

**VERGİ USUL KANUNU 160/A MADDESİ KAPSAMINDAKİ
RESEN TERKİN MÜESSESESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**EVALUATION OF THE EX OFFICIO CANCELLATION MECHANISM
UNDER ARTICLE 160/A OF THE TAX PROCEDURE LAW**

Furkan BUYAN*

ÖZ

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na 7194 sayılı Kanun ile eklenen 160/A maddesi kapsamında yeni bir resen terkin müessesesi ihdas edilmiştir. Bu çalışmada öncelikle söz konusu resen terkin müessesesinin kapsamı incelenmiş, bu kapsamdaki mükellefler ortaya konulmuş ve müessesenin işletilebilmesi için öncesinde vergi idaresi tarafından yerine getirilmesi zorunlu olan işlemlere yer verilmiştir. Çalışmanın ikinci bölümünde bu resen terkin müessesesine ilişkin yasal düzenlemenin Anayasal hak olan çalışma ve sözleşme hürriyetine aykırılık teşkil edip etmediği bu konuya ilişkin Anayasa Mahkemesinin verdiği kararla birlikte değerlendirilmiştir. Yapılan değerlendirmeye söz konusu düzenlemenin belirlilik ilkesini taşımaktan uzak olduğu ve ölçülülük ilkesi yönünden de eksikliklerinin bulunduğu sonucuna varılmıştır. Son bölümde ise bu resen terkin müessesesine ilişkin usulü ve esas yönlerden verilmiş vergi yargısı kararları değerlendirilmiştir. Bu çalışma ile yasal düzenlemelerin belirlilik ilkesini taşımaktan uzak olmasının sonuçlarının vergi yargısı kararlarına da sirayet ettiği ve kararlarda içtihat birliği olmadığı sonucuna varılmıştır. Çalışmanın sonunda

* İstanbul 13. Vergi Mahkemesi Üyesi
furkanbuyan0@gmail.com, ORCID ID: 0009-0005-8248-4188

Furkan BUYAN

ise söz konusu resen terkin müessesesinin belirli ve ölçülü hale gelebilmesi için bir takım önerilerde bulunulmuştur.

Anahtar Kelimeler: Resen Terkin, Mükellefiyet Kaydı, Çalışma ve Sözleşme Hürriyeti, Belirlilik, Ölçülülük

ABSTRACT

With the introduction of Article 160/A to the Tax Procedure Law No. 213 through Law No. 7194, a new ex officio cancellation mechanism has been established. This study first examines the scope of the aforementioned ex officio cancellation mechanism, identifies the taxpayers falling within its scope, and outlines the mandatory procedures that the tax administration must comply with prior to its implementation. In the second section, the study evaluates whether the legal framework governing this ex officio cancellation mechanism violates the constitutional rights regarding the freedom to work and freedom of contract, in conjunction with the decision of the Constitutional Court. The evaluation concludes that the regulation lacks compliance with the principle of legal certainty and exhibits deficiencies in terms of the principle of proportionality. In the final section, the study assesses judgments rendered by tax courts concerning both the procedural and substantive aspects of this ex officio cancellation mechanism. The analysis reveals that the lack of legal certainty in the legislative framework extends to decisions of the tax judiciary, resulting in a lack of unity of jurisprudence. The study concludes by proposing recommendations to ensure that the ex officio cancellation mechanism is rendered more certain and proportionate.

Keywords: Ex Officio Cancellation, Liability Record, Freedom of Work and Contract, Certainty, Proportionality

GİRİŞ

Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında mükelleflerin işe başlama veya işi bırakma bildirimlerine göre mükellefiyet tesis edilmekte veya mükellefiyet kaydı silinmektedir. Ancak VUK'ta yer alan bazı şartların gerçekleşmesi halinde mükellefiyet kaydı, bildiriminin olup olmadığına bakılmaksızın vergi idaresince resen de terkin edilebilmektedir.

7194 sayılı Kanun’la¹ yapılan değişiklik öncesinde bu şartlar genel olarak VUK’un 160. maddesinde düzenlenmekteydi. Bu madde kapsamında mükellefiyetine devam etmeyenlerin veya vergi incelemesiyle münhasıran sahte belge düzenleme faaliyeti nedeniyle mükellefiyet tesis ettiği tespit edilenlerin mükellefiyet kayıtları resen terkin edilmektedir. 7194 sayılı Kanun ile VUK’a 160/A maddesi eklenmiştir ve bu madde ile yeni bir resen terkin müessesesi ihdas edilmiştir. Bu maddeye göre mükellefiyet kaydı analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkin edilebilecektir ki madde başlığı da böyle düzenlenmiştir. Bilindiği üzere analiz faaliyeti vergi incelemesini önceleyen ve incelemenin etkin ve gerekli alanlara yönelmesini sağlayan bir faaliyettir. Ancak bazı durumlarda vergi incelemesine gerek kalmaksızın sırf analiz faaliyeti neticesine göre de işlem tesis edilebilmektedir. Bu husus ise analiz faaliyetinin başlı başına bir vergi denetim yöntemi olması sonucunu da doğurmaktadır².

Bu çalışmada ilk olarak söz konusu yeni terkin müessesesinin kapsamı ortaya konulacak, mükellefiyet kayıtları terkin edilmeden önce vergi idaresi tarafından yerine getirilmesi gereken zorunlu işlemlere yer verilecektir. Sonrasında bu düzenlemenin Anayasal bir hak olan çalışma ve sözleşme hürriyetine aykırılık teşkil edip etmediği bu yönde verilmiş Anayasa Mahkemesi (AYM) kararı da göz önünde tutularak incelenecektir. Son olarak ise vergi yargısı içtihatları doğrultusunda bu müessese değerlendirilecektir.

1) VUK 160/A RESEN TERKİN MÜESSESESİ VE KAPSAMI

VUK’un 160/A maddesine göre mükellefler bazı kriterler yönünden analiz edilerek sahte belge düzenleme riski yüksek olduğu tespit edilirse birtakım işlemlerin tekemmülü neticesinde mükellefiyet kaydı

¹ Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda ve 375 Sayılı Kanun Hükmünde Kararnamede Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun.

² Yalnızca analiz sonucuna göre işlem tesisine ilişkin Katma Değer Vergisi Kanunu 36. maddesi uyarınca katma değer vergisi iadeleri yönünden farklı usuller belirlenmesi durumu da örnek verilebilir.

Furkan BUYAN

resen silinmektedir. Söz konusu maddede belirtilen kriterler mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi hususlardır. Kanun'da "gibi" ifadesi kullanılarak kriterlerin sadece bunlar olmadığı, başkaca kriterlerin de esas alınabileceği anlaşılmaktadır (Rençber ve Ovalıoğlu, 2023: 92). Kanun'un devamı maddelerinde ise Hazine ve Maliye Bakanlığına da bu konuda takdir yetkisinin tanındığı anlaşılmaktadır. Ancak "gibi" ifadesinin kullanılması aynı zamanda Kanun'da sayılan kriterlere de benzerlik gösterme zorunluluğunu işaret etmektedir.

Mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü ve çalışan sayısı mükellefin kapasitesini belirlemeye yönelik kriterlerdir. Bu kriterlere göre yapılacak analiz, mükellefin beyan ettiği ciroya ulaşabilmesinin mümkün olup olmadığına yönelik bir çıkarım yapmayı sağlayacaktır. Kapasitesiyle beyanları örtüşmediği durumlar ise sahte belge düzenleme riskinin yüksekliği konusunda emare teşkil edecektir.

Vergi borcunun ödenip ödenmemesi ve vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmemesi kriterleri ise gerek vergi idaresinin gerekse de vergi yargısının sahte belge düzenleme durumlarında dikkat ettiği kriterlerdir ve bu kriterler sahte belge düzenleyenlerin vergi ödemeyeceği, yükümlülüklerini yerine getirmeyeceğine yönelik varsayımın ve geçmişteki örneklerin sonucudur. Zira tamamen sahte belge düzenlemek üzere faaliyet gösteren mükelleflerin hizmet ettiği kişiler, kendilerinin fatura düzenlendiği sahte belge kullanıcılarıdır. Sahte belge düzenleme faaliyetiyle bu kişilerin daha az vergi ödemesini sağlamaktadırlar. Kullanıcının ödemediği vergiyi, düzenleyicinin ödemesini beklemek de sahte fatura düzenleme fiilinden beklenen amaca hizmet etmeyeceği açıktır. Ancak sahte fatura düzenlemenin veya kullanmanın nedenleri yalnızca ödenecek Katma Değer Vergisi'nin (KDV) düşük çıkması değildir. Aynı zamanda ödenecek kurumlar/gelir vergisini azaltmak, haksız KDV iadesi almak, kayıt dışı çalışmanın yoğun olduğu

inşaat, demir-çelik gibi sektörlerde belgelendirilemeyen giderleri belgelendirebilmek, kara para aklamak, devlet teşviklerinden haksız olarak yararlanmak gibi birçok nedeni bulunmaktadır (Ak, 2021: 89, 101). Yine bu nedenlere petrol piyasasında kayıt dışı alış ve satışlar nedeniyle envanterlerde oluşan dengesizliği önlemek amacıyla sahte belge düzenlenmesi ve kullanımı örnek olarak verilebilir. Bu gerekçelerle bazı durumlarda sahte belge düzenleyicisinin tek faaliyeti bu olmamakta, bu faaliyetinin yanı sıra gerçek bir faaliyeti de bulunmaktadır³.

Kanun'da işaret edildiği üzere sahte belge düzenleme riski yüksek olma şartı koşulduğu göz önünde tutulduğunda esasen başkaca faaliyeti bulunup bulunmadığına bakılmaması gerekeceğinden sahte belge düzenleme riski olan tüm mükelleflerin bu Kanun maddesi kapsamında olduğu sonucu doğacaktır. Bu yüzden vergi idaresi, bu madde kapsamında kısmen sahte belge düzenleyicilerinin de mükellefiyet kayıtlarını resen terkin edebilecektir (Rençber ve Ovalıoğlu, 2023: 92).

Yukarıda da ifade edildiği üzere mükellefler birtakım kriterler yönünden analiz edildikten sonra sahte belge düzenleme riski yüksek olduğu kanaatine varılırsa doğrudan mükellefiyet kayıtları resen terkin edilmeyecek, birtakım işlemlerin tekemmülü gerekecektir. Kanun'da ilk olarak vergi incelemesine sevk edileceğinden ve nezdinde yoklama yapılacağından bahsedilmektedir. Bu işlemler resen terkin işleminden önce sayıldığı için bu işlemler tekemmül etmeden yapılan resen terkin işlemi hukuksuz olacaktır.

Sahte belge düzenleme riski yüksek olduğuna kanaat getirilenlerin incelemeye sevk edilmesinin birçok yönden faydası bulunmaktadır. İlk olarak kişinin mükellefiyet kaydının terkin edilmesi ile yetinilmeyecek aynı zamanda inceleme sonucunda da aynı sonuca ulaşılsa bu sefer riskten bahsedilmeyecek doğrudan sahte belge düzenleyicisi olduğu

³ Uygulamadaki adıyla kısmen sahte fatura düzenleyicileri de denir.

Furkan BUYAN

tespit edilmiş olunacaktır. Bu durumda ise yalnızca düzenleyici mükellef yönünden sonuç doğurmayacak, aynı zamanda bu firmadan fatura alan mükellefler yönünden sahte belge kullanımı durumu söz konusu olacaktır.

Bir başka faydası ise VUK 160/A maddesi kapsamında terkin müessesesinin geçici bir durum olmasından kaynaklanmaktadır. Bu madde kapsamında terkin müessesesinden beklenen amaç sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükelleflerin daha fazla bu faaliyete devam edip vergi zıyana sebebiyet vermesini ve sahte belge üretmeye devam etmesi hakkında inceleme yapılmasına kadar önlemektir. Zira VUK'ta suç olarak sayılmış bir fiili işlemiş olduğuna yönelik yüksek risk taşıyan mükellefin incelenmesini beklememek gibi bir düşüncenin kabul edilmeyeceği aşikârdır. Aynı zamanda bu madde kapsamında mükellefiyet kaydı terkin edilenler yönünden de bir güvence sağlayacaktır. Mükellefiyet kaydı bu madde kapsamında terkin edildikten sonra incelemeye sevk edilmedikleri ve haklarında inceleme yapılmadıkları sürece yalnızca sahte belge düzenleme riski yüksek bir mükellef nitelmesinde kalacaklar ve yapılan resen terkin işlemi yargı merciince iptal edilmemesi durumunda mükellefiyet kayıtları bir daha açılmayacaktır. Bu durumda haksız olarak mükellefiyetleri resen terkin edilenlerin mükellefiyet durumları sürüncemede kalacaktır. Bu gerekçelerden ötürü sahte belge düzenleme yönünden yüksek risk barındıran mükelleflerin incelemeye sevk edilmesi bu madde kapsamında yapılan resen terkin işleminin şekli unsurlarından birisini oluşturmaktadır.

Diğer bir şekli şart ise nezdinde yoklama yapılmasıdır. Kanun'da yoklamanın incelemeye sevk edilmesinden bile sonra geldiği görülmektedir. Bu madde kapsamında terkin işleminde aranan kriterlerin tespit edilmesine yönelik vergi idaresinin başvurabileceği en etkin denetim yöntemlerinden birisi olan yoklamanın, mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olup olmamasının analizinden önce yapılması gerekmektedir. Yoklama ile mükellefin kapasitesine yönelik tespitler yapılması hem kolay hem de etkin bir yöntemdir. Aynı zamanda

analiz, yalnızca mükellefin tarh dosyasındaki bilgilere göre yapılan soyut bir denetim yöntemiyle yoklama sayesinde daha somut ve güncel tespitlere de ulaşılabilecek ve işlemi tesis eden idarenin bizzat iş yerini görmesini de sağlayacaktır. Ancak yoklama neticesinde elde edilen veriler de değerlendirilerek vergi dairesi tarafından görüş bildirilecek olmasından dolayı yoklama sadece şekli olarak yerine getirilmesi gereken bir zorunluluk olarak kalmayacaktır. Ayrıca bu kapsamda yapılacak yoklamada normal olarak yapılan yoklamalardan farklı olarak sahte belge düzenlendiği şüphesini kuvvetlendirebilecek somut tespitlere de ulaşılabilecektir (Rençber ve Ovalıoğlu, 2023: 92).

Yoklama sonrasında vergi dairesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde vergi dairesinin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydının terkin edileceği öngörülmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığının iç yapısında yapılan değişiklikler ile vergi dairesi başkanlıkları kaldırıldığı göz önünde tutulduğunda onayın yalnızca defterdar tarafından yapılabileceği sonucuna ulaşılmaktadır.

Kanun'da Bakanlığa verilen yetki kapsamında belirlenen esaslar çerçevesinde vergi dairesinin görüş belirleyeceği belirtildiğinden bu kapsamda çıkarılan 520 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'ne⁴ (Tebliğ) bakmak gerekmektedir. Tebliğ'de ayrıntılı bir düzenleme yapılmıştır.

Tebliğ'de ilk dikkat çeken husus; münhasıran sahte belge düzenleme nedeniyle mükellefiyet tesis ettirenlerin VUK'un 160. maddesi kapsamında zaten resen terkin edilebildikleri, ancak incelemenin uzun süre devam etmesi nedeniyle bu mükelleflerin sahte belge üretmeye ve mükelleflerin de bu belgeleri kullanmaya devam ettikleri, yine inceleme sonrasında sahte belge kullananların tespitinin de uzun sürdü-

⁴ RG, 07 Ekim 2020, Sayı 31267, 520 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ.

Furkan BUYAN

ğünden VUK'a, 160/A maddesi kapsamında yeni bir terkin müessesesinin getirildiğinden bahsedilmesidir. Zira uygulamada da görüldüğü üzere bilmeden sahte belge kullanma nedeniyle cezalı tarhiyatlara muhatap kalan kişilerin en çok yakındığı konu da bu hususta olmaktadır. Bu durumda kalan mükellefler faturayı kullandığı, yasal defterlerine işleyip beyanlarına yansıttığı dönemlerde hiçbir sorunla karşılaşmazken örneğin 4-5 yıl sonra kullandıkları bu faturalar nedeniyle vergi incelemesiyle muhatap kalabilmektedirler. Aradan uzun yıllar geçtiğinde ise bilmeden fatura kullanan mükelleflerin hem faturanın gerçek bir mal teslimi veya hizmet ifasına dayandığını ispatlamaya yönelik donelerden mahrum kalabilmekte hem de yapılacak tarhiyat nedeniyle vergi ziyai cezası ve yüksek gecikme faizleri ile karşı karşıya kalabilmektedirler. Sahte belge düzenleyicisi en erken safhada tespit edilse bile incelemeler uzun sürdüğünden yine etkin olamamaktadır, zira sahte belge düzenleyicisine yapılacak olan tam incelemenin süresi bir yılken yine altı ay da ek süresi bulunmaktadır (Arslan, 2019: 45-46). VUK'un 160/A maddesi kapsamında getirilen terkin müessesesiyle de daha erken safhada sahte belge üretme faaliyeti engellenebilecektir.

Tebliğ'de dikkat çeken diğer bir husus ise mükellefin kapasitesini belirlemeye yönelik olarak dikkate alınacak kriterlerin geniş tutulmuş olmasıdır. Tebliğ'de Kanun'a ek olarak iş yeri, taşıt, makine, teçhizat, demirbaş bilgileri itibarıyla üretim ve/veya ticaret/faaliyet kapasitesi ile beyan ve bildirimlerinin uyumlu olup olmadığı, haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma yönünden rapor/tespit bulunup bulunmadığı, alış ve satış yaptıkları mükellefler hakkında düzenlenen/yapılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma rapor/olumsuz tespit bilgileri, ortaklık yapısı ile ortaklara ilişkin bilgiler gibi kriterler de eklenmiştir. Yine yoklamaya ilişkin olarak da (geçici ayrılmalar haricinde) mükellef iş yerinde bulunamadığında ayrıca mükellefin kanuni temsilcisinin ikametgâh adresinde de yoklama yapılacağı düzenlenmiştir.

Kanun'da buna yönelik bir ifade bulunmasa da Tebliğ'de ilgili mükelleften bilgi ve belge istenileceği belirtilmiştir. Ancak bu husus zorunluluk olarak benimsenmemiş, gerek görülmesi halinde yapılabileceği düzenlenmiştir.

II. VUK 160/A RESEN TERKİN MÜESSESESİNİN ANAYASA'YA UYGUNLUĞUNUN DEĞERLENDİRİLMESİ

VUK 160/A maddesi kapsamında terkin müessesesinin Anayasa'ya aykırılığı gündeme geldiğinde en ilgili olduğu hak, çalışma ve sözleşme hürriyeti olmaktadır. Bu hak, Anayasa'nın 48. maddesinde⁵ düzenlenmiştir. Anayasa'nın 13. maddesinde⁶ ise temel hak ve hürriyetlerin sınırlandırılmasına ilişkin esaslar düzenlenmiştir. Bu madde hükümlerine göre kişinin çalışma ve sözleşme hürriyetine yönelik yapılacak sınırlandırmalar ancak kanunla yapılabilecektir. Somut durumda ise kişilerin mükellefiyet tesisine yönelik yapılan sınırlandırmanın TBMM'ce usulüne uygun çıkarılan bir Kanun ile yapıldığı görülmektedir. Temel hak ve hürriyetlere yapılan sınırlandırmalarda şekli bir kanunun olması ilk kriter olmasına karşın tek kriter de değildir. Aynı zamanda kanunun öngörülebilir, belirli ve ulaşılabilir de olması gerekmektedir. Kanun'un öngörülebilir ve ulaşılabilir olması yönünden somut durumda getirilecek eleştiri bulunmamaktadır. Zira mükellefiyete ilişkin her zaman Anayasal sınırlar içerisinde Devletin her zaman düzenlemeler yapabilmesi mümkündür ve bu düzenlemenin de mevcut durumda mükellefiyetleri bulunanlara veyahut mükellefiyet tesis edenlere uygulandığında öngörülemez olduğundan bahsedilemez. Yine düzenlemenin Resmî Gazete'de yayımlanması da AYM'nin

⁵ "Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetlerine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir. Devlet, özel teşebbüslerin milli ekonominin gereklerine ve sosyal amaçlara uygun yürümesini, güvenlik ve kararlılık içinde çalışmasını sağlayacak tedbirleri alır."

⁶ "Temel hak ve hürriyetler, özlerine dokunulmaksızın yalnızca Anayasanın ilgili maddelerinde belirtilen sebeplere bağlı olarak ve ancak kanunla sınırlanabilir. Bu sınırlamalar, Anayasanın sözüne ve ruhuna, demokratik toplum düzeninin ve lâik Cumhuriyetin gereklerine ve ölçülülük ilkesine aykırı olamaz."

Furkan BUYAN

genel içtihatlarına göre ulaşılabilir olması yönünden yeterlidir. Ancak belirlilik yönünden tartışılması gereken birtakım unsurlar bulunmaktadır.

Belirlilik yönünden getirilebilecek ilk eleştiri şudur ki; Kanun'dan belirli kriterler yönünden analiz yapılacağı ve sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması durumunda mükellefiyet kaydının resen terkin edileceği anlaşılmaktadır. Kriterler, Kanun'da açıkça belirtilse de bu kriterler yönünden analiz yapılırken hangi sonuca varılması durumunda sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ulaşılacağı yönünden arada bir köprü eksikliği mevcuttur. Bir başka deyişle belirtilen kriterlere hangi ölçüde takılırsa yüksek riskten bahsedilecektir (Arslan ve Akçay, 2020: 17). Örneğin mükellefiyet süresi ve aktif ve öz sermaye büyüklüğü Kanun'da sayılan kriterler olup bu kriterler yönünden analiz yapıldığında nasıl bir sonuç çıkarsa sahte belge düzenleme riski yüksek olacağına yönelik bir belirleme yoktur. Yukarıda da belirtildiği üzere mükellefiyet süresi ve çalışan sayısı gibi kriterlerle mükellefin kapasitesi yönünden bir sonuca varılarak beyanlarıyla karşılaştırıldığında beyan ettiği cirolara ulaşabilecek kapasitesinin olup olmadığı yönünde bir çıkarım yapılabilir. Ancak bu çıkarımlar Kanun'un doğurduğu bir sonuç olmak yerine bizim şahsi görüşümüz olacaktır. Bu boşlukların idarenin düzenleyici işlemleriyle veya yargı içtihatlarıyla doldurulması mümkün olsa da Kanun'un bu anlamda belirli olduğundan bahsedilemeyecektir. Yine risk analizinde mükellefin hangi dönemlerinin esas alınacağı belirsizdir (Arslan ve Akçay, 2020: 17).

Kanun maddelerinin belirli olmaması kanunu yorumlayacak mercilerin fazlaca olmasından kaynaklı farklı uygulamalara sebebiyet verebilecektir. Uygulama aşamasında vergi idaresi bünyesinde bu işlemi tesis edebilecek ve haliyle yorumlayacak fazlaca vergi dairesi bulunurken, yargı aşamasında ise bu işleme karşı açılacak davanın istinaf aşamasında kesinleşebilmesinden dolayı fazlaca bölge idare mahkemesi

vergi dava dairesi bulunmaktadır. İşin yargı aşamasında içtihat aykırılıklarını gidermeye yönelik müesseselerin bulunduğundan bahsedilebilecek olsa da her mükellefin kendine has tespitler içermesinden dolayı mükellefler yönünden yapılacak analiz sonucunda ulaşılabilecek hangi tespitlerin bizi sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu sonucuna götüreceği yönünde içtihatları birleştirmek elverişli gözükmemektedir. Zira vergi yargısında bu duruma benzer olarak mükellefler hakkındaki hangi tespitlerin sahte belge düzenleyicisi olduğu sonucuna götürebileceğine yönelik bir içtihadı birleştirme kararı (veyahut Vergi Dava Daireleri Kurulu (VDDK) nezdinde içtihat aykırılıklarının giderilmesine ilişkin karar) bu zamana kadar da çıkmamıştır. Bu durum ise hem idari safhada hem de yargı aşamasında farklı uygulamalar ve içtihatlarla sebebiyet vermektedir.

Belirlilik yönünden getirilecek ikinci eleştiri ise “sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması” ifadesinin de çok soyut olmasından kaynaklanmaktadır. Kanun’da sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması durumunun altı doldurulmadığından daha da soyut hale gelmektedir. Kanun’daki düzenlemeye göre bu terkin müessesesinin kapsamını yalnızca sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükellefler oluşturmaktadır. Ancak mükelleflerin bu kapsama girebilmesi için hiçbir gerçek faaliyeti olmaksızın münhasıran sahte belge düzenleyicisi olmasının mı gerekeceği, yoksa gerçek bir faaliyeti olsa bile kısmen de olsa sahte belge düzenlemesinin (hatta örneğin yalnızca düzenlediği bir faturasının sahte olma riskinin yüksek olmasının) yeterli mi olacağı belirsizdir. Kanun lafzından ilk anlaşılabilecek husus bizi ikinci sonuca götürmekte ve kısmen de olsa sahte fatura düzenleme riskinin yüksekliği resen terk için bir sebep olabilmektedir. Ancak bunun aksi savunulduğunda da aksi görüş geçersiz olmayacaktır. Zira bu madde kapsamında incelemeye sevk edildikten sonra mükellefiyet kaydı resen terkin edilenlerin inceleme sonucunda kısmen sahte belge düzenleyicisi olduğu tespit edilirse yasal düzenlemelere göre mükellefiyetini tekrar tesis et-

Furkan BUYAN

tirebilme hakkı vardır. Bu durum ise bizi VUK 160/A maddesi kapsamındaki terkin müessesesinin kapsamını yalnızca münhasıran sahte belge düzenleyicisi olan mükelleflerin oluşturduğu sonucuna da götürebilir.

VUK 160/A maddesinin belirlilik ilkesi yönünden ciddi eleştiriler yapmak mümkün olsa bile bir an için belirlilik kriterini de sağladığını düşünüp diğer ilkeler yönünden değerlendirme yaparsak çalışma ve sözleşme hürriyetine bu madde kapsamında yapılan sınırlandırmanın meşru amaç taşıdığı, elverişli olduğu yönünden getirilecek eleştiri bulunmamaktadır. Sınırlandırmanın gerekli olup olmadığının değerlendirilmesinde AYM ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesince benimsenen esas, ulaşılmak istenen amaç bakımından sınırlandırmanın zorunlu olup olmadığı, diğer bir ifadeyle aynı amaca daha hafif bir sınırlandırma ile ulaşılmasının mümkün olup olmamasıdır. Ancak gereklilik kriteri açısından her ne kadar hakkı daha az kısıtlayacak bir tedbirin tespiti mümkün olsa da tercih edilen müdahale eğer devletin takdir yetkisi sınırları içindeyse sadece seçimi nedeniyle ihlal kararı verilmektedir (Yaltı, 2000: 3-5).

Orantılılık kriteri, bireyin hakkına yapılan müdahale ile elde edilmeye çalışılan hedef arasında makul bir dengenin dikkate alınması zorunluluğunu ifade etmektedir⁷. Mükellefiyet kaydının resen terkin edilmesinin mükellefe ağır bir müdahale niteliğinde olduğu şüphesizdir. Mükellefiyet kaydı silindiğinde teminat verilmediği sürece (ki belirlenen teminat miktarlarının da yüksek olması muhtemeldir) faaliyetine devam edemeyecektir. Faaliyetine devam edemediğinde ise mal aldığı ve sattığı firmalar nezdinde sorunlar yaşayacak, satışını yaptığı mallara fatura düzenleyemeyecek, banka ve finans kurumları ile olan ilişkileri zedeleneyecektir (Aksu, 2022). Ancak kişilere bu yönde işlem

⁷ Anayasa Mahkemesi, 19.12.2013 Tarih ve B.No.2013/817 Sayılı Mehmet Akdoğan ve diğerleri Kararı, §38, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

tesis edildiğinde bu işlemin iptali istemiyle vergi yargısına başvurabilme hakkı bulunmaktadır. Ayrıca açtığı davada yürütmeyi durdurma müessesesinin varlığı sayesinde bu işleme karşı hızlıca karar alabilecektir. Yine kendisine haksız bir müdahale uygulandığına yargıca karar verildiğinde uğranılan maddi ve manevi zararlar için ayrıca yargıya başvurabilme hakkının olması da müdahaleyi ölçülü kılmaktadır. Teminat miktarı ağır olsa da ödendiğinde mükellefiyetini tekrar tesis edebilmesi de müdahaleyi orantılı kılan başka bir unsurdur.

Orantılılık ilkesi yönünden eleştirilecek birkaç husus bulunmaktadır ki birinci husus, nezdinde işlem yapılanın işleme katılımının sağlanmasına yönelik güvence bulunmamasıdır. Kişilerin mükellefiyet kaydı resen terkin edilmeden önce savunmasının alınması hem savunma hakkı yönünden ve hem de iyi yönetim ilkesi⁸ yönünden gerekli bir unsurdur. Mükellefiyet kaydının terkin edilmesi ağır bir müdahale olduğundan bu işlem tesis edilmeden hemen önce kişi hakkında ulaşılan kanaate karşı kişinin savunmasının alınması ve kişi hakkında işlem tesis edilirken kişinin de mümkün olduğu surette işlemlere katılması gereklidir. Bu husus, hem idarenin yanlış bir işlem yapmasını önleyebilecek hem de uyuşmazlığın idari aşamada çözülmesini sağlayabilecektir. Tebliğ'de her ne kadar gerek görülmesi halinde mükelleften bilgi ve belge istenilebileceği düzenlenmiş olsa da mükellefle yapılan görüşmenin Kanun'da zorunlu bir unsur olarak düzenlenmesi gerekirdi. Bu görüşmede kendisi hakkında yapılan olumsuz tespitlere karşı iddialarını sunabilirler ve idarece de bu iddialar etkin şekilde değerlendirilebilirdi. Zira mükellefe bu denli ağır bir müdahalede bulunulmadan önce mükellefin sürece dâhil edilmesi orantılılığı sağlamada

⁸ "İyi yönetim, demokratik bir yönetimin kurulması için gerekli tüm ilkeleri içeren yeni bir anlayıştır. Bu ilkeler; katılımcılık, saydamlık, hesap verebilirlik, etkinlik, tutarlılık, adillik ve hukuka bağlılık olarak sıralanabilir." (Toksöz, 2008).

Furkan BUYAN

önemli bir rol oynayabilirdi. Örneğin birtakım işlemlerin tekemmülünden sonra mükellef, komisyon önünde izahat vermesi için bir bilgi isteme yazısıyla çağırılabilirdi (Akkaya, 2022).

Orantılılık ilkesi yönünden getirilebilecek ikinci eleştiri ise Kanun'da vergi incelemesine sevk edileceğinden bahsedilmekle birlikte incelemenin ne kadar sürede tamamlanması gerektiği ve incelemeye sevk edilmekle birlikte inceleme yapılmazsa veya belirli bir sürede tamamlanmazsa ne olacağına yönelik bir belirleme olmamasıdır. Yukarıda da belirtildiği üzere mükellefin incelemeye sevk edilmemesi durumunda yapılan işlemin hukuksuz olacağı açık olmakla birlikte mükellef hakkında incelemeye sevk edilmesine rağmen incelemeye başlanmazsa veya inceleme makul sürede tamamlanmazsa mükellefin durumu sürüncemede kalacaktır.

VUK 160/A maddesi kapsamında resen terkin müessesesinin Anayasa'ya aykırılığına ilişkin değerlendirmelerimiz bu yönde olsa da AYM'ce söz konusu Kanun maddesine yapılan somut norm denetimi sonucunda verilen karar⁹ oyçokluğuyla başka yönde olmuştur.

AYM'nin kanunilik ilkesi yönünden yaptığı değerlendirmedeki çoğunluk görüşü, bizim değerlendirmemizden farklı olarak, madde hükümlerinin belirli olduğu yönündedir. Kararda; belirlilik ilkesi yönünden hangi kriterlerin esas alınacağı ve Bakanlıkça hangi kriterler esas alınarak düzenleme yapılabileceğinin Kanun'da açıkça düzenlendiği belirtilmiştir. Yukarıda da değinildiği üzere Bakanlıkça da bunlar gibi birtakım kriterler yönünden analiz yapılabileceği belirtilmiş olmasına karşın bu analiz sonucu neticesinde ulaşılan hangi sonuçların bizi sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna varmayı gerekli kılacağına yönelik bir belirleme yoktur. Tebliğ'de de ilgili görülebilecek tek

⁹ Anayasa Mahkemesi, 16.02.2023 Tarih ve E.2022/146, K.2023/31 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

kısımında genel olarak bu kriterlerin artırıldığı görülmektedir.¹⁰ Tebliğ’de sadece “...kapasitesi ile beyan ve bildirimlerinin uyumlu olup olmadığı” ifadesi bizim aradığımız nitelikte bir köprü görevi olabilir.

Belirtildiği üzere ilgili karar oyçokluğuyla alınmış ve karşı oylarda belirlilik ilkesi üzerine çokça görüş ifade edilmiştir. İlk karşı oy gerekçesinde iki temel belirsizlik olduğundan bahsedilmiştir. İlki sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması sonucuna götürecek kriterlere yönelik Kanun’da “gibi” ifadesi kullanıldığından hangi kriterlerin esas alınacağı yönünde belirsizlik olduğuna ilişkindir. İkincisi ise münhasıran sahte belge düzenlemesi durumunda VUK’un 160. maddesi kapsamında da resen terk müessesesi olmasına karşın kanun koyucunun münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmesi durumuyla sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması durumu arasındaki farkı tam olarak ortaya koyamamış olmasıdır.

Diğer karşı oy gerekçelerinde ise mükellefiyet terkinine ilişkin esaslar Kanun’da belirtilmediğinden (Kanun’da yalnızca sahte belge düzenleme riskinin yüksekliği kriter olarak alındığından), idareye verilen yetkinin belirsizliği ve kapsamının genişliği yönünden eleştiri konusu yapılmıştır ve bu hususların Kanun’da açıkça düzenlenmesi gerektiği belirtilmiştir.

Gereklilik kriteri yönünden ise AYM; resen terkin işleminin ağır bir müdahale olduğu, bu bağlamda daha hafif müdahale olarak teminat gösterme yükümlülüğünün de bulunduğu ancak etkili sonuç gösterme-

¹⁰ “Bu kapsamda, mükelleflerin aktif ve öz sermaye büyüklükleri, iş yeri, taşıt, makine, teçhizat, demirbaş bilgileri ve çalışan sayıları itibarıyla üretim ve/veya ticaret/faaliyet kapasitesi ile beyan ve bildirimlerinin uyumlu olup olmadığı, haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma yönünden rapor/tespit bulunup bulunmadığı, alış ve satış yaptıkları mükellefler hakkında düzenlenen/yapılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma rapor/olumsuz tespit bilgileri, ortaklık yapısı ile ortaklara ilişkin bilgiler gibi hususlara bağlı olarak analiz ve değerlendirme çalışmaları yapılır.”

Furkan BUYAN

yeceği yönünden değerlendirme yapmıştır. Ancak devamında ise takdir yetkisi kapsamında kaldığı değerlendirilerek kanun koyucunun takdir yetkisine saygı duyulmuştur.

Ancak bir karşı oy gerekçesi ise; risk kavramının bir kanaate dayanması ve geleceğe yönelik olmasından dolayı doğrudan en ağır bir yöntemin tercih edilmesinin demokratik bir toplum bakımından gerekli olmadığı yönündedir. Karşı oyda geleceğe yönelik olmasından bahsedilmişse de Kanun'da kastedilen anlamın bu doğrultuda olmadığı görüşündeyiz. Zira Kanun'da sahte belge düzenleme riski yüksek olması durumuyla yalnızca gelecekte düzenleme riskinin yüksekliğinden bahsedilmemekte daha çok mevcut durumda ve geçmişte sahte belge düzenlemiş olması riskiyle ilgilenmektedir. Kanun'da belirtilen kriterlere göre yapılacak analiz sonucunda da ulaşılabilecek sonuç mükellefin o anki ve geçmişteki verilerinden hareketle olacaktır. Kanun koyucunun ise; mükellefin o anda ve geçmişte sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması durumunda gelecekte de düzenleyeceği varsayımından hareket ettiği kanaatindeyiz. Zira yukarıda da yer verildiği üzere Tebliğ'de bu müessesenin amacı sahte belge üretmeye devam edilmesinin engellenmesi olarak belirtilmiştir.

Ölçülülük ilkesi yönünden ise çoğunluk görüşüyle benzer sonuçlara varılmıştır. Kararda öncelikli olarak sahte fatura ticareti yapanların tüm önlemlere rağmen engellenemediğinden ve bu terkin müessesesine bunun sonucunda başvurulduğundan bahsedilmiştir. Sonrasında ise yargı yolunun açık olması ve hızlı bir şekilde müdahaleyi etkisiz hale getirme imkânının olmasından dolayı aşırı külfet yüklenmediği sonucuna varılmıştır. Ölçülülük ilkesine yönelik koyduğumuz iki şerh saklıdır.

Karşı oy gerekçelerinde sıklıkla değinilen bir konu ise risk kavramı üzerinedir. Risk kavramının belirsiz olmasına ve kesin kanaat oluşturmamasına değinilmiştir. VUK 160/A maddesi kapsamında yapılan terkinde de bu risk faktörünün ağır bastığı ifade edilmiştir.

Kanun'da risk kavramı belirsiz olsa da işin uygulama kısmında risk faktörü çok da belirsiz değildir. Bu düzenleme öncesinde sahte belge düzenleme nedeniyle kişilerin mükellefiyet kayıtlarının terkin edilebilmesi ancak VUK 160. maddede belirtildiği üzere hakkında yapılacak inceleme sonucunda tespit edilen hususlara göre olmaktaydı. Vergi incelemesi sonrası düzenlenen raporda ise VUK'un 160/A maddesi kapsamında terkin müessesesinde de ele alınan kriterler yönünden değerlendirme yapılmaktadır. İki yöntemde de mükelleflerin tarh dosyasında bulunan bilgilere, beyannamelere, bildirimlere, hakkında tutulan yoklamalara, fatura aldığı ve verdiği mükellefler hakkındaki tespitlere, çalışanlara, emtiası bulunup bulunmadığına, araç ve gayrimenkulünün bulunup bulunmadığına, deposunun ve şubesinin olup olmadığına, sermayesinin bulunup bulunmadığına yönelik tespitler yönünden değerlendirme yapma imkânı vardır¹¹. Zira incelenecek mükelleflerin tespiti sırasında da Vergi Denetim Kurulu Risk Analizi Sisteminden elde edilen verilerden yola çıkılmaktadır (Çavdar, 2022: 52).

Bir yöntemde tespitlerin değerlendirilmesi neticesinde yapılacak detaylı inceleme ile sahte belge düzenleyicisi olduğu sonucuna ulaşılrken diğer yöntemde ise yalnızca sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu sonucuna varılacaktır. Aradaki farkı ise vergi incelemesinin olup olmaması ve ulaşılan sonucun doğurduğu yükümlülükler oluşturmaktadır. Örneğin her iki sonuç da idari bir tespit olmakla birlikte sahte belge düzenleyicisi olduğu sonucuna varıldığında aynı zamanda bu fiil VUK'un 359. maddesi kapsamında suç sayıldığından cezai sorumluluk aşaması da doğacaktır. Ancak sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu sonucu tek başına cezai sorumluluğun doğmasına yol açmayacak, yine incelemenin yapılıp raporun yazılması beklenecektir.

¹¹ Vergi incelemesinde farklı olarak mükelleflerin yasal defter ve belgelerinin incelenmesi, karşıt incelemeler yapılması, ilgili ve ilişkili kişilerin ifadelerine başvurulması, banka kayıtlarına ulaşılması gibi daha çok detaya ve derine inen araştırma yapma imkânı bulunmaktadır.

III. MÜESSESENİN VERGİ YARGISI İÇTİHATLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

VUK madde 160/A düzenlemesini Anayasa'ya aykırılık yönünden değerlendirdiğimizde çalışma ve sözleşme hürriyetine bu Kanun kapsamında yapılan müdahalenin yukarıda açıklanan gerekçelerle belirlilik kriterini sağlamadığı kanaatindeyiz. Yine ölçülülük yönünden yukarıda belirttiğimiz iki şerh saklıdır. Ancak söz konusu düzenleme, AYM tarafından Anayasa'ya aykırı bulunmadığından vergi hukukuna yerleşmiş bulunmaktadır. Bu düzenleme kapsamında birçok mükellefin mükellefiyet kaydı resen terkin edilmiş ve vergi yargısı kararlarına konu olmuştur. Bir sonraki bölümlerde ise VUK 160/A maddesi kapsamında tesis edilen resen terkin müessesesi idari işlemin unsurları yönünden değerlendirilecektir.

A. Şekil ve Yetki Unsuru Yönünden Değerlendirilmesi

VUK 160/A maddesi kapsamında resen terkin işleminin kesin ve icrai bir nitelikte idari işlem olduğu şüphesizdir. Bu işlemlere karşı görevli merci vergi mahkemeleri olup, mükellefiyet kayıtları resen terkin edilen kişilerin bu durum kendisine tebliğ edildikten sonra 30 gün içinde dava açmaları gerekmektedir.

VUK 160/A maddesi kapsamında resen terkin müessesesi vergi hukukuna girdikten sonra vergi idaresi tarafından yoğun bir şekilde uygulanmaya başlanmış ve haliyle de bu yönde birçok uyuşmazlık görülmeye başlanmıştır. Vergi hukuku açısından yeni bir müessese olmasından kaynaklı aşağıda da görüleceği üzere bazı konularda içtihat birliği olduğundan bahsedilememekle birlikte gün geçtikçe de içtihat aykırılıklarını gidermeye yönelik mekanizmalar ile içtihat birliğinin sağlanacağı kanaatindeyiz. Henüz yeni bir müessese ve bu müesseseye ilişkin düzenlemenin yukarıda açıklandığı üzere belirlilik ilkesini taşımaktan uzak olması nedeniyle içtihat farklılıkları bulunmaktadır ancak bu uygulamanın şekillenmesini ise yine bu içtihatlar sağlayacaktır.

Bilindiği üzere idari işlemlere karşı açılan iptal davalarında işlemin yetki, şekil, sebep, konu ve maksat yönlerinden hukuka uygun olup olmadıkları değerlendirilmektedir. Sonraki başlıklarda da ilk olarak şekil ve yetki unsuru yönünden bazı hususlara yer verilecektir.

1. Vergi İncelemesine Sevk Edilmesinin Zorunlu Olup Olmadığı Yönünden Değerlendirilmesi

Yukarıdaki bölümde mükellefin VUK 160/A maddesi kapsamında terkin edilmeden önce vergi incelemesine sevk edilmesinin zorunluluğu ve faydalarından bahsedilmişti. Buna ilişkin olarak İstanbul 13. Vergi Mahkemesince verilen bir kararda¹² gerekçe şöyledir:

“(…) ilgili mevzuat gereği 213 sayılı Kanun'un 160/A maddesi kapsamında mükellefiyet kaydı terkin edilecek mükelleflerin terkin işleminden önce vergi incelemesine sevk edilip hakkında yoklama yapılması gerekliliği açık olup, her ne kadar davacı nezdinde yoklama yapılmışsa da, Kanun hükmünde diğer bir şart olarak belirlenen “incelemeye sevk etme” işleminin gerçekleşmediği ve emredici usulü işlemin yerine getirilmediği anlaşıldığı (...)” gerekçesiyle işlemin iptaline karar verilmiştir.

Söz konusu kararda Mahkeme, bu kapsamda yapılan resen terkin işlemlerinde vergi incelemesine sevk edilmesini Kanun'un emredici bir şekil şartı olarak görmüştür. Ancak karara karşı yöneltilen istinaf incelemesi neticesinde verilen kararda¹³ aşağıdaki gerekçeyle ilk derece mahkemesi kararı kaldırılmış, işin esası tekrardan değerlendirilip mükellefin sahte belge düzenleme riski yüksek olduğu gerekçesiyle davanın reddine karar verilmiştir:

“(…) mükellefin, hakkında yapılan analiz ve değerlendirme çalışmaları neticesinde, sahte belge düzenlediği yönünde ciddi kuşkular

¹² İstanbul 13. Vergi Mahkemesi, 15.06.2023 Tarih ve E.2023/637, K.2023/1549 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

¹³ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 28.11.2023 Tarih ve E.2023/3424, K.2023/3951 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

Furkan BUYAN

doğuran doneler bulunması nedeniyle, sahte belge düzenleme riskinin yüksek görülmesinin, madde kapsamında işlem tesis edilebilmesi için yeterli bulunduğu, maddenin devamında, mükellef hakkında yapılan inceleme sonucunda, hakkında olumsuz rapor düzenlenmemesi (inceleme sonucu tespit edilen hususların, mükellefin sahte belge düzenlediği hususunda yeterli veri teşkil etmemesi) durumunda, mükellef aleyhine tesis edilen tedbir niteliğindeki işlemin sonuçlarını ortadan kaldırmaya yönelik düzenlemelere de yer verilmesinin, bu kabulü doğrular nitelikte olduğu sonucuna varılmaktadır.”.

Bu kararda açıkça olmasa da incelemeye sevk edilmesinin zorunlu olmadığı kabul edilmiştir.

Başka bir uyuşmazlıkta ise Ankara 4. Vergi Mahkemesi’nin bir kararında¹⁴ aşağıdaki gerekçeyle dava konusu işlemin iptaline karar verilirken karar, istinaf aşamasından da geçerek¹⁵ kesinleştiği görülmektedir:

“(…) sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükelleflerin vergi incelemesine sevk edileceği” yönündeki düzenleme gereği vergi incelemesine sevk edildiğine dair bilgi ve belgelerin verilen ara kararlar istenilmesine rağmen dosyaya ibraz edilmemiş olması karşısında, dava konusu edilen işlemde hukuka uygunluk görülmediği (...)”.

VUK 160/A maddesi kapsamında resen terkin işleminden önce mükellefin incelemeye sevk edilmesi durumunun Kanun’da emredici bir şekil (usulü) bir şart olup olmadığı konusunda vergi yargısında içtihat birliği bulunmamaktadır¹⁶. Bizim görüşümüz ise yukarıda açıkla-

¹⁴ Ankara 4. Vergi Mahkemesi, 07.12.2023 Tarih ve E.2023/502, K.2023/2174 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

¹⁵ Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi, 04.12.2024 Tarih ve E.2024/843, K.2024/3981 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

¹⁶ Vergi incelemesinin zorunlu olduğuna yönelik diğer kararlar: İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesi, 12.12.2024 Tarih ve E.2024/1467,

dığımız gerekçelerle Kanun'da açıkça düzenlenmiş bir emredici hüküm olduğu yönündedir. Zira uygulamaya ilişkin Tebliğ'in tesis edilecek işlemler başlığı altında¹⁷ belirttiği işlemlerde incelemeye sevk edilmesi de düzenlenmiştir. Yine Kanun'un devam maddelerinde ve Tebliğ'in ilgili kısımlarında teminata ilişkin düzenlemeler yapıp, alınan teminatın akıbetinin neticelenmesi için de vergi incelemesinin yapılması zorunluluğu doğmaktadır.

2. Yoklamanın Zorunlu Olup Olmadığı Yönünden Değerlendirilmesi

Yukarıda da açıklandığı üzere resen terkin işlemi öncesinde mükellef nezdinde bir yoklama yapılması, Kanun'un getirdiği zorunluluklardan birisidir. Yine uygulamaya yönelik Tebliğ'de¹⁸ de mükellef nezdinde yapılan yoklama ile de yetinilmemiş, mükellefe ulaşılamaması durumunda mükellefin ikametgâh adresinde de yoklama yapılacağı düzenlenmiştir.

Bu konuya ilişkin bir kararda¹⁹ "Dolayısıyla dava konusu işlemin tesis edilebilmesi için 213 sayılı Kanun'un 160/A maddesinde ön şart

K.2024/3175 Sayılı Karar; Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 11.12.2024 Tarih ve E.2024/625, K.2024/2407 Sayılı Karar; İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 16.09.2024 Tarih ve E.2024/1155, K.2024/1423 Sayılı Karar; Bursa Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 14.11.2023 Tarih, E.2023/277, K.2023/1226 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

¹⁷ "4.1.2. Çalışma Sonucunun İlgili Birime Aktarılması ve Müteakiben Tesis Edilecek İşlemler

Bakanlık ilgili birimlerinin re'sen ya da ihbar, şikâyet, diğer kurum ve kuruluşlar veya Başkanlık birimleri tarafından yapılan bildirimler üzerine yapacağı analiz ve değerlendirme çalışmaları neticesinde sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespit edilen mükelleflere ilişkin bilgiler, mezkûr madde kapsamında mükellefiyet terkin işlemlerine başlanılması amacıyla Başkanlık aracılığıyla ilgili vergi dairesi başkanlığına/defterdarlığa/vergi dairesi müdürlüğüne aktarılır ve söz konusu mükellefler vergi incelemesine sevk edilir."

¹⁸ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği (Sıra No: 520).

¹⁹ İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, 30.09.2024 Tarih ve E.2024/710, K.2024/1488 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

Furkan BUYAN

olarak öngörülen yoklamaların hukuka uygun olarak yapıldığının davalı idarece ortaya konulamaması karşısında, dava konusu işlemde hukuka uyarlık görülmemiştir.” gerekçesiyle kabul kararı verilirken karar istinaf aşamasında da²⁰ onaylandığı görülmektedir. Bu kararda resen terk müessesesinin hukuka uygunluğu denetlenirken usulüne uygun bir yoklama bulunmaması hususu doğrudan iptal sebebi olarak sayılmıştır.

Ancak yargıda tüm görüşler bu yönde değildir. İstanbul 9. Vergi Mahkemesince verilen bir kararda²¹ aşağıda yer verilen gerekçeyle dava konusu işlemin iptaline karar verilmiştir:

“(…) anılan yoklamada "nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamı bulunamamıştır" şerhi bulunmasına rağmen, yoklama fişlerinde, polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatıldığına dair şerh bulunmadığı veya davalı idarece buna ilişkin herhangi bir belge ibraz edilmediği anlaşıldığından, e-yoklama tutanaklarının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun emrettiği şekilde tutulmadığından, söz konusu yoklama fişlerinde yer alan ve doğruluğu kanunda belirtilen polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar heyeti, meclis üyelerinden birine teyit ettirilmeyen veriler ve yine bu veriler delil kabul edilerek davacının tarh dosyasında yer alan ve davacı tarafından düzenlenen fatura tutarları birlikte yorumlanarak ulaşılan sonuçtan hareketle davacı şirketin mükellefiyetinin re'sen terkin edilmesi işleminde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.”.

Karara karşı yapılan istinaf başvurusunda ise istinaf dairesince alınan kararda²² aşağıdaki gerekçeyle davanın reddine karar verilmiştir. “(...) yukarıda özetlenen tespitlerin, davacının sahte belge düzenlediği

²⁰ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 18.12.2024 Tarih ve E.2024/3043, K.2024/2963 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

²¹ İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, 28.06.2024 Tarih ve E.2024/166, K.2024/1166 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

²² İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesi, 28.11.2024 Tarih ve E.2024/2591, K.2024/3038 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

yönünde ciddi kuşklar doğuracak ve sahte belge düzenleme yüksek riski nedeniyle davacının incelemeye sevkı ile hakkında 213 sayılı Kanunun 160/A maddesi kapsamında işlem tesisi için yeterli nitelikte olduğu sonucuna varıldığından, dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.”.

Bu kararda terkin işleminden önce yoklama yapılmasının zorunlu bir unsur olmadığı kabul edilmiştir.

Başka bir kararda²³ ise aşağıda yer verilen gerekçeyle yoklama usulüne uygun tutulmadığından yoklamadaki tespitler aleyhine değerlendirilmemiş, ancak doğrudan iptal sebebi sayılmayarak diğer tespitler göz önünde tutularak davanın kabulüne karar verilmiştir.

“(…) adreste bulunulmadığı yönündeki yoklamaların farklı Bölge İdare Mahkemeleri kararları arasındaki aykırılığın "elektronik yoklama sırasında nezdinde yoklama yapılanın veya temsilcisinin bulunmaması ya da bu şahısların imzadan çekinmesi halinde elektronik yoklama neticesinde düzenlenen yoklama fişini temsil eden elektronik yoklama imza formunun Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmasının gerektiği" yönünde giderilmesine dair Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunun 13.06.2024 tarih ve E:2023/10 K:2024/5 sayılı kararında belirtilen usule uygun olmamasından söz konusu yoklamalarda belirtilen hususların davacı aleyhinde değerlendirilmesinin mümkün olmaması (...)”

Yargı yerlerince verilen farklı kararlar değerlendirildiğinde yoklama yapılmasının, VUK 160/A maddesi kapsamında terkin işlemi için zorunlu bir şekli unsur olup olmadığı yönünde bir içtihat birliği bulunmamaktadır. Kararların üç farklı noktada toplandığı görülmektedir. Bazı mahkemelerce yoklamanın olmaması veya usulsüz olması şekli

²³ Adana Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 21.11.2024 Tarih ve E.2024/1238, K.2024/2143 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

Furkan BUYAN

eksiklik olarak değerlendirilip doğrudan iptal sebebi sayılırken, bazı mahkemelerce şekli bir zorunluluk olarak sayılmamaktadır. Bir başka nokta ise yoklamanın olmaması veya usulsüz olmasının mükellefin aleyhine sonuç doğurmayacak şekilde değerlendirildiği görülmektedir. Bu son görüşte yoklama yine zorunlu unsur olarak sayılmamakta ancak yoklama usulsüz kabul edildiğinde yoklama neticesinde elde edilen tespitler mükellefin aleyhine değerlendirilmemektedir. Bizim görüşümüz ise Kanun'da ve Tebliğ'de açıkça öngörülmesi sebebiyle resen terkin işleminin zorunlu bir şekil şartı olduğundan yoklamanın yapılmamış olması veya yapılmamış sayılması hususlarının doğrudan iptal sebebi olduğu yönündedir.

3. Komisyon Kararının Olmaması Yönünden Değerlendirilmesi

Kanun'da belirtildiği üzere yoklama sonrasında vergi dairesinin Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde vergi dairesinin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydının terkin edileceği öngörülmektedir. Tebliğ'de ise vergi dairesi nezdinde oluşturulan bir komisyon oluşturulacağı, komisyon tarafından sahte belge düzenleme riski yüksek olduğuna kanaat getirilmesi durumunda komisyon görüşünün bir tutanağa bağlanacağı ve vergi dairesi başkanı veya defterdar tarafından onaylanacağı düzenlenmiştir. 03.07.2024 tarih ve 32591 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle vergi dairesi başkanlıkları 01.09.2024 tarihi itibarıyla kaldırıldığından onayı yapabilecek makam olarak yalnızca defterdar kalmıştır.

Yapılan düzenlemeler neticesinde resen terkin işleminde yetkili makamın vergi dairesi nezdinde oluşturulan komisyon olduğu anlaşılmaktadır. Söz konusu resen terkin işlemi bu komisyon tarafından tesis edilmediğinde işlemin yetki yönünden sakat olmasına neden olacaktır. Düzenlemelerde yalnızca komisyon kararı ile yetinilmemiş komisyon kararının Defterdar tarafından onaylanması gerektiği de düzenlenmiştir.

Buna ilişkin bir kararda²⁴ ise gerekçe aşağıdaki gibidir.

“(...) işlemin tesisine dayanak alınan kararın Vergi Dairesi Başkanı ya da Defterdar onayına sunulduğunu ve onaylandığını gösteren belgelerin eksiksiz ve tam olacak şekilde okunaklı birer örneğinin gönderilmesi istenildiği, ancak idarece, dava dosyasına vergi dairesi başkanı ya da Defterdarın onayını taşıyan bir işlem sunulmadığı görülmüştür. Bu durumda Kanunda aranan açık şartları taşımadan tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uygunluk görülmemiştir.” Bu kararın aksine bir karar bulunmadığı kanaatindeyiz.

VUK 160/A maddesi kapsamında yapılan resen terkin müessesesinde şekil ve yetki unsuru yönünden yaygın olarak görülebilecek hukuka aykırılıklar bunlardır. Yetki yönünden resen terkin işlemini tesis edecek vergi dairesinin mükellefin kayıtlı olduğu vergi dairesi (mükellefiyeti tesis eden vergi dairesi) olması gerektiği hususu da eklenebilir. Yetki ve şekil unsurları dışında idari işlemi oluşturan diğer unsurlar ise sebep, konu ve maksattır. İşlemin genel maksadını genelden özele kamu yararı, mali ve belge düzeninin sağlanması, sahte belge düzenlenmesinin önlenmesi gibi sıralayabiliriz. Bu gibi amaçlar dışında işlem tesis edildiğinde işlemin maksat yönünden hukuka aykırılığı tartışılabilir. Ancak her idari işlem kamu yararı ile tesis edildiği varsayımına dayandığından öngörülen amaçlar dışında hukuka aykırı bir amaç için tesis edildiği iddia edildiğinde, ispat külfeti iddiayı ileri sürerek olacaktır.

VUK 160/A maddesi kapsamında yapılan resen terkin müessesesinin sebep ve konu unsuru ise işlemin esasını oluşturmaktadır. Bir sonraki bölümde ise örnek yargı kararlarıyla bu unsurlar yönünden değerlendirme yapılacaktır.

²⁴ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi, 28.11.2024 Tarih ve E.2024/1495, K.2024/3534 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

Furkan BUYAN

B. Sebep ve Konu Unsurları Yönünden Değerlendirilmesi

VUK 160/A maddesinde resen terk müessesesinin sebebi Kanun'da sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması olarak belirtilmiştir. Bu husus, aynı zamanda terkin işleminin gerekçesini de oluşturmaktadır. Konu unsuru yönünden sahte belge düzenleme riskinin yüksek olmasına bağlanan sonuç ise resen terkin işleminin kendisidir.

Yukarıdaki kısımlarda belirtildiği üzere sahte belge düzenleme riskinin yüksek olup olmadığına ulaşabilmek için düzenlemelerde belirtilen kriterler yönünden analiz faaliyeti gerçekleştirilecektir. Bu analiz faaliyeti neticesinde ise sahte belge düzenleme riskinin yüksekliğine götüren sonuç ise mevcut düzenlemelerde sadece analiz sonucunda elde edilen kapasite ile beyanlarının uyuşup uyuşmamasıdır. Aşağıda yer verilen örnek yargı kararlarında üzerinde durulan en önemli husus da budur. Ancak bu hususun yanı sıra her ne kadar mükellefin kapasitesini belirlemeye yönelik bir kriter olmasa da vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmemesi, vergilerin ödenip ödenmemesi gibi birçok tespitin de değerlendirildiği görülmektedir.

Örnek olarak verilecek bir kararda²⁵ resen terkin işlemine dayanak alınan komisyon kararında mükellef hakkında birtakım olumsuz

²⁵ İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, 24.10.2024 Tarih ve E.2024/1364, K.2024/1977 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP), (Söz konusu Karar İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesinin 30.12.2024 Tarih ve E.2024/2761, K.2024/3397 Sayılı Kararıyla onanarak kesinleşmiştir.)

"Maddi olayda, vergi dairesi nezdinde oluşturulan komisyon kararında bir takım olumsuz değerlendirmelere yer verilmişse de, davacıya ait iş yeri adresinde yapılan yoklamada faaliyete devam edildiğinin, faaliyete yönelik makine ve teçhizatın bulunduğu, işçi çalıştırıldığı tespit edildiği, anılan komisyon kararında davacıya ait iş yeri adresinde 213 sayılı Kanun'un 160/A maddesi kapsamı haricinde daha önce yapılmış herhangi bir yoklama bulunup bulunmadığı, alış ve satış ilişkisi içerisinde olunan mükellefler hakkında sahte belge düzenleme yönünden yapılmış kapsamlı tespitleri içeren vergi tekniği raporlarının bulunup bulunmadığı, var ise söz konusu raporlara istinaden anılan mükellefler hakkında vergi idaresince herhangi bir işlem tesis edilip edilmediği, işlem tesisi halinde işlemlerin hangi aşamada oldukları, davacı şirket adına kayıtlı taşıt veya gayrimenkul olup olmadığı, emtia mevcudunun ne olduğu hususlarında

tespitlere yer verildiğini belirtmekle birlikte düzenlemeler kapsamında belirtilen kriterler yönünden tespit ve değerlendirme yapılmadığı gerekçesiyle işlemin eksik inceleme ve araştırmaya dayalı olduğuna karar verilmiştir. Yapılan düzenlemelerde mükellefin tarh dosyasında bulunan tüm bilgilerin değerlendirileceği düzenlendiğinden yalnızca olumsuz tespitler dikkate alınarak işlem tesis edilmesi durumunda işlem hukuka aykırı olacaktır. Karardan çıkan önemli bir sonuç ise idari işlemlerin iptali istemiyle açılan davalarda Mahkemelerin yalnızca hukuka uygunluk denetimi yapacağı, idarenin yerine geçerek işlem tesis edemeyeceği sonucudur. Zira yer verilen kararda yalnızca resen terkin işlemine dayanak alınan komisyon kararındaki gerekçeler (idareyi işlem tesisine götüren sebepler) yönünden değerlendirme yapılmıştır. Mahkemenin yapacağı ara karar ile komisyon kararında belirtilmeyen hususlara ilişkin bilgi ve belgeleri talep edip, gönderilen bilgi ve belgelere göre sahte belge düzenleme riskinin yüksek olup olmadığını değerlendirme imkânı olduğu açıktır. Ancak idarenin yapmamış olduğu araştırmanın Mahkeme eliyle yapıлып eksik inceleme ve araştırmaya dayanılarak tesis edilen işlemin yargı yerince hukuka uygun hale getirilmesi iptal davasının kapsamını aşacaktır.

Başka bir kararda²⁶ ise mükellefin yasal düzenlemelerde belirtilen birtakım kriterler yönünden tespit edilen kapasitesinin düzenlediği fa-

herhangi bir tespit ve değerlendirmeye yer verilmediği görülmekle, yapılan tespitlerin tek başına davacının sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu hususunu ortaya koyabilecek nitelik ve yeterlilikte olmadığı sonucuna ulaşıldığından, eksik inceleme ve araştırmaya dayalı olarak tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmamaktadır.”

²⁶ İzmir 4. Vergi Mahkemesi, 11.09.2024 Tarih ve E.2023/1230, K.2024/927 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP), (Söz konusu Karar İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 25.12.2024 Tarih ve E.2024/2003 K.2024/2211 Sayılı Kararıyla onanarak kesinleşmiştir.).

“Yukarıda yer verilen ve dava konusu işleme done teşkil eden tespitler incelendiğinde, gerçek bir ticari faaliyette bulunduğu ilişkin herhangi bir tespit olmaması, tanzim ettiği fatura içeriği mal ve hizmet teslimlerini sağlayacak anlamda sermaye yapısı, iş gücü, araç-gereç, depo veya kiralık başkaca

Furkan BUYAN

turalarda belirtilen mal teslimlerini veya hizmet ifasını gerçekleştirebilecek düzeyde olmadığı belirtilmiştir. Bunun yanı sıra mükellefin kapasitesi yönünden doğrudan anlam ifade etmeyen mal alım-satımında bulunduğu mükellefler hakkında olumsuz tespit bulunması ve vergi borçlarının ödenmemesi durumları da olumsuz olarak değerlendirilmiştir ve işlem tesisinin gerekçesi olabileceği kabul edilmiştir.

Mükellefin kapasitesi yönünden doğrudan anlam ifade etmeyen bu tarz kriterlere yasal düzenlemelerde yer verilmektedir. Ancak yasal düzenlemelerde bu kriterler yönünden yapılacak analiz sonucunun (örneğin vergi borçlarını ödemediğinin veya ödemediğinin tespit edilmesinin) bizi nasıl sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu sonucuna götüreceği belirsizdir. Örneğin vergi borçlarının ödenmemesi olumsuz bir tespit olsa da her vergi borcu ödemeyenin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu sonucuna götürecektir yasal düzenlemelerde bir açıklık yoktur ve hayatın olağan akışı içerisinde de bu sonuca ulaşılması beklenemez. Bu tür tespitlerin daha çok işlem tesisi bakımından kullanılabilecek yan gerekçeler olduğu kanaatindeyiz. Ancak bu görüş yasal düzenlemeler ile açıkça ortaya konulmaktan ziyade idarenin uygulamaları ve yargı içtihatlarından çıkan bir sonuçtur.

Başka bir kararda²⁷ ise davacı hakkında komisyon tutanağında yer verilen tespitler değerlendirildikten sonra yalnızca beyan ettiği hasılat

bir iş yerinin bulunmaması, mal alım-satımında bulunduğu mükellefler hakkında olumsuz tespitler bulunması, vergi borçlarını ödememesi gibi hususlar birlikte değerlendirildiğinde söz konusu bu tespitlerin 213 sayılı Kanunun 160/A maddesi kapsamında işlem tesisi için yeterli nitelikte olduğu sonucuna varıldığından davacı hakkında 213 sayılı Kanun'un 160/A maddesi kapsamında tesis edilen dava konusu işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir."

²⁷ İstanbul 4. Vergi Mahkemesi, 11.09.2024 Tarih ve E.2024/382, K.2024/1416 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP), (Söz konusu Karar İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesinin 18.12.2024 Tarih ve E.2024/2778 K.2024/3233 Sayılı Kararıyla onanarak kesinleşmiştir.).

"Yukarıda özetine yer verilen tespitlerin değerlendirilmesinden, davacı şirketin bu denli yüksek tutarda satış hasılatını gerçekleştirecek organizasyon ve sermaye alt yapısına sahip olmaması karşısında; davacının mükellefiyet kaydının re'sen

tutarını gerçekleştirebilecek düzeyde organizasyon ve sermaye altyapısına bir başka deyişle kapasiteye sahip olmaması nedeniyle tesis edilen resen terkin işleminde hukuka aykırılık görülmemiştir. Resen terkin işlemine sebep olan sahte belge düzenleme riskinin yüksekliği için beyan edilen hasılat tutarları ile kapasitesinin uyumsuz olmaması yeterli sayılmıştır.

Başka bir kararda²⁸ ise mükellef hakkında tesis edilen resen terkin işlemine gerekçe olarak beyan ettiği hasılat tutarlarının kapasitesi ile

terkini yönünde tesis edilen dava konusu işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir.”

²⁸ İstanbul 2. Vergi Mahkemesi, 20.09.2024 Tarih ve E.2024/574, K.2024/1630 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP), (Söz konusu Karar İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 12.12.2024 Tarih ve E.2024/3099, K.2024/3165 Sayılı Kararıyla onanmıştır.).

“Dava dosyasının incelenmesinden; davacı şirketin muhasebecisi hakkında, sahte belge düzenleme fiili nedeniyle haklarında vergi tekniği raporu bulunan mükelleflerle bağlantılı olduğu gerekçesiyle düzenlenmiş 16 adet sorumluluk raporu bulunduğu, davacının 2023 yılında 37.851.264,23 TL’lik satışı, 39.146.906,90 TL’lik alışı bulunduğu, bu alışlarının %99,79’luk kısmının sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme nedeni ile olumsuz tespitler bulunan mükelleflerden oluştuğu, 2024 yılında 9.581.928,50 TL’lik satışı, 709.868,01 TL’lik alışı bulunduğu, bu alışlarının %99,56’lık kısmının sahte belge veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme nedeni ile olumsuz tespitler bulunan mükelleflerden oluştuğu, 792,12 TL borcu bulunduğu, 2023 yılında 37.880.743,23 TL KDV matrahı beyan ettiği, 13.620,23 TL ödenecek KDV tahakkuk ettiği, 2024 yılında yüksek miktarda KDV matrahı beyan etmesine rağmen (9.588.044,50 TL) çok düşük tutarda ödenecek KDV (924,90 TL) tahakkuk ettiği, üzerine kayıtlı araç veya gayrimenkul bulunmadığı, ortalama bir işçisi olduğunu beyan ettiği, çalışan sayısının beyan edilen satış hacmi ile orantısız olduğu ileri sürülerek VUK 160/A kapsamında mükellefiyet kaydının terkin edildiği, terkin işleminin iptali istemi ile bakılan davanın açıldığı anlaşılmıştır.

Uyumsuzlukta; davacı hakkındaki olumsuz tespitlere dayanılarak, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu gerekçesiyle mükellefiyet kaydının re’sen terkinde karar verilmişse de, davacı şirketin yapılan yoklamalarda işyerinde faal olduğu, deposunun, satışa hazır ambalaj inşaat malzemelerinin bulunduğu, sigortalı çalışanın olduğu hususlarının tespit edildiği, yoklamaya ek yapılan fotoğraflarda emtianın bulunduğu görüldüğü, yoklamaya ek belgelerde kira kontratı, vekâletname vb. faaliyetin devam ettiğini gösteren evrakların bulunduğu hususları değerlendirildiğinde, hakkında olumsuz tespitler bulunmasına rağmen tamamen sahte fatura düzenlemek üzere mükellefiyet tesis

Furkan BUYAN

uyuşmamasına ilişkin çokça tespit olmasına karşın gerçek bir faaliyeti de bulunduğuna yönelik birtakım tespitler bulunduğundan resen terkin işleminde hukuka uygunluk görülmemiştir. Yasal düzenlemeler lafzi olarak yorumlandığında mükelleflerin VUK 160/A maddesi kapsamına girebilmesi için sahte belge düzenleme riskinin yüksek olmasının yeterli olduğu, ayrıca münhasıran sahte belge düzenleyicisi olması da gerekmeceği sonucuna ulaşılır. Yukarıda da örnek olarak mahkeme kararlarında üzerinde durulan en önemli husus mükellefin kapasitesi ile beyan ettiği hasılatların uyuşup uyuşmamasıdır. Bu yüzden ki sahte belge düzenleme faaliyetinin yanı sıra gerçek bir faaliyeti olan mükelleflerin de mevcut kapasitesi ile beyan ettiği hasılat tutarlarının uyuşmaması durumunda VUK 160/A maddesi kapsamına girmeleri söz konusu olacaktır. Ancak yer verilen kararda bu görüşün aksine mükelleflerin VUK 160/A maddesi kapsamına alınabilmesi için münhasıran sahte belge düzenleyicileri olması ve hiçbir gerçek faaliyetinin olmaması beklenmiştir.

Başka bir kararda²⁹ ise yasal düzenlemelerde dikkate alınan mükellefiyet süresi de göz önünde tutulmuştur. Kararda kuruluşundan itibaren çok kısa süreler içerisinde yüksek tutarlı faturalar düzenlenmesi

ettirilmiş olduğu somut şekilde ortaya konulamadığından, davacının mükellefiyet kaydının re'sen terkin ettirilmesine ilişkin dava konusu işlemde hukuka uyarlık bulunmamıştır.”

²⁹ Ankara 5. Vergi Mahkemesi, 21.12.2023 Tarih ve E.2023/573 K.2023/2114 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP), (Söz konusu Karar Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesinin 04.12.2024 Tarih ve E.2024/1506, K.2024/3973 Sayılı Kararıyla onanarak kesinleşmiştir.).

“Olayda, davacının iş yeri adresinde yapılan yoklamaların olumsuz olması, kuruluşundan itibaren çok kısa sürede çok yüksek tutarlı faturalar düzenlemesi, 2022/10-12 döneminde yapılan yüksek satış tutarlarına uygun bir organizasyonun bulunmaması, ödenmemiş çok yüksek tutarda vergi borcu bulunması karşısında yukarıda hükmüne yer verilen yasal düzenlemede aranılan koşulların gerçekleştiği sonucuna ulaşıldığından, yukarıda yer verilen tespitlere dayanılarak sahte belge düzenleme riski bulunduğundan bahisle 213 sayılı Kanunun 160/A maddesi kapsamında mükellefiyetinin re'sen terkin edilmesi ve teminat istenilmesine ilişkin olarak tesis edilen dava konusu işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir.”

tespiti firmanın kapasitesi yönüyle de ele alınmış ve böyle bir kapasitesinin bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır. Mükelleflerin kurulduktan sonra kısa bir süre içerisinde (buna ilişkin kapasitesi de olmaksızın) yüksek tutarlı faturalar düzenleyerek yüksek cirolara ulaşması esasında sahte belge düzenlemek amacıyla kurulduğunu gösteren güçlü emare olabilir. Somut olayın şartlarına göre de böyle bir hususun bulunması ticari teamüllere aykırılık teşkil edebileceğinden ispat yükünü de mükellefe öteleyebilmektedir. Buna ilişkin bir kararda³⁰ faaliyete başladıktan çok kısa bir süre içerisinde yüksek hasılat tutarlarına ulaşması hacmiyle değerlendirildiğinde iktisadi ve teknik icaplara uygun düşmediği sonucuna varılmıştır.

Başka bir kararda³¹ ise resen terkin işlemine dayanak komisyon kararında mükellefin iş yeri adresinde başkaca firmaların da faaliyette

³⁰ İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, 15.05.2024 Tarih ve E.2024/270 K.2024/975 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP), (Söz konusu Karar İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesinin 29.11.2024 Tarih ve E.2024/1926 K.2024/3093 Sayılı Kararıyla onanmıştır.).

“Bu durumda, yoklamalar esnasında çekilen fotoğraflarda ofis şeklinde bir yer ile üstü saca kaplı bir alanın olduğunun ve söz konusu alanlarda herhangi bir ticari emtianın bulunmadığının görüldüğü, faaliyete başladıktan sonra çok kısa bir süre içerisinde -6 aylık dönemde- 31.435.870,79-TL tutarında fatura düzenlemesinin/ satış yapmasının bu hacme uygun organizasyon yapısı olmadığı dikkate alındığında iktisadi ve teknik icaplara uygun olmadığı, 213 sayılı VUK’un 160/A maddesi ile bu madde uyarınca izlenmesi gereken usullerin belirtildiği 520 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nin ilgili düzenlemeleri gereğince davalı idarece usulüne uygun olarak işlemlerin tesis edildiği ve yukarıda yer verilen tespitler bağlamında davacının sahte belge düzenleme riskinin ilgili Kanun maddesinin aradığı anlamda davacı uhdesinde tam manasıyla gerçekleştiği anlaşıldığından dava konusu işlemde hukuka aykırılık bulunmadığı sonucuna varılmıştır.”

³¹ İstanbul 4. Vergi Mahkemesi, 17.09.2024 Tarih ve E.2024/506, K.2024/1440 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP), (Söz konusu Karar İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesinin 29.11.2024 Tarih ve E.2024/2639, K.2024/3124 Sayılı Kararıyla onanarak kesinleşmiştir.).

“Uyuşmazlık konusu olayda, dava konusu işleme dayanak 01/02/2024 tarihli ve 83071 sayılı komisyon kararı incelendiğinde; davacı şirketin davalı idareye bildirdiği adreste başkaca firmaların faaliyet gösterdiği tespiti dışında herhangi bir tespitin olmadığı, davacı şirketin genel esaslara tabi olduğu ve hakkında düzenlenmiş herhangi bir raporun bulunmadığı, karışık şirketler nezdinde

Furkan BUYAN

bulunduğu tespitinden başka bir tespit olmadığından eksik inceleme ve araştırma nedeniyle işlem hukuka aykırı bulunmuştur. Kararda bu gerekçe de yeterli olabileceksen kararın devamında şirketin banka hesap hareketlerinin kontrol edilmediği gerekçesine de yer verilmiştir. Yasal düzenlemelerde, mükellef analiz edilirken banka hesap hareketlerinin incelenmesi gerektiğine ilişkin herhangi bir zorunluluk bulunmadığı gibi buna yönelik açık bir hüküm de yoktur. Mükellefin banka hesap hareketlerine mükellefin tarh dosyasından erişilebilecek bir bilgi de değildir. Banka hesap hareketlerinin incelenmesi daha çok vergi incelemesi ile mümkündür. Banka hesap hareketlerinin incelenmesinin bizi eksik araştırma ve inceleme sonucuna götürmeyeceği gibi VUK 160/A maddesi kapsamında, yapılan analiz faaliyeti kapsamında da bulunmadığı düşüncesindeyiz.

Başka bir kararda³² ise tek tespit bu olmasa da mükellefin alım yaptığı mükellefler hakkındaki olumsuz tespitlerin bulunması hususu da olumsuz olarak değerlendirilmiştir. Somut uyuşmazlıkta mükellefin

yapılmış somut bir araştırmanın bulunmadığı, davacı şirketin banka hesap hareketlerinin kontrol edilmediği görülmekte olup salt davacı şirket tarafından beyan edilen adreste başkaca firmaların faaliyette olmasının davacı şirketin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğunu göstermeye yeterli olmadığından davacı şirketin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu tespitinin açık, net ve şüpheden uzak delillerle somut olarak ortaya konulamadığı sonucuna ulaşılmıştır.”

³² Bursa 1. Vergi Mahkemesi, 29.03.2024 Tarih ve E.2023/840, K.2024/206 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP), (Söz konusu Karar Bursa Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 29.11.2024 Tarih ve E.2024/893, K.2024/1536 Sayılı kararıyla onanarak kesinleşmiştir.).

“Davacı şirketin hakkında yapılan tespitlerin birlikte değerlendirilmesinden; kuruluşundan kısa bir süre içerisinde yüksek cirolar elde edecek seviyede ticari organizasyonunun ve yeterli işçisinin bulunmaması, çok yüksek ciroya rağmen ödenmesi gereken katma değer vergisi çıkmaması, vergi borcuna ilişkin çok düşük tutarlı ödeme yapılması, alım yaptığı mükelleflerin çoğu hakkında olumsuz tespit bulunması hususları birlikte değerlendirildiğinde, davacı şirketin sahte fatura düzenleme riski yüksek mükellef olarak kabul edilmesinde ve bu tespit doğrultusunda hakkında 213 sayılı Kanun’un 160/A maddesi kapsamında tesis edilen dava konusu işlemde hukuka aykırılık görülmemiştir.”

alış yaptığı mükellefler hakkındaki olumsuz tespitlerin; bu mükelleflerin özel esaslarda olması ve VUK 160/A maddesi kapsamında terkin edilmesidir. Mükellefin mal alış yaptığı firmalar hakkında tespitler yasal düzenlemeler gereği VUK 160/A maddesi kapsamında analiz faaliyeti yapılırken değerlendirilmesi gereken husus olmakla birlikte bu tespitlerin neye dayandığı ve akıbetinin ne olduğu da önem arz etmektedir. Örneğin somut uyuşmazlıkta mal alımı yaptığı mükelleflerin VUK 160/A maddesi kapsamında terkin edilmiş olmalarından dolayı sahte belge düzenleme riskinin yüksekliğinden bahsedilebilecekse de terkin işleminin akıbetini bilinmeden veya araştırılmadan işleme dayanak alınmasının sakıncaları da vardır. Zira mal alımı yapılan mükellefler hakkında tesis edilen bu tarz işlemler sonrasında yargı kararıyla iptal edilmiş olma ihtimali de vardır. Aynı husus, mal aldığı mükellefler hakkında sahte belge düzenlemeden dolayı vergi tekniği raporu bulunması durumunda da geçerlidir. Esasen başkaca mükellefler hakkında tesis edilen işlemler komisyon kararına gerekçe olarak alınıyorsa komisyon kararında bu işlemlerin akıbetinin belirtilmesi de idarenin sorumluluğundadır. İşlemin bir diğer sakıncası ise yalnızca mal aldığı firmalar hakkında olumsuz tespit bulunması durumu mükellefin de sahte belge düzenlediği sonucuna götürecek güçlü bir emare değildir. Zira mükellefler yalnızca sahte belge kullanıcısı da olabilirler ki bu durumda VUK 160/A maddesi kapsamına girmeyeceklerdir.

Yukarıda örnek olarak verilen kararlar bir bütün olarak değerlendirildiğinde vergi yargısıncı uyuşmazlıklarda esas alınan temel kriter beyanları ile kapasitesinin uyuşup uyuşmadığıdır. Bu kapsamda, mükellefin tarh dosyasından elde edilen tespitler, davacı tarafından dava dosyasına sunulan bilgi ve belgelerden yola çıkılarak mükellefin beyan ettiği cirolara ulaşabilecek düzeyde ticari organizasyonu, kapasitesi ve sermayesinin bulunup bulunmadığı sorgulanmaktadır. Bu kapsamda da en önemli husus mükellef hakkında tutulan yoklamalarda tespit edilen hususlar yönünden olmaktadır.

Furkan BUYAN

Vergi yargısınca yapılan yargılamalarda mükellef hakkında tutulan yoklamalar, çalışan sayısı, araç, gayrimenkul, şube veya deposunun olup olmadığı, varsa kapasite raporu, yoklamalar neticesinde tespit edilmiş makine, teçhizat ve emtianın olup olmadığı, sermayesi gibi kriterler yönünden yapılmış tespitlerle mükellefin kapasitesi hakkında bir sonuca ulaşılmaktadır. Bu sonuca ulaşıldıktan sonra ise mükellefin beyan ettiği cirolar ile karşılaştırılmakta ve mükellefin kapasitesinin beyan ettiği mal ve hizmet teslimlerini yapmaya yeterli olup olmadığı değerlendirilmektedir. Mükellefin kapasitesi beyan ettiği ciroları karşılayabilecek düzeyde değilse bu durum sahte belge düzenleme riskinin yüksekliği konusunda ciddi emare teşkil etmektedir.

Vergi yargısınca yapılan yargılamalarda yine vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği, vergi borcunun ödenip ödenmediği hususları yönündeki tespitler de değerlendirilmektedir. Bu yöndeki tespitler tek başına sahte belge düzenleme riskinin yüksekliğine işaret etmese de diğer hususlar hakkında yapılan tespitlerle birlikte değerlendirilmektedir. Yine tek başına sahte belge düzenleme riskinin yüksekliğine işaret etmese de mal alımı yapılan firmalar hakkındaki tespitler de dikkate alınmaktadır. Zira mal alışı yapılan firmaların çoğunluğu hakkında sahte belge düzenlediği yönünde olumsuz tespit bulunması yapılan alışların gerçekliği üzerinde şüphe uyandırmaktadır. Son olarak ise bunlara ek olarak mükellefin ortak ve yöneticilerinin ortak ve yönetici olduğu diğer şirketler hakkındaki tespitler, iş yeri adresinde bulunan diğer mükellefler hakkındaki tespitler, işçileri hakkındaki tespitler (başkaca firmalarda da işçi olup olmadığı, başka firmalara ortak veya yönetici olmadığı, eğer böyle bir durum varsa bu şirketler hakkında yapılan olumsuz tespitler) ve mükellef hakkında (davacı tarafından dava dosyasına sunulan bilgi ve belgeler de dâhil) tüm tespitler bir bütün olarak dikkate alınmakta ve sahte belge düzenleme riskinin yüksek olup olmadığı yönünde sonuca varılmaktadır.

SONUÇ VE ÖNERİLER

Bu çalışma neticesinde ilk olarak VUK 160/A maddesi kapsamında vergi hukukumuzda girmiş olan resen terk müessesesinin yasal düzenlemeler bağlamında kapsamı ve resen terkin işlemi gerçekleştirilmeden önce vergi idaresi tarafından yapılması gereken zorunlu işlemler ortaya konulmuştur. Sonrasında ise bu müesseseyle ilişkin kanuni düzenlemenin, Anayasa Mahkemesi kararı da göz önünde tutularak, Anayasa'ya aykırılığı yönünden değerlendirmelerde bulunulmuştur. Son olarak ise vergi yargısı içtihatları doğrultusunda resen terkin işleminin unsurları yönünden incelenmiştir.

VUK 160/A maddesi ile getirilen resen terkin müessesesinin kapsamını sahte fatura düzenleme riski yüksek olan mükellefler oluşturmakta olup bu sonuca ise Kanun'da ve Kanun'a dayanılarak çıkarılan Tebliğ hükümlerinde belirtilen kriterlerin analizi neticesinde ulaşılmaktadır. Yasal düzenlemelerdeki birtakım kriterler, mükellefin kapasitesini belirlemeye yönelik olup kapasitesine ilişkin ulaşılan sonuç ile beyan ettiği ciolar karşılaştırılmakta ve kapasitesinin üzerinde fatura düzenleyen mükelleflerin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna karar verilmektedir. Yine kapasitesi hakkında doğrudan çıkarım yapmaya elverişli olmasa da mükelleflerin vergi borcu ödemesi, alış satış yaptığı firmalar, kanuni temsilcileri, ortakları vb. hakkındaki tespitler, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi gibi kriterler yönünden de değerlendirilmektedir. Sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükellefler ise vergi incelemesine sevk edilip hakkında yoklama yapılmaktadır. Yargısal içtihatların hepsi bu yönde olmasa da incelemeye sevk edilme ve yoklama yapılması hususlarının Kanun'un aradığı zorunluluklar olduğu sonucuna varılmıştır. Bu işlemlerin tekemmülü neticesinde ise vergi dairesi nezdinde oluşturulan komisyon kararının defterdar tarafından onaylanmasıyla mükellefiyet kayıtları resen terkin edilmektedir.

Furkan BUYAN

Çalışma kapsamında bu müessese; çalışma ve sözleşme hürriyetine aykırılık teşkil edip etmediği yönünden değerlendirildiğinde ulaşılan ilk sonuç, yasal düzenlemenin belirlilik ilkesini taşınamamasıdır. İlk olarak kriterler Kanun'da açıkça belirtilse de bu kriterler yönünden analiz yapılırken hangi sonuca varılması sonucunda sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ulaşılabileceği yönünden arada bir köprü eksikliği mevcuttur. İkinci olarak bu terkin müessesesinin kapsamına kısmen sahte belge düzenleyenlerin de girip girmediğidir. Vergi yargısı içtihatlarında genel olarak sahte belge düzenleme riskinin yüksek olmasının yeterli olduğu, ayrıca hiçbir gerçek faaliyetinin olmaması şartının da aranmadığı kabul edilmekle birlikte aksi yönde görüş de mevcuttur. Ayrıca, düzenlemenin iptali istemiyle AYM nezdinde açılan davada çoğunluk oyu düzenlemenin belirli olduğu yönünde olsa da karşı oy gerekçelerinde belirlilik ilkesine uymadığı yönünde başkaca sonuçlara da ulaşılmıştır. Bunların ilki sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması sonucuna götürecek kriterlere yönelik Kanun'da "gibi" ifadesi kullanıldığından hangi kriterlerin esas alınacağı yönünde belirsizlik olduğuna ilişkindir. İkincisi ise münhasıran sahte belge düzenleme durumunda VUK'un 160. maddesi kapsamında da resen terk müessesesi olmasına karşın kanun koyucunun münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmesi durumuyla sahte belge düzenleme riskinin yüksek olması durumu arasındaki farkı tam olarak ortaya koyamamış olmasıdır. Yine risk kavramının belirsiz olmasının ise keyfi uygulamalara yol açabileceği tehlikesinden bahsedilmiştir.

Ölçülülük ilkesi yönünden de AYM ve bizim değerlendirmemiz neticesinde benzer sonuçlara ulaşılsa da yalnızca iki hususta şerh koymak gerekmektedir. İlk şerh yasal düzenlemede nezdinde işlem yapılanın işleme katılımının sağlanmasına yönelik güvence bulunmamasıdır. Bu durum ise hem savunma hakkı ve iyi yönetim ilkeleri açısından aykırılıklar teşkil edebilecek hem de idari aşamada çözülebilecek

uyuşmazlıkların yargı önüne gelmesine neden olacaktır. Bunların ön-
lenebilmesi için mükellef nezdinde yapılan analiz faaliyeti neticesinde
oluşan olumsuz tespit ve değerlendirmelere ilişkin idari aşamada mü-
kellefin savunmasının alınması gerekmektedir. Böylece mükellef hem
kendisi hakkında tutulan olumsuz tespitler ve değerlendirmeler hak-
kında bilgi sahibi olabilecek hem de bu tespit ve değerlendirmelere
karşı ileri sürdüğü iddialar idare tarafından kabul edilmese de yargı
aşamasında dava açtığında kendisini daha iyi savunabilecektir³³. İkinci
şerh ise yasal düzenlemede mükellefin resen terkin edilmeden önce in-
celelemeye sevk edileceğine yönelik bir açıklık bulunsa da incelemeye
başlanmaması veya incelemenin makul sürede tamamlanmaması yö-
nünden mükelleflere bir güvence sunulmamasıdır. Bu durum ise tesis
edilen resen terkin işleminin ve devamı işlemlerinin (örneğin alınan
teminatın) sürüncemede kalmasına neden olacaktır. Bu nedenle yasal
düzenlemede bu hususlara ilişkin belirleme yapılmalı, incelemeye
sevk edildikten sonra incelemenin başlaması ve tamamlanmasına yö-
nelik kesin ve makul süreler düzenlenmelidir. Yine yapılacak düzenle-
mede makul sürede incelenmeye başlanmaması ve makul sürede ta-
mamlanmaması hususlarının tesis edilen işlemlere etkisinin açıkça dü-
zenlenmesi gerekmektedir.

AYM tarafından düzenlemenin, oy çokluğuyla da olsa, Anayasa'ya
uygun olduğu sonucuna ulaşıldığından bu terkin müessesesi vergi hu-
kukuna girmiş bulunmaktadır. Bu düzenlemeye istinaden tesis edilen
bireysel işlemlere karşı ise vergi yargısında dava açılmakta olup; çalış-
mamızda da yer verildiği üzere usule ve esasa ilişkin birçok karar ve-
rilmiştir. Usulü yönden; resen terkin işlemi öncesinde vergi inceleme-
sine sevk edilmesinin zorunlu olup olmadığı, yoklama yapılması gere-

³³ Mevcut uygulamada mükelleflerin mükellef kaydı resen terkin edildiğinde
yalnızca buna ilişkin bilgilendirme yazısı tebliğ edilmektedir. İlgili komisyon
kararı veya resen terkinine sebep olan olumsuz tespit ve değerlendirmeler
hakkında mükellef bilgi sahibi olamamaktadır.

Furkan BUYAN

kip gerekmediği yönünde güncel içtihatların birlik içinde olmadığı görülmektedir. Bu yöndeki içtihat aykırılıkları VDDK nezdinde bölge idare mahkemesi kararları arasındaki aykırılıkların giderilmesine ilişkin mekanizmayla giderilebilecek türdendir. Esas yönünden ise; ilk ulaşılan sonuç aksi yönde mahkeme kararı olsa da genel olarak kısmen sahte fatura düzenleyenlerin de bu madde kapsamında oldukları yönündedir. İkinci olarak ulaşılan sonuç ise mükelleflerin madde kapsamına girip girmediği değerlendirilirken dikkat edilen en önemli hususun mükellefin kapasitesinin beyan ettiği cirolara ulaşabilecek düzeyde olup olmadığıdır. Bunun yanı sıra vergi borcu ödemesi, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi, alış ve satış yapılan mükellefler, ortak ve yöneticileri, SMMM'si (Serbest Muhasebeci Mali Müşavir) hakkındaki tespitler de yan delil olarak dikkate alınabilmektedir. Vergi yargısı içtihatları; Kanun'un belirlilik ilkesi taşımasından uzak olması nedeniyle birlik içinde değildir. Ayrıca her ne kadar usulü konulardaki içtihat aykırılıkları içtihat aykırılıklarının giderilmesine ilişkin mekanizmalar ile giderilebilecek olsa da işin esasına gelindiğinde mükellef hakkındaki hangi tespitlerin bizi, sahte belge düzenleme riskinin yüksekliği sonucuna götüreceğine ilişkin içtihat farklılıkları, her mükellefin farklı durumlarda olması nedeniyle giderilebilecek nitelikte değildir.

Sonuç itibarıyla çalışma kapsamımızdaki resen terkin müessesesinin sağlıklı şekilde işleyebilmesi için ilk olarak çalışmamızda da değinilen yasal düzenlemelerdeki belirsizliklerin ortadan kaldırılması gerekmektedir. Böylece hem idare hem de vergi yargısınca farklı uygulama ve içtihatlarla sebebiyet verilmeyecektir. İkincil olarak iyi yönetim ilkesi ve savunma hakkı gereği mükellefin de resen terkin sürecine katılımı sağlanmalı ve mükellef nezdinde yapılan analiz faaliyeti neticesinde varılan olumsuz tespit ve değerlendirmelere karşı iddialarını ve açıklamalarını ileri sürebilmesinin sağlanması gerekmektedir. Böylece hem uyumsuzluk çıktığında idari aşamada çözülebilecek hem de

idari aşamada çözülemese de dava açtığında mükellef daha etkin savunma yapabilecektir. Üçüncül olarak Kanun'da mükellefin incelemeye sevk edilmesinden sonra incelemenin başlaması ve tamamlanmasına yönelik makul ve kesin süreler getirilmeli ve bunların gerçekleşmemesi durumunda bu hususların yapılan işlemlere etkisinin belirlenmesi gerekmektedir. Son olarak vergi yargısında, esasa ilişkin içtihat aykırılıklarının giderilmesi zor olsa da usule ilişkin içtihat aykırılıklarının giderilmesi, içtihat birliğinin sağlanması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

DERGİ MAKALELERİ

- Arslan, Ömer Faruk (2019). Sahte Belge Düzenlemeye Re'sen Terk ve Teminat Kalkanı. *Vergi Raporu*. S. 243, 42-49.
- Arslan, Ömer Faruk ve Akçay, Önal (2020). Vergi Usul Kanunu'nun 160/A Maddesinin Uygulamasına İlişkin Tebliğ Taslağı Üzerine Görüş ve Öneriler. *Vergi Raporu*. S. 249, 11-22.
- Çavdar, Fatih (2022). Türkiye'de Vergi İnceleme Sürecinde İncelenecek Mükelleflerin Tespiti. *Gümrük ve Ticaret Dergisi*. 9(30), 46-57.
- Rençber, Altan ve Ovalıoğlu, Selin (2023). Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Re'sen Terkini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*. 14(1), 87-102.
- Yaltı, Billur (2000). Mülkiyet Hakkı Versus Vergilendirme Yetkisi: İnsan Hakları Avrupa Mahkemesine Göre Mülkiyet Hakkına Müdahalenin Sınırı. *Vergi Dünyası*. S. 227, 103-114.

Furkan BUYAN

İNTERNET KAYNAKLARI

Akkaya, Özgür (2022). “Vergi Usul Kanunu 160/A Maddesinin Bir İdari İşlem Olarak Derinlemesine İncelenmesi”. www.alomaliye.com/2022/01/18/vergi-usul-kanunu-160-a-maddesi/#:~:text=VUK%20160%2FA%20kapsam%C4%B1nda%20m%C3%BCkellefiyeti,durumlarda%20bu%20usul%20i%C5%9Flemini%20ger%C3%A7ekle%C5%9Ftirecektir., (Erişim Tarihi: 20.04.2025).

Aksu, Mehmet Faruk (2022). “213 Sayılı VUK Madde 160/A Mükellefiyetin Resen Terk Hükmü Uygulamada Mükellefleri Mağdur Etmektedir”. <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/mehmetfarukaksu/002/>, (Erişim Tarihi: 20.04.2025).

KİTAPLAR

Toksöz, Fikret (2008). “İyi Yönetişim El Kitabı”. https://www.tesev.org.tr/wp-content/uploads/rapor_İyi_Yonetisim_Kaliteli_Yasam.pdf, (Erişim Tarihi: 20.04.2025).

TEZLER

Ak, Emrah (2021). *Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge Düzenleme ve Kullanma Suçlarının Önlenmesine İlişkin Bir İnceleme* [Yüksek Lisans Tezi]. Afyon Kocatepe Üniversitesi.

YARGI KARARLARI

Anayasa Mahkemesi, 16.02.2023 Tarih ve E.2022/146, K.2023/31 Sayılı Karar.

Anayasa Mahkemesi, 19.12.2013 Tarih ve B.No.2013/817 Sayılı Mehmet Akdoğan ve diğerleri Kararı.

Adana Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 21.11.2024 Tarih ve E.2024/1238, K.2024/2143 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

Ankara 4. Vergi Mahkemesi, 7.12.2023 Tarih ve E.2023/502, K.2023/2174 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

Ankara 5. Vergi Mahkemesi, 21.12.2023 Tarih ve E.2023/573, K.2023/2114 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP). (Söz konusu Karar Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi'nin 04.12.2024 Tarih ve E.2024/1506, K.2024/3973 Sayılı Kararıyla onanarak kesinleşmiştir.).

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi, 04.12.2024 Tarih ve E.2024/843, K.2024/3981 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

Bursa 1. Vergi Mahkemesi, 29.03.2024 Tarih ve E.2023/840, K.2024/206 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP). (Söz konusu Karar Bursa Bölge İdare Mahkemesi'nin 1. Vergi Dava Dairesi'nin 29.11.2024 Tarih ve E.2024/893, K.2024/1536 Sayılı Kararıyla onanarak kesinleşmiştir.).

Bursa Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 14.11.2023 Tarih, E.2023/277, K.2023/1226 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

Gaziantep Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 11.12.2024 Tarih ve E.2024/625, K.2024/2407 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, 15.05.2024 Tarih ve E.2024/270 K.2024/975 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP). (Söz konusu Karar İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesi'nin 29.11.2024 Tarih ve E.2024/1926, K.2024/3093 Sayılı Kararıyla onanmıştır.).

Furkan BUYAN

İstanbul 1. Vergi Mahkemesi, 24.10.2024 Tarih ve E.2024/1364, K.2024/1977 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP). (Söz konusu Karar İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesi'nin 30.12.2024 Tarih ve E.2024/2761, K.2024/3397 Sayılı Kararıyla onanarak kesinleşmiştir.).

İstanbul 13. Vergi Mahkemesi, 15.06.2023 Tarih ve E.2023/637, K.2023/1549 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

İstanbul 2. Vergi Mahkemesi, 20.09.2024 Tarih ve E.2024/574, K.2024/1630 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP). (Söz konusu Karar İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi'nin 12.12.2024 Tarih ve E.2024/3099, K.2024/3165 Sayılı Kararıyla onanarak kesinleşmiştir.).

İstanbul 4. Vergi Mahkemesi, 11.09.2024 Tarih ve E.2024/382, K.2024/1416 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP). (Söz konusu Karar İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesi'nin 18.12.2024 Tarih ve E.2024/2778, K.2024/3233 Sayılı Kararıyla onanarak kesinleşmiştir.).

İstanbul 4. Vergi Mahkemesi, 17.09.2024 Tarih ve E.2024/506 K.2024/1440 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP). (Söz konusu Karar İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesi'nin 29.11.2024 Tarih E.2024/2639, K.2024/3124 Sayılı Kararıyla onanarak kesinleşmiştir.).

İstanbul 5. Vergi Mahkemesi, 30.09.2024 Tarih ve E.2024/710, K.2024/1488 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

İstanbul 9. Vergi Mahkemesi, 28.06.2024 Tarih ve E.2024/166, K.2024/1166 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Dava Dairesi, 28.11.2023 Tarih ve E.2023/3424, K.2023/3951 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 18.12.2024 Tarih ve E.2024/3043, K.2024/2963 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 4. Vergi Dava Dairesi, 28.11.2024 Tarih ve E.2024/1495, K.2024/3534 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesi, 12.12.2024 Tarih ve E.2024/1467, K.2024/3175 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 8. Vergi Dava Dairesi, 28.11.2024 Tarih ve E.2024/2591, K.2024/3038 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).

İzmir 4. Vergi Mahkemesi, 11.09.2024 Tarih ve E.2023/1230, K.2024/927 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP). (Söz konusu Karar İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi'nin 25.12.2024 Tarih ve E.2024/2003. K.2024/2211 Sayılı Kararıyla onanarak kesinleşmiştir.).

İzmir Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 16.09.2024 Tarih ve E.2024/1155, K.2024/1423 Sayılı Karar, Ulusal Yargı Ağı Projesi (UYAP).