

VERGİ USUL KANUNU ÇERÇEVESİNDE MÜKELLEFİYET KAYDININ RE'SEN TERKİNİ

EX OFFICIO CANCELLATION OF TAXPAYER REGISTRATION UNDER THE TAX PROCEDURE LAW



Ahmet EROL*



Hilal İSHAKOĞLU**

ÖZ

Bu çalışma, vergi sistemlerinde sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleriyle mücadelede giderek yaygınlaşan risk odaklı denetim anlayışını, Türk vergi hukuku özelinde Vergi Usul Kanunu'nun 160/A. maddesi kapsamında incelemektedir. Kamu gelirlerinin korunması ve vergisel adaletin sağlanması amacıyla idareye tanınan re'sen terkin yetkisi, mükelleflerin vergisel davranışlarına ilişkin analiz ve değerlendirmelere dayanmakta olup bu yetkinin kullanımı mükelleflerin hukuki, ekonomik ve ticari durumları üzerinde doğrudan etkiler doğurmaktadır. Çalışmanın amacı, VUK 160/A kapsamında mükellefiyet kaydının re'sen terkin edilmesi kurumunu

ABSTRACT

This study examines the risk-based auditing approach, which has become increasingly prevalent in the fight against the issuance and use of fraudulent documents within tax systems, with specific reference to Article 160/A of the Turkish Tax Procedure Law. The ex officio deregistration authority granted to the tax administration for the purposes of safeguarding public revenues and ensuring tax justice is exercised on the basis of analytical and evaluative assessments of taxpayers' fiscal behaviour. The aim of this study is to set out the legal framework and practical operation of ex officio deregistration under Article 160/A, to assess the regulation in

* Prof. Dr., Yeditepe Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Ana Bilim Dalı, ahmet.erol@yeditepe.edu.tr, ORC-ID: 0000-0001-9195-9812.

** Yüksek Lisans Öğrencisi, Yeditepe Üniversitesi, Avukat, ishakogluhilal@gmail.com, ORC-ID: 0009-0002-3279-4522.

Erol, A., İshakoğlu, H. (Ağustos 2026). Vergi Usul Kanunu Çerçevesinde Mükellefiyet Kaydının Re'sen Terkini, *Vergi Raporu*, 323, (33-41).

hukuki çerçevesi ve uygulama esaslarıyla ortaya koymak; söz konusu düzenlemeyi hukuk devleti ilkesi, masumiyet karinesi ve ölçülülük ilkesi başta olmak üzere anayasal ilkeler bakımından değerlendirmek ve düzenlemenin ekonomik, mali ve usule ilişkin sonuçlarını eleştirel bir bakış açısıyla analiz etmektir.

Anahtar Kelimeler: Re'sen Terkin, Risk Odaklı Denetim, Sahte Belge, İdarenin Takdir Yetkisi, Hukuki Güvenlik.

JEL Sınıflandırma Kodları: H26, H29, K34.

GİRİŞ

Vergi sistemlerinin temel amaçlarından biri kamu gelirlerinin güvence altına alınması ve vergisel adaletin sağlanmasıdır. Bu amaç doğrultusunda sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleriyle mücadele, vergi idarelerinin öncelikli faaliyet alanlarından biri hâline gelmiştir. Özellikle ekonomik ilişkilerin çeşitlenmesi ve işlem hacimlerinin artması, idareyi yalnızca gerçekleştirmiş ihlallere müdahale eden klasik denetim anlayışının ötesine taşıyarak önleyici ve risk temelli denetim mekanizmalarına yöneltmiştir.

Risk odaklı denetim anlayışı, mükelleflerin vergisel davranışları ve uyum düzeyleri üzerinden yapılan analizler aracılığıyla denetim kaynaklarının riskli görülen alanlara yoğunlaştırılmasını ifade etmektedir. Bu yaklaşım, idarenin denetim etkinliğini artırmayı hedeflemekle birlikte, idari takdir yetkisinin kapsamını genişleten ve mükelleflerin hukuki durumunu doğrudan etkileyen sonuçlar doğurabilmektedir.

Türk vergi hukukunda bu yaklaşımın normatif karşılığı, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) 160/A. maddesi ile ortaya çıkmıştır. (213 sayılı VUK, 1961) 7194 sayılı Kanun'un 24. maddesiyle 2019 yılında yürürlüğe giren (7194 sayılı Kanun, 2019) söz konusu düzenleme, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu değerlendirilen mükelleflerin mükellefiyet kayıtlarının analiz ve

light of constitutional principles including the rule of law, the presumption of innocence, and the principle of proportionality, and to critically analyze its economic, financial, and procedural implications.

Keywords: Ex Officio Deregistration, Risk-Based Auditing, Fraudulent Documents, Administrative Discretion, Legal Certainty.

JEL Classification Codes: H26, H29, K34.

değerlendirme sonuçlarına dayanılarak re'sen terkin edilmesine imkân tanımaktadır. Henüz kesinleşmiş bir vergi inceleme raporu veya yargı kararı bulunmaksızın bu sonucun doğabilmesi, söz konusu düzenlemenin hukuki güvenlik, masumiyet karinesi ve ölçülülük ilkeleri bakımından tartışılmasını zorunlu kılmaktadır.

Bu çalışmanın amacı; VUK'un 160/A. maddesi kapsamında mükellefiyet kaydının re'sen terkin edilmesi kurumunu hukuki çerçevesi ve uygulama biçimiyle ortaya koymak, ardından söz konusu düzenlemeyi anayasal ilkeler, ekonomik ve mali sonuçlar ile usule ilişkin güvenceler bakımından eleştirel bir bakış açısıyla değerlendirmektir.

1- VERGİ USUL KANUNU'NDA MÜKELLEFİYET KAYDININ RE'SEN TERKİNİ

1.1- Re'sen Terkin Kavramı ve Hukuki Niteliği

Bir gerçek ya da tüzel kişinin vergi idaresi ile vergi ilişkisi mükellefiyet tesis etme ile başlar. (Erol, 2018a, ss.1-10; Erol, 2018b, ss.1-10) Mükellefiyet kurma/tesisi, sadece ülke yurttaşlarının değil o ülke sınırları içinde faaliyet gösteren herkesin hakkıdır. Kayıtlı ve devletin güvencesi altında ekonomik faaliyette bulunmak isteyen herkes devletin sunduğu tam kamusal mal ve

hizmetlerden yararlanır; bu yararlanım karşılığında da devletin vergi siciline kendini tescil ettirir ve vergi öder.

Vergi hukukunda mükellefiyet tesisi, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesiyle birlikte kurulan ve mükellefin vergisel hak ve ödevlerinin belirlenmesinde temel rol oynayan idari bir kayıt ifade etmektedir. Kural olarak mükellefiyet kaydının sona ermesi, mükellefin işi bırakması ve bu durumu vergi idaresine bildirmesi suretiyle gerçekleşmektedir. (Alpaslan, 2024) Bununla birlikte, bazı hâllerde mükellefin bildirim yükümlülüğünü yerine getirmemesi ya da hukuken korunmaya değer bir vergisel faaliyetin bulunmaması nedeniyle, mükellefiyet kaydının idare tarafından tek taraflı olarak sona erdirilmesi gündeme gelebilmektedir.

Re'sen terkin, vergi idaresinin mükellefin iradesine veya talebine bağlı olmaksızın, kanunda öngörülen şartların varlığı hâlinde mükellefiyet kaydını idari bir işlemle sona erdirmesidir. (Çakan, 2022, s.79) Bu yönüyle re'sen terkin, idarenin kamu gücüne dayanarak tesis ettiği, tek yanlı ve icrai nitelikte bir idari işlem olup doğrudan hukuki sonuç doğurur. VUK'ta re'sen terkin halleri başlıca 160. maddenin ikinci fıkrası ile 160/A. maddesinde düzenlenmiştir. (Özveren ve Hayrullahoğlu, 2021, s.44)

1.2- VUK'un 160. Maddesi Kapsamında Re'sen Terkin Halleri

VUK'un 160. maddesinin ikinci fıkrasında, mükellefiyet kaydının re'sen terkin edilebileceği belirli hâller düzenlenmiştir. Mükellefin işi bıraktığını bildirmemesi hâlinde, yapılan yoklama ve araştırmalar sonucunda mükellefin fiilen faaliyetine son verdiğinin tespit edilmesi veya bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgiye ulaşılamaması durumunda mükellefiyet kaydının idarece re'sen terkin edilmesi mümkündür.

Bu kapsamdaki re'sen terkin işlemleri, mükellef bakımından çoğu zaman lehe sonuçlar doğurur. Zira fiilen faaliyetine son vermiş bir mükellefin mükellefiyet kaydının devam etmesi, defter tutma ve beyanname verme gibi ödevlerin ihlali nedeniyle yaptırımlarla karşılaşmasına yol açabilmektedir. Danıştay'ın yerleşik içtihadına göre, mükellef işini bıraktıktan sonra bildirimde bulunmasa dahi idarece re'sen terk işleminin gerçekleştirilmesi gerekmekte; işin bırakılmasından sonraki evrede şekli ödevlere aykırılık dolayısıyla yaptırım uygulanması hukuka aykırılık taşımaktadır. (Danıştay 4. Dairesi, 2022)

VUK'un 160/2. maddesi kapsamında yapılan re'sen terkin işlemleri hukuki nitelikleri itibarıyla tespit edici işlemlerdir; idare bu işlemle yeni bir hukuki durum yaratmaktan ziyade mevcut fiili durumu kayıt altına almaktadır. Bu yönüyle söz konusu düzenleme, analiz-değerlendirme esasına dayanan VUK'un 160/A. maddesi kapsamındaki uygulamalardan hem amaç hem de hukuki sonuçlar bakımından ayrılmaktadır.

1.3- VUK'un 160/A. Maddesi Kapsamında Analiz ve Değerlendirmeye Dayalı Re'sen Terkin

VUK'un 160/A. maddesinin ihdas amacı 520 sıra no'lu Genel Tebliğ'de açıklanmıştır: (VUK 520 Sıra No'lu Genel Tebliği, 2020) rapora bağlı terkin sürecinin uzayabilmesi karşısında, sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu ihtimallerde daha erken hareket edebilme gayesiyle bu düzenleme öngörülmüştür. Süreç geciktikçe ilgili mükellefler sahte belge düzenlemeye, başka mükellefler ise bu belgeleri kullanmaya devam edebilmekte; bu durum idari uyum maliyetlerini artırmaktadır. (Arslan ve Akçay, 2020, s.8)

Söz konusu düzenlemeye göre; Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından mükellefiyet süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarları, çalışan sayısı ve vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi hususlar dikka-

te alınarak mükelleflerin vergisel uyum seviyelerine ilişkin analiz ve değerlendirme yapılması; bu analizler sonucunda sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğunun belirlenmesi; riski yüksek mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilmesi ve nezdlerinde yoklama yapılması; nihayetinde vergi dairesi bünyesinde oluşturulan üç kişilik komisyonun (Yıldız ve Duru, 2020, s.52) görüşü ve defterdar ya da vergi dairesi başkanının onayıyla mükellefiyet kaydının re'sen terkin edilmesi şeklinde bir süreç işlemektedir.

Bu düzenlemenin iki temel ayırt edici özelliği bulunmaktadır. Birincisi, vergi idaresine henüz somut bir ihlalin gerçekleştiği kesinleşmeden önleyici tedbir alma imkânı tanınmasıdır; bu yönüyle düzenleme “Sahte Belge Risk Analizi Programı (SARP)” uygulamasının normatif devamı niteliğindedir. İkincisi ise mükellefin başka bir ticari, zirai veya mesleki faaliyette bulunduğu durumlarda dahi, hakkında kesinleşmiş bir yargı kararı veya cezalı tarhiyat bulunmaksızın mükellefiyet kaydının terkin edilebilmesidir. (Çakır ve Karakaş, 2024, s.1) Bu yönüyle söz konusu uygulamaların masumiyet karinesine uygunluğu tartışmaya açıktır.

2- VUK'UN 160/A. MADDESİNİN ANAYASAL İLKELER İŞİĞİNDA DEĞERLENDİRİLMESİ

2.1- Anayasa Mahkemesi'nin Konuya Yaklaşımı

VUK'un 160/A. maddesi, İstanbul 7. Vergi Mahkemesi'nin somut norm denetimi başvurusu üzerine Anayasa Mahkemesi'nin incelemesine tabi tutulmuş; Yüksek Mahkeme 2022/146 E., 2023/31 K. sayılı kararıyla (Anayasa Mahkemesi [AYM], 2023) düzenlemenin Anayasa'ya uygunluğunu denetlemiştir. Anayasa Mahkemesi incelemesine geçmeden önce önemli bir tespit yapmıştır: mükellefiyet kaydının terkin, tüzel kişiliği sona erdirmemekte ve Türk Ticaret Kanunu kapsamındaki faaliyetin sürdürülmesine doğru-

dan engel teşkil etmemektedir; ancak belge bastırma, kredi kullanma, çek düzenleme ve diğer bankacılık hizmetlerinden yararlanma gibi ticari hayatın sürdürülmesi açısından zorunlu işlemleri fiilen imkânsız kılmaktadır.

Yüksek Mahkeme, düzenlemeyi kanunilik, meşru amaç ve ölçülülük (elverişlilik, gereklilik, orantılılık) ilkelerine göre denetlemiş ve oy-çokluğuyla Anayasa'ya uygun bulmuştur. (AYM, 2023, çoğunluk gerekçesi) Ne var ki bu kararın önemli bir karşı oy bloğu barındırdığı ve çoğunluk gerekçesinin özellikle orantılılık değerlendirmesi bakımından tatmin edici olmadığı doktrinde ileri sürülmektedir.

2.2- Karşı Oy Gerekçeleri ve Doktrindeki Eleştiriler

Anayasa Mahkemesi kararına eklenen karşı oy gerekçeleri üç temel nokta üzerinde yoğunlaşmıştır: (AYM, 2023, karşı oy gerekçeleri) (i) Kanun'da temel çerçeve belirlenmeksizin konunun tüm yönlerinin Bakanlık'a bırakılması nedeniyle kanunilik şartının karşılanmadığı; (ii) geleceğe yönelik bir kanaate dayalı olarak en ağır yöntemin doğrudan tercih edilmesinin demokratik toplum bakımından gerekli olmadığı; (iii) ticari faaliyetini sürdüren bir mükellefin kaydının salt idari şüphe üzerine terkin edilmesinin ölçsüz sonuçlara yol açtığı. Doktrinde de “belirsiz yetkinin kontrolsüz güce dönüştüğü” eleştirisi öne çıkmakta ve yasal düzenleme yapılmasının zorunlu olduğu vurgulanmaktadır. (Benzer, 2025, s.45)

2.3- Hukuk Devleti ve Belirlilik İlkeleri

T.C. Anayasası'nın 2. maddesinde güvence altına alınan hukuk devleti ilkesi, (T.C. Anayasası, m. 2) idarenin tüm işlem ve eylemlerinin belirlilik, öngörülebilirlik ve hukuki güvenlik ilkelerine uygun olmasını zorunlu kılar. Anayasa Mahkemesi'nin yerleşik içtihadı uyarınca temel hakları sınırlayan kanunun şeklen var olması yeterli ol-

mayıp yasal kuralların keyfiliğe izin vermeyecek şekilde belirli, ulaşılabilir ve öngörülebilir olması gerekmektedir. (AYM, 2023a; AYM, 2023b)

Ancak VUK 160/A. maddesinde mükelleflerin “sahte belge düzenleme riskinin yüksek” sayılmasına yol açan ölçütler sınırlı biçimde düzenlenmemiştir. Kanun metninde sayılan ölçütlerin “gibi” ibaresiyle genişletilmesi idareye geniş bir takdir alanı tanımakta; analiz ölçütleri için eşik değerler belirlenmemiş, hangi vergilendirme dönemlerinden itibaren değerlendirme yapılacağı ise açıklanmamıştır. (VUK 520 Sıra No’lu Genel Tebliği, 2020, Bölüm III) Bu yapısal belirsizlik, hukuk devleti ilkesi bakımından sakıncalı sonuçlar doğurmaktadır.

2.4- Masumiyet Karinesi

Anayasa’nın 38/4. maddesi ve AİHS’nin 6/2. maddesi uyarınca suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar kimse suçlu sayılamaz. (T.C. Anayasası, m. 38/4; AİHS, m. 6/2) VUK 160/A. maddesi kapsamında mükellefiyet kaydının re’sen terkin edilebilmesi için ise mükellef hakkında kesinleşmiş bir vergi inceleme raporu, cezalı tarhiyat ya da yargı kararı bulunması şartı aranmamaktadır.

Sahte belge düzenleme gibi ceza hukuku ve vergi hukuku bakımından ağır sonuçlar doğuran bir fiil yönünden, yalnızca risk değerlendirmelerine dayanılarak mükellefiyet kaydının terkin edilmesi mükellefin fiilen suçlu muamelesi görmesine yol açabilmektedir. Danıştay 3. Dairesi de 2023 tarihli kararında inceleme raporu bulunmaksızın tesis edilen re’sen terkin işleminde hukuka uygunluk bulunmadığı sonucuna varmıştır. (Danıştay 3. Dairesi, 2023)

2.5- Ölçülülük İlkesi

Anayasa’nın 13. maddesinde güvence altına alınan ölçülülük ilkesi; elverişlilik, gereklilik ve orantılılık olmak üzere üç alt unsurdan oluşmaktadır. (Zabunoğlu, 2022, s.15; T.C. Anayasası, m. 13) Sahte belge düzenleme riskine ilişkin idari

kanaat karşısında mükellefin vergi incelemesine sevk edilmesi ve denetim altına alınması elverişli bir araç olarak kabul edilebilir. Ancak henüz fiilen işlendiği somut biçimde ortaya konulmadan, mükellefiyet kaydının tamamen terkin edilmesi daha hafif müdahale araçları mevcutken gereklilik ve orantılılık unsurları bakımından ölçüsüz bir müdahale niteliği kazanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi çoğunluk gerekçesinde teminat yükümlülüğünü alternatif araç olarak değerlendirmiş ve bu alternatifi mükellefiyet terkinine kadar etkili olmayabileceğine hükmetmiştir. (AYM, 2023, çoğunluk gerekçesi) Karşı oy gerekçelerine göre ise bu değerlendirme, geleceğe yönelik varsayımlara dayalı bir kanaatin en ağır müdahale aracını meşrulaştırması nedeniyle ölçülülük denetimiyle bağdaşmamaktadır. (AYM, 2023, karşı oy gerekçeleri)

3- RE’SEN TERKİNİN EKONOMİK VE MALİ SONUÇLARI

Gayri faal mükelleflere re’sen terkin uygulandığında sonuç kural olarak lehinedir: defter tutma ve beyanname verme yükümlülükleri sona erdiğinden gereksiz yaptırımlarla karşılaşma riski ortadan kalkar. (Alpaslan, 2024; Özveren ve Hayrullahoğlu, 2021, s.49) Buna karşın mükellef fiilen faaliyette olmasına rağmen idarece gayri faal nitelendirilmişse sonuç tamamen aleyhine döner. Mükellefiyet kaydının terkininle birlikte mükellef belge bastıramaz, hukuka uygun fatura düzenleyemez; karşı taraf mükellefler de bu kişiyle gerçekleştirdikleri işlemlere konu giderleri indirim konusu yapamaz ya da yükledikleri KDV’yi iade veya indirimde kullanamaz. (Özveren ve Hayrullahoğlu, 2021, s.49)

Anayasa Mahkemesi de söz konusu kararında mükellefiyet kaydının terkinin ticari faaliyetleri “önemli oranda kısıtladığını” kabul etmiştir. (AYM, 2023, çoğunluk gerekçesi) VUK 160/A maddesinin üçüncü fıkrası, tebliğ tarihinden itibaren bir ay içinde teminat verilmesi ve tüm ver-

gi borçlarının ödenmesi şartıyla mükellefiyetin yeniden tesisine olanak tanımaktadır; (VUK, m. 160/A, f. 3) ancak bu yolun özellikle küçük ve orta ölçekli işletmeler bakımından finansman güçlükleri nedeniyle fiilen işletilemediği haller mevcuttur.

4- USULE İLİŞKİN SORUNLAR VE YARGISAL DENETİM

4.1- Komisyon Yapısı ve Yoklama Usulü

VUK'un 160/A. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca, vergi dairesi müdürünün başkanlığında oluşturulan üç kişilik komisyon yoklama bulgularını ve mükellefin işletme kapasitesi ile beyanları arasındaki uyumu değerlendirmektedir. Komisyon kararının geçerlilik kazanabilmesi için defterdar onayının alınması zorunludur. Komisyonun çalışmalarını hangi süre içinde tamamlayacağına ilişkin açık bir düzenleme bulunmaması, makul süre ilkesi bakımından tartışmaya açık bir boşluk oluşturmaktadır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 2023/10 E., 2024/5 K. sayılı emsal kararında (Danıştay VDDK, 2024b) önemli bir usul güvencesi belirlemiştir: VUK'un 132/A maddesi uyarınca yapılan elektronik yoklama sırasında mükellef ya da temsilcisinin bulunmaması ya da imzadan çekinmesi halinde, yoklama fişini temsil eden elektronik imza formunun VUK'un 131/2. maddesi uyarınca polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılması zorunludur. (İstanbul BİM 2. VDD, 2023; İstanbul BİM 3. VDD, 2023) Bu usul güvencesine aykırılık, yoklama işlemini ve dolayısıyla re'sen terkin işlemini doğrudan hukuka aykırı kılmaktadır.

4.2- Yargısal Denetimin Sınırları

Mevzuat hükümleri birlikte değerlendirildiğinde, komisyonun değerlendirmesinin esas itibarıyla analiz ve değerlendirme sonuçları ile sınırlı yoklama bulguları üzerinden şekillendiği,

mükellefiyetin münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla tesis edilip edilmediğini ortaya koymaya elverişli bütüncül bir incelemeye dayanmadığı görülmektedir. Danıştay 3. Dairesi 2023 tarihli kararında "idarece ne suretle sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğu sonucuna ulaşıldığının somut olarak ortaya konulmadığı" gerekçesiyle vergi mahkemesi iptal kararını onamıştır. (Danıştay 3. Dairesi, 2023; İstanbul 14. Vergi Mahkemesi, 2023)

Mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefler, işlemin tebliğ tarihinden itibaren 30 gün içinde ilgili vergi mahkemesinde yürütmeyi durdurma talepli iptal davası açabilmektedir. İstanbul 14. Vergi Mahkemesi 07.03.2023 tarihli kararıyla yapılan yoklamalardaki tespitlerin mükellefiyetin terkin için yeterli olmadığı gerekçesiyle yürütmenin durdurulmasına karar vermiştir. (İstanbul 14. Vergi Mahkemesi, 2023)

Bununla birlikte, idari yargı yolunun açık olması tek başına etkili hukuki korunma sağlanmaya yetmemektedir. İşlemlerin derhal uygulanması, yürütme durdurma taleplerinin çoğu durumda reddedilmesi ve risk analizlerinin yargısal denetiminin fiilen sınırlı kalması nedeniyle mükellefler telafisi güç veya olanaksız zararlara maruz kalabilmektedir. Karşı oy gerekçelerinde de vurgulandığı üzere bu durum, Anayasa'nın 36. maddesinde güvence altına alınan hak arama özgürlüğüyle bağdaşmamaktadır. (AYM, 2023, karşı oy gerekçeleri)

5- MÜKELLEFİYET KAYDININ RE'SEN TERKİNİNDE TEBLİGATA İLİŞKİN SORUNLAR

VUK'un 160/4. maddesi uyarınca mükellefiyet kaydının terkin, mükellefin terkin öncesi dönemlere ilişkin vergisel yükümlülüklerini ortadan kaldırmamaktadır. (VUK, m. 160/4) Dolayısıyla terkin sonrasında da mükellefe tebligat yapılması gerekebilmektedir. Terkin sonrasında

yapılacak tebligatların hangi usulle gerçekleştirileceğine ilişkin VUK'ta açık bir düzenleme bulunmaması, özellikle elektronik tebligata tabi mükellefler bakımından uygulamada ciddi tereddütlere yol açmaktadır.

Bu belirsizlik, VUK'un 107/A. maddesine dayanılarak çıkarılan 456 sıra no'lu Genel Tebliğ ile giderilmeye çalışılmış; mükellefiyet kaydı terkin edilen mükelleflere elektronik ortamda tebliğe devam edilebileceği kabul edilmiştir. (VUK 456 Sıra No'lu Genel Tebliği, 2015) Ancak bu yaklaşım yargı kararları arasında görüş ayrılıklarına neden olmuştur.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 17.05.2024 tarihli ve 2023/9 E., 2024/3 K. sayılı kararıyla bölge idare mahkemeleri kararları arasındaki ayrılığı gidermiştir. (Danıştay VDDK, 2024a) Kurul oyçokluğuyla; mükellefiyeti re'sen terkin edilen gerçek kişilere, mükellefiyetinin sona erdiği tarihten sonra yapılacak tebligatın VUK'un 107/A maddesi uyarınca elektronik ortamda yapılmasında hukuka aykırılık bulunmadığına karar vermiştir. Muhalefet görüşü ise VUK'un 101 ile 107/A. maddeleri arasında norm çatışması bulunduğunu ileri sürerek terkin sonrası tebligatların posta yoluyla yapılması gerektiğini savunmuştur. (Rençber ve Ovalıoğlu, 2023, s.87)

Elektronik tebliğin, mükellefiyet kaydı sona ermiş olmasına rağmen mükellefe sürekli olarak dijital ortamı kontrol etme yükümlülüğü yüklemesi; dava ve itiraz sürelerinin kaçırılması gibi ağır hak kayıplarına yol açabilmesi, bu düzenlemenin temel haklara müdahale niteliği taşımasına neden olmaktadır. Böyle bir müdahalenin kanunla değil, Genel Tebliğ ile öngörülmüş olması vergilerin kanuniliği ilkesine aykırılık teşkil etmektedir. Ayrıca posta yoluyla tebligat gibi daha hafif bir aracın mevcut olduğu bu durumda elektronik tebligatın zorunlu tutulması gereklilik ve orantılılık ölçütlerini karşılamamaktadır. (Erol, 2024, s.320)

SONUÇ

Bu çalışmada, VUK'un 160/A. maddesi kapsamında düzenlenen analiz ve değerlendirmeye dayalı re'sen terkin kurumu; hukuki niteliği, uygulama biçimi ve anayasal ilkelerle uyumu bakımından ele alınmıştır. Yapılan inceleme sonucunda, söz konusu düzenlemenin sahte belge düzenleme fiilleriyle etkin mücadele ve kamu gelirlerinin korunması amacıyla ihdas edildiği; ancak uygulamada mükelleflerin hukuki statüsü, ekonomik faaliyetleri ve temel hakları üzerinde doğrudan ve ağır sonuçlar doğurduğu tespit edilmiştir. Re'sen terkin işleminin, yalnızca vergisel kayıtların güncellenmesine yönelik teknik bir idari işlem olarak değil, mükellefin ticari ve mali varlığını fiilen sona erdirebilen icrai bir idari işlem niteliği taşıdığı değerlendirilmiştir.

Anayasa Mahkemesi'nin E.2022/146, K.2023/31 sayılı kararında düzenleme Anayasa'ya uygun bulunmuş olsa da karşı oy gerekçeleri ile Danıştay kararlarının ve doktrininin sistematik değerlendirmesi, birbirini pekiştiren bir dizi anayasal soruna işaret etmektedir. VUK'un 160/A. maddesinin belirlilik ve öngörülebilirlik ilkeleri bakımından sorunlu bir normatif yapı bulunduğu; "gibi" ibaresi aracılığıyla idareye geniş bir takdir alanı tanıdığı ve bu durumun mükellefler açısından hukuki öngörülebilirliği zayıflattığı ortaya konulmuştur.

Hakkında kesinleşmiş bir vergi inceleme raporu, cezalı tarhiyat veya yargı kararı bulunmayan mükelleflerin yalnızca idari risk değerlendirmelerine dayanarak mükellefiyet kayıtlarının re'sen terkin edilmesinin masumiyet karinesiyle normatif düzeyde çatışma yarattığı tespit edilmiştir. Danıştay'ın ilgili kararları da bu değerlendirmeyi pekiştirmektedir.

Usule ilişkin güvenceler bakımından, Danıştay VDDK'nın elektronik yoklama usulüne ilişkin 2024/5 K. ve terkin sonrası elektronik tebligata ilişkin 2024/3 K. sayılı kararları önemli içtihat açıklıkları sağlamıştır; ancak bu kararlar anaya-

sal kaygıları tam olarak gidermemekte, yargısal denetimin risk analizlerini de kapsayacak şekilde derinleştirilmesi ihtiyacı devam etmektedir.

VUK'un 160/A. maddesi ile getirilen re'sen terkin mekanizmasının mevcut hâliyle hukuk devleti ilkesi, masumiyet karinesi ve ölçülülük ilkeleriyle tam anlamıyla uyumlu olmadığı kanaatine varılmıştır. Bu çerçevede söz konusu düzenlemenin; risk ölçütlerinin kanun düzeyinde açık ve sınırlı biçimde belirlenmesi, idarenin takdir yetkisinin somut ölçütlerle daraltılması, mükelleflere etkili yargısal korunma sağlayacak usuli güvencelerin güçlendirilmesi ve elektronik tebligatın ülke altyapısı yeterince gelişmeden zorunlu vergi tebligatı yöntemi olarak benimsenmemesi suretiyle yeniden düzenlenmesi gerekmektedir.

Mali idarenin denetim ve tahsilat reflekslerini katılaştırarak ucu açık usul pratiklerine sığınması, anayasa yargısının iptaline konu olmaktadır. Nitekim Anayasa Mahkemesi'nin elektronik tebligat (e-tebligat) mekanizmasının yasal dayanağına set çeken tarihi kararı, vergi usul güvencelerinin mükellef hakları nezdindeki kurucu rolünü yeniden tescil etmiştir. Mahkeme, E. 2024/204, K. 2026/36 sayılı kararı ile 213 sayılı VUK'un 107/A maddesindeki idari düzenleme alanını; yasama organının asli yetkisini sınırları çizilmeksizin yürütmeye devrettiği gerekçesiyle anayasal belirlilik ve verginin kanuniliği ilkelerine aykırı bularak iptal etmiştir. Bu tarz düzenlemeler yerine ülkenin gerçekleriyle daha uyumlu, mükellef haklarına saygılı tebligat yolu olarak isteyen mükelleflere e-tebligat, istemeyenlere ise olağan tebligat yolu olarak posta yoluyla tebligatın esas alınması en doğru yoldur.

Mali idarenin denetim ve kayıt dışılıkla mücadele reflekslerini katılaştırarak uyguladığı en sert enstrümanlardan biri olan re'sen mükellefiyet terkinin (VUK m. 160/A), alt tedarik zincirlerinde yarattığı kümülatif ve yıkıcı dalga nedeniyle anayasal ölçülülük ilkesiyle (Anayasa 13. Md.) ağır biçimde çelişmektedir (Kızılot, 2011, s.195-202).

İdarenin somut delillere dayanmadan varsayımsal karinelerle tesis ettiği geçmişe etkili terkin işlemleri, dürüst üçüncü kişilerin mülkiyet haklarını zedelerken sermaye maliyetlerini tırmandırmaktadır. Bu yapısal krizi ortadan kaldırmak adına; terkin işlemlerinin asla geriye yürütülmemesi, kararın ilân edildiği tarihten itibaren ileriye dönük sonuç doğurması ve mükellefe AİHS'nin 6 ile 13. maddeleri standartlarına uygun 'etkili bir idari/yargısal başvuru ve geçici hak ehliyeti ihyası' mekanizması sunulması kaçınılmaz bir politika zorunluluğudur (Candan, 2024, s. 278-284). Mükellefiyetin re'sen silinmesi gibi ağır ve ekonomik sonuçları da oklan bir yaptırım yerine aşamalı denetim yöntemlerinin denenmesinde ve bu tür mükelleflerin daha sıkı izlemeye (yoklama vb.) alınmasında yarar vardır.

KAYNAKÇA

- 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu. (1961, 10 Ocak). *Resmî Gazete*, (10703-10705).
- 7194 Sayılı Dijital Hizmet Vergisi ile Bazı Kanunlarda Değişiklik Yapılması Hakkında Kanun. (2019, 7 Aralık). *Resmî Gazete*, (30971).
- ALPASLAN, N. G. (2024). Vergi Mükelleflerinin Vergi Dairesi Kayıtlarının İdare Tarafından Re'sen Silinmesinin Hukuki Ve Mali Sonuçları. *Hukuki Haber*. (<https://www.hukukihaber.net>). Erişim tarihi: 20 Nisan 2026
- Anayasa Mahkemesi. (2023, 12 Mayıs). E. 2022/146, K. 2023/31 [VUK 160/A norm denetimi]. *Resmî Gazete*.
- ARSLAN, Ö. F. ve AKÇAY, Ö. (2020). Vergi Usul Kanunu'nun 160/A Maddesinin Uygulamasına İlişkin Tebliğ Taslağı Üzerine Görüş Ve Öneriler. *Vergi Raporu Dergisi*, (249), 1-15.
- BENZER, A. (2025). *Sahte Belge Düzenleme Ve Kullanma Fiillerinin Yargı Kararları Işığında Değerlendirilmesi* [Yüksek lisans tezi]. Dicle Üniversitesi.

- CANDAN, T., Vergisel Kabahatler ve Suçlar, 6. Baskı, Ankara: Yetkin Yayınları, 2024, s. 278-284.
- ÇAKAN, B. (2022). Re'sen Terk Uygulamasının Hukuki Açından Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (492), 79-87.
- ÇAKIR, M. ve KARAKAŞ, İ. E. (2024). Vergi Usul Kanunu'nun 160/A Maddesinde Yer Alan Mükellefiyetin Re'sen Terkin Edilmesi-nin Ölçülülük İlkesi Açısından Değerlendirilmesi. *Mali Hukuk Dergisi*, 20(238), 1-20.
- Danıştay 3. Dairesi. (2023). İnceleme raporu olmaksızın re'sen terkinin iptali [Karar].
- Danıştay 4. Dairesi. (2022). Gerçek ticari faaliyet ortaya konulmadan re'sen terkinin iptali [Karar].
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. (2024a, 17 Mayıs). E. 2023/9, K. 2024/3 [Terkin sonrası elektronik tebligat]. *Resmî Gazete*, (32549).
- Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu. (2024b, 13 Haziran). E. 2023/10, K. 2024/5 [Elektronik yoklamada şahit imzası]. *Resmî Gazete*, (32575).
- EROL, A. (2018a). Mükellefiyet Tesis Etme Hakkı-I. *Yaklaşım Dergisi*, (303), 1-10.
- EROL, A. (2018b). Mükellefiyet Tesis Etme Hakkı-II. *Yaklaşım Dergisi*, (304), 1-10.
- EROL, A. (2024). *Türk Vergi Sistemi Ve Vergi Hukuku* (8. baskı). Adalet Yayınevi.
- İstanbul 14. Vergi Mahkemesi. (2023, 7 Mart). Yürütmeyi durdurma kararı [Karar].
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesi. (2023, 31 Mayıs). E. 2023/2226, K. 2023/1740 [Karar].
- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesi. (2023). E. 2023/1356, K. 2023/1150 [Karar].
- KIZILOĞLU, Ş., Vergi Hukuku ve Analizi, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2011, s. 195-202.
- ÖZVEREN, G. A. ve HAYRULLAHOĞLU, B. (2021). Mükellefiyet Kaydının Re'sen Terkinini Düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 160/A Maddesinin Değerlendirilmesi. *Vergi Dünyası Dergisi*, (483), 44-53.
- RENÇBER, A. ve OVALIOĞLU, S. (2023). Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Re'sen Terkini Ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar. *İnönü Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 14(1), 87-102.
- Vergi Usul Kanunu 456 Sıra No'lu Genel Tebliği [Elektronik Tebligat]. (2015, 27 Ağustos). *Resmî Gazete*, (29458).
- Vergi Usul Kanunu 520 Sıra No'lu Genel Tebliği. (2020, 24 Nisan). *Resmî Gazete*, (31109).
- YILDIZ, F. ve DURU, E. (2020). Türkiye'de Vergi Denetiminde Elektronik Yoklama Ve Yaygın Yoğun Vergi Denetimi. *Vergi Raporu Dergisi*, (245), 40-60.
- ZABUNOĞLU, H. G. (2022). *Ölçülülük İlkesi Ve Vergi Hukukunda Uygulanması*. *Mali Hukuk Dergisi*, Cilt 13, Sayı 155, 2017, s.2641-2676.