yerine araya tahakkuk aşamasının sokulması ile vergi borcunun ödenmesinden önce mükelleflere belirli hukuki imkanlar tanınmaktadır<sup>1358</sup>. Dolayısıyla vergi mahkemesine dava açmak için verginin öncelikle tarh etmesi gereklidir (VUK Madde 378).

---

<sup>1356</sup> Danıştay 4.D., 21.05.1996, E.1995/2467, K.1996/2078, Danıştay 4.D. 16.10.1995, E.1994,73073, K.1995/21, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (18.06.2009).

<sup>1357</sup> KOCAHANOĞLU, *Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar*, s.26.

<sup>1358</sup> KUMRULU, *Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri*, s. 8.

Tarh işleminin yargısal denetimi büyük önem taşımaktadır. Çünkü matrahın idare tarafından belirlendiği tarh yöntemlerinde tarh işlemine kadar yapılan işlem, eylemlerin (hazırlık işlemleri veya ön işlemler) hukuka uygunlukları tarh işlemine karşı açılacak dava ile denetlenmektedir. VUK'un 20. Maddesinde de belirtildiği üzere, tarh işlemi tam anlamıyla idari işlem niteliği taşıyan bireysel bir vergi işlemidir. Dolayısıyla idari işlemin unsurları, sakatlıkları, sakat işlemin geri alınması ve yargısal denetim gibi konularda esas alınan ilkeler genel olarak tarh işlemi içinde geçerli olmaktadır<sup>1359</sup>.

Vergi tarhına ilişkin işlemler, yetkili vergi dairesinin vergiyi doğuran olayı sebep göstererek ödenecek vergi miktarını belirlemeye yönelik işlemlerdir. Bu işlemlerde mükellefler ve vergi sorumluları borçlu durumu sokulmak istense de henüz vergi borcunun tahsili söz konusu değildir. Bir anlamda tarh işleminin yapılarak mükellefe tebliğ edilmesiyle mükellef borç altına sokulma tehdidiyle karşı karşıyadır. Tarhın tebliği ile birlikte mükellefin ve vergi sorumlusunun dava hakkı doğmaktadır. Mükellef açacağı davada vergi tarhiyatını yapan vergi dairesinin yetkisizliğini, vergiyi doğuran olayın oluşmadığını, yanlış vergi oranı uygulanarak vergi miktarının yanlış hesaplandığını, tarh işlemi ile amacın devlete gelir sağlamak olmadığını vergi idaresinde çalışanların kişisel amacına hizmet ettiğini veya tarh işleminin idari usule uygun olarak yapılmadığını ileri sürebilir<sup>1360</sup>.

Vergi sistemimizdeki tarh yöntemleri, beyan üzerine yapılan tarh, re'sen, ikmalen, idarece yapılan tarh, ikmal tarhı ile düzeltme yolu ile tarh yöntemidir. Tarh işleminin yargısal denetimi denildiği zaman ise, beyan üzerine yapılan tarh ile re'sen, ikmalen, idarece, ikmal tarhı ile hata düzeltme işlemi üzerine yapılan tarh işlemi kapsamaktadır. Dolayısıyla, asıl dava konusu yapılabilecek uyuşmazlıklarda bu tarhiyatlardan doğan uyuşmazlıklardır<sup>1361</sup>. Tarh işlemine karşı bir mükellefin dava

---

<sup>1359</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 3.

<sup>1360</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 216.

<sup>1361</sup> KOCAHANOĞLU, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, s.26.

açması sonucu devlet ile birey arasında dava ilişkisi kurulmaktadır. Bu ilişkinin kuruluşu ve işleyişine özgü kurallar<sup>1362</sup> aşağıda incelenecektir.

### 3.2. Davanın Açılması

Dava, Danıştay, İdare mahkemesi ve vergi mahkemesi başkanlıklarına hitaben yazılan imzalı dilekçe ile açılır ( İYUK Madde 3/1). Dolayısıyla tarh işlemine karşı dava, vergi mahkemesi başkanlığına hitaben bir imzalı bir dilekçe ile açılır. Bu dava dilekçesinde (İYUK Madde 3/2);

- a) Tarafların varsa vekillerinin veya temsilcilerinin ad ve soyadları veya unvanları ile adresleri,
- b) Davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı deliller,
- c) Davaya konu olan idari işlemin yazılı bildirim tarihi,
- d) Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar,
- e) Vergi davalarında davanın ilgili bulunduğu verginin veya vergi cezasının nevi ve yılı, tebliğ edilen ihbarnamenin tarihi ve numarası ve varsa mükellef hesap numarası gösterilir.

Dava konusu kararın ve belgelerin asılları veya örnekleri dava dilekçesine eklenir. Dilekçeler ile bunlara eklenen evrakın örnekleri karşı taraf sayısında bir fazla olur (İYUK Madde 3/3).

Dava dilekçeleri ile savunmalar ve davalara ilişkin her türlü evrakın verileceği yargı yerleri İYUK'un 4. Maddesinde belirlenmiştir; Danıştay veya ait olduğu mahkeme başkanlıklarına veya bunlara gönderilmek üzere idare veya vergi mahkemesi başkanlıklarına, idare veya vergi mahkemesi bulunmayan yerlerde asliye hukuk hakimliklerine veya yabancı memleketlerde Türk konsolosluklarına verilebilir.

---

<sup>1362</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılaması Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.22.

### 3.2.1. Tek Dilekçe İle Dava Açma

İdari yargıda her bir idari işleme karşı ayrı ayrı dava açılması kuraldır<sup>1363</sup>. Yalnız bu kurala istisna olarak, tek dilekçe ile dava açılması İdari Yargılama Usulü Kanununa (İYUK) göre mümkündür. İYUK'un 5. Maddesine göre tek dilekçe ile dava açılması ancak, birden fazla işleme karşı bir kişinin tek dilekçe ile dava açılması (İYUK Madde 5/1) veya birden fazla kişinin tek bir işleme karşı tek dilekçe ile dava açılması durumunda mümkündür<sup>1364,1365,1366,1367</sup>. (İYUK Madde 5/2). Tek dilekçe ile dava açılmasına ilişkin şartlar oluşsa bile tek dilekçe ile dava açılması bir zorunluluk

<sup>1363</sup> YENİCE, ESİN, s. 154, KARAVELİOĞLU, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Cilt I, , s.208, Oğuz SANCAKDAR, “**İdari Yargıda “Tek Dilekçe İle Dava Açma” (Karşılaştırmalı Hukuki Analiz)**, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 9, Sayı 2, 2007, s.223, Ahmet TOMUL, Nihat TOKTAŞ, Ali AKDEMİR, **Vergi ve Diğer İdari Davalarda Dilekçe Ret Sebepleri**, Yaklaşım Yayıncılık 2005, s. 94.

<sup>1364</sup> Ülkemizde tek dilekçe ile dava açma İYUK'ta düzenlenmiştir. Dolayısıyla, tek dilekçe ile dava açmaya yönelik Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun uygulanacağına dair bir hüküm bulunmamaktadır (İYUK Madde 31). Alman hukukunda bizdeki uygulamadan farklı olarak, Alman İdari Yargılama Usul Kanununda, Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanununa (ZPO) atıf yapılmaktadır. SANCAKDAR, “**İdari Yargıda “Tek Dilekçe İle Dava Açma”**, s.224.. Dolayısıyla Almanya’ tek dilekçe ile dava açmaya ilişkin esaslar Hukuk Muhakemeleri Usulü kanununda düzenlenmiştir. Fransız hukukunda ise, Fransız İdari Yargılama Usulünde, ortak başvuru usulü idari yargılama kodundan önce Fransız Danıştay’ının içtihatlarıyla uzun süre uygulanmıştır. Başvurucuların tek dilekçe ile dava açabilmesi için aynı konuda, aynı menfaat ihlallerinin olması ve gerçek bir ortaklığın varlığı aranmaktadır. Davacının niteliği yönünden bakıldığında ise, idari karar aynı statüye tabi birden çok kişiye aynı şekilde uygulanabiliyorsa, kişiler bu karara karşı tek bir dilekçe ile dava açabilirler. Maryse Deguerge, *Procédure Administrative Contentieuse*, Paris 2003, s. 164, Jean Marie Auby, Jean Bernard Auby, *Institutions administratives, Organisation general*.Fontion publique. Contentieux administratif . Interventions de l’administrations dans l’economie. Prix Planification . Aménagement du territoire, 6e edition, Paris1991, s.283. aktaran: SANCAKDAR, “**İdari Yargıda “Tek Dilekçe İle Dava Açma”**, s.224-225. Fransız İdari Yargılama Usulü Hukukunda toplu başvuru şeklinde tek dilekçe ile dava açılması sadece iptal davaları için öngörülmektedir. Jean Marie Auby/Roland Drago, *Traite des recours en matiere administrative*, Paris 1992, s.630. aktaran: SANCAKDAR, “**İdari Yargıda “Tek Dilekçe İle Dava Açma”**, s.225.

<sup>1365</sup> Tek dilekçe dava açılması, zaman, emek ve masraf kaybını önleme, yargılama sürecini kısaltma ve basitleştirme, müteaddit davaların bir arada çözümünü sağlayarak usul ekonomisi amacıyla, idari yargıda tek dilekçe ile dava açma olanağı sağlanmıştır. Böylece aynı yargısal işleme karşı (bilirkişi, keşif vb.) birlikte yapılacağından yargılamada da hız ve kolaylık sağlanarak hukuk devleti ve adil yargılanma hakkı (AY 36/1) korunmakta, yargılanma giderlerinden de tasarruf edilmekte, davacı açısından da birden fazla dava harcı ödeme külfetinden kurtulacaktır. Ayrıca birbiriyle çelişkili yargı kararlarının verilmesinin önlenmesi de sağlanacaktır. SANCAKDAR, “**İdari Yargıda “Tek Dilekçe İle Dava Açma”**, s. 224.

<sup>1366</sup> Yasa koyucu tek dilekçe ile birden çok işleme karşı dava açılmasını İYUK’un 5.Maddesinin 1.fıkrasında düzenlemekle birlikte, aynı dilekçe ile iptal ve tam yargı davası açma söz konusu Maddede değil farklı bir maddede İYUK’un 12. Maddesinde düzenlenmiştir. Bu durum 5. Maddenin kenar başlığı ile uyumsuz bir durum yaratmıştır. İYUK’un 5.Maddesinin işlem/eylem odaklı olması, 12. Maddenin ise dava türüne göre düzenlenmiş olması bu durumu değiştirmemektedir. SANCAKDAR, “**İdari Yargıda “Tek Dilekçe İle Dava Açma”**, s. 225.

<sup>1367</sup> Birden fazla işleme karşı tek dilekçe ile dava açılması kanunen düzenlenmiş olan davaların birleştirilmesi yöntemidir. Fakat bu yöntem bağlantılı dava kapsamından daha dar kapsamlıdır. Melikşah YASİN, “**İdari Yargıda Bağlantılı Davalar**”, e- akademi dergisi, Sayı 60, Şubat 2007, s. 4 (s.1-27).

değildir<sup>1368</sup>. Tek dilekçe ile dava açma davacı veya davacıların isteğine bağlıdır. Kanun hükmünde bu konuda bir zorlama bulunmamaktadır. Dolayısıyla davacı veya davacılar, İYUK 5. Maddesindeki tek dilekçe ile dava açma şartlarını sağlamış olsa bile isterlerse her işleme karşı ayrı ayrı dava açabilirler<sup>1369</sup>.

İYUK'un 14. maddesinde dilekçeler üzerine ilk incelemeye tabi tutulacak durumlar belirlenmiştir. İlgili maddenin g bendinde "İYUK'un üçüncü ve beşinci maddelerine uygun olup olmadıkları" yönlerinden incelenir denilmektedir. Madde hükmünde belirtildiği üzere tek dilekçe ile dava açılması durumu dava dilekçesinin ilk inceleme<sup>1370</sup> konularından birisidir. Dolayısıyla tek dilekçe ile dava açma şartları oluşmadan tek dilekçe ile dava açılması durumu ön incelemede dilekçe red sebeplerinden birisini oluşturacaktır<sup>1371</sup> (İYUK Madde 15/4<sup>1372</sup>).

Tarh işlemi subjektif bir işlemdir. Dolayısıyla birden fazla tarh işlemi açısından tek bir dilekçe ile dava açılması mümkün olabilir mi? Vergi Usul Kanununda belirtilen türü veya doğuş sebebi farklı vergiler için ayrı ihbarname düzenlenmesi ve tebliğ edilmesi zorunluluğu İYUK'un tek dilekçe ile dava açılacak halleri düzenleyen 5.

---

<sup>1368</sup> TOMUL, TOKTAŞ, AKDEMİR, s. 94, İbrahim TOPUZ, Kadir ÖZKAYA, **Açıklamalı-İçtihatlı İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara, 2002, s.151.

<sup>1369</sup> ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, s. 135.

<sup>1370</sup> İdare ve vergi mahkemelerinde açılan bir dava da, mahkemenin ilk yaptığı inceleme davanın kabulü için gerekli şartlara sahip olup olmadığıdır. Bu aşamada davanın esası hakkında herhangi bir inceleme yapılmaz veya bir karar verilmez. Burada sadece davanın idare veya vergi mahkemesinde görülüp esası hakkında karar verilip verilemeyeceği hakkında karar verilir. Davanın ön kabul şartlarına sahip olup olmadığına yönelik yapılan bu araştırmaya ilk (ön) inceleme denir. Nuri ALAN, "**İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları**", Danıştay Dergisi, Yıl 13, Sayı 50-51, 1983, s. 26. Davanın ilk inceleme aşamasında davanın esasına girilerek uyumsuzluğu ortadan kaldıracak bir karar verilmez. İlk inceleme aşamasında davanın idari yargı yerlerinde görülüp çözümlenebilmesi için işin esasına girilip girilemeyeceğine karar verilmektedir. Bu inceleme sonucunda dava dilekçelerinin uygun olduğu saptanması akabinde davadaki tarafların sav savunmaları incelenir daha sonra davanın esası hakkında karar verilebilecektir. TOMUL, TOKTAŞ, AKDEMİR, s. 9.

<sup>1371</sup> İYUK'un 5. Maddesi uyarınca verin dilekçe red kararları üzerine açılan davalarda ayrıca yargılama harçları alınmaktadır. Bu uygulama 5. Maddeye göre verilen dilekçe red kararlarının anlamı ve içeriğiyle de paralellik göstermektedir TOMUL, TOKTAŞ, AKDEMİR, s. 95. Çünkü dava dilekçesi 5. Madde uyarınca red edilmişse davanın artık tek bir dilekçe ile değil ayrı ayrı açılması gerekeceğinden her bir açılan dava için ayrı ayrı yargılama harçlarının alınması gerekecektir.

<sup>1372</sup> İYUK 15. Maddesinin 4. Fıkrasına göre 14. Maddenin; "3/g bendinde yazılı halde otuz gün içinde 3 ve 5'inci maddelere uygun bir şekilde yeniden düzenlemek veya noksanları tamamlamak ( c ) bendinde yazılı hallerde, ehliyetli olan şahsın avukat olmayan vekili tarafından dava açılmak üzere dilekçelerin reddine" karar verilir.

maddesi ile uyumludur. İYUK'un 5. maddesinin 1. fıkrasında "Her idari işleme ayrı ayrı dava açılır. Ancak, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık yada sebep-sonuç ilişkisi bulunan birden fazla işleme karşı bir dilekçe ile dava açılabilir" denilmektedir. Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, birden fazla idari işleme karşı dava açılabilmesi için "maddi veya hukuki yönden bağıllık yada sebep-sonuç ilişkisi" şartı aranmaktadır<sup>1373</sup>. Madde hükmünde belirtilen bu üç şarttan birisinin gerçekleşmiş olması tek dilekçe ile dava açılabilmesi için yeterlidir<sup>1374</sup>. Çünkü madde hükmünde "maddi", "hukuki", "sebe-sonuç" kelimelerinin arasında "veya" ile "yada" bağlacının olması nedeniyle bu üç koşulun birlikte var olması durumu aranmamakta, bu şartlardan herhangi birisinin var olması durumunda birden fazla idari işleme karşı tek dilekçe ile dava açılacağı kabul edilmektedir. Dolayısıyla aralarında maddi veya hukuki yada sebep sonuç ilişkisi bulunmayan durumlarda her bir tarh işleminin ayrı ayrı dava edilmesi gerekecektir. Madde hükmünde belirtilen bağıllık veya ilişki durumu yoksa tek dilekçe ile bu işlemler aleyhine ortak dava açılmaz. Çünkü her bir tarh işlemi aynı ihbarname ile tebliğ edilse bile her tarh işlemi ayrı bir idari işlemdir<sup>1375</sup>.

Tarh işlemi açısından İYUK'un 5. maddesinin 1. fıkrasındaki hükmünde belirtilen durumları tek tek inceleyecek olursak; maddi yönden bağıllık, dava konusu işlemlerin aynı maddi olaydan doğması, aynı idari eylemin birden çok işlem

---

<sup>1373</sup> İYUK 5. Maddesinin 1. Fıkrasınının 4001 sayılı kanunla değiştirilmeden önceki şeklinde; "Ancak, aralarında maddi ve hukuki bakımdan bağıllık varsa, aynı şahsı ilgilendiren birden fazla işlem aleyhine bir dilekçe ile de dava açılabilir" düzenlemesi yer almaktaydı. Bu fıkranın bu hali ile yeni hali arasındaki en büyük fark; bu halinde yer alan düzenleme de tek dilekçe ile dava açma şartı maddi ve hukuki bağıllığın aynı anda gerçekleşmesi koşuluna bağlı iken, kanun koyucu 4001 sayılı kanunla yaptığı değişiklikle tek dilekçe ile dava açma imkânını genişletmiş olmasıdır. Yani kanun koyucu eskiden hem maddi hem de hukuki bağıllığı aynı anda arayan kanun maddesini değiştirerek, maddi ve hukuki bağıllıktan sadece birinin var olması durumunun aranmasını tek dilekçe ile dava açma için yeter şart olarak kabul etmiştir. Aynı zamanda sebep-sonuç ilişkisini de bu şartlardan biri haline getirerek tek dilekçe ile dava açmanın mümkün olabileceği durumları genişletmiştir. 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 5'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, aralarında maddi veya hukuki yönden bağıllık ya da sebep-sonuç ilişkisinden birisinin bulunması durumunda birden fazla idari işlemin bir dilekçe ile idari davaya konu edilebilmesine olanak tanıyan bu düzenlemenin amacı; Aynı yargı yerinin görevine giren ve çözümleri ayrı emek gerektirmeyen idari uyuşmazlıkların aynı dava içerisinde görülmesi sağlanarak, daha hızlı karar verilmesinin sağlanması ile masrafin önlenmesi ve farklı kararların verilebilmesi riskini ortadan kaldırmaktır. Danıştay 3.D.,03.04.2007, E.2006/2472, K.2007/994,Karşı Oy Yazısı.

<sup>1374</sup> Turgut CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 2. Baskı, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim 2006, s.264, KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s.169.

<sup>1375</sup> Bumin DOĞRUSÖZ, "Vergi İhbarnamesi", Dünya Gazetesi, 17.02.2005.

yapılmasına neden olması olarak anlaşılır<sup>1376</sup>. Bir anlamda, idareyi bu işlemleri yapmaya zorlayan maddi sebeplerin aynı olması durumudur. Bu durumda, aynı dilekçe ile idari davaya konu edilecek işlemin aynı maddi sebeplere dayalı olarak tesis edilmiş olduğu anlamına gelecektir. Tarh işlemi açısından vergi dairesinin aynı maddi gerekçe ile tarh yapması durumunda ortaya çıkacaktır. Örneğin, aynı ticari ilişkinin birden fazla vergiyi doğurması durumunda bu vergilere ilişkin tarh işlemleri arasında maddi yönden bağıllık durumu ortaya çıkacağından tek bir dilekçe ile bu tarh işlemlerine karşı dava açılabilecektir<sup>1377</sup>.

Hukuki yönden bağıllık, iki şekilde ortaya çıkabilir; idari işlemin hukuki dayanaklarının aynı olması durumunda bir anlamda aynı kanunun aynı hükmüne dayanılarak yapılan tüm idari işlemler arasında hukuki yönden bir bağ var olduğu söylenebilir. İkinci durum ise, idari işlemlerden birinin hukuki anlamda çözümlenmesinin diğer işlem veya işlemlerin hukuki durumunu etkileyecek olmasıdır. Hukuki yönden bağıllık ile ilgili birinci durumda, örneğin iki vergilendirme dönemi ard arda beyannamesini vermeyen mükellefin bu dönemlere ilişkin vergi matrahları, VUK'un 30. maddesinin 1. fıkrasına göre; re'sen takdiri veya takdir olunan bu matrahlar üzerinden mükellefe re'sen tarh edilmesi gerekecektir. Burada mükellefin, her bir vergi dönemine ilişkin matrahın tespiti için dayanılacak belgeler veya matrah takdirine ilişkin belgeler, deliller, farklı olabileceğinden, iki tarh işleminin sadece hukuki dayanaklarının aynı olmadığı nedeniyle aynı dilekçe ile dava konusu edilmeleri karışıklıklar yaratabilecektir<sup>1378,1379</sup>. Burada tarh işleminin subjektif bir işlem olması ve

---

<sup>1376</sup> SANCAKDAR, “İdari Yargıda “Tek Dilekçe İle Dava Açma”. s.228.

<sup>1377</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 265.

<sup>1378</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 265-266.

<sup>1379</sup> Yargı kararlarında ise hukuki bağıllık öğretilerinden farklı şekilde şöyle tanımlanmıştır; Vergi Dava Daireleri Genel Kuruluna göre hukuki bağıllık; “iki işlemin aynı yasal metinden doğması değildir. Farklı yasal temellere dayanmış olsa da bir hukuki durum içinde bulunması diğer hukuki durum içinde bulunmayı gerektiriyor ve ilgili idarece farklı temele dayanan işlemler bu nedenle uygulanıyor ise işlemler arasında hukuki bağıllık bulunduğu kabul edilmektedir.” Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu, 03.11.1990, E. 1990/26, K.1990/62. Danıştay İçtihadı Birleştirme Kararı Azlık Oyunda ise idari işlemler arasında hukuki bakımda bağıllık deyimi ile; “hukuki düzenlemelerin aynı maddi yada hukuki olay sebebiyle birden fazla idari işlem tesisini öngörmüş olmaları hali ile birlikte bu idari işlemlerin idari dava konusu edilmeleri durumunda bunların yargısal denetimlerinin aynı yargı yerinin görevinde bulunması gerektiği halini de anlattığı söylenebilir.” Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 30.04.1992, E. 1990/5, K. 1992/3, Erişim Adresi: <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dibgk-1990-5.htm>. (16.07.2010).

matrahın idare tarafından tespit edilmesi durumunda yapılan her tarh işlemi için hazırlık işlemlerinin farklı olması nedeniyle, yukarıda bahsettiğimiz birinci durum açısından tek tarh işlemine karşı tek dilekçe ile dava açılmasının uygun olacağı söylenemez<sup>1380</sup>. İkinci durumu tarh işlemi açısından inceleyecek olursak, bir mükellef adına yapılacak bir tarh işleminin hukuki çözümü diğer tarh işlemi veya işlemlerinin hukuki sorununu çözmeyecektir. Çünkü tarh işlemi subjektiftir dolayısıyla hukuki anlamda çözülen tarh işlemi o olaya özgü bir hukuki çözüm sağlamaktadır. Bu açıdan, diğer tarh işlemi veya tarh işlemlerini etkilemeyeceği için tek dilekçe ile birden fazla tarh işlemine karşı dava açılması mümkün olmayacaktır.

Sebepten sonuç ilişkisinin olması durumunda ise, işlemlerden birisinin konu unsurunun diğerinin sebep unsurunu oluşturması durumunda söz konusu olmaktadır<sup>1381</sup>. İşlemlerden birinin yapılması diğerinin varlığına bağlı ise iki işlem arasında sebep-sonuç ilişkisi ortaya çıkacaktır<sup>1382</sup>. Bir anlamda, işlemlerden birisinin yapılmaması, diğerinin de yapılmamasına neden oluyor ise sebep sonuç ilişkisi veya illiyetten bahsedilebilir<sup>1383</sup>. Sebep sonuç ilişkisi varsa aynı dilekçe ile iki işleme karşı dava açılabilir. Tarh işlemi açısından sebep sonuç ilişkisini düşünecek olursak, matrahın idare tarafından belirlenmesi durumunda tarh işlemine kadar yapılan işlem ve eylemlerin hukuka uygunlukları tarh aşamasında denetlendiğinden, tarh işleminin yapılması için gerekli hazırlık işlemlerine karşı dava ancak tarh aşamasında açılmaktadır. Dolayısıyla bir tarh işlemi, diğer bir tarh işleminin nedenini oluşturmayacağından, yani iki tarh işlemi arasında sebep-sonuç ilişkisi ortaya çıkmayacağından, bu ilişki açısından tek dilekçe ile dava açılmayacaktır.

Birden fazla idari işleme dolayısıyla tarh işlemine karşı tek dilekçe ile dava açılabilmesi için bu şartlardan birinin gerçekleşmesi dışında; farklı türden vergiler aynı ihbarname ile tarh olursa bile Danıştay'ın temyiz başvurularına bakan dairelerinin görev alanları vergi türleri itibarıyla belirlendiği için konuya göre farklı vergilere karşı

---

<sup>1380</sup> CANDAN, *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 266.

<sup>1381</sup> CANDAN, *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 268, YILDIRIM, *İdari Yargı*, s. 417.

<sup>1382</sup> CANDAN, *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 268.

<sup>1383</sup> SANCAKDAR, *“İdari Yargıda “Tek Dilekçe İle Dava Açma”*, s. 231.

ortak dilekçe tek dava açılması mümkün değildir<sup>1384</sup>. Danıştay 7. Dairesi bu Madde hükmünde belirtilen bağıllık veya ilişkinin olması durumunda bile birden fazla işlemin tek dilekçe ile dava edilebilmesi için; kamu düzeni için öngörülen usul ve görev kurallarını bu kurullarla korunan ve Anayasanın 37. Maddesinde belirtilen “kanuni hakim ilkesini<sup>1385</sup>” ihlal ediyor olmaması da gerektiğini belirtmiştir<sup>1386</sup>. Bir anlamda, Danıştay’ın ilk derece mahkemesi olarak bakmakla görevli olduğu bir davaya konu olması gereken bir işlemlerle<sup>1387</sup>, idare veya vergi mahkemelerinin görevli olduğu bir davaya konu olması gereken işlemin, temyiz incelemesi yapacak mercilerin farklı olması, dava açma süreleri farklı olan işlemler, dava aşamaları aynı olmayan işlemler, işlemlerin hukuksal denetiminin heyet veya tek hakim tarafından yapılacak olması<sup>1388</sup>, aynı dilekçe ile idari davaya konu edilmeleri mümkün olmamaktadır<sup>1389</sup>. Ayrıca tarh işlemine karşı aynı mahkemenin görevine girmesine rağmen, bir işlemin kurul halinde diğerinin ise tek hakim tarafında çözümlenmesi durumunda da bu işlemlere karşı tek dilekçe ile dava açılması mümkün değildir<sup>1390</sup>.

Birden fazla kişinin müşterek dilekçe ile dava açabilmesi için ise davacıların hak ve menfaatlerinde iştirak bulunması ve davaya yol açan maddi olay veya hukuki sebeplerin aynı olması gerekmektedir (İYUK Madde 5/2). İdari yargılama usulünde kural herkesin kendi başına dava açması benimsenmiştir. Fakat İYUK’un bu madde hükmündeki koşulların oluşması durumunda birden çok kişi aynı dilekçe ile dava

---

<sup>1384</sup> DOĞRUSÖZ, “ Vergi İhbarnamesi”, 17.02.2005, KARAKOÇ, “Vergi Sorunlarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, s.157.

<sup>1385</sup> Anayasa’nın Kanuni Hakim Güvencesi kenar başlıklı 37. Maddesine göre; Hiç kimse kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarılamaz. Bir kimseyi kanunen tabi olduğu mahkemeden başka bir merci önüne çıkarma sonucunu doğuran yargı yetkisine sahip olağanüstü merciler kurulamaz.

<sup>1386</sup> Danıştay 7.D., 13.10.2005, E.2002/1062, K. 2005/2249, Danıştay 7. D.,10.11.2005, E. 2005/4667, K. 2005/2661, Karşı yönde karar için bakınız; Danıştay VDD., 08.12.2006, E.2006/212, K. 2006/345.

<sup>1387</sup> “Aralarında maddi ve hukuki yada sebep-sonuç ilişkisi bulunan düzenleyici işlem ile uygulama işleminin, farklı yargı yerlerinin (Danıştay ve vergi mahkemeleri) görevine giriyor olması nedeniyle, her iki işlemin tek dilekçeyle, Danıştay’da dava konusu yapılmalarına olanak bulunmadığından, dilekçenin reddi gerektiği hakkında.” Danıştay 7.D., 10.11.2005, E.2005/4667, K.2005/2661, benzer yönde bakınız; Danıştay 4.D., 02.07.1085, E.1985/2568, K. 1985/1976, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (13.03.2010)

<sup>1388</sup> “Tek Hakimle görülmesi gereken vergilendirme ve ceza kesme işlemi ile mahkemenin kurul halinde çözeceği mükellefiyet tesisi işlemi konu edinen dava dilekçesinin reddedilmesi gerektiği hk”, Danıştay 7.D., 13.10.2005, E.2002/1062, K. 2005/2249, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (13.03.2010).

<sup>1389</sup> TOMUL, TOKTAŞ, AKDEMİR, s.99-124.

<sup>1390</sup> CANDAN, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, s. 82, KARAKOÇ, “Vergi Sorunlarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları”, s.157.

açabilecekler<sup>1391</sup>. Aynı eylem veya işlemde zarar görenlerin bir dilekçe ile dava açabilmeleri için aynı maddi ve hukuki sebebe dayanmaları dışında ayrıca bunlar arasında hak ve menfaat ilişkisinin de olması gereklidir. Aynı eylem ve işlemlerden zarar görenler arasında maddi ve hukuki olarak iştirak bulunmasına rağmen çoğu kez menfaat yönünden ilişki bulunmayabilir<sup>1392</sup>. Tarh işlemi açısından konuyu ele alacak olursak, tek dilekçe ile birden fazla kişinin bir tarh işlemine karşı dava açması miras hukukuna ilişkin bazı durumlar dışında pek mümkün görünmemektedir. Çünkü tarh işleminin subjektif bir işlem olmasından dolayı davayı da adına tarh yapılan kişi açacaktır. Tarh işleminin aynı maddi ve hukuki sebebe dayanması ve kendisi adına tarh yapılan mükellefler arasında hak ve menfaat ilişkisinin bulunması durumu, miras hukukuna ilişkin istisnai durumlar dışında, ortaya çıkmayacaktır.

### **3.3. Tarh Türlerine Göre Dava Açılmasına İlişkin Esaslar**

#### **3.3.1. Beyana Dayalı Tarh'a Karşı Dava Açılması**

Mükellefler beyanları ile çelişkiye düşmeyecekleri ve kendi belirledikleri matrahları doğru olacağı kabulü nedeniyle beyan ettikleri matrahlara ve bu matraha dayanarak yapılan tarh işlemine karşı dava açmaları<sup>1393</sup> beyan esasının uygulanma gerekçesine ters düşmektedir<sup>1394</sup>. Çünkü mükellef hem matrahı kendisi tespit edecek hemde bunu dava konusu yapacak böylece yargı gereksiz yere meşgul edilmiş olacaktır<sup>1395</sup>. VUK'nun dava konusu başlıklı 378. Maddesinin 2. Fıkrasında; Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları belirtilmektedir. Bu maddede sözü edilen "matrahlara..karşı.." ibaresi açılan bir dava dolayısıyla da olsa, mükellef tarafından beyan olunan matrahlara karşı hukuka aykırı olduğu iddiasında bulunamayacağını belirtmektedir. Beyan olunan matrahlar üzerinden vergi dairesi tarafından yapılan tarh

---

<sup>1391</sup> ESİN, YENİCE, s. 156.

<sup>1392</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s. 438-439.

<sup>1393</sup> KIZILOĞLU, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 155.

<sup>1394</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s 97, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.97, TUNCER, **Vergi Hukuku Ve Uygulaması**, s.183.

<sup>1395</sup> BAYRAKLI, **Vergi Yargılama Hukuku**, s. 66-67.

işlemine karşı dava açılmaması ile ilgili bu yasaklama, mükellefin kendi beyanının doğruluğu konusunda yapılmış olan yazılı bir ikrar olması ve bundan dönülmeyeceği esasına dayanmaktadır<sup>1396</sup>. Beyana karşı dava açılmamasının iki istisnası bulunmaktadır. Bunlar; İhtirazi Kayıtlarla beyan ve vergi hatasıdır<sup>1397</sup>. Danıştay'ın bu konudaki görüşü de<sup>1398</sup>; “beyan üzerine yapılan vergi tarh ve tahakkuku işlemlerinin, beyanda bulunan tarafından usulüne uygun olarak ihtirazi kayıt konulması veya verginin mükellefince, düzeltme şikayet yoluyla yapılacak müracaatın reddolunması halleri dışında, idari davaya konu edilmelerinin olanaklı” olmadığı yönündedir.

### 3.3.1.1. İhtirazi Kayıtlarla Beyan

Beyana dayanan tarhın en önemli özelliklerinden birisi mükelleflerin kendi beyanları ile yapılan tarh işlemine karşı dava açamamasıdır<sup>1399</sup>. VUK'nun 378. Maddesinde de; Mükelleflerin beyan ettikleri matrahlarla ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmıştır. Bu hükmün bir sonucu olarak beyana dayalı tarhta, tarh işlemi ile tahakkuk aşaması birleşmiştir<sup>1400</sup>. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun da ise; İhtirazi kayıtlarla verilen beyannameler üzerinden yapılan işlemlerle tahsilat işlemlerinden dolayı açılan davaların tahsil işlemini durdurmayacağı belirtilmektedir (İYUK Madde 27/3). Dolayısıyla, ihtirazi kayıt yolu ile dava hakkının saklı tutulmasının yasal dayanağını, İYUK'un 27. Maddesi oluşturmaktadır<sup>1401,1402</sup>. Danıştay 7. Dairesi bu konuda<sup>1403</sup>; “VUK'un 378. Maddesinin

<sup>1396</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 375.

<sup>1397</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.96, Yılmaz ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak 2003, s. 171, ESİN, YENİCE, s. 187, KIZILOL, ŞENYÜZ, TAŞ, DÖNMEZ, s. 155, KOCAHANOĞLU, **Vergi uyumsuzlukları ve İdari Uyumsuzluklar**, s. 27. CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 375-376, BAYRAKLI, **Vergi Yargılama Hukuku**, s. 66-67, YÜCE, **Türk Vergi Yargısı**, s. 125.

<sup>1398</sup> Danıştay 7.D., 09.10.2007, E. 2005/1509, K.2007/4088, Danıştay Dergisi, Yıl 38, Sayı 117, Ankara, 2008, s. 218-220.

<sup>1399</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s 97, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 96, TUNCER, **Vergi Hukuku Ve Uygulaması**, s.183.

<sup>1400</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.119, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 108.

<sup>1401</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.119, Bumin DOĞRUSÖZ, “**Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazi Kayıt**”, Dünya Gazetesi, 31.10.2002, VEYSİ SEVİĞ “**Ek Motorlu Taşıtlarla Vergisi ve İhtirazi Kayıt**”, Dünya Gazetesi, 30.07.2003, KIZILOL, KIZILOL, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s.496, Yusuf KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995, s. 199, CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s.38-39, CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 376, TAŞ, “**İhtirazi Kayıtlarla Beyan Edilip Ödenen Vergilerde İdarenin Faiz**

2. Fıkrasında; mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamayacakları hükme bağlanmış, fıkranın devamında ise, bu Kanunun vergi hatalarına ait hükümlerinin mahfuz olduğu belirtilmiş; 2577 sayılı İYUK'un 27.Maddesinin 3. Fıkrasında da, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlere karşı dava yoluna gidilebileceği yolunda düzenlemelere yer verilmek suretiyle, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere dayanılarak yapılan tarh işlemlerinin idari davaya konu edilebileceği dolaylı olarak kabul edildiği" belirtilmiştir.

Türk vergi hukukunda ihtirazi kayıt müessesesi, mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava açmalarını sağlamaktadır<sup>1404</sup>. Dolayısıyla ihtirazi kayıt, mükelleflerin kendi beyanlarına dayanılarak yapılan işlemlere karşı dava açamayacakları şeklindeki kurala karşı geliştirilen ve bu işlemlere karşı yargısal denetim sağlayan bir yargılama usul müessesesidir<sup>1405,1406</sup>. Vergi Daireleri İşlem Yönergesinde ise ihtirazi kayıt şöyle

---

**Yükümlülüğü", s. 246, YERLİKAYA, Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtla Beyan Ve Yargı Yolu, s.75.**

<sup>1402</sup> Cumhuriyet tarihimizden itibaren teamülen uygulamada bulunan ihtirazi kayıt müessesesi kanuni bir düzenlemeden yoksun olarak Danıştay kararları ışığında uzun bir dönem uygulanmıştır. 1 Ocak 1981 ile 20 Ocak 1982 tarihleri arasında VUK'nun 389.Maddesinde yer almış fakat daha sonra 20 Ocak 1982'de 2577 sayılı İYUK ile birlikte bu madde yürürlükten kaldırılmış ve bu uygulama İYUK'nun 27/3 Maddesinde düzenlenmiştir. YERLİKAYA, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtla Beyan Ve Yargı Yolu, s.2.**

<sup>1403</sup> Danıştay 7.D., 02.12.2004, E.2004/2441, K.2004/2441. Danıştay 3.Dairesi ise bu konuda; "Her ne kadar vergi mevzuatında, ihtirazi kayıtla beyanname verilebileceğine ilişkin açık bir hükme yer verilmemiş ise de 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 27'nci maddesinin 3'üncü bendinde, ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerden dolayı açılan davaların, tahsil işlemi durdurmayacağı kurala bağlanmakla, yükümlülerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergiye karşı dava açma olanağı taniyan ve vergi uygulamasına ödeden beri giren ihtirazi kayıtla beyan müessesesi, pozitif hukukumuzda kabul edilmiştir." Danıştay 3.D., 08.04.2004, E.2002/1071, K.2004/909. Benzer yönde bakınız; Danıştay 3.D.,26.10.1993, E.1992/2143, K.1993/2931. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (28.04.2010).

<sup>1404</sup> YERLİKAYA, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtla Beyan Ve Yargı Yolu, s.6, SEVİĞ " Ek Motorlu Taşıtlar Vergisi ve İhtirazi Kayıt", Veysi SEVİĞ, " Ek Taşıtlar Vergisi ile İlgili Görüşler ve Gelişmeler", Dünya Gazetesi, 25.09.2003, Filiz KESKİN, "Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt İle Beyan Müessesesi", Yaklaşım Dergisi, Yıl :14, Sayı:157, Ocak 2006, s.255 (254-260), TAŞ, " İhtirazi Kayıtla Beyan Edilip Ödenen Vergilerde İdarenin Faiz Yükümlülüğü", s. 246.**

<sup>1405</sup> DOĞRUSÖZ, "Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazi Kayıt".

<sup>1406</sup> Doktrindeki diğer tanımlar ise; Özbacı'ya göre ihtirazi kayıtla beyan müessesesi, mükelleflerin vergiye tabi olup olmadığı konusunda matrahlarına tereddüt ettikleri durumlarda ihtirazi kayıtla beyan ettikleri ve bunun üzerine salınan vergiye karşı itiraz ettikleri bir müessesedir. ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu, s.203. KIZILOT, KIZILOT'a göre ihtirazi kayıt; mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilmek suretiyle beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması amacıyla beyannameye düşülen yazılı nottur. KIZILOT, KIZILOT, s. 495, Kocahanoğlu'na göre; ihtirazi kayıtla beyanname, mükelleflerin tereddüte ettikleri bazı konularda ilerde cezalı bir tarhiyatın muhatabı olmamak veya hiç beyanname vermemiş duruma düşmemek için başvurdukları ve yasalarla kabul edilmiş bir yoldur. KOCAHANOĞLU, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar,****

tanımlanmıştır; Mükelleflerce kanuni gerekçe gösterilerek beyan edilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarh edilen vergiye dava hakkının saklı tutulması yolunda beyannameye yazılı nota ihtirazi kayıt adı verilir. Mükellefler ihtirazi kayıtla beyanname vermekle, herhangi bir konuda tereddüte düşmekle birlikte cezalı duruma düşmemek için beyanname vermektedir<sup>1407</sup>. Bu beyannamenin verilmesi ile birlikte vergi dairesi normal tarh ve tahakkuk işlemini yapmaktadır<sup>1408</sup>. İhtirazi kayıtla beyanda tarh ve tahakkuk, tahakkuk fişi ile yapılmaktadır. Bir anlamda, ihtirazi kayıtla beyan, beyana dayalı tarh işleminde de farklılık yaratmamaktadır<sup>1409</sup>. Zaten, Vergi Dairesi uygulaması ve Danıştay içtihatlarında<sup>1410</sup> da görüş bu yöndedir<sup>1411</sup>. İhtirazi kayıt tarh ve tahakkuka engel olmaz çünkü ancak vergi mahkemesinin yürütmeyi durdurma kararı, (İYUK Madde 27/3) tahakkuk etmiş olan ihtirazi kayıt konusu olan verginin tahsilini durdurmaktadır<sup>1412</sup>.

İhtirazi kayıt ile verilen beyannameye ne şekilde itiraz kaydının konulacağı ile ilgili kanunlarda herhangi bir hüküm bulunmamaktadır<sup>1413</sup>. Dolayısıyla, ihtirazi kayıt, idare ile mükellef arasındaki yorum farklılığını ve mükellefe göre olması gereken beyanı içeren bir dilekçe ile veya beyannamenin altına bir not düşülerekte yapılmaktadır<sup>1414</sup>. İhtirazi kaydın beyanname ile birlikte mi verileceği yoksa beyanname verme süresi içerisinde her zaman mı verilebileceği açık değildir. Danıştay'a göre; İhtirazi kayıt beyanname verme süresi içerisinde her zaman verilebilir<sup>1415</sup>. Fakat

---

s.64, Mutluer'e göre ihtirazi kayıtla beyan; mükellefin beyanname verirken tereddüt duyduğu konularda kendisinde var olan tereddütlerini belirterek beyanda bulunmasıdır. MUTLUER, **Vergi Hukuku**, s. 140.

<sup>1407</sup> KOCAHANOĞLU, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, s.27.

<sup>1408</sup> KOCAHANOĞLU, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, s.27, KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.120.

<sup>1409</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 120.

<sup>1410</sup> Danıştay 4.D., 27.09.1955, E.1953, 4132, K.1955/2003, Danıştay 4.D.,02.12.1965, E.1964/241, K.1965/5019, aktaran: ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s.203.

<sup>1411</sup> ÖZBALCI, **Vergi Usul Kanunu**, s.203.

<sup>1412</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s.120, KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s.199.

<sup>1413</sup> KIZILOT, KIZILOT, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s. 496-497.

<sup>1414</sup> DOĞRUSÖZ, “**Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazi Kayıt**”, KIZILOT, KIZILOT, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s. 496-497, ULUATAM, METHİBAY, s. 129.

<sup>1415</sup> “İhtirazi kayıt mükellefleri beyanlarına karşı dava açma olanağı tanıdığına ve beyannamesinde kanunda gösterilen beyanname verme süresi içinde sürenin ilk gününden son günün bitimine kadar verilmesi mükelleflerin yasal hakkı olduğundan, dava açma hakkı doğuran ihtirazi kayıt dilekçesinin beyanname ile birlikte verilebileceği gibi, beyanname verme süresi içinde olmak koşulu ile beyannameden önce veya daha sonra da verilebileceğinin kabulü gerekir. Aksine bir düşünce yani ihtirazi

mükellef beyannamesini verdikten ve vergi tahakkuk ettikten sonra ihtirazi kaydın verilmesi beyan esasının mantığına uymamaktadır.

Mükellef vergiye tabi olup olmadığı konusunda tereddüte düştüğü matraha karşı ihtirazi kayıtla beyan vermekle bu beyana dayalı olarak salınan vergiye karşı dava açabilmektedir. Böylece, ihtirazi kayıt konularak yapılan beyan ile mükellef kendi beyanına dayalı olarak yapılan tarh işlemine karşı dava açamayacağı kuralının dışına çıkılmaktadır<sup>1416</sup>. Dolayısıyla, ihtirazi kayıtla beyan bir anlamda tarh işlemine karşı bir itirazdır<sup>1417</sup>.

### 3.3.1.2. Vergi Hatası Olması

Beyan esasına dayalı olarak tarh edilen vergilerde VUK'un 117. ve 118. Maddelerinde belirtilen bir vergi hatasının olması durumunda tarh ve tahakkuk kişinin kendi beyanına göre yapılmış olsa da mükelleflerin kendi beyanlarına karşı dava yoluna gitmeleri mümkündür<sup>1418</sup>. Bir başka deyişle, vergi hatası içeren tarhiyat, beyan edilen matrahı dayanılarak yapılmışsa bu tarh işlemine karşı doğrudan dava açılabilir. Bu durumda beyannameye ihtirazi kayıt konulmasına gerek yoktur<sup>1419</sup>. Burada tarhiyata karşı dava açılmadan önce düzeltme yoluna başvurulması gerekip gerekmediği konusu açık değildir. Çünkü beyana dayalı vergilerde, tarh işlemin karşı tarh ihtirazi kayıt konulması dışında dava açılması mümkün olmadığından (VUK Madde 378), tarh işleminin vergi hatası içermesi durumunda düzeltme yoluna başvurulmadan doğrudan dava açma hakkının olup olmadığı tartışmalıdır.

Candan bu konuda; "VUK 378. Maddesinin ikinci fıkrasındaki ibarenin, bu kanunun 122 ve 124. Maddelerinde, vergi hatalarının düzeltilmesi amacıyla, öngörülen

---

kayıt dilekçesinin beyanname ile birlikte verilmesinin zorunlu olduğu yolundaki bir iddia mükelleflerin hatalı beyanlarına karşı dava açma hakkını ortadan kaldırır.", Danıştay 3.D.,26.10.1993, E.1992/2143, K.1993/2931. "İhtirazi kayıt dilekçesinin beyanname ile birlikte verilme zorunluluğu olmadığı.", Danıştay 4., 26.01.2005, E.2004/2230, K.2005/105, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (28.04.2010).

<sup>1416</sup> KANETİ, *Vergi Hukuku*, s.119, KESKİN, s. 254.

<sup>1417</sup> YERLİKAYA, *Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Ve Yargı Yolu*, s.78.

<sup>1418</sup> ÖZBALCI, *Vergi Davaları*, s.171.

<sup>1419</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 244-245, KARAKOÇ, *Vergi Sorunlarının /Uyumsuzluklarının Çözüm Yolları*, s.89.

idari başvuru yollarına gitme hakkının saklı olduğu şekilde anlaşılması gerekmektedir. Dolayısıyla bu vergi tahakkuklarında vergi hatası bulunması durumunda idari dava açılması düzeltme başvurusunda bulunulması, bu başvurunun reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına gidilmesi ve Bakanlıkça verilecek olumsuz karşı dava açılmasının tercih edilmesi gerektiği yönündedir”<sup>1420</sup>. Özbacı ise bu konuda; “VUK 124. Maddesinin “vergi dava açma süresi geçtikten sonra” yapılan düzeltme taleplerine bağlı olduğu belirtilirken, VUK 378. Maddesinin 2. Fıkrasında “mükelleflerin beyan ettikleri matrahlar ve bu matrahlar ve bu matrahlar üzerine tarh olunan vergilere karşı dava açamayacakları” hükmü ile birlikte değerlendirildiğinde beyan edilen matrahlar üzerine yapılan tarh işleminde hata olması durumunda düzeltme başvurusu yapmadan doğrudan vergi mahkemesine dava açılabileceğini göstermektedir. Çünkü düzeltme talebi yapılmadan önce dava konusu yapılabilecek bir idari işlem bulunduğunu belirtmektedir”<sup>1421</sup>. Gelir İdaresi Başkanlığının bu konudaki görüşü ise; “Tarh ve tahakkuk işlemleri mükelleflerin kendi beyanlarına istinaden yapılmasına rağmen bu vergilendirme işleminde Vergi Usul Kanununun 116. ve müteakip maddelerinde tanımlanan nitelikte bir vergi davası olması durumunda mükellefler dava açma hakkı bulunmaktadır. Bu durumda mükellefin öncelikle dilekçe ile vergi dairesine vergi hatası olduğunu beyan ederek hatanın düzeltilmesinin talep edilmesi ve vergi dairesince düzeltme talebinin reddolunması durumunda mükelleflerin dava açma imkanı bulunmaktadır”<sup>1422</sup>. Bu konuda Danıştay’ın son dönemdeki kararlarında beyana dayalı tarh edilen vergilerde düzeltme yoluna başvurulmadan tarhiyata karşı dava açılmayacağı yönündedir. Bu konuda Danıştay 7. Dairesi vermiş olduğu bir kararında<sup>1423</sup>; “Beyan üzerine yapılan vergi tarh ve tahakkuk işlemlerinin, beyanda bulunan tarafından usulüne uygun şekilde ihtirazi kayıt konulması veya verginin mükellefi tarafından düzeltme ve şikayet yoluyla yapılacak müracaatın reddolunması halleri dışında, idari davaya konu edilmeleri olanaklı ” olmadığı yönünde karar

<sup>1420</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 245, Benzer yönde görüş için bakınız; BAYRAKLI, **Vergi Yargılama Hukuku**, s. 67.

<sup>1421</sup> ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, s. 223.

<sup>1422</sup> GELİR İDARESİ BAŞKANLIĞI, “**Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi**”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Başkanlığı, Yayın No:92, Mayıs 2009, Erişim Adresi; [www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf) (04.02.2010)

<sup>1423</sup> Danıştay 7.D., 09.10.2007, E. 2005/1509, K.2007/4088., [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (28.04.2010).

vermiştir. Bu kararda da belirtildiği üzere; Vergi hatasına karşı dava açılmadan önce mutlaka düzeltme ve şikayet yoluna gidilmesi gerektiği belirtilmiştir<sup>1424</sup>. Dolayısıyla, Vergi İdaresinin ve Danıştay'ın görüşlerinde de belirtildiği üzere, vergi hatası içeren tarhiyat, beyan edilen matrahı dayanılarak yapılmışsa bu tarh işlemine karşı dava açılmadan önce mutlaka düzeltme yoluna gidilmesi alınacak olumsuz cevap üzerine dava açılması gerekmektedir. Çünkü, mükellefin dava açabilmesi için öncelikle idare ile arasında uyuşmazlık olması gerekmektedir. Burada henüz hataya karşı düzeltme talebinde bulunmadan doğrudan dava açılması uyuşmazlık ortaya çıkmadan dava açılması anlamına gelecektir.

### 3.3.2. Re'sen, İkmalen, İkmal ve İdarece Tarh İşlemine Karşı Dava Açılması

Vergi tarhında en çok dava konusu yapılan matrahın idare tarafından belirlendiği tarh yöntemleridir<sup>1425</sup>. Verginin idare tarafından belirlendiği tarhiyat türlerinde (re'sen, ikmalen, ikmal ve idarece tarh gibi), beyana dayalı tarhın tersine matrahı vergi dairesi tarafından belirlenir. Çünkü idarenin tarh işlemin yapabilmesi ancak matrahın tespit edilmesiyle mümkün olmaktadır<sup>1426</sup>. Matrahın tespit edilmesi ile re'sen, ikmalen, ikmal ve idarece tarh edilerek mükellefe ihbarname ile tebliğ edilir. Bu durumda yapılan tarh işlemine karşı dava açılabilir.

Matrahın idare tarafından belirlenmesi, asli işlem olan vergi tarhına hazırlayıcı işlem<sup>1427</sup> niteliğinde olmaktadır. Verginin alınmasında asli işlem, yürütülmesi zorunlu

---

<sup>1424</sup> Danıştay 3. Dairesi de benzer yönde karar vermiştir; Vergi Usul Kanununun 378. Maddesinin 2'inci fıkrasında yer alan “ Bu Kanununun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.” İfadesinin, beyannameye ihtirazi kayıt konulmadıkça, beyan olunan matraha dayanılarak salınan vergilere karşı, düzeltme talebinde bulunulmadan doğrudan dava açma hakkı vermeyeceği yargısına varmıştır” Danıştay 3.D., 25.02.1987, E.1986/1892, K.1987/567. Karşı yönde karar için bakınız; Danıştay 13. Dairesi; Beyan üzerine tarh olunan vergideki hataya karşı doğrudan dava açılacaktır. Danıştay 13.D., 13.06.1977, E.1977/1282, K.1977/1915, Danıştay Dergisi, S.28-29, s.733-734, aktaran, CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 245, ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, s. 223.

<sup>1425</sup> BAYRAKLI, **Vergi Yargılama Hukuku**, s. 68.

<sup>1426</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 99.

<sup>1427</sup> Genel amacı ifade eden işlem “asıl işlem”, “ amaç işlem”, “ sonuç işlem”, bu işleme ulaşmak amacıyla yapılan diğer işlemlere de hazırlık işlemleri denilmektedir. ULER, “**Yönetmelik Yargıda Dava Süresi**”, s.246.

işlem tarh işlemidir. Matrahın mükellef tarafından beyan edilmediği durumlarda idarenin tarh işlemi yapabilmesi için matrahı saptaması gerektiğinden, bu saptamanın yapılabilmesi için ise bir kısım ön işlemlere ihtiyaç vardır. Bunlar, takdir komisyonu kararları ile arama, yoklama, inceleme, yoklama, bilgi toplama gibi vergi dairesinin vergi kaçağını tespitiye yönelik araştırma, eylem ve işlemleridir<sup>1428</sup>.

Mükellefler veya vergi sorumluları aleyhine yapılacak olan tarh işlemine karşı dayanak oluşturan ve ön veya hazırlık işlemleri, mükellef aleyhine herhangi bir hukuki sonuç doğurmadığından, dava konusu yapılamamaktadır. Bu işlemlere dayanarak mükellef veya vergi sorumlusu adına tarh işlemi yapılırsa bu işlemlere karşı tarh aşamasında dava açılabilir<sup>1429</sup>. Danıştay 3.Dairesi verdiği kararda<sup>1430</sup>, “Tarh işlemine takaddün eden bütün idari işlemler, vergi hukukunda, idari yargı yerlerine götürülebilme ve dava edilebilme yönünden "ön idari işlem" niteliğinde olduğundan, Vergi Mahkemelerinde idari dava konusu yapılabilecek işlem ancak ve ancak tarh edilen vergi ve kesilen ceza olduğuna..” yönünde karar vermiştir. Danıştay 3.Dairesi ise<sup>1431</sup>; “takdir komisyonu kararındaki birtakım usulsüzlükler bazı ahvelde, idari dava konusu yapılan tarhiyat işlemi sakatlayabilirse de, bu durumda da, iptaline karar verilmesi gereken işlemin tarhiyat olacağında hiç kuşku yoktur.Bu nedenlerle dava konusu uyumsuzlukta takdir komisyonu kararındaki hata sebebiyle sadece tarhiyat hakkında karar verilmesi gerekirken; ön idari işlem olan ve tek başına mükellef tarafından idari dava konusu yapılması mümkün bulunmayan takdir komisyonu kararının iptaline karar verilmesinde yasal isabet görülmediğinden..” yönünde karar vermiştir. Bu kararlarda da belirtildiği üzere, ancak tarh işlemine karşı dava açılabilir. Ön işlemlere karşı dava açılması mümkün olmadığı gibi mahkemede sadece tarh işlemi iptal edecektir.

---

<sup>1428</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.99 ve 103.

<sup>1429</sup> Bumin DOĞRUSÖZ, “**Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği**”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 18, Sayı 210, Haziran 2010, s. 20, (s. 20-21).

<sup>1430</sup> Danıştay 3.D., 22.10.1986, E.1986/1155, K.1986/2064, Danıştay 3.D., 22.05.1986, E.1986/246, K.1986/1388, Danıştay 3.D., 22.05.1986, E.1986/482, K.1986/1386., [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (10.05.2010).

<sup>1431</sup> Danıştay 3.D., 22.05.1986, E.1986/482, K.1986/1386, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.05.2010).

Matrahın idare tarafından belirlenen bu tarh yöntemlerinde, hazırlık işlemleri olarak belirtilen işlem ve eylemlere karşı dava açılıp açılmayacağı tartışma konusu olmaktadır. Özellikle bu tartışma takdir komisyonu kararları üzerinde yapılmaktadır. Takdir komisyonu kararları bir idari işlemdir<sup>1432,1433</sup>. Çünkü komisyon kararları vergi dairesini bağlayıcı özelliği dolayısıyla vergi idaresi yönünden yürütülmesi zorunlu kararlardır<sup>1434</sup>. Takdir komisyonu kararlarının idari işlemlerden hangi grubu oluşturduğunu belirlemek zordur. Yalnız idarenin tek yanlı kollektif işlemi olarak nitelendirilebilir<sup>1435</sup>. Çünkü komisyonların kuruluşu tamamen idareye vergilendirme yetkisine sahip mercilere bırakılmadığı için idarenin iç işlemi olarak nitelendirilemeyecektir<sup>1436, 1437</sup>. Burada takdir komisyonu kararlarına karşı dava açılıp açılmayacağını belirlemek için bu kararların nihai ve kesin işlem olup olmadığının tespiti gereklidir. İdari karar alma sürecinde bir işlemin nihai olup olmadığının tespit edilmesine yönelik iki ayrı teori bulunmaktadır. Bunlar; zincir işlemler, diğeri ise ayrılabilir işlemler teorisidir<sup>1438</sup>. Zincir işlem teorisine göre; belirli ve nihai bir sonucu doğurmak için yapılan ve birbirini takip eden tamamlayıcı bir dizi işlem olarak tanımlanabilir. Bu kurama göre zincirin halkalarını oluşturan işlemler hakkında iptal davası açılmayacağı, bu konuda ileriye sürülecek hukuka aykırılıkların ancak nihai işleme karşı açılacak iptal davasında ileri sürülebilecektir<sup>1439</sup>. Çünkü zincirdeki işlemler arasındaki işbirliğinin bir sonucu olarak zincirdeki işlemlerden birindeki hukuka aykırılık asıl işlemi de etkileyecektir. Zincir işlemde yer alan hazırlık işlemleri kural olarak bağımsız olmadığından bunlara karşı asıl işlemde bağımsız dava

---

<sup>1432</sup> CANDAN, “**Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu**”, s.9-10.

<sup>1433</sup> Karşı Görüş; Aral’a göre; Takdir Komisyonu kararları idari işlem değildir. Çünkü Takdir komisyonu tarafından verilen takdir kararlarıyla kişilerin hukuki durumunda bir değişiklik olmadığı gibi hukuk dünyasından da yeni bir hukuki durum meydana gelmez ve mevcut hukuki durumda bir değişiklik olmaz. ARAL, **Vergi Takdir Komisyonları**, s.41.

<sup>1434</sup> CANDAN, “**Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu**”, s.9.

<sup>1435</sup> SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.49.

<sup>1436</sup> ARAL, **Vergi Takdir Komisyonları**, s.41, CANDAN, “**Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu**”, s.9, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 102.

<sup>1437</sup> VUK 73. Maddesine göre Takdir Komisyonuna üyelerin, Ticaret odalarından, Sanat ve Meslek erbabı için buların mensup oldukları mesleki teşekküllerden veya belediyeler tarafından seçilmesi bu komisyon kararlarının bir iç işlem olmamasından ileri gelmektedir. ARAL, **Vergi Takdir Komisyonları**, s.41.

<sup>1438</sup> SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.49.

<sup>1439</sup> ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, s.122-123.

açılmayacaktır.<sup>1440</sup> Ayrılabilir işlemler kuramına göre ise, birden çok işlemin yapılması ile gerçekleşen aşamalı idari işlemlerin, bu süreçteki işlemlerden birisinin ayrılarak başlı başına yürütülebilirlik niteliği kazanıp, genellikle idari bir yargı önünde çözümlenecek türden bir uyuşmazlığa konu olabilmelidir<sup>1441</sup>. Bu teoriler açısından düşünüldüğünde, kesin ve yürütülebilir işlem tarh işlemidir<sup>1442</sup>. Dolayısıyla mükellef açısından vergi idaresinin yaptığı tarh işlemi zincir işlemidir<sup>1443</sup>. Çünkü, ayrılabilir işlem kuramına göre zincirin parçası olan halka işlemler ile nihai işlem arasındaki hukuki bağın zayıf ve çözülebilir nitelikte olması gereklidir<sup>1444</sup>. Fakat tarh işleminde, takdir komisyonu kararı ile vergi dairesinin yaptığı tarh işlemi arasında sıkı bir bağ vardır. Bu açıdan, Takdir komisyonu kararı da bu zincir işlemin bir halkasını oluşturmaktadır. Bu zincirin halkası olan takdir komisyonu kararına karşı hukuka aykırılıklar ise ancak nihai işlem olan tarh işlemine karşı açılacak iptal davasında ileri sürülebilecektir<sup>1445,1446</sup>. Bu açıdan tarh işleminden önce yapılacak idari işlem niteliğindeki tarh işlemine hazırlık niteliğindeki ön işlemlere karşı ancak tarh aşamasında iptal davası açılabilir. Çünkü idari işlem niteliğindeki ön işlemler zincirin bir parçası olmaktadır.

Diğer taraftan, bazı vergi inceleme raporları mükellef aleyhine rapor tarihinde herhangi bir tarh işlemi yapılmasını gerektirmese de, mükellefin ekonomik menfaatini etkileyebilir. Örneğin mükellefin gelecek yıla devreden zararını azaltan veya devreden indirilecek KDV'sini azaltan raporlardır<sup>1447</sup>. Bu raporlara karşı dava açılabilmesine yönelik son dönemlerde Danıştay tarafından kabul edilmeye başlanmıştır<sup>1448</sup>. Burada

---

<sup>1440</sup> ULER, “Yönetmelik Yargıda Davaya Süresi”, s.246.

<sup>1441</sup> ÖZAY, **Günışığında Yönetim**, s.512.

<sup>1442</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 103.

<sup>1443</sup> SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.50.

<sup>1444</sup> ERKUT, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, s.123.

<sup>1445</sup> SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.50.

<sup>1446</sup> Saban'a göre; Takdir komisyonu kararına karşı vergi dairesinin dava açması, Takdir Komisyonu kararlarına dayanılarak yapılan tarh işleminde, takdir komisyonu kararı zincir işlemidir ve takdir komisyonu kararı olan halka ayrılabilir işlemidir. Dolayısıyla iptal davası açılabilir. Burada yasa koyucu zincir işlemleri ve ayrılabilir işlemleri, nihai ve kesin işlemin bağlandığı hukuki sonuçları ayrı ayrı gruplandırmıştır. SABAN, **Vergi Yargısının Etkinliği**, s.50.

<sup>1447</sup> DOĞRUSÖZ, “**Vergi İnceleme Raporunun Davaya Edilebilirliği**”, s. 20-21.

<sup>1448</sup> “Davalı idarenin, kanunların kendisine tanıdığı yetki çerçevesi içinde yaptırdığı inceleme sonucu düzenlettiği raporda, 1998 yılını zararla 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 bir kurumlar vergisi hesaplanmamıştır. Ancak, Vergi Usul Kanununun 134 ve müteakip

yukarıda bahsettiğimiz zincir işlem teorisine aykırı bir durum olup olmadığını tartışacak olursak; vergi inceleme raporu icrai olmayan bir idari işlemdir. Dolayısıyla, ancak zincir işlemin son halkası olan tarh aşmasında dava edilebilir. Eğer inceleme raporu tarh işlemi yapılmasını gerektirmiyorsa bu durumda zincir işlemin son halkası olan tarh işlemi yapılamamakta böyle olunca da mükellef hukuki durumunu etkilese bile vergi inceleme raporuna dava açma hakkını kaybetmekle karşı karşıya kalacaktır. Bu durum mükellefin hukukunu etkileyen işlemin, nihai işlem olan tarh işlemi yapılmadığı için, yargısal denetim dışı kalmasına neden olacağından vergi inceleme raporları dava konusu yapılacaktır. Bir anlamda, eğer ön işlemler tarh işleminin yapılmasını gerektirmiyorsa fakat mükellefin hukuki ve ekonomik durumunu etkiliyorsa yani zincirin son aşaması ortaya çıkmıyorsa, zincirin tarh öncesinde yapılan ön ve hazırlık işlemlerinin dava konusu yapılabilecektir.

### **3.3.3. Düzeltme Yoluyla Yapılan Tarh İşlemine Karşı Dava Açılması**

VUK'un 117. ve 118. Maddelerinde belirtilen vergi hatalarının ortaya çıkması durumunda, VUK'un 120. ve 121.Maddelerine göre düzeltilmesi nedeniyle yeni bir tarh işlemi düzeltme yoluyla yapılmaktadır<sup>1449</sup>. Düzeltme işlemi idarenin tek taraflı olarak tesis ettiği kesin ve yürütülmesi zorunlu bir başka ifade ile idari davaya konu olabilecek nitelikte idari bir işlem olduğundan bu idari işleme karşı dava açma olanağı

---

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 göz önüne 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..” Danıştay VDD, 23.12.2005, E.2005/201, K.2005/308. Karşı yönde karar için bakınız; “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.” Danıştay VDD, 22.05.1998, E.1996/371, K.1998/91, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (10.05.2010).

<sup>1449</sup> AKDOĞAN, KIZILOT, EYÜPGİLLER, s. 28.

bulunmaktadır<sup>1450</sup>. Dolayısıyla düzeltme yoluyla yeni bir tarh yapılması durumun da mükellef yeni veya ek tarh işlemine karşı dava açma hakkı doğacaktır.

VUK'un 375. Maddesine göre "Vergi cezalarında yapılan hatalar, bu kanunda vergi hataları için belli edilen usul ve şartlara göre düzeltilir". Vergilere ve cezalar bakımından yapılacak düzeltme için iki yol düzenlenmiştir. Birisi re'sen düzeltme, diğeri ise başvuru üzerine düzeltmedir<sup>1451</sup>. VUK 121. Maddesinde Vergi Hatalarının Re'sen düzeltilmesi şöyle açıklanmıştır; "İdarece tereddüt edilmeyen açık ve mutlak vergi hataları re'sen düzeltilir. Kendi aleyhlerine düzeltme yapılan kimselerin düzeltmeye karşı vergi mahkemesinde dava açma hakları mahfuzdur." Bu maddeden de anlaşılacağı üzere re'sen düzeltme vergi hatasının herhangi bir başvuru olmaksızın vergi idaresi tarafından düzeltilmesidir. Ayrıca Mükelleflerin bu işleme karşı dava açma hakkı bulunmaktadır. Burada re'sen düzeltme işleminin mükellefin lehine olması durumunda yeni bir vergi tarhına gerek yoktur. Mükellefe düzeltme fişinin örneği tebliğ edilir. Hatalı tarhın dayanağı olan tahakkuk fişi veya ihbarname düzeltilen dışındaki miktar için geçerliliğini korumaktadır. Mükellefin aleyhine düzeltme yapılmış ise ek yada yeni vergi tarhi nedeniyle ile ihbarname ile tebliği gerekmektedir<sup>1452</sup>. Bu tebliğ tarihinden itibaren 30 günlük genel dava açma süresi içerisinde dava açılabilir<sup>1453</sup>. Dolayısıyla bu ek veya yeni vergi tarhına karşı mükellef dava açabilecektir.

Başvuru ile düzeltmede ise, mükellef vergi dairesinden hatanın düzeltilmesini talep edebilir. Bu talep kabul edilmediği takdirde mükellef üst merciye başvurabilir. Bu yola şikayet yolu denilmektedir<sup>1454</sup>. Şikayet başvurusunda bulunulabilmesi için VUK'nun 124. maddesine göre iki ön koşul vardır. İlki hatalı vergilendirme işlemine karşı idari dava açma süresinin geçmiş olması yani 30 günlük dava süresinin geçmiş olması, İkinci koşul ise, düzeltme isteminde bulunulmuş ve bu istemin reddedilmiş

---

<sup>1450</sup> Danıştay 3.D.,25.06.1996, E.1995/2870,K.1996/2556, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.05.2010).

<sup>1451</sup> KARAKOÇ, "Vergi Sorunlarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları, s.79.

<sup>1452</sup> KIZILOT, KIZILOT, Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, s. 126.

<sup>1453</sup> CANDAN, Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, s. 231.

<sup>1454</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.182.

olması veya reddedilmiş sayılmasıdır<sup>1455</sup>. Bu yolda vergi mahkemesinde dava açma süresi geçtikten sonra yaptıkları düzeltme talepleri reddolunanlar şikayet yolu ile Maliye Bakanlığına başvurabilirler. Ayrıca il özel idare vergileri hakkında valiliğe ve belediye vergileri için ise belediye başkanlığına başvurulabilir (VUK Madde 124). Dolayısıyla dava açılabilmesi için öncelikle izlenmesi gereken yol, mükellef öncelikle düzeltme talebinde bulunması bu isteminin reddi üzerine ise Maliye Bakanlığına şikayet yolu ile başvurulması ve alınacak olumsuz yanıt üzerine dava yoluna gidilmesidir. Şikayet başvurusunun hangi sürede şikayet merci tarafından sonuçlandırılacağına ilişkin olarak VUK'ta bir hüküm yoktur. Şikayet başvurusunun idari bir başvuru olması nedeniyle bu idari başvuruya karşı altmış gün içinde bir cevap verilmezse isteğin reddedileceği kabul edilmektedir (İYUK Madde 11/2). Bir anlamda idari başvuruya karşı 60 gün içerisinde cevap verilmez ise işlem zımnen reddedilmiş sayılacaktır. İsteğin reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması durumunda dava açma süresi yeniden işlemeye başlar (İYUK Madde11/3). Bu düzeltme yolu takip edilmeden doğrudan dava açılması mümkün değildir. Danıştay Vergi Dava Dairelerinin kararı da bu yöndedir; “Vergi Usul Kanununun... sözü edilen hükümleri uyarınca, düzeltme başvurusunun reddi üzerine şikayet yoluyla Maliye Bakanlığına başvurulması ve ancak Bakanlığın olumsuz yanıtı üzerine işlemin iptali istemiyle dava açılması mümkün olduğundan, merciine başvurulmadan açılan davanın incelenmesi mümkün değildir.” Şikayet yoluna başvurulması ve bu başvurunun reddedilmesi veya reddedilmiş sayılması durumunda kesin ve yürütülmesi gerekli işlem ortaya çıkmaktadır<sup>1456</sup>. Dolayısıyla, vergi hatasının düzeltilmesinin idareden istenilmesi durumunda başvuruya verilen cevap karşı dava açılabilmesi için şikayet başvurusunun yetkili idari makamlar tarafından reddedilmiş veya reddedilmiş sayılması gerekmektedir. Burada açılacak dava konusu vergi hatasını içeren tarh işlemi değil şikayet başvurusunun reddine veya reddedilmesine ilişkin işlemdir<sup>1457</sup>,<sup>1458</sup>. Vergi idaresi mükellefin şikayetini kısmen kabul edilerek düzeltme yoluyla yeni veya ek bir tarh yaparsa bu tarh işlemine karşı da dava açılabilecektir.

---

<sup>1455</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 241-242, KARAKOÇ, “*Vergi Sorunlarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s.91-92.

<sup>1456</sup> KARAKOÇ, *Vergi Sorunlarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s.93.

<sup>1457</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 243, KARAKOÇ, *Vergi Sorunlarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s.93-94.

### 3.3.3.4. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilere Karşı Dava Açılması

Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, tahsil aşaması tahakkuku da içine almakta (VUK Madde 24) ve tahsilin gerçekleşmesi ile aynı zamanda tahakkuk etmiş olmaktadır. Dolayısıyla, bu tür vergilerde tarh ve tebliğ aşaması yoktur. Tahsil tahakkuku da içine almakta ve bu nedenle de vergilendirme işlemlerinde son aşama olan tahsil işleminin gerçekleşmesi ile birlikte vergi tahakkuk etmiş olur<sup>1459</sup>. Bu tür vergilerde verginin ödenmesi ve tahakkuku aynı anda olmaktadır. Dolayısıyla verginin ödenmesinde önce verginin tarh ve tahakkuku olmadığından tebliğ işlemi de yapılmamaktadır. Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde tarh ve tahakkuk aşaması olmadığından doğrudan verginin tahsili vardır<sup>1460</sup>. Bu nedenle, verginin tarh ve tahakkuku, tahsil aşamasında gerçekleştiğinden bu tür vergilerde tarh işlemine karşı dava ancak tahsil aşamasında açılmaktadır.

## 3.4. Tarh İşlemine Karşı Dava Açma da Taraflar

### 3.4.1. Genel Olarak

İdari davalarda davacı ve davalı olmak üzere iki taraf vardır. İdari davalarda genel olarak idare davalı durumundadır. Bu durum idarenin icrai karar alma ve resen yürütme yetkisine sahip olduğu durumlarda ortaya çıkar. Davada mutlaka iki taraf vardır. Tek taraflı dava olmaz. Bunun bir sonucu olarak ta kişi kendi aleyhine dava açamaz<sup>1461</sup>. Davanın tarafları dava dilekçesinde, davacı tarafından gösterilir.

---

<sup>1458</sup> Danıştay da vermiş olduğu bir kararda ; “İlgililer Maliye Bakanlığı'na şikayet başvurusunda bulunabilecektir. Bu istemin reddi yolundaki Bakanlık işleminin idari davaya konu edilebileceğinde tereddüt bulunmamaktadır. Bu davalar, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlarda "vergi tarhı" üzerine vergi mahkemelerinde açılacağı belirtilen "vergi davası"ndan konusu itibariyle ayrılmaktadır. Vergi davasının konusunu tarh işlemi teşkil ettiği halde, vergi hatası iddiasıyla açılan davanın konusunu hata iddiasının reddi yolundaki idari işlem teşkil etmektedir.” Danıştay 4.D., 03.02.1994, E.1993/2868, K.1994/604.

<sup>1459</sup> TURGAY, s. 95, DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s. 121.

<sup>1460</sup> YENİCE, ESİN, s.186.

<sup>1461</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, Cilt II, s. 897, GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s.361-362, KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 134.

Vergi yargısında genellikle taraflar, bir tarafta vergi mükellefi veya sorumlusu, diğer tarafta ise ilgili vergi dairesi bulunmaktadır. Mesleki teşekküllerin davacı olabilmeleri özel düzenlemeler çerçevesinde belirlenmiştir. Belediyelerle ilgili vergilerde taraf ise belediyelerdir<sup>1462</sup>. Tarh işlemi subjektif bir işlem olduğundan bir tarafta tarhın muhatabı olan mükellef veya vergi sorumlusu diğer tarafta ise bu işlemi yapan vergi dairesi olacaktır. Dolayısıyla vergi dairesinin yaptığı tarh işlemine karşı çıkacak uyuşmazlıklara karşı açılacak davalarda bir tarafta vergi dairesi, diğer tarafta ise kendisine tarh yapılan mükellef olacaktır. Tarh işlemine karşı açılacak davalarda davalı ve davacıya ilişkin koşullar aşağıda incelenecektir.

### 3.4.2. Davacı

Bir davada davacı olmak için ilk şart genel ehliyet şartının gerçekleşmesidir. Objektif ehliyet olarak ifade edilen bu durum HUMK'a göre sahip olunması gerekli olan şartları ifade etmektedir<sup>1463</sup>. Yargılama hukuku açısından iki çeşit ehliyet vardır. Bunlardan birincisi, davada taraf olma ehliyeti<sup>1464</sup>, diğeri de dava açabilme ehliyetidir<sup>1465</sup> (yeteneğidir). Yönetmelik yargıda bunlara birde subjektif ehliyet denen menfaat ilişkisinin eklenmesi gereklidir. Davada taraf olma ve dava açabilme ehliyeti açısından idari ve vergi davalarının ayrı bir özelliği bulunmamaktadır<sup>1466</sup>. Vergi davaları açısından dava ehliyeti, İYUK ve bu yasa da yer alan atıflar nedeniyle Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK) hükümleri ve VUK'a göre belirlenmektedir<sup>1467</sup>. İYUK'un 31. Maddesinde<sup>1468</sup> objektif ehliyet açısından HUMK'a atıf yapmıştır<sup>1469</sup>.

---

<sup>1462</sup> Adnan TEZEL, “Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı”, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (Çeşitli Açılardan Vergileme Ve Sorunları), 21-23 Mayıs 1990, Lara - Antalya, s. 112 (s.109-118).

<sup>1463</sup> SEZGİNER, **Ayrılabilir İşlem Kuramı**, s.47.

<sup>1464</sup> Davada taraf olma yeteneği, medeni haklardan yararlanma ehliyetinin bir parçasını oluşturmaktadır. Medeni Kanunun 8. Maddesine göre, bütün kişiler medeni haklardan yararlanırlar. Medeni haklardan yararlanan kişiler in dava da taraf olma ehliyeti de vardır. GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s.362

<sup>1465</sup> Dava açabilme ehliyeti, medeni hakları kullanma ehliyetinin bir parçasıdır. Dava açabilme ehliyetine dava ehliyeti de denilmektedir. Medeni hakları kullanma yeteneğine sahip olanlar dava açabilme yeteneğine de sahiptirler. GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s.367.

<sup>1466</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s.362, KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 134.

<sup>1467</sup> AKKAYA, “**Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu**”, s.191.

<sup>1468</sup> İdari Yargılama Usul Kanununun 31/1 Maddesine göre; bu kanunda hüküm bulunmayan durumlarda; hakimin davaya bakmaktan memnuniyeti ve reddi ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın

HUMK'ta ehliyet sorunun çözümlü için Medeni Kanuna atıfta bulunmaktadır<sup>1470</sup>. Dolayısıyla HUMK'da dava ehliyeti ile ilgili 38 ve diğler Maddelerde yer almakta ve dava ehliyetinin Medeni Kanuna göre belirleneceği hüküm altına alınmaktadır<sup>1471</sup> (HUMK Madde 38). Objektif ehliyet şartının yanı sıra davacıda dava türlerine göre subjektif ehliyet aranabilir<sup>1472</sup>. Subjektif dava ehliyeti ile ilgili belirleme ise, İYUK'un 2. Maddesinde yer almaktadır. Bu maddeye göre, iptal davalarında menfaat ihlali, tam yargı davaları için hakkın ihlali şartı aranmaktadır<sup>1473</sup>.

İdari yargılamadaki koşullardan bağımsız olarak VUK 377. Maddesinde vergi davaları için özel yargılama usulü getirilmiştir<sup>1474</sup>. VUK'un 377. Maddesine göre dava açmaya yetkili olanlar; Mükellefler, kendisine vergi cezası kesilenler, Vergi Daireleri sadece tadilat ve takdir komisyonunca tahmin ve takdir olunan matrahlarla karşı dava açabilirler. Ayrıca, VUK Mükerrer 49. Maddesine göre, emlak vergisiyle ilgili olarak, bina inşaat maliyet bedellerine karşı Türkiye Ticaret, Sanayi, Deniz Ticaret Odaları ve Ticaret Borsaları Birliği bu bedellere karşı resmi gazetede yayınlanmasından itibaren 15 gün içinde dava açabilirler.

VUK 377. Maddesinde belirtildiği üzere, "*mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecektir.*" Dolayısıyla madde hükmünde de açıkça belirtildiği üzere, mükellefler tarh işlemine karşı dava açabileceklerdir. Vergi idaresinin ise kendi yaptığı tarh işlemine karşı dava açması mümkün değildir. Dolayısıyla tarh işlemine karşı idare davacı olamayacaktır.

---

ihbarı, tarafları vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sukununu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemlerde HUMK hükümleri uygulanır.

<sup>1469</sup> SEZGİNER, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s.47

<sup>1470</sup> GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s.362.

<sup>1471</sup> AKKAYA, "*Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*", s.191.

<sup>1472</sup> SEZGİNER, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s.47.

<sup>1473</sup> AKKAYA, "*Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*", s.191.

<sup>1474</sup> YÜCE, *Türk Vergi Yargısı*, s.127.

### 3.4.2.1. Vergi Sorumlularının Davacı Olması

Tarh işleminin muhatabı doğal olarak mükelleflerdir. Fakat bazı durumlarda tarhin muhatabı vergi sorumluları da olabilmektedir. Tarhin muhatabının vergi sorumlusu olması durumunda, vergi sorumluları bu tarh işlemine karşı dava açıp açamayacakları tartışmalı bir konudur. VUK 377. Maddesinde mükelleflerin tarh işlemine karşı dava açabilecekleri hükme bağlanmıştır. Yine aynı yasanın 8. Maddesinin 4. Fıkrasında, yasanın müteakip maddelerindeki “mükellef” tabirinin vergi sorumluları içinde şamil olduğunu öngördüğünden, bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, kanunun diğer maddelerinde mükellefler için getirilen görev, sorumluluklar aksine bir hüküm bulunmadıkça vergi sorumluları içinde geçerli olacaktır<sup>1475</sup>. VUK’un vergi uyumsuzlukları başlıklı 5. Kitabında da aksine bir hüküm bulunmadığı için<sup>1476</sup>, VUK 377. Maddesindeki mükellefler tabiri vergi sorumlularını da kapsayacaktır<sup>1477</sup>. Dolayısıyla, eğer tarh işlemi vergi sorumlusu adına yapılıyorsa, sorumlunun dava açma hakkı doğacaktır. Danıştay’da bu yönde vermiş olduğu bir kararda; “vergi sorumluları vergi borcundan mükellef ile birlikte müteselsilen sorumlu olduklarına göre, kendilerinden istenen vergi ve cezaya tarhiyat aşamasında itiraz etme hakkına sahip” olduğu yönündedir<sup>1478</sup>.

Verginin kesinti yoluyla ödendiği durumlarda özellikli bir durum vardır. Kesinti yapmak zorunda olan sorumlular, kesintileri yaparak vergi dairesine beyanname verip kesintileri vergi dairesine ödedikten sonra yasanın yüklediği sorumluluk sona ermekte ve vergi ile ilişkileri kesilmektedir<sup>1479</sup>. Fakat vergi sorumluları tevkif ettikleri vergilerle ilgili vergi dairesine ödemek zorunda oldukları vergiler nedeniyle tarh işleminin muhatabı olabilmektedirler. Kaynağında tevkifi gerekirken tevkif edilmeyen vergiler asıl mükelleften değil tevkifatı yapması gerekli olan sorumludan alınır. Burada

<sup>1475</sup> Danıştay 7 D.,22.05.1984, E.1984/127, K.1984/1074. . [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.05.2010).

<sup>1476</sup> Danıştay 7 D.,22.05.1984, E.1984/127, K.1984/1074, Danıştay 7. D., 20.11.1992, E. 1988/3030, K. 1992/5469, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.05.2010).

<sup>1477</sup> AKKAYA, “Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu”, s.192.

<sup>1478</sup> Danıştay 7 D.,22.05.1984, E.1984/127, K.1984/1074. . [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.05.2010).

<sup>1479</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 241.

tarh sorumlu adına yapılır<sup>1480</sup>. Çünkü, verginin kesilmesi ödenmesi işlemlerinde, vergi dairelerinin muhatabı vergi sorumlusudur. Vergi mükelleflerinin vergi kesintisi yapılması ve ödenmesi aşamasında hiçbir yükümlülükleri yoktur<sup>1481</sup>. Vergi sorumluları beyannameyi ihtirazi kayıtla verse de vermese de dava hakkı kendisinden kesinti yapılan mükellefindir<sup>1482</sup>. VUK'un 8. Maddesinde; "mükellef tabiri vergi sorumlularına da şamildir" denilmekte, VUK 11. Maddesinde ise vergi kesenlerin ödevlerinin kapsamı dava hakkı dışlanacak şekilde bir sınırlama getirilerek "vergilerin tam kesilip ödenmesi" ve "ödevlerin yerine getirilmesi" olarak belirlenmiştir. Bu nedenle dava hakkının ancak "eksik vergi kesildiği veya hiç kesilmediği gerekçesi ile sorumlu aleyhine cezalı tarh yapılması" ile sınırlı tutulması gerekmektedir<sup>1483,1484</sup>. Dolayısıyla eğer sorumlu kendisine düşen görevleri yerine getirmez ise hakkında yapılacak olan ikmalen veya re'sen tarha karşı dava açma hakkı olacaktır<sup>1485</sup>.

Danıştay bu konuda vermiş olduğu bir kararlarda; kaynakta vergi kesintisi yapılan vergilerde vergi sorumlusunun da dava açamayacağı yönündedir. Danıştay'ın vergi kesintisi yapan vergi sorumluların dava açamayacakları yönündeki kararlarının

---

<sup>1480</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 28, ALİEFENDİOĞLU, "**Vergi Yargısı ve Sorunları**", s.149.

<sup>1481</sup> KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s.138.

<sup>1482</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 241-242.

<sup>1483</sup> Bumin DOĞRUSÖZ, "**Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**", İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları 3, İstanbul, 1992, s. 47-48, Bumin DOĞRUSÖZ, "**Vergi Kesenlerin Dava Hakkı**", Referans Gazetesi, 01.03.2010.

<sup>1484</sup> Doğrusöz'e göre vergi kesenlerin dava açma hakkının olmayacağı diğer nedenlerini de şöyle açıklamıştır; "İYUK yapısı içerisinde vergi uyumsuzlukları, tam yargı davası olarak düşünüldüğünden ve bu tür davalarda ancak "hakları muhtel olanlar" tarafından açılacağından, verginin kaynakta kesilmesi yönteminde verginin esas itibarıyla yükümlünün mal varlığından çıkmaktadır. Dolayısıyla istihkak sahibinin mal varlığını ilgilendirdiği de dikkate alınır, vergi kesenin mal varlığını ilgilendirmemesi nedeniyle hakları muhtel olanlar içinde düşünülmesi mümkün değildir. Diğer taraftan, İYUK'un 15. Maddesinin 1-d bendinde ise davanın bizzat davacı tarafından yada avukatlık sıfatına sahip vekili tarafından açılacağı, aksi durumda davanın bizzat veya avukatı tarafından 30 gün içinde açılmak üzere reddedileceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, davada kendilerini avukat sıfatına haiz olmayan vekile temsil ettirmeleri mümkün olmadığından, vergi kesen vergi mükellefinin vekili olmadığından ve iki taraf arasında bir vekalet ilişkisi de yoktur. Bu nedenle, vergi kesenin mükellefin mal varlığının zarar görmesi nedeniyle ve mükellef adına hareketle dava açması mümkün değildir" DOĞRUSÖZ, "**Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme "Stopaj"**", s. 48, DOĞRUSÖZ, "**Vergi Kesenlerin Dava Hakkı**", 01.03.2010.

<sup>1485</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 241-242, KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s.138.

gerekçesi ise<sup>1486</sup>; “aynı tarh işlemiyle ilgili olarak mükelleflerin yanında vergi sorumlularının da dava açma olasılığının varlığı karşısında uygulamada birçok karışıklık ve haksızlığa yol açacağını ve bu durumun ise pratik bir sonuç yaratmayacağı” yönündedir. Danıştay’ın bu kararlarında da açıkça belirtildiği üzere, kaynakta kesinti yapılan vergilerde vergi sorumlularının dava hakkına sahip olmadığı, dava hakkının da ancak hak sahibi tarafından kullanılabileceği yönünde olmasına rağmen, vergi kesene dava hakkının karşı tarafla anlaşma yapıldığının kanıtlanması durumunda ve istihkak sahibinin yabancı olması durumunda dava açma hakkının tanındığı belirtilmektedir<sup>1487</sup>.

### 3.4.3. Davalı

İdare tesis ettiği idari kararlardan dolayı genellikle davalı konumundadır<sup>1488</sup>. Dolayısıyla da genel olarak vergi davalarında idare davalı durumundadır<sup>1489</sup>. Vergiyi tarh eden vergi dairesi olduğundan (VUK Madde 4) tarh işlemine karşı açılacak davalarda davalı tarh işlemi yapan vergi dairesi olacaktır. Belediyeler tarafından tarh edilen vergilerde ise davalı ilgili vergiyi tarh eden belediye olacaktır.

Tarh işlemine karşı açılacak davalarda diğer idari ve vergi davalarında olduğu gibi dava dilekçesinde davalının belirtilmesi gereklidir. İYUK’un 14, 15 ve 24. Maddelerinde yer alan düzenlemeler dava dilekçelerinde davalının gösterilmemesi durumunda yada yanlış gösterilmesi durumunda uygulanacak kuralları belirtmektedir<sup>1490</sup>. İYUK’un 15. Maddesinde belirtildiği üzere, dava dilekçeleri üzerine yapılacak ilk incelemede davalının gösterilip gösterilmediği hususu da dikkate alınmaktadır. Davanın hasım gösterilmeden veya yanlış hasım gösterilerek açılması durumunda, dava dilekçesinin tespit edilecek gerçek hasma tebliğ edilmesi gereklidir

<sup>1486</sup> Danıştay 3.D., 25.12.1984, E. 1984/4075, K. 1984/3527, Danıştay 3.D.,01.03.1985, E.1984/4804, K. 1985/764, Danıştay 3.D., 11.03.1986, E.1985/656, K.1986/793, Danıştay 4.D.,09.03.1984, E.1983/2533, K. 1984/993, Danıştay 4.D., 13.02.1984, E. 1983/1028, K. 1984/513. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.05.2010).

<sup>1487</sup> DOĞRUSÖZ, “**Vergi Kesenlerin Dava Hakkı**”, 01.03.2010.

<sup>1488</sup> YÜCE, **Türk Vergi Yargısı**, s. 128.

<sup>1489</sup> KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 134.

<sup>1490</sup> KIZILOT, KIZILOT, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, s. 349.

(İYUK Madde 15). Bu çerçevede, vergi yargılaması usulü açısından dava dilekçesinde davalıda yapılan yanlışlık davanın reddine neden olmamakta, bu yanlışlık mahkeme tarafından kendiliğinden düzeltilmektedir<sup>1491</sup>.

### 3.5. Tarh İşlemine Karşı Dava Açılmasında Görevli ve Yetkili Mahkeme

#### 3.5.1. Genel Olarak

Görev ve yetki usul hukuku açısından birbirinden ayrı anlamlar içermektedir. Görev, bir yargı kolunun dava konusu açısından yetkili olmasını ifade ederken, Yetki, bir mahkemenin yer yönünden yetkili olduğunu belirtmektedir<sup>1492</sup>. Görev ve yetki, usul hukukunun özel anlamları olan önemli konularındandır<sup>1493</sup>.

Bir ülkede birden çok yargı düzeninin bulunması durumunda veya yargı düzeni içinde birden çok yargı kuruluşu yer alıyorsa görev dağılımı sorunu ortaya çıkabilir. Ayrıca, aynı yargı düzeni içerisinde bir yargı düzeni içinde yer alan aynı yargı yerleri arasında da görev sorunu ortaya çıkabilir. Dolayısıyla, yargı yerlerinin görev ve yetki alanının belirlenmesi kamu düzeni ile ilgilidir<sup>1494</sup>. Kural olarak bir dava, o davaya bakmakla görevli ve yetkili mahkemeye açılması ve o mahkeme tarafından karara bağlanması gerekmektedir<sup>1495</sup>. Vergi davaları açısından da hangi mahkemelerin görevli ve yetkili olduğu önem taşımaktadır. Bir vergi uyuşmazlığı ortaya çıktığında hangi yargı koluna dava açılacağı veya aynı yargı kolunda hangi mahkemeye dava açılacağı, yer bakımından ise hangi mahkemenin görevli olduğunun belirli olması mükelleflerin bu haklarını kullanmaları açısından önem taşımaktadır.

İYUK'un dilekçeler üzerine ilk inceleme başlıklı 14 üncü maddesinin 3. Fıkrasının a bendinde, görev ve yetki hususunun ilk inceleme esnasında dikkate alınacağı belirtildikten sonra, 15. Maddesinde de, idari yargının görevli olduğu

<sup>1491</sup> YÜCE, *Türk Vergi Yargısı*, s. 128.

<sup>1492</sup> GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargısı*, s. 68.

<sup>1493</sup> Selçuk HONDU, “**Danıştay, idare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri Arasında Ortaya Çıkan Görev Uyuşmazlıkları**”, *Danıştay Dergisi*, Yıl:15, Sayı: 56-57, s.14 (s.13-34).

<sup>1494</sup> GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargısı*, s. 68.

<sup>1495</sup> KOCAHANOĞLU, *Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar*, s. 49.

konularda görevli veya yetkili olmayan mahkemeye açılan davanın, görev veya yetki yönünden reddedilerek dava dosyasının görevli veya yetkili mahkemeye gönderilmesine karar verileceği hükmüne yer almaktadır. Ayrıca aynı kanunun 49. maddesinin 1 inci fıkrasının a bendinde ise, görev ve yetki dışında bir işe bakılmış olması hali bozma nedeni olarak sayılmıştır.

### 3.5.2. Görevli Mahkeme

Görev, bir uyuşmazlık çıkması durumunda hangi yargı koluna ait mahkemelerin veya aynı yargı kolu içerisinde yer alan ilk derece mahkemelerden hangisinin bakması gerektiğini ifade etmektedir<sup>1496</sup>. Bir anlamda, bir davaya bakması gerekli yargı yerinin belirlenmesini ifade etmektedir<sup>1497</sup>. Bir uyuşmazlığın, konusu itibariyle hangi yargı düzeninde ve o düzen içinde yer alan hangi mahkemede görüleceği, göreve ilişkin hukuk kurallarıyla düzenlenmektedir<sup>1498</sup>. Vergi uyuşmazlıklarına idari yargıda yer alan vergi mahkemeleri bakmaktadır. Dolayısıyla, vergi mahkemeleri vergi davalarında bakmakla görevli ilk derece mahkemeleridir.<sup>1499</sup>. Ancak bazı durumlarda Danıştay'da ilk derece mahkemesi olarak davalara bakmaktadır.

Vergi mahkemelerinin görevleri 2576 Sayılı BİMVMK'un 6. Maddesinde belirlenmiştir. 2576 sayılı Kanunun 6.Maddesinde Vergi Mahkemelerinin görevleri; Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifeler ilişkin davalar, a bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, Diğer kanunlarla verilen, işleri çözümler. Vergi Mahkemeleri bu madde hükmünde sayılan uyuşmazlıkların çözümlenmesinde ilk

---

<sup>1496</sup> KARAKOÇ, *Vergi Sorunlarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s.144, BAYRAKLI, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 92.

<sup>1497</sup> Yücel OĞURLU, “ *Vergi Yargılamasında Vergi Mahkemelerinin Görev ve Yetkileri*”, *Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi*, Cilt 1, Sayı 1, 1997, s.318 (s.317-331).

<sup>1498</sup> Zühal ÇOKAR, “*İdari Yargıda Görev ve Yetki*”, *İdare Hukuku ve İlimler Dergisi*, Vakur Versan'a Armağan Özel Sayısı, Yıl 6 Sayı 1-3, Aralık 1985, s. 43. (s.43-64).

<sup>1499</sup> KARAKOÇ, *Vergi Sorunlarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları*, s.144, BAYRAKLI, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 92.

derece mahkemesidir<sup>1500</sup>. Bu madde hükmünden belirtilen konuların dışında, yani vergi mahkemesinin görev alanına girmeyen bir konuda davanın açılması durumunda Danıştay görev yönünden kararı bozmaktadır<sup>1501</sup>. Danıştay'ın bu konudaki bir kararında da<sup>1502</sup> "2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve görevleri Hakkındaki Kanunun 1.maddesinde "Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemeleri bu kanunla verilen görevleri yerine getirmek üzere kurulmuş genel görevli mahkemelerdir." Aynı Kanunun 6.maddesinin A bendinde, genel bütçeye, il özel idareleri, Belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlara benzeri mali yükümler ve bunlara ilişkin zam ve cezalar ile tarife uyuşmazlıklarını vergi mahkemelerinin çözümleyeceği belirtilmiştir. Herne kadar maddenin sözünden vergi uyuşmazlığının vergi, resim ve benzeri mali yükümlerin tarh ve tahakkuku ile zam ve cezaların kesilmesine ilişkin işlemler hakkında açılan davaların ifade edildiği şeklinde bir anlam çıkmakta ise de, 2575, 2576, 2577 sayılı Kanunların birlikte incelenmesinden, buradaki esas amacın vergi uyuşmazlığının, vergi, resim ve harçlarla bunlara ilişkin zam ve cezalarla ilgili her türlü dava ve işleri ifade ettiği sonucuna varılmaktadır. Gerçekten, bir verginin tarh ve tahakkuku üzerine açılan davalara bakmakla vergi mahkemeleri görevli kılınırken, bu tarh ve tahakkuktan ayrılabilir nitelikte olup, davaya konu teşkil edebilecek vergiye ilişkin idari işlemler hakkında açılacak davaların vergi mahkemelerinde görülmesini kabul etmek, yukarıda sözü edilen kanunların sistem ve amacına uygundur." Şeklinde karar vermiştir. Dolayısıyla tarh işlemine karşı açılacak davalarda görevli mahkeme vergi mahkemesidir.

Görevli olmayan bir yargı koluna dava açılması durumunda dava açma hakkı kaybedilmemekte ek dava açma süresi verilmektedir. Bu konuda İYUK'un 9. Maddesine göre; çözümlenmesi Danıştay'ın idare ve vergi mahkemelerinin görevlerine

---

<sup>1500</sup> KARAKOÇ, **Vergi Sorunlarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları**, s.145.

<sup>1501</sup> "İdare mahkemesinin görev alanına giren davada, görevden ret kararı verilerek dava dosyasının görevli idare mahkemesine gönderilmesi gerekirken, işin esasına girerek hüküm kuran mahkeme ısrar kararında isabet bulunmamaktadır. Açıklanan nedenlerle, İstanbul 5.Vergi Mahkemesinin ısrar kararının görev yönünden bozulmasına..", Danıştay VDDK, 18.10.2006, E.2006/81, K.2006/298. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (16.05.2010).

<sup>1502</sup> Danıştay 4.D.,16.10.1986, E.18986/5182, K.1986/3057. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (16.05.2010).

girdiği halde adli ve askeri yerlere açılmış bulunan davaların görev noktasından reddi halinde, bu konudaki kararların kesinleşmesini izleyen günden itibaren otuz gün içerisinde görevli mahkemede dava açılabilir. Görevsiz yargı merciine başvurma tarihi, Danıştay'a, idare ve vergi mahkemelerine başvurma tarihi olarak kabul edilir. Adli ve askeri yargı yerlerine açılan ve görevsizlik kararının kesinleşmesinden sonra birinci fıkrada yazılı olan otuz günlük süre geçirilmiş olsa dahi, idari dava açılması için öngörülen süre henüz dolmamış ise bu süre içinde dava açılabilecektir. Bu madde hükmünün vergileme alanında pek işlerliği yoktur. Çünkü, bu madde de belirtilen otuz günlük ek sürenin bir vergi davasında doğması için davanın adli veya askeri yargı yerinde açılmış olması gerekmektedir. Uygulamada bu durum pek mümkün görülmemektedir. Yine de vergi davasının adli mahkemede açılması durumunda adli yargı yerinin vereceği görevsizlik kararı üzerine bu kararın kesinleşmesinden itibaren otuz gün içerisinde vergi mahkemesine dava açılabilir. Bunun için ise adli mahkemede açılacak davanın vergi mahkemesinde dava açma süresi olan otuz gün içerisinde açılmış olması gereklidir<sup>1503</sup>.

### 3.5.3. Yetkili Mahkeme

Yetki, yargılama hukukunda belli bir coğrafi alanda içerisinde bir mahkemenin bakabileceği davaları, yani hangi coğrafi alanda hangi mahkemenin davalara bakacağını göstermek amacıyla kullanılmaktadır<sup>1504</sup>. Bir başka deyişle, aynı yargı kolu içindeki görevli mahkemelerden hangi yerde bulunan mahkemenin davayı çözümleneceğini belirlemektedir<sup>1505</sup>. Bu durumda yer itibarıyla görevli mahkeme belirlenmektedir. Aynı yargı kolunda yer alan mahkemelerden coğrafi ve idari bölüşüm dikkate alarak yetkilendirilebilirler. Dolayısıyla, vergi yargısı açısından yetkili mahkeme, vergi davasının ülkede yer bakımından hangi yargı merciinde görüleceğine ilişkindir<sup>1506</sup>.

---

<sup>1503</sup> ÖZBALCI, *Vergi Davaları*, s. 213-214.

<sup>1504</sup> CANDAN, *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 873.

<sup>1505</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, Cilt II, s. 856, HONDU, “ *Danıştay, idare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri Arasında Ortaya Çıkan Görev Uyuşmazlıkları*”, s. 15.

<sup>1506</sup> BAYRAKLI, *Vergi Yargılama Hukuku*, s. 92.

İdari davalar açısından yetki, İYUK'un 32. ve 37. Maddeleri arasında düzenlenmiştir. Davanın idari yargı yerinin yetkisine girip girmediği bu madde hükümlerinde belirtilen kurallar çerçevesinde belirlenmektedir. Danıştay için yetki alanı tüm Türkiye olduğu için ( ilk derece mahkemesi olarak Danıştay'da görülen davalar açısından Danıştay Kanununun 24. Maddesinde belirtilen dava konuları olması gerekmektedir. Yani Danıştay'ın konusal olarak görevine girmesi gerekmektedir.) bu madde hükümlerinde belirtilen yetkili idari yargı yerleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemeleridir<sup>1507</sup>. Eğer yetkili idari mahkemesi bu kanun da ve özel bir kanunda belirtilmemesi durumunda, yetkili idare mahkemesi dava konusunda olan işlemi veya idari sözleşmeyi yapan idari merciin bulunduğu yerdeki idare mahkemesidir ( İYUK Madde 32/1).

İYUK'un 37. Maddesine göre vergi uyuşmazlıklarında yetkili vergi mahkemesi; a) Uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve cezaları kesen, b) Gümrük kanununa göre alınması gerekli olan vergilerle, Vergi Usul Kanunu gereğince şikayet yoluyla vergi düzeltme taleplerinin reddine ilişkin işlemlerde; vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren, c) Amme alacaklarının Tahsil Usulü Hakkındaki Kanunun uygulanmasında ödeme emrini düzenleyen, d) diğer uyuşmazlıklarda dava konusu işlemi yapan, Dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesidir. Bu madde vergi uyuşmazlıklarında yetkili vergi mahkemelerinin hangileri olacağını göstermektedir. Bu madde de belirtilen vergi uyuşmazlıkları 2576 Sayılı BİMMVK'un 6. Maddesinde belirtilen vergi mahkemelerinin görev alanına girdiği belirtilen davalara konu idari uyuşmazlıklardır<sup>1508</sup>.

İYUK'un 37. Maddesinin a bendinde belirtilen, uyuşmazlık konusu olan vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülükleri tarh ve tahakkuk ettiren, zam ve

---

<sup>1507</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 873, Gözübüyük, Tan'da; İYUK'un 32. Maddesinin 1. Bendindeki hükmünde belirtilen idare mahkemesi deyiminin vergi mahkemelerini de kapsadığını belirtmektedirler. GÖZÜBÜYÜK, TAN, Cilt II, s.878.

<sup>1508</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 886.

cezaları kesen dairenin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi vergi davalarının çözümünde yetkilidir. Bu bentte belirtilen tarh ve tahakkuk, 213 sayılı VUK'ta belirtilen, beyana dayalı tarh, ikmalen tarh, re'sen tarh, idarece tarh iken, b bendi ile belirtilen ise düzeltme yoluyla tarhtır. Bu bent tarh işlemi konu edinen vergi davalarında yetkili vergi mahkemesinin belirlenmesinde ölçüt olarak, bu işlemi yapan vergi dairesini veya vergi dairesi görevini yapan ( belediye vb.) ilgili idari birimin bulunduğu yer dikkate alınmıştır. Dolayısıyla da hangi vergi dairesi vergiyi tarh etmişse o vergi dairesinin bulunduğu yerdeki vergi mahkemesi, bu tarh işlemine konu edinen vergi davasının çözümünde yetkili mahkemedir<sup>1509,1510,1511</sup>. Danıştay, bu konuda vermiş olduğu bir kararda tarha yetkili olmayan vergi mahkemesi tarafından verilen kararını bozmuştur<sup>1512</sup>. Bu nedenle yetkili mahkemenin tespiti öncelikle tarha yetkili vergi dairesinin tespitini gerektirmektedir.

### **3.6. Tarh İşlemine Karşı Dava Açma Süresi ve Sürenin Başlangıcı**

#### **3.6.1. Genel Olarak**

Dava açma süresi, idare ile kişiler arasındaki uyuşmazlıklarda, davanın açılması için yargı yerlerine başvuruyu, tarafların yararı amacıyla sınırlandıran kanunla belirlenmiş zaman dilimidir. Kaynağının Anayasadan alarak İYUK'ta belirlenen dava açma süresi, idari faaliyetlerden dolayı haksızlığa uğradıklarını iddia edenlerin, idare ile

<sup>1509</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 887.

<sup>1510</sup> Belediye ve il özel idarelerine ait vergi resim ve harçlarda yer itibariyle sorunu ortaya çıkmaz. Çünkü, belediye ve il özel idarelerinin vergileme işlemlerini yapan birimleri ile üst makamları aynı yerde olduğu için yetkili mahkemenin belirlenmesinde bir sorunla karşılaşmaz. ÖZBALCI, **Vergi Davaları**, s. 478.

<sup>1511</sup> Danıştay'da vermiş olduğu kararlarda yetkili mahkemenin tarha yetkili vergi dairesinin olduğu yer olduğu yönündedir; "2577 sayılı Kanunun 37.maddesinin (a) fıkrasında; uyuşmazlık konusu vergi, resim, harç ve benzeri yükümleri tarh ve tahakkuk ettiren zam ve cezaları kesen dairenin bulunduğu yer vergi mahkemesinin uyuşmazlığı çözmede yetkili mahkeme olduğu hükme bağlanmış olduğuna göre, davacının sakatlık indiriminden yararlandırılmamasına ilişkin işlemin iptali talebiyle açtığı davanın rüvetiyle sakatlık indiriminin uygulanacağı gelir vergisini tarh ve tahakkuk ettiren Vergi Dairelerinin bulunduğu yer vergi mahkemesi olan Malatya Vergi Mahkemesi bu uyuşmazlığı çözmede yetkili bulunmaktadır." Danıştay 3.D., 19.12.1985, E.1985/768, K.1985/3405. "...katma değer vergisini tarh ve tahakkuk ettiren daire Haydarpaşa Giriş Gümrük Müdürlüğü olduğuna göre,yukarıda açıklanan kanun hükümleri uyarınca,uyuşmazlığı çözümlenmekle yetkili mahkeme İstanbul vergi mahkemesidir." Danıştay 7.D., 14.03.1996, E.1994/1286, K.1996/981, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (21.06.2010).

<sup>1512</sup> Danıştay 7.D., 14.03.1996, E.1994/1286, K.1996/981. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (21.06.2010).

aralarında çıkacak uyuşmazlıkları yargı önüne götürmek için belirlenen süredir<sup>1513</sup>. Dolayısıyla, dava açma süresi bir hakkın yargı yerleri önüne getirilebilmesinin zaman yönünden sınırlandırılması anlamını taşımaktadır<sup>1514</sup>. İYUK' un 7. Maddesinin 1. Fıkrasında belirtildiği üzere; dava açma süresi özel kanunlarda ayrı olarak gösterilmeyen durumlarda Danıştay ve idare mahkemelerinde altmış, vergi mahkemelerinde dava açma süresi otuz gündür. Eğer yasada dava açma süresi açıkça belirlenmemişse bu süreler uygulanır. Süre konusunda herhangi bir kural öngörülmemiş ise genel dava açma süresi uygulanacaktır<sup>1515</sup>. Dolayısıyla vergi mahkemelerinde dava açma da genel süre, otuz gündür<sup>1516</sup>. Buna bağlı olarak ta, ikmalen, re'sen veya idarece yapılacak tarhiyatlara, düzeltme yoluyla yapılan tarhiyatlarda idarece re'sen düzeltme durumunda, ihtirazi kayıtla yapılan beyanlara, tahakkuku tahsile bağlı vergilere karşı açılacak davalarda bu süre uygulanır.

Vergi davası açılmasın da genel sürenin belirlenmiş olması dolayısıyla vergi davasının açılması belirli bir süreye bağlanmıştır. Bu süre geçtikten sonra vergilendirme işlemine dava açılması mümkün değildir. Bu süre hak düşürücü süredir<sup>1517/1518</sup>. Danıştay'ın yerleşik içtihadı da bu sürenin hak düşürücü süre olduğu yönündedir<sup>1519,1520</sup>.

---

<sup>1513</sup> Gürsel ÖNGÖREN, **Türk Hukukunda İdari Dava Açma Süreleri**, Kazancı Kitap A.Ş., İstanbul, 1990, s. 6.

<sup>1514</sup> Gürsel KAPLAN, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007, s. 16.

<sup>1515</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargısı**, s. 400.

<sup>1516</sup> Bumin DOĞRUSÖZ, **"Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri"**, Referans Gazetesi, 30.04.2007.

<sup>1517</sup> ONAR, Cilt III, s.1961, GÖZÜBÜYÜK, TAN, Cilt II, s. 944, TEZEL, **"Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı"**, s.115, ZABUNOĞLU, **"İdari Yargıda Dava Açma Süresi"**, s. 192. ULER, **"Yönetmelik Yargıda Dava Süresi"**, s.209, Cafer ERGEN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008, s.119, Metin TAŞ, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, 2. Bası, 2005, s.44.

<sup>1518</sup> İdari Yargıda Dava açma süresinin hukuki niteliği konusunda üç farklı görüş bulunmaktadır. Bunlar; Sürenin Hak Düşürücü Nitelikte Olduğu Görüşü, Sürenin Kamu Hukukuna Özgü "Sui Generis" Bir Kurum Olduğu Görüşü, Sürenin Düzenleyici Nitelikte Olduğu Görüşü, bu konuda detaylı bilgi için bakınız: KAPLAN, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, s. 36-75.

<sup>1519</sup> VDDK, 13.03.1998, E.1996/244, K.1998/45, Danıştay 9.D., 11.10.1983, E. 1983/4903, K.1983/5756, Danıştay 3.D., 05.10.2006, E.2006/1488, K.2006/2447, Danıştay 7.D., 09.07.1984, E.1984/1081, K.1984/1385, Danıştay 7.D., 09.02.1993, E.1989/2565, K.1993/404. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (23.07.2010).

<sup>1520</sup> İdari yargıda dava açma süresinin, hak düşürücü bir süre olduğu ve özel hukuktaki zamanaşımından ayırt edilmesi gereklidir. Hak düşümünün gereği olarak ta süresinde açılmayan davanın düşeceği ve tekrar dava açma olanağı kalmayacaktır. ONAR, Cilt III, s. 1661, ZABUNOĞLU, **"İdari Yargıda Dava Açma Süresi"**, s. 192. Uler'e göre; İdari yargıda dava açma süresinin hak düşürücü nitelikte olmadığı çünkü süre aşımı sonunda hukuka uygun olmayan sakat işlemlerin hukuka uygun duruma gelmediklerine göre yapılmış haksızlıkta haklılaşmadığına göre, yönetimin hukuka uygun davranma ödevi de sona ermediğine göre süre hak düşürücü nitelikte olamaz. ULER, **"Yönetmelik Yargıda Dava Süresi"**, s.213-214.

Bunun gerekçesini ise şöyle açıklamıştır<sup>1521</sup>; “İdari yargılama hukukunda dava açma sürelerinin kamu düzeniyle ilgili olduğu ve hak düşürücü süre niteliği taşıdığı ancak, yasada öngörülen hallerde uzayacağı, duracağı ve kesileceğini..” belirtmiştir. İdari yargıda hak düşürücü nitelikte olan dava açma süresi kamu yararı için kurumsallaştırılmış bir usul kuralıdır<sup>1522</sup>. Dolayısıyla süresinde kullanılmayan dava hakkı düşmekte ve yargı yolu da kapanmaktadır<sup>1523</sup>. Mücbir sebepler süreyi durdurmaz<sup>1524</sup>.

Burada önemli olan diğer bir konu ise, dava açma süresinin ne zaman başlayacağıdır. İYUK’un 7. Maddesinin 2.fikrasında dava açma süresinin hangi tarihten itibaren başlayacağı belirtilmiştir. Sürenin başlangıcı ile ilgili olarak kabul edilen genel ilke yazılı bildirim veya yazılı bildirim yerine tebliğin yapıldığı tarihi izleyen günden başlayarak dava açma süresinin başlayacağıdır<sup>1525</sup>. Bu çerçevede, 7. Maddenin bu fıkrasında dava açma süresinin başlama tarihi, idari uyuşmazlıklarda, vergi, resim, harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde, tevkif yoluyla alınan vergilerde, tescile bağlı vergilerde ve idarenin dava açması gereken haller için ayrı ayrı belirlenmiştir.

Dava açma süresinin başlangıcını, tarh işlemine karşı açılan davalar açısından tespit edebilmek için; beyan üzerine tarh edilen vergilerde, ihbarname esasına göre tarh ettirilen vergilerde, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, vergi hatalarının düzeltilmesi yoluyla tarh edilen vergiler ve diğer durumlar başlıkları altında incelenecektir.

### 3.6.2. Beyan Üzerine Tarh İşleminde Dava Açma Süresi

Beyan üzerinden alınan vergiler tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilir. Beyannamenin vergi dairesi tarafından alınması üzerine tahakkuk fişi tanzim edilir.

<sup>1521</sup> VDDK, 13.03.1998, E.1996/244, K.1998/45, Danıştay 3.D., 05.10.2006, E.2006/1488, K.2006/2447.

<sup>1522</sup> Danıştay 9.D., 11.10.1983, E. 1983/4903, Danıştay 7.D., 09.02.1993, E.1989/2565, K.1993/404.

<sup>1523</sup> Danıştay, 7.D., 09.07.1984, E.1984/1081, K.1984/1385. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (23.07.2010).

<sup>1524</sup> ERGEN, *İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi*, s.119.

<sup>1525</sup> ÖZBALCI, *Vergi Davaları*, s. 170, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 192.

Bunun bir nüshası mükellefe veya beyannameyi mükellef adına tevdi edene verilir (VUK Madde 25). Bu maddeden de anlaşılacağı üzere, tahakkuk fişinin kesilmesi tebliğ yerine geçer. Bu tarih dava açma süresinin başlangıcını teşkil eder<sup>1526</sup>. Çünkü tahakkuk fişi yalnızca bilgilendirme amacına yönelik bir iç işlem değil, idari davaya konu olabilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemdir<sup>1527</sup>. VUK 378. Maddesine göre mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu durumun iki istisnası bulunmaktadır. Bunlar beyannamenin ihtirazi kayıtla verilmesi ve vergi hatasıdır. Mükellefler ihtirazi kayıtla verdikleri beyannameler üzerinden tarh edilen vergilere veya vergi hatalarından dolayı dava açabilirler. Her iki durumda da dava açma süresi tahakkuk fişinin kesilip mükellefe verildiği tarihi izleyen günden başlar. Çünkü tahakkuk fişi ile tarh ve tahakkuk ettirilen verginin tebliğ tarihi bu fişin düzenlendiği tarih sayılır. Dava açma süresi de bu tarihi izleyen günden başlayacaktır. Dava açma süresi otuz gündür. Eğer tahakkuk fişi beyannamenin verildiği günde verilmez sonra posta ile gönderilirse dava süresi tebliğ gününden itibaren hesaplanacaktır. Mükellef beyannameyi posta ile göndermişse de tahakkuk fişi kesilir. Bu durumda tahakkuk fişinin mükellefe verilecek nüshası kapalı bir zarf içinde mükellefin beyannameye gösterdiği adrese gönderilir (VUK Madde 28). Bu durumda dava açma süresi tahakkuk fişinin mükellefe ulaştığı tarihten itibaren başlamaktadır<sup>1528</sup>. Danıştay'ın bu konudaki görüşü de<sup>1529</sup>; dava açma süresinin ihtirazi kayıt dilekçesinin verildiği tarihten değil tahakkuk fişinin tebliğ tarihinden itibaren başlayacağı yönündedir. Beyana dayanan tarhta, tahakkuk fişi tebliğ yerine geçtiğinden ve tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin yapıldığı gün sürenin başlangıcı olarak kabul edildiğinden<sup>1530</sup>, mükellefe yapılacak tebliğin yani tahakkuk fişinin kesilmeden dava açma süresinin başlaması mümkün olmayacağından, dava açma süresinin tahakkuk fişinin mükellefe tebliği ile başlaması gerekmektedir.

<sup>1526</sup> YENİCE, ESİN, s.186, KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 243.

<sup>1527</sup> Danıştay 10.D., 07.02.2006, E.2003/6202, K.2006/864. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (25.08.2010).

<sup>1528</sup> YENİCE, ESİN, s.186, KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 243. CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 372, KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 187.

<sup>1529</sup> Danıştay 3.D., 30.11.1995, E.1994/5114, K.1995/3994, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (25.08.2010).

<sup>1530</sup> KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 187.

### 3.6.3. Re'sen, İkmalen, İdarece ve İkmal Tarhında Dava Açma Süresi

İkmalen ve re'sen tarh edilen vergiler ihbarname ile ilgililere tebliğ edilir (VUK Madde 34). Verginin idarece tarhında da mükellefin bilinen adresin ihbarname gönderileceği belirtilmektedir (VUK Mük. Madde 30). Dolayısıyla, re'sen, ikmalen ve idarece ve ikmal tarhında verginin ve cezanın ihbarname ile mükellefe, sorumluya veya ceza muhatabına tebliğ edilmesi gereklidir<sup>1531</sup>. İhbarname esasına dayalı bu tarh yöntemlerinde dava açma süresi ihbarnamenin ilgiliye tebliği ile başlar<sup>1532</sup>.

Verginin idarece tarhında, vergi ve cezalara ilişkin ihbarnameler mükellefin bilinen adresine posta ile gönderilir. Diğer taraftan bu işlemi kapsayan bir ilan vergi dairesine asılır. Verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi için geçmesi gereken vergi mahkemesine dava açma süresi, mükellefin bilinen adresine tebligat yapıldığı durumda tebliğ tarihinden aksi durumda ilan tarihinden itibaren başlar (VUK Mük. Madde 30). Bir anlamda, mükellefin bilinen adresine tebliğ yapılamamışsa, ilan tebliğinin yerine geçmekte ve dava açma süresi de bu tarihte başlamaktadır<sup>1533</sup>.

### 3.6.4. Tahakkuku Tahsile Bağlı Vergilerde Dava Açma Süresi

İdari Yargılama Kanununun 7. Maddesinin 2. Fıkrasının b bendinde belirtildiği üzere, tahakkuku tahsile bağlı vergilerde dava açma süresi tahsilatın yapıldığı günden başlar ve süre özel bir kanunda ayrı süre belirtilmemişse otuz gündür. Dava açma süresi verginin ödendiği tarihi takip eden günden başlar. Verginin ödenmesinden önce verginin tarh ve tahakkuku olmadığından bunun yapıp mükellefe tebliği de söz konusu olmayacaktır. Verginin mükellef tarafından ödendiği tarihinin dava açma süresinin başlangıç olarak alınması gerekmektedir<sup>1534</sup>. Dolayısıyla, tahakkuku tahsile bağlı

<sup>1531</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 243, KIZILOT, KIZILOT, **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**, s.311.

<sup>1532</sup> YENİCE, ESİN, s.187, KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 243, KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 187, KIZILOT, KIZILOT, **Vergi İhtilafları Ve Çözüm Yolları**, s.311.

<sup>1533</sup> KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 244, KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, s. 188.

<sup>1534</sup> YENİCE, ESİN, s.187 ve dipnot 269, KANETİ, **Vergi Hukuku**, s. 243.

vergilerde dava açma süresi, pul yapıştırmak, bilet kesmek veya makbuz düzenlemesi ile yapılan tahsilat tarihini izleyen günden başlamaktadır<sup>1535</sup>.

Eğer tahakkuku tahsile bağlı vergiler zamanında tahsil edilmezse Danıştay içtihatlarına göre tahakkuku tahsile bağlı vergiler bu niteliğini kaybetmektedir. İhbarname esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilmesi gerekmektedir. Bu durumda dava açma süresi de ihbarname esasına göre tarh ve tahakkuk ettirilen vergilerdeki gibi olacaktır<sup>1536</sup>.

### **3.6.5. Vergi Hatalarının Düzeltilmesi Yoluyla Tarh Edilen Vergilerde Dava Açma Süresi**

Vergi hatası re'sen düzeltilmişse ve yapılan düzeltme işlemi mükellefin aleyhine ise mükellef açısından ek veya yeni bir vergi tarhı söz konusu olması durumun da mükellefe tebliği gereklidir. Mükellef bu durumda 30 günlük olağan dava açma süresi içerisinde dava açabilecektir (VUK Madde 121)<sup>1537</sup>.

## **4. Tarh İşlemine Karşı Açılacak Davanın Türü**

### **4.1. İdari Yargıda Dava Türleri**

#### **4.1.1. Genel Olarak**

İdari davalar, idarenin idare hukukuna dayanarak yapmış olduğu her türlü eylem ve işlemlere karşı yönetilenler tarafından idare mahkemelerinde açılan ve bu mahkemeler tarafından incelenerek karar bağlanan davalardır<sup>1538,1539</sup>. İdari

<sup>1535</sup> CANDAN, *İdari Yargılama Usulü Kanunu*, s. 370.

<sup>1536</sup> ÖZBALCI, *Vergi Davaları*, s. 179.

<sup>1537</sup> KIZILOT, KIZILOT, s. 140.

<sup>1538</sup> Nuri ALAN, *“İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”*, *Danıştay Dergisi*, Yıl 13, Sayı 50-51, 1983, s. 23 (s.22-59).

<sup>1539</sup> Alan idari davaların özelliklerini şöyle belirlemiştir; İdari davalar İdarenin idare hukuk alanındaki etkinlikleri ile ilgilidir. İdarenin özel hukuk alanına giren etkinlikleri ve eylemleri idari dava konusu olamazlar, İdari davanın nedeni idari bir işlem ve eylemdir, İdari davalar yönetilenler tarafından açılır. Yönetilenler kavramı geniş anlamda yorumlamak gerekmektedir. Çünkü yönetilen, gerçek kişi, tüzel kişi ve hatta kamu tüzel kişisi olabilir. Bu unsurların hepsi oluşsa bile uyumsuzluk adliye mahkemelerinde

uyuşmazlıkların çıkış noktaları yani kaynağı çeşitli ve birbirinden farklı olduğundan bunlardan çıkan uyuşmazlıklarda hukuki yapıları ve içerikleri bakımında farklı olmaktadır. Dolayısıyla, idari davalarında farklı türleri vardır<sup>1540</sup>. Bu farklılık, hukuk devletinde idari dava türleri idarenin hukuka bağlı kalmasının sağlanması veya idarenin eylem ve işlemlerinden dolayı hakları ihlal edilenlerin zararlarının telafi edilmesi ihtiyacı çerçevesinde çeşitlilik arz etmektedir<sup>1541</sup>. Bu davaların bir kısmının hukuki içeriği ve yapısı özel hukuktaki davalardan tamamen ayrıdır<sup>1542</sup>.

Fransız öğretisindeki idari yargı alanına giren davalara ilişkin geleneksel ayırım iptal davası ve tam yargı davası olmak üzere iki temel kategoride toplanır. Alman hukukunda bu ayırımdan farklı olarak yani iptal davası tam yargı davası yerine, geleneksel hukuk yargılamasında esas tutulan üçlü dava sınıflaması idari yargı bakımından büyük ölçü de geçerli kabul edilir. Alman geleneksel hukuk yargılamasında esas tutulan bu dava türleri ise; tesbit davaları, yükümlülük davaları ve iptal davalarıdır. Türk Mevzuatı da (İYUK, Madde 2/a-b) Fransız idari yargısındaki ayırma göre şekillenmiştir. Fransız hukukundaki bu ayırım iki ölçüte göre yapılmaktadır: a) Dava konusu objektif hukuk düzenini ilgilendiriyorsa, bir anlamda hukuka uygunluk denetimi yapılması söz konusu ise iptal davası, subjektif bir hakkın korunması söz konusu ise de tam yargı davası kategorisine girecektir. b) ikinci ölçütte ise, davanın konusu yerine yargıcın yetkileri esas tutulur. Bu ayırmda iptal davasında, yargıç hukuka uygunluk denetimi yapmakta, işlemde bir sakatlık varsa bunu saptayarak işlemin iptaline karar vereceği kabul edilmektedir. Tam yargı davasında ise, yargıç sadece saptama yaparak işlemi iptal etmekle kalmamakta ayrıca ihlal edilen hakkın yerine getirilmesi için gerekli önlemlere de karar verebilmektedir<sup>1543</sup>.

---

çözülemezse idari davadan söz edilemez. Çünkü idari davaların en büyük özelliği bağlı oldukları yargılama usulü ile davaya bakacak mahkemenin kararı doğrudan doğruya etkileyen inceleme ve yorumlarıdır. ALAN, “**İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları**”, s. 23-24.

<sup>1540</sup> ONAR, Cilt III, s. 1769.

<sup>1541</sup> CANDAN, “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**”, s.32.

<sup>1542</sup> ONAR, Cilt III, s. 1769.

<sup>1543</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.103, 114 ve 115.

Türk öğretisinde de idari dava türleri, Fransız yaklaşımını dikkate alarak iptal ve tam yargı davası olarak kabul edilmektedir<sup>1544</sup>. Daha önceki düzenlemelerde gerekse 521 Sayılı Danıştay kanununda yer alan iptal ve tam yargı davaları İYUK'ta da aynı şekilde yer almıştır<sup>1545</sup>. Zaten İYUK'ta bu iki dava türünü esas almakta, İYUK'un 2. Maddesinin 1. Bendinde idari dava türleri; iptal davaları ve tam yargı davaları ve idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar olarak sayılmıştır. Bu maddede dava türleri üç ayrı fıkra da sayılmış olmalarına rağmen idari dava türleri üç değildir. Çünkü, üçüncü olarak sayılan yani “ tahkim yolu öngörülen imtiyaz şartlaşma ve sözleşmelerinden doğan uyuşmazlıklar hariç, kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar” ayrı bir idari dava türü olmayıp bir uyuşmazlık çeşididir. Tarafların açacakları idari davalar uyuşmazlığın kaynağına, çıkış şekline ve davanın konusu ile davadan beklenen sonuca göre tam yargı veya iptal davasından biri olacaktır<sup>1546</sup>. Dolayısıyla Öğretide de kabul edilen idari uyuşmazlıklara ilişkin idari dava türü iptal ve tam yargı davası olmak üzere ikidir<sup>1547</sup>.

<sup>1544</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.116.

<sup>1545</sup> ERKUT, “İ.Y.U.K. Çerçevesinde İdari Dava Türleri”, s.222.

<sup>1546</sup> CANDAN, **Kanuni Temsilcilerin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, s. 181.

<sup>1547</sup> CANDAN, “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**”, s.34-35, Öğretide genel kabul gören görüş idari sözleşmelere karşı açılacak davaların iptal veya tam yargı davası olduğu şeklindedir. Yani idari sözleşmelere karşı açılacak davalar ayrı bir dava türü olarak kabul edilmemektedir; Yenice, Esin'e göre; İdari sözleşmelerden doğan uyuşmazlıklara karşı tam yargı ve iptal davası açılabilir. Örneğin sözleşme yürürlükteyken, sözleşmeye dayanarak veya genel nitelikli yetkilerini kullanarak idarenin işletmeye geçici olarak el koyması akdi feshetmesi, idarenin kendi yükümlülüklerini yerine getirmemesi, para cezası kesilmesi, idarenin tek yanlı değişikliklere gitmesi durumunda iptal veya tam yargı davası açılabilir. YENİCE, ESİN, s. 122-123. Gözübüyük'e göre; İdari sözleşmelerin geçerliliği veya bunların uygulanmasından dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklarda karşı açılacak davalar tam yargı davalarıdır. GÖZÜBÜYÜK, **Yönetsel Yargı**, s. 263, 264 ve 266. Gözübüyük, Tan'a göre; İdari sözleşmeler yapıldıktan sonra sözleşmenin tarafları arasında bir uyuşmazlık çıkması durumunda tam yargı davası açılacaktır. İdari sözleşmenin yapılmasından önceki aşamaya ilişkin uyuşmazlıklar ise idari işlemlerden doğan uyuşmazlıklardır. Dolayısıyla sözleşmenin yapılmasından önceki aşamadaki işlemlerden de zararlar doğabilir. Bu zararlar sözleşmeden değil idari işlemde kaynaklanan sözleşme dışı zararlardır. Bu nedenle, idari sözleşmeden doğan zararlar tam yargı davasının konusuna girecektir. GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 738, Yüce'ye göre ise; İYUK'un 2. Maddesinde üç dava türü sayılmış olsa da, üçüncü tür dava çeşidi olarak belirtilen “idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar” tam yargı davasıdır. YÜCE, **Türk Vergi Yargısı**, s. 104. Karşı görüş; Duran'a göre; “İYUK'un 2. Maddesinin 1. Paragrafında, idari dava türleri iptal, tam yargı ve sözleşme olmak üzere üç taneden ibaret olarak sayılmış ve sınırlanmış görünmektedir.” DURAN, “**İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II**”, s. 71. Erkut'a göre; 2577 sayılı İYUK'un 2. Maddesi “İdari Dava Türleri ve idari yargı yetkisinin sınırı” başlıklı düzenlemesinin ilk fıkrasında “iptal”, “tam yargı” ve “idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar” olmak üzere 3 tip idari dava türü düzenlenmiş ve dolayısıyla da tüm idari eylem ve

#### 4.1.2. İptal Davası

İptal davası, bir idari işlemin hukuka aykırılığı nedeniyle idari yargı yerlerince iptal edilmesini sağlayan dava türüdür<sup>1548</sup>. Bir başka deyişle iptal davası, bireyin idare karşısındaki durumundan kaynaklanan ve bireye devlet ve idare içinden tanınan yetkilerden doğmuş ve idare hukukuna özgü bir davadır<sup>1549</sup>. AYM ise iptal davasının; “Yönetimin yasalara aykırı işlemlerinin somut yaptırımını..” olduğunu belirtmiştir<sup>1550</sup>. İYUK’un 2. Maddesinin 1. fıkrasının a bendinde iptal davaları şöyle tanımlanmıştır; idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal<sup>1551</sup> edilenler tarafından açılan

---

işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıklar nedeniyle idari yargı önüne getirilebilecek her türlü talep ancak bu üç tip dava yoluyla mümkündür. Celal ERKUT “**İdari Yargıya Başvuru Haklarının Sınırı ve “İdari dava”ların Kapsamı**”, 2000 yılında İdari Yargı Sempozyumu, Ankara, 11-12 Mayıs, 2000, s. 91 (s. 89-93). Danıştay 7.Dairesi de üç dava türü olduğu yönünde karar vermiştir; “ “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun 2’nci maddesinin 1’nci fıkrasında; idari dava türleri, idari işlemler hakkında yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden biri ile hukuka aykırı olduklarından dolayı iptalleri için menfaatleri ihlal edilenler tarafından açılan iptal davaları; idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları ve kamu hizmetlerinden birinin yürütülmesi için yapılan her türlü idari sözleşmelerden dolayı taraflar arasında çıkan uyuşmazlıklara ilişkin davalar olarak sayılmış...” Danıştay 7.D.E.2000/10205, K.2004/500.

<sup>1548</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetimsel Yargı**, s. 133.

<sup>1549</sup> ONAR, Cilt III, s. 1770. İptal davası ile ilgili öğretilerde yapılan diğer tanımlar; Sarıca; “İptal davası, idare tarafından itihaz olunan icrai bir karardan şahsi, idari bir mahkemeye müracaat ederek bu kararın mevzuata, hukuka – salahiyet, saik, mevzu, şekil veya maksat cihetlerinden biriyle aykırılığından ötürü bozulmasını istenmesidir.” Ragıp SARICA, **İdari Kaza**, Cilt I, İstanbul, 1949, s.10, Eroğlu; “İptal davası, idari işlemlerin mevzuata ve hukuka bağlılığını ve uygunluğunu sağlamak üzere ortaya çıkmış bir müessesesidir”, EROĞLU, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 57, Alan’a göre; iptal davaları idare rejimi dolayısıyla idari yargı denetimi kabul eden ülkelerde idarenin hukuka uygun davranmasını sağlamanın, hukuka aykırı karar ve işlemlerin ortadan kaldırılmasını sağlamanın bir aracıdır. ALAN, “**İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları**”, s. 24, Uler’e göre; “ iptal davası, bir işlemin hukuka uygun olup olmadığı sorunu yargı yeri önüne getiren davadır”, Yıldırım ULER, **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:281, Sevinç Matbaası, 1970, s.109.

<sup>1550</sup> Anayasa Mahkemesi, 01.10.1991, E.1990/40, K.1991/33, Erişim Adresi; [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (10.05.2010).

<sup>1551</sup> İYUK’un 2. Maddesinde 1994 yılından 4001 sayılı yasa ile değişiklik yapılarak, iptal davası açılmasında “menfaat ihlali” deyimini yerine “kişisel hak ihlali” deyimini konulmuştur. Fakat Anayasa Mahkemesi iptal davası açısından getirilen bu değişikliği Anayasa aykırı bularak iptal etmiştir. GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 317-318. Anayasa Mahkemesinin iptal gerekçeleri ise; “Anayasa’nın “Hak arama hürriyeti” başlıklı 36. maddesinde, herkesin gerekli araç ve yollardan yararlanarak yargı organları önünde davacı ya da davalı olarak sav ve savunma hakkı bulunduğu belirtilmektedir. İtiraz konusu yasa kuralıyla, idarî işlemlere karşı iptal davası açabilmek için, idare hukukunun genel esaslarına aykırı biçimde idarî işlemin davacının “kişisel hakkını ihlâl” etmiş olması koşulu getirilerek hak arama özgürlüğü kısıtlanmış ve birçok işleme karşı dava yolu kapatılmıştır. İdarî yargı denetimini sınırlayan itiraz konusu kuralın hukuk devleti ilkesi ile bağdaştığı söylenemez. Bu nedenle, Anayasa’nın 2. ve 36. maddelerine aykırıdır. İdarî işlemlere karşı dava açılabilmesi için “kişisel hakkın ihlâl edilmesi”

davalardır. Bu davalar, idarenin hukuk aykırı tasarruflarda bulunmasını kararlar almasını önleyerek böylece idarenin hukuka bağlı kalmasını ve hukuk düzeninin korunmasını sağlayan en etkili yöntemdir<sup>1552</sup>. Kamu hukukunun en önemli ve fonksiyonel davası olan iptal davası ile kamunun gücünü kullanılarak tek yanlı olarak aldığı kararların hukuka uygunluğunun denetimi yapılmaktadır<sup>1553</sup>. Dolayısıyla bu dava idarenin denetlenmesini sağlarken aynı zamanda davacının da çıkarları korunmaktadır<sup>1554</sup>.

İptal davasının amacı, idari makamın yapmış olduğu hukuka aykırı olan işlemin ortadan kaldırılması suretiyle, idarenin hukuka bağlılığını sağlanması ve hukuk düzeninin korunması amaçlanmaktadır. Burada davacı, idarenin işleminin hukuka ve kanuna aykırı olup olmadığının araştırılması eğer bir aykırılık var ise işlemin geçmişe etkili şekilde iptali için idari yargı merciini harekete geçirmektir<sup>1555</sup>. Bu özelliği dikkate alındığında İptal davaları özel hukuk alanında benzeri bulunmayan idare hukukuna özgü bir davadır<sup>1556</sup>. Bu davalarda, bir hakkın ihlal edilip edilmediği araştırılmadığı gibi eğer bir ihlal var ise ortaya çıkacak zararın tazmini de istenemez. İptal davalarında bir idari tasarrufun hukuku aykırı olması nedeniyle iptalini ve ortadan kaldırılmasını amaçlamaktadır. Bir anlamda, idari işleme, karara yönetilmiş davalardır<sup>1557</sup>. Bu nedenle

---

koşulunun getirilmesiyle soyut, genel ve gayri şahsî olan “düzenleyici tasarruflar” a karşı yargı yolu daraltılmıştır. Böylece, idarenin düzenleyici işlemlerine karşı uygulanmalarını beklemeden dava açılması güçleştirilmekle, Anayasa’nın 125. maddesinin birinci fıkrasına aykırılık oluşturulmaktadır. Açıklanan nedenlerle, Anayasa’nın 125. maddesine aykırı olan..” Anayasa Mahkemesi, 21.09.1995, E. 1995/27, K.1995/47, Erişim Adresi; [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (10.05.2010).

<sup>1552</sup> A.Sıtkı GÖKALP, Recep BAŞPINAR, Rüştü ARAL, **İdari Dava Türleri**, Yüzyıl Boyunca Danıştay, 1868-1968, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1968, s. 442.

<sup>1553</sup> SEZGİNLER, **Ayrılabilir İşlem Kuramı**, s. 17.

<sup>1554</sup> Ethem ATAY, **“İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması”**, Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl, 11 Mayıs 2007, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu No:74, Danıştay Matbaası, 2008, s. 18, (s.13-96).

<sup>1555</sup> Ali Ülkü AZRAK, **“İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler”**, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare İlimler Enstitüsü’nün Onar Armağanından Ayrı Basım, İstanbul, 1977, s.146 (s.145-155).

<sup>1556</sup> GÖKALP, BAŞPINAR, ARAL, s. 442, AZRAK, **“İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler”**, s. 146, SEZGİNLER, **Ayrılabilir İşlem Kuramı**, s. 17.

<sup>1557</sup> GÖKALP, BAŞPINAR, ARAL, s. 443, AZRAK, **“İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler”**, s. 146, YENİCE, ESİN, s.11, CANDAN, **“Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”**, s.35.

iptal davaları objektif davalar denilmektedir<sup>1558,1559</sup>. Örneğin Fransız idari yargı sisteminde, iptal davası nitelik bakımından “dava” dan daha çok objektif yargısal denetim olarak kabul edilmekte ve uygulanmaktadır<sup>1560</sup>. Diğer taraftan iptal davaları birçok hukuk sitemlerinde olduğu gibi bizim hukuk sistemimizde de objektif öğeler dışında subjektif öğelerde içermektedir. Bu nedenle de, bu öğelerden hangisinin diğerine üstün olduğu hukuk sistemlerine göre farklı şekillerde çözümlenmektedir<sup>1561</sup>.

İptal davasının konusu idari işlemler olduğundan, bu işlemin yapıldığı tarihte hukuka uygun olup olmadığının yargısal denetimi iptal davası ile yapılır<sup>1562,1563</sup>. Dolayısıyla, iptal davalarında hakim sadece hukuki işlemin hukuk kurallarına uygun olup olmadığını ve unsurları bakımından bir sakatlık olup olmadığını kontrol eder. Eğer işlemde bir sakatlık tespit etmiş ise sadece işlemi iptal eder. Kararın kişinin hukuki durumu üzerindeki etkisi ile ilgili bir hüküm vermez. Çünkü iptal davası ile hakkın ihlal edilip edilmediği değil bir idari işlemin hukuk kurallarına uygun ve unsurlarının tam olup olmadığı araştırılır<sup>1564</sup>.

İYUK’un 2’nci maddesinin 1’inci fıkrasının (a) bendinde; iptal davası tanımlanmıştır. Bu kanun hükmünde, iptal davalarına konu olabilecek işlemlerin nitelikleri belirtilmemiş ise de, idari yargıda, idarenin kamu gücüne dayanarak yaptığı, tek taraflı, kişilerin hukukunu etkileyen, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlerinin idari

---

<sup>1558</sup> ONAR, Cilt III, s.1772, GÖKALP, BAŞPINAR, ARAL, s. 443, SEZGİNLER, **Ayrılabilir İşlem Kuramı**, s. 17, YILDIRIM, **İdari Yargı**, s. 309, ATAY, “**İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması**”, s.19.

<sup>1559</sup> İptal davaları objektif bir davadır. Çünkü, bu davalarda davacı ve davalı açısından bir subjektif hak ve hususi bir hukuki durum vardır. Dava objektif mahiyettedir. Bir anlamda, bir idari işlemin objektif hukuk kurallarına aykırı olup olmadığı incelenmektedir. Eğer mahkeme işlemi iptal ederse bunun etkisi subjektif hususi hukuki durumlarda değil, objektif hukuki durumlarda görülür. ONAR, Cilt III, s. 1772.

<sup>1560</sup> DURAN, “**İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I**”, s.9.

<sup>1561</sup> AZRAK, “**İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler**” s.146.

<sup>1562</sup> Sabri COŞKUN, Nazmi KARYAĞDI, **İdari Yargılama Usulü**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2001, s.89, Sabri COŞKUN, **İptal Davası**, Danıştay Yayınları, No:56, Ankara, 1993, s. 9.

<sup>1563</sup> Anayasa Mahkemesi de; “Yönetmelik işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetiminde iptal davası yolu asıl..” olduğunu belirtmiştir. Anayasa Mahkemesi, 01.10.1991, E.1990/40, K.1991/33, Erişim Adresi; [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (10.05.2010).

<sup>1564</sup> ONAR, Cilt III, s. 1770.

davaya konu olabileceği kabul edilmektedir<sup>1565</sup>. Danıştay'a göre bir idari işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu sayılabilmesi için<sup>1566</sup>; “.. hukuk düzeninde varlık kazanabilmesi için gerekli prosedürün son aşamasını geçirmiş bulunmasına, başka bir idari makamın onayına ihtiyaç göstermeksizin hukuk düzeninde değişiklikler meydana getirebilmesine, diğer bir ifadeyle idare edilenlerin hukukunu şu ya da bu yönde etkileyebilmesine bağlıdır.” Bir anlamda, iptal davasının konusunu oluşturan idari işlemler davacının hukukunu olumsuz yönde etkileyen ve yeni hukuksal durum yaratan idarenin tek yanlı kesin ve yürütülmesi zorunlu idari işlemler iptal davasına konu edilebilecektir<sup>1567</sup>.

İptal davası, davaya konu olan işlemi yapan idareye karşı açılır. Burada davalı iptali istenen işlemi yapan idaredir<sup>1568</sup>. Fakat iptal davasında idari hakim, işlemi yapan idari makamı yargılamaz. Sadece idari işlemin hukuka uygunluğunu araştırır. Dolayısıyla asıl yargılanan idari makam değil idari işlemdir. İptal davalarında hasım gösterilmesi, işlemin neden yapıldığının ve gerekçelerinin neler olduğunu açıklayacak bir idari makama ihtiyaç duyulmasından kaynaklanmaktadır<sup>1569</sup>.

İptal davasının konusunu teşkil eden kararın davacının menfaatini ihlal etmesi<sup>1570</sup> gereklidir. Dolayısıyla iptal davası açılabilmesi için sadece bir menfaat ihlali yeterlidir. Davacıda aranan bu menfaat alelade bir menfaat olabileceği gibi hukuken korunan bir menfaat yani subjektif bir hak da olabilir. Bu menfaat maddi veya manevi

---

<sup>1565</sup> Danıştay 7.Dairesi, 16.09.2004, E.2002/3307, K.2004/2237. “İYUK’un 2. Maddesinin 1.fikrasının a bendinde... bu hükme göre, idare tarafından kamu hukuku alanında tesis edilen kesin ve yürütülmesi zorunlu işlemlere karşı iptal davası açılabilmesi kuşkusuzdur.” Danıştay 4.D., 07.10.2003, E.2002/4036, K.2003/2246, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (21.09.2010).

<sup>1566</sup> Danıştay 4.D., 21.05.1993, E.1990/4275, K.1993/2446, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (21.09.2010).

<sup>1567</sup> Danıştay 4.D., 07.10.2003, E.2002/4036, K.2003/2246, Danıştay VDD, 22.05.1998, E.1996/371, K.1998/91, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (21.09.2010).

<sup>1568</sup> İbrahim TOPUZ, Kadir ÖZKAYA, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara, 2002, s.9.

<sup>1569</sup> CANDAN, “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**”, s.35.

<sup>1570</sup> İdari yargı da iptal davası açılabilmesi için menfaat şartı gibi bir sınırlama getirilmesinin ilk nedeni idare de istikrarı sağlamaktır. Çünkü iptal davalarının amacı idarenin hukuka uygun davranmasını sağlamak olduğuna göre iptal davası için hiçbir sınırlama getirmeden herkese dava hakkının verilmesi gerekli olduğu savunulabilir. Fakat bu durumda idarenin tüm işlemleri menfaati olsun olmasın herkesin dava tehdidi altında kalacağından böyle bir ortamda idarenin tüm işlemlerinin şüpheli duruma düşeceğinden, idare ve işlemlerinde istikrar kalmayacaktır. İkinci amaç ise iptal davalarına bir ciddiyet getirilmesidir. Çünkü, bir dava da menfaati ihlal edilen ile ihlal edilmeyen kişinin davaya yaklaşımı aynı olmayacaktır. ALAN, “**İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları**”, s.30.

de olabilir<sup>1571</sup>. Menfaat, bir idari işlemin yargı yeri önüne getirilebilmesi için onunla davacı arasında var olduğu anlaşılan ve yeterli sayılan salt bir ilişkidir<sup>1572</sup>. İdari işlemlere karşı açılan iptal davalarında, menfaatin olumsuz yönde etkilenmesinin dava açmak için yeterli sayılması, iptal davasının uygulanma alanını genişletmekte hemde hukuk devleti ve idarenin yargısal denetimi kavramlarını özdeşleştiren bir mekanizma olmaktadır. Dolayısıyla, menfaatin geniş yorumlanması idarenin yargısal yoldan denetiminin artmasına neden olacağından, denetimi etkin ve etkili bir hal getirmekte, tersi durumda ise denetleme dışı durumları çoğaltmaktadır<sup>1573</sup>. AYM ise bu konuda<sup>1574</sup>; “..bir idarî işlemin iptalinin istenilebilmesi için davacının menfaatinin ihlâl edilmiş olması gerekir. Yargı kararlarında ve öğretide “menfaat”, dâvacı ile iptalini istediği idarî işlem arasındaki bağı, ilgiyi anlatır. İdarî işlem ile dâva açan kişi arasında meşru, güncel ve ciddî bir ilişki söz konusu ise dâvada menfaat bağı bulunduğu kabul edilmektedir. Bunun dışında öznel (subjektif) bir hakkın ihlâl edilmesi koşulu araştırılmaz” görüşündedir. Danıştay’ın ise bu konudaki görüşü ise<sup>1575</sup>; “2577 sayılı kanunun İYUK’un 2. Maddesinde a fıkrasında...davalar iptal davası olarak tanımlanmış ve subjektif ehliyet koşulu “menfaat ihlali” olarak yer almıştır. İptal davasının içtihat ve doktrinde belirlenen hukuki nitelikleri göz önüne alındığında, idare hukuku alanında tek taraflı irade açıklamasıyla kesin ve yürütülmesi zorunlu nitelikte tesis edilen idari işlemlerin ancak bu idare işlemle meşru, kişisel ve güncel bir menfaat ilgisi kurulabilenler tarafından iptal davasına konu edilebileceği zorunludur. Bu davaların açılabilmesi için genel anlamdaki ehliyet koşulunun varlığı yanında “menfaatin ihlal edilmesi” koşulunda aranmıştır. Danıştay iptal davasının açılmasında menfaat ihlalini mutlak şekilde aramaktadır<sup>1576,1577</sup>. Bu koşul, her isteyen idari bir işleme karşı dava

---

<sup>1571</sup> EROĞLU, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 70-71.

<sup>1572</sup> İlhan ÖZAY, **Günışığında Yönetim II, Yargısal Korunma**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s.135-136.

<sup>1573</sup> İlhan ÖZAY, **Günışığında Yönetim II, Yargısal Korunma**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004, s.135-136.

<sup>1574</sup> Anayasa Mahkemesi, 21.09.1995, E. 1995/27, K.1995/47, Erişim Adresi; [www.anayasa.gov.tr](http://www.anayasa.gov.tr) (10.05.2010).

<sup>1575</sup> Danıştay 4.D.,30.04.2008, E.2007/2323, K. 2008/1612. Benzer yönde bakınız; Danıştay 4.D., 10.10.2007, E.2007/2318, K.2007/3112. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (18.11.2010).

<sup>1576</sup> “İptal davası açılabilmesi için, davacının medeni hakları kullanma ehliyetine sahip bulunması yanında, ayrıca, iptali istenilen idari işlemin menfaatini ihlal ediyor olması; bu menfaatin de, meşru, güncel ve kişisel nitelik taşıması gereklidir. İdari Yargılama Hukukunda davada taraf olma ehliyetinin bir koşulu olarak kabul edilen menfaat ihlali olmadan, iptal davası açılmaz.” Danıştay 7.D., 13.10.2005,

açmasını ve bu şekilde oluşabilecek idari istikrarsızlık ve belirsizlikleri önlemek için öngörülmüştür. Bu karardan da anlaşılacağı üzere, menfaat ihlalinin iptal davaları için subjektif ehliyet koşulu olduğunu belirtmiştir. Ayrıca Danıştay menfaat ihlalinin mutlaka “meşru<sup>1578</sup>, kişisel<sup>1579</sup> ve güncel<sup>1580</sup>” olması gerektiğini belirterek, İYUK 2.

---

E.2002/1358, K.2005/2434. “İşletme hakkı devir işlemlerinde katma değer vergisi oranının indirilmesine ilişkin bakanlar kurulu kararının, bu işletmelerde örgütlü sendikaların menfaatini ihlal etmediği hk.” Danıştay 31.10.2001, E.2001/458, K.2001/3343. “Tescilli beyanname muhteviyatı eşya nedeniyle anılan şahıs adına yapılan ek tahakkuka vaki itirazın reddine ilişkin işlemin iptali istemiyle davacı şirket tarafından dava açılmış ise de, tesis edilen idari işlem davacı şirketin menfaatini etkileyecek nitelikte olmadığından, bu idari işlemin iptalinde davacı şirketin menfaati bulunmamaktadır. Bu nedenle, limited şirket tarafından açılan davanın ehliyetsizlik sebebiyle reddi gerekirken..” Danıştay VDD, 27.02.2004, E.2003/2363, K.2004/27. “252 Seri No.lu Gelir Vergisi Genel Tebliğinin "3. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile İlgili Vergi Hatalarından Kaynaklanan İade İşlemleri" bölümünde yapılan açıklamalara göre mahsup veya iade edilecektir. Avans kâr payı dağıtılması halinde, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanmayacaktır. Ancak, hesap dönemi itibarıyla zarar doğması veya safi kazancın avans olarak dağıtımı yapılan kârdan düşük çıkması halleri dışında, avans olarak dağıtılan kâr payının kazançla karşılanabilen kısmının geriye çağırılması durumunda transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı hükümleri uygulanacaktır.” şeklindeki düzenlemelerin iptali istemiyle dava açılmıştır. Davacı Derneğin Tüzüğü'nün, 3 üncü maddesinde, "Derneğin Amacı; Üyeleri arasında sosyal ve ekonomik yardımlaşmayı sağlamak, bilimsel araştırmalar yapmak ve yayınlamak, mesleki ve kültürel gelişmeyi artırıcı yönde faaliyette bulunmaktır." denilmiştir. Bu maddeden de açıkça anlaşılacağı gibi Derneğin, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesi veya bu sonuca yol açabilecek yasaya aykırı uygulama ve düzenlemelere karşı gerekli yasal yollara başvurulması gibi bir amacı bulunmamaktadır. Bu durumda, dava konusu tebliğ nedeniyle davacının meşru, kişisel ve güncel bir menfaatinin etkilenmediği dolayısıyla işlemle menfaat ilişkisinin bulunmadığı anlaşılmıştır.” Danıştay 4.D., 10.10.2007, E.2007/2318, K.2007/3112. Benzer yönde bakınız; Danıştay 7.D.,29.09.2005, E.2002/1479, K. 2005/2180, Danıştay 7.D., 06.07.2004, E.2003/2857, K.2004/2137, Danıştay 7.D., 03.03.2004, E.2001/2031, K.2004/574, Danıştay 7.D., 16.12.2002, E.2001/4470, K.2002/4180, Danıştay 7.D., 07.03.2002, E.2000/2058, K.2002/969, Danıştay 7.D., 04.04.2001, E.2000/5186, K.2001/1160, Danıştay 7.D., 09.10.2007, E.2005/1509, K.2007/4088, Danıştay 7.D., 28.09.2000, E.2000/1895, K.2000/2524, Danıştay VDD, 08.11.2002, E.2002/303, K.2002/383, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (13.12.2010).

<sup>1577</sup> Fransız Danıştay'ı, bizim Danıştay'a göre daha hoşgörülü davranarak köy ve belediye vergi yükümlülükleri ile il özel yönetim vergi yükümlülerinin, dava açmada kişisel menfaatlerinin bulunduğunu kabul etmektedir. GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargısı**, s.178.

<sup>1578</sup> Menfaatin meşru sayılabilmesi için hukuki bir durumdan çıkması gereklidir. Bir anlamda anayasa, kanun, tüzük, yönetmelik vb. çıkan umumi ve hususi bir hukuki duruma dayana menfaatler meşru sayılmaktadır. ONAR, Cilt III, s. 1782.

<sup>1579</sup> Menfaatin kişisel olma özelliği, açık bir tanımlama bulunmamaktadır. Dolayısıyla da, menfaatin kişisel olma özelliği, idari kararın doğrudan ve dolaylı olarak ilgiliyi etkilemesi olarak belirtilmesidir. Bu özelliklerle anlatılma istenen idari kararlar ilgili arasındaki maddi ve manevi ilişkidir. ALAN, “**İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları**”, s.32.

<sup>1580</sup> Menfaatin “güncel” liği konusu öğretilerdeki görüşler ve yargı içtihatları arasında görüş birliği yoktur. Bazıları davanın açıldığı tarihte menfaat ilişkisini yeterli görürken, bazıları da bunun dava boyunca devamının zorunlu olduğu görüşündedir. Burada davanın açıldığı tarih değil idari işlemin yapıldığı tarihte menfaat ilişkisinin bulunması zorunludur. Çünkü bu görüş iptal davasının amacına daha uygundur. Aksi durumda belli sürelerle yapılan sınırlı olarak yapılan işlemlere karşı iptal davası açılması mümkün olmayacaktır. ALAN, “**İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları**”, s.32. Alan' göre “ güncel menfaat deyiminin artık iptal davasında yeri yoktur. Ancak bununla ilgili olarak şunlar söylenebilir; idare dava açılmadan ve açıldıktan sonra işlemi geri almış ise, artık davacının dava ile elde etmek istediği sonuçlar idare tarafından yerine getirilmiş olduğundan uyumsuzluk bitmiştir. Esas hakkında karar verilmesine gerek yoktur. Beklenen veya ileride oluşacak hak ve menfaatler için dava açılmaz. Belki bu

Maddesinin a fıkrasında belirtilen “menfaat ihlali” nin içeriğinde bu koşulları da arayacağını belirtmektedir.

Bir işlemin geçerli olabilmesi için asli ve tamamlayıcı öğeleri taşıması gerektiğinden bu öğelerden birisinin bulunmaması durumunda işlem sakat olacaktır. Bir işlemin tamamlayıcı öğelerindeki eksikliklerde bu işlemi değişik derecede sakatlamaktadır. Tamamlayıcı öğelerdeki eksiklikler nedeniyle sakat olan idari işlemler usulüne uygun geri alınmaya veya aleyhine dava açılan bir dava sonucu iptal edilinceye kadar hukuk alanında varlığını sürdürmektedir. Bir idari işlemin asli öğelerinde eksiklik varsa işlem yok sayılması gerekmektedir<sup>1581</sup>. İptal davalarında verilen kararların etkisi üzerinde duracak olursak; iptal davası sonucunda işlemin “yok”luğuna karar verilirse bu karar bir tespit niteliği taşır. Eğer mahkeme iptal davası sonucunda red kararı vermişse bu durumda bir tespiti içermektedir. İptal davasının red edilmesi ile işlemin hukuka uygun yapıldığı, davacının iddia ettiği hukuka aykırılığın işlemde bulunmadığı bir anlamda işlemin hukuka uygun olduğu mahkeme tarafından saptanmış olmaktadır<sup>1582</sup>. İptal davası sonucunda, işlem hukuka aykırı bulunmuş ise işlem ya tamamen yada kısmen iptal edilir. İşlemin iptali halinde o işlem hiç tesis edilmemiş olduğundan önceki hukuki durumun geri gelir. İptal edilen bireysel bir idari işlem ise idare bireyin önceki hukuki durumunu kazanması için gerekli işlemleri yapmak zorundadır. İptal edilen düzenleyici bir idari işlem ise işlemin uygulanabilirlik niteliği sona ermekte işlemin tesis edilmesinden önceki duruma dönlür<sup>1583</sup>. İptal hükmü ile hukuka aykırı olan işlem yapıldığı tarihten itibaren ortadan kalkmış olmaktadır. Böylece, hukuka aykırı işlem yapmış olan idarede hukuk içine çekilmiş olur. İdarenin de iptal kararı gereklerini yerine getirerek işlem yapması hukuk devletinin bir gereğidir<sup>1584</sup>. Ancak iptal davası ile işlemin ortaya çıkardığı hak ihlali giderilmez<sup>1585</sup>.

---

anlamda olmak üzere güncellikten bahsedilebilir.” ALAN, “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, s.32.

<sup>1581</sup> Danıştay, İDDK, E.2007/265, K.2007/1819, Danıştay Dergisi, Yıl 38, Sayı 18, Ankara, 2008, s. 71.

<sup>1582</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.119.

<sup>1583</sup> TOPUZ, ÖZKAYA, s.8-9.

<sup>1584</sup> COŞKUN, KARYAĞDI, s. 89.

<sup>1585</sup> TOPUZ, ÖZKAYA, s.9.

#### 4.1.3. Tam Yargı Davası

Öğretide tam yargı davalarına ilişkin birçok tanım yapılmıştır. Öğretideki bu tanımlar; Onar'a göre; "Hukukun bilinen ve klasik davalarından olan tam yargı davası, idari bir faaliyetin kişinin subjektif haklarını bir zarara uğratmasından, bir hakkı ihlal etmesinden doğan davalardır"<sup>1586</sup>. Paul DUEZ tam yargı davasını şöyle tanımlamıştır<sup>1587</sup>; " Tam yargı davası öyle bir davadır ki davacı onunla hakimden kanuni gerçeğe dayanarak subjektif bir hakkının mevcudiyetini yahut kendisi lehine bazı haklar doğuracak bir durumun tespitini talep eder." Eroğlu'na göre ise<sup>1588</sup>; "İdarenin faaliyetlerinden ötürü hakları zarara uğrayanlar tarafından idare aleyhine açılan tazminat davalarıdır." Candan ise daha geniş bir tanım yaparak tam yargı davalarını şöyle tanımlamıştır<sup>1589</sup>; "Tam yargı davaları; idari nitelikteki işlem ve eylemlerden kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan ve idarenin, Kamu hukuku kurallarına göre olan sorumluluğunu gündeme getirerek, doğan zararın tazminine veya hakkın geri verilmesine mahkum edilmesi isteklerini konu edinen idari davalardır." Öğretide tam yargı davalarına ilişkin yapılan tanımlarda dar ve geniş şekilde tanımlanmaktadır. Tam yargı davalarını dar şekilde tanımlayan görüşe göre; bu davalar salt bir tazminat talebinden ibaret olan davalardır. En geniş şekilde yapılan tanımlarda ise; idarenin hukuk kuralları içerisinde kalarak ve eğer bir subjektif hak ihlalinin bulunması durumunda ihlal edilen hakkın iadesini sağlayan etkin bir denetim ve yaptırım mekanizması olarak tanımlanmaktadır. Tam yargı davalarının dar anlamdaki tanımlarında yani bugün uygulamada bu davaları salt bir tazminat davasından ibaret gören görüşü yansıtırken, ikinci görüş Fransız Kamu hukukundaki "recours en plein juridiction" olarak tanımlanan ve iptal istemi dışında idari yargı mercilerinin önünde dile getirilen her türlü dinlenebilir talebin yargıç tarafından ele alınarak değerlendirilmesini amaçladığı bir dava türüdür<sup>1590</sup>.

<sup>1586</sup> ONAR, Cilt III, s. 1769.

<sup>1587</sup> Paul DUEZ, **İdare Hukuku**, Çeviren; İbrahim SENİL, aktaran: GÖKALP, BAŞPINAR, ARAL, s. 482.

<sup>1588</sup> EROĞLU, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 103.

<sup>1589</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 159.

<sup>1590</sup> ERKUT, "**İdari Yargıya Başvuru Haklarının Sınırı ve "İdari Dava" ların Kapsamı**", s.93.

İYUK'un 2. Maddesinin 1.fikrasının b bendinde ise tam yargı davaları şöyle tanımlanmıştır<sup>1591</sup>; idari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan davadır". Bu madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, tam yargı davası açılabilmesi için öncelikli olarak idarenin bir eylem veya işleminin olması ve bu eylem veya işlemde dolayı kişilerin haklarının muhtel olması<sup>1592</sup> gerekmektedir<sup>1593</sup>. Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere, tam yargı davasının konusu ihlal edilen bir hakkın yerine getirilmesini yada uğranılan zararın giderilmesidir<sup>1594</sup>. Bir anlamda, tam yargı davaları idarenin bir işlem eylem yada eylemsizliği ile ortaya çıkan tutum ve davranışlarından dolayı neden olunan zararın hangi sorumluluk esasları çerçevesinde giderileceğine yöneliktir<sup>1595</sup>. Bundan dolayı tam yargı davası iptal davasından farklı olarak yapıcı bir nitelik taşımaktadır. Çünkü iptal davaları yıkıcı, ortadan kaldırıcı nitelik taşımaktadır<sup>1596</sup>.

Tam yargı davaları idari davaların önemli bölümünü oluşturur<sup>1597</sup>. Çünkü tam yargı davaları deyimi geniş kapsamlı olduğundan, bu davaların kapsamına idari işlemler, idari eylemler ve idari sözleşmelerden doğan hak kayıpları girmektedir<sup>1598</sup>. İdari yargıda davalar; iptal davası ve tam yargı davası olmak üzere iki temel kategoride toplandığından, iptal davası dışında kalan davalar tam yargı davasına girmektedir<sup>1599</sup>. Bu davalarda hakim, maddi olaylarda dahi olduğu halde ihtilafın bütün unsurlarını aşamalarını tetkik ederek bir hakkın ihlal edildiğini tespit ederse ihlal edilen hakkın

---

<sup>1591</sup> Tam yargı davası ilk kez 521 sayılı Danıştay Kanununun 30. Maddesinin B bendinde açık bir şekilde belirtilmiştir. Bundan önceki tam yargı davaları deyimi kullanılmamış olmasına rağmen, yasanın 23. Maddesinde yer alan "idari fiil ve kararlar yüzünden hakkı muhtel olanların açacakları davalar" denilerek açıkça olmasa da tam yargı davalarına yer verilmiştir. Bu madde hükmünde yer alan bu kural ile davacı Danıştay dan ihlal edilen hakkının geri verilmesini veya uğradığı zararın giderilmesini isteme hakkına sahip olacaktır. Uygulama bu yönde gelişmiş ve Danıştay Kanununda açıkça tam yargı davasından bahsetmiştir. GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s. 263.

<sup>1592</sup> 4001 Sayılı yasa ile tam yargı davasında hakları muhtel olanlar deyimi yerine "kişisel hakları muhtel" olanlar şeklinde değiştirilmiştir.

<sup>1593</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 158.

<sup>1594</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s. 263.

<sup>1595</sup> ÖZAY, **Günlükte Yönetim II, Yargısal Korunma**, s. 181.

<sup>1596</sup> GÖKALP, BAŞPINAR, ARAL, s. 481- 482.

<sup>1597</sup> GÖKALP, BAŞPINAR, ARAL, s. 481.

<sup>1598</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s. 264, GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 708.

<sup>1599</sup> GÖKALP, BAŞPINAR, ARAL, s. 481.

tanzim ve telafisi kararı verir. Dolayısıyla bu davalarda kişiler arasındaki ihtilafta adli yargı hakiminin rolünü, idari yargı hakimi üstlenir<sup>1600</sup>.

Tam yargı davaları subjektif niteliklidir. Çünkü davacı subjektif bir hakkın ihlal edildiğini öne sürmekte ve davalıya subjektif bir tanzim borcu yükletmesini talep etmektedir<sup>1601</sup>. Bu davalar, davacının subjektif hukuki durumunu ortaya çıkardığından, bu davalarla ortaya çıkan her türlü ihlalin giderilmesi sağlanır. Bu nedenle tam yargı davaları özel hukuktaki edim davalarına<sup>1602</sup> benzerler<sup>1603</sup>. Bu davalarda, kişisel bir hakkının varlığının olup olmadığı, idarenin eylem ve işlemi sonucunda bir hakkın ihlal edilip edilmediği, ihlalin idarenin kusurundan kaynaklanıp kaynaklanmadığı ve uyuşmazlığa yol açan işlem, eylem ve ele alınarak, davacının subjektif hukuki durumu ile ilişkisinin bulunup bulunmadığı araştırılarak, kişinin uğradığı hak ihlalini nedeniyle uğradığı zararın tazminine yani ihlalin giderilmesine karar verilir<sup>1604</sup>. Böylece, tam yargı davası ile hukuka aykırı olan işlemler yerine, bunların yerine doğru, hukuken geçerli olan durum ve edimler tesis edilir<sup>1605</sup>.

İdari işlemlerden dolayı hakkı muhtel olanların tam yargı davası açabilmesi için idari işlemin kesin yürütülebilir nitelikte bir işlem olması gerekmektedir. Bu niteliğe haiz olmayan idari işlemler aleyhine tam yargı davası açılmaz. İptal davasına neden olan bir idari işlem bazı durumlarda tam yargı davasına da neden olabilir. Böyle bir durumda, hakkı ihlal edilen kimse aynı dava ile hem işlemin iptalini hemde uğradığı

---

<sup>1600</sup> ONAR, Cilt III, s. 1769, EROĞLU, **İdare Hukuku Ders Notları**, s. 104, Alan' Göre; Tam yargı davalarında idare mahkemesi yargıcı adliye mahkemesi yargıcı aynı rolde olmasına rağmen uyguladığı usul farklıdır. ALAN, "**İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları**", s. 25.

<sup>1601</sup> ONAR, Cilt III, s. 1772.

<sup>1602</sup> Edim (eda) davasında davacı davalının bir iş yapmaya, bir şey vermeye veya bir iş yapmamaya mahkum edilmesi ister. Davacının edim davası açmakta hukuki yararının olması gereklidir. Edim davasında hukuki yarar bulunması için davacının davalının hakkını inkar etmiş olması koşul değildir. Davalı davacının hakkını ikrar eder fakat yerine getirmezse icraya konulabilecek bir hüküm elde etmek içinde davalıya karşı dava açılır. Baki KURU, **Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Haziran 1995, s. 309.

<sup>1603</sup> YENİCE, ESİN, s. 72, GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s. 26, CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 158, Taner AYANOĞLU, "**Yargısal Korunma İşlevi Bakımından Tam Yargı Davaları**", Danıştay ve İdari Yargı Günü, Sempozyum, 9 Mayıs 2003, Danıştay Matbaası 2004, s.67 (s.63-72) , ALAN, "**İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları**", s. 25.

<sup>1604</sup> CANDAN, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, s. 158, YENİCE, ESİN, s. 72, ALVER, s. 59.

<sup>1605</sup> DURAN, "**İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I**", s. 9.

haksızlığın telafisini talep edebilir. İdari işlemlere karşı önce iptal davası açıp sonra karar iptal edildikten sonra da tam yargı davası açılabilir. Bu durumda işlemin iptali önceden sağlanır ise işlemde dolayı uğranılan zararın giderilmesi kolaylaşacaktır<sup>1606</sup>. İYUK'un 12. Maddesinde de bu konudaki düzenlemede şöyledir; “İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştaya ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karar bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinde itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler.” Madde hükmünden de anlaşılacağı üzere, idari işlem dolayısıyla ilgili, işleme karşı doğrudan tam yargı davası açabileceği gibi, iptal ve tam yargı davasını birliktede açabileceklerdir. Dolayısıyla ilgili isterse önce işlemin iptalini sağlayarak tam yargı davasını sağlam bir temele oturtabilir<sup>1607</sup>. İdari eylemlerden dolayı hakları ihlal edilmiş olanlar ise tam yargı davası açabilirler<sup>1608</sup>.

#### 4.1.4. İptal Davası ve Tam Yargı Davası Arasındaki Farklılıklar

İptal davası ve tam yargı davasının niteliklerini daha iyi anlayabilmek için her iki dava arasındaki farklılıkların ortaya konması gereklidir. Bu farklılıklar madde halinde sayacak olursak;

- İptal davaları yalnızca idari işlemlere karşı açılabilirken, tam yargı davasında idari işlemler, idari eylemler ve idari sözleşmelerin konusu olabilir<sup>1609</sup>.

<sup>1606</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 716- 732.

<sup>1607</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 716- 732.

<sup>1608</sup> İYUK 13/1. Maddesine göre idare eylemlere karşı tam yargı davası açılması ile ilgili olarak; İdari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Bu isteklerin kısmen veya tamamen reddi halinde, bu konudaki işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren, dava süresi içinde dava açabilirler.

<sup>1609</sup> GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 265, YENİCE, ESİN, s. 72.

- İptal davaları objektif nitelikliken, tam yargı davaları ise subjektif niteliklidir<sup>1610</sup>.
- İptal davalarında idari işlemin objektif hukuk kurallarına uygunluğu incelenir ve aykırı bulunması durumunda, sadece işlem iptal edilir. Tam yargı davasında incelenen ise, davacının subjektif idari bir eylem, işlem veya sözleşme nedeniyle bir hakkın ihlale uğrayıp uğramadığıdır. İhlale uğrandığı tespit edilirse bunun giderilmesi kararı verilir<sup>1611</sup>.
- İptal davası açabilmek için menfaatin ihlali aranırken, tam yargı davası açabilmek için hakkın veya kişisel bir hakkın ihlal edilmiş olması lazımdır<sup>1612</sup>. Dolayısıyla tam yargı davalarında ihtilaf bir hakkın ihlal edilip edilmediğinden ortaya çıkmaktadır. İptal davalarında ise sadece bir idari işlemin, icrai kararın hukuk kurallarına uygun olmadığı yolundaki iddia vardır<sup>1613</sup>.
- İptal davalarında idarenin davalı olması görünüştedir. Bu davalarda asıl yargılanan idare değil, iptali istenen idari işlemdir. Tam yargı davalarında ise, kendisinden bir edada bulunulması istenen gerçek bir davalı bulunmaktadır<sup>1614</sup>. Çünkü tam yargı davalarında idare bir borca mahkum edilmesi istenen bir davalı durumundadır<sup>1615</sup>.
- İptal davası sonucunda ortaya çıkan sonuçtan sadece davanın tarafları değil, iptal edilen karar ile ilgili olan herkes yararlanır. Tam yargı davasında ise, elde edilen sonuçtan sadece davanın tarafları faydalanmaktadır<sup>1616</sup>.

---

<sup>1610</sup> YENİCE, ESİN, s.72, ONAR, Cilt III, s. 1772.

<sup>1611</sup> YENİCE, ESİN, s.72, ONAR, Cilt III, s. 1771.

<sup>1612</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s. 265.

<sup>1613</sup> ONAR, Cilt III, s. 1771.

<sup>1614</sup> YENİCE, ESİN, s. 72.

<sup>1615</sup> ONAR, Cilt III, s. 1771.

<sup>1616</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s. 265, YENİCE, ESİN, s. 73.

## 4.2. İdari Yargı Dava Türleri Açısından Vergi Davaları

### 4.2.1. Genel Olarak

Fransız öğretisi ve onu esas alan Türk öğretisinde vergi davaları tam yargı davası olarak kabul edilmektedir. Almanya da ise, vergi davaları edim davalarına denk olan yükümlülük davaları içinde kabul edilmektedir<sup>1617</sup>. Fransız idare hukuku ve idari yargı doktrininin yapmış olduğu dava türüne ilişkin geleneksel iptal davası, tam yargı davası ayrımı bizim literatürümüzde de kabul görmüştür. Bunun sonucu olarak İYUK'ta da (Madde 2/a-b) bu görüş doğrultusunda idari dava türü olarak iptal davası ve tam yargı davası kabul edilmiştir. Fransa'da ki ayrım aynı şekilde bizim literatürümüze aktarılırken, vergi davalarının niteliği pek incelenmeyerek vergi davalarının tam yargı davası olduğu kabul edilmiştir. Dolayısıyla bizim öğretilerde genel kabul gören görüş vergi davalarının tam yargı davası olduğu yönündedir. Fakat, son dönemlerde vergi davalarının iptal davası olduğu yönündeki görüşte yavaş yavaş doktrinde yerini almaya başlamıştır<sup>1618</sup>.

Vergi idaresinin faaliyeti idari işlemler tesisi şeklinde olmuşsa ve bu işlem ile idare edilenlerin menfaatleri ihlal edilmişse açılacak dava iptal davası olacaktır<sup>1619</sup>. Eğer vergi hukukuyla ilgili idari işlem idare edilenlerin haklarını da ihlal etmiş ise açılacak dava da idari yargıcın idari işlemin hukuka uygunluğunun tartışılması yanında ortada bir zarar olup olmadığının ve bu zararın idari işlemin arasında bir illiyet bağının bulunup bulunmadığının ve zararın kesin ve hesaplanabilir olup olmadığını araştırılmaktadır. Bu araştırmalardan amaçlanan ise idari işlem dolayısıyla uğranılan zararın telafisidir. Bu amaç ise tam yargı davasıyla ulaşılabilecek bir amaçtır<sup>1620</sup>.

İYUK'un Madde 2/a-b'de idari dava türü olarak iptal davası ve tam yargı davası kabul edilmiştir. Dolayısıyla da vergi idaresi tarafından yapılan işlemlere karşı

---

<sup>1617</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.130.

<sup>1618</sup> KUMRULU, “**Vergi Davalarının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler**”, s. 969.

<sup>1619</sup> CANDAN, “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**”, s.32.

<sup>1620</sup> CANDAN, “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**”, s.34.

iptal davası ve tam yargı davası açılabilir. İYUK'un 12. Maddesinde ise ilgililerin haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştay'a ve İdare ve Vergi Mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açılacağı, bu halde de ilgililerin 11 inci madde uyarınca İdareye başvurma haklarının saklı olduğu öngörülmüştür<sup>1621</sup>. Dolayısıyla İYUK'a göre, vergi uyuşmazlıklarına karşı iptal davası ve tam yargı davası açılacağı gibi önce iptal davası açarak işlemin iptal edilmesinden sonra tam yargı davası da açılabilir. Özellikle vergilendirme işlemlerinden tarh işlemine karşı açılacak davada nihai olarak istenen işlemin iptali olmakta ve tarh işlemine karşı açılacak dava ile işlemin yürütmesi durdurulmaktadır. Dolayısıyla da bu işleme karşı açılacak dava, vergi davalarının iptal davası içinde kabul edilmesini sağlamaktadır. Diğer taraftan işlem tahsilata ilişkin ise bu takdirde açılacak dava tam yargı davalarına yaklaşacaktır<sup>1622</sup>.

Vergi davalarının tam yargı davası mı, iptal davası mı olup olmadığı tartışmaları dışında ayrıca vergi davalarının hem iptal davası hemde tam yargı davası özelliklerini taşıdığı ileri süren görüş ile vergi davalarının bu idari dava türleri dışında ayrı bir dava türü olup olmadığı da tartışma konusu olmuştur

Vergi davalarının hem iptal davası hemde tam yargı davası özelliklerini taşıdığı ileri sürenler, vergi davalarının ne iptal davasının ne de tam yargı davasının tek başlarına bazı özelliklerini dışarıda bırakmayı göze alarak karşılanamayacak bir dava olduğunu ve vergi davasının ayırt edici özelliği, çözdüğü uyuşmazlığın niteliği açısından iptal davasını, hakimin yetkileri açısından ise tam yargı davasının unsurlarını taşıdığı savunmaktadırlar<sup>1623,1624</sup>. Bu görüşü savunan; Öncel, Kumrulu,Çağan'a

---

<sup>1621</sup> Danıştay 4.D., 24.11.2005, E.2005/963, K.2005/2261. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (10.01.2011)

<sup>1622</sup> BAYRAKLI, **Vergi Yargılama Hukuku**, s. 64.

<sup>1623</sup> TURMANGİL, “ **Vergi Davasının Hukuki Niteliği**”, s.155.

göre<sup>1625</sup>; “Vergi davası kural olarak iptal davası niteliği taşıdığı, duruma göre tam yargı davası şekline de bürünebileceğini” savunmaktadır. “ Sönmez ve Ayaz’a göre<sup>1626</sup>; “Vergi davalarının kural olarak iptal davası niteliği taşıdığı, duruma göre tam yargı davasına dönüşebilecektir. Zira, vergisel işlemlerin konusu genelde para olsa da dava ile amaçlanan idari işlemin (vergi tarhi, ceza kesme işlemi..) iptalidir.”

Vergi davasının iptal ve tam yargı davasından ayrı bir idari dava türü olduğunu ileri sürenler, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluş ve Görevleri Hakkında Kanun ile 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu yürürlüğe girdikten sonra vergi uyuşmazlıklarından doğan uyuşmazlıkların vergi davası açılarak yargısal denetime tabi tutulacağı, yalnız, 2576 ve 2577 sayılı yasalarda “vergi davası” deyimini ile ne tür bir davanın kastedildiği anlaşılamadığı çünkü 2577 sayılı İYUK’ta ayrı bir bölüm olarak düzenlenmemiş genel hükümler arasına serpiştirilmiş bazen idari davalarla aynı bazen de ayrı olarak farklı usullere bağlandığı görülmektedir. Dolayısıyla bu düzenlemeden vergi davasının ayrı bir dava mı olduğu yoksa idari dava mı olduğu tam olarak anlaşılamadığı belirtilmektedir<sup>1627</sup>. Dolayısıyla da vergi davalarının ayrı bir dava türü olduğunu savunanlara göre, vergi davası iptal ve tam yargı davası ile tam olarak uyuşmadığından vergi davaları ayrı bir dava türü olarak kabul edilmektedir<sup>1628</sup>. Bu görüşü savunanlardan Erkut, vergi davasının ayrı bir dava olduğunu bunun nedenini ise şöyle açıklamıştır<sup>1629</sup>; “2576 sayılı ve 2577 sayılı kanunda vergi uyuşmazlığı veya vergi davası şeklinde yer alan bu yeni dava türü özellikle tam yargı davalarından ayrı tutulmuştur. Ayrıca vergi davaları için diğer idari davalardan ayrı ve değişik uygulama hükümlerine yer verilerek idari yargı içinde ama ondan ayrı bir vergi yargısı oluşturulmuş..” Tekingündüz’e göre<sup>1630</sup>; “Vergi davaları taşıdığı özellik nedeniyle daha çok tam yargı davalarına benzer

---

<sup>1624</sup> Bu konuda bakınız; ERKUT, “İ.Y.U.K. Çerçevesinde İdari Dava Türleri”, s.222-224, CANDAN, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, s.31-34.

<sup>1625</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s. 191.

<sup>1626</sup> Erdal SÖNMEZ, Garip AYZAZ, *Vergi Yargısı*, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999, s. 171.

<sup>1627</sup> TURMANGİL, “Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, s.126.

<sup>1628</sup> CANDAN, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, s.31.

<sup>1629</sup> ERKUT, “İ.Y.U.K. Çerçevesinde İdari Dava Türleri”, s.223.

<sup>1630</sup> TEKİNGÜNDÜZ Metin, “İdari Dava Türleri ve Vergi Davası”, *Danıştay Dergisi*, Yıl 13, Sayı:50-51, 1983, s. 59 (s.56-59)., Benzer yönde KÖSEBALAN; “Kanımızca vergi davalarının iptal ve tam yargı

ayrı bir dava türü olarak kabul edilmelidir.” Diğer taraftan Yenice, Esin ise vergi davalarının tam yargı davasından ayrı tutulduğunu şu gerekçelere dayandırmışlardır;<sup>1631</sup>; “2575, 2576 ve 2577 sayılı Kanunlar topluca incelendiğinde; Kanun koyucunun, vergi uyuşmazlıklarını tam yargı davalarından özenle ayırdığı gözlenmektedir. Örneğin, idare mahkemelerinin görevlerini düzenleyen 2576 sayılı Kanunun 5. Maddesi ile ilk derece mahkemesi olarak Danıştay’da görülecek davaları belirten 2575 Sayılı Kanunun 24. Maddesi açıkça tam yargı davalarından söz edildiği halde, vergi mahkemelerinin görevleri arasında bu dava türüne yer verilmediğini tespit etmekteyiz (2576 sayılı Kanun Md. 6). Aynı ayrımın, tek hakimle çözümlenecek davarlı belirleyen 2576 Sayılı Kanunun 7. Maddesinde de yapıldığı görülüyor. Öte yandan 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun çeşitli hükümlerinde de tam yargı davaları- vergi uyuşmazlıkları (veya davaları) ayrımına yer vermektedir. Örneğin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin dava açma süresi ile tam yargı davalarının tabi olduğu süreler ayrı maddelerde düzenlenmiştir<sup>1632</sup> (İYUK Md. 7, Md. 12 ve 13). Yine tam yargı

---

davalarına benzer tarafları olmakla beraber kendine özgü dava türü olduğu görüşü daha ağırlıklı bir görüştür” A. Atif KÖSEBALAN, **Prof. Dr. Ahmet KURULU’ya Sorulan Sorular ve Yanıtları**, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Üçüncü Kitap Çeşitli İdare Hukuku Konuları, Ankara, 1-4 Mayıs 1990, s.990

<sup>1631</sup> ESİN, YENİCE, s. 73.

<sup>1632</sup> İYUK Madde 7; 1. Dava açma süresi, özel kanunlarında ayrı süre gösterilmeyen hallerde Danıştayda ve idare mahkemelerinde altmış ve vergi mahkemelerinde otuz gündür.

2. Bu süreler;

a) İdari uyuşmazlıklarda; yazılı bildirim yapıldığı,

b) Vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarından doğan uyuşmazlıklarda: Tahakkuku tahsile bağlı olan vergilerde tahsilatın; tebliğ yapılan hallerde veya tebliğ yerine geçen işlemlerde tebliğin; tevkif yoluyla alınan vergilerde istihkak sahiplerine ödemenin; tescile bağlı vergilerde tescilin yapıldığı ve idarenin dava açması gereken konularda ise ilgili merci veya komisyon kararının idareye geldiği;

Tarihi izleyen günden başlar.

3. Adresleri belli olmayanlara özel kanunlarındaki hükümlere göre ilan yoluyla bildirim yapılan hallerde, özel kanununda aksine bir hüküm bulunmadıkça süre, son ilan tarihini izleyen günden itibaren onbeş gün sonra işlemeye başlar.

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.

İYUK Madde 12; Madde İlgililer haklarını ihlal eden bir idari işlem dolayısıyla Danıştaya ve idare ve vergi mahkemelerine doğrudan doğruya tam yargı davası veya iptal ve tam yargı davalarını birlikte açabilecekleri gibi ilk önce iptal davası açarak bu davanın karara bağlanması üzerine, bu husustaki kararın veya kanun yollarına başvurulması halinde verilecek kararın tebliği veya bir işlemin icrası sebebiyle doğan zararlardan dolayı icra tarihinden itibaren dava süresi içinde tam yargı davası açabilirler. Bu halde de ilgililerin 11 inci madde uyarınca idareye başvurma hakları saklıdır.

davalarında yetki konusu bir maddede düzenlenirken (İYUK Md 36<sup>1633</sup>) vergi uyuşmazlıklarında yetki için başka bir madde getirilmiştir. Ayrıca kanunun 3 ve 28. Maddelerinde de tam yargı davalarıyla vergi uyuşmazlıklarının birbirinden ayrıldığı gözlenmektedir. Bütün bu hükümler 2575, 2576 ve 277 sayılı kanunlarda geçen tam yargı deyiminin vergi uyuşmazlıklarına ilişkin davaları içine almadığını ortaya koymaktadır” Bu görüşlerden de anlaşılacağı üzere, idari yargıya ilişkin kanunlarda vergi davalarına ilişkin ayrı düzenlemelerin bulunması, vergi davalarının diğer idari yargı dava türleri olan iptal ve tam yargı davalarından ayrı bir dava türü niteliğine dönüştürdüğü savunulmaktadır. Halbuki İYUK’un 2.Maddesinin 1. Paragrafında idari dava türleri sayıldıktan sonra ilgili kanunun arkadan gelen maddelerinde “vergi uyuşmazlığı” ve “vergi davası”ndan bahsedilmekte ise de, bunun kendi başına özgül bir dava olduğunu gösteren hüküm bulunmamaktadır<sup>1634</sup>. İYUK’un bazı maddelerinde vergi uyuşmazlıklarından dolayı açılan bazı davalara vergi davaları şeklinde isim verilmiş olması, dava türünü değil uyuşmazlığın nereden kaynaklandığını göstermeye yöneliktir. Dolayısıyla, vergi davası ayrı bir dava türü değildir. Vergi mahkemelerinin kurulması ise vergi mevzuatının uygulanmasından doğan idari uyuşmazlıkların çözümlenmesi için idari yargıdan ayrı uzmanlık gerektirmesindedir. Diğer bir deyişle, vergi mahkemeleri özel görevli ihtisas mahkemeleridir<sup>1635</sup>. İdari yargı sistemimizde ve öğretide ki genel görüş vergi davalarının ayrı bir dava türü olmadığı yönündedir<sup>1636</sup>. Vergi davasının ayrı bir dava türü olmadığı görüşünde olduğumuz için ve hem iptal

---

İYUK Madde 13; 1. İdari eylemlerden hakları ihlal edilmiş olanların idari dava açmadan önce, bu eylemleri yazılı bildirim üzerine veya başka suretle öğrendikleri tarihten itibaren bir yıl ve her halde eylem tarihinden itibaren beş yıl içinde ilgili idareye başvurarak haklarının yerine getirilmesini istemeleri gereklidir. Bu isteklerin kısmen veya tamamen reddi halinde, bu konudaki işlemin tebliğini izleyen günden itibaren veya istek hakkında altmış gün içinde cevap verilmediği takdirde bu sürenin bittiği tarihten itibaren, dava süresi içinde dava açılabilir.

2. Görevli olmayan adli ve askeri yargı mercilerine açılan tam yargı davasının görev yönünden reddi halinde sonradan idari yargı mercilerine açılacak davalarda, birinci fıkrada öngörülen idareye başvurma şartı aranmaz.

<sup>1633</sup> İYUK Madde 36; İdari sözleşmelerden doğanlar dışında kalan tam yargı davalarında yetkili mahkeme, sırasıyla:

- a) Zararı doğuran idari uyuşmazlığı çözümlemeye yetkili,
  - b) Zarar, bayındırlık ve ulaştırma gibi bir hizmetten veya idarenin herhangi bir eyleminden doğmuş ise, hizmetin görüldüğü veya eylemin yapıldığı yer,
  - c) Diğer hallerde davacının ikametgahının bulunduğu yer.
- İdari mahkemesidir.

<sup>1634</sup> DURAN, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II”, s. 71.

<sup>1635</sup> CANDAN, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, s.31.

<sup>1636</sup> KOCAHANOĞLU, Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar, s. 24.

davası hemde tam yargı davası olması gerektiği görüşünde olanlarında farklı bir dava türü değil her iki davanın özellikleri çerçevesinde bir görüş ileri sürmelerinden dolayı idari yargı dava türleri açısından vergi davalarının iptal davası mı yoksa tam yargı davası mı olduğu üzerinde durulacaktır.

#### 4.2.2. Vergi Davasının Hukuki Niteliği ve Kapsamı

Vergi Davası, idarenin vergi hukuku çerçevesinde yaptığı her türlü işleme karşı menfaat veya hak ihlaline uğrayan vergi ödevlilerinin ilgili idari işlemin iptali veya ihlal edilen haklarının tazmini amacıyla idari yargı merciine başvurarak hukuki himaye istemeleridir<sup>1637</sup>. Bir anlamda vergi davaları denince, vergi dairesinin işlemlerine karşı açılan uyuşmazlığın çözümü için uygulanması için kesin karar haline gelmesine kadar geçen bir süreçtir. Burada sadece ilk derece mahkemede cereyan eden yargılama değil, ayrıca itiraz, temyiz kısaca kanun yollarını da içine alan bir yargı yoludur<sup>1638</sup>.

Fransız idari yargı sisteminde uyuşmazlıklar ve bunların çözüm yolları hukuksal niteliklerine göre iki farklı ayırım yapılır. Bu ayırım çerçevesinde vergi davalarının hukuki niteliği üzerinde tartışma konusu olmuştur. Birinci sınıflama; idari uyuşmazlıkları çözecek olan hakiminin önüne getirilen sorunun niteliğine göre yapılır. Bu açıdan Leon Duguit “objektif uyuşmazlıklar” ile “subjektif uyuşmazlıklar”ın ayrı ayrı ele alınması gerektiğini savunmaktadır. Dequit, dolaysız vergilerin devlet ile yükümlü arasında bir borç ilişkisi olduğundan, dolaysız vergilerle ilgili olarak ortaya çıkan uyuşmazlıkların subjektif nitelikli olduklarını belirtmiştir. İkinci sınıflama, Edouard Laferriere tarafından ortaya atılan; idari konulardaki çeşitli uyuşmazlıklara bakan hakime verilen yetkilerin karşılaştırılarak çözümlenmesi gerektiği yolundaki görüştür. Laferriere'nin bu sınıflaması, idari konularda açılacak davaların iptal davası, tam yargı davası ve cezai dava olarak ayrıma tabi tutmuştur. Bu ayırmda, vergi davasının tam yargı davası olduğu kabul edilmiştir. Maurice Hauriou ise, bu iki

---

<sup>1637</sup> YÜCE, *Türk Vergi Yargısı*, s. 103.

<sup>1638</sup> BAYRAKLI, *Vergi, Yargılama Hukuku*, s. 64.

ayrımında birbirinden ayrılmayacağını bir anlamda, hakimin yetkilerinin niteliği ile hakimin önüne gelen sorunun niteliğinin birbirinden ayrılmayacağını belirtmiştir. Dolayısıyla bu ayrım çerçevesinde vergi davalarının yeri yani tam yargı davası mı, iptal davası mı olduğu tespit edilmeye çalışılmaktadır<sup>1639</sup>. Her iki kurama göre de, ortaya çıkan uyuşmazlığın idari yargı merci tarafından çözümlenip sonuçlandırılan hükmü, iptal davasında objektif hukuki durum yaratırken, tam yargı davalarında ise subjektif hukuki durum yaratmaktadır. İptal davalarında işlemin yapıldığı andan itibaren ortadan kaldırmış olur. Tam yargı davalarında ise, uyuşmazlığı ortadan kaldırmak amacıyla hukuken doğru ve sağlıklı olan subjektif hukuki durumu içeren karar verilir. Dolayısıyla, iptal davası sonucunda, iptal edilen sakat işlemin hukuk alanından çıkarılması ile yetinilirken ve yerine başka bir işlem konulmazken, tam yargı davasında ise hukuka aykırı olan işlemler bozularak, bunların yerine doğru, hukuken geçerli olan durum ve edimler tesis edilir<sup>1640</sup>.

Türk hukukunda ise, iptal ve tam yargı davaları biçimsel olarak ayrılmakta ise de, hem yasal düzenlemelerde hem de yargısal uygulamalarda bu davaların özde farklılığını yaratacak bir öğeye yer verilmemiştir. Dolayısıyla idari davaların tümü, adli davalar gibi iki taraf arasındaki hak uyuşmazlıkları şeklinde kabul edilmektedir. İptal davası ile tam yargı davası denilen tazminat davası arasındaki önemsiz farklar dikkate alınmaktadır. Fransız yargı sisteminde iptal davası, bir davadan daha çok objektif yargısal denetim olarak kabul edilmekte ve bu şekilde uygulanmakta, tam yargı davaları ise bizdeki uygulamasından farklı olarak sadece tazminat davası olarak kabul edilmemekte, farklı konulardaki subjektif uyuşmazlıkların içeren geniş bir kategoride düşünülmektedir. Bir anlamda, idari yargı sistemimizde objektif dava kavramı olmayınca, iptal ve tam yargı davası arasındaki farklılıklar ortadan kalkmaktadır<sup>1641</sup>. Vergi davası açısından bir değerlendirme yapacak olursak, Fransız öğretisinde vergi davalarının tam yargı davası olarak kabul edilmesinin temel sebebi de, iptal davasının objektif bir dava niteliği taşımasından kaynaklanırken, bizde vergi davaları genel olarak tam yargı davası olarak kabul edilmektedir. Bunun nedeni ise vergi davalarının subjektif

<sup>1639</sup> TURMANGİL, “ Vergi Davasının Hukuki Niteliği”, s.137-138 ve 141-150.

<sup>1640</sup> DURAN, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I”, s. 9.

<sup>1641</sup> DURAN, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I”, s. 9.

nitelikte olması ve parasal bir değer içermesinden kaynaklanmaktadır. Diğer taraftan iptal davası ile tam yargı davası arasındaki farklılıklar hukukumuz da açık bir şekilde ortaya konmadığı için pozitif hukukumuzda iptal davası objektif nitelikli bir dava olmadığı için vergi davalarının tam yargı davası mı iptal davası mı olduğu tartışılmaktadır.

İYUK'taki düzenlemeler incelenecek olursa vergi mahkemelerinde vergilendirme işlemlerine karşı tam yargı veya iptal davası açılabilecektir. Vergi mahkemelerinin görevleri ve vergi uyuşmazlıklarının nitelikleri ve davacının istemi de dikkate alındığı zaman, vergi uyuşmazlıklarının bir bölümü bir bölümünün tam yargı davası niteliği, bir bölümünün ise iptal davası niteliği taşıdığı görülmektedir<sup>1642</sup>.

#### 4.2.3. Tam Yargı Davası Yönündeki Görüşler

Fransa'da vergi davalarının niteliği öğretide tartışma konusu olmuş ve Fransız öğretisinde geleneksel dava ayrımı içerisinde vergi davalarının tam yargı davası olduğu yönündeki görüşler daha baskın çıkmıştır<sup>1643</sup>. Dolayısıyla vergi davaları Fransa'da tam yargı davaları arasında yer almaktadır<sup>1644</sup>. Fransa'da vergi davalarının tam yargı davaları olarak düşünülmesinin temeli Duguit'in ikili ayrımına indirgenebilir. Bu ayrım "objektif uyuşmazlıklar" ile "subjektif uyuşmazlıklar"ın ayrı ayrı ele alınması gerektiğini dolayısıyla da davanın konusunu objektif hukuk veya subjektif hukuk'un oluşturmasına göre objektif yargı veya subjektif yargı ayrımı yapan Duguit, vergi davası açısından ise bir borç durumu söz konusu olduğundan salt bir subjektif hukuk söz konusu olacağından vergi davalarının tam yargı davası olduğunu belirtmektedir<sup>1645</sup>.

---

<sup>1642</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s. 266.

<sup>1643</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.141, GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s. 266

<sup>1644</sup> C.E., 29.06.1962, Societe des acieries de Pompey, Rec. 438, Debbasch-Ricci, Contentieux Administratif, 1985, s. 916, aktaran: GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s. 266.

<sup>1645</sup> TURMANGİL, " **Vergi Davasının Hukuki Niteliği** ", s. 141, KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.142.

Türk öğretisinde ise Fransız öğretisinin etkisi ile genel olarak vergi davalarının tam yargı davası niteliği taşıdığı belirtilmektedir<sup>1646</sup>.

İYUK'un 2-b Maddesinde “ İdari eylem ve işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar tarafından açılan tam yargı davaları” davaları denilerek bu dava türü de idari dava türleri arasında sayılmıştır. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarına karşıda tam yargı davası açılabilir. Erkut'a göre; “Tam yargı davaları idare hukukuna özgü tanzim, telafi, ve geri alma (istirdat) davaları ile vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler ile bunların zam ve cezalarını içine alan davalardır”<sup>1647</sup>.

Türk öğretisinde de vergi davaları genellikle tam yargı davası sayılmaktadır<sup>1648</sup>. Çünkü vergi davalarında konunun belirli parasal miktara ilişkin olması ve belirli parasal miktara ilişkin davaların tam yargı sayılması gerekeceği nedeniyle vergi davalarının tam yargı davaları içerisinde görmektedirler<sup>1649</sup>. Vergi davalarının konusunun paraya ilişkin olması, bu davaların özü itibariyle subjektif bir hakkı tartışma konusu yapmasından kaynaklanmaktadır<sup>1650</sup>. Tam yargı davaları da subjektif bir hakkın ihlal edilmesi durumunda açılan dava türü olduğundan, vergi davalarının da tam yargı davaları olarak görmektedirler<sup>1651</sup>. Çünkü devlet ile mükellef arasında subjektif bir borç ilişkisi olduğunda bu konudaki uyuşmazlığın ancak hakimin iptal yetkisi dışındaki tüm yetkilerini de kullanacağı bir tam yargı davası ile çözümlenebileceği savunulmaktadır<sup>1652</sup>. Vergi davalarının tam yargı davası olduğu görüşünü daha iyi anlayabilmek için tam yargı yetkilerini kullanan vergi hakiminin kullandığı yetkilerin neler olduğunu anlamak gerektiği savunulmaktadır. Bu yetkilerden bazıları şunlardır<sup>1653</sup>; 1) Vergi hakimi önünde, vergilendirme işleminin dayandığı yönetmelik yasaya aykırı olduğu öne sürülüyorsa bu itirazı inceleyerek yönetmeliği yasaya aykırı bulursa uygulamayı reddetmelidir. 2) Vergi hakimi özel hukuk

<sup>1646</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.141.

<sup>1647</sup> YENİCE, ESİN, s.73, ERKUT, “İ.Y.U.K. Çerçevesinde İdari Dava Türleri”, s.222.

<sup>1648</sup> ONAR, Cilt III, s. 1771,

<sup>1649</sup> BAYRAKLI, **Vergi, Yargılama Hukuku**, s. 63, ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.190.

<sup>1650</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.141.

<sup>1651</sup> BAYRAKLI, **Vergi, Yargılama Hukuku**, s. 63.

<sup>1652</sup> TURMANGİL, “ **Vergi Davasının Hukuki Niteliği**”, s.151.

<sup>1653</sup> TURMANGİL, “ **Vergi Davasının Hukuki Niteliği**”, s.149.

nitelemeleri ve idarenin değerlendirmelerine bağlı kalmadan bir hukuk işlemine vergi yasası uyarınca tanımlayabilir. Ayrıca vergi yasası ve bu yasanın yorumuna uygun olarak ekonomik ve teknik değerlendirme yapabilir. 3) Vergi hakimi delil konusunda büyük bir serbestiye sahiptir. Her türlü yoldan delil kabul edebilir. 4) Vergi hakimi hakkaniyetle karar verebilir. Çoğu zamanda iyiniyet veya doğal borçlar gibi kavramları kullanabilir. Bu yetkilerden de anlaşılacağı üzere iptal davası yargıcının yetkisinde olan bir husus tam yargı davası hakimi olarak nitelendirilen vergi hakiminin yetkisi içine girebilmektedir<sup>1654</sup>. Vergi davalarının tam yargı davası içerisinde görülmesinin bir başka nedeni, vergi hakiminin belli bir miktar paraya hükmetmesidir<sup>1655</sup>. Vergi davalarında mükellef salınan verginin tutarına veya esasına itiraz etmektedir. Zaten Danıştay da dava sonucunda verginin kaldırılmasına (terkinine), indirilmesine veyahut fazla alınmışsa verginin iadesine karar verebilir<sup>1656</sup>. Vergi davalarının tam yargı davası olarak düşünülmesinin diğer bir nedeni ise, Türk idari yargı sisteminde tam yargı davası bir tazminat davası olarak anlaşılmasıdır. Vergi hukuku alanında tazminat davaları istisnai bir yer tutmaktadır. Vergi kanunları vergi idaresinin sorumluluğu hakkında hükümleri çekingen bir şekilde koymuştur. Bu durum devlete karşı genel olarak yöneltilmiş olan sorumluluk anlayışındaki çekimserlikten kaynaklanmaktadır. Dolayısıyla vergi yargısının objektif niteliğinin bir sonucu olarak tazminat hükümleri istisnai olarak uygulanmaktadır<sup>1657</sup>.

Diğer taraftan Türk öğretisinde İYUK'taki düzenlemelerden hareketle vergi davalarının tam yargı davasından ayrı tutulduğu da savunulmaktadır. Bu görüşü savunanlar; İYUK Madde 3/2 – d'de; "Vergi, resim, harç, benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezalarına ilişkin davalarla tam yargı davalarında uyuşmazlık konusu miktar" ifadesi kullanılırken vergi davaları ile tam yargı davaları ile bağlacı kullanılarak, bu iki davanın birbirinden farklı davalar olduğu vurgulanmıştır<sup>1658</sup>. Ayrıca bunun dışında, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanununun çeşitli hükümlerinde de

---

<sup>1654</sup> SEZGİNLER, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 31.

<sup>1655</sup> BAYRAKLI, *Vergi, Yargılama Hukuku*, s. 63.

<sup>1656</sup> GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 266.

<sup>1657</sup> TURMANGİL, " *Vergi Davasının Hukuki Niteliği*", s.149.

<sup>1658</sup> BAYRAKLI, *Vergi, Yargılama Hukuku*, s. 63.

tam yargı davaları- vergi uyuşmazlıkları (veya davaları) ayırımına yer verildiği belirtilmektedir. İYUK'un 28. Maddesinde<sup>1659</sup> kararların sonuçları ile ilgili olarak tam yargı davalarıyla vergi uyuşmazlıklarının birbirinden ayrıldığı ve vergi uyuşmazlıklarına ilişkin dava açma süresi ile tam yargı davalarının tabi olduğu süreler ayrı maddelerde düzenlendiği (Md. 7, Md. 12 ve 13), tam yargı davalarında yetki konusu bir maddede düzenlenirken Md 36) vergi uyuşmazlıklarında yetki için başka bir madde getirildiği savunulmaktadır<sup>1660</sup>.

#### 4.2.4. İptal Davası Yönündeki Görüşler

Vergi davalarının iptal davası niteliği tanınması gerektiği yönündeki görüş Fransız öğretisinde ilk defa vergi ve idare hukukçusu Trotabas tarafından öne sürülmüştür. Bu görüşü 1929 yılındaki çalışmasında ortaya koymuş ve sonraki çalışmalarında da bu görüşü savunmuştur<sup>1661</sup>. Fransız idare hukukunda iptal davası daha çok bir yetki aşımı davası olarak görüldüğünden bu tür bir dava aynı zamanda objektif hukukun saptandığı görüşü hakimdir<sup>1662</sup>.

---

<sup>1659</sup> İYUK Madde 28. 1. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemelerinin esasa ve yürütmenin durdurulmasına ilişkin kararlarının icaplarına göre idare, gecikmeksizin işlem tesis etmeye veya eylemde bulunmaya mecburdur. Bu süre hiçbir şekilde kararın idareye tebliğinden başlayarak otuz günü geçemez. Ancak, haciz veya ihtiyati haciz uygulamaları ile ilgili davalarda verilen kararlar hakkında, bu kararların kesinleşmesinden sonra idarece işlem tesis edilir.

2. (Tam yargı davaları hakkındaki kararlardan belli bir miktarı içerenler genel hükümler dairesinde infaz ve icra olunur.

3. Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare ve vergi mahkemeleri kararlarına göre işlem tesis edilmeyen veya eylemde bulunulmayan hallerde idare aleyhine Danıştay ve ilgili idari mahkemede maddi ve manevi tazminat davası açılabilir.

4. Mahkeme kararlarının (otuz) gün içinde kamu görevlilerince kasten yerine getirilmemesi halinde ilgili, idare aleyhine dava açabileceği gibi, kararı yerine getirmeyen kamu görevlisi aleyhine de tazminat davası açılabilir.

5. 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.

6. Tazminat ve vergi davalarında kararın idareye tebliğinden itibaren infazın gecikmesi sebebiyle idarece kanuni gecikme faizi ödenir.

<sup>1660</sup> YENİCE, ESİN, s.73

<sup>1661</sup> Lois TROTOBAS, "La nature Juridique du Contentieux Fiscal en Droit Français", Melanges Maurice Houriou, Recueil Sirey, Paris 1929, s.709-62. Aktaran: KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.144-145.

<sup>1662</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.133.

Pozitif hukukumuzun kaynağı olan Fransız idare yargısındaki klasik ayırım olan iptal ve tam yargı davaları arasındaki ayırım hiçbir zaman tam ve doğru olarak benimsenip uyarlanamadığı için vergi uyuşmazlıklarının tam yargı davası türünden olduğunu söylemenin çok doğru olmadığı savunulmuştur<sup>1663</sup>. Dolayısıyla Türk hukukunda vergi davalarının iptal davası olduğu görüşünü savunanlarda vardır; Duran'a göre<sup>1664</sup>; “Vergi uyuşmazlıklarının, mevcut idari dava türleri arasında en kolay ve uygun biçimde yerleştirilebileceği kategori, kuşkusuz iptal davasıdır. Çünkü vergi ihtilafları, mutlaka idarenin aldığı bir kararın ilgilinin hak ve yararlarını zedelemiş olmasından kaynaklanır ve genellikle bunun hukuka ve mevzuata aykırılığı iddiasına dayanır”. Alan'a göre<sup>1665</sup>; “ Vergi davalarına konu edilen vergi işlemleri de bir idari tasarrufun tüm unsurlarını ( yetki, şekil, sebep, konu, amaç) taşımaktadırlar. Vergi davalarındaki yargı denetimi de bu unsurlar üzerinden hukuka uygun olup olmadığı noktasında cereyan etmektedir. Bir başka deyişle; örneğin bir vergi tarhi işlemine karşı açılan davada vergi mahkemesi zararın varlığını, idari işlem, eylem-zarar ilişkisini ve bunun nasıl giderileceğini değil, vergilendirme işleminin unsurları yönünden yasaya uygun olup olmadığı inceler.” Bu görüşlerden de anlaşılacağı üzere, vergi davalarının iptal davası içinde düşünülmesinin nedeni, vergi dairesinin resen icra yetkisini vergiler alanında kullanmak suretiyle işlem tesis etmesi ve bu işlemin kesin ve yürütülmesi zorunlu olmasıdır. Bu işlemin hukuka uygun olup olmadığının denetimi objektif olarak hukuka uygunluğu dolayısıyla da yasallık denetimi olmasıdır<sup>1666</sup>.

Danıştay 7. Dairesi bu konudaki bir kararında<sup>1667</sup>; “Her ne kadar, doktrinde vergi davalarının, idare hukukuna özgü tam yargı davaları içinde sayılması gerektiği yolunda görüşlerde var ise de, bu düşünce, daha doğru bir ifade ile, böyle bir sınıflandırma, vergi davalarında rakamla ifade edilen bir miktarın sözkonusu olmasından kaynaklanmaktadır. Yoksa, vergi davalarında tam yargı davalarının esas unsurlarından olan, bir zararın giderilmesi ve ihlal edilen bir hakkın yerine getirilmesi bahis konusu

<sup>1663</sup> DURAN, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II”, s.71

<sup>1664</sup> DURAN, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II”, s.71.

<sup>1665</sup> ALAN, “İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları”, s. 39 (dipnot).

<sup>1666</sup> BAYRAKLI, Vergi, Yargılama Hukuku, s. 63.

<sup>1667</sup> Danıştay 7.D.,18.03.1983, E.1982/2796, K.1983/445. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (10.02.2011)

olmamaktadır. Bu nedenle vergi davalarında idare hukukunun tam yargı ile ilgili genel hükümlerini de uygulama olanağı bulunmamaktadır.” yönünde karar vermiştir.

### **4.3. Tarh İşlemine Açılacak Davanın Türü ve Hukuki Sonuçları**

#### **4.3.1. Tarh İşlemine Açılacak Davanın Türü**

Vergi tarhı yetkili vergi dairesinin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olmasına bağlı olarak idare edilenler tarafından ödenecek verginin miktarını tespiti yönelik işlemlerdir. Tarh işlemi ile yükümlüler borçlu duruma sokulmak istenmekle birlikte henüz vergi borcunun tahsili söz konusu olmadığından kendisine vergi tarhı tebliğ olunan kişinin mameleki borç altına sokulmak tehlikesiyle karşı karşıya olmasına rağmen mamelekten henüz bir eksilme olmamıştır. Burada eksilme muhtemel bir eksilmedir. Tebligatla birlikte kişinin dava hakkı doğmaktadır. Mükellefin dava açması ile birlikte işlemin yürütmesi kendiliğinden duracaktır<sup>1668</sup> (İYUK Madde 27/3). Dolayısıyla tarh aşamasında vergi henüz tahakkuk etmediğinden ve tahsil aşamasına gelmediğinden, tarh işlemi ile tesis edilen hukuki durum doğrudan mükellefin menfaatini ihlal etmektedir. Burada objektif bir hukuki durum söz konusudur. Açılacak dava iptal davası niteliğini taşımaktadır<sup>1669</sup>.

Bir davanın tam yargı davası olabilmesi için sadece konusunun bir miktar para olması yeterli değildir. Asıl olan konu bakımından bir hak ihlalinin olması gereklidir. Herhangi bir dava da parasal miktarın söz konusu olması üstü kapalı olarak bir subjektif hakkın ihlal edildiği sonucunu çıkarmaz<sup>1670</sup>. Bu nedenle tarh işlemi ile mükellef henüz belirli bir miktar para ödemek zorunda olmadığına henüz bir hak ihlali yani subjektif bir hak ihlali söz konusu değildir. Sadece ödeyeceği vergi miktarı tespit edilmiş olmaktadır. Danıştay da vermiş olduğu bir kararda<sup>1671</sup>; vergi tarhının uygulanabilir nitelikte, ilgililerin menfaatini doğrudan etkileyen ve onların hak ve

<sup>1668</sup> CANDAN, “Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar”, s.38.

<sup>1669</sup> KUMRULU, Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri, s.241-242.

<sup>1670</sup> BAYRAKLI, Vergi, Yargılama Hukuku, s. 63.

<sup>1671</sup> Danıştay 4.D., 14.01.2008, E. 2007/4095, K. 2008/1. [www.hukukturk.com](http://www.hukukturk.com) (12.05.2011).

yükümlüklerini değişiklik veya yenilik yaratan irade açıklaması olduğunu belirtmiştir. Bu durumdan da anlaşılacağı üzere, matrahın ve matrah farkının idare tarafından belirlendiği, re'sen, ikmalen, idarece tarh ile ikmal tarhına karşı açılacak dava iptal davası olmaktadır.

Tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarının söz konusu olmadığı için verginin tahsil edilmesi ile birlikte bu aşamalar aynı anda gerçekleşmiş olur<sup>1672</sup>. Mahiyetleri itibariyle tahakkuku tahsile bağlı vergilerde, verginin tahsili tahakkuku da içine almaktadır. (VUK, Madde 24). Dolayısıyla bu tür vergilerde tarh aşaması tahsil aşaması ile gerçekleştiğinden ancak tahsil aşamasında dava açılması mümkün olacak bu durumda da tahsil işlemin yürütmesi durmayacağından, mükellef borç altına sokulmuş bulunmakta ve mamelekinde bir eksilme meydana gelmiş olacaktır. Bu tür vergilerde davada talep olunmuşsa yargıç davacının mamelekenden çıkıp hazineye geçen vergi miktarının davalı vergi dairesinden alınıp davalıya verilmesine karar vereceğinden iptal davası ile tam yargı davası birlikte açılmış demektir. Dolayısıyla burada mükellef, bu tür vergilere karşı iptal davası da tam yargı davası da açabilecektir. Yalnız tam yargı davasının varlığı davacının talebine bağlıdır. Davacı isterse tam yargı davası ile sağlayacağı sonucu iptal davası ile de sağlayabilir. İptal kararına rağmen vergi dairesi tahsil ettiği vergiyi vermek istemezse de davacı İYUK'un 12. Maddesindeki usule uyarak ayrı bir tam yargı davası da açabilecektir<sup>1673</sup>.

Vergi hatasının düzeltilmesinde, re'sen düzeltme ve şikayet yolu ile düzeltme mümkündür. Re'sen düzeltme işleminde mükellefin aleyhine düzeltme yapılmış ise ek yada yeni vergi tarhi nedeniyle ile ihbarname ile tebliği gerekmektedir. Bu durumda yeni ve ek vergi tarhına karşı dava açılması mümkündür. Şikayet yoluyla düzeltmede ise, maliye mükellefin şikayetini kısmen veya tamamen kabul ederek düzeltme yoluyla ek bir tarh yaparsa bu tarh işlemine karşı da dava açılabilir. Burada açılacak davanın türü vergi borcunun tahsil edilip edilmediğine yani mükellefin mamelekinde bir azalma olup olmadığının tespitine göre yapılacaktır. Eğer hatalı vergi

<sup>1672</sup> SUR, **Maliye Dersleri**, s.200-201, TURGAY, s. 95, DİKMEN, **Maliye Dersleri**, s. 121, KARAKOÇ, **Vergi Hukuku**, s.278-279.

<sup>1673</sup> CANDAN, “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**”, s.38- 39.

henüz tahsil edilmemiş ise iptal davası açılacak, eğer hatalı vergi tahsil edilmiş ise iptal ve tam yargı davaları ayrı ayrı açılacakları gibi birlikte de açılabilirler<sup>1674</sup>.

Danıştay da bu yönde vermiş olduğu kararlarda tarh işlemine karşı açılacak davaların iptal davası olacağı yönünde karar vermektedir. Danıştay 3.Dairesi verdiği kararda<sup>1675</sup>, “. Vergi Mahkemelerinde idari dava konusu yapılabilecek işlem ancak ve ancak tarh edilen vergi ve kesilen ceza olduğuna göre, mahkemelerce de tarhiyatın ve cezanın iptaline karar verilmelidir.”

### **4.3.2. Tarh İşlemine Karşı İptal Davası Açılması**

#### **4.3.2.1. Tarh İşleminin İptal Davası Yoluyla Denetimi**

Bir idari işlemin idari yargı tarafından iptal edilebilmesi için gereken koşullar yani iptal nedenleri olmalıdır. İptal nedenleri ile anlatılmak istenen, bir idari işlemin iptali için idari yargı yerleri tarafında benimsenen hukuka aykırılık durumlarıdır. Fransa da iptal nedenleri, Fransız Danıştay tarafından geliştirilmiştir. Fransız Danıştay, önce yetkisizlik sonra biçim bozukluğu gibi idari işlemin dış koşullarının ilgilendiren hukuka aykırılık durumlarını sonra ise yetki saptırması ve yasaya aykırılık gibi işlemin özünü ilgilendiren hukuka aykırılık durumlarını geliştirmiştir. Fransa’da Laferriere’den beri geleneksel olarak idari işlemin iptal nedenleri yetkisizlik, biçim bozukluğu, yetki saptırması ve yasaya aykırılık olarak dört ana başlıkta toplanmıştır. Yasaya aykırılık ise, yetki, biçim ve amaç yönlerinden hukuka aykırılığın dışında kalan diğer hukuka aykırılık durumlarını içermektedir. Bu sınıflandırmanın farklı bir şekli ise Bonnard tarafından yapılan idari işlemin öğelerini alarak yapılmıştır. Bu sınıflandırma da iptal nedenleri ise, yetki, biçim, neden, konu ve amaç yönünden hukuka aykırılıklardır<sup>1676</sup>.

<sup>1674</sup> CANDAN, “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**”, s.39.

<sup>1675</sup> Danıştay 3.D., 22.10.1986, E.1986/1155, K.1986/2064, Danıştay 3.D., 22.05.1986, E.1986/246, K.1986/1388, Danıştay 3.D., 22.05.1986, E.1986/482, K.1986/1386. [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (12.02.2011).

<sup>1676</sup> ALAN, “**Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık**”, s. 346, GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargı**, s. 201.

Ülkemizde ise Fransa'daki gelişmeler çerçevesinde topluca ilk kez Danıştay kanunda yer almıştır. Cumhuriyet döneminde 1925 yılında çıkarılan 669 sayılı ilk Danıştay Kanunu'nda "selahiyet", "şekil", "esas", "maksat" yönlerinden "kanun ve nizamata" aykırılık halleri iptal nedeni olarak belirlenmiştir. Aynı düzenleme 1938 yılında çıkartılan 3546 sayılı Danıştay Kanunu'nda da yer almıştır. 1961 Anayasasından sonra, 1964 yılında çıkartılan 521 sayılı Danıştay Kanunu, iptal nedenlerini; "esas" kavramı yerine açıkça konu ve sebep kavramlarından bahsederek idari işlemlerin unsurları olan yetki, şekil, sebep, konu ve maksat kavramlarını Türk pozitif hukukuna girmiştir. 521 sayılı Danıştay Kanununda belirtilen iptal nedenleri aynen İYUK tarafından da benimsenmiştir<sup>1677</sup> (İYUK Madde 2/1-a).

Vergi idaresi tarafından tarh edilen vergiye karşı açılacak dava iptal davasıdır. Çünkü vergi dairesinin vergi tarh etmesi ile birlikte mükellef henüz bir vergi ödeme yükümlülüğü ile karşı karşıya bulunmamaktadır. Burada tarh işlemi sadece mükellefin ödemesi gerekli olan vergi miktarını belirleyen bir idari işlemdir. Dolayısıyla bu idari işlem sonucunda herhangi bir vergi ödenmesi söz konusu değildir. Verginin tahsil aşamasına gelmesi tarh işlemi ile mümkün olmamıştır. Mükellef açısından bir yükümlülük doğmamıştır. Burada tarh işlemi ile henüz vergi ödeme yükümlülüğü doğmadığı için subjektif bir hukuki durum söz konusu değildir. Bu çerçevede, örneğin vergi idaresi tarafında tarh edilen bir vergiye karşı mükellef vergiyi doğran olayın meydana gelmediğini ve verginin konusuna giren herhangi bir durumun meydana gelmediğini ileri sürerek dava açması durumunda burada açılacak dava açık bir şekilde iptal davasıdır<sup>1678</sup>. Tarh işlemine karşı açılacak iptal davasında yargıç, tarh işleminin unsurları açısından, yetki, şekil, sebep, konu ve amaç yönünden hukuka uygunlu denetimi yapacaktır.

---

<sup>1677</sup> GÖZÜBÜYÜK, *Yönetmelik Yargı*, s. 201.

<sup>1678</sup> MUTLUER, *Vergi Genel Hukuku*, s. 384.

#### 4.3.2.2. Tarh İşleminin Unsurları Açısından Denetim

İdari işlemin yetki unsurundaki hukuka aykırılıkların tamamı aynı nitelikte olmamakta dolayısıyla da bu hukuka aykırılıkların sonuçları da sakatlığın derecesine göre değişmektedir. Burada tarh işlemine karşı açılacak iptal davasında, yapılacak denetim hukuka uygunluk denetimi olacaktır. Dolayısıyla da açılacak davada yargıç, tarh işlemi yetki, şekil, sebep, konu ve amaç açısından hukuka uygun olup olmadığını denetleyecektir. Yargıç, tarh işlemine karşı açılacak iptal davasında, vergi dairesinin yetkisini “yetki unsuru”nda, tarh işleminin idari usul yasası olan Vergi Usul Kanununda öngörülen prosedüre uygun bir şekilde alınıp alınmadığını “şekil unsuru”nda, vergi idaresinin dayandığı sebeplerin yani vergiyi doğran olayın gerçekten var olup olmadığını “sebep unsuru”nda, dayandığı bu sebeplerin kanunun amaçladığı sonucu yaratıp yaratmadığını “konu unsuru”nda ve kamu yararı gözetilip gözetilmediğini ise “amaç unsuru”nda denetleyecektir. Tarh işleminin bu unsurlardan birisinde hukuka aykırılık saptanacak olursa işlem iptal edilecektir<sup>1679</sup>.

İdarenin bir işlemi yaparken hukuka uygun hareket etmesi gerekir<sup>1680</sup>. İdari işlemlerde sakatlık idarenin hukuka uygun hareket etmemesinden yada o işlemi yaparken iradesinde meydana gelen bozukluklardan dolayı ortaya çıkabilir. Bu bozukluklardan hepsi idari işlemi aynı derece de etkilemez. Bazı sakatlıklar idari işlemin geçerliliğine hiçbir etkide bulunmazken, bazı sakatlıklar idari işlemin iptalini gerektirirken<sup>1681</sup>, bazı durumlarda, çeşitli nedenlerle, yönetimin yaptığı işlemler, ağır bir biçimde hukuka aykırı olabilir. Bunlar hukuk açısından, herhangi bir sonuç doğurmayan, yok hükümde olan işlemlerdir<sup>1682</sup>. Dolayısıyla idare hukukunda yokluk; bir idari işlemin kurucu unsurlarındaki hukuka aykırılık derhal fark edilebilir nitelikte ve idari işlemin kimliğini dahi kaybettirecek derecede ağır, açık ve bariz olması

<sup>1679</sup> CANDAN, “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**”, s.32.

<sup>1680</sup> Celal ERKUT “**İdare Hukukunda Yokluk Teorisi**”, İHİD, Yıl 9, Sayı 1-3, Lütfi Duran’a Armağan Özel Sayısı, İstanbul, 1988, s.75

<sup>1681</sup> GÖZÜBÜYÜK, **Yönetmelik Yargısı**, s.154.

<sup>1682</sup> Şeref GÖZÜBÜYÜK, Güven DİNÇER, **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Birinci Bası, Ankara, 1996, s.28

durumunda ise bu işlem yok hükmündedir<sup>1683</sup>. Danıştay 10.Dairesi ise bir kararında İdare hukukunda Yok hükmünü şöyle tanımlamıştır<sup>1684</sup>; “İdare hukukunda kurucu unsurlarında derhal fark edilebilir nitelikte ağır ve açık sakatlıkları bulunan işlemler yok hükmünde olarak adlandırılmaktadır.” Bu tanımlardan da anlaşılacağı üzere, bu durumdaki işlemlerin sakatlıkları o kadar ağırdır ki hukuk açısından doğmamış sayılmaktadır. Bir işlemin iptali istenilen bir sakatlığa mı yoksa yok hükmündeki bir sakatlığı olup olmadığını belirlemek zordur. Dolayısıyla işlemin iptali için açılan bir dava da yargıç işlemin yok hükmünde olduğuna karar verebilir<sup>1685</sup>.

Yetki Unsuru açısından; yetki unsurundaki bazı sakatlıklar işlemin iptal edilmesi sonucunu doğururken, daha ağır sakatlıklar ise işlemin yok hükmünde kılınmasına yol açmaktadır<sup>1686,1687</sup>. Yetki unsuru açısından yokluk halinin ancak fonksiyon veya yetki gasbı hallerinin saptanması veya yasanın açıkça yasakladığı bir konuda yapılması halinde mümkün olacağı belirtilmektedir. Bu durumlarda, işlemin varlık koşulları oluşmadığından bizzat işlemin yokluğu sonucu doğmaktadır. İşlem hiç doğmamış, var olmamış sayılmaktadır<sup>1688</sup>. Fonksiyon gasbı ile sakat olan bir idari işlem, sadece görünürde bir idari işlem niteliğindedir<sup>1689</sup>. Çünkü, yetki unsuru açısından ağır bir hukuka aykırılık söz konusu olduğundan işlemi “yok” saymak gerekir<sup>1690,1691</sup>.

<sup>1683</sup> ERKUT “İdare Hukukunda Yokluk Teorisi”, s.75, ERKUT, İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği, s.150, GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, s.154.

<sup>1684</sup> Danıştay 10. D., 08.06.2000, E.2001/4040, K. 2005/181, www.danistay.gov.tr, (14.03.2008).

<sup>1685</sup> GÖZÜBÜYÜK, Yönetmelik Yargı, s.154, KIZILOĞLU, KIZILOĞLU, s.663.

<sup>1686</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 465.

<sup>1687</sup> “İdari işlemin yukarıda sözü edilen maddede sayılan unsurlarından ilki olan "yetki", idari makamların kamu gücü kullanarak tek taraflı irade ile idari işlem tesis edebilme iktidarını ifade eder ve kamu düzeni ile ilgili olan bu unsurdaki mevcut hukuka aykırılık halleri, ağırlıklarına göre, idari işlemi yok hükmünde kılar veya iptalini gerektirir.” Danıştay 7.D., 28.02.2007, E.2006/567, K.2007/811.

<sup>1688</sup> Danıştay, İdari Dava Daireleri Kurulu, E.2007/265, K.2007/1819, Danıştay Dergisi, Yıl: 38, Sayı 18, Ankara, 2008, s.72.

<sup>1689</sup> GÖZÜBÜYÜK, TAN, s. 465-466, KALABALIK, İdare Hukuku Dersleri, s. 119.

<sup>1690</sup> TANDOĞAN “ Objektif ve Subjektif Tasarruflarda Yokluk”, s.71-72, Erkut “İdare Hukukunda Yokluk Teorisi”, s. 75.

<sup>1691</sup> Danıştay 10. Dairesi Yok hükmü ile ilgili verdiği bir kararında “yokluk halinin ancak, işlemin, asli kurucu unsuru olan yetki unsuru yönünden incelenmesinde fonksiyon veya yetki gasbı hallerinin saptanması veya kanunun açıkça yasakladığı bir konuda yapılması halinde mümkün olabileceği kabul edilmektedir. Bu gibi durumlarda, işlemin “ varlık koşulları” oluşmamış olduğundan bizzat işlemin yokluğu sonucu doğmakta işlem hiç doğmamış var olmamış sayılmakta” olduğunu kabul etmektedir. Danıştay 10. D., 08.06.2000, E.2001/4040, K. 2005/181, [www.hukukturk.com](http://www.hukukturk.com), (14.03.2008), Danıştay, İdari Dava Daireleri Kurulu ise; “fonksiyon veya yetki gasbının olduğu durumlarda işlemin varlık koşulları oluşmamış olduğundan bizzat işlemin yokluğu sonucu doğmakta, işlem hiç doğmamış var

Fonksiyon gasbında olduğu gibi yetki gasbın da da yetki unsuru açısından yokluk hali söz konusu olmaktadır. Bu durumda idari işlem niteliğini yitirmektedir. Dolayısıyla, fonksiyon gasbı da yetki gasbı da içtihatlarda yokluk nedeni olarak öngörülmüştür<sup>1692</sup>. Yetki aşımı ağır ve bariz bir yetki aşımı olmadığından yokluk sebebini oluşturmaz<sup>1693</sup>.

Şekil unsuru açısından; şekil yönünden aykırılık durumunda, aykırılığın işlem üzerindeki etkisi ve ortaya çıkaracağı sakatlığın derecesine göre işlemin<sup>1694</sup> iptaline veya yoklukla malül olmasına neden olur<sup>1695</sup>. Eğer şekil unsurundaki hata çok belirli ve ağır ise işlem yok hükmünde olacaktır. Eğer çok belirli olmayan ve çok ağır bulunmayan şekil noksanlıkları varsa yok hükmünde olmayacaktır. Böyle durumlarda, işlem sakat olmasına rağmen yoklukla malül değildir. Dolayısıyla, iptal edilebilir<sup>1696</sup>. Vergi alacağını miktar olarak tespit eden tarh işlemi şekle bağlı işlem olduğundan, kanunda yazılı şekle aykırı şekilde tesis edilmeleri durumunda hukuk düzeninde hiç doğmamış sayılmaları gereklidir. Beyana dayalı tarh işleminde, tahakkuk fişi tarh işleminin şekil unsurudur. Bu şekil unsuruna uyulmaması durumu esaslı şekil noksanlığı olduğundan tarh işlemi yok sayılacaktır. Matrahın vergi idaresi tarafından tespit edilen durumlarda, tarh işlemi mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmektedir. Burada tarh işlemi açısından, ihbarnamenin şekil unsuru veya tebliğ aracı olarak kabul edilmesi durumuna göre iptal edilmesine veya yok hükmünde kabul edilmesine karar verilebilecektir. İhbarname tarh işleminin şekil unsuru olarak kabul edilirse, ihbarnamedeki hukuka aykırılıklar VUK 35. Maddesindeki yazılı şekle aykırı davranılması, aykırılığın derecesine göre, tarh işleminin iptaline veya yok hükmünde olmasına karar verilecektir. Eğer tebliğ aracı olarak kabul edilirse, ihbarnamedeki hukuka aykırılıklar sadece tebliği hükümsüz kılacağından tarh işleminin iptalini iptal edilmesini sağlamaz<sup>1697</sup>.

---

olmamış sayılmakta, bu tür işlemlere karşı açılacak davalarda yargı yeri işlemin yok hükmünde olduğuna karar vermektedir". Danıştay İdari Dava Daireleri Kurulu, E.2007/265, K.2007/1819, Danıştay Dergisi, Yıl 38, Sayı 18, Ankara, 2008, s. 72.

<sup>1692</sup> ERKUT, **İdare Hukukunda Yokluk Teorisi**, s.75.

<sup>1693</sup> MERMUT, s.316.

<sup>1694</sup> ONAR, Cilt 1, s. 310.

<sup>1695</sup> TANDOĞAN “**Objektif ve Subjektif Tasarruflarda Yokluk**”, s. 79

<sup>1696</sup> TANDOĞAN “**Objektif ve Subjektif Tasarruflarda Yokluk**”, s. 78 – 79.

<sup>1697</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 21.

Sebeup unsuru açısından; Sebeup yönünden denetimde idari işlemlerin dayandıkları sebeup yani saikin hukuka uygun olup olmadı denetlenmektedir. Bir anlamda, bir idari işlemin mevzuu hukuk kurallarına yani yasalara, yönetmeliklere uygunluğu denetlenmektedir<sup>1698</sup>. Tarh işlemi açısından ise dayandıkları sebeup bakımından hukuka uygun olup olmadığını, yani tarh işleminin mevzu hukuk kurallarına uygun olup olmadığı açısından denetim yapılmaktadır. Sebeup yönünden denetim, tarh işlemi için ilgili hukuk kurallarının şart kıldığı saikten başka bir sebeuple yapılmış olması halinde işleminde sakatlık ortaya çıkacaktır. Tarh işleminin dayandığı sebeubin gerçek veya hukuka aykırı olması durumunda sebeup unsuru açısından işlem sakat olacaktır. Fakat, sebeup unsurundaki sakatlık yetki ve şekil unsurundakilerin aksine, tarh işlemini yok hükmünde kılacak derecede ağır kabul edilmediğinden, idari yargı yerlerince saptanacak bir hukuka aykırılığa dayanarak, tarh işleminin iptaline gerekecektir. Bir anlamda, sebeup unsurundaki bir hukuka aykırılık, tarh işleminin iptalini gerektirmektedir<sup>1699</sup>.

Konu unsuru açısından; idari hukuk işlemlerinin hukuk düzeninde meydana getireceği değişiklik sebeup unsuruna bağlı olarak gerçekleşeceği için bir idari işlemin konusu ile sebebi arasındaki uyumsuzluk o işlemin hukuka aykırı olduğunun en önemli göstergesidir. Hukuken geçerli bir sebeupe dayanarak hukuken geçerli bir değişiklik meydana getirmeyen işlemler ya sebeup ya da konu yönünden hukuka aykırı olacaklarından iptal edilmeleri gerekecektir<sup>1700</sup>. Konu unsurunun belirlenmesi kolay gözükse de hukuka aykırılık ve iptal edilebilme açısından incelendiğinde çoğu kez sebeup ile karıştırılmaktadır<sup>1701</sup>. Tarh işleminde konu unsuru açısından ortaya çıkacak bir sakatlık durumunda yapılan işlemin yok hükmünde sayılmasını gerektirmeyecek sadece iptalini gerektiren hukuka aykırılıklardır<sup>1702</sup>.

---

<sup>1698</sup> Aydın H. TUNCAY, **İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:14, Başbakanlık Basım evi, Ankara, 1972, s151.

<sup>1699</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 24–25.

<sup>1700</sup> KARATEPE, s.73–74.

<sup>1701</sup> ÖZAY, **Gnşinde Yönetim**, s. 401.

<sup>1702</sup> CANDAN, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, s. 26.

Amaç unsuru açısından; kamu yararı dışında kalan amaçlar nedeniyle yapılan idari işlemler, maksat yönünden hukuka aykırı olacaktır<sup>1703</sup>. Maksat açısından hukuka aykırılıklarda işlemi denetleyecek olan yargı merciinin işlemde açıkça görünmeyen kamu yararını araştırması gerekecektir. İşlemi tesis edenin kamu yararı dışında kalan Subjektif amaçlarla hareket edildiği sonucuna varılsa dahi bu durumu objektif olarak ortaya çıkarmak her zaman mümkün olmayacağı için idari işlemin amaç unsuru açısından denetiminde, idari işlemin diğer unsurlarında ortaya çıkan hukuka aykırılıkların denetimi kadar başarılı olunmamıştır<sup>1704</sup>. Bunun nedeni ise idari işlemin Subjektif unsurunu oluşturan amaç unsuru takdire bağlı işlemler de tek iptal sebebi olarak kullanılmış ancak ispatındaki güçlükler nedeniyle denetimde yeterli derecede etkili olamamış ve hukuka aykırılık denetiminin sınırları genişledikçe de iptal sebebi olarak önemi yitirmiştir<sup>1705</sup>. Bir idari işlemde, maksadın belirlenen genel amaç dışında saptırıldığı belirlenirse, o işlem saptırmanın ağırlık derecesine göre sakat veya yoklukla malül olacaktır<sup>1706</sup>. Tarh işleminin amacı, anayasaya uygun olarak kamu giderlerini finansmanını sağlamak bir anlamda kamu yararadır<sup>1707</sup>. Tarh işleminde bu genel amaç çerçevesinde yapılmaktadır. Kamu yararı dışında özel bir amaçla bir tarh işlemi yapılırsa yetki saptırması ortaya çıkacaktır<sup>1708</sup>. Yasada sebebi açıkça belirtilmiş bir işlemin kamu yararı yapıp yapılmadığı incelenmeksizin sebep varsa işlem yapılır. Bir anlamda, verginin yasallığı ilkesi çerçevesinde vergi borcu doğarsa alınmaktadır. Dolayısıyla da, tarh işleminde amaç unsuru açısından bir denetim gerekmemektedir<sup>1709</sup>. Yalnız, tarh işleminin yapılması sırasında özel bir amaç güdülmüşse işlemin iptalini gerektirecek bir hukuka aykırılık oluşturabilmesi için işlemin diğer unsurlarından biriyle de hukuka aykırılığın bulunması gerekmektedir. Tarh işlemi diğer unsurları açısından hukuka uygun ise tarh işlemi yapmaya yetkili olanların özel bir amaç gütmeleri

---

<sup>1703</sup> Maksat yönünden hukuka aykırılık deyimini Fransızcadan Türkçeye “ yetki saptırması” olarak çevrilmiştir. DÜNDAR, s.166. Yetki saptırması idari makamın yetkilerini belirlenen amaçla değil başka bir amaç doğrultusunda kullanması durumudur. Bir anlamda yetki saptırması idari işlemin amaç unsuru bakımından hukuka aykırı olmasıdır. Yetki saptırması, idari işlemin yetki unsurundaki olan bir sakatlık değil amaç unsurunda ortaya çıkan bir sakatlıktır. GÖZLER, **İdare Hukuku Dersleri**, s.350.

<sup>1704</sup> DÜNDAR, s.166.

<sup>1705</sup> BAYRAKTAR, s. 286.

<sup>1706</sup> ÖZYÖRÜK, s.199.

<sup>1707</sup> SABAN, **Vergi Hukuku**, s. 132.

<sup>1708</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.92, YÜCE, **Türk Vergi Yargısı**, s.97.

<sup>1709</sup> ÖNCEL, KUMRULU, ÇAĞAN, s.92.

durumunda bile ortada hukuka uygun ve gerçek bir vergi alacağı vardır. Vergi alacağı hukuka aykırı ise tarh işlemi amaç unsurundan önce sebep unsuru bakımından sakat olacaktır<sup>1710</sup>.

#### 4.3.2.3. Tarh İşlemine Karşı Açılacak İptal Davasının Hukuki Sonuçları

İptal davasında yargıç hukuka aykırı kararları iptal etmek yetinecektir. Bu kararları düzeltmek veya kendi kararı ile ikame etmek hakkına sahip değildir<sup>1711</sup>. İptal, işlemdeki sakatlığın yetkili yargı yeri tarafından saptanmasıdır. Dolayısıyla iptal kararı bir işlemin hukuka uygun olup olmadığını denetleyen yargı organının işlemin geçerliliğini etkileyen bir sakatlık saptaması halinde, işlemin geriye yürür şekilde ortadan kaldıran ve kesin hüküm olabilen bir yargı yarı kararıdır. Sakatlığı yargı organı tarafından tespit edilen işlemin hukuk düzeninde yeri olamaz. Dolayısıyla bu sakat işlemin ortadan kaldırılması ve sonuçlarının olabildiği ölçüde silinmesi gerekmektedir<sup>1712</sup>. İptal kararı ile iptali istenen idari işlemin ve ona bağlı olarak tesis edilen işlemleri tesis edildikleri andan itibaren ortadan kalkmaktadır. Bir anlamda, iptal edilen kararlar doğmuş olan hukuki durum ortadan kalkacaktır. Böylece idare iptal kararının yerine getirilmesi için bu karara uygun bir işlem tesis etmek zorundadır. İdare iptal edilen işlemi işlem ile ona bağlı olarak yapılmış olan tüm işlemlerinden doğan sonuçları ortadan kaldırarak eski durumu tamamen tesis ve iade etmek zorundadır<sup>1713</sup>. Bu açıklamalardan hareketle İptal kararı; kesin hüküm olabilen bir yargı işlemidir, işlemin hukuka aykırılığı nedenine dayanır, sakat işlemin geri yürür biçimde ortadan kaldırılmasını sağlamaktadır<sup>1714</sup>.

Vergilendirme işlemi olarak tarh işlemine karşı iptal davası ile ulaşılabilecek sonucun elde edilebilmesi için vergi yargıcına başvurmak gerekecektir<sup>1715</sup>. Yargıç, tarh işleminin hukuka uygunluğunu araştırır. Yoksa, idarenin hukuka aykırı tarh işlemi

<sup>1710</sup> CANDAN, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, s. 27.

<sup>1711</sup> TURMANGİL, “*Vergi Davasının Hukuki Niteliği*”, s.146.

<sup>1712</sup> ULER, *İptal Kararlarının Sonuçları*, s.4 ve 13.

<sup>1713</sup> Danıştay 4. D., 03.02.1994, E.1993/2868, K. 1994/604, Azınlık Oyu, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (13.03.2011)

<sup>1714</sup> ULER, *İptal Kararlarının Sonuçları*, s.4 ve 13.

<sup>1715</sup> SEZGİNLER, *Ayrılabilir İşlem Kuramı*, s. 31.

yaptığından dolayı idareyi yargılamaz. Burada asıl yargılanan idare değil tarh işlemidir. Tarh işlemine karşı açılan dava kabul edildiği takdirde mahkemece işlemin hukuka aykırı olduğu hükmü verilmektedir. Bu hüküm niteliği açısından bir iptal hükmü olmaktadır. Mahkeme tarafından verilen bu iptal hükmü ile işlemin hukuka aykırı olduğu tespit edilmiş olur<sup>1716</sup>. Böylece mahkeme tarafından iptal edilen tarh işlemi ile doğmuş olan hukuki durum ortadan kalkacaktır. Vergi idaresi, iptal kararının yerine getirilmesi için bu karara uygun bir işlem tesis etmek zorundadır. İptal edilen tarh işlemi ile ona bağlı olarak yapılmış olan tüm işlemlerden doğan sonuçları ortadan kaldırarak eski durumu tamamen tesis etmek durumundadır. Bu çerçevede vergi idaresi mahkemenin iptal kararını dikkate alarak yeniden tarh yapabilir.

#### **4.3.3.Tarh İşlemine Karşı Tam Yargı Davası Açılması**

2577 sayılı Yasanın 2/1-b maddesinde de, tam yargı davaları, idari işlemlerden dolayı kişisel hakları doğrudan muhtel olanlar yani zarar görenler tarafından açılan davalardır. Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarında, vergilendirme işlemlerinden zarar görmeleri durumunda mükellefler tam yargı davası açabileceklerdir. VUK 377.maddesinin birinci fıkrasında da; Mükelleflerin tarh edilen vergilere karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri belirtilmiştir. VUK'un 378.maddesinde ise; Vergi mahkemelerinde dava açabilmek için verginin tarh edilmesi, gerektiği hükmüne yer verilmiştir. Bu hükümlerden anlaşılacağı gibi, vergilendirme sürecinde dava konusu yapılabilecek kesin yürütülmesi gerekli işlem "tarh" aşamasındaki işlemidir. Dolayısıyla tarh işlemine karşı tam yargı davası açılabilmesi için öncelikle İYUK'un 2/1-b maddesinde belirtilen hak kaybının söz konusu olması gereklidir. Onar; bir mükellefin hakkında tarh ve tahakkuk ettirilen verginin miktarına karşı açtığı davanın tam yargı davası olduğunu belirtmiştir<sup>1717</sup>. Fakat tarh işlemi ile mükellefin henüz bir hak kaybı söz konusu değildir. Çünkü tarh işlemine karşı dava açılması ile işlemin yürütmesi durmakta ve mahkeme kararına kadar tahsil aşmasına gelmemektedir. Bu açıdan tarh işlemi ile ortadan bir idari işlem olmasına rağmen bu idari işlem dolayısıyla mükellefin

---

<sup>1716</sup> KUMRULU, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, s.223-226.

<sup>1717</sup> ONAR, Cilt III, s. 1771.

hakkının ihlali söz konusu değildir. Dolayısıyla idarenin tesis ettiği idari işlem sonucunda hak kaybı ortaya çıkmadan açılacak davanın tam yargı davası olmaması gerektiği görüşündeyiz.

Tarh işleminin kanunla korunan haklarını ihlal ettiği iddiasıyla yükümlüler tarafından açılan davalar tam yargı davası niteliğinde olduğundan, bu davalarda mahkeme, tarh işlemindeki haksızlığı tesbitle birlikte, uyumsuzluğun bütün unsurlarını ve safahatını inceleyerek ihlal edilen hakkın yerine getirilmesine de karar verme durumunda olduğu gerekçesi ile tam yargı davası açılabileceği de belirtilmektedir<sup>1718</sup>. Yalnız Danıştay eski tarihli bazı kararlarında tarh işlemine karşı açılan davaları tam yargı davası olarak kabul etmiştir. Danıştay 4. Dairesi bu konuda vermiş olduğu bir kararda<sup>1719</sup>; “Bir tarh işlemi, yükümlülerin menfaatlerini ihlal etmekle kalmayıp onları tarh muamelesinin konusunu oluşturan belli bir miktar para borcunun, borçlusu durumuna da getirmektedir. Adına salınan bir vergi veya kesilen cezaya karşı dava açan yükümlüler, bu dava ile tarh işleminin kısmen veya tamamen yasaların koruduğu menfaat şeklinde tanımlanabilen herhangi bir haklarını ortadan kaldırdığı ileri sürmek durumunda kalırlar. 213 sayılı Vergi Usul Kanununun 20.maddesinde "Tarh" vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nisbetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı, miktar itibariyle tesbit eden idari muamele olarak tanımlanmıştır. Vergi tarhının bir idari işlem olması, bu işlemle hakkı muhtel olanın açacağı davanın, tam yargı davası olmasını engellemez. Nitekim, 2577 sayılı Yasanın 2/1-b maddesinde de, tam yargı davalarının, idari işlemlerden zarar görenler tarafından açılabileceği öngörülmüştür.” Danıştay’ın bu kararlarında tarh işlemine karşı iptal davası değil de tam yargı davası olarak kabul etmesinin nedeni, tam yargı davasındaki hakimnin yetkilerini kullanmak istemesinden kaynaklanmaktadır. Çünkü bu davalarda Danıştay tarh işlemine karşı açılan bu davarlı iptal davası olarak kabul etseydi, sadece tarh işlemini iptal etmekle yetinecekti. Tam yargı davası olarak kabul ederek işlemin yerine yeni bir işlem tesis edecek şekilde karar vermektedir.

---

<sup>1718</sup> Danıştay 4.D.,10.01.1984, E.1983/868, K.1984/96, azlık oyu, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (13.03.2011).

<sup>1719</sup> Danıştay 4. D.,23.11.1983, E.1983/2202, K.1983/9134, [www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr) (13.03.2011).

## -SONUÇ

Türk vergi hukukunda vergisel uyuşmazlıkların çözüm yolları, idari çözüm yolu ve yargısal çözüm yoludur. Yargısal çözümde davalı ve davacı arasındaki uyuşmazlık yargı organı tarafından karara bağlanmakta ve uyuşmazlık kesin olarak ortadan kalkmaktadır. Yargısal çözüm yolu bireylere verilen bir anayasal haktır. Çünkü 1982 Anayasasının 2. maddesindeki hukuk devleti temel ilkesinin bir gereği olarak, 125. madde ile idarenin her türlü eylem ve işlemlerine karşı yargı yolu açık tutulmuştur. Diğer taraftan bunları tamamlayıcı nitelikte Anayasa'nın "Hak arama hürriyeti" başlıklı 36. maddesinde; yargı mercileri önünde hak arama özgürlüğü düzenlenmektedir. Yani Anayasaya göre idarenin her türlü eylem ve işlemi için yargı yolunun açık olması ve bireylerin bu yargısal denetim için başvuru olanaklarının engellenmemesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergilendirmeye ilişkin idari işlemlerinde yargısal denetiminin yapılabilmesi hukuk devleti ilkesinin bir gereğidir.

Devlet egemenlik gücünden kaynaklanan vergilendirme yetkisini kullanarak vergi koymaktadır. Devletin koymuş olduğu bu vergi hemen ödenecek aşamaya gelmez. Verginin ödenecek aşamaya gelmesi ancak belli bir süreç tamamlandıktan sonra mümkün olmaktadır. Çünkü vergi konulduktan sonra bireyin vergi mükellefi olması vergiyi doğuran olaya bağlıdır. Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra, özellikle matrahın idare tarafından belirlenmesini gerektiren durumlarda, idarenin belli vergilendirme işlemlerini yapması gerekebilir. Dolayısıyla mükellef ile devlet arasındaki hukuki ilişki başladıktan sonra, vergi borcunun miktar olarak tespit edilene kadar belirli aşamalardan geçmesi gerekmektedir. Vergilendirmeye ilişkin yapılması gereken bu işlemler bir vergilendirme süreci olarak nitelendirilebilir. Vergilendirme sürecinde daima bulunması gereken aşamalardan birisi de verginin tarhıdır. Tarh, vergilendirme sürecinde önemli bir aşamadır. Çünkü, vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile soyut olarak vergi alacağı doğsa da, somut olarak tespit edilmediği sürece yani vergi tarh edilmedikçe borç talep edilebilir hale gelmeyecektir. Tarh işleminin tanımının, gelişim süreci kronolojik olarak incelendiğinde, çok fazla bir değişikliğe uğramadığı görülmektedir. Tanımlar genelde tarhın mali ve hukuki niteliği üzerinde

durmaktadır. Pozitif hukukumuzda ise, Vergi Usul Kanununun 20. maddesinde verginin tarhı; “*vergi alacağının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir*” şeklinde açıklanmıştır. Kanundaki bu tanım açıkça tarh işleminin idari bir işlem olduğunu hükme bağlamıştır. Bu tanımdan da anlaşılacağı üzere, öncelikle vergi alacağının doğmuş olması, daha sonra kanunda gösterilen matrahın belirlenmesi, sonra da nispetler kullanılarak alacağın vergi dairesi tarafından hesaplanması gerekmektedir. Dolayısıyla bu tanımdan anlaşıldığı üzere tarh işlemi yapılana kadar birçok ön işlemin veya hazırlık işleminin yapılması gerekmektedir.

Yukarıda da belirttiğimiz gibi, vergi alacağının tahsil edilebilir hale gelmesi için bir takım aşamaların geçmesi gereklidir. Vergiyi doğuran olayla başlayan ve ödeme ile sona eren somut bir vergi ilişkisinde yer alan aşamalar vergilendirme süreci olarak nitelendirilebilir. Vergi Usul Kanununda düzenlenen bu süreç, “Vergi Alacağının Tayini” başlığını taşıyan Dördüncü Bölümdeki alt başlıklar; Vergiyi Doğuran Olay (VUK Madde 19), Tarh (VUK Madde 20), Tebliğ (VUK Madde 21), Tahakkuk (VUK Madde 22) ve Tahsil (VUK Madde 23) şeklindedir. Dolayısıyla, devletin vergi alacağını ilişkisinin başlamasından sona ermesine kadar geçmesi gereken aşamalar; Vergiyi Doğuran Olay, Tarh, Tebliğ, Tahakkuk ve Tahsil olarak belirlenmiştir. Bu süreç dikkatli bir şekilde incelendiği zaman vergiyi doğuran olay gerçekleşikten sonra vergi alacağının mutlaka miktar olarak tespit edilmesi gerekmektedir. Tarh işlemi ile vergi borcu somut olarak tespit edildikten sonra sonraki süreç, bu borcun mükellefe bildirilmesi ve sonra tahakkuk eden yani kesinleşen borcun tahsil edilmesidir. Dikkat edileceği üzere, bu süreçte en önemli aşama tarh işlemidir. Çünkü tarh aşamasından sonraki işlemler tarh aşamasının yapılmasına bağlıdır. Bunun dışında tarh işlemi yapılan kadar çeşitli ön işlemlerinde yapılması gerekebilir. Dolayısıyla, kesin ve yürütülmesi zorunlu bir idari işlem olan tarh işlemindeki hukuka aykırılıklar verginin tahsilini tehlikeye sokabileceği gibi tahsil edilen verginin de ihtilafli hale gelmesine neden olabilir. Vergi Usul Kanunu'nun 377.Maddesinde mükelleflerin ve kendilerine vergi cezası kesilenlerin, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesinde dava açabilecekleri, 378. Maddesinde ise, vergi mahkemelerinde dava açılabilmesi için

verginin tarh edilmesi, cezanın kesilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Bu hükümlerden de anlaşılacağı üzere, vergilendirme sürecinde dava konusu yapılabilecek kesin yürütülmesi gerekli işlem tarh aşamasındaki işlemdir. Tarh işlemin yargısal denetime tabi tutulmasıyla tarh işlemi için yapılacak olan ön işlemlerin hukuka uygunluğu denetlenmiş olacak böylece tarh işleminden sonra yapılacak olan diğer işlemlerinde hukuka uygun yapılması sağlanacaktır.

1982 tarihinde yürürlüğe giren üç kanun ile idari yargı ve idari yargılama usulünde yeni bir döneme girilmiştir. Bu kanunlar; 2575 sayılı Danıştay Kanunu, 2576 Sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun (BİMVMK) ve 2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunudur. Bu düzenlemelerle idari yargı içinde vergi yargısı da yeniden şekillendirilmiştir. Yalnız vergi yargısına ilişkin Vergi Usul Kanunda da hükümler bulunması, vergi yargısına ilişkin düzenlemelerin belirli bir sistematik içinde olmadığını göstermektedir. Bu örgütlenme içerisinde, bağımsız olmayan yani idari yargı içerisinde ama ondan ayrı bir vergi yargısı oluşturulmuştur. İdari yargı içerisindeki bu yapılanma doktrinde tartışma konusu olmuştur. Bunun sebebi ise vergi hukukunun birçok bilim dalı ile olan ilişkisi ve buna bağlı olarak vergi uyuşmazlıklarının çözümünde vergi yargısının konumunun yargıcın uyuşmazlıkları çözmesinde kolaylık sağlayacağı düşüncesidir. Bu tartışmalarda, vergi yargısının bağımsız olması, vergi yargısının adli yargı içerisinde yer alması ve vergi yargısının idari yargı içerisinde konumlanması şeklindeki görüşler öne çıkmaktadır. Tezimizde vergi yargısının konumu, vergi davaları daha çok tarh aşamasında açıldığından, literatürden farklı olarak sadece tarh aşaması özelinde ele alınarak irdelenmiştir. Bu çerçevede, Türk vergi yargısının konumunun idari yargıda içerisinde olması, özellikle tarh işlemine karşı açılacak davaların çözümünde yargıda kolaylık sağlamıştır. Çünkü yargıç tarh işlemine karşı açılacak davalarda idari hukukuna ilişkin birçok kavramı da kullanmaktadır. Dolayısıyla tarh işlemi özelinde ele alındığında vergi yargımızın idari yargı içerisinde konumlandırılmış olmasının doğru olduğunu düşünmekteyiz.

Bugünkü yapıda vergi uyuşmazlıkları dolayısıyla tarh aşamasında ortaya çıkan uyuşmazlıklar iki dereceli bir yapı içerisinde çözüme bağlanmaktadır. Bu yapıda uyuşmazlıklarını birinci derecede yargı organı olarak vergi mahkemeleri çözmekte, bu mahkeme kararları ise itiraz yoluyla bölge idare mahkemelerince, bölge idare mahkemelerinin yetkisi dışında kalan davalar için ise temyiz yoluyla Danıştay tarafından denetlenmektedir. Bu yapılanmada tarh işlemine karşı açılan davaların ilk derece mahkemelerinden sonra genelde itiraz ve temyiz yoluyla üst derece mahkemelerine götürülmekte bu ise vergi yargı sisteminin tıkanmasına neden olmaktadır. Bu nedenle, istinaf mahkemelerinin genelde idari yargı, özelde vergi yargısı bazında da kurulmasının faydalı olacağını düşünmekteyiz. Diğer taraftan vergi idaresinin tarh işlemine karşı mükellefin başvurabileceği idari çözüm yollarının genişletilmesinin, uyuşmazlıkların yargıya taşınmadan çözümlenmesinin sağlanmasının yargının yükünü azaltacağı, bununda yargısal denetimin etkinliğini artıracığını düşünmekteyiz.

Vergi sistemimizdeki tarh yöntemleri, beyan üzerine yapılan tarh, re'sen, ikmalen, idarece yapılan tarh, ikmal tarhı ile düzeltme yolu ile tarh yöntemidir. Dolayısıyla tarh işleminin yargısal denetimi, bütün bu yöntemlere göre yapılmış tarh işlemlerinin tamamını kapsamaktadır. Vergi hukukumuzda birden fazla tarh yönteminin bulunması yargısal denetim ve yargılama usulü açısından çok fazla sorun yaratmamaktadır. Tarh işlemine karşı bir mükellefin dava açması ile vergi idaresi ile mükellef arasında bir dava ilişki başlamış olmaktadır. Bu çerçevede, vergi yargısında genellikle taraflar, bir tarafta tarhın muhatabı olan vergi mükellefi, diğer tarafta ise ilgili vergi dairesi bulunmaktadır. Yalnız bazı durumlarda tarhın muhatabı vergi sorumlusu da olabileceğinden vergi sorumlusu da tarh işlemine karşı dava açabilme hakkına sahip olması gerekmektedir.

Anayasa'nın 125. maddesinin 4. fıkrasında idari işlem ve eylemlerin yargısal denetiminin hukuka uygunlukla sınırlı olduğu, yerindelik denetimi yapılamayacağı ve idari işlem niteliğinde yargı kararı verilemeyeceği açıkça belirtilmiştir. Bu maddede belirtilen sınırlar yargısal denetimin doğal sınırları olmaktadır. Bir anlamda bu doğal

sınır, hukuka uygunluk denetimi olmaktadır. Zaten İdari Yargılama Usul Kanununun 2. maddesinde idari yargının yetkisinin, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu, yerindelik denetimi yapılamayacağı ve idari işlem niteliğinde karar verilemeyeceği hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla bu madde hükmü de Anayasanın 125/4. maddesindeki düzenlemeye uygundur. Vergi tarhı bir idari işlemdir. Bu nedenle, tarh işlemine karşı açılacak davalarda yargıç ancak hukuka uygunluk çerçevesinde karar vermesi gerekmektedir. Fakat vergi yargısı organları vermiş oldukları kararlarda sadece tarh işlemi iptal etmekle yetinmemekte, esas denetimi yaparak veya idari işlem niteliğinde karar vererek genelde tarh işleminin terkinine, kaldırılmasına karar vermektedirler. Dolayısıyla mahkemelerin vermiş olduğu bu kararlar genelde Anayasanın 125/4. maddesine ve İYUK'un 2. maddesine aykırı düşmektedir. Bu aykırılık aynı zamanda İYUK'un 2/1. maddesinde belirtilen dava türlerinden de kaynaklanmaktadır. İYUK 2. maddesine göre vergi uyuşmazlıklarına karşı açılacak davalar ya iptal davası ya da tam yargı davası olacaktır. Anılan Kanun maddesinde İptal davalarının menfaati ihlal edilenler tarafından, tam yargı davalarının ise hakları muhtel olanlar tarafından açılacağı kabul edilmiştir. Dolayısıyla hukuk sistemimizde idari dava türleri iptal ve tam yargı davaları biçimsel olarak ayrılmakta ise de, gerek yasal düzenlemelerde gerek yargısal uygulamalarda bu davaların özde farklılığını yaratacak bir unsur bulunmamaktadır.

Türk öğretisinde de vergi davaları genellikle tam yargı davası sayılmaktadır. Çünkü vergi davalarında konunun belirli parasal miktara ilişkin olması ve belirli parasal miktara ilişkin davaların tam yargı davası sayılması nedeniyle vergi davalarının tam yargı davası olduğu kabul edilmiştir. Vergi davalarının konusunun paraya ilişkin olmasından kaynaklanmaktadır. Fakat doktrinde vergi davalarının iptal davası olduğunu savunanlar ile ayrı bir dava türü olduğunu savunanların yanı sıra duruma göre tam yargı davası veya iptal davası olacağını savunanlar da bulunmaktadır. Oysa vergi davaları ayrı bir idari dava türü değildir. Bu görüşü savunanlar her ne kadar, İYUK'ta vergi davalarına ilişkin diğer dava türlerinden ayrı düzenlemeler de yer aldığını savunsalar da, bu düzenlemeler vergi davalarının ayrı bir dava türü olduğundan değil, vergi uyuşmazlıklarının kendine özgü farklılıkları olmasından kaynaklanmaktadır.

Dolayısıyla vergi uyuşmazlıklarının, idari dava türü olarak tam yargı davası veya iptal davası olarak çözülmesi gerekmektedir. Burada asıl tartışma konusu, vergi davalarının tam yargı davası mı yoksa iptal davası mı olduğu yönündedir. Bu konuda Duran; pozitif hukukumuzun kaynağı olan Fransız idare yargısındaki klasik ayırım olan iptal ve tam yargı davaları arasındaki ayırımın hiçbir zaman tam ve doğru olarak benimsenip uyarlanmadığını, bu nedenle vergi uyuşmazlıklarının tam yargı davası türünde olduğunu söylemenin çok doğru olmadığı savunmuştur<sup>1720</sup>. Bizde bu görüşe katılıyoruz. Çünkü Fransız idari yargı sisteminde iptal davaları objektif nitelikte davalar iken tam yargı davaları ise subjektif nitelikte davalar olarak kabul edilmektedir. Yani tam yargı davaları objektif işlemlere karşı örneğin düzenleyici işlemlere karşı açılan davalar iken, subjektif nitelikli işlemlere karşı açılan davalar tam yargı davalarıdır. Fransız hukukunda kabul edilen bu ayırım bizim hukukumuzda pek kabul görmemiştir. Dolayısıyla vergi yargısı sistemimizde vergi davalarının türünün belirlenmesinde, menfaat ihlali ve hak kaybı olup olmadığının dikkate alınarak karar verilmesi gerektiğini düşünmekteyiz. Bu iki kavramın içeriğini tam olarak tespit etmek zor da olsa davaların ayırımında kullanılabilecek temel kriterin bunların olması gerektiğini kanaatindeyiz.

Oysa konuyu Türk Hukukunda ve tarh işlemi özelinde ele alacak olursak, tarh işlemine karşı açılacak dava, iptal davasıdır. Tarh işleminden önce yapılan hazırlık işlemlerine karşı da bu aşama da dava açılabileceği kabul edilmiştir. Tarh işlemin karşı dava açılması ile birlikte, işlemin yürütmesi de durmaktadır. Dolayısıyla tarh işlemine karşı dava açılması ile birlikte henüz bir hak kaybı söz konusu olmamaktadır. Çünkü tarh işlemi idare tarafından yapılan bir alacak tespittir. Bu tespit ile vergi alacağı somut olarak belirlenmiş olmaktadır. İdarenin bu tespiti ile bir menfaat ihlali söz konusu olmakla birlikte henüz verginin ödenmesi söz konusu olmadığı, bir başka deyişle hak kaybı söz konusu olmadığı için açılacak dava iptal davası olacaktır. Yalnız bazı durumlarda vergi tarhına karşı tarh aşamasında değil tahsil aşamasında dava açılabilmektedir. Bu durumlarda ise açılacak davanın tam yargı davası olabileceğini düşünmekteyiz.

---

<sup>1720</sup> DURAN, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II”, s.71

Tarh işlemine karşı açılacak iptal davasında vergi yargıcı sadece hukuka uygunluk denetimi ile bağlıdır. Yani esas denetimi yapması veya idari işlem niteliğinde bir karar vermesi durumunda hem Anayasa hem de İYUK'a aykırı bir durum ortaya çıkacaktır. Anayasa ve İYUK, tarh işlemine karşı açılacak dava iptal davası olsa da sonuçta inşai nitelikte bir karar alınmasını engellemektedir. Tarh işlemine karşı açılacak davanın tam yargı davası olarak kabul edilmesi halinde dahi, hakim tam yargı davasının kendisine bahsettiği yetkileri kullanacağından bu aykırılık yine ortaya çıkacaktır. Vergi Mahkemelerince sadece hukuka uygunluk denetimi çerçevesinde karar verilmesi durumunda ise, tarh işlemi unsurlarından birindeki aykırılık sebebi ile iptal edilmiş olacağından, vergi idaresinin yeniden tarh işlemi yapmak zorunda kalacağı, bu durumun da verginin tahsilini geciktireceği, verginin zamanaşımına uğramasına da neden olabileceği söylenmektedir. Bu durumda bir çıkmaz ile karşılaşmaktayız. 5982 sayılı Kanunla Anayasanın 125/4. maddesinde yapılan değişiklikle idari işlemlerin yargı denetiminde "hiçbir surette yerindelik denetimi" yapılamayacağını kabul edilmesi ve maddenin önceki düzenlemesinde olmayan bu ibarenin eklenmesiyle mahkemelerin kesinlikle yerindelik denetimi yapmaması anayasal kural haline getirilmiştir. Dolayısıyla vergi yargıcı tarh işlemine karşı açılacak dava da sadece işlemin hukuka uygunluğunu denetleyerek iptal kararı vermek zorundadır.

Tüm bunlar ve tezimizde ayrıntılı olarak irdelediğimiz uygulama sorunları ve doktrinde ileri sürülen görüşler dikkate alındığında, tarh işlemine karşı açılacak vergi davalarının diğer idari davalardan farklı olarak maddi değere ilişkin olması ve idarenin tarh işleminin iptali ile yeniden tarh işlemi yapmak zorunda kalacak olması gibi nedenlerle, bu davaların, kendine has özellikleri ile ayrı bir dava tipi olarak ve hatta esas denetimi yapılmasına yönelik düzenlemeleri de içerecek şekilde İYUK'da düzenlenmesi bir öneri düşünülebilir. Bunun için ise Anayasa'da ve İYUK'ta değişiklik yapılması gerekecektir. Bu konuda Alman hukukundan yararlanılabilir. Vergi yargısında iptal davalarına inşai özellik verilmesi, böylece var olan durumdaki gibi tarh işlemine karşı açılacak dava yine iptal davası olacak, ancak mahkemeler işin esasına girerek karar verebileceklerdir. Bu konuda uyumsuzluğun bir nedeni de Vergi Usul Kanunumuzun mehaz ülkesinin Almanya, buna karşılık idari yargı düzenlemelerinin mehaz ülkesinin

Fransa olması ve bu hususda aktardığımız sorunların yaşanmasındaki payı da dikkate alınırsa, konumuza ilişkin olarak yapılacak düzenlemelerde Alman hukukunun göz ardı edilmemesinin önemi de ortaya çıkacaktır. Kaldı ki, bu günkü aktardığımız sorun ve uygulama sıkıntılarının Anayasa ve İYUK’da değişiklik yapılmadan yorum veya içtihat yoluyla giderilmesi de bize göre mümkün görülmemektedir.

## **KAYNAKLAR**

### **Kitaplar**

Akdoğan Abdurrahman, Sadık Kırbaş, Saygın Eyüpgiller, **Açıklamalı Maliye Ve Vergi Sözlüğü**, Birlik Yayıncılık, Ankara, 1986.

Akdoğan Abdurrahman, Şükrü Kızılot, Saygın Eyüpgiller, **Türk Vergi Sistemi**, Gazi Üniversitesi Yayın No: 104, Ankara, 1987.

Akdoğan Abdurrahman, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2006.

Akgülen Alper Tunga, **Hukuk Sözlüğü**, Hatiboğlu Yayınları: 141, Ankara, 2007.

Akkaya Mustafa, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Turhan Kitabevi Yayınları, Ankara, 2002.

Aksoy Şerafettin, **Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.

Akyılmaz Bahtiyar, **İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Akyılmaz Bahtiyar, **İdare Hukuku**, Konya, Ocak, 2004.

Aksoy Şerafettin, **Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1999.

Alpar Erol, **Yönetimin Hareket Serbestisi Alanının Yargısal Denetimi ve Sınırları**, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990.

Alver Cemil, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 3. Bası, Şafak Ofset Tipo Matbaacılık, Ankara, 1993.

Aslan Zehreddin, **İdari Yargı'da Yürütmenin Durdurulması**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, Haziran 1994.

Atay Ender Ethem, **İdare Hukuku**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2006.

Ayverdi İlhan, **Büyük Türkçe Sözlük**, Kubbealtıluğatı, İkinci Baskı, Cilt 3, Mart 2006.

Barr N.A., James S.R., Prest A.R., **Self Assessment of Income Tax**, Heinemann Educational Books, London, 1977.

Balta Tahsin Bekir, , **İdare Hukukuna Giriş I**, Türkiye ve Ortadoğu Amme İdaresi Enstitüsü Yayınları No:117, Ankara, 1968/1970.

Batirel Ömer Faruk, **Kamu Maliyesi Ve Yönetimi**, İstanbul Ticaret Üniversitesi Yayınları No:24, İstanbul, 2007.

Bayraklı Hasan Hüseyin, **Vergi Yargılama Hukuku**, Afyon Kocatepe Üniversitesi Yayınları No:11, Afyon, 1998.

Bayraklı H. Hüseyin, H. Osman Pehlivan, **Vergi Hukuku İlkeler ve Türk Vergi Sistemi**, Yıldızlar Matbaacılık, İstanbul, 1995.

Bilici Nurettin “**Dış Ticaret İşlemlerinin Vergilendirilmesi**”, ASOMEDYA, Ankara Sanayi Odası Yayını, Ankara, 2008.

Bilgen Pertev, **İdare Hukuku Dersleri**, İdare Hukukuna Giriş, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1996.

Bölükbaşı Kemal, Ömer Bölükbaşı, **Vergiler ve Cezalarında İtiraz ve Savunma Yolları**, Ayyıldız Matbaası, Ankara, 1972.

Bulutoğlu Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, 6. Baskı, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1978.

Bulutoğlu Kenan, **Türk Vergi Sistemi**, Cilt 2, Altıncı Basılış, 1979.

Bulutoğlu Kenan, **Türk Vergi Sistemi Dersleri**, Ekin Yayınları, Ekim 1982, İstanbul.

Candan Turgut, **Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma**, Maliye ve Hukuk Yayınları, Temmuz, Ankara, 2006.

Candan Turgut, **İdari Yargılama Usul Kanunu Şerhi**, Maliye ve Hukuk Yayınları, İstanbul, 2006.

Candan Turgut, **Kanuni Temsilcinin Vergi ve Diğer Kamu Alacaklarından Sorumluluğu**, Maliye ve Hukuk Yayınları, 3.Baskı, 2006.

Coşkun Sabri, **İptal Davası**, Danıştay Yayınları, No:56, Ankara, 1993.

Çağan Nami, **Vergi Hukukunda Süreler**, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:39, Sevinç Matbaası, Ankara, 1975.

Çağan Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

Çağlar Bakır, **Anayasa Bilimi Bir çalışma Taslağı**, Kardeşler Matbaası, Mart 1989.

Çakar Mehmet Sait, Türkçe – Almanca, Almanca- Türkçe **Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Yayınevi, Ankara, Ekim, 1999.

Çelik Binnur, **Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku**, Türkiye İş Bankası Kültür Yayınları, İstanbul, 2002.

Deguit Leon, **Kamu Hukuku Dersleri**, Çev. Süheyp DERBİL, İstiklal Matbaacılık ve Gazetecilik Kol. Ort. Ankara, 1954.

Derbil Süheyp, **İdare Hukuku**, Yeni Desen Matbaası, Beşinci Bası, Ankara, 1959.

Dikmen Orhan, **Maliye Dersleri, 1. Kitap Giriş ve Genel Vergi Teorisi**, Fakülteler Matbaası, İstanbul, 1969.

Doehring Karl, **Genel Devlet Kuramı (Genel Kamu Hukuku)**, Yeniden düzenlenmiş İkinci Baskısından Türkçeye Çeviren: Ahmet Mumcu, İnkilap Kitabevi, 2002.

Doğrusöz Bumin, “**Türk Vergi Sisteminde Kaynakta Vergileme “Stopaj”**”, İstanbul Serbest Muhasebeci ve Mali Müşavirler Odası Yayınları 3, İstanbul, 1992.

Doğu Umut, **Türkiye’de İdari Yargının Tarihçesi**, Günışığında Yönetim II Yargısal Korunma, Filiz Kitabevi, İstanbul 2004.

Duran Lütfi, **İdare Hukuku Ders Notları**, İstanbul 1982.

Durmuş Ahmet Hayri, **Envantere Değerleme ve Muhasebe İşlemleri**, met/er matbaacılık, İstanbul, 1979.

Erdoğan Mustafa, **Anayasal Demokrasi**, Siyasal Kitabevi, 3. Baskı, Ankara, Ekim 1999.

Ergen Cafer, **İdari Yargılama Usulü Kanunu Şerhi**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.

Erginay Akif, **Kamu Maliyesi**, Sevinç Matbaası, 5. Bası, Ankara, 1976.

Erginay Akif, **Vergi Hukuku, İlkeler – Vergi Tekniği, Türk Vergi Sistemi**, Savaş Yayınları, 15. Baskı, Ankara, 1995.

Erkan Osman, “**Tarh İşleminin Kesinliği ve Yürütülebilirliği**”, Vergi Dünyası, Sayı 347, Temmuz 2010.

Erkut Celal, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları, Danıştay Matbaası, Ankara, 1990.

Erkut Celal, **Kamu Kudreti Ayrıcalıkları Ve Tutuk Adalet Anlayışı**, Yenilik Basımevi, İstanbul 2004.

Eroğlu Hamza , **İdare Hukuku Ders Notları, İdarenin Denetlenmesi**, Cilt II, Ankara 1970.

Eroğlu Hamza, **İdare Hukuku, Genel Esaslar, İdari Teşkilat ve İdarenin Denetlenmesi**, 4. Bası, Feryal Matbaacılık, Ankara, 1984.

Ertuğruloğlu Mehmet, **Maliye İلمي** I. Kitap, Maliye İlminin Genel Esasları, Başnur Matbaası, Ankara, 1969.

Feyzioğlu Bedi Necmeddin, **Bütçe**, 6.Baskı, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1981.

Jeze Gaston, **Finans İلمي ve Fransız Mali Mevzuatı Hakkında Başlangıç Dersleri**. Çeviren: Mehmet Ertuğruloğlu, Ankara, 1957.

Hatemi Hüseyin, **Hukuk Devleti Öğretisi**, İşaret Yayınları, İstanbul 1989.

Herekmen Aykut **Genel Vergi Kuramı**, Eskişehir İktisadi ve Ticari İlimler Yayınları, Kalite Matbaası, Ankara, 1976.

Hyman David N., **Public Finance**, A Contemporary Application of Theory to Policy, Eighth Edition, USA, 2005.

İnel Nail, **Türk Vergi Yargı Sistemi**, Maliye Bakanlığı Tetkik Kurulu Yayını No:1979-208, Kısmet Matbaası, Ankara, 1979.

İspir Ekrem, Tahsin Yağmurlu, Yılmaz Özbacı, **Vergi Usul Kanunu Uygulamasına İlişkin Danıştay Kararları**, -En Son Kararlar-, 1985.

Giritli İsmet, **Türk Devlet Şurası İçtihatlarına Göre İdarenin Yetkisini Saptırması**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1957.

Giritli İsmet, Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku Dersleri II**. Filiz Kitabevi. İstanbul, 1987.

Giritli İsmet, Pertev Bilgen, Tayfun Akgüner, **İdare Hukuku**, İkinci Basım, Der Yayınları, İstanbul, 2006.

Gökalp A.Sıtkı, Recep Başpınar, Rüştü Aral, **İdari Dava Türleri**, Yüzyıl Boyunca Danıştay, 1886-1968, Türk Tarih Kurumu Basımevi, Ankara, 1968.

Gözler Kemal, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Kitabevi, 2007.

Gözübüyük Şeref, Turgut Tan, **İdare Hukuku** Cilt I, 4. Bası, Turhan Kitabevi, 2004.

Gözübüyük Şeref, Turgut Tan, **İdare Hukuku**, Cilt 2, İdari Yargılama Hukuku, 3. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, 2008.

Gözübüyük Şeref, **Yönetim Hukuku**, 22. Bası, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül, 2005.

Gözübüyük Şeref, **Anayasa Hukuku**, 14.Bası, Turhan Kitabevi, Mart 2006.

Gözübüyük Şeref, **Yönetmelik Yargı**, 26. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Eylül 2007.

Gözübüyük Şeref, Dinçer Güven, **İdari Yargılama Usulü**, Turhan Kitabevi, Birinci Bası, Ankara, 1996.

Günday Metin, **İdare Hukuku**, 8.Baskı, İmaj Yayıncılık, 2003.

Güneş Gülsen, **Verginin Yasallığı İlkesi**, On iki Levha Yayıncılık İstanbul, 2008.

Gürsoy Bedri, **Kamu Gelirleri**, Ankara, 1963.

Gürsoy Bedri, **Kamusal Maliye İkinci Cilt, Bütçe**, Yeniden Yazılmış genişletilmiş 2. Baskı, Sevinç Matbaası, Ankara, 1981.

Güvemli Oktay, **Amortismanlar, Yeniden Değerleme Uygulamaları**, 2.Baskı, İstanbul, 1989.

Kalabalık Halil, **İdare Hukuku Dersleri**, Değişim Yayınları, 1.Basım, İstanbul, 2004.

Mutluer Kamil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniveristesi Yayınları 121, 1. Baskı, İstanbul, Ocak 2006.

Kaboğlu İbrahim Ö., **Anayasa Hukuku Dersleri**, Legal Yayıncılık, 3.Baskı, 2006, s. 383-384.

Kaneti Selim, **Vergi Hukuku**, Özdem Kardeşler Matbaası, İstanbul, 1986 / 1987.

Kaplan Gürsel, **İdari Yargıda Dava Açma Süreleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2007.

Karakoç Yusuf, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 1995.

Karakoç Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Karakoç Yusuf, **Vergi Sorunlarının /Uyuşmazlıklarının Çözüm Yolları (Vergi Yargılaması Hukuku)**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

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

Karavelioğlu Celal, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, 6.Baskı, Cilt I, 2006.

Kılınç Bahadır, **Anayasa ve İdare Hukukunda Yürütmenin Durdurulması**, Adil Yayınevi, Ankara 1997.

Kırbaş Sadık, **Vergi Hukuku**, Siyasal Kitabevi, 12. Baskı, Eylül, 2000.

Kırman Ahmet, **Banka ve Sigorta Muameleleri Vergisi**, Doğu Matbaacılık, Ankara, 1995.

Kızılot Şükrü, **Vergi Usul Kanunu ve Uygulaması**, Savaş Kitap ve Yayınevi, Cilt 1, Ankara, 1991.

Kızılot Şükrü, Doğan Şenyüz, Metin Taş, Recai Dönmez, **Vergi Hukuku**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2006.

Kızılot Şükrü, Kızılot Zuhâl, **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, 12. Baskı, 2007.

Kızılot Şükrü, Kızılot Zuhâl, **Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ekim 2009.

Kocabay Yalçın, **Türkçe – Fransızca Büyük Sözlük**, Tisa Matbaacılık, Genişletilmiş 2. Baskı, Ankara.

Kocahanoğlu Osman Selim, **Türk Vergi Hukukunda Vergi Suçları ve Cezaları ve İhtilaf Sistemi**, Bilmen Basımevi, İstanbul Mart 1977.

Kocahanoğlu Osman Selim, **Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Uyuşmazlıklar**, Yaylacık Matbaası, İstanbul, 1982.

Kumkale Rüknettin, **Hukuki ve Mali Yönleriyle Fatura**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2008.

Kumrulu Ahmet, **Vergi Yargılama Hukukunun Kuramsal Temelleri**, Ankara, 1989.

Kuru Baki, **Hukuk Muhakemeleri Usulü El Kitabı**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, Haziran 1995.

Maliye Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Vergi Usul Kanunu ve İzahları**, Güney Matbaacılık ve Gazetecilik T.A.O., Ankara, 1949.

Maliye ve Gümrük Bakanlığı Gelirler Genel Müdürlüğü, **Türk Vergi Kanunları Gerekçeleri**, Cilt 3, 1988.

Marlalı Emre, **İngilizce – Türkçe Hukuk Sözlüğü**, Özal Matbaası, Marmaris, 1997.

Moyrand Alain, **L' Essentiel Sur Le Droit Administratif**, 1993, L' Hermes, 2. Cilt.

Nadaroğlu Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Yayımevi, 11. Baskı, İstanbul, 2000.

Neumark F., **Maliyeye Dair Tetkikler**, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1950.

Oktar Ateş, **Vergi Hukuku**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2005.

Onar Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt I, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1966.

Onar Sıddık Sami, **İdare Hukukunun Umumi Esasları**, Cilt III, İsmail Akgün Matbaası Üçüncü Bası, , İstanbul.

Ovacık Mustafa, Türkçe – İngilizce **Hukuk Sözlüğü**, Banka ve Ticaret Hukuku Araştırma Enstitüsü, 5. Baskı, Ankara, 2003.

Öncel Mualla, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan. **Vergi Hukuku**. 14. Bası. Turhan Kitabevi. Ankara, 2006.

Öngören Gürsel, **Türk Hukukunda İdari Dava Açma Süreleri**, Kazancı Kitap A.Ş, İstanbul, 1990.

Özay İl Han, **İdari Yaptırımlar**, Özdem Kardeşler Matbaacılık, İstanbul, 1985.

Özay İlhan, **Devlet İdari Rejim Ve Yargısal Korunma (Denemeler)**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1986.

Özay İl Han, **Günışığında Yönetim**, İstanbul, 1996.

Özay İl Han, **Gün Işığında Yönetim**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

Özay İlhan, **Günışığında Yönetim II, Yargısal Korunma**, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2004.

Özbalcı Yılmaz, **Vergi Davaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak 2003.

Özbalcı Yılmaz, **Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları**, Oluş Yayıncılık, Ocak, 2006.

Özgen Mehmet, **Vergi Terimleri Sözlüğü**, Maliye Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Başkanlığı Yayın No: 1997 / 343, Ankara, Temmuz, 1997.

Özkan Gürsel, **Hukuk Devleti ve Yargısal Denetimi**, Saydam Matbaacılık, Ankara, Mart 1995.

Özyer Mehmet Ali, **Vergi Usul Kanunu Uygulaması**, 4.Baskı, Mart 2008.

Özyürek Mukbil, **İdare Hukuku Dersleri**, Ankara, 1972 -1973.

Pehlivan Osman, **Vergi Hukuku**, Genel İlkeler ve Türk Vergi Sistemi, Trabzon 2006.

Pelin Fazlı, **Finans İlimi ve Finansal Kanunlar**, Birinci Kitap, Üçüncü Bası, İsmail Akgün Basımevi, İstanbul 1945.

Rolland Louis, **Hukuki İdare**, Birinci Tabı, İstanbul Matbaacılık ve Neşriyat Türk Anonim Şirketi, 1933, İstanbul, (Çev. İbrahim Ali).

Saban Nihal, **Vergi Hukuku**, 4. Bası, Beta Basım Yayım Dağıtım, İstanbul, 2006.

Saban Nihal, **Vergi Yargısının Etkinliği**, TESEV Yayınları, İstanbul 2000.

Sak Ziya, **A Commercial English Dictionary**, Sak İngilizce Öğretimi Yayınları, İstanbul, 1978.

Sarıca Ragıp, **İdari Kaza**, Cilt I, İstanbul, 1949.

Sayar Nihad,. **Kamu Maliyesi**. Cilt I. Kamu Gider ve Gelir Prensipleri, Dördüncü Baskı, Sermet Matbaası, İstanbul, 1970.

Saygılıoğlu Nevzat, Adnan Gerçek, **Dış Ticaret ve Gümrük** (Kurallar, İşlemler ve Vergileme), Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2007.

Seyidoğlu Halil, **Ekonomik Terimler**. Ansiklopedik Sözlük Güzem Yayınları No:4, Ankara, 1992.

Sezginler Murat, **Ayrılabilir İşlem Kuramı**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2000.

Sönmez Erdal, Ayaz Garip, **Vergi Yargısı**, Oluş Yayıncılık, Ankara, 1999.

Sur Fadıl H. **Maliye Dersleri**. Ankara. 1943.

Şener Esat, **Hukuk Sözlüğü**, Seçkin Yayınları, 1. Baskı, Ankara, 2001.

Şenyüz Doğan, **Vergi Hukuku Açısından Özel Hukuk Sözleşmeleri**, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Kasım 2002.

Şenyüz Doğan, **5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

Şeker H.Nezih, **Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi**, Beta Basım, İstanbul 1994.

Tan Turgut, **İdari İşlemin Geri Alınması**, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları No:298, Sevinç Matbaası, Ankara, 1970.

Tan Turgut, **Ekonomik Kamu Hukuku Dersleri**, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010.

Tanör Bülent, Yüzbaşıoğlu Necmi, **Türk Anayasa Hukuku**, 7.Bası, Beta Yayınevi, 2005.

Taş Metin, **Vergi Yargısı**, Ekin Kitabevi, 2. Bası, 2005.

Tekir Sabri, **Vergi Teorisi**, Anadolu Matbaacılık, İzmir, 1993.

Topuz İbrahim, Kadir Özkaya, **İdari Yargılama Usulü Kanunu**, Mahalli İdareler Derneği Yayını, Ankara, 2002.

Tosuner Mehmet, Zeynep Arıkan, **Vergi Usul Hukuku**, Maliye Bölümü Masaüstü Yayıncılık Birimi, İzmir, 2003.

Tomul Ahmet, Toktaş Nihat, Akdemir Ali, **Vergi ve Diğer İdari Davalarda Dilekçe Ret Sebepleri**, Yaklaşım Yayıncılık 2005.

Tuncay Aydın H., **İdare Hukuku ve İdari Yargının Bazı Sorunları**, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:14, Başbakanlık Basım evi, Ankara, 1972.

Tuncer Selahattin, **Kamu Maliyesi**, 3. Baskı, Yalkın Ofset Matbaası, İstanbul, 1972.

Tuncer Selahattin, **Vergi Hukuku ve Uygulaması**, Yaklaşım Yayınları, Mart 2003.

Turhan Salih, **Vergi Teorisi Ve Politikası**, Der Yayınları, İstanbul, 1987.

Turgay Recep, **Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı**, İkinci Baskı, İsmail Akgün Matbaası, İstanbul, 1969.

Türk Dil Kurumu, **Türkçe Sözlük**, 10. Baskı, Ankara, 2005.

Uler Yıldırım, **İdari Yargıda İptal Kararlarının Sonuçları**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:281, Sevinç Matbaası, 1970.

Uluatam Özhan, Yaşar Methibay, **Vergi Hukuku**, İmaj Yayınevi, Ankara, Ekim, 2001.

Ulusoy Erol, **Hukuk Sözlüğü**, Kısmen Açıklamalı, Almanca – Türkçe, Beta Basım Yayım Dağıtım, 1. Bası, İstanbul, 1999.

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

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

Yenice Kazım, Yüksel Esin, **İdari Yargılama Usulü**, Açıklamalı – İçtihatlı –Notlu, 1983.

Yerlikaya Kürşat, **Türk Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıtlı Beyan Ve Yargı Yolu**, Kazancı Kitap Ticaret, İstanbul, 2005.

Yıldırım, Turan **İdari Yargı**, Beta Yayınevi, İstanbul, 2008.

Yılmaz Ejder, **Hukuk Sözlüğü**, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, 2005.

Yüce Mehmet, **Türk Vergi Yargısı**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa 2010.

### **Sürelili Yayınlar**

Açdoğuran Burak, **“İdari İşlemin Yetki Unsuru ve Yetki Unsurundaki Sakatlıklar”**, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 7, Sayı 1-2, Konya, 1999.

Akkaya Mustafa, “ **Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 46, Sayı 1-4, 1997.

Akkaya, Mustafa “ **Özel Hukuk Sözleşmelerinde Yer Alan Vergisel Hükümlerin Geçerliliği ve Bağlayıcılığı Sorunu**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 11, 2000.

Aksoy Şerafettin , “ **Vergi Yargısının Bağımsızlığı Konusu ve Vergi Yargı Sistemleri**”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Yirmisekizinci Seri, Sene 1981/1982, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1982.

Aksoy Şerafettin, “**Türkiye’de Vergi Yargısındaki Gelişmeler ve Sorunlar**”, Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Otuz Birinci Seri, 1985/1986, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1988.

Alan Nuri “ **Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi Ve Kanuna Aykırılık**”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976.

Alan Nuri, “**İptal Davalarının Ön ve Esastan Kabul Şartları**”, Danıştay Dergisi, Yıl 13, Sayı 50-51, 1983.

Aliefendioğlu Yılmaz, “**İtiraz Komisyonlarının Matrah Takdirine İlişkin Kararlarına Göre Tapılan Tarhiyata İtiraz Yolları ve Sorunlar**”, Danıştay Dergisi, Yıl:3, Sayı: 9-10, 1973.

Aliefendioğlu Yılmaz, “**Vergi Yargısı ve Sorunları**”, Danıştay Dergisi, Yıl 9, Sayı: 32-33.

Anayasa Mahkemesi, Anayasa Kararlar Dergisi, Sayı:36, Cilt 1, , Ankara, 2001.

Anayasa Mahkemesi Anayasa Kararlar Dergisi, Sayı 36, Cilt 2, Ankara, 2001.

Anayasa Mahkemesi, Anayasa Kararlar Dergisi, Sayı:37, Cilt 1, , Ankara, 2002.

Anayasa Mahkemesi, Anayasa Kararlar Dergisi, Sayı 39, Cilt 1, Ankara, 2004.

Anayasa Mahkemesi, Anayasa Kararlar Dergisi, Sayı 39, Cilt 2, Ankara 2004.

Anayasa Mahkemesi, Anayasa Kararlar Dergisi, Sayı:40, Cilt 2, Ankara, 2005.

Aral Rüştü, “ **Vergi Takdir Komisyonları**”, Danıştay Dergisi, Yıl: 2, Sayı: 4, 1972.

Aral Uluer, “ **Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler Neler Getiriyor?**”,  
Vergi Dünyası Dergisi, Nisan, 1983, s.1.

Arıkan Zeynep, “ **Vergilendirme Yetkisi ve Kullanımı**”, İstanbul Üniversitesi İktisat  
Fakültesi Maliye Araştırma Merkezi Konferansları, Kenan Bulutoğlu'na Armağan,  
37.Seri, YI 1996/1997, İstanbul, 1998.

Arıkan Zeynep, Öz Ersan, “ **Re'sen Tarhiyat Şekilleri ve Hukuksal Boyutu**”,  
Yaklaşım Dergisi, Sayı 128, Ağustos 2003.

Atay, Tezcan “ **Son değişikliklerle Mükelleflerin Defter ve Belgeleri İncelemeye  
İbraz Etme ve Muhafaza Mecburiyetleri**” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:123.

Azrak Ali Ülkü, “**İptal Davalarının Objektif Niteliği Üzerine Düşünceler**”, İstanbul  
Üniversitesi Hukuk Fakültesi İdare İlimler Enstitüsü'nün Onar Armağanından Ayrı  
Basım, İstanbul, 1977.

Azrak Ülkü, “**İdari Yargı Denetiminin Sınırı Olarak İdarenin Takdir Yetkisi**” İdare Hukuku ve İlimleri Dergisi (İHİD) Vakur Versan’a Armağan Özel Sayısı, Yıl 6, Sayı 1-3, Aralık 1985.

Başak Levent “**Türkiye’de Daimi Temsilci Vasıtası İle Faaliyette Bulunan Dar Mükellefiyete Tabi Kurumlar Tarafından Kullanılacak Defterlerin Tutulma Ve Tasdik Esasları**” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 184, Ocak 2004.

Baykara Bekir, “**Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi**”, e- yaklaşım Dergisi, Sayı 7, Şubat, 2004.

Bayraktar, Erman “**Takdir Yetkisi ve Yargı Yoluyla Denetim**”, İdare Hukuku Ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler I, Güneş Matbaası, Ankara, 1976.

Bilici Kerim, “**Defter ve Belge İbrazi Kapsamında Vergi İncelemesinin Yapılacağı Yer**”, Vergi Sorunları, Ağustos 2004, Sayı:191.

Birden Mustafa, **Danıştay’ın Kuruluşunun 142. Yıl Dönümü “Danıştay ve İdari Yargı Günü” Açış Konuşması**, Danıştay Dergisi, Yıl:40, Sayı: 123, 2010.

Bockenforde Markus, Clemens Feinaugle, Noha İbrahim, Verena Wiesner, Max Plank Manual on “**The Judicial Systems in Germany and The Sudan**”, Max-Planck Institute for Comparative Public Law and International Law, Germany, 2006.

Bursal Nasuhi, “**Amortisman ve Vergi Arasındaki Münasebetler**”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Yedinci Seri Sermet Matbaası, 1961.

Candan Turgut, “**Takdir Komisyonlarının Kararlarına Karşı Açılacak İdari Davalarda Hasım Sorunu**”, Danıştay Dergisi, Yıl: 17, Sayı:64-65.

Candan Turgut, “**Vergi Uyuşmazlıkları ve İdari Davalar**”, Danıştay Dergisi, Yıl:14, Sayı:54-55, Ankara.

Canoglu M. Ali, “ **Vergi Mevzuatımızda Amortismanlar**”, Maliye Enstitüsü Konferansları Yirminci Seri, Fakülteler Matbaası, 1970.

C.C.P., “ **An Assessment Roll For The Income Tax**”. Journal of Political Economy. Vol.27, No.10, December 1919.

Çağan Nami, “**Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergileendirme**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara, 1980.

Çağan Nami, “ **Türk Anayasası Açısından Vergileme Yetkisi**”, Anayasa Yargısı Dergisi, Cilt No:1, 1984.

Çağlayan Ramazan, “ **1982 Anayasasında Hukuk Devleti İlkesinin İdare Hukuku Açısından Görünümü**”, Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, Erzincan, 1997.

Çağlayan Ramazan, “**Anayasa Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi**”, Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt II, Sayı 1, 1998.

Çağlayan Ramazan, “**İdari Eylemden Doğan Tam Yargı Davalarında Dava Açma Süreleri**”, Atatürk Üniversitesi Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, C.IX, S.3-4, 2005.

Çağlayan Ramazan, “**Etkin Yargısal Korunma ve İdari Yargı**”, Bilgi Toplumunda Hukuk, Ünal Tekinalp’e Armağan Cilt II, Beta Yayınevi, İstanbul, 2003.

Çokar Zühal , “**İdari Yargıda Görev ve Yetki**”, İdare Hukuku ve İlimler Dergisi, Vakur Versan’a Armağan Özel Sayısı, Yıl 6 Sayı 1-3, Aralık 1985.

Danıştay Dergisi, Yıl:18, Sayı 70-71, Ankara, 1988.

Danıştay Dergisi, Yıl:21, Sayı:80, Ankara.

Danıştay Dergisi, Yıl 37, Sayı 114, Ankara, 2007.

Danıştay Dergisi, Yıl 37, Sayı 115, Ankara, 2007.

Danıştay Dergisi, Yıl 38, Sayı 117, Ankara, 2008.

Danıştay Dergisi, Yıl 38, Sayı 118, Ankara, 2008.

Danıştay Dergisi, Yıl: 39, Sayı: 121, Ankara 2009.

Danıştay Dergisi Yıl 40, Sayı:124, Ankara, 2010.

Doğrusöz Bumin, "**Defter ve Belgelerin Kaybı**", Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 1990.

Doğrusöz Bumin, "**Vergilendirme Yetkisinin Yasama ve Yürütme Organları Arasında Bölüşümü**", Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 43, Mart 1985, İstanbul.

Doğrusöz Bumin "**Dönem Kayması Nedeniyle Re'sen Vergi Tarhı Ve Gecikme Faizi Hesabında Yaşanan Sorunlar**", Yaklaşım Dergisi, Sayı 180, Aralık, 2007.

Doğrusöz Bumin, "**Defterlerin Tasdiki Ve Uygulamada Duraksamaya Neden Olan Bazı Konular**", Yaklaşım Dergisi, Sayı 181, Ocak 2008.

Doğrusöz Bumin, "**Vergi İnceleme Raporunun Dava Edilebilirliği**", Yaklaşım Dergisi, Yıl 18, Sayı 210, Haziran 2010.

Doğrusöz Ezhan, “**Tarh İşleminin İdari Unsurları I**”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 12, Sayı: 139, Temmuz, 2004.

Doğrusöz Ezhan, “ **Tarh İşleminin İdari Unsurları II**”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 12, Sayı: 140, Ağustos, 2004.

Dolun Galip, “**Mali Kaza**”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Onikinci Seri Sene 1966, Sermet Matbaası, İstanbul.

Duez Paul, “ **Yetki Saptırma -İdari Tasarruflarda Maksat Unsuru**”-, Çev. Hakkı DEMİREL, Danıştay Dergisi, Yıl 19, Sayı 74 -75, Ankara.

Duran Lütfi , “ **İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü I**”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 20, Sayı 4, Ankara, 1987.

Duran Lütfi, “ **İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararlarıyla Vergi Davalarının Çözümü II**”, Amme İdaresi Dergisi, Cilt 21, Sayı 1, Ankara, 1988.

Duran Lütfi “**İdari Yargı**” Mı, **Yargısal Denetim Benzer mi?**”, İktisat Ve Maliye Dergisi, Cilt:XXVIII, Sayı:10.

Duran Lütfi, “ **Vergi Mahkemelerinin Görev Alanı I**”, İktisat ve Maliye Dergisi, Mayıs 1982, Cilt: XXIX, Sayı:2.

Erginay Akif, “ **Vergi Hukukunun Mevzuu ve Muhtariyeti**”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Beşinci Seri, Sene 1959, Sermet Matbaası, İstanbul 1961.

Ergül Ergin, “**Çağdaş Fransız Yargı Sistemi**”, Adalet Dergisi, Yıl 92, Sayı 6, 2001.

Erkut Celal, “ **İYUK Çerçevesinde İdari Dava Türleri ve Bazı Usuli Değişiklikler**”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası, Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer’e Armağan, Cilt LII, Sayılar 1-4, Gür ay Matbaası, İstanbul 1987.

Erkut Celal “ **İdare Hukukunda Yokluk Teorisi**”, İHİD, Yıl 9, Sayı 1-3, Lütfi Duran’a Armağan Özel Sayısı, İstanbul, 1988.

Feyzioğlu Bedii, “**Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)**”, SBFD, C.7, Yıl; 1952, S.1-4.

Feyzioğlu Bedi N. “**Vergi Tarhiyatında Yetki Meselesi**”, Maliye Yazıları, Sayı 41, Ekim-Aralık 1993.

Hondu Selçuk, “ **Danıştay, İdare Mahkemeleri, Vergi Mahkemeleri Arasında Ortaya Çıkan Görev Uyuşmazlıkları**”, Danıştay Dergisi, Yıl:15, Sayı:56-57.

Işık Ekrem, “**Damga Vergisinde Tarhiyat Türleri Pişmanlık Hükümleri ve Uzlaşma Hükümlerinin Uygulanması**” Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 250, Temmuz 2009.

Gelegen Taner “ **Vergi Usul Kanunu’nda Yapılan Yasa Tekniğine Ters Düşen Yeni Düzenlemeler**”, İktisat ve Maliye, Cilt: XXIX, Sayı: 11, Şubat 1983.

Gerçek Adnan, “**Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerin İncelenmesi**” Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2005.

Gerçek, Adnan “**Gümrük Vergisinde Vergilendirme Süreci: Gümrük Vergisinin Tarhı I**”, Bursa Bilanço Dergisi, Yıl 10, Sayı 106, Ağustos 2008.

Göçmen Ramazan, “**Beyana Dayanan Vergilerde Başarı Şartları**”, Maliye Enstitüsü Konferansları Yirmici Seri, Yıl 1970, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1970.

Güran Sait , “ **Yargı Denetiminin Kapsamı**”, İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi Mecmuası Cilt LI, Sayılar 1-4, Fakülteler Matbaası, İstanbul 1985.

Güzel Aytaç, “**Mevcutlarda Amortisman Uygulaması ve Yatırım Aşamasındaki Harcamalar**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 247, Nisan 2009.

Kaneti Selim “ **Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişikliklerle Vergi İdaresine Tanınan Yetkilerin Değerlendirilmesi**”, İktisat ve Maliye, Cilt: XXXIII, Haziran 1986.

Kanlıgöz Cihan, “ **İdari İşlemlerde Yazılı Bildirim**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 40, Sayı 1-4, 1988, (173–192).

Kaplan İbrahim, “ **Hukuka Aykırı- Sakat- Hatalı İdari Kararların İdarece Geri Alınması Veya Kaldırılması İşlemleri**”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 17, Sayı 193, Ocak 2009.

Kaya Cemil, “**Türk İdare Hukukunda İcrai Olmayan İdari İşlemler**”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt:IX, Sayı:1-2, Haziran – Aralık 2005, (251-285).

Keskin Filiz, “**Vergi Hukukunda İhtirazi Kayıt İle Beyan Müessesesi**”, Yaklaşım Dergisi, Yıl :14, Sayı:157, Ocak 2006.

Kırman Ahmet, “**Vergi Hukukunda Sorumluluk**”, Mali Sorunlara Çözüm, Ağustos, 1985, Sayı 8.

Kösebalan A. Atıf, **Prof. Dr. Ahmet KURULU'ya Sorulan Sorular ve Yanıtları**, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Üçüncü Kitap Çeşitli İdare Hukuku Konuları, Ankara, 1-4 Mayıs 1990.

Kumluca İbrahim, “**Tutulması Zorunlu Defterlerin Yanlış Tespit Ve Yanlış Defter Tutmanın Doğurduğu Sonuçlar**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:190, Temmuz 2004.

Kumrulu Ahmet G., “**Vergi Hukukunun Bir Kısım Anayasal Temelleri**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 36, Sayı 1-4.

Kumrulu Ahmet, “**Vergi Davalarında Uygulanan Gecikme Faizi Hakkında Düşünceler**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Ankara Üniversitesi Basımevi, Ayrı basım, 1989.

Kumrulu Ahmet, “**Uzlaşmaya İlişkin Bir İctihatları Birleştirme Kararının Işığında Vergi Hukukunda Teori, Uygulama ve Öğretim**”, Danıştay Dergisi, Yıl:19, Sayı: 72-73.

Kurt Hasan, “**Randıman Frakları İçin Re’sen Tarhiyat Yapılamayacak mı?**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 194, Ekim 1997, Erişim Adresi; <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1765>.

Nadaroğlu Halil, “**Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi**”, Maliye Enstitüsü Konferansları On birinci Seri, yıl 1965, Sermet Matbaası, İstanbul 1965.

Oğurlu Yücel, “**Vergi Yargılamasında Vergi Mahkemelerinin Görev ve Yetkileri**”, Erzincan Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 1, Sayı 1, 1997.

Oktay Cemali, “**Tarh Zamanasını Dolan Ancak Takdir Komisyonuna Sevk Edilen Mükelleften Defter Belge İbrazi İstenip, İnceleme Yapılabilir mi?**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 203, Ağustos 2005.

Özbalcı Yılmaz, “**Vergi Usul Kanununda Yapılan Değişiklikler**”, İktisat ve Maliye, Cilt: XXVIII, Sayı: 1, Nisan 1981.

Özgezen Vedat D., “**Türk Mali Yargı Sistemi**”, Maliye Enstitüsü Konferansları, 17.Seri, 1968, Sermet Matbaası, İstanbul.

Sağlam Erdoğan, “**Ticari Defterlerin Kapanış Tasdikleri**”, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık, 2000.

Sancakdar Oğuz, “**İdari Yargıda “Tek Dilekçe İle Dava Açma” (Karşılaştırmalı Hukuki Analiz)**”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 9, Sayı 2, 2007.

Saygılıoğlu, Nevzat “**Türkiye’de Vergi Yargı Sisteminin Eleştirilmesi ve İyileştirilmesi**”, İktisat ve Maliye Dergisi, Cilt: XXVI, Sayı:8, Kasım 1979.

Seviğ Veysi “**Vergi Hukukumuzda Maddi Delil Kavramı Konusundaki Gelişmeler**”, İktisat ve Maliye, Cilt: XXVI, Sayı: 7, Ekim 1979.

Seviğ Veysi, “**Vergi İncelemesi**”, İktisat ve Maliye, Cilt: XXXII, Sayı: 3, Haziran 1985.

Seviğ Veysi, “**Re’sen Vergi Tarhında İhticaca Salih Olup Olmama Hali**”, İktisat ve Maliye, Cilt: XXXIII, Sayı: 2, Mayıs 1986.

Şanver Salih, “**Vergi Hukukunda Yorum ve Kanıtlama**”, Reşat Kaynara Armağan, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Siyasal Bilimler Fakültesi, İstanbul, 1981.

Şener Oruç Hami, “**Ticari Defterlerin ve Belgelerin Saklanması, Ziyai, Zayi Belgesi, Böyle Bir Belgenin Alınması ve Alınmamasının Hüküm ve Sonuçları (Özellikle TTK 68/IV)**”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi.

Şenyüz Doğan, “**Vergilendirme Sürecinde Zamanaşımı Kavramı Üzerine Terminolojik Bir Değerlendirme; Tebliğ Zamanaşımı**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:183, Mart 2008.

Şenyüz Doğan, “**Hukuk Devleti ve Türk Vergi Hukuku**”, Legal Mali Hukuk Dergisi, Yıl:4, Sayı:44, Ağustos, 2008.

Taş Metin, “**İhtirazi Kayıtlarla Beyan Edilip Ödenen Vergilerde İdarenin Faiz Yükümlülüğü**”, Yaklaşım Dergisi, Yıl 16, Sayı 183, Mart 2008.

Taşdelen Aziz “**Vergisel Açıdan Nakit Tahsilat Ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Sayı:53, Cilt 2, 2004.

Taşdelen Aziz, “**Vergi Alacağıın Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Cilt 56, Sayı 1, 2007, (279-312).

Taşdemir Tacol, “**Delil Sistemindeki Gelişmeler**”, Vergi Dünyası Dergisi, 1981, Ekim, s.1.

Taştan Yusuf Ziya, “**Vergi Borcunun Tahakkuku ve Kesinleşmesi**”, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı 200, Mayıs 2005.

Tekingündüz Metin, “**İdari Dava Türleri ve Vergi Davası**”, Danıştay Dergisi, Yıl 13, Sayı:50-51, 1983.

Tezel Adnan, “**Türk Vergi Hukukunda İspat Ve Delil Sistemi**”, Reşat Kaynara Armağan, İstanbul İktisadi ve Ticari İlimler Akademisi, Siyasal Bilimler Fakültesi, İstanbul, 1981.

Tuncer Selahattin, Şanver Salih, “**Vergi Mükellefiyeti, Vergi Borcu – Vergi Mesuliyeti**”, İktisat ve Maliye Mecmuası, Cilt IV, Sayı:1, Nisan, 1958.

Tuncer, Selahattin “**Vergi Hukukumuzda İkametgah İlkesi II**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 106, 1990.

Turmangil Civan, “**Vergi Davasının Hukuki Niteliği**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Yıl 1982-1987, Cilt 39, Sayı 1-4.

Uğur Kutay, “**Türk Vergi Hukukunda Tebligat**”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler II, Yarı Açık Cezaevi, Ankara, 1978.

Yasin Melikşah, “**İdari Yargıda Bağlantılı Davalar**”, e- akademi dergisi, Sayı 60, Şubat 2007.

Yerlikaya Kürşat, “**Beyana Dayalı Tarhiyatlarda Vergi Hatasını Düzeltme Ve Yargı Yolu I**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı 137, Mayıs, 2007.

Zabunoğlu Yahya K., “**İdari Yargıda Dava Açma Süresi**”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, 1-4 Mayıs 1990, Ankara.

### **Diğer Yayınlar**

Alan Nuri, “**Türk İdari Yargısında Yerindelik Ve Takdir Yetkisinin Değerlendirilmesi**”, İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu No: 33, 10-12 Haziran, Ankara, 1982.

Aliefendioğlu Yılmaz, “**Türk Anayasası Açısından Vergilendirmenin Sınırları**” **Vergilendirmenin Yasallığı ve vergilendirmede adalet ilkesi**), Ünal Tekinalp’e Armağan Cilt III, Beta Yayınları, İstanbul, 2003.

Atay Ethem, “**İptal Davasının Nitelikleri ve İptal Kararlarının Uygulanması**”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 139. Yıl, 11 Mayıs 2007, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu No:74, Danıştay Matbaası, 2008.

Ayanoğlu Taner, “**Yargısal Korunma İşlevi Bakımından Tam Yargı Davaları**”, Danıştay ve İdari Yargı Günü, Sempozyum, 9 Mayıs 2003, Danıştay Matbaası 2004.

Bulutoğlu Kenan, “**Yeni Anayasamızın Mali Hükümleri**”, Prof Dr. Fadıl H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Yayınları:522, Ankara, 1983.

Coşkun Sabri, “**İdari Yargıda Son Gelişmeler**”, I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, 1-4 Mayıs 1990, Ankara.

Çağan Nami, **Vergi Yönetimi ve Yargı İlişkisi Paneli**, Panel Konuşması, 25 Mart 1991, Ankara.

Çağlayan Ramazan, “**İdare Hukukunda Olumsuz İşlem Yaklaşımı**”, Prof. Dr. Ömer Teoman’a 55.Yaş Günü Armağanı, Cilt II, Beta Yayınevi, İstanbul, 2002.

Çağlayan Ramazan, “**Etkin Yargısal Korunma**”, Bilgi Toplumunda Hukuk, Ünal Tekinalp’e Armağan, Cilt III, Beta Yayınevi, İstanbul 2003.

Çeçen Anıl, “**Hukuk Devleti ve Yönetim**”, Prof Dr. Bülent N. Esen’e Armağan, Ankara, 1977.

Doğrusöz Bumin “**Ticari Defterlerde Kapanış Tasdiki**”, Yaklaşım, Yıl: 7, Sayı: 73, Ocak 1999.

Doğrusöz Bumin, “**Yargı Kararları Işığında Vergilerin Kanuniliği İlkesi Açısından Türk Vergi Mevzuatının Değerlendirilmesi**”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, İstanbul, 2000.

Doğrusöz, Bumin, “ **Vergilendirme İşlemlerinde Yetki**”, Dünya Gazetesi, 14.06.2004.

Doğrusöz Bumin, “**Vergi Hukukunda Pişmanlık ve İhtirazi Kayıt**”, Dünya Gazetesi, 31.10.2002.

Doğrusöz Bumin, “ **Beyanname**”, Dünya Gazetesi, 08.06.2000.

Doğrusöz Bumin, “ **Vergi İhbarnamesi**”, Dünya Gazetesi, 17.02.2005.

Doğrusöz Bumin, “**İkmalen Tarhiyat**”, Referans Gazetesi, 22.11.2007.

Doğrusöz Bumin, “**Vergi Yargısında Dava Açma Süreleri**”, Referans Gazetesi, 30.04.2007.

Doğrusöz Bumin, “ **Defterlerin Tasdiki**”, Referans Gazetesi, 01.12.2008.

Doğrusöz Bumin, “**İki Numaralı İhbarname ve Dava Yolu**”, Referans Gazetesi, 19.07.2009.

Doğrusöz Bumin, “**Defter Tasdikleri**”, Referans Gazetesi, 07.12.2009.

Doğrusöz Bumin, “**Vergi Kesenlerin Dava Hakkı**”, Referans Gazetesi, 01.03.2010.

Doğrusöz Bumin , “**İkmal Tarhı**”, Referans Gazetesi, 18.03.2010.

Doğrusöz Ezhan, **Türk Vergi Hukukunda Hata ve Düzeltme**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1999.

Dündar Erol, “**Maksat Denetimi**”, (Nazariyeler, Türk ve Fransız Danıştay İçtihatlarına Göre), İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976

Erkut Celal, “**İdari Davaya Konu Olabilecek Kesin ve Yürütülebilir İşlem Kavramı**”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, **İdari Yargı**, Danıştay Yayınları No:53, Ankara, 1991.

Erkut Celal, “**İdari Yargıya Başvuru Haklarının Sınırı ve “İdari Dava”ların Kapsamı**”, 2000 yılında İdari Yargı Sempozyumu, Ankara, 11-12 Mayıs, 2000.

Günday Metin, “**1982 Anayasasına Göre İdari Yargı Denetiminin Kapsamı Ve Sınırları**”, I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, 1-4 Mayıs 1990.

Günday Metin, “**Yürütmenin Durdurulması Kararı ve Uygulamada Karşılaşılan Bazı Sorunlar**”, 2000 Yılında İdari Yargı Sempozyumu, 10-11 Mayıs 2000, Danıştay Yayın Bürosu Yayınları No:59, Ankara, 2000.

Güran Sait, “**İdari İşlem**”, Prof.Dr. Hayri Domaniç’e 80. Yaş Günü Armağanı, II. Cilt, İstanbul, 2001.

Güran Sait, “**İdari Yargı Denetiminin Kapsamı Ve Sınırları**”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 140. Yıl, Sempozyum, 12. Mayıs 2008, Danıştay Matbaası 2009.

Güneş Gülsen, “**Hukuksal Teknik Açısından Bütçede “Önceden izin İlkesi”nin Vergi Gelirleri Yönüyle İşlevini Kısmen Yitirmesinin Bütçe Hakkı Açısından İrdelenmesi**”, Anayasal Mali Düzen, XIII. Türkiye Maliye Sempozyumu, Marmara Üniversitesi Maliye Araştırma ve Uygulama Merkezi Yayını, İstanbul, 2000.

Kalabalık Halil “**İdarenin Takdir Yetkisinin Sınırları Ve Yargısal Denetimi**”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Cilt 1, Sayı 1, Haziran 1997.

Kumrulu Ahmet G., “**Vergi İcra Hukukuna Kavramsal Bir Yaklaşım**”, Akif Erginay’a 65.inci Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları No:460, Ankara, 1981.

Kumrulu Ahmet, “**Vergi Davasının Kuramsal Niteliği Üzerine Düşünceler**”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi Üçüncü Kitap, Çeşitli İdare Hukuku Konuları, 01-04 Mayıs 1990, Ankara.

Kumrulu Ahmet, “**Vergi Yargısında Sorunlar**”, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (Çeşitli Açılardan Vergileme Ve Sorunları), 21-23 Mayıs 1990, Lara Antalya.

Memiş Emin , “**İdari Yargısal Korunma Alanı ve Sınırları Bağlamında Gözlemler**”, Danıştay ve İdari Yargı Günü 140. Yıl, Sempozyum, 12. Mayıs 2008, Danıştay Matbaası 2009.

Mermut Güler, “**İptal Davalarının Şartı Olarak Kanuna Aykırılık**”, İdare Hukuku ve İdari Yargı ile İlgili İncelemeler I, Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:21, Güneş Matbaası, Ankara, 1976.

Mutluer Kamil, “**Türk Vergi Yargı Sistemi**”- Yorum, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (Çeşitli Açılardan Vergileme Ve Sorunları), 21-23 Mayıs 1990, Lara Antalya.

Nas Adil, “**Takdir Komisyonları ve Takdir Komisyonlarının Kararlarının Hukuki Niteliği**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 358, Haziran 2011.

Oğurlu Yücel, “ **İdare Hukuku Açısından Vergilendirme İşlemlerinin Hukuki Niteliği Üzerine**”, Prof. Dr. Hayri Domaniç’e 80. Yaş Günü Armağanı, II. Cilt, Beta Yayınları, İstanbul, 2001 (1451 – 1466).

Oytan Muammer, “ **Yargılamanın, Yargılama Teknikleri ile Sınırlandırılması**”, I.Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap İdari Yargı, 1-4 Mayıs 1990.

Öncel Mualla, “**Vergi Hukuku Açısından Sorumluluk**”, Prof.Dr. H. Sur’un Anısına Armağan, Ankara Üniversitesi S.B.F. Yayın No:522.

Örücü Esin, “**Büyük Britanya’da İdarenin Yargısal Denetimi**”, II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, İdari Yargının Dünya’da Bugünkü Yeri, 10-14 Mayıs 1993.

Palamut Mehmet Emin, “**Ulusal Egemenlik Bağlamında Vergileme Yetkisi ve Türkiye’nin AB karşısındaki Konumu**”, 17. Türkiye Maliye Sempozyumu, "Avrupa Birliği'ne Geçiş Süreci ve Türk Kamu Maliyesinin Uyumu" Ankara Üniversitesi, (Fethiye, 22-25 Mayıs 2002), s. 221 (219-245).

Seviğ Veysi, **Vergi Yargısının Evrimi (Türkiye Örneği)**, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 1991.

Seviğ Veysi, “ **Ek Taşıtlı Vergisi ile İlgili Görüşler ve Gelişmeler**”, Dünya Gazetesi, 25.09.2003.

Seviğ Veysi “ **Ek Motorlu Taşıtlı Vergisi ve İhtirazi Kayıt**”, Dünya Gazetesi, 30.07.2003.

Tandoğan Sabri, “**Objektif Ve Subjektif Tasarruflarda Yokluk**”, İdare Hukuku Ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler, Danıştay Tasnif Ve Yayın Bürosu Yayınları No:21, Ankara, 1976.

Tezel Adnan, “**Türk Mali Yargı Sisteminin Genel Yapısı**”, VI. Türkiye Maliye Eğitimi Sempozyumu (Çeşitli Açılardan Vergileme Ve Sorunları), 21-23 Mayıs 1990, Lara Antalya.

Tınaztepe Sadi, “**Vergi İhtilafları**”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Yirmi ikinci Seri Sene 1972, Fakülteler Matbaası, 1974.

Turgay Recep, “ **Türkiye’de Mali Kazanın Bugünkü Durumu**”, Maliye Enstitüsü Konferansları, Sekizinci Seri, Sene 1962, Sermet Matbaası, İstanbul 1964.

Uler Yıldırım, “**Yönetmelik Yargıda Dava Süresi**”, I. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, Birinci Kitap, İdari Yargı, Danıştay Matbaası, Ankara, 1991.

Yağmurlu Tahsin, “ **Vergi Cezaları ve Hukuki Durumu**”, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler II, Yargı Danıştay Tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No:26, Yarı Açık Cezaevi, Ankara, 1978.

Yayla Yıldızhan, **İdari Yargıda Son Gelişmeler Sempozyumu, Birinci Oturum Tartışmaları**, Danıştay tasnif ve Yayın Bürosu Yayınları No: 33, 10-11-12 Haziran 1982, Ankara.

Yavaşlar Başaran Funda “ **Türk Hukuku’nda Vergi İncelemesi**”, “Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi” Konulu Sempozyumda Sunulan Tebliğ, 26-27 Nisan 2010, İstanbul.

### **İnternet Kaynakları**

Arabacı Mehmet, “**Zararlı Yıllar Ve Amortisman Kayıtları İle İlgili Defter Ve Belgelerin Muhafaza Süreleri**”, Vergi Dünyası Dergisi, Kasım 2002, Erişim Adresi; <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2999>, (12.10.2010).

**Administrative Procedure Act**, Erişim Adresi;

[http://www.bmi.bund.de/Internet/Content/Common/Anlagen/Gesetze/VwVfg\\_englisch\\_templateId=raw\\_property=publicationFile.pdf/VwVfg\\_englisch.pdf](http://www.bmi.bund.de/Internet/Content/Common/Anlagen/Gesetze/VwVfg_englisch_templateId=raw_property=publicationFile.pdf/VwVfg_englisch.pdf), (06.03.2008).

Bar Leonard, “ **Introduction to the System of Legal Protection Under Administrative Law in Germany**”, Erişim: <http://scharpf-law.de/LegalProtection.pdf>, (03.01.2010).

Benli Salih , “**İdare Hukuku İçinde Vergi Yargısının Görev Alanı**”, Erişim Adresi: [http://www.yayin.adalet.gov.tr/34\\_sayi.htm](http://www.yayin.adalet.gov.tr/34_sayi.htm) (12.11.2009).

Danıştay İçtihadı Birleştirme Genel Kurulu, 30.04.1992, E. 1990/5, K. 1992/3, Erişim Adresi: <http://www.kazanci.com/kho2/ibb/files/dibgk-1990-5.htm>. (16.07.2010).

Devlet Planlama Teşkilatı (DPT), **Sekizinci Beş Yıllık Kalkınma Planı Vergi zel İhtisas Komisyonu**, Ankara 2001, Erişim Adresi: <http://ekutup.dpt.gov.tr/vergi/oik608.pdf>.

European Consumer Center, **The German Judicial System**, December 2008, Erişim: [www.eu-verbraucher.de/media/fichiers/file20090415313.pdf](http://www.eu-verbraucher.de/media/fichiers/file20090415313.pdf) (08.12.2009).

Frydman M.Patrick, “**Administrative Justice in France**”, 11.th. Annual AIJA Tribunals Conference, 5-6 June 2008, Queensland, Australia, Erişim Adresi: [www.aija.org.au/Tribs08/Frydman.pdf](http://www.aija.org.au/Tribs08/Frydman.pdf) (03.06.2010).

James Simon, Alley Clinton , “**Tax Compliance, Self Assesment and Tax Administration**”, Journal of Finance and Managmentin Public Services, Volume 2, Number 2, Erişim; [http://www.cipfa.org.uk/thejournal/download/jour\\_vol2\\_no2\\_c.pdf](http://www.cipfa.org.uk/thejournal/download/jour_vol2_no2_c.pdf). (12.01.2009).

Gelir İdare Başkanlığı “**İkmalen ve Re’sen ve İdarece Yapılan Tarhiyatlarda Mükellefin Hakları ve devleri**”, Gelir İdaresi Başkanlığı Mükellef Hizmetleri Daire Başkanlığı, Yayın No: 42, Eylül, 2007, Erişim Adresi; [www.gib.gov.tr](http://www.gib.gov.tr) (12.12.2008).

Gelir İdaresi Başkanlığı, “**Vergi Uyuşmazlıklarının Yargı Aşamasında Çözümlemesi**”, Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Başkanlığı, Yayın No:92, Mayıs 2009, Erişim Adresi; [www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf](http://www.gib.gov.tr/fileadmin/beyannamerehberi/vergiuyusyargi92.pdf) (04.02.2010)

Günel Yılmaz, “**Hukuk Devleti Kavramı**”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, Erişim Adresi: <http://dergiler.ankara.edu.tr/dergiler/42/396/4284.pdf> (01.10.2009).

Karakoç, Yusuf “**Kamu Alacaklarının Tahsil İşlemlerinin Hukuki Niteliği**”, Vergi Dünyası, Vergi Dünyası, Sayı: 246, Şubat 2002, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2932>, (16.13.2009).

Karakoç, Yusuf; “**Gelir Vergisinde Vergiyi Doğuran Olay I (Gelirin Elde Edilmesi)**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı 181, Eylül, 1996, <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=1756> (18.06.2009).

Karakoç Yusuf, “**Vergi Yargılaması Hukukunda Defterlerin Delil Olması**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:169, Eylül 1995.  
Erişim Adresi; <http://www.vergidunyasi.com.tr/DergiIcerik.aspx?ID=1408>.

Kerzel Malene, “**Judicial Review within Danish Tax Law**”, Erişim Adresi; [www.scandinavianlaw.se/pdf/44-10.pdf](http://www.scandinavianlaw.se/pdf/44-10.pdf) (10.05.2010).

Kızılot Şükrü, “**Defterlerin Zayi Kararının Vergi Mahkemelerini Bağlayıp Bağlamayacağı**”, Yaklaşım Dergisi, Sayı:201, Eylül 2009, Erişim Adresi; <http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090915255.htm> (28.09.2009).

Mcculloch Alistair, “**The English Judicial System, The Place of England’s Court System in the British Constitution**”, <http://www.suite101.com/content/the-english-judicial-system-a75412> (04.04.2011).

Seviğ Veysi, “**Re’sen Takdir İşlemleri ve Ceza İlişkisi**”, Erişim Adresi; archive.ismmmo.org.tr/docs/.../06-VEYSI%20SEVIG27.doc, (12.07.2009).

Sönmez Feriştah, “**9 Nolu Türkiye Muhasebe Standardı – Amortisman Muhasebesi**”, Erişim; web.adu.edu.tr/akademik/fersonmez/pub/tms9.doc. (13.04.2009).

Şanver Salih, “**Vergi Hukukunda İspat**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:21, Mayıs 1983, Erişim Adresi; Erişim: <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilericerik.aspx?ID=456>.

Özyer M. Ali, “**2002 Yılında Tutulacak Defterler**”, Vergi Dünyası Dergisi, Aralık 2001, Erişim Adresi; <http://www.vergidunyasi.com.tr/dergiler.php?id=2799>, (12.04.2009).

Uzeltürk, Hakan “**Re’sen Vergi Tarhiyatı**”, Dünya Gazetesi, 11.08.2009, Erişim Adresi; <http://www.dunyagazetesi.com.tr/yazar.asp?authId=21>.

Ünlüçay Mehmet, “**İdarenin Yargısal Denetimi Ve Hukukun Üstünlüğü**”, Erişim Adresi; [http://www.danistay.gov.tr/1-idarenin\\_yargisal-denetimi\\_ve\\_hukukun\\_ustunlugu.htm](http://www.danistay.gov.tr/1-idarenin_yargisal-denetimi_ve_hukukun_ustunlugu.htm), (12.10.2009).

Vural Mehmet, “**Türk Vergi Ve Ticaret Hukukunda Defterlerin Delil Ve İspat Bakımından Önemi**”, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı:64, Aralık 1986, Erişim Adresi; <http://www.vergidunyasi.com.tr/Dergilericerik.aspx?ID=563>.

[www.unidroit.info/mm/TheGermanJudicialSystem.pdf](http://www.unidroit.info/mm/TheGermanJudicialSystem.pdf), (06.01.2010), **The German Judicial System** (02.01.2010).

[www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=ikmal](http://www.tdk.gov.tr/TR/SozBul.aspx?F6E10F8892433CFFAAF6AA849816B2EF4376734BED947CDE&Kelime=ikmal) (02.07.2009).

www.anayasa.gov.tr

[www.danistay.gov.tr](http://www.danistay.gov.tr)

[www.hukukturk.com](http://www.hukukturk.com)

<http://www2.tbmm.gov.tr/d23/2/2-0656.pdf> (12.04.2011).

[www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090915203.htm](http://www.yaklasim.com/mevzuat/dergi/makaleler/20090915203.htm), (28.09.2009).

www.yargitay.gov.tr

<http://rega.basbakanlik.gov.tr/eskiler/2010/04/20100428-26.htm> (28.04.2010).