

**Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Vergilendirme
Süreci: Türkiye Cumhuriyeti Hukuku ile
Karşılaştırmalı Bir İnceleme**

Hasret Güney

Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Araştırma Enstitüsüne Hukuk Yüksek
Lisans Tezi olarak sunulmuştur.

Doğu Akdeniz Üniversitesi
Ağustos 2019
Gazimağusa, Kuzey Kıbrıs

Lisansüstü Eğitim, Öğretim ve Araştırma Enstitüsü onayı

Prof. Dr. Ali Hakan Ulusoy
L.E.Ö.A. Enstitüsü Müdür Vekili

Bu tezin Hukuk Yüksek Lisans derecesinin gerekleri doğrultusunda hazırlandığını onaylarım.

Prof. Dr. Metin Gürkanlar
Hukuk Fakültesi Dekanı

Bu tezi okuyup değerlendirdiğimizi, tezin nitelik bakımından Hukuk Yüksek Lisans derecesinin gerekleri doğrultusunda hazırlandığını onaylarız.

Doç. Dr. Oytun Canyaş
Tez Danışmanı

Değerlendirme Komitesi

1. Doç. Dr. Oytun Canyaş

2. Doç. Dr. Yavuz Erdoğan

3. Yrd. Doç. Dr. Can Azer

ÖZ

Günümüzde kamu harcamalarının büyük çoğunluğu bireylerden toplanan vergilerden sağlanmaktadır. Bu vergilerin toplanması, kanunlar çerçevesinde devlet ve birey arasında köprü oluşturmakta ve hukuki bir ilişki meydana getirmektedir. Her ülkenin vergilendirme usulü farklı olmakla birlikte vergi toplama noktasında yapılan işlemler benzer olabilmektedir. Bu çalışmada Türk hukuku ve Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti (KKTC) hukuk sistemlerinin vergilendirme sürecinde gerçekleştirdikleri işlemler olan tarh, tebliğ ve tahsil işlemleri karşılaştırmalı olarak irdelenmiştir. Bu işlemler idari bir işlemle tesis edildiklerinden her iki hukuk sisteminin mevzuat değerlendirmeleri yapılmış ve yargının söz konusu işlemlere bakışı incelenmiştir.

Tarh ve tebliğ işlemlerinden geçen bir verginin ödenecek aşamaya gelmesini ifade eden tahakkuk aşamasına, KKTC'nin Anglo-Sakson karakterli hukuk sistemini benimsemiş olması dolayısıyla Türk hukukundan oldukça farklı şekillerde yaklaşıldığı tespit edilmiştir. Vergilendirme sürecinin sonlanmasını temsil eden tahsil işleminin nasıl nitelendirildiği ise KKTC hukukundaki yargı kararları analiz edilerek ortaya konmuştur. Bu noktada tahsil işleminin hukuki niteliğinin, Türk hukukundaki gibi idari işlem olduğu saptanmıştır. Ancak, Yüksek İdare Mahkemesi'nin oluşturduğu içtihat kapsamında tahsil işlemini idari işlem olarak görmemesi çalışmanın son bölümünde mahkemenin diğer kararlarından da hareketle tartışılmıştır.

Çalışmanın öz kısmını oluşturan üçüncü bölümde iki hukuk sisteminin vergilendirme sürecindeki işlemleri karşılaştırılırken KKTC hukukunda yer alan “dinlenilme hakkı” verginin tarh edilmesinden önce yapılması gereken bir işlem

olarak tespit edilmiştir. Dinlenilme hakkının Türk hukukunda da yer bulmasının vergilendirme sürecindeki işlemler açısından kolaylık sağlayacağı düşünülmüş ve bu kavramın Türk hukukuna da kazandırılmasının gerekliliği bir öneri olarak sunulmuştur.

Anahtar kelimeler: Vergilendirme Süreci, Vergilendirme İşlemleri, Tarh, Tebliğ, Tahakkuk, Tahsil, Dinlenilme Hakkı, KKTC.

ABSTRACT

Nowadays, the majority of public expenditures come from taxes collected from individuals. The collection of these taxes forms a bridge between the state and the individual within the framework of the laws and creates a legal relationship. Although the taxation procedure of each country is different, transactions at the tax collection point may be similar. In this study, the procedures of taxation, notification and collection of Turkish law and Turkish Republic of Northern Cyprus (TRNC) legal systems are examined comparatively. Since these procedures were established through an administrative process, the legislative of both legal systems were evaluated and the judiciary's view of these transactions was examined.

It has been determined that the accrual phase, which states that a tax that has been passed through taxation and notification transactions is payable, is approached quite differently from Turkish law due to the adoption of the Anglo-Saxon legal system of TRNC. The judicial decisions in the Turkish Republic of Northern Cyprus law are explained by analyzing the collection process, which represents the termination of the taxation process. At this point, it has been determined that the legal quality of the collection process is the administrative process as in Turkish law. However, the fact that the Supreme Administrative Court did not consider the collection process as an administrative process within the case-law established by the Supreme Administrative Court was also discussed in the last part of the study based on the other decisions of the court.

In the third part, which constitutes the core of the study, while comparing the procedures of the two legal systems in the taxation process, the “right to be heard” in the TRNC law is determined as a procedure that should be performed before the tax

is levied. It is thought that inclusion of “right to be heard” in Turkish law will provide convenience in terms of transactions in taxation process and the necessity of bringing this concept into Turkish law is presented as a proposal.

Keywords: Taxation Process, Taxation Procedures, Taxation, Notification, Accrual, Collection, Right to be Heard, TRNC.

TEŐEKKÖR

Bu alıőmanın ortaya ıkmasında fikirlerini ve desteklerini benden esirgemeyen değerli tez danıőman hocam Doç. Dr. Oytun Canyaş'a ve değerli hocam Yrd. Doç. Dr. Can Azer'e teőekkÖrlerimi sunarım. Her daim yanımda olan ve tez sÖrecinde de beni her koőulda destekleyip yardımlarını asla esirgemeyen hayat arkadaőım Dr. Mazlum Doğan'a ne kadar teőekkÖr etsem az kalır.

İÇİNDEKİLER

ÖZ	iii
ABSTRACT	v
TEŞEKKÜR.....	vii
KISALTMALAR	xii
GİRİŞ	1
1 VERGİLENDİRME SÜRECİNİN TEORİK YAPISI	3
1.1 Vergilendirme Sürecine İlişkin Temel Kavramlar	3
1.1.1 Verginin Anlamı ve Konusu	4
1.1.2 Vergi Süjeleri.....	7
1.1.2.1 Vergi idaresi	8
1.1.2.2 Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu.....	10
1.2 Vergilendirme Süreci.....	13
1.2.1 Vergilendirme Usulleri	15
1.2.2 Verginin Tarhı	16
1.2.2.1 İdarece Takdir Usulü.....	17
1.2.2.2 Karine veya Dış Belirtiler Usulü.....	21
1.2.2.3 Götürü Usul.....	23
1.2.2.4 Beyan Usulü	25
1.2.3 Vergi Tahsiline İlişkin Usuller	30
1.2.3.1 Verginin, Mükellef veya Sorumlu Tarafından Ödenmesi.....	31
1.2.3.2 Kaynakta Tevkifat Sistemi	32
1.2.3.3 İltizam Sistemi	33
1.2.3.4 İhale Sistemi.....	34

1.2.3.5 Emanet Sistemi.....	35
1.2.3.6 Halk Temsilcileri Aracılığı ile Tahsil Sistemi	35
1.2.3.7 Diğer Sistemler	36
2 TÜRK HUKUKU'NDA VERGİLENDİRME SÜRECİ: VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ.....	37
2.1 Genel Olarak.....	37
2.2 Tarh İşleminin Hukuki Niteliği	41
2.3 Tarh Usulleri.....	45
2.3.1 Olağan Tarh Usulü: Beyana Dayanan Tarh.....	45
2.3.2 Olağan Dışı Tarh Usulleri: İkmalen Vergi Tarhı, Re'sen Vergi Tarhı ve Verginin İdarece Tarhı.....	49
2.3.2.1 İkmalen (Tamamlayıcı) Vergi Tarhı	50
2.3.2.2 Re'sen Vergi Tarhı.....	52
2.3.2.2.1 Matrahın Takdir Komisyonu Tarafından Hesaplaması	55
2.3.2.2.2 Matrahın İnceleme Elemanı Tarafından Hesaplanması	56
2.3.2.2.3 Re'sen Vergi Tarhında İzlenecek Usul.....	58
2.3.2.3 Verginin İdarece Tarhı	59
2.4 Verginin Tebliği	61
2.4.1 Verginin Tebliği Usulü	63
2.4.1.1 Beyana Dayanan Tarhiyatta Tebliğ Usulü	63
2.4.1.2 İdare Tarafından Yapılan Tarhiyatlarda Tebliğin Yeri	64
2.4.2 Tebliğ Yapılacak Kişiler	64
2.4.3 Tebliğ Yöntemleri.....	65
2.4.3.1 Posta Yolu ile Tebliğ.....	66
2.4.3.2 Memur Aracılığı ile Tebliğ	66

2.4.3.3 Elektronik Ortamda Tebliğ	67
2.4.3.4 Dairede ya da Komisyonunda Tebliğ.....	67
2.4.3.5 İlan Yolu ile Tebliğ	68
2.4.4 Hatalı Tebliğ	69
2.5 Verginin Tahakkuku	70
2.5.1 Beyana Dayanan Tarhiyatta Vergi Borcunun Tahakkuku.....	72
2.5.2 İkmalen, Re'sen, İdarece Yapılan Tarhiyatta Vergi Borcu ve Vergi Czasının Tahakkuku.....	73
2.6 Verginin Tahsili	75
3 KKTC HUKUKU'NDA VERGİLENDİRME SÜRECİ: VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ.....	78
3.1 Genel Olarak.....	78
3.2 Vergi Yükümlüsü ve Vergi Sorumlusu	82
3.3 Verginin Tarh Usulü.....	85
3.3.1 Tarh İşleminin Tanımı ve Hukuki Niteliği	86
3.3.1.1 Genel Olarak	86
3.3.1.2 Dinlenilme Hakkı	87
3.3.1.2.1 Dinlenilme Hakkı'nın Hazırlayıcı İşlemler Bakımından Değerlendirilmesi	88
3.3.1.2.2 Dinlenilme Hakkının Zorunlu Ön Şart Olarak Değerlendirilmesi	91
3.4 Tebliğ.....	92
3.5 Tahakkuk	93
3.5.1 Beyana Dayanan Tarhiyatta Verginin Tahakkuku.....	94
3.5.2 İkmalen, Re'sen, İdarece Yapılan Tarhiyatta Vergi Borcu ve Vergi Czasının Tahakkuku.....	97

3.6 Tahsil	102
3.6.1 Tahsil İşleminin Hukuki Niteliği	103
3.6.2 Tahsil İşleminin Unsurları	107
SONUÇ	110
KAYNAKLAR	114

KISALTMALAR

AATUHK	Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
ABD	Amerika Birleşik Devletleri
An.	Anayasa
AO	Alman Vergi Usul Kanunu
B.	Baskı
Bkz. / bkz.	Bakınız / bakınız
E-Tebliğat	Elektronik Tebliğ / Tebligat
İİY	İyi İdare Yasası (KKTC)
İYUK	İdari Yargılama Usulü Kanunu
KATUHY	Kamu Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Yasa (KKTC)
KDV	Katma Değer Vergisi
KKTC	Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti
md.	madde
MERNİS	Merkezi Nüfus İdare Sistemi
OECD	The Organisation for Economic Co-operation and Development
s.	sayfa
TC	Türkiye Cumhuriyeti
vb.	ve benzeri
vd.	ve devamı
VUK	Vergi Usul Kanunu
VUY	Vergi Usul Yasası (KKTC)
YİM	Yüksek İdare Mahkemesi

GİRİŞ

Çalışmanın ilk bölümünde vergilendirme sürecine -ki bu zaman zaman vergilendirme usulü olarak da nitelendirilecektir- esas teşkil eden unsurlar anlatılacaktır. Bunlar verginin tarhı başlığı altında gösterilecek ve vergi tarhının geçmişten günümüze dayandığı esaslar anlatılacaktır. Karşılaştırmalı Hukuk bağlamında da bu esasların uygulandığı ülkelerden örneklere yer vermeye gayret edilecektir. Konunun sınırlandırılması gereğinden hareketle vergi kavramlarına değinilecek, fakat bu kavram başlı başına başka bir araştırma konusunu oluşturduğundan konunun ayrıntılarına bu çalışmada yer verilmeyecektir. Ancak, vergilendirme süreci kapsamında konuyu ilgilendiren kavramlar ayrıntılı olarak ele alınmaya çalışılacaktır. Vergi tarhı başlığı altında ele alınan kavramlar ise örneğin idarece takdir usulü, “kamusal güce dayalı vergilendirme sistemi” içinde değerlendirecek ve bu başlık içerisinde bu sistemin özelliklerinden, uygulandığı ülke örneklerinden bahsedilecektir. Bu sistemin bahsi geçen başlık altında incelenmesinin nedeni ise vergilendirme sürecinin idare tarafından yürütülmesidir. Bir başka tarh yöntemi olan beyan usulünde de yine aynı yol izlenecek ve bu başlık içerisinde “kendi kendini vergilendirme sistemine” değinilecektir. Ayrıca yine söz konusu sistemin ülke örneklerine yer vermeye ve ilgili ülkelerin neden bu sistemi tercih ettiklerine de değinilmeye çalışılacaktır.

Çalışmanın ikinci bölümünde ise vergilendirme usulünün Türk hukukundaki süreci anlatılmaya çalışılacak ve vergilendirme sürecine esas teşkil eden unsurlar Türk hukuku üzerinden anlatılacaktır. Bu bölümde, Türk hukukuna özgü olan tahakkuk aşamasının diğer kavramlara oranla daha fazla üstünde durulması amaçlanmaktadır. Nitekim diğer ülkelerde yer almayan bu kavram, idari bir işlem de

olmaması nedeniyle ayrı bir öneme sahiptir. Vergilendirme sürecine etki eden diğer kavramlar; tarh, tebliğ ve tahsil işlemleri de idari işlem niteliğini haiz olduklarından bunların da üzerinde ayrıntılı olarak durulması planlanmaktadır.

Son olarak çalışmanın üçüncü ve son bölümünde ilk iki bölümde ortaya konan kavramlar ve Türk hukukuna ilişkin tespitler üzerinden Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde vergilendirme süreci karşılaştırmalı olarak incelenecektir. Bu bölümde sık sık KKTC mahkemelerinin konuya ilişkin verdiği kararlardan alıntılar yapılmaya çalışılacak ve ülke mevzuatından sıklıkla yararlanılarak KKTC hukukunun vergilendirme sürecine bakışı ortaya konmaya çalışılacaktır. Böyle bir yöntem izlenmesinin nedeni, KKTC'deki vergilendirme sürecini anlatan yazılı kaynakların sınırlı olmasından ve Anglo-Sakson Hukuk Sistemi'nin etkilerinden ileri gelmektedir. KKTC yargı sisteminde Türk yargısına benzer nitelikte bir yargı sistemi olmadığından, vergilendirme sürecinde, özellikle tahakkuk aşamasındaki farklılıkların üzerinde durulmaya çalışılacaktır. Bölümün sonunda ise her iki hukuk sisteminin içerisindeki eksiklikler ve farklılıklar tespit edilip ortaya konmaya çalışılarak çalışmanın sonlandırılması amaçlanmaktadır.

Bölüm 1

VERGİLENDİRME SÜRECİNİN TEORİK YAPISI

1.1 Vergilendirme Sürecine İlişkin Temel Kavramlar

Vergi, kamusal hizmetlerin karşılanması amacıyla devletin egemenlik gücüne dayanarak gerçek ve tüzel kişilerden karşılıksız olarak elde ettiği ve bunun yanında cebri niteliği de haiz olan ödemeler şeklinde tanımlanmaktadır¹. Kamu maliyesi literatüründe verginin birçok tanımı yapılmıştır. Bu tanımlarda karşılaşılan başlıca özellikler ve üzerinde uzlaşıya varılan unsurlar verginin “cebri” ve “karşılıksız” olduğudur². Vergi kavramı, günün koşullarına göre ve tanımı yapan kişinin ideolojisine göre farklılık arz etmektedir. Açıklanan bu nedenlerden dolayı da ne yeni ne de eski mali literatürde tam bir görüş birliğine varılamamıştır³.

Verginin tam bir tanımı olmaması nedeniyle konu hakkında bazı yazarların vergiye ilişkin verdikleri tanımlardan hareket etmek zorunluluğu doğmaktadır. Bu doğrultuda da vergi ve vergilendirme kavramları üzerinde farklı bakış açılarını ele almak, söz konusu kavramları anlayabilmek açısından önem arz etmektedir.

Bu doğrultuda vergilendirme sürecine hâkim olan temel kavramlar içerisinde vergiye yüklenen anlam ve verginin konusu kavramları başta gelmektedir. Vergilendirme sürecinin mihenk taşını oluşturan bir diğer kavram ise vergi sùjeleri olarak anılan, vergi alacaklısı ve vergi borçlusunu kavramlarıdır. Çalışmaya,

¹ AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 11. B., Ankara, 2006, s. 115.

² NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayım, 8. B., İstanbul, 1992, s. 220.

³ TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi**, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul, 1977, s. 27.

vergilendirme sürecinin var olmasını sağlayan bu kavramların açıklanması ile başlanacaktır.

1.1.1 Verginin Anlamı ve Konusu

Henry Laufenburger “*Vergi nedir?*” sorusuna radikal bir cevap vererek; “*bir angaryadır. Buna hiç şüphe yok*”⁴ demiştir. Laufenburger, günümüzde verginin “para” ile karşılık bulmasının mükellefler tarafından daha olumlu karşılanmadığına vurgu yaparak, devletler tarafından toplanan bu verginin karşılığında devletin herhangi bir şeyi yapmaya mecbur olmadığını belirtmiştir. Fakat günden güne ağırlaşan ve çeşitlilik kazanan vergileri toplayan devletin, iç ve dış güvenlik veya hiç değilse can ve mal güvenliğini korumayı, idare, ulaştırma, eğitim, adalet gibi (son sayılanların harçlarla karşılanmadığı ölçüde) ve maalesef bürokrasiden toplu bir biçimde fayda sağlamayı vaat etmek görevlerini ironik bir biçimde göstermiştir. Bunlara ek olarak verginin lüzumsuz olmadığını, mükelleflerin menfaatine olduğunun da altını çizerek, gelirlerin bir kısmının bireyler için giyecek, yiyecek ve konut ihtiyacı kadar önemli olan toplumsal ihtiyaçların giderilmesine tahsis edilmesinde yarar olduğunu belirtmiştir⁵.

Fritz Neumark vergiyi; “*ekonomik kıymetlerin (kaideten para meblağlarının) münferit ekonomilerden siyasi cebir altında devlete veya müdevver selâhiyetlere sahip diğer amme hükmi şahıslarına, karşılık istemeğe bir hak mucip olmadan yapılan transferi demektir, bu transferde icrası lâzımgelen münferit ödemelerin şartları, bilhassa nev’i, ölçüsü, sebep ve zamanı, umumî kanun hükümleri çerçevesinde olmak üzere, ekseriya otoriter şekilde, o ödemeleri kabul eden makam tarafından tesbit edilir*”⁶ olarak tanımlamıştır. Neumark bu tanımı 1951 yıllarında

⁴ LAUFENBURGER, Henry, **Vergiler ve Tarihi**, çeviren, HANYAL, Ragıp, Kardeş Matbaası, Ankara, 1964, s. 1.

⁵ LAUFENBURGER, s. 1-3.

⁶ NEUMARK, Fritz, **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul Akgün Matbaası, İstanbul, 1951, s. 61.

yapmasına rağmen hâlen geçerliliğini korumaktadır. Vergi günümüzde de, bu yetkiyi haiz olan kişiler tarafından, çoğunlukla siyasi saiklerle ve karşılıksız olarak alınmaktadır⁷. Ayrıca verginin neyden ve ne kadar alınmasına ilişkin kararları da o otoriteye sahip olan kişileri de yasa koyucu belirlemektedir.

Son olarak Halil Nadaroğlu, çağın gereklerine uygun ve bütün işlevlerini kapsar ölçüde sayılacak biçimde vergiyi; *“vergi, devletin veya devletten aldığı yetkiye dayanan kamu tüzel kişilerinin geniş anlamdaki kamusal faaliyetlerinin gerektirdiği harcamaları karşılamak ya da kamusal görevlerinin gereklerini yerine getirmek amacıyla yasal esaslara uymak kaydıyla ve hukuki cebir altında, özel bir karşılık vaadi olmaksızın geri vermemek üzere gerçek kişilerle gerçek olmayan kişilerden aldıkları para tutarlarıdır”*⁸ şeklinde tanımlamıştır.

Yukarıda yapılan vergi tanımlarının⁹ her biri farklılık arz etse de temelde uzlaşılan unsurlar aynıdır. Geline nokta, verginin amaç ve işlevleri göz önünde bulundurulursa vergi; devletin ve yetkili kılınan kamu kurumlarının, mali ve mali olmayan görevlerini yerine getirmek üzere, gerçek veya tüzel kişilerden; cebren, karşılıksız ve egemenlik gücüne dayanarak aldığı para şeklindeki iktisadi değerler olarak tanımlanabilmektedir¹⁰.

Verginin konusuna, kanuni mükellefiyetin doğmasına neden olan “şey”, “fil”, “vaka” ya da “para” birimleri şeklinde ifade edilen ekonomik kıymet miktarlarıdır diyerek geniş bir tanım vermek mümkündür. Neumark, “şey” olarak kastedilenin maddi veya gayri maddi ekonomik malları temsil ettiğini, “fil” ve “vakalara” ithalatı, ticari ve hukuki işlemleri örnek olarak göstermiştir. Son olarak

⁷ NEUMARK, s. 62; NADAROĞLU, s.67-69; AKDOĞAN, s. 116-118.

⁸ NADAROĞLU, s. 222.

⁹ Diğer bazı vergi hukuku tanımlamaları için bkz. ERGİNAY, Akif, “*Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarıyla Münasebeti*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 8, Sayı 3, 1973, s. 674-675.

¹⁰ AKDOĞAN, s. 117-118.

“para” unsurunun ise, gelir, servet ya da gelir ve servet farkları (fazlaları) olduğunu belirtmiştir¹¹. Dar anlamıyla verginin konusu ise, geniş anlamda vergi konusuna dâhil olan “şey” ve “fillerin” somut hâli olarak tanımlanabilmektedir.

Bir vergide açık ve yoruma kapalı olması gereken ilk unsur konusu olmalıdır¹². Vergilerle ilgili yapılan kategorilerde vergi konularına göre yapılan sınıflandırma, hemen hemen tüm dünya ülkelerinde aynı olmaktadır. Vergilerin konusuna göre yapılan bu sınıflandırmada, konulan vergi, adını doğrudan o verginin tahsil edildiği şeyden almaktadır. Verginin çoğu zaman tekniği bakımından anlaşılması güç ve girift olan yanı, bu yönüyle daha anlaşılabilir kılınmıştır. Söz konusu sınıflandırma biçimine örnek olarak; gelirler üzerinden alınan vergiler, servet ve servet tasarruflarından alınan vergiler ve harcamalar üzerinden alınan vergileri vermek mümkündür¹³. Vergi konusu üzerinde evrensel niteliği haiz olan bu örnekler birçok ülkede belirtilen şekilde kabul görmüştür.

Ülkelerin milli gelirini oluşturan vergilere, devletler tarafından büyük bir önem verilmiştir. Nitekim bu noktada devletlerin koyduğu vergilerin konuları, ne üzerinden vergi alınacağına belirlenmesi, ulaşmak istedikleri sosyo-ekonomik çözümleri hangi iktisadi unsura dayandıracakları hayati önem taşımaktadır¹⁴. Vergilerin konusunun belirlenmesi genellikle politik bir olgu olmakla birlikte¹⁵, vergi konuları yasa koyucu tarafından belirlenmektedir. Yasa koyucunun bu yetkisinin olması daha önce hiç vergilendirilmemiş bir unsurun veya bir fiilin

¹¹ NEUMARK, s. 63; ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, 17. B., Ankara, 2003, s. 39-40.

¹² ULUATAM, Özhan, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, 4. B., Ankara, 1991, s. 193.

¹³ MUTLUER, M. Kâmil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. B., İstanbul, 2008, s.124. Karşılaştırınız: RÉPACI, Francesco A., “İktisadi Vergi Nazariyesi”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 3, 1950, s. 608-609.

¹⁴ AKDOĞAN, s. 136.

¹⁵ Maliyenin iktisat bilimi üzerinden açıklanması ve vergi siyaseti ile bağı görece yakın olarak nitelendirilebilecek bir tarihte oldukça tartışmalıydı. Répaci’nin II. Dünya Savaşı sonrasındaki iktisadi kalkınma politikaları üzerinden konuya ilişkin değerlendirmeleri için bkz. RÉPACI, s. 607-624 (özellikle s. 607-611 ve s. 623-624).

vergilendirebilmesi anlamına da gelmektedir¹⁶. Vergi konusunun bir diğer özelliği de yasalarla belirlenmemiş bir verginin söz konusu olmayacağıdır. Şayet bir unsur ya da herhangi bir işlem yasa ile tanımlanmış değil ise konulan verginin meşruiyeti de olmayacaktır. Söz konusu durumun uzantısı ise vergi konularının -vergilendirmenin- kıyas kabul etmediğidir. Verginin konusu göz önünde bulundurulduğunda, herhangi başka bir işlem veya iktisadi bir unsurun kıyas yoluyla vergilendirilmesine imkân bulunmamaktadır¹⁷.

Vergi tanımlarına ve vergi konusuna ilişkin bu kısa açıklamalardan sonra, vergilendirme sürecinin (vergilendirme usulünün)¹⁸ mihenk taşı oluşturduğu vergilendirme sükelerinden diğeri bir anlatımla, vergi yükümlüsünden (mükellef), vergi sorumlusundan ve vergi alacaklısı olarak taraf konumunda olan idareden bahsedilecektir.

1.1.2 Vergi Sükeleri

Vergi sükeleri deyiminden vergi uygulamasında yer alan taraflar anlaşılmalıdır. Vergilendirme sürecinde, süreci yürütebilecek iki taraf vardır. Bu taraflardan biri devlet, (dar anlamıyla) diğeri ise mükelleftir. Aşağıda ele alınacağı üzere, ülkelerin belirlemiş olduğu vergilendirme usulü sistemine göre sürecin yürütücüsü belli olmaktadır. Örneğin kamusal güce dayalı vergilendirme sistemini uygulayan bir ülkede vergilendirme sisteminin yürütücüsü idaredir. Bir diğeri sistem kendi kendini vergilendirme sistemidir. Bu sistemi benimseyen ülkelerde de söz konusu süreci bizzat mükellef yürütmektedir. Bazı ülkelerde ise vergilendirme usulüne karma sistem hâkim olmaktadır. Nitekim burada da vergilendirme sürecine her iki taraf dâhil olmakta ve sürecin yürütücüsü hem mükellef hem de idare

¹⁶ NADAROĞLU, s. 240.

¹⁷ EKER, Aytaç, **Kamu Maliyesi**, Anadolu Matbaacılık, 2. B., İzmir, 1997, s.137; AKDOĞAN, s. 132-133; AKDOĞAN, s. 137.

¹⁸ Bu iki kavram çalışma boyunca, aynı anlamı karşıladığından birbirini yerine kullanılabilir.

olmaktadır. Bu bağlamda vergi süjeleri başlığı altında vergi alacaklısı olan idare ile vergi yüklenicileri sıfatını haiz mükellef ve sorumlu kavramları anlatacaktır.

1.1.2.1 Vergi idaresi

Vergi idaresi vergilendirme sürecinde vergi alacaklısı¹⁹ olan taraftır. Vergi idaresinin bu süreçteki konumuna geçmeden önce vergilendirme yetkisinden²⁰ kısaca bahsetmek gerekmektedir. Vergilendirme yetkisi dar anlamıyla devletin veya devletin verdiği yetkiyle hareket eden kamu tüzel kişilerinin vergi koyma ve toplama haklarını muhteva eder. Geniş anlamda vergilendirme yetkisi ise kamu gelirlerini karşılamak üzere gerçek ve tüzel kişilerin üzerine konulan her türlü mali külfeti ifade etmektedir²¹. Vergilendirme yetkisi, aşamalarına göre şema edildiği takdirde iki aşamalı bir tablo ile karşılaşılmaktadır. Vergi muafiyetleri ve vergi istisnaları koyma ve bunları değiştirme yetkisi yasamanın vergilendirme yetkisinin birinci ayağını oluşturmaktadır. Bu çalışmayı doğrudan ilgilendiren ve vergilendirme yetkisinin ikinci ayağını oluşturan unsurlar ise tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil olarak adlandırılan, idarenin sübjektif ve bireysel nitelikteki vergilendirme işlemleridir. Vergilendirme yetkisinin bu şekilde kategorize edilmesi federal devletlerde; federal devlet ile federe devletler, merkezi devletlerde ise devlet ile yerel idareler arasındaki vergilendirme bölüşümü açısından önem tařımaktadır²².

¹⁹ Neumark vergi idaresi için, bazı maliyeciler tarafından kullanılan “aktif vergi süjesi” kavramını uygun görmemiş bunun yerine “vergilendirme süjesi” kavramının daha uygun olabileceğini belirtmiştir. Fakat vergilendirme yetkisini ve hakkını haiz olan bu kurum için “vergi alacaklısı” kavramının kullanılmasının daha uygun olduğunu da vurgulamıştır. NEUMARK, s. 68.

²⁰ Vergilendirme yetkisinin Türkiye’deki tarihsel gelişim çizgisi hakkında bilgi için bkz. AKYAZAN, Ahmet Emrah, “Vergilendirme yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 80, 2009, s. 1-30.

²¹ AKYAZAN, s. 1. Vergiler yanında; resim, harç, şerefiye ve sosyal yardım kurumlarına (Emekli Sandiği, Sosyal Sigortalar Kurumu vb.) ve meslek kuruluşlarına, (Ticaret ve Sanayi Odaları, Barolar, Mimar Odaları vb.) dini kuruluşlara ödenen prim, denek ve aidatlar gibi vergi benzeri gelirler de bu yetkinin sınırları içerisinde yer alırlar. Bu sayılanların ortak paydası ise devlet egemenliğine dayanmalarıdır. ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982, s. 5.

²² ÇAĞAN, s. 5-6.

Vergi idaresi; merkez, taşra ve yurt dışı yapılanması çerçevesinde yasalarla kendisine vergilendirme yetkisi tanınmış olan kurum veya kuruluşlardır. Bu yapılanma her aşamada yeterli kamu çalışanına sahip ve fiziki donanımı belli bir seviyede olması beklenen bu bağlamda da gerekli yetki ve olanaklarla donatılmış olması gereken bir yapılanmadır²³. Nitekim kanun yapma yetkisini haiz olan makamın vergilendirme ilkelerini göz önünde bulundurarak ve her ülkenin kendi gerçeğine uygun olarak çıkarmış olduğu vergi kanunlarının adil, etkin ve sağlıklı bir biçimde yürütülmesi vergi idaresine bırakılmıştır²⁴. Bu açıklamadan da anlaşılacağı üzere yasa koyucu vergi idaresini, vergi kanunlarının uygulanması bakımından sorumlu kılmış ve bu süreçte vergi idaresine gerekli olan tüm yetkileri devretmiştir. Her ülkenin kendine has idari yapılanmasına bağlı olarak vergilerin başarılı ve sorunsuz uygulanması genel anlamda vergi idaresinin sorumluluğundadır. Vergilendirme işlemlerinde anlatılacağı üzere vergi idaresinin, vergilendirme işlemleri nezdinde yapacağı işlemler birer idari işlem sayılmakta ve bu anlamda da idari işlemlerin tabi olduğu yargılama usullerine tabi olmaktadır.

Çalışmanın bu bölümünde ele alınacak tarh usulleri arasında yer alan beyan usulü çağdaş ülkelerde yer alan matrah belirleme usulü olarak uygulanmaktadır. Bu doğrultuda mükellefler beyan usulüne göre vergi idaresine vergiye tabi unsurları beyan etmektedirler. Vergi idaresi de yapılan bu beyandan hareketle mükellefin ödemesi gereken vergi borcunu hesaplamaktadır. Söz konusu sistemi uygulayan ülkelerde bu görev, vergi idaresinin asli görevi olmaktadır. Son derece çağdaş ve insani bir yaklaşımı içerdiği belirtilen bu usulde, birtakım sosyolojik sorunlar ile ülke

²³ AKDOĞAN, s. 146.

²⁴ Çeşitli ülke anayasalarında yer alan vergilendirme ilkelerinin karşılaştırılması için bkz. GERÇEK, Adnan, “*Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 63, Sayı 1, 2014, s. 100-112 (özellikle s. 101’deki tablo).

gerçekleri birlikte değerlendirildiğinde, vergi yasalarına saygılı davranmayabilecek kişilerin de olabileceği sonucuyla karşılaşılacaktır. Böyle bir durum da vergi yasalarının vergi idaresi tarafından sağlıklı uygulanamaması gibi bir sonuca neden olabilecektir. Bahsi geçen durumların önlenmesi veya hiç yaşanmaması için de yasa koyucu vergi idaresini, mükellefleri izleyebilmek, gerekli bilgileri toplayabilmek ve vergi denetimine tabi tutabilmek gibi işlemleri yapabilmesi için yetkilendirmiştir²⁵. Bu noktadan sonra idare gerekli denetimlerini yaparak vergi yasalarına saygılı olmayan mükelleflere yaptırım uygulayabilecektir. Bu yaptırımlar da her ülkenin belirlediği politikaya göre değişmekle birlikte, mükelleflerin neden oldukları fiilin niteliğine göre yasalar tarafından öngörülen doğrultuda verilmektedir. Söz konusu yaptırımlar, mükellefleri kanunlara saygılı davranmaya özendirdiği için önleyici ve kanunlara saygılı davranmayanları da gerçekleştirdikleri fiil nedeniyle cezalandırıcı bir işlev görmektedirler. Bu bağlamda cezalandırma, fiilin niteliğine göre mali bir yaptırım olabileceği gibi, kamu düzenine aykırılık teşkil ettiği takdirde hürriyeti bağlayıcı ceza da olabilmektedir²⁶.

1.1.2.2 Vergi Mükellefi ve Vergi Sorumlusu

Vergilendirme usulünde yer alan önemli kavramlardan biri de vergi mükellefi ve vergi sorumlusudur. Her ülkenin bu kavramlara verdiği isim farklı olabilmektedir. Ancak söz konusu kavramlar, evrensel nitelik taşımakta ve çoğunlukla da aynı anlamı karşılamaktadırlar. Örneğin Alman Vergi Usul Kanunu'nda (AO) devletin karşısında yer alan kişi veya kişiler için çok farklı nitelermeler yapılmaktadır. Söz konusu kanunda yer alan “*Steuerpflichtiger*” kavramı vergi ödevlisi olarak karşılık bulmakta ve vergi borçlusu, vergi sorumlusu, vergi borcu kesmekle sorumlu kişi veya vergi beyannamesi vermekle sorumlu kişi gibi kavramların bir üst kavramı

²⁵ NEUMARK, s.68; AKDOĞAN, s. 146-147.

²⁶ AKDOĞAN, s. 146-147.

olarak kullanılmaktadır²⁷. Dolayısıyla burada vurgulanmak istenen husus vergi süjesinin ne şekilde adlandırıldığı değil, -kavramın ayırt edici özelliği de olan- vergiyi ödeyen, vergiye tabi olan kişi veya kurumlardır. Hemen belirtmek gerekir ki bu kavramlar hukuki ve iktisadi boyutlarıyla açıklanmaya muhtaç olan kavramlardır.

Hukuki boyuttan bakıldığında vergi süjesinin belirlenmesi bakımından vergilendirme usulünü yakından ilgilendiren iki kavramın yer aldığını görmek mümkündür. Bunlar yine her ülkenin farklı bir isim ile nitelemesiyle beraber, vergi mükellefi (vergi borçlusunu) ve vergi ödeyicisinden ibarettir. Vergi mükellefi veya vergi borçlusunu, vergi kanunun yükümlülük bağladığı hadise ve vergi alacaklısı ile ilişkili olan kişi veya kurumları ifade eder. Bu kişi veya kurumlar vergi kanunlarına göre vergiyi gelirinden veya servetinden ödemek zorunda olanları ifade etmektedir²⁸. Öte yandan “vergi ödeyicisi” sıfatını haiz kişi veya kurumlar, vergi alacaklısına diğer bir isimle vergilendirme süjesine fiilen vergi ödemek zorunda olanları belirtmektedir. Temelde ise vergi borcunun ödenmesinden herkesten önce vergi kanununda belirtilen mükellef sorumlu olduğu için, vergi borçlusunu (mükellef) ve vergi ödeyicisi aynı kişilerdir²⁹. Buna karşılık bazı durumlarda vergi borcunu ödemesi gereken kişi vergi kanunlarında farklı gösterilebilmektedir. Kanun, vergi borcunu doğrudan yükümlü tutulmak istenen kişi tarafından ödenmesini değil, aksine onun adına kanuni bir aracından talep ve tahsil olunmasını belirtebilmektedir³⁰. Bu kişi asıl mükellef olmamakla birlikte, kanuni mükellefin vergi borcunu ödemekle

²⁷ YAVAŞLAR BAŞARAN, Funda, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü- Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-** Seçkin Yayınları, 1. B., Ankara, 2013, s. 212-213.

²⁷ GÜNEŞ KARAÇOBAN, Tuğçe, **Vergi Usul Hukukunda Re 'sen Araştırma İlkesi**, Seçkin Yayınları, 1. B., Ankara, 2013, s. 39-43.

²⁸ TURHAN, s. 62-63; GERÇEK, Adnan, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Hâlleri ve Türlerinin İncelenmesi*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı 3, 2005, s. 159.

²⁹ GERÇEK (Vergi Sorumlusu), s. 158-159.

³⁰ NEUMARK, s. 66; TURHAN, s. 63.

yükümlü kişidir ve bu üçüncü kişiye de vergi sorumlusu adı verilmektedir³¹. Nitekim vergi borcunu ödeme yükümlüğünü üstlenen gerçek vergi borçlusundan bir başka üçüncü kişinin bu borcu ödemesi durumu, modern vergi hukukunun hâkim olduğu sistemlerde karşılaşılan bir uygulamadır. Buna örnek olarak kaynakta tevkif usulü³² (*stoppage at the source*) gösterilmektedir. Söz konusu usulün uygulandığı ülkelerde, hizmet işini yapan kişinin ücretleri işveren tarafından ödenirken vergileri de kesilmekte ve vergi idaresine ödenmektedir. Yukarıda anlatılanların cisim bulmuş hâlini oluşturan bu örnekte; yanında çalıştırdıkları işçilere verdikleri ücret üzerinden vergi borcunu hesaplayıp söz konusu borcu vergi dairesine yatırmak zorunda olana işveren, vergi sorumlusu olduğu hâlde, ücret elde eden kişi vergi mükellefi olmaktadır³³.

İktisadi³⁴ açıdan da vergi sùjesinin iki yönlü olduğunu söylemek mümkündür. Bunlardan ilki, bir yönden yasa koyucunun iradesine göre vergi yükünü taşıması gereken kişiye ve bu kişi de “kanuni vergi yüklenicisi” (*steuerdestinatar*) sıfatını alan kişiye karşılık gelmektedir. Bir diğerk yönden ise, vergi yükünü gerçek anlamda üzerine almak durumunda kalan kişiye denk düşmektedir. Bu durumda, söz konusu kişi için de “gerçek vergi taşıyıcısı” (*steuertrager*) kavramı kullanılmaktadır³⁵. Buna örnek olarak yasa koyucunun iradesi doğrultusunda çıkarılan tüketim vergileri ve genel muamele vergileri gösterilmektedir. Bu vergilerin yüklenicisi esasında tüketici kavramını haiz olan kişidir. Fakat söz konusu vergilerin bizzat tüketici tarafından tahsil edilme olanağı yoktur. Zira, vergiye tabi yükümlülerin sayısı çok fazla olduğundan bunların teknik olarak denetlenmelerine imkân yoktur. Buradaki bir

³¹ GERÇEK (Vergi Sorumlusu), s. 160.

³² Bu tahsilat yöntemi için; “*vergi kesintisi*”, “*kaynakta kesme*” veya “*stopaj*” tabirleri de kullanılmaktadır. Değerlendirme için bkz. GERÇEK (Vergi Sorumlusu) s. 168.

³³ TURHAN, s. 63; GERÇEK (Vergi Sorumlusu), s. 174.

³⁴ İktisadi açıdan vergi sùjeleri makro ve mikro ekonomik anlamda oldukça geniş anlama sahip konular olduğundan, çalışmada bunlara değinilmeyecek, ancak iktisadi açıdan söz konusu sùjelerin kavramları açıklanmaya çalışılacaktır.

³⁵ NEUMARK, s. 67-68; TURAN, s. 64.

başka sorun ise, vergi taşıyıcısı olan kişinin aynı zamanda vergi ödeyicisi olması ve buna bağlı olarak da veri yükümlüğünün göze çarpan bir biçimde ortaya çıkarak vergiye karşı doğan tepkileri arttırmasıdır. Tam da bu sebeple bahsedilen muamele vergileri en geç perakende aşamasında tahsil edilmektedir. Çünkü bu aşamada verginin yansıtılması ve vergiye karşı doğan tepkilerle kolaylıkla başa çıkılabilecektir. Ayrıca yukarıda bahsedilen vergi sùjelerinin sayılarının fazla olması nedeniyle oluşacak sorunlar bertaraf edilebilecek ve modern muhasebenin gerekleri yerine getirilebilecektir³⁶. Sonuç olarak vergi tekniği açısından çözümlenmesi gereken önemli sorun, vergi mükelleflerini hukuki boyuttan açık ve kesin bir şekilde sınırlandırarak kanuni vergi taşıyıcıları ile gerçek vergi taşıyıcılarının aynı kişiler olmalarını temin etmektir.

1.2 Vergilendirme Süreci

Verginin konusu yasalarla belirlendikten sonra vergi alacaklısının bunu vergi borçlusundan temin edebilmesi için birtakım şartların gerçekleşmesi gerekmektedir. Diğer bir ifadeyle vergilendirme sürecinin başlayabilmesi, kanunda belirtilen iktisadi unsurun yükümlü nezdinde bir sonuç doğurmasına bağlıdır ve buna vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi denilmektedir³⁷.

Alacaklı idare, vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra vergiyi yükümlüden temin edebilmek ve bu alacağı sona erdirmek için bir dizi işlemler yapmak mecburiyetindedir. Bunlar mali literatürde sırasıyla ve ülkelerin belirlemiş

³⁶ TURHAN, s. 64; Ayrıca burada belirtilmesi elzem nokta, verginin kanuni yüklenicisinin de fiilen yerleşip yerleşmeyeceği konusu kanun koyucunun iradesinden ziyade, makro ve mikro ekonomik koşullara bağlıdır. Bu nedenle de kanun koyucunun amacının tamamen gerçekleşmemesi sonucu doğması muhtemeldir. Bu bir örnekle pekiştirilecek olursa bir tüketim vergisini arttırmak yoluyla vergilendirilen malın tüketicilerinin sorumlu tutulmak istenmesi durumunda, kanun koyucunun bu yöndeki amacının hayata geçirebilmesi, tüm bunlardan önce üreticiler tarafından ödenmesi zaruri verginin fiyat sistemi aracılığıyla tüketicilere fiilen nakledilebilmesine bağlıdır. Aksi durumda, vergi yükü verginin konusunu ortaya çıkaran malın üreticisi üzerinde kalır. Diğer bir ifadeyle “gerçek vergi taşıyıcısı” bu vergiyi ödemek durumdadır. TURHAN, s. 64-65, 309-312; NEUMARK, s. 159-160.

³⁷ NADAROĞLU, s. 239, 243-244; PEHLİVAN, Osman, **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2018, s. 96-97.

oldukları vergilendirme sürecine göre farklılık arz etse de genel itibariyle; tarh, tahakkuk, tebliğ ve tahsil işlemleridir³⁸.

Vergilendirme işlemleri arasında birinci sırayı oluşturan tarh işlemi, yükümlünün ödemesi gereken vergi miktarının belirlenmesi, devlet adına bir vergi borcunun saptanması için yapılan idari bir işlemdir³⁹. Mali terminolojide vergi borcunun hesaplanması, saptanması işlemine tarh işlemi denilmekte ve kural olarak bu işlem vergi idaresi tarafından tesis edilmektedir⁴⁰. İlerleyen kısımlarda görüleceği üzere bazı tarh yöntemlerinde vergi borcu yükümlü tarafından bizzat tarh edilmektedir.

Vergi dairesi tarafından yapılan tarhiyat sonrası vergi borcunun yükümlü tarafından ödenebilmesi için söz konusu tarhiyat işleminden yükümlünün haberdar edilmesi gereklidir. Yükümlüyü tarhiyat işleminden haberdar edilmesi yöntemine tebliğ adı verilmektedir⁴¹. Vergilendirme sürecindeki ikinci aşama olan tebligat aşaması hukuk devletleri açısından hayati öneme sahiptir. Nitekim beyana dayanan tarh yöntemi dışında kalan durumlarda, idare tarafından tarhı gerçekleştirilen bir vergi borcunun ilk önce yükümlü tarafından yasaların belirttiği şekil ve şartlara göre gerçekleştirilip gerçekleştirilmediğinin denetlenmesi gerekmektedir. Öte yandan vergi idaresi bakımından, yapılan tarh işleminin hüküm ifade etmesi vergi borcunun yükümlüye tebliğine bağlıdır⁴².

Tarh ve tebliğ edilen bir vergi borcunun ödenebilir aşamaya gelebilmesi için verginin tahakkuk etmesi gerekmektedir. Bir vergi borcunun tahakkuk edebilmesi için de vergi borcunun tebliği üzerinden belli bir sürenin geçmesi gerekmektedir. Söz konusu sürenin sonunda ise yükümlünün tutumuna göre vergi borcu ya tahakkuk

³⁸ NADAROĞLU, s. 246.

³⁹ AKDOĞAN, s. 152-154.

⁴⁰ NADAROĞLU, s. 246-247.

⁴¹ NADAROĞLU, s. 247.

⁴² AKDOĞAN, s.154-155.

eder, yani ödenecek aşamaya gelir ya da yükümlünün hukuki yollara başvurması neticesinde gelecek olan karara kadar verginin tahakkuku ertelenir⁴³.

Vergilendirme sürecini ortadan kaldıracak, diğer bir ifadeye vergi borcunu sona erdirecek olan işlem ise tahsil işlemidir. Bu işlem yükümlü tarafından vergi idaresine vergi borcu karşılığında ödenmektedir. Ülkelerin belirlemiş oldukları tahsil yöntemleri farklılık arz edebilmektedir. Bunlar vergi tahsiline ilişkin yöntemler kısmında ele alınacaktır.

1.2.1 Vergilendirme Usulleri

Vergi alacağının niteliği, vergi alacağının meydana gelmesi ve bu alacağın, alacaklı idare tarafından temin edilebilmesi vergi kanunlarında belli bir şekle bağlanmıştır. Bunlar aşağıda açıklanacağı üzere vergi tarhının dayandığı esaslardır. Bu esaslardan hangisi veya hangilerinin uygulama sahası bulunduğu konusu ise ülkelerin belirlemiş oldukları vergilendirme sistemine göre değişiklik arz etmektedir. Aşağıda da açıklanacağı üzere söz konusu tarh usullerinin bazıları büyük ekonomilere sahip ülkeler tarafından uygulanmıştır. Fakat bu usuller, beklenen verimin sağlanamaması, verginin etkin olması amacına ulaşamama gibi birçok olumsuz faktörler nedeniyle terk edilmiştir. Diğer bir ifadeyle söz konusu usuller, günümüzde sadece teorik olarak yer almakla birlikte, pratik açıdan hiçbir ehemmiyet arz etmemektedir. Buna karşılık şimdiden belirtmek gerekir ki, hemen hemen her ülkede geniş uygulama sahası bulan vergilendirme sistemi “kendi kendini vergilendirme sistemidir”. Beyan usulü sistemi anlatılırken bu sisteme ve söz konusu sistemi uygulayan ülkelere sık sık değinilecektir.

⁴³ NADAROĞLU, s. 247.

Vergilendirme sistemlerinde uygulanan ve geçmiş dönemlerde uygulanmış olan vergi tarhı türleri; idarece takdir usulü, karine veya dış belirtiler usulü, götürü usul ve son olarak beyan usulü sistemleridir.

1.2.2 Verginin Tarhı

Tarh, yükümlü olarak belirlenen kişinin vergi borcunu ödeyebilmesi için ödemesi gereken miktarın belirlenmesi yöntemine verilen isimdir. Doğmuş olan vergi borcunun miktarını hesaplama yöntemi olan tarh kural olarak idare tarafından yerine getirilmektedir⁴⁴. Tarh işlemi, vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra vergilendirme sürecinin devam edebilmesinin bir nevi göstergesi niteliğindedir.

Günümüz vergi sistemlerinde çeşitli tarh yöntemleri bulunmaktadır. Bunların bir kısmı giderek terk olunmuş uygulama alanı olmayan ancak gerektiğinde başvurulabilecek tamamlayıcı ve yardımcı nitelikte olan tarh yöntemlerdir⁴⁵. Geçerliliğini koruyan beyana dayalı tarh yöntemi ise modern ve ideal tarh yöntemi kabul edilerek uygulanma alanı bulmaya devam etmektedir⁴⁶.

Vergi hukuku sistemlerinde vergilendirme ile ilgili olan normlar vergi kanunlarında yer almaktadır. Herkesin mali gücüne göre vergi vermesi anayasalarda belirtilen en temel ilkedir. Ancak, bu ilkenin uygulama açısından her zaman vergi adaletini ve vergi verimliliğini etkin bir biçimde yerine getirmesi mümkün değildir⁴⁷. Bireylerin mali güçlerini tam olarak belirlemek ve vergi ödemeye razı⁴⁸ edebilmek vergi adaletini ve verimliliğini etkinleştirmek bakımından önem arz etmektedir.

⁴⁴ NADAROĞLU, s. 246; PEHLİVAN, s. 102.

⁴⁵ NADAROĞLU, s. 248.

⁴⁶ ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 27. B., Ankara, 2018, s. 98.

⁴⁷ AKDOĞAN, s. 152.

⁴⁸ Kişileri vergiye razı edebilmenin temelinde literatürde vergi ahlakı ve vergi psikolojisi olarak belirtilen kavramlar yer almaktadır. Bu konuda ayrıntılı bilgi için bkz. AKTAN, Coşkun Can, “*Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*”, **Çimento İşveren Dergisi**, Cilt 26, Sayı 1, Ocak, 2012, Makale 2.

Vergi tarhına ilişkin bu kısa açıklamalardan sonra tarhın ne anlama geldiği, özellikleri ve esasları konunun önemi bakımından aşağıda ayrıntılı olarak anlatılmıştır.

1.2.2.1 İdarece Takdir Usulü

Matrahların hesaplanması açısından vergi idaresine en geniş yetkiyi veren idarece takdir usulünde, yükümlü olarak belirlenen kişilerin vergi borçlarının idare tarafından bizzat hesaplanması söz konusudur⁴⁹. İdarece takdir usulünde idare, yükümlünün herhangi bir beyanına ihtiyaç duymadan bazı karinelere dayanarak vergi matrahlarını hesaplamaktadır. Kamu gücünü elinde bulunduran idare söz konusu işlemi hazine lehine hareket ederek yapacağından yükümlü açısından sakıncalı durumların ortaya çıkmasına neden olabilecektir⁵⁰. İdare tarafından takdir usulünün doğuracağı sakıncalara geçmeden önce bu yöntemin özelliklerine ve bazı ülkelerdeki görünümüne bakarak idari işlem teorisindeki yerini saptamak konu bakımından önem arz etmektedir.

Kamusal güce dayalı vergilendirme usulünde vergi borcu idari bir işlemle belirlenmektedir. Yükümlünün bu sistemdeki ödevi -kural olarak- idareye matrahını bildirmektir. Ancak idare burada yükümlünün bildirimiyle bağlı değildir. Zira idare gerekli gördüğü durumlarda tarh yapılmadan önce araştırma yetkisini haizdir⁵¹. Kamusal güce dayalı olarak yürütülen bu sürecin başrolünü, tüm süreç boyunca birel idari işlemleri yapacak olan idare üstlenmektedir⁵². Dolayısıyla vergilendirme usulünde gerçekleştirilecek olan idari işlemleri yetki unsuru kapsamında inceleme zorunluluğu doğmaktadır.

⁴⁹ TURHAN, s. 94-95.

⁵⁰ AKDOĞAN, s. 144.

⁵¹ YAVAŞLAR, s. 212-213.

⁵² GÜNEŞ KARAÇOBAN, Tuğçe, **Vergi Usul Hukukunda Re 'sen Araştırma İlkesi**, Seçkin Yayınları, 1. B., Ankara, 2017, s. 82.

İdari işlev açısından vergi idaresinin vergilendirme sürecinde bulunan idari işlemleri yapabilme ehliyeti ve vergi idaresine vergilendirme yetkisini kullanabilmesi adına verilen kuvvet ve iş görme ehliyeti olarak tanınan yetki unsuru, vergi idaresinin iş ve görevlerinin bütünü olarak ifade edilebilir⁵³. Yetki unsuru, yetkiyi kullanmayı haiz olanı kapsadığı ölçüde söz konusu yetkiyi kullanacak olanın yapabileceklerinin sınırını da içermektedir⁵⁴. Bu bağlamda yetki unsurunun hukuka uygunluğu, vergi idaresinin vergilendirme sürecinde konu unsuru bakımından da yetkili olmasını zorunlu kılmaktadır⁵⁵. Söz konusu zorunlulukla birlikte çalışmada yetki unsurunu dar anlamları olan yetki, konu, zaman ve yer bakımından özellik gösteren anlamlarıyla kullanılması amacı güdülmektedir. Sayılan unsurların yanı sıra geniş anlamları olan yetkinin niteliği ve vergi idaresinin görevli olduğu sınırlar da konuya dâhil edilecektir.

İdarece takdir usulü sisteminde (kamusal güce dayalı vergilendirme usulü) yetki unsuru, vergi borcunu tahsil etmekle yetkilendirilmiş olan vergi idaresinin, bu yetkisini kullanma ve vergi borcunu mükellefe bildirme konusunda takdir yetkisi olmadığı anlamını taşımaktadır⁵⁶. Öte yandan vergi idaresinin, kamu düzeninden kaynaklanan; vergi borcunun tayini, tespiti ve tahsili görevlerinin maddi ve şekli kanunlarda yer aldığı takdirde, bu kanunlara uygun olmak kaydı ile yerine getirilmesi için zorunlu, devredilemez ve vazgeçilemez yetkilere sahip olduğu anlamına gelmektedir⁵⁷. Ayrıca vergi idaresi vergilendirme sürecini başlatmak, yürütmek ve sürecin (usulün) hukuka uygun olup olmadığını denetlemek açısından söz konusu süreci re'sen araştırmakla yükümlüdür.

⁵³ GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, 10. B., Ankara, 2013, s. 134-135. (Yetki unsuruna ilişkin bilgiler işaret edilen kaynaktan yararlanılarak vergi hukukundaki görünümüne yansıtılmıştır).

⁵⁴ YAVAŞLAR, s. 83.

⁵⁵ GÜNEŞ, s. 83.

⁵⁶ GÜNEŞ, s. 84.

⁵⁷ GÜNDAY, s. 136-137.

Türk vergi sisteminde olduğu gibi Alman Federal ve Avusturya vergi sistemlerinde de vergilendirme usulü vergi idaresinin tesis ettiği idari işlemlerden oluşmaktadır. Söz konusu ülkelerde bu anlamda kamusal güce dayalı vergilendirme usulü hâkimdir⁵⁸. Örneğin Alman federal vergi sisteminde kamusal güce dayalı olan vergilendirme sürecini yönetmesi için bu yetkiler vergi idaresine verilmiştir. Nitekim bu yetkilerin temel hak ve özgürlüklerin sınırı içinde kalınarak hukuka uygun hareket edilmek suretiyle ve aynı zamanda eşit şekilde yerine getirilmesi de Alman Vergi Usul Kanunu'nun 85'inci maddesinde⁵⁹ emredilmiştir⁶⁰. Örneğin Alman Vergi Usul Kanunu'nun 164'üncü maddesine⁶¹ göre vergi idaresi, kamusal gücüne dayanarak vergiyi tarh etmekle yetkilendirilmiştir. Vergi idaresi tarafından yapılan bu tarh "inceleme kaydı" ile kayda geçmektedir. Bu şekilde yapılan tarh, zamanaşımı süresi içerisinde yine vergi idaresi tarafından gerçekleştirilecek denetimlerle nihai nitelik kazanmaktadır⁶². Avusturya Federal Vergi Kanunu ise bölüm 115 hükmü gereğince vergi idaresini, vergiyi tarh etmesi için hukuki ve gerçek anlamda tüm durumları incelemekle yetkili ve görevli kılmıştır. Kamusal güce dayalı vergilendirme sistemine hâkim olan Avusturya vergilendirme sisteminde vergi mükellefine, vergi idaresi ile iş yapmak ve bildirim yapmak zorunluluğu yüklenmiştir. Avusturya vergi idaresi, birçok zaman "*Finanz Online*" olarak adlandırılan sisteme yapılan beyannameler üzerinden vergi borcunu hesaplayıp vergiyi tarh etmektedir⁶³. Ayrıca vergi denetim elamanlarının yetersizliği nedeniyle tarh edilen vergilerin etkin bir biçimde denetlenememesi söz konusudur. Nitekim, hiçbir ülkede yükümlü-vergi memuru oranı, vergi idaresinin önce denetleyip sonra tarhı kesin şekilde

⁵⁸ GÜNEŞ, s. 84-85.

⁵⁹ DEĞİRMENDERELİ, Ali, "*Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi*", **Neşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, 2015, s. 38-39.

⁶⁰ GÜNEŞ, s. 86.

⁶¹ DEĞİRMENDERELİ, s. 60.

⁶² YAVAŞLAR, s. 344-345.

⁶³ GÜNEŞ, s. 85-86.

belirlemesine imkân vermemiştir⁶⁴. Söz konusu durumdan dolayı da her ülke kendine göre çözümler üretmiştir. Yukarıda bahsedildiği üzere Alman vergi sisteminde “inceleme kaydı” sistemi geçerli kılınmıştır. Avusturya’da vergi sistemine yerleştirilen usul ise, vergiyi doğuran olay meydana geldikten yıllar sonra bile vergi denetiminin yapılabilmesinin mümkün kılındığı bir usuldür⁶⁵.

İdarece takdir usulünde yükümlü olarak belirlenen kişiler bakımından meydana gelebilecek bazı sakıncalar vardır. Vergi memurları matrahlarla ilişkin saptamaları gerçekleştirirken hazineci⁶⁶ yaklaşımla hareket edeceklerinden objektif esasları göz ardı etmeleri kaçınılmaz olacaktır. Başka bir ifadeyle vergi memurunun “*her ne pahasına olursa olsun*” maliyenin çıkarımı ön planda tutma eğilimi olması nedeniyle, matrahları çok yüksek takdir etme tehlikesi vardır⁶⁷. Bunun gibi tehlikeli durumların söz konusu olmaması için vergi memurunun sübjektif değer yargılarından uzak objektif bakış açısına sahip olması gerekmektedir. Söz konusu usulün bir diğer sakıncası ise objektif olma unsurunun getireceği durumlardır. Şöyle ki; objektif ve gerçekçi olabilmek için yükümlünün özelliklerinin araştırılması ve hatta Nadaroğlu’nun bahsettiği üzere yükümlünün kendince gizli tutulması gereken belgelerinin incelenmesi gerekebilir. Bu durum da vergi psikolojisinde ters etkiye neden olmaktadır⁶⁸. Ayrıca bu usulün politik çıkar aracı hâline gelmesi de neredeyse kaçınılmazdır.

⁶⁴ YAVAŞLAR, s. 212.

⁶⁵ GÜNEŞ, s. 86.

⁶⁶ “*Hazineci her ne pahasına olursa olsun Hazine yararını ön plânda tutan eğilimi ifade etmek için kullanılan bir deyimdir*”. NADAROĞLU, s. 248.

⁶⁷ TURHAN, s. 94.

⁶⁸ NADAROĞLU, s. 249.

1.2.2.2 Karine veya Dış Belirtiler Usulü

Karine veya dış belirtiler usulü, yükümlünün gelir veya servetine bakılarak vergi borcunun hesaplanması yöntemi olarak tanımlanmaktadır⁶⁹. Karine en kısa tanımıyla, bilinen bir şeyden yararlanılarak bilinmeyi belirlemeye çalışmak olarak ifade edilebilir. Böylece bilinen unsurlardan yararlanılarak, bilinmeyen unsur tahmin edilmeye ve arasındaki ilişki kurulmaya, ortaya konmaya çalışılır⁷⁰. Vergi uygulamasında da bu tanımın yansımaları görülmektedir. Kişinin ödeme gücünün saptanması bakımından, gelir veya servetin göstergesi sayılan belirtilerden yararlanılarak vergi borcu hesaplanmaktadır⁷¹.

Karine veya dış belirtilerin başında kira gelirleri gelmektedir. Bunu takip eden örneklerde ise çalıştırılan işçi sayısı ve işletmenin bulunduğu şehrin nüfusu gibi göstergelerden yararlanıldığı görülmektedir⁷². 20. yüzyılın başlarına kadar Fransa⁷³, 20. yüzyılın ortalarına kadar ise Belçika'da bu usulün ilginç olarak nitelendirilebilecek örnekleri bulunmaktadır⁷⁴. Söz konusu ülkelerde “kapı ve pencere vergisi” olarak adlandırılmış vergi kanunu uygulanmaktaydı. Uygulama açısından oldukça pratik ve kolay olan bu kanun uygulanırken, yükümlünün oturduğu evin kapı ve pencere sayısı göz önünde bulundurulmaktaydı. Kapı ve pencere sayılarının dikkate alınmasının temelinde yatan neden ise bu sayıların yükümlünün ödeme gücüne karine teşkil etmesinden kaynaklanmaktaydı⁷⁵. Diğer bir

⁶⁹ EKER, s.137; AKDOĞAN, s. 140-142.

⁷⁰ AKDOĞAN, s. 140-142.

⁷¹ AKDOĞAN, s. 140-142; GERÇEK, s. 92.

⁷² MUTLUER, Kâmil M./ ÖNER, Erdoğan/ KESİK, Ahmet, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. B., İstanbul, 2007, s. 267.

⁷³ Fransa'daki bütçe gelişmeleri için ayrıca bkz. GÜRSOY, Bedri, **Kamusal Maliye Bütçe**, Siyasal Bilgiler Fakültesi Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara, 1980, s. 63-67.

⁷⁴ AKDOĞAN, s. 140.

⁷⁵ NADAROĞLU, s. 250. Ayrıca Nadaroğlu burada haklı olarak şu soruyu dile getirmiştir: “binanın değerini vergi tarhına esas almak varken, niçin kapı ve pencere sayısı gibi bir unsur matrah olarak kullanılmaktadır?”.

ifadeyle, evin kapı ve pencere sayısının evin büyüklüğünü belirlediği ve bu ölçütlerin kişinin vergi ödeme gücünün göstergesi olduğu varsayımına dayanılmıştır⁷⁶.

Yukarıda bahsedildiği üzere uygulama açısından kolay ve pratik olan bu usulün çeşitli yararlı ve sakıncalı sonuçları bulunmaktadır. Vergi konusunun kolay ortaya çıkması, matrahın çaba gösterilmeden belirlenmesi, vergi kaybının diğer usullere nispeten daha az olması ve objektif ölçütleri temel almasından dolayı vergi mahremiyetine daha uygun düştüğü bu usulün yararlı yanları arasında gösterilmektedir⁷⁷. Kapı ve pencere örneğinde de sayılan bu yararların somut hâli ile karşılaşılmaktadır; vergi tarhına esas olan unsur saptayabilmek için idarenin yükümlü ile ilişki kurmasına gerek yoktur. Yapılan bu tarhiyatın sonunda da idare ile yükümlü arasında herhangi bir anlaşmazlık çıkması mümkün değildir. Oysa kapı ve pencere sayısına göre değil de binanın değerine göre matrah belirleme yolu öngörülmüş olsaydı, idare ya kendiliğinden harekete geçip bunu gerçekleştirecekti ya da yükümlü beyanda bulunarak binasının değerini bildirecekti⁷⁸. Belirtilen iki durumda da yükümlü ile idare arasında anlaşmazlık çıkması kaçınılmaz olacaktı. Nitekim yükümlünün idarenin tespit edeceği değeri yüksek bulması muhtemel, diğer durumda ise idarenin yükümlünün beyan ettiği değeri düşük bulması muhtemel olacaktır⁷⁹.

Yükümlünün ödeme gücünü hesaba katmayan karine veya dış göstergeler usulü bu yönüyle oldukça sakıncalıdır. Zira bu usulde, vergi adaleti kavramı devre dışı bırakılarak kişinin sahip olduğu mallardan karine yoluyla vergi borcu hesaplanmaktadır. Kapı ve pencere örneğine dönülecek olursa, bu sayılardan hareket edilerek hesaplanan vergi borcu her zaman gerçeği yansıtmayacak ve ödeme gücüne

⁷⁶ EKER, s. 137.

⁷⁷ AKDOĞAN, s. 140.

⁷⁸ NADAROĞLU, s. 250.

⁷⁹ Belirtilen bu durum, Nadaroğlu'nun yukarıda belirtilen sorusuna cevap olma niteliğindedir.

göre vergi alınması ilkesine aykırılık oluşturacaktır⁸⁰. Diğer örneklerde de aynı durum söz konusudur. İşçi sayısının fazlalığına ve işyerinin büyüklüğüne bakıp kazancın da fazla olacağı karinesinden yararlanmak her zaman doğru olmayacak ve yine vergi adaleti kavramı sekteye uğrayacaktır. Öte yandan tersi durumlar da söz konusu olabilecektir. Örneğin küçük bir işletmede az işçi çalıştırılıp ya da – o şekilde gösterilip- kazancı oldukça fazla olan ve ödemesi gerekenden daha az vergi tarhiyatı ortaya çıkabilecektir. Aynı şekilde, varlıklı bir kişi büyük ve gösterişli bir evde oturmak yerine küçük ve gösterişsiz bir evde oturmayı tercih edebilecektir. Bu durumda yine aynı sonucun doğumuna yol açacağından vergi adaleti işlevsiz hale getirilmiş olacaktır. Bu şekilde örnekleri çoğaltmak mümkündür. Diğer taraftan bu yöntemde aynı tutarda kazanç veya irat elde eden mükellefin karine olarak kabul edilen belirtinin farklı olması nedeniyle değişik tutarlarda vergi ödemesi de gündeme gelebilecektir. Bu şekilde matrah belirleme usulüyle vergilemeden istenilen fiskal ve ekstra fiskal amaçların da yeterince etkin bir şekilde sağlanması beklenemez. Karine veya dış göstergeler usulü bahsedilen tüm bu sakıncalarından dolayı çağdaş mali yönetim tekniklerine uymamakta ve vergi hukukunun en temel ilkeleriyle bağdaşmamaktadır. Zira isabetli olarak, günümüzde de büyük ölçüde terk edilmiş ve istisnai olarak kullanılan bir usul hâlini almıştır⁸¹.

1.2.2.3 Götürü Usul

Götürü vergilendirmeye kesim usulü adı da verilmektedir⁸². Götürü usulde matrah hesaplama idare tarafından takdir edilmektedir. Götürü usul, bu yönüyle yukarıda bahsedilen idarece takdir usulüne benzemektedir. Ancak idarece takdir usulünden çok önemli bir farkı bulunmaktadır. İdarece takdir usulünde matrah her bir yükümlü için ayrı ayrı belirlenmektedir. Bu yönüyle de bahsi geçen yöntem subjektif

⁸⁰ NADAROĞLU, s.251; AKDOĞAN, s. 141.

⁸¹ AKDOĞAN, s. 142.

⁸² NADAROĞLU, s. 251.

ve bireysel niteliği haizdir. Götürü usulde ise tersi durum söz konusu olmaktadır. Götürü usulün amacı aynı durumdaki tüm konu ve vergi mükellefleri için ödeyecekleri vergiyi bütünlük içinde, yeknesak olarak belirlemektir. Dolayısıyla götürü usul objektif ve genellik niteliğini haizdir⁸³.

Götürü usulde, ilke olarak vergilendirmeye tabi olan esas gelirin götürü bir şekilde belirlenmesi şeklinde uygulanmaktadır. Fakat matrahın belirlenebilmesi için gayrisafi kazanç veya irattan düşülerek gideri, götürü usulüne uygun olarak belirleme yolu da uygulanabilmektedir. Götürü usulünü uygulama yoluna gidilmesinin başında, politik nedenler ve beyan usulünün gereklerini eksiksiz yerine getiremeyecekleri düşünülen mükellefler gelmektedir⁸⁴. İlerleyen kısımlarda değinilecek olan beyan usulü, modern vergilendirme sistemlerinde en çok uygulanan ve uygulanması da arzu edilen usuldür. Fakat her ülkenin sosyal kültürel ve iktisadi yapısı söz konusu usulün uygulanmasına cevaz vermeyebilir. Bunun temel nedenleri ise yukarıda da bahsedilen mükellefin beyan usulünün gereklerini yerine getiremeyecek durumda olması veya idarenin beyan usulü sisteminde yer alan zorlulukları aşamamasıdır⁸⁵. İşte bunların sonucu olarak da nispeten güvenilir bir usul olarak kabul gören götürü usulü yöntemine başvurulmaktadır.

Kıta Avrupası Hukuku'nda özellikle de Fransa'da götürü usulü geniş bir yer tutmuştur. "Code General des Impôts"nın 168'inci maddesinde *"yaşayış tarzının bazı unsurlarına göre vergiye tâbi gelirlerin asgarî ve götürü takdiri"* başlığının şöyle bir alt metni bulunmaktadır. *"Bir yükümlünün beyan ettiği gelir ile yaşayış tarzı arasında açık nisbetsizlik olduğu takdirde artan oranlı ilâve (müterakki munzam) vergiye esas olarak alınacak matrah o yükümlünün yaşayış tarzını teşkil*

⁸³ EKER, s. 137; MUTLUER, s. 267.

⁸⁴ AKDOĞAN, s. 143.

⁸⁵ NADAROĞLU, s. 251.

eden unsurların götürü bir miktara çevrilmesi suretiyle tayin olunur"⁸⁶. Aynı maddenin devamında yer alan hükümde de beyan edilen gelir ile sürdürdüğü hayat tarzı arasında büyük fark bulunan bir mükellefin, kira sınırına tabi bulunmayan asıl ikametgâhı ile yazlıktaki evinin yıllık kira tutarının üç katı, asgari bir gelir olarak kabul edilmiştir. Ayrıca, o mükellefin hizmetçisi, mürebbiyesi, otomobili, yatı, yarış atı ve benzerleri gibi sürdürdüğü hayat tarzının bir kısım belirtileri için de asgari birer vergi matrahı olarak kabul edilmiştir⁸⁷.

Yukarıda anlatılan usuller gibi götürü usulün de ekonomik, idari, hukuki ve sosyal yönlerden sağladığı birtakım yarar ve sakıncaları bulunmaktadır. Söz konusu usul, yerine getirilmesi gerekenleri önemli ölçüde azaltıcı etkiye sahip olduğundan hem idare hem de mükellef açısından olumlu etkiye sahiptir⁸⁸. Aynı şekilde götürü usul, verginin tayini aşamasında az araştırma bilgisi gerektirdiğinden, idare, vergi psikolojisi bakımından da mükellef üzerinde yine olumlu etkiye sahiptir. Götürü usulde gerçek gelir üzerinden vergi alınmayıp götürü usulle vergi alınması vergi adaletini işlevsiz hâle getirebilir. Nitekim söz konusu usul bazı mükelleflerin lehine bazı mükelleflerin de aleyhine sonuçlar doğurabilir⁸⁹. Götürü usulü, günümüzde çeşitli sakıncalar barındırmasına rağmen, ülkeden ülkeye farklılık göstererek uygulanmaya devam edilmektedir⁹⁰.

1.2.2.4 Beyan Usulü

Günümüzde geçerliliğini koruyan ve çağdaş vergilemenin de ilkelerinden biri olarak kabul edilen usul, beyan usulüdür. Nitekim beyan usulünde vergilendirme yükümlünün vereceği bilgilere dayanılarak yapılmaktadır. Bu yönüyle beyan usulü,

⁸⁶ NADAROĞLU, s. 252.

⁸⁷ NADAROĞLU, Halil, "*Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi*" **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt 1, Sayı 11, 1965, s. 77.

⁸⁸ AKDOĞAN, s. 142.

⁸⁹ TEKELİ, Esat, "*Vergi Politikaları ve Türkiye'de Vergi Politikası*" **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt 1, Sayı 4, 1958, s. 2.

⁹⁰ NADAROĞLU, s. 252; AKDOĞAN, s. 144.

ideal ve modern bir vergilendirme tekniği olarak birçok ülkenin vergilendirme sistemlerinde yerini almıřtır⁹¹.

Beyan usulüne beyanname usulü de denilmektedir⁹². Beyan usulünün özü adından da anlaşılacağı üzere yükümlü tarafından, vergi tarhına esas teşkil eden tüm unsurların idareye eksiksiz ve yazılı olarak beyan edilmesidir. İdareye burada düşen görev ise, yapılan bu bildirimden hareketle mükellefin vergi borcunu hesaplamaktır. Bu usulün daha işlevli ve geniş hâli ise kendi kendini vergilendirme yntemidir⁹³. Diğer bir ifadeyle yükümlü yalnızca vergilendirilecek unsurları idareye bildirmekle kalmaz, vergi borcunu da bizzat hesaplayarak idareye bildirir. Beyana dayalı usulün sağlıklı olarak işleyebilmesi için yükümlünün yapacağı bildirim araştırılması elzem olmaktadır. Çünkü yükümlülerin vergi ahlakı anlayışları ülkeden ülkeye, ırktan ırka hatta aynı bölgede yaşayan insanlarda bile farklılık arz edebilmektedir. Nadaroğlu'nun buna ilişkin verdiği örnek de *“Latin ırkının diğer ırklara oranla vergiye karşı daha büyük bir tepki duyduğu”* kısmen de olsa idarenin araştırma yapma gerekliliğini kanıtlar niteliktedir. Buna ilişkin bir başka örnek ise, beyan usulünün ilk uygulayıcılarından olan lke İngiltere'dir. Söz konusu ülke, gelir vergilerine ilişkin yapılan beyanların doğruluğunu araştırmaya gerek görmeden yükümlünün yaptığı beyanı güvenilir kabul etmiştir. Fakat bahsedilen durumun zaman içerisinde başarı kazanamamış olması ve verginin etkinliğinin de yitirilmesi gibi gereklerle yapılan bildirim vergi idaresi tarafından araştırma yapma gerekliliği ortaya ıkmıřtır⁹⁴.

⁹¹ AKDOĞAN, s. 140.

⁹² NADAROĞLU, s. 253.

⁹³ GÜNEŞ, s. 86-90.

⁹⁴ NADAROĞLU, s. 253.

Kendi kendini vergilendirme sistemi içerisinde değerlendirilebilecek beyan usulü yukarıda da bahsedildiği üzere çağdaş ve uygulanması arzu edilen usuldür. Nitekim birçok ülke de zaman içerisinde kamusal güce dayalı vergilendirme sisteminden söz konusu sisteme geçmiştir. Amerika Birleşik Devletleri, Birleşik Krallık ve Avustralya gibi önde gelen ülkeler başta olmak üzere, OECD ülkelerinin⁹⁵ neredeyse yarısı kendi kendini vergilendirme sistemini uygulamaktadır⁹⁶. Bu sistemin uygulanmasındaki temel amaçlar; vergilendirme usulünde eşitliğin sağlanması, uygulama açısından kolay olması ve vergi yükü altında olan kişiler üzerinde psikolojik etkinin (baskının) diğer usullere nispeten daha az olmasıdır. Beyan usulü, (kendi kendini vergilendirme) gerek vergi adaletini sağlama bakımından gerekse de ödeme gücünün belirlenmesi bakımından yükümlü açısından olumlu etkiye sahiptir. Çünkü söz konusu usulde yükümlü, vergi borcunun hesaplanması için tarha ilişkin esasları bizzat bildirirken aslında burada ödeme gücünü de bildirmektedir. Zira ödeme gücünü en iyi tespit edebilecek kişinin, yükümlü olduğu varsayılmaktadır. Belirtilen bu noktada da yükümlünün vergi ahlakı, vergi bilgisi ve eğitim düzeyi hayati önem taşımaktadır⁹⁷.

Kendi kendini vergilendirme sistemini uygulayan ülkeler bazı sakıncaların önlenmesi amacıyla çeşitli tedbirler almıştır. Bu tedbirler alınırken de idarenin etkinliğini arttırmak yerine; mevzuat hakkında farkındalığın yaratılması- arttırılması, para cezaları hakkında mükelleflerin bilgilendirilmesi, vergi denetimlerinin

⁹⁵ Ekonomik Kalkınma ve İş birliği Örgütü, bazen de İktisadi İş birliği ve Gelişme Teşkilatı (*İngilizce*: Organisation for Economic Co-operation and Development -*OECD*, *Fransızca*: *Organisation de coopération et de développement économiques*), uluslararası bir ekonomi örgütüdür. ABD, Almanya, Avusturya, Belçika, Birleşik Krallık, Danimarka, Fransa, Hollanda, İrlanda, İspanya, İsveç, İsviçre, İtalya, İzlanda, Kanada, Lüksemburg, Norveç, Portekiz, Türkiye ve Yunanistan kurucu ülkeler arasında yer almaktadırlar (1961). Sonradan katılan ülkeler ise; Japonya (1964), Finlandiya (1969) Avustralya (1971), Yeni Zelanda (1973), Meksika (1974), Çek Cumhuriyeti (1995), Macaristan, Polonya ve Güney Kore (1996), Slovakya (2010), Şili, Slovenya, Estonya ve İsrail (2010), Letonya (2016) ve son olarak Litvanya (2018) olarak belirtilmiştir. <https://tr.wikipedia.org/wiki/OECD> (son erişim tarihi: 26.03.2019).

⁹⁶ GÜNEŞ, s. 87.

⁹⁷ NADAROĞLU, s. 253; AKDOĞAN, s. 139-140; GÜNEŞ, s. 87.

yapılması ve okullarda çocuklar için vergi bilincinin geliştirilmesine katkı sağlayan programlar yapılması öngörülmektedir. Zira, vergilendirme sürecini yükümlünün yürüttüğü bu usulde, vergi idaresinin etkinliğini arttırmak sistemin kamusal güce dayalı vergilendirme sistemine dönüşmesine neden olabilecektir⁹⁸. Böyle bir durumun sonucunda da kendi kendini vergilendirme sisteminden söz edilmeyecek ve söz konusu vergilendirme sürecini idare yürütecektir.

Beyan usulünün çağdaş ülkelerde geniş yer bulmasının başlıca nedenleri vergi türleri konularının girift bir yapıya sahip olması ve vergi yükümlülerinin sayısındaki artıştır⁹⁹. Dolayısıyla karine veya dış göstergeler usulü ve idarece takdir usulünün işaret edilen nedenlerden uygulanmasına imkân bulunmamaktadır. Zira, idarenin bu konudaki işlevini arttırmak bürokrasiyi gündeme getirecek ve idareyi bütün matrahları tesis edecek şekilde düzenleme zorunluluğu doğacaktır. Tüm bunlar mali açıdan zor olacağından, rasyonel de olmayacağı sonucuna varılabilir¹⁰⁰.

Son olarak bazı gelişmiş ülkelerin, kendi kendini vergilendirme sistemine neden geçtiği ve bu ülkelerde nasıl uygulandığı konusuna Karşılaştırmalı Hukuk bakımından kısaca değinmekte fayda vardır. ABD'deki¹⁰¹ vergi sistemi mükelleflerin vergi yasalarıyla gönüllü uyum içerisinde, mükelleflerin kendi kendilerine düşünme ve bunları analiz yapabilmeleri üzerine kurulmuştur. Yüksek Mahkeme hâkimi Robert H. Jackson söz konusu sistemi şu sözleriyle nitelemiştir: *“İtirafa dayalı bir vergilendirme sistemidir. Bu sistemde çok sayıda, dağılmış ve bireysel yaşayan kişilerin yıllık olarak genellikle yüksek oranlarda olan vergi yükümlülerini*

⁹⁸ GÜNEŞ, s. 89.

⁹⁹ NADAROĞLU, s. 254.

¹⁰⁰ Bunun bir örneğini Türkiye'den vermek mümkündür. Türkiye'de Emlâk Vergisi'nin yürürlüğe konulmasından önce genel tahrir usulünün uygulamaya alınmasının imkânları araştırılmış, fakat yukarıda açıklanan nedenlerle bunun mümkün olamayacağı kanısına varılıp beyan usulü kabul edilmiştir. Bkz. NADAROĞLU, s. 254.

¹⁰¹ Amerika Birleşik Devletleri'ndeki bütçe gelişimi için ayrıca bkz. GÜRSOY, s. 67-76.

*değerlendirmeleri, öz yönetim sistemimizin istikrarı ve canlılığın bir işaretidir”¹⁰². ABD’de yerleşmiş bulunan kendi kendini vergilendirme sistemi gönüllü uyum içerisinde sürmekte ve mükelleflerin beyanlarını her yıl düzenli olarak yapmaları için caydırıcı cezalar öngörülmektedir. Vergi mükellefleri vergi idaresine beyanını vergi borcunu hesaplayarak sunmaktadır. Söz konusu vergilendirme usulünde sunulan belgede; vergi beyanı, talepler, kesintiler ve mükellef tarafından hesaplanan vergi borcu gibi unsurlar eksiksiz olarak yer almalıdır. Mükellefin vergi idaresine sunacağı bu belgede önemli bilgilerin sunulması zorunluluğu, kendi kendini suçlamama (*self-incrimination privilege*) ilkesi ile sınırlıdır¹⁰³.*

Birleşik Krallık’ta uygulanan kendi kendini vergilendirme sisteminin amacı ise mükellefler için vergi sistemini kolaylaştırmak, karmaşık görünen vergi yapısını mükellefin gözünde basite indirgemek ve vergi adaletini sağlamaktır. Dolayısıyla Kamu Gelirleri idaresi (Inland Revenue) mükellefin yaptığı bildirim doğruluğuna inanarak, inceleme yapmamayı hedeflemektedir. Hatta bu konuda Birleşik Krallık bir adım daha ileri giderek bu sistemin, incelenmesine ihtiyaç duyulmamasını, mükelleflerin vergi borcu beyanlarının (Statement of Accounts) kabul edilmesini amaçlayarak ve mükelleflerinin Kamu Gelirleri İdaresi’nin müdahalesi olmadan zamanında ve doğru miktarda vergi ödemelerini sağlamayı arzulamaktadır. Birleşik Krallık, böyle bir sistemin uygulanmasının vergi mükelleflerinin kendi sorunlarını daha iyi kavrayabileceği ve bunları kontrol etmelerine yardımcı olacağını düşünmektedir. Bunun sonucunda da söz konusu sistem özellikle bireylere hizmet açısından, mükellefler ve Kamu Gelirleri İdaresi ile aralarındaki bağların güçleneceği

¹⁰² GÜNEŞ, s. 90.

¹⁰³ Mükellefin önemli bilgilerini içeren bu belgenin, eksiksiz olarak kabul edilebilmesin şartı, belgede mükellef aleyhine olan bir bilginin yer almamasıdır. Öte yandan belirli ve önemli bilgiyi içeren bu belgede mükellefin aleyhine bir durum söz konusu olur ise mükellef, “kendi kendini suçlamama ilkesi” gereği bunu belgede açıkça belirtmelidir. Belgede bunu açıkça belirtmeyip yalnızca söz konusu ilkeye atıf yapmak dahi yeterli olmayacaktır ve belge “eksiksiz” olarak kabul edilmeyecektir. Bkz. GÜNEŞ, s. 91-92.

ve iş birliğinin sağlanacağı böylece de vergilendirme sürecinin kolaylıkla sürdürülebileceği kanısındadır¹⁰⁴.

Kendi kendini vergilendirme sistemini uygulayan bir diğer ülke örneği de İspanya'dır. Yukarıda anlatılan ABD ve Birleşik Krallık'tan biraz farklı olarak bu sistemde vergilerin türlerine göre ayırım yapılarak zaman zaman kamusal güce dayalı vergilendirme sistemi, zaman zaman ise yine vergi türü gözetilerek kendi kendini vergilendirme sistemi hâkim olmaktadır. Bu durum İspanya'da eş zamanlı olarak iki farklı sistemin uygulandığı anlamını taşımakla birlikte, ağır basan usulün kendi kendini vergilendirme sistemi olduğunu söylemek mümkündür. Bu sistemin uygulanmasının sonucu olarak da mükelleften beklenen yalnızca vergilendirilecek hususu değil, aynı zamanda vergi borcunu da hesaplayıp vergi idaresine bildirmesidir. Başka bir ifadeyle mükellef, vergi tarhını da kendisi yapmakla ödevlendirilmiştir¹⁰⁵. Yine ABD ve Birleşik Krallık'tan farklı olarak İspanya'da vergi idaresi, söz konusu usule uygun olarak gerekli görürse sadece vergi denetimi aşamasında ortaya çıkmaktadır. Bu aşamada da ikmalen ya da re'sen tarhiyatın yapılmasına karar verebilmekte ve bu denetimlerden sonra vergi idaresi, "tarhiyat idari işlemini" gerçekleştirmektedir.

1.2.3 Vergi Tahsiline İlişkin Usuller

Vergi borcunun tahsili aşamasında yetkili kılınmış kamu tüzel kişileri bu ilişkide alacaklı, vergi mükellefi olarak belirlenmiş kişi ise borçlu konumundadır. Tarih boyunca tüm ülkeler bu iki taraf arasında verginin tahsil edilmesine yönelik çeşitli yöntemler uygulamış ve uygulamaya da devam etmektedirler. Verginin tahsil edilmesi aşamasında uygulanan birçok yöntem yer almakla birlikte, aşağıda açıklanacak usullerin kimi artık günümüzde uygulanmamaktadır. Teorik açıdan,

¹⁰⁴ GÜNEŞ, s. 93.

¹⁰⁵ GÜNEŞ, s. 94-95.

uygulandığı dönemler ve uygulanış biçimleri bakımından ilginç olarak nitelenen bu yöntemler, günümüzde kullanılan yöntemleri kavrayabilmek ve anlatabilmek açısından oldukça önemlidir. Verginin mükellef veya sorumlu tarafından bizzat ödenmesi sistemi, kaynakta tevkif sistemi, iltizam sistemi, ihale sistemi, emanet sistemi ve halk temsilcileri aracılığıyla tahsil sistemi gibi birçok tahsil yöntemi uygulanmış veya uygulanmaya devam etmektedir. Sayılan bu tahsil yöntemleri vergi borcunu sona erdirmektedir. Başka bir ifadeyle özel hukuk açısından borçlu ve alacaklı ilişkisi sona ermektedir. Dolayısıyla vergi borcunu sona erdiren başka bazı yöntemlere de çok kısa olacak şekilde değinilmesi elzemdir. Çalışmanın bundan sonraki kısmı bu sistemleri anlatmaya ayrılmıştır.

1.2.3.1 Verginin, Mükellef veya Sorumlu Tarafından Ödenmesi

Verginin tahsili aşamasında bu sistemi uygulayan ülkelerde vergi borcu bizzat mükellef veya sorumlu tarafından vergi dairesine yatırılmaktadır. Vergi borcunun mükellef veya sorumlu tarafından ödenmesi sisteminde, bu kişiler bizzat vergi dairesine gitmekte ve nakden vergi borcunu ödemektedirler. Mükellef veya sorumlu bu sistemde söz konusu usulü uygulayabileceği gibi, günümüzde gelişen teknoloji ile birlikte; banka yolu ile havale, posta çeki veya kredi kartıyla da vergi borcunu ödeyebilmektedir¹⁰⁶.

Günümüzde yaygın bir şekilde uygulanan bu sistemin vergi ödeyicisi bakımından sağladığı birtakım olumlu etkileri de bulunmaktadır. Vergiyi ödeyecek kişinin (mükellef veya sorumlu) kendini planlaması, psikolojik açıdan vergiye uyumu, vergi borcunu ödeyebilmesi için verilen süre kadar ödenmesi gerekli borcun işletilebilmesi, ekonomik nedenler bazında vergi borcunun yıpranması, son olarak

¹⁰⁶ NADAROĞLU, s. 257; ŞEN, Hüseyin/ SAĞBAŞ, İsa, **Vergi Teorisi ve Vergi Politikası**, Barış Arıkan Yayınları, 3. B, Ankara, 2017, s. 151.

ağır vergi yükünü azaltıcı girişimlerde ve ayarlamalarda bulunması gibi etkiler bunlardan bazılarıdır.

1.2.3.2 Kaynakta Tevkifat Sistemi

Verginin kaynakta tevkifat yapılarak (kesilerek)¹⁰⁷ tahsili sistemi, vergi idaresi tarafından değil, başkaları tarafından hesaplanıp ilgili kurumlara yatırılması yöntemidir. Vergi borcu bu sistemde doğduğu anda ve oluştuğu kaynakta kesilerek daha sonra gelir kuruluşuna yatırılmaktadır. Hem idare bakımından hem de vergiyi ödeyen mükellef bakımından kolay olan bu usulün vergi uygulama hukukuna da olumlu yansımaları vardır. Bunlar arasında vergi kuruluşları açısından; vergi kaybını nleme işlevi, iş yükü ve maliyetleri azaltıcı etkiler örnek olarak gösterilmektedir. Ayrıca söz konusu vergi tahsil sistemi, neredeyse tüm gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinde yer almakta ve daha geniş bir sahaya yayılması için çalışmalar yapılmaktadır¹⁰⁸.

Verginin tahsiline ilişkin temel kural vergi borcunun, vergi dairesine mükellef tarafından ödenmesidir. Fakat kaynakta tevkifat usulünde bu borcu vergi dairesine yatırmak zorunda olan kişi mükellef değil, tam tersine borcu kaynağında hesaplayan “vergi sorumlusu” olmaktadır. Dolayısıyla burada vergi mükellefinden vergi borcunun kesilmesi vergi dairesi tarafından değil, vergi sorumlusu tarafından yapılmaktadır. Bir başka ifadeyle, söz konusu tahsil yönteminde devlet doğrudan vergi mükellefi ile ilişi içinde olmamakta, bunun yerine, stopajı gerçekleştirmek zorunda olan “vergi sorumluları” aracılığıyla vergiyi tahsil etmektedir¹⁰⁹.

Kaynakta tevkifat yapılmasını öngören teoriyi tarihte ilk kez Fransız iktisatçı Mareşal Vauban ortaya atmıştır. Vauban, merkantilist bir iktisatçı olarak 1707

¹⁰⁷ Söz konusu tahsil yöntemi zaman zaman “stopaj yöntemi” (*stoppage at the source*) olarak da adlandırılmaktadır.

¹⁰⁸ AKDOĞAN, s. 161.

¹⁰⁹ şEN / SAĞBAş, s. 151.

yılında “Dime Royale (Krali Öşür)” adlı kitabında gelir vergisi niteliğinde olan bir vergi türünün tahsil yönteminde kaynakta tevkifat sisteminin uygulanmasını teklif etmiştir¹¹⁰. Ancak söz konusu tahsil sistemi ilk kez 1803 yılında İngiltere’de uygulanmış ve daha sonra çıkarılan gelir vergisinin tahsilinde de bu sistem uygulanmıştır. Günümüzde de Amerika Birleşik Devletleri, İngiltere, Almanya, Fransa ve Kanada gibi gelişmiş ülkelerin vergi sistemlerinde bu tahsil sistemi uygulanmaktadır¹¹¹.

1.2.3.3 İltizam Sistemi

Günümüz vergi sistemlerinde uygulama alanı olmayan bu sisteme, özellikle paralı ekonominin geçerli olmadığı dönemlerde yaygın olarak başvurulmuştur. Söz konusu sistemde devletin rolü vergi matrah oranını belirlemekten ibarettir. Devlet verginin tahsilini kârı veya zararı kendisine ait olmak üzere mültezime bırakmıştır. Devlet tarafından mültezime bırakılan tahsil yetkisi de ihale ve bir bedel karşılığında belirlenmektedir. Vergi mükellefinin devlete ödemeyi taahhüt ettiği tutarın, üzerindeki tutarın tahsili, mültezimin kârını oluşturmaktadır¹¹². Bir bölgenin ya da ilin gayrisafi vergi gelirinden devlete ödeme sözü verilen tutarın üstünde ödenen vergi borcu, mültezimin brüt kârı ile vergi tahsil masrafları çıkarıldıktan sonra kalan miktar mültezimin net kârını oluşturmaktadır. Bu nedenle ödenecek vergi tutarı önceden garanti altına alındığından ve vergi masrafı da söz konusu olmadığından bu sistem devlet açısından verimli olmaktadır.

Bölgeler bakımından bu usulde vergi tahsilinin kim tarafından yürütüleceği, konulacak verginin söz verilen tutarının büyüklüğüne göre belirlenmektedir. Böylece o bölgede pozisyon itibarıyla üçüncü bir kişi devlet otoritesini vergi tahsil etmek

¹¹⁰ KUTADGU, M. Cevdet, “*Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İradları Stopajı ve Tatbikatı*” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt 1, Sayı 4, 1958, s. 66.

¹¹¹ AKDOĞAN, s. 161-162.

¹¹² ŞEN / SAĞBAŞ, s. 152; PEHLİVAN s. 115.

üzere kullanabilir hâle gelmektedir. Bu durumun da sakıncalı sonuçları yaratması kaçınılmaz olmuştur. Nitekim Fransa Almanya ve Osmanlı İmparatorluğu'nda bu otoriteye sahip olan mültezimler, mükellefler üzerinde baskı uygulayarak, onları istismar etmiş ve vergi bilincinin gelişmemesine neden olmuşlardır. Dolayısıyla da devletlere olan güven sarsılmış ve vergi adaletini bozucu sonuçlar ortaya çıkmıştır¹¹³. Anlatılan bu nedenler sonucunda da iltizam usulü vergi tahsil yöntemi uygulamasına son verilmiştir¹¹⁴.

1.2.3.4 İhale Sistemi

İhale sistemi iltizam sistemine benzer nitelik taşımakla beraber ayrıldığı nokta, en yüksek vergiyi toplayacak olana mültezimlik sıfatının verilmesi değil, topladığı vergilerden en düşük payı alacak kişilere bu sıfatın verilmesidir. Dolayısıyla devlet burada bu görevi üstlenecek kişiler için ihale açmakta ve vergilerden kendisine en düşük payı almayı taahhüt eden kişiyi görevli kılmaktadır. İhale sisteminin iltizam sisteminden bir diğer farklılığı ise bu üçüncü kişilerin, kendi nam ve hesaplarına vergiyi toplaması değil, devlet adına bu vergiyi toplamalarıdır. Aldıkları bu vergilerden de taahhüt ettikleri payı kendilerine ayırarak, devlete verecekleri miktardan düşmektedirler¹¹⁵.

İhale sisteminde yetkilendirilen bu üçüncü kişilerin mükellefler üzerindeki baskı eğilimi, iltizam sistemindeki mültezimlere nispeten daha azdır. Buna karşılık ihale sisteminde devletin zarar etme ihtimali iltizam sistemine göre daha fazladır. Gerçekten de vergi tahsilinin sonunda toplanan vergi geliri düşük olduğu takdirde buna devlet katlanmaktadır. Vergiyi toplayan üçüncü kişinin zararı çoğunlukla

¹¹³ Vergilemede adalet ilkesinin bu çerçevede önemi hakkında bkz. GERÇEK, s. 94.

¹¹⁴ NADAROĞLU, s. 256; AKDOĞAN, s. 159.

¹¹⁵ NADAROĞLU, s. 256; ŞEN / SAĞBAŞ, s. 152; PEHLİVAN, s. 116.

kârdan fedakârlık biçimindedir. Sonuç olarak bu usul de ilkel yöntemleri haiz olması nedeniyle günümüzde geçerli olmamaktadır¹¹⁶.

1.2.3.5 Emanet Sistemi

Vergi tahsilatının devletin vergi toplamaya yetkili kıldığı birimler ve vergi toplama memurları aracılığıyla yapıldığı sistem emanet sistemi adını almaktadır. Bu sistemde bütün tarh ve tahsile ilişkin aşamalar devletin yetkilendirdiği örgütler tarafından gerçekleştirilmektedir. Tarh ve tahsil aşamasında süreci yürütecek olan memurların, vergiyi tahsil ettiklerinde kendilerine pay ayırmaları mümkün değildir. Bu nedenle de iltizam ve ihale sisteminde olduğu gibi, söz konusu memurların tahsil ettikleri vergilerden kâr veya zarar ya da bunlardan yüzde (komisyon) almaları söz konusu olmamaktadır. Fakat zaman zaman bu sistemi uygulayan ülkeler vergi toplama hizmetlerinde başarı gösteren memurlara teşvik amacıyla prim verebilmektedir¹¹⁷.

Emanet sistemi uygulama açısından kolay ve vergi adaletini sağlama bakımından da etkin bir tahsil yöntemidir. Ancak söz konusu tahsil yöntemi, uygulama aşamasında memur sayısının fazla olmasını zorunlu kılmaktadır. Bu da devlete mali açıdan büyük bir külfet yaratacağından, ne yazık ki günümüzde çokça kullanılmayan bir tahsil sistemi olarak kalmıştır.

1.2.3.6 Halk Temsilcileri Aracılığı ile Tahsil Sistemi

Bu tahsil sistemi ülkelerin henüz iktisadi ve mali sistemleri bakımından örgütlenemediği dönemlerde uygulanmıştır. Bu nedenden dolayı kentlerde vergiyi toplamak için halk temsilcilerine yetki verilmiştir. Halk temsilcileri aracılığıyla tahsil sistemi örneğini Fransa'da uygulanan eski yönetim zamanından vermek mümkündür. Eski yönetim zamanında Fransa vergilendirme sisteminde vergiler "*collecteur*" adı

¹¹⁶ NADAROĞLU, s. 257.

¹¹⁷ NADAROĞLU, s. 258; ŞEN / SAĞBAŞ, s.153; PEHLİVAN, s. 117.

verilen bir meclis tarafından tahsil edilebiliyordu. Söz konusu meclis ise meşruluğunu halktan almakta, halk tarafından seçilmekteydi. Uygulamada büyük ölçüde sıkıntılar yaşanan ve başarısız yürütülen bu tahsil sistemi, genellikle nüfuzsuz kişilerin tekelinde kalmıştır. Söz konusu tahsil sistemi doğurduğu kötü sonuçlar nedeniyle de 20. yüzyılın başlarında tamamen geride bırakılmıştır¹¹⁸.

1.2.3.7 Diğer Sistemler

Yukarıda anlatılanlar dışında; pul yapıştırma, bandrol yapıştırma, tescil ve kıymetli kâğıt kullanma gibi başka bazı yöntemler de ülkelerin vergilendirme sistemlerinde yer almıştır. Ancak bunlar günümüzde yaygın olarak kullanılan vergi tahsil yöntemleri değildir¹¹⁹. Günümüzde yaygın olan ve ülkelerin de vergi tahsil sistemlerinde yer alan en klasik yöntem, vergi borcunun vergi mükellefi tarafından vergi idaresine ya da vergi idaresinin işaret ettiği adrese gönderilmesi veya hesaba yatırılmasıdır. Devletler açısından verginin toplanması, mükellef açısından ise verginin ödenmesi; vergi alacağının (vergi borcunun) sona ermesi anlamına gelmektedir. Söz konusu vergi borcunu ortadan kaldıran hâller bu anlatılanlarla sınırlı değildir. Zira; verginin zamanaşımına uğraması, terkin, uzlaşma, pişmanlık, mahsup, takas, hata düzeltme, yargı kararı, af ve ölüm durumlarında da vergi borcu-alacağı ortadan kalkmaktadır¹²⁰. Ayrıca belirtmek gerekir ki, bu sayılanlar her ülkenin izlediği vergi politikasına, her ülkenin ekonomik, mali ve sosyal durumlarına göre farklılık arz edebilmektedir.

¹¹⁸ NADAROĞLU, s. 256; ŞEN / SAĞBAŞ, s.153.

¹¹⁹ PEHLİVAN, s. 118.

¹²⁰ ŞEN / SAĞBAŞ, s.153.

Bölüm 2

TÜRK HUKUKU'NDA VERGİLENDİRME SÜRECİ:

VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

2.1 Genel Olarak

Türk Hukuku'nda vergilendirme süreci vergiyi doğuran olay ile başlamakta; tarh, tahakkuk, tebliğ ve verginin tahsili ile bu süreç son bulmaktadır¹²¹. Bir verginin ortaya çıkabilmesi ve söz konusu aşamalardan geçebilmesi için vergi kanununa ihtiyaç duyulmaktadır. Anayasal vergilendirme ilkelerinden¹²² vergi kanunlarının dayanağını oluşturan ilke vergilerin kanuniliği ilkesidir¹²³. Anayasa'nın 7'nci

¹²¹ Söz konusu işlemler verginin tarafları arasında gerçekleşmektedir. Verginin tarafları olan idare, vergi mükellefi ve vergi sorumlusu kavramları için bkz. s. 8-10. Ayrıca burada Anayasa Mahkemesi'nin vergiyi doğuran olayı ve vergilendirmenin onu izleyen süreçleriyle olan ilgisini ortaya koyan ifadesini belirtmek gerekmektedir. Söz konusu ifade şu şekildedir: “*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. Vergi, geliri yaratan olay ile doğduğundan; beyan, tarh, tahakkuk ve tahsil işlemleri, kaçınılmaz bir şekilde birbirini izleyen dönemlerde ortaya çıkacaktır*”, Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas No: 1988/9, Karar No: 1988/28, Karar Tarihi: 27.09.1988, Resmî Gazete Tarihi: 26.12.1988, Sayı: 20031, <http://www.hukukturk.com/> (son erişim tarihi: 07.04.2019).

¹²² Anayasa'nın 73'üncü maddesinden çıkarılan başlıca vergilendirme ilkeleri; “*vergi gelirlerinin kamu giderlerinin karşılığı olması ilkesi*”, “*vergi adaleti ilkesi*” ve “*vergilerin kanuniliği ilkesi*” olarak belirtilmektedir. “*Vergilerin kanuniliği ilkesi*” sayılan diğer ilkelere nispeten çalışmanın konusunu ilgilendirdiğinden bu ilkelere değinilmemiş, kanunilik ilkesine ise konu kapsamında kısaca değinilmekle yetinilmiştir. Anayasal vergilendirme ilkelerinin ayrıntılı olarak incelendiği makale için bkz. KARAKOÇ, Yusuf, “*Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Özel Sayı, 2013, s. 1259-1308 (İlkeler).

¹²³ Vergilerin kanuniliği ilkesi aynı zamanda vergilerin var olan kanunlara uygun ve doğru bir biçimde alınmasını da ifade etmektedir. “*Vergi hukukunda da özellikle görüldüğü gibi, şekil, usul, tebligat işlemlerinin önem taşımasının nedeni buradadır. Bunlara uyulmasıyla idari işlem, ya da vergi işlemi kanuna uygun nitelik kazanır*”. Verginin kanuniliği ilkesinin ülkemiz özelindeki tarihçesi için bkz. KUMRULU, Ahmet G., “*Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, 1979, s. 147-151 (özellikle dipnot 11). Konu hakkında daha geniş bilgi için ayrıca bkz. VATANSEVER ÖZTÜRK, Müge, “*Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi*”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi: Prof. Dr. Hakan Pekcanitez'e Armağan**, Cilt 16, Özel Sayı, s. 4815-4841.

maddesinde ifade edilen yasama yetkisinin devredilmezliği ilkesi ile 73'üncü maddesinin 3'ncü fıkrası vergilerin kanuniliği ilkesinin anayasal zeminini oluşturmaktadırlar¹²⁴.

Anayasa'nın 73'üncü maddesinin 3'üncü fıkrasında “*Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır*” ifadesi ile vergilendirme yetkisinin yasama organına hasredildiğini göstermektedir. Dolayısıyla bu hüküm vergilendirme için yapılacak düzenlemelerin hem şekli hem de maddi anlamda kanunla yapılmasını öngörmektedir¹²⁵. Bir başka ifade ile vergilerin kanuniliği ilkesi vergilerin genel, objektif ve soyut vergilendirmeye ilişkin temel öğelere alan açan yasama organı tarafından anayasal yöntemlere uygun olarak çıkartılan kanunlarla kullanılması anlamını taşımaktadır¹²⁶.

Bir vergi borcunun meydana gelebilmesi için, yukarıda kısaca ele alınan kanunilik ilkesinin bir uzantısı olarak vergi kanununun bulunmasının gerekliliğidir. Diğer bir ifadeyle, şayet bir verginin dayanağı vergi kanunu değilse vergilendirme sürecine dayanak oluşturan sürecin başlamasına da imkân yoktur¹²⁷. Bunun yanında sürecin başlayabilmesinin bir diğer koşulu da vergi kanunu hükmünün uygulanabilmesi için bütçe ile buna ön-izin verilmiş olmasıdır. Yani, bir vergi kanununun belirli bir mali yılda uygulanacağını belirten bütçe kanununda yer alması, C cetvelinde bulunması elzemdir¹²⁸. Söz konusu ön şartların varlığı ile vergi kanunu hükümleri çerçevesinde vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi¹²⁹ vergi yükümlüsü ve devlet arasında somut bir vergi ilişkisini gündeme getirecektir¹³⁰.

¹²⁴ KARAKOÇ (İlkeler), s. 1265.

¹²⁵ KUMRULU, s. 150; KARAKOÇ (İlkeler), s. 1265

¹²⁶ KARAKOÇ (İlkeler), s. 1266; ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 42.

¹²⁷ KUMRULU, s. 147-148. Verginin kanuniliği ilkesi ve vergi kanunları önünde eşitlik ilkesi arasındaki ilişki için bkz. KUMRULU, s. 155-157. Verginin kanuniliği ilkesinin, tamamlayıcısı olan geriye yürümezlik ilkesi bağlamında değerlendirilmesi için bkz. GERÇEK, s. 92.

¹²⁸ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 89; KARAKOÇ (İlkeler), s. 1268-1270.

¹²⁹ AKKAYA, Mustafa, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Yetkin Basımevi (Mali Akademi Yayınları Akademi Serisi Yayın No: 2), 2. B., 2016, s. 12-13; KIRBAŞ, Sadık, **Vergi Hukuku Temel**

Vergi Usul Kanunu'nun 19'uncu maddesi'nde; “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” şeklinde ifade edilmektedir¹³¹. Vergiyi meydana getiren olay vergilendirme sürecindeki vergilendirme işleminin sebep unsurunu oluşturmaktadır¹³². Vergilendirme işlemindeki hukuki sebep yürürlükte bulunan kanun hükmüdür ve buna da soyut norm denilmektedir. Vergiyi doğuran olay ise vergilendirme işlemindeki maddi sebeptir, buna da somut tip denilmektedir¹³³. Kişi üzerinde vergiyi doğuran olay gerçekleşmesi durumunda, o kişi artık vergi mükellefi sıfatını haiz olmaktadır. Bir sonraki aşama ise soyut vergi mükellefinin, somut olarak vergi borcunun hesaplanabilmesi için vergi tarhının yapılmasıdır¹³⁴. Verginin tarhı, tebliği ve tahsil süreçleri vergi idaresi tarafından yapılmaktadır ve dolayısıyla bu işlemler idari işlem niteliğini haizdir¹³⁵. Bu nedenle bu işlemler idari işlem teorisi göz önünde bulundurularak yapılmaktadır. Türk Hukuku'na özgü olan¹³⁶ tahakkuk aşaması ise

Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar, Siyasal Kitabevi, Ankara, 2018, s. 89; PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**, Celepler Matbaacılık Yayımları ve Dağıtım, Trabzon, 2018, s. 68-69; KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 189; ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 89.

¹³⁰ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 89.

¹³¹ Madde vergi borcunun doğumu noktasında irdelemeye tabi tutulduğunda “*yasada tanımlanmış soyut bir olay*”, “*yasadaki tanıma uygun olarak gerçekleşmiş somut, maddi olay*” ve “*soyut ve somut olayın örtüşmesine bağlanan vergisel sonuç: vergi borcu*” olarak sayılmış ve bu üç ögenin varlığı zorunlu kılınmıştır. AKKAYA, s. 13. Vergiyi doğuran olay hakkında daha geniş bilgi için bkz. YILDIRIM, Taylar, **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay** (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2013.

¹³² ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 89. Örnek olarak bir kişinin üretim veya tüketim yapması, sözleşme imzalaması, bu kişinin kendisine bir malın veya paranın geçişi, mülkiyet hakkının devri gibi hukuki durum ve nedenler *vergiyi doğuran olayı* meydana getirmektedir. Bu örneklerde *vergiyi doğuran olay*, vergilendirme işleminin sebep unsuru oluşturmaktadır. KARAKOÇ, s. 190.

¹³³ OKTAR, S. Ateş, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 11. B., İstanbul, 2016, s.113; ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 89. Vergi borcunun doğumu noktasında soyut ve somut unsur kavramlarının ayrıntılı olarak tartışıldığı eser için bkz. AKKAYA, s. 16-19.

¹³⁴ KARAKOÇ, s. 189; ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 89; ÖNER, Erdoğan, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 8. B., Ankara, 2017, s. 110.

¹³⁵ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 91-92; ÖNER, s. 113-114; KARAKOÇ, s. 194; PEHLİVAN, s. 72; KIRBAŞ, s. 107; OKTAR, s. 114.

¹³⁶ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 109. Burada hemen belirtilmelidir ki tahakkuk aşaması Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti vergi hukuku sisteminde de yer almaktadır. Bkz. s. 45-48.

tarh, tebliğ ve tahsil işlemlerinden ayrılmakta ve idari işlem sayılmamaktadır. Bu bağlamda verginin tahakkuku işlem değil aşama olarak nitelendirilmektedir¹³⁷.

Son olarak Türk Hukuku'nun hukuk sistemlerinden Kıta Avrupası Hukuku'na tabi olduğuna işaret etmek gerekmektedir¹³⁸. Bilindiği üzere Kıta Avrupası Hukuku'na tabi olan ülkelerde yargı ayrılığı ilkesi söz konusu olmakta ve buna bağlı olarak da ayrı bir idari yargı kolu bulunmaktadır. Bu nedenle bu sistemler de idari eylem ve işlemlerden kaynaklanan uyuşmazlıkların çözüm yeri idari yargı kolu olmaktadır¹³⁹. Buna karşılık çalışmanın son bölümünde görüleceği üzere Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti hukuk sistemine hâkim olan Anglo-Sakson hukuk sistemidir. Bu sistemde Türk hukukunda olduğu gibi tam bir yargı ayrılığından söz etmek mümkün değildir¹⁴⁰. Türk hukuk sisteminde yargı ayrılığının bulunması uzman vergi mahkemelerinin oluşumunu da beraberinde getirmiştir. Verginin tarhı, tebliği ve tahsili işlemleri idari bir işlemle vücut bulduklarından, bunlara ilişkin ortaya çıkan uyuşmazlıklar, idari yargı içerisinde örgütlenen uzman vergi mahkemelerinde görülmektedir¹⁴¹.

Çeşitli aşamalara ayrılarak çözümlenen vergilendirme sürecinde yer alan işlemler bakımından en önemli işlem tarh işlemidir. Bu doğrultuda vergilendirme sürecine ilk olarak tarh işlemin Türk Hukuku'ndaki niteliği ve yine Türk Hukuku'ndaki tarh türleriyle başlanacaktır.

¹³⁷ Verginin tahakkuku konusunun vergilendirme işlemlerinde tüm yönleriyle incelendiği bir çalışma için bkz. TAŞDELEN, Aziz, “*Vergi Alacağıının Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 56, Sayı 1, 2007, s. 279-312.

¹³⁸ BİLGE, Necip, **Hukuk Başlangıcı**, Turhan Basımevi, 28. B., Ankara, 2010, s. 111; AYBAY, Aydın/ AYBAY, Rona/ PEHLİVAN, Ali, **Hukuka Giriş**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 11. B., İstanbul, 2015, s. 79.

¹³⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. KAPLAN, Gürsel, **İdari Yargılama Hukuku**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 1. B., Bursa, 2016, s. 40-48.

¹⁴⁰ Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti hukuk sisteminde ayrı bir idari yargıma kolunun olmamasına karşın Yüksek İdare Mahkemesi adı altında kurulmuş olan mahkeme idari davaları karara bağlamakta yetkili kılınmıştır. Buna bağlı olarak da vergi yargılamalarını da yine bu mahkeme yapmaktadır. bkz. s. 87-91.

¹⁴¹ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 194-196; KARAKOÇ, s. 596-597; OKTAR, s. 403-404.

2.2 Tarh İşleminin Hukuki Niteliği

Vergi Usul Kanunu'nun 20'nci maddesinde tarh işlemi tanımlanmıştır. Bu tanıma göre: “*Verginin tarhı, vergi alacağıının kanunlarında gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir*”. Bu hükümden anlaşılacağı üzere, yasa koyucunun iradesi tarh işleminin idari bir işlem olduğu yönündedir. Tarh işlemi bu şekilde nitelenince de idare hukukunda idari işlemler için yapılan tüm analizler, vergilendirme sürecinde yer alan vergilendirme işlemleri için de geçerli olacaktır¹⁴².

İdari işlemler çeşitli ilkelere göre farklı sınıflandırmalara tabi tutulmaktadır¹⁴³. Bu işlem türleri bakımından tarh işlemi irdelendiğinde şu sonuçlara varılmıştır. İlk olarak tek yanlı ve iki yanlı işlemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadırlar. Hemen belirtmelidir ki, bu ayırımında vergi hukuku açısından iki yanlı işlemler idarenin özel hukuk kişileriyle yapmış oldukları idari sözleşmeleri içerdiğinden bu çalışmanın kapsamı dışında kalmaktadırlar. Buna karşılık idarenin tek yanlı işlemleri de kendi içinde ikiye ayrılmaktadır ve bunlar; bireysel idari işlemler (sübjektif) ve genel-düzenleyici işlemlerdir (objektif). Bireysel idari işlemler; şart işlemler, sübjektif işlemler, emredici işlemler, inşai işlemler, tespit edici işlemler (belirtici), yararlandırıcı işlemler, yükümlendirici işlemler, basit, kolektif ve karma işlemler, sarıh, zımni ve zımni ret karar işlemleri, icrai ve icrai olmayan gibi birtakım tasniflere de tabi tutulmuş işlemler olarak belirtilmektedir. Son olarak düzenleyici işlemler ise; “Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi” ve

¹⁴² ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 91.

¹⁴³ ERKUT, Celal, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları, Ankara 1990, s. 12-26; GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, 10. B., Ankara, 2011, s. 123-132.

“yönetmelik” olarak belirtilmekle birlikte ayrıca “adsız düzenleyici işlemler” yine bu işlemler arasında gösterilmektedir¹⁴⁴.

Tarh işlemi bireysel ve sübjektif bir işlemdir. Bunun anlamı genel-düzenleyici bir işlemle vergilendirme yetkisinin kullanılmasından farklı olarak, tarh işlemi tek bir vergi mükellefi için tesis edilen işlem niteliğindedir. Buna karşın vergi kanunu hükmü tarh işleminin asli dayanağı sayılmaktadır ve genel-düzenleyici norm niteliğindedir. Dolayısıyla vergi kanunu hükmü objektiflik niteliğini haizdir. Bu doğrultuda tarh işlemi gerçekleştirilmekle beraber vergi mükellefi genel, kişilik dışı hukuki durumundan çıkarılıp, kişisel duruma sokulmaktadır. Gerçekleştirilen bu işlemle birlikte vergi mükellefi ve vergi idaresi arasında köprü kurularak sübjektif ilişki başlamış olmaktadır. Tüm vergi mükellefleri özelinde farklı vergi borcu tarh edileceğinden, bu tarh ile özel, sübjektif durum meydana getirilmektedir¹⁴⁵. İdare hukukunda da sübjektif işlemlerin en tipik örneği olarak vergi tarhı işlemleri gösterilmektedir. Bu sübjektif olma niteliği sayesinde vergi yükümlülerinin ödeyecekleri vergi borcu, her bir yükümlüsü için ayrı ve tek tek olmak üzere onların beyan ettikleri kazancı üzerinden ve yine evli-bekar, çocuklu-çocuksuz, sağlam-sakat gibi özel durumları dikkate alınarak belirlenmektedir¹⁴⁶.

Şart işlemler kişiyi veya bir şeyi genel, objektif bir hukuki duruma sokan ya da çıkarıcı işlemler olduğundan verginin tarhı işleminde geçerli değildir. Şart işlemin meydana getirdiği durum vergi hukuku ilişkisinde, vergiyi doğuran olay ile re'sen doğmaktadır ve kişi de bu olay sonucunda vergi mükellefi sıfatını haiz olmaktadır¹⁴⁷.

¹⁴⁴ GÖZLER, Kemal, KAPLAN, Gürsel, **İdare Hukukuna Giriş**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2013, s. 116-128, 186. 2017 Anayasa değişikliği ile Kanun hükmünde kararname ve tüzük kaldırılmış yerine işaret edilen Cumhurbaşkanlığı kararnamesi getirilmiştir. Ayrıntılı bilgi için bkz. ULUSOY, Ali, “*Aralık 2016 Anayasa Teklifi Neler Getiriyor, Neler Götürüyor?*”, www.anayasa.gen.tr/ulusoy-anayasa-degisikligi.pdf (Konuş Tarihi: 17 Ocak 2017), (son erişim tarihi: 28.07.2019).

¹⁴⁵ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 91.

¹⁴⁶ GÖZLER/KAPLAN, s. 128.

¹⁴⁷ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 91.

Yükümlendirici – yararlandırıcı işlem ayrımı incelendiğinde, yükümlendirici işlemlerin ilgili kişinin haklarına sınırlama getiren ya da ilgili kişinin lehine olan herhangi bir şeyden yararlanmasını kısıtlayan işlemler şeklinde tanımlandığı görülür¹⁴⁸. Bu bakımdan, vergi tarhi kişilere yükümlülük getirmektedir ve dolayısıyla da vergi tarhinin bu özelliği yararlandırıcı işlem değil, yükümlendirici işlem olarak belirtilmektedir. Buna karşılık vergi indirimini veya vergi muafiyeti teşvik tedbiri çerçevesinde uygulanabilmektedir. Bu bakımdan da yapılan bu işlem yararlandırıcı işlem kategorisine dâhil edilmektedir. Tarh işlemi, icrai işlem (kesin ve yürütülmesi zorunlu) niteliğinde, asli bir işlem görünümüne sahiptir. Bunun anlamı idarenin tek yanlı olarak gerçekleştirmiş olduğu bu icrai işlemlere karşı dava açılabilmesidir (İYUK md. 14/3-d). Öte yandan matrah saptanması, yoklama, arama ve vergi incelemesi gibi vergilendirme işlemleri nihai olmayıp, icrailik özelliği de bulunmayan işlemlerdir¹⁴⁹. Bunlar vergi tarhına hazırlayıcı işlemler olduğundan kesin ve yürütülmesi zorunlu olmayan işlem niteliğindedir ve bu yönleriyle de dava konusu edilememektedirler.

Bahsedilen idari işlem sınıflandırmalarından tarh işleminin, yeri belirlenirken önem arz eden ve öğretilde¹⁵⁰ tartışmalı olan konu, tarh işleminin inşai ve tespit edici

¹⁴⁸ GÖZLER/KAPLAN, s. 125; ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 91-92; OKTAR, s. 114; KARAKOÇ, s. 206.

¹⁴⁹ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 92.

¹⁵⁰ Vergi borcunun doğumunu vergiyi doğuran olaydan sonra yetkili kılınmış vergi memurlarının idari işlemlerine bağlayanlar, vergi idaresinin vergi alacağının meydana gelmesi için vergiyi doğuran olaydan sonra vergi dairesinin tarh ve tahakkuk işlemlerini yapması gerektiği görüşündedirler. Ters durumda yükümlü için vergi borcunun meydana gelmesinin söz konusu olmayacağını belirtmektedirler. Bu görüşe sahip olanların başında *Gaston Jeze* gelmektedir. *Jeze*, vergi borcunun meydana gelmesinde vergiyi meydana getiren olayın önemini göz ardı etmemektedir. Zira *Jeze*, vergi borcunun hesaplanmasında tarh usulü miktarlarının belirlenmesi için vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zaman yürürlükteki olan kanun hükümlerinin önemli olduğunu söylemektedir. Vergi borcunun doğumunu vergiyi meydana getiren olaya bağlayanlar ise, vergi borcu ya da hazinenin vergi alacağının ilgili kanunda belirtilen vergileme şartlarının bir kimsede yoğunlaştığı, yani vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği andan itibaren başka herhangi bir idari işleme gerek kalmaksızın vergi borcunu doğmuş kabul etmektedirler. Bu görüşü benimseyenler, vergi kanununda aranan şartlar tahakkuk ettiği anda vergi alacağının da kendiliğinden doğmuş olacağını belirtmektedirler. FEYZİOĞLU, N. Bedii, “*Mükellefiyet Doğurucu Vakıa (Vergiyi Doğuran Hadise)*” **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, 1952, s. 73-77.

işlemlerden hangisine dâhil olduğudur. Şayet tarh işlemi yeni bir hukuki statü yaratıyorsa inşai işlem olarak kabul edilecek ve bu şekilde muamele görecektir. Öte yandan, yeni bir hukuki statü yarattığı kabul edilmeyip, hukuk âleminde var olan bir hukuki durumu saptadığı kabul edilirse de bu işlem tespit edici işlem olarak kabul edilecektir. Ancak tarh işleminin hukuki niteliğinin ne olduğu pozitif hukuk açısından; “*Vergi alacağı, vergi kanunlarının vergiyi bağladıkları olayın vukuu veya hukuki durumun tekemmülü ile doğar*” (VUK md. 19) şeklindeki hükümdür. Bu hüküm tarh işlemi açısından incelendiğinde, tarh işleminin tespit edici işlem niteliğinde olduğu kabul edilmektedir. Nitekim Türk vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile vergi borcu gündeme gelmektedir¹⁵¹.

Tarh işleminin inşai bir işlem mi yoksa belirtici bir işlem mi olduğu meselesinin uygulama açısından da çok önemli sonuçları vardır. Vergi hukukunda yürürlükteki kanunların uygulanması, zamanaşımı süresinin başlaması ve ceza uygulamalarının geçerlik kazanması¹⁵² gibi konuların analizinde vergi borcunun meydana geldiği zaman göz önünde bulundurulur. Dolayısıyla vergi borcu vergiyi doğuran olay ile varlık kazandığından, uygulanacak olan kanun hükümlerinin tespitinde, zamanaşımının hesaplanmasında ve ceza yaptırımlarının işlemeye başlamasında vergiyi doğuran olayın meydana geldiği zaman esas alınacaktır¹⁵³. Buna karşılık tarh işleminin inşai olarak nitelendirildiği bir durumda, yukarıda anlatılanlar bakımından tarh işleminin tamamlandığı tarihin esas alınması gerekecektir. Fakat vergi hukukundaki kabul gören yaklaşımdan hareket edildiğinde, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesi ile vergi borcunun doğduğu ve bu nedenle de tarh işleminin belirtici işlem niteliği taşıdığı sonucuna varılmaktadır¹⁵⁴.

¹⁵¹ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 92; KARAKOÇ, s. 206.

¹⁵² Ceza yaptırımları bakımından bazı istisnalar bulunmaktadır.

¹⁵³ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 92.

¹⁵⁴ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 92-93.

2.3 Tarh Usulleri

Türk vergi hukukunda tarh işlemi çeşitli şekillerde uygulanabilmektedir. Ancak, Türk vergi sisteminde yerleşik ve esas alınan yöntem, olağan tarh usulü olarak nitelenen “beyana (beyannameye) dayanan tarh yöntemidir”. Uygulamada kural olarak söz konusu usul kabul edilmiş bulunmakla beraber bazı özel durumlarda istisnai olarak olağan dışı yöntemlerin de uygulanması gündeme gelebilmektedir. Bunlar aşağıda değinileceği üzere; “*ikmalen vergi tarhi*”, “*resen vergi tarhi*” ve son olarak “*verginin idarece tarhi*” yöntemleridir.

2.3.1 Olağan Tarh Usulü: Beyana Dayanan Tarh

Türk vergi hukukuna hâkim olan beyana dayanan tarh, mükellefin vergi idaresine yaptığı bildirim üzerinden verginin tarh ve tahakkuk ettirilmesine dayanır¹⁵⁵. Bu usulde mükellef ya da vergi sorumlusu matrahı bizzat kendisi saptamakta ve bunu vergi dairesine bildirmektedir. Söz konusu kişiler, verginin matrahını ve vergilendirmeye esas teşkil eden tüm bilgileri kapsayıcı nitelikte bir beyanname hazırlayarak bunu vergi idaresine sunmaktadırlar. Yapılan bildirim *itiraf* niteliği taşımakla beraber gerçeği yansıtıp yansıtmadığı vergi idaresi tarafından denetime tabi tutulabilmektedir¹⁵⁶. Burada yapılacak matrah bildirimini yazılı olması şarttır¹⁵⁷.

Türk vergi sisteminde kural olarak beyana dayanan tarhiyatın uygulanması, vergi idaresinin demokratik ilkelerle donatılmış olması ile açıklanmaktadır¹⁵⁸. Bu

¹⁵⁵ TAŞDELEN, Aziz, “*Vergisel Açıldan Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 53, Sayı 2, 2004, s. 141; ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 98; KARAKOÇ, s. 196

¹⁵⁶ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 98; KARAKOÇ, s. 196.

¹⁵⁷ Ancak söz konusu durumun istisnası vardır. Vergi Usul Kanunu’nun 243. maddesinin 5. fıkrasına göre çiftçiler ekim ve sayım beyanını sözlü olarak yapabilmektedirler. Ayrıca, Emlak Vergisi Kanunu’nun 25’nci maddesi köylerdeki bina ve arazinin vergilendirilmesi usulünde sözlü beyana imkân verirken; 3.4.2002 tarih ve 4751 sayılı Kanun’un 7’nci maddesiyle bu hüküm kaldırılmış ve bunun yerine yazılı beyan getirilmiştir.

¹⁵⁸ ÇAĞAN, Nami, “*Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 37, Sayı 1, 1980, s. 135.

bağlamda demokratik hukuk devleti olmanın bir sonucu olarak idare, idare edilenlerin bilgi ve yardımlarına başvurabilmektedir¹⁵⁹. Dolayısıyla bu yardımlaşma ve iş birliği bireylerin, vergilendirme sürecindeki işlemlerin bilincine varma ve bu aşamalara katılma konusunda katkı sağlamaktadır¹⁶⁰.

Beyan usulünde, vergilendirme sürecinde yer alan tarh ve tahakkuk işlemleri birlikte gerçekleştiklerinden genelde mükellefe vergi borcunun tebliğ edilmesine gerek yoktur¹⁶¹. Yani matrah yükümlü tarafından bizzat belirlenmiş olduğundan, yükümlünün belirlediği bu matraha göre vergi idaresi tarhı gerçekleştirmektedir. Dolayısıyla yapılacak olan tarh işlemine, ilke olarak yükümlünün itirazı olmayacağı kabul edilmekte ve beyan üzerine tahakkuk fişi de kesilip yükümlüye verilmektedir (VUK m.25). Bu doğrultuda yükümlüye vergi borcunun tebliğine gerek olmamaktadır. Özetle; vergilendirme sürecinin ayrı basamakları olan tarh, tahakkuk ve tebliğ işlemleri beyan usulünde aynı anda gerçekleşmektedir¹⁶².

Yapılan bildirimden ardından, bu beyannameye dayanılarak tahakkuk fişi kesilir ve bir nüshası mükellefe veya mükellef adına vergi idaresine elden teslim eden kişiye verilir. Tahakkuk fişinin niteliği, vergi beyanının vergi idaresine elden yapıldığını ya da idare açısından beyanın teslim alındığını gösteren, “alındı” niteliğini haiz bir belgedir¹⁶³. Bildirimi yapan mükellef ya da onun yerine belgeyi vergi idaresine teslim eden kişinin tahakkuk fişini almaması, beyana dayanan tarh ve tahakkuk işlemlerinin yürütülmesine engel oluşturmamaktadır. Vergi dairesine verilen beyannameyi sonra vergi borcu tahakkuk eder ve tahakkuk fişi de ilgili kişiye posta aracılığıyla gönderilir (VUK m. 27).

¹⁵⁹ GÜNEŞ, s. 84. Vergi hukukunun hukuk devleti ilkesi ile olan ilişkisi hakkında genel bir değerlendirme için ayrıca bkz. KUMRULU, s. 152-155; GERÇEK, s. 96-97.

¹⁶⁰ ÇAĞAN, s. 135.

¹⁶¹ Özeldir ise Vergi Usul Kanunu'nun 25/4'te yer alan istisnası mevcuttur: “*Lüzum görülen hallerde beyana dayanan vergi tahakkuk fişi yerine ihbarname ile tebliğ olunabilir. Kanunen belli hallerde tebliğ teklif cetvelinin ilanı ile yapılır*”.

¹⁶² ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 99; MUTLUER, (**Genel Vergi Hukuku**) s. 132.

¹⁶³ KARAKOÇ, s. 197.

Vergi yükümlüsü, Vergi Usul Kanunu'nun 170'inci maddesinin 2'nci fıkrasında belirtildiği üzere hazırlamış olduğu beyannameyi vergi dairesine posta yolu ile gönderebilmektedir. Bu yolla gerçekleşen beyanda, vergi dairesine bildirimde bulunulma tarihi olarak beyannamenin postaya verildiği tarih esas alınır (VUK m.170/1). Öte yandan yapılan bu bildirim belgelendirilebilmesi için kanun, beyannamenin taahhütlü olarak postaya verilmesini öngörmüştür. Ardından vergi dairesi posta ile eline ulaşan bu beyana dayanarak tahakkuk fişi keser ve bir nüshasını kapalı bir zarf içerisinde mükellefin beyannameye gösterdiği adrese aynı şekilde gönderir¹⁶⁴.

Beyannamenin elektronik ortamda gönderilmesi durumunda ise tahakkuk fişi, elektronik ortamda düzenlenip mükellef ya da elektronik ortama bildirimde bulunma yetkisini haiz gerçek veya tüzel kişiye bu ortamda iletilir. Kanuna göre bu ileti, tahakkuk fişinin mükellefe tebliği yerine geçer (VUK m.28/2). Fakat hemen belirtmek gerekir ki Vergi Usul Kanununun 93. maddesi tahakkuk fişinin tebliğ edilemeyeceğini hükme bağlamıştır¹⁶⁵. Dolayısıyla elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişinin mükellefe tebliği bu anlamda belirsizlik içermektedir¹⁶⁶.

Türk vergi sisteminde vergilendirme sürecinin beyana dayanan tarh yöntemi ile yürütüldüğünden yukarıda bahsedilmiştir. Beyana dayanan tarh yöntemi uygulanarak vergi borcunun hesaplandığı vergileri şu şekilde sıralamak mümkündür: Gelir vergisi (GVK m.83), kurumlar vergisi (KVK m. 16), veraset ve intikal vergisi (VİVK m. 7), emlak vergisi (EVK m. 11, 21), katma değer vergisi (KDV m. 40), özel tüketim vergisi (ÖTV m. 14.) banka ve sigorta muameleleri vergisi (Gid. VK m.

¹⁶⁴ KARAKOÇ, s. 198; OKTAR, s. 116.

¹⁶⁵ VUK m.93/1'de belirtildiği üzere; "*Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilümmü vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir*". Bu bağlamda düşünüldüğünde tahakkuk fişinin tebliğ edilecek belgelerden biri olmadığı görülür.

¹⁶⁶ OKTAR, s. 116.

47), özel iletişim vergisi (Gid. VK m. 39), gümrük vergisi (Güm. K. m. 3/16,59). Beyana dayanan tarh yöntemi uygulanarak vergi borcunun hesaplandığı vergilerin belli başlılarına ilişkin değerlendirmeleri şu şekilde yapmak mümkündür:

Gelir Vergisi Kanunu'nun "*beyan esası*" başlıklı 83. maddesi "*hilafına hüküm olmadıkça, Gelir Vergisi mükellefinin veya vergi sorumlusunun beyanı üzerine tarh olunur*" demek suretiyle gelir vergisinin beyan usulü ile tarh olunacağını hükme bağlamıştır. Maddede belirtildiği üzere; vergi yükümlüleri gibi vergi sorumlularının da beyan usulünde, şekli bir ödev olarak beyanda bulunma zorunluluğuna tabi tutulduğunu söylemek mümkündür. Zira gelir vergisinde stopaj yapmakla (tevkifat) sorumlu tutulan kimselerin, yapmış oldukları vergi tevkifatını muhtasar beyanname ile bildirmelerinin gerekli olduğu Gelir Vergisi Kanunu'nun 94 ve 98'inci maddelerinde de belirtilmiştir. Vergi sorumlularının beyanının, söz konusu durumlarda bir tür tanıklık olarak nitelenebileceği belirtilmiştir¹⁶⁷. Gelir vergisinin beyanname ile verilmesini öngören hâllerde, beyannamenin vergi idaresine verildiği günde; beyanname posta ile gönderilmişse, vergiyi tarh edecek vergi dairesine geldiği tarihten itibaren yedi gün içerisinde verginin tarh edilmesi gerekmektedir (GVK m.109/1).

Katma Değer Vergisi Kanunu'nun 40'inci maddesinin 1'inci fıkrasında "*Katma Değer Vergisi, bu Kanunda aksine hüküm bulunmadıkça mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarholunur*" hükmü yer almaktadır. Aynı kanunun 1'inci maddesinde "*Verginin konusunu teşkil eden işlemler*" başlığı altında toplanmış olan vergi konuları bulunmaktadır. Dolayısıyla bu kanunda belirtilmiş vergi konuları beyan esasına dayalıdır.

¹⁶⁷ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 98-99.

Son olarak beyan esasına dayanan vergilere örnek olarak özel tüketim vergisini göstermek mümkündür Özel Tüketim Vergisi Kanunu'nun 14'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında “*Özel tüketim vergisi, mükelleflerin yazılı beyanları üzerine tarh olunur*” hükmü yer almakta ve yine aynı kanunun 1'inci maddesinde “*verginin konusu*” başlıklı hükümde özel tüketim vergisine dâhil olan vergi konuları tanımlanmış bulunmaktadır. Kanunda belirtilen bu konuların tarhı beyan üzerine gerçekleştirilmektedir.

2.3.2 Olağan Dışı Tarh Usulleri: İkmalen Vergi Tarhı, Re'sen Vergi Tarhı ve Verginin İdarece Tarhı

Beyana dayanan tarh yönteminin uygulanmadığı durumlarda olağan dışı tarh usulleri uygulanmaktadır. Beyana dayanan tarh usulünün sorunsuz ve sağlıklı bir biçimde işleyebilmesi, mükellefin veya sorumlunun, vergi matrahına ilişkin tüm bilgi ve belgeleri eksiksiz olarak vergi dairesine sunmasına bağlıdır. Bu bağlamda örneğin, kanunda belirtilen süreler içinde beyanname verilmediği zaman ya da süresi içinde verilen beyanın yanlış ya da eksik verilmesi durumlarının varlığı hâlinde beyana dayanan tarhın uygulanması mümkün olmayacaktır. Ayrıca beyan edilen matrahın saptanmasında söz konusu belge ve defterde yer alan bilgilerin gerçeğe uygun ve güvenilir olmaması da beyan usulünün uygulanamamasının bir başka sebebini oluşturmaktadır¹⁶⁸.

Yasallık ilkesi gereği beyana dayalı tarh usulünün uygulanamayacağı durumlarda, Vergi Usul Kanunu'nda bu durumlar için uygulanması öngörülmüş istisnai usuller belirtilmiştir. Söz konusu usuller, ilke olarak, vergi yükümlüsünün beyan ettiği matrah bilgileri yerine idare tarafından belirlenen veya varsayılan matrah bilgileri göz önüne alınarak verginin tarh edilmesi esasına dayanmaktadır. Bununla

¹⁶⁸ OKTAR, s. 118.

beraber, olağan dışı veya istisnai yöntemlerin uygulanmasında da vergi yükümlüsüne ait bilgi ve belgelerin göz önünde tutulduğu durumlar olmaktadır¹⁶⁹.

2.3.2.1 İkmalen (Tamamlayıcı) Vergi Tarhı

Olağan dışı tarh usullerinden başta gelen ikmalen tarh usulüdür. Bu tarh usulü ek ya da tamamlayıcı tarh usulü olarak da anılmaktadır¹⁷⁰. İkmalen vergi tarhı, daha önceden tarh edilen bir vergiye ilişkin olarak, meydana gelen matrah ya da matrah farkı üzerinden verginin tarh edilmesini ifade etmektedir.

İkmalen vergi tarhında, yükümlünün beyanına dayanılarak yapılan vergi tarhından sonra, idare tarafından tespit edilen bir matrah farkı söz konusu olmaktadır. Vergi Usul Kanunu'nun 29'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında ikmalen vergi tarhı şu şekilde düzenlenmiştir: "*İkmalen vergi tarhı, her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir*". Kanunun bu düzenlemesinden hareketle ikmalen vergi tarhı, önceden tarh edilen bir verginin üzerine bunu ikmal eden, diğer bir ifade ile tamamlayıcı şekilde tespit edilen matrah ya da matrah farkları üzerinden ikinci bir tarh işleminin yapılması aşamasıdır. Dolayısıyla ilk bir vergi tarhı yapılmadan ikmalen vergi tarhının mevzubahis olması bu anlamda mümkün değildir¹⁷¹.

İkmalen vergi tarhının uygulanabilmesi, kanununun belirttiği iki şartın gerçekleşmiş olmasına bağlıdır. Buna göre bu şartlar; daha önce, hangi şekilde olursa olsun, bir verginin tarh edilmiş olması ve ikmalen tarh işleminin sebebini oluşturan

¹⁶⁹ OKTAR, s.119.

¹⁷⁰ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 98-99.

¹⁷¹ ÖNER, s.127-128.

matrah veya matrah farkının maddi kanıtlardan¹⁷² ya da kanuni ölçütlerden hareketle tespit edilebilmesidir¹⁷³. Kanunun belirttiği şartlardan birincisine örnek olarak; vergi yükümlüsünün beyanında gelirini eksik göstermesi sonrasında, bu durumun defter kayıt ve belgelerden ispat edilerek ortaya konması sonucunda ek tarhiyat yapılmaktadır. Ayrıca söz konusu yükümlü adına vergi cezası yaptırımını da uygulanmaktadır¹⁷⁴.

Vergi Usul Kanunu'nun 274'üncü maddesinde; ticari bir işletmeye dâhil malın, envanter gününde maliyet bedeli üzerinden hesaplanacağı hükmü mevcuttur. Şayet yapılan beyanda ticari işletmeye dâhil olan mallar değerinden daha düşük bir bedelle gösterilmişse, söz konusu işletmenin net kazancının düşük beyan edildiği sonucu doğacaktır. Bu durum da yukarıda bahsedilen ikmalen vergi tarhının yapılabilmesinin ikinci şartına örnek olarak gösterilmektedir. Sonuç olarak bahsedilen örnekte bir matrah farkı ortaya çıkmaktadır¹⁷⁵.

İkmal edilerek tarh edilen vergi borcu ihbarname ile vergi yükümlüsüne tebliğ edilmektedir (VUK md. 34). Bu şekilde vergi komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde, karar ve re'sen matrah takdiri gerektiren inceleme raporunun bir nüshası ihbarnameye eklenmektedir (VUK md. 35). Vergi yükümlüsü eline ulaşan bu ihbarnamenin hukuka aykırı olduğu kanaatinde ise; otuz günlük dava açma süresi içinde dava açabilmektedir. Yükümlünün dava açma hakkını kullanıp kullanmamasına ve/veya dava açılmışsa davanın sonucuna göre vergi borcu tahakkuk

¹⁷² Defter ve belgeler gibi yazılı kaynaklar maddi delil olarak kabul görmektedir. “*Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*” hükmü Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesine 2365 sayılı kanunla eklenmiştir. Bu hükmün gerekçesinde, kayıt ve belge niteliğindeki maddi delillere dayanılarak belirlenen matrah farkının ikmalen vergi tarhına konu olabileceği açıklanmıştır. Öte yandan, maddi deliller dışındaki deliller kullanılarak saptanan matrah farkının re'sen vergi tarhına konu olabileceği belirtilmiştir. OKTAR, s. 120. Vergi hukukunda delil sisteminin genel bir çerçevesi için bkz. TAŞDELEN, s. 155-158.

¹⁷³ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 100; KARAKOÇ, s. 200; ÖNER, s. 128; OKTAR, s. 119.

¹⁷⁴ ÖNER, s. 128.

¹⁷⁵ ÖNER, s. 128.

aşamasına geçer¹⁷⁶. Söz konusu tarh işlemi kesinleşir veya tarh işlemi mahkeme tarafından iptal edilirse vergi borcu da terkin edilmektedir¹⁷⁷.

2.3.2.2 Re'sen Vergi Tarhı

Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesinin 1'inci fıkrasında re'sen vergi tarhı; “*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır. İnceleme raporunda bu maddeye göre belirlenen matrah veya matrah farkı resen takdir olunmuş sayılır*” şeklinde ifade edilmiştir. Bu madde re'sen vergi tarhının genel nedenini oluşturmaktadır. Öte yandan birazdan görüleceği üzere maddenin devamında re'sen vergi tarhına neden olabilecek durumlar tek tek sayılmıştır. Fakat kanun re'sen vergi tarhına genel bir neden gösterdiği için aşağıda sayılacak durumlar sınırlayıcı nitelikte değildir. Söz konusu durumlarda, vergi matrahının bütünüyle ya da kısmen, defter, kayıt ve belgelere yahut kanuni ölçülere göre saptanmasının olanaklı olmadığı kabul edilmektedir¹⁷⁸.

İkmalen vergi tarhında; yükümlü vergi kanunlarında belirtilen ödevlerini yerine getirmekte ve buna bağlı olarak da vergi idaresi ile yükümlü arasında hukuki bir ilişki meydana gelmektedir. Buna karşın re'sen vergi tarhında ise; yükümlü, vergi kanunlarında kendisine yüklenen ödevleri yerine getirmediğinden, vergi idaresi ile arasında herhangi bir hukuki ilişki meydana gelmemektedir. Bu durumun önemli bir sonucu olarak da re'sen vergi tarhını idare tek taraflı olarak uygulamakta ve idare

¹⁷⁶ Tahakkuk aşaması için bkz. s. 79-84.

¹⁷⁷ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 98; KARAKOÇ, s. 200.

¹⁷⁸ KARAKOÇ, s. 201.

bizzat kendisi tarh işlemini gerçekleştirmektedir. İşte idare tarafından gerçekleştirilen bu tarhiyata re'sen vergi tarhı veya re'sen tarhiyat denilmektedir¹⁷⁹.

Re'sen vergi tarhının yapılmasının genel nedeni, vergi matrahının maddi delillere dayanılarak saptanamamasıdır. Bununla birlikte, kanunda bu maddi delillerin olmadığı, diğer bir ifadeyle vergi matrahının defter, kayıt, belge ve kanuni ölçülere dayanılarak saptanmasının mümkün olmadığı kabul edildiği bazı karinelere de yer verilmiştir¹⁸⁰. Vergi yükümlüsü, beyanının doğruluğu kanıtlanabilecek biçimde, sağlıklı bir vergi incelemesine uygun defter, kayıt ve belgeleri kanunlarda gösterildiği gibi, tutmak ve muhafaza etmekle ödevlendirilmiştir. Yükümlü bu ödevlerini gereği gibi yapmadığı takdirde; defter, kayıt ve belgeleri sağlıklı bir incelemeye de elverişli değilse; yükümlünün beyanının doğruluğu karinesi çürütülmekte ve buna bağlı olarak vergi idaresi tarafından matrahın re'sen takdiri ve verginin re'sen tarhı yolu açılmaktadır. Bunun yanında ayrıca vergi yükümlüsüne yasa hükümlerine uygun olacak şekilde vergi cezası da kesilmektedir¹⁸¹.

Vergi Usul Kanunu, re'sen vergi tarhının yapılabilmesi için bazı şartların gerçekleşmesini öngörmüştür. Bu şartlar ayrıntılı olarak kanunda düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre;

- (i) *Vergi beyannamesi kanuni süresi geçtiği halde verilmemişse,*
- (ii) *Vergi beyannamesi kanuni veya ek süreler içinde verilmekle beraber beyannamede vergi matrahına ilişkin bilgiler gösterilmemiş bulunursa,*
- (iii) *Vergi Usul Kanunu'na göre tutulması mecburi olan defterlerin hepsi veya bir kısmı tutulmamış veya tasdik ettirilmemiş olursa veya vergi*

¹⁷⁹ KARAKOÇ, s. 201; ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 100-101; OKTAR, s. 120-122; ÖNER, s. 116-118; ŞENYÜZ, Doğan/ YÜCE, Mehmet/ GERÇEK, Adnan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. B., Bursa, 2019, s. 191-192.

¹⁸⁰ OKTAR, s. 120.

¹⁸¹ KARAKOÇ, s. 201; TAŞDELEN, s. 147, 158 ve 165-166.

incelenmesi yapmaya yetkili olanlara herhangi bir sebeple ibraz edilmezse,

- (iv) *Defter kayıtları ve bunlarla ilgili vesikalar, vergi matrahının doğru ve kesin olarak tesbitine imkân vermeyecek derecede noksan, usulsüz ve karışık olması dolayısıyla ihticaca salih bulunmazsa.*
- (v) *Tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına dair delil bulunursa.*
- (vi) *Vergi Usul Kanunu'nun mükerrer 227'nci maddesi uyarınca 3568 sayılı Kanuna göre yetki almış meslek mensuplarına imzalatırma mecburiyeti getirilen beyanname ve ekleri imzalatılmıyorsa veya tasdik kapsamına alınan konularda yeminli mali müşavir tasdik raporu zamanında ibraz edilmezse.*

Kanunda sayılan bu şartların birinin gerçekleşmesi durumunda re'sen vergi tarhının yapılması gündeme gelecektir.

İkmalen ve re'sen vergi tarhlarından hangi usulün kullanılacağı kanundaki ayrıntılı düzenlemeye rağmen, bazı durumlarda karışıklığa yol açabilmektedir. Gerçekten de Danıştay, ikmalen ve re'sen vergi tarhında pratikte karşılaşılan çekinceler ve karışıklıkları göz önünde bulundurarak, ikmalen vergi tarhı yerine re'sen vergi tarhı yoluna gidilmiş olmasını bozma nedeni olarak görmemiştir¹⁸².

Vergi tarhının gerçekleştirilmesine imkân bulunmayan hallerde Vergi Usul Kanunu'nun 30'uncu maddesine göre matrah, takdir komisyonu ya da inceleme elemanı tarafından hesaplanmaktadır. Söz konusu hesaplama yöntemleri vergilendirme sürecinin birer parçası olduğundan bunlara kısaca değinmek

¹⁸² ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 15. B., Ankara, 1995, s. 84.

gerekmektedir. Ayrıca her iki hesaplama yönteminde izlenen usule de değinilecektir.

2.3.2.2.1 Matrahın Takdir Komisyonu Tarafından Hesaplaması

Türk Vergi Usul Kanunu'na göre vergi yükümlüsü, vergiyi ödemesi gereken bildirimini hiç yapmamışsa veya süresi içerisinde yapmış olduğu bildirim, sağlıklı bir vergilendirme için elzem bilgileri içermiyorsa; vergi idaresi, matrahın re'sen takdiri için konuyu takdir komisyonuna¹⁸³ sevk edecektir¹⁸⁴. Takdir komisyonu ulaştığı bilgi ve belgelere, yükümlünün faal durumuna, aynı durumlardaki kurum veya kuruluşların uygulamalarına ve neticelerine dayanarak çözümlene yapmakta, yükümlünün matrahını da bu yollarla belirlemektedir¹⁸⁵. Komisyonun bu yolla yaptığı matrah belirleme usulü bir tahmini ifade etmektedir. Fakat yükümlü hesaplanması gereken bildirimini gerekli şekilde yapmadığından bu duruma katlanmak durumdadır¹⁸⁶. Öte yandan komisyon, re'sen takdir edeceği matrahı gerçeğe en yakın olacak şekilde yerine getirmek zorundadır. Bunun için de gerekli araştırmaları yapmalı ve ortaya çıkan sonuç kapsamında matrahı takdir etmelidir. Bu kararlar, imza karşılığında vergi dairesine verilmektedir (VUK md. 30/III).

Vergi beyannamesinde bulunan bilgilerin noksanlığı nedeniyle yapılması kararlaştırılan re'sen vergi durumlarında; takdir komisyonu, mükellefe 15 günlük bir süre vererek bu eksikliğin giderilmesi için bazı belgeler isteyebilmektedir. Bunlar, matraha ilişkin bilgiler ve tutulması zorunlu olan defterlerdir. Mükellef verilen süre zarfında istenilen bilgileri verirse ve bu bilgiler sağlıklı bir vergi tarhına da elverişli

¹⁸³ Takdir Komisyonlarının kuruluşu, amacı, çalışma konusu ve kapsamı bağlamında ayrıntılı bilgi için bkz. ŞİN, Sevil, "Takdir Komisyonları", **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 16, Nisan, 2018, s. 161-185.

¹⁸⁴ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 100-101; KARAKOÇ, s. 202-203.

¹⁸⁵ ÖNER, s. 117.

¹⁸⁶ KARAKOÇ, s. 203.

ise, komisyon söz konusu bilgi ve belgelere dayanarak matrahı takdir eder (VUK md.30/III).

Yasal süresi geçtikten sonra vergi bildiriminde bulunanların vergi tarhı, bildirimde gösterdikleri matrah üzerinden re'sen yapılır. Bu bildirimler ayrıca re'sen takdir için takdir komisyonuna sunulmaz. Fakat vergi araştırmasına başlandıktan sonra ya da takdir komisyonuna sunulduktan sonra kendiliğinden yapılan bildirimler bakımından bu hükmün uygulanması mümkün değildir (VUK md. 30/IV).

Re'sen takdir komisyonu, yükümlünün çalışma durumu, çalışmanın türü, söz konusu çalışma alanında geçerli kabul edilen kâr yüzdesi, önceki yıl kazançları, iş hacmi, sermaye miktarı, aynı kabul edilen kurum veya kuruluşların bildirimde buldukları matrahları, istihdam edilen hizmetçi ve işçi sayısı ve yapılan işin özelliklerini göz önünde bulundurarak matrahı takdir etmelidir. Komisyonun vereceği kararlarda, dayanakların ve açıklamaların matrahı belirgin bir biçimde ortaya koyacak nitelikte olması gerekmektedir¹⁸⁷. Kararlarda dayanakların ve açıklamaların olmaması, delil olma niteliklerinin bulunmadığına işaret eder¹⁸⁸.

Öte yandan Vergi Usul Kanunu'nun 114'üncü maddesinin 2'nci fıkrası gereğince, vergi dairesinin takdir komisyonuna başvurusu zamanaşımını durdurmaktadır. Takdir komisyonu kararını vergi dairesine bildirdiği andan itibaren duran zamanaşımı tekrar işlemeye başlamaktadır. Fakat işlemeyen süre her durum ve takdirde bir yıldan fazla olamaz (VUK md. 114/II)¹⁸⁹.

2.3.2.2 Matrahın İnceleme Elemanı Tarafından Hesaplanması

Verginin re'sen tarhiyat yapılmasına cevaz veren neden, vergi incelemesi anında inceleme elemanı tarafından tespit edilmişse, Vergi Usul Kanunu'nun

¹⁸⁷ Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, Esas No: 2003/252. Karar No: 2003/369, Karar Tarihi: 03.10.2003, <http://www.hukukturk.com> (son erişim tarihi: 01.05.2019).

¹⁸⁸ KARAKOÇ, s. 203.

¹⁸⁹ Ayrıntılı bilgi için bkz. NAS, s. 322.

30'uncu maddesi vergi inceleme elemanına muhtelif seçenekler sunmaktadır (VUK md. 30/I). Vergi inceleme elemanı re'sen takdir edilecek nedeni tespit ettikten sonra bulduğu bilgi ve belgelere dayanarak, yaptığı araştırma ve inceleme neticesinde vergi matrahını da kendisi takdir eder ve hazırlayacağı raporda takdir ettiği matrahı da gösterir. Vergi inceleme elemanı bahsedilen bu yolu tercih etmişse, raporunda belirttiği miktar, takdir komisyonu tarafından takdir edilmiş matrah hükmünde sayılmaktadır. Bu nedenle ayrıca takdir komisyonuna sevki gerekmemektedir¹⁹⁰.

Bir diğer yolu tercih etmişse, yani; inceleme elemanı re'sen takdire neden olan olguları tespitinde bulunmakla yetinmişse, bunları raporda belirtir, fakat matrahı kendisi takdir etmez. Bu durumda ilgili vergi dairesi söz konusu raporu takdir edilmek üzere takdir komisyonuna sevk eder ve re'sen vergi tarhını takdir komisyonu gerçekleştirir. Bu yolu tercih eden vergi inceleme elemanı, raporunda komisyonun takdirine dayanak arz edebilecek bilgi ve bulguları gösterebileceği gibi, isterse re'sen takdire sebep olan durumları da işaret etmekle yetinebilme seçeneğini haizdir¹⁹¹.

Vergi inceleme elemanlarına re'sen vergi tarhiyatını gerçekleştirme yetkisinin verilmesindeki amaç, vergi tarhi işlemlerinde etkinliği, basitliği ve hızı sağlamaktır. Ancak Vergi Usul Kanunu'nun genel yapısı içerisinde, vergi inceleme elemanları, bildirim, defter ve belge düzenlerine aykırı davranışlar olup olmadığını ve bu düzenlerin vergi matrahına yansıttığı biçimsel durumun gerçeğe uyup uymadığını araştırmaktadırlar. Ayrıca söz konusu bilgi ve belgelere dayanılarak ödenmesi gereken verginin doğruluğunu belirlemek de vergi inceleme elemanlarının görev alanına girmektedir¹⁹². Vergi tarhının re'sen takdiri ise, tarh edilmesi gereken vergi matrahının, gerekli araştırmalar yapılarak gerçeğe en uygun şekilde belirlenmesini içermektedir. Bu doğrultuda matrah takdirinin inceleme elemanına bırakılmış olması,

¹⁹⁰ ÖNER, S. 118.

¹⁹¹ KARAKOÇ, s. 204.

¹⁹² KARAKOÇ, s. 204.

kuramsal yönden doğru bir uygulama olmadığı gerekçesiyle, re'sen takdir yetkisinin eleştirilere maruz kalmasına neden olmaktadır¹⁹³.

2.3.2.2.3 Re'sen Vergi Tarhında İzlenecek Usul

Takdir komisyonu tarafından ya da inceleme elemanı tarafından takdir edilen matrah, vergi dairesince re'sen tarh edilmektedir. Re'sen vergi tarhına neden olan bulgu yanında ikmalen vergi tarhı yapılmasını da gerekli kılan bir durumun varlığı söz konusu olursa, re'sen takdir sonucu beklenmeksizin gerekli olan ikmalen tarhın yapılması gerekmektedir. Daha sonra yapılacak olan re'sen takdir esnasında ikmalen tarhın yapılmasına dayanak oluşturan matrah farkı oluşursa da, bu tarihyattan, daha önce tarh edilmiş olan vergi miktarı düşülmektedir (VUK md. 30/V).

Yükümlü adına re'sen ya da ikmalen vergi tarhı yapılabilmesi için, ilk etapta vergi ziyaının¹⁹⁴ gerçekleşmiş olması şartı vardır. Ancak yükümlü ödemesi gereken vergi borcunun tamamını ödemişse, bu yola başvurulmasının anlamı kalmamaktadır¹⁹⁵.

Vergi borcu ikmalen ya da re'sen tarh edildiğinde, vergi dairesi, tarh ve varsa ceza kesme işlemi ile ilgili olarak ihbarname hazırlar ve bunu yükümlüye tebliğ eder (VUK md. 34). Takdir komisyonu kararı ile tarhı yapılmış olan vergilerin ve re'sen tarhı gereken inceleme raporunun birer nüshaları da ihbarnameye konulur (VUK md. 35).

Son olarak ikmalen ve re'sen tarhın beyana dayanan tarhtan ayıran ve önem arz eden farkından bahsetmek gerekmektedir. İkmalen ve re'sen tarihyatta, ihbarname konusu olan vergi, yalnızca tarh edilmektedir. Şayet süresi içinde söz

¹⁹³ Danıştay 4. Daire Kararı, Karar No: 2013/3222, Esas No: 2014/5621, Karar Tarihi: 14.10.2014, <http://www.hukukturk.com> (son erişim tarihi: 01.05.2019).

¹⁹⁴ Vergi Usul Kanununun 341'inci maddesinde vergi ziyayı; "mükellefin veya sorumlunun vergilendirme ile ilgili ödevlerini zamanında yerine getirmemesi veya eksik yerine getirmesi yüzünden, verginin zamanında tahakkuk ettirilmemesi veya eksik tahakkuk ettirilmesi" şeklinde tanımlanmıştır.

¹⁹⁵ KARAKOÇ, s. 204.

konusu tarh davaya konu edilir ise tahakkuk aşamasının gerçekleşmesi mevzubahis olmaz. Buna karşılık, beyana dayanan tarh usulünde, tarh ve tahakkuk aşamaları aynı anda gerçekleşmektedir. Bu bağlamda, ikmalen ve re'sen vergi tarhiyatında, tarh ve tahakkuk aşamaları birbirinden kesin bir biçimde ayrılmaktadır. Nitekim, yükümlü hukuki yollara başvurarak tarhiyatı yapılmış olan vergi borcunun tahakkuk aşamasının gerçekleşmesinin önüne geçebilmektedir. Sonuç olarak; yükümlünün, yapılan bu tarh işleminin hukuka aykırı olup olmadığını değerlendirebilmek için otuz günlük bir süresi vardır. Dava hakkının kullanılıp kullanılmamasına ve / veya açılmış olan davanın neticesine göre vergi borcu tahakkuk eder ve tarh işlemi kesinleşir ya da yapılan tarh işlemi iptal edilip vergi borcu terkin edilir¹⁹⁶.

2.3.2.3 Verginin İdarece Tarhı

Verginin idarece tarhı, ikmalen ya da re'sen vergi tarhı kapsamına dâhil olmayan durumlarda, yükümlülerin vergi tarhı için vergi kanunlarında belirtilen zamanlarda vergi idaresine başvurmamaları ya da aynı kanunlarda kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmemeleri nedeniyle, bu vergilerin idare tarafından belirli matrahlar üzerinden tarh edilmesi yöntemidir (VUK mükerrer md. 30). Verginin idarece tarhı, Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesine göre düzenlenen yoklama fişine dayandırılmaktadır (VUK mükerrer md. 30/II).

İdarece tarh usulünün başlıca örneği Emlak Vergisi Kanunu'nun 32'nci maddesinde bulunmaktadır. Maddede; *“bildirimin süresinde verilmemesi halinde, vergi idarece tarh edilir. İdarece tarhiyatta her yıla ilişkin vergi değeri, 29 uncu madde hükmü dikkate alınarak hesaplanır”* ibaresi yer alarak, söz konusu durumların varlığı hâlinde, vergi tarhının idare tarafından gerçekleştirileceği belirtilmiştir¹⁹⁷.

Söz konusu tarh yöntemine verilen bir başka örnek ise yukarıda da bahsedilen

¹⁹⁶ KARAKOÇ, s. 205.

¹⁹⁷ KARAKOÇ, s. 206; ÖNER, s. 118.

ticari kazanç ve götürü usulü benimseyen gayrimenkul sermaye iradı sahipleri örneğidir. Kazançları basit usulle saptanan ticari kazanç sahipleri ile götürü usulü tercih eden gayrimenkul sermaye iradı sahiplerinin, yanlarında istihdam ettirdikleri hizmet erbabının, kanunda gösterilen süre zarfında karnelerini almaları ve bu karnelerde yazılı olan vergilerini ödemek mecburiyetindedir. Nitekim bu mecburiyet yerine getirilmediği takdirde, hizmet erbabının vergisi, işveren adına idare tarafından tarh edilmektedir. Damga Vergisi Kanunu'nun "*resmi dairelerin mecburiyeti*" üst başlığını taşıyan 26'ncı maddesinde de "*resmi dairelerin ilgili memurları kendilerine ibraz edilen kağıtların Damga Vergisini aramaya ve vergisi hiç ödenmemiş veya noksan ödenmiş olanları bir tutanakla tesbit etmeye veya bunları tutanağı düzenlemek üzere, vergi dairesine göndermeye mecburdurlar*" hükmü yer almaktadır. Bahsi geçen hüküm de yine verginin idarece tarh edilmesine örnek oluşturmaktadır¹⁹⁸.

İdare tarafından tarh edilen vergilerin yanı sıra, bunlara ilişkin cezalar da kesilmekte ve ihbarname ile yükümlüye tebliğ edilmektedirler. Öte yandan söz konusu belgeler, vergi dairesinin ilan koymaya özgü yerlerine asılarak ilan edilmektedir (VUK mükerrer md. 30/III-IV). Yükümlü, idare tarafından yapılan bu tarh işleminin hukuka uygun olmadığı kanısında ise, süresi içinde hukuki yollara başvurabilmektedir. Vergi mahkemelerinde dava açma süresi, yükümlünün bilinen adresine tebligat yapıldığı hallerde tebligat tarihinden, tebligat yapılmamışsa tutanakla belirlenen ilan tarihinden itibaren işlemeye başlamaktadır (VUK mükerrer md. 30/V)¹⁹⁹.

¹⁹⁸ OKTAR, s. 122.

¹⁹⁹ KARAKOÇ, s. 206.

2.4 Verginin Tebliği

Vergi dairesi tarafından yapılan işlemlerin hüküm ifade edilebilmesi için, yapılan tarh işlemi ile ilgili ihbarname, düzetme fişi, yoklama fişi, ceza ihbarnamesi ve yapılan işlemlerle ilgili diğer tüm belgeler ile davet yazılarının yükümlüye tebliği gerekmektedir²⁰⁰. Vergilendirme sürecinde uygulama aşamasında yer alan tebligat, tarhtan sonra salınan vergi borcunun somutlaşması ve belirginleşmesi açısından tahakkuk basamağı ile bir köprü vazifesi görmektedir. Bu nedenle tebligat, söz konusu süreçte büyük bir öneme sahiptir. Ayrıca tebliğin yapıldığı tarih, idari ve yargısal sürelerin başlamasında da belirleyici bir rol oynamaktadır²⁰¹. Örneğin, vergi mahkemesinde dava açma süresi olan otuz günün veya ödeme emrine karşı dava açma süresi olan on beş günün başlaması, söz konusu tebliği gereken belgelerin yükümlüye iletilmesine bağlıdır²⁰². Dolayısıyla yükümlüye bildirilmemiş bir tarh işlemi yükümlü açısından herhangi bir hukuki sonuç meydana getirmeyecektir. Tebliğin yapılmamasının bir diğer sonucu ise yükümlünün buna ilişkin ileri sürebileceği zamanaşımıdır²⁰³.

İdare tarafından hesaplanan vergi borcunun tebliği aşaması uygulamaya ilişkin usul ve şekil işlemidir. Dolayısıyla söz konusu işlem tek başına dava konusu olamamakta, dayanağını oluşturan tarh işlemi ile birlikte dava konusu olabilmektedir²⁰⁴.

Genel anlamıyla tebligat, *“bir işlemin ilgisine yazı, ilan gibi yollarla bildirilmesi ve belgelenmesi”* şeklinde tanımlanmaktadır²⁰⁵. Vergi Usul Kanunu’nun 21’inci maddesinde ise tebliğ; *“Tebliğ, vergilendirmeyi ilgilendiren ve hüküm ifade*

²⁰⁰ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 107; ÖNER, s. 119.

²⁰¹ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 106.

²⁰² OKTAR, s. 123.

²⁰³ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 196.

²⁰⁴ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 196.

²⁰⁵ AKCAN, Recep/ ALBAYRAK, Hakan, **Tebliğat Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 3. B., Ankara, 2016, s. 24.

eden hususların yetkili makamlar tarafından mükellefe veya ceza sorumlusuna yazı ile bildirilmesi” olarak tanımlanmıştır. Aynı kanunun 93’üncü maddesi de nelerin ve nasıl tebliğ edileceğini belirtmiştir. Buna göre; *“Tahakkuk fişinden gayri, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden bilimum vesikalar ve yazılar adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere ilan yolu ile tebliğ edilir”* denilerek tebliğin sınırları çizilmiştir.

Türk Hukuku sisteminde genel bir Tebligat Kanunu olmasına rağmen vergilendirme sürecine ilişkin temel özellikler göz önünde tutularak, tebligat hükümleri Vergi Usul Kanunu’nun içerisinde düzenlenmiştir. Bu doğrultuda tebligat hükümlerini içeren biri genel (Tebligat Kanunu) diğeri ise özel (VUK) olmak üzere iki ayrı düzenleme mevcuttur. Söz konusu düzenlemeler dikkate alındığında, verginin tebliğine ilişkin olarak genel ve özel kanun çatışması meydana geldiğinde ilk etapta Vergi Usul Kanununda yer alan tebliğ hükümleri uygulanacaktır. Bu kanunda konuya ilişkin hüküm mevcut değilse bu takdirde Tebligat Kanunu uygulanacaktır. Fakat burada hemen belirtilmesi gereken husus, vergi yargılaması sürecine dâhil olan tebliğlerde özel kanun olan Vergi Usul Kanunu’nun uygulama alanı bulmadığıdır. Vergi yargılaması hukukunda, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 60’ıncı maddesinde bulunan atıf nedeniyle 7201 sayılı Tebligat Kanunu uygulanmaktadır²⁰⁶.

Tebliğat aşaması vergilendirme sürecinin tamamlayıcı unsurunu oluşturmaktadır. Nitekim gerekli belgelerin, yapılan tarh işleminin tebliği yapılmaz ise, bu sürecin devamı olan tahakkuk ve tahsil aşamalarına geçilmesi mümkün olmayacaktır. Tebligat aşamasının anlatılan bu önemine binaen; tebliğin tarh türleri

²⁰⁶ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 197; KARAKOÇ, s. 213.

karşısındaki yeri, tebliğ yapılacak kişiler, tebliğ usulleri ve son olarak hatalı tebliğ konuları üzerinde kısaca durulacaktır.

2.4.1 Verginin Tebliği Usulü

2.4.1.1 Beyana Dayanan Tarhiyatta Tebliğ Usulü

Beyana dayanılarak yapılan tarhiyatlarda yükümlüye bu bildirim esnasında tahakkuk fişi kesilip verilmektedir. Dolayısıyla söz konusu tarh türünde yükümlüye yapılan tarhın bildirilmesine, diğer bir deyişle tebliğ edilmesine gerek bulunmamaktadır. Çünkü yükümlünün bildirimine dayanılarak yapılan tarh işleminde yükümlünün bilgisi ve rızası olduğu ortadadır. Bu bağlamda düşünüldüğünde, tarh işleminin yükümlüye tebliği manasız hâle gelmektedir. Zira yükümlünün beyanına dayanılarak yapılan tarh işleminin yükümlüye tebliğ edilmesi, yükümlünün bildiğini ona bildirmekten ibaret olacaktır. Böylesi bir tebliğin de herhangi bir hukuki anlamı yoktur²⁰⁷. Bu sebeple, beyan edilen vergilerde tarh ile tahakkuk aşamaları birleşmiş durumdadırlar (VUK md. 25).

Öte yandan yükümlülerin kendi bildirimlerine muhalif olması (ihtirazi kayıt ile hatalı durumlar hariç) söz konusu olamayacağından yasa koyucu tahakkuk fişinin tebliğini hükme bağlamamıştır. Nitekim, bir kimsenin kendi iradesiyle yaptığı beyanla çelişkiye düşmemesi ilkesi gereğince bu tarhiyatların davaya konu edilmesi de düşünülemez²⁰⁸. Sonuç olarak beyana dayanılarak yapılan tarhiyatlarda net bir tebliğ basamağı görmek mümkün değildir. Yapılan tarhiyattan hemen sonra tahakkuk basamağına geçilmektedir. Dolayısıyla, beyana dayanılarak tarh edilen vergilerde tebliğ basamağının olmadığı değil, düşmüş ya da görünmez olduğunu söylemek mümkündür²⁰⁹.

²⁰⁷ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 197.

²⁰⁸ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 98.

²⁰⁹ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 198.

2.4.1.2 İdare Tarafından Yapılan Tarhiyatlarda Tebliğin Yeri

İdare tarafından gerçekleştirilen ikmalen, re'sen veya idarece yapılan vergi tarhlarının yükümlüye bildirilmesi şarttır. Yükümlüye tebliğ edilmeyen ikmalen, re'sen veya idarece yapılan vergi tarhından yükümlünün haberdar olması beklenemez. Yapılan tarhiyatlardan yükümlünün haberdar olmaması, bu tarhiyatların hukuki sonuç doğuramayacağı anlamını taşımaktadır. Dolayısıyla bu tarh usullerinde tarh edilen vergi, kesilen ceza, ilk olarak ihbarname tebliği yolu ile bildirilmektedir. Yükümlü ya da vergi sorumlusu, vergi idaresi tarafından tesis edilmiş olan işlemi ihbarnamelerin tebliğinde öğrenmektedir. Bu nedenle, kesilecek olan tahakkuk fişinin ayrıca tebliğ edilmesinin anlamı ve gereği yoktur²¹⁰.

İdare tarafından saptanmış matrahlar üzerinden gerçekleştirilen tarhların yükümlüye tebliğinde kullanılan belge "*ihbarname*" adını taşımaktadır. Buna göre, ihbarname aracılığıyla vergi borcu bildirilirse "*vergi ihbarnamesi*", ceza bildirilirse "*ceza ihbarnamesi*" adını almaktadır²¹¹.

2.4.2 Tebliğ Yapılacak Kişiler

Gerçek kişilere yapılacak tebliğ bakımından; yükümlülere, vergi sorumlusuna veya onların kanuni temsilcilerine, vekillerine ya da adına vergi cezası kesilenlere yapılmaktadır. Bu sayılanlarla birlikte eğer, tebliğin konusu olan işleme başka bir vasi ya da kayyım bakmakta ise tebliğ bunlara yapılmakla geçerlilik kazanmaktadır (VUK md. 95).

Tebliğ kural olarak muhatap konumunda olan ilgili kişiye yapılmaktadır. Ancak, ilgili kişinin bulunamaması halinde ikametgâh adresinde bulunanlardan veya işyerlerinde bulunan memur ya da müstahdemlerden birine de yapılabilmektedir. Fakat, ilgili kişi yerine bu kimselerden birine yapılacak tebligatta, bu kişilerin

²¹⁰ OKTAR, s. 124.

²¹¹ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 198.

görünüşe göre 18 yaşından aşağı olmaması ve açık bir şekilde ehliyetsiz görünmemesi gerekmektedir (VUK md. 94/III)²¹².

Tüzel kişilere yapılacak tebliğ bakımından ise; tebligat tüzel kişinin başkanına, müdürüne veya onun temsilcilerinden birine yapılmaktadır. Söz konusu kişiler birden fazla ise, tebliğin sadece bunlardan birine yapılması yeterlidir. Tüzel kişiliği haiz olmayan topluluklarda tebliğ, bu topluluğu idare edenlere ya da temsilcilerine yapılmaktadır (VUK md. 94/II).

Kara, deniz, hava ve jandarma eratına yapılacak tebligatlarda kıta komutanı veya müessese amiri gibi en yakın üst aracılığıyla yapılmaktadır. Bu durumda tebligat mükellefe doğrudan verilemediğinden, dolaylı tebligattan söz edilmektedir²¹³.

Yabancı ülkelerde ikamet edenlere tebliğ o ülkenin yetkili makamı eli ile yapılmaktadır. Bunun için antlaşma var ise ya da o ülkenin kanunları izin veriyorsa, o yerdeki Türk siyasi memuru ya da konsolosu tebliğin yapılmasını yetkili makamdan isteyebilmektedir (VUK md. 97/I). Tebliğ yapılacak kişi Türk vatandaşı ise, tebliğ Türk siyasi memuru ya da konsolosu eli ile de yapılabilmektedir (VUK md. 97/II).

Son olarak kamu idare ve müesseselerine yapılacak tebliğde ise bu idare ve müesseselerin en büyük idari amirlerine veya bu kişilerin yardımcılara ya da en büyük amirin yetkili kılacağı memurlara yapılmaktadır (VUK md. 98).

2.4.3 Tebliğ Yöntemleri²¹⁴

Vergi Usul Kanunu'nun 93 vd. maddelerinde beş farklı tebliğ yöntemine yer verilmiştir. Bunlar; posta ile tebliğ, memur aracılığı ile tebliğ, dairede ya da

²¹² KARAKOÇ, s. 214; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 199.

²¹³ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 199.

²¹⁴ Tebliğ yöntemleri başlığı altında genel bilgilerin verilmesi amaçlanmaktadır. Ayrıntılı bilgi için bkz. KARAKOÇ, s. 215-219; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 199-206; OKTAR, s. 126-130.

komisyonda tebliğ, ilan yoluyla tebliğ, elektronik ortamda tebliğ olarak belirtilmiştir. Söz konusu tebliğ yöntemleri aşağıda ana hatlarıyla ortaya konulmuştur.

2.4.3.1 Posta Yolu ile Tebliğ

Posta yolu ile tebliğ, tebliğ usullerinden esas olan yöntemdir. Bu tebliğ yönteminde, belge veya yazı, kapalı bir zarf içerisinde posta dairesine verilmektedir. Bahsedilen zarf şekilleri Maliye Bakanlığınca belirlenen özel zarf şekilleridir ve belge veya yazının tebliğinde bu zarflar kullanılmak zorundadır (VUK md. 99). Yükümlünün bilinen adresine gönderilen mektuplar posta idaresi tarafından ilgisine teslim edilen tarihte tebliğ edilmiş sayılmaktadır (VUK md. 100).

2.4.3.2 Memur Aracılığı ile Tebliğ

Asıl tebliğ yukarıda belirtildiği üzere posta yolu olmakla birlikte, Vergi Usul Kanunu'nun 107'nci maddesinde belirtildiği üzere Maliye Bakanlığı, memurları aracılığı ile bu yöntemi kullanma yetkisini haizdir. Maddenin birinci fıkrasına göre; *“Maliye Bakanlığı tebliğleri posta yerine memur vasıtasıyla da yaptırmaya yetkilidir”* hükmüne yer verilerek Maliye Bakanlığı söz konusu tebliğ yönteminde yetkili kılınmıştır.

Memur aracılığı ile tebliğlere özellikle ivedi durumlarda başvurulmaktadır. Bu özel ve ivedi durumlar ise idarenin yapacağı yoruma bağlıdır. Fakat çoğunlukla, aynı yerleşim yerindeki vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusuna acele hâllerde memur eli ile tebligat yapılmaktadır²¹⁵. Bu yöntem kullanılarak yapılan tebligatlarda da genel tebliğ esaslarına uyulması söz konusudur (VUK md. 107/II).

²¹⁵ KARAKOÇ, s. 217.

2.4.3.3 Elektronik Ortamda Tebliğ

Elektronik tebligat²¹⁶ Vergi Usul Kanunu'nda belirtildiği üzere, tebliğ edilmesi gereken belge veya yazıların, E-Tebligat sistemi aracılığıyla yükümlülerin elektronik adreslerine tebliğ edilmesidir. Bu tebliğ sistemi fiziki olarak yapılan tebliğlerle aynı hukuki sonucu doğurmaktadır²¹⁷.

Maliye Bakanlığı, elektronik ortamda yapılacak tebligatlara ilişkin teknik alt yapıyı kurmaya ya da hali hazırda kurulu olanları kullanmaya, tebliğin yapılmasını olanaklı hâle getirmek için elektronik adres kullanmaya yetkili kılınmıştır. Bunların yanında elektronik ortamda tebliğ yapılacak kimseleri²¹⁸ ve elektronik tebliğe ilişkin diğer tüm usul ve esasları düzenleme yetkisi yine Maliye Bakanlığına aittir (VUK md. 107/ A-f. 2)²¹⁹.

E-Tebligat sistemi ile gönderilen elektronik imzalı tebliğ evrakı, elektronik ortama düştüğü günü izleyen beşinci günün sonunda tebliğ edilmiş sayılmaktadır²²⁰. Örneğin idare tarafından tarhiyatı gerçekleştirilen vergi borcunun elektronik ortama düşmesi ile ilgili kişinin bunu anında görmesi söz konusu beş günlük süreyi değiştirmemektedir. İlgilinin elektronik imzalı evrakı beş günlük süreden önce öğrenmesi, tebliğin beşinci günün sonunda yapılmış sayıldığı gerçeğini değiştirmeyecektir²²¹.

2.4.3.4 Dairede ya da Komisyonunda Tebliğ

Dairede ya da komisyonunda yükümlüye tebliğ yapılması istisnai bir tebliğ usulüdür. Bu yöntemle tebliğ yapılabilmesi, yükümlünün, sorumlunun ya da muhatap

²¹⁶ Vergi Hukuku uygulamasında E- Tebligat konusunda ayrıntılı bilgi için bkz. AY, Hakan/ ALPASLAN, Mustafa/ KAYA, Eda, **Vergi Uygulamalarında E-TEBLİGAT ve E-HACİZ Kavram- Uygulama- Örnekler**, Seçkin Yayıncılık, 3. B., Ankara, 2017.

²¹⁷ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 202.

²¹⁸ Elektronik tebligatın yapılacağı kişiler ve yükümlülükler için bkz. ARSLAN, Mehmet/ BİNİŞ, Mine, "Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat", **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt 14, Sayı 1, Ocak, 2016, s. 306-309.

²¹⁹ OKTAR, s. 128.

²²⁰ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 202-203; KARAKOÇ, s. 217.

²²¹ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 202-203.

kişinin vergi dairesi veya komisyonda bulunduğu sırada, kendisine imza karşılığı söz konusu belgenin tebliğ edilebilmesine bağlıdır. Ancak söz konusu tebliğin geçerliliği ilgili kişinin kabulüne bağlıdır. Diğer bir anlatımla ilgili kişi isterse kendisine tebliğ edilmek istenen bu belgeyi kabul etmeyebilir, imzalamayabilir (VUK md. 93/II).

Tebliğin kabul şartının nedeni, yükümlü ya da sorumlunun belgenin tebliğ edilmesine kadar geçecek süre içerisinde düşünme ve tavır alma hakkından feragat etmiş olmasıdır. Bu yöntemle, bürokrasinin daha çabuk işleyebilmesi sağlanmaktadır. Uygulamada ilan yolu ile tebliğ üzerine daireye başvurma ve uzlaşma müzakerelerine katılma durumunda dairede ya da komisyonda tebligat gerçekleştirilmektedir²²².

2.4.3.5 İlan Yolu ile Tebliğ

İlan yolu ile tebliğ yapılabilmesi için, normal yollarla tebliğin yapılmasının mümkün olmaması gerekmektedir. İlanen tebliğ esasında son çare tebliğ yöntemi olarak belirtilmektedir. Dolayısıyla bu yolla tebliğ yapılmadan önce, diğer tebliğ usullerinin denenmesi ve herhangi bir sonuç alınmadığının kesin olarak saptanması gerekmektedir. Nitekim Danıştay da “*adreslerinde tebliğe çalışılmadan, ilanen tebliğe gidilmesi hatalı olduğundan, amme alacağı usulüne uygun olarak kesinleşmediği için, hatalı olarak düzenlenen ödeme emrine karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararının bozulması gerektiği*”²²³ görüşündedir. Öte yandan, Merkezi Nüfus İdare Sistemi’nin (MERNİS) getirilmesiyle, burada bulunan adrese tebligat yapılarak ilan yolu ile tebligatın uygulama alanı büyük ölçüde azaltılmıştır²²⁴.

²²² KARAKOÇ, s. 217.

²²³ Danıştay 4. Daire Kararı, Karar No: 2004/615, Esas No: 2003/2109, Karar Tarihi: 30.03.2004, aynı yönde bir başka karar için bkz. Danıştay 4. Daire Kararı, Karar No: 1995/816, Esas No: 1994/3621, Karar Tarihi: 21.02.1995, <http://www.hukukturk.com> (son erişim tarihi: 12.05.2019).

²²⁴ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 203.

Vergi Usul Kanununun 103'üncü ve devamı maddelerinde ilan yolu ile tebligatın şartları, yapılış şekli ve yapılan bu ilanın sonuçları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Kanunda sayılan şartlardan en az birinin gerçekleşmesi gerekmektedir. Şayet söz konusu şartlar gerçekleşmeden ilan tebligat yöntemi tercih edilir ise yapılan tebligat geçersiz sayılacaktır²²⁵. Buna göre kanunda sayılan bu şartlar; ilgilinin bilinen bir adresi bulunmuyorsa, ilgilinin bilinen işyeri adresine tebligat yapılamıyorsa ve ilgilinin adres kayıt sisteminde adresi bulunmuyorsa, yabancı ülkelerde ikamet edenlere tebligat yapılmasına imkân yoksa ve de son olarak herhangi bir başka sebeplerden ötürü tebligata imkân olmadığı tespit edilmişse ilan yoluyla tebligat yapılmasının önü açılmaktadır (VUK md. 103).

İlan tebligatının geçerli olabilmesi kanunun öngördüğü usullere tümüyle uyulmasına bağlıdır. İlan yoluyla yapılacak tebligatın konusu vergi borcu ya da vergi cezası olabilmektedir. Kanunda öngörülen ilan konularının parasal sınırı geçip geçmemesine göre muhtelif ilan şekilleri benimsenmiştir (VUK md. 104-105).

İlanın yapıldığı tarihten başlayarak bir ay içerisinde vergi dairesine başvuran veya adresini bildiren muhataba normal yollarla tebligat yapılır. Adına ilan tebliğ yapılmış bu kişi nezdinde söz konusu ilan hükümsüz hale gelmektedir. Bir aylık süre içinde herhangi bir bildirimde bulunulmamış ya da vergi dairesine başvurulmamış ise bu sürenin sonunda tebligat ilgili kişiye yapılmış kabul edilmektedir (VUK md. 106).

2.4.4 Hatalı Tebliğ

Tebliğ işleminin hüküm ve sonuç doğurabilmesi için tebligatın usulüne uygun olarak yapılması gerekmektedir. Diğer bir anlatımla usulüne uygun olarak tebliğ edilmeyen belgeler, yapılan tebliği geçersiz kılacak ve dolayısıyla vergilendirme sürecinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesine engel olacaktır. Buna karşılık,

²²⁵ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 203; KARAKOÇ, s. 218.

tebligatı yapılan belgenin esasına ilişkin herhangi bir hata söz konusu değil ve bulunan hata şekle ilişkin ise yapılan tebligat geçersiz hâle gelmeyecektir (VUK md. 108). Fakat, vergi ihbarına ilişkin belgede yükümlünün adının, vergi türünün ya da miktarının, vergi mahkemesinde dava açma süresinin yazılmamış olması veya bu belgenin görevli bir makam tarafından tevdi edilmemiş olması söz konusu belgenin hükümsüz olması sonucunu doğuracaktır²²⁶.

İlgilinin, yapılan hatalı tebliğe karşı idareye başvurma²²⁷ ya da vergi mahkemesinde dava açma hakkı bulunmaktadır. Çeşitli mahkeme kararlarında, süresi kaçırılmış olmasına rağmen hatalı tebliğe dayanılarak gerçekleşen vergi tarhına ilişkin çıkartılan ödeme emirleri iptal edilmektedir. Danıştay vermiş olduğu bir kararında “*takibe konu vergi ve cezanın Vergi Usul Kanununun tebliğ hükümlerine göre tebliğ edilmemesi halinde kesinleşmesinden söz edilemez*” ifadelerini kullanmıştır²²⁸.

2.5 Verginin Tahakkuku

Vergilendirme sürecinin üçüncü ve önemli bir aşaması da tahakkuk aşamasıdır. Tahakkuk aşamasına diğer hukuk sistemlerinde ayrıca yer verilmemiştir. Dolayısıyla bu yönüyle tahakkuk kavramının Türk hukukuna özgü bir kavram olduğu belirtilmektedir²²⁹. Vergilendirme sürecinde yer alan işlemler idari işlem niteliği taşıırken tahakkuk aşaması vergilendirme tekniği açısından ayrı bir işlem

²²⁶ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 206; İNNECİ, Ahmet/ KARADAĞ, C. Neslihan, “*Vergi Usul Kanunu’na Göre ‘Tebliğ’de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı*”, **Maliye Dergisi**, Sayı: 169, Temmuz-Aralık, 2015, s.57-66.

²²⁷ Başvurma hakkı ve başvurma hakkının vergi ilişkisinde önemi için bkz. KUMRULU, s. 159-162.

²²⁸ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 206. Danıştay 4. Dairesi bir kararında ödeme emrinde dava açma süresinin bulunmaması neticesinde kaçırılan dava açma süresini, Anayasa’nın 2, 11, 36 ve 40’ncı maddeleri kapsamında hak arama özgürlüğüne aykırı bularak yapılan tebliği -süresi geçmesine rağmen- hatalı bulmuştur. Danıştay 4. Daire Kararı, Karar No: 2006/2156, Esas No: 2005/2134, Karar Tarihi: 13.11.2006 <https://www.emsal.com> (son erişim tarihi: 07.08.2019). Vergi tekniği raporlarının da ihbarnameye eklenerek tebliğ edilmemesini asli şekil noksanlığı sayan bozma nedeni kararı için bkz. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, Karar No: 2014/563, Esas No: 2014/304, Karar Tarihi: 18.06.2014 <https://vergidosyasi.com> (son erişim tarihi: 07.08.2019).

²²⁹ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 109. Ancak hemen belirtilmelidir ki, üçüncü bölümde ele alınacak olan KKTC Hukukundaki vergilendirme sürecinde tahakkuk kavramı yer almaktadır.

niteliği taşımamakta ve dolayısıyla idari bir işlem sayılmamaktadır²³⁰. Vergi borcunun tahsil edilebilmesi için bu borcun muaccel hâle gelmesi gerekmektedir. Tahakkukun gerçekteşmemiş olması yani vergi borcunun muaccel hâle gelmemiş olması kural olarak bu borcun ödenmesini talep edememe sonucunu doğurmaktadır. Tahakkuk aşaması, niteliği itibariyle bir durum tespiti, saptama olarak deđerlendirilmektedir²³¹.

Vergi Usul Kanunu'nun 22'nci maddesi vergi tahakkukunu, "*tarh ve tebliğ edilen bir verginin ödenmesi gereken bir safhaya gelmesidir*" şeklinde tanımlamıştır. Söz konusu safha, belirlenmiş olan sürenin dolmasıyla gerçekteşebileceği gibi, mahkemenin vereceği ret kararıyla da gerçekteşebilmektedir. Bahsi geçen kendiliğinden gerçekteşme durumu ise tahakkuk aşamasını, vergilendirme sürecindeki idari işlem niteliğinde olan tarh, tebliğ ve tahsil aşamalarından ayırarak farklı bir konuma getirmektedir²³². Yapılan tarh işlemine karşı vergi mahkemesinde dava açılması durumunda, verginin tahakkuk etmesi, diğer bir ifadeyle verginin ödenecek duruma gelmesi mahkemeden gelecek olan karara kadar ertelenmektir. Bu durum yürütmenin durdurulması olarak belirtilmekte ve İdari Yargılama Usulü Kanununa göre istisna oluşturmaktadır. Bu kanunun 27'inci maddesinin 1'inci bendine göre davanın açılmış olması, dava konusu olan işlemin yürütmesini durdurmamaktadır. Ancak aynı maddenin 4'üncü bendinde yer alan düzenlemede, "*vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tahsil işlemlerini durdurmaktadır*" ifadesi yer almaktadır. Bu nedenle vergi mahkemesinde

²³⁰ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 109.

²³¹ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 109; ÖNER, 122.

²³² ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 109; KARAKOÇ, s. 221.

dava açılmış vergi uyuşmazlıklarına karşın, dava sonuna kadar tahakkuk aşaması gerçekleşmemekte ve dava sonucu beklenmektedir²³³.

Vergi borcunun ne zaman tahakkuk ettiği konusu, çeşitli varsayımlara göre farklılık arz etmektedir. Beyana dayanan tarh, ikmalen ve re'sen tarh veya idarece takdir usulü yöntemlerinde verginin tahakkuk etmesi farklı aşamalara tabidir. Bununla birlikte, tahakkuku tahsille gerçekleşen özel nitelikli vergiler de bulunmaktadır.

2.5.1 Beyana Dayanan Tarhiyatta Vergi Borcunun Tahakkuku

Vergi yükümlüsü ya da vergi sorumlusu beyanda bulunduğu matrah üzerinden idare tarafından yapılan tarh işlemine karşı dava açamamakta, vergi borcunun tarh edilmesiyle tahakkuk aşaması gerçekleşmiş olmaktadır (VUK md. 378/II). Beyan usulüne dayanılarak tarh edilen vergilerde vergilendirme sürecinin bütün aşamalarını açık ve eylemsel bir biçimde görmek mümkün değildir. Vergi idaresine verilen beyannamede vergi borcu hesaplanmış durumda olduğundan, yükümlü bunu zaten bilmektedir. Dolayısıyla yükümlü tarafından bilinen, tarhı yapılmış bir verginin eylemsel biçimde tebliğ edilmesin anlamı olmadığı gibi buna gerek de görülmemektedir²³⁴.

Beyan esasına dayanılarak tarhı yapılan verginin tahakkuku güven üzerine bina edilmiştir. Dolayısıyla iradesi ile beyanda bulunan yükümlünün kendi beyanı üzerine söyleyecek sözü olmadığı kabul edilmektedir. Nitekim beyan anında muhataba, vergi idaresinde bulunan görevli kimse tarafından tahakkuk fişi

²³³ ŞENYÜZ/ YÜCE / GERÇEK, tahakkuk aşaması için “*idarenin herhangi bir mahkeme kararına ihtiyaç duymadan tek taraflı iradesiyle ortaya çıkarttığı bu tarh işlemi hukuka uygunluk karinesinden yararlanmakla birlikte tereddütlü bir borçtur. Tahakkuk bu tereddütün belirli ölçülerde giderilerek verginin tahsil edilebilirliğine işaret eder.*” ifadesini kullanmışlardır. Yazarlar devamında tereddütlü borç deyiminden neyi kast ettiklerini açıklamaları da kendiliğinden gelişen bu durum için, mahkemeye başvurulması hâlinde vergi borcunun tahsil edilememesi durumu ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla, söz konusu borcun araştırılmaya ihtiyaç duyulması ve dava sonucuna göre vergi borcunun tahakkuk edip etmeyeceği sorunu bu karar ortadan kaldıracığı için tereddütlü borç deyiminin kullanıldığı sonucuna ulaşılabilmektedir. Bu konuda bkz. ŞENYÜZ/ YÜCE / GERÇEK, s. 206-207.

²³⁴ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s.207.

düzenlenip verilmektedir²³⁵. Söz konusu yönetim dayanağı olarak tarh gerçekleştirilen vergilerin kural olarak davaya konu edilmedikleri göz önünde tutulursa, bu usulde tarh işleminin potasında eriyen tebliğ ve tahakkuk aşamalarının olmadığını söylemek mümkündür²³⁶.

Öte yandan beyan üzerine tarh edilen vergilere karşı dava açılabilmesinin ve dolayısıyla tahakkuk aşamasının ertelenmesinin iki yolu bulunmaktadır. Bunlardan ilki matrahın ihtirazi kayıtla vergi dairesine bildirilmesidir (İYUK md. 27/IV). Diğeri ise yapılan tarh işleminde hatanın ortaya çıkmasıdır (VUK md. 116 ve md. 378).

İhtirazi kayıt, Vergi Usul Kanunu'nda açıkça belirtilmemiş olmasına karşın vergi uygulamasında kabul görmüştür. Daha sonra ise İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27'nci maddesinin 4'üncü bendinde yasal dayanağı ortaya çıkmıştır²³⁷. Yükümlü gerekçe göstererek beyanname ile birlikte veya beyanname verdikten sonra ihtirazi kayıt ile dava hakkını saklı tutabilmektedir. Yükümlü söz konusu kaydı, tereddüt ettiği bir borcun varlığından ve buna bağlı olarak da vergi cezasıyla karşı karşıya kalabileceğinden beyanname ile veya sonradan verebilmektedir²³⁸.

2.5.2 İkmalen, Re'sen, İdarece Yapılan Tarhiyatta Vergi Borcu ve Vergi Cezasının Tahakkuku

İkmalen, re'sen ve idare tarafından yapılan tarh işlemleri ile verginin tahakkuk aşamaları birbirinden ayrılmaktadır. Hatta bazen bu usullerle gerçekleştirilen vergi tarh işlemlerinde verginin tahakkuk etmesi uzun zaman alabilmektedir²³⁹. Bu usullerle gerçekleştiren vergi tarhının tahakkuk aşamasına geçebilmesi için, verginin muhatabına ihbarname ile tebligat yapılması gerekmektedir (VUK md. 34). Tarh edilen verginin nasıl tahakkuk edeceği konusu

²³⁵ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 109; KARAKOÇ, s. 223.

²³⁶ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s.207.

²³⁷ KARAKOÇ, s. 223.

²³⁸ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s.208; KARAKOÇ, s. 223.

²³⁹ ÖNER, s. 123.

ise süresinde dava açılmaması ve tarh işlemine karşı belirtilen süre içinde dava açılmasına bağlıdır.

Gerçekleştirilen tarh işlemine karşı muhatabın, tebliği aldıktan sonra otuz günlük dava açma hakkı bulunmaktadır (İYUK md. 7). Bu süre içerisinde davaya konu edilmeyen vergi ya da vergi cezası muhatabı tarafından kabul edilmiş sayıldığından, vergi ya da vergi cezası tahakkuk etmiş olmaktadır. Ancak hemen belirtmek gerekir ki, verginin tahakkuk etmesi verginin kesinleştiği anlamına gelmez. Nitekim kesinleşme deyiminden usul hukuku bağlamında var olan tüm yargı yollarının kapandığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu doğrultuda, otuz gün içerisinde dava yoluna gidilmemesi, yargı yollarının kapandığı, başka olağan bir yol kalmadığı anlamına gelmektedir. Söz konusu durum ise tahakkuk eden verginin kesinleşmesi sonucunu doğurmaktadır²⁴⁰.

Öte yandan ikmalen, re'sen ya da idare tarafından takdir edilen vergi tarhına veya vergi cezasına karşı süresi içerisinde dava açılması yürütmeyi kendiliğinden durdurmaktadır (İYUK md. 7/4). Yürütmenin kendiliğinden durması verginin ya da vergi cezasının tahakkuk etmesinin önüne geçmekte ve dolayısıyla dava sonuna kadar söz konusu aşama ertelenmektedir. Bahsedilen bu dava görülürken vergi idaresi, yükümlüden vergi borcunu ya da kesilen vergi cezasının ödenmesini talep edememekte ve yükümlüye ödeme emri tebliğ edememektedir²⁴¹.

Vergi mahkemesi tarafından tarh işleminin hukuka uygun olmadığı yönünde bir irade ortaya koyulduğunda, vergi ya da vergi cezası tahakkuk etmemektedir. Diğer bir ifadeyle idare tarafından yapılan tarh işlemi geri alınmaktadır. Aksi durumda, başka bir anlatımla ilk derece mahkemesi yapılan tarh işleminin hukuka uygun olduğu yönde karar verdiğinde vergi ve/veya vergi cezası yükümlüye tebliğ

²⁴⁰ KARAKOÇ, s. 224.

²⁴¹ KARAKOÇ, s. 225.

edilerek tahakkuk aşaması tamamlanmaktadır. Dolayısıyla vergi borcu ya da vergi cezası artık talep edilebilecek, ödenecek aşamaya gelecektir. Fakat yükümlünün bu durumda başvuracağı başka hukuki yollar da bulunmaktadır. Nitekim vergi yükümlüsü adına, artık tahakkuk etmiş vergi borcu bulunmaktadır. Dolayısıyla bu durumun hukuka aykırı olduğunu düşünen yükümlü bir yandan adına salınan vergi borcunu öderken, diğer yandan da süresi içerisinde kanun yoluna başvurarak vergi mahkemesinin vermiş olduğu kararı denetlettirebilecektir (İYUK md. 45/I)²⁴².

2.6 Verginin Tahsili

Tarh, tebliğ tahakkuk aşamaları tamamlandıktan sonra vergilendirme sürecini sona erdiren son işlem tahsil işlemidir. Vergi borcu, verginin ödenmesi ya da tahsili ile ortadan kalkmaktadır. Diğer bir anlatımla, vergiyi doğuran olay ile meydana gelen ve sübjektif bir vergilendirme işleminde somutlaşan vergi ilişkisi verginin tahsil edilmesiyle son bulmaktadır. Tahsil işlemi bir önceki aşama olan tahakkuk aşamasının aksine, ayrı bir idari işlem niteliğini haizdir. Bu bağlamda tarh ve tahsil süreçlerinde ortaya çıkan yanlışlıklar idari ve yargısal denetime tutulabilmektedir²⁴³. Vergi borcunun tahsilini vergi idaresi gerçekleştirmektedir. Ancak, yükümlü bazı hallerde vergi idaresi, vergi borcunu tahsilat için harekete geçmeden kendisi de bu borcunu ödeyebilmektedir²⁴⁴.

Vergi borcunun varlığını ortadan kaldıran en doğal yol ödemedir. Ödeme ve tahsil kavramları doğrudukları sonuç itibariyle aynı nitelikte olsalar da vergi uygulamasında kavramsal olarak farklı görünümlere sahiptirler. Ödeme, ödeme

²⁴² ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s.209. Kanun yoluna başvurulması (istinaf veya temyiz), vergi mahkemesi ya da Danıştay kararlarının yürütmesini durdurmaz. Dolayısıyla Vergi Mahkemesi ya da Danıştay kararı sonucunda vergi borcu ve/veya vergi cezası kendiliğinden tahakkuk etmektedir. Yürütmenin durdurulması, kanun yolu denetimini yapan yargı organlarından talep edilmesi ve bu talebin kabul edilmesine bağlıdır. Yargı organlarının bu talebi kabulü, yürütmeyi durduracağı anlamına gelmektedir. Bir başka ifadeyle vergi borcu ve/veya vergi cezası, başvuru yargı organından gelecek olan karara kadar tahakkuk etmeyecektir (İYUK md. 52).

²⁴³ KARAKOÇ, s. 230; ÖNCEL KUMRULU/ÇAĞAN, s. 111-112.

²⁴⁴ BİLDİRİCİ, Ziyaettin, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1. B., Eskişehir, 1995, s. 13.

eyleminin bir ölçüde de olsa yükümlünün iradesiyle yerine getirilmesidir. Tahsil kavramından anlaşılan ise daha çok vergi borcunu iradesiyle yerine getirmeyen yükümlüden, bu borcun zorla alınmasını ifade etmektedir. Bu iki kavram arasındaki fark şu şekilde özetlenebilir: Ödeme, kişinin iradesiyle yerine getirilmekte, tahsilde ise irade değil zorla alma söz konusu olmaktadır²⁴⁵.

Vergilendirme sürecinin sonlandırılmasını temsil eden tahsil işleminin gerçekleşebilmesi için vergi borcunun yukarıda bahsedilen aşamalardan geçmiş ve tahakkuk etmiş olması gereklidir. Dolayısıyla tahsil işleminin hukuki sebebini verginin tahakkuku oluşturmaktadır. Vergi borcunu ortadan kaldırmak için yapılan tahsil işlemi için verginin tahakkuk etmesi yeterli görülmekte, kesinlik aranmamaktadır. Bir başka ifade ile, bir vergi borcu kesinleşme aşamasından geçmemiş fakat tahakkuk etmişse tahsil işlemi gerçekleştirilebilmektedir²⁴⁶.

Vergilendirme sürecindeki işlemler olan tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamaları Vergi Usul Kanunu'nda ayrıntılı olarak düzenlenmiştir. Buna karşın söz konusu kanunda tahsil aşaması ve ilkelerine ilişkin birkaç düzenleme yer almaktadır (VUK md. 110-112). Kanunun 23'üncü maddesinde, "*Verginin tahsili, kanuna uygun surette ödenmesidir*" şeklinde ifade edilmiştir. Bununla birlikte her verginin yasası içerisinde söz konusu vergiye ilişkin özel tahsil yöntemlerine de yer verilmiştir. Ancak, Türk vergi sisteminde sadece vergiler için değil, tüm kamu alacakları için ve girift olarak düzenlenmiş olan "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun" yer almaktadır ve tahsil aşamasının esas kaynağı da söz konusu kanundur²⁴⁷.

²⁴⁵ KARAKOÇ, s. 231.

²⁴⁶ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 211.

²⁴⁷ Oysa, Alman vergi hukukunda vergilendirme sürecindeki işlemlerin tüm aşamaları aynı kanunda, Abgabenordnung'da düzenlenmiştir. KARAKOÇ, s. 230; ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN s. 112.

Mükellefin vergi borcunu süresi içerisinde ödememesi halinde, vergi dairesinin cebren tahsil yoluna gitmesi gerekmektedir. Bir başka ifade ile vergilendirme ilişkisinin sonlanması mükellefin iradesi ile gerçekleşmemişse, idare vergi alacağını tahsil etmek üzere kamu icra hukuku hükümlerine göre zorla alma yetkisini kullanabilmektedir²⁴⁸. Vergi borcunu süresinde ödemeyen vergi mükellefine, ödeme emri düzenlenerek tebliğ edilir. Ödeme emri, borcun on beş gün içinde ödenmesi gerektiğini bildiren ihtar niteliğinde belgedir (AATUHK md. 55). Ödeme emrinde belirtilen süre içerisinde borcun ödenmemesi malvarlığına haciz konulması sonucunu doğurmakta ve bu haczedilen malların paraya çevrilmesi ile vergi borcu tahsil edilmektedir²⁴⁹.

Zorla tahsil sürecinde gerçekleştirilen ödeme emrinin tebliği, malvarlığına haciz koyma ve satış işlemleri idari işlem niteliğini haizdir. Dolayısıyla söz konusu işlemlerden doğan uyuşmazlıklar iptal davasının konusunu oluşturabilecektir²⁵⁰. Örneğin ödeme emrine dava açabilmek için mükellefin; borcu olmadığı, borcunu kısmen ödediği veya zamanaşımına uğradığı gerekçeleri ile vergi mahkemesinde dava açılabilir (AATUHK md. 58/I).

²⁴⁸ KARAKOÇ, s. 231.

²⁴⁹ KARAKOÇ, s. 231.

²⁵⁰ KARAKOÇ, s. 233.

Bölüm 3

KKTC HUKUKU'NDA VERGİLENDİRME SÜRECİ: VERGİLENDİRME İŞLEMLERİ

3.1 Genel Olarak

Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'ndeki vergilendirme sürecinde yer alan işlemlerin görünümüne geçmeden önce, ülkede var olan hukuk düzenine ilişkin kısa bilgiler verilmesinin konuya başlangıç açısından yararlı olacağı düşünülmektedir.

Kıbrıs Türk Hukuk sistemi, tarihsel süreç içerisinde adaya hâkim olan siyasi güçlerin hukuk sistemleri etkisi altında kalmıştır²⁵¹. Bu hukuk sistemleri içerisinde Kıbrıs Türk hukuk düzenini etkileyen ve günümüzde ülkeye hâkim olan sistem Anglo-Sakson hukuk sistemidir. Bununla birlikte özellikle 1974 tarihinden itibaren maddi hukuk kurallarının Türk hukukuna kaydığı gözlemlenmektedir²⁵². Anglo-Sakson ülkelerde ayrı bir “idare hukuku” ya da “idari yargı” düzeni olmamasına²⁵³ karşın KKTC’de durum farklılık göstermektedir²⁵⁴. Zira KKTC’de yaşayanların

²⁵¹ Kıbrıs adasının tarihi ve kültürel süreci hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. HASGÜLER, Mehmet, **Kıbrıs Siyasi El Kitabı ve sözlüğü, (Kavramlar, Kurumlar, Aktörler)**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1. B., İstanbul, 2018; Kıbrıs adasının günümüzdeki hukuk sistemine ulaşana kadar geçirdiği hukuk sistemlerinin yer aldığı makale için ayrıca bkz. TURHAN, Turgut, “*Tarihsel Bakış Açısıyla Kıbrıs Türk Hukuk Sistemi*”, **Ankara Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 57, Sayı 2, 2008, s. 253-286.

²⁵² TURHAN, s. 254.

²⁵³ GÖZLER, Kemal/ KAPLAN, Gürsel, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 20. B., Bursa, 2018, s. 28-29.

²⁵⁴ Yüksek İdare Mahkemesi de vermiş olduğu bir kararda ülkede uygulanan hukuk sisteminin karma nitelik taşıdığını belirtmiştir. Ülkedeki hukuk sistemini; “*Anglo-sakson ve kontinental hukuk sistemlerinden kaynaklanan bir karma idare hukuk sistemi*” sözleriyle vurgulamıştır. Yüksek İdare Mahkemesi Kararı, Numara: 71/2014, Dava No: 2/2016, Karar Tarihi: 08.01.2016 <http://www.mahkemeler.net> (son erişim tarihi: 14.07.2019).

birbirleriyle olan ilişkilerini düzenleyen ilkeler ve bireylerin idare ile olan ilişkilerini düzenleyen kurallar ve ilkeler Anglo-Sakson hukuk sisteminden ayrılmaktadır. Bu nedenle KKTC’de idari rejimin ağır bastığı kabul edilmektedir²⁵⁵.

Türk hukukunda olduğu gibi KKTC hukukunda da vergi kanunları kaynağını (yetkisini) Anayasa’dan almaktadır. Anayasa’nın Temel Haklar, Özgürlükler ve Ödevler başlıklı ikinci kısmında; Siyasal Haklar ve Ödevler alt başlığında yer alan vergi ödevi düzenlemesi şu şekildedir:

Madde 75

(1) Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

(2) Vergi, resim ve harçlar ve benzeri mali yükümler ancak yasa ile konulur.

(3) Yasanın belli ettiği yukarı ve aşağı hadler içinde kalmak, ölçü ve ilkelere uygun olmak koşuluyla, vergi, resim ve harçların bağışıklık ve istisnalarıyla oran ve hadlerine ilişkin kurallarda değişiklik yapmakta Bakanlar Kurulu yetkili kılınabilir.

(4) Geriye yürüyen mali yükümlülükler konulamaz.

Söz konusu düzenleme TC Anayasası ile aynı haklar kategorisinde yer almaktadır. Dolayısıyla bu noktada iki ülkenin de “vergi ödevi” kavramına attikleri değer aynı zeminde olduğu çıkarımı yapılabilecektir²⁵⁶. Bunun yanında gerek TC gerekse KKTC Anayasası’nda yer alan vergilendirme ilkelerinin genel perspektiften aynı olduğunu söylemek de yanlış olmayacaktır²⁵⁷. KKTC Anayasası

²⁵⁵ AZER, Can, “KKTC İdari Yargısında İstinafa Genel Bir Bakış”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 128, Ocak-Şubat, 2017, s. 171.

²⁵⁶ Siyasal hak ve özgürlüklerin kapsamı ve sınırları ve de bu kavramların karşılaştırmalı hukuktaki tarihsel süreçleri hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ZABUNOĞLU, Hamdi Gökçe, **Türk Anayasal Düzeninde Siyasal Hak ve Özgürlüklerin Kapsamı ve Sınırları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.

²⁵⁷ SAYDAM, Göksel, “Vergi hukukunda önemli ilkeler” başlıklı köşe yazısı, **Kıbrıs Postası**, 15 Ocak 2018, <http://www.kibrispostasi.com/mobile/article-31945-KIBRIS-POSTASI-GAZETESI/vergi-hukukunda-onemli-ilkeler> (son erişim tarihi: 20.06.2019); KARAKOÇ (İlkeler), s. 1259-1308.

ile TC Anayasası'nın vergi ödevine ilişkin hükümleri karşılaştırıldığında, karşılaşılan ilk ilke genellik ve eşitlik ile mali güce göre vergilendirme ilkesidir (KKTC An. md. 75/I ve TC An. md. 73/I)²⁵⁸. Öte yandan her iki Anayasa'da yer verilen bir diğer ilke vergilerin kanuniliği ilkesidir (KKTC An. md. 75/II ve TC An. md. 73/III). Bu bağlamda söz konusu Anayasalar vergilerin kanunlarla konulmasını öngörerek idarenin keyfi düzenlemelerine alan bırakmamıştır. Ancak TC Anayasası, KKTC Anayasası'ndan farklı olarak vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin sadece yasa ile konulmasının yanı sıra bunların, değiştirilmesi veya kaldırılmasının da yasa ile vuku bulacağını açıkça belirtmiştir. Buna karşılık KKTC Anayasası'nda vergi, resim harç ve benzeri mali yükümlülüklerin yasa ile konulacağını düzenlemekle yetinmiş, bunların kaldırılması veya değiştirilmesi konusunda suskun kalmıştır. Fakat, söz konusu suskunluğun bir eksiklik ya da sakıncalı bir durum yaratacağı düşünülmemelidir. Nitekim "yasa koyma" yetkisi usulde paralellik ilkesi gereğince aynı zamanda değişiklik yapma ile kaldırma yetkisini de içermektedir. Bir diğer farklılık ise TC Anayasası'nın 73'ncü maddesi'nin son fıkrasında 2017 Anayasa değişikliği ile yapılan düzenlemedir. Bu fıkra göre "*vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir*" denilerek maddede belirtilen hususlarda değişiklik yapma yetkisi 2017 Anayasa değişikliği öncesi Bakanlar Kurulu'nda iken

²⁵⁸ TC Anayasası 73'üncü maddesinin 2'nci fıkrası, vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımının maliye politikasının sosyal amacı olduğunu belirtme ihtiyacı duymuştur. Buna karşılık KKTC Anayasası'nda vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımından hiç söz edilmemiştir. Hukuk devleti ilkesinin (KKTC An. md. 1) doğal bir sonucu olarak bunun belirtilmesi zorunlu olmamakla birlikte, pratikte birtakım eksiklikler doğurabileceği düşünülebilir. Nitekim bir ülkenin vergi sisteminin toplum tarafından başarılı (adaletli) kabul edilmesi, kişilere yüklenen vergi ödevinin adaletli ve dengeli dağılımına bağlıdır. Vergilendirmenin bu denli önemli bir niteliğe sahip olması neticesinde de Türkiye'de vergi adaletinin sağlanması anayasal düzeyde bir korumaya sahiptir ve maliye politikasının en önemli sosyal amacı olarak kabul edilmektedir. Bu konuda ayrıntılı inceleme için bkz. CANYAŞ, Oytun/ SEÇİLMİŞ, İ. Erdem, "*Anayasa Mahkemesi'nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bir Bakış*" **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1, 2013, s. 301-315.

bu yetki, Cumhurbaşkanına verilmiştir. KKTC Anayasa'nın 75'nci maddesinin 3'ncü fıkrasında sayılan hususlarda değişiklik yapma yetkisi ise TC Anayasa'nın 2017 değişikliğinden önceki hâli gibidir. Özetle, TC Anayasası'nda maddede sayılan hususlarda değişiklik yapma yetkisi Cumhurbaşkanına verilmişken, KKTC Anayasası'nda bu yetki Bakanlar Kurulu'na tanınmıştır. Öte yandan KKTC Anayasası'nın 75'nci maddesi'nin son fıkrasında “*Geriye yürüyen mali yükümlülükler konulamaz*” hükmü TC Anayasası'nın “vergi ödevi” başlıklı hükmünde yer almamaktadır²⁵⁹.

Son olarak ülkedeki vergi yargılamasının çerçevesinden bahsetmek gerekmektedir. KKTC hukuk sisteminde ayrı bir idari yapılanma ve buna bağlı olarak vergi mahkemeleri yer almamaktadır. Sistemdeki bu eksiklik nedeniyle vergi konusunda ortaya çıkan ve “idari işlem” sayılan vergi uyuşmazlıkları Yüksek İdare Mahkemesi'nin²⁶⁰ görev alanına girmektedir. Mahkeme, KKTC Anayasası'nın 152'nci maddesine göre²⁶¹ idareye karşı açılacak tazminat davaları hariç olmak üzere

²⁵⁹ KKTC Anayasası devletin şekli ve niteliğini 1'nci maddesi'nde “*Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Devleti, demokrasi, sosyal adalet ve hukukun üstünlüğü ilkelerine dayanan laik bir Cumhuriyettir*” şeklinde tanımlamıştır. Bu tanımdan hareketle de hukuk devletlerinde yasalar kural olarak, yürürlük tarihlerinden sonraki olay, işlem ve eylemlere uygulanmak üzere çıkarılırlar. Yürürlüğe giren yasaların geçmişe ve kesin kazanılmış hukuksal durumlara etkili olmaması hukukun genel ilkelerindedir. Ancak bu hükmün “vergi ödevi” başlıklı hükümde ayrıca yer alması mali düzenlemelerin geçmişe hiçbir şekilde yürütülemeyeceğinin daha sağlam bir güvencede olduğunun göstergesidir.

²⁶⁰ İlerleyen kısımlarda YİM olarak kısaltılacaktır.

²⁶¹ “(1) *Yüksek İdare Mahkemesi, yürütsel veya yönetsel bir yetki kullanan herhangi bir organ, makam veya kişinin bir kararının, işleminin veya ihmalinin, bu Anayasanın veya herhangi bir yasanın veya bunlara uygun olarak çıkarılan mevzuatın kurallarına aykırı olduğu veya bunların söz konusu organ veya makam veya kişiye verilen yetkiyi aşmak veya kötüye kullanmak suretiyle yapıldığı şikâyeti ile kendisine yapılan başvuru hakkında, kesin karar vermek münhasır yargı yetkisine sahiptir.*

(2) *Böyle bir başvuru, sahip olduğu meşru bir menfaati, bu gibi karar veya işlem veya ihmal yüzünden olumsuz yönde ve doğrudan doğruya etkilenen kişi tarafından yapılabilir.*

(3) *Söz konusu başvuru, karar veya işlemin yayınlanması tarihinden veya yayınlanmadığı takdirde veya bir ihmal halinde, başvuran kişinin bunu öğrendiği tarihten başlayarak yetmiş beş gün içinde yapılır.*

(4) *Böyle bir başvuru üzerine Yüksek İdare Mahkemesi, kararında:*

(a) *Söz konusu karar veya işlem veya ihmal, tamamen veya kısmen onaylayabilir veya*

(b) *Söz konusu karar veya işlemin, tamamen veya kısmen, hükümsüz ve etkisiz olduğuna ve herhangi bir sonuç doğurmayacağına karar verebilir veya*

(c) *Söz konusu ihmalin, tamamen veya kısmen yapılmaması gerektiğine ve yapılması ihmal olunan eylem veya işlemin yapılması gerektiğine karar verebilir.*

idari yargı alanında münhasır yetkiye sahiptir²⁶². Türk Hukukundan farklı olarak, KKTC hukukunda idari yargıda görev yapan idari mahkemeler bulunmamaktadır²⁶³. Dolayısıyla idari işlemlerin iptali ve ihmali konularında yetkili kılınan YİM vergi ile ilgili uyuşmazlıklarda da yetkili yargı organı olarak karşımıza çıkmaktadır. YİM'in, Türk Hukuku'ndaki yapılanmada Danıştay'a denk geldiğini söylemek mümkündür.

Buraya kadar yapılan açıklamalarda KKTC'de vergi hukukunun yeri, anlamı ve vergi yargılaması yapan mahkemenin kısa çerçevesi oluşturulmaya çalışılmıştır. Çalışmanın bundan sonraki kısımlarında vergi mevzuatından hareketle vergilendirme süreci Türk vergi hukuku ile karşılaştırılarak ele alınmaya çalışılmıştır. Mevzuat değerlendirilmesi yapılırken YİM'in vermiş olduğu kararlar bu bölümün odak noktasını oluşturmaktadır²⁶⁴.

3.2 Vergi Yükümlüsü ve Vergi Sorumlusu

Vergi Usul Yasası'na²⁶⁵ genel perspektiften bakıldığında vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu kavramlarının Türk hukukundan farklı anlamlara gelmediğini ve bu kişilerin farklı ödevlere sahip olmadığını söylemek mümkündür. Söz konusu iki

(5) Bu maddenin (4). fıkrası gereğince verilen herhangi bir karar, Devlet içerisindeki bütün mahkemeleri ve bütün organları veya makamları bağlar. Karar, ilgili organ veya makam veya kişi tarafından uygulanır ve ona göre hareket edilir.

(6) Bu maddenin (4). fıkrası gereğince hükümsüz kılınan herhangi bir karar veya işlemin veya yapılmaması gerektiğine karar verilen herhangi bir ihmalin, kendisine zarar verdiği herhangi bir kişi, ilgili organ, makam veya kişi tarafından, istemi kendisini tatmin eder şekilde yerine getirilmediği takdirde, zararların tazmini veya kendisine başka bir tazminat verilmesi için dava açmak ve mahkeme tarafından saptanacak tam ve muhik bir tazminat almak ve söz konusu mahkemenin vermeye yetkili olduğu diğer tam ve muhik bir tazminat almak hakkına sahiptir".

²⁶² ERHÜRMAN, Tufan, **Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti İdari Yargılama Hukuku -Türk ve İngiliz Hukuk Sistemleriyle Karşılaştırmalı Bir İnceleme-**, Işık Kitabevi, 1. B., Lefkoşa-Kıbrıs, 2012, s. 52.

²⁶³ KKTC'de 1985 Anayasası ile idari yargıda iki dereceli sisteme geçilmesine rağmen, ilk derece mahkemesi olarak görev yapan idare mahkemeleri hâlen kurulamamıştır. AZER, s. 171-172; ERHÜRMAN, s. 50-51.

²⁶⁴ KKTC'de vergilendirme sürecinin yer aldığı Vergi Usul Yasası, Türk vergi hukuku ile terminoloji kısmı hariç olmak üzere benzer nitelik taşımaktadır. Bu benzerlikten dolayı YİM'in vergilendirme işlemlerini ve bu bağlamda süreci nasıl yorumladığı üzerinde durulacaktır.

²⁶⁵ KKTC hukukunda yer alan mevzuatların neredeyse tümünde "kanun" deyimini yerine "yasa" deyimini tercih edilmektedir. Bunun bilinçli yapıp yapılmadığı bilinmemekle beraber iki kavramda Türk hukukunda birbirinin yerine kullanılmaktadır. Nitekim kanun ve yasa kavramları arasında bir anlam farklılığı bulunmamaktadır. Ayrıca bu bölümde "Vergi Usul Kanunu" deyiminden Türk hukukundaki düzenleme, "Vergi Usul Yasası" deyiminden ise Kıbrıs Türk hukuk sistemindeki düzenleme anlaşılmalıdır.

kavram Yasanın 9’uncu maddesinde düzenlenmiştir. VUY md. 9/I’de yükümlü, “*Vergi Yasası’na göre vergi ödemekle borçlu gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanmıştır. Vergi sorumlusu ise VUY md. 9/II hükmünde “*verginin ödenmesi bakımından alacaklı Vergi Dairesine karşı muhatap olan kişidir*”. Söz konusu maddeler Türk hukuku ile karşılaştırıldığında vergi yükümlüsü bakımından bir farklılık olduğu görülmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun 8’nci maddesinin 1’nci fıkrasında mükellef²⁶⁶, “*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişi*” olarak kaleme alınmış, mükellefin hem maddi hem de şekli ödevleri olduğu belirtilmiştir. Bunun anlamı mükellefin, vergi borcunu ödemesinin (maddi) yanı sıra vergi dairesine beyanname vermek, defter tutmak gibi (şekli) ödevleri de olduğudur²⁶⁷. Vergi borcu kavramı genellikle, yalnızca vergi borcunu ödemek şeklinde anlaşılmaktadır. Buna karşılık yükümlülük kavramı ise maddi ve şekli ödevleri de içine alan geniş bir kavramdır²⁶⁸. Dolayısıyla gerek Vergi Usul Kanunu ve gerekse Vergi Usul Yasası bakımından kaleme alınan vergi yükümlülüğü kavramının nüanslarına rağmen vergi yükümlüsünü (mükellef), hem maddi ödevleri olan hem de şekli ödevleri olan kişiler olarak anlamak gerekmektedir²⁶⁹.

Vergi sorumluluğu ise vergiyi meydana getiren olay ile ilgisi olmayan üçüncü kişilerin, yapılan kanuni düzenlemeler aracılığıyla, verginin maddi ya da şekli ödevlerini yerine getirerek vergi dairesine karşı muhatap olmasını ifade

²⁶⁶ Türk hukukunda yeknesaklık olmamakla birlikte mali terminolojide “*yükümlü*” deyimini yerine “*mükellef*” deyiminin sıklıkla kullanıldığı görülmektedir. Buna karşılık KKTC hukukunda “*yükümlü*” kavramının neredeyse yeknesak bir biçimde kullanıldığı görülmektedir. Nitekim her iki kavram bakımından bir anlam farklılığı bulunmamakta, iki kavram da aynı anlama gelmektedir. bkz. Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <http://sozluk.gov.tr/> (son erişim tarihi: 05.08.2019).

²⁶⁷ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 73-74.

²⁶⁸ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 74.

²⁶⁹ Nitekim her iki kanunun “ödevler” başlığı altında düzenlenerek yükümlüye verilmiş şekli ödevler yer almaktadır (VUK md. 157-257 ve VUY md. 94-203).

etmektedir²⁷⁰. Bir başkasının vergi borcunun, maddi ve şekli ödevlerini yerine getirmekle sorumlu tutulmuş üçüncü kişilere ise vergi sorumlusu denilmektedir²⁷¹. Vergi sorumluluğuna ve sorumlusuna ilişkin söz konusu ifadeler göz önünde tutulduğunda, her iki ülkenin vergi hukuku sistemi açısından ve bununla beraber Vergi Usul Yasası ile Vergi Usul Kanunu'nun sistematığı açısından “vergi sorumluluğu” kavramının aynı olduğunu söylemek mümkündür.

YİM, bir kararında vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu kavramlarına ilişkin yorumda bulunmuştur. Söz konusu kararda davacı, mahkemeye vermiş olduğu dilekçesinde vergi sorumlusu ve vergi yükümlüsü kavramlarını karıştırmıştır. Bu karışıklığı fark eden mahkeme; “*davacının hitabında yer alan en temel argümanları; Davacının katma değer vergisi sorumlusu olduğu, sorumlunun yükümlü, yükümlünün sorumlu olarak anlaşıldığı...*” ifadeleri ile söz konusu karışıklığa vurgu yapmıştır. Karar aşamasına gelindiğinde ise YİM, “*hemen belirtmekte yarar vardır ki, bu davada, Davacının her iki tarafça vergi sorumlusu diye nitelendirilmiş olması da konuya farklı bir anlam kazandırmamaktadır*” yorumunda bulunarak, tarafların nitelendirmesiyle bağlı olmadığını ortaya koymuştur²⁷².

Vergi Usul Kanunu'nda “*vergi mahkemesinde dava açmaya yetkili olanlar*” başlığı altında “*mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler*” hükmü ile vergi mahkemesinde davacı olabilecek kişileri belirtmiştir. Öte yandan İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda yer alan “*menfaatleri ihlal edilenler*” (md. 2/I-a) kavramı gereğince vergi sorumlularının da dava açabileceği belirtilmektedir²⁷³. Vergi Usul Yasası'nda ise söz konusu hükme benzer düzenlemeye rastlanılmamıştır. Fakat

²⁷⁰ Belli bazı durumlarda ise esas vergi borçlusu ile beraber ya da esas vergi borçlusunun yerine geçerek vergi borcunu kendi malvarlığından ödemelerini ifade eder. Bkz. ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 78.

²⁷¹ Ayrıntılı bilgi için bkz. ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 77-88; OKTAR, s. 75-91; KARAKOÇ, s. 160-176; KIRBAŞ, s. 74-85; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 91-101; PEHLİVAN, s. 61-68.

²⁷² Yüksek İdare Mahkemesi Kararı, Numara: 233/2014, Dava No: 14/2017, Karar Tarihi: 30.05.2017, <http://www.mahkemeler.net> (son erişim tarihi: 12.07.2019).

²⁷³ KARAKOÇ, s. 612.

Yasa'nın 286'ncı maddesinde “*Vergi Dairesi Müdürünün itiraza ilişkin kararına karşı Yüksek İdare Mahkemesine başvurulabilir*” hükmünden vergi yükümlüsünün de vergi sorumlusunun da dava açabileceğini söylemek mümkündür. Öte yandan bu madde dar yorumlanıp dava açabilecek kişi yalnızca yükümlü olarak anlaşılrsa bile, yukarıda bahsedilen “*menfaatleri ihlal edilenler*” kavramı İyi İdare Yasası'nda da yer almaktadır (md. 19/I). Dolayısıyla KKTC hukukunda da hem vergi yükümlüsü hem de vergi sorumlusunun YİM'de dava açabileceğini söylemek mümkündür.

Anlatılanlardan hareketle yukarıda alıntılanan YİM kararından şu çıkarımlar yapılabilecektir: Birincisi vergi yükümlüsü ve vergi sorumlusu kavramlarının karışması esasa ilişkin bir sorun oluşturmayıp, davanın seyrini değiştirmeyeceğinden, YİM bu kavramların yanlış nitelenmesi ile kendini bağlı görmemiştir. Bir diğeri ve birinci çıkarımla da bağlantılı olarak, vergi yükümlüsü ve vergi sorumlularının dava açabilmelerinin önünde herhangi bir engel olmamasından dolayı davaya bakmaya devam ettiği söylenebilecektir.

3.3 Verginin Tarh Usulü

Vergilendirme sürecinde yer alan vergilendirme işlemleri Türk hukukunda olduğu gibi KKTC hukukunda da Vergi Usul Yasası isimli düzenlemede yer almaktadır. KKTC vergi hukukunda benimsenen ve uygulanan esas yöntem beyan sistemidir. Güven esasına dayanan bu sistemin uygulanmasına imkân veren ve bu sistemin temelini oluşturan, ödevler ve yükümlülükler söz konusu olmaktadır. Bireylere getirilen ödev ve yükümlülükler olduğu gibi, vergi yasalarını uygulayanlara da aynı sorumluluk bilinciyle çeşitli ödev ve sorumluluklar getirilmiştir²⁷⁴.

²⁷⁴ SAYDAM, Göksel, **KKTC Vergi Hukuku Özetleri**, Okman Printing Basım, 1.B., Lefkoşa, 2013, s. 8.

Beyan usulüne göre tarh edilemeyen vergilerde tamamlayıcı sistemler uygulanmaktadır. Bunlar Vergi Usul Kanunu'nda olduğu gibi Vergi Usul Yasası'nda da re'sen vergi tarhı, ikmalen vergi tarhı ve verginin idarece tarhı yöntemleridir. Söz konusu usullerin tanımları, amaçları ve uygulama teknikleri Türk hukuku ile aynı mahiyettedir. Nitekim KKTC hukukunda yer alan birçok yasa gibi Vergi Usul Yasası ve diğer vergi yasaları Türk hukukundaki vergi düzenlemelerinden esinlenerek hazırlanmıştır²⁷⁵.

Bir verginin tarh edilebilmesi, o vergi için vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine bağlıdır. Vergi Usul Yasası'nın 20'nci maddesinin 1'nci fıkrasına göre vergiyi doğuran olay "*vergi alacağı Vergi Yasası'nın vergiyi bağladığı olayın gerçekleşmesi veya hukuki durumun tamamlanmasıyla doğar*" şeklinde ifade edilmiştir. Bu hüküm Vergi Usul Kanunu'ndaki (19/I) düzenleme ile karşılaştırıldığında her iki düzenlemenin de aynı ifadelerle kaleme alındığı görülmektedir²⁷⁶.

3.3.1 Tarh İşleminin Tanımı ve Hukuki Niteliği

3.3.1.1 Genel Olarak

Vergi Usul Yasasının 21'inci maddesinin verdiği tanıma göre tarh işlemi "*Verginin tarhı, vergi alacağının, Vergi Yasası'nda gösterilen matrah ve oranlar üzerinden, miktar olarak saptanması yönünde Vergi Dairesince yapılan idari işlemdir*". Bu tanım üzerinden hareket edilecek olursa vergilendirme sürecinin ilk ayağı olan tarh işleminin tesisi, tıpkı Türk hukukunda olduğu gibi, KKTC'de de vergi dairesi tarafından yapılmaktadır. Buna bağlı olarak yasanın açıkça belirttiği

²⁷⁵ KKTC hukukunun diğer alanlarında ve KKTC vergi hukukunda (özellikle de vergi hukukunda yukarıda işaret edilen kaynaktan başka yazılı kaynağa ulaşamamıştır) yazılmış pek fazla eser bulunmamaktadır. Bu doğrultuda çalışmanın bu bölümünde KKTC Vergi Usul Yasası'ndan, İyi İdare Yasası'ndan ve Yüksek İdare Mahkemesi'nin kararlarından hareket edileceğinin altı çizilmelidir.

²⁷⁶ KKTC'de "*vergiyi doğuran olay*" kavramı Türk hukuku öğretisi ile örtüşmektedir. Vergiyi doğuran olay kavramı ikinci bölümde ele alındığından bu bölümde bu kavrama yer verilmemiştir. Bkz. s. 27.

üzere tarh işlemleri idari işlem niteliği taşımaktadır. Bu bağlamda Türk hukukunda tarh işleminin idari işlem teorisi üzerinde yapılan tüm saptamaları burada da geçerliliğini aynen koruyacaktır.

3.3.1.2 Dinlenilme Hakkı

Kıbrıs Türk Hukuk sistemine 2013 yılında giren “İyi İdare Yasası”²⁷⁷ isimli düzenlemenin 16’ncı maddesi tarh işleminin tesis edilmesi sürecini Türk hukukundan farklılaştırmıştır. Anılan yasada birel idari işlem olmasından dolayı uygulanması beklenen bir hüküm yer almaktadır. Türk hukukunda benzerine rastlanmayan bu düzenlemenin KKTC’nde vergiyi doğuran olay gerçekleşikten sonra vergilendirme sürecinin başlayabilmesi için ilk adım olarak görülebileceği ileri sürülebilir. İyi İdare Yasası’nın “*Birel İşlemlerde Özel Kişilerin Dinlenilme Hakkı*” başlıklı 16’ncı maddesi şu şekildedir: “*İdare, birel işlem yapmadan önce, yaptığı işlemde hakları etkilenecek olan özel kişilere dinlenilme hakkı tanır...* ”. İdare, kişi üzerinde bir karar almadan önce söz konusu madde gereğince bu kişilere dinlenilme hakkı tanınmalıdır. Maddenin lafzından da anlaşılacağı üzere dinlenilme hakkı idarenin takdir yetkisi kullanabileceği bir alanda yer almamaktadır. Bir diğer ifadeyle idare, kişiler üzerinde onların haklarını etkileyen yönetsel bir karar almadan önce, dinlenilme hakkını ilgili kişilere mutlaka vermesi gerekmektedir²⁷⁸. Aksi halde alınan karar usul yönünden sakat duruma gelecek ve bu idari işlemin iptali yoluna gidilmesi sonucunu doğurabilecektir.

Dinlenilme hakkı tarh usulleri bakımından irdelendiğinde, beyan usulüne göre yapılacak tarh işleminde bu hakkın uygulanmasının söz konusu olamayacağı

²⁷⁷ 27/2013 sayılı İyi İdare Yasası, Avrupa Konseyi Bakanlar Komitesi’nin CM/REC (2007)7 sayılı tavsiye kararının ekinde yer alan “*İyi İdare Yasası*”nın, KKTC’de var olan şartlar göz önünde bulundurularak yenilenmiş ve KKTC hukuk sistemine uyarlanmış hâlidir. AZER, Can, “*KKTC’de Düzenleyici İşlemlerin Denetlenme(me)si Sorunu ve Buna Çözüm Yolu: İyi İdare Yasası*”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 142, 2019, s. 447.

²⁷⁸ EKİNCİ, Bezar Eylem, “*Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 66, Sayı 3, 2016, s. 755.

ortadadır. Nitekim beyan usulünün ele alındığı kısımda görüldüğü üzere vergi dairesi, vergi yükümlüsünün bildirim üzerine harekete geçmekte ve söz konusu vergi tarhiyatı yükümlünün bilgisi dâhilinde gerçekleşmektedir. Yapılan bu yorumun beyan usulünde, verilen beyanname üzerine vergi borcunun aynı anda tahakkuk etmesi mantığı ile açıklamak mümkündür. Dolayısıyla İyi İdare Yasası'nın bu hükmünü beyan yönteminin söz konusu olmadığı, tamamlayıcı tarh usulleri bakımından irdelemek gerekmektedir.

Bu doğrultuda, beyan usulünün uygulanamadığı ya da uygulanıp sekteye uğradığı durumlarda İyi İdare Yasası'nın 16'ncı maddesinin uygulanması gündeme gelebilecektir. Çünkü re'sen, ikmalen ve verginin idarece tarhi işleminde teknik olarak idarenin, vergi yükümlüsünün bilgisi dâhilinde gerçekleştirmediği ve yükümlü adına tesis ettiği idari bir işlem söz konusudur. Bu aşamada bahsedilen usullerle yapılan tarhiyatın muhataba zaten tebliğ edileceği tartışması bu madde kapsamında değildir. Nitekim madde "*idare, birel işlem yapmadan önce*" deyimini kullanmaktadır.

3.3.1.2.1 Dinlenilme Hakkı'nın Hazırlayıcı İşlemler Bakımından Değerlendirilmesi

İyi İdare Yasası'nın dinlenilme hakkı başlıklı hükmü her iki vergi hukuku sisteminde yer alan vergi tarhına hazırlayıcı işlemler kapsamında değerlendirilebilir. Re'sen, ikmalen ve verginin idarece tarhında matrahın idare tarafından belirlenmesi, asli bir işlem olan vergi tarhına hazırlayıcı işlem niteliği taşımaktadır²⁷⁹. Dinlenilme hakkının idarenin tarh işlemini gerçekleştirmeden önce kullanmak zorunda olmasını da bu kapsamın içine dâhil etmek mümkündür. Nitekim vergi idaresinin, beyanını vermeyen ya da eksik beyanda bulunan mükellefi, tarhi gerçekleştirmeden önce

²⁷⁹ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 101.

dinlemesi, vergi tarhına hazırlayıcı işlem görünümünde olacaktır. Bu nedenle dinlenilme hakkı ve tarha hazırlayıcı işlemlerinin örtüştüğünü söylemek yanlış bir nitelendirme olmayacaktır.

KKTC vergi hukuku ve Türk vergi hukuku açısından vergi dairesi, vergilendirme sürecinde kural olarak mükellefin beyanını esas almaktadır. Buna bağlı olarak, vergi mükellefi, vergi yasalarına uygun olarak vergiyi meydana getiren olayı ve matrah üzerinden hesaplanan vergiyi vergi dairesine bildirerek vergilendirme işlemlerinin bu beyana dayanılarak yürütülmesini sağlamaktadır. Fakat bazen mükellefin bu ödevlerini hiç yerine getirmeyip, eksik yerine getirmesi ya da mükellefi olduğu vergileri gizleyebilmesi söz konusu olabilmektedir²⁸⁰. Vergi dairesi ise kendisine tanınan imkanlar doğrultusunda bu durumları araştırabilmek için çeşitli hukuki yollara başvurabilmektedir. Türk Hukuku'nda vergi tarhına hazırlayıcı işlemler olarak adlandırılan²⁸¹ bu hukuki yollar, yoklama (VUK md. 127), inceleme (VUK md. 137), arama (VUK md. 142-147) ve bilgi toplamadır (VUK md. 148). Aynı düzenlemeler Vergi Usul Yasası'nda da yer almaktadır. Gerçekten de KKTC Hukuku'nda da vergi tarhına hazırlayıcı işlemler, yoklama (VUY md. 68), vergi incelemesi (VUY md. 75), arama²⁸² (VUY md. 83) ve bilgi toplama (VUY md. 83) işlemleri bulunmaktadır²⁸³.

Tam da bu noktada KKTC Hukuku'na özgü bir yol olduğunu saptadığımız “dinlenilme hakkı”nın vergi tarhına hazırlayıcı işlemler bakımından konumunu ortaya koymak gerekmektedir. Bu çerçevede dinlenilme hakkı, özellikle inceleme

²⁸⁰ KARAKOÇ, s. 238.

²⁸¹ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 101-105; KARAKOÇ, s. 238-254.

²⁸² Arama ve arama işlemlerinde kamu yararı için bkz. YÜCESOY, Ayşe Aslı, “Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 135, 2018, s. 151-184.

²⁸³ Arama, yoklama ve bilgi toplama işlemleri bazı kaynaklarda “Vergi Tarhına Hazırlayıcı İşlemler” başlığı altında değil “Vergi İdaresinin Mükellefleri Denetleme Yolları” başlığı altında incelenmiştir. Ayrıntılı anlatım için bkz. KARAKOÇ, s. 237-254; OKTAR, s. 218-229; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s.166-174; ÖNER, s. 92-96. Söz konusu işlemler “Vergi Tarhında Ön İşlemler” başlığı altında da incelenmektedir. Bkz. ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s 101-104.

işlemi bakımından önem taşımaktadır. Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğru olup olmadığı konusunda mükellefin defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde derinlemesine yapılan bir araştırmadır. Vergi incelemesinde yalnızca bu sayılanlarla yetinilmeyip tanık beyanı, istihbarat arşiv bilgileri, maddi kontroller gibi çokça inceleme argümanı bulunmaktadır²⁸⁴. İnceleme işlemi beyan üzerine yapılabileceği gibi tamamlayıcı usullerle de yapılmaktadır. Ancak beyana dayanan tarhiyatta dinlenilme hakkının kullanılması yukarıda değinildiği üzere gereksiz olacaktır. Çünkü mükellef, mükellefi olduğu vergiyi vergi dairesine beyan ederken bildirdiği vergi üzerinden tarhiyat yapılacağından, bundan habersiz olduğunu iddia edemez. Aslında burada mükellefin bir bakıma dinlenilme hakkını kullandığını da söylemek yanlış olmayacaktır. Öte yandan tamamlayıcı usullerde kullanılması gereken inceleme işlemlerinde örneğin tanık beyanına başvurulması, mükellefi değil fakat ilgili kişiyi dinleme bakımından dinleme hakkı kapsamında görülebilecektir. Ancak inceleme işleminde ve diğer hazırlayıcı işlemlerde vergi dairesinin bu yetkilerini kullanması ihtiyaridir. Oysa dinlenilme hakkı yasanın açıkça belirttiği üzere zorunlu olarak kullanılması gereken bir işlem konumunda yer almaktadır.

Özetle, tüm bunlar bir arada değerlendirildiğinde, vergi tarhına hazırlayıcı işlemlerin hem ihtiyari olması yönünden hem de genelde beyan üzerine harekete geçilen işlemler olması dolayısıyla sözü edilen dinlenilme hakkı kapsamında değerlendirilmelerinin mümkün olmadığı düşünülmektedir.

²⁸⁴ KARAKOÇ, s. 242-243.

3.3.1.2.2 Dinlenilme Hakkının Zorunlu Ön Şart Olarak Değerlendirilmesi

İyi İdare Yasası'nın²⁸⁵ 2'nci maddesinde birel işlem tanımına yer verilmiştir. Buna göre; “'Birel işlem', idarenin yalnızca bir veya daha fazla gerçek veya tüzel kişiye yönelmiş idari işlemlerini anlatır”. Dolayısıyla tarh işleminin kişiye özgü, (bireysel) subjektif bir işlem²⁸⁶ olması ve bireylerin doğrudan haklarını etkilemesi nedeniyle vergi idaresinin, yükümlü olarak belirlediği kişi veya kişiler üzerinde vergi tarhiyatı gerçekleştirilmeden önce, bu kişilere dinlenilme hakkı vermesi gerektiği ortaya çıkmaktadır. Dolayısıyla vergilendirme sürecinin başlayabilmesi açısından ilk adım hâline gelen bu duruma KKTC vergi hukuku bakımından “tarhiyat yapılabilmesi için zorunlu ön şart” ifadesinin kullanılması mümkündür.

Nitekim YİM'in bir kararında davacı, İyi İdare Yasası'nın 16'ncı maddesinde yer alan dinlenilme hakkına aykırı davranıldığı iddiasını ileri sürmüştür. Davacının bu iddiasını değerlendiren mahkeme; “... kendisine dinlenilme hakkı tanınıp tanınmadığıyla ilgili olarak davacı tanığının şahadetinde hiçbir ifade bulunmadığı, bu hususun Davacı avukatı tarafından Davalı tanığını istintaki esnasında ileri sürüldüğü gerçeği ile karşılaşmaktayız. Davalı tanığı, Gümrük Dairesi istintakında, dava konusu karar alınmadan önce, bizzat kendisinin Davacı direktörüne dava konusu kararın alınacağını söylediğini ifade etmiştir. Bu şahadet ışığında, Davalı tanığının Davacı direktörüne dava konusu karar alınmadan önce alınacak olan kararlar ilgili bilgi vermiş olması sonrasında, Davacının dinlenilme hakkını kullanmak istemesi halinde, bunu yapabilmesi için kendisine fırsat verildiği anlaşılmaktadır. Başka bir ifade ile, bu meselede, dava konusu kararlar ilgili olarak Davacıya söz hakkı verildiği halde, dinlenilme hakkını kullanmadığı gerçeği ile karşılaşmaktadır. Bu durumda, Davacıya İyi İdare Yasası tahtında dinlenilme

²⁸⁵ İyi İdare Yasası'nın KKTC Hukuku'nda “Genel İdari Usul Kodu” taşıdığını ve bu anlamda “genel norm” niteliğinde olduğunu da belirtmek gerekmektedir.

²⁸⁶ KARAKOÇ, s. 206.

*hakkının verilmediği sonucuna varılması olası değildir*²⁸⁷. YİM'in dinlenilme hakkına ilişkin yapmış olduğu bu değerlendirmeden hareketle ortaya çıkan sonuç, vergi dairesinin yükümlü hakkında vergi tarhını gerçekleştirmeden önce İyi İdare Yasası'nın 16'ncı maddesi gereğince yükümlüye dinlenilme hakkını vermesi gerektiğidir. Aksi hâlde, yani yükümlüye bu hak tanınmadan tarhın gerçekleştirildiği bir durumda (tarhta hata olmasa dahi), yükümlüye itiraz hakkı doğacaktır²⁸⁸.

3.4 Tebliğ

Tarh aşaması tamamlanan vergi borcundan mükellefin haberdar edilmesi bu belgelerin düzenlenip muhataba tebliğ edilmesi gerekmektedir. Tebliğ usulleri Türk hukukunda yer alan tebliğ usulleriyle büyük oranda benzerlik taşımaktadır. Bunlar; posta ile tebliğ usulü (VUY md. 43-46), duyuru yolu ile tebliğ usulü (VUY md. 47-50) ve memur vasıtasıyla tebliğ usulü (VUY md. 51) olarak Vergi Usul Yasası'nda düzenlenmiştir. Ancak Türk Hukuku'na 2010 yılında giren elektronik tebligat usulü KKTC Hukuku'nda bulunmamaktadır. Yasanın 40'inci maddesine göre tebliğin esası *“Tahakkuk fişi dışında, vergilendirme ile ilgili olup, hüküm ifade eden tüm belge ve yazılar, adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyenlere duyuru yoluyla tebliğ edilir”* şeklindedir. Maddenin tahakkuk fişini tebliğe gerek görmemesi ise ülkede beyana dayanan tarhiyatın esas alınması ile açıklanabilecektir. Nitekim beyana dayanan tarh usulünde Türk vergi hukukunda olduğu gibi KKTC vergi hukukunda da aynı anda tahakkuk fişi kesilip muhataba verilmektedir. Dolayısıyla tahakkuk fişinin ayrıca tebliğine gerek duyulmamaktadır. Öte yandan yasanın 53'üncü maddesi *“verginin tarh ve*

²⁸⁷ Yüksek İdare Mahkemesi, Numara: 170/2014, Dava No: 9/2017, Karar Tarihi: 17.03.2017, <http://www.mahkemeler.net> (son erişim tarihi: 20.06.2019).

²⁸⁸ Bu itiraz hakkı, vergi dairesine başvurma olacağı gibi mahkemede ileri sürülebilecek iptal davası da olabilecektir.

tahakkukunda tebliğ yerine geçen işlemler hakkındaki kurallar saklıdır” ifadesi ile bahsedilen bu durumu açıklamaktadır.

Vergi Usul Yasası hatalı tebliğ kurumunu da düzenlemiştir. Yasasın 52’nci maddesi hatalı tebliği şu şekilde kaleme almıştır; *“tebliğ olunan belgeler, esasa etkin olmayan şekil hatalarından ötürü hukukî değerlerini kaybetmezler, yalnız vergi ihbarına ilişkin belgelerde, yükümlünün adının, verginin türü veya miktarının, itiraz veya temyiz sürelerinin hiç yazılmamış olması veyahut bu belgelerin görevli bir makam tarafından düzenlenmemiş olması belgeleri geçersiz kılar”*. Görüldüğü üzere hatalı tebliğ kurumu da Türk hukuku ile aynı mahiyettedir. Zira Vergi Usul Yasası’nın 52’nci hükmü Vergi Usul Kanunu’nun 108’nci hükmüne paraleldir. Ancak süreler bakımından her iki hukuk sistemi açısından farklılık bulunmaktadır. Örneğin Türk Hukuku’nda tebliğ eline ulaşan mükellef bunun hatalı olduğu iddiasını vergi mahkemesinde otuz günlük süre içerisinde ileri sürebilecekken, KKTC Hukuku’nda bu süre vergi dairesine itirazda on beş gün, YİM’de dava açmak için ise yetmiş beş gündür.

3.5 Tahakkuk

Vergi Usul Yasası’nın 23’üncü maddesine göre verginin tahakkuku; *“tarh ve tebliğ edilen verginin ödenmesi gereken aşamaya gelmesidir”* şeklinde tanımlanmıştır. Vergilendirme sürecinde yer alan tahakkuk aşaması vergi borcu ya da cezasının ödenecek aşamaya gelmesini ifade etmektedir. Tahakkuk aşamasının anlamına ikinci bölümde değinildiğinden bu bölümde yalnızca KKTC’de tahakkuk aşamasının nasıl gerçekleştiğinin üstünde durulmaya çalışılacaktır.

KKTC hukukunda ayrı bir vergi yargılamasının yer almaması nedeni ile tahakkuk aşaması Türk hukukundan farklı şekillerde gerçekleşebilmektedir. Bu

durumlar, beyana dayanan tarh ve tamamlayıcı usuller açısından aşağıda ayrıntılı bir şekilde incelenmeye çalışılmıştır.

3.5.1 Beyana Dayanan Tarhiyatta Verginin Tahakkuku

Beyan usulü ile gerçekleştirilen vergi tarhiyatlarında tarh ve tahakkuk aşaması aynı anda gerçekleşmektedir. Beyanını bizzat vergi dairesine bildiren vergi mükellefine tahakkuk fişi düzenlenip verilerek vergi tahakkuk ettirilir (VUY md. 26/I). Beyana dayanan tarhiyatta tahakkuk fişinin düzenlenmesi, tarh ve tahakkuk aşamasını aynı anda gerçekleştirmektedir. Tahakkuk aşamasının tarh aşamasıyla aynı anda cereyan etmesi tahakkuka ayrı bir işlem niteliği kazandırmamakta, bu aşamada vergi borcu ödenecek, tahsil edilebilecek duruma gelmektedir. Bildirimi ilgili vergi dairesine veren mükellefin tahakkuk fişini almaması tarh edilen verginin tahakkukuna engel oluşturmayacaktır. Bu durumda, düzenlenen tahakkuk fişi vergi mükellefine posta yolu ile gönderilmektedir (VUY md. 28).

Beyana dayanılarak gerçekleştirilen tarhiyatta verginin tahakkuku güven esası üzerine bina edilmiştir. Vergi idaresi, yükümlü ya da vergi sorumlusunun bildirimini üzerin harekete geçerek tahakkuk fişini düzenlemektedir²⁸⁹. Bu aşamada ilke olarak vergi yükümlüsünün ya da vergi mükellefinin kendi beyanı üzerine bir itirazı olmayacağı kabul edilmiştir²⁹⁰. Bu durumun Türk hukukunda iki istisnasının bulunduğu ikinci bölümde anlatılmıştır. Bunlardan birincisi vergilendirmede ortaya çıkabilecek hata, bir diğeri ise ihtirazı kayıt ile verilen beyannamelerdir²⁹¹. KKTC vergi hukuku bakımından ise bu durumun tek istisnası olduğu görülmektedir. Verilen beyan üzerine yapılan tarhiyatta hata çıkması üzerine muhatap söz konusu duruma itiraz edebilecek ve dava açabilecektir. Nitekim Vergi Usul Yasası'nın 274'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında "*yükümlüler bildirdikleri matrahlara ve bu matrahlar*

²⁸⁹ KARAKOÇ, s. 222.

²⁹⁰ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 99; KARAKOÇ, s. 222.

²⁹¹ Bkz. s. 46-47.

üzerinden verilen vergilere itiraz edemezler. Ancak, vergi hatalarına ilişkin kuralları saklıdır” denilerek beyan üzerine gerçekleştirilen tarhiyatta itirazın tek istisnasının vergilendirmede ortaya çıkabilecek hata olduğu belirtilmiştir.

Buna karşılık ihtirazı kayıt kurumu Vergi Usul Yasası’nda düzenlenmemiştir. Bu nedenle vergi dairesine beyanda bulunulurken dava hakkının saklı tutulması söz konusu olmayacaktır. Dolayısıyla teknik olarak beyan üzerine tahakkuk fişi kesildikten sonra yapılması gereken, süresi içerisinde bu borcun usulüne uygun olarak ödenmesidir. Türk hukukundakinin aksine, KKTC hukukunda, yükümlünün kendi beyanı üzerine itirazı olmayacağı ilkesinin pür olarak uygulandığı görülmektedir. Yasa’nın “*yükümlüler bildirdikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden verilen vergilere itiraz edemezler*” hükmünün bir sonucu olarak, beyana dayanan tarhiyatta, tarh işlemi ile tahakkuk aşaması aynı anda gerçekleşecektir.

Türk hukukunda ihtirazı kayıtla beyanname verilmesinin altında yatan neden, mükellefin bazı durumlarda vergi cezası ödemeye maruz kalmaması içindir. Mükellef, vergiye tabi olup olmadığı konusunda çelişkiye düştüğü matrahı dava hakkını saklı tutarak beyan etmektedir. Sonrasında ise beyanı üzerinden gerçekleştirilen bu vergi borcuna karşı dava açmaktadır²⁹². Mükellefin dava açmasının sonucu ise bilindiği üzere vergi davalarına getirilen istisnadır. Dava sonuçlanıncaya kadar tarh edilen verginin tahakkuku engellenecektir. Ancak ihtirazı kayıtla verilen beyannameye karşı açılan dava yürütmeyi kendiliğinden durdurmamaktadır (İYUK md. 27/VI). İhtirazı kayıt kurumu, özel olarak Vergi Usul Kanunu’nda yer almamasına karşın, vergi uygulamasında kabul görmüş, sonradan ise İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27’nci maddesine eklenerek yasal zemini oluşturulmuştur. Böyle bir kurumun KKTC hukukunda yer almaması mükellef

²⁹² KARAKOÇ, s. 222; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s.208.

açısından olumsuz sonuçlar doğurabilecektir. Örneğin mükellef tereddüt ettiği matrahı vergi dairesine bildirmek durumunda kalacak ve bu borcu dava açmadığı için ödemek zorunda kalacaktır. Öte yandan vergi konusunda çekincesi olan mükellefin beyanda bulunmaması gibi bir durumla da karşı karşıya kalınabilecektir. Bu durumda ise idarece tarh ya da re'sen tarh yöntemlerinden biri kullanılarak mükellef adına vergi borcu tarh ettirilecektir. Sonuç olarak mükellef ayrıca vergi cezası ödemek durumunda kalacakken²⁹³, dava yoluna da giderek tarhiyatı gerçekleştirilen vergi borcunun iptalini isteyebilecektir. Ancak bu durumda verginin tahakkukunun önüne geçilemeyecektir. Çünkü aşağıda görüleceği üzere KKTC hukukunda YİM'de açılan idari davalar ve dolayısıyla vergi davalarında yürütme kendiliğinden durmamaktadır²⁹⁴.

Tüm bu anlatılanlar, “Vergi Usul Yasası’nda ihtirazi kayıt kurumunun olmaması acaba gerçekten de mükellefin beyanı üzerine dava açamayacağı gibi kesin bir sonuç doğurabilir mi?” sorusunu gündeme getirebilecektir. Yukarıda kısaca değinildiği üzere ihtirazi kayıt kurumuna Vergi Usul Kanunu’nda yer verilmemesine rağmen vergi uygulamasında alan yaratılarak bu kurum yıllarca uygulanmıştır. Dolayısıyla KKTC hukukunda da yer alan ilkeler doğrultusunda beyanname ile dava hakkını saklı tutmak isteyip sonradan dava açmak isteyen mükellefin önünde bir engel bulunmaması gerekmektedir. Bu duruma gerekçe olarak, İyi İdare Yasası’nın 19’ncu maddesinin 1’nci fıkrası, *“İdarenin birel işlemlerine ve düzenleyici işlemlerine karşı, meşru menfaatleri olumsuz yönde ve doğrudan doğruya etkilenen kişiler tarafından, bu işlemlerin öğrenilmesinden itibaren yetmiş beş gün içerisinde*

²⁹³ Mükellef tarhiyatı yapılan vergi borcunu ve cezasını ödemediği önce vergi dairesine itirazda bulunacaktır. Bu itirazdan sonuç alamayan mükellef, YİM’de dava hakkını da kullanabilecektir. Tüm bunların ayrıntılarına bir sonraki başlıkta değinileceğinden burada üstünde durulmamıştır.

²⁹⁴ KKTC hukukunda “yürütmenin durdurulması” kavramına ilişkin herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Fakat KKTC hukuk sisteminde uygulanan “ara emri (geçici emir)” Türk hukukunda yer alan yürütmenin durdurulmasının yerine getirdiği işlevi görmektedir; ERHÜRMAN, s. 225. Dolayısıyla bu bölümde geçen ara emri ya da geçici emir kavramından yürütmenin durdurulması kavramı anlaşılmalıdır.

iptal davası açılabilir” hükmünde yer alan “*meşru menfaat*” kavramına atıf yapılarak kişilerin dava açabilme hakkını haiz olması gerektiği söylenebilir. Öte yandan, dava açma hakkının engellenmesi, hak arama özgürlüğüne ket vuracak ve hukuk devleti ilkesini zedeleyici boyutlara ulaşabilecektir. Bu doğrultuda ise daha genel olarak Anayasa’da yer alan ilkelere de başvurulabilecektir. Zira KKTC Anayasası’nın 1’nci maddesi “*hukukun üstünlüğü*” ilkesinden bahsederken 27’nci maddesi de “*hak arama özgürlüğü*” güvence altına almıştır.

3.5.2 İkmalen, Re’sen, İdarece Yapılan Tarhiyatta Vergi Borcu ve Vergi Cezasının Tahakkuku

Yasalarla belirlenmiş süreler içerisinde beyannameyi vermeyen ya da süresi içerisinde verilen beyannamelerde inceleme esnasında ortaya çıkan eksiklikler doğrultusunda tamamlayıcı usuller uygulanarak verginin tarhiyatı sağlanmaktadır. Bunların nasıl ve hangi hallerde yapılacağı Vergi Usul Yasası’nda ayrıntılı olarak kaleme alınmıştır (VUY md. 30, 31 ve 32). İkmalen, re’sen veya idarece yapılan tarhta ya da bunlara ilişkin kesilen vergi cezalarında tarh ve tahakkuk aşamalarının tam anlamıyla birbirinden ayrıldığını söylemek oldukça güçtür. Bu bağlamda ülkede verginin tahakkuku Türk hukukundan farklı şekilde kendini göstermektedir. Tarh edilen vergi borcunun ve bununla beraber kesilen vergi cezasının ne zaman tahakkuk edeceği hususu bazı noktalarda karışıklığa neden olmaktadır. Bu durumlar ülkede vergi hukukuna ilişkin düzenlemelerden hareketle incelenmeye çalışılacaktır.

Vergi borcunun mükellef açısından ödenecek aşamaya gelme, vergi idaresi açısından ise tahsil edilebilir duruma gelmesini ifade eden tahakkukun, gerçekleşebilmesi için söz konusu usullerle yapılan tarhiyatın mükellefe ihbarname ile tebliği gerekmektedir (VUY md. 34). Tebliğin ardından Vergi Usul Yasası’nın 32’nci maddesinin 4’üncü fıkrasında “*verginin tahakkuku ve cezanın kesinleşmesi*

için, seçmesi gereken itiraz süresi, yükümlünün bilinen adresine yapılmışsa, tebliğ tarihinden, aksi halde yukarıda tutanakla saptanan duyuru tarihinden başlar”²⁹⁵ hükmü verginin ne zaman tahakkuk edeceği konusunda yol göstericidir. Buradan hareketle, tarhiyatı yapılan vergi borcu ya da vergi cezasına, tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içerisinde vergi dairesine itirazda bulunulmazsa borç veya ceza tahakkuk edecektir (VUY md. 276).

Vergi borcuna ya da vergi cezasına on beş gün içerisinde yapılan itiraz, verginin ihtilaflı kısmını durdurmaktadır (VUY md. 283). Bir diğer ifadeyle tarh işlemine karşı vergi dairesinde süresi içerisinde yapılan itiraz verginin ya da vergi cezasının tahakkukuna engel oluşturmaktadır. İyi İdare Yasası’nın 15’inci maddesinin 4’üncü fıkrası²⁹⁶ gereğince vergi dairesi, yapılan bu itiraza kural olarak en geç otuz gün içerisinde gerekçeli olarak cevap vermek durumundadır. Mükellef, vergi dairesinin gerekçeli cevabından tatmin olmadığı takdirde itiraza ilişkin olan bu kararı dava edebilecektir (VUY md. 286). Dava, YİM’de, vergi dairesinin kararının tebliğinden itibaren yetmiş beş gün içerisinde açılmalıdır (VUY md. 287). Türk hukukundan farklı olarak YİM’de açılan vergi davaları verginin tahsilini durdurmamaktadır (VUY md. 294). İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 27’nci maddesinin 1’nci fıkrasında Danıştay’da ya da idari mahkemelerde dava açılmasının yürütmeyi durdurmayacağı belirtilmiştir. Ancak aynı maddenin 2’nci fıkrasında bazı hâllerin varlığı halinde yürütmenin durdurulmasına istisna getirilmiştir. Öte yandan

²⁹⁵ Ancak maddede geçen “*seçmesi gereken*” ifadesinin yanlış kaleme alındığını vurgulamak gerekmektedir. Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 30’uncu maddesinin son fıkrasına denk gelen bu hükümde “*seçmesi gereken*” ifadesi yerine “*geçmesi gereken*” ifadesinin kullanılmasının doğru olacağı düşünülmektedir. Çünkü verginin tahakkuk edebilmesi için “*geçmesi gereken*” süre olmalıdır ki bu süre de KKTC hukukunda on beş gündür. Açıklanan bu nedenden dolayı “*seçmesi gereken itiraz süresi*” bir anlam ifade etmemektedir.

²⁹⁶ Madde şu şekilde düzenlenmiştir; “*İdare, istemle ilgili kararını, en geç otuz gün içinde, gerekçeli olarak, başvuran kişiye veya kişilere yazılı olarak bildirir. Otuz günlük süre, istemin yetkili makama ulaşmasından itibaren 5 hesaplanır. İdare, bu süre içerisinde yazılı ve gerekçeli yanıt vermeyi ihmal ederse, bundan dolayı doğacak zararları bu Yasadaki kurallar çerçevesinde gidermekle yükümlüdür*”.

vergi davalarında ise bazı hâllerin varlığı aranmadan dava açıldığı anda yürütmenin durması söz konusudur. Vergi davalarına ilişkin getirilen bu özel hüküm verginin tahakkuku açısından önem kazanmaktadır. Türk Hukuku'nda re'sen, ikmalen, idarece tarhiyata karşı açılan dava sonuçlanıncaya kadar verginin tahakkuku ertelenmekte, davanın sonucuna göre vergi tahakkuk etmekte ya da tahakkukun iptali söz konusu olmaktadır.

YİM'de açılan vergi davalarında yürütmenin kendiliğinden durması söz konusu olmadığından verginin tahakkuk etmesi söz konusu olacak ve buna bağlı olarak dava devam ederken vergi borcunun tahsil edilmesi gündeme gelecektir. Ancak KKTC Anayasası'nın 152'inci maddesine göre YİM kendiliğinden ya da taraflardan birinin istemi üzerine şartlar oluştuğu takdirde, yürütmenin durdurulması yani "ara emri (geçici emir)" verebilmektedir. Vergi davalarında böyle bir kararın verilmesi ise verginin tahakkukuna etki edecek ve dava sonuçlanıncaya kadar vergi tahakkuk etmeyecektir²⁹⁷.

YİM'e intikal eden bir davada davacı, dilekçesinde, 16.000.000 Euro KDV yükümlülüğü ve 2.400.000 Euro gecikme zammı olduğunu bildiren ve kendisine tebliğ edilen KDV ve gecikme zammı ödeme emrinin icrasının davanın sonuçlanmasına kadar durdurulması hakkında ara emri istemini mahkemeye sunmuştur. Mahkeme idari davalarda ara emri talepleriyle ilgili 1997 Yüksek İdare Mahkemesi Tüzüğü'nün 11'inci maddesinin 1'inci fıkrasına göre inceleme yapmaktadır. Söz konusu madde şu şekildedir: "*Anayasanın 152. Maddesi gereğince yapılan işlemlerde Mahkeme veya bir Yargıç, işlemin herhangi bir safhasında, kendiliğinden veya herhangi bir tarafın istemi üzerine, davanın adilane bir şekilde kararlaştırılması icap ettirirse, davayı esasında sonuçlandırmayan geçici bir emir*

²⁹⁷ ERHÜRMAN, s. 244-251.

verebilir". Mahkeme bir davanın "adilane"²⁹⁸ bir şekilde kararlaştırılmasına yarayacak unsurları idare hukuku ilkeleri ışığı altında değerlendirmekte ve bu unsurların varlığı hâlinde bir ara emir vermektedir²⁹⁹. Söz konusu kararda mahkeme:

- (1) Karara bağlanması gereken konunun ciddi olması,
- (2) Davacının iddiasında haklı olduğuna dair belirtilerin bulunması, ve
- (3) Geçici ara emir verilmezse ileride telafisi mümkün olmayacak bir zararın doğacağı veya eski duruma dönüşün çok zorlaşacağı hususlarında, mahkememin ilk bakışta tatmin edilmesi gerekir. Belirtilen unsurlardan herhangi birisi hakkında mahkemenin tatmin edilmemesi halinde, talep edilen ara emri verilmez.

Bu sayılan unsurları belirttikten "ara emirleri ve davadaki taleplerle ilgili mevzuata dayanılarak yapılan bir ara emri talebinin ele alınıp, ara emri verilmesini gerektirecek kriterlerin var olup olmadığını incelemeyi önce, Davacı-Müstedinin ödeme emrinin icrasının durması ile ilgili istidasındaki taleplerini, yetkili mahkemeden talep edip etmediğini, öncelikle incelemeyi gerekli gördük" diyerek davada yetki³⁰⁰ incelemesini yapmıştır. Nitekim tahsil aşamasında görüleceği üzere kendini bu davaya bakmakta yetkisiz görmüştür. Sonuç olarak mahkeme, davaya bakmakta yetkili mahkemeyi kaza mahkemesi kılarak, ara emri talebini de reddetmiştir. Dolayısıyla böyle bir kararın sonucunda davacının KDV borcu ve buna bağlı olarak gecikme zammının tahakkuk etmesi söz konusudur.

²⁹⁸ Yüksek İdare Mahkemesinin "adilane" kavramına verdiği anlam birçok idari davada tartışılmıştır. Söz konusu kararlardan bazıları için bkz. Yüksek İdare Mahkemesi Kararları, Numara: 265/1980, Dava No: 25/1980, Karar Tarihi: 29.05.1980; YİM Numara: 106/1981, Dava No: 25/1981, Karar Tarihi: 17.06.1981; YİM Numara, 122/1981, Dava No: 29/1981 Karar Tarihi: 07.17.1981; Numara: 105/1982, Dava No: 26/1981, Karar Tarihi: 25.11.1982, <http://www.mahkemeler.net> (son erişim tarihi: 11.07.2019).

²⁹⁹ Geçici emrin (ara emrin) koşulları hakkında ayrıntılı bilgi için bkz. ERHÜRMAN, s. 228-244.

³⁰⁰ Yetki incelemesinden kasıt, Türk hukukundaki mahkemenin o konu hakkında görevli olup olmadığının incelenmesidir.

Öte yandan tahakkuk aşamasında meydana gelebilecek ve irdelenmesi gereken bir diğer konu mükellefin tarhiyata karşı itiraz etmesi durumunda, vergi dairesinin otuz gün içerisinde cevap vermez ise verginin ne zaman tahakkuk edeceği veya etmeyeceği sorunudur. Bu durumu iki açıdan incelemek gerekmektedir. Şayet vergi dairesi otuz gün içerisinde mükellefin itiraz dilekçesine cevap vermezse, ne kadar süre geçerse geçsin verginin tahakkuk etmeyeceğini ileri sürmek mümkündür. Bu sava dayanak olarak Vergi Usul Yasası'nın 283'üncü maddesinde yer alan *“itiraz, tarh edilen verginin ihtilaflı kısmının tahsilini durdurur”* hükmü gösterilebilir. Bu ve devamı maddelerde vergi dairesinin itiraz dilekçesine ne kadar süre içerisinde cevap vermesi gerektiği ya da verginin ne zaman tahakkuk edeceğine ilişkin herhangi bir düzenleme yer almadığından, daire uzunca bir süre cevap vermese dahi verginin tahakkuk aşamasının gerçekleşmeyeceğini ileri sürmek mümkündür.

Bir diğer ve son inceleme olarak vergi dairesinin cevap vermeyerek hareketsiz kalması durumunda mükellefin bu duruma dava açması hâlinde tahakkuk aşamasının akıbetinin ne olacağı sorunudur³⁰¹. İyi İdare Yasası'nın 20'nci maddesine göre ilgili *“İdari İhmallere Karşı İhmalin Sonlandırılması Davası”* açabilir. Söz konusu davayı açmanın şartları maddede *“idarenin idari ihmallerine karşı, meşru menfaatleri olumsuz yönde ve doğrudan doğruya etkilenen kişiler tarafından, ihmalin öğrenilmesinden itibaren yetmiş beş gün içerisinde ihmalin sonlandırılması davası açılabilir”* şeklinde ifade edilmiştir. Örneğin; idare mükellefin itirazına karşı otuz gün içerisinde cevap vermez ise mükellef, otuz birinci gün itibari ile dava

³⁰¹ İYUK'un 10'uncu maddesinde düzenlenen zımnî ret işleminin ortaya çıkmasından sonra dava açma süresi içerisinde dava açmamış olan veya dava açmasına rağmen davası süre bakımından reddedilen ilgiliye, idareden daha sonra açık bir ret kararının tebliğ edilmesi durumunda, tebliğ tarihinden itibaren altmış gün içerisinde iptal davası açma hakkı tanınmıştır. Buna karşılık KKTC hukukunda buna benzer, zımnî ret kurumu düzenlenmemiştir. ERHÜRMAN, s. 188.

yoluna başvurarak ihmalin sonlanmasını isteyebilecektir³⁰². Bu durumda mükellefin, ilk bakışta idari yolu sonlandırıp yargısal yola başvurduğu düşünülebilir. Ancak ihmalin sonlandırılması davasının konusu vergi borcu olmayıp; konu, idareye yapılan başvuruya cevap verilmesi istemi olacaktır. Dolayısıyla bahsedilen bu yolda vergi borcunun yargıya intikali söz konusu olmadığından idari sürecin devam ettiği kabul edilmelidir. Bu durumun sonucu olarak da verginin tahakkuk etmesinin mevzu bahis olmayacağını söylemek mümkündür. Çünkü, Vergi Usul Yasası'ndan hareketle, yalnızca vergi dairesine yapılan itiraz başvurusu tahakkuku ertelemektedir (VUY md. 283).

3.6 Tahsil

Vergilendirme sürecinde tarh, tebliğ ve tahakkuk aşamalarından sonra gelen tahsil aşamasını Vergi Usul Yasası'nın 24'üncü maddesi "verginin *tahsili, bu yasaya uygun biçimde ödenmesidir*" şeklinde tanımlamıştır. Tahsil aşaması, Türk hukukunda olduğu gibi KKTC hukukunda da vergiyi meydana getiren ve subjektif bir vergilendirme ilişkisinde somutlaşan vergi ödevi ilişkisini sona erdirmektedir³⁰³. Vergi Usul Yasası'nda Vergi Usul Kanunu'na kıyasla tahsil işlemi ile ilgili pek fazla hüküm yer almamaktadır. Buna karşın her verginin tahsiline ilişkin düzenlemeler ilgili vergi yasasının içinde yer almaktadır. Ancak kamu alacakları bakımından asıl kaynak, Türk hukukunda olduğu gibi KKTC hukuku bakımından da 48/1977 sayılı Kamu Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Yasa'da yer alan düzenlemelerdir.

Vergi borcunu yasalara uygun olarak zamanında ödemeyen vergi borçluları için zorla tahsil kurumu işletilmektedir. Kamu Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Yasa'nın 13'üncü maddesinin 1'inci fıkrasına göre vergi borçlusuna, "*Kamu*

³⁰² İhmalin sonlandırılması davasında dava açma süresinin KKTC Anayasası'nın 152'nci maddesi üzerinden incelendiği bir değerlendirme için bkz. ERHÜRMAN, s. 187-188.

³⁰³ KARAKOÇ, s. 230.

alacağını zamanında ödemeyenlere, tahsilattan sorumlu dairece on beş gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gereği, bir ‘Ödeme Emri’ ile tebliğ” edilmektedir. Vergi borçlusu ödeme emrinin tebliğine rağmen, borcunu ödeme veya mal bildirimi görevini yerine getirmez ise mallarına haciz konulmakta ve hacizli malların paraya çevrilmesi sağlanarak vergi borcu tahsil edilmeye çalışılmaktadır (KATUHY md. 18/I ve md. 22/I).

Tahsil işleminin tanımına ve konunun ayrıntısına Türk Hukuku bakımından ikinci bölümde değinilmiştir. Türk Hukuku’nda tahsil işleminin hukuki niteliği ve idari işlem teorisiyle ilgili belirlemeler KKTC Hukuku’nda da geçerli olduğundan bu bölümde söz konusu belirlemeler tekrar edilmemiştir. Bunun yerine, tahsil işleminin hukuki niteliği ve unsurlarının YİM’in kararları ışığında değerlendirilmesine ve farklılıklarına değinilmesine gayret edilecektir.

3.6.1 Tahsil İşleminin Hukuki Niteliği

Tahsil aşaması vergi borcunu sona erdiren bir işlem olduğu için vergilendirme sürecinde ayrı bir idari işlem niteliği taşımaktadır³⁰⁴. Tahsil işlemi bireysel sübjektif nitelikte bir idari işlemidir. Tahsil işlemi ile tarihyatla belirlenmiş vergi borcu her yükümlü açısından ayrı ayrı sona ermektedir. Bu bakımdan tahsil işlemi, kişiye özgü bir işlem görünümündedir³⁰⁵.

Vergiyi doğuran olayın meydana gelmesi ile borçlu statüsüne giren vergi yükümlüsü bu borcun kendisine bildirilmesinin ardından borcu ödediği takdirde borç ilişkisi sona ermektedir. Bu durum yeni bir hukuki durumu meydana getirdiğinden tahsil işlemi, tarh işleminin aksine yapıcı (inşai) bir işlemidir³⁰⁶. Tahsil işlemi bu niteliği bakımından vergiyi doğuran olaya benzetilmektedir³⁰⁷. Yararlandırıcı ve

³⁰⁴ KARAKOÇ, s. 232.

³⁰⁵ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 112; KARAKOÇ, s. 232.

³⁰⁶ ÖNCEL/ KUMRULU/ ÇAĞAN, s. 112; KARAKOÇ, s. 232; OKTAR, s.134.

³⁰⁷ OKTAR, s. 134.

yükümlendirici işlemler bakımından ise tahsil işlemi, ilgililerin borçlarının ödenmesine yönelik olması ve bir davranışta bulunmalarını içerdiğinden yükümlendirici işlem olarak kabul edilmektedir³⁰⁸.

Tahsil aşamasında birden çok işlem yapılmaktadır. Cebren tahsil sürecini başlatan ödeme emri, haciz, haczedilen malların paraya çevrilmesi, teminat isteme gibi birçok işlem Kamu Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Yasa'da yer almakta ve bunlar bu süreçte yapılan idari işlemlere ilişkin birkaç örnek olmaktadır. Tahsil işlemi ister tek bir işlemde oluşsun ister birbirinden bağımsız işlemlerden oluşsun asıl işlem niteliğindedir. Bu nedenle, tahsil işlemi veya bu aşamadaki işlemler idarenin tek tarafı olarak gerçekleştirdiği kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğini haiz olduğundan doğrudan iptal davasına konu olabilmektedirler³⁰⁹. Ayrıca, söz konusu işlemler hakkında vergi dairesine itiraz için tebliğ tarihinden itibaren on beş günlük (KATUHY md. 16/1), Yüksek İdare Mahkemesi'nde dava açmak için ise kararın ilgiliye tebliğinden itibaren yetmiş beş günlük hak düşürücü süreler söz konusudur (VUY md. 286-287).

Bu hükümler göz önünde tutulduğunda, ödeme emrinin düzenlenmesinin ve buna bağlı olarak tebliğ edilmesinin gerek Türk hukuku açısından gerekse KKTC hukuku açısından tek yanlı idari nitelikte işlemler olduğu görülür. Erkut'a göre, "*tek yanlı işlemler, tamamen kamu gücü faaliyeti sonucunda oluşan ve yönelindikleri kişilerin iradelerinden bağımsız olarak hukuki değer ifade edebilen işlemlerdir*"³¹⁰. Tek yanlı idari işlemler yukarıda da belirtildiği üzere bireysel ve düzenleyici işlemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Bunlardan tahsil işleminin niteliği açısından önem arz eden bireysel idari işlemdir. Tahsil işleminin bu niteliği düşünüldüğünde, işlemin idari işlem muamelesi görmesi gerektiği sonucu ortaya çıkmaktadır. Ancak YİM'in

³⁰⁸ KARAKOÇ, s. 232; ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 212.

³⁰⁹ KARAKOÇ, s. 233.

³¹⁰ ERKUT, s. 14.

yerleşik içtihadı ve devamı kararlarında söz konusu işlemin, idari işlem olarak görülmediğini söylemek mümkündür.

YİM'in 1986 tarihli içtihat oluşturan bir kararında, kendisine ödeme emri tebliğ edilen davacı, süresi içerisinde idareye başvurmuş ve idareden gelen ret cevabı doğrultusunda konuyu YİM'e taşımıştır. YİM davayı davacının da ileri sürdüğü 48/77 sayılı Kamu Alacaklarının Tahsili Usulü Yasası'nın 16'ncı maddesine dayandırmıştır. Maddenin birinci fıkrası aynen şu şekildedir: "*Kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişi, böyle bir borcu olmadığı veya kısmen ödediği hakkında tebliğ tarihinden itibaren on beş gün içinde ilgili Tahsilattan Sorumlu Daire nezdinde itirazda bulunur. İlgili Tahsilattan Sorumlu Daireye yapılan itiraz en geç on beş gün zarfında sonuçlandırılarak borçluya bildirilir. İtirazın kabul edilmemesi halinde borçlu yetkili mahkemeye başvurabilir. Bu konuda Vergi Usul Yasası'nın hükümleri uygulanır*". Mahkeme bu hükmü belirttikten sonra, "*görülebileceği gibi bu maddeye göre kendisine ödeme emri tebliğ olunan kişinin buna karşı yapabileceği itiraz sadece böyle bir borcun olmadığı veya kısmen ödendiği hususlarına münhasırdır. Böyle bir itiraz borcun esasına yönelik veya diğer bir deyimle borcun üzerine dayandırıldığı karar veya işlemin hükümsüz ve etkisiz olduğu hususunda bir itiraz değildir. Bu durumda maddenin öngördüğü yetkili mahkeme Yüksek İdare Mahkemesi olmayıp tahsilat hakkında karar verecek olan kaza mahkemesidir.... Sonuç olarak istida reddolunur*" diyerek ödeme emrine ilişkin olarak açılan davayı kendisini yetkisiz görerek ret etmiştir.

YİM, ödeme emrine karşı böyle bir borcun olmadığı veya borcun kısmen ödendiği iddiasında olan davacının, davasını kaza mahkemesinde açması gerektiğini ve kararında kaza mahkemesini yetkili kılmasını öngörmüştür. Burada hemen belirtmekte yarar vardır ki, YİM'in kaza mahkemesi olarak belirttiği mahkeme alt

mahkemelerdir ve bunlar da hukuk mahkemeleri, ceza mahkemeleri ve aile mahkemeleri olarak örgütlenmişlerdir. Dolayısıyla hukuk davalarındaki bir davaya ilk mahkeme olarak bakma yetkisi kaza mahkemesindedir³¹¹. Ödeme emrine ilişkin olan dava konusu ise idari bir işlem niteliğinde olduğundan, kaza mahkemesinin bu konuda yetkili kılınmasının birçok açıdan çelişkili bir karar olduğunu söylemek mümkündür.

KKTC Anayasası'nın 153'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında “*Yüksek İdare Mahkemesi, yürütsel veya yönetsel bir yetki kullanan herhangi bir organ, makam veya kişinin bir kararının, işleminin veya ihmalinin, bu Anayasanın veya herhangi bir yasanın veya bunlara uygun olarak çıkarılan mevzuatın kurallarına aykırı olduğu veya bunların söz konusu organ veya makam veya kişiye verilen yetkiyi aşmak veya kötüye kullanmak suretiyle yapıldığı şikâyeti ile kendisine yapılan başvuru hakkında, kesin karar vermek münhasır yargı yetkisine sahiptir*” denilerek YİM idari davalarda ve dolayısıyla vergi davalarında yetkili kılınmıştır. Buna ilişkin ödeme emrine karşı YİM'in yetkili bulunduğunu gösteren bir başka kaynak olarak ise Vergi Usul Yasası'nın 286'ncı maddesinin yol gösterici konumda olduğu düşünülmektedir. “*Kararlara Karşı*” yan başlıklı madde şu şekildedir: “*Vergi Dairesi Müdürünün itiraza ilişkin kararına karşı Yüksek İdare Mahkemesine başvurulabilir*”.

Tahsil ve buna bağlı olarak ödeme emri hukuki niteliği itibariyle idari bir işlemdir. Dolayısıyla ilgili işlemlerin idari işlemler çerçevesinde incelenmesi gerekmektedir. Bunun yanında tahsil işleminin uygulamaya yönelik bir işlem olduğu belirtilmiştir. Buna örnek olarak ise vergi idaresinin vergi borcunun tahsiline ilişkin olarak vergi borçlusuna ödeme emrini göndermesi gösterilmiştir³¹².

³¹¹ TURHAN, s. 277-278; ayrıca bkz. “*Sıkça Sorulan Sorular*”, <http://www.mahkemeler.net>, (son erişim tarihi: 04.07.2019).

³¹² KARAKOÇ, s. 233.

Tahsil işleminin unsurlarına da kısaca değindikten sonra YİM'in söz konusu içtihadı ve sonraki kararlarında vergi idaresinin yapmış olduğu işlemlere bakış açısı daha detaylı bir biçimde incelenebilecektir.

3.6.2 Tahsil İşleminin Unsurları

İdare hukuku bağlamında idari işlemlerin tabi olduğu tüm analizlerin tahsil işlemleri için de geçerli olduğu kabul edilmektedir³¹³. İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 2'nci maddesinde yer alan yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları ve bu unsurlarda ortaya çıkabilecek sakatlıklar tahsil işlemleri açısından da ileri sürülebilecektir. Buna karşılık İyi İdare Yasası'nın idari işlemlere karşı açılacak iptal davalarına ilişkin hükmünde bu unsurlara yer verilmediği görülmektedir. Yasa'nın 19'uncu maddesinin 1'inci fıkrası "*İdarenin birel işlemlerine ve düzenleyici işlemlerine karşı, meşru menfaatleri olumsuz yönde ve doğrudan doğruya etkilenen kişiler tarafından, bu işlemlerin öğrenilmesinden itibaren yetmiş beş gün içerisinde iptal davası açılabilir*" ifadeleri ile düzenlenmiştir. Yasada yer almayan unsurların eksikliği Türk hukukunda uygulanan ve yukarıda ifade edilen İdari Yargılama Usulü Kanunu'ndan giderilmektedir³¹⁴.

Vergilendirme sürecini sona erdiren bir işlem olan tahsil işlemleri hukuki niteliği itibariyle kural olarak kişiye özgü (bireysel, öznel), yükümlendirici, sebebe bağlı ve asıl/sonuç işlemleridir. Bu işlemler tek taraflı, kesin ve yürütülmesi zorunlu işlem niteliğini haiz olmalarından ötürü doğrudan iptal davasına konu yapılabilmelidirler. Dolayısıyla tahsil aşamasında gerçekleştirilen tüm işlemler yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurları bakımından hukuka uygun olmak zorundadır³¹⁵.

³¹³ KARAKOÇ, s. 233.

³¹⁴ Söz konusu bilgi Yüksek İdare Mahkemesi yargıcı ile yapılan ikili görüşme esnasında alınmıştır.

³¹⁵ KARAKOÇ, s. 234.

YİM'in 2014 tarihli bir kararında ödeme emrine ilişkin itiraz³¹⁶ yapılmış ve bu itiraz mahkeme tarafından incelenerek dava reddedilmiştir. Davacı, davalıya ödemiş olduğu 100.000.000 Euro peşin devir bedeline ilişkin 16.000.000 Euro KDV ve 2.400.000 Euro gecikme zammı yükümlülüğü olduğunu bildiren ödeme emrinin hatalı ve/veya hükümsüz ve/veya etkisiz olduğunu ve/veya herhangi bir sonuç doğurmayacağını ileri sürmüştür. YİM ise 48/1977 sayılı Kamu Alacaklarının Tahsili usulü Yasası'nın 13³¹⁷ ve 16'nci³¹⁸ maddelerini ve de 1986 tarihli içtihat oluşturan karına atıf yaparak davada kendisini yetkisiz görmüştür. *"48/1977 sayılı Kamu Alacaklarının Tahsili Usulü Yasası ve Yüksek İdare Mahkemesi'nin atıfta bulunduğumuz kararına göre (24/86), ödeme emrine yapılan itirazın kabul edilmemesi veya reddedilmesi durumunda yetkili mahkeme kaza mahkemesidir.... Belirtilenlerden anlaşılacağı üzere, ödeme emirleri ve ödeme emirlerine karşı yapılan itirazlarda, yetkili mahkeme Yüksek İdare Mahkemesi olmadığından, Yüksek İdare Mahkemesinin, istidada talep edilen ara emirlerini vermesi mümkün değildir. Bu nedenlerle, Davacı- Müstedinin istidası ret ve iptal edilir"*³¹⁹.

Görüldüğü üzere YİM ödeme emrini ve buna ilişkin gecikme zammı işlemlerini idari işlem olarak nitelendirmemektedir. Bu nedenle de idari işlem

³¹⁶ Buradaki itiraz deyiminden iptal istemi anlaşılmalıdır.

³¹⁷ "(1) Kamu alacağını zamanında ödemeyenlere, tahsilattan sorumlu dairece on beş gün içinde borçlarını ödemeleri veya mal bildiriminde bulunmaları gereği, bir " Ödeme Emri " ile tebliğ olunur. Ödeme emri yetkili memur veya Posta Dairesince tebliğ edilir. Tebliğ alındısı tahsilattan sorumlu daireye verilir.

(2) Ödeme emrinde borcun aslı ve niteliği, miktarı, nereye ödeneceği, süresinde ödenmediği veya mal bildiriminde bulunmadığı takdirde borcun 12. madde uyarınca tahsil ve borçlunun mal bildiriminde bulununcaya kadar üç ayı geçmemek üzere hapislik cezasına çarptırılabilceği, gerçeğe aykırı bildirimde bulunduğu takdirde, bu Yasa ve diğer ceza yasaları kuralları gereğince hapis cezasına çarptırılabilceği kayıtlı bulunur. Hapis cezası için gerekli işlemi tahsilattan sorumlu dairenin yazılı isteği üzerine yetkili mahkeme tarafından başlatılır ve en geç otuz gün içinde karara bağlanır.

(3) Ödeme emirlerinin şekli Maliye Bakanlığınca tespit edilerek matbu hale getirilir".

³¹⁸ "Tahsil İşleminin Hukuki Niteliği" başlığı altında verilmiştir.

³¹⁹ Yüksek İdare Mahkemesi Kararı, Numara: 63/2014, Dava No: 9/2014, Karar Tarihi: 21.03.2014, <http://www.mahkemeler.net> (son erişim tarihi: 06.07.2019).

unsurları bakımından hukuka aykırılık denetimi yapılamamaktadır³²⁰. Oysa ödeme emrinin idari işlem niteliği taşıdığı çok açıktır. Necatigil hukuk davaları ve idari davaların sınırını şu şekilde belirtmiştir: *“kendi özelliklerine göre sınıflandırılan Anayasa ve idari davalar ile ceza davaları kamu hukuku kapsamında görülmektedir. Bunun dışında kalan, haksız fiiller, akitler, mülkiyet konuları gibi kişiler arasında meydana gelen uyuşmazlıklar hukuk davaları parametresi kapsamındadır. Bu gibi konulardaki uyuşmazlıklar yönetim (idare) hukuku kapsamında değildir. Bunlar kamu tüzel kişiliğine sahip olan yönetim ile kişi arasında söz konusu olsa bile, söz konusu ilişkilere girerken yönetim özel bir kişi davranmış ve kamu gücü kullanmadan hareket etmişse, söz konusu uyuşmazlıklar hukuk davası yoluyla çözümlenir”*³²¹. Belirtilenlerden hareketle, ödeme emrinin gerek düzenlenmesi, gerekse tebliğ edilmesi işlemlerinde kamu gücünün kullanıldığını görmek mümkündür. Nitekim devletin tüm vergi ve gelirlerinin yürürlükteki mevzuat çerçevesinde mali ve idari yönden takibini, denetimini ve tahsilatını gerçekleştirmekle görevli ve yetkili kurum Maliye Bakanlığı Gelir ve Vergi Dairesidir³²². Vergi dairesi vergilendirme sürecindeki işlemleri gerçekleştirirken kamu adına hareket etmekte ve kendisine verilen yetki ve görevleri kamu gücüne dayanarak yapmaktadır.

³²⁰ Benzeri YİM kararı için bkz. Yüksek İdare Mahkemesi Kararı, Numara: 71/2014, Dava No: 2/2016, Karar Tarihi: 08.01.2016 <http://www.mahkemeler.net> (son erişim tarihi: 14.07.2019). İlgili davanın konusu, davacıya gönderilen ödeme emri ve buna ilişkin kesilen vergi cezasının hükümsüz ve etkisiz olduğuna dair bir karar verilmesi istemidir. YİM ise yukarıda detaylıca incelenen 1986 tarihli içtihat oluşturan kararına atıf yaparak tahsile ilişkin konularda yetkili mahkemenin kendisi olmayıp kaza mahkemesi olduğunu bir kez daha vurgulamıştır. (Burada hemen belirtmekte yarar vardır. Kaza mahkemesinin tahsil konularında yetkili olduğunu gösteren herhangi bir düzenleme yoktur. Kaza mahkemesini yetkili kılan 1986 tarihli YİM içtihadıdır).

³²¹ NECATİGİL, M. Zaim, **Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti’nde Anayasa ve Yönetim Hukukunun Esasları**, Işık Kitabevi, Lefkoşa-Kıbrıs, 2015, s. 14.

³²² <http://www.vergi.gov.ct.tr/> “Görev, Yetki ve Sorumluluklar”, (son erişim tarihi: 06.07.2019).

SONUÇ

KKTC ve Türk Hukukunda vergilendirme sürecinde yer alan aşama ve işlemlerin büyük bir kısmının benzer nitelikte olduğu çalışma kapsamında ortaya konmuştur. Örneğin her iki ülkede de bir verginin tarh edilecek aşamaya gelmesi, vergiyi doğuran olayın vuku bulmasına bağlıdır. İki ülkede de özümşenen ve kabul gören tarh usulü ise beyana dayanan tarh usulüdür. Bu usule göre tarhı gerçekleştirilemeyen vergiler açısından ise kullanılan tamamlayıcı usuller olan, ikmalen, re'sen ve idarece tarh usulü KKTC ve Türk hukukunda uygulanmaktadır. Süreç, her iki ülke bakımından da verginin tebliği ile devam etmekte daha sonra ise verginin tahakkuku ile vergi ödenecek aşamaya gelmektedir. Ödenecek aşamaya gelen verginin ise tahsili gerçekleştirilerek vergilendirme sürecinin sonlandırılması sağlanmaktadır. Dolayısıyla verginin bir dizi işlem ve aşamalardan geçerek son halkada sürecin ortadan kalkması devlet ile birey arasında oluşan somut vergi ilişkisini de ortadan kaldırmaktadır. Ancak bahsedilen bu işlemlerin uygulanması ve yorumlanması noktasında çoğu zaman iki ülkenin yaklaşımının farklı olduğu gözlemlenmiştir.

Çalışma kapsamında KKTC ve Türk hukukunda vergilendirme sürecinde karşılaşılan farklılıkların özel olarak ortaya konmasına gayret edilmiştir. KKTC hukukuna Anglo-Sakson hukuk sisteminin egemen olduğu, ancak, son yıllarda özellikle Türk hukukunun da etkisiyle Kıta Avrupası hukuk sistemine doğru bir kayışın gerçekleştiği gözlemlenmiştir. Fakat vergilendirme sürecindeki işlemlerin birkaçı, özellikle yargılama hukukundan kaynaklanan farklılıklar nedeni ile Türk hukukundaki vergilendirme sürecinde yer alan işlemlerden ayrılmıştır. Bunlardan ilki Türk hukukundaki İdari Yargılama Usulü Kanunu'nda düzenlenen vergi davasının

yürütmeyi kendiliğinden durdurması hükmüdür. Türk hukukunda vergi davalarına getirilen bu istisnanın önemli bir sonucu tahakkukun ertelenmesidir. Buna karşılık KKTC hukukunda vergi davalarına böyle bir istisna getirilmediğinden, yargıya intikal eden bir verginin tahakkukunun ertelenmesi kural olarak mümkün değildir. Ancak mahkemeden talep halinde ya da mahkemenin re'sen dikkate alması durumunda ara emir verilmesi değerlendirilmektedir. Ara emir verilmesinin koşulları sağlandığında ise bu emir uygulanacak ve tahakkuk ertelenecektir. Şayet yapılan değerlendirme sonucunda ara emir koşulları sağlanmıyorsa ara emir verilmeyerek vergi tahakkuk edecektir. Vergi davalarına böyle bir istisna getirilmemiş olması, ülkede ayrı bir idari yapılanma ve buna bağlı olarak uzman vergi mahkemelerinin bulunmaması ile açıklanabilecektir. Ancak, mali konular bireylerin doğrudan temel hak ve özgürlüklerine müdahale niteliği taşıdığından, yargı bu konuda bir karar verinceye kadar bireylerin çekişmeli olan vergi borcunun tahakkuk etmemesi gerekmektedir. Bu anlatılanlar doğrultusunda Türk hukukunda yer alan vergi davalarında “yürütmenin kendiliğinden durması” düzenlemesine benzer bir düzenlemenin KKTC hukukunda da yer alması daha sağlıklı ve güvenceli bir sistemin işlemesine zemin oluşturabilecektir.

Araştırma kapsamında KKTC hukukunda tespit edilen bir diğer eksiklik ihtirazi kayıt kurumudur. Çalışmanın son bölümünde değinildiği üzere, bu kurum, önceleri Türk hukukunda olmamasına rağmen vergi uygulamasında alan yaratılarak uygulanmıştır. Ancak, daha sonra ihtirazi kayıtla beyanname verilmesi İdari Yargılama Usulü Kanunu'na alınmış ve kurumun yasal dayanağı oluşturulmuştur. KKTC hukuku açısından ihtirazi kayıt ile beyanname verilmesinin pratikte uygulanıp uygulanmadığı tespit edilememiştir. Ancak gerek Vergi Usul Yasası'nda gerekse İyi İdare Yasası'nda ihtirazi kayıt kurumunun olmaması konu anlatılırken değinildiği

üzere mükellefler bakımından olumsuz sonuçlara neden olabilecektir. Her ne kadar hukuk devleti ilkesi ve hak arama özgürlüğü kapsamında mükellefin kendi beyanı üzerine dava açabileceği ya da bu hakkı saklı tutup beyan verebilmesi kabul edilse de, ihtarazi kayıt kurumunun tıpkı Türk hukukunda olduğu gibi KKTC hukukunda da yasal zemininin oluşturulması gerektiğini vurgulamak gerekmektedir.

Bir diğer ve anlaşılması güç olan farklılık, KKTC hukukunda tahsil sürecindeki işlemlerin, idari işlem kapsamında görülmemesidir. Özellikle ödeme emrinin dava konusu yapıldığı Yüksek İdare Mahkemesi'nin 1986 içtihadı ve günümüze ulaşan kararlarında mahkemenin kendisini bu davalara bakmaya yetkili görmemesinin, KKTC Anayasası'nın 152'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan “yürütsel veya yönetsel bir yetki kullanan” ibaresine aykırı olduğu düşünülmektedir. Nitekim ödeme emri düzenlenirken yönetsel (idare) bir makam kamu gücünü kullanarak idari bir işlem tesis etmektedir. Öte yandan bir adım daha ileri gidilerek iptal davasına konu işlemin kamu hukuku alanına özgü ve kamu gücü kullanılarak tesisi yeterli görülmekte; söz konusu kararı alan organın niteliğine bakılmamaktadır³²³. Bu noktadan hareketle gerek ödeme emri düzenlenmesi gerekse ödeme emrinin tebliğ edilmesi işlemlerini idari işlem olarak nitelendirmek gerekmektedir. Anlatılan nedenler ve KKTC Anayasası'nın yukarıda anılan açık hükmü gereğince bu konuda yetkili mahkeme Yüksek İdare Mahkemesi olmalıdır.

Son olarak, KKTC hukukuna İyi İdare Yasası ile kazandırılmış olan dinlenilme hakkına ve dinlenilme hakkının vergi tarhi gerçekleştirilmeden önce mükellefe mutlaka tanınması gerektiğine işaret edilmiştir. Vergi tarhına hazırlayıcı işlemler bakımından önem arz eden dinlenilme hakkı, tarh sürecine ilgili kişiyi de katarak ortaya çıkacak vergi borcunun daha doğru bir şekilde tespit edilmesine katkı

³²³ “Bir kararın iptal davasına konu olup olmadığını karara bağlarken idari yetki kullanarak kararı alan ilgili organın niteliğinden ziyade, alınan kararın özelliklerine ağırlık verilmektedir”. Bkz. NECATİGİL, s. 163.

sunan bir kurumdur. Bunun yanında kişinin söz konusu sürece katılmasının, vergi psikolojisinin doğru bir şekilde yerine getirilmesinde ve kişilerin hukuki güvenlik ihtiyaçlarının karşılanmasında özel bir rol oynayacağını ileri sürmek mümkündür. Dolayısıyla, bu gibi nitelikleri haiz dinlenilme hakkının, Türk vergi hukukunda da tanınması oldukça yerinde bir düzenleme olacaktır.

KAYNAKLAR

KİTAPLAR

AKCAN, Recep/ ALBAYRAK, Hakan, **Tebliğat Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 3. B., Ankara, 2016.

AKDOĞAN, Abdurrahman, **Kamu Maliyesi**, Gazi Kitabevi, 11. B., Ankara, 2006.

AKKAYA, Mustafa, **Vergi Hukukunda Ekonomik Yaklaşım**, Yetkin Basımevi (Mali Akademi Yayınları Akademi Serisi Yayın No: 2), 2. B., 2016.

AY, Hakan/ ALPASLAN, Mustafa/ KAYA, Eda, **Vergi Uygulamalarında E-TEBLİGAT ve E-HACİZ Kavram- Uygulama- Örnekler**, Seçkin Yayıncılık, 3. B., Ankara, 2017.

AYBAY, Aydın/ AYBAY, Rona/ PEHLİVAN, Ali, **Hukuka Giriş**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 11. B., İstanbul, 2015.

BİLDİRİCİ, Ziyaettin, **Türk Vergi Sistemi**, Anadolu Üniversitesi Hukuk Fakültesi Yayınları, 1. B., Eskişehir, 1995.

BİLGE, Necip, **Hukuk Başlangıcı**, Turhan Basımevi, 28. B., Ankara, 2010.

BİLİCİ, Nurettin, **Vergi Hukuku Genel Hükümler Türk Vergi Sistemi**, Seçkin Yayıncılık, 24.B., Ankara, 2010.

ÇAĞAN, Nami, **Vergilendirme Yetkisi**, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1982.

EKER, Aytaç, **Kamu Maliyesi**, Anadolu Matbaacılık, 2. B., İzmir, 1997.

ERGİNAY, Akif, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, 17. B., Ankara, 2003.

ERGİNAY, Akif, **Vergi Hukuku**, Savaş Yayınları, 15. B., Ankara, 1995.

ERHÜRMAN, Tufan, **Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti İdari Yargılama Hukuku -Türk ve İngiliz Hukuk Sistemleriyle Karşılaştırmalı Bir İnceleme-**, Işık Kitabevi, 1. B., Lefkoşa-Kıbrıs, 2012.

ERKUT, Celal, **İptal Davasının Konusunu Oluşturma Bakımından İdari İşlemin Kimliği**, Danıştay Yayınları, Ankara 1990.

GÖZLER, Kemal, KAPLAN, Gürsel, **İdare Hukukuna Giriş**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2013.

GÖZLER, Kemal/ KAPLAN, Gürsel, **İdare Hukuku Dersleri**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 20. B., Bursa, 2018.

GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, 10. B., Ankara, 2011.

GÜNDAY, Metin, **İdare Hukuku**, İmaj Yayınevi, 10. B., Ankara, 2013.

GÜNEŞ KARAÇOBAN, Tuğçe, **Vergi Usul Hukukunda Re'sen Araştırma İlkesi**, Seçkin Yayınları, 1. B., Ankara, 2017.

GÜRSOY, Bedri, **Kamusal Maliye Bütçe**, Siyasal Bilgiler Fakültesi Basın ve Yayın Yüksek Okulu Basımevi, Ankara, 1980.

HASGÜLER, Mehmet, **Kıbrıs Siyasi El Kitabı ve sözlüğü, (Kavramlar, Kurumlar, Aktörler)**, Alfa Basım Yayım Dağıtım, 1. B. İstanbul, 2018.

KAPLAN, Gürsel, **İdari Yargılama Hukuku**, Ekin Basım Yayın Dağıtım, 1. B., Bursa, 2016.

KARAKOÇ, Yusuf, **Genel Vergi Hukuku**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.

LAUFENBURGER, Henry, **Vergiler ve Tarihi**, çeviren, HANYAL, Ragıp, Kardeş Matbaası, Ankara, 1964.

MUTLUER, Kâmil M./ ÖNER, Erdoğan/ KESİK, Ahmet, **Teoride ve Uygulamada Kamu Maliyesi**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 1. B., İstanbul, 2007.

MUTLUER, M. Kâmil, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, 2. B., İstanbul, 2008.

NADAROĞLU, Halil, **Kamu Maliyesi Teorisi**, Beta Basım Yayım, 8. B., İstanbul, 1992.

NECATİGİL, M. Zaim, **Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti'nde Anayasa ve Yönetim Hukukunun Esasları**, Işık Kitabevi, Lefkoşa-Kıbrıs, 2015.

NEUMARK, Fritz, **Maliyeye Dair Tetkikler**, İstanbul Akgün Matbaası, İstanbul, 1951.

OKTAR, S. Ateş, **Vergi Hukuku**, Türkmen Kitabevi, 11. B., İstanbul, 2016.

ÖNCEL, Mualla/ KUMRULU, Ahmet/ ÇAĞAN, Nami, **Vergi Hukuku**, Turhan Kitabevi, 27. B., Ankara, 2018.

ÖNER, Erdoğan, **Vergi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 8. B., Ankara, 2017.

PEHLİVAN, Osman, **Kamu Maliyesi**, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2018.

PEHLİVAN, Osman, **Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi**, Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2018.

SAYDAM, Göksel, **KKTC Vergi Hukuku Özetleri**, Okman Printing Basım, 1.B., Lefkoşa, 2013.

ŞEN, Hüseyin/ SAĞBAŞ, İsa, **Vergi Teorisi ve Vergi Politikası**, Barış Arıkan Yayınları, 3. B., Ankara, 2017.

ŞENYÜZ, Doğan/ YÜCE, Mehmet/ GERÇEK, Adnan, **Vergi Hukuku (Genel Hükümler)**, Ekin Basın Yayın Dağıtım, 10. B., Bursa, 2019.

TURHAN, Salih, **Vergi Teorisi**, İstanbul, İstanbul Üniversitesi Yayınları, 1977.

ULUATAM, Özhan, **Kamu Maliyesi**, Savaş Yayınları, 4. B., Ankara, 1991.

YAVAŞLAR BAŞARAN, Funda, **Vergi Ödevi İlişkisinin Tarafları Üzerinden Alman Vergilendirme Usulü- Hukuk Devleti Bakış Açısıyla-** Seçkin Yayınları, 1. B., Ankara, 2013.

YILDIRIM, Taylar, **Vergi Hukukunda Vergiyi Doğuran Olay** (Yayımlanmamış Doktora Tezi), İzmir, 2013.

ZABUNOĞLU, Hamdi Gökçe, **Türk Anayasal Düzeninde Siyasal Hak ve Özgürlüklerin Kapsamı ve Sınırları**, Yetkin Yayınları, Ankara, 2013.

MAKALELER

AKKAYA, Mustafa, “*Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 46, Sayı 1-4, 1997, 185-208.

AKTAN, Coşkun Can, “*Vergi Psikolojisinin Temelleri ve Vergi Ahlakı*”, **Çimento İşveren Dergisi**, Cilt 26, Sayı 1, Ocak, 2012, Makale 2.

AKYAZAN, Ahmet Emrah, “*Vergilendirme yetkisinin Türkiye’deki Gelişimi*”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 80, 2009, s. 1-30.

ARSLAN, Mehmet/ BİNİŞ, Mine, “*Türk Vergi Sisteminde Tebligat ve Elektronik Tebligat*”, **Yönetim ve Ekonomi Araştırmaları Dergisi**, Cilt 14, Sayı 1, Ocak, 2016, s. 300-317.

AZER, Can, “*KKTC İdari Yargısında İstinafa Genel Bir Bakış*”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 128, Ocak-Şubat, 2017, s. 169-186.

AZER, Can, “*KKTC’de Düzenleyici İşlemlerin Denetlenme (me)si Sorunu ve Buna Çözüm Yolu: İyi İdare Yasası*”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 142, 2019, s. 429-52.

CANYAŞ, Oytun/ SEÇİLMİŞ, İ. Erdem, “*Anayasa Mahkemesi’nin Mali Güç İlkesine Yaklaşımına İktisadi Bir Bakış*” **Afyon Kocatepe Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Sayı 1, 2013, s. 301-315.

ÇAĞAN, Nami, “*Demokratik Sosyal Hukuk Devletinde Vergilendirme*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 37, Sayı 1, 1980, s. 129-151.

DEĞİRMENDERELİ, Ali, “*Alman Vergi Sisteminde Vergi İncelemesi*”, **Nevşehir Hacı Bektaş Veli Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi**, Cilt 4, Sayı 2, 2015, s. 36-67.

EKİNCİ, Bezar Eylem, “*Kuzey Kıbrıs Türk Cumhuriyeti Yüksek Mahkemesi Kararlarında Hukuk Devleti İlkesi*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 66, Sayı 3, 2016, s. 723-770.

ERGİNAY, Akif, “*Vergi Hukuku ve Diğer Hukuk Branşlarıyla Münasebeti*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 8, Sayı 3, 1973, s. 670-686.

FEYZİOĞLU, N. Bedii, “*Mükellefiyet Doğurucu Vaka (Vergiyi Doğuran Hadise)*” **Ankara Üniversitesi Siyasal Bilgiler Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 1, 1952, s. 52-89.

GERÇEK, Adnan, “*Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Hâlleri ve Türlerinin İncelenmesi*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 54, Sayı 3, 2005, s. 157-193 (Vergi Sorumlusu).

GERÇEK, Adnan, “*Vergilemenin Anayasal Temellerinin Çeşitli Ülkeler Açısından Karşılaştırılması ve Türkiye İçin Çıkarımlar*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 63, Sayı 1, 2014, s. 81-130.

İNNECİ, Ahmet/ KARADAĞ, C. Neslihan, “*Vergi Usul Kanunu’na Göre ‘Tebliğ’de Yapılan Hatalar ve Yargının Konuya Bakışı*”, **Maliye Dergisi**, Sayı 169, Temmuz- -Aralık, 2015, s.55-69.

KARAKOÇ, Yusuf, “*Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme*” **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 15, Özel Sayı, 2013, s. 1259-1308 (İlkeler).

KUMRULU, Ahmet, “*Vergi Hukukunun Birkısım Anayasal Temelleri*, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 36, Sayı 1, 1979, s. 147-167.

KUTADGU, M. Cevdet, “*Türk Gelir Vergisi Sisteminde Menkul Sermaye İradları Stopajı ve Tatbikatı*” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt 1, Sayı 4, 1958, s. 65-85.

NADAROĞLU, Halil, “*Vergi Kontrolünde Gider Esası Müessesesi*” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt 1, Sayı 11, 1965, s. 73-81.

RÉPACI, Francesco A., “*İktisadi Vergi Nazariyesi*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 7, Sayı 3, 1950, s. 607-624.

ŞİN, Sevil, “*Takdir Komisyonları*”, **Yalova Sosyal Bilimler Dergisi**, Sayı: 16, Nisan, 2018 s. 161-185.

TAŞDELEN, Aziz, “*Vergi Alacağıın Tahakkuku: Bir Aşama ve Bir İşlem*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 56, Sayı 1, 2007, s. 279-312.

TAŞDELEN, Aziz, “*Vergisel Açıdan Nakit Tahsilat ve Ödemenin Belgelendirilmesi Ödevi*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 53, Sayı 2, 2004, s. 141-175.

TEKELİ, Esat, “*Vergi Politikaları ve Türkiye’de Vergi Politikası*” **Maliye Araştırma Merkezi Konferansları**, Cilt 1, Sayı 4, 1958, s. 1-11.

TURHAN, Turgut, “*Tarihsel Bakış Açısıyla Kıbrıs Türk Hukuk Sistemi*”, **Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi**, Cilt 57, Sayı 2, 2008, s. 253-286.

VATANSEVER ÖZTÜRK, Müge, “*Vergilerin Kanuniliği İlkesinin Tarihi Gelişimi*”, **Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi: Prof. Dr. Hakan Pekcanitez’e Armağan**, Cilt 16, Özel Sayı, s. 4815-4841.

YÜCESOY, Ayşe Aslı, “*Vergi Hukukunda Arama ve Arama Sürecindeki İşlemlerde Kamu Yararı*”, **Türkiye Barolar Birliği Dergisi**, Sayı 135, 2018, s. 151-184.

İNTERNET KAYNAKLARI

“*Sıkça Sorulan Sorular*”, <http://www.mahkemeler.net> (son erişim tarihi: 04.07.2019).

Anayasa Mahkemesi Kararı, Esas No: 1988/9, Karar No:1988/28, Karar Tarihi: 27.09.1988, Resmî Gazete Tarihi: 26/12.1988, Sayı: 20031, <http://www.hukukturk.com> (son erişim tarihi: 07.04.2019).

Danıştay 4. Daire Kararı, Karar No: 1995/816, Esas No: 1994/3621, Karar Tarihi: 21.02.1995, <http://www.hukukturk.com> (son erişim tarihi: 12.05.2019).

Danıştay 4. Daire Kararı, Karar No: 2004/615, Esas No: 2003/2109, Karar Tarihi: 30.03.2004, <http://www.hukukturk.com> (son erişim tarihi: 12.05.2019).

Danıştay 4. Daire Kararı, Karar No: 2006/2156, Esas No: 2005/2134, Karar Tarihi: 13.11.2006, <https://www.emsal.com> (son erişim tarihi: 07.08.2019).

Danıştay 4. Daire Kararı, Karar No: 2013/3222, Esas No: 2014/5621, Karar Tarihi: 14.10.2014, <http://www.hukukturk.com> (son erişim tarihi: 01.05.2019).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, Esas No: 2003/252. Karar No: 2003/369, Karar Tarihi: 03.10.2003, <http://www.hukukturk.com> (son erişim tarihi: 01.05.2019).

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu Kararı, Karar No: 2014/563, Esas No: 2014/304, Karar Tarihi: 18.06.2014, <https://vergidosyasi.com> (son erişim tarihi: 07.08.2019).

<http://www.vergi.gov.ct.tr/> “Görev, Yetki ve Sorumluluklar”, (son erişim tarihi: 06.07.2019).

<https://tr.wikipedia.org/wiki/OECD> (son erişim tarihi: 26.03.2019).

SAYDAM, Göksel, “*Vergi Hukukunda Önemli İlkeler*” başlıklı köşe yazısı, **Kıbrıs Postası**, 15 Ocak 2018, <http://www.kibrispostasi.com/mobile/article-31945->

[KIBRIS POSTASI GAZETESİ/vergi-hukukunda-onemli-ilkeler](#) (son erişim tarihi: 20.06.2019).

Türk Dil Kurumu Sözlükleri, <http://sozluk.gov.tr/> (son erişim tarihi: 05.08.2019).

ULUSOY, Ali, “*Aralık 2016 Anayasa Teklifi Neler Getiriyor, Neler Götürüyor?*”, www.anayasa.gen.tr/ulusoy-anayasa-degisikligi.pdf (Konuluş Tarihi: 17 Ocak 2017), (son erişim tarihi: 28.07.2019).

Yüksek İdare Mahkemesi Kararı, Numara: 170/2014, Dava No: 9/2017, Karar Tarihi: 17.03.2017, <http://www.mahkemeler.net> (son erişim tarihi: 20.06.2019).

Yüksek İdare Mahkemesi Kararı, Numara: 233/2014, Dava No: 14/2017, Karar Tarihi: 30.05.2017, <http://www.mahkemeler.net> (son erişim tarihi: 12.07.2019).

Yüksek İdare Mahkemesi Kararı, Numara: 265/1980, Dava No: 25/1980, Karar Tarihi: 29.05.1980, <http://www.mahkemeler.net> (son erişim tarihi: 11.07.2019).

Yüksek İdare Mahkemesi Kararı, Numara: 63/2014, Dava No: 9/2014, Karar Tarihi: 21.03.2014, <http://www.mahkemeler.net> (son erişim tarihi: 06.07.2019).

Yüksek İdare Mahkemesi Kararı, Numara: 71/2014, Dava No: 2/2016, Karar Tarihi: 08.01.2016 <http://www.mahkemeler.net> (son erişim tarihi: 14.07.2019).