

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

VERGİ HUKUKUNDA RE'SEN TERKİN KAVRAMI
Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan
Furkan GÜRLER

İstanbul, 2025

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ

HUKUK ANABİLİM DALI
KAMU HUKUKU BİLİM DALI

VERGİ HUKUKUNDA RE'SEN TERKİN KAVRAMI

Yüksek Lisans Tezi

Tezi Hazırlayan

Furkan GÜRLER

Öğrenci No

2320036001

ORCID ID

0009-0007-8359-2898

Danışman

Dr. Öğr. Üyesi İbrahim KORKMAZ

İstanbul, 2025

YEMİN METNİ

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “**Vergi Hukukunda Re’sen Terkin Kavramı**” başlıklı bu çalışmanın, bilimsel ahlak ve geleneklere uygun şekilde tarafımdan yazıldığını, bu tezdeki bütün bilgileri akademik ve etik kurallar içinde elde ettiğimi, yararlandığım eserlerin tamamının kaynaklarda gösterildiğini ve çalışmamın içinde kullanıldıkları her yerde bunlara atıf yapıldığını, patent ve telif haklarını ihlal edici bir davranışımın olmadığını belirtir ve bunu onurumla doğrularım. 25/08/2025

Furkan GÜRLER

T.C.
İSTANBUL BEYKENT ÜNİVERSİTESİ
LİSANSÜSTÜ EĞİTİM ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ
TEZLİ YÜKSEK LİSANS SINAV TUTANAĞI

25/08/2025

Enstitümüz *Hukuk* Anabilim Dalı *Kamu Hukuku* Programı yüksek lisans öğrencilerinden **2320036001** numaralı **Furkan GÜRLER**'in "*İstanbul Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim – Öğretim Yönetmeliği*"nin ilgili maddesine göre hazırlayarak, Enstitümüze teslim ettiği "*Vergi Hukukunda Re'sen Terkin Kavramı*" konulu tezini, Yönetim Kurulumuzun 13/05/2025 tarih ve 2025/21 sayılı toplantısında seçilen ve On-Line toplanan biz jüri üyeleri huzurunda, İstanbul Beykent Üniversitesi Lisansüstü Eğitim ve Öğretim Yönetmeliğinin 29. maddesinin 3. fıkrası gereğince Zoom programı aracılığıyla on-line olarak aday tarafından savunulmuş ve sonuçta adayın tezi hakkında "**OYBİRLİĞİ**" ile "**KABUL**" kararı verilmiştir.

İşbu tutanak, 2 nüsha olarak hazırlanmış ve Enstitü Müdürlüğü'ne sunulmak üzere tarafımızdan düzenlenmiştir.

DANIŞMAN
Dr. Öğr. Üyesi İb*** KO***
(İstanbul Beykent Üniversitesi)

ÜYE
Dr. Öğr. Üyesi As*** ÖZ***
(İstanbul Beykent Üniversitesi)

ÜYE
Prof. Dr. Ah*** ER***
(Yeditepe Üniversitesi)

Adı ve Soyadı : Furkan GÜRLER
Danışmanı : Dr. Öğr. Üyesi İbrahim KORKMAZ
Derecesi ve Tarihi : Yüksek Lisans (Tezli), 2025
Alanı : Kamu Hukuku
Anahtar Kelimeler : Re'sen Terkin, Risk, Sahte Belge, Mükellef Hakları

ÖZ

VERGİ HUKUKUNDA RE'SEN TERKİN KAVRAMI

Devletin ticaret ve vergi hukuku bağlamında mükelleflerden beklentisi ticaretin devamlılığı ve vergilerin kanuna uygun şekilde ödenmesidir. Mükellefler, bazen isteyerek bazen de istemeyerek devletin beklentilerini vergisel ödevleri yerine getirmeyerek boşa çıkarabilmektedirler. Bu bağlamda, vergi kaçakçılığı, devlet düzenindeki vergi sistemini bozan suç niteliğindeki eylemdir. Devletler, kayıt dışı ekonomiyi sona erdirmek ve vergi kaçakçılığını önlemek için tedbirler almaktadır.

Re'sen terkin, ticaret hayatının devamlılığı ve sahte belge kullanımını sona erdirmek adına 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'na getirilmiş bir yaptırım düzenlemesidir. Re'sen terkinin amacı, mükellefleri devletin denetimi altında tutmaktır. Devlet, kendisine iş bırakma bildiriminde bulunmayan ve sahte belge kullanarak kayıt dışı ekonominin oluşmasına sebebiyet veren mükelleflerin, mükellefiyetlerini re'sen sonlandırma yetkisine sahiptir. Bu durumda mükellefiyet kaydı terkin edilen kişilerin, Vergi Usul Kanunu'nun 153/A maddesinde düzenlenen teminat şartlarını yerine getirmeleri halinde, mükellefiyetlerinin yeniden tesisine olanak tanınmaktadır.

Vergi Usul Kanunu'nda üç farklı re'sen terkin türü mevcuttur. Re'sen terkin türleri Vergi Usul Kanunu'nun 160 ve 160/A maddelerinde düzenlenmiştir. Çalışmada, re'sen terkin türleri ve özellikleri hukukun temel ilkeleri çerçevesinde ele alınmıştır.

Name and Surname : Furkan GÜRLER
Supervisor : Assist. Prof. Dr. İbrahim KORKMAZ
Degree and Date: : Master's (Thesis), 2025
Major : Public Law
Keywords : Ex officio cancellation, Risk, False Document, Taxpayer Rights

ABSTRACT

THE CONCEPT OF EX OFFICIO ABANDONMENT IN TAX LAW

The expectations of the state from taxpayers in the context of trade and tax law are the continuity of trade and the payment of taxes in accordance with the law. Taxpayers can frustrate the expectations of the state, sometimes willingly and sometimes unwillingly. Tax evasion is an important problem for many states. Tax evasion is a criminal act that disrupts the tax system in the state order. States take measures to end the informal economy and prevent tax evasion.

Ex officio cancellation has been introduced to the Tax Procedure Law No. 213 in order to end the continuity of commercial life and the use of false documents. The purpose of ex officio cancellation is to keep taxpayers under the control of the state. The state has the authority to terminate the tax liability of taxpayers who do not notify them to quit their business and taxpayers who cause the formation of an informal economy by using false documents.

There are three different types of ex officio cancellation in the Tax Procedure Law. The types of ex officio cancellation are regulated in Articles 160 and 160/A of the Tax Procedure Law. In our thesis, the types and characteristics of ex officio cancellation and the problems arising in practice regarding ex officio cancellation are explained in detail and the types of ex officio cancellation are examined within the framework of the basic principles of law.

İÇİNDEKİLER

Sayfa No.

ÖZ

ABSTRACT

ŞEKİLLER LİSTESİ v

KISALTMALAR vi

SÖZLÜK..... viii

GİRİŞ 1

1. MÜKELLEF HAK VE ÖDEVLERİ BAĞLAMINDA RE'SEN TERKİN

1.1. Re'sen Terkin Kavramı ve Amacı 4

1.2.Genel Olarak Mükellef Kavramı..... 5

1.2.1.Mükellef Hakkı..... 10

1.2.1.1. Mükellef Hakkının Sınıflandırılması 12

1.2.1.2.Mükellef Hakkı Bağlamında Mülkiyet Hakkının Değerlendirilmesi . 15

1.2.1.3. Re'sen Terkin Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı..... 20

1.2.1.4. Re'sen Terkin Bağlamında Çalışma ve Sözleşme Hürriyeti 23

1.2.1.5. AYM Kararı Bağlamında Re'sen Terkin İşleminin Hukukiliği 24

1.3.Re'sen Terkin İşleminin Bildirim Yükümlülüğüyle İlişkisi..... 27

1.3.1. Re'sen Terkin İşleminde Devletin ve Mükellefin Sorumluluğu 33

1.3.2. Re'sen Terkin İşleminin Sonucunun Ticaretin Sicilden Terkiniyle Karşılaştırılması..... 34

2. HUKUKİ NİTELİK İTİBARIYLA RE'SEN TERKİN TÜRLERİ

2.1. Gayri Faal Mükellefler Açısından Re'sen Terkin Durumunun İncelenmesi 34

2.1.1. İdari İşlem Teorisince Gayri Faal Mükelleflere İlişkin Re'sen Terkinin Hukuki Niteliği..... 36

2.1.2. Tarhiyata Ön Hazırlık İşlemi Bakımından Yoklama İşlemi..... 46

2.1.3. Gayri Faal Mükellefler Açısından Re'sen Terkine İlişkin Olarak Yoklama, Araştırma İşlemleri ve Diğer Hususlar 52

2.2. Münhasıran Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenlerle İlişkin Re’sen Terkin İşlemi ve Hukuki Niteliği	57
2.2.1. Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımı	63
2.2.1.1. Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımında Belge İncelemesi	68
2.2.1.2. Belgelerin Matbaa İşletmecisi Bakımından İncelenmesi.....	68
2.2.1.3. Belgede Yer Alması Gereken Zorunlu Unsurların İncelenmesi	69
2.2.1.4. Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımında Randıman İncelemesi ...	72
2.2.2. Vergi İncelemesinin Amacı, Kapsamı ve Genel Özellikleri	74
2.2.3. Münhasıran Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenlerle İlişkin Re’sen Terkinin Vergi İncelemesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar	83
2.2.3.1. Bildirimler ve Yoklama Fişlerinin İncelenmesi.....	84
2.2.3.2. Gelir ve Kurumlar Vergisine İlişkin Beyannamelerin Tetkiki Bağlamında Vergi İncelemesi.....	85
2.2.3.3. Ortaklık ve Ortaklıklara İlişkin Vergi İncelemesi	86
2.2.3.4. Karşıt Tespit Yöntemiyle Vergi İncelemesi	88
2.2.4. Vergi Hukukunda Teminat Unsuru	89
2.2.4.1. Münhasıran Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyeti Re’sen Terkin Edilenlere İlişkin Teminat Unsuru (VUK 153/A).....	92
2.2.4.2. Gerçek Kişilerin Re’sen Terkinine İlişkin VUK 153/A Maddesinin Uygulanması	94
2.2.4.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekkül İdarecilerin Re’sen Terkinine İlişkin VUK 153/A Maddesinin Uygulanması.....	94
2.2.4.4. Tüzel Kişiliklerle İlişkili Sayılan Kişilere İlişkin VUK 153/A Maddesinin Uygulanması	95
2.2.4.5. Sahte Belge Düzenleme Fiiline Katılanlara İlişkin VUK 153/A Maddesinin Uygulanması	95
2.2.4.6. Mükellefiyet Olmaksızın Kayıt Dışı Faaliyet Yapanlara İlişkin Teminat Uygulanması	96
2.2.4.7. Mükellefiyeti Bulunanlarla Ortaklığa Girme, Yönetici Olma ve Devir İşlemlerine İlişkin VUK 153/A Maddesinin Uygulanması	96
2.2.4.8. Teminat İadesine İlişkin Hükümler	97

2.2.4.9. Mevcut Faaliyetleri Sırasında VUK'un 359. Maddesinde Yer Alan Sahte Belge Düzenleme Fiilini İşleyenlere İlişkin Teminat Uygulaması.....	98
2.2.4.10.3568 Sayılı Kanuna Tabi Olanlara İlişkin VUK 153/A Maddesinin Uygulanması	100
2.3. Mükellefiyet Kaydının Risk İşlemine İstinaden Re'sen Terkininin Şartları ve Özellikleri	102
2.3.1. VUK 160/A Maddesi Bağlamında Teminat Uygulaması.....	106
2.3.1.1. Vergi İnceleme Raporu Sonucunun Münhasıran Sahte Belge Düzenlenmesi Amacıyla Re'sen Terkinine Karar Verilmesi Şeklinde Gelmesinin Sonuçları.....	108
2.3.1.2. Vergi İnceleme Raporu Sonucunun Mevcut Faaliyetin Yanında Sahte Belge Düzenleme Fiilinin de İşlendiği Şeklinde Gelmesinin Sonuçları.....	109
2.3.1.3. Vergi İnceleme Raporu Sonucun Sahte Belge Düzenlenmediğinin Tespit Edildiği Şeklinde Gelmesinin Sonuçları.....	110
2.3.1.4. Re'sen Terkin Sonucunda Yeniden Mükellefiyet Tesis Ettirenlere İlişkin Rapordan Önce Mükellefiyetin Sonlandırılması	110
2.3.2. Risk İşlemi Esaslı Re'sen Terkinin Hukuki Niteliği ve Doktrin Görüşleri	111
2.3.3. Risk Analiz Sistemi Teşkilatının Hukuksal Yapısı	114
2.3.3.1. Gelir İdaresi Başkanlığı'nca Yürütülen Risk Analiz İşlemleri	116
2.3.3.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nca Yürütülen Risk Analiz İşlemleri	117
2.3.3.3. Sektörler Bağlamında Risk Faaliyetleri	119
2.3.3.4. Risk Analizi Genel Müdürlüğü'nce Yürütülen Risk Analiz İşlemleri	120
2.3.4. Risk Analizi Faaliyetlerinde Verilerin Elde Edilmesi	121
2.3.5. Riskli Mükellef Olma Durumları	124
2.3.6. Gümrük İşlemlerinde Risk Analiz Faaliyetleri.....	128

**3. RE'SEN TERKİN İŞLEMİNDE TEBLİGAT HUSUSUNDA
UYGULAMADA ÇIKAN SORUNLAR VE ÖNERİLER**

3.1. Re'sen Terkin İşleminde Tebligat İşlemine İlişkin Genel Bilgiler.....	135
3.2. Re'sen Terkin İşleminin Tebligat Çeşitleri Bakımından Değerlendirilmesi	138
SONUÇ	144
KAYNAKÇA.....	151



ŞEKİLLER LİSTESİ

Sayfa No.

Şekil 1. Kritik Kontrol Noktası Analiz Yönteminin Şematik Hali	67
Şekil 2. T.C. Gümrük Özet Beyan Formu Örneği	132
Şekil 3. Bilge Programının Örneği	133



KISALTMALAR

a.g.e.	: Adı Geçen Eser
AATUHK	: Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun
AİHM	: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi
AİHS	: Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi
Akt	: Aktaran
AYM	: Anayasa Mahkemesi
BİLGE	: Bilgisayarlı Gümrük İşlemleri
EPDK	: Enerji Piyasası Düzenleme Kurumu
GGM	: Gümrükler Genel Müdürlüğü
GİB	: Gelir İdaresi Başkanlığı
GMSİ	: Gayrimenkul Sermaye İradı
GVK	: Gelir Vergisi Kanunu
HMK	: Hukuk Muhakemeleri Kanunu
İYUK	: İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanun
KBB	: Kaçakçılık Bilgi Sistemi
KDS	: Karar Destek Sistemi
KDV	: Katma Değer Vergisi
KKN	: Kritik Kontrol Noktası
KVK	: Kurumlar Vergisi Kanunu
MASAK	: Mali Suçları Araştırma Kurulu
ÖTV	: Özel Tüketim Vergisi
RAS	: Risk Analiz Modülü

RİTAP	: Riskli İade Takip ve Analiz Programı
SABE-RAM	: Sahte Belge Risk Analiz Modülü
SARP	: Sahte Belge Risk Analizi Programı
SAS	: İstatiksel Sistem Analizi
SMİYB	: Sahte ve Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belge.
SMM	: Serbest Mali Müşavir
TCK	: Türk Ceza Kanunu
TMK	: Türk Medeni Kanunu
TTK	: Türk Ticaret Kanunu
VDDK	: Vergi Dava Daireleri Kurulu
VDK	: Vergi Denetim Kurulu
VUK	: Vergi Usul Kanunu
YMM	: Yeminli Mali Müşavir

SÖZLÜK

Gayri Faal: Gayri faal kavramı vergi hukukunda kendisine ulaşılabilen mükellefler için kullanılmaktadır.

Münhasıran : Yalnız bir şeye mahsus olan özel olan. Konu bağlamında münhasıran ifadesi, ikinci re'sen terkin türünde amacı herhangi bir faaliyet olmaksızın, sadece sahte belge düzenleme amacı taşıyan mükellefler için kullanılmaktadır.

Müteakiben: Ardı sıra, arkadan, arkasından, daha sonra.

Re'sen Terkin: Mükellefiyet kaydının idare tarafından talebe bağlı olmaksızın silinmesi.

Risk : Zarara uğrama tehlikesi; riziko. Vergi hukukunda risk kavramı, kayıt dışılığa ve kaçakçılığa meyilli mükellefler için kullanılmaktadır

Teminat : Güvence.

Vesika: Belge. Çoğulu vesaik kelimesidir. Vesika, vesaik kelimesinin tekilidir.

GİRİŞ

Liberal ekonomik sistemlerde teşebbüs hürriyeti söz konusudur. Teşebbüs hürriyeti gereğince özel teşebbüs kurma serbestliği mevcuttur. Devlet teşebbüs kurma bakımından vatandaşlarına gereken her türlü yardım ve tedbiri almakla yükümlüdür. Vergide özgürlük ilkesi gereğince kişiler vergi mükellefi olabilmektedir. Evrensel hukukun temel ilkeleri gereğince mükelleflerin hakları olduğu gibi aynı zamanda devlete karşı yükümlülükleri de bulunmaktadır. Devletin hukuk düzeni sınırları içerisinde mükellefin haklarını ve ödevlerini koruyup gözetmesi ve mükelleflerin vergiye uyumunu arttıracak tedbirleri alması gereklidir. Mükellefler de devletin bu tutumuna karşı sorumluluklarını yerine getirmelidir.

Mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişki, yalnızca yükümlülükler temelinde değil, aynı zamanda karşılıklı hak ve sorumluluklar ekseninde şekillenmektedir. Mükelleflerin, vergisel yükümlülüklerini yerine getirirken aynı zamanda anayasal ve yasal güvenceler altında oldukları unutulmamalıdır. Bu güvencelerin başında mülkiyet hakkı, adil yargılanma hakkı, çalışma ve sözleşme hürriyeti gibi temel haklar gelmektedir. Çalışmanın ilk bölümünde, öncelikle re'sen terkin kavramı ve amacı kısaca bir şekilde aktarıldıktan sonra mükellef kavramı ve mükellef hakkı, çeşitli yönleriyle ele alınmış; ardından vergi ödevinin niteliği ve temel ilkeleri irdelenmiştir. Son olarak Türkiye'de 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 160. maddesinde düzenlenen ve idarece mükellefiyet kaydının tek taraflı olarak sona erdirilmesini ifade eden re'sen terkin işlemi, bu işlemin mükellef haklarına etkisi çerçevesinde değerlendirilmiştir. Re'sen terkin uygulaması, hem idari etkinlik hem de mükellef güvenceleri açısından ciddi hukuki sonuçlar doğurmakta olup bu yönüyle kapsamlı bir şekilde incelenmeyi gerektirmektedir.

Çalışmanın ikinci bölümünde re'sen terkin türleri ele alınmıştır. İkinci bölümün ilk kısmında, resen terkin türlerinden ilki VUK'un 160. maddesinde düzenlenen gayri faal mükelleflere ilişkin re'sen terkin türü ayrıntılarıyla ve mahkeme kararları ışığında irdelenmiştir. Gayri faal mükelleflere ilişkin gerçekleştirilen yoklama ve araştırma işlemleri de ilgili bölümde ele alınmıştır.

İkinci bölümün ikinci kısmında, VUK'un 160. maddesinde düzenlenen diğer bir re'sen terkin türü münhasıran sahte belge düzenleme amacıyla mükellefiyet tesis

ettirenlere ilişkin resen terkin türü ele alınmıştır. Söz konusu re'sen terkin türünün amacı kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomiyi azaltmaktır. İlgili re'sen terkin türü anlatılırken, sahte ve yanıltıcı belge ayırımı bağlamında konunun değerlendirilmesi yapılmıştır. Sahte ve yanıltıcı belgenin ayırımına ilişkin bilgiler aktarıldıktan sonra, vergi incelemelerinde dikkate alınması gereken hususlar ayrıntılı bir şekilde değerlendirilmiştir. Mükelleflerin mükellefiyetleri re'sen terkin edildikten sonra, yeniden mükellefiyet tesis edebilecekleri VUK'un 153/A maddesinde düzenlenmiştir. Söz konusu re'sen terkin türünden sonra mükelleflerin hangi durumlarda yeniden mükellefiyet tesis edebilecekleri 478 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği dikkate alınarak çalışmada ele alınmıştır

Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın raporları gereğince sahte belge düzenleme riskinin yüksekliğine göre tayin edilen üçüncü re'sen terkin türü, VUK'un 160/A maddesinde yer almaktadır. Risk esasına ilişkin gerçekleştirilen re'sen terkin türünde de mükellefiyet re'sen terk edildikten sonra yeniden mükellefiyetin tesisi için teminat tutarının ödenmesi zorunludur. Teminat şartları ilgili re'sen terkin türünün alt başlığında örneklerle aktarılmıştır.

Re'sen terkin türlerine ilişkin değerlendirmeler yapıldıktan sonra ilgili re'sen terkin türünün alt başlığında, hukuki nitelikleri değerlendirilmiştir. Hukuki niteliğin doğru olarak tespit edilmesi, o işlemin hukuk düzeninde kalmasını sağlar. Üç farklı re'sen terkin durumuna bakıldığı zaman her üçünde de ortak olarak idarenin kendiliğinden icrai bir işlemle mükellefiyeti sonlandırdığı görülmektedir. Genel anlamda bunlara karşı da idari yargıda dava yürütüldüğünden dolayı üç re'sen terk türünün kanunun sözü itibari ile idari işlem olduğunu söylemek mümkündür. Re'sen terkin türlerinin uygulanma biçimlerine bakıldığı zaman özü olarak nitelik itibariyle birbirinden farklı olduğu görülmektedir. VUK'un 160. maddesinde belirtilen ilk re'sen terkin türü olan olan gayri faal mükelleflere ilişkin re'sen terkin türünde, idari işlemin özellikleri görülmektedir. VUK'un 160. maddesinde yer alan münhasıran sahte belge kullanma suçuna esas teşkil ederek gerçekleştirilecek re'sen terkin türündeyse idari tedbir söz konusudur. Son olarak VUK 160/A maddesinde düzenlenen re'sen terkin işleminde ise koruma tedbiri esastır. İlgili kısımlarda karşılaştırmalı olarak durumları inceleyip idari işlem, idari tedbir, koruma tedbiri, yaptırım gibi hususlar detaylı bir şekilde irdelenmiştir.

Her hukuki işlem birtakım sorunlara çözüm bulabildiği gibi çoğu durumda da pratikte ve iş hayatında problemler ortaya çıkarabilmektedir. Çalışmanın son bölümünde re'sen terkin türünde yer alan sorunlardan biri olan tebligat konusu ele alınmıştır. Tebliğ bir hukuki işlemin taraflara bildirilmesi hususudur. Tebliğe ait hususlar kural olarak 7201 sayılı Tebligat Kanunu uyarınca yerine getirilir. Ancak vergilendirme sürecine ilişkin tebliğe ait özel hükümlerse VUK'da yer almaktadır. Re'sen terkinde tebligat hususunun uygulama bağlamında çıkan sorunu da tebligatın hangi tebligat yöntemiyle yapılacağına ilişkindir. Bu bağlamda doktrinde özellikle internet makalelerinde vergi hukuku alanında uzmanlaşmış kişilerin görüşleri bulunmaktadır. İlgili görüşlere ek olarak Vergi Mahkemesi'nin, Bölge İdare Mahkemesi'nin ve Danıştay'ın da re'sen terkinde ilişkin tebligatta vermiş olduğu kararlar mevcuttur. Re'sen terkinde ilişkin tebligat şeklinin farklı uygulamaları olduğundan dolayı mükellefler gizleme suçu ile karşı karşıya gelebilmektedir. Tebligata ilişkin hususlarda gizleme suçunun oluşup oluşmadığı hususunda da kısa bir değerlendirme yapılmıştır. Tebligata ilişkin bölümde güncel yargı kararları da yorumlanmıştır.

1. MÜKELLEF HAK VE ÖDEVLERİ BAĞLAMINDA RE'SEN TERKİN

1.1. Re'sen Terkin Kavramı ve Amacı

Re'sen ifadesi Türk Dil Kurumu'nda "*kendiliğinden, kimseye bağlı olmadan*" şeklinde tanımlanmıştır¹. Re'sen terkin kavramı da vergi hukukunda mükellefiyet kaydının, belli şartların oluşması durumunda idare tarafından silinmesidir².

Vergi hukukunda re'sen terkin durumları VUK'un 160. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddenin ilk fıkrasına göre işi bırakanların durumlarını vergi dairesine bildirme yükümlülüğü vardır.

Vergi hukukunda re'sen terkin durumu üç halde düzenlenmiştir. Re'sen terkini gerektiren durumlardan iki tanesi VUK'un 160. maddesinde düzenlenmişken; diğer re'sen terki gerektiren düzenleme ise 160/A maddesinde hüküm altına alınmıştır.

VUK'un 22.07.1998 tarihli, 4369 sayılı Kanun düzenlemesiyle birlikte re'sen terkin kavramı vergi sistemine eklenmiştir. Düzenlemeyle birlikte vergi idaresinin mükellefleri kontrol edilebilirliği artmakla birlikte vergi idarelerinin de yükü oldukça hafiflemiştir³.

Re'sen terkinin VUK'un 160. maddesinde hüküm altına alınan ilk türü, işi bırakma bildiriminde bulunmayan veya yapılan yoklamalar ve araştırma neticesinde faaliyetine devam ettiğine dair bulgu bulunamayan mükelleflere ilişkindir. Aynı maddede düzenlenen re'sen terkinin ikinci düzenlemesiye kişinin yapmış olduğu faaliyetlerin işle ilgili olmayıp düzenlediği belgelerin münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirildiğinin anlaşılması durumunda ortaya çıkmasıyla ilgilidir⁴. Re'sen terkine ilişkin son düzenlemeye 05.12.2019 tarihli ve

¹ <https://sozluk.gov.tr/>, 'Türk Dil Kurumu Sözlükleri', E.T. 7 Mayıs 2025.

² Vergi hukukunda re'sen terkin ile re'sen tarh kavramı birbiriyle karıştırılmamalıdır. Re'sen tarh da re'sen terk gibi vergi idaresinin kendiliğinden harekete geçmesi olayıdır. Re'sen tarh, vergi idaresine matrahlarını bildirmeyen mükelleflere yönelik olmak üzere vergi idaresinin kendiliğinden tarh işlemi yapmasıdır. Vergi Usul Kanunu'nda re'sen tarh 29. maddede düzenlenirken; Re'sen terkin ise 160. maddede hüküm altına alınmıştır; Re'sen terkin uygulamasıyla karıştırılabilme ihtimali olan diğer bir kavram ise terkin uygulamasıdır. Verginin terkin edilmesi, VUK'un 115 ve 116. maddelerinde hüküm altına alınmıştır. Terkin işlemi, mükellefin vergi borcunun idare tarafından silinmesidir.

³B. Eray, 'Re'sen İşİ Terk İşlemleri'. <https://www.burhaneray.com>, E.T. 5 Ocak 2025.

⁴ Bkz. VUK'un 160. maddesi.

7194 sayılı Kanun’la hüküm altına alınmış olan yapılan analiz ve değerlendirmeler neticesinde sahte belge düzenleme riskinin yüksekliğinin tespit edilme durumudur⁵.

Rençber ve Ovalıoğlu, re’sen terkin durumunu “güvenlik önlemi” olarak nitelendirmiştir⁶. Solak, beyana dayanan vergi hukuk sistemlerinde sistemin güvenliğinden söz edebilmenin koşulunu “mükellefler tarafından vergisel ödevlerin doğru bir biçimde yerine getirilme şartına bağlamıştır”⁷.

Re’sen terkinin amaçlarından birinin kaçakçılığı ve kayıt dışı ekonomiyi azaltmak olduğunu söylemek mümkündür. Re’sen terkinin amaçlarından bir diğeri ticari hayatın devamlılığını sağlamaktır⁸. 1982 Anayasası’nın 48. maddesinde “Herkes, dilediği alanda çalışma ve sözleşme hürriyetine sahiptir. Özel teşebbüsler kurmak serbesttir” hükmü yer almaktadır. Aynı maddenin ikinci fıkrasında da 1982 Anayasası devlete, özel teşebbüslerin yürütülmesi hususunda gerekenleri yapması konusunda sorumluluk yüklemiştir. 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 11. maddesinde ticari işletmenin özellikleri sayılmıştır⁹. İlgili maddede devamlılık unsurunun ticari işletmenin özelliği olduğu görülmektedir. VUK’un 160. maddesinde düzenlenen ilk re’sen terkin durumunda, gayri faal mükelleflerin kayıtlarının re’sen silinmesindeki amaçlarından birinin de, ticari hayatın devamlılığı olduğu yorumunu belirtilen maddeler bağlamında söylemek mümkündür¹⁰.

1.2.Genel Olarak Mükellef Kavramı

Mükellef kavramı, vergi hukukunun merkezinde yer alan temel bir kurum olup hem teknik hem de anayasal bir kimliğe sahiptir. Vergi borcunun süjesi olarak

⁵ Bu kısımda ilgili re’sen terkin durumlarına yer verilmiştir. İlgili kısımlarla ilgili ayrıntılar bölümlerinde anlatılacaktır.; A. Rençber ve S. Ovalıoğlu ‘Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Re’sen Terkini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar’, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, c:14, sayı:1, 30 Haziran 2023, s.89.; VUK 160. madde.

⁶ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.92

⁷ İ. Solak, ‘Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri’, Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2005, s.1; Rençber ve Ovalıoğlu, Solak’ın tanımından yola çıkarak vergi güvenlik önlemi ile re’sen terkin arasında ilişki kurmuştur.

⁸ VUK’un 160. maddesinde düzenlenen gayri faal mükelleflere ilişkin resen terkin türünde amaç ticari hayatın devamlılığını sağlamaktır. Diğer iki resen terkin türünde amaç kayıt dışı ekonomi ve kaçakçılığın engellenmesidir

⁹ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 11. maddesi şu şekildedir: “Ticari işletme, esnaf işletmesi için öngörülen sınırı aşan düzeyde gelir sağlamayı hedef tutan faaliyetlerin devamlı ve bağımsız bir şekilde yürütüldüğü işletmedir”.

¹⁰ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.96.

mükellef, sadece vergi yükümlüsü değil; aynı zamanda temel haklara sahip bir birey olarak hukuk düzeninin koruması altındadır. Bu bağlamda, mükellefin hukuki statüsü sadece ödevlerle değil, aynı zamanda haklarla da donatılmıştır¹¹. Re'sen terkin işleminin bu çerçevede değerlendirilmesi, işlemin sadece VUK'da tanımlı teknik bir işlem olmanın ötesinde, anayasal ilkelerle uyumluluğunu da gündeme getirmektedir. Özellikle mükellefiyetin idarece tek taraflı olarak sona erdirilmesi mülkiyet hakkı, çalışma özgürlüğü ve adil yargılanma hakkı gibi anayasal güvencelerle doğrudan ilişkilidir.

Vergilendirme süreci iki unsurdan oluşmaktadır. Devlet tarafı sürecin aktif tarafını oluştururken; mükellef tarafı pasif tarafını oluşturmaktadır. Devletin vergilendirme sürecinde aktif olarak atfedilmesinin sebebi vergileri düzenlemesi ve topluyor olmasıyken; mükelleflerin pasif durumunda atfedilmesinin sebebi vergileri devlete verici konumunda bulunmalarındır¹².

Aktif durumunda bulunan devlet vergilendirme sürecinin başından sonuna kadar etkin konumdadır. Devletin, vergiyle ilgili yasal düzenlemeleri yapma, Türkiye Büyük Millet Meclisi tarafından yasalaştırılan kanun hükümlerini hukuki olarak uygulama, ilgili kanun hükümlerinde ortaya çıkan uyuşmazlıkları giderme gibi görevleri vardır¹³.

Erol, devletlerin “*para basmak ve tedavülünü sağlamak ve vergi toplama*” olmak üzere iki önemli egemenlik gücü olduğunu ifade etmiştir¹⁴. Bu nedenle devletin vergilendirme süreçlerinde aktif ve etkin bir şekilde rol oynaması devletin, devlet olduğunun bir göstergesidir.

Vergilendirme sürecinin pasif tarafını oluşturan mükellef, VUK'un 8. maddesinde “*vergi kanunlarına göre kendine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi*” olarak tanımlanmıştır. VUK'daki tanıma göre burada mükellef daha çok vergi borcu meselesi üzerinden tanımlanmıştır. VUK'da mükelleflere yüklenen ödevlerde, mükellefin görevinin sadece vergi ödemek olmadığı aynı zamanda

¹¹ F. Bakar, ‘Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler’, Yüksek Lisans Tezi, *Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Bursa, 2011, s.3-6.

¹² A. Erol, *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, İstanbul, 2021(7. Baskı), s.69.

¹³ Erol, a.g.e., s.69-70

¹⁴ Erol, a.g.e., s.70

Kanunda kendisine yüklenen ödevleri de yerine getirmekle yükümlü olduğu anlaşılmaktadır¹⁵.

Mükellef ve mükellefiyet, kanunun cevaz verdiği hallerde mümkündür. Vergide kanunilik ilkesi gereğince mükellef, yükümlülüğünü vergi kanunlarından almaktadır. Taraflar arasında yapılacak taraflardan birine veya birkaçına mükellefiyet yüklenileceğine ilişkin sözleşmeler geçersizdir¹⁶.

Öncel ve arkadaşları, vergi mükellefi ile vergi sorumlusu arasındaki farka dikkat çekmişlerdir. Öncel, bir kişinin mükellef olabilmesi için ilk şart olarak “*vergiyi doğuran olayın ilgili kişinin kendisinde gerçekleşmesini*” ikinci şart olarak “*vergi borcunu kendi malvarlığından ödemek zorunda*” olması durumuna bağlayarak mükellef ile vergi sorumlusu arasındaki farkı açıklamıştır¹⁷.

Mükellefiyet ve sorumluluk için ortak bir diğer husus ise kişilerin ehliyet unsurları bakımındandır. İlgili kişinin mükellef veya sorumlu olabilmesi için VUK’un 9. maddesinin ilk fıkrası gereğince kanuni ehliyet şart değildir. Öncel, aranan tek şartın vergiyi doğuran olayla ilgili ilişki kurulması gerektiğini söylemiştir¹⁸. Belirtilen maddesinin 2.fıkrasında da “*Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz*” ifadesi yer almaktadır. Bu bağlamda vergiyi doğuran olayın diğer kanunlarda yasaklanmış olması veya yasal dışı olması kişinin mükellefiyet durumunu etkilemeyecektir¹⁹.

Mükellefler tam ve dar mükellef olmak üzere ikiye ayrılmaktadır²⁰. Mükellef kavramının re’sen terkiine özel olarak düzenlenmiş mükellef çeşidi gayri faal mükellef

¹⁵ A. Gerçek, ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi’. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt.54, sayı:54, 1 Haziran 2005, s.158.

¹⁶VUK’un 8. maddesinin 3. fıkrasına göre, sözleşmeler vergi idaresini bağlamaz; Gerçek, a.g.e., s.159

¹⁷M. Öncel ve diğerleri, *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, Ankara, 2021(30. Baskı), s.81.

¹⁸ Öncel vd, a.g.e., s.82

¹⁹ Kumar kazancı buna örnek gösterilebilir. Kumar kazancı elde eden kişi Gelir Vergisi Kanunu gereğince serbest meslek kazancı elde etmiş olmaktadır. S. Kırbaş, *Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar*, Siyasal Kitapevi, Ankara, 2004(16.Baskı), s.89. Kırbaş söz konusu durumu “ödeme gücü ilkesi” ile açıklamıştır.

²⁰Erol, vergi hukukunun modern tanımının 1982 Anayasası’nın 73. maddesinde yer aldığını söylemiştir. 1982 Anayasası’nın “Vergi Ödevi” başlığı altında düzenlenen ilgili hükmü şu şekildedir: “*Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür*”. İlgili Anayasa hükmü vergi hukukunun temel niteliğinin anlaşılması için önemlidir. Cümlede özne olarak “herkes” ifadesi yer almaktadır. Anayasa’nın “herkes” lafzından sadece Türk vatandaşları değil aynı zamanda yabancıların da vergi ödevini yerine getirmesinin zorunluluk olduğu anlaşılmaktadır. Bu bağlamda vergi hukukunda iki önemli hususun yer aldığı görülmektedir. Tam mükellef ve dar mükellefler 1982 Anayasası’nın 73. maddesi gereğince ilgili şartları sağlamaları halinde vergi ödevini yerine getirmek

kavramıdır²¹. Gayri faal mükellef kavramının re'sen terkin işlemleri konulu 2016/ 2 Seri No'lu Vergi Usul Kanunu Uygulama İç Genelgesinde tanımı yapılmıştır²². İç Genelgede mükelleflerin VUK'un 160. maddesi gereğince işi bırakma bildiriminde bulunması gerektiğine dikkat çekilmiş ve gayri faal mükellef “*Gerekli bildirim yapmayan mükelleflerin vergi idaresi tarafınca yapılan araştırmalar ve yoklamalar sonucunda işi bıraktığının tespit edilmesi veya bilinen adreslerinde bulunmamakla beraber başka bir adreste de mükellefiyetlerini devam ettirdikleri tespit edilemeyen mükellefler*” şeklinde tanımlanmıştır. İlgili tanıma göre gayri faal mükellef olabilmenin şartları maddeler halinde şu şekildedir;

“-İşe bırakma bildirimiyle yükümlü olunmasına rağmen işi bırakma bildiriminde bulunulmaması

-Vergi dairelerince hukuki şekilde yapılacak yoklamalar neticesinde ilgili mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi

-İşi bıraktığı tespit edilmediyse bile mükellefin bilinen adreslerinde bulunmaması ve başka bir adreste de mükellefin işi devam etmediğine ilişkin tespit”²³.

Mükellef kavramı ile oldukça karıştırılan bir kavram vergi sorumluluğudur. Mükellef ve vergi sorumluluğuna ilişkin farklı hükümler olduğu gibi ortak hükümleri

zorundadır. Tam mükellef ve dar mükellef kavramları Gelir Vergisi Kanunu'nda yer almaktadır. Gelir Vergisi Kanunu'na göre tam mükellef olabilmenin şartı iki başlık altında düzenlenmiştir. İlk şart olarak Türkiye'de yerleşmiş olma şartı aranır. Türkiye'de yerleşmiş sayılmanın koşulu ise sonraki maddede tanımlanmıştır. Türkiye'de yerleşmiş sayılma için iki şarttan birinin sağlanması gereklidir. İlk şart olarak Türkiye'de ikametgâhının olmasıdır. Bir kişinin Türkiye'de ikametgâhı varsa tüm kazanç ve iratlarından dolayı vergi ödevini yerine getirmek zorundadır. Türkiye'de ikametgâh şartı olmasa bile Türkiye'de devamlılık şartını sağlamak üzere altı aydan fazla oturanlar da tam mükellef olarak vergi ödevini yerine getirmelidir. Altı aydan fazla oturma süresini geçici ayrılmaların bu süreyi kesmeyeceği ve Gelir Vergisi Kanunu'nun 5. maddesi gereğince Türkiye'ye herhangi bir sebepten dolayı geçici olan kişilerin (öğrenciler, hastalık için tedaviye gelme, tutukluluk gibi) tam mükellef kapsamında değerlendirilmeyecektir. Tam mükellef olmanın ikinci şartı olarak Türkiye'de yerleşmiş sayılmasa bile resmi daire, müessese veya merkezi Türkiye'de bulunan teşekkül, teşebbüslere bağlı olarak çalışan, ilgili işlerinden dolayı yabancı ülkede ikametgâh eden Türk vatandaşları da tam mükellef olarak vergi ödevini yerine getirmektedir. Buradaki ayrıntılı bilgi ise bu gibi yerlerde çalışan kişilerin çalıştıkları yerden elde ettikleri gelir vergisi kanununa orada tabi tutulduktan ayrıca Türkiye'de vergilendirilmeyeceği düzenlenmiştir. Bkz., <https://www.mevzuat.gov.tr>, '193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu', m.3-5. E.T. 28 Aralık 2024.; Erol, a.g.e., s.5-6.

²¹ Gayri Faal mükellef kavramı VUK 160 maddesinde düzenlenen re'sen terkin türüne ilişkin mükellef çeşididir.

²² Re'sen Terkin İşlemleri Konulu, 2016/2 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi.

²³ Tezin ikinci bölümünde gayri faal mükelleflere ilişkin bilgilerinin aktarıldığı başlıkta ilgili maddeler Danıştay kararları ışığında ele alınmıştır. Burada mükellef çeşidi olan gayri faal mükellefin ne olduğuna ilişkin tanımlama yapılmıştır.

de mevcuttur. Vergi sorumlusu kavramı VUK’da mükellef kavramı ile aynı madde içinde tanımlanmıştır. İlgili Kanun hükmünde vergi sorumlusu “*verginin ödenmesi bakımından, alacaklı vergi dairesine karşı muhatap olan kişi*” olarak tanımlanmıştır²⁴.

Vergi sorumluluğunun amacı vergi borcunu güvence altına almaktır. Mükellef tarafından tahsil edilemeyen vergi borçlarının vergi sorumlusu tarafından tahsil edilmesidir²⁵.

Vergi sorumluluğunun ortaya çıkması, mükellefin ortaya çıkması gibi olup vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte doğmakta, vergiyi doğuran olayla ilgili yükümlülük son bulduğu durum da vergi sorumluluğu da ortadan kalkmaktadır²⁶.

Vergi borcunun ilk olarak ilgili mükelleften talep edilmesi, talebin mükellef tarafından yerine getirilmediği takdirde vergi sorumlusuna gidilmesi kural olandır. Vergi sisteminin değişen yasalarıyla birlikte bu kural değişikliğe uğrayıp ilgili vergi borcunun direkt olarak vergi sorumlusundan istenebileceği haller düzenlenmiştir²⁷.

Vergi sorumluluğuna ilişkin hükümler VUK’un 10-12. maddelerinde düzenlenmiştir. Kanun’un 10. maddesi “*kanuni temsilcilerin ödevini*”, 11.maddesi “*vergi kesenlerin sorumluluğunu*”, 12. maddesiye “*mirasçıların sorumluluğunu*” düzenlemiştir²⁸.

²⁴ VUK m.8.

²⁵ M. Akkaya, ‘Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Durumu’, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:46, sayı:1, 1 Mayıs 1997, s.186.

²⁶ Akkaya, a.g.e., s.187

²⁷ Akkaya, a.g.e., s.188.

²⁸ İlgili kanun maddelerinin kısa bir şekilde özeti şu şekildedir: VUK’un 11. maddesinde düzenlenen stopaj yapanın sorumluluğunda verginin aslı bakımından direkt vergi sorumlusunun sorumluluğu söz konusu olmakla vergi sorumlusu tarafından ödenen vergi aslı için mükelleflere rücu edilebileceği söylenmiştir. Stopaj yapanın sorumluluğuna ceza, faiz ve zamlar bakımından incelenirse buradaki sorumluluk yalnızca vergi sorumlusuna aittir ve mükelleflere rücu söz konusu değildir.; Gerçek kişilerde ise kanuni temsilcinin sorumluluğu söz konusudur. Gerçek kişilerde vergi aslı bakımından önce gerçek kişiden istenir. Gerçek kişiler tarafından vergi borcunun yerine getirilmemesi durumunda o zaman devreye kanuni temsilci girmekte ve kanuni temsilcinin ödediği vergi aslı ilgili gerçek kişiye rücu edilebilir. Gerçek kişilerde ceza, faiz ve zam bakımından sorumluluk kanuni temsilcidir, kanuni temsilci tarafından yerine getirilmeyen ceza, faiz ve zam gerçek kişiye rücu edilemez. (VUK 10.madde); Tüzel kişilerde kanuni temsilcinin vergi aslı bakımından sorumluluğunda vergi aslı öncelikle tüzel kişiden istenmelidir. Tüzel kişi ilgili borcu yerine getiremezse vergi aslı için kanuni temsilciye gidilir. Kanuni temsilci ödediği vergi için ilgili tüzel kişiye rücu yapabilir. Tüzel kişilerde ceza, faiz ve zam bakımındansa vergi aslındaki gibi prosedür uygulanmaktadır. Buradaki ayrıntı cezanın hapis cezası gerektirip gerektirmediği hususudur. Ceza bakımından hapis cezası söz konusuysa tüzel kişilere sadece iznin iptali ve müsadere güvenlik tedbiri uygulandığından doğrudan ilgili kişi cezanın muhatabı olacaktır. (Türk Ceza Kanunu 60. madde ve Vergi Usul Kanunu 10. maddesi gereğince); Vergi Usul Kanunu’nun 12. maddesine göre mirasçıların sorumluluğunda mirasçılar tarafından hisseleri oranında vergi borcunun geçeceği düzenlenmiştir.

Vergi sorumluluğu ve mükelleflere ilişkin bir diğer husus ilgili konuyu idari davaya konu edip etmeyecekleri hususudur. VUK'un 8. maddesinin 4. fıkrasındaki hükme göre VUK'da geçen mükellef tabirinin vergi sorumlularına da uygulanacağı düzenlenmiştir²⁹. İlgili madde bağlamında; vergi sorumlularının maddi ödevlerinin yanında, şekli ödevleri de yapmakla yükümlü olduğu anlaşılmaktadır³⁰. VUK'da beşinci kitapta, "*vergi davaları*" başlığı altında dava açmaya kimlerin yetkili olduğu, vergi davasının konusu ve özellikleri açıklanmıştır³¹. VUK'un 377. maddesinde "*mükellefler ve kendilerine vergi cezası kesilenler, tarh edilen vergilere ve kesilen cezalara karşı vergi mahkemesine dava açacakları*" düzenlenmiştir. Bu bağlamda vergi sorumlularının da, mükellefler gibi idari dava açabilmeleri mümkündür³². Re'sen terkin bağlamında, VUK'un 101. maddesinin 3. fıkrası gereğince vergi sorumlularına tebliğ yapılabilir. Vergi sorumlularına tebliğ yapılması mümkün olduğundan sorumluların, tebliğ konusu re'sen terkine ilişkin işleme karşı dava yoluna gidebilmeleri mümkündür.

1.2.1.Mükellef Hakkı

Hukuk devletinde aktif süje devlet ile pasif konumda bulunan mükellef birbiriyle uyum içinde çalışmalıdır. Bazı durumlarda devlet ile mükellef arasında uyuşmazlıkların olduğu gözlemlenmektedir. Erol, çağdaş hukuk devletinin ölçütünü "*en geniş şekilde mükellef haklarını koruyan ve gözetten devlet*" olarak ifade etmiştir³³.

Devlet, vergilendirme sürecinin her aşamasında çağdaş hukuk devletinin gerektirdiği ölçüde hareket etmelidir. Vergiye ilişkin politikaların kuruluşunda ve

²⁹ Vergi Usul Kanunu 8. maddesinin 4. fıkrasına göre "*Bu kanunun mütaakıp maddelerinde geçen "mükellef" tabiri vergi sorumlularına da şamildir*"; Vergi sorumlularının tek başlarına dava açıp açamayacakları re'sen terkin bağlamında da önem arz etmektedir. Bu bağlamda re'sen terkine ilişkin tebliğlerde VUK'un 101. maddesi gereğince vergi sorumlusuna da tebligat işlemi gerçekleştirilebilmektedir.

³⁰H.İ.Turan, 'Vergi Sorumlusunun Dava Açma Ehliyeti Hakkında'. www.halilibrahimturan.av.tr, E.T. 5 Şubat 2025.

³¹ VUK m.377-378.

³² Danıştay 3. Dairesi'nin 17.10.2011 tarih ve 2010/7115 Esas-2011/5962 Karar, ilamı, söz konusu ilam için ; H.İ.Turan, 'Vergi Sorumlusunun Dava Açma Ehliyeti Hakkında'. www.halilibrahimturan.av.tr. E.T. 5 Şubat 2025.

³³ Erol, a.g.e., s.70.

yürütülmesinde tüm kesimler birbirinin haklarını gözeterek birlikte hareket etmelidirler³⁴.

Hak kavramı, hukuk düzenince kabul edilen genel tanımına göre “*hukuk düzeni tarafından korunmuş menfaatlerdir*”³⁵. Mükellef hakkının kesin bir tanımı mevcut değildir. Değişen ekonomik koşullar, devletlerin siyasi güçleri, teknolojik değişimler vb. birçok etken mükellef hakkı tanımlamasında rol oynamıştır.

Yaltı, mükellef hakkı tanımlamasını kaynaklar üzerinden ele almıştır. Yaltı’ya göre mükellef hakları “*asli ve tali kaynaklarda mükelleflere tanınan haklar*” olarak tanımlanmıştır³⁶. Yaltı, asli ve tali kaynaklarca tanınan haklar doğrultusunda mükelleflerin, “*vergi konusuyla ilgili işlemi yapmak veya yapmamak özgürlüğü olduğunu*” ifade etmiştir³⁷.

Dönmez ise “*mükellef hakkının vergi mükelleflerine istekte bulunma hakkı verdiğini, ilgili hakların uygulanmadığı takdirde mükellefe kanuni güvence veren haklar olduğunu*” ifade etmiştir³⁸.

İnan ise mükellef haklarına insan hakları bağlamında yaklaşmıştır. İnan, “*devletin mükellefin haklarına saygı göstermesi gerektiğini*” belirtmiştir³⁹.

Bize göre mükellef hakları kavramı vergi kanunlarının hazırlanışından başlayıp yargısal süreçlerin sonuna kadar olan süreçteki her ilgilinin koruyup, gözetmekle yükümlü olduğu haklardır. Mükellef hakları kavramı re’sen terkin kavramı bakımından da önem arz etmektedir. Re’sen terkine ilişkin olarak mükellefiyet kaydının silinmesinin sınırlama ilkelerine uygun olup olmadığı hususundan başlayıp,

³⁴ Erol, a.g.e, s.71. Erol, bu duruma “*katılımcılık ve uzlaşma kültürü*” adını vermektedir.

³⁵ M. Emini, ‘Hak Kavramı’. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı:12, 1 Ağustos 2004, s. 204.

³⁶ B. Yaltı, *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006 s.3.

³⁷ Yaltı, a.g.e., s.3’den aktaran (Azmaç, a.g.e., s.6-8) ; Azmaç, a.g.e., s.8.

³⁸ R. Dönmez, ‘Yükümlü hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi’. *Yaklaşım Dergisi*, sayı:136, 2004, s.57’den aktaran (U. Sandalcı, ‘Mükellef Haklarının Farkındalığına İlişkin Alan Araştırması’. *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Fakültesi Dergisi*, cilt:18, sayı:1, 1 Kasım 2021, s.336); Azmaç, a.g.e, s.8.

³⁹ A. İnan, ‘Türkiye’de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi’, Yüksek Lisans Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir, 2008, s.161.

tarhiyata ön hazırlık işlemleri, kaydın silinmesi ve yargı sürecinin her safhasında mükellef hakları gözetilmelidir⁴⁰.

1.2.1.1.Mükellef Hakkının Sınıflandırılması

Gelir İdaresi Başkanlığı, vergiye uyumu sağlamak ve vatandaşların da vergi kanunlarında kendilerine tanınmış olan hakları öğrenmelerini sağlamak için 2014 yılında rehber kitap yayımlamıştır⁴¹. Söz konusu rehberde mükellef haklarının sınıflandırılması da yapılmıştır. Mükellef hakları “*genel mükellef hakları*” ve “*özel mükellef hakları*” olarak sınıflandırılmıştır⁴².

Mükellefin genel hakları ilgili kanunlar gereğince mükelleflerin vatandaşlıklarından dolayı sahip oldukları haklardır. GİB’in düzenlemiş olduğu rehber doğrultusunda genel haklar şunlardır⁴³.

-“*Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hakkı*”⁴⁴

-*Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı*⁴⁵

-*Dava Açma Hakkı*⁴⁶

-*Temsil Hakkı*⁴⁷

⁴⁰ İlgili konular anlatılırken her bir konuya mükellef hakkı kavramı üzerinden yaklaşmıştır; Ö. Kısa ve K. Kartalcı ‘Mükellef Haklarının Türkiye’de ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi’. *Ekonomi ve Maliye İşletme Dergisi*, cilt:5, sayı:1, 30 Haziran 2022, s.15-32.

⁴¹ Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi, Yayın no:185, Nisan 2014. Söz konusu rehberde <https://www.verginet.net>, ‘Mükellefin Hakları ve Ödevleri Rehberi’, E.T. 20 Ocak 2025 tarihinde ulaşılmıştır.; İlgili rehberin misyonunda amaç olarak vergiye uyumun sağlanması ve mükelleflere etkin ve kaliteli hizmet sunumunun gerçekleştirilmesinin amaçlandığı belirtilmiştir. Söz konusu rehberle ilişkin sonraki dipnotlarda kaynak gösterimi (GİB, a.g.e., s.) şeklinde yapılmıştır.

⁴²GİB, a.g.e., s.7, Mükellef Hakları Bildirgesi için bkz. <https://vdk.hmb.gov.tr>, ‘Mükellef Hakları Bildirgesi’, E.T. 21 Ocak 2025.

⁴³ Gelir İdaresi Başkanlığı, a.g.e., s.7.

⁴⁴ Dilekçe Hakkı ve Bilgi Edinme Hakkıyla ilgili kanunlar Gelir İdaresi Başkanlığı’nın düzenlemiş olduğu rehberde ifade edilmiştir. İlgili kanunlar şöyledir: “3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu, 1905 sayılı Kanuna göre İhbar İkramesi Talep Etme Hakkı”

⁴⁵ Kamu Denetçisine Başvurma Hakkı 1982 Anayasası’ndaki 2010 Anayasa değişikliği ile birlikte anayasal güvence altına alınmıştır.

⁴⁶ Dava açma hakkı da önceki iki genel hak da olduğu gibi anayasal bir haktır. 1982 Anayasası’nın 125. maddesinde idarenin işlemlerine karşı dava yolunun açık olduğu belirtilmiştir. İdare hukukunda davaya ilişkin şekli hususlar “2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Hakkında Kanununda” yer almaktadır.

⁴⁷ Temsil hakkı mükelleflerin vekil veya temsil tarafından temsil edilebilme hakkıdır. Temsil hakkına ilişkin temel kanun 3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunudur”. Uygun düştüğü ölçüde “1136 sayılı Avukatlık Kanunu’nun” uygulanması mümkündür.

-Eşit Muamele Görme Hakkı⁴⁸

-Mükellef Memnuniyeti⁴⁹

Mükellef haklarına ilişkin olarak yapılan diğer sınıflandırma türü olan özel hak sınıflandırması da vergiye ilişkin işlemlerin özel kısımlarıyla ilgili haklar olarak adlandırılmaktadır. GİB'in düzenlemiş olduğu rehberde göre özel haklar “*mükelleflerin vergi kanunlarının uygulanması sırasında sahip olduğu haklar*” olarak tanımlanmıştır⁵⁰. GİB, özel mükellef haklarını kategoriler halinde sıralamıştır. İlgili sınıflandırmaya göre belirtilen haklar şunlardır⁵¹.

“Uzlaşma Hakkı⁵²

Pişmanlık Hakkı⁵³

Düzeltilme Talebi Hakkı⁵⁴

Şikayet Yolu ile Müracaat Hakkı⁵⁵

Ödeme Emrine İtiraz Hakkı⁵⁶

⁴⁸ Eşit muamele görme hakkı 1982 Anayasası'nın 10. maddesi olan “*Eşitlik*” ilkesinin yansımasıdır. Mükelleflerin vergilendirme sürecine ilişkin her türlü süreçte devletin mükelleflere eşit ve uygulama birliğini sağlamasına denilmektedir.

⁴⁹ Mükellef Memnuniyeti Gelir İdaresi Başkanlığı'nın hazırlamış olduğu rehberde “*adil, eşit ve saygılı hizmet alma hakkı*” olarak ifade edilmiştir.

⁵⁰ GİB, a.g.e., s.7.

⁵¹ GİB, a.g.e., s.8.

⁵² Uzlaşma hakkı mükellef ile idari arasındaki anlaşmayı sağlayan yargı öncesi idari başvuru yoludur.

⁵³ Pişmanlık ve ıslah hakkı VUK'un 371.maddesinde anlatılmaktadır. Gerekli şartlarda ilgili madde hükmünde detaylıca açıklanmıştır. Pişmanlık ve ıslah dilekçesi verebilmek için ilk koşul “*hukuka aykırı bir fiilin*” gerçekleşikten sonra idareye haber verme durumunun oluşmasıdır. Sonra ilgili mükellef ilgili beyannameyi düzeltmelidir. Mükellefin bildirilen beyan neticesinde verginin ve pişmanlık cezasının ödenmesi gerekmektedir. Pişmanlık ve ıslahtan yararlanamayacak kişiler de ilgili kanun maddesinde ifade edilmiştir. İdare tarafından vergi incelemesine başlanılmış olması ve kişiden önce ihbarda bulunulması durumunda pişmanlık ve ıslah dilekçesinden yararlanılma durumu ortadan kalkmaktadır. Bkz. <https://kulacoglu.av.tr>, ‘Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah’, E.T. 22 Ocak 2025.

⁵⁴ Düzeltilme talebi hakkı VUK'un 3. bölümünde “*Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat*” kısmında düzenlenmiştir.

⁵⁵ Şikayet yolu ile müracaat hakkı VUK'un 124. maddesinde hüküm altına alınmıştır. İlgili hüküm dava süresi geçse bile mükelleflerin yapmış oldukları düzeltme taleplerinin de reddolunması durumunda şikayet yolunu kullanarak Hazine Ve Maliye Bakanlığı'na müracaat edebileceklerini düzenlemiştir. Maddenin ikinci fıkrasında görev bakımından ikili bir ayrıma gidilmiştir. Vergi konusunun il özel idaresini ilgilendirdiği durumlarda valiliğe, belediye ile ilgili vergilerin de belediye başkanlığına müracaat edeceği hüküm altına alınmıştır.

⁵⁶ Ödeme emrine itiraz hakkı Vergi Usul Kanunu'ndan farklı bir kanunda düzenlenmiştir. Ödeme emrine itiraz 6183 sayılı “*Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında*” kanununda düzenlenmiştir. İlgili kanunun 58. maddesinde ödeme emrine itiraz hakkı özel olarak ifade edilmiştir. İlgili hükme göre kişiye ödeme emri tebliğ edildiyse üç durumda ödeme emrine itiraz hakkı mevcuttur. Bunlar; 1) Böyle bir borcun olmadığını söyleyerek, 2) Böyle bir borcun olduğunu tamamen inkar etmediği takdirde ilgili

*Vergi Mahremiyeti Hakkı*⁵⁷

*Tecil-Taksitlendirme Hakkı*⁵⁸

*Vergi İncelemesi Sırasındaki Haklar*⁵⁹

*Cezalarda İndirim Hakkı*⁶⁰

*Vergi Ödeme Hakkı*⁶¹

*Özelge Talep Hakkı*⁶²

*Mahsup ve İade Talep Hakkı*⁶³

borcun bir kısmını ödemediğini söyleyerek, 3) İlgili borcun zamanaşımına uğradığı söyleyerek kendisine tebliğ edilen ödeme emrine itirazda bulunabilir. İlgili kanunda ödeme emrine itiraz süresi tebliğden itibaren 15 gün olarak belirtilmiştir. Kanun şekli hususlarda Vergi Usul Kanunun ilgili hükümlerinin tatbik edileceğini düzenlemiştir. Ödeme emrine itirazda saydığımız haklı sebeplerin biri olan borcun bir kısmının ödendiğinin söylenmesinde ilgili borcun ne kadarının ödendiğinin belirtilmesi de gereklidir. Mükelleflerce yapılan itiraz, komisyon tarafından karara bağlanmaktadır. İtiraz komisyonunun karara bağlama süresi 7 gün olarak düzenlenmiştir. İtiraz komisyonlarınca verilecek bu kararlar kesindir. Verilen kararlar üzerine itirazların gerek tamamen gerekse de kısmen reddi halinde itirazda bulunan mükellef, 15 gün içinde mal bildiriminde bulunmalıdır. Bkz. 6183 sayılı Kanun'un 58. maddesi.

⁵⁷ Vergi mahremiyetin korunması hakkı vergi kanunları açısından çok önemli bir husustur. Vergi mahremiyeti ilkesi tezimizin ikinci bölümünde Re'sen Terk'in 160/A kapsamında değerlendirilecektir.

⁵⁸ Tecil ve taksitlendirme hakkı borcu olan ve zor duruma düşmüş mükelleflerin ödeme hususunda mükelleflere kolaylık sağlanması yöntemidir. Tecil ve taksitlendirme hakkı aynı ödeme emrine itiraz hakkında olduğu gibi "6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında" kanununda düzenlenmiştir. Tecil ilgili Kanun'un 48. maddesinde detaylı olarak anlatılmıştır. Tecilin ilk istenme koşulu olarak kanunda belirttiğimiz gibi amme borçlusunun zor duruma düşmesi aranmakla beraber borçlu tarafından yazıyla istenmesi ve teminat şartı aranmaktadır. İlgili amme alacaklısı veya ilgili idare makamları da bu konuda takdir yetkisine sahiptir. Tecil süresi 48. madde kapsamında 36 ay olarak ifade edilmiştir. Teminat şartı bakımından 250.000 TL'ye kadar olan kısımda teminat aranmamaktadır. 250.000 TL'yi aşan kısımda teminatın tutarı 250.000 TL'yi aşan kısmın yarısı olarak düzenlenmiştir. Tecile ilişkin ikincil düzenleme 48/A kapsamındaki düzenlemedir. 48/A maddesi vergiye uyumlu mükelleflere ilişkin tecildir şartlarının düzenlendiği maddedir. Bkz.6183 sayılı Kanun'un 48 ve 48/A maddeleri.

⁵⁹ Vergi incelemesine ilişkin hususlar detaylı bir şekilde tezin ikinci bölümünde anlatılacaktır.

⁶⁰ Cezalarda indirim hususu ilgili şartları taşıyan mükelleflerin kanunlarda belirtilen şartlara uyması durumunda indirimlerden yararlanma haklarıdır. Cezalarda indirim müessesesi VUK'un 376. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bkz. 213 Vergi Usul Kanunu m.376.

⁶¹Üzerine düşen vergileri ödemek mükellefin hem hakkı hem ödevidir. Farklı vergi kanunlarında farklı şekillerde hüküm altına alınmıştır. VUK'un 112. maddesinde de "Özel Ödeme Zamanları" başlığı altında vergi ödeme hakkı kanuni güvence altına alınmıştır. Bkz. Vergi Usul Kanunu m.112.

⁶² Özelge, mükelleflerin gerek Hazine ve Maliye Bakanlığı'ndan, gerekse Bakanlığın yetkili kıldığı makamlardan şüphe uyandıracak olaylar hakkında açıklama talep etmeleridir. Bkz. <https://www.gib.gov.tr>, 'Gelir İdaresi Başkanlığı Özelge İstemi', E.T. 24 Ocak 2025.

⁶³ Mahsup ve iade talep hakkına ilişkin olarak daha detaylı bilgi edinmek isteyenler için Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığı, 'Vergi İade Alacaklarının Mahsubuna İlişkin Rehber', Yayın No:442, Aralık 2022, söz konusu rehber için bkz. <https://gib.gov.tr> 'Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İade Alacaklarının Mahsubuna İlişkin Rehber', E.T. 25 Ocak 2025. İlgili rehberde mahsup ve iade sürecine ilişkin tüm konular mükelleflerin anlayacağı düzeyde detaylı olarak anlatılmıştır.

1.2.1.2.Mükellef Hakkı Bağlamında Mülkiyet Hakkının Değerlendirilmesi

Re'sen terkinde ilişkin Anayasa Mahkemesi'nin somut norm kararında mülkiyet hakkına ilişkin değerlendirme yapıldığı görülmektedir. Alt başlıkta anlatılacak re'sen terkinde ilişkin AYM kararının doğru bir şekilde anlaşılabilmesi için mülkiyet hakkına ilişkin genel bilgilerin bilinmesi önem arz etmektedir⁶⁴.

Mülkiyet hakkı eski tarihlerden beri süregelen bir hak olarak bilinmektedir. Mülkiyet hakkı insanlık tarihiyle eş zamanlı olarak doğmuştur. İnsanoğlu doğumuyla birlikte maddi, manevi fark etmeksizin mutlaka bir hakka sahip olmuştur. İnsanın doğumuyla annesinden bağımsız bir vücuda ve kişiliğe sahip olması da insanın doğuştan beri mülkiyet hakkına sahip olduğunun göstergesidir. İnsanın doğası gereği mal edinme arzusu da mülkiyet hakkının önemine dikkat çeken belirteçtir⁶⁵.

Mülkiyet hakkı durağan ve sınırlı bir sayıda değildir. Mülkiyet hakkını sınırlı sayıda ele almak mülkiyet hakkının ihlaline teşkil edebilmektedir. Mülkiyet hakkı kişinin kendi yaşamıyla ilgili olduğu gibi çevresel faktörlere de bağlıdır. Mülkiyet hakkı kişinin yaşadığı yer, ekonomik durumu, eğitim seviyesi gibi birçok faktör nedeniyle artmakta veya azalmaktadır. Mülkiyet hakkının belirlenmesinde kişinin yaşadığı ülkenin hukuk devleti olup olmadığının da büyük bir etkisi vardır. Hukuk devleti kurallarına uyan bir ülkede yaşayan vatandaşların, mülkiyet hakkına duyduğu güvencesi de fazladır⁶⁶.

Türk kanunlarında mülkiyet hakkının kapsamı 4721 sayılı Türk Medeni Kanunu'nda yer almıştır. TMK'nın 683. maddesi şu şekildedir: *“Bir şeye malik olan kimse, hukuk düzeninin sınırları içinde, o şey üzerinde dilediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarrufta bulunma yetkisine sahiptir”* İlgili madde hükmünden de anlaşılacağı üzere mülkiyet hakkı kişiye özgür bir kullanma hakkı tanımıştır. Kişi mülkiyet hakkına sahip olduğunda hakkını, kanunun tanıdığı yetki çerçevesinde istediği gibi kullanma, yararlanma ve tasarruf yetkisine sahiptir⁶⁷.

⁶⁴ AYM Kararı, E: 2022/146., K: 2023/31, T: 16/2/2023, 12/5/2023-32188 R.G. Tarih-Sayı.

⁶⁵ G. Balkır, ‘Mülkiyet Hakkının Hukuki Bir Değer Olarak Yeniden Tanımlanması’. *İstanbul Aydın Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, yıl:7, sayı:2, Aralık 2021, s.4.

⁶⁶ Balkır, a.g.e., s.5.

⁶⁷ <https://www.mevzuat.gov.tr>, ‘4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu’, E.T. 28 Aralık 2024; Türk Medeni Kanunu'nun çalışmada ilk defa geçtiğinden dolayı ilk halinde uzun hali yazılmıştır. Sonraki ifadelerde kısaltılmış hali yer almaktadır.

Mülkiyet hakkı 1982 Anayasası'yla güvence altına alınmıştır. Mülkiyet hakkı 1982 Anayasası'nın 35. maddesinde düzenlenmiştir. Anayasa'nın mülkiyet hakkını düzenleyen kanun metninde özne olarak “herkes” ifadesi yer almıştır⁶⁸. Mülkiyet hakkı özel olarak belli bir kesime tanınmamıştır. Mülkiyet hakkı “herkese” tanınmaktadır. İlgili maddenin ikinci fıkrasında ise mülkiyet hakkının sınırlanma nedeni belirtilmiştir. Anayasa'ya göre mülkiyet hakkı sadece kamu yararı amacıyla kanunla sınırlanmaktadır. Mülkiyet hakkının kullanılmasının toplum yararına aykırı olamayacağı belirtilmiştir⁶⁹. AYM kararları incelendiğinde kamu yararı ile mülkiyet hakkı arasında adil bir dengenin olması gerektiğinin belirtildiği görülmektedir⁷⁰.

Vergilendirme mülkiyet hakkıyla doğrudan ilişkilidir. Karakoç vergilendirme ile mülkiyet hakkı ilişkisine şöyle yer vermiştir: “*Vergilendirme işlemi özü itibarıyla kişilerin sahip olduğu paralara, maddi gereçlere, mesleğine kamu yararı gerekçesiyle el atma işlemidir*”⁷¹. Karakoç, aynı zaman da hukuk devleti ilkesi gereğince vergi sisteminin mülkiyet hakkını zedelememesi gerektiğine dikkat çekmiştir. Karakoç mülkiyet hakkını ihlal eden vergilerin olmasını hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacağını ifade etmiştir⁷².

Mükellef haklarıyla ilgili bir diğer önemli konu da hakların genel anlamda nasıl sınırlanacağı hususudur. Genel itibarıyla herkes 1982 Anayasası'nın 12.maddesi gereğince temel hak ve hürriyetlere sahiptir. 1982 Anayasası'nın 12.maddesi gereğince temel hak ve hürriyetler “*kişiliğe bağlı, dokunulmaz, devredilmez, vazgeçilmez*” olarak nitelendirilmiştir. İlgili maddenin ikinci fıkrası da temel hak ve hürriyetlerin ilgili kişinin diğer kişilere karşı ödev ve sorumluluğunu ihtiva ettiğini belirtmiştir⁷³.

Temel hak ve ödevlere ilişkin re'sen terkinle ilgili en önemli başlık sınırlama sebepleridir. Temel hak ve hürriyetlere ilişkin sınırlama sebepleri 1982 Anayasası'nın 13. maddesinde hüküm altına alınmıştır. İlgili madde bağlamında bir hakkın

⁶⁸ 1982 Anayasası'nın 35. maddesine göre “*Herkes, mülkiyet ve miras haklarına sahiptir*”.

⁶⁹ 1982 Anayasası'nın 35. maddesi.

⁷⁰ Türkiye Cumhuriyeti AYM, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu, 2019/26345 Başvuru No, 22/09/2022 K.

⁷¹ Y. Karakoç, ‘Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme’. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:15, sayı: özel, 1 Temmuz 2013, s.1260.

⁷² Karakoç, a.g.e., s.1260.

⁷³ 1982 Anayasası'nın m.12.

sınırlanması şu ilkelere dayanmalıdır⁷⁴: “*özüne dokunmama yasağı, Anayasa’ da belirtilen özel sınırlama sebeplerine uyulmak şartıyla ancak kanunla sınırlama, Anayasa’nın sözüne ve özüne aykırı olmama, demokratik toplum düzenine aykırılık teşkil etmeme, Laik Cumhuriyetin gereklerine uygunluk, ölçülülük*”⁷⁵.

AYM’nin mülkiyet hakkına ilişkin vermiş olduğu kararlardan biri de “Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu” olmuştur⁷⁶. İlgili karar hem mülkiyet hakkına hem de 1982 Anayasası’nın 13. maddesi bağlamında sınırlama sebepleriyle ilişkili bir karardır. Başvuru konu olarak gayrimenkul sermaye iradındaki götürü gider oranının yüzde 25’ten yüzde 15’e düşürülmesi sonucunda başvuran tarafın mülkiyet hakkının ihlal edildiğini iddia etmesine ilişkin karardır. Başvurucuların 2017 yılı içinde elde ettiği GMSİ’ye ilişkin gelirlerin 2018 yılının Mart ayında da yüzde 25 olarak uygulanmasını istemişlerdir. Başvurucular ilk derece mahkemesinde dava açmışlar ve idarenin isteklerini kabul etmemesinin vergi hukukunun temel ilkesi olan kanunilik ilkesine aykırılık teşkil ettiğini ifade etmişlerdir. Başvurucunun başvurmuş olduğu vergi mahkemesi davayı reddetmiştir. Vergi mahkemesi ilgili olayı “*gerçek geriye yürüme*” ve “*gerçek olamayan geriye yürüme*” bakımından değerlendirme yapıp başvurucunun davasını reddetmiştir⁷⁷.

AYM ilgili yargı süreçlerinin sona ermesiyle kendine başvuruda bulunulmuş olay hakkında, mülkiyet hakkı değerlendirmesi yapmıştır. AYM’ce mülkiyet hakkına ilişkin ilk değerlendirme “*mülkün varlığı*” bakımından olmuştur. AYM, mevzubahis tarh işlemine ilişkin başvuruçuların açık bir şekilde yükümlülük altına girdiğini belirtmiştir. Ayrıca AYM değerlendirmesinde başvuruçuların, ilgili maddenin

⁷⁴ 1982 Anayasası m.13; M. Dikmen Caniklioğlu, ‘Anlamı, Kapsamı ve Sınırlarıyla Temel Haklar ve Anayasalarımız’. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, Mahmut Tevfik Birsnel Armağanı, 2001, s.469.

⁷⁵ 1982 Anayasası’nın m.13-15.

⁷⁶ AYM, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu Başvuru No: 2019/26345 22/09/2022 Tarihli Karar; Re’sen terkinde ilişkin somut norm denetimi resen terkin başlığının altında aktarılacaktır. Burada bahsedilen kararlar, re’sen terkinde ilişkin AYM kararı mülkiyet hakkı kavramına ilişkin karardır.

⁷⁷ AYM’nin kararlarına bakıldığında gerçek geriye yürüme hukuka aykırı olarak gerçek olmayan geriye yürüme hukuka uygun olarak kabul edilmektedir. AYM 2019/26345 Başvuru No; Kararı veren Vergi Mahkemesi geriye yürümenin vergiyi doğuran olayın zamanıyla tespit edilmesi gerektiğini söylemiştir.; Başvurucular ilgili yargı süreçlerinden geçtikten sonra AYM bireysel başvuruda bulunmuşlardır. Anayasa Mahkemesi ilgili bakanlığın da görüşünü almıştır. İlgili görüş Gelir İdaresi Başkanlığı tarafından Anayasa Mahkemesine sunulmuştur. Gelir İdaresi Başkanlığı “*yeni yürürlüğe girmiş ilgili kanunun henüz tamamlanmayan bir olaya uygulanmasını geriye yürüme sayılmayacağını*” belirtmiştir.

başvuruculara vergisel yükümlülük yüklediğini ve başvurucuların malvarlığının azaldığını söylemiştir⁷⁸.

AYM başvuruya ilişkin olarak mülkiyet hakkı değerlendirmesini “*müdahalenin varlığı ve türü*” bakımından da incelemiştir. Götürü gidere oranına ilişkin değişikliğin 5/12/2017 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanmasına karşın 1/1/2017 tarihi itibarıyla yürürlüğe giren kanuni düzenlemeyle birlikte mükellefler eskiden götürü gider olarak yüzde 25 oranında gider indirebilecekken bu rakam yüzde 15’e düşmüştür. AYM ilgili kanun düzenlemesini başvuru bakımından değerlendirmiş ve başvurunun eskiden yüzde 25 götürü gider yazabilecekken, şimdi yüzde 15 yazmasını, başvurunun matrahını arttıracak ve matrahın artmasıyla birlikte başvurunun ödeyeceği gelir vergisinin de artacağını belirterek bu durumun “*mülkiyet hakkına müdahale niteliği*” taşıdığı hükmüne varmıştır⁷⁹.

AYM söz konusu kararda, 1982 Anayasası’nın 35. maddesi “*mülkiyet hakkıyla*”, 1982 Anayasası’nın 13. maddesi olan “*Temel Hak ve Hürriyetlerin Sınırlanması*” arasındaki ilişkiyi de değerlendirmiştir. AYM, mülkiyet hakkına ilişkin bir müdahale yapılması durumunda da 1982 Anayasası’nın 13. maddesinin göz önünde bulundurulması gerektiğini söylemiştir. AYM, Anayasa’ya uygun bir şekilde mülkiyet hakkı müdahalesi yapılabilmesi için söz konusu müdahalenin “*kanuna uygunluğunu*”, “*kamu yararı taşıma niteliğini*”, ve “*ölçülülük*” ilkesini aramaktadır⁸⁰. AYM’nin diğer vermiş olduğu kararlar da incelendiğinde kamu yararı kavramını somut olay bağlamında değerlendirdiği görülmektedir⁸¹. AYM’nin kararlarında kesinleşmiş bir kamu yararı tanımı mevcut değildir. Sıra, AYM’nin kamu yararı kavramını hukuk devleti kapsamında değerlendirdiğini ve AYM kanunların hukuka uygunluğunun denetlenmesinde de kamu yararı kavramını amaç unsuru bakımından nitelendirdiğini söylemiştir⁸².

⁷⁸ AYM, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu, s.6.

⁷⁹ AYM, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu; AYM, 1982 Anayasası’nın 35. maddesini kanunun sözü itibarıyla değerlendirmiştir. Ayrıca AYM “*mülkten yoksun bırakma ve mülkiyetin düzenlenmesini*” mülkiyet hakkının özel biçimleri olarak nitelendirmiştir. AYM bu kararda son olarak da vergi ve benzeri yükümlülüklerle ilişkin kontrol yetkisi değerlendirmesi yapmıştır.

⁸⁰ AYM, Recep Tarhan ve Afife Tarhan Başvurusu, Başvuru No: 2014/1546 2/2/2017 tarihli karar, s.13; Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu Başvuru No: 2019/26345, 22/09/2022 tarihli karar, s. 7.

⁸¹ AYM, Recep Tarhan ve Afife Tarhan Başvurusu, Başvuru No: 2014/1546 2/2/2017 K. s.13; Türkiye Cumhuriyeti Anayasa Mahkemesi, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu 2019/26345 Başvuru No, 22/09/2022 K. s. 7.

⁸² O. Sıra, ‘Kamu Yararı Kavramı’, *Maliye Dergisi*, sayı:139, Ocak-Nisan 2002, s.5.

Mahkeme aynı kararında mülkiyet hakkının sınırlanmasında kanunilik ilkesine uyulmadığında diğer unsurlara bakılmaksızın mülkiyet hakkı ihlali olacağını belirtmiştir⁸³.

Mahkeme hak ve özgürlüklere yapılacak sınırlamaların kanunla yapılmasının, hukuk devleti ilkesi gereğinde yapıldığını ve keyfiligi engellediğini belirtmiştir. Bireylerin yapacakları davranışlarının ileride ne olacağını bilmesini hukuki belirlilik ilkesi bağlamında yorumlamıştır⁸⁴.

Mahkeme başvuruçuların GMSİ gelirlerinin matrahlarının artmasını kanuni bir hükme dayandığını ve GMSİ'ye ilişkin söz konusu kanun maddesinin yayımlanma tarihinden önce yürürlüğe girmesini “geriye yürüme” niteliği taşıdığı iddialarına ilişkin GMSİ'ye ilişkin vergiyi doğuran olay ve dönemsellik açısından değerlendirme yapmış ve ilgili kanuni düzenlemenin bu şekilde uygulanmasını geriye yürüme olarak kabul edilemeyeceğini, söz konusu düzenlemenin kanuna uygunluk denetiminde hukuk devleti ilkesine aykırı olmadığını anlaşıldığını söylemiştir⁸⁵.

AYM'nin mülkiyet hakkı ihlaline karar verebilmesi için üç unsur bakımından değerlendirme yapması gerektiği ifade edilmişti. AYM mülkiyet hakkına müdahaleye ilişkin ilk değerlendirme ölçütü kanuna uygunluk kriteri bakımından ilgili kanun maddesini hukuk devleti ilkesine uygun bulduktan sonra ikinci kriter bakımından kamu yararı taşıma niteliği unsuru bakımından da değerlendirecektir. Mahkeme kararlarına bakıldığında, kanunların amaç unsurunun kamu yararı ölçütü bağlamında değerlendirildiği görülmektedir. 1982 Anayasası'nın 35. maddesi gereğince mülkiyet hakkının sınırlanmasının ancak kamu yararı nedeniyle olacağını ifade etmiştik. Mahkeme ilgili maddeyi mülkiyet hakkı bağlamındaki her somut olayda olayın özelliğine göre değerlendirmektedir. Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusunda da götürü gider oranının yüzde 25 oranından yüzde 15 oranına düşürülmesinin amacını, *“mükelleflerin gerçek usule teşvik etmek, kayıtlı ekonomiye geçişi hızlandırmak ve götürü gider yönteminin kayıtlı ekonomi sisteminde zaafa yol*

⁸³ AYM, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru No: 2019/26345, paragraf: 27.

⁸⁴ AYM, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru No: 2019/26345, paragraf: 27-28.

⁸⁵ AYM, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru No:2019/26345, paragraf: 29.

açtığı” belirterek söz konusu maddenin amacının açık bir şekilde “*kamu yararı*” amacı taşıdığına karar vermiştir⁸⁶.

Mahkeme mülkiyet hakkı ihlali olup olmadığını tespitinde son aşamasında olayı ölçülülük kriteri bağlamında değerlendirmelidir. AYM ölçülülük ilkesinin üç alt ilkeyi içerdiğini belirtmiştir. İlk ilke olarak elverişlilik ilkesi karşımıza çıkmaktadır. Elverişlilik ilkesi öngörülen müdahale ile müdahale sonucunda, müdahale edenin ulaşmak istediği amaç bakımından gerçekleştirmeye elverişli olup olmadığının incelenmesidir. İkinci bir alt ilke olarak gereklilik ilkesi ulaşmak istenen amaçla yapılacak olan müdahalenin zorunlu olmasını, özetle o amacın sadece o müdahale ile yapılabilmesini ifade etmektedir. Orantılılık ilkesi de bireye yapılmak istenen müdahale ile amacın arasında dengenin olmasını ifade etmektedir. Somut olayda, AYM tarafından bu üç unsur bakımından değerlendirilip sonuç olarak “*mülkiyet hakkının ihlal edilmediğine*” karar verilmiştir⁸⁷.

1.2.1.3. Re’sen Terkin Bağlamında Adil Yargılanma Hakkı

Re’sen terkin işlemi, idarenin tek taraflı ve doğrudan etkili bir tasarrufu olarak mükellefin vergi mükellefiyet kaydının silinmesine neden olmaktadır. Bu durum, mükellefin ekonomik faaliyet yürütme özgürlüğünü, çalışma ve sözleşme hürriyetini doğrudan etkilediği için yalnızca vergi hukuku değil, aynı zamanda temel hak ve özgürlükler bağlamında da değerlendirilmelidir. Bu bağlamda, re’sen terkin işlemleriyle ilgili yargı sürecinde adil yargılanma hakkı önem arz etmektedir⁸⁸.

Adil yargılanma hakkı, 1982 Anayasası’nın 36. maddesi ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nin 6/1 maddesinde güvence altına alınan temel bir haktır⁸⁹. AİHS’in 6/1 maddesine yargılama süreçlerinin hepsi dahil edilememiştir. Bu

⁸⁶ AYM, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru No: 2019/26345, b. Meşru Amaç.

⁸⁷ AYM, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu, Başvuru No: 2019/26345, “*Ölçülülük bakımından değerlendirme ve hüküm*”.

⁸⁸ Rençber ve Ovalıoğlu, s.87-89. Söz konusu çalışmanın giriş bölümünde re’sen terkinle ilişkin temel hak ve özgürlükler bağlamında değerlendirme yapılacağı ifade edilmiştir.

⁸⁹ S. Çakan ve O. Avcı, ‘Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı’, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:23, sayı:1, 1 Mayıs 2021, s.653.

bağlamda, adil yargılanma hakkının “*medeni hak ve yükümlülükler*” ile “*suç isnadı*” süreçleriyle sınırlı olduğu ifade edilmiştir⁹⁰.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi’nin Ferrazzini v. İtalya başvurusunda⁹¹ AİHS’in 6. maddesinde yer alan “*medeni hak ve yükümlülüklerin*” vergisel uyuşmazlıklarda uygulanmaması gerektiği kararına varmıştır. AİHM vergilendirme sürecine ilişkin, zararın tazminini “*medeni hak ve yükümlülük*” kapsamında değerlendirmiştir⁹².

Vergisel suçlar bağlamında, AİHM somut olayın “*suç isnadı*” bağlamında değerlendirilebilmesi için üç ölçüt kullanmaktadır. AİHM’in benimsediği ölçütler şunlardır: “*Suçun iç hukuktaki yeri, suçun gerçek niteliği, suç için öngörülen cezanın niteliği ve ağırlığı*”⁹³. İfade edilen unsurlara ek olarak AİHS’in 6/1 maddesinin vergisel olaylara uygulanabilmesi için “*vergisel olaya ilişkin kanunun vergi mükellefi olan tüm vatandaşları kapsamı, vergi para cezasının amacının maddi tazminat olarak değil yeniden suç işlenmesini engelleyen caydırıcı bir ceza olması, cezanın hem caydırıcı hem de cezalandırıcı genel bir kurala göre verilmiş olması, vergisel para cezasının önemli bir nitelikte olması*”⁹⁴ unsurlarını taşıması gerekir. Bu bağlamda, re’sen terkinde ilişkin uyuşmazlıklarda hem medeni hak ve yükümlülükler hem de suç isnadı bağlamında AİHM’in görev alanı içerisinde olduğunu söylemek mümkündür. Mükelleflerin re’sen terkin edilmesiyle ticari faaliyete ilişkin önemli işlerini yapamaz hale gelmesi mükellefleri zarara uğratmaktadır⁹⁵. Bu bağlamda re’sen terkinde ilişkin uyuşmazlıklar, AİHM’in görev alanı içerisindedir. Suç isnadı hususundaysa, mükelleflerin vergisel ödevlere ilişkin bildirimlerini yerine getirmemesi vergisel yaptırımlara neden olmaktadır⁹⁶. Mükelleflerin re’sen terkin sonucunda vergisel

⁹⁰ Çakan ve Avcı, a.g.e., s.654. Çakan ve Avcı çalışmasında söz konusu kavramlarında Sözleşmede tanımlarının yer almadığını, söz konusu kavramların somut olaya göre şekillendiğini ifade etmişlerdir.

⁹¹ Ferrazzini İtalya’ya Karşı Başvuru No:44759/98, T.2001, paragraf 29-30’dan aktaran (Çakan ve Avcı, a.g.e., s.656).

⁹² Ferrazzini İtalya’ya Karşı Başvuru No:44759/98, T.2001, paragraf 29-30’dan aktaran (Çakan ve Avcı, a.g.e., s.656).

⁹³ G.Çayan. *Adil Yargılanma Hakkı(Birinci Basım)*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2016, s.37.

⁹⁴ O. Doğru ve A. Nalbant, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar(Cit:1 Baskı:2)*, Legal Yayıncılık, Ankara, 2013, s.617.

⁹⁵ AYM Kararı, E. 2022/146, K. 2023/31. İlgili kararda re’sen terkinde mükelleflerin önemli ticari işleri yapamaz hale geldiği durumlar yer almaktadır. Söz konusu hususlara re’sen terkinde ilişkin sonuçların ticaretin sicilden terkinde karşılaştırılması kısmında ifade edilmiştir.

⁹⁶ İşe başlama yükümlülüğünün yerine getirilmemesi “birinci derece usulsüzlük” yaptırımını gerektirirken; işi bitirdiğinin zamanında bildirilmemesi “ikinci derece usulsüzlük” yaptırımını

yaptırımlara tabi tutulmasının da suç isnadı bağlamında ifade edilen şartların sağlanması halinde AİHM'in görev alanı içerisinde olduğunu söylemek mümkündür⁹⁷.

Adil yargılanma hakkı, “herkesin bağımsız ve tarafsız bir mahkeme önünde davasının makul sürede⁹⁸, hakkaniyete uygun şekilde⁹⁹ ve aleni olarak görülmesini”¹⁰⁰ güvence altına alır. Bu bağlamda, güvencelerin sağlanabilmesi açısından re’sen terkin işlemlerinde aşağıda belirtilen hususlara dikkat edilmesi gerekmektedir:

-Re’sen terkin işlemlerine ilişkin tebligatın, usulüne uygun ve açık bir şekilde gerçekleştirilmesi¹⁰¹.

-Mükellef tarafından yürütmenin durdurulması talepli açılmış bir davada, vergi mahkemesince verilen yürütmeyi durdurma kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda düzenlenen sürelerle uygun bir şekilde yerine getirilmesi¹⁰².

-Gayri faal mükelleflere ilişkin re’sen terkin türünde aşamalı terkin modelinin benimsenmesi¹⁰³.

Adil yargılanma hakkının tamamlayıcı unsurlarından biri de, bireyin suçluluğu sabit oluncaya kadar suçsuz sayılmasını öngören masumiyet karinesidir¹⁰⁴. AİHM’in Barbara, Messegue ve Jabardo v. İspanya başvurusunda “bir kişinin hem suçlu olduğu

gerektirmektedir. İkinci ve üçüncü re’sen terkin türünde sahte belge düzenleme fiili söz konusu olduğundan dolayı “kaçakçılık suçları” söz konusu olmaktadır.

⁹⁷AİHM’e ilişkin yapılan literatür taramasında re’sen terkin bağlamında AİHM’e yapılan yargısal başvurunun olmadığı tespit edilmiştir.

⁹⁸Makul süreye ilişkin detaylı bilgiler için bkz. Çakan ve Avcı, a.g.e., s.659; B. Keskin, ‘İdari Yargılamada Makul Süre Kavramının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İncelenmesi’, *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:9, sayı:2, 29 Aralık 2018, s.391-414.; Söz konusu çalışmalar incelendiğinde makul süre kavramının somut olaya göre değişkenlik gösterdiği görülmektedir.

⁹⁹Çakan ve Avcı, a.g.e., s.661. Söz konusu çalışmada “hakkaniyete uygun şekilde yargılanma hakkının” geniş bir hak olduğu belirtilmiştir. Bu hak bünyesinde “ *tarafların eşitliği ve çelişmeli yargı ilkelerini, masumiyet karinesini, susma hakkını, tanık sorgulanmasını ve dinlenmesi hakkı*” gibi birçok hakkı bünyesinde barındırdığı ifade edilmiştir.

¹⁰⁰Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’, m.6/1.

¹⁰¹ Tebligata ilişkin hususlar çalışmanın üçüncü bölümünde ayrıntılı olarak ele alınmıştır. Tebligat hususunun tartışmalı olduğu re’sen terkin işleminde bu tartışmayı bitirecek çözüm yöntemi “sonuç” kısmında aktarılmıştır.

¹⁰²Bu konuda önem VUK’un 153/A ve 160/A maddelerinde yer alan re’sen terkinine ilişkin teminat bağlamında önem arz etmektedir. VUK’un 160/A maddesinde yer alan teminat süresi kararın mükellefe tebliğ tarihinden itibaren bir ay olarak düzenlenmiştir. Bu bağlamda vergi mahkemesinin yürütmeyi durdurma kararını Kanun’da yer alan 7 gün içerisinde vermesi durumunda mükellefin teminat göstermesi gerekmemektedir. <https://www.mevzuat.gov.tr/>, ‘2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’, E.T. 3 Haziran 2025, m.27.

¹⁰³Aşamalı Terkin Modeline ilişkin öneri, sonuç kısmında aktarılmıştır

¹⁰⁴Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’, m.6/1, E.T. 2 Haziran 2025.

ispatlanmamış hem de kendisine savunma hakkı verilmemişse masumiyet karinesinin ihlal edildiğini”¹⁰⁵ belirtmiştir. AİHM “*bu hakkın ihlalinin sadece mahkemeler tarafından olmadığını, diğer kamu kurumlarının da masumiyet karinesini ihlal edebileceği*” kanaatine varmıştır¹⁰⁶.

VUK’un 160. maddesi, ticari, zirai veya mesleki bir faaliyet yürütmeksizin münhasıran sahte belge düzenlediği tespit edilen mükelleflerin, mükellefiyetlerinin re’sen terkin edilmesine imkân tanımaktadır. Bu hüküm çerçevesinde yapılan işlemler, masumiyet karinesi açısından tartışmalı bir alan oluşturmaktadır. Zira ilgili düzenleme, herhangi bir yargı kararı aranmaksızın, idarenin yaptığı tespitlere dayanılarak mükellefiyetin sona erdirilmesini mümkün kılmakta ve bu durum, mükellefin suçluluğu ispat edilinceye kadar suçsuz sayılmasını öngören 1982 Anayasası’nın 38. maddesinde yer alan masumiyet karinesinin ihlalinin gündeme getirmektedir. Bu bağlamda, VUK’un 160/A maddesinde düzenlenen risk esasına dayalı re’sen terkin uygulamaları da benzer şekilde dikkat çekmektedir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan risk analizleri sonucunda, defterdarın onayıyla mükellefiyetin re’sen sona erdirilebilmesi, idarenin takdir yetkisinin genişliğini ve bu yetkinin hukuki güvencelerle dengelenip dengelenmediği hususunu gündeme getirmektedir. Masumiyet karinesi bağlamında, söz konusu iki re’sen terkin türü önemli hukuki belirsizlikler içermektedir. Bu nedenle çalışmanın ikinci bölümünde, gerek VUK’un 160. maddesinde yer alan ikinci re’sen terkin türü gerekse VUK’un 160/A maddesinde yer alan üçüncü re’sen terkin türü hukuki güvenceler bağlamında değerlendirilmiş ve doktrindeki görüşler karşılaştırmalı olarak ele alınmıştır¹⁰⁷.

1.2.1.4. Re’sen Terkin Bağlamında Çalışma ve Sözleşme Hürriyeti

Mükellefiyet, yalnızca vergi yükümlülüğü olarak değil, bireyin ekonomik faaliyet yürütme hakkının bir uzantısı olarak da değerlendirilmelidir. Bu bağlamda,

¹⁰⁵B. Değirmencioğlu, ‘Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında Masumiyet Karinesinin Korunması’, *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:1, sayı:2, Aralık 2019, s.310.

¹⁰⁶ Barbara, Messegue ve Jabardo İspanya’ya Karşı Başvuru No:10590/83 (1988), paragraf 77’den aktaran (Çakan ve Avcı, a.g.e., s.665).

¹⁰⁷ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s. 100; AYM Kararı, E: 2022/146., K: 2023/31, T: 16/2/2023, 12/5/2023-32188 R.G. Tarih-Sayı; Ö. Akkaya, ‘Vergi Usul Kanunu 160/A maddesinin Bir İdari İşlem Olarak Derinlemesine İncelenmesi’. <https://www.alomaliye.com>, E.T. 12 Nisan 2025. Söz konusu yargı kararında ve çalışmalarda masumiyet karinesi tartışma konusu olmuştur. Masumiyet karinesine ilişkin tartışmalar çalışmanın ikinci bölümünde ilgili yerlerde ele alınmıştır

“çalışma ve sözleşme hürriyeti” mükellef hakkının anayasal temellerinden biri olarak görülmektedir. 1982 Anayasası’nın 48. maddesinde düzenlenen bu hak, bireyin serbestçe ekonomik faaliyette bulunabilmesini ve bu faaliyeti hukuken geçerli sözleşmelerle sürdürebilmesini güvence altına alır¹⁰⁸.

Re’sen terkin gibi idari işlemler, mükellefin ticari faaliyetini sürdürmesini imkânsız hale getirebilir ve bu durum, bireyin ekonomik yaşamına doğrudan müdahale niteliği taşır¹⁰⁹. Bu bağlamda vergi idaresinin, işlemlerinde orantılılık ve ölçülülük ilkelerine uygun hareket etmesi gereklidir¹¹⁰.

AYM’nin re’sen terkine ilişkin somut norm denetimi kararında, gayri faal mükelleflere yönelik uygulanan re’sen terkin türünün “çalışma ve sözleşme hürriyeti” ile bağdaşp bağdaşmadığı değerlendirilmiştir¹¹¹. Mahkeme, re’sen terkin işleminin “çalışma ve sözleşme hürriyeti” yönünden hukuka aykırılık teşkil etmediği sonucuna ulaşmıştır. Ancak aynı kararda, karşı oy gerekçesi sunan AYM üyesi Zühtü Arslan, re’sen terkin işleminin mükellefin ticari yaşamını ciddi şekilde kısıtladığını ve bu nedenle çalışma hakkının ihlal edildiğini ifade etmiştir. Bu bağlamda, çoğunluk görüşü ile karşı oy arasında temel hak ve özgürlüklerin yorumlanması noktasında anlamlı bir ayrışma ortaya çıkmıştır¹¹².

1.2.1.5. AYM Kararı Bağlamında Re’sen Terkin İşleminin Hukukiliği

Re’sen terkin işlemi hakkın sınırlanmasıdır. Vergi idaresi tarafından mükellefin hakları re’sen sınırlanabilmektedir. Re’sen terkin işleminin hukuka uygun olup olmadığını hususunda da AYM’ye götürülmüş somut norm kararı mevcuttur.

İstanbul 7. Vergi Mahkemesi kendisine gelen davada re’sen terkin türü olan VUK’un 160/A maddesini somut norm(itiraz) denetimi kapsamında AYM’ye

¹⁰⁸1982 Anayasası’nın 48. ve 49. maddeleri. Çalışma Hakkı hem hak hem de ödev olarak nitelendirmiştir. M. Şen, ‘İnsan Hakları Bağlamında Çalışma Hakkı’, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, cilt:20, sayı:1, 2014, s.154.

¹⁰⁹S. Selvi, ‘Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi’, Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2010, s.87. Söz konusu çalışmada, 1982 Anayasası’nın 48. ve 49. maddeleri bağlamında AYM’nin vermiş olduğu kararlara da yer verilmiştir.

¹¹⁰AYM Kararı, E: 2022/146., K: 2023/31, T: 16/2/2023, 12/5/2023-32188 R.G. Tarih-Sayı.

¹¹¹AYM Kararı, E: 2022/146., K: 2023/31, T: 16/2/2023, 12/5/2023-32188 R.G. Tarih-Sayı.

¹¹²AYM Kararı, E: 2022/146., K: 2023/31, T: 16/2/2023, 12/5/2023-32188 R.G. Tarih-Sayı. Bkz. “Zühtü Arslan’ın Karşı oy Gerekçesi”

götürmüştür. İptali istenen hüküm VUK'un 160/A maddesinde yer alan “*vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre vergi dairesi başkanı veya defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir*” bölümüdür. İlgili maddenin 1982 Anayasası'nın 2, 13, 35, 49. maddelerine aykırılığı ileri sürülmüştür¹¹³.

Mahkeme esas incelemesinde mükellefe ilişkin tanımdan, mükellefiyet tesis edilmesine ilişkin esaslardan bahsetmiş ve mükellefiyetin tesisi için vergiyi doğuran olayın şart olmadığı, bir sonraki başlıkta detaylı bir şekilde anlatacağımız, işe başlama belirtilerinin mevcut olması durumunda da mükellefiyetin oluşacağını söylemiştir. Mahkemenin esas incelemesinde yer verdiği bir diğer husus re'sen terkin edilen mükelleflerin işi durdurmasının gerekmediği, mükellefiyet kaydının tüzel kişiliği sonlandırmadığı ve diğer kanunlarda yer alan yetkileri yapabilmesine devam edebileceğini ifade etmiştir¹¹⁴.

Mahkeme söz konusu ileri sürülen aykırılığı ilk olarak 1982 Anayasası'nın 48. maddesi çerçevesinde incelemiştir. 1982 Anayasası'nın 48. maddesi “Çalışma ve Sözleşme Hürriyeti” başlığı altında, kişilere teşebbüs kurma konusunda özgürlük tanıyan bir maddedir. 1982 Anayasası'nın 48. maddesinin lafzı gereği kişiler ticari-iktisadi alanda kurallara aykırı olmamak üzere istedikleri gibi teşebbüs kurabilmektedir. Mahkemenin aykırılık sorunu kısmında ifade ettiği gibi re'sen terk işlemi mükellefin birçok faaliyetini ortadan kaldırmakta ve birçok işlemi yapmasına engel olmaktadır. Mahkeme, Anayasa'nın genel sınırlama sebeplerinin burada da geçerli olduğunu, bu nedenle sınırlamanın sadece kanunla yapılabileceğini belirtmiştir¹¹⁵.

Mahkeme ilgili kanun hükmünü “*açık, net ve anlaşılabilir*” olduğu kanaatine varmıştır. Mahkeme ilgili kanun hükmünde belirtilen özellikler dahilinde re'sen terkin işleminin gerçekleştirilebileceğini söyledikten sonra, kuralın temel amacının kayıt dışı ekonomiyi engellemek ve kaçakçılığı sonlandırma olduğunu ifade ederek VUK 160/A maddesinin ilgili kısmının meşru bir amaca sahip olduğunu; iptal kararı verilebilmesi için sadece meşru olmasının yeterli olmayıp somut olayı ölçülülük ilkesi bağlamında da değerlendirmiştir. Meşru amacın sahte belge düzenlemesini azaltmak olduğundan

¹¹³AYM Kararı, E: 2022/146., K: 2023/31, T: 16/2/2023, 12/5/2023-32188 R.G. Tarih-Sayı.

¹¹⁴AYM Kararı, E: 2022/146., K: 2023/31, T: 16/2/2023, 12/5/2023-32188 R.G. Tarih-Sayı.

¹¹⁵AYM Kararı, E: 2022/146., K: 2023/31, T: 16/2/2023, 12/5/2023-32188 R.G. Tarih-Sayı, paragraf:10,11.

yola çıkan mahkeme, ilgili kanun hükmünün getirilmesinin bu amaca hizmet ettiğini söyleyerek elverişli olduğu kanaatine varmıştır. Gereklilik ilkesini de teminat unsuru bakımından değerlendiren mahkeme, teminat gösterme yükümlülüğünün kısa sürede çok gerekli bir unsur olmadığı sonucuna varmıştır. Ölçülülük ilkesinin, üçüncü alt ilkesi olan orantılılık bakımındansa, ülkemizde sahte fatura düzenlemenin arttığını, bazı mükelleflerinin asıl amacının sahte fatura olduğu göz önünde bulundurularak ilgili kanun hükmün getirildiği kanaatine vararak, ölçülülük unsuru bakımından kanun hükmünde hukuka aykırılık görmemiştir¹¹⁶. Mahkeme, kanunda teminat göstermek şartıyla yeniden mükellefiyet tesis edileceğine vurgu yaparak, VUK 160/A maddesindeki yaptırımın ağır olmayacağını ifade ederek sonuç olarak Kanun hükmünün 1982 Anayasası'nın 13, 48, ve 49. maddeleri bağlamında hukuka aykırı olmadığını ve 1982 Anayasası'nın 2. ve 35. maddeleri hususunda da; 1982 Anayasası'nın 13, 48, 49. maddelerine ilişkin yapılan değerlendirme neticesinin esas alınması gerektiği sonucuna ulaşmıştır¹¹⁷.

AYM'nin oyçokluğuyla verdiği hukuka uygunluk kararına karşı ilgili durumu hukuka aykırı olarak değerlendiren üyeler de vardır. Zühtü Arslan ilgili karara katılmamıştır. Arslan, karşı oy gerekçesinde, söz konusu düzenlemenin 1982 Anayasası'nın 48 ve 49. maddelerinde yer alan çalışma hürriyetine sınırlama getirdiğini, ilgili düzenlemenin ticari hayatı olumsuz etkilediğini ve VUK'un 160. maddesine yer alan "*münhasıran sahte belge düzenlenmesi nedeniyle yapılan re'sen terkin*" türü ile VUK'un 160/A maddesinde yer alan "*yüksek risk esasına dayalı gerçekleştirilecek*" re'sen terkin türünün arasındaki farkın net olmadığını söyleyerek ilgili kanun hükmünün Anayasa'ya aykırı olduğunu ifade etmiştir¹¹⁸. Gökcan söz konusu hukuka uygunluk kararına katılmamıştır. Gökcan, karşı oy gerekçesinde, söz konusu düzenlemenin gerekli olmadığını belirtmiş ve mükellefin terkininin şüphe ile olmayacağını ve ilgili düzenlemenin 13.maddesine aykırı olduğunu söylemiştir. Karşı oy veren üyelerin görüşlerine bakıldığında üyelerin ilgili kanun maddesinin belirlilik niteliği taşımadığı ve kanun düzenlemesinin ticari hayatı olumsuz etkilediği yönünde görüş bildirdikleri görülmektedir.

¹¹⁶AYM Kararı, E: 2022/146., K: 2023/31, T: 16/2/2023, 12/5/2023-32188 R.G. Tarih-Sayı., paragraf: 15-24.

¹¹⁷AYM Kararı, E: 2022/146., K: 2023/31, T: 16/2/2023 ,12/5/2023-32188 R.G. Tarih-Sayı, "*Sonuç Kısmı*"

¹¹⁸AYM Kararı, E: 2022/146., K: 2023/31, T: 16/2/2023, 12/5/2023-32188 R.G. Tarih-Sayı. Bkz. "*Zühtü Arslan'ın Karşı oy Gerekçesi*".

1.3.Re'sen Terkin İşleminin Bildirim Yükümlülüğüyle İlişkisi

Sorunsuz vergi sisteminin olabilmesi için mükelleflerin haklarını bilmesi tek başına yeterli değildir. Doğru işleyen bir vergi sistemi için, mükelleflerin kendilerine yüklenen ödevleri yerine getirmesi gereklidir¹¹⁹. Peker'e göre, hak kavramı "özgürlüğün dışavurumu" olarak ifade edilmekteyken; ödev ise kişinin özgürlüğünü hakka dönüştürdüğünde diğer kişilere sorumluluk yüklemektedir¹²⁰. Mükellef ödevlerinin bilinmesi re'sen terkin açısından da önem teşkil etmektedir. Re'sen terkin işleminin VUK'un 160. maddesinin ilk fıkrasında düzenlenen türü bildirim yükümlülüğüne ilişkin, diğer türleri de kaçakçılık ve sahte belge düzenlemeye ilişkin olduğundan her üç re'sen terk türü de aslında mükellefin ödeviyle ilişkilidir. Vergi idareleri, mükelleflere haklar getirerek onların hukukunu korumakta, mükelleflere ödevler yükleyerek de mükelleflerin devletin haklarına sahip çıkmasını beklemektedir. Sonuç olarak, hak ve ödev kavramları birbirinden ayrı düşünülemeyip birbirinin tamamlayıcısı olan kavramlardır.

Türk vergi sisteminde, mükellefin ödevlerine ilişkin genel düzenlemeler VUK'un ikinci kitabının "Mükellef Ödevleri" başlığında yer almaktadır¹²¹. VUK'da yer alan temel ödevler şu şekildedir¹²²:

"Bildirme Ödevi

*Defter Tutma Yükümlülüğüne İlişkin Ödevler*¹²³

¹¹⁹Vergi hukukunun Türk hukuk sistemindeki yerini bilmek vergi hukuku kurallarının uygulanabilirliği açısından önemli bir unsurdur. Erol hukuk kurallarının sınıflandırmasını yaparken "çağdaş hukuk ve çağdaş olmayan hukuk" olmak üzere ikili sınıflandırmaya gitmiştir. Çağdaş hukuk sınıflandırması iki bölüme ayrılmıştır. Bunlardan ilki özel hukuktur. Özel hukukta kişiler arası eşitlik vardır. Taraflardan birinin diğerine üstünlüğü söz konusu değildir. Taraflar arasındaki uyumsuzluk bağımsız ve tarafsız yargı organlarınca çözümlenmektedir. Kamu hukukunda ise özel hukuktaki durumun aksine taraflardan devletin diğerine(yurttaşlara) bir üstünlüğü söz konusudur. Erol bu durumu "eşitsizlerin hukuku" olarak nitelendirmiştir. Vergi hukuku için Kızılot ve arkadaşları "vergi hukuku çağdaş hukuk sınıflandırmasında yer alan mali hukukun bir dalı olarak" ifade etmiştir. Bkz. Ş. Kızılot vd., *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008(3.baskı), s.20; Erol, a.g.e., s.3-5.

¹²⁰T.C. Peker, "Sosyal Haklar Bağlamında Ödev-Görev İkiliği Üzerine Notlar". <https://hukukbulteni.khas.edu.tr>, E.T. 2 Şubat 2025. Çalışmadan bir bütün olarak yararlanılmıştır.

¹²¹Erol, a.g.e., s.129

¹²²<https://ahmetcan.av.tr>, 'Vergi Usul Kanunu Kanun No:213', E.T. 5 Mayıs 2025. İlgili sınıflandırma ilgili kaynaktan yardım alınarak oluşturulmuştur.; Konu özelinde vergi hukukunu etkileyen alanlar bakımından en önemli unsurun vergi ceza hukuku olduğunu söylemek mümkündür. VUK uyarınca vergi incelemelerinde ortaya çıkan hak kayıpları üzerine ceza verilmesini gerektiren durum ortaya çıkarsa vergi ceza hukukuna ilişkin hükümler uygulanmaktadır.

¹²³ Bkz. VUK m.171-226; bkz. Z. Bakmaz, 'Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğü', Yüksek Lisans Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir, 2010.

*Vesikalara İlişkin Ödevler*¹²⁴

*Ekim- Sayım Beyanı*¹²⁵

*Vergi Karnesi*¹²⁶

*Muhafaza ve İbraz Ödevi*¹²⁷

Devlet, mükelleflerden mükellefiyetliklerine ilişkin hususları ilgili idarelere zamanında bildirilmesini istemektedir. Doğru bilgilendirme, doğru bir vergilendirme süreci için önem arz etmektedir. Bildirim ödevinin doğru bir şekilde yerine getirilmesi, kayıt dışı ekonomi ve kaçakçılığında azalmasına katkı sağlamaktadır. Devletin, vergileri doğru bir şekilde planlaması; mükelleflerin de ülke ekonomisine eksiksiz katkıda bulunabilmesi için bildirme ödevinin yerine getirilmesi zorunluluktur¹²⁸.

VUK’da bildirimlere ilişkin hususlar beş farklı konu bakımından ayrı ayrı düzenlenmiştir. VUK’da bildirimler başlığı altında şu hususlar düzenlenmektedir¹²⁹:

1.İşe Başlama

2.Adres, İş değişikliği ve işyerine ilişkin değişiklikler

3.İşi Bırakma

4.Bina ve Arazi Değişiklikleri

5.Bildirimlere ilişkin süre ve şekiller

VUK kapsamında bildirimlere ilişkin ilk düzenlenen hüküm “işe başlamaya” ilişkindir. VUK’un 153. maddesi işe başlamayı bildirmekle yükümlü kılınan kişilerin ilgili durumlarını derhal vergi dairesini bildirmelerini hüküm altına almıştır. VUK’un 153. maddesine göre işe başlamayı bildirmekle yükümlü kılınan kişiler şunlardır¹³⁰.

1.Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı

¹²⁴ Vesikalara ilişkin hükümler için bkz. VUK m.227-242.

¹²⁵ Ekim sayım beyanına ilişkin hükümler için bkz. 243-246.

¹²⁶ VUK m.246-252.

¹²⁷ VUK m.253-257.

¹²⁸ M. Diri, ‘Mükellefin Bildirim Ödevi’, *Vergi Raporu*, sayı:155, Ağustos 2012, s.69.

¹²⁹ Diri, a.g.e., s.70.

¹³⁰ 213 sayılı VUK’un 153. maddesi.; VUK’ un 153. maddesi 153/A ayrı başlık altında teminat konusunu da düzenlemektedir. Tezde teminata ilişkin özel ve geniş bir yer ayrıldığından dolayı VUK 153/A bu kısımda anlatılmamıştır.

2.Serbest meslek erbabı¹³¹

3.Kurumlar vergisi mükellefleri¹³²

4.Kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları¹³³

Erol, VUK'da işe başlamaya ilişkin ayrımın “mükellefiyet tespiti bakımından farklı şekillerde (tüccar ve serbest meslek erbabı olmak üzere)” düzenlendiğini ifade etmiştir¹³⁴. VUK'un 154. maddesi tüccarlara ilişkin işe başlamaya ilişkin düzenlemedir. VUK'un 154. maddesi tüccarlarda işe başlama belirtilerinin neler olduğunu hüküm altına almıştır. İlgili madde hükmüne göre tüccarlarda işe başlama belirtileri şunlardır:

1. "Bir işyeri açmak

2.İş yeri açılmamış olsa bile ticaret siciline veya mesleki bir örgüte kayıt olmak

3.Tacirler bakımından kazançları basit usulde tespit edilenlerin, ilgili işte doğrudan uğraşmaya başlaması”.

Kanun koyucu birinci maddede düzenlenen işyeri açma kısmını kanun metninde açıklamıştır. Kanun koyucu işyeri açmaktan kastedilen amacın işletmelerin “belirli bir yerde ticari veya sınai faaliyete geçmesi” olduğunu söyleyip; yerin sadece tutulmuş olmasını veya içinde tamirat yapılmasının iş yerinin açıldığının göstergesi olmadığını belirtmiştir. Serbest meslek erbabına ilişkin işe başlama belirtileri tüccarlara ilişkin işe başlama belirtilerinden farklı şekilde düzenlenmiştir¹³⁵. Tüccarlarda işe başlama belirtileri ile serbest meslek erbabındaki işe başlama belirtileri arasındaki en büyük fark iş yerinin tutulmuş olması meselesidir. Tüccarlarda iş yerinin tutulmuş olması işe başlama belirtisi olarak görülmezken, serbest meslek erbabında ise işyerinin tutulup faaliyete geçilme zorunluluğu olmadan da tabela ve ilan asmak işe başlama belirtisi olarak sayılmaktadır.

¹³¹Gelir Vergisi Kanunu'nun 65-70. maddeleri “serbest meslek erbabına” ilişkin düzenlemeler yapmaktadır”

¹³² 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanun'un 1. maddesi kimlerin kazancının kurumlar vergisi kazancına gireceğini düzenlemektedir. Bkz. 5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu m.1.

¹³³ Bu madde bağlamında dikkat edilmesi gereken husus komandit şirketlerin sınırlı ortakları olan “komanditer” ortakların VUK'un 153. maddesinde sayılmamıştır.

¹³⁴Erol, a.g.e., s.130.

¹³⁵ VUK m.155.

Bildirimler kısmındaki ikinci düzenleme “*değişiklikler*” başlığı altında toplanmıştır¹³⁶. Mükellefler, meydana gelen adres, iş ve işletmelere ilişkin değişiklikleri bildirmekle yükümlüdür. VUK’un 157. maddesi bilinen iş yerlerini değiştiren mükelleflerin, ilgili değişikliği vergi dairesine bildirmekte yükümlü olduğunu düzenlemiştir. Burada “işyeri” kavramının bilinmesi gereklidir. İşyerine ilişkin detaylı açıklamalara, OECD tarafından periyodik olarak yayımlanan Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşması’nda yer almaktadır. OECD işyerinin “*bir teşebbüs faaliyetinin tamamen veya kısmen yürütüldüğü yer*” olarak ifade etmiştir. OECD; “*yönetim yeri, büro, şube, atölye, fabrika ve doğal kaynakların çıkarıldığı yeri de*” işyerinin içinde olduğunu belirtmiştir¹³⁷. Türk vergi sisteminde işyeri tanımı VUK’un 156. maddesinde yapılmıştır. Kanunda ilgili işyeri tanımı oldukça kapsamlı bir şekilde yapılmıştır¹³⁸.

Bildirimler başlığı altında üçüncü bölümde düzenlenen “*işi bırakma*” konusu da çalışma konusu olan re’sen terkinin kanuni dayanağını oluşturmaktadır. VUK’un 160. maddesine göre; 153. madde de sayılan işe başlama bildiriminde bulunmak zorunda olanların; işi bıraktıkları zaman da ilgili durumlarını bildirmekle yükümlüdür. VUK’un 160. maddesi işi bırakma başlığı altında re’sen terkini düzenlemektedir¹³⁹. Kanun işi bırakmaya ilişkin hususu anlattıktan sonra işi bırakmanın tarifini aktarmıştır. VUK’a göre işi bırakma, “*vergiye tabi işlemlerin tamamen durdurulması ve sona ermesi*” şeklinde tanımlanmıştır. Kanun geçici olarak iş bırakmanın, işi bırakma kapsamına giremeyeceğini ifade etmektedir¹⁴⁰.

¹³⁶ Vergi Usul Kanunu’nun 158. maddesi gereğince mükellefler, yaptıkları iş sonucunda yeni bir vergiye tabi olacaksa, mükellefiyetlikten muaflığa geçecekse bu değişiklikleri bildirmekle yükümlü kılınmıştır. VUK’un 159. maddesi, “*işletmeye*” ilişkin değişiklikleri düzenlemektedir. Mükelleflerin, işletmelerin meydana gelecek işçi, demirbaş gibi değişimlerde de ilgili durumlarını vergi dairesine bildirmekle mecburdur.

¹³⁷ <https://www.oecd.org>, ‘Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma Kısaltılmış Basım’, yayım tarihi: 15 Temmuz 2014, E.T. 5 Mayıs 2025, s.25.

¹³⁸ VUK 156. maddesinde yapılan işyeri tanımı şu şekildedir: “*Ticari, sınai, zirai ve mesleki faaliyette iş yeri; mağaza, yazıhane, idarehane, muayenehane, imalathane, şube, depo, otel, kahvehane, eğlence ve spor yerleri, tarla, bağ, bahçe, çiftlik, hayvancılık tesisleri, dalyan ve voli mahalleri, madenler, taş ocakları, inşaat şantiyeleri, vapur büfeleri gibi ticari, sınai, zirai veya mesleki bir faaliyetin icrasına tahsis edilen veya bu faaliyetlerde kullanılan yerdir*”.

¹³⁹ Re’sen terkin durumu da vergi ödevinin yerine getirilmemesi sonucunda olduğundan dolayı konunun anlaşılması için bildirme ödevinin ve defter ödevine ilişkin genel konuların bilinmesi önem arz etmektedir.

¹⁴⁰ İlgili durum VUK’un 161. maddesinde yer almaktadır.

Mükelleflerin, bildirme sürecinde şekil ve süre esasına uyması gereklidir. Mükellefler şekil ve süre esaslarına uymadığı takdirde, farklı durumda, farklı tip cezalarla karşı karşıya kalabilmektedir. Örneğin, işe başlamayı belirtilen süre içerisinde bildirmemek VUK 352. maddesi gereğince 1. derece usulsüzlük kapsamındayken, işe başlama hariç diğer bildirimlerin zamanında yapılmaması VUK'un 352. maddesi gereğince 2. derece usulsüzlük kapsamına girmektedir¹⁴¹.

VUK'da süre olarak üçlü bir ayrıma gidilmiştir. Kişilerin yapacakları işe başlama bildirimleri on gün içinde yapılırken, şirketlerin işe başlama hariç, diğer sürelerde bildirim müddeti bir ay olarak düzenlenmiştir. Bina ve arazi değişikliklerine ilişkin süre de iki ay olarak hüküm altına alınmıştır. Bildirmeler şekli olarak yazılı bir şekilde yapılmalıdır. Mükelleflerin defter tutma şartı ve okuma yazması olmadığı durumda, söz konusu mükellefler sözlü olarak tutanakla kayıt altına alınmak suretiyle sözlü olarak bildirim yapabilmektedir. Kanun yazılı bildirimlerinin postalı taahhülle yapılabilmesine olanak tanımaktadır. Postalı taahhülle gönderilmenin söz konusu olduğu durumlarda bildirimin postaya verildiği tarih bildirimin yapılma tarihi olarak kabul edilmektedir¹⁴².

1.3.1. Re'sen Terkin İşleminde Devletin ve Mükellefin Sorumluluğu

Re'sen terkin, hem mükellef hem de idare açısından karşılıklı yükümlülükleri beraberinde getiren bir idari işlemdir. VUK'un 160. maddesi uyarınca gayri faal mükelleflerin re'sen terkinine ilişkin süreçte, mükellefin başta bildirim yükümlülüğü olmak üzere tüm vergisel ödevlerini doğru ve zamanında yerine getirmesi gerekmektedir. Buna karşılık idarenin de mükellef tarafından yapılan bildirimlerin gerçeğe uygunluğunu denetlemek amacıyla gerekli yoklama ve araştırma işlemlerini titizlikle yürütme yükümlülüğü bulunmaktadır¹⁴³.

VUK'un 160. maddesinde düzenlenen münhasıran sahte belge düzenlenmesine dayanan resen terkin türünde mükellef tespitinde idarenin, yalnızca tek bir veri ya da

¹⁴¹ Bkz. VUK'un 352. maddesi.

¹⁴² Bkz. VUK'un m. 168-170.

¹⁴³ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.89.

unsurla yetinmeden, mükellefe ilişkin her türlü bilgi ve belgeyi bütüncül şekilde değerlendirmesi gereklidir¹⁴⁴.

VUK'un 160/A maddesinde düzenlenen yüksek risk esasına dayanan re'sen terkin işleminde; Hazine ve Maliye Bakanlığı'nın, vergi dairesinin ve vergi inceleme elemanlarının mükellefe karşı birtakım hukuki sorumlulukları söz konusudur. Özellikle Bakanlık, mükellef nezdindeki risk analizlerini kesin, somut ve objektif verilere dayandırmakla yükümlüdür. Bakanlık tarafından riskli olarak değerlendirilen mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilmesi halinde inceleme elemanlarının, tarafsız bir şekilde raporunu yazması önem arz etmektedir. Yoklama sonuçlarının vergi dairesi komisyonları ve defterdar tarafından incelenmesi sürecinde de karar organlarının mükellefin haklarını gözeterek dikkatli ve hakkaniyete uygun bir değerlendirme yapmaları gereklidir¹⁴⁵.

Özetlemek gerekirse, mükellefler vergisel yükümlülüklerini doğru bir şekilde yerine getirmek ve kayıt dışı ekonomi ile kaçakçılığa sebebiyet vermemekle yükümlüyken; idare de vergilendirme sürecinin aktif tarafı olarak mükellefin temel haklarını ve hukukun genel ilkelerini gözeterek re'sen terkin işlemlerini gerçekleştirmelidir.

1.3.2. Re'sen Terkin İşleminin Sonucunun Ticaretin Sicilden Terkiniyle Karşılaştırılması

VUK'un 160 ve 160/A maddelerinde düzenlenen re'sen terkin kavramıyla, Ticaret Hukukunda yer alan ticaretin sicilden terkinin sonuçları birbirinden farklıdır. Bu başlıkta temel kavramlar çerçevesinde iki kavramın sonuçları karşılaştırılmıştır. Bu bağlamda AYM'nin ve Yargıtay'ın kararları esas alınmalıdır. AYM'nin 2022/146 E. 2023/31 K. sayılı VUK'un 160/A maddesine ilişkin açılan somut norm denetimi davasında, mükellefin re'sen terkin sonucunda yapabileceği işlemler şu şekilde yer almaktadır: *“Mükellefiyeti terkin edilen gerçek ve tüzel kişinin faaliyet konusu işi durdurması gerekmemektedir. Mükellefiyet kaydının terkin tüzel kişiliği sona erdirmemekte, başta 6102 sayılı TTK esas olmak üzere farklı kanunlara göre faaliyet*

¹⁴⁴ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.90-91.

¹⁴⁵ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.91-92.

yürütülmesine engel olmamaktadır. Ancak mükellefiyet kaydının terkin; mükellefin belge bastırma, hesap açma, havale ve kambiyo hizmetlerinden faydalanma, kredi kullanma, çek düzenleme, diğer bankacılık hizmetlerinden yararlanma, ilgili esnaf ve sanatkarlar odasına kayıt ve satış belgelerinin düzenlenmesi gibi çeşitli faaliyetleri imkânsız hale getirmektedir”¹⁴⁶. İlgili kararda belirtildiği üzere re’sen terkin mükellefin tüzel kişiliği sona erdirmemektedir. Kanunlarda belirtilen ticari, sınai, zirai faaliyetlerin de yürütülmesine engel olmamakta ama ticari hayatın içinde yer alan önemli işleri yapmasına engel olmaktadır. Özetlemek gerekirse; mükellefiyetin re’sen terkininde mükelleflerin beyanname verme zorunlulukları ortadan kalkmakta, mükelleflerin borçları varsa ilgili borçlar devam etmektedir. Mükellefler yeniden faaliyet göstermek isterlerse, yeni kayıt oluşturmaları gerekmektedir. Mükellefler önceki dönemlere ilişkin sahte belge düzenleme filini işlemişlerse, mükellefin re’sen terkin edilmesi kovuşturmanın yapılmasına engel değildir¹⁴⁷.

Ticaretin sicilden terkininde re’sen terkinden farklı sonuçları bulunmaktadır. Ticaretin sicilden terkin tüzel kişiliği sona erdirmekte ve mükellefin dava açma yetkisini de sonlandırmaktadır. Yargıtay’ın bu konu üzerinde vermiş olduğu karar şu şekildedir: “Tasfiyesi tamamlanıp ticaret sicilinden silinmek suretiyle hukuk alemindeki varlığı sona eren şirketin, yargılamanın tarafı olmak ehliyeti de bulunmamaktadır. Davadan önce veya dava devam ederken tüzel kişiliğin son bulması halinde davaya devam edilmesine imkân yoktur. Taraf ehliyeti kamu düzeniyle ilgili olup hâkimin bu hususu re’sen göz önünde bulundurulması gerekir”¹⁴⁸. İlgili mahkeme kararında da belirtildiği üzere ticaretin sicilden terki durumunda tüzel kişilik sona ermekte, tüzel kişiliğin sona ermesiyle taraf ehliyeti son bulmaktadır.

¹⁴⁶ AYM Kararı, E. 2022/146, K. 2023/31 ,T. 16/2/2023, 12/5/2023-32188 R.G. Tarih-Sayı, paragraf: 1-8.

¹⁴⁷ <https://www.davavergi.com>, ‘Vergi Mükellefiyetinin Re’sen Terkin İşlemleri’, E.T. 24 Şubat 2025.; VUK m.160. 160.

¹⁴⁸ İlgili karara <https://www.eyavuz.av.tr>, ‘Ticaret Sicilinden Terkin Edilen Şirkete Karşı İcra Takibi’ E.T. 21 Şubat 2025 sitesinden ulaşılmıştır.

2. HUKUKİ NİTELİK İTİBARIYLA RE'SEN TERKİN TÜRLERİ

2.1. Gayri Faal Mükellefler Açısından Re'sen Terkin Durumunun İncelenmesi

VUK'da düzenlenen ilk re'sen terkin türü gayri faal mükelleflere ilişkindir¹⁴⁹. VUK'un 160. maddesi gereğince re'sen terkin yapılabilmesi için şu şartların yer alması gereklidir¹⁵⁰:

- *“İş bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin olması ve ilgili durumun tespit edilmesi*

- *Vergi dairesinin yapacağı yoklamalar ve araştırma neticesinde ilgili mükellefin bilinen adreste olmamasına ilişkin tespitin yapılması ve tüm tespitler sonucunda mükellefin başka bir adreste faaliyetine devam etmemesi”*¹⁵¹.

İlgili madde hükmü iki farklı şartı ele almaktadır. Rençber ve Ovalıoğlu, ilgili durumun *“kanun koyucunun iki farklı durumu ele alıyorsa da aslında amacın mükellefin işi bıraktığının tespiti hususunu ele aldığı”* söylemiştir¹⁵². Mükellefin faaliyetine devam etmesi durumunda re'sen terkin işlemi yapılamayacaktır¹⁵³. Danıştay'ın Vergi Dava Daire Kurulu'nun 2019/1544 E. 2021/799 K. sayılı mahkeme ilamında ifade edildiği üzere, mükellefe ilişkin yapılan yoklama ve incelemeler neticesinde iş bıraktığının kesin olarak tespitinin yapılamaması durumunda re'sen terkin işleminin yapılamayacağı nettir¹⁵⁴. Danıştay 4. Daire Başkanlığı vermiş olduğu kararda, ilgili tespitin nasıl yapıldığı görülmektedir. İlgili kararda mükellefin işi terk ettiğinin belirlenmesinde; iş yerinde mevcut bulunan demirbaşlar, şube iş yerinin olup

¹⁴⁹ VUK m.160/2.

¹⁵⁰ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.89.

¹⁵¹ VUK m.160.

¹⁵² Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.90

¹⁵³ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.90.

¹⁵⁴ Danıştay VDDK, E. 2019/1544, K: 2021/799 T: 26.05.2022 tarihli ilam ; Danıştay 4. Daire Başkanlığı'nın 2021/916 E. 2022/17 K. sayılı ilamında da yer aldığı üzere ilk derece mahkemesinin kararının özeti şu şekildedir: *“Danıştay, bozma kararı üzerine Vergi Mahkemesinin temyize konu kararıyla yapılan yoklamalarda çok sayıda makine, alet, edevat olması, bir çalışanın olması, şube iş yerinin olması ve raporda yer alan diğer hususlar birlikte değerlendirildiğinde yapılan tespitlerin mükellefin gerçek anlamda bir ticari faaliyetinin olmadığı kanaatine varılması için yeterli olmadığı anlaşıldığından davacının vergi mükellefiyetinin re'sen terkin edilmesine ilişkin işlemde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna ulaşılmıştır”* ; Rençber de re'sen terkine ilişkin çalışmasında ilgili mahkeme kararına yer vermiştir.

olmaması, ilgili işyerinde çalışanlara ilişkin bilgilerin dikkate alındığı görülmektedir¹⁵⁵.

Düzenlemenin ikinci bölümünde mükellefin yapılan vergi yoklamaları ve araştırma sonucunda bilinen adreslerinde bulunmaması ve başka adrese ilişkin yapılan araştırmalarda da mükellefin işe devam etmemesi şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda re'sen terkin işlemi yapılabilecektir. Mükellefin faaliyetinin olmadığı, vergi dairesince yapılacak yoklamalar ve araştırmada kesin ve somut bir şekilde ortaya konulması gereklidir¹⁵⁶.

Madde kanunun sözü olarak incelendiğinde; vergi dairesinin re'sen terkin işleminin gerçekleşmesi için tek bir yoklama yapılması yeterli olmayacaktır. Vergi dairesince yapılacak ilk yoklamada, mükellefin işi bıraktığına ilişkin tespitlerin olması durumunda dahi ikinci bir yoklamanın yapılması gereklidir¹⁵⁷. İzmir 2. İdare Mahkemesi'nin konu bağlamında vermiş olduğu karar şu şekildedir: *“davacının ikametgâh adresinde yapılan yoklama neticesinde, adreste mükellefin ikamet etmediği, işe devamının davacının beyanıyla anlaşıldığı, yapılan ikinci yoklamada da gene davacının söz konusu adreste olmadığı ve davacının orada ikamet ettiğinin arkadaşının beyanıyla tutanağa kaydedildiği, epikriz raporlarının incelenmesiyle birlikte davacının İzmir Atatürk Eğitim ve Araştırma adresinde tedavi gördüğü tespit edildiğinden dolayı, davacının işyerini terk ettiğinin kesin olarak ispat edilmediğinden dolayı idarenin yapmış olduğu re'sen terkin işlemi hukuka uygun değildir”*¹⁵⁸. Danıştay'ın da bu doğrultuda vermiş olduğu kararlar mevcuttur. Danıştay VDDK, söz konusu mükellefin işyerinde bulunan ışıklı doktor tabelasının VUK'un 155. maddesi gereğince işin devamı niteliğinde olduğuna dair karar vermiştir¹⁵⁹. Danıştay'ın 4. Daire Başkanlığı vergi dairesinin yapacağı tek bir yoklamaya dayanarak re'sen terkin karar vermesinin hukuka aykırı olduğu kararına varmıştır¹⁶⁰.

¹⁵⁵ Bkz. Danıştay 4. Daire Başkanlığı'nın E: 2021/916 K: 2022/17 sayılı ilamı. Önceki dipnotta mahkeme ilamının içeriği ifade edilmiştir.

¹⁵⁶ Rençber ve Ovalıoğlu a.g.e., s.90.

¹⁵⁷ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.90.

¹⁵⁸ İzmir 2. Vergi Mahkemesi'nin 2024/127 E., kararı. İlgili kararı aktaran <https://bdturkeycom.>, 'İzmir 2. Vergi Mahkemesi'nin 2024/127 E. Kararı', E.T. 26 Şubat 2025.

¹⁵⁹ Danıştay VDDK'nın E: 2019/394 , K: 2019/872 , T: 13.11.2019 sayılı kararı ; F. Aras, 'Re'sen Terk Nedir?' <https://www.fatiharas.com>, E.T: 25 Şubat 2025

¹⁶⁰ Danıştay'ın 4. Daire Başkanlığı'nın E: 2016/21560, K: 2021/647, T:02.02.2021 sayılı ilam.

2.1.1. İdari İşlem Teorisince Gayri Faal Mükelleflere İlişkin Re'sen Terkinin Hukuki Niteliği

Vergi dairesine, VUK'un 4. maddesinin ilk fıkrasında “*mükellefi tespit etme, vergiyi tarh, tahakkuk ve tahsil etme*” yetkileri tanınmıştır. Gayri faal mükelleflere ilişkin gerçekleştirilen re'sen terk işlemi vergi dairesinin “*mükellefi tespit etme*” yetkisine dayanarak yapmış olduğu idari işlem niteliğindedir¹⁶¹.

Gayri faal mükelleflere ilişkin gerçekleştirilen re'sen terkin türü, diğer iki re'sen terkin türünde olduğu gibi hukuki zorlama veya yaptırım içermemektedir. Rençber ve Ovalıoğlu, ilgili işlemin kurucu mu açıklayıcı mı olduğu hususunu tartışmış, ilgili re'sen terkin türünün amacının maddi gerçekliği yansıtmak olduğundan dolayı, gayri faal mükelleflere ilişkin gerçekleştirilen re'sen terkin türünün açıklayıcı nitelikte olduğunu ifade etmiştir¹⁶². Rençber ve Ovalıoğlu, ilgili re'sen terkin işleminin açıklayıcı nitelikte olmasından dolayı, mükelleflerin vergi dairesinden farklı bir tarihte işi sonlandırdıklarını ispatlamaları durumunda ispat tarihinden itibaren vergisel yükümlülüklerine ve idari yaptırımlar nedeniyle sorumlu olunmayacağını ifade etmiştir¹⁶³.

İdari işlem, kesin bir tanımı olmamakla birlikte, doktrindeki yaygın görüşe göre; idari organ veya makamların idareye ilişkin yapmış oldukları irade beyanıdır¹⁶⁴. AYM “*idari işlemlerin kamu gücü ve kudretinde*” yapıldıklarını ifade etmiştir. AYM'ye göre “*idare kamu gücü, kudreti ve kamu hukuku alanına ilişkin işlem yapmışsa bunun idari işlem olduğundan dolayı idari yargının alanına girdiğini; özel hukuk kişilerine özgü işlem yapılmaktaysa bunun özel hukuk çerçevesinde yapıldığından adli yargının denetimine*” girdiğini belirtmiştir¹⁶⁵. Danıştay kararları da idari işlemin idarenin faaliyet alanıyla ilgili olduğunu ve idarenin tek taraflı irade açıklamasına dayandığını, ilgili işlemin hukuk düzeninde kesin ve yürütülmesi zorunlu tasarruf olduğunu kararlarında yer vermektedir¹⁶⁶.

¹⁶¹ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.94.

¹⁶² Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.94.

¹⁶³ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.94.

¹⁶⁴ T. Yıldırım vd, *İdare Hukuku*, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2022, s.409.

¹⁶⁵ Anayasa Mahkemesinin E: 2005/108, K: 2006/035 ve 01.03.2006 tarihli kararı.

¹⁶⁶ Danıştay'ın 10. Dairesinin 2006/237 E., 2008/172 K., 25.01.2008 Tarihli Kararı', E.T.26 Şubat 2025; Yıldırım vd, *İdare Hukuku*, a.g.e., s.410.

İdari işlemler tek yanlılık özelliği taşımaktadır. İdari işlemlerin, işleme muhatap olan kişilerin yapılan işleme karşı idare ile iradelerinin uyuşmamasıdır¹⁶⁷. Kişiler idareden talepte bulunsa dahi sonuç doğuran irade, idareye ait olan iradedir¹⁶⁸. Re'sen terkin işlemi de idarenin tek yanlılığı özelliğini taşımaktadır. İdarenin, mükellefi işi bıraktığının kesin olarak tespit edildiği durumda re'sen terkin durumu oluşup, işleme konu olan muhatabın iradesi esas alınmamaktadır.

İdari işlemlere ait bir diğer özellik, idari işlemlerin icrailik niteliği taşımasıdır. İcrailik, araya başka bir kişinin müdahalesine gerek duyulmaksızın, idarenin yapmış olduğu işlemin direk sonuç doğurma olayıdır. İdare re'sen terkine karar verdiği durumda re'sen terkine ilişkin uygulama iç genelgesinde belirtilmiş olduğu tarihten itibaren¹⁶⁹ re'sen terk durumu sonuçlarını doğuracaktır¹⁷⁰.

İdari işlemlerin diğer önemli özelliği hukuka uygunluk karinesinden yararlanmalarıdır¹⁷¹. İdarenin yapmış olduğu işlemler, yargı kararı ile kesin olarak kesinleşinceye kadar ilgili işlemin hukuka uygun olduğu kabul edilmektedir. Başlı başına idari işleme dava açılması ilgili işlemin uygulanmasını etkilememektedir. Ancak İYUK 27. maddesi gereğince yürütmenin durdurulmasının talep edilmesi ve ilgili mahkemenin idari işlemin yürütmesini durdurduğu durumda işlemin uygulanması durmaktadır. Re'sen terkin de idari işlem niteliği taşıdığından hukuka uygunluk karinesinden yararlanmaktadır. İzmir 2. Vergi Mahkemesi'ne İYUK 27/2 doğrultusunda yürütmenin durdurulması talepli açılan davada olduğu gibi yürütmenin durdurulması kararı verilen re'sen terkin işlemi hukuk düzeninde etkisini sürdürmeyecektir¹⁷².

¹⁶⁷ Yıldırım vd, a.g.e., s.437.

¹⁶⁸ Yıldırım vd, a.g.e., s.437.

¹⁶⁹ Tezin re'sen terke ilişkin yoklamalar kısmında re'sen terkin durumunun ne zamandan itibaren hukuki sonuç doğuracağı anlatılacaktır.

¹⁷⁰ Yıldırım vd, a.g.e., s.437; Burada üç farklı kavram ön plana çıkmaktadır. İdare yapacağı işlem sırasında, muhatap olan kişinin direnmesi durumunda zor kullanma yetkisine sahiptir. İdarenin işleminin hukuki sonuç doğurması yanı uygulanabilir olmasına "icrailik", idarenin ilgili işlemi re'sen uygulama durumuna "re'sen icra", muhatabın direnmesi karşısında zor kullanarak ilgili idari işlemi uygulamasına "cebren icra" denilmektedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. H. Dursun, 'İdari İşlemlerin İdare Tarafından Re'sen İcrası'. *TBB Dergisi*, sayı 72, 2007, s.259-265; Yıldırım vd, a.g.e., s.437.

¹⁷¹ Yıldırım vd, a.g.e., s.437.

¹⁷² İlgili karar gayri faal durumunda mükelleflere ilişkin olmak üzere yapılacak işlemlerde kesinlik ve somutluk ilkesinin gerekliliğinin anlatıldığı bölümde incelenmiştir ;Yıldırım vd, a.g.e., s.438

İdare işlemlerde şekli hususlara uyma gerekliliği vardır. 1982 Anayasası'nın 40. ve 125. maddeleri idari işlemlerin şekil şartının dayanağını oluşturmaktadır¹⁷³. 1982 Anayasası'nın 40. maddesi gereğince devlet yapmış olduğu işlemlerde, işleme ilişkin ilgililerin başvuracağı kanuni yolları, ilgili mercilere başvurabileceğini ve başvuru süresini belirtmek zorundadır. İlgili işlemde 1982 Anayasası'nın 40. maddesinin öngördüğü şartlar mevcut değilse; idari işlem şekil açısından hukuka aykırıdır¹⁷⁴. 1982 Anayasası'nın 125. maddesi idarenin her türlü yapmış olduğu işleme karşı yargı yolunun açık olduğunu belirtmiş; aynı madde de idari işlemlere ilişkin açılacak davalarda, idarenin yapmış olduğu yazılı bildirimi esas aldığı hükme bağlamıştır¹⁷⁵. Re'sen terkinde ilişkin dava açma süresi ise mükellefin terkinine ilişkin durumun tebliğ edilmesiyle birlikte, tebliğ tarihini izleyen günden başlamaktadır¹⁷⁶. Re'sen terkinde ilişkin tutanakların hukuki gerekçelerinin gösterilmesi ilgili işlemin hukukiliği açısından önemlidir. İlgili idari işlemin geçerli olması için yasal düzenlemelerde öngörülen usule uyulması da gereklidir. İdare hukukunda usule ilişkin farklı usul türleri yer almaktadır¹⁷⁷. Re'sen terkinde “*danışma usulünün*” olduğu görülmektedir. VUK'un 160. maddesindeki düzenlemede değinildiği üzere re'sen terkin işlemin yoklamalarla ve münhasıran sahte belgeye dayanan re'sen terkin türünde yapılacak vergi incelemesi neticesinin esas alınarak vergi dairesince terk edildiği görülmektedir. VUK'un 160. maddesi bağlamında vergi dairesinin yoklama ve vergi incelemesi tutanakları doğrultusunda terkin kararı vermesinden ötürü, burada “*zorunlu danışma usulü*” benimsenmiştir. Bu doğrultuda, vergi dairesi kendiliğinden terkin kararı alamaz. Vergi dairesinin terkin kararını kendiliğinden alması durumunda hukuka aykırı işlem meydana gelecektir. Üçüncü re'sen terkin türü olan VUK 160/A maddesi kapsamında yüksek risk esaslı temelli terkin türünde de vergi inceleme memurlarının raporlarında belirtmiş olduğu durumlara istinaden, defterdarlara re'sen

¹⁷³ Yıldırım vd, a.g.e., s.438.

¹⁷⁴ Yıldırım vd, a.g.e., s.438.; 1982 Anayasası'nın 40. maddesi.

¹⁷⁵ Yıldırım vd, a.g.e., s.438.; 1982 Anayasası'nın 40.ve 125. maddeleri

¹⁷⁶ Re'sen terkinde ilişkin kararın ne zamandan itibaren geçerli olacağına ilişkin hükümler uygulama iç genelgesi doğrultusunda idari işlemlerin yürürlüğe girmesi kısmında anlatılmıştır. Dava açma süresine ilişkin doktrindeki farklı görüşler de vardır. Mahkemelerin ve doktrinin çoğunluğunun kabul ettiği görüş bu şekildedir.; İlgili karar için bkz. <https://legalbank.net/>, ‘Danıştay 5. Dairesinin E. 1988/2845, K.1988/2749, T.22.11.1988’, E.T.26 Şubat 2025; Ş. Yıldız Akgül vd, *İdare Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2019, s.109.

¹⁷⁷ Teklif Usulu, Danışma Usulu, Çelişme Usulu gibi farklı usuller düzenlenmiştir. Teklif usulü bir idari makamın vereceği teklif üzerine diğer idari makamın ilgili idari işlemi yapmasıdır. Yıldırım vd, a.g.e., s.438.

terkin işleminin yapılıp yapılmayacağı hususunda takdir yetkisi tanınmıştır. Zorunlu danışma usulünde görüş alınması zorunluyken, görüş alınmasının neticesinde ilgili makamın görüşe uyup uymayacağı hususu kendi takdirindedir¹⁷⁸. Usule ilişkin diğer bir kural, “*usulde ve şekilde paralellik*” ilkesidir. Kural olarak ilgili idari işlem, yürürlüğe girme sürecinde hangi şekle ve usule tabiyse; ilgili idari işlemin geri alınmasında, kaldırılmasında ve değiştirilmesinde de yürürlükte uygulanan şekil ve usul uygulanacaktır¹⁷⁹. Re’sen terkin durumunda, vergi dairesi şartların gerçekleşmesi halinde mükellefin kaydını tekrardan açabilecektir¹⁸⁰.

İdare işlemler beş temel unsuru barındırmaktadır. Bu unsurlar yetki, şekil, konu, sebep ve amaç fonksiyonlarıdır¹⁸¹. İlk unsur yetki unsurudur. İdare hukukunda 1982 Anayasası’nın 6. maddesinde hiçbir kimsenin kaynağını Anayasa’dan almadığı yetkiyi kullanmayacağı düzenlenmiştir. İdare hukukunun yetki konusunda genel prensibi “*yetkisizliğin asıl, yetkinin istisna*” olduğudur. Yetki organları kaynağını Anayasa’ dan ve kanunlardan aldıkları için hukukun temel ilkesi kanunilik ilkesi yetkide de geçerlidir¹⁸². Yetki unsurunun hukuka uygun olması için kişi, konu, yer ve zaman unsuru yönünden söz konusu idari işlemin kanunlarda belirtilen şartlar çerçevesinde yapılması zorunludur. İdari işlemin yetki unsurunun kişi, konu, yer ve zaman unsuru yönünden uygun olmaması durumunda yetki sakatlıkları ortaya çıkmaktadır¹⁸³. Gayri faal mükelleflere ilişkin yapılan re’sen terkin türü idari işlem olduğundan dolayı yetki unsurunun hukuka uygun bir şekilde gerçekleştirilmesi önem teşkil etmektedir. Yetki çeşitlerinden kişi yönünden yetki, ilgili idari işlemin hangi idari mercii tarafından gerçekleştirileceğine ilişkindir. İlgili re’sen terkin türünde konu yönünden yetkili “*vergi dairesine*” tanınmıştır. VUK 160/A maddesinde yer alan yüksek risk esasına dayanarak gerçekleştirilen re’sen terkin türünde; 161 sayılı “*Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde*” vergi dairesi başkanlığının kaldırılmasıyla birlikte tek yetkili olarak

¹⁷⁸ Yıldız Akgül vd, a.g.e., s.110.; VUK’ un 520 sayılı Genel Tebliği.

¹⁷⁹ Yıldız Akgül vd, a.g.e., s.110.; Kural olarak dememizin sebebi bazı durumlarda farklılığın ortaya çıkmasıdır. Örneğin evlendirme memuru önünde gerçekleştirilen evlendirme işleminin sona ermesi boşanma olarak yargı fonksiyonu tarafından gerçekleştirilmektedir.

¹⁸⁰ Teminat şartlarına ilişkin hususlar, ilgili re’sen terkin türünün alt başlığında aktarılacaktır.

¹⁸¹ Yıldız Akgül vd, a.g.e., s.105.

¹⁸² Yıldız Akgül vd, a.g.e., s.105.

¹⁸³ Yıldız Akgül vd, a.g.e., 105.

defterdarın onayı kalmıştır¹⁸⁴. İdari işlemin bir alt fonksiyonu olan “*yer yönünden yetkiye*” ilişkin düzenleme re’sen terkin ilişkin genelgenin “*Diğer Hususlar*” bölümünde anlatılmıştır¹⁸⁵. Mükellefin kaydı re’sen terkin edildiyse ve mükellefin şubeleri olup ilgili şubeleri re’sen terkin edildiği vergi dairesi içindeyse, şubeler de iç genelgenin hükümleri uyarınca terkin edilmelidir. Gayri faal durumunda bulunan mükellefleri başka bir yere bağlı vergi dairesi içinde şubesinin olması durumunda, bağlı bulunduğu vergi dairesince şubelerin gayri faal olup olmadığı araştırıldıktan sonra gayri faal olduğunun tespit edilmesi durumunda yazı gönderilip, şubeleriyle birlikte merkezin de mükellefiyeti terkin edilmelidir. İdari işleme ilişkin diğer bir unsur sebep unsurudur. İdari işlemin sebep unsuru, idari işlemin yapılmasına yol açmaktadır. Re’sen terkinde sebep unsuru, mükellefin bildirim ödevini yerine getirmemesi, işe devam etmemesi ve kayıt dışı durumlara sebebiyet vermesidir¹⁸⁶. İdari işlemin bir diğer unsuru “*konu fonksiyonudur*”. İdari işlemin konu unsuru, ilgili işlemin çıkardığı hukuki sonuç olarak tanımlanmaktadır¹⁸⁷. İdari işlemin konu unsuru ve sebep unsuru iç içedir. Sebep unsurunda olduğu gibi konu unsurunda da yasal düzenlemeler ilgili idari işlemin konusunu belirtebilmektedir¹⁸⁸. İdare yasal düzenlemelerin kendisine verdiği yetki çerçevesinde ilgili işlemi yapmak zorundadır¹⁸⁹. Normlara uygun davranılmadığı durumlarda, konu unsuru bakımından sakatlık çıkmaktadır¹⁹⁰. İdari işleme ilişkin son unsur amaç unsurudur. İdari işlemlerde

¹⁸⁴ <https://www.resmigazete.gov.tr>, 161 sayılı Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasında Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’ E.T. 17 Şubat 2025.; VUK m.160 ve 160/A.

¹⁸⁵ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın, 2016 sayılı Re’sen Terkin İşlemleri konulu, Uygulama İç Genelgesi, s.9.

¹⁸⁶ Yıldırım vd, a.g.e, s.499; VUK’ un 160/A maddesinde defterdarın onayının takdir yetkisi kapsamında olduğu görülmektedir. Komisyon tarafından mükellefiyetin re’sen terk ettirilmesine kanaat verildiği halde bile defterdar onay vermezse mükellefiyet kaydı terkin edilmeyecek ilgili durum Gelir İdaresi Başkanlığı’na bildirilecektir. Bunu takdir yetkisi bakımından değerlendirmek mümkündür. Defterdar takdir yetkisini kullanırken temel ilkelere aykırı hareket etmemelidir. Yıldırım ve diğerleri takdir yetkisi kullanılırken uyulması gereken temel ilkelere farklı bağlamlarda ve somut olay üzerine değerlendirmişlerdir. Yıldırım ve diğerlerine göre takdir yetkisi kullanılırken uyulması gereken temel ilkeler şunlardır:

- “*Verilen yetkinin amaca uygun olması*

-*Somut olay doğrultusunda nesnellığe ve tarafsızlığa dikkat etmek.*

-*İlgili idari işlemi fazla geciktirmeden makul süre içinde yapmak.*

-*Defterdarın takdir yetkisini kullanırken, mükelleflerin haklarına riayet etmeli ve onlara vergisel yükümlülük bakımından zarar verecek re’sen terkin karar vermemelidir*”. Bkz. Yıldırım vd, a.g.e, s.499.

¹⁸⁷ Yıldırım vd, a.g.e, s.500.

¹⁸⁸ Yıldırım vd, a.g.e, s.501.

¹⁸⁹ Yıldırım vd, a.g.e, s.501.

¹⁹⁰ Re’sen terkin bağlamında, genelgeler ve tebliğler uygulanırken mükellefin kanun ve Anayasa bağlamında sahip olmuş olduğu haklar korunmalıdır. Tezin giriş kısmında belirttiğimiz üzere,

amaç unsuru, kamu yararının sağlanmasıdır¹⁹¹. Çalışmanın, mülkiyet hakkıyla ilgili bölümünde kamu yararının somut olay bağlamında değiştiği ifade edilmişti. Re'sen terkin bağlamında kamu yararı, üç farklı re'sen terkin türünde farklılık göstermektedir. Gayri faal mükelleflere ilişkin re'sen terkin türünde kamu yararı; 1982 Anayasası'nın 48. ve 49. maddeleri gereğince çalışma hayatının devamlılığını sağlamaktır. Münhasıran sahte belge düzenlenmesine dayanan ve yüksek risk esasına ilişkin yapılan re'sen terkin türünde kamu yararı, kayıt dışı ekonomiyi ve kaçakçılığın engellenmesidir.

İdari işlemlere ilişkin bir diğer sınıflandırma türü, idari işlemlerin doğurmuş oldukları sonuca göre yapılan "*maddi bakımından*" yapılan ayırmadır¹⁹². Maddi bakımından yapılan tasnif "*genel düzenleyici işlemler*", "*birel işlemler*", "*karma işlemler*" ve "*birden çok ilgiliye yönelik işlemler*" olmak üzere dört sınıfa ayrılmıştır¹⁹³. İdarenin anayasaya ve kanunlara aykırı olmamak üzere "*genel ve soyut*" düzenlemeler yapabilme yetkisi vardır. Düzenleyici idari işlemlerin etkisi bir kez uygulanmakla tükenmemekle, herhangi bir kişiye özel olarak yapılmış düzenlemeler değildir. İlgili düzenleme kapsamına giren herkese uygulanmaktadır. Düzenleyici idari işlemlerin bazıları Anayasa'da güvence altına alınmıştır¹⁹⁴. Anayasa'da düzenlenmeyen idari işlemler "*adsız düzenleyici işlemler*" olarak adlandırılmaktadır¹⁹⁵. Re'sen terkinle ilişkin hususların detaylı olarak düzenlendiği 2016 tarihli Re'sen Terkin konulu Uygulama İç Genelgesi, 160/A maddesine ilişkin düzenlenen 520 sayılı VUK Genel Tebliği, adsız düzenleyici işlemler kategorisi içerisinde yer almaktadır. Bireysel işlemler, belirli bir kişiye yönelik olarak gerçekleştirilen hukuki durumlardır. Bireysel işlemler, somut ve belli bir kişiye yöneliktir. Şart işlemlerde bireysel işlemlerle ilgilidir. Şart işlemlerin yapılmasıyla birlikte kişiler belirli bir statüye girebilmekte veya çıkabilmektedir. Şart işlemler ortada mevcut olmayan bir hukuki durum oluşturmamaktadır. Kişiler önceden var olan

genelgeler ve tebliğler hazırlanırken de kanun koyucu gibi hareket edilmemelidir. Kanun koyucu gibi hareket edilmesi durumunda yasama gaspı ortaya çıkmaktadır.

¹⁹¹ C. Koç, 'İdari İşlemin Amaç Unsuru', Yüksek Lisans Tezi, *Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Bursa, 2019. s.4-5.

¹⁹² Yıldız Akgül vd, a.g.e., s.114.

¹⁹³ Yıldız Akgül vd, a.g.e., s.114.

¹⁹⁴ Yönetmelikler ve Cumhurbaşkanlığı Kararnameleri 1982 Anayasası'nda düzenlenen, düzenleyici işlemler arasında yer almaktadır.

¹⁹⁵ Yıldız Akgül vd, a.g.e., s.114.

hukuki durumlar çerçevesinde hukuki kişiliklerini devam ettirmektedir. Şart işlemlerde hukuki ilişkinin içeriği, önceden belirlenmiş düzenlemelerle hüküm altına alınmaktadır. Re'sen terkin işleminin de yapılan değerlendirmeler neticesinde şart işlem olduğunu söylemek mümkündür¹⁹⁶.

İdari işlemler irade açıklayanların sayısına göre ve açıklanan iradenin şekline göre de tasnifi yapılmıştır. İrade açıklayanların sayısına göre yapılan ayırımı dörtlü bir sınıflandırma söz konusudur¹⁹⁷. İlgili idari işlem tek bir kamu görevlisinin iradesi ile hukuk düzenine girdiyse bu bir basit iradeli işlemdir. Kolektif işlemlerse doktrinde kurul işlemler olarak da adlandırılmaktadır. Kolektif işlemler, birden fazla kamu görevlisinin toplanıp, müzakeresi sonucunda almış oldukları kararlardır. İdari işlem, yetki olan birden fazla kişinin iradesinin aynı anda ve yönde açıklanmasıyla oluşmaktadır. Karma işlemler olarak adlandırılan “birleşme işlemler” farklı idari makamların birbirini gözeterek sırayla almış oldukları kararlardır. Zincir işlemlerde, birden fazla yetkili makamın yapmış oldukları idari işlemlerin birbirine bağlı olması veya birbirlerinin sebebini teşkil etmesi durumudur¹⁹⁸. VUK 160/A maddesinde yer alan yüksek risk esasına dayanarak gerçekleştirilen re'sen terkin türünde “*yoklamayı müteakip, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve ilgisine göre defterdarın onayı ile mükellefiyet kaydı terkin edilir*” düzenlemesi yer almaktadır. İlgili düzenlemeden anlaşılabacağı üzere, Hazine ve Maliye Bakanlığı teşkilatı içerisinde yer alan yoklama ve vergi inceleme memurlarının hazırlamış olduğu raporlar doğrultusunda defterdarın raporları uygun görmesi üzerine mükellefiyetin terkin edildiği görülmektedir. Burada farklı bir makamın varlığı söz konusu olmadığından dolayı ve raporlar ilgili idare işleme ilişkin hazırlık niteliği taşıdıklarından dolayı, VUK 160/A maddesi gereğince gerçekleştirilecek re'sen terkin işlemi irade açıklayanların sayısına göre basit iradeli işlem niteliğindedir. VUK'un 160. maddesinde gerçekleştirilen gayri faal durumunda olan mükelleflere ilişkin re'sen terkin türü de aynı VUK'un 160/A maddesinde gerçekleştirilmiş olduğu gibi yapılan

¹⁹⁶ Yıldız Akgül vd, a.g.e., s.115; Vergiye ilişkin, tarh işleminin tespiti de her mükellefin vergiye ilişkin rakamları farklı olduğundan dolayı “özel işlem” kapsamında değerlendirilmektedir. Re'sen terkin işlemi, önceden hangi mükellefin sicilden kaydının hangi durumlarda silineceği belirli olduğundan dolayı re'sen terkin işlemi “şart işlemidir”.

¹⁹⁷ Yıldız Akgül ve diğerleri kitaplarında dörtlü bir sınıflandırmaya yer vermektedir.

¹⁹⁸ Yıldız Akgül vd, a.g.e., s.116.

yoklama incelemesine dayanarak vergi dairesinin, mükellefi re'sen terkin ettirdiğinden dolayı basit iradeli işlem niteliğindedir¹⁹⁹. Açıklanan iradenin şekline göre yapılan sınıflandırma da idari işlemler açık(sarih) işlemler ve zımni(örtülü) idari işlemler olmak üzere ikiye ayrılmaktadır²⁰⁰. İdari işlemler de idare, iradesini yazılı olarak idari işlemi yaptığı kişiye sunuyorsa açık(sarih) işlem söz konusudur. Re'sen terkin olayında da idare re'sen terkin olayını mükellefe tebligat yoluyla sunduğundan dolayı re'sen terkin işlemi bu ayrımda açık(sarih) işlem kategorisinde yer almaktadır²⁰¹.

İdari işlemler yürürlüğe girmeleriyle birlikte uygulanmaktadırlar. İdari işlemlerin yürürlüğe girmesi idari işlemin türüne göre farklılık göstermektedir. Düzenleyici idari işlemler, yayımlanma tarihiyle birlikte yürürlüğe girmektedirler. Bireysel idari işlemlerde yürürlüğe girme, idari işleme muhatap olan kişinin durumuna göre farklılık göstermektedir. İdari işlemin muhatabın lehine haklar sağlaması durumunda, ilgili idari işlemin imzalanmasından itibaren yürürlüğe girmektedir. İdari işlem muhatabın aleyhine olacak şekildeyse muhatabına tebliğ edilmesiyle birlikte yürürlüğe girmektedir. İdari işlemlerin yürürlüğe girme süreciyle ilgili dikkat edilmesi gereken diğer bir husus, idari işlemlerin kural olarak geriye yürümeyeceği ilkesidir. Gerek bireysel işlemlerde, gerekse düzenleyici işlemlerde geriye dönük olarak bir tarih verilip ilgili işlemin belirlenen tarihten itibaren yürürlüğe gireceği şeklinde bir husus konulamaz²⁰². Re'sen terkinde mükellefin kaydının ne zaman terkin edileceği uygulama iç genelgesinde anlatılmıştır. Terkin tarihi gerçek kişiler ve tüzel kişiler bakımından olmak üzere iki farklı kısımda düzenlenmiştir. Gerçek kişilere ilişkin mükellefiyet kaydının terkinini şu şekildedir:

¹⁹⁹ M. Yasin, 'İdari İşlemler Kısa Ders Notları', <https://cdn.istanbul.edu.tr/>, E.T.3 Mart 2025, s.4-5.

²⁰⁰ Akgül vd, a.g.e., s.116.

²⁰¹ Akgül vd, a.g.e., s.116. ; Zımni red işlemi idarenin ilgili işleme sessiz kaldığı durumlar da ortaya çıkmaktadır. İYUK'un 10. ve 11. Maddelerinde ilgili durum anlatılmaktadır. İYUK'un 10. maddesinde ilgililerin idari işlemler için ilgili idareye başvurabileceğini, ve idarenin başvuruya otuz gün içinde cevap vermediği takdirde bu durumun zımni red olduğunu ifade etmiştir. ; Zımni red işlemi idarenin ilgili işleme sessiz kaldığı durumlar da ortaya çıkmaktadır. İYUK'un 10. ve 11. maddelerinde ilgili durum anlatılmaktadır. İYUK'un 10. maddesinde ilgililerin idari işlemler için ilgili idareye başvurabileceğini, ve idarenin başvuruya otuz gün içinde cevap vermediği takdirde bu durumun zımni red olduğunu ifade etmiştir.

²⁰² Akgül vd, a.g.e., s. 117; T. Akılhoğlu, 'Yönetmelik İşlemlerde Yürürlüğe Giriş Sorunu'. *Amme İdaresi Dergisi*, cilt:12, sayı:2, Haziran 1979, s.34-35.;

-“Kamu kurum ve kuruluşları tarafından tutulan kayıt ve siciller veya diğer kanaat getirici vesikalarla işini terk ettiği tarihin tespit edilmesi durumunda bu tarih itibarıyla

-Mükellefin işini terk ettiği kanaat getirici belge ve vesikalarla tespit edilemezse iki farklı durum karşımıza çıkmaktadır. Her iki durumda beyannamelere ilişkin düzenlemelerdir. Beyanname aylık veya üç aylık olarak verildiyse en son verilen beyannamenin içerdiği dönem sonu itibarıyla; Basit usule tabi mükelleflerinse (kendi istekleri doğrultusunda KDV mükellefiyeti tesis ettirmek hariç tutulmuştur.), vergi dairesince vergilendirilen yıllık gelir beyannamesinin içerdiği dönem sonu itibarıyla

-Mükellefin işini terk ettiği kanaat getirici vesikalarla tespit edilemediyse ve faaliyetine ilişkin herhangi bir beyanname de vermediyse; işyeri adresinde yapılan yoklama tarihi itibarıyla mükellefiyet kayıtları terkin edilecek olup; re’sen terkin edildiği işlemin mükellefe tebliğ edildiği günü izleyen gün itibarıyla otuz günlük dava açma süresi başlamaktadır”²⁰³.

Tüzel kişiler açısından da; re’sen terkin edilecek tarih gerçek kişilere benzer bir şekilde düzenlenmiştir. Tüzel kişiliği bulunan kurumlar vergisi mükellefinin re’sen terkin edileceği tarihler genelgede şu şekilde düzenlenmiştir:

-“Gerçek kişilerde olduğu gibi, kurumlar vergisi mükellefinin işini terk ettiği kamu kurum ve kuruluşları tarafından tutulan kayıt, sicil veya kanaat getirici vesikalarla tespit edilmesi halinde bu tarih itibarıyla

-Mükellefin, işini terk ettiği kanaat getirici vesikalarla ispatlanamadığı takdirde, aylık veya üç aylık verilen en son beyannamesinin içerdiği dönem sonu itibarıyla

²⁰³Gelir İdaresi Başkanlığının, 2016 sayılı Re’sen Terkin İşlemleri konulu, Uygulama İç Genelgesi. s.5. Söz konusu genelge için bkz. <https://www.alomaliye.com/>. ‘Uygulama İç Genelgesi 2016/2 Re’sen Terkin İşlemleri’, E.T. 6 Mart 2025; 2577 sayılı İYUK m.7-8. Bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/>, E.T. 6 Mart 2025; Re’sen terkinine ilişkin açılacak davalarda da davanın esas bağlamında değerlendirilebilmesi açısından vergi mahkemelerine dava açma süresi olan tebliğ tarihinden itibaren otuz günlük süre içerisinde açılması gereklidir. Doktrinde ve yargı kararlarındaki çoğunluk görüşüne baktığımızda İdari Yargılama Usulü Hakkındaki Kanunda yer alan genel dava açma süresine uyulması gerektiği görülmektedir. Yargı kararları incelendiğinde re’sen terkin işleminin süregelen bir idari işlem olduğundan dolayı otuz günlük süreye bağlı olmaksızın davanın her zaman açılabilmesine ilişkin verilmiş olan kararlar da vardır. Bkz. H. Aydemir, *Vergi Davaları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2025, s.259-265.

-Tüzel kişiliği bulunan kurumlar vergisi mükellefinin, işini bıraktığı kanaat getirici vesikalarla tespit edilemiyorsa ve faaliyetine ilişkin herhangi bir beyanname de vermediyse (mevcut değilse), işyeri adresinde yapılan yoklama tarihi itibarıyla re'sen terkin edilmiş sayılmaktadırlar”²⁰⁴.

Re'sen terkinine ilişkin genelgede, irade beyanında sakatlık durumuna ilişkin düzenleme yapılmıştır. Uygulama İç Genelgesi'nde “mahkeme kararı, vergi inceleme raporu veya vergi daireleri tarafından resmi makamlarla yapılan yazışmalar sonucunda, sahte, çalıntı ya da tahrif edilmiş kimlik kartı ile bilgileri dışında adlarına mükellefiyet tesis ettirildiği tespit edilenlerin mükellefiyet kayıtları, tesis tarihi itibarıyla terkin edilecektir. Sahte, çalıntı ya da tahrif edilmiş kimlik kartı ile mükellefiyet tesis ettirenlerin, kimlik bilgilerinin tespiti halinde, bunlar gerekli işlemlerin yapılacağı tabiidir” düzenlemesi mevcuttur²⁰⁵. Düzenlemeden anlaşılabacağı üzere, idari işlem olan re'sen terkin de, irade sakatlığı söz konusu olduğu durumda tesis edilen mükellefiyetin silinmesi durumu ortaya çıkmaktadır²⁰⁶.

Kaldırma işlemi, ilgili idari işleme geleceğe etkili olmak suretiyle son verilmesidir. Kaldırma işlemini ilgili idari işlemi gerçekleştiren makam veya onun üstü tarafından gerçekleştirilmektedir. Kaldırılma işleminin etkisi işlemin yapılmasından itibaren değil, kaldırma işleminden itibaren sonuç doğurmaktadır. Kaldırma işleminin, geri alma işleminden farkı, geri alma işleminde hukuka aykırı bir kararın önceden alınması gerekliken; kaldırma işlemindeyse hukuka uygun ve hukuka uygun olmayan

²⁰⁴ Gelir İdaresi Başkanlığının, 2016 sayılı Re'sen Terkin İşlemleri konulu, Uygulama İç Genelgesi, s.5-6.

²⁰⁵ İdari işlemlerin sona ermesi, iki farklı şekilde ortaya çıkmaktadır. İdari işlemlerin sona ermesi, işlemi gerçekleştiren idarenin iradesine göre şekillenmektedir. İdari işlemlerin sona ermesi hususu, idari işlemi gerçekleştiren idarenin, iradesi dışında sona erme ve idari işlemi gerçekleştiren idarenin iradesine bağlı olarak sona ermesi şeklinde incelenmektedir. İdarenin iradesi dışında sona erme halleri olarak hukuki nedenler, fiili nedenler ve idari işlemin kendiliğinden sona ermesi olarak ifade etmek mümkündür. Hukuki nedenler kapsamında sona erme hallerini irade sakatlıkları nedeniyle iptal olan işlemler ve yetkili yargı organlarınca iptal edilen idari işlemleri sayabiliriz. İrade beyanlarında bir sakatlık söz konusuysa, ilgili idari işlem hile, aldatma, korkutma ve cebir yöntemiyle yürürlüğe girdiyse ilgili idari işlem, söz konusu durumun ispat edilmesi halinde idarenin iradesi dışında sona ermektedir. Yargı mercilerince ilgili idari işlemin iptal edilmesi durumu da hukuki neden kapsamında iptal nedeni kapsamında değerlendirilmektedir. İdari işlemin kendiliğinden de sona erdiği durumlar vardır. Yasal düzenlemeler uyarınca, bazen de idari işlem yasal düzenlemede düzenlenen süreye bağlı olarak kendiliğinden sona ermektedir. Bkz. Yıldız Akgül vd, a.g.e., s.117.

²⁰⁶ Akgül vd, a.g.e., s.117; Gelir İdaresi Başkanlığının, 2016 sayılı Re'sen Terkin İşlemleri konulu, Uygulama İç Genelgesi, s.7; Akgül vd, a.g.e., s.117. İlgili kaynakta, İmar Kanunu'na ilişkin örnekleme yapılmıştır. “İmar Kanunu uyarınca, yapının inşaatına iki yıl içinde başlanmadığı takdirde, idarenin vermiş olduğu ruhsat kendiliğinden sona ermektedir”. Bkz; <https://www.mevzuat.gov.tr/>, ‘3194 sayılı İmar Kanunu’nun m.29’, E.T. 7 Mart 2025.

kararların kaldırılması söz konusu olmaktadır²⁰⁷. Hukuka uygun kararlar, kaldırılmasına ilişkin hükmün kanunda yer alması suretiyle kaldırılabilir²⁰⁸. Mükellefin, mükellefiyet kaydı terkin edildikten sonra mükellefin ilgili faaliyetlerine başka bir yerde devam ettiğinin anlaşılması durumunda terkin tarihinden itibaren; mükellef yeniden faaliyete geçtiyse yeniden faaliyete geçtiği tarihten itibaren; mükellefin tasfiyeye tabii tutulduğunun tespiti durumunda da mükellefin kaydı tasfiye tarihinden itibaren yeniden tesis edilecektir²⁰⁹.

2.1.2. Tarhiyata Ön Hazırlık İşlemi Bakımından Yoklama İşlemi

Gayri faal durumunda olan mükelleflerin tespiti hususunda yoklama işlemi önemli bir yer tutmaktadır. Re'sen terkin işleminin hukuka uygun olması için, re'sen terkin kararı verilmesinin dayanağını oluşturan yoklama işleminin de, hukuka uygun olması gerekmektedir²¹⁰. Yoklama işlemi, tarhiyata ön hazırlık işlemi niteliğindedir. Tarhiyata ön hazırlık işlemleri devletin, denetim gücünün kullanılmasıdır. Devlet denetim gücünü kullanarak mükelleflere ilişkin tespitlerde bulunmaktadır. Denetimler,

²⁰⁷ Konuyla bağlantılı olarak geri alma işlemine ilişkin değerlendirmeler şu şekildedir: “İdare işlemi yapan idarenin iradesince ortaya çıkan sona erme sebepleri; “geri alma, kaldırma, değiştirme, ve düzeltme” olarak düzenlenmiştir. İdari işlem geri alındığı takdirde, işlemin yürürlüğe girdiği tarihten itibaren olan tüm sonuçlarını etkileyecek şekilde hükümsüzlük ortaya çıkmaktadır. Doktrin idari işlemin geri alınması hususunu; bireysel ve düzenleyici idari işlemler bakımından incelemiştir. Bireysel işlemin hukuka uygun olması durumunda geri alınamamaktadır. Bireysel işlemin hukuka aykırı olması durumunda, iptal davası açma süresi içinde geri alınabilmektedir. Dava açma süresi içinde ilgili bireysel işlem geri alınamazsa, idare de kural olarak ilgili işlemi geri alamamaktadır. Hukuk düzeni iyi niyeti koruduğundan dolayı, hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen işlem ilgili kişinin yapmış olduğu irade beyanı sakatlığıyla (hile, korkutma, aldatma vb.), gerçekleşmesi ve ilgili işlemin açıkça hukuka aykırılık teşkil etmesi durumunda, süre sınırı olmaksızın idari işlem söz konusu durumun saptandığı anda geri alınabilmektedir. Doktrinde, düzenleyici idari işlemlerde idarenin, “geniş ama sınırsız olmayan” bir takdir hakkı olduğu ifade edilmektedir. Bkz. R. Çağlayan, ‘İdari İşlemin Geri Alınması’. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:4, sayı:1-2, 30 Aralık 2000 s.43-58.; bkz. H. Altındağ, ‘İdari İşlemin Geri Alınma Sebebi Olarak Açık Hata’. *Ankara Hacı Bayramı Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:20, sayı:4, 1 Ekim 2016, s.88, Söz konusu makalede açık hata kavramına ilişkin Danıştay ve İdare Mahkemesi’nin vermiş oldukları farklı kararlar anlatılmıştır.

²⁰⁸ Akgül vd, a.g.e, s.119.

²⁰⁹ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın, 2016 sayılı Re’sen Terkin İşlemleri konulu, Uygulama İç Genelgesi, s.7; Değiştirme işlemi ise ilgili idari işlemin geleceğe yönelik olmak kaidesiyle yerine yeni bir idari işlemin gelmesidir. Düzeltme, geçmişe yönelik olmaktadır. Düzeltme işleminde, ilgili idari işleme dair yapılan yanlış bir hususun doğruya çevrilmesidir. İYUK’un 30. maddesi düzeltme konusunu düzenlemektedir. İYUK ‘un 30. maddesine göre taraflardan birine ait olmak üzere; ad, soyad, sıfat ve iddia sonucuna ilişkin yapılan yanlışlıklar düzeltmeye tabiidir. Hüküm fıkrasındaki yanlışlıklar da düzeltmeye tabiidir. Yanlışlıklara ilişkin düzeltmenin karar verilmesi durumunda, düzeltme ilamın altına yazılmaktadır. Bkz. İYUK. m.30.

²¹⁰ “İdari İşlem Teorisince Gayri Faal Mükellefler Açısından Re’sen Terkin Durumunun İncelenmesi” başlığında yargı kararları bağlamında anlatılmıştır.

hem maddi ödevler hem de şekli ödevler bağlamında gerçekleştirilmektedir. Yoklama işleminde amaç, mükelleflerin kanunlarda belirtilen ödevleri yerine getirip getirmediğinin tespittir. Yoklama işleminde maksadın ne olduğuna VUK'da yer verilmiştir. VUK'a göre amaç “mükellef ve mükellefiyete ilişkin maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir”²¹¹.

Yoklama işlemi önceki başlıkta da belirtildiği üzere idari işlem niteliğindedir. Yoklama işlemi her ne kadar idari işlem niteliği taşısa da “kesin olarak yürütülebilecek işlem” niteliği taşımadığından dolayı yoklama tutanaklarına dava açılammamaktadır. Yoklama sınırlı denetim yoludur. Yoklama işlemi sınırlı denetim yolu olduğundan dolayı, tespit edilen hususlar yoklama anına ilişkin tespitlerdir. Yoklamada tespit edilen hususlar yoklamadan sonraki süreçte delil niteliği taşımamaktadır²¹².

Yoklama işlemi detaylı bir şekilde yapılan araştırma değildir. Yoklama işlemi detaylı ve teknik olmayacak şekilde mükelleflerin ödevlerini yerine getirip getirmediğinin tespiti için yapılmaktadır. Yoklama işlemi detaylı bir araştırma gerektirmediğinden dolayı, vergi daireleri yoğun bir şekilde yoklama işlemlerini gerçekleştirmektedir. Yoklama işlemi, vergi kayıplarıyla ilgilenmemektedir. Yoklama yapan memurlar, ilgili hususta vergi kaybının olup olmadığını araştırmamaktadır. Yoklama işlemleri mükelleflerin işe devam edip etmedikleri isteği içinde olup

²¹¹ VUK m.127 ; Z. Alpsoy, ‘Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi’. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:16, sayı:2, 20 Ekim 2021, s.570-573. ; Y. Kaya, ‘Vergi Hukukunda Yoklama ve Yoklamanın Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi’. *Vergi Raporu Dergisi*, sayı:130, Temmuz 2010, s.158. ; Vergi Usul Kanunu’nda yoklama yapmaya yetkili memurların yapmaya yetkili oldukları görevler de sayılmıştır. Vergi Usul Kanunu uyarınca yoklama memurlarına tanınan başkaca yetkiler şunlardır:

- “Özel yetki verilmiş olmak şartıyla günlük hasılatı tespit etmek
- Ödeme kaydedici cihazın kullanılmasının zorunlu olduğu durumda, mükelleflerin ödeme kaydedici cihaz kullanıp kullanmadığını denetlemek
- Defterlere ilişkin denetimler yapmak(Günü gününe tutulması zorunlu defterleri ve tutulması zorunlu olan defterlere ilişkin denetimler
- Nakil vasıtalarını durdurmak, nakil vasıtalarının bulundurulması gereken belgeleri bulundurup bulundurulmadığının denetlenmesi, taşınan yolcu ve mallara ilişkin ölçümlerin yapılması
- Nakil vasıtalarında ilgili vesika ve belgelerin bulunmaması durumunda, ilgili belgeler gelene kadar taşıtları trafikte bekletmek. Taşıtın sahibinin belli olmaması durumunda, taşıt içindeki malları korumak ve muhafaza etmek(Burada dikkat edilmesi gereken husus malın hangi nitelikte olduğudur. Mal eğer çabuk bozulabilecek nitelikteyse derhal tasfiyesine karar verilmektedir. Mal nitelik olarak çabuk bozulabilecek ve çürüyecek nitelikte değilse, üç ay sonra bakanlıkça belirlenen esaslar doğrultusunda tasfiyesine karar verilmektedir”.

²¹² Alpsoy, a.g.e, s.574.

olmadığı hakkında da fikir vermektedir. Mükellefin gerçek anlamda işe devam etmediğinin tespiti halinde de re'sen terkin işlemi söz konusu olmaktadır²¹³.

Yoklama işleminin hukuka uygun olması için işlemin yetkili kişilerce yapılması gereklidir. Yetkili olmayan kişilerce yapılacak yoklama işlemi hukuk düzeninde sonuç doğurmamaktadır²¹⁴. Yoklamaya yetkili kişiler VUK'un 128. maddesinde yer almaktadır. VUK'un 128. maddesi, “*vergi dairesi müdürlerinin, yetkili makamlar tarafından yoklamak yapmak amacıyla görevlendirilenlerin, yoklama memurlarının, vergi incelemesine yetkili olanların ve gelir uzmanlarının*” yoklamayla yetkili olduklarını düzenlemiştir. Yurteri, uygulama bağlamında vergi dairesinin müdürlerinin işlerinin yoğunluğundan dolayı, vergi incelemesiyle yetkili olanlarınsa vergi incelemesine ağırlık vermelerinden dolayı yoklamaya katılmadıkları, yoklama işleminin uygulamada yoklama memurlarınca yerine getirildiğini ifade etmiştir²¹⁵. Yoklama yapılırken yoklama yapan memurların elinde yoklama yetkisinin kendisinde bulunduğu ilişkin yetki belgesinin gösterilmesi gereklidir. Yoklamaya muhatap olan mükelleflerin, ilgili yetki belgesini sormaları şart olmayıp, yoklama memurlarının mükellefe direkt yoklamaya muhatap olan mükellefe göstermeleri gereklidir. Yoklama işleminin toplu olarak yapılması durumunda yoklama ekibinin başında bulunan memurun ilgili yetki belgesini göstermesi yeterli görülmüştür. İlgili fotoğraflı yetki belgesinin gösterilmemesi yoklama işlemini hukuka aykırı hale getirmektedir. Yoklama memurları, yoklama aşamasında mükelleflerin özel bilgilerinin ihlali ve vergi mahremiyetine dikkat etmek zorundadır. Yoklama memurlarının, vergi mahremiyetini ihlal ettiği durumda 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nun 239. maddesi uygulama alanı bulacaktır. TCK'nın 239. maddesi ticari, bankacılık ve müşteri sırrı niteliğindeki belgelere ilişkin belgelerin içeriğinin ifşa edilmesi durumunu düzenlemektedir²¹⁶.

²¹³ Alpsoy, a.g.e., s.574.; A. Karaboyacı, ‘Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri’. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* s.115, 2014, s.213.; Yoklama işlemleriyle mükellefiyetin terkinin yapılabileceği gibi, hasılatın oluştuğunun tespiti halinde yeni mükellefiyet tesisi yapılabilecektir. Bkz. M. Arslan, *Vergi Hukuku*, Dora Basım Yayın Dağıtım, 9. Baskı, Bursa, 2016, s.269.

²¹⁴ İ. Söyler, ‘Vergi Yoklamasının Geçerlilik Koşulları’. *Vergi Raporu*, sayı:145, Ekim 2011, s.64.

²¹⁵ İ. Yurteri, ‘Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi’. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, cilt: 26, sayı:100, 2012, s.258’den aktaran (Alpsoy, a.g.e., s.580.)

²¹⁶ Alpsoy, a.g.e., s.581-582; Söyler, a.g.e., s.66-67; VUK m.128-129 ; Erol, a.g.e., s.184-185.

Yoklamanın ne zaman yapılacağına ilişkin düzenleme VUK'un 130. maddesinde yer almaktadır. VUK'un 130. maddesine göre yoklama işlemi her zaman yapılabilir. Yoklama işlemi için önceden mükellefe haber verilmemesi zorunludur. Yoklama işleminde olayın gerçek mahiyetinin esas alınmaktadır. Yoklama işlemi mükellefin faaliyet gösterdiği zamana göre yapılabilir. Örneğin yoklamaya muhatap olan mükellefin gece faaliyet gösteren bir işletme olması durumunda, yoklama işleminin gece yapılması uygundur. VUK'da yoklama işleminin önceden mükellefe haber verilmeme yasağını düzenlemesinin sebebi de, mükellefin her daim vergi kurallarını uymasını sağlamaktır. Yoklama işleminin gerçekleştirileceğine ilişkin, önceden haberi olmayan mükellef vergi kanunlarında belirtilen ödevlerini yapması hususunda her daim titizlikle yaklaşacaktır. Yoklama işleminin haber verilmesi, mükellefin yoklama memurları gelmeden şekli hususlarda değişiklik yapmasına yol açabilecektir. Yoklama memurunun mükellefe, haber vermesi durumunda haber veren memurun hukuki ve cezai sorumlulukları doğacaktır²¹⁷.

Yoklama fişi, yoklama işlemi açısından tutanak mahiyeti taşıyan ve yoklamaya ilişkin sonuçların yazılmış olduğu fişlerdir. Yoklama fişi tespit niteliği taşımaktadır. Yoklama fişinde yer alan sonuçlar, mükellefin vergilendirme işlemlerine esas teşkil etmektedir. Re'sen terkinde de görüldüğü üzere, mükellefin re'sen terkinin yapılması hususunda yoklama fişi esas alınmaktadır. Yoklama fişinde, muhatap konumunda bulunan mükellef ve vergi sorumlusuna ilişkin bilgilerin doğru bir şekilde yer alması önem arz etmektedir. Yoklama fişi, öngörülen usuller çerçevesinde tutulması gereklidir. Yoklama fişinin hukuka uygun olmayacak şekilde tutulması durumunda, yoklama fişinde yer alan sonuçlar, mükellefe uygulanamaz²¹⁸.

Yoklama fişinin hukuk düzeni içinde geçerli olması için şekil şartlarına uyma gerekliliği vardır. Yoklama fişi iki nüsha şeklindedir. Yoklama yapılan tarih de ilgili fişe yazılmaktadır. Yoklama işlemine muhatap olan mükellefin, yoklama işleminin gerçekleştirildiği yerde bulunuyorsa ilgili mükellefin veya imzaya yetkili bir kişinin imzası alınmalıdır. Mükellef, yoklama fişinde yer alan hususlara itiraz etme hakkına sahiptir. Mükellefin yoklama fişine ilişkin yapmış olduğu itirazlar ilgili fişe yazılır.

²¹⁷ Alpsöy, a.g.e., s.582-583 ; Erol, a.g.e., s.160-161 ; Erol, a.g.e., s.160-161.

²¹⁸ Alpsöy, a.g.e., s.584.

imzalanmalıdır. Mükellefin imza atmayı kabul etmemesi durumunda, yoklama fişi VUK'un 131/2 maddesi gereğince “*polis, jandarma, muhtar, veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine*” imzalatırılmalıdır. İlgili madde hükmünce, kişinin yoklama yapılan yerde bulunmaması durumunda da söz konusu şekil uygulanmaktadır. Gayri faal mükelleflere ilişkin gerçekleştirilen re’sen terkin yoklamalarında, VUK’un 131/2 maddesi uygulama alanı bulmaktadır²¹⁹.

Yoklama fişine ilişkin usul ve esaslarda yapılan hatalar mükellefler tarafından yargıya taşınmaktadır. Söz konusu yoklamada mükellefin veya ilgisinin yoklama yerinde bulunmaması durumunda 131/2 maddesinin uygulanmayıp yoklama fişinin sadece davalı idareyi temsil eden zabıta tarafından imzalanmış olması durumunda söz konusu yoklama işlemi hukuka uygun değildir²²⁰. Bir diğer yargı kararında da, imzadan imtina durumunda imtina sebebinin yazılmaması, yoklama fişine dayanarak gerçekleştirilen usulsüzlük cezasının hukuka uygun olduğuna ilişkindir. İmzadan imtina edilmesi durumunda da uygulanması gereken prosedür VUK’un 131/2 maddesidir²²¹. Benzer bir kararda da mükellefin işletmiş olduğu pansiyon da, mükellef huzurunda gerçekleştirilmeden, sadece pansiyonda kalan kişiler ve polisin imzasıyla tutanak altına alınan yoklama fişiyle tesis edilen mükellefiyet tesisinin hukuka aykırı olduğuna karar verilmiştir²²².

Söyler ve Alpsoy, mükellefin yetkisinden kastedilenin, “*mükellef ile arasında hukuki, mali veya ticari bir bağ bulunan kişiler*” olduğunu ifade etmiştir²²³. Danıştay’ın vermiş olduğu kararda ilgili ve yetkili kişinin bulunmadığı takdirde, VUK’un 131/2 maddesinin uygulanması gerektiğini ve somut olayda söz konusu mükellefin oğlunun yoklama fişini imzalaması hukuka uygun bulunmamıştır²²⁴. İmza atmaya yetkili olan kişide, karar alabilme yetkisi bulunmalıdır. Yetkilinin mükellefin

²¹⁹ Alpsoy, a.g.e., s.584.; Söz konusu madde hükmüne ilişkin tezin düzeltme süresi içinde kanuni bir değişiklik yapılmıştır. Söz konusu düzenlemeye göre, yoklama fişinin VUK’un 132/A maddesi gereğince elektronik olarak düzenlendiği durumda VUK’un 131/2 maddesinde ifade edilen kişilerin imzası aranmamaktadır. Söz konusu düzenleme için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr/>, ‘Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ile Kanunlarda ve 635 Sayılı KHK’da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’, E.T. 25 Temmuz 2025.

²²⁰ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 5.VDD E:2017/1214 K:2017/3528 E.T. 29.9.2017 ilamı aktaran (Alpsoy, a.g.e., s.584).

²²¹ Danıştay VDDK, E: 2000/172 K: 2000/353, T: 27.10.2000 ve Danıştay 11. Daire E: 1997/3205 K:1999/701 T: 17.02.1999 mahkeme ilamı.

²²² Danıştay 3. Daire, E:2012/5063 K: 2015/3579 T: 25.5.2015 Kararı.

²²³ Alpsoy, a.g.e., s.585 ; Söyler, a.g.e., s.70.

²²⁴ Danıştay VDDK, E: 1997/236 K: 1998/226 T:25.09.1998 Kararı.

iş yerinde çalışıyor olması onu imzaya yetkili kılmamaktadır²²⁵. Mükellefin veya yetkili kişinin yoklamanın başında bulunup sonrasında yoklama yerinden ayrılması durumunda da imzadan imtina söz konusudur²²⁶. Yoklama işleminin gerçekleştirileceği zaman süresi önem teşkil etmektedir. Re'sen terkin işleminde, tezin önceki başlığında bahsettiğimiz üzere, re'sen terkine karar verilebilmesi için en az iki yoklama işleminin arada zaman geçmek şartıyla yapılması gereklidir²²⁷. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi vermiş olduğu kararda, on müşteriye kısa zaman aralıklarında ödeme kaydedici fişi verilmemesi durumuna istinaden yapılan yoklama fişinde, her bir müşteriye ayrı ayrı verilmiş özel usulsüzlük cezasının hukuka aykırı olduğunu, doğrusunun kısa zaman diliminde olduğundan dolayı olayın tek olarak düşünülmesi gerektiğini bu yüzden tek bir özel usulsüzlük cezasının yeterli olacağını hükmetmiştir²²⁸.

Yoklama fişi iki nüsha şeklinde düzenlenerek bir nüshası da nezdinde yoklama yapılan kişiye veya yetkilisine bırakılmaktadır. Mükellefin veya yetkilisinin yoklama işlemine iştirak etmemesi durumunda, nezdinde yoklama yapılan kişinin bilinen adresine yedi gün içinde posta yoluyla gönderilmektedir. Yoklama fişinin gönderilme prosedürü VUK'da belirtilen tebligat hükümlerine ilişkin prosedürdür²²⁹. Yoklama fişinin bir nüshası da vergi dairesinde kalmaktadır²³⁰.

Yoklamaya ilişkin diğer önemli konu, 2015 yılında VUK'un 132. maddesine ek madde kapsamında getirilen elektronik yoklama işlemidir. Elektronik ortamda düzenlenen yoklama fişleri de hukuki olarak VUK'un 131. maddesinde düzenlenen yoklama fişleri gibidir. Elektronik yoklama fişleri, normal fişlerde olduğu gibi mükellef veya yetkilisi tarafından, elektronik imza ile imzalanmaktadır. Elektronik

²²⁵ Danıştay 4. Daire, E: 2001/655 K:2001/1831 T: 3.5.2001.

²²⁶ Alpsoy, a.g.e., s.585. İlgili durumda da genel prensip olan VUK 131/2 uygulama alanı bulmaktadır.

²²⁷ Uygulamaya bakıldığı zaman üç adet yoklama yapıldığı görülmektedir. Bkz. 1. İ. Örgü, "Vergi Dairelerinin Şirket Kapatma Süreci ve Sonuçları", *Youtube*, 18 Eylül 2024.

²²⁸ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2.VDD, E: 2016/461 K: 2017/1446 T: 30.3.2017 karardan aktaran (Alpsoy, a.g.e., s.587)

²²⁹ Tebligat süreçlerine ilişkin detaylı anlatım tezin son bölümünde vergi hukukunda re'sen terkin durumunda karşılaşılan sorunlar bağlamında tebligat hususu kapsamında ayrıntılı olarak değerlendirilecektir.

²³⁰ VUK m.132.

yoklama fişi ile VUK 131. madde kapsamında düzenlenen yoklama fişinin benzerliği imzalayan kişiler olup; farkı da imza şeklidir²³¹.

2.1.3. Gayri Faal Mükellefler Açısından Re’sen Terkine İlişkin Olarak Yoklama, Araştırma İşlemleri ve Diğer Hususlar

Gayri faal mükellef, tezin mükellef ve vergi sorumlusu kısmında da tanımını yapmış olduğumuz üzere, kısaca kendisine ulaşamayan mükelleftir. Gayri faal mükelleflerin tespitinde yararlanılmak üzere “*Gayri Faal Mükelleflerin Tespitine İlişkin Liste*” hazırlanmaktadır. İlgili listenin hazırlanmasının amacı, re’sen terkin işlemlerinde vergi dairesinin işini kolaylaştırmaktır. İlgili liste, her ayın ilk haftasında vergi dairesindeki sistemler tarafından oluşturulmaktadır. Gayri faal mükelleflerin tespitine ilişkin listenin oluşturulmasında yer alması gereken mükellefler ve mükelleflere ilişkin özel hususlar şunlardır²³²:

-“*Ticari, zirai veya mesleki kazançlarından dolayı gerçek usule tabi gelir vergisi mükellefleri (adi ortaklıklarda dahil olmak üzere), ile kurumlar vergisi mükelleflerinden birbirini izleyen iki döneme ait katma değer vergisi beyannamesi vermeyenler*

-*Ticari kazançları basit usule tabi (KDV mükellefiyeti olanlar hariç) mükellefler ile BSMV mükelleflerinden yıllık gelir veya kurumlar vergisi beyannamesini kanuni sürenin bitimini izleyen aydan başlayarak üç ay içerisinde vermeyen mükellefler*

-*Elektrik veya doğalgaz aboneliği tespit edilen mükelleflerin aboneliğinin bulunduğu işyeri adresleri*” hususları yer almaktadır.

Gayri faal mükelleflerin tespitine ilişkin liste hazırlandıktan sonraki beş iş günü içerisinde ilgili liste kontrol mercilerince alınmakta ve mükellefe ilişkin tespitlerin doğruluğu kontrol edilmektedir. Kontrol aşamasında, mükellefin işi bırakıp bırakmadığı, işine devam ettiğini gösteren delillerin olup olmadığı, bilgi ve belgeler

²³¹ VUK m.132/A; Elektronik tebligata ilişkin hususlar 453 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğinde düzenlenmektedir.

²³² Gelir İdaresi Başkanlığının, Re’ sen Terkin İşlemleri Konulu, 12.05.2016 tarihli Uygulama İç Genelgesi, s.3.

esas alınmak suretiyle tespit edilmektedir. Listede, mükellefe ait elektrik veya doğalgaz aboneliği tespit edildiyse aboneliğin mevcut olarak devam ettiği işyerinin adresi de listede dikkate alınmaktadır. Vergi dairesince gerçekleştirilecek yapılan kontroller sonucunda, mükellefin işine devam ettiğini gösteren herhangi bir bilgi veya belge yoksa, ilgili listenin “*sisteme konulduğu ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar vergi dairesince yoklama ve araştırma işlemleri yapılarak terkin işlemleri tamamlanacaktır*”²³³. Re’sen terkin işlemleri öngörülen süre içerisinde sonuçlandırılmadıysa, listenin konulduğu ayı takip eden dördüncü ayın ilk haftasında terkin işlemi sonuçlanmayan mükelleflerin yer aldığı “*Re’sen Terkin İşlemleri Tamamlanmayan Mükellefler Listesi*” sistem tarafından duyurulmaktadır. Vergi dairesinde bulunan müdür yardımcısı veya mal müdürlüklerinde işe şef tarafından ilgili mükelleflerin terkin işleminin neden sonuçlanmadığına dair araştırma yapılarak müdüre sunulmaktadır²³⁴. Vergi dairesi mükellefin re’sen terkin işlemine başlanılmadığı veya re’sen terkin işlemine başlanılmasına rağmen terkin işlemleri sonuçlandırılmadığı durumda “*listenin sisteme konulduğu ayı takip eden altın ayın sonuna kadar*” ilgili işlemlerin tamamlanması gerekmektedir²³⁵.

Listede yer alan mükelleflerin bilinen adreslerinde²³⁶ yoklama yapılmalıdır. Gerçekleştirilecek yoklama işleminin amacı söz konusu mükellefin, bilinen adresinde olup olmadığının ve başka bir adreste faaliyetine devam edip etmediğinin tespit edilmesidir. Nezdinde yoklama gerçekleştirilecek mükellef, bilinen adresinde bulunmuyorsa, vergi dairesinin sistemlerinde tespit edilen elektrik veya doğalgaz aboneliğinin mevcut olduğu iş yerinde de yoklama yapılabilmektedir. Mükellefin bilinen adresinde ve ikinci seçenek olarak öngörülen aboneliğinin bulunduğu yerde yapılan yoklamada da sonuç alınamazsa, mükellefin gerçek kişi olması durumunda mükellefin, tüzel kişi olması durumunda kanuni temsilcisinin ikametgâh adresinde araştırma yapılmaktadır²³⁷. Tüzel kişilerde kanuni temsilcinin bulunmadığı

²³³Gelir İdaresi Başkanlığının, Re’ sen Terkin İşlemleri Konulu, 12.05.2016 tarihli Uygulama İç Genelgesi, s 3; Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.90.

²³⁴Genelgede müdüre sunulma süresi üç gün olarak belirtilmiştir.

²³⁵Gelir İdaresi Başkanlığının, Re’sen Terkin İşlemleri Konulu, 12.5.2016 tarihli Uygulama İç Genelgesi, s.8.

²³⁶Bilinen adreslere ilişkin yasal düzenleme VUK’un 101. maddesinde hüküm altına alınmıştır. Bilinen adreslere ilişkin detaylı bilgiler çalışmanın üçüncü bölümünde aktarılmıştır.

²³⁷Gelir İdaresi Başkanlığı’nın, Re’sen Terkin İşlemi Konulu, 12.05.2016 tarihli Uygulama İç Genelgesi, s.3.

durumlarda, ortaklardan en az birinin veya adi ortaklıklarda da ortaklıklardan en az birinin 5490 sayılı kanun gereğince ikametgâh adresinde araştırma yapılmaktadır²³⁸. Özetle, yoklama işleminin nerede yapılacağına ilişkin sırasıyla ve şartların da sağlanması halinde gidilebilecek iki farklı yol öngörülmüştür²³⁹.

Yoklama işleminde vergi dairesi, mükelleflere ilişkin şu bilgilere yer vermesi gerekir:

- *“Faaliyetine devam edip etmediği*

- *Adreste bulunup bulunmadığı, adreste bulunmadıysa hangi tarihte işyerini terk ettiği*

- *Mükellef faaliyetine başka bir adreste devam ediyorsa, hangi tarih itibarıyla işe devam ettiği*

- *Yoklama yapılan adreste mükellef yerine, başkası faaliyet gösteriyorsa, faaliyet tarihinin ne zaman başladığı ve olay silsilesinin çözümü*

- *İşyerine ait fiziki durum, vergi dairesi işyerinin hangi durumda olduğunu yoklama fişinde yer vermelidir. İşyerine veya mükellefe ait başkaca bir husus varsa ilgili husus da yoklama fişinde belirtilmelidir”²⁴⁰.*

Belirtildiği üzere, vergi dairesi yapılan yoklamalardan sonuç alamadığı takdirde, araştırma işlemini gerçekleştirmektedir. Araştırma işleminde yoklama işlemlerine benzer şekilde belirtilen hususlara yer verilmektedir. Araştırma işleminde de araştırma yapan memurlar re’sen terkin işlemi muhatabı mükellefin ikametgâh adresinde bulunup bulunmadığını, faaliyetine belirtilen adresten farklı bir adreste devam ediyorsa ilgili tarihe tutanakta yer vermelidir²⁴¹. Mükellefiyet kaydının terkin

²³⁸ Gelir İdaresi Başkanlığı’nın, Re’sen Terkin İşlemleri Konulu, 12.05.2016 tarihli Uygulama İç Genelgesi, s.3.

²³⁹ Özetlemek gerekirse; Yoklama işlemlerinde kural öncelikle işyeri adresinde yoklama yapılmasıdır. Mükellef, işyerinde bulunmadığı takdirde aboneliğin mevcut olduğu iş yeri adresinde yoklama gerçekleştirilmektedir. Kurumlar vergisine tabi olan tüzel kişi mükellefler ve adi ortaklık barındıran mükellefler aynı usule tabidir. Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığının, Re’sen Terkin İşlemleri Konulu, 12.5.2016 tarihli Uygulama İç Genelgesi, s.3.

²⁴⁰ Gelir İdaresi Başkanlığının, Re’ sen Terkin İşlemleri Konulu, 12.5.2016 tarihli Uygulama İç Genelgesi, s.4.

²⁴¹ Gelir İdaresi Başkanlığının, Re’ sen Terkin İşlemleri Konulu, 12.5.2016 tarihli Uygulama İç Genelgesi, s.5.

edileceği tarih hususu, idari işlem teorisince gayri faal mükelleflerin incelendiği başlıkta anlatıldığı üzeredir.

Mükellefiyet kaydı re'sen terkin edildiyse, mükellefler terkin tarihinden sonraki döneme ilişkin takdire sevk edilmemektedir. Beyanname verilmemesi nedeniyle, re'sen terkin sürecinden önce dosyaların takdir komisyonunda bulunması durumunda, ilgili dosyalar takdir komisyonundan çekilecektir. Takdir komisyonunun kararı, re'sen terkin tarihinden sonra karara bağlandıysa VUK'un üçüncü bölümünde düzenlenen düzeltme hükümleri gereğince işlem den kaldırılacaktır²⁴².

Mükelleflerin kaydının re'sen terkinini yapıldıktan sonra, terkin tarihinden önceki dönemlerde borç varsa, söz konusu borçlar bakımından takip işlemleri yapılmaktadır. Mükellefin kaydının re'sen terkin edilmiş olması, borçların takibini

²⁴² VUK' un 116. maddesi vergi hatalarının tanımını yapmıştır. Hatalar nedeniyle, haksız yere verginin fazla veya eksik alınması vergi hatası olarak adlandırılmaktadır. Vergi hukuku sistematğinde, hatalar; hesap hataları ve vergilendirme hataları olmak üzere ikiye ayrılmaktadır. Hesap hataları, matrah, miktar ve verginin mükerrer alınması sonucunda meydana gelen hatalardır. Matrah hataları beyanname, fiş, tekalif cetveli ve verilen kararlarda matrah unsuru yönünden oluşan hatalardır. Miktar hataları, verginin miktarına ilişkindir. Mahsupların yanlış yapılması ve tarifelerin yanlış uygulanması miktar hataları kapsamındadır. Verginin birden fazla kez alınmış olması verginin mükerrer alınma hatasını oluşturacaktır. Vergilendirme hataları da dört gruba ayrılmaktadır. Vergilendirme hatalarına ilişkin sınıflandırma VUK'un 118. maddesinde yer almaktadır.

Şahsına yönelik olarak yapılan hata, söz konusu verginin ilgili mükellef yerine başka bir mükelleften istenmesidir. Mükellefiyette hataysa, kanunların belirttiği üzere vergiye tabi olmayan ve kanunlar gereğince vergiden muaf olan mükelleflerden verginin alınmasıdır. Mevzuda hata, söz konusu verginin vergilendirmeye konu olmamasıdır. Vergilendirme hatalarının sonuncusu vergilendirme ve muafiyet döneminde yapılan hata ilgili verginin söz konusu dönemde mevcut olmadığı durumlarda, mükelleften alınmasıdır. Re'sen terkinine ilişkin genelgede yer alan düzeltme "mükellefiyette hata" kısmına girmektedir. Re'sen terkin edildikten sonra söz konusu mükellef vergiye tabi olmadığından dolayı ondan vergisel yükümlülükleri yerine getirmesi beklenemez. Bkz. VUK m. 116-118. VUK' un 119. maddesi düzeltmeyi kimlerin ortaya çıkaracağını hüküm altına almıştır. Vergi hataları; memur, inceleme, teftiş veya mükellefin müracaatı ile ortaya çıkarılabilmektedir. Vergi hatalarının düzeltilmesine ilişkin karar vergi dairesi müdürünce karar verilmektedir. Düzeltme işlemi, düzeltme fişine dayanarak gerçekleştirilmektedir. Hata mükellef aleyhine yapıldıysa, fazla verginin aynı fiş üzerinden terkin ve tahsil olunması durumunda mükellefe red olunmaktadır. Düzeltme fişinin bir nüshası, ilgili miktarın ve başvuru süresinin yazılması kaidesiyle mükellefe tebliğ edilmektedir. Mükellef 1 yıl içerisinde parasını almak için müracaat etmediyse alma hakkı düşmektedir. Re'sen terk sürecinde de ilgili prosedür uygulanacaktır. İdarenin söz konusu vergi hatasını tereddütsüz olarak hatalı olarak görmesi durumunda vergi hataları idare tarafından re'sen düzeltilmektedir. Mükellef aleyhine düzeltme işlemi yapıldıysa, mükelleflerin dava hakları saklı tutulmuştur. Mükellefler de vergi hatalarının düzeltilmesini istemektedirler. Mükellefler yazacakları dilekçeyle veya gönderecekleri postali taahhülle vergi hatalarının düzeltilmesini istemektedirler. Mükellefin yazmış olduğu talep üzerine, vergi dairesinin ilgili servisi düzeltme talebini kendi görüşünü de ekleyerek düzeltme talebi veren vergi dairesi müdürüne yollamaktadır. Düzeltme mercii, düzeltme talebini uygun gördüğü takdirde ilgili servisten düzeltmenin yapılmasını emreder, düzeltme talebini uygun görmezse söz konusu keyfiyet düzeltme isteyene tebliğ edilir; Bkz. Gelir İdaresi Başkanlığının, Re' sen Terkin İşlemleri Konulu, 12.5.2016 tarihli Uygulama İç Genelgesi, s.7.

sona erdirmemektedir. 2016/2 Seri Numaralı Re'sen Terkin İşlemleri Konulu Vergi Usul Kanunu Uygulama İç Genelgesinde düzenlendiği üzere, haczin tatbik edilmiş olması re'sen terkinde engel değildir. Söz konusu düzenleme şu şekildedir: “*Gerçek veya tüzel kişilerde borçlardan dolayı, 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında kanun gereğince; kendilerine veya şirket tüzel kişiliğinde bulunan malvarlıklarına, şirketin kanuni temsilcilerinin ya da ortaklarının şahsi malvarlıklarına haciz konulması mükellefiyetin re'sen terkinine engel teşkil etmemektedir*”²⁴³. Mükellefiyetin kaydı re'sen terkin edildikten sonra, vergi dairesince vergi veya ceza tarhiyatları yapılmışsa, yapılan tarhiyatlardan kaynaklı borçlara ilişkin mükellefler tarafından ödenen miktar AATUHK'nın 23. maddesi gereğince iade edilebilmektedir²⁴⁴.

²⁴³ Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, Re'sen Terkin İşlemleri Konulu, 12.05.2016 tarihli Uygulama İç Genelgesi, s.8. İlgili genelge VUK'un 160. maddesinde düzenlenen re'sen terkin türlerine ilişkin ortak hususlar kısmında re'sen terkin edilen mükelleflere ilişkin bilgi formunun düzenlenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bilgi formunda mükellefe ilişkin sicil bilgilerinin, mükellef tarafından bastırılan ve iptal edilmeyen belgelere ilişkin bilgilerin ve ödeme kaydedici cihazlara ilişkin bilgilerin doğru bir şekilde yer alması gereklidir. Ayrıca bilgi formunda yoklama ve vergi incelemesini gerçekleştiren elemanlara ilişkin bilgilerde ayrıntılı bir şekilde yazılmalıdır. Kayıt bilgi formu vergi dairesi müdürü veya mal müdürlüğünce onaylanmaktadır. Re'sen terkinde ilişkin işlemlerin eksik ve doğru bir şekilde yapılması önem arz etmektedir. Bu bağlamda re'sen terkinde ilişkin işlemlerin takibi de bizzat vergi dairesi müdürleri veya mal müdürleri tarafından yapılmaktadır.

²⁴⁴ Gelir İdaresi Başkanlığının, Re' sen Terkin İşlemleri Konulu, 12.05.2016 tarihli Uygulama İç Genelgesi, s.8 ; bkz. 6183 sayılı Kanunun 23. maddesi kamunun alacağını fazla tahsil etmesinden dolayı ret ve iade işlemlerinin, vadesi geldiği zaman amme alacağına da mahsubunun yapılarak mükellefe ret ve iadesini düzenlemektedir. Kamu alacakları günümüz dünyasında, farklı kanallar aracılığıyla tahsil edildiğinden dolayı yanlışlıklar ortaya çıkabilmektedir. Geçici vergi veya kesinti yoluyla alınan vergiler 23. Maddesinin uygulanmasına sebebiyet veren durumlardandır. Hem geçici vergide, hem de kesinti yoluyla alınan vergilerde mükellefin kamuya fazla para ödemesi mümkündür. Mükellefin veya ilgili vergi dairesinin yapmış olduğu hatalar da kamunun mükelleften fazla miktar almasına neden olmaktadır. Söz konusu madde “güvenlik önlemi” niteliğindedir. Alpaslan, ilgili maddeyi kamu alacağının tahsili için gerekli olan teminat olarak ifade etmiştir. Alpaslan 23.maddeye ilişkin koşulları şu şekilde sıralamıştır:

-“Amme Alacağı ile ilgilidir.

-Fazladan yapılmış bir ödemenin olması gereklidir.

-Söz konusu amme alacağının, ret ve iade sürecine gelmesi gereklidir.

-Tahsil edilen tutar belirlenen tutardan fazlaysa, ilgili idarenin alacaklarına mahsup yapılabilir, uygulamada vergi dairelerinin SGK' ye ilgili mükellefin borcunun olup olmadığına ilişkin yazı yazdığı, ilgili mükellefin borcunun mevcut olduğu durumda vergi dairesinin ilgili tutarı kesip SGK' ye transfer edildiği görülmüştür.

-Amme alacağı, vadesi gelmiş bir alacak olmalıdır.

-Maddenin hükmü kanunun sözü gereğince re'sen mahsup işlemine ilişkindir”. Bkz. M. Alparslan, ‘6183 Sayılı Kanunun AATHU hk. md.23 Hükmü Gereğince Tahsil Edilen Amme Alacaklarından Yapılacak Reddiyat Sebebiyle Mahsuplar hk. Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar’. <https://www.hukukihaber.net/>, E.T. 14 Mart 2025.

2.2. Münhasıran Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenlere İlişkin Re'sen Terkin İşlemi ve Hukuki Niteliği

Vergi hukuku sistematüğinde, ikinci re'sen terkin türü de VUK'un 160. maddesinde ilk re'sen terkin türünün devamında düzenlenmiştir. İkinci re'sen terkin türü münhasıran sahte belge düzenlenmesine dayanmaktadır²⁴⁵. Münhasıran sahte belge düzenlenmesi sonucunda mükellefin re'sen terkin edilmesinin şartları şunlardır:

-“Mükellefiyetin tesisinin, başkaca ticari, zirai veya mesleki bir faaliyet gerçekleştirilmeksizin münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla kurulmuş olması.

-Birinci şartta belirtilen nedenin, vergi inceleme raporlarınca tespit edilmesi

-Vergi inceleme memurlarının hazırlayacağı vergi inceleme raporunda, söz konusu mükellefiyetin devamının gerek olmadığı belirtilmesi”²⁴⁶.

Sahte belgenin ne olduğuna ilişkin tanım VUK'un 359. maddesinde yapılmıştır. Sahte belgenin varlığının kabul edilebilmesi için gerçek bir durumun olmayıp varmış gibi düzenlenmesi gereklidir²⁴⁷. Sahte belge suçunun oluşabilmesi için belgenin vergi kanunlarınca aranan şekil şartına uyması, belgenin hukuk düzeninde sonuç doğurması ve ispat niteliğinde olması gereklidir²⁴⁸. Belgenin aldatma kabiliyetine sahip olmaması durumunda, sahte belge düzenleme suçunun kapsamına girmemektedir²⁴⁹. Yargıtay ise TCK'da yer alan sahtecilik suçu ile VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme fiiline ilişkin aldatma kabiliyetinin niteliğinin aynı olmadığını ifade etmiştir. Yargıtay TCK'da aldatma kabiliyetinin suçun unsuru olduğunu, aldatma kabiliyetinin olmadığı durumda sahtecilik suçunun oluşmadığını söylerken; VUK'un 359. maddesinde düzenleme içeriğinden kastedilenin belgenin şeklinden ziyade içeriğinin korunması gerektiğini belirtmiştir. Yargıtay vermiş olduğu kararda, belgenin gerçek bir olayı yansıtıp yansıtmadığını önemli olduğunun dikkatini çekmiştir²⁵⁰.

²⁴⁵ VUK m.160.

²⁴⁶ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.90.

²⁴⁷ VUK, m.359.

²⁴⁸ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.90.

²⁴⁹ M. Kaşıkçı, 'Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları,(Vergi Kaçakçılığı Suçları)', Ethemler Yayınevi, İstanbul 2007, s.267,268'den aktaran (Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.90).

²⁵⁰ Yargıtay CGK, E: 2018/427 K. 2018/517 T: 08.11.2018 ilamdan aktaran (Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.90) ; Sahte belge ve yanıltıcı belgeye ilişkin detaylı anlatımlar alt başlıkta anlatılacaktır

Münhasıran sahte belge düzenleme nedeniyle re'sen terkinde, sadece sahte belgenin düzenlenmesi yeterli değildir. Vergi dairesinin yapacağı incelemelerde mükellefin amacını tespit etmesi gereklidir. Rençber ve Ovalıoğlu, kanunun hükmünde yer alan münhasıran ifadesinin “*sahte belge düzenleyerek komisyon geliri elde edilmek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren işletmeleri*” hedeflediğini ifade etmiştir²⁵¹.

Danıştay'ın 4. Dairesi vermiş olduğu kararda; “*demirbaşa ve çalışana sahip olmayan, beyanlarında belirtildiği üzere yüksek matrahları olmayan, ticari ve teknik kapasite bakımından belirtilen nitelikleri barındırmayan*” mükelleflerin münhasıran sahte belge düzenleme amacıyla kurulduğunu ifade ederek mükellefiyetin bu durumlarda re'sen terkin edilmesi gerektiğine karar vermiştir²⁵². Karar bağlamında mahkemenin re'sen terkine karar vermesinde işletmeye ait özelliklerin esas alındığı görülmektedir. Mahkeme kendisine sunulmuş, vergi tekniği raporları bağlamında somut olayı inceleyerek re'sen terkin durumuna ilişkin karar vermektedir²⁵³.

Mahkeme re'sen terkine ilişkin karar verirken tek bir veri bağlamında kararını vermemektedir. Mahkeme faturalar bağlamında da söz konusu mükellefe ilişkin, tüm faturaları ayrıntılı bir şekilde ele alarak incelemelidir. Mahkeme vergi tekniği raporlarında kendisine sunulan sonuçlarla da bağlı değildir. Mükellefin düzenlemiş olduğu faturalar sahte bile olsa, mahkeme sadece sahte faturaya dayanarak re'sen terkine karar vermemelidir. Mahkeme sahte faturalar ve işletmeye ilişkin birçok faktörü de göz önünde bulundurarak mükellefin gerçek amacını tespit etme yoluna gitmelidir²⁵⁴.

Rençber ve Ovalıoğlu, mükellefin amacının doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için vergi dairesince gerçekleştirilecek vergi incelemelerinin mükellefin işyerinde yapılması gerektiğini belirtmiştir. Mükellefin birden çok şubesinin olması

²⁵¹Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e, s.90.

²⁵²Danıştay'ın 4. Dairesi, E: 2016/138 K: 2021/1488 T: 8.3.2021 Kararı

²⁵³Vergi incelemesine ilişkin usuller, ve re'sen terkin bağlamında ayrıntılı ve çeşitli mahkeme kararları bu bölümün alt başlığında aktarılacaktır.

²⁵⁴İlgili karar için bkz. Danıştay'ın 4. Dairesinin, E: 2016/17357 K: 2020/6152 T: 23.12.2020 ilamdan aktaran (Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e, s.91; Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.91.

durumunda, vergi inceleme memurları şubelerde de vergi incelemesini gerçekleştirmelidir²⁵⁵.

Gayri faal mükelleflere ilişkin, re'sen terkin durumunu incelerken re'sen terkin kararının verilebilmesi için mükellefin durumunun kesin ve somut bir şekilde ortaya konulması gerektiği ifade edilmişti. Münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyetin re'sen terkin durumuna karar verilebilmesi için mükellefin amacının kesin ve somut bir şekilde ortaya konulması gereklidir. Danıştay'ın 4. Dairesi de vermiş olduğu kararda, ilk derece mahkemesinin mükellefe ilişkin tespitin kesin ve somut olmadığından dolayı verilen re'sen terkin kararını hukuka uygun bulduğu kararını temyiz aşamasında da hukuka uygunluğunu onamıştır²⁵⁶.

Rençber ve Ovalıoğlu, münhasıran sahte belge düzenleme amacıyla re'sen terkin işlemine istinaden düzenlenen vergi inceleme raporunun, raporun olumsuz sonuçlandığı halinde, söz konusu vergi inceleme raporunun tanzim tarihinden itibaren icrai nitelik kazandığını ifade etmiştir. Rençber ve Ovalıoğlu, söz konusu ifadeye, kanunun lafzı gereğince varmıştır²⁵⁷.

Mükellefiyetin münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla terkin gerçekleştirildikten sonra, mükellef VUK'un 153/A maddesinde belirtilen şartları sağlaması halinde yeniden mükellefiyeti tesis edilmektedir²⁵⁸. Re'sen terkin edilmiş mükellefler VUK'un 160. maddesi gereğince "*kamu, kurum ve kuruluşlarına ve kamu niteliğindeki mesleki kuruluşlara*" bildirilmelidir²⁵⁹.

Münhasıran sahte belge düzenlenmesine dayanarak gerçekleştirilen re'sen terkin durumu kanunun sözü itibarıyla incelendiğinde idari tedbir niteliğindedir. İdari

²⁵⁵ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., 91 ; Vergi incelemesinin VUK'un 139.maddesinde kural olarak dairede yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı maddenin diğer fıkrasında da, vergi incelemesinin dairede yapılmasının mükellefin işyerinde inceleme yapılmasına mani olmayacağını ifade etmiştir. Bkz. VUK.m.139.

²⁵⁶ Danıştay 9.Dairesi'nin, E: 2014/9301 K: 2017/3099 T: 22/03/2017 tarihli kararı. İlgili kararda yapılan vergi incelemesinde somut bir tespit olmadığına vurgu yapılmıştır ; Danıştay'ın 4. Daire Başkanlığı'nın E: 2016/21560 K: 2021/647 T: 02.02.2021 ilamı.

²⁵⁷ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.91; VUK'un 160. maddesi.

²⁵⁸ Münhasıran sahte belge düzenleme amacıyla re'sen terkinde teminata ilişkin hususlar detaylı bir şekilde bölümün alt başlığı altında anlatılacaktır

²⁵⁹ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.91.

tedbirler de idari işlemdir²⁶⁰. Söz konusu re'sen terkiine ilişkin karar verildiği takdirde mükellefler, İYUK'un 2. maddesi gereğince işlemin unsurları bakımından hukuka aykırı olduklarından dolayı iptal davası yoluna gidebilmektedir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, vergi inceleme raporları tarhiyata ön hazırlık işlemleri olduğundan dolayı sadece vergi inceleme raporuna dayanarak idari yargı yoluna başvurulamaz. Son yıllarda söz konusu duruma ilişkin istisnalar da mevcuttur. Son dönemde verilen yargı kararlarında, vergi affı, matrah artırımı ve tarhiyatın yapılamadığı ama vergi suçu raporunun düzenlendiği vergi tekniği raporlarının iptal edildiği görülmektedir²⁶¹. Söz konusu duruma istinaden İzmir 2. Vergi Mahkemesi'nin kararında “...mükellefe ilişkin sahte belge düzenleme iddiası üzerine yapılan vergi incelemesinde vergi tekniği raporunda davacının sahte belge düzenlediği tespit edilmiştir. VUK'un 33. maddesi gereğince mükellefe tarhiyat önerilmemiş ancak şirkete özel esaslara alınması üzerinde teklifte bulunulmuştur. Davacıya, tarhiyat önerilmemesinden dolayı vergi tekniği raporunun esasına girilmeyeceğinin söylenmesi Anayasa'nın 40. maddesinde yer alan şekli hususların bildirilmesi gerektiğini düzenleyen maddeye ve mülkiyet hakkının ihlaline yol açmaktadır. Kararda vergi tekniği raporunun bizzat kamu görevlisinden (davalı idare) düzenlenen rapor olduğundan dolayı (anılan rapor ile davacı şirketin özel esaslara tabi mükellefler listesine dahil edilmesi (özel esaslar işlemine karşı dava açılmışsa da söz konusu davada işlemin sebep unsuruna ilişkin değerlendirme yapılmadığı vurgulanmıştır.). Mükellefin 153/A maddesi kapsamında teminat isteme durumunun mevcut olduğundan dolayı idari yargıya konu edilebilecek hususun mevcut olduğu belirtilerek davanın esasına girilmiştir. Mahkeme davayı esas yönünden incelemiş ve vergi tekniği raporunun iptaline karar vermiştir”²⁶².

²⁶⁰ M. Kağıtoğlu, ‘İdarenin Ekonomik Kolluk Faaliyetinin Bir Görünümü: Sermaye Piyasası Kanunu’nda İdari Tedbirler’. *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Araştırmaları Dergisi*, cilt:22, sayı:3, 16 Aralık 2016, s.3325.

²⁶¹S. Kayabaşı, ‘Vergi Tekniği Raporu Dava Edilebilir mi?’. <https://sadiKayabasi.av.tr>, E.T.18 Mart 2025. Kayabaşı'nın söz konusu çalışmasının özeti şu şekildedir: “Mükellefe ilişkin hazırlanan incelemeler sonucunda oluşturulduğu yer almaktadır. Vergi tekniği raporları bir veya birden çok mükellefle de ilişkili olabilir. Kayabaşı, vergi tekniği raporlarının tek başına esasa alınmasının hukuki olmadığını belirtmiştir. Vergi tekniği raporları mükellefe ilişkin vergilendirmeyi tüm boyutları ele alamamaktadır. Yargı vergi dairesince hazırlanan vergi tekniği raporlarıyla bağlı değildir”.

²⁶²İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 2023/108 sayılı kararından aktaran (Kayabaşı, a.g.e., <https://sadiKayabasi.av.tr>)

Rençber ve Ovalıoğlu, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla re'sen terkin tayininin hukuki niteliği hakkında değerlendirmeler yapmıştır. Rençber ve Ovalıoğlu, ilk bakıldığı zaman sahte belge düzenlemeye ilişkin hükmün VUK'da kaçakçılık suçları arasında sayıldığından dolayı güvenlik tedbiri olarak algılanacağını ancak güvenlik tedbirinin ancak kanunla düzenlenip hâkim kararıyla verilebileceğini söyleyerek hukuki nitelik olarak güvenlik tedbiri olmadığını ifade etmiştir²⁶³.

Rençber ve Ovalıoğlu, terkinin hâkim kararıyla hükmedilmediğini ve hükmün kesinleşmesine kadar uygulama alanı bulan geçici nitelikteki koruma önlemi olmadığını; münhasıran sahte belge düzenlemesi amacıyla verilen re'sen terkinde amacın sahte belge düzenlemesini durdurmak ve vergi kaybını önlemek olduğundan dolayı idari tedbir niteliğinde olduğunu ifade etmiştir²⁶⁴.

Doktrinde idari tedbirler, idari yaptırım içerisinde değerlendirildiği gibi, idari yaptırımlar dışında da değerlendirildiği gözükmektedir. Ulusoy, idari yaptırımları, idari tedbirler ve idari cezalar olmak üzere ikiye ayırmıştır. Ulusoy idari tedbirlerin cezalandırmak amacı gütmeyeceğini, idari tedbirlerinin amacının kamu hizmetlerinin devamlılığını sağlamak ve kamu hizmetlerinin aksamasını önleyen yaptırımlar olarak ifade etmiştir²⁶⁵.

Karabulut, idari tedbir denilmesi yerine idari ceza denilmesinin uygun olacağını söylemiştir. İdari yaptırımların cezai nitelikleri göz önünde bulundurulduğunda, tedbir sözcüğünün yaptırım kapsamına alınmayacağını ifade etmiştir²⁶⁶.

Gerek 5326 sayılı Kabahat Kanunu'nda, gerekse diğer kanunlarda idari tedbirlerin ne olduğuna ilişkin sınırlı sayıda ifade edilen hüküm bulunmamaktadır. Ulusoy idari tedbirleri dörtlü sınıflandırma altında ayırmıştır²⁶⁷. Kabahatler Kanunu'nun 16. maddesinin 2. fıkrasında, idari tedbirler “*mülkiyetin kamuya*

²⁶³ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.94.

²⁶⁴ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.95.

²⁶⁵ A.Ulusoy, *İdari Yaptırımlar*, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2013, s.175 aktaran (Kağıtçıoğlu, a.g.e., s.3325)

²⁶⁶ M. Karabulut, *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, Turhan Kitapevi, Ankara, 2008, s.22 dp.57'den aktaran (Kağıtçıoğlu, a.g.e., s.3325).

²⁶⁷ Ulusoy, a.g.e., s.175. aktaran (Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.95.) Ulusoy, idari tedbirleri; “*geçici engelleme*”, “*idari iznin geri alınması*”, “*eşyaya geçici el koyma*”, ve “*atipik tedbirler*” olarak sınıflandırmıştır.

*geçirilmesi ve diğer kanunlarda belirtilen idari tedbirler” olarak yer almaktadır*²⁶⁸. Kabahatler Kanunu’nda belirtilen diğer idari tedbirler iki ayrı grupta incelenmektedir. İlk grupta, *“tehlikeye son verme, ihlale son verip devam ettirmeme, durdurma ve engelleme”* amaçları barındıran idari tedbirler bulunmaktadır. İlk grupta ifade edilen idari tedbirler, Kabahatler Kanunu’nun genel hükümlerine tabiidir. İkinci grupta ifade edilen idari tedbirler sınırlı sayıda olmayıp, Kabahatler Kanunu’nun 19. maddesinde sayılmaktadır. İkinci grupta yer alan tedbirler açısından, diğer kanunlarda aksi belirtilmedikçe Kabahatler Kanunu’nun genel hükümleri uygulanmaktadır²⁶⁹.

Kabahatler Kanunu’nun 19. maddesinde sayılan yaptırımlara karar verilebilmesi için söz konusu fiillerin tehlike unsuru bulundurup bulundurmadığına bakılmamaktadır. Tehlike şartının da aranmaması nedeniyle maddede belirtilen yaptırımlar cezai nitelikte yaptırımlardır²⁷⁰. Kabahatler Kanunu’nun 19. maddesinde sayılan cezai nitelik barındıran idari tedbirler şunlardır²⁷¹:

- *“Bir meslek veya sanatın yerine getirilmemesi*

- *İş yerinin kapatılması*

- *Ruhsat ve ehliyetin geri alınması*

- *Kara, deniz veya nakil aracının trafikten veya veya seyriüseferden alıkonulması”*.

Rençber ve Ovalıoğlu, *“münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla gerçekleştirilen re’sen terkin türünü Kabahatler Kanunu’nun 19. maddesinin (b) ve (c) fıkralarında yer alan idari tedbirlere benzediğini ancak re’sen terkin durumunun süresiz, ihlal kaynaklı ve hukuki zorlama barındırdığından dolayı ikinci grupta yer alan idari tedbirlerden olmadığını”* ifade etmiştir²⁷². Re’sen terkinin tayini Kabahatler Kanunu’nun 19. maddesinde sayılmadığından dolayı Kabahatler Kanunu’nun genel hükümleri, diğer kanunlarda aksi belirtilse dahi uygulanmalıdır. Bu bağlamda, Kabahatler Kanunu’nun 15. maddesinde içtimaya ilişkin hususlar anlatılmıştır. İlgili

²⁶⁸ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu, m.16.

²⁶⁹ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.95.

²⁷⁰ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.95.

²⁷¹ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu’nun m.19. İlgili madde *“saklı tutulan hükümler”* başlığı altında düzenlenmiştir.

²⁷² Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.95.

düzenleme gereğince, tek bir fiille birden çok kabahat türünün işlenip, işlenen kabahatler sadece idari para cezasını öngörüyorsa en ağır tutardaki ceza uygulanmaktadır. Tek fiille işlenen kabahatler sadece idari para cezasını gerektirmeyip, başka idari yaptırımlar da öngörüldüyse, diğer idari yaptırımların da uygulanması gereklidir²⁷³. Bahsedilen maddeler doğrultusunda, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla re'sen terkin durumunda idari tedbire ek olarak vergi hukukuna ilişkin yaptırımlar²⁷⁴ da uygulanabilmektedir²⁷⁵.

2.2.1. Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımı

Münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis eden mükelleflerin re'sen terkinin doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için sahte belge ve yanıltıcı belge ayrımının bilinmesi önem teşkil etmektedir. Mükellefler, vergi idaresinin matrah tespitini doğru bir şekilde yapabilmesi için gerçeği yansıtan bilgileri idareye beyan etmelidir. Mükellefler, bazen bilerek bazen de bilmeyerek gerçeğe aykırı belge düzenleyebilmektedir. Matrah tespitinde kullanılan belgelerin sahte veya yanıltıcı belge olup bu durumunun da vergi para cezasını içermesi halinde mükellefler, VUK'un 359. maddesi gereğince hem üç kat vergi ziyayı cezası hem de hürriyeti bağlayıcı ceza alabilmektedir²⁷⁶.

Uygulamaya bakıldığında sahte belge ve yanıltıcı belge ayrımının doğru bir şekilde tespit edilemediği görülmektedir. İki belgenin bazı durumlarda birbirlerinin yerine kullanılabilmesi hatalı durumlara yol açmaktadır. VUK'da sahte belgeye ilişkin tanımlama şu şekilde yer almaktadır: “*Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belgedir*”. Yanıltıcı belgeye ilişkin tanımlama ise şu şekildedir: “*Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belgedir*”²⁷⁷.

²⁷³ 5326 sayılı Kabahatler Kanunu m.14-18.

²⁷⁴ Vergi hukukuna ilişkin yaptırımlar, vergi ziyayı, genel usulsüzlük ve özel usulsüzlüktür. Vergi ziyayı vergilendirmeye ilişkin hususların (vergilendirme ödevlerinin), yerine getirilmemesi veya eksik yerine getirilmesinden kaynaklı verginin tahakkuk etmemesi veya eksik bir şekilde tahakkuk etmesidir. Bkz. VUK m.341-344. Usulsüzlük yaptırımı ise şekle ve usule ilişkin hükümlere uyulmadığında ortaya çıkmaktadır. Bkz. VUK m.351-352. Bkz. Erol, a.g.e., s.179.

²⁷⁵ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.95.

²⁷⁶ H. Yurtsever, ‘Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımı’ *Maliye Dergisi*, Sayı.156, Ocak-Haziran 2009, s.142.

²⁷⁷ VUK m.359.

İki farklı belge türü de “Kaçakçılık ve Suçları” başlığı altında düzenlenmiştir. İki belgenin yaptırımları farklı bir şekilde düzenlenmiştir. Yanıltıcı belge kullanma suçunun cezai yaptırımı on sekiz aydan beş yıla kadar olarak hüküm altına alınmışken, sahte belge kullanma suçunun cezai yaptırımı üç yıldan sekiz yıla kadardır. Vergi hukuku yaptırımı bakımından da her iki belge türünü de kullanan ve düzenleyenler, somut olayda parasal miktarın söz konusu olması durumunda üç kat olarak vergi ziyayı yaptırımına tabiidir²⁷⁸.

Uygulama bağlamında her iki belge türünün karıştırılması, sonuçlarının farklı olmasından dolayı ciddi bir sorundur. Doktrine, ilk kez Yurtsever tarafından sunulan “Kritik Kontrol Analizi Yöntemi” iki farklı belge türünün farklılıklarını şematik olarak incelemiştir²⁷⁹.

Sahte belge gerçekte mevcut olmayan ve ticari bir ilişki içinde yer almayan bir belgenin faili tarafından düzenlenen belgedir. Sahte belgenin varlığından söz edebilmek için herhangi bir işlemin mevcut olmaması aranmaktadır²⁸⁰. Gerçekte mevcut olmayan bir satış için fatura düzenlenmesi de sahte belge kapsamında değerlendirilebilir²⁸¹. Yargıtay söz konusu duruma ilişkin vermiş olduğu kararda “...Belgesiz bir şekilde yapılan alım satımın, başka bir mükellefe ait faturayla belgelendirilmesi durumunda da sahte belgenin varlığını kabul etmiştir²⁸². Belgenin üzerinde yapılan silinti, kazıntı gibi değişiklikler belgenin sahteliği üzerinde bir etkisi bulunmamaktadır²⁸³.

Sahte belgede bulunması gereken bilgiler tamamen gerçek dışıdır. İşletmenin gerçekte almamış olduğu mal veya hizmet hakkında fatura düzenlenmesi de sahte belgeye bir örnektir²⁸⁴. Kişinin ilgili belgeyi düzenleme yetkisinin bulunmaması

²⁷⁸ Erol, a.g.e., s.183; VUK m.359.

²⁷⁹ Yurtsever, a.g.e., s.142.

²⁸⁰ “Alınması veya verilmesi gerekmeyen bir belgenin düzenlenmiş olması da sahte belge kapsamında değerlendirilmektedir” Bkz. Yurtsever, a.g.e., s.143.

²⁸¹ A. Kotan ‘Vergi İşlemlerinde Sahte veya Yanıltıcı Düzenleme ya da Bunları Bilerek Kullanmak ile İlgili Yasal Hükümler’. *Mali Sorunlara Çözüm Dergisi*, sayı.6, 1986, s:21’den aktaran (Yurtsever, a.g.e., s.143)

²⁸² Yargıtay 11. Ceza Dairesi, E:2001/6053 K: 2001/6820 K, T: 13/06/2001.

²⁸³ Yurtsever, a.g.e., s.143.

²⁸⁴ S. Göç, ‘Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeler Düzenlemek veya Bunlara Kullanmak ile İlgili Yasal Hükümler’. *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı: 6, 1986, s.29-36’dan aktaran (Yurtsever, a.g.e., s.143)

durumunda belgeyi düzenlemesi de belgeyi sahte belge haline getirmektedir. Belgede mevcut olan miktarların gerçek durumu gösterip göstermemesi belge ayırımında önem arz etmektedir²⁸⁵.

Sahte belge kullanımına ilişkin tespitte sadece olayın gerçek olup olmadığına bakılmamalıdır. Sahte belge bağlamında yapılacak araştırmalarda belgenin niteliği de göz önünde bulundurulmalıdır. Belgenin şekil şartlarını taşıyıp taşımadığı, vergi idarelerinin belirlemiş olduğu kurallara uyulup uyulmadığı vb. hususlar da araştırma kapsamında değerlendirilmelidir. Sahte belgeye ilişkin bazı hususlar karşı tarafça anlaşılamayabilir. Örneğin sahte belgenin anlaşmalı matbaada basılmaması veya anlaşmalı matbaada basılsa bile mükerrer olup olmadığı alım-satım ilişkisi içinde karşı tarafta bulunan taraflarca kolayca anlaşılmamaktadır²⁸⁶. Sahteliğin açıkça anlaşılabılır olması veya belgenin taraflar arasında çıkar birliğini sağlaması durumlarının ispatlanması halinde sahte belge bilerek kullanılmış kabul edilmektedir. Sahtecilik, mükellefin mevzuata uygun şekilde kullanmış olduğu belgelerde de işlenebileceği gibi, sahte olarak basılmış belgelerin mevcut olması durumunda da işlenmektedir. Mevzuata uygun olarak hazırlanmış belgelerin sahtelik tespitinde içerik esas alınırken, sahte olarak basılmış belgelerin sahtelik tespitinde direkt belgenin kendisi nitelik olarak sahtedir²⁸⁷.

Yanılıcı belge ise sahte belgeden farklı olarak gerçek bir işleme veya duruma dayanmaktadır. Yanılıcı belgede mahiyet veya miktar gerçek bir durumu yansıtmamaktadır. Kısaca, yanılıcı belge söz konusu hukuki muameleyi yansıtmayan belgelerdir. Eroğlu, yanılıcı belgeyi “*gerçekte bir mal satışı olduğu halde mal miktarı veya fiyatının aslından farklı bir şekilde gösterilmesi hali*” olarak nitelendirmiştir²⁸⁸. Kotan ve Tuna da yanılıcı belgeyi “*alınması ya da verilmesi gerekli bir belgenin*

²⁸⁵ Bkz. B. Doğrusöz, ‘Sahte Belge Kullanımı Riskler ve Alternatifler’. *Yaklaşım Dergisi*, cit:10, sayı: 190, 1986, s.33-34’dan aktaran (Yurtsever, a.g.e., s.143).

²⁸⁶ M. Korkusuz, ‘Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanılıcı Belgelerin Kullanılmasının Cezalandırılması ile İlgili Bir Değerlendirme’. *Yaklaşım Dergisi*, cilt:11, sayı:95, s.89-95 aktaran (Yurtsever, a.g.e., s.147)

²⁸⁷ Yurtsever, a.g.e, s.143-144 ;N. Ok, & A. Gündel, *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002 aktaran (Yurtsever, a.g.e, 143-145) ; “Sahte belge kullanma veya düzenleme suçunun manevi unsuru kasttır”. Sahte belge kullanma veya düzenleme suçunun söz konusu olması için suçun bilerek ve istenerek gerçekleştirilmesi gereklidir. Bkz. G. Şişman ve F. Birtok, ‘Vergi Kaçakçılığı Suçunda Sahte Belge Kullanma Fiilinin İspatı’. *Ceza Hukuku Dergisi*, cilt:17, sayı:49, Ağustos 2022.

²⁸⁸ N. Eroğlu, *Vergi Usul Kanunu*, Ankara, 1989, aktaran (Yurtsever, a.g.e., s.144)

içerik ve biçiminin gerçek bir hukuki durumu yansıtmayan belge” olarak ifade etmişlerdir²⁸⁹. Özetle, sahte belgede herhangi bir hukuki ilişki söz konusu değilken, yanıltıcı belgede mal alım, satımı kısmen de olsa mevcuttur. Hukuki ilişkinin, “değerinin farklı gösterilmesi, alıcısı, satıcısı, tarihi ve seri numarası gibi özelliklerin tahrif edilmesi” yanıltıcı belge oluşumuna sebebiyet vermektedir. Doktrinin yanıltıcı belge konusunda genel kanısı işlemi farklı bir şekilde aksettği şeklindedir²⁹⁰.

Kritik Kontrol Analizi yöntemiyle sahte belge ve yanıltıcı belgenin ayırımının yapılması ilk kez Yurtsever tarafından doktrine sunulmuştur. Analiz yönteminin sunulmasıyla birlikte iki belge arasındaki ayırım şematik olarak ortaya konulmuştur. Analiz, Kritik Kontrol Noktası sorularına verilen cevaplar eşliğinde, söz konusu belgenin sahte veya yanıltıcı belge olup olmadığını tespit etmektedir²⁹¹.

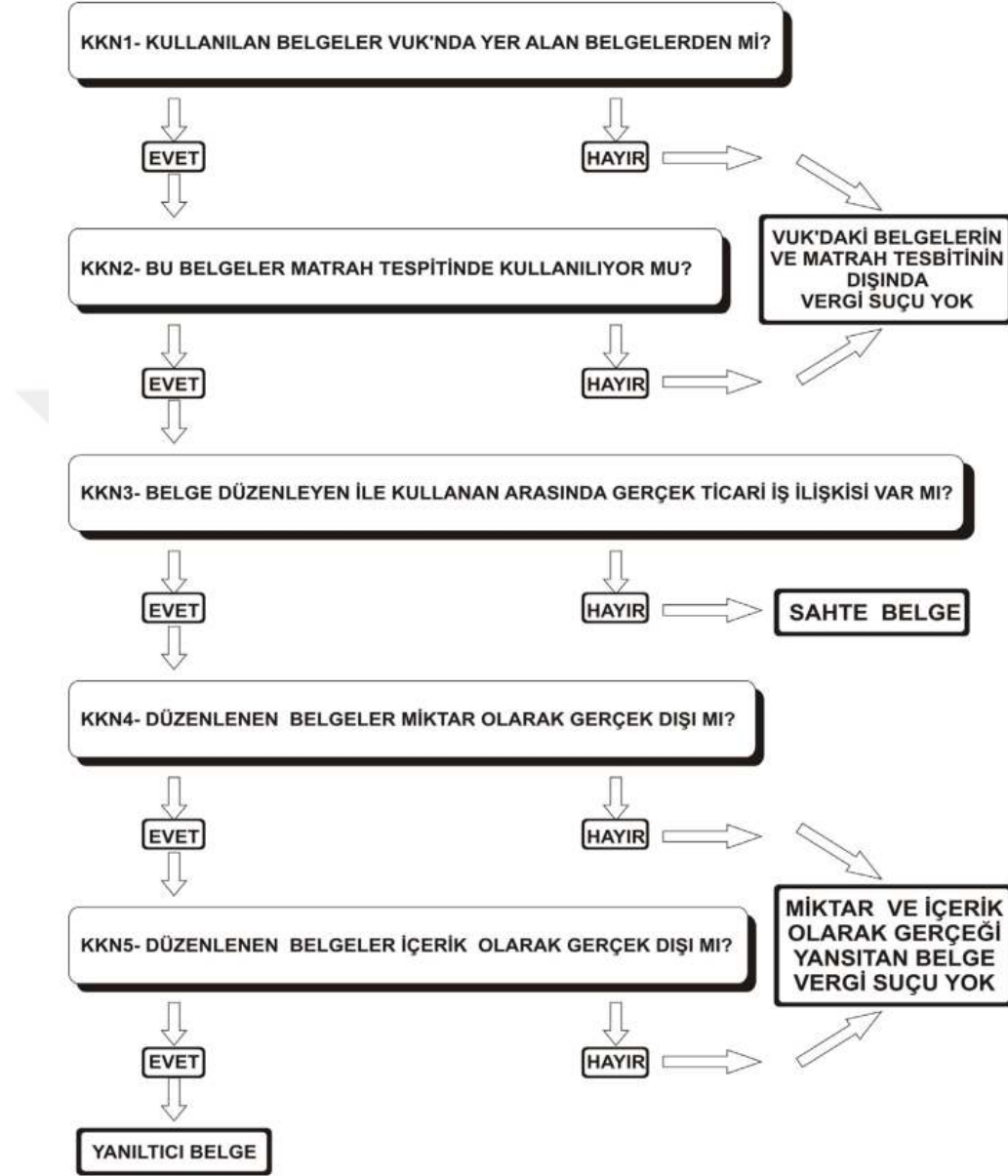
KKN1 aşamasında, kullanılan belgelerin VUK’da yer alan belge olup olmadığı sorusu yöneltilmekte verilen cevabın hayır olması durumunda matrah tespiti haricinde herhangi bir vergi cezasının olmadığı gözükmemektedir. Cevabın evet olması durumunda, sonraki aşama olan KKN2 aşamasında, VUK’da yer alan belgelerin matrah tespitinde kullanılıp kullanılmadığı araştırılmalıdır. Bu aşamada da cevabın hayır olması durumunda ilk kritik kontrol noktasında olduğu gibi burada da matrah tespiti yapılır ve herhangi bir vergi cezası oluşmamaktadır. Cevabın evet olması durumunda, üçüncü kritik kontrol noktasına gidilmelidir. KKN3 aşamasında sorgulanması gereken, kullanılan veya düzenlenen belgeyle kullanan arasında gerçek bir ticari ilişkin olup olmadığı sorgulanmalıdır. Gerçek bir ticari ilişkinin olmaması durumunda ilgili belge sahte belge niteliğinde olacaktır. Gerçek bir ticari ilişkin varlığının olması durumunda sonraki aşama KKN4 analiz noktası, düzenlenen veya kullanılan belgelerin miktar bakımından gerçek olup olmadığı sorulmakta, miktar gerçeği yansıtıyorsa burada sahte belge veya yanıltıcı belge söz konusu olmayacaktır. Belgenin miktar olarak gerçek dışı olması halinde, son kritik kontrol noktasında belgelerin içeriğine ilişkin soru sorulmaktadır. Düzenlenen veya kullanılan belgenin gerçek bir ticari ilişkisinde olup hem miktar hem de içerik bakımından gerçeği

²⁸⁹ Kotan, a.g.e., s.21’den aktaran (Yurtsever, a.g.e., s.144) ; H. Tuna ., ‘Vergi Hukukunda Yanıltıcı Belge’. *Petkim Uygulamalı Mevzuat Dergisi*, sayı.11, Ekim 1990, s.21’den aktaran (Yurtsever, a.g.e., s.144)

²⁹⁰ R. Irmak ve T. Hanedan. ‘Mükelleflerin Her An Sahte Belge Düzenleme Suçlaması İle Karşı Karşıya Kalabilme Nedenleri 2’. *Yaklaşım Dergisi*, cilt:7, sayı:175, 217-221’den aktaran (Yurtsever, a.g.e., s.144)

²⁹¹ Yurtsever, a.g.e., s.146.

yansıtmaması durumunda yanıltıcı belge söz konusu olacaktır. Gerçek bir ticari ilişkisi içinde olan miktar ve içerik bakımından da gerçekleri yansıtan belgeler de VUK'da yer alan herhangi bir cezai yaptırımını olmayan gerçek belgelerdir²⁹².



Şekil 1. Kritik Kontrol Noktası Analiz Yönteminin Şematik Hali

Kaynak: H. Yurtsever, 'Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımı'. *Maliye Dergisi*, Sayı.156, Ocak-Haziran 2009, s.142

²⁹² Yurtsever, a.g.e., s.146 ; KKN: Kritik Kontrol Noktasını ifade etmektedir. KKN1 ilk aşamayı, KKN2 ikinci aşamayı, KKN3 üçüncü aşamayı ve KKN4 dördüncü aşamayı temsil etmektedir. Her aşamada metin içinde belirtilen sorudan oluşmaktadır.

2.2.1.1. Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayrımında Belge İncelemesi

Münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlerin re'sen terkininin yapılabilmesi için mükellefin belirli bir zaman dilimi içerisinde düzenlemiş olduğu belgelerin, tutar itibariyle asgari yarısından fazlasının sahte olmasının tespit edilmesi gereklidir. Yapılacak tespitin, mükellefin ticari ilişkisinin durumu, faturaların düzenlendiği döneme ilişkin bilgiler ve çevresine karşı oluşturmuş olduğu ticari itibar bağlamında desteklenmesi önem teşkil etmektedir²⁹³.

Ticari ilişkilerin VUK'da belirtilen fatura veya fatura yerine geçen belgelerle ispatlanması gereklidir. İşletmelerin, borçlarını, alacaklarını ve ticari işletmesine ilişkin bilgilerini mutlaka kayıtlarda göstermesi gereklidir. Ela, yapmış olduğu çalışmasında münhasıran sahte belge düzenlemek amacının olup olmadığına ilişkin yapılacak vergi incelemelerinde gereklilik arz eden kanıtları, asli kanıtlar ve yardımcı kanıtlar olarak ikiye ayırmıştır. İncelemelerde yer alması gereken asıl kanıtlar şu şekildedir: “*Yevmiye Defteri, Büyük Defter(Defteri Kebir), İmalat Defteri, Envanter Defteri, Ambar Defteri, Dağıtım Tabloları, Mizan Çizelgeleri, Gelir Tablosu, Bilançolar, BA-BS Bildirim Formları*”²⁹⁴.

Vergi incelemelerinde yardımcı kanıt olarak ise “*fatura ve fatura yerine geçen belgeler, çekler, ödeme ve alındı belgeleri, gider belgeleri, sözleşmeler, çalışanlara ilişkin belgeler, genel kurulun almış olduğu belgeler, fiziki sayım tutanakları*” yer almaktadır²⁹⁵.

2.2.1.2. Belgelerin Matbaa İşletmecisi Bakımından İncelenmesi

Matbaa işletmecisine ilişkin bilgiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yürürlüğe konulan “*Vergi Usul Kanunu Uyarınca Vergi Mükellefleri Tarafından Kullanılan Belgelerin Basım ve Dağıtımı Hakkındaki Yönetmelik*” kapsamında düzenlenmiştir. Yönetmeliğin 8. maddesi matbaa tarafından basılması gereken belgelerde yer alması gereken bilgilere yer vermektedir. Belgelerde “*dipnot kısmında, sekiz puntodan büyük olmamak şartıyla matbaa işletmecisinin adı, soyadı, mevcutsa*

²⁹³ H. Ela, *Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021, s.422.

²⁹⁴ Ela, a.g.e., s.425.

²⁹⁵ Ela, a.g.e., s.425.

ticaret unvanı, adresi, hesap numarası, işletmenin bağlı olduğu vergi dairesi, anlaşmanın tarihi, ve belgenin basım yılı” bilgileri yer almalıdır²⁹⁶.

Belgenin üzerinde yer alması gereken bilgiler, matbaa işletmecisi tarafından bakanlığa elektronik olarak gönderilmesi gereken bilgi formu ile karşılaştırılmaktadır. Bilgi formunun, belgenin üzerinde yer alan bilgilerle karşılaştırılması sonucunda yapılacak vergi incelemesinde, söz konusu belgenin *“Bakanlıkla aralarında anlaşması olmayan kişilerce basılması ve basılmış olan belgelerin kullanılması veya belgenin noter ya da anlaşması bulunan matbaa işletmecisinin kendisine ilişkin bilgileri rıza dışı kullanılması ve basılma”* durumlarının tespiti halinde VUK’un 359.maddesinin c fıkrası gereğince iki yıldan sekiz yıla kadar hapis cezası yaptırımına tabi tutulacağı düzenlenmiştir²⁹⁷.

2.2.1.3. Belgede Yer Alması Gereken Zorunlu Unsurların İncelenmesi

Belgeler vergi ceza hukuku bağlamında önemli delil araçları olarak kabul edilmektedir. Belgelerin delil olarak kullanılabilmesi için usulüne uygun²⁹⁸olarak tutulması gereklidir. Usulüne uygun olarak tutulmamış ve taşınması gereken zorunlu bilgileri taşımayan²⁹⁹ belgeler düzenlenmemiş sayılmaktadır³⁰⁰. Ayrıca VUK’un 353. maddesinin 2. fıkrası gereğince düzenlenmemiş sayılan belgelere özel usulsüzlük cezası da kesilebilmektedir. Ela, söz konusu düzenlemelerin amacının kayıtların gelirle ilişki kurulabilmesi ve vergi kaybı ihtimali olan suçların da zamanında önlenmesi olarak ifade etmiştir³⁰¹.

²⁹⁶ Ela, a.g.e., s.425.

²⁹⁷ Ela, a.g.e., s.425-426 ; VUK’ un 359. maddesinin “c fıkrası” ; Matbaa işletmesinin, belge basımı ile ilgili görevlerini, yerine getirmemesi durumunda VUK’ un 353. maddesinin 8. fıkrası gereğince özel usulsüzlük cezası kesilmektedir. İlgili hüküm *“belge basımıyla ilgili bildirim görevini tamamen veya kısmen yerine getirmeyen işletmelere”* ilişkin düzenlenmiştir.

²⁹⁸ *“Usulüne uygun, eksiksiz, doğru şekilde ve zamanında tutulması, düzenlenmesi, saklanması, ve gerektiğinde ibraz edilmesi gereklidir”*. Bkz. Ela, a.g.e., s.426.

²⁹⁹ T. Candan, ‘Türk Vergi Hukukunda Yorum ve İspat Paneli Değerlendirme Raporu’, 24 Kasım 2010, TÜSİAD Çalışma Grubu Toplantılar Serisi-2, Tüsiad, Aralık 2011, Yayın No:TÜSİAD-T/2011-12/520, s.53’den aktaran (Ela, a.g.e., s.426, dp.514). Candan panelde, ilgili belgenin naylon olup olmadığının dış görünüş itibarıyla anlaşılmasının mümkün olmadığını ifade etmiştir.

³⁰⁰ VUK’un 227. maddesi gereğince zorunlu bilgileri taşımayan faturaların düzenlenmemiş hükmünde olacağı düzenlenmiştir. Faturanın, malın teslimi veya hizmeti ifası sonrasında yedi gün içinde düzenlenmesi gereklidir.

³⁰¹ Ela, a.g.e., s.431.

Doktrin ve yargı kararları incelendiğinde, düzenlenmemiş hükmündeki belgelere ilişkin vergi incelemelerinin, ilgili vergilendirme dönemi içerisinde yapılması gerektiği görülmektedir. Danıştay’ın 4. Dairesinin vermiş olduğu kararda; *“..fatura veya benzeri belge verilmemesi, alınmaması ve diğer şekil ve usul hükümlerine uyulmamasına ilişkin özel usulsüzlükler ve cezalarını düzenlediği ifadesinden sonra, VUK’un 353. maddesi gereğince mükelleflerin vergilendirme dönemindeki işlemlerinin kayıt ve belge düzenine uygun yürütülmesi amaçlanmıştır”* gerekçesiyle vergilendirme döneminden sonra yapılmış olan vergi incelemesinin neticesinde kesilen özel usulsüzlük cezasının hukuka aykırı olduğu kararına varılmıştır³⁰². Yargıtay’ın da kanaati; bir belgenin sahte belge olarak nitelendirilebilmesi için belgenin aslı veya onaylı suretlerinin araştırılması, belgenin kanunlarda öngörülen şekil şartlarına uygun olması yönündedir³⁰³.

Vergi incelemeleri sırasında belgeye ilişkin dikkat edilmesi gerekenleri *“imza ve yazı, belge tarihi, müşteriye ilişkin kimlik bilgileri ve mala veya hizmete ilişkin adet, miktar, fiyat veya tutara ilişkin bilgiler”* olarak saymak mümkündür³⁰⁴.

Belgede bulunması gereken zorunlu unsurlar arasında sayılan imza ve yazı failin tespitinde önem teşkil etmektedir. Failin tespiti, yazı veya imzanın inkârı durumunda, atfedilen kişiye ait olup olmadığının bulunmasıdır. Böylece belgede mevcut bulunan yazı ve imzayla suç kişiselleşmektedir. Bu bağlamda 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu’nda imzanın borç altına giren kişilerce atılacağı ve güvenli elektronik imzanın da normal imzanın sonuçlarını doğuracağı belirtilmiştir. Ayrıca TBK imzanın el yazısı dışında atılması durumunun, örf ve adete uygun olması ve çok sayıda çıkarılacak kıymetli evraka ilişkin imzalarda söz konusu olacağını hüküm altına almıştır³⁰⁵.

³⁰² Danıştay’ın 4. Dairesi, E: 2009/4244 K: 2011/7230 T: 29/11/2011 sayılı ilamdan aktaran (Ela,a.g.e., s.431, dp.517)

³⁰³ Yargıtay’ın 11.Ceza Dairesi’nin, E: 2018/3514 K: 2018/6494 T: 11/07/2018 sayılı kararından aktaran (Ela, a.g.e., s.434). Yargıtay söz konusu kararında, belgenin aslının veya suretinin temin edilememesi durumunda VUK’ un 359. maddesi “b” fıkrası kapsamında suç oluşmamaktadır.

³⁰⁴ Ela, a.g.e., s.20.

³⁰⁵ Türk Borçlar Kanunu’nda kambiyo senetlerine özgü hükümler saklı tutulmuştur ; Ela, a.g.e., s.441.

Belgelerde ıslak imza şartı mevcut olup, kaşe yoluyla atılmış imzaların değerlendirme yapılabilmesi mümkün değildir³⁰⁶. Kaşe ve imza yönünden karşımıza iki farklı fatura türü karşımıza çıkmaktadır. Faturanın alt bölümüne örf ve adete uygun olacak şekilde, kaşe ve imza konulması bedelin ödendiğini gösterip, kapalı fatura olarak adlandırılmaktadır. Kapalı fatura durumunda, düzenleyenin aksi durumu ispat etmesi gereklidir. Bedelin ödenmediğini gösterir bir şekilde belgenin üst tarafına kaşe ve imzanın atılması açık fatura olarak adlandırılmaktadır³⁰⁷.

Belgelerde suç tarihinin belirlenebilmesi için belgenin tarih unsurunu taşıması önem arz etmektedir. Çünkü sahte belge düzenleme suçu bakımından suç tarihi olarak belgenin düzenlenme tarihi esas alınmaktadır. Sahte belge kullanma suçundaysa suç tarihi, *“sahte belgenin defterlere intikal ettirilme dönemine ilişkin vergi beyannamesinin verilme tarihidir”*³⁰⁸. Belgenin üzerinde tarihe ilişkin bir bilgi yoksa belgenin diğer belgelerle arasındaki uyuma bakılmaktadır. Belgenin diğer belgelerle uyumu incelendiğinde, önemli bir noksanlığı tespit edilmezse bu durum belgenin düzenlenmemiş sayılmasını doğurmaz. Bu durumda, belge düzenlenmiş bir belge olarak yorumlanır³⁰⁹.

Vergi incelemelerinde sahte belgeye ilişkin yapılan incelemelerde tarihin belirlenmesi hususu ceza genel hükümlerinin uygulanması açısından da önem arz etmektedir. Kişilerin ceza miktarının doğru bir şekilde belirlenebilmesi için suç tarihinin de doğru bir şekilde tespit edilmesi gereklidir. Sahte belge veya yanıltıcı belge suçunu işlediği iddia edilen kişilerin belgede belirtilen tarihte kaç yaşında oldukları TCK’nın 31. maddesinin uygulanması açısından önemlidir. Cezanın

³⁰⁶ Ela, a.g.e., s.442 ; Yargıtay 12. Hukuk Dairesi Kararının E: 2016/10606 K: 2016/13343 T: 05.05.2016 sayılı ilamı. Yargıtay’ın söz konusu kararında imzaların ıslak imza olmayıp, kaşe şeklinde olduğunun tespit edilmiş olduğu nedeniyle söz konusu belgenin kambiyo senedine özgün olmadığını karar vermiştir ; Yargıtay 23. Hukuk Dairesi, E: 2015/9900 K: 2018/3007 T: 09/05/2018 sayılı ilam. İlgili karar şu şekildedir: *“... taraflar arasında düzenlenen faturaların alt kısımlarına kaşe ve imza uygulandığı ve kapalı fatura olarak düzenlendiği, ticari örf ve adete göre faturanın alt bölümünde kaşe ve imza konulması halinin bedelin ödendiğini gösterdiği, faturayı düzenleyenin bu karinenin aksini ispat etmesi gerektiği bu hususun davacı tarafça ispat edilemediği, davacı tarafın ticari defter ve belgelerinin noter tasdikinin yaptırılmamış olması nedeniyle delil olarak kabul edilememektedir”*.

³⁰⁷ *“Fatura bedelinin ödenmediğini gösteren bir şekilde faturanın üst bölümüne kaşe ve imza konulması suretiyle kaşe ile oluşturulmuş imzalar yoluyla anlaşmalı olunan matbaada sevk irsaliyesi, serbest meslek makbuzu bastırılması durumlarında belgenin düzenlenme tarihi tespit edebilmek mümkün olmamaktadır”*. Ela, a.g.e., s.444.

³⁰⁸ Ela, a.g.e., s.445.

³⁰⁹ Ela, a.g.e., s.446.

belirlenmesi, zamanaşımın uygulanması, ertelenmeye ilişkin ve lehe aleyhe kanun bakımından tarihin tespiti önem teşkil etmektedir³¹⁰.

Doğru bir şekilde suçun nitelendirilmesi için yapılacak vergi incelemesinde bakılması gerekli belgede bulunması gereken unsur müşteri kimlik bilgileridir. Müşteri kimlik bilgileri, sahte belge ve yanıltıcı belge ayırımında anlatıldığı üzere belgelerin bu kapsamda değerlendirilip değerlendirilmeyeceğinin tespitinde ele alınmaktadır³¹¹. Belgede kimlik bilgileri yer almazsa taraflar bakımından değerlendirme yapılamamaktadır. Taraflar bakımından değerlendirme yapılmaması suç teşkil etme iddiasında incelenecek belgenin, sahte veya yanıltıcı belge ayırımı yapılmasının mümkün olmadığını göstermektedir. Belgeye ilişkin yapılacak karşıt incelemeler, BS-BA bildirim formları vb. araştırmalar suçun saptanabilmesinde etken olabilmektedir³¹².

2.2.1.4. Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımında Randıman İncelemesi

Randıman incelemesi sahte belge ve yanıltıcı belge ayırımında delil olarak kullanılabilir. Randıman kelimesinin sözcük anlamı “*verimdir*”. Makinelere veya işletmenin çalışanlarından verim alınamadığı durumlarda söz konusu durum “*randıman alınmadı*” şeklinde ifade edilmektedir³¹³. Danıştay içtihadı da, malların kapasitesinin belirlenmesi açısından randıman incelemesi yapılması gerektiği yönündedir³¹⁴.

Cangüloğlu, vergi incelemesi bakımından randıman incelemesini “*mal ve hizmet üretim işletmelerinin verimliliklerinin araştırılarak, kayıtlarda yer alan üretim, miktar ve sonucuyla olması gereken miktar ve sonuçların birbiriyle*

³¹⁰ Ela, a.g.e., s.446 ; Bkz. TCK’nın 7,31,33,38,50,51,53,56,58,61,66,68. maddeleri. İlgili maddeler cezai durum ve kişinin yaşı arasındaki ilişkiyi farklı durumlarda düzenleyen hükümlerdir.

³¹¹ Ela, a.g.e., s.447 ; Taraflar bakımından ayırım kritik kontrol analiz kısmında anlatılmıştır. Burada müşteri kimlik bilgilerinin yer almaması durumu anlatılmıştır.

³¹² Ela, a.g.e., s.447; Belgede bulunması gerekli zorunlu unsur olarak sayılan “*adet, miktar, fiyat, veya tutar bilgileri*” de sahte belge ve yanıltıcı belge ayırımında Yargıtay kararları bağlamından incelenmiş olduğundan burada anlatılmamıştır.

³¹³ Y. Cangüloğlu, ‘Vergilendirmede Etkinlik ve Mükellef Hakları Bakış Açısıyla Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinde Vergi İncelemesi’, Doktora Tezi, *İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2017, s.182.

³¹⁴ Danıştay 9. Dairesi, E: 1992/3643, K: 1993/1288 T: 17/03/1993 sayılı ilamdan aktaran (Ela, a.g.e., s.491,dp.577)

karşılaştırılmasıdır” olarak tanımlamıştır³¹⁵. Ela da randıman incelemesini Danıştay içtihadı bakımından inceleyip *“üretime sevk edilen belli miktar ve nitelikteki ham maddeden, belli üretim tekniğiyle belli miktarda mamul üretilebileceği gerçeğine dayandığını”* ifade etmiştir³¹⁶. Her iki yazarın değerlendirmeleri göz önüne alındığında, randıman incelemesinin vergiye ilişkin işlemlerde olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilmek için önem arz ettiği görülmektedir³¹⁷.

Randıman incelemesi sonucunda üretim ve hasılatın tutarsızlığı, üretim ve hasılatın olması gerekenden düşük çıkması durumunda söz konusu fark kadar hasılatın gizlendiği hallerinde sahte/yanıltıcı belge veya diğer farklı suç tipleri tespit edilebilmektedir³¹⁸.

Randıman incelemelerinin en önemli delil kaynağı mükellef tarafından tutulan defterlerdir. Randıman incelenmesinde imalat defteri esas alınmaktadır. Randıman incelemesinde mükellefin beyanında farklılık olması defter ve beyanların vergisel işleme ilişkin gerçeği yansıtmadığını göstermektedir. Beyanın gerçeği yansıttığı ispatlanmadığı sürece mükellefe VUK’da yer alan *“tutulması zorunlu olan defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçek durumu yansıtmadığına ilişkin delil bulunursa re’sen vergi tarhi yapılır”* hükmü uygulanmaktadır³¹⁹.

Ela, randıman incelemesinin *“üretilen mamul ile kullanılan hammadde, yarı mamul ve yardımcı maddeler arasındaki ilişkiye”* dayandığını ifade etmiştir. Randıman incelemeleri; hammadde miktarıyla, mamul miktarı arasındaki denetimi sağlamaktadır. Randıman incelemesinin de asıl amacının fire oranlarının tespitinin sağlayarak vergi kayıp ve kaçakçılığını azaltmak olduğunu söylemek mümkündür³²⁰.

³¹⁵ Cangüloğlu, a.g.e., s.182.

³¹⁶ Ela, a.g.e., s.491-492.

³¹⁷ Her iki yazara ilişkin ortak değerlendirmedir.

³¹⁸ Cangüloğlu, a.g.e., s.183.

³¹⁹ Ela, a.g.e., s.495 ; Cangüloğlu, a.g.e., s.183.

³²⁰ Ela, a.g.e., s.497 ; Ela yapmış olduğu çalışmasında randıman incelenmesinde gerekli araçları; *“Defter ve belgeler, Kapasite Raporu, Ekspertiz Raporu, Diğer kurum ve kuruluşlardan alınan bilgiler, işletmeye ilişkin bilgiler ve söz konusu işletmeyle aynı hizmet alanı içerisinde bulunan diğer işletmelere ilişkin bilgiler”* olarak saymıştır. Tezde, bu konular komplike konular ve daha çok maliye veya işletme alanına ilişkin bilgiler içerdiğinden dolayı ayrıntılı olarak anlatılması tercih edilmemiştir. Daha detaylı bilgi edinmek isteyenler için, Bkz. Ela, a.g.e, s.498-507.

2.2.2. Vergi İncelemesinin Amacı, Kapsamı ve Genel Özellikleri

Vergi incelemesi, yoklama işlemi gibi tarhiyata ön hazırlık işlemlerinden biridir. Gayri faal mükelleflere ilişkin gerçekleştirecek re'sen terkin türünde yoklama işlemine istinaden terkin işlemi gerçekleştirilirken münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyetin re'sen terkin durumunda ve VUK 160/A maddesi gereğince gerçekleştirilecek re'sen terkinde yapılan işlemlerin hukuka uygun olabilmesi için mükellefler nezdinde gerçekleştirilen vergi incelemelerinin de hukuka uygun şekilde yapılması gereklidir. Bu başlıkta, vergi incelemesine ilişkin usul ve esaslar genel bilgiler ışığında anlatılacaktır. Genel bilgilerin anlatımından sonra, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla re'sen terkin işleminde gerçekleştirilecek vergi incelemesinde dikkate alınması gereken hususlara da alt başlıklar şeklinde yer verilecektir.

Vergi incelemesine ilişkin genel esaslar VUK'da "*Vergi İncelemeleri*" başlığı altında anlatılmıştır. VUK'un 134. maddesinde vergi incelemesinin amacı "*ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır*"³²¹. Türkiye'de vergilendirme süreci beyana dayandığından dolayı, denetleme mekanizması vergi incelemesi açısından önemli bir husustur. Kanun lafzında yer alan vergilerin doğruluğunu araştırmak hususu mükellefler tarafından eksik bir şekilde verginin ödenip ödenmediğine ilişkin araştırmadır. Yapılan vergi incelemesi sonucunda, ödenmiş verginin eksik çıkması durumunda mükellefe ek bir inceleme de yapılabilmektedir. Vergi incelemesi sonucunda, mükelleften fazla bir verginin alınması durumunda da, söz konusu fazlalık mükellefe iade edilmektedir³²². Kanun lafzında yer alan sağlamak ifadesi de vergi incelemelerinin görevinin sadece mükellefin araştırılmakla yetinmeyeceğini, vergi incelemesi sonucunda bir suç unsurunun bulunması durumunda adli makamlara duyuruda bulunma, uzlaşma yolunun mümkün olup olmadığına ilişkin amaçları olduğunu da göstermektedir³²³.

³²¹ Vergi incelemesi önceki başlıklarda değinilmiş olduğu üzere yoklama işlemiyle amaç bakımından farklılık göstermektedir. Yoklama işlemleri vergiye ilişkin olmayıp ödevlerin yerine getirilip getirilmediğine ilişkin, vergi incelemesi ise vergilendirme sürecine ilişkindir.

³²² A. Nas, 'Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi'. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:61, sayı:4, Aralık 2012, s.1309; Burada dikkat edilmesi gereken husus, VUK'un 76. maddesidir. madde lafzında mükellef önceden beyan etmiş olduğu takdir işlerinde ulaşılabilecek matrahın mükellefin beyanından düşük olamayacağı düzenlenmiştir.

³²³ Nas, a.g.e., s.1309; S. Şeker, 'Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme'. *Yaklaşım Yayıncılık*, sayı:5, 18 Mart 2011, s.1-4'den aktaran (Nas, a.g.e., s.1309).

Danıştay kararında vergi incelemesinin amacı, vergilendirme sürecine ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetini ortaya çıkarmak olarak ifade edilmiştir³²⁴.

Vergi incelemesi, mükellefler tarafından verilen matrahların, doğru bir şekilde olup olmadığını incelemektedir. Erol vergi incelemesini “*en önemli vergi denetim tekniği*” olarak nitelendirmiştir. Erol, çağdaş hukuk devletlerinde vergi incelemesinin mükellef hakkını gözeterek tehdit ve korkutma içermeden yapılması gerektiğini ifade etmiştir³²⁵.

Vergi incelemesine ilişkin düzenlenen yönetmelikte belirtildiği üzere vergi incelemesi “*tam vergi incelemesi*”³²⁶ ve “*sınırlı vergi incelemesi*” olarak ikiye ayrılmaktadır. Tam vergi incelemesine ilişkin tanımında yola çıkarak tam vergi incelemesinin özellikleri şunlardır³²⁷:

- “*Bir vergi türünün olması*

- *Bir vergi türü olmasına rağmen söz konusu vergiyle ilgili birden fazla vergilendirme dönemi mevcut olabilir.*

- *İncelemeye konu vergilendirme dönemlerine ilişkin her türlü iş, işlemler ve söz konusu tüm matrah unsurlarını içerecek şekilde yapılması”.*

Nas, vergi incelemesine ilişkin yapmış olduğu çalışmasında tam ve sınırlı vergi incelemesine ilişkin tanımlamaların eksik olduğunu ifade etmiştir. Nas, tam incelemeye ilişkin tanımlamanın, sadece tek vergi türü bakımından söz konusu olduğundan dolayı vergi incelemesi sırasında başka bir vergiye ilişkin tespitlerin bulunması durumunda vergi incelemesinin konusu kapsamı dışında kaldığını söyleyerek bu durumun olumsuz sonuçlar oluşturabileceğini ifade etmiştir. Nas, sınırlı vergi incelemesine ilişkin tanımlamanın da kapsamlı olmadığını savunmuştur³²⁸.

³²⁴ Danıştay 7. Dairesinin, E: 2000/2631 K: 2001/3655, T: 28.11.2001 tarihli karar. İlgili yargı kararında da belirtildiği üzere, vergiye ilişkin gerçeğin ortaya çıkarılması görevi vergi idaresine aittir. VUK’un 134. maddesi.

³²⁵ Erol, a.g.e., s.163.

³²⁶ <https://mevzuat.gov.tr/>, ‘Resmi Gazete Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011, Tarihli, 28101 sayılı’ E.T. 5 Şubat 2025. Bkz. 28101 sayılı Yönetmeliğin m.3.

³²⁷ Nas, a.g.e., s.1310.

³²⁸ Nas, a.g.e., s.1311 ; Vergi incelemesinin hukuki niteliği bakımından değerlendirme tezin yoklama işlemleri kısmında yapılmıştır. Bu bakımdan burada, tekrardan anlatılması tercih edilmemiştir. Özetlemek gerekirse, vergi inceleme raporları ön hazırlık işlem niteliğinde olduğundan dolayı bunlara karşı direkt dava yoluna gidilememektedir (İnceleme raporları kesin ve icrai nitelik taşımadığından

Vergi incelemesine yetkili olan kişiler VUK'un 135. maddesinde sınırlı olarak sayılmıştır. Kanun'un ilgili maddesinde sayılanlar hariç hiçbir kimse vergi incelemesi yapamaz. Bu düzenlemeye göre vergi incelemesi *“vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ve Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar”* tarafından yerine getirilmektedir. Burada yoklama işleminden farklı olarak gelir uzmanlarının da vergi incelemesiyle yetkili olmadıklarını görmekteyiz. Vergi incelemesi ve inceleme sonucunda oluşturulacak raporlar her bir etkenden bağımsız olarak gerçekleştirilmelidir. Vergisel uyumsuzluklarda gidilecek yol olan yargı makamları da, vergi incelemesinde eksik veya hatalı gördükleri konular bakımından davalı olan idareye vergi incelemesinin yeniden düzenlenmesi veya eksikliklerin tamamlattırılması hususunda karar veremez³²⁹.

Vergi incelemesi kapsamında olanlar VUK'un 137. maddesinde belirtilmiştir. VUK'un 137. maddesi gereğince *“bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek veya tüzel kişilerin”* vergi incelemesi kapsamında olduğu belirtilmektedir. Vergi incelemesinde yararlanılacak kanıtlarda VUK'un 3/B maddesinde yer alan ispat kuralı uygulanmaktadır. Yemin hariç her türlü delil, vergi incelemelerinde kanıt olarak kullanılabilir³³⁰. Konu kapsamındaysa vergi incelemeleri merkez yönetim bütçesine ilişkin vergilerde yapılmaktadır. Belediye vergisine ilişkin vergilerde, hiçbir belediye görevlisinin ayrıca vergi inceleme yetkisi bulunmadığından dolayı, belediye vergileri incelemeye tabi değildir. Genel bütçeye dahil olup Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tarh, tahakkuk ve tahsil edilmeyen vergiler de inceleme konusu yapılamamaktadır³³¹.

Vergi incelemesiyle yoklama işlemi arasındaki farklılıklardan biri de mükellefe haber verilip verilmeyeceği hususudur. Yoklama işlemlerinde amacın

dolayı). Ama vergi inceleme raporları mükellefin hukuki ve ekonomik açıdan etkileyecek nitelikteyse inceleme raporları dava konusu edilebilmektedir.

³²⁹ Nas, a.g.e., s.1315.

³³⁰ Nas, a.g.e., s.1315-1316.

³³¹ Nas, a.g.e., s.1316-1317. Nas, söz konusu çalışmasında da coğrafi bakımdan da vergi incelemesini değerlendirmiştir. Vergi incelemeye yetkili olan kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından denetim elemanı kadrosunda görev alıyorsa, ilgili kişilerin ülke genelinde vergi incelemesi yapmaya yetkileri vardır.

vergisel ödevler olduğundan dolayı yoklama işleminden önce mükellefe haber verilmemesi zorunluluktur. Vergi incelemesindeyse haber verilip verilmeyeceği takdiri yetki olarak vergi inceleme elemanına bırakılmıştır. Vergi inceleme elemanı somut olayın özelliğine göre mükellefe haber verebilecektir. VUK'un 138. maddesi gereğince vergi incelemesi tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar yapılabilmektedir³³². Ayrıca mükellefe ilişkin daha önceden yapılmış vergi incelemesinin olması, yeniden vergi incelemesi yapılmasına engel değildir³³³.

Vergi incelemesinin yapılacağı yer hususu da 14/10/2021 tarihli 7388 sayılı Kanunla değişikliğe uğramıştır. Bu düzenlemeden önce, vergi incelemelerinin kural olarak iş yerinde yapılacağı ifadesi mevcutken, 7388 sayılı Kanunla birlikte vergi incelemelerinin kural olarak dairede yapılacağı hüküm altına alınmıştır. Aynı kanun değişikliğiyle, vergi incelemesinin dairede yapılacak olmasının iş yerinde tespit yapılmasına engel teşkil etmediği de düzenlenmiştir. Vergi incelemesi nezdinde gerçekleştirilecek mükellefin veya vergi sorumlusunun talebi ve incelemeye tabi iş yerinin de müsait olması halinde vergi incelemesi iş yerinde de yapılabilmektedir. Dairede gerçekleştirilecek vergi incelemelerinde, inceleme elemanı yazılı bir şekilde³³⁴, mükelleften inceleme konusuyla ilgili defter ve vesikaları daireye getirmesini istemektedir. Vergi inceleme elemanı tarafından, istenilen defter ve vesikaları getirmeyen mükellefler haklı bir mazeret sunmadıkları sürece ilgili belgeleri ibraz etmemiş sayılmaktadır³³⁵. Mükellefin, vergi inceleme elemanının istemiş olduğu belgeleri ibraz etmemesi durumunda özel usulsüzlük ve VUK'un 359. maddesi gereğince kaçakçılık suçu meydana gelmektedir³³⁶.

Vergi incelemelerine ilişkin uyulması gereken esaslar; kanunda ve “*Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliği*’nde” düzenlenmiştir. Vergi inceleme elemanları, inceleme işlemine başlamadan önce inceleme yapacağı kişi veya kişiler hakkındaki incelemeyle ilgili vergi dairesinde

³³² Tarh zamanaşımını durduran sebeplerin varlığı halinde süre sebebin ortaya kalktığı tarihten itibaren işlemeye devam etmektedir. Bkz. E. S. Tezcan, ‘Vergi Tarh Zamanaşımı’. <https://www.ozgunlaw.com/>, E.T: 28 Mart 2025.

³³³ VUK m.138.

³³⁴ Vergi hukuku gereğince süre özel olarak belirlenmediğinden dolayı münasip süredir. Münasip sürede VUK’un 14. maddesi gereğince 15 günden az olmamak şartıyla olarak ifade edilmiştir. Bkz. VUK m.14.

³³⁵ VUK m.139; <https://www.resmigazete.gov.tr/>, ‘Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 14.10.2021 Kabul Tarihli, 31640 Resmi Gazete Sayılı’, E.T.29 Mart 2025

³³⁶ Nas, a.g.e, s.1322; VUK m.359.

bulunan tüm dosyaları incelemekle yükümlüdür³³⁷. Vergi inceleme elemanları duruma göre, mükellefin iş kolu hakkındaki bilgileri de sağlayabilmektedir. Ayrıca İnceleme elemanları, incelemeyle görevli olduğuna ilişkin kimliği ilgili kişilere göstermelidir. Hukuk devletlerinde, idari işlemlerinin zamanının önceden ilgililer tarafından hukuki güvenlik ilkesi gereğince bilinmesi şarttır. Vergi incelemesine ilişkin yönetmeliğin 9. maddesinin 2.fıkrası da vergi incelemesinin incelemeye başlama bildirimi ile başlayacağını düzenlemiştir³³⁸. İnceleme sürecinin sonunda inceleme tutanağının örneği mükellefe verilmektedir. Ancak incelemeye başlama tutanağının mükellef tarafından imzalanmaması durumu da ortaya çıkabilmektedir. Aykırı, söz konusu durumun vergi incelemesinin yapılmasına engel teşkil etmeyeceğini ifade etmiştir³³⁹. VUK’da “*incelemede uyulacak esaslar*” başlığı altında, vergi incelemesinin iş yerinde gerçekleştirilmesi durumunda, ne olacağına ilişkin durum düzenlenmiştir. VUK’un 141. maddesi gereğince vergi incelemesi mesai saatleri içerisinde gerçekleştirilmelidir. Mesai saatleri dışında gerçekleştirilecek vergi incelemesi, ancak vergi incelemesine muhatap olan kişinin onayıyla mümkündür. Ayrıca vergi incelemesinde suç veya emniyet unsurunun bulunması durumunda da iş yerinin çalışma düzeni sekteye uğratılmamak şartıyla mesai saatleri dışında inceleme yapılabilmektedir³⁴⁰.

VUK’un 141.maddesinde vergi incelemelerinde tutanak düzenlemesi yer almaktadır. Tutanak, kamu kurum ve kuruluşlarında oldukça sık kullanılan bir yöntemdir. Tutanak, TDK tarafından “*belgelenmesi gereken durumu tespit edenler tarafından imzalanan belge*” olarak tanımlanmıştır. Bu bağlamda tutanağın, sözün yazıya geçirilmesi olarak tanımlayabilmek mümkündür. Tutanak kamu personelinin garantörüdür³⁴¹. VUK’un 141.maddesinde lüzum üzerine tutanağın düzenlenebileceğine yer verilmiştir. Kanun lafzından da anlaşılacağı üzere, idarenin takdir yetkisi mevcuttur. Nezdinde inceleme gerçekleştirilen mükellefin itirazının

³³⁷ Vergi inceleme elemanları, incelemenin doğru ve hukuki bir şekilde yapabilmesi için mükellefe ilişkin dosyalar hakkında vergi incelemesinden önce bilgi sahibi olmalıdır.

³³⁸ Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 9. maddesi.

³³⁹H. Aykırı, ‘Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar?’, Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel midir?’, *Yaklaşım Dergisi*, sayı.220, s.27-32 aktaran (Nas, a.g.e, s.1324 ; Z. Kaya, ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar’. <https://www.muhasabetr.com>, E.T. 27 Mart 2025 ; Nas, a.g.e., s.1323-1324

³⁴⁰ VUK m.140.

³⁴¹ <https://sozluk.gov.tr/>, ‘Türk Dil Kurumu Sözlükleri’, E.T.29 Mart.2025.

bulunması ve itirazların da belirli ve somut olması halinde söz konusu itirazlar tutanağa geçirilmektedir. Erol'dan aktarıldığı üzere, “*vergi incelemesinin tehdit, cebir, korkutma*” içermemesi gerektiği ifade edilmişti. Vergi inceleme elemanları, bu bağlamda tutanakların imzalanması için mükellefleri zorlamamalıdır. VUK'un 141. maddesinde mükelleflerin, tutanakları imzadan kaçınmışlarsa söz konusu defter, vesika ve belgelerin mükellefin rızasına bakılmaksızın ellerinden alınacağı ifade edilmiştir. İlgililerin söz konusu belgeleri alabilmesi tutanağı imzalaması ve söz konusu belgelerin suç teşkil etmemesi şartına bağlanmıştır. Söz konusu durumun vergilendirmeye ilişkin işlemleri kaldırıp kaldırmayacağı konusunda görüş farklılığı mevcuttur. Danıştay, “*inceleme sırasında veya sonunda düzenlenen tutanakların nezdinde inceleme yapılanlar tarafından imzalanmamış olması, vergilendirilmenin kaldırılmasını gerektirmez*” şeklinde karar vermiştir. Candan ise bu konu bağlamında görüş ayrılığını dile getirmiştir. Candan “*söz konusu tutanakların imzalanmasını vergilendirmeye ilişkin hukuki sonucun doğabilmesi için gerekli olduğunu*” savunmaktadır³⁴².

Nas, hukuki güvenlik ilkesi gereğince vergi incelemelerinin tespit edilen süre kapsamında bitirilmesi gerektiğini ifade etmiştir³⁴³. Mükellefin hakları bağlamında da, mükellefin tabi olduğu vergi incelemesinin bir an önce nihayete erdirilmesi mükellefin en temel hakkıdır. 23.07.2010 tarihinde 6009 sayılı kanunla VUK'a eklenen maddeyle

³⁴²Danıştay VDDK, E: 2007/492 K: 2008/735 T: 21.11.2008 sayılı ilam; T. Candan, *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2011, s.157'den aktaran (Nas, a.g.e, s.1326.) ; Vergi incelemesiyle ilgili diğer bir önemli gelişme “elektronik vergi incelemesinin” getirilmesi olmuştur. Vergi incelemesine ilişkin yönetmelikte 13 Mayıs 2025 tarihinde yapılan değişiklikle birlikte elektronik vergi inceleme uygulaması devreye girmiştir. Elektronik vergi incelemeyle birlikte, mükelleflerin Bakanlık tarafından oluşturulan elektronik sistem araçlarını kullanabilmesinin önü açılmıştır. Yönetmelikte yapılan değişiklikle mükellefler, defter ve belgelerini elektronik ortamda ibraz edebilecek, mükelleflerin söz konusu defter ve belgelerini ibrazı sonucunda sistem mükellefin ibraz durumunu gösteren belgeyi mükellefe sunarak elektronik imzayla imzalanması sağlanmıştır. Yönetmelikte yapılan diğer bir değişiklik inceleme tutanaklarıyla ilgilidir. Yapılan değişiklikle inceleme tutanaklarının da, elektronik ortamda düzenlenmesinin önü açılmıştır. İnceleme tutanaklarının elektronik ortamda düzenlenmesi sonucunda ilgili mükellefler ve mükellefin vekâlet vermiş olduğu kişiler, inceleme tutanaklarını güvenli elektronik imzayla imzalayacaktır. Elektronik vergi inceleme hakkındaki diğer görüşler ve detaylı bilgiler için bkz. <https://www.turmob.org.tr/>, 'Vergi İncelemelerinin Elektronik Sistem Üzerinden Yapılmasına İlişkin Yönetmelik Değişikliği Yayınlandı', E.T. 17 Haziran 2025, <https://www.resmigazete.gov.tr>, 'Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik', E.T. 17 Haziran 2025.

³⁴³ Nas, a.g.e, s.1326.

birlikte vergi incelemelerinin süresi netleşmiştir³⁴⁴. İncelemenin tam incelemesi olması durumunda, süre bir yıl olarak düzenlenmiştir. Tam incelemenin bir yıllık süre içerisinde bitirilememesi durumunda, talep halinde vergi incelemesi altı ay daha uzatılabilmektedir³⁴⁵. Ek süre talebi³⁴⁶, yetkili inceleme ve denetim birimleri tarafından değerlendirilmektedir³⁴⁷. Sınırlı vergi incelemesinde ise süreler farklılık göstermektedir. Sınırlı vergi incelemesinin altı ay içinde bitirilmesi gereklidir. Sınırlı vergi incelemesi, altı ay içinde bitirilmediği takdirde altı aylık ek süre durumu oluşacaktır³⁴⁸. Baykara, “*VUK’da belirtilen sürelerin vergi incelemesi bakımından uzun süreler olduğunu söz konusu sürelerin, azaltılması gerektiğini*” ifade etmiştir³⁴⁹. Vergi incelemesine ilişkin yönetmeliğin 21. maddesine göre vergi incelemesinin bittiği an “*vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonlarına intikal ettirmek üzere ilgili inceleme ve denetim birimine teslim edildiği tarihtir*”³⁵⁰.

Nas, yönetmelik kapsamında yer alan incelemenin bitmesine ilişkin düzenlemenin kanunilik ilkesine aykırı olduğunu ifade etmiştir. Nas, vergi inceleme raporunun bitmesine ilişkin hükmün, VUK’da yer alması gerektiğini belirtmiştir³⁵¹. Vergi incelemesinde süre konusunda değinilmesi gereken son husus vergi incelemelerinin süresinde yapılmaması durumunda ne olacağına ilişkindir. İlgili konu bağlamında doktrinde farklılık mevcuttur. Baykara vergi incelemesinin zamanı içinde bitirilmemesi durumunu şu şekilde ifade etmiştir: “*Vergi incelemeleri her ne kadar,*

³⁴⁴ <https://www.resmigazete.gov.tr/>, ‘Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 23/7/2010 Kabul Tarihli, 27659 Sayılı’. E.T.29 Mart 2025.

³⁴⁵ Örneğin, 01.01.2025 tarihinde başlayan tam vergi incelemesinin normal bitim süresi 01.01.2026’dır. Tam vergi incelemesinin 01.01.2026 tarihine kadar bitirilememesi durumunda, inceleme elemanlarının bağlı olmuş oldukları birim tarafından değerlendirilmek şartıyla altı aylık ek süre verilebilir. Altı aylık ek sürenin verilmesiyle birlikte, 01.07.2026 tarihine kadar vergi incelemesinin bitirilmesi gereklidir. Ek süre talebi, inceleme süresi bitmeden on gün önceden istenmektedir.

³⁴⁶ İdari işlemlerde şekli unsur yazılılık olduğundan dolayı, ek süre talebinin de yazılı bir şekilde yapılması gereklidir. Bkz. Nas, a.g.e, s.1327.

³⁴⁷ Nas, a.g.e, s.1327 ; <https://vdk.hmb.gov.tr/>, ‘ Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi İncelemesinin Süresi’, E.T. 29 Mart 2025.

³⁴⁸ İlgili madde gereğince KDV’lı iade inceleme süresi de üç ve ek süre olarak iki ay olarak düzenlenmiştir. Burada önemli bir husus vardır. Sınırlı inceleme, sonradan yapılan değişikliklerle tam incelemeye dönüştüyse inceleme yeniden başlamış gibi süre hesaplanmaz. Burada esas alınan tarih sınırlı incelemenin başlangıç tarihidir. Bkz. Nas, a.g.e, s.1327.

³⁴⁹ B. Baykara, ‘Veri İncelemesinin Belli Sürede Bitirilmesine İlişkin Hükmün Hukuki Niteliği’. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.216, 2010, s.283-287’ dan aktaran (Nas, a.g.e, s.1327)

³⁵⁰ <https://mevzuat.gov.tr>, ‘Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31.10.2021 Tarihli, 28101 Sayılı’ E.T.29.Mart 2025.

³⁵¹ Nas, a.g.e, s.1328.

*bazı istisnalar haricinde tek başına dava edilemese de, vergi incelemesinin zamanında bitirilmemesi durumunda söz konusu vergi incelemesi “zaman yönünden bir sakatlık meydana geleceğinden dolayı, vergi incelemesine istinaden kesilen ceza ve vergi tarhı iptal hale gelmektedir”*³⁵². Candan ise konuya farklı bir şekilde yaklaşmıştır. Candan, vergi incelemesinin zamanında bitirilmemesine ilişkin kesin bir yaklaşımın mevcut olmadığını, Danıştay’ın kanunlarda herhangi bir yaptırımı olmayan sürelerle ilişkin amacının “*kamu hizmetlerinin hızlandırılması amacı gütmek*” olduğunu ifade etmiştir. Candan, bahsettiği bu nedenlerden dolayı, Danıştay’ın sakatlık kararı vermeyeceğini söylemiştir³⁵³.

Vergi incelemesinin genel özelliklerinin anlatıldığı bu başlıkta, vergi incelemesiyle ilgili olarak vergi inceleme raporlarını ve vergi incelemesi sırasında gözetilmesi gereken mükellef haklarına da değinip vergi incelemesiyle ilgili önemli bilgiler tamamlanmış olacaktır.

Vergi inceleme raporları VUK’un 30.³⁵⁴ ve 35.³⁵⁵ maddeleri uyarınca, ikmalen veya re’sen yapılan tarhiyatların dayanak noktasını oluşturmaktadır. Vergi inceleme raporu ve tarh işlemi birbirinden ayrı olarak bir davaya konu edilememektedir. Aras, vergi inceleme raporuyla tarh işleminin birbirlerinin tamamlayıcı olduğunu ve birlikte dava konusu edilmesi gerektiğini ifade etmiştir³⁵⁶.

Vergi inceleme elemanlarının, gerekli görülen hallerde vergi inceleme tutanağı düzenleyeceğini³⁵⁷, nezdinde inceleme gerçekleştirilen kişinin söz konusu tutanağı imzalamaması durumunda tutanağın hukuki sonucunun olmadığı ifade edilmişti. Vergi inceleme raporu inceleme elemanının bulgularını yazmış olduğu “*idari bir ön işlem*

³⁵² Baykara, a.g.e, s.288’den aktaran (Nas, a.g.e, s.1328)

³⁵³ T. Candan, ‘Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay’ın Bakışı’. <https://turgutcandan.com>, E.T. 30 Mart 2025; Candan ilgili çalışmasında, vergi incelemelerinin zamanında bitirilmemesinden dolayı, vergi inceleme elemanına 657 Devlet Memurları Kanun’u uyarınca disiplin soruşturması yapılabileceğini, mükellefler bakımından vergi incelemesindeki zaman dilimi içerisinde söz konusu kayıplarından dolayı idari yargıda tazminat yoluna gidileceğini ifade etmiştir

³⁵⁴ VUK’un 30.maddesi şu şekildedir: “*Vergi incelemeye yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden, vergi tarh olunmaktadır*”.

³⁵⁵ VUK’un 35.maddesinde de vergi inceleme raporlarının bir örneğinin ihbarnameye eklenmesi gerektiğini düzenlemiştir.

³⁵⁶ F. Aras, ‘Vergi İnceleme Raporu’. <https://www.fatiharas.com>, E.T.31 Mart 2025. Söz konusu internet kaynağı sonraki gösterimlerde, Aras, a.g.e., <https://www.fatiharas.com>, şeklinde ifade edilmiştir.

³⁵⁷ Vergi inceleme tutanağı gerekli görülen hallerde, vergi inceleme raporundan önce düzenlenmektedir.

belgesidir”³⁵⁸. Vergi inceleme raporlarında somut olaylar gerekçeli bir şekilde yazılmalıdır. Vergi inceleme elemanları hukuka uygun bir şekilde rapor düzenlemelidirler. VUK’un 140. maddesinde “*vergi kanunlarına, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerine, yönetmelik, genel tebliğ, sirkülere aykırı*” vergi inceleme raporunun düzenlenemeyeceği hüküm altına alınmıştır. Kanun maddesinde önemli bir hususa dikkat çekilmiştir. Vergi inceleme elemanları, düzenleyici idari işlemlerin kanunlara aykırı bulması durumunda ilgili durumları birimler aracılığıyla GİB’e aktarmaktadır³⁵⁹. Vergi dairesi, söz konusu vergi inceleme raporlarıyla bağlı olmakla birlikte, ayrıca değerlendirme ve takdir yetkisine de sahiptir³⁶⁰. Vergi inceleme raporlarında uyulması gereken şekli hususlar da mevcuttur. Vergi incelemesine konu olan verginin birden fazla dönemi içermesi halinde, söz konusu dönemler ayrı olarak düzenlenmelidir. Vergilendirme döneminin bir yıldan kısa olması halinde, “*her bir döneme ilişkin matrah veya vergi farkları ayrı bir şekilde gösterilmek ve takvim yılının aşılmaması şartıyla tek bir rapor olarak düzenlenebilmektedir*”. Vergi incelemesi sırasında, birden fazla vergiye ilişkin vergi kabahati mevcutsa her bir durum ayrı raporda gösterilmeli ve inceleme raporunun sonuç kısmında söz konusu cezalarla birlikte miktarları açık bir şekilde gösterilmelidir³⁶¹.

Çalışmanın re’sen terkinin mükellef hak ve ödevleri bağlamında değerlendirilen ilk bölümünde vergi incelemesi sırasındaki mükellef haklarını vergi incelemesinin anlatıldığı başlıkta yer verileceği ifade edilmişti. Vergi incelemesinde değinilen konular bağlamında vergi incelemesindeki mükellef hakları şunlardır³⁶²:

- “*Kimlik İbraz Edilmesini İstemek*

- *Bilgi Edinme Hakkı Kanun’u kapsamında vergi incelemesine ilişkin bilgilerin teminini sağlamak*

- *Yetkili kişilerden yazılı bir şekilde olmak şartıyla defter ve belgeleri istemek*

³⁵⁸ Aras, a.g.e., <https://www.fatiharas.com>, E.T.31 Mart 2025.

³⁵⁹ VUK m.140 ; Vergi incelemesine ilişkin yönetmeliğin 18. maddesinde aktarılma süresi “yirmi iş günü” olarak düzenlenmiştir

³⁶⁰ Aras, a.g.e., <https://www.fatiharas.com>. E.T.31 Mart 2025.; Değerlendirme komisyonlarının şekli hususu; VUK’un 140. maddesinde hüküm altına alınmıştır.

³⁶¹ Nas, a.g.e, s.1329.

³⁶² Vergi incelemesi sırasındaki haklara Hazine ve Maliye Bakanlığı’nın internet sayfasından ulaşılmıştır. İlgili maddeler, aynen ifadelerle değil yorumlanarak ve özetlenerek yazılmıştır. Bkz. <https://vdk.hmb.gov.tr/>, ‘Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi İncelemesi Sırasındaki Mükellef Hakları’, E.T.31 Mart 2025.

-İnceleme elemanından defter ve belgelerin ibrazı için ek süre talebinde bulunmak

-Nezinde inceleme gerçekleştirilecek kişinin iş yerinin müsait olması durumunda, incelemenin iş yerinde yapılmasını istemek

-İnceleme iş yerinde yapılmaktaysa, mesai saatleri dışında inceleme yapılmamasını talep etmek ve vergi inceleme elemanından iş yerinde emniyet tedbirlerinin yapılmasını istemek

-Fiili envanter yapılmasını gerektiren durumlarda, inceleme yapılan tarafından kaynakları giderleri Hazine tarafından kendisine ödenmesini istenmek

-Mükellef portal adresinden ulaşılabilecek şekilde vergi inceleme tutanaklarını talep etmek

-Rapor özeti ve rapor değerlendirme komisyonları tarafından dinlenme talep etme.

-İnceleme sırasında temsilci bulundurmak

-Tarhiyat öncesi uzlaşma talep etmek

-Mali tatile ilişkin hükümlerden yararlanmayı talep etmek.

-VUK'un 5. maddesinde yer alan vergi mahremiyetinin sağlanması ve korunmasını talep etmek

-Vergi incelemelerinde uyulacak temel ilkelere uyulmasını talep etmek”³⁶³

2.2.3. Münhasıran Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyet Tesis Ettirenlere İlişkin Re’sen Terkinin Vergi İncelemesinde Dikkat Edilmesi Gereken Hususlar

Münhasıran sahte belge düzenleme amacına dayanan re’sen terkinde, söz konusu duruma ilişkin tespitin vergi incelemeleriyle yapılması gereklidir³⁶⁴. Ela, söz

³⁶³ Bu düzenleme yönetmelik kapsamında getirilmiştir. Burada, nezinde inceleme gerçekleştirilen, incelemeyi gerçekleştiren vergi inceleme elemanından temel ilkelere uymasını istemektedir. Bkz. Z. Kaya, ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar’. <https://www.muhasibetr.com/>, E.T. 1 Nisan 2025.

³⁶⁴ Münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren mükelleflerin söz konusu durumlarının tespit edilmesi durumunda re’sen terkin işlemlerinin gerçekleştirileceğini hukuki nitelik itibarıyla incelenen kısımda anlatılmıştı. Ardından alt başlık olarak sahte belge ve yanıltıcı belge

konusu duruma ilişkin vergi incelemelerinin aşağıdaki hususlar dikkate alınarak yapılması gerektiğini ifade etmiştir³⁶⁵:

- “Bildirimler(Yoklama Fişleri)
- Matbaadan alınan ve defter tasdik bilgilerin araştırılması³⁶⁶
- Gelir ve Kurumlar Vergisine ilişkin beyannameler
- Bilanço ve Gelir Tablosuna İlişkin Ekler
- KDV beyannameleri ve BA-BS bildirim formları
- Matbaa bilgilerine ilişkin karşıt tespit veya inceleme yapılması
- Bankalar vasıtasıyla elde edilecek ortaklar, ilişkili kişiler ve işletme çalışanlarına ilişkin hesap bilgileri”³⁶⁷.

2.2.3.1. Bildirimler ve Yoklama Fişlerinin İncelenmesi

Mükellefin gerçek faaliyetinin tespitinde, dikkate alınması gereken hususlardan biri de mükellef tarafından vergi idarelerine bildirilmesi gereken güncel adresleridir³⁶⁸. Mükellefin, söz konusu vergisel ödevleri yerine getirip getirmediği de yoklama işlemleriyle denetlenmektedir. Mükellefin sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tespit ettirdiğinin tespiti vergi idaresince uygun zaman dilimleri içerisinde yapılacak yoklama işlemleriyle tespit edilmektedir. Yapılan yoklama işlemleriyle mükellefin vergi inceleme tarihinde gerçek bir ticari faaliyette bulunup bulunmadığı, araştırılmaktadır. Yapılan yoklama işlemlerinde mükellefin bağlı bulunduğu yerin muhtarı, komşuları ve çevrede bulunan diğer mükelleflerin de görüşüne yer verilmektedir. Yapılan yoklama işlemlerinin tutanağında, VUK’un 160.

ayırımını farklı analizler bağlamında ele alınmıştır. Bu başlıkta ve bu başlık altında yer verilen alt başlıklarda vergi incelemelerinde ölçüt alınan hususlar anlatılmıştır.

³⁶⁵ Ela, a.g.e, s.360. Ela, “vergisel yükümlülüklerini yerine getirmeyenler, ve bilinen adreslerinde bulunmayan veya söz konusu bilinen adreslerinde bulunan ama defter ve belgelerini ibraz etmeyenlere ilişkin vergi incelemesinde sayılan hususlara yer verilmesi gerektiğini” ifade etmiştir.

³⁶⁶ İlgili durumlarla ilişkili hususlar tezin önceki kısımlarında anlatıldığından dolayı tekrardan alt başlıkta ilgili konulara yer verilmeyecektir.

³⁶⁷ İstanbul 11. Vergi Mahkemesi 2023/2133 E., 2024/989 K., 25.09.2024 tarihli kararında söz konusu davacı mükellefe ilişkin dikkat edilmesi gereken unsurları metinde belirtilen unsurlar bağlamında inceleyerek söz konusu unsurlara ilişkin tespitlerin “somut ve yeterli tespit” olması gerektiğine karar vermiştir. O. Aslan, ‘Sahte Belge Düzenleme İddiasıyla Tesis Edilen İşlemlerde Mahkemelerce Dikkat Edilen Kriterler’. <https://www.linkedin.com/>, E.T. 18 Ağustos 2025.

³⁶⁸ İlgili durumlar tezin birinci bölümünde bildirimler kısmında anlatılmıştır.

maddesinde yer alan ilk re'sen terkin türü olarak bahsedilen gayri faal mükelleflere ilişkin re'sen terkin türündeki yoklamalarda yer alması gereken hususlara burada da yer verilmesi gereklidir. Mükellefin iş yerine ilişkin olmayan, muhtarın, komşuların ifadeleri ayrı bir tutanakla imzalanıp kayıt altına alınmaktadır. Bu bağlamda yoklama işlemiyle, vergi incelemesi arasındaki ilişkiyi; yapılan yoklama işlemi, vergi incelemesinin dayanağını oluşturmaktadır şeklinde ifade etmek mümkündür³⁶⁹.

İlgili konuya ilişkin yargı kararları incelendiğinde, Danıştay'ın 9. Dairesi'nin yoklama fişinin, sadece düzenlendiği dönem bakımından kanıtlayıcı belge niteliği taşıdığına ilişkin kararı şu şekildedir: “...düzenleme tarihinden önceki yıllar için maddi delil niteliği taşımadığı dikkate alındığında, ilgili tutanak esas alınıp geçmişe yönelik mükellefiyet tesis ettirilmesinde isabet görülmemiştir”³⁷⁰.

2.2.3.2. Gelir ve Kurumlar Vergisine İlişkin Beyannamelerin Tetkiki Bağlamında Vergi İncelemesi

Gelir veya kurumlar vergisine ilişkin beyannameler, gelir tablosunda yer alan “brüt satışlar, satış maliyetleri, kâr ve zarar, satış indirimleri, ve iadeler kalemleri analiz edilerek” kârlılık oranları, aynı sektörde faaliyet gösteren diğer işletmelere ilişkin gelir kalemleriyle kıyaslanmaktadır³⁷¹. Kârlılık oranları, işletmenin yatırım ve finansman kararlarının uygunluğunu gösteren orandır. Kârlılık oranları yapılan satış ve yatırımlara dayandığından, yönetimin performansını değerlendirmek için kullanılan en güvenli ölçüdür. İşletmenin kârının yeterli olup olmadığını anlayabilmek için aşağıdaki unsurlar dikkate alınmaktadır³⁷²:

- “İşletmenin belirlemiş olduğu kâr hedefleri

-İşletmeyle aynı alan içerisinde faaliyet gösteren diğer işletmelerin kârlılık oranları

-Genel ekonomik koşullar, döneme ilişkin ekonomik koşullar”

³⁶⁹ Ela, a.g.e., s.369-371.

³⁷⁰ Danıştay 9. Dairesinin, E: 2016/2878 K: 2017/7153 K., T: 24/10/2017 ilamdan aktaran (Ela, a.g.e., s.371, dp.454) ; Danıştay 9. Dairesi'nin E: 2007/6198 K: 2009/1744 K., T: 15.04.2009 sayılı ilamdan , aktaran (Ela, a.g.e., s.365, dp.449.)

³⁷¹ Ela, a.g.e, s.379. Ela'nın kitapta ifade etmiş olduğu bilgi aynen aktarılmıştır.

³⁷² <https://www.genelpiyasa.com>, ‘Genel Piyasa’, E.T. 5 Nisan 2025. İşletme olarak ifade edilenden kasıt mükelleftir.

Bahsedilen bilgiler ışığında, bir firmanın amacının tespit edilmek amacıyla yapılan vergi incelemelerinde kârlılık oranlarına ilişkin faktörlerin de göz önünde bulundurulması gereklidir. Danıştay VDDK'nın söz konusu konu bağlamında vermiş olduğu kararda faturalar incelenirken mükellefin gerçek faaliyetini belirlemek için kârlılık oranlarının dikkate alındığı görülmektedir³⁷³.

2.2.3.3. Ortaklık ve Ortaklıklara İlişkin Vergi İncelemesi

6102 sayılı TTK gereğince “*kolektif, komandit, anonim, limited ve kooperatif*” ticari şirketleri mevcuttur. Ticari şirket olarak sayılan “*kolektif ve komandit ticaret şirketleri*” şahıs şirketleri olarak adlandırılmaktayken; diğer üç ticari şirket sermaye şirketi olarak sayılmaktadır³⁷⁴. Her bir şirketin taşıdığı özellikler de birbirinden farklıdır³⁷⁵. Ticari şirketlerin vergi incelemesiyle ilişkili tarafı ise, vergi incelemelerinde şirketin amacının tespitinde ortaklık yapılarının da incelenecek olmasıdır. TTK'nın 135. maddesi gereğince ortak, “*anonim şirketlerin pay sahiplerini, limited şirketlerle, şahıs şirketlerinin ve kooperatiflerin ortaklarıdır*”³⁷⁶. Sahte belge düzenlemek amacıyla bazı şirketler paravan şirketler kurabilmektedirler. Paravan şirketlerin amacı, gerçek sahiplerinin görünmemesini sağlamaktır. Paravan şirket doktrinde; “*aslında herhangi bir iş yapmayan ancak genellikle yasal şirketler için yasal vergiden kaçınma gibi stratejik nedenlerle ve ayrıca gayrimeşru veya yaptırıma tabi işletmeleri gerçekten kontrol eden bireylerin kimliklerini veya varlıklarını gizlemek için kurulan şirketler*” olarak tanımlanmaktadır³⁷⁷. Ela, konuyla ilgili çalışmasında, vergi incelemesi sırasında böyle bir organizasyonun olup olmadığının tespit edilebilmesi için göz önünde bulundurulması gereken unsurları şu şekilde saymaktadır:

³⁷³ Danıştay VDDK, E: 2007/323 K: 2008/723 T: 21.11.2008 sayılı ilam.

³⁷⁴ 6102 sayılı TTK m.124.

³⁷⁵ Şirketlere ilişkin bilgiler, Ticaret Kanunu'nun alanına girdiğinden dolayı şirketler konusunda detaya girilmesi tercih edilmemiştir.

³⁷⁶ 6102 sayılı TTK m.135. Aynı madde hükmünde ticari şirketlere ilişkin diğer tanımlamalara da yer verilmiştir. Konu bağlamında ortak kavramı önemli olduğundan metinde anlatılmıştır. Bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/>, ‘6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu’, E.T. 4 Nisan 2025.

³⁷⁷ Philp, R., ‘Paravan Şirketleri Gizli Sahipleriyle İlişkilendirmek İçin İpuçları’. <https://gijn.org/tr/>, E.T. 4 Nisan 2025.

-“Ticari şirketlere ilişkin Ticaret Sicil Gazetesi, noterlerde tasdik edilen zorunlu pay devri veya devir vaadi sözleşmelerine ilişkin yapılan bildirimler ve Kurumlar Vergisine beyannamesine ilişkin ek³⁷⁸

-Bilanço Dipnotu

-Sermayeyi temsil eden pay senetlerinin dökümü

-Ortaklar tablosu(Ayrıntılı bir şekilde düzenlenmek şartıyla, ad, soyad unvan bilgilerinin olması gereklidir)

-Bilanço Dipnotu Sermayesinin yüzde 10 ve daha fazlasına sahip olunan iştirakler, müessese ve bağlı ortaklar

-İştirakler, müessese ve bağlı ortaklara ilişkin bilgilerin yer aldığı tablo ve ekleriyle, bunlara ilişkin Kurumlar Vergisi Beyannamesi eki

-Kurum Ortakları, ve Yönetim Kurulu Üyelerine ilişkin bildirim formları(Mali tablolar, unvanlar, kişisel bilgiler, hisse oranları yer almalı)

-Transfer Fiyatlandırmasına İlişkin İşlemlere ait Tablo³⁷⁹

-Gerçek Faydalanıcıya İlişkin Bildirim Formları³⁸⁰

-Ortakların ve ilişkili kişilerin MERNİS adresleri

-Ortaklıklarla veya ilişkili kişilerle işlemlerin gerçekleştirilmesi durumunda, ilgili işleme ilişkin beyannameler ve sigorta bildirimleri

-Şirket çalışanlarının tespit edilmesi ve bunlara ilişkin bilgiler ve SGK kayıtları, şirket çalışanıyla ortaklar arasındaki ilişki varsa akrabalık durumu gibi bunların tespiti, çalışanlar adına şirket kurulup kurulmadığının incelenmesi veya pay devrinin olup olmadığı

-İlgili mükellefin söz konusu adreste bulunup bulunmaması, mükellefin akrabaları ve çalışanları adına şirket kurup kurmadığı,

³⁷⁸ Bkz. B.A., Yurdakul, ‘Anonim Şirketlerde Pay Devri ve Pay Devrinin Sınırlandırılması’. <https://yurdakulhukuk.net>, E.T.4 Nisan 2025.

³⁷⁹ Transfer fiyatlandırmasına ilişkin düzenlemeler için Bkz. <https://www.verginet.net>, ‘Deloitte, Sirküler-Transfer Fiyatlandırması’, E.T.4 Nisan 2025.

³⁸⁰ Bkz <https://www.resmigazete.gov.tr/>, ‘21.07.2021 tarihli 31540 sayılı Resmi Gazete, VUK Genel Tebliği-Sıra No:529’, E.T.4 Nisan 2025.

-Sahte, çalıntı veya tahrif edilmiş kimlik belgeleri kullanılarak üçüncü şahıslar veya okuma yazma bilmeyen, kimsesizler vb. adına şirketin kurulup kurulmadığı” hususları işletmenin sahte belge düzenleme amacı taşıyıp taşımadığının tespitinde göz önünde bulundurulmaktadır³⁸¹.

2.2.3.4. Karşıt Tespit Yöntemiyle Vergi İncelemesi

Karşıt tespit mükellefe ilişkin yürütülen vergi incelemesinde, nezdinde inceleme gerçekleştirilen mükellefin hesaplarının ve yapmış olduğu işlemlerin kontrolü için başka mükelleflerin de inceleme ve kontrol altına alınmasıdır. Karşıt tespit yapılmasının amacı mükellefin kayıtlarıyla alım, satım ilişkisi içinde olduğu diğer mükellefin kayıtlarının uyuşup uyuşmadığını tespit etmektir. İki mükellef arasındaki ilişki satış işlemine dayanıyorsa alıcının ilgili faturayı gider olarak yazıp yazmadığı karşıt tespit incelemesiyle saptanmaktadır. Bakaç’ın da ifade etmiş olduğu gibi, karşıt tespit incelemesi genel özellik itibarıyla diğer bir mükellefe ilişkin yapılan yeni bir vergi incelemesi değildir. Karşıt tespit incelemesi, vergi incelemesinin yapılırken bilgi toplamak amacıyla yararlanılan bir yöntemdir³⁸².

Bakaç, yapmış olduğu çalışmada, karşıt tespit süreçlerine ve süreçte ödevlerin yerine getirilmemesi durumunda karşı karşıya kalınabilecek cezaların neler olduğuna da yer vermiştir. Bakaç, söz konusu çalışmada, karşıt tespit bir vergi incelemesi olmadığını ifade ettikten sonra, karşıt tespit sürecinin defter ve belge isteme yazısı ile değil bilgi isteme yazısıyla başlayacağını ifade etmiştir. Karşıt tespit sürecinin aşamaları sırasıyla şu şekilde ifade edilmektedir³⁸³:

-“Bilgi İsteme

-Mükellefe Tebliğ

-Bilgilerin Verilmesi

³⁸¹ Ela, a.g.e, 382-387. Ela, çalışmada ilgili hususlara ilişkin detaylı açıklamalar yapmıştır. Ayrıca, Ela TTK gereğince Ticaret Sicil Müdürlüğünün de denetim imkânına sahip olduğunu belirtmiştir. Ela, çalışmada söz konusu düzenlemelere ilişkin tablolara nereden ulaşılacağına, hangi yönetmelik kapsamında düzenlendiğine de yer vererek konu bağlamında doktrine önemli bir çalışmayla katkıda bulunmuştur.

³⁸²S. Bakaç, ‘Vergi İncelemesinde Karşıt Tespit Nedir?’. <https://www.alomaliye.com->, E.T.4 Nisan 2025

³⁸³ Bakaç, a.g.e, s.1-4.

-Bilgilerin Kontrol Edilmesi

-Karşıt Tespit Tutanağının İmzalanması”

Mükelleflerin bilgi isteme yazısına cevap vermemesi, eksik veya yanıltıcı olarak bilgi verildiğinin tespiti halinde VUK’un 355. maddesi gereğince özel usulsüzlük yaptırımına ortaya çıkmaktadır. Mükellefe ikinci kez bilgi isteme yazısının gönderilip yine mükellefin söz konusu durumları işlemesi halinde özel usulsüzlük cezası bir kat arttırımlı olarak uygulanmaktadır. Bakaç, karşıt tespiti ilişkin yapmış olduğu çalışmada bilgi isteme yazısının ikinci kere gönderilmesinin zorunlu olmadığına dikkat çekmiştir. Ayrıca bilgi isteme yazısına, belirtilen süre içerisinde cevap verilmediği takdirde kendisinden bilgi istenen mükellefin, vergi incelemeye yetkili elemanlarca vergi incelemesine sevkı istenmektedir³⁸⁴.

Danıştay’da karşıt tespit konusundaki görüşü, alış ve satış belgeleri hususunda bir genelleme yapılamayacağı şeklindedir. Danıştay’ın 9. Dairesi’nin vermiş olduğu kararda *”alış belgelerinin tamamının sahte olmasının, tüm satış belgelerinin de sahte olacağına ilişkin bir genelleme yapılamayacağına”* dikkat çekmiştir³⁸⁵. Danıştay vermiş olduğu bu karar bağlamında, karşıt tespit yöntemiyle belgeyi kullanan firmalardan, ilgili belgenin aslına ulaşılması gerekliliğini ortaya koymuştur³⁸⁶.

2.2.4. Vergi Hukukunda Teminat Unsuru

Vergi hukukunda teminat unsuru, kamu alacaklarını güvence altına almak için kullanılan bir yöntemdir. Vergilerin kamu geliri olduğu göz önünde bulundurulduğunda kamu alacağının garanti altına alınması hukuk devletinin bir gereğidir. Teminat unsuruna ilişkin düzenlemeler hem kamu hukukunda hem de özel hukukta yer almaktadır. Vergi hukuku özelinde teminat unsuruna ilişkin asli düzenleme 6183 sayılı AATUHK’da yer almaktadır. Çalışma konusu özelinde alt başlıklarda anlatılacak teminat uygulamasının yasal düzenlemesi de VUK’un 153/A maddesidir. Teminat unsurunun olmasıyla hem kamu alacaklısı konumunda bulunan

³⁸⁴ Bakaç, a.g.e, s.1-4.

³⁸⁵ Danıştay 9. Dairesi, E: 2008/7281 K: 2012/2865 T: 23.05.2012 sayılı ilamdan aktaran (Ela, a.g.e, s.404, dp.497.)

³⁸⁶ Ela, a.g.e, s.406; <https://www.istanbulymmo.org.tr/>, ‘Karşıt İnceleme Sınırı’, E.T.4 Nisan 2025. İlgili bağlantı da karşıt tespit sürecine ilişkin GİB’in açıklamaları ve rakamsal sınırlar görülmektedir.; Ela, a.g.e, s.406.

devlet, hem de kamu borçlusu konumunda bulunan mükellefler söz konusu borcun garanti altına alınmasından dolayı hukuk düzeninde kendilerini güvende hissetmektedirler³⁸⁷. Gerçek, çalışmasında teminat isteme yazısının mükellefin tasarruf alanını etkilediğinden dolayı tek başına idari davaya konu olacağını ifade etmiştir. Soner, tezinde teminat isteme yazısının mükellefe tebliğ edildikten sonra idari dava yoluna gidilebileceğine değinmiştir³⁸⁸.

Teminata ilişkin madde lafzında kamu borçlusu ifadesi kullanıldıysa söz konusu teminatı ödeme yükümlülüğü ilgili mükellefte değildir. Bu durumda kamu alacağını ödeme zorunluluğu bulunan “*gerçek veya tüzel kişiler, kanuni temsilciler, mirasçılar, vergi sorumluları, kefil ve yabancı kişiler*” ilgili kamu alacağından sorumludurlar. Bu kişiler teminat konusunda yargı yoluna da başvurabilir. Doktrinde teminat unsuru bağlamında tartışılan konulardan biri de mükellef tarafından verilmiş olan teminatın başka bir teminat için kullanılıp kullanılmayacağıdır. İstenen teminatın miktarı, kamu borcunun miktarı ile sınırlıdır. Vergi usul hukuku sistematüğinde verilmiş olan bir teminat başka bir borca ilişkin bir borç durumunda teminat olarak kullanılamamaktadır. VUK’un sistematüğü dışında kalan 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nda ise toplu teminat isteme yetkisi mevcut olup; bir borca ilişkin teminat kullanılmışsa, başka bir borç için de ilgili teminat tutarının yeterli olması halinde kullanılabilir³⁸⁹.

Teminat, “*kamu alacağının miktarını, değerini ve alacağın tahsilini garanti altına almak*” amacıyla istenmektedir. Soner, tez çalışmasında teminat isteme amacının dört ana başlık altında toplandığını ifade etmiştir. Soner’e göre teminat istenmesinin amaçları şu şekildedir:

- “*Vergi alacağının güvence altına alınması*”

- *Kanunlarda belirtilen bazı haklardan yararlanma*

³⁸⁷ G. Soner, ‘Türk Vergi Hukukunda Teminat Uygulaması’, Yüksek Lisans Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir, 2012, s.49-50 ; Her iki tarafın güvende hissetmesi “*hukuki belirlilik ve hukuki güvenlik ilkelerinin*” uygulandığını göstermektedir

³⁸⁸ Soner, a.g.e, s.53 ; A. Gerçek, *Kamu Alacaklarının Takip ve Tahsil Hukuku*, Ekin Basın Yayın Dağıtım, Bursa, 2011, s.6’ dan aktaran (Soner, a.g.e., s.6)

³⁸⁹ VUK m.2 ; Soner, a.g.e, s.55. Soner, “*uygulamada ise belirtilenin dışında teminatların kullanıldığını bu durumun hukukla çeliştüğünü*” aktarmıştır.

-Doğru bir şekilde işleyen iade mekanizması kurmak ve iade mekanizmasının işleme koymak

-İlgili vergi borcunun ertelenmesini sağlamak”³⁹⁰

Çalışma özelinde, VUK 153/A maddesinde yer alan teminat uygulamasının mükellefiyet hakkını yeniden elde etmek amacı taşıdığını, bu yüzden teminat unsurunun mükellef hakkının kurucu unsuru niteliğini taşıdığı fikrindeyiz.

Re’sen terkin bağlamında; teminat uygulamasına ilişkin düzenlemenin VUK’un 153/A maddesi olduğunu, genel anlamda teminata ilişkin hususların 6183 sayılı AATUHK’da düzenlendiği ifade edilmişti. Bu başlık altında, teminata ilişkin hususları AATUHK hükümleri gereğince inceledikten sonra, bu bölümün alt başlığında da münhasıran sahte belge düzenlemek amacına istinaden re’sen terkinine ilişkin VUK 153/A bağlamında teminat unsuru ifade edilecektir.

AATUHK’nın 9. maddesinde teminat istenmesini gerektiren durumlar aktarılmıştır. Söz konusu maddeye göre “*VUK’un 344. maddesinde belirtilen vergi zıyat hallerinde ve 359. maddede yer alan kaçakçılık fiillerinin işlenmesi veya iştirak edilmesi hallerinde*” vergi inceleme elemanının ön raporuna istinaden teminat istenmesi zorunluluktur. Belirtilen iki durum dışında teminatın ihtiyari olarak istenebileceği durum da mevcuttur. Kamu borçlusunun Türkiye’de ikametgâhı yoksa ve borçlunun durumu kamu alacağının tahsilini tehlikeye düşürüyorsa bu durumda teminat ihtiyari olarak istenmektedir³⁹¹. Ayrıca teminat isteminde inceleme elemanının dikkat etmesi gereken husus, ön rapor hazırlayarak ilgili teminat istemini vergi dairesine iletmek olacaktır. Ancak mükellefe ilişkin tutanağın tutulması ve vergi inceleme raporunun tamamlanmasından veya ceza ihbarnamesinin mükellefe tebliğ edilmesinden sonra mükelleften teminat talep edilememektedir³⁹².

³⁹⁰ Soner, a.g.e, s.55

³⁹¹ 6183 sayılı AATUHK 13. maddesi uyarınca belli bir ikametgâhın olmaması durumu ihtiyati haciz sebebini oluşturmaktadır.

³⁹² M. Özdemir ve Y. Şenöz, ‘Vergi Hukukunda Teminat Hükümlerinin Tatbiki’. <https://www.alomaliye.com/>, E.T. 7 Nisan 2025. Özdemir ve Şenöz ilgili çalışmada, vergi inceleme elemanının takdiriyle tahsil dairesi tarafından teminatın isteneceğini ifade etmişlerdir. İlgili çalışmada vergi inceleme elemanının doğrudan doğruya teminat isteme yetkisinin olmadığını belirterek, vergi inceleme elemanının takdir yetkisini kullanırken gerekli bilgilere sahip olmasının gerekliliğinden de bahsetmişlerdir

Nelerin teminat olarak kabul edilip edilemeyeceği de 6183 sayılı AATUHK'nın 10. maddesinde hüküm altına alınmıştır. İlgili maddeye göre teminat olarak kabul edilecek değerler şunlardır:

- “Para

-Bankalar tarafından verilmek şartıyla, süresiz ve şartsız teminat mektupları

-Sigorta şirketleri tarafından verilen süresiz ve şartsız kefalet senetleri

-Hazine Müsteşarlığı tarafınca ihraç edilen devlet iç borçlanma senetleri veya bunların yerine geçen belgeler

-Milli esham ve tahviller

-İlgililer tarafından gösterilen alacaklı amme idaresince haciz varakasına müsteniden haczedilen menkul ve gayrimenkuller”³⁹³.

Kamu borçlusu konumunda bulunanlar, AATUHK'nın 10. maddesinde yer alan değerleri teminat olarak gösteremezse, aynı Kanunu'nun 11. maddesinde belirtilen hüküm doğrultusunda devlet nezdinde itibarlı birini “*müteselsil kefil ve müşterek müteselsil borçlu*” olarak gösterebilir. Burada kefaleti ve şahsı kabul edip etmeme yetkisi alacaklı tahsil dairesindedir³⁹⁴.

2.2.4.1. Münhasıran Sahte Belge Düzenlemek Amacıyla Mükellefiyeti Re'sen Terkin Edilenlere İlişkin Teminat Unsuru (VUK 153/A)

VUK'un 153/A maddesi, vergi incelemelerinin neticesinde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyeti re'sen terkin edilen ve işi bırakmış sayılan mükelleflerin gerekli şartların sağlanması halinde yeniden mükellefiyet tesis edebilecekleri düzenlenmiştir. Kanunda öngörülen mükelleflerin işe başlama

³⁹³ İlgililer lehine üçüncü şahıslar da gösterebilir. Bkz. 6183 sayılı AATUHK m.11.

³⁹⁴ F. Akkuş, ‘Vergi İncelemesinin Sona Ermesinin Teminat ve Şahsi Kefalet Bakımından Değerlendirilmesi’. <https://tr.linkedin.com/>, E.T. 7 Nisan 2025. Akkuş, söz konusu çalışmada; “*vergi incelemesinin bitmesini gösteren belgenin talep edilmesinin şahsi kefaletin hükümleri açısından dolaylı yoldan önemli olduğunu, kamu borçlusunun söz konusu teminatı karşılamaması ve ilgili teminat isteme yazısını yargıya taşınması ve yargının da yürütmenin durdurulması kararını vermesi halinde ihtiyati haciz hükümlerinin uygulanmaması için şahsi kefalet göstermek zorunda olmadıklarını*” belirterek dolayısıyla da üçüncü şahısların kefalet yükümlülüğü altına girmeyeceğini ifade etmiştir. Kısacası kamu borçlusu, teminat şartını yerine getirmeyip dava yoluna başvurursa mahkemenin yürütmenin durdurulmasına karar vermesi durumunda ihtiyati haciz bakımından şahsi kefalet gösterilmesine gerek yoktur.

bildiriminde bulunması, tüm vergi borçlarını ödemesi ve kanunda belirtilen teminat miktarını ödemeleri halinde yeniden mükellefiyetleri tesis edilecektir. Kanuni teminat olarak sahte belgeye konu olan belge tutarının yüzde onu esas alınmaktadır. Teminat miktarı bakımından VUK'un 153/A maddesinde teminatın tutar aralığı da belirlenmiştir. Sahte belgeye konu olan belgenin, yüzde onunun 990.000 Türk Lirasından az olması halinde asgari tutar olan 990.000 Türk Lirası'nın teminat olarak ödenmesi gereklidir. Teminat tutarının yüzde onunun 14.000.000 Türk Lirası'ndan fazla olması halinde de maksimum tutar olan 14.000.000 Türk Lirası teminat olarak alınmaktadır. VUK'un 153/A maddesi gereğince işe başlama bildirimde bulunup gerekli şartların da sağlanması halinde yeniden mükellefiyet tesis edebilme hakkından yararlanabilecek kişiler şunlardır³⁹⁵.

-“Serbest Meslek Erbabı

-Adi ortaklık durumunda ortaklardan her biri

-Teşekkülün tüzel kişiliğinin olmaması durumunda, bunları idare edenler veya söz konusu fiillere iştirak eden kişilerin tespiti

-Şahıs işletmesi söz konusuysa, işletme sahibinin

-Ticari şirketlerde, şirketin kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyeleri, şirket sermayesinin en az yüzde onuna sahip gerçek veya tüzel kişilerin ya da bunların en az yüzde on ortağı olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüsler”³⁹⁶.

Belirtilen her bir mükellefe ilişkin taşıması gerekli özellikler ve örnekleriyle Resmi Gazete’ de 11.02.2017 tarihinde, 29976 sayılı VUK Genel Tebliği’nde (Sıra No:478), aktarılmıştır³⁹⁷. Tebliğe ilişkin hususlar, AYM’nin iptal kararları nedeniyle;

³⁹⁵ VUK m.153/A ; <https://www.verginet.net>, ‘Deloitte, VUK Madde 153/A(Teminat Uygulaması) ile ilgili Vergi Usul Kanunu Tebliği’, E.T. 8 Nisan 2025 ; Teminat tutarının belirlenmesine ilişkin: “213 sayılı Kanunu’nun 153/A maddesinde yer alan ve her yıl yeniden değerlendirilmesine göre belirlenen tutarlar arasında kalmak üzere, düzenlenmiş olan sahte belgelerde yer alan tutarın yüzde onu rakamsal sınırlar içerisinde kalınması şartıyla teminat olarak mükelleften istenmektedir.

³⁹⁶ VUK m.153/A ; F. Aras, ‘VUK 153/A Teminat Uygulaması’, <https://www.fatiharas.com>, E.T.8 Nisan 2025.

³⁹⁷ <https://www.resmigazete.gov.tr/>, ‘11.02.2017 tarihli, 29976 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanan VUK Genel Tebliği(Sıra No:478)’, E.T. 08 Nisan 2025.

“28.09.2024 tarihli ve 32676 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 570 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile değişikliğe uğramıştır³⁹⁸.

2.2.4.2. Gerçek Kişilerin Re’sen Terkinine İlişkin VUK 153/A Maddesinin Uygulanması

Gerçek kişi olarak sayılan “*serbest meslek erbaplarının, şahıs işletmesi sahiplerinin ve adi ortaklıkların gerçek kişi ortaklarının*” mükellefiyetlerinin VUK 153/A maddesinin ilk fıkrası gereğince re’sen terkin edildiği durumda, ilgili kişilerin işe başlama bildiriminde bulunmaları, tüm vergi borçlarını ödemeleri ve gerekli teminatı vermeleri halinde mükellefiyetleri yeniden tesis edilecektir³⁹⁹.

2.2.4.3. Tüzel Kişiliği Olmayan Teşekkül İdarecilerin Re’sen Terkinine İlişkin VUK 153/A Maddesinin Uygulanması

Tüzel kişiliğe sahip olmayan tüzel kişilerin idarecisi konumunda bulunanların VUK 153/A maddesi gereğince re’sen terkinine karar verildiği durumda idarecilerin işe başlama bildiriminde bulunması ve gerekli şartları sağlaması durumunda yeniden mükellefiyet tesis edilecektir. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin mükellefiyeti bulunmasına rağmen, ayrı bir tüzel kişilikleri bulunmamaktadır. İdarecilerin işe başlama bildirimde bulunabilmeleri için, söz konusu münhasıran sahte belge düzenleme fiilini işleme tarihinden itibaren iktisadi işletmelerde idareci konumunda bulunmaları gereklidir. Sahte belge düzenleme fiilinden önce idareci konumunda bulunanların mükellefiyet konusunda bir sorumlulukları yoktur. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin idarecilerinin terkin tarihi itibarıyla başka bir “*ticari, zirai veya mesleki*” bir faaliyetten dolayı mükellefiyetleri söz konusuysa veya ilgili mükellefiyetleri başka bir vergi dairesine nakil edildiyse mükellefiyetlik konusunda ilgili şartları sağlamasına gerek yoktur⁴⁰⁰.

³⁹⁸ Deloitte, a.g.e., <https://www.verginet.net/>, E.T. 8 Nisan 2025. <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, ‘Anayasa Mahkemesi’nin E: 2022/108 E., K: 2023/55 T: 22.03.2023 sayılı ilamı’, E.T. 8 Nisan 2025.

³⁹⁹ VUK 153/A maddesi ;478 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğinde ilgili duruma ilişkin örnekler aktarılmıştır.

⁴⁰⁰ Bkz. VUK Genel Tebliği Sıra No:478, m.4.1.2.

2.2.4.4. Tüzel Kişiliklerle İlişkili Sayılan Kişilere İlişkin VUK 153/A Maddesinin Uygulanması

VUK'un 153/A maddesi gereğince, re'sen terkinine karar verilen mükellefin tüzel kişi olması durumunda, ilgili mükelleflerin *“kanuni temsilcilerinin, yönetim kurulu üyelerinin, asgari yüzde 10 ve üzeri hisseye sahip olan gerçek veya tüzel kişilerin ya da bu kişilerin asgari yüzde 10 ve üzerinde hisseye sahip olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüslerin işe başlama bildiriminin alınması üzerine”* belirtilen şartları yerine getirmeleri halinde yeniden mükellefiyetleri tesis edilecektir. Tüzel kişiliği olmayan teşekkül idarecilerinde bahsedilen durumlar burada da geçerlidir. Burada dikkat edilmesi gereken husus, işe başlama bildiriminde bulunması gereken kişiler, başka bir mükellefiyet açmak istemeleri durumun da kendilerinden gerekli şartları yerine getirmeleri istenmelidir⁴⁰¹.

2.2.4.5. Sahte Belge Düzenleme Fiiline Katılanlara İlişkin VUK 153/A Maddesinin Uygulanması

Münhasıran sahte belge düzenleme fiiline iştirak eden kişiler açısından da ilgili teminat hükümleri uygulanmaktadır. İştirak eden kişilerin isimlerinin, vergi inceleme elemanları tarafından raporda belirtilmesi gereklidir. İlgili kişinin, mükellefle idarecilik veya yöneticilik ilişkisi içinde olup olmadığına bakılmamaktadır⁴⁰².

⁴⁰¹ Bkz. VUK Genel Tebliği Sıra No:478, m.4.1.3. Tebliğin 4.1.3. kısmında yer verilen örnek 5 şu şekildedir: *“G Limited Şirketi'nin mükellefiyet kaydı 24.06.2014 tarihi itibarıyla re'sen terkin edilmiştir. G Limited Şirketi' nin üç gerçek kişi ortağı vardır. H' nin yüzde 90, I' nin yüzde 4, İ' nin yüzde 4 ortaklık payı olup; İ aynı zamanda G Limited Şirketi'nin kanuni temsilcisi konumundadır. Başka bir vergi dairesi tarafından J Anonim Şirketi'nin işe başlama bildirimi alınmıştır. G Limited Şirketi'nde yüzde 4 ortaklık payı olan I' nin J Anonim Şirketi'nde yüzde 15 ortaklık payı vardır. Bay I' nin G Limited Şirketi'nde yüzde 10' dan az ortaklık payı olduğundan dolayı I, J Anonim Şirketi'ne herhangi bir şartı taşımadan işe başlama bildiriminde bulunur. İ' nin J Anonim Şirketi'ne yüzde 10' dan az bir payla ortak olması durumunda da teminata ilişkin madde hükümleri uygulanmayacaktır. Ama burada dikkat edilmesi gereken husus, Bay İ, G Limited Şirketi'nin kanuni temsilcisi konumunda olduğundan dolayı VUK 153/A hükmünde yer alan şartları taşımadan mükellefiyeti tesis edilmeyecektir. Bay İ' nin J Anonim Şirketi' ne “yönetim kurulu üyesi, kanuni temsilcisi, veya asgari yüzde 10 payla ortak olması durumunda ilgili teminat şartlarını yerine getirmesi istenir”*

⁴⁰² Bkz. VUK Genel Tebliği Sıra No:478, m.4.1.4 ; VUK Genel Tebliği'nin 4.1.6. kısmında, işe başlama bildiriminde bulunması gerekli olmayan mükellefler sayılmıştır: Tebliğin ilgili hükmünden de anlaşılacağı üzere işe başlamak bildirimi olmayan mükellefler, VUK 153/A hükmüne tabi değildir.

2.2.4.6. Mükellefiyet Olmaksızın Kayıt Dışı Faaliyet Yapanlara İlişkin Teminat Uygulaması

VUK'un 153/A maddesinde sayılan işe başlamayı bildirme yükümlülüğü olan kişilerden olmasına rağmen faaliyetlerini vergi dairesinin haberi olmaksızın gerçekleştirenlerden teminat istenmeksizin mükellefiyete ilişkin işlemler tesis ettirilmektedir⁴⁰³. Söz konusu durumda *“mükelleflerin tesis tarihine müteakiben vergi dairesi tarafından altmış gün içerisinde teminat verilmesi ve mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefin ve kendilerinin varsa tüm vergi borçlarının ödenmesi, yazılı olarak talep edilmektedir⁴⁰⁴”*. Mükellef faaliyetine devam etmek istiyorsa; mükellefe ve sayılan kişilere ait vergi borçlarının ödenmesi ve teminat tutarının ödenmesi gereklidir. Mükellefin, altmış gün içerisinde yükümlülüklerini yerine getirmemezse özel usulsüzlük yaptırımını uygulanmaktadır⁴⁰⁵.

2.2.4.7. Mükellefiyeti Bulunanlarla Ortaklığa Girme, Yönetici Olma ve Devir İşlemlerine İlişkin VUK 153/A Maddesinin Uygulanması

VUK'un 153/A maddesi birinci fıkrasında sayılan kişilerin⁴⁰⁶, *“bir adi ortaklığın, ticaret şirketinin veya tüzel kişiliği olmayan teşekkülün kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi, idarecisi, asgari yüzde on nispetinde ortağı olduğunun anlaşılması veya bunları devralması, söz konusu mükellefiyetlerin kısmen veya tamamen bunlara devrolunması durumunda yapılacak işlemler”* VUK'un 153. maddesinin üçüncü fıkrasında düzenlenmiştir. Birinci fıkra da sayılan kişilerin, ortaklık, yönetimde bulunma, devralma ve devrolma durumlarında ilgili durum *“faaliyeti devam eden mükellefin bağlı olduğu vergi dairesinin kayıtlarına girmesine*

⁴⁰³ VUK Genel Tebliği Sıra No:478 m.4.1.7.

⁴⁰⁴ Özetlemek gerekirse, mükellef kaydı olmaksızın faaliyetini sürdürüyorsa öncelikle vergi dairesi tarafından mükellefiyetin tesisi yapılmalıdır. Mükellefiyet tesisi yapılmasının amacı, vergi kayıp ve kaçakçılığını engellemektir. Mükellefiyet tesis edildikten sonra ilgili teminat hükümleri uygulama alanı bulmaktadır.

⁴⁰⁵ <https://www.resmigazete.gov.tr>, ‘28 Eylül 2024 tarihli, 32676 sayılı Resmi Gazete, Vergi Usul Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Sıra No:570)’, E.T.9 Nisan 2025. İfade edilmiş olduğu üzere Anayasa Mahkemesi’nin iptal kararı sonrasında ilgili madde hükümleri değişikliğe uğramıştır. Tezde, 2025 yılı itibarıyla güncel bilgilere ve rakamlara yer verilmektedir; VUK’a 7524 sayılı kanun değişikliğiyle vergi dairesinin haberi olmaksızın ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunup vergi zıyayına sebebiyet veren mükelleflere kesilecek vergi zıyayı cezasının yüzde 50 arttırılarak uygulanması gerektiği hüküm altına alınmıştır. Bkz. VUK m.344.

⁴⁰⁶ *“Gerçek ve tüzel kişilerle, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerin ve idarecilerinin”*.

müteakiben” söz konusu mükellefe vergi dairesince yazı tebliğ edilmektedir. Yazıda, tebliğ tarihini izleyen günden başlamak üzere, altmış gün içinde VUK’un 153/A maddesi gereğince teminat verilmesi ve mükellefin re’sen terkin durumu gerçekleştiğinden dolayı tüm vergi borçlarını ödemesi veya aynı süre içerisinde sayılan kişilerin statülerinin sonlandırılması istenmektedir. Mükellef, ilgili şartları yerine getiremediği takdirde yaptırımlarla karşı karşıya kalmaktadır. Mükellefe özel usulsüzlük cezası ve teminatın istenme tarihi itibarıyla tahakkuk etmiş tüm vergi borçları mükellef müşterek ve müteselsil sorumlu olmak üzere sayılan kişilerden istenmektedir. İlgili borçlar 6183 sayılı AATUHK gereğince takip ve tahsil edilmektedir. Statünün sona erdirilmesi, vergi dairesinin vermiş olduğu süreden sonra yapılsa da ilgili borçlar bakımından müşterek ve müteselsil sorumlu olan kişilerin borçların takibine devam edilmektedir. Vergi dairesinin vermiş olduğu altmış günlük süre içerisinde sayılan kişinin statüsünü sona erdirmek için hukuki işlem başlatmış mükellefler borçlardan sorumlu tutulamamaktadır⁴⁰⁷.

2.2.4.8. Teminat İadesine İlişkin Hükümler

Çalışmanın buraya kadar olan kısmında, teminata ilişkin hususlar detaylı bir şekilde anlatılmıştır. Bu bölümde ise verilen teminatların iadesine değinilmiştir. VUK’un 153/A maddesinin ilk üç fıkrasında anlatılan teminat uygulamalarına ilişkin teminat iadeleri, aynı maddenin yedinci fıkrasında hüküm altına alınmıştır. İlgili madde şu şekildedir: *“Birinci, ikinci, üçüncü fıkralarda sayılan teminat alınmasını gerektiren durumlarda, teminatın alınmasını takip eden takvim yılının başından itibaren üç yıl içinde sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç 359. maddede yer alan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin tespiti halinde başka bir vergi borcunun bulunmaması halinde mükellefe iade edilmektedir”*⁴⁰⁸. Madde söz konusu fiillerin işlenmesi durumunu da düzenlemektedir. Maddeye göre söz konusu fiillerin işlendiği tespit edilirse, fiilin VUK 153/A maddesinin fıkrası kapsamındaysa, re’sen terkin gerçekleştirilmektedir. Terkinin tarihi itibarıyla ödenmemiş ve ilgili fiillerden kaynaklı vergi borcunun teminattan mahsubu

⁴⁰⁷ <https://www.resmigazete.gov.tr>, ‘28 Eylül 2024 tarihli, 32676 sayılı Resmi Gazete, Vergi Usul Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Sıra No:570)’, E.T.9 Nisan 2025.

⁴⁰⁸ VUK m.153/A.

yapılmaktadır. Yapılan mahsup sonucunda artan tutarın olması durumunda, artan tutar mükellefe iade edilmektedir⁴⁰⁹. Tebliğ gereğince, teminatın iade edilebilmesi için takip eden yılın takvim yılının başından üç yıl geçtikten sonra, en geç üç ay içinde mükellefe vergi incelemesi yapılmalıdır. Teminatın iade edilebilmesi için herhangi bir vergi borcunun bulunmaması gereklidir⁴¹⁰. Vergi incelemesinin sonucunda, mükellefin amacının gerçekten de ticari, zirai veya mesleki bir faaliyet barındırdığı ama faaliyetle birlikte sahte belge fiilini işlediği sonucuna varıldıysa “*mükellefin tahakkuk etmiş ve işlenen fiilden doğan vergi borçları daha evvelden alınmış olan teminattan mahsup edilmektedir*”. Mükelleften, VUK’un 153/A maddesinin dördüncü fıkrası gereğince, yeniden teminat göstermesi istenir. Mükellefin istenilen teminatı gösterememesi durumunda özel usulsüzlük yaptırımı uygulanmaktadır⁴¹¹.

2.2.4.9. Mevcut Faaliyetleri Sırasında VUK’un 359. Maddesinde Yer Alan Sahte Belge Düzenleme Fiilini İşleyenlere İlişkin Teminat Uygulaması

VUK 153/A maddesinin dördüncü fıkrasında, ticari, zirai veya mesleki faaliyet yürütüp aynı zamanda VUK’un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme fiilini işleyenlere ilişkin durum düzenlenmiştir. Söz konusu sahte belge düzenleme fiilini, işleyen mükelleflerden teminat istenebilmesi için iki şartın yerine getirilmesi gereklidir. Vergi incelemesinde ilgili durumun belirtilmesi ve tarh edilen vergiyle kesilen cezaların kesinleşmesi gereklidir. Şartların gerçekleşmesiyle, mükellefin bağlı olduğu vergi dairesince, kesinleşme durumunun kayıtlara girmesine müteakiben mükellefe ilgili durumu belirten bir yazı tebliğ edilmektedir. Yazının mükellefe tebliğinden itibaren, belirlenen teminatı ödenmesi için altmış günlük süre verilmektedir. Diğer, durumlarda olduğu gibi bu durumda da mükellefin teminatı ödemediği durumda, mükellefe özel usulsüzlük cezası kesilmektedir⁴¹². Mevcut

⁴⁰⁹ VUK m.153/A.

⁴¹⁰ Vergi borcunun tutarının alınan teminat miktarını aşması durumunu VUK Genel Tebliği Sıra No:478 ve VUK’un 153/A maddesinin dokuzuncu fıkrası düzenlemektedir. Böyle bir durumda, teminat paraya çevrilip vergi borçlarına mahsup edilmektedir. VUK Genel Tebliği 570’ de değişiklik haliyle ilgili hüküm şu şekildedir: “*İlgili vergi daireleri, yukarıda belirtilen mahsup işleminin tamamlanmasına müteakiben yazıyla altmış gün içerisinde mükelleften tamamlanmasını istemektedir*”. Teminat tamamlanmazsa ilgili mükellefe özel usulsüzlük yaptırımı uygulanmaktadır.

⁴¹¹ VUK Genel Tebliği Sıra No:478 ; VUK Genel Tebliği Sıra No:570.

⁴¹² Burada dikkat edilmesi gereken bir husus vardır. Teminat isteme aşamasına gelinmeden açılan davalarda (tebliğde örnek olarak vergi inceleme raporuna istinaden yapılan tarhiyatlara karşı açılan davalarda), mükellef davanın kesinleşmesinden önce mükellefiyetini terk ettiyse bu aşamada

faaliyetlerini sürdürürken aynı zamanda VUK'un 359. maddesinde yer alan sahte belge düzenleme fiilini işleyen mükellefler bağlamında teminatların iadesi hususu da önceki başlıkta anlatılan teminat iadesi hususunda farklılıklar göstermektedir. Bu durumda, diğer fıkralara ilişkin teminat iadesi hususundan farklı bir süre öngörülmüştür. Diğer fıkralara ilişkin öngörülen süre takvim yılını takip eden yılın üçün yılın sonu şeklinde ifade edilmişken; burada beş yıl olarak ifade edilmiştir. Diğer teminat iadesi hususunda düzenlendiği üzere bu fiilleri işleyenlerin SMİYB kullanılması suçu hariç 359. maddede yer alan fiillerden birinin işlenmemesi ve vergi borcunun bulunmaması koşuluyla, artan teminat tutarı mükellefe iade edilmektedir. VUK 153/A maddesinde yer alan ilk üç fıkrasında üç yılın sonucunda ilgili suçların işlenip işlenmediğinin tespit edilebilmesi için en geç üç ay içerisinde vergi incelemesi yapılması gerekirken; mevcut faaliyetleri sırasında SMİYB kullanma suçu hariç diğer suçların işlenmesi durumunda özel bir inceleme yapılmamaktadır⁴¹³. Başka nedenlerden dolayı yapılan vergi incelemeleri neticesinde, mükellefin VUK 153/A maddesinin dördüncü fıkrası kapsamında söz konusu suç teşkil eden fiilleri işlediği tespit edilirse vergi borçları ve işlediği fiilden kaynaklanan vergi borçları teminattan mahsup edilip ilgili mükelleften yeniden bir teminat istenmektedir. Yeni teminatın hesaplanmasında mahsup edilen teminat tutarı da düşürülmektedir. Mükellef istenilen teminatı altmış gün içerisinde göstermemesi durumunda özel usulsüzlük yaptırımına tabi tutulur⁴¹⁴.

Mevcut faaliyetleri sırasında, VUK'un 359. maddesi gereğince sahte belge düzenleme fiilini işleyen mükellefler açısından önemli diğer bir husus da teminat süresi içerisinde veya iadesi sonrasında, ilgili sürede işi terk ettikleri durumda ne yapılması gerektiğine ilişkindir. Mükellef teminat iadesi süresi olan beş yıllık süre dolmadan faaliyetini terk ederse SMİYB kullanılması suçu hariç olmak üzere, VUK'un 359. maddesinde ifade edilen fiillerden herhangi birini işlemediği tespit edilirse, mükellefin başka bir vergi borcu yoksa teminat mükellefe iade edilmektedir. Ancak mükellefin vergi borcu varsa, ilgili borç her zaman olduğu gibi teminattan

teminat istenmemektedir. Burada da teminat şartındaki ifade geçerlidir. Bkz. VUK Genel Tebliğ Sıra No:478, m.5.1.3 ; VUK Genel Tebliği, Sıra No:570.

⁴¹³ VUK Genel Tebliği, Sıra No:478 gereğince ilgili durumun tespiti diğer incelemeler neticesinde tespit edilmektedir, m.5.2.1.

⁴¹⁴ VUK Genel Tebliği, Sıra No:570. m.11. Artan tutar mükellefe iade edilmektedir

mahsup edilir ve artan tutarın olması durumunda mükellefe iade edilmektedir⁴¹⁵. Teminatın iadesi gerçekleştikten sonra, mükellefin yeniden işe başlaması halinde mükellefiyet idarece kendiliğinden teminat istenmeksizin açılmaktadır. Mükellefiyetin, idare tarafından re'sen açılmasına rağmen ilgili vergi dairesi, mükellefin işe başlama bildirimi üzerine yazıyla tebliğ tarihinden itibaren altmış günlük süre içerisinde mükelleften teminat göstermesini istemektedir⁴¹⁶.

2.2.4.10.3568 Sayılı Kanuna Tabi Olanlara İlişkin VUK 153/A Maddesinin Uygulanması

3568 sayılı “Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik” hakkında kanun ilgili meslek mensuplarına ilişkin düzenlemeleri içeren bir kanundur. Bu kanun SMM ve YMM’ye ilişkin “*mesleğin amacını, genel özelliklerini, sorumluluklarını, oda ve birliğe ilişkin*” hususları aktarmaktadır. Kanunun ilk maddesinde “*kanunun amacı*” düzenlenmiştir. Mesleğin, birliğin ve odaların amacı kanunda “*işletmelerde faaliyetlerin ve işlemlerin sağlıklı ve güvenilir şekilde işleyişini sağlamak, faaliyet sonuçlarını ve resmi mercilerin istifadesine tarafsız bir şekilde sunmak ve yüksek mesleki standartları gerçekleştirmek*”⁴¹⁷ olarak ifade edilmiştir. Kanun sözü itibariyle ele alındığında SMM ve YMM meslek mensubu olanların, görevlerinden biri de gerçek durumları bildirmektir. Bu bağlamda, SMM ve YMM meslek mensupları edinmiş olduğu bilgileri resmi makamlara doğru bir şekilde sunmalıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı, SMM ve YMM’lerin hukuk dışı yollara sapmasını engellemek için VUK 153/A maddesinde söz konusu yaptırımları düzenlemiştir⁴¹⁸.

VUK 153/A hükmünde, 3568 sayılı kanun kapsamında meslek mensubu olarak ifade edilen SMM ve YMM’lere ilişkin iki farklı durumu⁴¹⁹ düzenlemektedir. VUK 153/A maddesinin birinci fıkrasındaki re’sen terkin edilen mükellefin düzenlemiş

⁴¹⁵ VUK Genel Tebliği Sıra No:478, m.5.2.2.

⁴¹⁶ VUK Genel Tebliği Sıra No:570, m.13.

⁴¹⁷ <https://www.mevzuat.gov.tr>, ‘3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu’, E.T.11 Nisan 2025.

⁴¹⁸ S. Doldur, ‘3568 Sayılı Kanuna Tabi Meslek Mensuplarına Vergi Usul Kanunu Uyarınca Teminat Uygulaması’. *Vergi Raporu*, sayı:182, Kasım 2014, s.1-8. E.T.11 Nisan 2025.

⁴¹⁹ Buradaki ayırım da diğer ayırımlarda olduğu gibi, VUK 153/A’nın birinci fıkrası ve dördüncü fıkrası şeklinde fiiller olarak ikiye ayrılmıştır.

olduğu, münhasıran sahte belge düzenleme fiiline meslek mensuplarının iştirak etmesi durumunda, iştirak eden meslek mensuplarına “*üç yıl süreyle geçici olarak mesleki faaliyetten alıkoyma cezası uygulanmaktadır*”⁴²⁰. İştirake ilişkin hükümler, TCK’da düzenlenmiştir. TCK, iştirakten söz edebilmek için kasten ve hukuka aykırı bir fiilin işlenmesini yeterli görmüştür⁴²¹. İştirak fiilinden sorumlu olmak için, suçun en azından teşebbüs aşamasına gelmesi gereklidir. Ancak meslek mensuplarını, mesleki faaliyetten alıkoymak için, iştirakten dolayı kesilecek vergi ziyai cezasının kesinleşmesi şarttır⁴²². Üç yıllık sürenin sonunda, meslek mensuplarının yeniden işe başlamak istemesi durumunda kendisinden bir ay içerisinde VUK 153/A maddesi gereğince teminat istenmektedir. Meslek mensupları, teminat gösteremezse, özel usulsüzlük yaptırımını uygulanmaktadır⁴²³.

Meslek mensuplarına ilişkin bilinmesi gereken diğer bir husus üç yıllık süre içerisinde, ilgili kişilerin başka bir faaliyet yürütüp yürütmeyeceği durumuna ilişkin 478 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğinin, 4.5.1.3. kısmında düzenleme yapılmıştır. Bu hüküm gereğince iş faaliyetinin 3568 sayılı Kanunu’nun 2. maddesinde yer alan, “*Meslek Konusu*”⁴²⁴ başlığı altında düzenlenen alanlardan olmaması şartıyla meslek mensupları faaliyette bulunabilmektedir. Ayrıca meslek mensuplarının, başka bir faaliyete geçmesi durumunda VUK 153/A maddesi uygulanmamaktadır⁴²⁵.

⁴²⁰ VUK Genel Tebliği Sıra No:478, m.4.5.1.1.

⁴²¹ 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu, m.40.

⁴²² Bkz. VUK Genel Tebliği Sıra No:478, m.4.5.1.1.

⁴²³ Burada teminat miktarı hususunda, VUK 153/A’ nın ilk fıkrasındaki güncel rakamlar ve bahsettiğimiz meslek mensuplarına ilişkin teminat tutarı (koyu şekilde gösterilenler), farklı tutarlarda gösterilmiştir. Burada kanuni rakamın içinde, 440.000 TL yazmaktadır. VUK 153/A’ nın ilk fıkrasında bu tutar kanuni rakamın içinde 990.000 TL’ydi. Burada önemli olan husus, bu rakamların yıllar bazında değiştiğinin bilinmesi önem arz etmektedir. Rakamlar yeniden değerlendirilme oranında arttırılmaktadır. İlgili tutarlar için; 30.12.2024 tarihli, 32768 sayılı Resmi Gazete, akt(Güven YMM, <https://guvenymm.com.tr/>, ‘Teminata İlişkin Güncel Tutarların İfade Edildiği Yazı’, E.T. 15 Nisan 2025). 2025 yılı itibarıyla güncel tutarlara buradan ulaşılmıştır. Diğer hususlarda, girmesine müteakiben, kayıtlara intikal etmesi şeklindeyken burada bir ay ifadesi olarak düzenlenmiştir.

⁴²⁴ Bkz. 3568 sayılı Kanunu’nun 2. maddesinde mesleki konular sayılmıştır.

⁴²⁵ VUK Genel Tebliği Sıra No:478, m.4.5.1.2 ; Teminatların iadesine ilişkin husus tebliğin 4.5.2. bölümünde düzenlenmektedir. “Teminat iadesi hususu bir önceki başlıkta ifade etmiş olduğumuz teminat iadesine ilişkin (Ticari, zirai, mesleki faaliyetleri sırasında VUK 359’ da yer alan fiilleri işleyenler hakkındaki teminat iadesi), hususla aynıdır. Burada da öngörülen süre ilgili takvim yılını takvim eden yılın başından itibaren beş yılın sonundadır. Burada da bir önceki başlıkta ifade edildiği üzere, özel bir vergi incelemesine gerek yoktur. Beş yıllık süre içerisinde yeniden söz konusu fiillere iştirak edildiğinin tespit edilmesi halinde, meslekten çıkarma cezası uygulanmaktadır.

Meslek mensuplarına ilişkin diğerk bir durumda, mevcut faaliyetinin yanında sahte belge düzenleme fiiline iştirak edilmesi durumudur⁴²⁶. Bu durumda diğerk durumda olduğu gibi iştirak durumunda kesilen vergi ziyayı cezasının kesinleşince vergi dairesi kayıtlarına intikal ettiği tarihten itibaren bir ay içerisinde mükellefe yazı gönderilmektedir. Teminata ilişkin diğerk durumlarda da istenildiği üzere, mükelleften altmış günlük süre içerisinde teminat göstermesi istenmektedir⁴²⁷.

2.3. Mükellefiyet Kaydının Risk İşlemine İstinaden Re'sen Terkininin Şartları ve Özellikleri

Re'sen terkin türlerinden üçüncüsü de VUK'un 160/A maddesinde hüküm altına alınan risk analiz ve değerlendirmeleri bağlamında gerçekleştirilen işlemlerdir. Risk esasına dayanan re'sen terkin türü 05.12.2019 tarihli ve 7194 sayılı Kanunla VUK'a eklenmiştir. Buna ilişkin ilişkin ayrıntılar da, 520 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'nde düzenlenmiştir. Tebliğin amacına bakıldığında, belgenin vergisel olaylarda öneminin vurgulandığı görölmektedir. Ayrıca tebliğde, kayıt dışı ekonominin ve kaçakçılığın önlenmesinde diğerk re'sen terkin türlerinin yeterli olmadığını bu nedenle yeni bir düzenleme olarak risk analizlerine dayanan re'sen terkin türünün getirildiği de vurgulanmıştır⁴²⁸. Kurt, konuya ilişkin çalışmasında: *“vergisel suçlarda öngörölen parasal yaptırımların ve hürriyeti bağlayıcı cezanın yeterli olmadığından dolayı, yeni bir model olarak VUK 160/A maddesinin düzenlendiğini”* ifade etmiştir⁴²⁹.

VUK 160/A maddesine göre mükellefin kaydının re'sen terkin edilme usulü şu şekildedir: *“Mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, mükellefin ödemiş olduğu vergi tutarları, mükellefiyetin sürdüğü iş yerinde çalışan sayısı, vergi kanunlarının kendisine yüklemiş olduğu vergisel yükümlölükleri yerine getirip getirmediği”* gibi hususlar göz önünde bulundurularak mükellefiyete ilişkin vergisel

⁴²⁶ Mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilenlerden olmayıp, mevcut faaliyetinin yanında sahte belge düzenleme fiiline iştirak eden meslek mensupları bu kapsamdadır.

⁴²⁷ Beş yıllık süre içerisinde aynı fiillere iştirak edilmesi durumunda, yeniden teminat istenerek mezkur madde uygulanmaktadır. Bkz. VUK 153/A,

⁴²⁸ 520 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği. (Söz konusu tebliğlere dipnotlarda yer verirken ilk dipnotta link paylaşımı yapıldıktan sonra diğerk dipnotlarda kısaca künyesi yazılmıştır)

⁴²⁹ S. Kurt, 'Sahte Belge Düzenlemenin Önlenmesinde VUK 160/A'nın Önemi'. *Vergi Raporu*, sayı.307, Nisan 2025, s.82.

uyum seviyesinin tespit edilmesi için Bakanlık tarafından analiz ve değerlendirme yapılması gereklidir. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılacak risk analiz ve değerlendirmeleri sonucunda, mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu saptanırsa mükellefin vergi incelemesine sevkı gerçekleştirilir ve ilgili mükellef nezdinde yoklama yapılmaktadır. Yoklama işleminin ardından, Bakanlığın belirlemiş olduğu esaslar da göz önünde bulundurularak vergi dairesinin, yapılan yoklama sonucunda riskin yüksek olduğuna ilişkin görüşü ve defterdarın da onayıyla re'sen terkin işlemi gerçekleştirilmektedir⁴³⁰. Mükellefin risk işlemine istinaden re'sen terkininden sonra terkinin iptali için açacağı davada vergi mahkemeleri, mükellefin sahte fatura düzenleme riskinin olmadığına kanaat getirirse söz konusu idari işlem hukuka aykırılık teşkil etmektedir⁴³¹. Mahkeme inceleyeceği iptal davasında mükellefin sahte fatura düzenleme fiilinin işlenmesine kesin olarak kanaat varmayıp somut olayda riski yeterli görmesi idari işlemin hukuka uygunluğu için yeterlidir⁴³². Mahkeme riski yetersiz görmesi durumunda idari işlemin hukuka aykırı olduğuna hükmetmiştir⁴³³.

VUK 160/A maddesinde ifade edildiği üzere, risk analiz ve değerlendirmelerinde Bakanlığın belirlemiş olduğu esasların göz önünde bulundurulması gerektiği görülmektedir. 520 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'nin 4.1.1.bölümünde Bakanlığın belirlemiş olduğu esasların neler olduğuna ilişkin düzenlemesinde; *“mükellefin kendisi tarafından beyan etmiş olduğu bildirimler ve beyannameler, sicil, ortaklık, tahakkuk, tahsilat ve mükellefiyete ilişkin diğer bilgiler, kamu kurum ve kuruluşlarından alınan gümrük beyannameleri, kapasite raporu, yatırım ve teşvik belgesi gibi belgelerin”* göz önünde bulundurulması gerektiği yer almaktadır. Rençber ve Ovalıoğlu, çalışmasında ilgili tebliğ hükmünde, *“gibi”* edatının kullanıldığından dolayı risk analiz ve değerlendirmelerinde bu hususlarla sınırlı kalınmayacağını ifade etmiştir⁴³⁴.

⁴³⁰ Kurt, a.g.e., s.76 ; Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., 91 ; Ö. Akkaya, ‘Vergi Usul Kanunu 160/A Maddesinin Bir İdari İşlem Olarak Derinlemesine İncelenmesi2. <https://www.alomaliye.com>, E.T. 12 Nisan 2025 ; VUK Genel Tebliği Sıra No:520 ; VUK m.160/A.

⁴³¹ Gaziantep BİM 1. VDD, 25.10.2024 tarih ve E:2024/1571, K:2024/2170 sayılı istinaf reddinin kararından aktaran (Aydemir, a.g.e., s.244, dp.386)

⁴³² Adana BİM 1.VDD, 06.12.2023 tarih ve E:2023/2267, K:2023/2880 sayılı ilamdan aktaran (Aydemir, a.g.e.,s.244, dp.387)

⁴³³ Erzurum BİM VDD, 06.11.2024 tarih ve E:2024/393, K:2024/1255 sayılı ilamdan aktaran (Aydemir, a.g.e., s.244, dp.388)

⁴³⁴ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.92 ; İncelenmesi gereken hususlar, alt başlıklarda ifade edilecektir.

Risk işlemlerine ilişkin yasa ve tebliğ hükümleri incelendiğinde, risk esasına ilişkin bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Defaten değinmiş olduğumuz üzere vergi hukukunda kanunilik ilkesi geçerlidir. Risk sınıflandırmasının düzenlemelerde yer almaması doktrin tarafından eksiklik olarak ifade edilmiştir⁴³⁵.

Vergi dairesince gerçekleştirilecek yoklama işlemine istinaden mükellefin re'sen terkin edilmesi vergi dairesinin görüşü ve defterdarın onayıyla mümkündür. Mükellefin bilinen adresinde yoklama işlemi gerçekleştirilmektedir⁴³⁶. Bu bağlamda mükellefin bilinen adresinde bulunmaması durumunda, ikinci yoklama 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanunu gereğince kayıtlı adreste yapılmaktadır⁴³⁷. Yoklama işleminde dikkat edilmesi gereken hususlar, gayri faal mükelleflere ilişkin yapılan yoklama işlemlerinde dikkat edilmesi gereken hususlarla benzerlik göstermektedir. Yoklama işleminde dikkat edilmesi gereken hususlar *“mükellefin ilgili iş yerindeki faaliyetinin statüsü, faaliyete devam edip etmediği, işletmeye ilişkin kapasite, kapasite raporları, işletmede yer alan demirbaş ve teçhizat durumu, emtia mevcudu, çalışan sayısı”* şeklinde sayılmıştır. Yoklama tutanaklarında diğer önemli bilgilere de yer verilebilmektedir. İhtiyaç görülen durumlarda, yoklama tutanağı *“mükellefin iş yerinin bulunduğu yerde oturan komşuların, bulunmuş olduğu sitenin yöneticisinin, muhtarın vb. kişilerin de”* ifadesi alınabilir ve bu hususlara yoklama tutanağında yer verilebilir. Yoklama tutanaklarındaki tespitlerin *“kesin ve somut”* olması gereklidir⁴³⁸.

⁴³⁵ Ö.F. Arslan ve Ö. Akçay, 'Vergi Usul Kanunu'nun 160/A Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Genel Tebliğ Taslağı Üzerine Görüş ve Öneriler', *Vergi Raporu* sayı: 249, Haziran 2020, s.17'den aktaran (Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.92)

⁴³⁶ Yoklamaya ilişkin detaylı hususlar ikinci bölümün ilk başlığı altında anlatılmıştır. Burada gerçekleştirilecek yoklama işlemlerinde de orada anlatılan usul geçerlidir. Rençber ve Ovalıoğlu amaçsal olarak, VUK 160/A kapsamında gerçekleştirilecek yoklama işlemlerinin amacının, diğer yoklama işlemlerinin amacından farklı olduklarını, VUK 160/A maddesinde yer alan riske istinaden re'sen terkin türüne ilişkin gerçekleştirilen yoklama işlemlerinde amacın maddi gerçeklikten ziyade, mükellefin sahte belge kullandığına ilişkin somut bilgi ve belgelere ulaşmak olduğunu söylemişlerdir. Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.92.

⁴³⁷ *“Gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin, tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin 5490 sayılı Kanun gereğince kayıtlı adresleri”* Bkz. VUK Genel Tebliği Sıra No:520

⁴³⁸ Kocaeli 2. Vergi Mahkemesinin bu doğrultuda vermiş olduğu karar mevcuttur. İlgili karar için, <https://caglayanymm.com/vuk-160-a-faal-sirketin-re'sen-kapatilamayacagi-kocaeli-2vergi-mahkemesi>, 'VUK 160/A Faal Şirketin Re'sen Kapatılamayacağı Hakkındaki Kocaeli 2. Vergi Mahkemesi'nin Vermiş Olduğu Karar', E.T. 12 Nisan 2025; Önceki bölümlerde yoklama başlığı altında detaylı bilgiler verilmişti. Yoklamaya ilişkin yargı kararları için bkz. Aydemir, a.g.e., s.248-255. Aydemir, ilgili sayfa aralıklarında yoklama işlemlerinin risk temelli re'sen terkin işleminde önemli veriler olduğunu ifade etmiştir. Aydemir yoklama tutanağındaki bilgilerin olumsuz olması durumunda mükellefi negatif etkilediğini söyleyerek mükellefin yoklama tutanağındaki verilerin olumsuz olması durumunda VUK 160/A bağlamında re'sen terkin edilebileceğini, yoklama tutanaklarındaki kayıtların

Bakanlıkça yapılan analiz ve değerlendirmelerle, yoklama işlemine tespit edilen hususlar, vergi dairesince oluşturulan üç kişilik bir komisyon tarafından değerlendirmeye alınmaktadır. Vergi dairesince oluşturulan üç kişilik komisyonun dikkate alması gereken hususlar řunlardır⁴³⁹:

-“Tarh zamanaşımı süresi için dikkate alınmak suretiyle, ilgili dönemlere ilişkin beyanname ve BA-BS bildirimleri

-Mükellefe ilişkin yapılan önceki yoklamaların tutanakları

-Tahakkuk, tahsilat, vergi borcu bilgileri

-Mükellefin ticari ilişki yürütmüş olduğu diğer mükelleflere ilişkin bilgiler ve diğer mükelleflere ilişkin sahte belge kullanma ve düzenleme suçunun işlenip işlenmediğinin tespiti

-Vergi dairesinde bulunan diğer bilgi ve kayıtlar(mükellefe ilişkin kira sözleşmeleri, elektronik belgeler), gibi ölçütlerin kapasite ve beyanla uyumlu olup olmadığı komisyonca değerlendirilmektedir”⁴⁴⁰.

Komisyon yapmış olduğu değerlendirme neticesinde mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğundan dolayı mükellefin re’sen terkin edilmesi kanaatine vardıysa gerekçeleriyle birlikte tutanak altına alınarak defterdarın onayına sunulmaktadır. Defterdar, komisyonun görüşüne onay vermesi halinde “*defterdarın onay vermiş olduğu tarih itibariyle*” mükellefiyet re’sen terkin edilmektedir. Re’sen terkin kararı mükellefe tebliğ edilerek, mükellefin idari işlemden haberdar olması sağlanır.

Mükellefin vergi davalarında, dava açma süresi tebliğ tarihini izleyen günden başlamaktadır. Komisyonun mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksekliğine

mükellefin lehine olması durumunda da, bunun re’sen terkin bağlamında mükelleflerin lehine olduğunu yargı kararları bağlamında ifade etmiştir.

⁴³⁹ Üç kişilik komisyon hakkında verilmiş olan önemli bir yargı kararı mevcuttur. Ankara BİM 4.VDD, 31.10.2024 tarih ve E:2024/2388, K:2024/3269 sayılı ilamdan aktaran (Aydemir, a.g.e.,s.257, dp.407). Mükellefiyet kaydı VUK 160/A maddesince re’sen terkin edilen mükellef ilgili kararın üç kişilik komisyonun değerlendirmesi olmaksızın verildiğini söyleyerek yargı yoluna başvurmuştur. Vergi mahkemesi ilgili kararı iptal etmiş, idare tarafından istinaf yoluna başvurulmuştur. Ankara 4. BİM istinaf başvurusunda, söz konusu düzenlemenin, kanunla düzenlenmediğini, tebliğe ilişkin düzenlemenin idarenin iç işleyişi olduğunu ifade ederek vergi mahkemesi kararına katılmayarak söz konusu idari işlemleri hukuka uygun bulmuştur

⁴⁴⁰ VUK Genel Tebliği Sıra No:520. İlgili tebliğ hükmünde komisyonun mükelleflerden ek bilgi ve belge de isteyebileceği ifade edilmiştir.

ilişkin kanaatine, defterdarın onay vermemesi durumunda, mükellefe ilişkin herhangi bir işlem gerçekleştirilmeden ilgili işlem GİB aracılığıyla riske ilişkin bilgileri aktaran birime bildirilmektedir⁴⁴¹. Vergi dairesince oluşturulan komisyon tarafından, mükellefe ilişkin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olmadığına ilişkin kanaate varıldıysa, defterdarın da ilgili tutanağa onay vermesi halinde; mükellefiyete ilişkin herhangi bir işlem tesis edilmeden söz konusu durum gerekçeleriyle birlikte GİB aracılığıyla risk analiz ve değerlendirmelerini aktaran birime bildirilmektedir⁴⁴². Defterdar, komisyonun riski yüksek bulmadığına ilişkin kararına katılmazsa defterdar gerekçelerini de belirtmek şartıyla komisyona yeniden değerlendirilmek üzere sunar. Komisyon yeni bir değerlendirme yaparak durumu yeniden defterdara sunmaktadır⁴⁴³.

Tebliğ hükümlerinde, komisyonun değerlendirme süresi, değerlendirmenin defterdara tanziminden itibaren kaç gün içerisinde işlemin yapılması gerektiği hususları yer almamaktadır. Arslan ve Akçay, komisyon değerlendirme süreçlerine yönelik makul süre belirlenmesi gerekliliğini vurgulamıştır⁴⁴⁴.

2.3.1. VUK 160/A Maddesi Bağlamında Teminat Uygulaması

Defterdarın onayından sonra mükellefiyeti re'sen terkin edilen mükelleflere gerekli teminat şartlarını yerine getirmeleri durumunda, mükellefiyetin re'sen terkin edildiği tarih itibarıyla yeniden mükellefiyet tesis edebileceklerdir. VUK 160/A maddesindeki teminat şartları önceki re'sen terkin türü olan münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla re'sen terkindeki teminat şartlarına bazı süreler dışında benzerlik göstermektedir⁴⁴⁵.

Mükellefin defterdarın onayıyla re'sen terkin edildiği tarihten itibaren ilgili re'sen terkin kararının mükellefe tebliğ edildiği tarihten itibaren bir ay içerisinde, bağlı bulunduğu vergi dairesine başvurarak sahte belge düzenleme riskinin yüksek bulunduğu dönemde mükellef tarafından düzenlenen belgelerdeki toplam tutarın VUK 153/A maddesinde yer alan teminat tutarları aralığında olması şartıyla toplam belge

⁴⁴¹ VUK Genel Tebliği Sıra No:520, m.4.2.1 ; Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.92. ; İYUK m.8.

⁴⁴² VUK Genel Tebliği Sıra No:520, m.4.2.2.

⁴⁴³ VUK Genel Tebliği Sıra No:520, m.4.2.2.

⁴⁴⁴ Arslan ve Akçay, a.g.e., s.19'dan aktaran (Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.92). Arslan ve Akçay'ın eserlerine ulaşamadığından söz konusu bilgiye Rençber ve Ovalıoğlu'nun çalışmasından ulaşılmıştır.

⁴⁴⁵ VUK 160/A.

tutarının yüzde onunun teminat gösterilmesi ve mükellefin tüm vergi borçlarını ödemesi şartlarının birlikte gerçekleşmesi durumunda mükellefiyet yeniden tesis edilmektedir. Mükelleflerin re'sen terkin edildiği tarihle yeniden mükellefiyetin tesis edildiği tarih arasında verilmeyen beyannameler, bildirimler ve tahakkuk eden vergiler de mükellefiyetin yeniden tesis edildiği tarihten itibaren bir aylık süre içerisinde ödemesi gereklidir⁴⁴⁶.

Münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla re'sen terkin edilen mükelleflere ilişkin teminat kısmında ifade etmiş olduğumu üzere mükelleflerle ilişkili kişilerin de işe başlama bildiriminde bulunmaları halinde teminat şartlarını yerine getirmeleri gereklidir. İşe başlama bildirimde bulunarak gerekli teminat şartlarını yerine getirmeleri gereken kişiler şunlardır⁴⁴⁷:

-“Mükellef serbest meslek erbabıysa, kendisi

-*Şahıs işletmesi söz konusuysa ilgili işletmenin sahibi. “520 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği’nde şahıs işletmesi ticari kazançları gerçek ve basit usulde vergilendirilen gerçek kişilerle, zirai kazançları gerçek usulde vergilendirilmesi gereken çiftçilerin sahip olduğu işletmeler olarak ifade edilmiştir”⁴⁴⁸*

-*Adi ortaklıklardan her biri*

-*Ticari şirketin varlığında, şirketin kendisi, kanuni temsilcileri, yönetim kurulu üyeleri, söz konusu şirketin asgari yüzde 10 hissesine sahip olan gerçek ya da tüzel kişiler ya da söz konusu kişilerin asgari yüzde 10 ve üzeri hisseye sahip olduğu veya yönetiminde bulundukları teşebbüsler*

-*Teşekkülün tüzel kişiliğinin olmadığı durumlarda bunları idare edenler*

-*Üst maddelerde ifade edilen tüm kişilerin; ortağı oldukları adi ortaklıklar kanuni temsilcisi, yönetim kurulu üyesi şirket sermayesinin asgari yüzde 10’ una sahip oldukları ticaret şirketleri veya idare etmiş oldukları tüzel kişiliği olmayan teşekkülleri tarafından verilen işe başlama bildiriminin verilmesi üzerine VUK 160/A maddesinde belirtilen teminat şartları yerine getirilmeden mükellefiyet açılmayacaktır”⁴⁴⁹.*

⁴⁴⁶ VUK Genel Tebliği Sıra Numara:520, m.5.1.

⁴⁴⁷ Teminat hususu komplike bir konu olduğundan dolayı burada tekrar amacıyla kişilere yeniden yer verdik.

⁴⁴⁸ VUK Genel Tebliği Sıra Numara:520, m.5.2.

⁴⁴⁹ VUK Genel Tebliği Sıra Numara:520, m.5.2.

2.3.1.1. Vergi İnceleme Raporu Sonucunun Münhasıran Sahte Belge Düzenlenmesi Amacıyla Re’sen Terkinine Karar Verilmesi Şeklinde Gelmesinin Sonuçları

VUK 160/A maddesinin dördüncü fıkrasında, vergi inceleme raporunun sonucuna göre oluşabilecek durumlar hüküm altına alınmıştır. Vergi inceleme raporunda, mükellefin ticari, zirai veya mesleki bir faaliyeti olmaksızın münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyeti re’sen terkin ettirilmesi gerektiği şeklinde kanıya varıldıysa ve mükellef de VUK 160/A maddesinde re’sen terkin edildikten sonra yeniden mükellefiyet tesis ettirdiyse mükelleften alınan teminat *“vergi incelemesi kapsamında incelenen borçlar dahil, iade tarihi itibarıyla bulunan vergi borçlarına mahsup edilerek artan tutarın bulunması durumunda söz konusu tutar mükellefe iade edilmelidir”*⁴⁵⁰. Söz konusu durumda, mükellefiyetin kaydı vergi inceleme raporunun öngördüğü tarihte terkin edilmektedir⁴⁵¹. Mükellefin, re’sen terkin edildikten sonra, yeniden mükellefiyet tesis ettirmemesi durumunda mükellefin kaydı vergi inceleme raporunda öngörülen tarihte terkin edilmektedir. Raporda re’sen tarihinden farklı olarak bir tarihin olması durumunda ilgili kayıtların düzeltilmesi yapılarak mükellefe ilişkin işlemler yapılmalıdır. VUK 153/A maddesinde sayılan mükellefle ilişkili kişiler hakkında da mükellefiyet tesisine ilişkin hususlar uygulanmaktadır⁴⁵².

Mükellefiyet kaydı terkin edilen kişilerin yeniden işe başlama bildiriminde bulunup teminat şartını da yerine getirerek mükellefiyet tesis edilmesinden sonra vergi inceleme raporunun münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyeti tesis edildiğinin tespiti durumunda, ilgili mükellefler yeni işlerine başlarken teminat şartını yerine getirdiklerinden dolayı yeni mükellefiyetlerine dair herhangi bir işlem yapılmamaktadır. Mükellef tarafından verilen teminat tutarı, teminatın verildiği takvimi takip eden yılın başından itibaren üç yıl içerisinde SMİYB kullanılması hariç VUK’un 359. maddesindeki fiillerin işlenmediğinin tespitiyle birlikte mükellefe iade edilmektedir⁴⁵³.

⁴⁵⁰ VUK 160/A.

⁴⁵¹ VUK Genel Tebliği Sıra Numarası:520, m.6.

⁴⁵² VUK Genel Tebliği, Sıra Numarası 520, m.6.1.2.1.

⁴⁵³ VUK 153/A ; VUK Genel Tebliği Sıra Numarası:520, m.6.1.2.2.1.

Mükellefler ilişkili kişilerin re'sen terkin edildikten sonra yeniden işe başlama bildiriminde bulunarak mükellefiyet tesis ettirenlere ilişkin vergi inceleme raporunda, ilgili mükelleflerin münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla re'sen terkin kararına varıldıysa, kişilerin yeni tesis edilen mükellefiyet kaydına herhangi bir işlem yapılmamaktadır. Hukuk düzeni, önceki durumda olduğu gibi bu durumda da gerekli şartları yerine getiren kişilerin işe başlama bildiriminde bulunarak açmış oldukları mükellefiyet kayıtlarını korumaktadır⁴⁵⁴.

2.3.1.2. Vergi İnceleme Raporu Sonucunun Mevcut Faaliyetin Yanında Sahte Belge Düzenleme Fiilinin de İşlendiği Şeklinde Gelmesinin Sonuçları

VUK 160/A maddesinin dördüncü fıkrasında, yapılan vergi inceleme raporunun sonucunun mevcut bir faaliyetin olup mevcut faaliyetinin yanında sahte belge de düzenlendiğine ilişkin kararında kanaat getirildiyse, ilgili mükelleflere VUK 153/A maddesinin dördüncü fıkrası gereğince işlem tesis edileceği düzenlenmiştir. Aynı madde de mükelleflerden daha önceden alınmış olan teminatların söz konusu cezaların ve tarhiyatların kesinleşmesine kadar teminat iadesi hususunun gerçekleşmeyeceği de ifade edilmiştir⁴⁵⁵.

VUK 153/A maddesinin dördüncü fıkrası daha öncede ifade etmiş olduğumuz üzere vergi inceleme raporu sonucunda ilgili fiili işledikleri kesinleşenlerden teminat istenme durumudur. İlgili maddede teminat gösterme süresi altmış gün olarak belirlenmiştir. VUK 160/A maddesinde teminatların iadesi ve eksik teminatların tamamlattırılması hususunda da VUK 153/A maddesine atıf yapılmıştır. VUK 153/A maddesinin birinci fıkrasına yönelik olarak uygulanan teminat iadesi hususunun uygulanması gerektiği, ilgili teminatların tamamlattırılması ve borca mahsup durumlarına ilişkin düzenlemenin de VUK'un 153/A hükmünün dokuzuncu fıkrası olduğu hüküm altına alınmıştır⁴⁵⁶.

⁴⁵⁴ VUK 153/A; VUK Genel Tebliği Sıra Numarası 520, m.6.1.2.2.2.

⁴⁵⁵ VUK 160/A.

⁴⁵⁶ Bkz. VUK 153/A maddesinin 9.fıkrası.

2.3.1.3. Vergi İnceleme Raporu Sonucun Sahte Belge Düzenlenmediğinin Tespit Edildiği Şeklinde Gelmesinin Sonuçları

Vergi incelemesine ilişkin raporun sonucunda sahte belge düzenlenmediği kanaatine varılması durumunda, vergi dairesi tarafından mükellefe yazı yazılarak re'sen terkin edilen mükellefiyete ilişkin verilmeyen beyanname ve bildirimlerin yazının tebliğ edilmiş olduğu tarihten itibaren bir ay içerisinde verilmesi gerektiği ve mükellefin tahakkuk eden vergilerinin de aynı süre içerisinde ödenmesi gerektiğinin mükellefe bildirimi yapılmaktadır. Ayrıca ilgili yazı da mükellefin tercihinine bağlı olmak üzere yeniden mükellefiyet tesis ettirip ettirmeyeceğine ilişkin de bildirim yapılmaktadır. Mükellefin yeniden mükellefiyet tesis ettirmek istemesi durumunda söz konusu tarihin vergi dairesine bildirilmesi gereklidir. Mükellef tarafından, mükellefiyet kaydının tekrardan açılmasının istenmemesi durumunda idarece re'sen mükellefiyet kaydı açılmamaktadır⁴⁵⁷.

Vergi inceleme raporunun sonucu mükellefin sahte belge düzenlenmediği şeklinde olmasının diğer bir sonucu da teminat hususuna ilişkindir. Mükellefin defterdarın onayıyla mükellefiyeti VUK 160/A maddesi bağlamında re'sen terkin edildikten ve vergi incelemesine sevk edildikten sonra, gerekli teminat şartlarını sağlayıp yeniden mükellefiyet tesis ettirmişse, ve vergi incelemesi raporunun sonucu mükellefin sahte belge düzenlemediğine ilişkinse mükellef tarafından verilen teminat başka bir borcun olmaması durumunda iadesi gerçekleştirilmektedir. Mükellefin başka bir vergi borcunun olması durumundaysa borca mahsup gerçekleştirilerek teminat iadesi gerçekleştirilir⁴⁵⁸.

2.3.1.4. Re'sen Terkin Sonucunda Yeniden Mükellefiyet Tesis Ettirenlere İlişkin Rapordan Önce Mükellefiyetin Sonlandırılması

VUK 160/A maddesi gereğince yapılan değerlendirmeler sonucunda mükellefin yüksek riskli bulunarak re'sen terkin edildikten sonra teminat şartlarını yerine getirip yeniden mükellefiyet tesis ettirdikten sonra, vergi inceleme raporunun vergi dairesine intikal etmeden yeni mükellefiyetinin sonlanması durumunda,

⁴⁵⁷ VUK Genel Tebliği, Sıra Numarası:520, m.6.3.1.

⁴⁵⁸ VUK Genel Tebliği Sıra Numarası:520, m.6.3.2.

mükelleften alınan teminat incelemenin sonuna kadar iade edilememektedir. Vergi incelemesinin sonucunun vergi dairesine intikal etmesi durumunda söz konusu duruma ilişkin teminat hükümleri gereğince mükellefiyet işlemleri yapılmaktadır⁴⁵⁹.

Mükellefiyeti re'sen terkin edilenlerle bunlarla ilişkili kişilerde aynı durumun gerçekleşmesi halinde de teminatın iadesi için incelemenin sona ermesi beklenmektedir. Bu durumda teminatın iadesi hususunda bir farklılık söz konusudur. Bu durumda olanlara ilişkin teminat iadesinde üç yıllık süre dikkate alınmamaktadır⁴⁶⁰.

2.3.2. Risk İşlemi Esaslı Re'sen Terkinin Hukuki Niteliği ve Doktrin Görüşleri

Risk işlemine dayanan re'sen terkin türünde, diğer iki re'sen terkin türünde de olduğu gibi kanunun sözü itibariyle bir idari işlemdir. Kanunun özü itibariyle yorum yapılarak risk işlemine istinaden mükellefin re'sen terkin işlemi koruma tedbiri olarak nitelendirilmiştir. Rençber ve Ovalıoğlu, VUK 160/A maddesinin, amacının sahte belge kullanma ve düzenleme fiiline ilişkin delillerin karartılmasının önlenmesi olduğunu ve gecikmesinde sakınca bulunan hallerde VUK 160/A maddesinin uygulama alanı bulduğunu belirterek ilgili re'sen terkin türünün kanunun özü itibariyle koruma tedbiri olduğunu savunmuştur⁴⁶¹. Rençber ve Ovalıoğlu, VUK 160/A maddesinde düzenleme altına alınan risk temelli re'sen terkin kararının uygulanabilmesi için herhangi bir mahkeme kararına veya idari bir yaptırımın gerekli olmadığını, yapılan risk işlemlerinin yüksek bulunduğuyla ilişkin kuvvetli şüphenin varlığının yeterli olduğunu belirterek, ilgili re'sen terkin türünün kanunun özü itibariyle güvenlik tedbiri veya idari yaptırım olmadığını söylemiştir⁴⁶².

Koruma tedbiri, *“cezai yargılamanın hukuka uygun ve doğru bir şekilde yapılabilmesi için veya hükmün infazının olabilmesi amacıyla muhakeme sürecinde başvurulmuş, hükümden önce verilen, gerektiğinde temel hak ve hürriyetlere ilişkin*

⁴⁵⁹ VUK Genel Tebliği Sıra Numarası:520, m.7.1

⁴⁶⁰ VUK Genel Tebliği Sıra Numarası: 520, m.7.2.

⁴⁶¹ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e, s.95-96.

⁴⁶² Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.95.

müdahale yapılmasını sağlamaktadır”⁴⁶³. Koruma tedbirinin amaçlarından biri de, delil elde etmektir. Koruma tedbirlerinin, taşınması gereken ortak özellikleri şunlardır⁴⁶⁴: “*Yasalılık, geçicilik, araç oluş, gecikmede tehlike, görünüşte haklılık, ölçülülük, mahkeme kararına dayanma*”⁴⁶⁵.

Koruma tedbirlerinin, taşınması gereken ortak özellikleri VUK 160/A maddesindeki risk işlemleri bağlamında değerlendirilmelidir. Risk temelli re’sen terkin türü kanuni bir düzenlemeyle hüküm altına alınmıştır. VUK 160/A maddesinden de anlaşılacağı üzere münhasıran sahte belge düzenlenmek amacıyla re’sen terkin türünde olduğu gibi, risk esaslı re’sen terkin türünde de teminat müessesinin olduğunu görmekte, bu bağlamda da geçicilik şartını da sağlamaktadır. 520 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği’nin amaç kısmında da ifade edildiği üzere risk temelli re’sen terkin türü sahte belge ve kayıp kaçakçılığı engellemek amacıyla getirilmiştir. Risk işleminin asıl amacı mükellefe ilişkin belgeler bağlamında maddi gerçekliğe ulaşmaktır. Amaç bağlamındaki değerlendirmeler bağlamında risk işlemlerinin amaç değil araç olduğu görülmektedir. Risk işlemlerinin sonucunda riski yüksek bulunan mükelleflerin re’sen terkinini, ilgili mükelleflerin ilerleyen dönemlerde yeni bir sahte belge düzenlemesini önleyeceğinden dolayı olası bir yeni tehlikenin önlenmiş olabileceğini söylemek mümkündür. Rençber ve Ovalıoğlu, görünüşteki haklılık bağlamında re’sen terkinin “*kuvvetli şüphe*” taşınması gerektiğini ifade etmiştir. Kuvvetli şüphe “*eldeki delillerin değerlendirilmesiyle sanığın mahkum olma ihtimalinin kuvvetle muhtemel olmasıdır*”⁴⁶⁶. Rençber ve Ovalıoğlu, iki hususta risk temelli re’sen terkinin koruma tedbirlerinin temel özelliğini uymadığını ifade etmiştir. Rençber ve Ovalıoğlu, risk işlemlerine ilişkin usul ve esasların kanunla belirlenmediğini ve risk işlemleri

⁴⁶³ F.Y. Türinay, ‘Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirlerinin Sınıflandırılması’, *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:70, sayı:2 26 Mayıs 2021, E.T. 13 Nisan.2025. Koruma tedbirine ilişkin kısa bir tanımlama yapılmıştır. Türinay ilgili tanımlamasında ortak özelliklere de yer vermektedir. Buradaki amaç, risk işlemleriyle koruma tedbirleri arasındaki ilişkiyi anlatmaktır.

⁴⁶⁴ Türinay, a.g.e., s.479.

⁴⁶⁵ <https://hacibayram.edu.tr/>, ‘Hacı Bayramı Veli Üniversitesi, CMH-1, 4.Bölüm:Koruma Tedbirleri’, E.T.13 Nisan.2025, s.5-6.

⁴⁶⁶ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.96 ; Şüphe türleri ve tanımları için bkz. B. Doğan, ‘Başlangıç Şüphesi, Makul Şüphe, Yeterli Şüphe ve Kuvvetli Şüphe Nedir?’. <https://barandogan.av.tr/>, E.T.13 Nisan 2025 ; Koruma tedbirlerinin tanımlarıyla, re’sen terkin bağlamında yapılan değerlendirmeler, Hacı Bayramı Veli Üniversitesi, CMH-1, 4.Bölüm: Koruma Tedbirleri çalışması s.6 bağlamında yapılmıştır.; bkz. Koruma tedbirleri için gerekli ön şartlar şunlardır: “*En az yeterli düzeyde şüphenin varlığı, yasayla koruma tedbirinin güvence altına alınması, orantılılık*” Bkz. A. Ekin, ‘Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri Nelerdir?’. <https://www.ahmetekin.av.tr/>, E.T. 13 Nisan 2025.

sonucunda mükelleflerin re'sen terkinde karar verilebilmesi için mahkeme kararının olması gerektiğini söylemiştir⁴⁶⁷.

Çalışmanın ilk bölümünde, VUK 160/A maddesine ilişkin değerlendirme AYM'nin 2022/146 E., 2023/31 K. sayılı somut norm denetimi bağlamında ele alınmıştır. Bu başlığın son kısmında da VUK 160/A maddesine ilişkin değerlendirmeler karşılaştırmalı olarak anlatılmıştır. Bu bağlamda, daha önce değinilen AYM kararını özetlemek gerekirse; Anayasa'nın 2.,13.,35., ve 49. maddelerine aykırılık teşkil ettiğinden dolayı açılan somut norm davasında AYM, VUK 160/A maddesine ilişkin ölçülülük, orantılılık ve hukukun genel ilkeleri kapsamında yapmış olduğu değerlendirmeler neticesinde ilgili düzenlemenin Anayasa'ya aykırılık teşkil etmediği kararına varmıştır. AYM'nin oyçokluğuyla almış olduğu kararda; *“Zühtü Arslan, Hasan Tahsin Gökcan, Engin Yıldırım ve Yusuf Şevki Hakyemez”* bu karara katılmamışlardır⁴⁶⁸. Doktrinde Rençber ve Ovalıoğlu, AYM'nin kararından önce yazmış olduğu çalışmasında, *“VUK 160/A maddesinin, mükellefin ticari ilişkisi içinde teşebbüs hürriyeti bağlamında orantılılığı sağlamadığını ve teminat konusunun mükelleflere büyük bir külfet yüklediğini söyleyerek risk işlemine ilişkin usul ve esasların düzenleyici idari işlemlerle değil kanunla belirlenmesi gerektiğini”* ifade etmiştir⁴⁶⁹. Akkaya da AYM'nin 2023 yılında vermiş olduğu karardan önce yazmış olduğu internet makalesinde, *“VUK 160/A maddesinin kanunun sözü itibarıyla idari işlem olduğunun unutulmaması gerektiğini, idari işlemlerin şüphe ile olmaması gerektiğini, risk işlemlerine ilişkin hazırlanan raporlara dava açılmasının mükellefler açısından sorun oluşturduğunu”* ifade etmiştir⁴⁷⁰. Arslan, bu düzenlemenin tasarı aşamasında sunmuş olduğu makalesinde, söz konusu hükmün etkinliğinin tam olarak sağlanabilmesi için yapılması gerekenleri maddeler halinde sıralamıştır. Arslan, *“risk dönemlerinin erken tespit edilmesi gerektiğini, vergi incelemesine sevk edilen mükelleflerin incelemesinin kısa sürede bitmesinin gerektiğini, yoklama tutanaklarının gerçeğe uygun maddi bilgilerle tutulmasını, vergi*

⁴⁶⁷ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., 95-97.

⁴⁶⁸ Kararla ilgili karşı oylar çalışmanın birinci bölümünde “AYM Kararları Bağlamında Re'sen Terkin İşleminin Hukukiliğinin” değerlendirildiği kısımda anlatılmaktadır.

⁴⁶⁹ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.96.

⁴⁷⁰ Ö. Akkaya, a.g.e., <https://www.alomaliye.com>, E.T. 13 Nisan 2025. Önceki sayfalarda da ilgili makaleden faydalanılmıştır. Edinme tarihleri, ilgili bilginin öğrenilme tarihi olarak ifade edilmiştir.

daireince oluşturulacak komisyonun da makul süre içerisinde kararını vermesi gerektiğini” ifade etmiştir⁴⁷¹.

2.3.3. Risk Analiz Sistemi Teşkilatının Hukuksal Yapısı

5018 sayılı Kamu Mali Yönetimi ve Kontrol Kanunu’nun amaç kısmında, *“kamu kaynaklarının etkili, ekonomik ve verimli bir şekilde elde edilmesini ve kullanılması”* gerektiğine yer verilmiştir. Kamu mali yönetiminin temel ilkeleri bağlamında gereksiz vergi incelemelerinden kaçınılmak zorunludur. Gereksiz vergi incelemelerinden kaçınmak, maliye politikasına en üst seviyede hizmet etmeyi sağlamaktadır⁴⁷².

Risk işlemlerine vergi hukukunda, ilk kez 6009 sayılı Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanunda yer verilmiştir⁴⁷³. Bu değişikliğin 26. maddesinde *“...vergi incelemesine ilişkin temel amaç ve hedefler, GİB risk analizi sistemi üzerinden yapılan analizler de dikkate alınarak incelemeye tabi tutulacak sektörler ile mükellefler ve vergi incelemesi ve denetiminin uygulanması ve izlenmesine ilişkin diğer hususlar gerekçeleriyle birlikte yıllık vergi inceleme ve denetim planında belirlenir”* ifadesi risk işleminin ilk kanuni düzenlemesidir⁴⁷⁴.

Risk işlemlerini gerçekleştirmekle görevli kılınan diğer bir birim de Vergi Denetim Kurulu’dur. Kurula risk işlemlerini gerçekleştirmek görevi, 7 Temmuz 2011 tarihli ve 646 sayılı KHK ile verilmiştir⁴⁷⁵. Vergi Denetim Kurulu, *“başkan, başkan*

⁴⁷¹ Ö.F. Arslan, ‘Sahte Belge Düzenlemeye Re’sen Terk ve Teminat Kalkanı’. *Vergi Raporu*, sayı: 243, s.48, E.T.13.Nisan.2025 ; Cangüloğlu, a.g.e., s.117, Cangüloğlu 2017 yılında yazmış olduğu doktora tezinde risk işlemine ilişkin unsurların kanunla düzenlenmesi gerektiğini, risk işlemlerinin temelinin kanunla olması gerektiğini belirtmiştir. Her ne kadar risk işlemine ilişkin usul ve esaslar ayrıntılı bir şekilde kanunda yer almasa da risk işleminin dayanağı olan hüküm, VUK 160/A maddesiyle hüküm altına alınmıştır

⁴⁷² M.K. Ünver, ‘Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri’. *Yaklaşım Dergisi*, sayı:138, Haziran 2004, s.139’dan aktaran (Cangüloğlu, a.g.e., s.117)

⁴⁷³ <https://www.muhassebetr.com/>, ‘27659 sayılı, 1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete’, E.T. 14 Nisan 2025 ; Cangüloğlu, a.g.e., s.117.

⁴⁷⁴ Cangüloğlu, a.g.e.,117-119. İlgili çalışmada, 6009 sayılı Kanun’un gerekçesine de yer verilmekte ilk ifade olarak ilgili gerekçe baz alınmıştır.

⁴⁷⁵ <https://ms.hmb.gov.tr>, ‘KHK 14.12.1983 tarihli, 18251 sayılı Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararnamede Yapılan Değişiklikler’, E.T.14 Nisan 2025, m.20.

yardımcıları, daire başkanları ve müfettişlerden oluşmaktadır”⁴⁷⁶. Vergi Denetim Kurulu’nun risk işlemlerine ilişkin görevi ise “her türlü bilgi, veri ve istatistiği toplamak suretiyle oluşturulacak Risk Analiz Sistemi üzerinden mükellefin faaliyetlerini gruplar ve sektörler itibarıyla analiz etmek, mukayeseler yapmak ve bu suretle risk alanlarını tespit etmek” şeklinde ifade edilmiştir⁴⁷⁷. Bu bağlamda, idarenin yapması gereken görevlerinin de sayıldığı görülmektedir. İdare yapmış olduğu faaliyet ve sektöre ilişkin gruplamaların ardından mükellefi vergi incelemesine sevk eder⁴⁷⁸. Vergi incelemesine ilişkin düzenlenen yönetmelikte, yapılan risk analizi çalışmaları sonucunda mükellefin riskli bulunmaması veya mükellefe ilişkin bir ihbar durumunun olmaması halinde bile vergi incelemesinin yapılabileceği hüküm altına alınmıştır⁴⁷⁹. Cangüloğlu, yönetmeliğin ilgili hükmüne ilişkin yapmış olduğu değerlendirmede, “vergi idaresinin ölçülülük ilkesi bağlamında hareket etmesi gerektiğini, vergi idaresinin ölçülülük ilkesinin unsuru olan gereklilik ilkesi doğrultusunda, kamuya ve mükellefe en az zarar veren yolun seçilmesini ve gereksiz nedenlerle vergi incelemesi yapılmaması gerektiğini”⁴⁸⁰ ifade etmiştir⁴⁸¹.

Risk işlemlerinde görevli diğer bir birim de, “10.07.2018 tarihli 1 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesinde değişiklik yapan 18.04.2020 tarihli 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesiyle kurulan Risk Analizleri Genel Müdürlüğüdür”⁴⁸². İlgili Kararnamede Risk Analizleri Genel Müdürlüğü’nün görevleri şu şekilde sayılmaktadır:

-“Vergi kayıp ve kaçakıyla, kayıt dışı ekonomik faaliyetleri araştırmak, bunların önlenmesine yönelik risk analiz ve değerlendirme çalışmalarını gerçekleştirmek

-Vergi kayıp ve kaçakıyla kayıt dışı ekonomik faaliyetlerin önlenmesi amacıyla ilgili kamu kurum ve kuruluşlarla koordinasyon sağlamak

⁴⁷⁶ <https://www.mevzuat.gov.tr>, ‘07.04.2021 tarihli, 31447 sayılı Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği’, E.T.14 Nisan 2025, m.4.

⁴⁷⁷ Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği, m.5.

⁴⁷⁸ Cangüloğlu, a.g.e., s.118.

⁴⁷⁹ Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik m.4.

⁴⁸⁰ Cangüloğlu, a.g.e., s.119.

⁴⁸¹ Vergi Denetim Kurulunun yapmış olduğu risk işlemlerine ilişkin bilgiler alt başlıkta verilecektir.

⁴⁸² <https://ms.hmb.gov.tr>, ‘Hazine ve Maliye Bakanlığı, Risk Analizi Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2024’, E.T.14.Nisan .2025, s.3; <https://www.resmigazete.gov.tr>, ‘18.04.2020 tarihli, 60 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’, E.T.14 Nisan 2025.

-Risk analiz ve değerlendirme çalışmalarını, belirlenen plan ve programlar dahilinde tanımlanan risk senaryoları, veri modellemeleri ve elektronik ortamdaki dahil olmak üzere, ilgili mevzuata göre temin edilen her türlü bilgi, belge ve bunlara ilişkin her türdeki kayıtlar üzerinden çeşitli analiz araçlarını kullanmak suretiyle gerçekleştirmek

-Risk analizi ve değerlendirme sonuçlarını rapora bağlama ve ilgili sonuçları gerekli kamu kurum ve kuruluşlarla paylaşmak

-Kişisel Verileri Koruma Kanunu göz önünde bulundurulmak şartıyla diğer kamu kurum ve kuruluşlarının risk analizi değerlendirme raporlarına ulaşılmasını sağlamak’’⁴⁸³.

2.3.3.1. Gelir İdaresi Başkanlığı’nca Yürütülen Risk Analiz İşlemleri

GİB, Hazine ve Maliye Bakanlığı’na bağlı bir kurumdur. GİB’in görevleri incelendiğinde vergisel olaylara ilişkin görevleri olduğu görülmektedir. GİB vergilendirme sürecinin her aşamasında rol oynamaktadır⁴⁸⁴. GİB’in görevlerinden biri de kayıp, kaçakçılık ve kayıt dışı ekonomin engellenmesi için gereken her türlü tedbiri almaktır. GİB bünyesinde risk işlemlerine ilişkin iki farklı uygulama bulunmaktadır. Bunlardan ilki “*Riskli İade Takip ve Analiz Programıdır*”. İlgili programın amacı: “*KDV iadelerinde etkinliğin arttırılması ve haksız iadenin engellenmesi temel amacı doğrultusunda, veri ambarında yer alan bilgilerin etkin bir şekilde kullanılması suretiyle, işlemleri devam eden ve sonuçlandırılan KDV iade*

⁴⁸³18.04.2020 tarihli, 60 sayılı Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasına Dair CB Kararnamesi ; Doktrinde, metinde belirtileceği üzere risk işlemlerini gerçekleştiren üç farklı birimin görevlerinin keskin bir şekilde ayrılamaz olması sorun teşkil etse de risk işlemlerini gerçekleştiren birimler ortak projeler yürüterek risk işlemlerini gerçekleştirmektedir. Derin projesi, bu kapsamda yer alan düzenlemelerden biridir. Derin projesiyle, mükelleflerin beyanname, fatura gibi bilgilerine ek olarak e-defter sisteminde yer alan bilgileri de risk analizine tabi tutularak vergi kayıp ve kaçakçılığının engellenmesi amaçlanmıştır. Derin projesi için bkz. <https://www.linkedin.com/>, ‘HMB- Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Yeni Adım Derin Projesi’, E.T. 18 Ağustos 2025.

⁴⁸⁴<https://www.mevzuat.gov.tr>, ‘15.07.2018 tarihli, 30479 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan, Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlarla Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi’, m.137. E.T.14 Nisan 2025. GİB’in amacı ilgili kararnamede şu şekilde ifade edilmektedir: “*Devlet gelirleri politikasının belirlenmesiyle gelir tahminlerine ilişkin çalışmaları yapmak ve gelir politikasını adalet ve tarafsız içinde uygulamak...*”, ilgili amaç kararnamenin 134. Maddesinde yer almaktadır. İfade edilmiş olduğu üzere GİB mükellef haklarından, denetime, etkinliğe ve her vergilendirme sürecinde rol oynamaktadır.

taleplerinin anlık olarak izlenmesine ve raporlanmasına imkân vermektir”⁴⁸⁵. Risk işlemlerine ilişkin diğer bir GİB tarafından yürütülen diğer bir uygulama “*Sahte Belge Risk Analiz Programıdır*”. SARP olarak kısaltması yapılan bu uygulamayla önceden sahte fatura düzenleyen mükelleflerin risk durumları sayısal verilerle ölçülmektedir. Yapılan denetimler, elde edilen bilgiler ve tecrübeler esas alınarak risk kriterlerini ihlal eden mükellefler algoritmayla puanlanmaktadır. Ayrıca tüm KDV mükelleflerinin ilgili suçlar bağlamında riskli olup olmadığına ilişkin değerlendirilmesi yapılmaktadır. GİB tarafından yapılan değerlendirmeler sonucu, GİB’in uzman personellerince değerlendirildikten sonra Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’na aktarılmaktadır. 2023 yılına ilişkin verileri içeren GİB’in 2023 yılı faaliyet raporunda, 16.330 tespit VDK’ya gönderilmiştir⁴⁸⁶.

2.3.3.2. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nca Yürütülen Risk Analiz İşlemleri

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı doğrudan bakana bağlı olarak Bakanlığın⁴⁸⁷ merkez teşkilatında faaliyetini sürdürmektedir. Üst başlıkta, risk işlemlerini gerçekleştiren birimlerin hukuksal yapısını incelerken Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın mükellefleri faaliyet ve sektörlerle göre ayırarak ve birbiriyle karşılaştırarak risk durumlarını tespit ettiği ifade edilmişti. Başkanlıkça ilgili risk alanlarını tespit etmek için “*Vergi Denetim Kurulu Risk Analiz Sistemi (VDK-RAS)*” kullanılmaktadır. VDK-RAS uygulamasının kullanılmasıyla, risk analizinde aşağıdaki imkânlar elde edilmektedir⁴⁸⁸:

- “*Kamu kurumları ve kuruluşlarıyla, diğer kamu kurumu niteliğindeki kurum ve kuruluşlarla, gerçek ve tüzel kişilerden mükellefe ilişkin bilgileri dönemlik ve*

⁴⁸⁵ <https://teknoloji.gib.gov.tr>, ‘GİB Teknolojik Hizmetlerimiz’, E.T.14 Nisan 2025. İlgili programa ilişkin açıklama 12. başlıktan aynen alınmıştır.

⁴⁸⁶ <http://www.sp.gov.tr/>, ‘Gelir İdaresi Başkanlığı Faaliyet Raporu 2023, Şubat 2024, Strateji Geliştirme Daire Başkanlığı’, E.T. 14 Nisan 2025, s.124 ; E. Soysalan, ‘Türkiye’ de Vergi Denetiminde Risk Analizi Uygulamasının İncelenmesi”, Yüksek Lisans Tezi, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Adana, 2025, s.75-78. Soysalan, çalışmada da yer aldığı üzere GİB’in yürütmüş olduğu diğer risk uygulamaları şunlardır: “*KDV İadesi Risk Analiz Sistemi, KDV İadesi Makro Analiz Raporu, ÖTV İadesi Risk Analiz Sistemi, Vergi Erişim ve Görsel Analiz Uygulaması, Mekansal Veri Analizi Programı*”.

⁴⁸⁷ Bakanlıktan kastedilen Hazine ve Maliye Bakanlığıdır.

⁴⁸⁸ <https://ms.hmb.gov.tr>, ‘HMB, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2024 Yılı Faaliyet Raporu’, E.T. 14 Nisan 2025, s.11-12.

sürekli olmak üzere toplayarak mükellefin faaliyet alanına göre risk durumlarını tespit etmek

-Mükelleflerin faaliyet alanlarıyla ilgili birbirleriyle karşılaştırma yaparak mükelleflerin risk durumları

-Yapılan karşılaştırmalar ve risk analizleri sonucunda belirlenen mükelleflere ilişkin etkin bir inceleme süreci

-Belirlenen risk analizleri sonucunda, mükelleflere ilişkin marjinal fayda karşılaştırması yaparak öncelikli mükelleflerin belirlenmesi

-Denetim, inceleme ve araştırma faaliyetlerinde VDK-RAS, Mükellef Bilgi Raporu aracılığıyla incelemeye ilişkin bilgi ve verilerin tek noktadan sağlanmasına imkân vermek”⁴⁸⁹

VDK-RAS aracılığıyla, bilgileri çeşitli kaynaklardan temin edilen mükellefler vergi incelenmesine sevk edilmektedir. 2024 yılında, “risk analizi modeli, proje çalışmaları, görüş ve öneri raporları, daire başkanlıkları ve diğer kamu kurum ve kuruluşlardan gelen talepler üzerine 41 ayrı sektör ve konudan toplam 31.737 mükellef vergi incelemesine sevk edilmiştir”⁴⁹⁰. Risk analiz modeli çalışmaları sonucunda da, 708.344 mükellefin analize tabi tutulduğu görülmektedir. Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın daire başkanlıklarından 2.826 mükellef sahte belge düzenleme fiilinden dolayı, analize tabi tutulup 19 adet sahte belge düzenleme organizasyonu tespit edilmiştir⁴⁹¹.

Cari dönemde faaliyet sürdüren mükelleflere ilişkin VDK-RAS modeline Sahte Belge Risk Analiz Modülü eklenmiştir. İlgili modülün eklenmesiyle birlikte faaliyetini sürdüren mükelleflerin sahte belge düzenleme yönünde yapılan analizlerin etkinliği ve verimliliği artacaktır. İlgili modüller sayesinde, riskli mükellefler daha net

⁴⁸⁹ <https://ms.hmb.gov.tr/>, ‘HMB, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2024 Yılı Faaliyet Raporu’, E.T.14 Nisan 2025, s.12. Merkezi Bilgi Raporu “nezdinde inceleme yapılan mükellefe ilişkin veri tabanında, diğer kurum ve kuruluşlardan ve özel sektörden elden edilen bilgilerden yola çıkarak mükellef hakkında başkaca bir kaynağa ve yazışmaya gerek kalmadan mükellefe ait önem arz eden vergisel bilgileri, bir araya getirerek sunumunu sağlayan program ara yüzüdür” Merkezi Bilgi Raporunda yer alan bilgiler görevli olan vergi müfettişlerine VDKBİS ile gönderilmektedir.

⁴⁹⁰ <https://ms.hmb.gov.tr/>, ‘HMB, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2024 Yılı Faaliyet Raporu’, E.T. 14 Nisan 2025, s.28-29.

⁴⁹¹ <https://ms.hmb.gov.tr/>, ‘HMB, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2024 Yılı Faaliyet Raporu’, E.T. 14 Nisan 2025, s. 29. İlgili rakamlar rapordan aynen alınmıştır,

olarak tespit edilerek, hukuka uygun şekilde davranan mükelleflerin vergi incelemesine tabii tutulmayarak zarar görmesi engellenmektedir⁴⁹².

2.3.3.3. Sektörler Bağlamında Risk Faaliyetleri

Bu başlık altında Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı'nın farklı sektörlerle ilişkin yapılan risk analiz faaliyetlerine değinilecektir. Risk analiz faaliyetlerine ilişkin faaliyet gruplarını alt başlıkta vermek tercih edilmemiştir. Tüm sektörlerle bu başlık altında değinilmiştir.

Akaryakıt sektöründe risk analiz faaliyetleri Enerji Piyasası Denetleme Kurulu, Ticaret Bakanlığı, GİB ve Mali Suçları Araştırma Kurulu'nun da görüşleri doğrultusunda gerçekleştirilmektedir. Ticaret Bakanlığının akaryakıt sektörüne ilişkin Gümrükler ve Muhafaza Genel Müdürlüğü bünyesindeki *“akaryakıt özel ekibince düzenlenen çalışma raporlarına istinaden mükellefler vergi incelemesine sevk edilmektedir”*⁴⁹³. Akaryakıt sektörüne ilişkin bir konu *“Transit Taşımacılığıdır”*. Risk Analizleri Genel Müdürlüğü, haksız KDV ve vergi kaçakçılığı çalışmaları altında sahte belge düzenleme ihtimali yüksek riskli bulunan akaryakıt istasyonlarını vergi incelemesine sevk edebilmektedir⁴⁹⁴.

Gayrimenkul sektörüne ilişkin de risk analizi faaliyetleri kapsamında çalışmalar yürütülmüştür. Gayrimenkul satışı yapmasına rağmen, herhangi bir mükellefi olmayanların vergi incelemesine sevk yapılmaktadır. Gayrimenkul sektörüyle ilişkili olan imalat sektöründe mükellefler vergi incelemesine sevk edilebilmektedir⁴⁹⁵.

Gelir veya Kurumlar Vergisi Kanunu'na istisna veya indirimlerden yararlanan mükellefler de başkanlıkça vergi incelemesine veya izaha davet edilmişlerdir⁴⁹⁶.

<https://ms.hmb.gov.tr/>, 'HMB, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2024 Yılı Faaliyet Raporu', E.T. 14 Nisan 2025, s.30; Soysalan, a.g.e., s.79-85.

⁴⁹³<https://ms.hmb.gov.tr/>, 'HMB, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2024 Yılı Faaliyet Raporu', E.T. 14 Nisan 2025. s.32

⁴⁹⁴<https://ms.hmb.gov.tr/>, 'HMB, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2024 Yılı Faaliyet Raporu', E.T. 14 Nisan 2025. s.32.

⁴⁹⁵⁴⁹⁵<https://ms.hmb.gov.tr/>, 'HMB, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2024 Yılı Faaliyet Raporu', E.T. 14 Nisan 2025, s.32.

⁴⁹⁶⁴⁹⁶<https://ms.hmb.gov.tr/>, 'HMB, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2024 Yılı Faaliyet Raporu', E.T. 14 Nisan 2025. s.32.

Risk analiz sisteminin kullanıldığı sektörlerden bir diğeri tarım ve hayvancılık faaliyetlerine ilişkin yapılan analiz ve değerlendirmelerdir. Kırmızı et, şeker ve kuruyemiş sektöründe faaliyet gösteren mükelleflere ilişkin, ilgili sektörleri icra eden mükelleflerin adreslerinde fiili envanter yapılmaktadır⁴⁹⁷.

2.3.3.4. Risk Analizi Genel Müdürlüğü'nce Yürütülen Risk Analiz İşlemleri

Risk işlemlerini gerçekleştiren birimlerden bir diğeri de Risk Analizi Genel Müdürlüğüdür⁴⁹⁸. Genel Müdürlüğün risk işlemlerinde kullanmış olduğu uygulama *“Risk Analizi Değerlendirme ve Araştırma Sistemidir”*⁴⁹⁹. RADAR sistemiyle *“riskli mükellef tiyolojileri hacim, hız ve çeşitliliği yüksek veriden veriden beslenerek analiz edilmektedir”*⁵⁰⁰. Genel Müdürlüğün çıkarmış olduğu 2023 yılı faaliyet raporunda, RADAR sistemin yapay zekayla desteklendiği ve çağın teknolojik imkânlarıyla donatıldığı belirtilmiştir. RADAR ile riski yüksek olan mükelleflerin tespiti daha hızlı yapılarak doğru tedbirlerin alınması için ilgili analizler gerekli birimlerle paylaşılmaktadır⁵⁰¹. Genel Müdürlük tarafından yürütülen risk işlemlerinde RADAR sistemine destek olarak İstatiksel Sistem Analizi uygulaması da kullanılmaktadır. İstatiksel Sistem Analizi uygulaması, risk işlemlerine ilişkin yürütülecek işlemlerde *“veri yönetimi ve veri analitiği kapasitesini arttırmak ve farklı istatiksel analizlerin yapılabilmesini sağlamak”* amacıyla kullanılmaya başlanmıştır⁵⁰².

⁴⁹⁷⁴⁹⁷<https://ms.hmb.gov.tr/>, ‘HMB, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, 2024 Yılı Faaliyet Raporu’, E.T. 14 Nisan 2025, s.33-34

⁴⁹⁸ Genel Müdürlüğe ilişkin kuruluş ve görevleri üst başlıkta anlatılmıştır. Burada risk analiz sistemi bağlamında Genel Müdürlüğün görevleri anlatılmıştır.

⁴⁹⁹ RADAR olarak kısaltılmıştır.

⁵⁰⁰<https://ms.hmb.gov.tr/>, ‘HMB, Risk Analizi Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2023’, E.T.15.Nisan 2025, bkz. *“Genel Müdür Sunuşu”*

⁵⁰¹<https://ms.hmb.gov.tr/>, ‘HMB, Risk Analizi Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2023’, E.T.15.Nisan 2025, bkz. *“Genel Müdür Sunuşu”*.

⁵⁰²<https://ms.hmb.gov.tr/>, ‘HMB, Risk Analizi Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2023’, E.T.15.Nisan 2025, s.10 ; SAS uygulaması için bkz. <https://www.sas.com/tr> ‘SAS Sektörel Çözümleri: Amaca Yönelik Yapay Zeka’, E.T.15 Nisan 2025. SAS’ın Türkçesi İstatiksel Analiz Sistemidir. E.T. 15 Nisan 2025; N. Karanfil, ‘Vergi Kaybı Radara Takıldı: 120,4 Milyar Liralık Kayıp’, *CNN Türk*, 10 Mart 2025. E.T. 15 Nisan 2025 ; Risk ve yapay zeka alanlarında, yeni projelerin çalışması Hazine ve Maliye Bakanlığınca yapılmaya devam etmektedir. Bu projelerden biri de, “Dijital Denetim Projesidir”. Dijital Denetim Projesi üç adımdan oluşan bir projedir(Süreç, Standart Denetim Dosyaları, Elektronik Ortamda Denetim”. Süreç adımlarıyla etkin ve adil bir vergi sistemi amaçlanmaktadır. Süreç adımının amaçlarından biri de vergi müfettişlerine rehberlik sağlamaktır. Söz konusu bilgiler haber kapsamında yazılmıştır.

RADAR sistemi, büyük verileri de kapsayacak şekilde çeşitli yollardan elde edilen verilerin⁵⁰³ çapraz kontrolüne imkân vererek tek bir sistem üzerinden analiz yapılmasını sağlamaktadır. Çeşitli yerlerden elde edilen veriler kanunların öngördüğü şekillere uymak ve yapılan protokollere de bağlı kalmak suretiyle RADAR sistemine aktarımı yapılmaktadır. Bakanlığın elde etmiş olduğu veriler “formatları ve birbiriyle bağlantılı ve karşılaştırılabilir olması” göz önünde bulundurulmak şartıyla modellenmekte ve RADAR’a aktarımı sağlanmaktadır. Yapılan modellerden faydalanılarak risk senaryoları ortaya konulmaktadır. Risk analizi senaryoları bağlamında, analiz faaliyetleri yürütülmektedir. Genel Müdürlük tarafından, RADAR sistemi farklı yapay zeka sistemleriyle desteklenmekte ve Genel Müdürlükte işe başlayan personellere RADAR sistemi üzerinde eğitimler verilerek daha etkin vergi sisteminin olması amaçlanmaktadır⁵⁰⁴.

Risk Analizi Genel Müdürlüğü tarafından RADAR’la gerçekleştirilecek, risk analiz faaliyetlerinde yıl geçtikçe incelemeye tabi tutulan mükellef sayısı da artmaktadır. 2023 yılında Genel Müdürlük bünyesinde, 693.331 mükellef risk analizine tabi tutulmuşken, 2024 yılında 1.965.498 mükellef risk analiz faaliyetleri kapsamında denetime tabi tutulmuştur⁵⁰⁵.

2.3.4. Risk Analizi Faaliyetlerinde Verilerin Elde Edilmesi

Münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlere ilişkin re’sen terkin kısmında dikkate alınması gereken ölçütler konusunda, değinilen ölçütler risk analizinde de dikkat edilmesi gereken hususlardır. Önceki re’sen terkin türünde alt başlıklar şeklinde ifade edilen ölçütleri tekrara düşmeyecek ve konuyla ilişkili olacak şekilde bu başlık altında kısa bir şekilde anlatılmıştır.

Risk analizlerinde birinci temel bakılması gereken bilgiler mükellefin kendisinin vermiş olduğu beyannameler ve bildirimlerdir. Beyannameler 1 Ekim 2004 tarihinden önce posta ve elden verilirken belirtilen tarihten sonra beyannameler

⁵⁰³ İlgili verilerin neler olduğuna ilişkin bilgiler, alt başlık altına anlatılacaktır.

⁵⁰⁴ <https://ms.hmb.gov.tr/>, ‘HMB, Risk Analizi Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2023’, E.T.15.Nisan 2025, s.18.

⁵⁰⁵ <https://ms.hmb.gov.tr/>, ‘HMB, Risk Analizi Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2023’, E.T.15.Nisan 2025, s.20; bkz. 2024 yılının faaliyet raporunun s.23.

elektronik ortamda verilmeye başlanmıştır. Elektronik beyannamenin verilmesiyle birlikte, kamuda tasarruf sağlanmıştır⁵⁰⁶.

İdarenin, risk analizi yaparken kullanmış olduğu diğer bir veri kaynağı sicil kayıtlarıdır. Sicil kayıtları; faaliyet alanının tespitinde, faaliyet alanının tespiti sonucunda mali ve ekonomik teşviklerin belirlenmesinde, vergisel yükümlülüklerin tespit edilerek kamu alacağının güvence altına alınmasını sağlamaktadır. Doğru bir vergilendirme sürecinin olabilmesi için sicil kayıtlarındaki değişikliklerin bildirilmesi gereklidir⁵⁰⁷. Risk analizinde mükellefin bildirmesi gereken diğer bilgiler şunlardır: “elektronik defterler, mali tablolar, BA-BS bildirim formları, B-trans (Bilgi Transfer Formları)⁵⁰⁸, e-fatura”⁵⁰⁹.

İdarenin, risk analiz faaliyetlerinde bilgi edinme yöntemlerinden biride “üçüncü kişilerden elde ettiği bilgilerdir”⁵¹⁰. VUK’un 148. maddesinde “kamu idare ve müesseseleri veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek veya tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgilerin verilmesi zorunludur” düzenlemesi yer almaktadır. İstenilen bilgiler sözlü veya yazılı olabilmektedir. İstenilen bilgilerin verilebilmesi için vergi idaresi tarafından bilgi istenilen kişiye süre verilmektedir. İlgili maddede, bilginin yerine getirilmesi için ilgili kişilerin vergi dairesine zorla getirilemeyeceği ve memleket dışı imtiyazlardan yararlanan kişilerin bilgi verme mecburiyetine tabi olmadıkları ifade edilmiştir⁵¹¹. VUK’un 149. maddesindeyse “devamlı bilgi verme” hususu düzenlenmiştir. İlgili hüküm gereğince “kamu idare ve müesseseleri ile gerçek veya tüzel kişiler vergilendirme sürecine ilişkin olaylar ilgili olarak vergi dairelerine belli

⁵⁰⁶ Cangüloğlu, a.g.e., s.81-82 ; Gelir İdaresi Başkanlığı, 2016 Faaliyet Raporu s.98’den aktaran (Cangüloğlu, a.g.e.,s.98) . Bildirimlere ilişkin detaylı bilgiler, birinci bölümde aktarılmıştır.

⁵⁰⁷ Cangüloğlu, a.g.e., s.83-84.

⁵⁰⁸ <https://www.resmigazete.gov.tr>, ‘464 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği’, E.T.16 Nisan 2025.

⁵⁰⁹ E-Fatura uygulaması üçlü saç ayağından oluşmaktadır. E-Faturaya ilişkin temel bilgiler, 2010 yılında 397 sıra numaralı VUK Genel Tebliğinde yer almaktadır. 421 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğiyle bir kısım mükelleflere e-fatura zorunluluğu getirilmiştir. Cangüloğlu, a.g.e., s.88-89, 421 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr>, ‘421 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği’, E.T.16 Nisan 2025. <https://www.resmigazete.gov.tr/>, ‘397 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği’ E.T.16 Nisan 2025.

⁵¹⁰ Cangüloğlu, a.g.e., s.90 ; “Suç gelirlerinin aklanması suçunun tespitinde başrol oynayan MASAK da Vergi Denetim Kuruluna bildirim yaparak riskli durumların tespitinde VDK ile koordine halinde çalışırlar. Vergi daireleri, Emniyet Genel Müdürlüğü, Gümrükler Genel Müdürlüğü gibi birimler de Vergi Denetim Kuruluna vergilendirme süreçlerine ilişkin incelenmesi gereken konuları Vergi Denetim Kuruluna bildirebilmektedir”. Cangüloğlu, a.g.e., s.149.

⁵¹¹ VUK m.148.

*zaman aralıkları içerisinde ve devamlı olarak bilgi vermesi mecburidir*⁵¹². Verilen bilgilerin şekli hususunun yazılı olacağı da hüküm altına alınmıştır. Cangüloğlu, çalışmasında vergi dairesinin kolaylıkla bilgi edinebileceği ve vergilendirmeye ilişkin olmayan konularda bilgi isteyeceğini ifade etmiştir⁵¹³. Bilgi kaynaklarından bir diğeri de *“yabancı vergi dairelerinden elde edilecek bilgilerdir”*⁵¹⁴.

Vergi Denetim Kurulu’nun risk analizinde, yararlandığı kaynaklardan biri de, *“mükellef ve sektör hakkında elde edilen bilgilerdir”*⁵¹⁵. Vergi daireleri, gerek mükellef gerekse sektör hakkında en doğru bilginin ulaşıldığı kurumlar olarak nitelendirilmiştir⁵¹⁶. GİB tarafından, mükellefe ve sektöre ilişkin bilgileri toplayabilmek adına *“Sektör Bilgi Sistemi”* projesi geliştirilmiştir. Sektör Bilgi Sisteminde, mükellef ve sektörler arasındaki bağlantılar ortaya konulmaktadır. Sektör Bilgi Sisteminin birincil amacı *“vergisel uyumsuzlukları tespit etmek, gönüllü uyumu arttırmak, kayıt dışılıkla mücadeleye veri sağlamak”* birincil amaç olarak ifade edilmiştir⁵¹⁷. Sektör Bilgi Sisteminin ikincil amacı da, *“mali ve ekonomik analizler yapmak, bu analizlere ilişkin sonuçlar çıkarmak diğer kurumlara bilgi aktarmak”* olarak ifade edilmektedir⁵¹⁸. Sektör Bilgi Sistemiyle, VDK *“sektörel bilgileri, firmaların ödemiş oldukları vergileri, sermaye yapısını, satışa ilişkin bilgileri, banka kredisi durumlarını detaylı bir şekilde öğrenebilmektedir”*⁵¹⁹.

Risk analizi yaparken faydalanılacak diğeri bir bilgi kaynağı mükellefin kamuya açık bilgileridir. Kamuya açık bilgilerin neler olduğuna ilişkin hükümler farklı düzenlemelerle hüküm altına alınmıştır. Türk Ticaret Kanunu’nun 1524. maddesi aynı

⁵¹² VUK m.149.

⁵¹³ Cangüloğlu, a.g.e., s.92.; VUK’ un 150. maddesinde *“sulh yargıçları, icra, nüfus, ve tapu memurlarının, köy muhtarlarının, yabancı memleketlerde bulunan konsoloslukların veya bu işle uğraşan kişilerin, banka, bankerler ile emanet kabul eden kişilerin”* ölüm vakalarında ertesi ayın 15’ine günü akşamına kadar vergi dairesine bilgi vermekle mecbur olduğu düzenlenmiştir.

⁵¹⁴ Cangüloğlu, a.g.e., s.94. Cangüloğlu ilgili çalışmasında, bir devletin başka bir devletin egemenlik sahası içerisinde vergi incelemesi yapamayacağını ve bilgi toplama işlemini yapamayacağını ifade ederek, ancak yabancı bir vergi dairesi yoluyla bilgi istemenin yapılabileceğini ifade etmiştir. Cangüloğlu söz konusu çalışmasında VUK’un 152/A maddesinin getiriliş amacını gerek Türkiye’de yer alan vergi idaresinin gerekse yabancı ülkedeki vergi idaresinin bilgi toplamasının kolaylaştırdığını ifade etmiştir. Bkz. F. B. Yavaşlar, ‘Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi’, *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı.401, Ocak 2015’den aktaran (Cangüloğlu, a.g.e., s.98)

⁵¹⁵ Cangüloğlu, a.g.e., s.99.

⁵¹⁶ Cangüloğlu, a.g.e., s.99.

⁵¹⁷ Cangüloğlu, a.g.e., s.99.

⁵¹⁸ Cangüloğlu, a.g.e., s.99.

⁵¹⁹ Cangüloğlu, a.g.e., s.100.

Kanun'un 397. maddesi bağlamında denetime tabii olan sermaye şirketlerinin “*ticaret siciline tescil edildiği tarihten itibaren üç ay içinde internet sayfasını açmak ve bu sitenin belirli bir bölümünü şirketçe kanunen yapılması gereken ilamların yayımlanmasına özgülemek zorunda*”⁵²⁰ olduğu düzenlenmiştir. Bu bağlamda kanunen yapılması gereken ilamların kamuya açık bilgiler olduğu yorumu yapılmaktadır⁵²¹. 4054 sayılı Rekabet Kanunu kapsamında Rekabet Kurulu’nun hazırlamış olduğu faaliyet raporları da kamuya açık bilgiler kategorisindedir. 2005 yılından itibaren mükelleflere ilişkin banka hesabı bilgilerinin Merkez Bankası aracılığıyla, GİB’e sunulmaktadır. GİB de ilgili bilgileri işleyerek risk analizlerinde kullanılmak üzere diğer risk analizini gerçekleştiren birimlerle paylaşmaktadır. Cangüloğlu’nun çalışmasında, “*Kamuyu Aydınlatma Platformu, Sermaye Piyasası Kurulu, Türkiye İstatistik Kurumuna*” ilişkin bilgiler de kamuya açık bilgiler olarak sayılmaktadır⁵²².

Karşıt inceleme sonuçları da, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlere ilişkin re’sen terkin türünde anlatmış olduğumuz üzere, re’sen terkinin tayininde ve risk analizlerinde kullanılan bir yöntemdir.

2.3.5. Riskli Mükellef Olma Durumları

Riskli çıkma ihtimali olan mükelleflere ilişkin yapılan risk analiz faaliyetlerinde, risk kriterlerinin saptanmasında önemli unsurlar bulunmaktadır. İlk önemli unsur sıklık olarak ifade edilmiştir. Sıklıktan kastedilen risk altındaki mükelleflerin veya risklerin sayısıdır. Diğer önemli unsur ağırlık unsurudur. Ağırlık unsuru, riskin ortaya çıkabilme olasılığıdır. Riskin sonuç kısmı da vergi kaybının ortaya çıkıp çıkmadığını tespit etmektedir. Sosyal bilimlerin her konusunda olduğu gibi risk işlemleri de neden sorusunu sorarak vergi kayıp ve kaçakçılığını önlenmesini sağlamaktadır. Riske sebebiyet verebilecek uyumsuzlukları azaltmak için Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından eğitimler verilmekle birlikte, mükelleflerin mevzuat konusunda bilgi sahibi olabilmesi için gerekli tedbirler de alınmaktadır⁵²³.

⁵²⁰ 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu’nun 1524. maddesi.

⁵²¹ Cangüloğlu, a.g.e., s.100-101. Mersis bilgileri, kanunlarda yapılma zorunluluğu olan ilamlar bu kapsamdadır.

⁵²² Cangüloğlu, a.g.e., s.100-104; Bkz. 4054 sayılı Rekabet Kanunu m.30.

⁵²³ Cangüloğlu, a.g.e., s.124.

Risk analizlerindeki risk kriterleri çok fazla sayıda olduğu ifade edilmektedir. Bakanlıkça her risk kriteri somut olay bağlamında değerlendirilmektedir. Münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirenlere ilişkin olan re'sen terkin türündeki değerlendirme ölçütleri bakılması gerekenler riskli mükellef tespitinde de ölçüt olarak dikkate alınmaktadır. Çalışmanın bu kısmında, ilgili konuda doktrine daha önceden yazılarıyla katkıda bulunmuş Cangüloğlu ve Uğur'un eserlerinde ortaya koymuş olduğu ölçütler bağlamında kısa değerlendirmelerde bulunulmuştur.

Uğur yazmış olduğu makalesinde, bir önceki başlıkta ifade edilen bilgi edinme verilerini maddeler halinde sıralamış ve risk analizinde dikkate alınması gereken risk kriterlerinin bazılarını şu şekilde sıralamıştır:

- “Sektör Ortalamasından Sapma”⁵²⁴
- Gider Fazlalığı Analizleri
- Örtülü Kazanç ve sermaye analizleri⁵²⁵
- Yanıltıcı veya hatalı beyan ve bildirim analizleri
- Davranış Takipleri
- Muhasebe Hesabına İlişkin Analizler
- Satış Kaynaklı Analizler”⁵²⁶

Uğur, çalışmasında bilanço ve gelir tablosunda yer alan riskli durum ve verileri şu şekilde sıralamıştır:

- “Mükellefin yıllar itibariyle zarar etmiş olması”⁵²⁷
- Mükellefin kasa hesabında nakit para bulundurması⁵²⁸

⁵²⁴Sektöre ilişkin ortalama kazançlar ilgili sektörün meslek odası tarafından belirlenmektedir. Bkz. Cangüloğlu, a.g.e., s.125.

⁵²⁵Kurumlar Vergisi Kanunu’nda sermayenin üç katını aşan miktarlar olarak ifade edilmektedir. <https://www.mevzuat.gov.tr>, ‘5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu’, m.11-13, E.T. 16 Nisan 2025.

⁵²⁶A. A., Uğur, Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama), *International Journal of Public Finance*, cilt:1, sayı:2, 25 Aralık 2016, s.136.

⁵²⁷Mükellefin yıllar boyu zarar etmiş olması ve hala ticari hayatına devam etmesi ilgili yazarlar tarafından risk kriteri olarak ifade edilmektedir.

⁵²⁸Önceki re'sen terkin türüne ilişkin kısımda ifade edilmiştir.

-Şirket ortaklarına verilen yüksek tutarlı borçlar ve yüksek tutarda şirket ortaklarına borçlanması

-Kredi kartı satışlarının sektör ortalamasından sapması

-Mükellefe ilişkin hesaplanan karlılık oranının faaliyet alanına göre bariz bir şekilde farklılık göstermesi

-Mükellefin yapmış olduğu net satışlarının giderlerinden yüksek olması

-Aralarında ticari ilişki bulunan mükellefler arasındaki banka hesaplarının veya senet hareketleri arasında uyumsuzluğun olması

-BA-BS veya diğer bildirim formları arasındaki uyumsuzluklar⁵²⁹

-Devreden KDV'lerin yüksek olması veya süreklilik göstermesi⁵³⁰

-Bilanço kalemlerindeki sapmalar⁵³¹

Cangüloğlu Uğur'un ilgili eserinden sonra yazmış olduğu doktora tezinde Uğur'dan farklı olarak “İstisna ve İndirim Analiziyle Mükellef Tespitini, İzaha Davet Bağlamında Mükellef Tespitini, Düzenleyici ve İdari İşlemlerle⁵³² İlgili Alanda Yazılmış Eserlerin Taranması Suretiyle Mükellef Tespitinin” risk kriterleri bağlamında ele aldığı görülmektedir⁵³³. Gündüz “Türkiye’de Vergi Nasıl Kaçırılıyor” adlı internet makalesinde vergi kaçırma yöntemlerini güncel ve klasik yöntemler olarak farklı sınıflar altında incelemiştir⁵³⁴. Klasik yöntemlerin çoğuna daha önce değinilmişti. Gündüz’ün güncel vergi kaçırma kapsamında saymış olduğu hususlar aynı zamanda birer risk kriterleridir. Gündüz’ün saymış olduğu güncel vergi kaçırma yöntemlerinden bazıları şunlardır⁵³⁵:

⁵²⁹BA-BS bildirim formlarına ilişkin bilgiler önceki konular bağlamında detaylı bir şekilde anlatılmıştır.

⁵³⁰Bkz. Cangüloğlu, a.g.e., s.127.

⁵³¹Uğur, a.g.e., s.137-138.

⁵³²Özelgelerde mükellefleri vergilendirme durumlarını kendi lehlerine olacak şekilde yorumladıkları görülmüştür. İlgili özelgeler de bu bağlamda bir risk kriteridir. Mahkemenin kararlarına göre de ilgili konular risk kriterine eklenebileceği gibi, risk kriteri dışında bırakılabilir. Bkz. Cangüloğlu, a.g.e., s.135-136.

⁵³³Cangüloğlu, a.g.e., s.125-135.

⁵³⁴Z. Gündüz, ‘Türkiye’de Vergi Nasıl Kaçırılıyor?’. <https://www.muhasabetr.com>, E.T.17 Nisan 2025.

⁵³⁵Gündüz, a.g.e., <https://www.muhasabetr.com>, E.T.17 Nisan 2025.

-“Vergi cennetlerinde şirket kurulması, ithalatın veya ihracatın vergi cennetlerinden önce oralarda faturalandırılarak, oluşan karın bir kısmının orada bırakılması

-Solventin kaçak getirilmesi veya başka amaçlarla kullanılması.

-Gelişmiş yörelerde faaliyette bulunmasına rağmen daha az verginin söz konusu olduğu kalkınmada öncelikli merkez olarak gösterilen yerlerde merkezin bulunması

-Serbest bölgelerin karın bir kısmının, olağan ticari ilişkileri aşacak şekilde buralara kaydırılması. İthalat ve ihracat ilgili şube veya şirketlerden geçirilerek buralarda karın kalması⁵³⁶

-İş merkezi Türkiye’ de bulunmasına rağmen Türkiye’ de faaliyet gösteren yabancı bir şirketin şubesi gibi faaliyet gösterilmesi

-Dahilde işleme rejimine tabii tutulan eşyanın normalde Türkiye’ ye girdikten sonra, ihraç edilmesi gereken malların Türkiye’ de satılması fakat yurt dışına satılmış gibi gösterilmesi⁵³⁷. Bazı durumlarda, fiyat bakımından daha pahalı bir ürün Türkiye’ ye getirilip ilgili ürünün fiyatı ve kalitesi düşürülerek ihraç edilmesi

-Serbest meslek erbabının düşük vergileniyor olması nedeniyle bir danışmanlık ücretlerinin eser varmışçasına telif kazancı altında ödenmesi

-Gübre işlemlerinde çiftçinin almış olduğu alımlar desteklenmekteyken sanayinin almış olduğu gübre destek kapsamında değildir. Gübrenin çiftçiye satılmış gibi gösterilmesi vergi kaçakçılığını oluşturmaktadır”⁵³⁸.

Gündüz’ün internet makalesinde belirtmiş olduğu her madde vergi kaçakçılığını oluşturacağından aynı zamanda risk analiz faaliyetlerinde de dikkat edilmesi gereken risk kriterleridir. Özetlemek gerekirse risk analizi faaliyetlerinde her kurum bir düzen içinde çalışmalıdır. Her bir olay kendi özelinde ve ayrıntılı olarak

⁵³⁶ <https://ticaret.gov.tr>, ‘Ticaret Bakanlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü’, E.T.17 Nisan 2025, <https://www.mevzuat.gov.tr/>, ‘3218 sayılı Serbest Bölge Kanunu’, E.T.17 Nisan 2025.

⁵³⁷ Hayali ihracat durumudur. Dahilde İşleme İzin Belgesi için bkz. <https://ggm.ticaret.gov.tr>, ‘Ticaret Bakanlığı Dahilde İşleme Rejimi Bilgilendirme Broşürü’, E.T. 17.Nisan 2025.

⁵³⁸ İlgili maddeler Gündüz ün internet makalesinden alınmıştır.

değerlendirme altına alınmalıdır. Risk analiz faaliyetlerinde kurumlar arası koordinasyon da önem taşımaktadır.

2.3.6. Gümrük İşlemlerinde Risk Analiz Faaliyetleri

Risk analizi faaliyetlerinin yoğun olarak kullanıldığı yerlerden biri de gümrük idareleridir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinde risk ve risk yönetiminin tanımlaması yapılmaktadır. Buna göre risk ifadesi *“Türkiye Gümrük Bölgesi ve diğer ülkeler arasında taşınan eşyanın giriş, çıkış, transit, nakil ve nihai kullanımına ve serbest dolaşımda bulunmayan eşyaya ilişkin olarak; ülkenin mali çıkarlarını gözetmeyerek tehlikeye düşüren, ulusal veya uluslararası düzeyde alınmış olan önlemlerin doğru bir şekilde uygulanmasını engelleyen, ülkenin güvenliğine, kamu sağlığına, kamu güvenliğine, çevreye veya tüketicilere yönelik bir olayın çıkma ihtimali”*⁵³⁹ olarak tanımlanmıştır. Bu hükmü kısaca risk mevcut düzenlemelerin ihlali olarak ifade etmek mümkündür. Vergi işlemlerinde risk kriterleri sınırlı olarak sayılmadığı gibi gümrük işlemlerinde de risk kriterleri somut olay bağlamında değişebilmektedir⁵⁴⁰. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun 3. maddesinin 25. fıkrasında da risk yönetimin tanımı⁵⁴¹ yapılmıştır. Risk yönetimi, riski sistematik bir şekilde mevcut olay bağlamında tanımlayarak riskin azalması ve ortadan kaldırılması için gerekli önlemlerin alınmasını sağlamaktadır. Risk yönetiminde riski azaltmak için ulusal ve uluslararası kaynaklardan veri ve bilgilerden yararlanılmaktadır. Risk işlemlerinin doğru bir şekilde uygulanabilmesi için elde bulunan bilgiler doğru bir şekilde değerlendirilmelidir. Gümrük işlemlerinde risk analiz faaliyetlerinde yararlanılan kaynaklar şu şekildedir:

- *“Tarife Bilgisi(GTİP)*

-*Laboratuvar tahlil sonuçları*

-*KDS verileri*

-*Diğer kurum ve kuruluşlardan sağlanan bilgiler*

⁵³⁹ <https://www.mevzuat.gov.tr>, 4458 sayılı Gümrük Kanunu', E.T.18 Nisan 2025.

⁵⁴⁰ EYS, M. Duran Koçak, “Gümrük İşlemlerinde Risk Analizi ve Yönetimi (1)”, Ticaret Bakanlığı Eğitim Yönetim Sistemi <https://eys.ticaret.gov.tr/Participants/Participants/Detail/12066>, Yükleme Tarihi:2020.

⁵⁴¹ Risk yönetiminin tanımı için bkz. 4458 sayılı Gümrük Kanunu'nun m.3/25.

-Somut olay bağlamında, personelin önceki olaylardan elde etmiş olduğu tecrübeler ve bilgiler”⁵⁴²

Gümrük işlemlerine ilişkin risk analiz faaliyetinde, bilgiler elde edildikten sonra bilgileri değerlendirme süreci başlamaktadır. Mükellefin getirmiş olduğu eşyaya ilişkin GTİP saptırmasına ilişkin cezai uygulamalara bakılmaktadır. Değerlendirilme sürecinde, risk grupları sınıflandırılmasının doğru bir şekilde yapılması sonraki aşama olan eylem kararı için de önem arz etmektedir. Risk analizi faaliyetlerinin son aşaması da önceki aşamaların sonuçlarının değerlendirilerek geri dönüşümün sağlanması ve ilgili sonuç bulgularının değerlendirilme aşamasıdır. Değerlendirme sonucunun ardından risk işlemi gözden geçirilir ve yeniden hedefleme aşaması başlayarak risk işlemi yeniden değerlendirilmektedir⁵⁴³.

Gümrük işlemlerinde risk analiz faaliyetlerinin kullanılmasıyla birlikte öncelikli gümrük alanları ve işlemleri belirlenebilmektedir. Risk analizlerinin sonucunda, riskli görülen işlemler farklı renklerdeki hatlara yönlendirilmektedir. Gümrük işlemleri de belirlenen hatlara göre devam etmektedir. Hatlar risk durumuna göre, kırmızı, sarı, yeşil ve mavi olarak ayrılmaktadır. Kırmızı hat, söz konusu eşyanın muayenesinin ve belge kontrolünün yapılmasını gerektirmektedir. Sarı hatta ise muayene yapılmaksızın, mükellefin eşyasına ilişkin beyanname ve eklerinin doğruluğu araştırılmaktadır. Mavi hat durumunda⁵⁴⁴, eşya herhangi bir muayene ve belge kontrolüne girmeksizin gümrük işlemlerine devam etmektedir. Yeşil hatta olmanın koşulu olan belgenin, mavi hatta olma yetkisine sahip olmak için alınması gereken belgeden almak daha sıkı şartlara tabi tutulmuştur. Bu bağlamda, yeşil hatta işlem gören eşyaların herhangi bir muayeneye ve belge kontrolüne tabi tutulmaksızın gümrük işlemlerine devam etmektedir⁵⁴⁵.

⁵⁴² EYS, M. Duran Koçak, “Gümrük İşlemlerinde Risk Analizi ve Yönetimi (1)”, *Ticaret Bakanlığı Eğitim Yönetim Sistemi* <https://eys.ticaret.gov.tr/Participants/Participants/Detail/12066>, Yükleme Tarihi: 2020.

⁵⁴³ EYS, M. Duran Koçak, “Gümrük İşlemlerinde Risk Analizi ve Yönetimi (1)”, *Ticaret Bakanlığı Eğitim Yönetim Sistemi*, <https://eys.ticaret.gov.tr/Participants/Participants/Detail/12066>, Yükleme Tarihi:2020.

⁵⁴⁴ İlgili kanunlarda yer alan şartları sağlayan mükelleflerin eşyaları mavi ve yeşil hattın işlem görmektedir. <https://www.resmigazete.gov.tr/>, ‘Onaylanmış Kişi Statüsü Belgesi Yönetmeliği’, E.T.18.04.2025. İlgili tebliğin güncel rakamsal hali ve ihracatçı şartının getirildiğine ilişkin için bkz. <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/01/20250115-6.htm.32783>, E.T.18 Nisan 2025.

⁵⁴⁵ <https://www.ktgegitim.com/>, ‘KTG Eğitim, Gümrüklerde Risk Unsurları’, E.T.18 Nisan 2025; Yeşil hatta sahip olmanın koşulları ve yeşil hattın sağladığı kolaylıklar ve ilgili mükelleflerin yapması gereken

Gümrük işlemlerinde, risk analiz işlemlerinin mali sebeplerden kaynaklı olmasının yanında emniyet ve güvenlik amacıyla da risk işlemleri yapılabilir. Gümrük işlemlerinde, mali yönden yapılan risk analiz faaliyetleri “menşe saptırmasına, GTİP saptırmasına, yasaklama veya kısıtlamaya tabi eşya, veya gümrük işlemlerinde aranılan belgelere” ilişkin olmaktadır. Gümrük işlemlerinde gerçekleştirilen emniyet ve güvenlik tedbirli amaçlı risk analiz faaliyetleri de “uyuşturucu, silah, sigara ve içki, nükleer ve radyoaktif madde” hususlarına yönelik gerçekleştirilen risk analiz faaliyetleri emniyet ve güvenlik amacıyla yapılmaktadır⁵⁴⁶.

Gümrük işlemlerinde yapılan diğer bir risk analiz yöntemi özet beyan risk analizidir. Özet beyana ilişkin kanuni düzenlemeler 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 35/A maddesinde yer almaktadır. Bu maddenin ilk fıkrası hangi durumda özet beyanın verileceğine ilişkindir. Burada “Türkiye Gümrük Bölgesinin kara suları veya hava sahasından gümrük bölgesi içinde durmaksızın taşıt araçları ile taşınan eşyanın hariç tutulmak üzere Türkiye Gümrük Bölgesine getirilen eşyalar için” özet beyanın verileceği ifade edilmiştir⁵⁴⁷. Özet beyana ilişkin yapılan risk analiz faaliyetlerinde de amaç “özet beyanda yer alan bilgilerden yararlanarak eşyanın Türkiye Gümrük Bölgesine gelmeden mali, emniyet ve güvenlik risk durumlarının tespit edilerek fiziki kontrole tabi tutulması gereken eşyanın belirlenmesini sağlamaktır”⁵⁴⁸.

Özet beyana ilişkin yapılan risk analizi faaliyetinde kodlar kullanılmaktadır. Şöyle ki 0’dan 4’e kadar eşyanın kodu belirlenerek eşyaya ilişkin yapılacak gümrük işlemi belirlenmektedir. Kod 0, tescil edilen özet beyanların herhangi bir riskinin olmadığını göstermektedir. Yapılan tespitten Kod 0 olarak geçen özet beyana tabi

yükümlülükler “Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliğinde” düzenlenmiştir. İlgili yönetmelik için bkz. <https://www.mevzuat.gov.tr/>.’ “Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği”, E.T. 18 Nisan 2025.

⁵⁴⁶ EYS, M. Duran Koçak, “Gümrük İşlemlerinde Risk Analizi ve Yönetimi (1)”, Ticaret Bakanlığı Eğitim Yönetim Sistemi, <https://eys.ticaret.gov.tr/Participants/Participants/Detail/12066#>., Yükleme Tarihi: 2020.

⁵⁴⁷ 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 35/A maddesi. Özet beyan giriş gümrük idarelerine verilmektedir. Gerekli görülen hallerde özet beyan başka bir gümrük idaresine verilebilmektedir. 4458 sayılı Gümrük Kanunu’nun 35/B maddesi ve Gümrük Yönetmeliğinin 69. maddesinde özet beyana ilişkin detaylar mevcuttur. Biz burada fazla detaya yer vermeden özet beyan ve risk ilişkisine değinilmiştir.

⁵⁴⁸ EYS, M. Duran Koçak, “Gümrük İşlemlerinde Risk Analizi ve Yönetimi (1)”, Ticaret Bakanlığı Eğitim Yönetim Sistemi, <https://eys.ticaret.gov.tr/Participants/Participants/Detail/12066#>. Yükleme Tarihi: 2020; Özet beyana ilişkin detaylı bilgi için bkz. Ticaret Bakanlığı, ‘Özet Beyan’, <https://ticaret.gov.tr/gumruk-islemleri/sikca-sorulan-sorular/ticari/ozet-beyan>, E.T. 18 Nisan 2025.

eşyalar, Risk Analizi Şubelerince risk değerlendirmelerine tabi tutulmaktadır. Risk durumuna göre ilgili eşya diğer kontrol türüne sevk yapılabilmektedir⁵⁴⁹.

Kod 1 türü, yapılan merkezi veya yerel risk analizleri sonucunda ilgili eşyaya yönelik yükleme yasağı kararının alındığını göstermektedir. Bu durum yetkili kişilerce, özet beyanı veren kişi ve taşıyıcıya tebliğ edilmektedir⁵⁵⁰.

Kod 2, merkezi ve yerel risk analizleri sonucunda özet beyan verilen eşyanın fiziki muayeneye tabi tutulması gerektiğini göstermektedir. Koçak, tarafından bu durum mali riskteki kırmızı hattın karşılığı olarak ifade edilmiştir⁵⁵¹.

Kod 3, durumunda ise merkezi olarak yapılan risk analiz faaliyetlerinin sonucunda özet beyanın şüpheli olduğunu göstermektedir. Kod 3 durumunda, özet beyan risk kriterlerine takılmıştır. Ayrıca merkezi yapılan riskin, sonucu yerel riski yapacak birimlere bildirim olarak gelmekte ve yerel personellerce tekrar değerlendirilen özet beyan diğer kontrol türlerine de sevk edilebilmektedir⁵⁵².

Son kontrol kodu olan Kod 4 ise, merkezi ve yerel risk birimlerinin yapmış olduğu analizler sonucunda, özet beyanın riskli olarak değerlendirildiği ancak emniyet ve güvenlik açısından herhangi bir sıkıntısının olmadığını sadece mali amaçlı kontrolün olduğunu ifade etmektedir. Özet beyana ilişkin detaylı beyannameler fiziki ve belgesel denetime tabi tutulmak üzere kırmızı hatta sevk edilmektedir⁵⁵³.

⁵⁴⁹ EYS, M. Duran Koçak, “Gümrük İşlemlerinde Risk Analizi ve Yönetimi (1)”, *Ticaret Bakanlığı Eğitim Yönetim Sistemi*, <https://eys.ticaret.gov.tr/Participants/Participants/Detail/12066#>, Yükleme Tarihi:2020.

⁵⁵⁰ EYS, M. Duran Koçak, “Gümrük İşlemlerinde Risk Analizi ve Yönetimi (1)”, *Ticaret Bakanlığı Eğitim Yönetim Sistemi*, <https://eys.ticaret.gov.tr/Participants/Participants/Detail/12066#>, Yükleme Tarihi:2020.

⁵⁵¹ EYS, M. Duran Koçak, “Gümrük İşlemlerinde Risk Analizi ve Yönetimi (1)”, *Ticaret Bakanlığı Eğitim Yönetim Sistemi*, <https://eys.ticaret.gov.tr/Participants/Participants/Detail/12066#>, Yükleme Tarihi: 2020.

⁵⁵² EYS, M. Duran Koçak, “Gümrük İşlemlerinde Risk Analizi ve Yönetimi (1),” *Ticaret Bakanlığı Eğitim Yönetim Sistemi*, <https://eys.ticaret.gov.tr/Participants/Participants/Detail/12066#>, Yükleme Tarihi:2020.

⁵⁵³EYS, M. Duran Koçak, “Gümrük İşlemlerinde Risk Analizi ve Yönetimi (1),” *Ticaret Bakanlığı Eğitim Yönetim Sistemi*, <https://eys.ticaret.gov.tr/Participants/Participants/Detail/12066#>,Yükleme Tarihi:2020.

T.C. GÜMRÜK ÖZET BEYAN FORMU									
A. GENEL BİLGİLER									
1. Taahhütçi firma			4. Taahhüt					10. Beyan Türü	
			a. Adı	b. Numarası	c. Referans numarası	d. Ülkesi		Tescil No:	
2. Beyan sahibi/temsilcisi			5. Yükleme Yeri		6. Boşaltma yeri			Tescil tarihi	
3. Çıkış Gümrük İdaresi			7. İlk Varış /İlk çıkış yeri		8. Varış tarihi ve saati			9. Kalem Sayısı	
B. EŞYAYA İLİŞKİN BİLGİLER									
11. Gönderici			13. Bildirim tarafı						
12. Alıcı			14. Acele						
15. Kalem No	16. Taahhüt Senedi Numarası	19. Kapların markası/nosu	20. Eşya Kodu	21. Eşyanın Tanımı					
17. Kap Cinsi	18. Kap Adedi								
22. Brüt Ağırlık	23. Net Ağırlık	24. Kalem Fiyatı	25. Mühür numarası	26. BM Tehlikeli Eşya Kodu	27. Nakliye Ücretinin Ödeme şekli				
28. Eşyanın Uğradığı/ Uğrayacağı Ülkeler									
29. Eşyanın Bulunduğu Yer	30. Diğer							31. İmza	

Şekil 2. T.C. Gümrük Özet Beyan Formu Örneği

Kaynak: TCS Global, U Kodlu Geçici Özet Beyan Numaralarında Yapılan Düzeltme İşlemlerinde Usulsüzlük Cezası Uygulanmayacaktır⁵⁵⁴

Aktarmış olduğumuz özet beyan formunda yer alan özelliklerin hepsi yapılacak özet beyana yönelik risk analizi faaliyetinde birer risk kriteridir.

Gümrük işlemlerinde, bir diğer risk analiz faaliyeti detaylı beyan risk analiz yöntemidir. Detay beyanlı risk analiz faaliyeti gümrüğe ilişkin risk işlemlerinin mali amacı kapsamındadır. Detay beyan risk analizi BİLGE sistemi üzerinden ithalat ve ihracat işlemlerine yönelik olarak gerçekleşmektedir. Mali amaç kapsamında yapılan detaylı beyan risk analiz faaliyetlerinde incelenmesi gereken risk kriterleri şunlardır:

- “KDV ve gümrük vergi oranları
- İlgili eşyanın menşei ve GTİP’i
- Anti damping vergisi uygulanan ülkelerin tespiti ve oranları
- Gümrük işlemlerinde gerekli belgeler

⁵⁵⁴<https://tcsglobal.co/>, ‘TCS Global, U Kodlu Geçici Özet Beyan Numaralarında Yapılan Düzeltme İşlemlerinde Usulsüzlük Cezası Uygulanmayacaktır’, E.T.18 Nisan 2025.

-Dış ticaret politikalarının sonucunda uygulanan yasaklama, kısıtlama, ve izin uygulamalarına ilişkin bilgiler’’⁵⁵⁵

TCGB

Seçenekler
Düzen
Bağlantı
İşlem

Firma Kartı
Kur giriş
Web Hata
Mesajlar
R

REJİM 4000 **Ref No:**

TCGB No

Gönderici

Alıcı

Beyan eden BİLGİN BİLİŞİM

18. Çık. Araç Kimliği

21. Sın. Araç Kimliği

Sınır. Tağ. Şekli

27. Yükl. Boşult. Yeri

28. Banka Kodu

29. Giriş/Çıkış Gümr.

51. Tas. Güzergah

Sonumlulu

Teslim Tarihi

Kur Tarihi 18.04.2016

Not

TCGB No

Gümrüğü 1. BEYAN IM 4 BS

4. Yük. Belgelen

5. Kal. Sayısı

11. Tic. Yap. Ülk.

7. Referans No

Mali Sorumlulu

15a. Çıkış Ülk.

Gid. Ülk. 052

10. Gideceği/Sevki Ülk.

23. Döv. Kuru

Teslim şekli/yen

22. Fatura Bedeli

Navlun Bedeli

Sigorta bedeli

Yurt Dışı Diğer

Yurt İçi Toplam TRY

Ödeme Şekli

Sözleşme Tarih

Antrepo Kodu

Varış Gümr. İd.

Tel. Ed. ver.

TCGB No

Gümrüğü 1. BEYAN IM 4 BS

4. Yük. Belgelen

5. Kal. Sayısı

11. Tic. Yap. Ülk.

7. Referans No

Mali Sorumlulu

15a. Çıkış Ülk.

Gid. Ülk. 052

10. Gideceği/Sevki Ülk.

23. Döv. Kuru

Teslim şekli/yen

22. Fatura Bedeli

Navlun Bedeli

Sigorta bedeli

Yurt Dışı Diğer

Yurt İçi Toplam TRY

Ödeme Şekli

Sözleşme Tarih

Antrepo Kodu

Varış Gümr. İd.

Tel. Ed. ver.

Referans Tar.

Onay tar.

Kapama Tarihi

19. Konteyner

Brüt kg

Net kg

Açıklama

İmza Sahibi

İmza

İş Takibi
Dosya Açıldı

Ok
X

Daha önce bir rejime tabi tutulmamış eşyanın muafiyete tabi olmadan serbest dolaşıma girişi ile eş zamanlı yurt dışı kullanımı

Şekil 3. Bilge Programının Örneği

Kaynak: Bilgin Bilişim tarafından T.C. Ticaret Bakanlığının Bilge Programı Örnek Alınarak Hazırlanan BİLGE Programının Örneğidir⁵⁵⁶.

Özetlemek gerekirse risk analizi faaliyetlerinin yapılması mükellef ve devlet arasındaki uyumu arttırmaktadır. Risk analizi faaliyetlerinin devlet ve mükellefler açısından birçok faydası vardır. Riskli mükelleflerin erken tespit edilmesi adil bir vergilendirme sürecinin olmasını sağlayarak mükellefin devlete olan güvenini

⁵⁵⁵ EYS, M. Duran Koçak, “Gümrük İşlemlerinde Risk Analizi ve Yönetimi (1),” *Ticaret Bakanlığı Eğitim Yönetim Sistemi* <https://eys.ticaret.gov.tr/Participants/Participants/Detail/12066#>, Yükleme Tarihi: 2020

⁵⁵⁶ Biz burada orijinal bir şekilde BİLGE programının resmini resimlerin hepsi mükellefe ilişkin bilgiler içerdiğinden bu durumun TCK'nın 239. maddesi bağlamında mahremiyetin ihlali kapsamında değerlendirileceğinden dolayı örneğini başka bir siteden bularak koymak tercih edilmiştir. İlgili site için bkz. <https://bilginyazilim.com.tr/tr/urunlerimiz/detayli-beyan>, 'Detaylı Beyan' E.T.19.Nisan 2025. BİLGE sistemi Bilgisayarlı Gümrük Etkinliklerinin kısaltılmasıdır. Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından yapılan risk işlemlerinde "SARP, RADAR, SB-RAM" gibi yapay zekalar kullanılırken gümrüğe ilişkin risk analiz faaliyetlerinde, BİLGE, KDS, KBB gibi yapay zeka programları kullanılmaktadır. BİLGE profilinde risk işlemiyle ilgili memurlar, risk unsurlarına ilişkin not yazabilmektedirler. Örneğin eşyanın tarife pozisyonunun farklılığı söz konusuysa ilgili memur BİLGE sistemine not düşerek bu durumdan diğer memurların da haberdar olmasını sağlamaktadır. Gümrükte kara taşımacılığında da risk kriterleri vardır. Kara taşımacılığında eşyanın türü ve niteliği, taşıyıcı, taşıma süresi, tır karnesi, NCTS, plaka değişiklikleri, nakliyecisi, ilgili aracı süren kişi dahi risk profilinde incelenmelidir. Bkz. <https://gumrukrehberi.gov.tr/>, 'Gümrük Rehberi, Ticaret Bakanlığı Gümrük İşlemleri', E.T. 19 Nisan 2025.

arttırmaktadır. Risk analiz faaliyetlerinin teknolojik desteklerle yapılması da gereksiz vergi incelemelerini önleyerek kamudaki gereksiz maliyetlerin azalmasına katkıda bulunmaktadır. Ayrıca gümrük işlemlerinde hatların risk yöntemiyle belirleniyor olması yoğun işlemlerin olduğu gümrük müdürlüklerinde memurlara ve idareye diğer gerekli işlemlerin yapılması için zaman kazandırmaktadır⁵⁵⁷.



⁵⁵⁷ Uğur, a.g.e., s.138-140. Gümrük işlemlerinde yeşil hat ve mavi hatta bulunan eşyalara yönelik fiziki muayene gerçekleştirilmemesi idareye ve memura zaman kazandırmaktadır. İlgili hatta eşyaların olması için belgelerin verildiği şube de “Ticareti Kolaylaştırma Şubesidir”. Mavi ve yeşil hattın amacı ticareti kolaylaştırmaktır. Bkz. <https://resmigazete.gov.tr>, ‘Ticaret Bakanlığı Taşra Teşkilatı Hakkında Yönetmelik’, m.12, E.T.19 Nisan 2025.

3. RE'SEN TERKİN İŞLEMİNDE TEBLİGAT HUSUSUNDA UYGULAMADA ÇIKAN SORUNLAR VE ÖNERİLER

3.1. Re'sen Terkin İşleminde Tebligat İşlemine İlişkin Genel Bilgiler

Re'sen terkin işleminde uygulamada çıkan ve mükelleflerin en çok etkilenmiş olduğu sorun tebligatın yapılma şeklinin nasıl olması gerektiğine ilişkindir. Bu bölümde tebligat hususuna ilişkin temel bilgiler re'sen terkin işlemi bağlamında incelenip mahkeme kararları ışığında re'sen terkin işleminde tebligatın nasıl yapılması gerektiği açıklanacaktır⁵⁵⁸.

Re'sen terkinin gerçekleştirilen mükellefler, ilgili durumdan hemen haberdar olamamaktadırlar. Mükellefler, çoğunlukla re'sen terkinine ilişkin karar verildiğini, başka vergisel işlemlerin gerçekleşmesiyle öğrenebilmektedir. Mükellefin re'sen terkin işlemine karşı dava açma süresi de önceki bölümlerde de ifade edildiği üzere ceza ihbarnamesinin kendisine tebliğ edilmesiyle başlamaktadır⁵⁵⁹.

Mükellefin idare tarafından gerçekleştirilen re'sen terkin işlemini öğrenmesine kadar olan süreçte mükellefler ticari hayata ilişkin önemli işlerini yapamamaktadırlar. İlgili durum Rençber ve Ovalıoğlu, tarafından “*orantısızlık*” olarak nitelendirilmiştir⁵⁶⁰.

Hukuki süreçlerin doğru bir şekilde ilerlemesi için hukuka uygun tebligatların gerçekleşmesi gereklidir. İdare tarafından gerçekleştirilecek tebligatlarda, esasa etkili bir hatanın olması durumunda ilgili idari işlemin hukuk düzeninde bir etkisi yoktur. VUK'un 108. maddesinde, “*esasa etkili olmayan şekil hatalarının hukuki niteliklerini kaybetmeyeceği, vergi ihbarına ilişkin tebliğlerde mükellefin adının, verginin nevi veya miktarının, tebliğde dava açma süresinin yazılmaması*⁵⁶¹ veya ilgili vesikanın görevli kişilerce imzalanmadığının” tespit edilmesi durumunda söz konusu vesika hukuk düzeninde herhangi bir sonuç doğurmamaktadır. Çelik ve Yüce tarafından,

⁵⁵⁸ Tebligat kavramının kullanılmış olduğu en eski kaynak 1647 tarihli “Dai, Nevhatül Uşşak”. Tebligat kelimesi, “Arapça blg kökünden gelen tabliğ, (iletme, ulaştırma) sözcüğünden alıntılanmadır. Bkz. <https://www.etimolojiturkce.com/>, ‘Tebliğ Kelimesinin Anlamı’, E.T.25 Nisan 2025.

⁵⁵⁹ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.97.

⁵⁶⁰ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.97.

⁵⁶¹ Dava açılma süresinin gösterilmesinin dayanağı 1982 Anayasası'nın 40 ve 125. maddeleridir. İlgili konuya ilişkin detaylı açıklamalar gayri faal mükelleflere ilişkin gerçekleştirilen re'sen terkin işleminin hukuki niteliği incelenen kısımda yer almaktadır.

kanun metninin dışında yer alan diğer eksikliklerin yorumu açık olduğu ifade edilmiştir. Çelik ve Yüce, Danıştay kararları ışığında vergi inceleme raporunun eksikliğinin esasa etkili hata olamayacağını ifade etmiştir⁵⁶². Re'sen terkinine ilişkin gerçekleştirilecek ceza ihbarnamesi tebligatlarında, mutlaka mükellefin adı, söz konusu re'sen terkinine ilişkin vesika, cezanın türü ve miktarı, tebliğden itibaren otuz gün içerisinde dava açılacağı ve re'sen terkin kapsamında gerçekleştirilecek tarhiyata ön hazırlık işlemlerinin usule uygun düzenlendiğini kanıtlayan vesikanın gösterilmesi gereklidir.

İdari işlemlerde tebligatın amacının doktrin ve yargı kararları incelendiğinde bilgilendirme olduğu görülmektedir⁵⁶³. Danıştay vermiş olduğu kararda, “*söz konusu idari işlemde muhatabın haberdar olması için idarenin yetkili organlarınca yapmış olduğu belgeleme işlemi*” olarak ifade etmiştir⁵⁶⁴. Yargıtay tebligat işleminin bilgilendirme amacının dışında, usuli bir nitelik taşıdığını belirtmiştir⁵⁶⁵.

Vergisel süreçlerde tebligat usulü VUK'un beşinci kısmında “*Tebliğler*” başlığı altında düzenlenmiştir. Vergisel süreçlerde “*7201 sayılı Tebligat Kanunu*” değil VUK'da yer alan hükümler uygulanmaktadır⁵⁶⁶. VUK'un 93. maddesinde “*tahakkuk fişi hariç vergilendirme sürecine ilişkin vesikalar ve yazıların adresleri bilinen gerçek ve tüzel kişilere posta vasıtasıyla ilmühaberli taahhütlü olarak, adresleri bilinmeyen kişilere ise ilan tebliği edileceği*” hüküm altına alınmıştır⁵⁶⁷. Re'sen terkin işlemi de vergisel bir süreç olduğundan dolayı re'sen terkinine karar

⁵⁶² M. Çelik & M. Yüce, ‘Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi’, *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, sayı:16, 28 Aralık 2020, s.140; VUK m.108.; <https://www.resmigazete.gov.tr/>, 24.06.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmi Gazete sayılı, DVDDK'nın 19.02.2020 tarihli, E: 2020/9 K: 2020/2. sayılı ilam, E.T. 25 Nisan 2025. İlgili kararın karşı oyu incelendiğinde VUK'un 35. maddesi uyarınca ihbarnamenin eklenmesi gerektiği ifade edilmiştir. Bu bağlamda, re'sen terkinine ilişkin olarak, re'sen terkin bağlamında gerçekleştirilen tarhiyata ön hazırlık işlemlerinin re'sen terkin kararıyla birlikte mükellefe tebliği edilmesi gerekir.

⁵⁶³ M. Yüce ve M. Çelik, *Karşılaştırmalı Vergi Tebligatı Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım A.Ş., Bursa, 2017, s.4'den aktaran (Çelik ve Yüce, a.g.e., s.142.)

⁵⁶⁴ Danıştay'ın 6. Dairesi, 27.03.1986 tarihli E: 1986/461 K: 1986/83 sayılı ilamdan aktaran (Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.98)

⁵⁶⁵ Y. Karakaş, ‘Yargıtay Kararları Işığında Tebligat Hukuku Uygulamaları’. <https://www.yilmazkarakas.av.tr/>, E.T.24 Nisan 2025.

⁵⁶⁶ M. Tapdelenli, ‘Vergi Hukukunda Tebligat’, Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2015. s.21.

⁵⁶⁷ VUK m.93.

verilen kişilerin tebliğinde elektronik tebligatının mevcut olmaması durumunda VUK'un 101. maddesi uygulama alanı bulmaktadır⁵⁶⁸.

İdari işlemlerde tebligat işleminden kimlerin muhatap olacağı da VUK'un 94 ve 95. maddelerinde düzenlenmiştir. 94. maddenin ilk fıkrasında tebliğin *“mükellefe, mükellefin kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine veya vergi cezası kesilen kişilere”*⁵⁶⁹ yapılacağı ifade edilmektedir. Tüzel kişilere yapılacak tebligatlarda ise muhataplar *“işleme konu olan tüzel kişinin başkanı, müdürü veya kanuni temsilcileri”*⁵⁷⁰ olarak sayılmıştır. Tüzel kişilikleri bulunmayan dernek ve vakıflara yapılacak tebligatlarda muhatap *“bunları idare edenler veya temsilcileridir”*. Tüzel kişiliğin bünyesinde birden çok müdürün veya temsilcisinin bulunması durumunda tebliğin bunlardan birine yapılması yeterli görülmüştür⁵⁷¹. Adi ortaklığa ilişkin tebliğlerde, ikili bir ayrıma gidilmiştir. Adi ortaklığa ilişkin tebligatın konusu gelir vergisi, katma değer vergisi ve stopaja ilişkinse tebligat adi ortaklığa yapılmalıdır. Diğer vergisel olaylardaysa ortaklardan her birine tebligat yapılmaktadır⁵⁷². Adi ortaklıklarda bu şekilde ayırım yapılmış olması ortaklıkların tek başlarına dava açmalarını engellememektedir⁵⁷³. Tebligat hususunda doktrinde ikincil muhataplar olarak adlandırılan sınıf da mevcuttur. VUK'un 94. maddesinin 3.fıkrası doktrinde ikincil muhatap olarak adlandırılan kişilerin kimler olduğunu düzenlemiştir. İlgili maddede, tebliğ edilecek birincil muhatapın ikametgâhında olmaması durumunda, görünüşte on sekiz yaşını doldurmuş ve bariz bir şekilde ehliyetli olmak şartıyla

⁵⁶⁸ Detaylı bilgiler alt paragraflarda yer alacaktır.

⁵⁶⁹ VUK m.94/1.

⁵⁷⁰ VUK m.94/2.

⁵⁷¹ VUK m.94/2 ; İlgili durumun aynısı mükellefe ilişkin veli vasi veya kayyumun birden fazla olması durumunda da tebliğin bunlardan birine yapılması yeterli görülmüştür. Burada dikkat edilmesi gereken husus tebliğ konusu olaya ilişkin tek bir kişi yetkili kılındıysa tebliğin buna yapılması gereklidir.

⁵⁷² GİB, İstanbul Vergi Dairesi Başkanlığı, Mükellef Hizmetleri Usul Grup Müdürlüğü, T.06.01.2012, İş Ortaklıkları ve Adi Ortakları Vergilendirme ve Belge Düzeni ile İlgili B.07.1.GİB.4.34.19.02.-019.01.12-55 Sayılı Özelgeden aktaran (Çelik ve Yüce, a.g.e.,s.145) ; Adi ortaklık bağlamında yapılacak re'sen terkin işlemlerinde tebliğin her bir ortağa yapılması gerektiğini düşünmekteyiz. Teminat hususunda da ifade etmiş olduğumuz üzere adi ortaklardan her biri yeniden işe başlama bildiriminde bulunmak ve gerekli şartları sağlamak şartıyla mükellefiyet tesisi yapacaklarından dolayı re'sen terkin durumunda da tebliğin her birine ayrı yapılması gerekir.

⁵⁷³ Danıştay 4.Dairesi 14.09.1992 Tarihli, E: 1990/1786 K: 1992/3647'dan aktaran(Çelik ve Yüce, a.g.e.,s.146)

ikametgâh adresinde bulunan kişiler veya iş yerlerinde de memur ya müsdahdemlerinden birine yapılabilir⁵⁷⁴.

3.2. Re'sen Terkin İşleminin Tebligat Çeşitleri Bakımından Değerlendirilmesi

Vergi hukukunda altı farklı tebliğ uygulaması mevcuttur. Vergi hukukunda *“postayla tebliğ, memurun eliyle tebliğ, ilânen tebliğ, ilgilinin kabul etmesi şartıyla dairede veya komisyonda tebliğ, vasıtalı tebliğ ve elektronik tebliğ”* olmak üzere altı farklı tebliğ uygulaması mevcuttur⁵⁷⁵.

İdari işlemlere ilişkin normal tebliğ uygulaması ilmühaberli taahhütlü yapılması şartıyla postayla yapılan tebliğdir⁵⁷⁶.

Re'sen terkinine ilişkin tebliğlerde, tebliğin VUK'un 101. maddesinde ifade edildiği üzere, *“işyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların bu adresinde bulunmaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması durumlarında tebliğ; gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin tüzel kişiliği olmayan teşekküllerde ise bunları idare edenler*

⁵⁷⁴ VUK m 94/3 ; Çelik ve Yüce, a.g.e., s.147. İlgili sayfada VUK' un 94/3 fıkrasında sayılan kişilere ikincil muhatap olarak adlandırılmıştır ; İkincil muhataplara yapılacak tebligatlarda birinci muhatabın ikametgâh adresinde olmadığı tebliğde açık bir şekilde belirtilmesi gereklidir. İşyerlerinde birincil muhatabın tebliği alamaması durumunda, alacak kişinin ilgili iş yerinde sigortalı olup olmadığına bakılmamaktadır. 213 sayılı VUK' un tebligat hükümleri 7201 sayılı Tebligat Kanunu'ndan farklı olarak kişinin ilgili ikametgâh adresinde olup olmadığına bakmamaktadır. İlgili bilgilerin Danıştay kararları bağlamında değerlendirilmeleri için Bkz. H. İ. Turan, 'Vergi Usul Kanunu'na göre Tebligat Yöntemleri Nelerdir? 'Vergi Usul Kanunu' na Göre Tebligatta Özellikli Durumlar Nelerdir?'. <https://www.halilibrahimturhan.av.tr/>, E.T. 25 Nisan 2025; VUK'un 96 ve 98. maddeleri *“vasıtalı tebliğ, yabancı memleketlerde bulunanlara tebliğ, kamu idare ve müesseselerine tebliğ”* konularını düzenlemiştir.

⁵⁷⁵ Erol, a.g.e., s.101-110. Söz konusu çalışmada tebligata ilişkin özellikler ayrıntılı bir şekilde ele alınmıştır.

⁵⁷⁶ Tapdelenli, a.g.e, s.47 ; VUK'un 101. maddesinde yer alan bilinen adreslerin ilk iki bendinde(işe başlama bildirimlerinde veya iş yeri değişikliklerinde yapılacak bildirimlerle, yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından tutanakla tespit edilen iş yeri adreslerinde) muhatabın adresinde bulunmayıp tebligatın yapılamaması halinde ilgili durum tebliğ alındısına şerh ve imza atılarak ilgili durum idareye iade edilmektedir. Ardından, VUK'un 101. maddesinin üçüncü fıkrası gereğince işlem tesis edilmektedir. Muhatabın VUK 101/3 gereğince yapılan tebligat işleminde de, adreste bulunmaması halinde tebliğ alındısına şerh düşürülerek posta memuru tarafından ilgili evrak idareye verilir. İlgili evrak idare tarafından münasip bir sürenin ardından yeniden tebliğe çıkarılmaktadır. İkinci tebliğde de muhatabın adresinde bulunmaması halinde söz konusu durum şerh düşürülerek muhatabın kapısına pusula halinde yapıştırılır. Tebliğ evrakı yeniden idareye iade edilir. İlgili pusulada tebliğin on beş gün içerisinde alınmaması durumunda tebliğin on beşinci günde yapılmış sayılacağı ifade edilmiştir. Bkz. VUK m.102.

veya varsa temsilcilerinden herhangi birinin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır”⁵⁷⁷ hükmü gereğince yapılması gerektiği doktrin tarafından ifade edilmiştir⁵⁷⁸. Bu bağlamda re’sen terkinine ilişkin gerçekleştirilecek tebliğlerde, yargı kararlarını da esas alarak elektronik tebligatın olmaması durumunda re’sen terkin işleminin posta yoluyla ve VUK’un 101. maddesinde yer alan hüküm doğrultusunda yapılması gerekir⁵⁷⁹. Mükellefin yerleşim yeri adresinin bilinen bir adresinin olmaması durumunda ilânen tebliğ yoluna gidilmektedir⁵⁸⁰.

Re’sen terkin bağlamında tebligat hususunun tartışmalı konusu elektronik tebligata ilişkindir. Yargı kararları, doktrin ve uygulamadaki eserler incelendiğinde re’sen terkin işleminin tebligat şeklinin elektronik tebligatla olup olmayacağı tartışmalı hale gelmiştir. Elektronik tebligata ilişkin genel bilgileri yönetmelik kapsamında ifade edildikten sonra, ilgili tartışmalar mahkeme kararları ve doktrin bağlamında incelenecektir.

⁵⁷⁷ Re’sen terkin edilen mükellefin şirkette bir adresin bulunmaması durumunda tebliğin şirket müdürünün adresinde yapılması gerektiğine ilişkin verilen karar için bkz. <https://www.blog.ayguneshukuk.com/>, ‘Danıştay’ın 4.Dairesi’nin, 2018/3238 Esas, 2022/358 Karar Sayılı, 31.01.2022 Tarihli Kararı’, E.T.28 Nisan 2025.; VUK m.101. Aynı maddede işyerinde olmayan kişilere yapılacak tebliğlerde “doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde” yapılacağı ifade edilmiştir

⁵⁷⁸ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.99.

⁵⁷⁹ “Postayla yapılan tebliğlerde, tebliğ işleminin yerine getirilip getirilmediği tebliğ alındılarıyla tespit olunmaktadır. Tebliğ hususunun ispatı açısından, tebliğ alındılarının saklanması ve posta idaresinden zimmetle alınması gereklidir. Tebliğ evrakının teslimine ilişkin hususlar, VUK’ un 102. maddesinde düzenlenmiştir. İlgili maddede tebliğ zarfının posta idaresi tarafından muhataba teslim edileceği ve hem muhatabın hem de posta idaresinin tebliğ alındısına tarih ve imza atmalarının tebliğ gerçekleşip gerçekleşmeyeceği hususunda tespit konusu olacağı ifade edilmektedir. Aynı maddede muhatabın yazma bilmemesi ve tebliğden imtina etme durumlarında ne yapılacağı da düzenlenmiştir. Muhatabın imza edecek yazı dahi bilmemesi veya herhangi bir sebepten kaynaklı olmak üzere imza edemeyecek olması halinde muhatabın sol elinin baş parmağı ilgili tebliğ evrakına bastırılarak tebliğ işlemi gerçekleştirilmektedir. Muhatabın ilgili tebliğ evrakını tebliğden imtina etmesi durumunda, muhataba evrakın posta idaresinden alınacağı şerhi muhatabın kapısına yapıştırılmaktadır. İlgili posta memuru, ilgili durumu tebliğ alındısı üzerinden imza ve şerh ederek idareye ilgili evrakı teslim etmektedir. Böyle bir durumda tebliğ edilen tarih muhatabın kapısına yapıştırılan pusulanın tarihi olmaktadır”. Bkz. VUK m.102

⁵⁸⁰ İlanen tebliğe ilişkin hususlar VUK’un 103. maddesinde yer almaktadır. “Mükellefin bilinen adresinde olmaması, bilinen adres olarak VUK’ un 101. maddesinin birinci ve ikinci fıkrasında sayılan yerlerde de tebliğin yapılamaması durumunda gidilecek yer olan muhatabın yerleşim yeri adresinin bulunmaması durumunda, yabancı memleketlerde bulunan muhataplara tebliğ yapılmasının imkânsız olması veya başka nedenlerden dolayı da tebliğin yapılamaz olduğu ortaya çıkarsa ilanen tebliğ yoluna gidilmektedir” Bkz. VUK m.103. İlanen tebliğe ilişkin rakamsal hususlar için bkz. VUK m. 104-106. ; Tebligat sürecine ilişkin şablon için bkz. D. Kavak, ‘Tebligat Sürecine İlişkin Şablon’. <https://www.linkedin.com/>, E.T. 10 Mayıs 2025.

Elektronik tebligat hususu VUK’a 2010 yılında 6009 sayılı kanunla eklenmiştir⁵⁸¹. VUK’un 107/A maddesinde aynı Kanun’un 93. maddesinde ifade edilen kurallara uyulmaksızın tebliğe elverişli elektronik tebligat adresinin bulunması durumunda elektronik tebligat yapılabileceği hüküm altına alınmıştır⁵⁸². Aynı maddenin ikinci fıkrasında elektronik tebligatın ne zaman tebliğ edilmiş sayılacağı düzenlenmiştir. Bu madde gereğince “*elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılmaktadır*”⁵⁸³. Bu hüküm açısından doktrinde somut olaylar bağlamında farklı görüşlerin olduğu görülmektedir⁵⁸⁴.

456 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğinin 4. maddesinde “*kurumlar vergisi mükelleflerinin, ticari, zirai, mesleki faaliyette bulunan gelir vergisi mükelleflerinin, isteğe bağlı olmak şartıyla kendisine elektronik tebligat yapılmasını isteyenlere*”⁵⁸⁵ elektronik tebligat yapılması gerektiği ifade edilmiştir. 456 Sıra Numaralı Tebliğin 5. ve 6. maddelerinde söz konusu kişilerin elektronik tebligat adresi alma zorunluluğu ve başvuru yöntemleri ayrıntılı bir şekilde açıklanmıştır. Tebliğde mükelleflerin ne zaman elektronik tebligattan çıkabilecekleri de belirlenmiştir. İlgili maddeye göre “*tüzel kişilerde ticaret sicil kaydının silindiği tarihten itibaren, gerçek kişilerde de ilgilinin ölümü veya gaipliği durumunda ilgili durumun idarenin de tespit etmesiyle elektronik tebligat sisteminden çıkılabileceği, mirasçıların da ilgili durumu vergi dairesine bildirmesi şartıyla vefat eden kişinin elektronik tebligat kullanma zorunluluğu sona ermektedir*”⁵⁸⁶. Söz konusu tebliğde de görüldüğü üzere mükellefiyet kaydının idare tarafından re’sen terkin edilmiş olması elektronik tebligat

⁵⁸¹ <https://www.resmigazete.gov.tr/>, ‘27659 sayılı, 23/7/2010 tarihli Resmi Gazete, Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’, E.T.28.Nisan 2025 ; 6.12.2018 tarihinde 30617 RG sayıyla yayımlanan Elektronik Tebligat Yönetmeliğinde belirtilen elektronik tebligata ilişkin temel ilkeler şunlardır: “*Teslim ve belgelenmenin sağlanması, bilgi güvenliği bağlamında kişisel verilerin korunmasını sağlama, hizmet kalitesini ve devlette işleyişi hızlandırmak, kurumlar arasındaki entegrasyonu sağlamak*”.

⁵⁸² VUK 107/A.

⁵⁸³ VUK 107/A.

⁵⁸⁴ Z. A. Aksakal, ‘Beşinci Günden Önce Açılan Elektronik Tebligatın Tebliğ Tarihi’. *Türkiye Adalet Bakanlığı Dergisi*, sayı:43 Yıl:11, (Temmuz 2020), s.276-277. E.T. 28 Nisan 2025. İlgili eserde ilgili kanun hükmü doktrin ve yargı kararları bağlamında değerlendirilmiştir. Anayasa Mahkemesi’nin de ilgili konu bağlamında verdiği karar eserde anlatılmıştır. Söz konusu eserin 278. sayfasında yer aldığı üzere Anayasa Mahkemesi ilgili süreye ilişkin kanuni düzenlemelerde “*öğrenildiği tarihten itibaren*” ifadesinin geçmesi durumunda tebligatın açılmış olduğu tarihi esas almaktadır. Anayasa Mahkemesi, Başvuru No:2019/6266, T.15.01.2020, Resmi Gazetede Yayımlandığı Tarih 4.3.2020, s.31058’dan aktaran (Köksal, a.g.e., s.278)

⁵⁸⁵ <https://www.resmigazete.gov.tr/>, ‘VUK Genel Tebliği Sıra Numara:456’, E.T.28 Nisan 2025.

⁵⁸⁶ VUK Genel Tebliği Sıra Numara 456; Elektronik Tebligata ilişkin hükümler için bkz. Erol, a.g.e., s.108-110.

sisteminden çıkılmasını sağlamamaktadır. Çalışmanın birinci bölümünde ticaretin sicilden terkinin kişilerin dava açmasını ve dava taraf olmasını engellediğini, vergi hukukundaki mükellefiyetin idare tarafından re'sen terkinin ise davada taraf olabilmenin etkisi olmadığını; tarafların davada taraf olarak devam edebilecekleri ifade edilmiştir. Bu bağlamda elektronik tebligat adresine sahip olan mükelleflere ilişkin yapılan tebligatların hukuki olduğunu söylemek mümkündür.

Rençber ve Ovalıoğlu, re'sen terkin edilmiş mükelleflere yapılacak tebligatın posta yoluyla yapılması gerektiğini savunmuştur. Rençber ve Ovalıoğlu, mükellefiyeti re'sen terkin edilmiş mükelleflerin elektronik tebligata beş günde bir bakmalarının mümkün olmadığını, re'sen terkin edilmiş mükellefe elektronik tebligat yapılmasının VUK'un 94. maddesine aykırılık teşkil ettiğini ifade etmiştir⁵⁸⁷. Rençber ve Ovalıoğlu, re'sen terkinde elektronik tebligat hususunu gizleme suçu bağlamında da değerlendirmiştir. Rençber ve Ovalıoğlu, re'sen terkinden sonra, elektronik tebligat düzenlenmesini usulsüz tebligat olduğundan dolayı gizleme suçunun maddi unsuru bakımından oluşmadığını, manevi unsur bağlamında da gizleme suçunun ancak kastla işlenebileceğini bu yüzden mükelleflerin ilgili durumda kasıtlarının olmadığını söyleyerek gizleme suçunun meydana gelmediğini ifade etmiştir. Re'sen terkin ve elektronik tebligata ilişkin hususlar kanunda açıkça yer almadığından, suçta ve cezada kanunilik ilkesi gereğince VUK'un 359. maddesi bağlamında gizleme suçunun oluşmadığı düşünülmektedir⁵⁸⁸.

Yargı kararlarında da re'sen terkin işleminin tebligat şekline ilişkin farklı kararlar verildiği görülmektedir. Son olarak 17 Mayıs 2024 tarihinde 32549 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Danıştay VDDK'nın İstanbul Bölge İdare Mahkemeleri arasında çıkan uyuşmazlığa ilişkin vermiş olduğu karar mevcuttur⁵⁸⁹.

⁵⁸⁷ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.99. Rençber ve Ovalıoğlu re'sen terkin durumunda mükellefin olmadığını ifade ederek VUK 94 bağlamında mükelleflere elektronik tebligat yapılamayacağını söylemişlerdir. Bu bağlamda, önceki sayfada ifade edildiği üzere ticaretin sicilden terkini ve re'sen terkinin karşılaştırması hususunda mükellefin davada taraf etkisi olabilmesinden kaynaklı tebligata da taraf olması gerektiğini düşünülmektedir. Elektronik tebligat ve re'sen terkin bağlamında tebligat hususundaki eksiklikler de çalışmanın 'sonuç' kısmında belirtilecektir.

⁵⁸⁸ Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.99-100. Rençber ve Ovalıoğlu "*kusursuz suç ve ceza olmaz*" ilkesiyle de çelişme durumunu aktarmışlardır. Rençber ve Ovalıoğlu tebligatın usulüne uygun olarak yapıldığının kabul edilmesi halinde de manevi unsurun oluşmayacağını ifade etmişlerdir.

⁵⁸⁹ <https://www.resmigazete.gov.tr/>, '17 Mayıs 2024 tarihinde 32549 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Danıştay Vergi Dava Daire Kurulunun E: 2023/9 K: 2024/3 sayılı ilamı', E.T.28.Nisan 2025.

Davacı tarafından İstanbul 10. Vergi Mahkemesi'ne açılan 13.01.2023 tarihli, 2022/2825 E., 2023/59 K. sayılı davada; dava konusu vergi ziyaı cezaları 24.09.2022 tarihinde elektronik ortamda tebliğ edilmiş olup davacı tarafından 06.12.2023 tarihinde dava açılmıştır. Davacı, idare tarafından mükellefiyetin re'sen terkin edildiğini bu nedenle de re'sen terkinine ilişkin tebligatın elektronik olarak değil posta yoluyla yapılması gerektiğini ifade etmiştir. İstanbul 10. Vergi Mahkemesi vermiş olduğu kararda davacıya ilgili cezaların 24.09.2024 tarihinde tebliğ edildiğini, dava açma süresinin son tarihi olarak 24.10.2024 olduğunu ifade ederek esasa girmeden davayı reddetmiştir. Davacı bunun üzerine istinaf yolunu kullanmıştır. İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 25.05.2023 tarihli, 2023/2190 E., 2023/1525 sayılı kararında; İstanbul 10. Vergi Mahkemesi'nin kararını onamıştır⁵⁹⁰.

Danıştay VDDK'nın uyuşmazlığın giderilmesi kararındaki bir diğer yargılama sürecinde de İstanbul BİM 3. Vergi Dava Dairesi'nin, İstanbul 2. Vergi Dava Dairesi'nden farklı bir karar vermiştir. Somut olayda, davacının 25.03.2016 tarihi itibarıyla mükellefiyetinin re'sen terkin edildiği görülmektedir. Davacıya elektronik tebligat yapılmış, davacı ilk olayda olduğu gibi bu olayda da kendisine kesilen cezalara süresi içinde dava açmadığı gerekçesiyle İstanbul 1. Vergi Mahkemesi tarafından davası reddedilmiştir. İstanbul BİM 3. Vergi Dava Dairesi de, VUK'un 101. maddesini kararında yer vererek re'sen terkin durumunda tebliğin şeklinin posta yoluyla yapılması gerektiğine karar vererek ilk derece mahkemesinin kararını bozmuş ve dosyayı yeniden incelemek üzere İstanbul 1. Vergi Mahkemesi'ne göndermiştir⁵⁹¹. Burada Rençber ve Ovalıoğlu'nun ifade etmiş olduğu mükellefiyetin terkininin yıllar sonrada tebliğ yapılabilmesinin mümkün olduğundan dolayı posta yoluyla yapılması gerektiği düşüncesinin somut olaya yansımış hali görülmektedir⁵⁹².

Danıştay'ın VDDK kararındaki üçüncü yargılama sürecinde de ilk derece mahkemesinin ödeme emrine karşı açılacak davalarda kısmi kabul, kısmi red verdiği görülmektedir. Her iki tarafında, istinaf talebini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 6. Vergi Dava Dairesi olaya ilişkin değerlendirmelerini VUK'da yer alan 93, 101, 107/A maddeleri kapsamında yapmıştır. Daire, 456 sıra numaralı tebliğin 7.

⁵⁹⁰ Danıştay VDDK E: 2023/9 K: 2024/3 sayılı ilamı.

⁵⁹¹ Danıştay VDDK E: 2023/9 K:2024/3 sayılı ilamı.

⁵⁹² Rençber ve Ovalıoğlu, a.g.e., s.99.

maddesinde yer alan tüzel kişilerde ticaretin sicilden terkinin edildiği tarih itibariyle ve gerçek kişilerdeyse ölüm, gaiplik durumlarında idarenin ilgili durumun tespiti halinde elektronik tebligat adresinin kapatılması hükmünü mükellefiyeti re'sen terkin edilen mükellefler için de geçerli olduğuna karar vererek re'sen terkin edilen mükelleflere elektronik tebligat yapılamayacağına hükmetmiştir⁵⁹³.

Her üç BİM'in farklı kararlar vermesinden dolayı İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu Danıştay VDDK'ya aykırılığın giderilmesi isteminde bulunmuştur. Danıştay VDDK, elektronik tebligatın bulunduğu durumlarda tebliğin elektronik tebligatla yapılmasının hukuka uygun olduğuna karar vermiştir. Danıştay VDDK'nın vermiş olduğu hukuka uygunluk kararının gerekçesinde aşağıdaki hususlar yer almaktadır:

- *“Tebliğe ve elektronik tebligata ilişkin genel açıklamalarda bulunmuştur.*

-456 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliğinin 7. maddesindeki elektronik tebligatın sona erme nedenlerinde mükellefiyetin re'sen terkinin durumunun olmadığını ifade etmiştir⁵⁹⁴.

-VUK'un 107/A maddesinde yer alan “...elektronik ortamda tebliğ yapılabilir” hükmü gereğince idarenin bağlı bir yetkisinin olmadığını, takdirin idarede olduğunu belirtmiştir”⁵⁹⁵,

Danıştay VDDK'nın vermiş olduğu kararın karşı oy gerekçesi tebligat hususuna farklı bir yaklaşım getirmektedir. Karşı oy gerekçesinde, VUK'un 101. ve 107/A maddeleri bağlamında önceki kanun- sonraki kanun ayırımı yapılmıştır. Karşı oyda iki madde arasında çatışma olduğu çatışmanın da önceki-sonraki kanun ayırımıyla giderilebileceği ifade edilmiştir. 107/A hükmünün 01.08.2010 tarihi itibariyle yürürlüğe girdiği, 101. maddede yer alan işi bırakmış olanların ikametgâh adresinde tebligat yapılmasını öngören düzenlemenin 01.01.2018 tarihi itibariyle yürürlüğe girdiği söylenerek re'sen terkinine ilişkin tebligatlarda VUK'un 101. maddesinde yer alan hükmün uygulanması gerektiği ifade edilmiştir⁵⁹⁶.

⁵⁹³Çalışmanın ilk bölümünde yer alan ticaretin sicilden terkinin ve vergi hukukundaki mükellefin re'sen terkin edilmesinin karşılaştırılmasının yapıldığı başlıkta, elektronik tebligat bağlamında bu yorumun hukukiliği değerlendirilmiştir.

⁵⁹⁴Bu çalışmada, söz konusu konu genişletilmiş şekilde yer almaktadır.

⁵⁹⁵Danıştay VDDK E: 2023/9 E., K: 2024/3 sayılı ilamı.

⁵⁹⁶ Danıştay VDDK E: 2023/9 K: 2024/3 sayılı ilamı.

SONUÇ

Devlet, mükelleflerin iş devamlılığını sürdürmek, vergi kayıp ve kaçığını azaltmak adına yeni uygulamalar geliştirmektedir. Bu uygulamalardan biri mükelleflerin kayıtlarının re'sen idare tarafından silinmesidir.

Mükelleflerin kanunlarda belirtilen vergisel ödevlere uyması, idarenin de mükelleflerin temel hak ve hürriyetlerini gözetmesi gereklidir. Re'sen terkin işlemleri gerçekleştirilirken idarenin; kanunilik, eşitlik, hukuk devleti, hukuki güvenlik, belirlilik, geçmişe yürümezlik gibi vergi hukukunun ilkelerine uygun davranması gereklidir.

Re'sen terkin kavramı 22.07.1998 tarihli, 4369 sayılı 213 sayılı VUK'da yapılan kanuni değişiklikle Türk Vergi Hukuku sistemine dahil olmuştur. Söz konusu yıldan önce mükelleflerin işi bırakıp bırakamadıkları vergi idareleri tarafından tespit edilemiyordu. Mükelleflerin, durumlarının tespit edilememesi vergisel işlemler açısından problem teşkil etmekteydi.

VUK'un 160. maddesi kapsamında düzenlenen resen terkin işlemi, idarece mükellefin faaliyet göstermediği kanaatine varılması halinde vergi sicilinden silinmesini ifade eder. İlk olarak getirilen re'sen terkin türü, gayri faal mükelleflere yönelik olup mükellefin iş yerini terk ettiğine dair herhangi bir bildirimde bulunmaksızın vergi dairesiyle olan fiili bağının sona erdiği durumları kapsar. Bu türde terkin işleminin gerçekleştirilebilmesi için yoklama ve araştırma işlemlerinde mükellefin faaliyetine devam etmediği kanaatine varılması gerekir. İkinci re'sen terkin türü ise mükellefiyetin tesisinde gerçek bir ekonomik faaliyet amacı olmaksızın münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren kişilere yöneliktir. Bu tür terkin uygulaması, idare tarafından sahtecilik fiilleriyle etkin mücadele kapsamında getirilmiştir. Üçüncü olarak 2019 yılında 7194 sayılı Kanun'la getirilen düzenleme ile risk esasına dayalı re'sen terkin uygulaması yürürlüğe girmiştir. Bu düzenleme ile mükelleflerin çeşitli risk kriterleri kapsamında analiz edilmesi sonucu tespiti yapılan durumlarda, idarenin re'sen terkin işlemi uygulayabilmesinin hukuki zemini oluşturulmuştur.

İlk re'sen terkin türü olan gayri faal mükelleflere ilişkin re'sen terkin türünde, mükellefe ulaşılamamaktadır. Gayri faal mükelleflere ilişkin re'sen terkin türüne

ilişkin uygulanmakta olan düzenleme, 12.05.2016 tarihli Re'sen Terkin İşlemleri konulu VUK Uygulama İç Genelgesi'dir. Gayri faal mükelleflere ilişkin re'sen terkin işlemlerini gerçekleştirebilmek için mükellefe yapılan yoklamalar ve araştırma işleminin mükellefin işi bıraktığına ilişkin kesin ve somut bir karara varılması gereklidir. Kanunun lafzından da anlaşılacağı üzere “*yoklamalar*” ifadesi yer almaktadır. Gayri faal mükelleflere ilişkin re'sen terkin kararının verilebilmesi için vergi dairesince gerçekleştirilecek tek bir yoklama işlemi yeterli değildir. Bu bağlamda vergi dairelerinin en az üç kez yoklamaya gittiği görülmektedir. Gayri faal mükelleflere ilişkin gerçekleştirilen re'sen terkin işleminde tarhiyata ön hazırlık işlemlerinden biri olan yoklama işlemi önemli bir rol oynamaktadır. Re'sen terkin işlemlerinin hukukiliği açısından yoklama işlemlerinin de hukuka uygun bir şekilde yapılması gereklidir.

İkinci re'sen terkin türü münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren mükelleflere ilişkindir. Mükellefin bu re'sen terkin türü bağlamında idare tarafından re'sen kaydının silinmesi için söz konusu mükellefin başkaca ticari, zirai, mesleki bir faaliyeti olmaksızın münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirdiğinin vergi inceleme raporunda tespit edilmiş olması ve vergi inceleme raporunda mükellefin devamının gerekli görülmediğinin belirtilmesi gereklidir. Söz konusu re'sen terkin türünü daha iyi anlayabilmek için sahte belge ve yanıltıcı belge ayırımının bilinmesi gereklidir. Sahte belge ve yanıltıcı belge ayırımına ilişkin tanımlamalar VUK'da yer almaktadır. Sahte belgede hukuki işlem söz konusu değilken, yanıltıcı belgede ilgili hukuki durum gerçekleşmiş olmasına rağmen hukuki ilişkinin içeriği farklı bir şekilde yansıtılmaktadır. Sahte belge düzenlemede belgenin aldatma kabiliyetinin olması gerekir.

Münhasıran sahte belge düzenleme amacının tespit edilmesinde vergi tekniği raporları önem arz etmektedir. Bir mükellefin amacının sahte belge düzenleme olduğunun kesin ve somut bir şekilde ortaya konulması gereklidir. Vergi inceleme elemanları amacın saptanmasında tek bir veri bağlamında incelemelerini gerçekleştirmez. Vergi inceleme elemanlarının işletmeye ilişkin tüm hususlara yer vermesi yargı kararlarında da yer almaktadır. Mükellefin düzenlemiş olduğu tek bir faturaya dayanarak mükellefin sahte belge düzenleme amacıyla kurulduğu tespit

olunamaz. Mükellefin işletmesinde sahip olduğu eşya, demirbaşlar, çalışanların durumu ve sayısı, bulunduğu yerin konumu, mükellefin çalışanlarının mükellefle olan ilişkileri de bu amacın tespit edilmesinde rol oynamaktadır.

Sahte belge ve yanıltıcı belge ayırımı yapılırken belge incelemelerinin doğru bir şekilde yapılması önem arz etmektedir. Sahte belge ve yanıltıcı belge ayırımında belgede bulunması gereken zorunlu bilgilere ilişkin hususlar mutlaka vergi tekniği raporlarında ayrıntılı olarak yer almalıdır. Basıldığı matbaaya ilişkin hususlarla, randıman yani ilgili verim teknik, kapasite raporları da sahte belge yanıltıcı belge ayırımında dikkat edilmesi gereken hususlardır. Tarhiyata ön hazırlık işlemlerinden diğeri olan vergi incelemesi ikinci re'sen terkin türünde başrol oynamaktadır. Yoklama işleminde ifade edildiği üzere, vergi inceleme raporlarının da hukuka uygun olarak gerçekleşmesi gerekmektedir. Vergi incelemesinin hukuka aykırı olarak gerçekleşmesi durumunda re'sen terkin hukuk düzeninde sonuç doğurmamaktadır.

Diğeri bir re'sen terkin türü de risk işlemine istinaden mükellefin re'sen terkin edilme işlemidir. Söz konusu re'sen terkin türüne ilişkin kanuni düzenleme 7194 sayılı kanun değişikliğiyle VUK'un 160/A maddesinde hüküm altına alınmıştır. İlgili re'sen terkin türüne ilişkin detaylı ayrıntılar 520 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'nde yer almaktadır. Tebliğde risk esasında dikkate alınması gereken hususlar diğeri iki re'sen terkin türünde de dikkate alınması gereken hususlar benzer şekilde ifade edilmiştir. Risk düzeyi saptanırken mükellefe ilişkin olayla ilgili her türlü veri dikkate alınmalıdır. İlgili re'sen terkin türüne ilişkin kanuni düzenleme incelendiğinde risk işlemlerinin nasıl gerçekleştirileceğine ilişkin bir hükmün olmadığı görülmektedir. Risk işleminin yapılışına ilişkin düzenlemenin yer almaması vergide kanunilik ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

Risk işlemlerine ilişkin re'sen terkin türünde aynı gayri faal mükelleflere ilişkin re'sen terkin türündeki gibi bilinen adresinde yoklama işlemi gerçekleştirilmektedir. Mükellefin bilinen adresinde olmaması durumunda ikametgâh adresinde yoklama işlemi gerçekleştirilir. Burada yapılan yoklama işlemiyle, gayri faal mükelleflere ilişkin yapılan re'sen terkin türündeki yoklama işlemi arasında bir farklılık bulunmaktadır. VUK'un 160 ve 160/A maddeleri incelendiğinde 160. maddede “yoklamalar” ifadesinin; 160/A maddesindeyse “yoklama” ifadesinin yer

aldığı görülmektedir. Bu bağlamda ilk re'sen terkin türünde tek bir yoklama yeterli olmazken üçüncü re'sen terkin türü olan risk esaslı terkinde tek bir yoklamanın yapılması yeterlidir. Bakanlığın risk işlemine ilişkin değerlendirmeleriyle, yoklama işlemine ilişkin veriler değerlendirme komisyonuna sunulmaktadır. Komisyonun kanaati defterdara sunularak mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilebilmektedir. Değerlendirme komisyonları ve defterdarın rapora yapacakları işlem bağlamında dört farklı durum söz konusu olabilmektedir. Bu bağlamda; vergi dairesi komisyonunun bir mükellefi riskli olarak değerlendirmesi halinde, bu durum defterdarın onayına sunulmakta; defterdarın onayı üzerine mükellefiyet kaydı, VUK'un 160/A maddesi uyarınca re'sen terkin edilmektedir. Ancak defterdarın, vergi dairesi komisyonunun riskli mükellef değerlendirmesine katılamaması durumunda, karşı görüşüne ilişkin gerekçelerini içeren değerlendirme GİB aracılığıyla risk işlemlerini gerçekleştiren birimlere iletilmektedir. Diğer yandan vergi dairesi komisyonunun mükellefi riskli olarak değerlendirmemesi ve defterdarın da bu karara iştirak etmesi durumunda, yoklama işlemlerinin sonuçlarıyla birlikte komisyon ve defterdarın değerlendirmesi, yine GİB vasıtasıyla yetkili mercilere aktarılmaktadır. Öte yandan vergi dairesi komisyonunun mükellefi riskli olarak görmemesi halinde, defterdar bu değerlendirmeye katılmıyor ise gerekçeleriyle birlikte mükellefe ilişkin verilerin yeniden incelenmesini talep ederek komisyonu yeniden değerlendirme yapmaya davet etmektedir. Ancak belirtmek gerekir ki vergi dairesi komisyonuna ilişkin düzenleme VUK'da açıkça yer almamakta, yalnızca ikincil düzenleme niteliğindeki 520 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'nde hüküm altına alınmaktadır. Bu durum, söz konusu komisyonun hukuki dayanağının kanun düzeyinde açık ve belirgin olmaması nedeniyle normlar hiyerarşisi bakımından eleştiriye açıktır. Dolayısıyla, mükellef hak ve yükümlülüklerini doğrudan etkileyen kararların alınmasında görevli olan vergi dairesi komisyonunun, yasal bir zemine kavuşturulması ve VUK'da açıkça düzenlenmesi gereklidir.

Bakanlık, yüksek riskli bulduğu mükellefleri vergi incelemesine sevk etmektedir. Vergi inceleme sürelerinin kanuni olarak uzun olması mükellefler açısından sıkıntı yaratabilmektedir. Teminat hususu bu bağlamda getirilen bir düzenleme olmasına rağmen tek başına yeterli bir çözüm değildir. Risk temelli

işlemlerdeki vergi incelemelerinin diğer incelemelerden farklı olarak daha kısa süreye tabi tutulması gerekmektedir.

Re'sen terkin kavramının mükellef hak ve ödevleri bağlamında incelendiği ilk bölümde VUK 160/A maddesinin anayasaya uygun olup olmadığı hususunu AYM'nin vermiş olduğu somut norm denetimi kararı çerçevesinde değerlendirilmişti. AYM somut norm denetiminde, ilgili kanun hükmünün anayasaya uygun olduğu kanaatine varmıştır. Söz konusu maddenin amacının kaçakçılığı azaltmak olduğu ifade edilmiştir. Mahkeme mükellef hakkının sadece kanunla sınırlanabileceğini bu yönden uygunluk taşıdığını belirtmiştir. Karara katılmayanların vermiş olduğu karşı oy gerekçesindeki temel düşünce madde hükmünün masumiyet karinesine ihlal teşkil ettiği yönündedir. Karşı oy veren üyelerin diğer bir görüşü de risk işleminin temellerinin kanuni düzenlemesi olmadığından mükellefin hakkının bu şekilde kısıtlanamayacağı şeklindedir. VUK'da re'sen terkin işlemine özel olarak detaylı bir düzenleme yapılması gerekmektedir. Kanun'un 160/A maddesine risk puanlama sistemi, ilgili birimlerin risk analizi yaparken kullanmış oldukları değerlendirmelerin kanuni düzenlemesinin yapılması gereklilik taşımaktadır. VUK 160/A maddesinin vergi kanunlarındaki kazuistik maddelerden biri olması gerekir.

Risk işlemleri üç farklı birim (Gelir İdaresi Başkanlığı'nın, Vergi Denetim Kurulu'nun ve Risk Analizi Genel Müdürlüğü bünyesindeki birimlerce) gerçekleştirilmektedir. Her üç birim farklı uygulamalar ve teknolojik altyapıyla risk işlemlerini değerlendirmektedir. Risk işlemleri gerçekleştirilirken sektörler bağlamında ayrıntılı araştırmalar yapılmaktadır. Risk işlemleri analiz edilirken kurumlar ya koordineli bir şekilde çalışmalı ya da bu işlemler GİB'in çatısı altında tek bir birimde toplanmalıdır. Risk işlemlerini gerçekleştiren birimlerin elde etmiş olduğu veriler diğer birimlere aktararak riskli mükelleflerin tespiti kısa bir süre içinde yapılmaktadır. Risk işlemleri gümrük idarelerinde de gerçekleşmektedir. Doktrin tarafından, vergiye ilişkin risk işlemlerinin üç farklı birim tarafından yapılması eksiklik olarak ifade edilmiştir. Risk işlemlerinin üç farklı birimde gerçekleştirilmiş olması ve ilgili birimlerin görevlerinin keskin bir şekilde ayrılamaz olması sorun teşkil etmektedir. Söz konusu sorunun giderilmesi için risk işlemlerinde görevli üç birim ortak projeler geliştirmeye devam etmektedir.

Re'sen terkin türlerine ilişkin olarak VUK'un 160 ve 160/A maddelerinde düzenlenen re'sen terkin uygulamaları idareye geniş takdir yetkisi tanımakta olup bu yetkinin kullanımı sırasında masumiyet karinesi, savunma hakkı ve hukuki güvenlik ilkeleriyle çatışan sonuçlar doğabilmektedir. Özellikle, gayri faal mükelleflerin re'sen terkin edilmesi, risk esasına dayalı olarak sahte belge düzenleme riski taşıdığı gerekçesiyle yapılan re'sen terkin işlemleri ve münhasıran sahte belge düzenleme amacıyla mükellefiyet tesis ettiği tespit edilen kişilere yönelik terkin uygulamaları, herhangi bir yargı kararı olmaksızın mükellefiyetin sona erdirilmesi nedeniyle temel hak ve özgürlükler bakımından ciddi sakıncalar içermektedir. Bu çerçevede önerilen "aşamalı terkin modeli", idari süreci çok kademeli hale getirerek doğrudan ve kesin nitelikli terkin işlemlerini, mükellefe savunma ve açıklama imkânı tanıyan, idari denetime ve yargı yoluna açık, denetlenebilir ve ölçülü bir sisteme dönüştürmeyi amaçlamaktadır. Buna göre, idare, mükellef hakkında faaliyetsizlik, sahte belge riski veya münhasıran sahte belge düzenlendiğine dair tespitlerde bulunduğu doğrudan terkin kararı vermek yerine mükellefe açıklama yapma ve belge sunma fırsatı tanımalı; bu kapsamda mükellefe, münasip süre verilmelidir. Mükellefin açıklamaları yetersiz görülürse mükellefiyet geçici olarak askıya alınmalı ve bu aşamadaki kararlar, sadece idare içi değerlendirmeye bırakılmaksızın bağımsız denetime ya da yargısal denetime açık hale getirilmelidir. Sonuç olarak ciddi, açık ve somut delillere dayalı olarak mükellefiyetin sona erdirilmesi kararı verilmeli; ayrıca sonradan faaliyete başladığını veya sahte belge düzenlemediğini ispat eden mükelleflerin yeniden mükellefiyet tesis ettirebilmesine teminat koşulu olmaksızın imkân tanınmalıdır. Aşamalı Terkin Modeliyle mükellefin temel hak ve özgürlükleri korunmakta ve re'sen terkine ilişkin uygulamalar anayasal ilkelerle uyumlu hale getirmek amaçlanmaktadır.

Re'sen terkine ilişkin uygulamada çıkan diğer bir sorun tebligat hususudur. Bir idari işlemin hukuk düzeninde sonuç doğurması için hukuka uygun bir şekilde tebliğin yapılması gereklidir. Re'sen terkin bağlamında tebligattaki sorun tebligatın hangi şekilde olması gerektiğine ilişkindir. Yazarlar, re'sen terkin işlemlerinde elektronik tebligatın yapılamayacağını ifade ederken Danıştay VDDK'nın vermiş olduğu karar, re'sen terkin işleminin elektronik bir şekilde tebligat yapılabileceği şeklindedir. Tebligat hususunun tartışmalı olduğu böyle bir hususta bu sorunun ancak kesin bir kanun maddesiyle çözümlenmesi gerekmektedir. VUK'un 160. maddesinde hüküm

altına alınması gereken kanun maddesi şu şekildedir: “*Re’sen terkin işlemlerinde mükellefin elektronik tebligat şartlarını sağlaması halinde mükellefe 107/A maddesi uyarınca elektronik tebligat yapılabilir*”. İlgili madde hükmünün, re’sen terkine ilişkin maddeye de eklenmesiyle birlikte tebligat hususunda ilgili tartışmalar sona erecektir.



KAYNAKÇA

- Akdoğan, A. *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Legal Kitapevi, Ankara, 2016(13. Baskı).
- Akıllıoğlu, T. ‘Yönetmelik İşlemlerde Yürürlüğe Giriş Sorunu’. *Amme İdaresi Dergisi*, cilt:12, sayı:2, Haziran 1979, s.33-54.
- Akkaya, M. ‘Vergi Sorumlusunun Vergi Yargısı ve Vergi İdaresi Karşısındaki Konumu’. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* cilt:46, sayı: 1 Mayıs 1997, s.185-208, https://doi.org/10.1501/Hukfak_00000000660.
- Aksakal, Z.A. ‘Beşinci Günden Önce Açılan Elektronik Tebligatın Tebliğ Tarihi’. *Türkiye Adalet Bakanlığı Dergisi*, sayı:43 Yıl:11, (Temmuz 2020), s..265-282.
- Alpsoy, Z. ‘Türk Vergi Hukukunda Yoklama İşlemi’. *Erciyes Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:16, sayı:2, 20 Ekim 2021, s.567-610.
- Altay, Ö. ‘Vergi Hukukunda Uzlaşmanın Vergide Eşitlik İlkesi Bağlamında Anayasa’ya Uygunluğu’, *Anayasa Yargısı*, c:38, sayı:1, 30 Haziran 2021, s.285-316.
- Altındağ, H. ‘İdari İşlemin Geri Alınma Sebebi Olarak Açık Hata’. *Ankara Hacı Bayramı Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:20, sayı:4, 1 Ekim 2016, s.81-98.
- Arslan, M. *Vergi Hukuku*, Dora Basım Yayım Dağıtım, 9. Baskı, Bursa, 2016.
- Arslan, Ö.F. ‘Sahte Belge Düzenlemeye Re’sen Terk ve Teminat Kalkanı’. *Vergi Raporu*, sayı: 243, s.42-49.
- Arslan, Ö.F. ve Akçay, Ö. ‘Vergi Usul Kanunu’nun 160/A Maddesinin Uygulanmasına İlişkin Genel Tebliğ Taslağı Üzerine Görüş ve Öneriler’. *Vergi Raporu* sayı: 249, Haziran 2020, s.11-22.
- Aydemir, H. *Vergi Davaları*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2025.

- Aykın, H. ‘Vergi İncelemesi Ne Zaman Başlar?, Vergi İncelemesine Başlama Tutanağında Mükellefin İmzasının Olmaması İncelemeye Engel midir?’. *Yaklaşım Dergisi*, sayı.220, s.27-32.
- Azmaz, A.R. ‘Türk Vergi Sisteminde Mükellefin Hakları ve Yükümlülüklerinin Değerlendirilmesi’, Yüksek Lisans Tezi, *Gazi Üniversitesi Eğitim Bilimleri Enstitüsü*, Ankara, 2016.
- Bakar, F. ‘Mükellef Hakları ve Türkiye’de Mükellef Haklarının Korunmasına Yönelik Öneriler’. Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi, *Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Bursa 2011,
- Bakmaz, Z. ‘Türk Vergi Hukukunda Defter Tutma Yükümlülüğü’, Yüksek Lisans Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir, 2010.
- Balkır, G. ‘Mülkiyet Hakkının Hukuki Bir Değer Olarak Yeniden Tanımlanması’. *İstanbul Aydın Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, yıl:7, sayı:2, Aralık 2021.
- Baykara, B. ‘Veri İncelemesinin Belli Sürede Bitirilmesine İlişkin Hükmün Hukuki Niteliği’. *Yaklaşım Dergisi*, Sayı.216, 2010.
- Candan, T. *Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma*, Yaklaşım Yayınları, Ankara, 2011.
- Cangüloğlu, Y. ‘Vergilendirmede Etkinlik ve Mükellef Hakları Bakış Açısıyla Büyük Ölçekli Sermaye Şirketlerinde Vergi İncelemesi’, Doktora Tezi, *İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2017.
- Çağlayan, R. ‘İdari İşlemin Geri Alınması’. *Erzincan Binali Yıldırım Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, s.43-58.
- Çakan, S. ve Avcı, O. ‘Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararlarında Mükellef Hakları: Mülkiyet Hakkı ve Adil Yargılanma Hakkı’. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:23, sayı:1, 1 Mayıs 2021, s.639-678, <https://doi.org/10.33717/deuhfd.899927>.
- Çayan, G. *Adil Yargılanma Hakkı (Birinci Basım)*, Legal Yayıncılık, İstanbul, 2016.

- Çelik, M. ve Yüce, M. ‘Vergi Hukukunda Tebligat Usulleri; Muhatabın Önemi’. *Uyuşmazlık Mahkemesi Dergisi*, sayı:16, 28 Aralık 2020, s.139-162, <https://doi.org/10.18771/mdergi.848322>.
- Değirmencioğlu, B. ‘Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Işığında “Masumiyet Karinesinin Korunması”, *Ankara Sosyal Bilimler Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:1, sayı:2, Aralık 2019.
- Diri, M. ‘Mükellefin Bildirim Ödevi’, *Vergi Raporu*, sayı:155, Ağustos 2012, s.69-83.
- Doğru, O. Ve Nalbant A, *İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi Açıklama ve Önemli Kararlar (Cit:1 Baskı:2)*, Legal Yayıncılık, Ankara, 2013.
- Doğrusöz, B. ‘Sahte Belge Kullanımı Riskler ve Alternatifler’. *Yaklaşım Dergisi*, cit:10, sayı: 190, 1986, s.33-34.
- Doldur, S. ‘3568 Sayılı Kanuna Tabi Meslek Mensuplarına Vergi Usul Kanunu Uyarınca Teminat Uygulaması’. *Vergi Raporu*, sayı:182, Kasım 2014, s.103-110.
- Dönmez, R. ‘Yükümlü hakları: Ortaya Çıkış Nedenleri ve Bir Kavramlaştırma Denemesi’, *Yaklaşım Dergisi*, sayı:136, 2004.
- Ela, H. *Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2021.
- Emini, M. ‘Hak Kavramı’. *Selçuk Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Dergisi*, sayı:12, 1 Ağustos 2004, s.203-216.
- Erkuş, H. ve Karagöz, K. ‘Türkiye’de Kayıt Dışı Ekonomi ve Vergi Kaybının Tahmini’. *Maliye Dergisi*, sayı. 156, Ocak-Haziran 2009, s.126-140.
- Eroğlu, N. *Vergi Usul Kanunu*, Sevinç Matbaacılık, Ankara, 1989.
- Erol, A. *Türk Vergi Sistemi ve Vergi Hukuku*, Adalet Yayınevi, İstanbul, 2021.
- Gerçek, A. ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi Sorumlusu, Sorumluluk Halleri ve Türlerinin İncelenmesi’. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, c.54, sayı:54, 1 Haziran 2005, s.157-193, https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000000398.

- Göç, S. 'Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgeler Düzenlemek veya Bunlara Kullanmak ile İlgili Yasal Hükümler'. *Vergi Sorunları Dergisi*, sayı: 6, 1986, s.29-36.
- İrmak, R. ve Hanedan, T. 'Mükelleflerin Her An Sahte Belge Düzenleme Suçlaması İle Karşı Karşıya Kalabilme Nedenleri 2'. *Yaklaşım Dergisi*, cilt:7, sayı:175, s.217-221.
- İnan, A. 'Türkiye'de Vergilerin Meşruiyetinin Sağlanmasında Mükellef ve Anayasal Dayanaklarının Belirlenmesi', [Yüksek Lisans Tezi], *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir, 2008.
- Karaboyacı, A. 'Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri'. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, sayı: 115, Kasım- Aralık 2014, s.211, 242.
- Karabulut, M. *İdari Yaptırımların Hukuki Rejimi*, Turhan Kitapevi, Ankara, 2008.
- Karakoç, Y. 'Anayasal Vergilendirme İlkeleri Üzerine Bir Değerlendirme'. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:15, sayı: özel, 1 Temmuz 2013, s.1259-1308.
- Kaşıkcı, M. 'Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları (Vergi Kaçakçılığı Suçları)', *Ethemler Yayınevi*, İstanbul 2007.
- Kaya, Y. 'Vergi Hukukunda Yoklama ve Yoklamanın Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi'. *Vergi Raporu Dergisi*, sayı:130, Temmuz 2010, s.158-167.
- Keskin, B. 'İdari Yargılamada Makul Süre Kavramının Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında İncelenmesi'. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:9, sayı:2, 29 Aralık 2018, s.391-414, <https://doi.org/10.21492/inuhfd.462996>.
- Kırbaş, S. 'Vergi Hukuku Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar', *Siyasal Kitapevi*, Ankara, 2004(16.Baskı).
- Kısa, Ö ve Kartalcı, K. 'Mükellef Haklarının Türkiye'de ve Seçilmiş Bazı Ülkelerde Karşılaştırmalı Bir Değerlendirmesi'. *Ekonomi ve Maliye İşletme Dergisi*,

cilt:5, sayı:1, 30 Haziran 2022, s.15-32,
<https://doi.org/10.46737/emid.1085699>.

Kızılot, Ş. vd. *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2008(3.baskı).

Koç, C. ‘İdari İşlemin Amaç Unsuru’, Yüksek Lisans Tezi, *Bursa Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Bursa, 2019.

Korkusuz, M. ‘Sahte veya Muhteviyatı İtibariyle Yanıltıcı Belgelerin Kullanılmasının Cezalandırılması ile İlgili Bir Değerlendirme’. *Yaklaşım Dergisi*, cilt:11, sayı:95, s. 89-95.

Kotan, A. ‘Vergi İşlemlerinde Sahte veya Yanıltıcı Düzenleme ya da Bunları Bilerek Kullanmak ile İlgili Yasal Hükümler’. *Mali Sorunlara Çözüm Dergisi*, sayı:6, 1986, s.20.

Kurt, S. ‘Sahte Belge Düzenlemenin Önlenmesinde VUK 160/A’nın Önemi’. *Vergi Raporu*, sayı: 307, Nisan 2025.

Nas, A. ‘Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi’. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:61, sayı:4, Aralık 2012, s.1307-1336,
https://doi.org/10.1501/Hukfak_0000001691.

Ok, N. ve Gündel, A. *Açıklamalı-İçtihatlı Ceza Mahkemelerinin Görevine Giren Vergi Kaçakçılığı Suçları*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 2002.

Öncel, M. ve diğerleri. *Vergi Hukuku*, Turhan Kitapevi, Ankara, 2021(30. Baskı).

Rençber, A. ve Ovalıoğlu, S. ‘Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Re’sen Terkini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar’. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:14, sayı:1, 30 Haziran 2023, s.87-102,
<https://doi.org/10.21492/inuhfd.1200542>.

Sandalcı, U. ‘Mükellef Haklarının Farkındalığına İlişkin Alan Araştırması’, *Uluslararası Yönetim İktisat ve İşletme Fakültesi Dergisi*, cilt:18, sayı:1, 1 Kasım 2021, s.332-356, <https://doi.org/10.17130/ijmeh.847776>.

Saraç, O. ‘Kamu Yararı Kavramı’, *Maliye Dergisi*, sayı:139, s.1-11.

Selvi, S. ‘Vergilendirmenin Temel Hak ve Özgürlüklerle İlişkisi’, Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2010.

- Solak, İ. ‘Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri’, Yüksek Lisans Tezi, *İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2005.
- Soner, G. ‘Türk Vergi Hukukunda Teminat Uygulaması’, Yüksek Lisans Tezi, *Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İzmir, 2012.
- Soysalan, E. ‘Türkiye’ de Vergi Denetiminde Risk Analizi Uygulamasının İncelenmesi”, Yüksek Lisans Tezi, *Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, Adana, 2025.
- Söyler, İ. ‘Vergi Yoklamanın Geçerlilik Koşulları’, *Vergi Raporu*, sayı:145, Ekim 2011, s.63-67.
- Şanver, S. ‘Vergi Ödevi’, Çağdaş Anayasalarda Ekonomik ve Sosyal Haklar ve Ödevler (Uluslararası Seminer), İstanbul, 5-6-7 Şubat 1982.
- Şeker, S. ‘Vergi İncelemeleri Üzerine Genel Bir Değerlendirme’ *Yaklaşım Yayıncılık*, sayı:5, 18 Mart 2011.
- Şen, M. ‘İnsan Hakları Bağlamında Çalışma Hakkı’, *Marmara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Hukuk Araştırmaları Dergisi*, cilt:20, sayı:1, 2014,
- Şişman G ve Birtek, F. ‘Vergi Kaçakçılığı Suçunda Sahte Belge Kullanma Fiilinin İspatı’. *Ceza Hukuku Dergisi*, cilt:17, sayı:49, Ağustos 2022, s.217-254.
- Tapdelenli, M. ‘Vergi Hukukunda Tebligat’, Yüksek Lisans Tezi, *Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü*, İstanbul, 2015.
- Tekbaş, A. ‘Vergi Kanunlarının Tabi Olduğu İlkeler’, *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:12, sayı:2010, Temmuz 2010, s.123-191.
- Tuna, H. ‘Vergi Hukukunda Yanıltıcı Belge’. *Petkim Uygulamalı Mevzuat Dergisi*, sayı.11, Ekim 1990, s.1-21.
- Türinay, F.Y. ‘Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirlerinin Sınıflandırılması’. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, cilt:70, sayı:2 26 Mayıs 2021, s.475-541.
- Uğur, A. A. ‘Vergi Denetimi Etkinliğinde Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Örnek Bir Uygulama)’ *International Journal of Public Finance*, cilt:1, sayı:2, 25 Aralık 2016, s.122-145, <https://doi.org/10.30927/ijpf.319881>.
- Ulusoy, A. *İdari Yaptırımlar*, On İki Levha Yayınları, İstanbul, 2013.

- Ünver, M.K. ‘Vergi İncelemesinin Tanımı ve Önemi ile Maliye Politikaları İçerisindeki Yeri’. *Yaklaşım Dergisi*, sayı:138, Haziran 2004, s.136-140.
- Yaltı, B. *Vergi Yükümlüsünün Hakları*, Beta Yayınevi, İstanbul, 2006.
- Yavaşlar, F. B. ‘Türk Vergi Hukukunda Uluslararası Bilgi Değişimine İzin Veren Hukuki Kaynakların Tespiti ve Değerlendirilmesi’. *Vergi Dünyası Dergisi*, sayı.401, Ocak 2015, s.25-37.
- Yıldırım, T. vd. *İdare Hukuku*, Oniki Levha Yayınları, İstanbul, 2022.
- Yıldız Akgül, Ş. vd. *İdare Hukuku*, Anadolu Üniversitesi Yayınları, Eskişehir, 2019.
- Yurteri, İ. ‘Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi’. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi*, cilt.:26, sayı.100, S.255-270.
- Yurtsever, H. ‘Kritik Kontrol Noktası Analiziyle Sahte Belge ve Yanıltıcı Belge Ayırımı’. *Maliye Dergisi*, Sayı.156, Ocak-Haziran 2009, s.141-151.
- Yüce, M. ve Çelik, M. *Karşılaştırmalı Vergi Tebligatı Hukuku*, Ekin Basım Yayın Dağıtım A.Ş., Bursa, 2017.

İnternet Kaynakları

- Akarca, A. ‘Defter ve Belgelerin 5 Yıldan Sonra da Saklandığı Durumlar’. <https://www.turmob.org.tr/BasinOdasi/BasinArsiv/Detay/9682a497-ca2e-487e-abb6-fe3440cdfa69/vuk-a-gore-defter-ve-belgelerin-saklanma-sureleri-ve-ozellikli-durumlar>, E.T.21 Şubat 2025.
- Akkaya, Ö. ‘Vergi Usul Kanunu 160/A Maddesinin Bir İdari İşlem Olarak Derinlemesine İncelenmesi’. <https://www.alomaliye.com/2022/01/18/vergi-usul-kanunu-160-a-maddesi/>, E.T. 12 Nisan 2025.
- Akkuş, F. ‘Vergi İncelemesinin Sona Ermesinin Teminat ve Şahsi Kefalet Bakımından Değerlendirilmesi’. <https://tr.linkedin.com/pulse/vergi-incelemesinin-sona-ermesinin-teminat-ve-%C5%9Fahsi-kefalet-akku%C5%9F>, E.T. 7 Nisan 2025.
- Alparslan, M. ‘6183 Sayılı Kanunu’nun Aatu Hk. Md.23 Hükmü Gereğince Tahsil Edilen Amme Alacaklarından Yapılacak Reddiyat Sebebiyle Mahsuplar Hk. Uygulamada Ortaya Çıkan Sorunlar’. <https://www.hukukihaber.net/6183-sayili-kanunun-aatu-hk-md-23-hukmu-geregince-tahsil-edilen-amme->

- [alacaklarından-yapilacak-reddiyat-sebebiyle-mahsuplar-hk-uygulamada-ortaya-cikan-sorunlar](#), E.T. 14 Mart 2025.
- Aras, F. 'Peçeleme Nedir'. <https://www.fatiharas.com/peceleme-nedir/>, E.T.4 Mayıs 2025.
- Aras, F. 'Re'sen Terk Nedir'. <https://www.fatiharas.com/re'sen-terk-nedir/>, E.T. 25 Şubat 2025.
- Aras, F. 'Vergi İnceleme Raporu'. [https://www.fatiharas.com/vergi-inceleme-raporu/#:~:text=Vergi%20inceleme%20raporlar%C4%B1%2C%20inceleme%20eleman%C4%B1,ve%20ceza%20alma%20i%C5%9Flemelerini%20yapar](https://www.fatiharas.com/vergi-inceleme-raporu/#:~:text=Vergi%20inceleme%20raporlar%C4%B1%2C%20inceleme%20eleman%C4%B1,ve%20ceza%20alma%20i%C5%9Flemelerini%20yapar,), E.T.31 Mart 2025.
- Aras, F. 'VUK 153/A Teminat Uygulaması'. <https://www.fatiharas.com/vuk-153-a-teminat-uygulamasi/>, E.T. 8 Nisan 2025.
- Aslan, O. 'Sahte Belge Düzenleme İddiasıyla Tesis Edilen İşlemlerde Mahkemelerce Dikkat Edilen Kriterler'. <https://www.linkedin.com/>. E.T. 18 Ağustos 2025.
- Bakaç, S. 'Vergi İncelemesinde Karşıt Tespit Nedir?'. [https://www.alomaliye.com/2024/12/20/vergi-incelemesinde-karsit-tespit-nedir-sercan-bakac-vergi-mufettisi/#:~:text=Kar%C5%9F%C4%B1t%20tespit%3B%20bir%20m%C3%BCkellef%20nezdinde,ve%20kay%C4%B1t%20kontrol%C3%BC%20mahiyetindeki%20i%C5%9Flemlerdir](https://www.alomaliye.com/2024/12/20/vergi-incelemesinde-karsit-tespit-nedir-sercan-bakac-vergi-mufettisi/#:~:text=Kar%C5%9F%C4%B1t%20tespit%3B%20bir%20m%C3%BCkellef%20nezdinde,ve%20kay%C4%B1t%20kontrol%C3%BC%20mahiyetindeki%20i%C5%9Flemlerdir,), E.T. 4 Nisan 2025.
- Bıyık, R. 'Mükellef Haklarının Kuruluşu'. <https://www.pwc.com.tr/tr/hizmetlerimiz/vergi/bultenler/2020/mukellef-haklari-kurulunun-kurulusu>, E.T. 19 Ocak 2025.
- Can, A. 'Vergi Usul Kanunu Kanun No:213'. <https://ahmetcan.av.tr/blog-detay.asp?id=71vedil=#gsc.tab=0>, E.T. 5 Mayıs 2025.
- Candan, T. 'Vergi İncelemeleri Bağlamında Mükellef Haklarına Danıştay'ın Bakışı', <https://turgutcandan.com/2016/03/04/vergi-incelemeleri-baglaminda-mukellef-haklarina-danistayin-bakisi/>, E.T. 30 Mart 2025.

- Doğan, B. ‘‘Başlangıç Şüphesi, Makul Şüphe, Yeterli Şüphe ve Kuvvetli Şüphe Nedir?’’. <https://barandogan.av.tr/blog/ceza-hukuku/basit-baslangic-suphesi-makul-suphe-yeterli-ve-kuvvetli-suphe-nedir.html>, E.T. 13 Nisan 2025.
- Ekin, A. ‘‘Ceza Muhakemesi Hukukunda Koruma Tedbirleri Nelerdir?’’. <https://www.ahmetekin.av.tr/ceza-muhakemesi-hukukunda-koruma->, E.T. 13 Nisan 2025.
- Eray, B. ‘Re’sen İşİ Terk İşlemleri’. <https://www.burhaneray.com>, E.T. 5 Ocak 2025.
- Gündüz, Z. ‘Türkiye’de Vergi Nasıl Kaçırılıyor?’’. <https://www.muhasibetr.com/makaleler/020/>, E.T. 17 Şubat 2025.
- http://www.sp.gov.tr/upload/xSPRapor/files/Sad3A+2023_faaliyet_raporu.pdf, ‘Gelir İdaresi Başkanlığı, 2023 Yılı Faaliyet Raporu’, E.T. 14 Nisan 2025.
- <https://bdturkeycom.teimg.com/bdturkey-com/uploads/2024/03/smmm-re’sen-terk-hk-karar.pdf>, ‘İzmir 2. Vergi Mahkemesinin 2024/127 Esas Sayılı Kararı’, E.T. 26 Şubat 2025.
- <https://bilginyazilim.com.tr/tr/urunlerimiz/detayli-beyan/>, ‘Bilgin Bilişim tarafından T.C. Ticaret Bakanlığının Bilge Programı Örnek Alınarak Hazırlanan BİLGE Programının Örneğidir’, E.T. 19 Nisan 2025.
- <https://caglayanymm.com/vuk-160-a-faal-sirketin-re’sen-kapatilamayacagi-kocaeli-2vergi-mahkemesi>, ‘160/A Faal Şirketin Re’sen Kapatılamayacağına İlişkin Kocaeli 2. Vergi Mahkemesinin Kararı’. E.T. 12 Nisan 2025.(İlgili internet sitesi söz konusu edinme tarihinde açılıyorken şimdi açılmamaya başlamıştır.)
- <https://ggm.ticaret.gov.tr/data/5dedfe4d13b876e93804ba65/b35a2eb924c6553e3799b501dff928e7.pdf>, ‘Ticaret Bakanlığı Gümrükler Genel Müdürlüğü Dahilde İşleme Rejimi Bilgilendirme Broşürü’, E.T.17 Nisan 2025.
- https://gib.gov.tr/sites/default/files/fileadmin/beyannamerehberi/2022/vergi_iade_alc_mahs_ilskn_rehber.pdf, ‘Gelir İdaresi Başkanlığı, Vergi İade Alacaklarının Mahsubuna İlişkin Rehber’, E.T. 25 Ocak 2025.

<https://gumrukrehberi.gov.tr/sayfa/risk-analizi>, ‘Gümrük Rehberi, Ticaret Bakanlığı Gümrük İşlemleri’, E.T. 19 Nisan 2025.

<https://guvenymmm.com.tr/2024-115/>, ‘30.12.2024 tarihli, 32768 sayılı Resmi Gazete Doğrultusunda Güncel Teminat Tutarları’, E.T. 15 Nisan 2025.

[https://hacibayram.edu.tr/api/files/1/Hac%C4%B1bayram%20AHBV/turkcemer\(en-US\)/CMH/CMH-I,%204.%20Bo%CC%88lu%CC%88m,%20Koruma%20Tedbirleri.pdf](https://hacibayram.edu.tr/api/files/1/Hac%C4%B1bayram%20AHBV/turkcemer(en-US)/CMH/CMH-I,%204.%20Bo%CC%88lu%CC%88m,%20Koruma%20Tedbirleri.pdf), ‘Hacı Bayramı Veli Üniversitesi, CMH-I, 4.Bölüm:Koruma Tedbirleri’, E.T. 13 Nisan 2025.

[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-57429%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-57429%22]}), ‘Barbara, Messegue ve Jabardo v. İspanya App No:10590/83 (1988), E.T. 3 Haziran 2025.

[https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:\[%22001-59589%22\]}](https://hudoc.echr.coe.int/eng#{%22itemid%22:[%22001-59589%22]}), Ferrazzini v. İtalya App No:44759/98(2001), E.T. 30 Mayıs 2025.

<https://islamansiklopedisi.org.tr/vesaik>, ‘Vesika Kelimesine İlişkin Etimolojik Yapı’, E.T. 11 Mayıs 2025.

<https://istanbul.gib.gov.tr/mukellef-hizmetleri/mukellef-haklari>, ‘Mükellef Hakları Bildirgesi’, E.T. 16 Ocak 2025.

<https://karararama.danistay.gov.tr/>, ‘Danıştay Karar Arama’, E.T. Danıştay Kararlarına farklı zaman dilimlerinde buradan ulaşılmıştır.

<https://kulacoglu.av.tr/vergi-uyusmazliklarinda-pismanlik/>, ‘Vergi Hukukunda Pişmanlık ve Islah’, E.T. 22 Ocak 2025.

<https://legalbank.net/belge/d-5-d-e-1988-2845-k-1988-2749-t-22-11-1988-danistay-5-daire-karari/516785>, ‘Danıştay’ın 5. Dairesinin 1988-2845 Esas, 1988-2749 Karar Sayılı, 22.11.1988 Tarihli Karara 6 Mart 2025 Tarihinde ilgili adresten ulaşılmıştır.

<https://mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=15452veMevzuatTur=7veMevzuatTertip=5>, ‘Resmi Gazete Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik,31.10.2011,Tarihli,28101 sayılı’, E.T. 29 Mart 2025.

<https://mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=15452veMevzuatTur=7veMevzuatTerti p=5>, ‘Resmi Gazete, Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik, 31.10.2011 Tarihli, 28101 Sayılı’, E.T. 29 Mart 2025.

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2019/01/178-Say%C4%B1%C4%B1-Maliye-Bakanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1n%C4%B1n-Te%C5%9Fkilat-Ve-G%C3%B6revleri-Hakk%C4%B1nda-Kanun-H%C3%BCkm%C3%BCnde-Kararname.pdf>, ‘Maliye Bakanlığının Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’, E.T. 14 Nisan 2025.

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2024/05/2023-YILI-BIRIM-FAALİYET-RAPORU.pdf>, ‘Hazine ve Maliye Bakanlığı, Risk Analizi Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2023’, E.T. 14 Nisan 2025

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/2025/02/2024-Yili-Birim-Faaliyet-Raporu.pdf>, ‘Hazine ve Maliye Bakanlığı, Risk Analizi Genel Müdürlüğü Faaliyet Raporu 2024’, E.T. 14 Nisan 2025

<https://ms.hmb.gov.tr/uploads/sites/17/2025/03/VDK-2024-Yili-Faaliyet-Raporu-c8a9030b4115e95c.pdf>, ‘Hazine ve Maliye Bakanlığı, Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı 2024 Yılı Faaliyet Raporu’, E.T. 14 Nisan 2025.

<https://nelsus.com.tr/2018-427-k-2018-517-t-8-11-2018/>, ‘Yargıtay CGK, E: 2018/427 K. 2018/517 T: 08.11.2018 ilamdan’, E.T. 17 Mart 2025.

<https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/Dosyalar/Kararlar/KararPDF/2023-55-nrm.pdf>, ‘Anayasa Mahkemesi’nin E: 2022/108 Esas, E., 2023/55 Karar Sayılı, 22.03.2023 Tarihli İlam’, E.T. 8 Nisan 2025.

<https://resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/01/20220111-9.htm>, ‘Ticaret Bakanlığı Taşra Teşkilatı Hakkındaki Yönetmelik’, E.T. 19 Nisan 2025.

<https://sozluk.gov.tr>, ‘Türk Dil Kurumu Sözlüğü’ E.T. Birden fazla sözcük kullanıldığından belirli bir tarih yoktur.

<https://tcsglobal.co/sirkuler/u-kodlu-gecici-ozet-beyan-numaralarinda-yapilan-duzeltme-islemlerinde-usulsuzluk-cezasi-uygulanmayacaktır/>, ‘TCS Global, U Kodlu Geçici Özet Beyan Numaralarında Yapılan Düzeltme İşlemlerinde Usulsüzlük Cezası Uygulanmayacaktır Sirküleri’, E.T. 18 Nisan 2025.

<https://teknoloji.gib.gov.tr/teknoloji/hizmetlerimiz.html>, ‘Gelir İdaresi Başkanlığı, Teknolojik Hizmetlerimiz’, E.T. 14 Nisan 2025.

<https://ticaret.gov.tr/data/5b9b61fc13b8761cc09f9b92/Serbest%20B%C3%B6lgeler%20Genel%20Bilgi%20Notu%2011.2023.pdf>, Ticaret Bakanlığı Serbest Bölgeler Genel Müdürlüğü’, E.T. 17 Nisan 2025

<https://vdk.hmb.gov.tr/mukellef-haklari-bildirgesi>, Mükellef Hakları Bildirgesi’, E.T. 18 Ocak 2025.

<https://vdk.hmb.gov.tr/vergi-incelemesinde-mukellef-haklari>, ‘Vergi İncelemesi Sırasındaki Mükellef Hakları’, E.T.31 Mart 2025.

<https://vdk.hmb.gov.tr/vergiincelemesininuresi#:~:text=213%20say%C4%B1%C4%B1%20Vergi%20Usul%20Kanununun,ay%20i%C3%A7inde%20incelemelerin%20bitirilmesi%20esast%C4%B1r>, ‘Vergi İncelemesinin Süresi’, 29 Mart 2025.

<https://www.alomaliye.com/2016/12/08/uygulama-ic-genelgesi-20162-re'sen-terkin-islemleri/>, ‘Re’sen Terkin İşlemleri Konulu, 2016/2 Seri No’ lu Uygulama İç Genelgesi’, E.T. 27 Aralık 2025.

<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1876-k%C3%A2n%C3%BBn-i-es%C3%A2s%C3%AE/>, ‘1876 Tarihli Kanuni Esasi’, E.T. 16 Ocak 2025.

<https://www.anayasa.gov.tr/tr/mevzuat/onceki-anayasalar/1924-anayasasi/>, ‘1924 Tarihli Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’, E.T. 16 Ocak 2025.

<https://www.davavergi.com/vergi-mukellefiyetinin-re'sen-terk-islemi-vuk160a/>, ‘Vergi Mükellefiyetinin Re’sen Terkin İşlemleri’, E.T. 24 Şubat 2025.

https://www.echr.coe.int/documents/d/echr/convention_tur, ‘Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, m.6/1’, E.T. 2 Haziran 2025.

<https://www.etimolojiturkce.com/kelime/tebli%C4%9F>, ‘Tebliğat Kelimesinin Anlamı’, E.T. 25 Nisan 2025.

<https://www.eyavuz.av.tr/ticaret-sicilinden-terkin-edilen-sirkete-karsi-icra-takibi/>, ‘Yargıtay’ın 12.Hukuk Dairesinin, E. 2018/9275 K. 2019/1210, T.04.02.2019 sayılı ilamı’, E.T. 21 Şubat 2025.

<https://www.genelpiyasa.com/akademi/kurslar/borsa-okulu/oran-analizi-karlilik-oranlari/>, 'Genel Piyasa', E.T. 5 Nisan 2025.

<https://www.gib.gov.tr/ozelge-sistemi/genel-bilgi>, 'Gelir İdaresi Başkanlığı Özelge İstemi', E.T. 24 Ocak 2025.

<https://www.istanbulymmo.org.tr/>, 'Karşıt Tespite İlişkin Düzenlemeler', E.T.4 Nisan 2025.

<https://www.ktgegitim.com/makale/gumruklerde-risk-unsurlari-8705>, 'KTG Eğitim Gümrüklerde Risk Unsurları', E.T. 18 Nisan 2025.

<https://www.linkedin.com/>, 'HMB- Bilgi Teknolojileri Genel Müdürlüğü, Kayıt Dışı Ekonomiyle Mücadelede Yeni Adım Derin Projesi', E.T. 18 Ağustos 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/>, '2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu', E.T. 6 Mart 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=33905ve mevzuatTur=TebligvemevzuatTertip=5>, '509 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği', E.T. 21 Şubat 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=1136veMevzuatTur=1veMevzuatTertip=5>, '1136 Sayılı Avukatlık Kanunu', E.T. 22 Ocak 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=19689veMevzuatTur=7veMevzuatTertip=5>, 'Gümrük İşlemlerinin Kolaylaştırılması Yönetmeliği'. E.T. 18 Nisan 2025

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=213veMevzuatTur=1veMevzuatTertip=4>, '213 Sayılı Vergi Usul Kanunu', E.T. 20 Aralık 2024

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=2709veMevzuatTur=1veMevzuatTertip>, '2709 Sayılı Türkiye Cumhuriyeti Anayasası', E.T.27 Aralık 2024.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=29033veMevzuatTur=7veMevzuatTertip=5>, '6.12.2018 tarihinde 30617 RG sayılıyla yayımlanan Elektronik Tebligat Yönetmeliğinde', E.T. 28 Nisan 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=3071veMevzuatTur=1veMevzuatTertip=5>, '3071 Sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun', E.T. 22 Ocak 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=3194veMevzuatTur=1veMevzuatTertip=5>, '3194 Sayılı İmar Kanunu', E.T. 5 Mayıs 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=38504veMevzuatTur=7veMevzuatTertip=5>, '07.04.2021 tarihli, 31447 sayılı Vergi Denetim Kurulu Yönetmeliği', E.T. 14 Nisan 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=4982veMevzuatTur=1veMevzuatTertip=5>, 'Bilgi Edinme Kanunu', E.T.22 Ocak 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=5326veMevzuatTur=1veMevzuatTertip=5>, '5326 Sayılı Kabahatler Kanunu' E.T. 20 Mart 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuat?MevzuatNo=6216veMevzuatTur=1veMevzuatTertip=5>, '6216 Sayılı Anayasa Mahkemesinin Kuruluşu ve Yargılama Kanunu', E.T. 22 Ocak 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.3.6183.pdf>, '6183 Sayılı AATUHK Kanunu', E.T. 22 Ocak 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.4.193.pdf>, '193 Sayılı Gelir Vergisi Kanunu', E.T. 28 Aralık 2024.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.3218.pdf>, '3218 Sayılı Serbest Bölgeler Kanunu', 17 Nisan 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.3568.pdf>, '3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu', E.T. 11 Nisan 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4458.pdf>, '4458 Sayılı Gümrük Kanunu', E.T. 18 Nisan 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.4721.pdf>, '4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu', E.T. 28 Aralık 2024.

<https://www.mevzuat.gov.tr/MevzuatMetin/1.5.5520.pdf>, '5520 Sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu', E.T. 16 Nisan 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/1.5.6102.pdf>, '6102 Sayılı Türk Ticaret Kanunu', 4 Nisan 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/19.5.4.pdf>, '15.07.2018 tarihli, 30479 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan, Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlarla Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi', E.T. 14 Nisan 2025.

<https://www.mevzuat.gov.tr/mevzuatmetin/19.5.4.pdf>, '15.07.2018 tarihli, 30479 sayılı Resmi Gazetede Yayımlanan, Bakanlıklara Bağlı, İlgili, İlişkili Kurum ve Kuruluşlarla Diğer Kurum ve Kuruluşların Teşkilatı Hakkında Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi', E.T. 14 Nisan 2025.

<https://www.muhasibetr.com/>, '27659 sayılı, 1 Ağustos 2010 tarihli Resmi Gazete', E.T. 14 Nisan 2025.

https://www.oecd.org/content/dam/oecd/tr/publications/reports/2014/08/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2014_g1g46e32/9789264255265-tr.pdf, 'Gelir İdaresi Başkanlığı, Gelir ve Servet Üzerinden Alınan Vergilere İlişkin Model Anlaşma Kısaltılmış Basım', E.T. 5 Mayıs 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr>, 'Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelikte Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik', E.T. 17 Haziran 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/>, 'Vergi Usul Kanunu ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 14.10.2021 Kabul Tarihli, 31640 Resmi Gazete', E.T. 29 Mart 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/03/20100305-16.htm>, '397 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği', E.T.16 Nisan 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/08/20100801-1.htm>, '27659 sayılı, 23/7/2010 tarihli Resmi Gazete, Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun', E.T. 28 Nisan 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2010/08/20100801-1.htm>, 'Resmi Gazete, Gelir Vergisi Kanunu ile Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun, 23/7/2010 Kabul Tarihli, 27659 Sayılı', E.T. 29 Mart 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2011/12/20111230M3-24.htm>, 'Onaylanmış Kişi Statüsüne İlişkin Tebliğ', E.T. 18 Nisan 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/06/20150620-17.htm>, '453 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği', E.T. 5 Mart 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/08/20150827-7.htm>, '456 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği', 28 Nisan 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2015/12/20151224-7.htm>, '464 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği', E.T. 16 Nisan 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/02/20170211-16.htm>, '11.02.2017 tarihli, 29976 sayılı Resmi Gazete' de yayınlanan VUK Genel Tebliği(Sıra No:478)', E.T. 8 Nisan 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2017/02/20170211-16.htm>, '28 Eylül 2024 tarihli, 32676 sayılı Resmi Gazete, Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Sıra No:570)', E.T. 9 Nisan 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/04/20200418-1.pdf>, '60 Sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi', E.T. 19 Ocak 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2020/06/20200624-7.pdf>, 'Danıştay VDDK, 2020/9 Esas, 2020/2 Karar Sayılı İlamı', E.T. 25 Nisan 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2021/07/20210713-4.htm>, '21.07.2021 tarihli 31540 sayılı Resmi Gazete, VUK Genel Tebliği-Sıra No:529', E.T. 4 Nisan 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/05/20240517-4.pdf>, '17 Mayıs 2024 tarihinde 32549 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan Danıştay Vergi Dava Daire Kurulunun E: 2023/9 K: 2024/3 sayılı ilamı', E.T. 28 Nisan 2025

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/07/20240703-1.pdf>, '161 sayılı Bazı Cumhurbaşkanlığı Kararnamelerinde Değişiklik Yapılmasında Dair Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi', E.T. 17 Şubat 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/09/20240925-3.htm>, '565 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği', E.T. 10 Mayıs 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2024/09/20240928-5.htm>, '28 Eylül 2024 tarihli, 32676 sayılı Resmi Gazete, Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına Dair Tebliğ(Sıra No:570)', E.T. 9 Nisan 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/01/20250115-6.htm>, 'Gümrük Yönetmeliğinde Değişiklik Yapılmasına Dair Yönetmelik', E.T. 18 Nisan 2025.

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2025/07/20250724-2.htm>, ‘Türk Parasının Kıymetini Koruma Hakkında Kanun ile Kanunlarda ve 635 Sayılı KHK’da Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun’, E.T.25 Temmuz 2025.

<https://www.sas.com/tr>, ‘SAS Sektörel Çözümleri: Amaca Yönelik Yapay Zeka’, E.T. 15 Nisan 2025.

<https://www.turmob.org.tr/>, ‘Vergi İncelemelerinin Elektronik Sistem Üzerinden Yapılmasına İlişkin Yönetmelik Değişikliği Yayınlandı’, E.T. 17 Haziran 2025.

<https://www.verginet.net/Dokumanlar/2014/mukellefin-hak-ve-odevleri-2014.pdf>, ‘Gelir İdaresi Başkanlığı, Mükellef Hakları ve Ödevleri’, E.T. 20 Ocak 2025.

<https://www.verginet.net/dtt/1/Transfer-Fiyatlandirmasi-Sirkuler.aspx>, ‘Deloitte, Sirküler-Transfer Fiyatlandırması’, E.T. 4 Nisan 2025.

<https://www.verginet.net/dtt/11/Vergi-Sirkuleri-2024-96.aspx>, ‘Deloitte, VUK Madde 153/A(Teminat Uygulaması) ile ilgili Vergi Usul Kanunu Tebliği’, E.T. 8 Nisan 2025.

Karakaş, Y. ‘Yargıtay Kararları Işığında Tebligat Hukuku Uygulamaları’. <https://www.yilmazkarakas.av.tr/2020/02/28/yargitay-kararlari-isi-ginda-tebligat-hukuku-uygulamalari/>, E.T. 24 Nisan 2025.

Kavak, D. ‘Vergi Usul Kanunu’nun Tebliğ ile İlgili Hükümleri Kapsamında Hazırlanmış Olduğum Akış Şeması’. https://www.linkedin.com/posts/doruk-kavak-vergi-usul-kanununa-g%C3%B6re-tebli%C4%9F-s%C3%BCreci-ugcPost-7309164857734434816-Nb3?utm_source=shareveutm_medium=member_desktopvercm=ACoAADAEgv0BYlkmGulxouADY0BBVy7OI0BtJ2A, E.T. 10 Mayıs 2025.

Kaya, Z. ‘‘Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi ve Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar’’. <https://www.muhasibetr.com/yazarlarimiz/zehrakaya/003/>, E.T. 27 Mart 2025.

Kayabaşı, S. ‘‘Vergi Tekniği Raporu Dava Edilebilir mi?’’. <https://sadikayabasi.av.tr/blog/oku/vergi-teknigi-raporu-dava-konusu-edilebilir-mi-3217>, E.T. 18 Mart 2025.

- Özdemir, M. ve Şenöz, Y. ‘*Vergi Hukukunda Teminat Hükümlerinin Tatbiki*’. https://www.alomaliye.com/2020/07/28/vergi-hukukunda-teminat-hukumlerinin-tatbiki/?srsltid=AfmBOoobmcfsBntN8prw_17ZmTKjxHTgwi92csqAVtqXnKEhi7o18fBE, E.T. 7 Nisan 2025.
- Peker, T.C. ‘*Sosyal Haklar Bağlamında Ödev-Görev İkiliği Üzerine Notlar*’. <https://hukukbulteni.khas.edu.tr/bulten/104>, E.T. 2 Şubat 2025.
- Rowan, P. ‘‘Paravan Şirketleri Gizli Sahipleriyle İlişkilendirmek İçin İpuçları’’. <https://gijn.org/tr/kaynak/paravan-sirketleri-gizli-sahipleriyle-iliskilendirmek-icin-ipuclari/#:~:text=Paravan%20%C5%9Firketler%20asl%C4%B1nda%20herhangi%20bir,varl%C4%B1klar%C4%B1n%C4%B1%20gizlemek%20i%C3%A7in%20kurulan%20%C5%9Firketlerdir>, E.T. 4 Nisan 2025.
- Tamzok, H. ‘‘Mükellef Hakları Bildirgesi’’. <https://vergialgi.com/mukellef-haklari-bildirgesi>, E.T. 16 Ocak 2025.
- Taş, B ve Karyağdı, N. ‘*Mükellef Hakları Kurulunun Üzerinden 7 Bahar Geçti*’. <https://ictmedia.com.tr/yazar/icerik/832>, E.T. 20 Ocak 2025.
- Tezcan, E.S. ‘*Vergi Tarh Zamanaşımı*’, <https://www.ozgunlaw.com/makaleler/vergi-tarh-zamanasim>, E.T. 28 Mart 2025.
- Turan, H.İ. ‘*Vergi Sorumlusunun Dava Açma Ehliyeti Hakkında*’. www.halilibrahimturan.av.tr, E.T. 5 Şubat 2025.
- Turan, H.İ. ‘*Vergi Usul Kanununa Göre Tebligat Yöntemleri Nelerdir? ‘Vergi Usul Kanununa Göre Tebligatta Özellikli Durumlar Nelerdir?’*’, <https://www.halilibrahimturan.av.tr/Vergi-Avukati-Makaleler/vergi-usul-kanununa-gore-tebligat-yontemleri-nelerdir-vergi-usul-kanuna-gore-tebligatta-ozellikli-durumlar-nelerdir/226/>, E.T. 25 Nisan 2025.
- ‘*Usulleri Hakkında Kanun*’, E.T. 22 Ocak 2025.
- Yasin, M. ‘*İdari İşlemler Kısa Ders Notları*’. <https://cdn.istanbul.edu.tr/statics/idarehukuku-hukuk.istanbul.edu.tr/wp-content/uploads/2014/11/IDARI-ISLEMLER.pdf>, E.T. 3 Mart 2025.
- Yurdakul, B.A. ‘*Anonim Şirketlerde Pay Devri ve Pay Devrinin Sınırlandırılması*’. <https://yurdakulhukuk.net/?p=makalelerdeid=217>, E.T. 4 Nisan 2025.

Mahkeme Kararları

Adana Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesi, 2023/2267 Esas, 2023/2880 Karar Sayılı ve 06/12/2023 Tarihli Karar.

Anayasa Mahkemesi, 2022/146 Esas, 2023/31 Karar, 16/2/2023 Tarihli, 12/5/2023-32188 R.G. Tarih-Sayı.

Anayasa Mahkemesi, 2015/63 Esas, 2015/106 Karar, Sayılı, 25.11.2015 Tarihli Karar.

Anayasa Mahkemesi, Caroline Nicole Koç ve Diğerleri Başvurusu, 2019/26345 Başvuru No, 22/09/2022 Karar Tarihli İlam.

Anayasa Mahkemesi, Mehmet Özcan Başvurusu, 2019/6266 Başvuru No, 15.01.2020 Tarihli Karar, Resmi Gazetede Yayımlandığı Tarih 4.3.2020.

Anayasa Mahkemesi, Recep Tarhan ve Afife Tarhan Başvurusu, 2014/1546 Başvuru No, 2/2/2017 Karar Tarihi.

Anayasa Mahkemesi'nin 1999/51 Esas 2001/63 Karar Sayılı, 28.03.2001 Tarihli Kararı.

Ankara Bölge İdare Mahkemesi 4.Vergi Dava Dairesi, 2024/2388 Esas, K:2024/3269 Karar Sayılı ve 31/10/2024 Tarihli Karar.

Danıştay 3. Daire 2023/3278 Esas, 2023/4467 Karar Sayılı T.14.11.2023 Tarihli Karar.

Danıştay 3. Daire, E:2012/5063 Esas, 2015/3579 Karar Sayılı, 25.5.2015 Tarihli Karar.

Danıştay 3. Dairesi'nin ve 2010/7115 Esas, 2011/5962 Karar Sayılı, 17.10.2011 Tarihli Karar.

Danıştay 4. Daire Başkanlığı'nın 2021/916 Esas, 2022/17 Karar Sayılı İlamı

Danıştay 4. Daire, 2001/655 Esas, 2001/1831 Karar Sayılı, T: 3.5.2001 Tarihli Karar.

Danıştay 4. Daire, 2018/3238 Esas, 2022/358 Karar Sayılı, 31.01.2022 Tarihli Karar.

Danıştay 4. Dairesi, 2016/138 Esas, 2021/1488 Karar Sayılı, 8.3.2021 Tarihli Karar.

Danıştay 4. Dairesi, 2016/17357 Esas, 2020/6152 Karar Sayılı, 23.12.2020 Tarihli Karar.

Danıştay 4. Dairesi, 2016/21560 Esas, 2021/647 Karar Sayılı, 02.02.2021 Tarihli Karar.

Danıştay 4. Dairesi, E: 2009/4244 Esas, 2011/7230 Karar Sayılı, 29.11.2011 Tarihli Karar.

Danıştay 4.Dairesi 14.09.1992 Tarihli, E: 1990/1786 Esas, 1992/3647 Karar Sayılı, 14.09.1992 Tarihli Karar.

Danıştay 5. Daire Başkanlığının, 1988/2845 Esas, 1988/2749 Karar Sayılı, 22./11/1988 Tarihli İlâmı

Danıştay 6. Dairesi, 1986/461 Esas, 1986/83 Karar Sayılı, 27.03.1986 Tarihli Karar.

Danıştay 7. Dairesi'nin, E: 2000/2631 Esas, 2001/3655 Karar Sayılı, T: 28.11.2001 Tarihli Karar.

Danıştay 9. Dairesi 2007/6198 Esas, K: 2009/1744 Karar Sayılı, 15.04.2009 Tarihli Karar.

Danıştay 9. Dairesi, 2008/7281 Esas, K: 2012/2865 Karar Sayılı, T: 23.05.2012 Tarihli Karar

Danıştay 9. Dairesi,1992/3643 Esas, 1993/1288 Karar Sayılı, T: 17/03/1993 Tarihli Karar.

Danıştay 9. Dairesi'nin, 2016/2878 Esas, K: 2017/7153 Karar Sayılı, 24/10/2017 Tarihli Karar.

Danıştay 9.Dairesi'nin, 2014/9301 Esas, K: 2017/3099 Karar Sayılı, T: 22.03.2017 Tarihli Karar.

Danıştay VDDK, 17 Mayıs 2024 tarihinde 32549 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 2023/9 Esas, K: 2024/3 Karar Sayılı İlâm.

Danıştay VDDK, 1997/236 Esas, K: 1998/226 Karar Sayılı, 25.09.1998 Tarihli Karar.

Danıştay VDDK, 2007/323 Esas, 2008/723 Karar Sayılı, 21.11.2008 Tarihli Karar.

Danıştay VDDK, 2007/492 Esas K: 2008/735 Karar Sayılı, T: 21.11.2008 Tarihli Karar.

Danıştay VDDK, 2019/1544 Esas, 2021/799 Karar Sayılı, 26.05.2022 Tarihli Karar.

Danıştay VDDK, 2019/394 Esas, 2019/872 Karar Sayılı, 13.11.2019 Tarihli Karar.

Danıştay VDDK, 24.06.2020 tarihli ve 31165 sayılı Resmi Gazete sayılı, DVDDK' nun 19.02.2020 tarihli, E: 2020/9 Esas, 2020/2 Karar Sayılı İlamı.

Danıştay VDDK, E: 2000/172 Esas, 2000/353 Karar Sayılı, 27.10.2000 Tarihli Karar.

Danıştay 10. Dairesi'nin 2006/237 Esas., 2008/172 Karar Sayılı., 25.01.2008 Tarihli Kararı.

Danıştay 11. Daire, 1997/3205 Esas, 1999/701 K., 17.02.1999 Tarihli Karar.

Erzurum Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairesi, 06.11.2024 tarih ve E:2024/393 Esas, 2024/1255 Karar, 06.11.2024 Tarih Sayılı Karar.

Gaziantep BİM 1. VDD, 25.10.2024 tarih ve E:2024/1571, K:2024/2170 sayılı karar.

İstanbul 10. Vergi Mahkemesi'ne açılan 13.01.2023 tarihli, 2022/2825 Esas., 2023/59 Karar Sayılı İlam.

İstanbul 11. Vergi Mahkemesi'nin E: 2023/2133, K:2024/989, 25.09.2024 Tarihli Kararı.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi 25.05.2023 Tarihli, 2023/2190 Esas, 2023/1525 Sayılı Karar.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2.VDD, 2016/461 Esas, 2017/1446 Karar Sayılı, 30.03.2017 Tarihli Karar

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 5.VDD E:2017/1214, K:2017/3528, 29.9.2017 Tarihli Karar.

Yargıtay 11. Ceza Dairesi, 2001/6053 Esas, 2001/6820 Karar Sayılı 13/06/2001 Tarihli Karar

Yargıtay 12. Hukuk Dairesi, 2016/10606 Esas, K: 2016/13343 Karar Sayılı, 05.05.2016 Tarihli Karar.

Yargıtay 23. Hukuk Dairesi, 2015/9900 Esas, 2018/3007 Karar Sayılı, 09/05/2018 Tarihli Karar.

Yargıtay CGK, 2018/427 Esas, 2018/517 Karar Sayılı T: 08.11.2018 Tarihli Karar.

Yargıtay'ın 11.Ceza Dairesi, 2018/3514 Esas, 2018/6494 Karar Sayılı, 11/07/2018 Tarihli Karar.

Yargıtay'ın 12.Hukuk Dairesinin, 2018/9275 Esas, 2019/1210 Karar Sayılı, 04.02.2019 Tarihli Karar.

İnternet Videoları

EYS, M. Duran Koçak, “Gümrük İşlemlerinde Risk Analizi ve Yönetimi (1)”, *Ticaret Bakanlığı Eğitim Yönetim Sistemi*, Yüklenme Tarihi: 2020.
<https://eys.ticaret.gov.tr/Participants/Participants/Detail/12066>.

1. İ. Örgü, “Vergi Dairelerinin Şirket Kapatma Süreci ve Sonuçları”, *Youtube*,
Yüklenme Tarihi: 18 Eylül 2024.
<https://youtu.be/yFRIU7fMWNI?si=DgUTrIp-QwRlSnSY>.

TOPLUMSAL KATKI

Vergi hukukunda düzenlenen re'sen terkin, yalnızca vergi idaresinin iş yükünü azaltan tekni bir araç değil, aynı zamanda vergi sistemini güçlendiren önemli bir düzenlemedir. Re'sen terkinde, faaliyetlerini devam ettirmeyen mükelleflerin, mükellefiyetleri idare tarafından silinmektedir. Re'sen terkin düzenlemesi, sahte veya amaç dışı mükellefiyetlerin önlenmesi, kamu kaynaklarının etkin kullanılmasının sağlanması ve vergi sistemine duyulan güvenin artması sebebiyetiyle toplumsal katkı sunmaktadır.

Faaliyetlerini sürdürmeyen mükelleflerin idare tarafından re'sen kayıtlarının silinmesi, mükellefler arasındaki eşitliği sağlamaktadır. Ayrıca re'sen terkin düzenlemesi, faaliyet göstermeyen mükelleflerin, faaliyet gösterirmiş gibi vergisel süreçlere devam etmesini önlemektedir. Bu bağlamda re'sen terkin uygulaması, mükellefler arasındaki adaletsizliği ve eşitsizliği önleyerek toplumsal vergi sürecine olumlu katkıda bulunmaktadır.

Re'sen terkin düzenlemesinin, diğer bir toplumsal katkısı ekonomik şeffaflık ve güven duygusuyla ilgilidir. Vergi sisteminde faal olarak yer almayan mükelleflerin yer alması ve sahte belge düzeneleyen mükelleflerin mevcudiyeti, vatandaşların devlete olan güvenini sarsmaktadır. Re'sen terkin uygulaması, piyasada faal olmayan işletmelerin tasfiye edilmesiyle hem ticari hayatın güvenilirliğini hem de vergi gönüllü uyumu teşvik etmektedir. Bu bağlamda re'sen terkin uygulaması toplumsal barışa ve ekonomik istikrara hizmet etmektedir.

Sonuç olarak söz konusu çalışma, re'sen terkin hususunda yürütülen ilk tez çalışmasıdır. Çalışmada, re'sen terkine ilişkin yapılan tüm bilimsel araştırmalar ve yargı kararları tek bir çatı altında toplanmıştır.