

## VERGİ TARH İŞLEMİNİN HUKUKİ ANALİZİ

**Bekir BAYKARA**  
**Avukat**  
**Ankara Barosu Üyesi**

(Not: Bu makale E-Yaklaşım Şubat 2004 134 sayılı dergisinde yayınlanmıştır.)

Bütün vergi düzenlemelerinin son amacı, mükellefin varlığındaki bir değeri, devletin mülkiyetine geçirmek veya emrine vermektir. Vergi almak için vergiyi tarh<sup>1</sup> etmek yani mükellefin vergi borcunu belirlemek gerekir. Bu anlamda vergi tarhi vergi hukukunun en önemli kavramlarından birisidir. Buna rağmen vergi hukukçuları tarafından gereği kadar incelenmemiş üzerinde durulmamıştır. Bir iki istisna<sup>2</sup> dışında tanım verilip geçilmiştir.

Bu yazımızda tarh işleminin hukuki analizini yapacağız. Bu tahlil, tarh işleminin idari işlem türlerinden hangilerine girdiğini belirleme ve yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları yönünden inceleme şeklinde olacaktır.

Tarh işlemi; VUK'nun 20. md.sinde belirtildiği gibi, bir "idari işlem"dir. Bu nedenle idari işlemin unsurları vergilendirme işlemleri için aynen geçerlidir.<sup>3</sup> Ayrıca idari yargının bir dalı olan vergi yargısı, geniş kapsamıyla idari yargılama alanının ilkelerinden yararlanmaktadır.<sup>4</sup> Bundan dolayı yazımızın birinci bölümünü "idari işlem"e ayırdık. Bunun amacı, bir idari işlem olan vergi tarhinin daha iyi anlaşılmasını sağlamaktır. Bu bölümde hukuki işlemin bir türü olarak idari işlem, unsurları itibariyle ele alınmıştır. İdari işlemin kategorik sınıflandırılması ise başlıklar itibariyle verilmiştir.

Yazımızın ikinci bölümünde tarh işleminin hukuki analizi yapılmıştır. Bu bölüm genel olarak tarh işlemi, tarh işleminin hukuki niteliği ve tarh işleminin unsurları itibariyle analizi başlıklı üç alt bölüme ayrılmıştır. Özet ve sonuç son bölümdür.

### **I-İDARİ İŞLEM**

#### **A-Genel Olarak**

Dünyada her gün sayısı belirsiz doğal olaylar, fiiller (eylemler) ve işlemler olur. Ancak bunlardan bazıları hukuku ilgilendirir ve hukuki olay, hukuki fiil ve hukuki işlem adını alırlar.

<sup>1</sup> Tarh sözcüğü Arapça kökenli olup; 1)atma, koma, bırakma 2)dağıtma, bölme, tayin 3) kurma, tertipleme, düzenleme, 4) matematikte de çıkarma anlamına gelmektedir. (Ferit Devellioğlu, Osmanlıca Türkçe Ansiklopedik Lugat, Ankara 1978).

<sup>2</sup> Bu eserler 3 ve 28 no'lu dipnotlarda yollamada bulunduğumuz kitap ve makaledir. Ayrıca 14 no'lu dipnottaki eser de kısmen söz etmiştir.

<sup>3</sup> Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, Vergi Hukuku 10. Baskı Ankara 2002, sh. 3.

<sup>4</sup> Ahmet Kumrulu, Türkiye'de Vergi Yargısının İşlevi ve Hukuk Düzenine Katkısı Üzerine Bir Değerlendirme II. Ulusal İdare Hukuku Kongresi, İdari Yargının Dünya'da Bugünkü Yeri, Ankara, 10-14 Mayıs 1993, Danıştay yayını Sh. 231.

Hukuki işlemler, hukuki bir sonuç elde etmek amacıyla iradenin açıklanması<sup>5</sup> veya hukuk düzeninin uygun gördüğü belirli bir sonucu elde etmek amacıyla irade açıklaması<sup>6</sup> olarak tanımlanır. Hukuki işlemin konusu, bir hukuki ilişkinin kurulması, kaldırılması veya değiştirilmesidir.<sup>7</sup> Ancak beyan edilen iradenin hukuki sonuç doğurabilmesi için bir hukuki iktidara (güce) dayanması gerekir. Bu hukuki iktidara, özel hukukta hak, kamu hukukunda ise yetki denir.<sup>8</sup> Özel hukuk alanında, hukuki işlemin esas itibarıyla iki, bazen üç ögesi vardır. Bunlar; hukuki ehliyete sahip bir kişinin açıklanmış iradesi, mümkün ve meşru bir konu ile şart koşulmuş ise şekildir.<sup>9</sup> Özel hukuk alanında irade sahibinin iradeyi açıklama nedeni ve amacı ile ilgilenilmez.<sup>10</sup>

İdari işlemler de sonuç olarak hukuki işlemlerin bir çeşididir. Yani idarenin<sup>11</sup> hukuki sonuç elde etmek amacıyla yaptığı irade açıklamasıdır. Ancak idarenin her hukuki işlemi idari işlem olmayıp, sadece idare hukuku alanında<sup>12</sup> yaptığı işlemler bu adı alırlar. İdari işlemler (idari muamele veya idari tasarruf da denmektedir)<sup>13</sup> devlet organları tarafından yapılan kamu hukuku işlemlerinden birisidir. Diğer kamu hukuku işlemleri yasama ve yargıdır.

İdari işlemler tek yanlıdır,<sup>14</sup> kamu yararı için yapılırlar, içeriği önceden düzenlenmiş kurallara bağlıdır, yasaya uygun olarak yapılırlar ve yasaya uygunluk karinesinden yararlanırlar, işlem yapıldıktan sonra herhangi bir yargı kararına dayanmaksızın uygulanabilirler (icraidirler), bazı idari işlemler de re'sen uygulanabilir.<sup>15</sup>

İdari işlemler önce düzenleyici ve bireysel idari işlem (idari kararlar), olarak ayrılmaktadır. Düzenleyici işlemler tüzük, yönetmelik, Bakanlar kurulu kararı, tebliğ gibi objektif, genel kurallar koyan idari işlemlerdir. Bireysel idari işlemler ise belli kişi ve durumlara ilişkin işlemlerdir. Bu tür işlemlerle belli kişiler (gerçek ve tüzel kişiler) için yeni hukuki durumlar yaratılır, değiştirilir veya kaldırılır.<sup>16</sup> Bireysel idari işlemler şu şekilde sınıflandırılabilir: şart işlemler-subjektif (öznel) işlemler, yapıcı (inşai)-belirleyici işlemler,

<sup>5</sup> Necip Bilge, Hukuk Başlangıcı, Ankara 1998 Sh. 214.

<sup>6</sup> Turan Esener, Hukuk Başlangıcı, Ankara 2000 Sh. 129.

<sup>7</sup> Esener age. Sh. 129.

<sup>8</sup> Mukbil Özyörük, İdare Hukuku Ders Notları, Ankara 1982 (Teksir)

<sup>9</sup> Sıdık Sami Onar, İdare Hukukunun Umumi Esasları, İstanbul 1966, 3 Baskı, Sh. 276.

<sup>10</sup> Age. Sh. 278.

<sup>11</sup> İdare deyimi ile “yasama ve yargı organları dışında yürütme organı içindeki kamu makamları (otoriteleri)” kastediyoruz. (Ancak yasama ve yargı organlarının idari fonksiyonları ile ilgili işlemleri de idari işlem sayılırlar. Metin Günday, İdare Hukuku, Ankara 2002, 5. baskı sh.110).

<sup>12</sup> A. Şeref Gözübüyük, Yönetim Hukuku, Ankara 2000 13. Baskı Sh. 254.

<sup>13</sup> İdari işlem için bunlardan başka “karar” “kural” “norm” “düzenleme” gibi terimlerinde kullanıldığı bildirilmektedir. Bahtiyar Akyılmaz, İdari Usul İlkeleri Işığında İdari İşlemin Yapılış Usulü, Ank. 2000, Sh. 23.

<sup>14</sup> “Kamu hukuku alanında karşılaştığımız işlemlerin hemen hemen tümü tek yanlıdır. Sözleşme türünden olanlardan istisnaen bulunsa bile, . . . . bunlarda alışık olduklarımızdan farklı ve neredeyse tek yanlı denebilecek bir nevi “katılma işlemi” gibidirler. İlhan Özay, Günışığında Yönetim, İstanbul 2002, Sh. 325.

<sup>15</sup> A. Şeref Gözübüyük, age. Sh. 254-255.

<sup>16</sup> Metin Günday, age Sh. 111.

basit-kollektif-karma işlemler, zımni işlemler, yararlandırıcı-yükümlendirici işlemler, isteğe bağlı işlemler.<sup>17</sup>

İdari işlemin unsurları yetki, şekil, sebep, konu ve amaç'tır. Yukarıda belirttiğimiz gibi özel hukuk işlemleri yetki (ehliyet) ve konu unsuru olmak üzere iki nadiren de şekil unsuru ile birlikte üç unsurludur. Halbuki idari işlem, idare hukukunun özelliği gereği daha ayrıntılı olmak durumundadır. Her şeyden önce özel hukuk işlemlerinde arızı unsur olan "şekil" idare hukukunda asıl unsurdur. Özel hukuktaki ehliyet idare hukukunda "yetki" olarak görünür. Özel hukuk, işlemin saik (veya sebep) ve amaç unsurları ile ilgilenmezken, bunlar idari işlemin asli unsurlarıdır. Bir idari işlem; yetkili makam tarafından yapılır ve belirlenen şekle uyularak "saikten kalkar, mevzudan geçerek maksatla nihayet bulur".<sup>18</sup>

Yetki unsuru, karar alma yeteneği olup, konu, yer ve zaman itibariyle Anayasa ve kanunlarla belli organ, makam ve kamu görevlilerine tanınmış bir güçtür.<sup>19</sup> Yetkinin, özel hukuktaki ehliyetin idare hukukundaki karşılığı olduğunu söylemiştik. Ancak özel hukukta ehliyet asıl, ehliyetsizlik arızı olduğu halde, idare hukukunda yetkisizlik asıl, yetki arızidir.<sup>20</sup> Yetki kuralları mevzuat tarafından ayrıntılı olarak belirlenmiştir. Yetki kullanımı, kişi, makam, organ, yer ve zaman yönünden hukuka uygun olmalıdır.

İdari işlemin sebep unsuru, idareyi o işlemi yapmaya sevk eden nedendir. Özel hukukta, kişileri hukuki işlem yapmaya sevk eden neden subjektif (öznel) bir mahiyet arz ettiği halde, idare hukukunda sebep objektif (nesnel)dir. İdari işlemin sebebi işlemi yapanın dışında, objektif hukukun ortaya koyduğu bir sebep ile ona uygun gelen maddi bir olaydır.<sup>21</sup>

İdari işlemin şekil unsuru usulü (yöntemi) de içerir. Gerçekten şekil unsuru idari işlemin oluşumu ve tamamlanmasıyla ilgili olarak uygulanacak her türlü şekil, izlenecek usul, merasim ve düzenlenecek belgelerin tümünü ifade eder.<sup>22</sup> Bu anlamda hazırlık ve ön işlem niteliğindeki işlemler de şekil unsuruna dahildir. Bunlardaki eksiklik ve hukuka aykırılıklar da iptal nedenidir. Bir idari işlemin yapılması için uygulanması gereken şekil ve izlenmesi gereken usul kuralları mevzuatla tespit edilir.<sup>23</sup>

Konu unsuru, idari işlemin hukuk düzeninde meydana getireceği değişiklik, başka bir deyişle onun doğuracağı hukuki sonuçtur.<sup>24</sup> Bu bağlamda konu unsuru ile sebep unsuru

<sup>17</sup> Age sh. 116-123.

<sup>18</sup> Onar age. C. 1 Sh. 280. (Buradaki saik; sebep, mevzu; konu, maksat; amaç'tır.)

<sup>19</sup> Lütfi Duran, İdare Hukuku Ders Notları, İstanbul 1982 Sh. 401.

<sup>20</sup> Onar age sh. 289, Onar age sh. 405.

<sup>21</sup> Onar, age. Sh. 283.

<sup>22</sup> Onar age. Sh. 308.

<sup>23</sup> A. Şeref Gözübüyük, Yönetmelik Yargı, Ankara 1996, 10. Baskı Sh. 185.

<sup>24</sup> 521 sayılı Danıştay kanununun gerekçesi (nakleden) Nuri Alan, Konu Unsuru Bakımından Takdir Yetkisi ve Kanuna Aykırılık, İdare Hukuku ve İdari Yargı İle İlgili İncelemeler, Ankara 1976, (Danıştay Başkanlığı Yayınları C. 1 Sh. 340.

arasında sıkı bir ilişki vardır. Örneğin, VUK 353. maddesinin 1 ve 2 no'lu bentlerinde sayılan belgelerin bir yıl içinde üç defa kullanılmaması mük. 354. madde gereği işyeri kapatma cezası gerektirir. Bu işlemde belgeleri üç defa kullanmama “sebebe” işyeri kapatma “konu” unsurudur.

İdari işlemin maksat (amaç) unsuru, o işlemin tesisinden beklenen nihai gayeyi ifade eder. İdari işlemlerin tümünün amacı kamu yararadır. Buna “genel amaç” denir. Bazen kanun idari işlemin amacını belirler. Buna “özel amaç” denir. Kanun özel amacı bazen açıkça belirler bazen de kanunun ruhunda bulunur.<sup>25</sup> Yukarıda verilen işyeri kapatma cezası örneğinde genel amaç, kamu giderlerinin finansmanını garanti altına almaya yönelik kamu yararadır. Özel amaç ise belge düzenini sağlamaktır.

İdari işlemlerin yukarıda açıklanan yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurlarından herhangi birisi dolayısıyla hukuka aykırı olması halinde, idare mahkemelerince iptal edilirler. (İYUK md. 2).

Son olarak kısaca idari işlemlerin doğum anı üzerinde durmak istiyoruz. İdari işlemler ve kararlar, yetkili organ ve makamlarca kabul ve imza edilmekle tamamlanır ve yürürlüğe girer.<sup>26</sup> Tebliğ veya ilan gerçekleşme şartlarından değil, ilgililer hakkında hüküm ve etki edebilme şartıdır. Yani imzalanmakla tamamlanan işlem tebliğ veya ilan edilmeden muhabata karşı uygulanamaz. Ancak bu işlemleri yapanları ve üçüncü kişileri bağlar.<sup>27</sup>

## **II-VERGİ TARH İŞLEMİNİN HUKUKİ ANALİZİ**

### **A-Genel Olarak Tarh İşlemi**

Verginin tarhı, vergi alacağının kanunlarda gösterilen matrah ve nispetler üzerinden vergi dairesi tarafından hesaplanarak bu alacağı miktar itibariyle tespit eden idari muameledir (VUK md. 20).

Görüldüğü gibi tarh işlemi, mükellefin ödeyeceği vergiyi (vergi borcunu, devlet açısından vergi alacağını) tayin, tespit ve belli eden bir idari işlemdir. Ancak bu işlemin yapılmış olması her zaman verginin ödenmesi gereken safhaya geldiği, yani mükellefin borcunun kesinleştiği, tahakkuk ettiği anlamına gelmez. Bunun için tebliğ edilmesi ve mükellef tarafından dava açılmamış olması veya açılan davanın reddedilmiş olması gerekir. Beyana dayanan tarhiyatta (VUK md. 25-27) birinci durum, ikmalen ve re'sen tarhiyatta (VUK 29 -30) ikinci durum söz konusudur. Fakat bazen de vergi dairesi tarafından herhangi bir işlem yapılmadan kanunda belirtilen olayların gerçekleşmesi ile vergi tarh ve tahakkuk etmiş sayılır ve ödenmesi gereken safhaya gelir. 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisinde durum

<sup>25</sup> Erol Dündar, Maksat Denetimi (Makale). Yukarıda verilen kitap sh. 167.

<sup>26</sup> Duran age. Sh. 411.

<sup>27</sup> Age. Sh. 411.

böyledir. (25.12.2003 tarih ve 5035 sayılı Kanunun 41 md.si ile çevre temizlik vergisi için de benzer durum ihdas etmiştir.) Buna resmi tarh diyebiliriz.<sup>28</sup> Bazı durumlarda da tarh ve tahakkuk verginin ödenmesi sırasında yapılmış sayılır. Damga vergisinde durum böyledir. Buna tahakkuku tahsile bağlı vergi denmektedir. Son iki durumda vergi tarhı anlamında bir idari işlem den söz etmek yersizdir.

### **B-Vergi Tarh İşleminin Hukuki Niteliği**

Yukarıda idari işlemleri önce düzenleyici ve bireysel idari işlemler olarak ayırmış, bireysel işlemleri de; şart -subjektif (öznel), yapıcı (inşai)-belirleyici, basit- kolektif, karma, zımni, yararlandırıcı-yükümlendirici ve isteğe bağlı işlemler olarak sınıflandırılabilceğini belirtmiştik.

Aşağıdaki bölümlerde tarh işlemini, kendine özgü kategoriler de ilave ederek bu sınıflandırma içinde değerlendirip hukuki niteliğini açıklamaya çalışacağız.

#### **1-Tarh İşlemi Bireysel Bir İşlemdir.**

Tarh işlemi belli bir kişiye vergi salma işlemidir. Dolayısıyla tarh işlemi belli bir kişinin durumunu etkiler. Dolayısıyla bireysel bir işlemdir.

Vergi idaresinin tarh işlemi dışında bireysel işlemleri bulunduğu gibi, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, yönerge, iç genelge gibi düzenleyici işlemleri de bulunmaktadır. Düzenleyici işlemleri daha önce bir yazımızda incelemiştik.<sup>29</sup>

#### **2-Tarh İşlemi Öznel (Subjektif) Bir İşlemdir.**

Şart işlem-öznel işlem ayırımında tarh işlemi öznel bir işlemdir. Çünkü aynı kazanç farklı kişiler nezdinde farklı vergiye tabi olabilir. Bunun nedeni vergilemede kişinin öznel durumunun dikkate alınıyor olmasıdır. Kişiye bağlı indirim ve muafiyetler tarh işlemi öznel kılar. Gerçi vergiyi doğuran olay nezdinde gerçekleştiğinde kişi mükellef durumuna (statüsüne) girer. Ancak tarh işlemi yapılmadan vergi borçlusu olmaz, vergi istenemez.

#### **3-Bazı Durumlarda Vergiyi Doğuran Olay Gerçekleştiğinde (İdarenin Herhangi Bir İşlemine Gerek Kalmadan) Kişi Vergi Borçlusu Durumuna Gelir.**

Genel kural vergi tarhının öznel bir idari işlemle yapılmasıdır. Beyana dayalı vergiler de böyledir. Ancak bazı vergiler için herhangi bir idari işlem yapılmadan kişi vergi borçlusu durumuna (statüsüne) girer.

Bu duruma en güzel örnek 197 sayılı Motorlu Taşıtlar Vergisi Kanununun 9. md.sidir. Bu maddeye göre MTV, ilgili vergi dairesi tarafından her yılın Ocak ayı başında tahakkuk

<sup>28</sup> Selahattin Tuncer, Vergi Tarhı, Vergi Hukuku ve Uygulaması, Ankara 2003, Sh. 179. (Yazar “Resmi” deyimini Almanca “Amtlich” karşılığı kullanmaktadır.)

<sup>29</sup> Bekir Baykara, Vergi İle İlgili Genel Tebliğler ve İç Genelgelerin Hukuki Durumu, Vergi Dünyası, Sayı 242, Ekim 2001

ettirilmiş sayılır. Tahakkuk ettirilen vergi ayrıca mükellefe tebliğ edilmez, tahakkuk ettiği günde tebliğ edilmiş sayılır. Çevre temizlik vergisinde de aynı durum söz konusudur.

#### **4-Tarh İşlemi Belirleyici İşlemdir.**

Yapıcı (inşai) işlem-belirleyici işlem ayrımında, tarh işlemi belirleyici işlemdir. Çünkü vergi alacağı tarh işlemi ile değil, vergiyi doğuran olayın tekemmülü ile doğar (VUK md. 19). Doğan, ortaya çıkan vergi alacağı tarh işlemi ile belirlenir, tespit edilir.

#### **5-Tarh İşlemi Yükümlendirici Bir İşlemdir.**

Yararlandırıcı-yükümlendirici işlem ayrımında, tarh işlemi yükümlendirici işlemdir. Kişi tarh işlemi ile birlikte (dava açmaz ise) belirlenen vergiyi ödeme yükümlülüğü altına girer.

#### **6-Tarh İşlemi İsteğe Bağlı İşlem Değildir.**

Tarh işlemi kişilerin istemesi, talep etmesi sonucu yapılan bir işlem değildir. Mükellefin beyanname vermesi böyle bir izlenim (intiba) verebilir. Ancak mükellef beyanname vermediği zaman vergi idaresi yoklama (VUK 127) veya inceleme (VUK 134) ile vergiyi doğuran olayı tespit ettiğinde vergiyi ikmalen (VUK 29) veya re'sen (VUK 30) tarh eder.

#### **7-Tarh İşlemi Asli İşlemdir.**

Hazırlayıcı, ön işlem-asli işlem ayrımında tarh işlemi "asli" işlemdir. Bilindiği gibi idari işlemler çoğunlukla bir süreç sonucunda ortaya çıkarlar. Muhataba bildirilecek en son (nihai) işlem asli işlemdir. Bu işlemin hazırlanması, oluşumu, dış dünyaya yansımından önceki işlemler hazırlayıcı, ön işlemlerdir. Yani usuli işlemlerdir. Bu usuli işlemlerin icrailik niteliği yoktur, dolayısıyla bağımsız olarak iptal davasına konu edilemezler.<sup>30</sup> Örneğin, vergi inceleme raporu için dava açılmaz.<sup>31</sup> \*

Tarh işlemi asli işlemdir. Bu işlemden önce beyanname kabulü, matrahın hesaplanması, yoklama, mükellefiyet tesisi ve vergi incelemesi gibi ön-hazırlayıcı işlemler bulunur.

### **C-Vergi Tarh İşleminin Unsurları İtibariyle Analizi**

#### **1-Genel Olarak**

Yukarıda vergi tarhını, işlem kategorileri itibariyle inceledik. Ancak idare hukuku vergi hukuku ilişkisi bununla sınırlı değildir. İYUK'nun 2/1-a maddesi uyarınca tarh işlemi yetki, şekil, sebep, konu ve maksat unsurları itibariyle denetlenir. Bu hüküm tarh işleminin

<sup>30</sup> Murat Sezginer, İptal Davasının Uygulama Alanı Bakımından, Ayrılabilir İşlem Kuramı, Ankara 2000 Sh. 57.

<sup>31</sup> D. 4. D. E. 1992/2790, K.1993/78

\* Aksine belirleme yoksa, Danıştay kararları, Kazancı İçtihat Bilgi Bankasından alınmıştır.

beş unsur bakımından incelenmesini zorunlu kılmaktadır. Aşağıdaki bölümlerde tarh işlemini bu beş unsur bakımından inceleyecek, bu yönlerden hukuka aykırılık hallerini ele alacağız.

Vergi tarhı, resmi tarh ve tahakkuku tahsile bağlı vergiler dışında idarenin bir işlemi ile gerçekleşir. Bu idarenin birbirini izleyen birden fazla işlemi ile olur.<sup>32</sup> Yani tarh işlemi uzun veya kısa bazı hazırlık işlemlerinin yapılmasını gerektirir. Bu nedenle “tarh” işlemi “nihai” işlem, vergi incelemesi, takdir gibi işlemler “hazırlık” veya “usuli” işlemlerdir. Bu nedenle tarh işlemi unsurları itibariyle incelerken bu durumu göz önünde bulunduracağız.

## **2-Tarh İşleminin Unsurları İtibariyle İncelenmesi**

### **a-Tarh İşleminde Yetki Unsuru**

Tarh işlemi ve hazırlık işlemlerinde yetki VUK’nu, teşkilat kanunları ve diğer kanunlarla belirlenmiştir.

Vergi tarhı vergi dairesinin yetkisindedir. (VUK 4. md.). Mükelleflerin hangi vergi dairelerine bağlı olacağı (yani yer yönünden yetki) vergi kanunları ile belirlenir. Kanun Maliye Bakanlığına sınırlı bir düzenleme yetkisi de tanımıştır (VUK md. 4).

Hazırlık veya ön işlemler hakkındaki yetki kuralları da esas itibariyle VUK ile belirlenmiştir. Ancak bazı kanunlarda da bu konuda (4389 sayılı Bankalar Kanunu gibi) yetki bulunmaktadır.

Yetki kurallarına aykırılık, tarh işleminin iptalini gerektirir. Yetkili vergi dairesi dışında yapılan tarh işlemi geçersizdir.<sup>33</sup> Hazırlık işlemleri için de aynı şey söz konusudur. Örneğin, bir Sayıştay denetçisinin<sup>34</sup> veya iş müfettişinin<sup>35</sup> veya Hazine Kontrolörünün<sup>36</sup> raporuna dayanılarak yapılan tarh işlemi iptal edilir.

### **b- Tarh İşleminde Şekil Unsuru**

Şekil, özel hukuk işlemlerinden farklı olarak, idari işlemin esas, temel unsurudur. Tarh işleminin şekli ve yapılış usulü VUK’nu vergi daireleri işlem yönergesi, genel tebliğler ve iç genelgelerle belirlenmiştir. Türkiye’de Avusturya, ABD, Almanya gibi ülkelerdeki gibi genel bir idari usul kanunu yok iken, vergi işlerinde usul ve şekil 1949 yılından beri VUK’nu ile belirlenmektedir. Bu kanunu usul ve şekil bakımından işlem yönergeleri, genel tebliğ ve iç genelgelerle tamamlanmaktadır. Bu konuda da Maliye Bakanlığının tüzük, yönetmelik, genel tebliğ, iç genelge, işlem yönergesi gibi düzenleyici işlemleri usul ve yetki konularını düzenlemektedir. En son olarak, düzenleme eksikliği görülen “vergi hatalarını düzeltme” konusunda da düzenleme yapmak için Bakanlık yetki almıştır.(01.02.2004 tarihinde

<sup>32</sup> Özey age. Sh. 475.(Bu durum için karma işlem veya zincir işlem denmektedir. Sezginer age sh. 56)

<sup>33</sup> D. 4 D. E. 1993/2229, K. 1994/602

<sup>34</sup> D. 4 D. E. 1993/2229, K. 1994/602, D. 3. D. E.1997/2393, K.1998/2348.

<sup>35</sup> D. 3. D. E. 1996/4412, K. 1998/695, D. 4. D. E.2000/38, K. 2000/4203.

<sup>36</sup> D. 9. D. E. 2000/5454 K.2002/2069 (Mükellefin Dergisi, Ocak 2003, Sayı 121. Sh. 154)

yayınlanan 5035 sayılı Kanunun 2. md.si ile VUK 120. md.ye bu konuda bir fıkra eklenmiştir). Ancak vergi incelemesi konusunda idari düzenleyici işlemlerde noksanlık gözlenmektedir. Üstelik bu konuda yetkiye de ihtiyaç yoktur. Gerçekten en fazla yapılan hazırlayıcı işlem olmasına rağmen, bugüne kadar yayınlanan 324 tebliğden sadece birisi (66 no'lu G.T.) vergi incelemesi ile ilgilidir. Vergi incelemeleri ile ilgili olarak inceleme birimlerin yönetmeliklerindeki hükümler de hem dağınık hem de yetersizdir. (İç genelgeler yayınlanmadığı için durumu bilmiyoruz. Ancak burada hüküm olsa bile, yayınlanmadığı için mükellef için anlamsızdır.) Örneğin, incelemeye başlama tutanağı veya defterlerin alındığına dair bir belge verilmesi hala sorun olmaktadır. İncelemede temsil konusu belli değildir.

Şekil (ve usul) yönünden hukuka aykırılık tarh işleminin iptaline neden olur. Bu husus hem tarh işleminin kendisi hem de hazırlayıcı işlemleri için geçerlidir. Danıştay vergi incelemesi yapılmaksızın düzeltme fişi ile re'sen tarhiyat yapılmasını<sup>37</sup>, inceleme raporlarının ihbarnameye eklenmemesini<sup>38</sup>, tarhiyata esas olan vergi incelemesinin işyerinde yapılmamasını<sup>39</sup> iptal nedeni saymıştır.<sup>40</sup>

### **c-Tarh İşleminde Sebep Unsuru**

İdari işlemin “sebep” (neden) unsuru idareyi o işlemi yapmaya sevk eden amillerdir. İdari işlemin sebebi hukuki ve maddidir. Tarh işleminin hukuki sebebinin vergi kanunu, maddi sebebinin de vergi kanununun öngördüğü “vergiyi doğuran olay” oluşturur. Vergi koyan, “ihdas eden” bir kanun yoksa veya kanun ile belli edilen vergiyi doğuran olay gerçekleşmemişse vergi tarh işlemi yapılamaz.

Danıştay tarh işlemini, hukuki nedenin olmaması<sup>41</sup>, veya maddi sebebin (vergiyi doğuran olayın) gerçekleşmemesi<sup>42</sup> veyahut da maddi sebebin ispat edilememesi<sup>43</sup> gibi nedenlerle iptal etmektedir. Hatta, maddi nedenin ortadan kalkması halinde, verginin de kaldırılması (terkini) gerekmektedir<sup>44</sup>.

<sup>37</sup> D. 4. D. E. 1995/2362, K. 1995/5615,

<sup>38</sup> D. 3. D. E. 1992/2862, K. 2000/1628

<sup>39</sup> D. 11. D. E. 1997/4670, K. 1999/983, D. 4. D. E.1994/4263, K. 1995/3877

<sup>40</sup> VDDGK E.1999/247, K. 2000/31

<sup>41</sup> VDDGK. E. 1996/321, K. 1998/81 (13.03.1998) Olayda ihracat istisnasını düşüren B.K.K, Danıştay’ca iptal edilmiştir. Bunun üzerine, Danıştay iptal edilen karara göre yapılan tarhiyatın iptaline karar vermiştir.

<sup>42</sup> D. 4. D. E. 1994/2826, K. 1995/735. Olayda davacı borç para vermiş ana para ve faizler için senet almıştır. Ancak senetler tahsil edilememiştir. Vergi dairesi olayı ikrazatçılık olarak değerlendirmiş, senette yazılı faiz tutarı üzerinden vergi tarh etmiştir. Danıştay, borç verme işinin bir kişiye ve bir defa yapıldığını belirterek, konuyu menkul sermaye iradı olarak değerlendirmiştir. Menkul sermaye iradında elde etme (vergiyi doğuran olay-konu) için tahakkukun yeterli olmadığını hukuken ve iktisaden tasarrufun şart olduğunu belirterek, davayı reddeden mahkeme kararını bozmuştur.

<sup>43</sup> VDDGK E. 1996/368, K. 1998/44. Olayda kazanç elde ettiği kanıtlanamayan faaliyetsiz şirkete, re'sen salınan vergi iptal edilmiştir.

<sup>44</sup> D. 3. D. E. 1995/4818, K. 1996/2391 (17.06.1996) Karara konu olayda, A.Ş. tarafından, ödenen tahvil faizi için tevkifat yapıp vergi dairesine ödendikten sonra, ödeme Yönetim Kurulu tarafından iptal edilmiştir. Mahkeme verginin sebebinin ortadan kalktığı gerekçesi ile iadesi yönünde karar vermiştir.



### **d-Tarh İşleminde Konu Unsuru**

İdari işlemin konu unsuru, işlemin doğurduğu hukuki sonuç olarak tanımlanmaktadır. Bu anlamda tarh işleminin konusu salınan vergidir. Örneğin, bağış alma (intikal), Veraset ve İntikal Vergisinin nedenini oluşturur. Tarh edilecek veraset ve intikal vergisi de tarh işleminin konusudur. Bu durumda Veraset ve İntikal Vergisi yerine gelir vergisi tarh edilmesi (salınması) işlemi konu yönünden hukuka aykırı kılar.<sup>45</sup> Görüldüğü gibi burada tarh işleminin sebep unsuru ile “konu” unsuru birbirine karışmaktadır. Çünkü tarh işleminin iki unsuru arasında illiyet bağı (neden sonuç ilişkisi) vardır. Bu nedenle bu ilişki doğru kurulmalıdır.<sup>46</sup>

### **e-Tarh İşleminde Maksat Unsuru**

İdari işlemin maksadı (amacı) genel olarak kamu yararadır. Eğer kanunda ayrıca belirtilmişse “özel amaç” söz konusu olur. Vergi tarhının amacı, kamu hizmetlerinin finansmanını sağlayarak kamu yararını gerçekleştirmektir. Yani özel amaç yoktur. Bu nedenle tarh işleminde (özel olarak) amaç unsuru aranmaz,<sup>47</sup> tarh işleminin diğer unsurları hukuka uygunsa ayrıca amaç yönüyle hukuka uygunluğu araştırılmaz.

### **ÖZET VE SONUÇ**

Vergi tarhı VUK'nun da belirtildiği gibi idari bir işlemdir. Yazımızda vergi tarhı bu bağlamda incelenmiş, hangi tür idari işlem olduğu açıklanmış, unsurları itibariyle analiz edilmiştir. Kategorik incelemede vergi tarhı, bireysel, öznel, belirleyici, yükümlendirici, isteğe bağlı olmayan ve asli işlemdir. Ayrıca tarh işlemi uzun veya kısa hazırlık işlemleri gerektiren bir işlemdir.

Yazımızda tarh işlemi, İYUK'nun 2. md.sinde belirtilen yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönleriyle incelenmiştir. Vergilemede özel amaç olamayacağı, tarh işlemi kamu yararını tesis amacıyla yapıldığından “maksat” unsuru yönünden somut yargı denetiminin olamayacağı belirtilmiştir.

Ülkemizde genel bir idari usul kanunu mevcut değildir. Bu anlamda vergi işlemlerini düzenleyen Vergi Usul Kanununa önemli bir işlev yüklenmektedir. Maliye Bakanlığı VUK ile yetinmemiş, bu kanunu tüzük, yönetmelik, yönerge, genel tebliğ ve iç genelgelerle tamamlamıştır. Ancak aynı şeyi tarh işleminin ön işlemi olan “vergi incelemesi” için söylemek mümkün değildir. Bakanlığın bu konuyu da bütünüyle ve ayrıntılı olarak düzenlemesi uygun olacaktır.

<sup>45</sup> Danıştay 7. Dairesi kumar kazancının veraset ve intikal vergisine tabi olduğuna karar vermiş ve bunun bir emek ve sermaye gerektirdiği ve ivazsız intikal olmadığı yönündeki savunmayı reddetmiş, salınan VİV'ni onaylamıştır. (7. D. E. 1998/96 K. 1999/1502).

<sup>46</sup> Öncel/Kumrulu/Çağan age sh. 43.

<sup>47</sup> Age sh. 95.