

**VERGİ HUKUKUNDA MÜKELLEFİYET KAYDININ RE'SEN TERKİNİ VE
TEBLİGATA İLİŞKİN ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR****EX OFFICIO CANCELLATION OF TAX REGISTRATION AND
PROBLEMS ARISING FROM NOTIFICATION IN TAX LAW**Altan RENÇBER*  & Selin OVALIOĞLU** **Makale Bilgi**Gönderi: 08/11/2022
Kabul : 06/03/2023**Anahtar Kelimeler***Mükellefiyet Kaydının
Re'sen Terkini,
Teşebbüs Özgürlüğü,
Sahte Belge Düzenleme
Suçu,
Gizleme Suçu,
Masumiyet Karinesi.***Article Info**Received: 08/11/2022
Accepted: 06/03/2023**Keywords***Ex Officio Cancellation
of Tax Registration,
Freedom of Enterprise,
Crime of Forging
Documents,
Crime of Concealment,
Presumption of
Innocence.***Özet**10.21492/inuhfd.1200542 

Çalışmada Vergi Usul Kanunu'nun 160 ve 160/A maddelerinde düzenlenen mükellefiyet kaydının vergi idaresi tarafından terkin edebileceği üç farklı hal vergi hukuku ve ceza hukukunun temel kavram ve ilkeleri çerçevesinde eleştirel bir bakış açısıyla incelenmiştir. Çalışmanın ilk üç bölümünde re'sen terkin işlemlerinin şartları, dördüncü bölümde ise bu işlemlerin hukuki nitelikleri tespit edilmeye çalışılmıştır. Bu doğrultuda özellikle sahte belge düzenlenmesi suçunun işlendiğine dair tespitlerin ya da şüphenin olduğu durumlarda mükellefiyet kaydının re'sen terkin kararı alınması sürecinde temel hak ve özgürlüklerin korunması bakımından dikkat edilmesi gereken hususlar belirtilmiştir. Beşinci bölümde ise re'sen terkin yapılan durumlarda tebligatla bağlantılı yaşanan sorunlar ele alınmıştır. Bu kapsamda uygulamada vergi incelemesi sonucunda mükellefiyet kaydının terkin edildiği hallerde bu hususun mükellefe ihbarname ile tebliğ edilmesinin ve mükellefiyet kaydı terkin edilen kişilere elektronik tebligat yapılarak defter ve belgelerin istenmesinin mükellef nezdinde yarattığı olumsuz durumlar açıklanmıştır. Sonuç olarak, mükellefiyet kaydının re'sen terkin edildiği durumlarda mevzuat ya da uygulamadan kaynaklı sorunlara dair değerlendirme yapılmış ve çözüm önerileri sunulmuştur.

Abstract

In the study, three different cases where taxpayer registration can be canceled by the tax administration, regulated in Articles 160 and 160/A of the Tax Procedure Law, have been critically examined within the framework of the basic concepts and principles of tax law and criminal law. In the first three parts of the study, the conditions of ex officio cancellation transactions, and in the fourth part, the legal qualities of these transactions are tried to be determined. In this respect, the issues that need to be considered in terms of protecting fundamental rights and freedoms in the process of ex officio cancellation of the taxpayer registration in cases where there is a suspicion or identification that the crime of issuing forged documents has been committed are stated. In the fifth chapter, the problems experienced in connection with the notification in cases of ex officio cancellation are discussed. In this context, in practice, in cases where the taxpayer registration is canceled as a result of the tax inspection, the negative situations caused by the notification of this issue to the taxpayer together with the notification and the request for the books and documents by electronic notification to the persons whose taxpayer registration is canceled are explained. As a result, in cases where the tax registration is canceled ex officio, the problems arising from the legislation or practice have been evaluated and solutions have been presented.



Bu eser Creative Commons Atıf-Gayri Ticari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır.

* Doç. Dr., İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

** Arş. Gör., İstanbul Üniversitesi Hukuk Fakültesi, Mali Hukuk Anabilim Dalı.

Atıf Şekli | **Cite As:** RENÇBER Altan/OVALIOĞLU Selin "Vergi Hukukunda Mükellefiyet Kaydının Re'sen Terkini ve Tebligata İlişkin Ortaya Çıkan Sorunlar", İnÜHFD, 14(1), 2023, s.87-102. **İntihal** | **Plagiarism:** Bu çalışma intihal programında kontrol edilmiş ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been controlled via a plagiarism software and reviewed by at least two blind referees.

EXTENDED SUMMARY

Our study aims to critically examine the situations in which ex officio cancellation of the taxpayer registration by tax administration is regulated in Articles 160 and 160/A of the Tax Procedure Law, within the framework of the basic concepts and principles of tax law and criminal law.

In the first three chapters, the situations, in which ex officio cancellation of the taxpayer registration is possible, were classified under three different groups and their conditions were tried to be determined within the framework of the letter of the law, the general regulatory administrative actions and judicial decisions for the implementation of the article. In the fourth chapter, the legal status of the ex officio cancellation decisions taken by the tax administration in three different situations is tried to be qualified within the framework of the concepts of administrative action-administrative sanction-administrative measure-protection measure, and security measure. In the fifth chapter, the problems experienced in connection with the notification in cases of ex officio cancellation are discussed.

When the literature is reviewed, it is seen that in the studies on the regulation of cancellation in Articles 160 and 160/A of the Tax Procedure Law, the conditions for the ex officio cancellation of the taxpayer registration are mainly mentioned, but the legal nature of this institution is not explained. To fill the gap related to this subject in the doctrine, the cases of ex officio cancellation of taxpayer registration are examined by comparing them with the basic institutions of administrative law, tax law, and criminal law.

In this study, the problems arising from the legislation or practice in cases where taxpayer registration is canceled ex officio have been evaluated and solutions have been presented. Below, our evaluations and suggestions are summarized in terms of the status of each ex officio cancellation.

The first situation of ex officio cancellation is the situation where it is determined that a taxpayer who did not give notice of quitting has quit his job, or that he cannot be found at the known addresses of the taxpayer as a result of the research, and there is no information that he continues his activity at another address (TPC art.160/II). In this case, taxpayers should have the right to prove the opposite of the tax administration's claim in terms of the expiry date of the taxpayer's obligation. Otherwise, might encounter unnecessary administrative sanctions.

Another ex officio cancellation situation regulated in Article 160 is foreseen for those who register exclusively to issue false documents. For the liability to be canceled within the scope of this regulation, the tax administration must also investigate the purpose of establishing the taxpayer record. Determining the purpose of the taxpayer's activity is only possible if the tax inspection is carried out at the workplace. If the taxpayer has more than one workplace or branch, these should also be investigated within the scope of the examination.

Ex officio cancellation of the tax liability registration should be considered an administrative measure, as it is a compelling action established by the tax office. It is concluded that the general provisions of the Misdemeanor Law should be applied to the ex officio cancellation of the taxpayer record in this context and that all principles, especially the presumption of innocence and the principle of proportionality in Article 38 of the Constitution, are also valid for this administrative measure.

This regulation in its current form violates the presumption of innocence, as it allows a punitive action to be taken by tax inspectors without it being proven that the crime of forging tax documents has been committed.

To make it compatible with the presumption of innocence, the condition of waiting for the finalization of the verdict given against the taxpayer as a result of the criminal proceedings should be added before the ex officio cancellation is made.

Finally, the records of taxpayers who have a high risk of issuing false documents as a result of analyses and evaluations of the tax administration may be canceled with the approval of the taxpayer or the head of the tax office, depending on the opinion and interest of the tax office, according to the result of the inspection made before the taxpayer. The tax administration should not be content with a single inspection before the cancellation as it will have severe consequences for the taxpayer.

Risk analysis is an important tool used by the tax administrations of many countries, including our country, to ensure effective auditing of taxpayers. On the other hand, under the rule of law principle, the risk analysis process should be carried out in a transparent manner, the taxpayer should know which criteria will be taken into account in this process and which taxation periods the analysis will cover. However, giving the opportunity to object to the findings in the risk analysis before taking any action against the taxpayers will prevent many disputes from being brought to court. The current version 160/A does not contain any procedural guarantees for taxpayers.

As we explained above, the cancellation within the scope of article 160/A has the general characteristics of protection measures. It has been concluded that there must be a strong suspicion that the crime has been committed before the ex officio cancellation decision since the risk of committing the crime of issuing false documents is sought to be high in the regulation and the signs are not satisfied as in the tax raid. However, it cannot be said that the 160/A regulation has the preconditions of the protection measure, proportionality, and regulation by law.

So far, the problems and problematics in the regulations regarding the ex officio cancellation of the liability registration have been discussed. In addition to these, in practice, in cases where the taxpayer's liability is canceled as a result of tax inspection, not notifying the taxpayer of this issue immediately, and the taxpayer's learning of this issue in different ways (for example, by not being able to submit a declaration) creates problems. Because, in this case, the taxpayer can only file a lawsuit against the cancellation decision ex officio by the notification of the tax penalty notice and cannot engage in any commercial activity until the notice is issued and served. For these reasons, the cases where cancellation will be made without waiting for the notification of the notice should be limited to inactive taxpayers.

Another problem in practice is notification via electronic mail (e-notification) by the tax administration against those whose taxpayer registration is ex officio canceled. Per the second paragraph of Article 107/A of the Tax Procedure Law, e-notifications are deemed to have been notified 5 days after they are sent to the addressee's system. However, taxpayers whose liability registration is abandoned ex officio are often not aware of these notifications. Especially with the notification of the letter of request for books and documents in the electronic environment, taxpayers do not give the books and documents to the tax administration because they cannot see the notifications, and "concealment crime", which is one of the crimes of tax evasion, may occur. On this subject, we conclude that e-notification to those whose taxpayer registration is canceled ex officio does not comply with the rules of law and logic, therefore, the obligation to receive e-notification should be eliminated from the ex officio cancellation process.

I. GİRİŞ

Türk Vergi Sistemi beyana dayalı olduğu için mükelleflere belirli ödevler yüklenmiştir. Sistemin temelini oluşturan söz konusu ödevler, Vergi Usul Kanunu'nun (VUK) İkinci Kitabı altında toplu biçimde düzenlenmiştir. Bu kapsamda VUK'un 153. maddesinde sayılan mükellefler, işe başlama, iş değişikliği ve işi bırakma hallerinde bildirimde bulunmak zorundadırlar.

Bildirimde bulunmak mükellefin ödevleri arasında yer almakla birlikte vergi idaresi, vergi mükelleflerinin iş durumuna dair bildirimleriyle bağlı değildir. Zira vergi hukukuna egemen ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi idaresine vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetini araştırma yetkisi ve görevini vermektedir. Başka bir ifadeyle; vergi idaresi yasal düzenlemelere ve hukuka uygun olmak kaydıyla vergi mükellefiyetinin başlangıç ve bitiş zamanlarına ilişkin re'sen bir tespit yapma yetkisini haizdir. Bu anlayış, vergi dairesini, "mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden daire" şeklinde tanımlayan VUK'un 4. maddesinin de doğal sonucudur.

Öte yandan VUK incelendiğinde vergi idaresine mükellefiyeti tespit etmenin ötesinde kayıt dışı ekonomiyle mücadele ve suçun önlenmesi amaçlarıyla da mükellefiyet kaydını re'sen terkin yetkisi tanındığı gözlemlenmektedir.

Çalışma kapsamında VUK'un 160 ve 160/A maddelerinde öngörülen "mükellefiyet kaydının re'sen terkin halleri" vergi hukuku ve ceza hukukunun temel kavram ve ilkeleri çerçevesinde ele alınacaktır. Devamında ise mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilenlerin uygulamada tebligata ilişkin yaşadığı sorunlar açıklanacak ve bunlara ilişkin çözüm önerileri sunulacaktır.

II. MÜKELLEFIYET KAYDININ RE'SEN TERKİNİNE DAİR GENEL BİLGİLER

VUK'da mükellefiyet kaydını vergi idaresi tarafından terkin edebileceği haller, Kanun'un 160/2 ve 160/A maddelerinde düzenlenmiştir. Bu düzenlemeler incelendiğinde Kanun'un üç halde idarece mükellefiyetin re'sen terkinine izin verdiği görülmektedir. Bu hallerden ilk ikisi VUK'un 160. maddesinde, son hal ise aynı Kanun'un 160/A hükmünde düzenlenmiştir.

Buna göre;

- İşi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi;
- Başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmesinin inceleme raporu ile tespit edilmesi ve mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmemesi;
- Mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak terkinini (VUK m.160/A); hallerinde hukukumuzda mükellefiyetin re'sen terkin edilmesi mümkündür. Benzer nitelikte gözükse de mükellefiyet kaydının analiz ve değerlendirme sonucunda terkin edilmesinin diğer terkin hallerinden farklı iki temel özelliği olduğunu belirtmek gerekmektedir.

Öncelikle bu düzenleme ile idare riskli bir durumun varsayılması halinde önlem alma şansına kavuşmuş olmaktadır. Bu bağlamda bu düzenlemenin vergi idaresinin "risk odaklı denetim anlayışı"nın bir sonucu olan "Sahte Belge Risk Analizi Programı" (SARP) uygulamasının bir devamı olduğu söylenebilir¹.

Teknolojik gelişmelerin hızlanmasıyla vergi idarelerinin risk analizine dayalı işlem tesis etmelerinin önü açılmıştır. Örneğin, Avrupa Birliği Hukuku'nda kaçakçılıkla mücadelede önleyici risk analiz sistemine başvurulduğu, bunu gerçekleştirmek için mükellefler hakkında faaliyet alanları, finansal durumları, ticari faaliyetleri, beyanları ve katma değer vergisi idelerine dair mikro ve makro bilgileri içeren yazılımların ve elektronik veritabanlarının kullanıldığı görülmektedir². Bununla birlikte risk analizi yöntemlerinin vergi kayıplarının sebeplerini tespit etme ve bunları önleme işleviyle sınırlı kalması gerektiğinin altı çizilmelidir. Risk analizinin idarenin yaptırımlarını meşrulaştırmak amacıyla ve vergi mükelleflerinin hak ve özgürlük alanının kısıtlanması sonucunu doğuracak biçimde kullanılması hukuk devleti ilkesiyle bağdaşmayacaktır.

İkinci olarak; VUK'un 160/A maddesi, başkaca bir ticarî, ziraî ve meslekî faaliyetin varlığına ve mükelleflerin haklarında kesinleşen bir yargı kararı ya da cezalı tarhiyat olmamasına rağmen mükellefiyet kayıtlarının re'sen terkin edilebilmesine imkan tanımaktadır. Bu bakımdan mevcut haliyle VUK'un 160/A maddesindeki uygulamanın masumiyet karinesi ilkesine uygunluğu tartışmaya açıktır.

III. VERGİ USUL KANUNU'NUN 160. MADDESİ UYARINCA MÜKELLEFIYET KAYDININ TERKİNİ İÇİN ARANAN ŞARTLAR

A. Mükellefin İşini Bıraktığının Tespit Edilmesi veya Mükellefin Bilinen Adreste Bulunamaması Halinde Aranılan Şartlar

VUK'un 160. maddesinin 2. fıkrasının ilk cümlesine göre;

"işini bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işini bıraktığının tespit edilmesi" veya "yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi"

hallerinde mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilebilecektir.

¹ ÖZVEREN, Görkem Ali/HAYRULLAHOĞLU, Betül: "Mükellefiyet Kaydının Re'sen Terkinini Düzenleyen Vergi Usul Kanunu'nun 160/A Maddesinin Değerlendirilmesi", Vergi Dünyası, 483(Kasım), 2021, s.45.

² BORSELLI, Fabrizio, "Pragmatic Policies to Tackle VAT Fraud in the European Union", International VAT Monitor, September/October, 2008, s.336'dan aktaran YALTI, Billur, "Kod Listelerinden KDV İadesi Risk Analiz Sistemine Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlanması İlişkin Değerlendirmeler", Vergi Sorunları Dergisi, 258(10), 2010, s.24.

Bu düzenleme ilk bakışta iki farklı durumu ele alıyor gibi görünse de aslında mükellefin çeşitli denetimler sonucunda işi bıraktığının herhangi bir şüpheye yer bırakmayacak biçimde tespit edilmesi hallerinde mükellefiyetin re'sen terkinini konu almaktadır. Faaliyetin devamı halinde bu düzenleme uyarınca re'sen terkin gerçekleştirilemez³.

Düzenlemenin ilk bölümüne göre mükellefin re'sen terkin için;

- Mükellefin işi bırakma bildiriminde bulunmamış olması ve
- Buna rağmen işi bıraktığının tespit edilmiş olması

şartlarının bir arada gerçekleşmiş olması aranmaktadır. Ancak bahsi geçen hükümde mükellefin işi bıraktığının nasıl tespit edileceğine ilişkin açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Hiç kuşkusuz vergi idaresinin elinde yer alan denetim usullerinin kullanılması suretiyle bu tespit yapılabilecektir.

Düzenlemenin ikinci bölümüne göre ise,

- Yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması;
- Başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi;

şartlarının bir arada gerçekleşmesi halinde mükellefin mükellefiyet kaydı yine re'sen terkin edilebilecektir. Bu düzenlemede herhangi bir tespit yapmadan önce vergi idaresinin birden fazla yoklama gerçekleştirmesi ve yoklamaların yanı sıra araştırmalar yapması gerektiği özellikle vurgulanmıştır. Mükellefin faaliyetinin olmadığına dair emareler olsa bile tek bir yoklamaya dayalı olarak bu düzenleme uyarınca mükellefiyet kaydının terkinini hukuka aykırıdır, mükellefiyet kaydının terkinini için yapılan yoklamalarda mükellefin faaliyetinin olmadığı kesin ve somut delillerle ortaya konulması gereklidir⁴.

Mükellefiyet kaydının bu düzenleme uyarınca terkinini için izlenmesi gereken usul Gelir İdaresi Başkanlığı'nın 12.05.2016 tarihli ve 2016/2 sayılı Uygulama İç Genelgesi'nde düzenlenmiştir. Burada "gayriaktif mükellefler"⁵ ilişkin bir liste hazırlanması ve re'sen terkin işlemlerinde bu listenin esas alınması öngörülmüştür.

Maddi gerçekliğin doğru bir şekilde tespit edilebilmesi için işyerinde farklı tarihlerde birden fazla yoklama yapılması, her bir yoklamaya ilişkin detaylı tutanak tutulması ve mükellefin güncel işlemlerinin, bildirim ve beyanlarının incelenmesi gerekmektedir. Nitekim bu anlayış doğrultusunda Uygulama İç Genelgesi'nde yoklama yapılması gereken adresler, yoklama tutanağında yer alması ve araştırılması gereken hususlar ayrıntılı biçimde ve sınırlayıcı olmadan sayılmıştır.

Yapılan kontrol sonucunda, mükellefin işine devam ettiğine dair herhangi bir bilgi veya belgenin bulunmaması halinde söz konusu listenin sisteme konulduğu ayı izleyen üçüncü ayın sonuna kadar gerekli yoklama ve araştırma işlemleri yapılarak re'sen terkin işlemleri tamamlanacaktır.

B. Münhasıran Sahte Belge Düzenlenmesi Amacıyla Mükellefiyet Tesis Edilmesi Sebebiyle Terkin Halinde Aranılan Şartlar

VUK'un 160. maddesinin birinci fıkrasına göre mükellefiyet kaydının re'sen silinebilmesi için;

- Başka bir ticari, zirai ve mesleki faaliyeti olmadığı halde münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis ettirilmesi;
- Bunun vergi incelemesine yetkili olanlarca düzenlenen rapor ile tespit edilmesi;
- Bu raporda mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediğinin belirtilmesi;

şartlarının birlikte gerçekleşmesi aranmaktadır.

VUK'un 359. maddesinin (b) bendinde sahte belge, "gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge" olarak tanımlanmaktadır. Sahte belge düzenleme suçunun oluşabilmesi için düzenlenen belgenin vergi kanunlarının aradığı şekil şartlarına sahip, kendisine hukuki sonuçlar bağlamış ve ispat aracı niteliğinde bir belge olması gereklidir⁶. Aldatma kabiliyetini haiz olmayan bir belgenin sahte belge düzenleme suçunun konusunu oluşturması mümkün değildir⁷.

Mükellefiyetin bu düzenleme kapsamında terkin edilebilmesi için sahte belge düzenleme fiilinin tespit edilmesi tek başına yeterli değil, vergi idaresinin mükellefiyet kaydının tesis edilme amacını da araştırması gereklidir. Yasa koyucunun "münhasıran" ifadesiyle sahte belge düzenleyerek komisyon geliri elde edilmek amacıyla mükellefiyet tesis ettiren işletmeleri hedeflediği anlaşılmaktadır⁸. Danıştay 4. Dairesi de herhangi bir demirbaşaya ya da çalışana sahip olmayan, beyanlarında yer alan yüksek matrahlara ulaşabilecek ticari ve teknik kapasitesinin bulunmayan şirketlerin münhasıran sahte belge düzenlemek

³ Danıştay VDDK, 26.05.2022, E.2019/1544, K.2021/799, LEXPERA, (Erişim:20.10.2022).

⁴ "Olayda, beyanname verilmeyen son dönemi izleyen ay içinde gerekli yoklama işlemlerinin yapılmış olması ve yapılan yoklamalarda faaliyetinin olmadığı kesin ve somut verilerle ortaya konulması gerekirken, 02/07/2015 tarihli yoklamadan sonra davacı nezdinde hiçbir yoklama yapılmadığı ve faaliyetinin bulunmadığının kesin ve somut delillerle ortaya konulmadığı anlaşılmıştır." Danıştay VDDK, 26.05.2022, E.2019/1494, K.2021/798, LEXPERA, (Erişim: 20.10.2022). Benzer yönde bkz. Danıştay 4.D., 22.12.2020, E.2016/10002, K.2020/5981; Danıştay 4.D.,16.11.2020, E.2016/15710, K.2020/4326; Danıştay 4.D., 8.10.2020, E.2016/8461, K.2020/3607, LEXPERA, (Erişim: 20.10.2022).

⁵ Uygulama İç Genelgesi'ne göre gayriaktif mükellef, Vergi Usul Kanununun 160. maddesi gereğince işi bırakma bildiriminde bulunması gerekirken birlikte bulunmayanlardan, yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda işi bıraktığı tespit edilen veya bilinen adreslerinde bulunamayan ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilemeyen mükelleftir.

⁶ KAŞIKCI, Mahmut: Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, (Vergi Kaçakçılığı Suçları), Ethemler, İstanbul 2007, s.267,268.

⁷ KAŞIKCI, Vergi Kaçakçılığı Suçları, s.268. Öte yandan Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun yakın dönemdeki bir kararında bu anlayışı terk ettiği gözlenmektedir. Karar için bkz. Yargıtay, CGK, 08.11.2018, E.2018/427, K.2018/517 LEXPERA, (Erişim: 16.10.2022).

⁸ "Sahte belge ticareti" olarak da adlandırılan bu uygulamayla ile sahte belge kullananlar, bu belgeleri gider olarak kayıtlarına intikal ettirerek gelir veya kurumlar vergisi matrahlarını aşındırmakta veya haksız katma değer vergi iadesi almaktadır GERÇEK, Adnan: Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu, Seçkin, İstanbul 2013, s.58.

amacıyla kurulduklarını ve mükellefiyetlerinin re'sen terkin edilmesinin hukuka uygun olduğunu kabul etmektedir⁹.

Düzenlemenin mefhumu muhalifinden (*a contrario sensu*) ise mükellefin bir ticari, zirai ve mesleki faaliyet ile uğraştığı/münhasıran sahte belge düzenleme amacıyla hareket etmediği tespit edilirse mükellefiyetin re'sen terkininin mümkün olmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla vergi incelemesi sırasında her bir fatura bakımından tek tek değerlendirme yapılarak faaliyetin gerçek amacı tespit edilmeli ve birtakım emarelere dayanılarak varsayımda bulunulmamalıdır. Danıştay'ın bir kararında mükellefin alış yaptığı mükellefler hakkında sahte fatura düzenlediği yönünde vergi tekniği raporu düzenlenmiş olmasının münhasıran sahte belge düzenleme amacıyla mükellefiyet tesis edildiği anlamına gelmeyeceğine karar verilmiştir¹⁰. Bir başka kararında ise Danıştay, mükellefiyetin terkinini için faaliyet konusunu gerçekleştirebilecek ve beyan ettiği cirolara ulaşabilecek yeterli, donanım, sermaye, finansman imkanlarına sahip bulunmadığı yönünde varsayıma dayalı bir belirleme yapılmasının yeterli olmadığını vurgulamıştır¹¹.

Yukarıdaki açıklamalarımız, vergi inceleme raporunda mükellefiyet kaydının devamına gerek görülmediği sonucuna ulaşılabilmesi için mükellefin faaliyetinin detaylı biçimde incelenmesi gerektiğini ortaya koymaktadır. Mükellefin faaliyet amacının belirlenmesi ise ancak vergi incelemesinin işyerinde yapılması halinde mümkün olacaktır. Mükellefin birden fazla işyeri ya da şubeleri var ise buralar da inceleme kapsamında araştırılmalıdır¹².

160. maddede mükellefiyet kaydının terkinini sonuçlu bir rapor düzenlenebilmesi için vergi incelemesinin işyerinde yapılmasını zorunlu kılan bir düzenleme bulunmamaktadır, ancak bu konuda açık bir düzenleme olmaksızın da vergi inceleme elemanları işyerinde inceleme yapabilecektir. VUK'un 139. maddesinde 14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanun'un 17. maddesiyle yapılan değişiklik uyarınca 01.07.2022 tarihinden sonra yürütülen vergi incelemeleri kural olarak dairede gerçekleştirilecek olsa da bu düzenleme, vergi idaresinin gerekli görmesi halinde işyerinde inceleme yapmasını engellememektedir.

Maddenin lafzından olumsuz görüş içeren vergi inceleme raporunun düzenlenme tarihinden itibaren icrai nitelik taşıyacağı, başka bir ifadeyle mükellefiyetin vergi inceleme raporunun düzenlenmesi tarihinden itibaren terkin edileceği anlaşılmaktadır.

Yukarıda sayılan şartların oluşması halinde mükellefiyeti re'sen terk edilenler, VUK m.153/A'da belirtilen teminatı yine kanunda yer alan sürede ödemedikleri müddetçe yeniden mükellefiyet tesis ettiremezler. Öğretide bahsi geçen teminat uygulaması, "idari yaptırım", "idari tedbir" ya da "güvenlik tedbiri" olarak çeşitli şekillerde değerlendirilmektedir¹³.

IV. VERGİ USUL KANUNU'NUN 160/A MADDESİ UYARINCA MÜKELLEFIYET KAYDININ ANALİZ VE DEĞERLENDİRME SONUÇLARINA BAĞLI OLARAK TERKİNİ İÇİN ARANAN ŞARTLAR

VUK'un 160/A maddesine göre;

- Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca mükellefiyetin süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediği gibi hususlar dikkate alınarak mükellefiyet vergisel uyum seviyelerine yönelik bir analiz ve değerlendirme çalışması yapılması;
- Bu analiz ve değerlendirmeler sonucunda mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğunun tespit edilmesi;
- Bu mükelleflerin vergi incelemesine sevk edilmesi ve bunların nezdinde yoklama yapılması,
- Yoklama sonrası, Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından belirlenen esaslar çerçevesinde vergi dairesinin mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna ilişkin görüşü (ilgisine göre defterdarın veya vergi dairesi başkanının onayı);

şartlarının birlikte gerçekleşmesi ile mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilebilir.

⁹ "...şirketin faaliyette olduğuna yönelik diğer yoklamalarda dahi herhangi bir ticari emtia bulunduğuna yönelik tespit yer almadığı...bu şirketlerin hiçbir ekipman ve malzemeye sahip olmamasına rağmen birbirlerine bu ekipmanların kiralama faturaları kestiği ve iç piyasaya bu yolla fatura düzenledikleri, aynı şirkete sahip ortağın ve müdürün aynı adreste yine kendisine ekipman kiralama faturası kesmesinin ticari ve teknik icaplara uymadığı...mükellefiyet kaydının re'sen terkinine ilişkin...şartların oluştuğu anlaşıldığından..." Danıştay 4.D, 8.3.2021, E.2016/138, K.2021/1488, LEXPERA, (Erişim: 25.10.2022).

¹⁰ "Vergi Mahkemesince verilen kararda; davacı hakkında düzenlenen ... Vergi Tekniği Raporu'nun incelenmesinden, ... davacının münhasıran sahte fatura düzenleme işiyle uğraştığı kanaatine ulaşıldığı, ancak...inceleme elemanınca davacının satışları yönünden iki mükellefin araştırıldığı, bunların da davacıdan aldıkları faturaları kayıtlarına dahil ettiklerinin tespit edildiği, alış yaptığı mükellefler hakkında vergi tekniği raporunun alınmasının sahte olduğunun göstermeyeceği hususları dikkate alındığında, davacının vergi mükellefiyetinin...re'sen terkin edilmesinde hukuka uyarlık bulunmadığı..." Danıştay 4.D, 23.12.2020, E.2016/17357, K.2020/6152, LEXPERA, (Erişim: 21.10.2022).

¹¹ Danıştay 4.D, 09.02.2016, E.2012/7632, K.2016/398, LEXPERA, (Erişim: 21.10.2022).

¹² Danıştay 4.D, 23.12.2020, E.2016/17357, K.2020/6152, LEXPERA, (Erişim: 21.10.2022).

¹³ Teminat uygulamasının idari tedbir olduğu yönünde bkz. KANETİ, Selim/EKMEKÇİ, Esra/GÜNEŞ, Gülsen/KAŞIKCI, Mahmut: Vergi Hukuku, 2.bası, Filiz, İstanbul 2022, s.350. Teminatın istenmesi sadece sahte belge düzenlenmesi fiiline bağlanmış iken, teminatın iadesi sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanılması hariç Vergi Usul Kanunu m.359'da sayılan fiillerden herhangi birinin işlenmediğinin tespitine bağlanmasının cezai nitelikte olduğu yönünde bkz. GERÇEK, s.66. 153/A'daki teminat uygulamasının idari tedbir aşan bir nitelikte olduğu, vergi kaçakçılığını önlemeyi hedefleyerek güvenlik tedbirlerinde olduğu gibi toplumu koruma amacını taşıdığı yönünde bkz. SEMİZ, İmran, "Vergi Usul Kanunu'nun 153/A Maddesinde Yer Alan "Teminat Uygulaması"nın Hukuki Niteliğinin, Anayasaya Uygunluğu Sorunu ve Kuruma İlişkin Çeşitli Sorunsallar", IV. Vergi Hukuku Konferansı (Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar), Oniki Levha, İstanbul 2016, s.67-68. Öğretideki çeşitli görüşlerin Vergi Usul Kanunu m.153/A'da düzenlenen teminat kurumunun cezai bir boyutu olduğunu kabul ettiği anlaşılmaktadır.

Görüldüğü üzere öncelikle hükümde idarenin mükellefiyetle ilgili şüphesinin ortaya çıkışında dikkat edeceği noktalar açıklanmaktadır. Bunlar, mükellefiyetin süresi, aktif ve öz sermaye büyüklüğü, ödenen vergi tutarı, çalışan sayısı, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğidir. 520 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'nde¹⁴ göre analiz ve değerlendirmede incelenecek hususlar detaylı biçimde sayılmıştır¹⁵. Ancak “gibi” edatı kullanılmış olduğu için bu sayılanlar sınırlı sayıda değildir. Mükellefin genel olarak VUK kapsamındaki “vergisel ödevlerini yerine getirmedeği durumlar” bu kapsamda değerlendirilebilir.

Yasada ya da Genel Tebliğ'de mükellefin maddede belirtilen kriterlere hangi ölçüde takılmasının riskli bulunmak için yeterli olacağına ya da risk analizinin hangi vergilendirme döneminden itibaren yapılacağı konusunda belirleme yer almaması önemli bir eksiklik¹⁶.

Risk analizinden sonra mükellefin incelemeye sevk edilmesi ve nezdinde yoklama yapılması gerekmektedir. Yoklama sonuçlarına göre mükellefiyetin terkin edilmesi mümkündür. Ancak inceleme sonucunda mükellefin sahte belge düzenlemediği sonucuna varılması halinde mükellefiyetin yeniden tesisi ve teminatın iadesi gündeme gelecektir.

160/A maddesindeki yoklamanın amacı, yukarıda incelediğimiz gayriaktif mükelleflerin tespiti amacıyla yürütülen yoklamalar ve araştırmalardan farklıdır. Buradaki yoklama ile faaliyetin gerçek mahiyetini araştırmaktan ziyade sahte belge düzenleme suçunun işlendiği şüphesini kuvvetlendirecek somut bulgulara erişmek ve sahte belge düzenleme riskinin varlığını bilgi ve belgelerle ispatlamak amaçlanmaktadır.

VUK'un 160 ve 160/A maddelerinin lafzı karşılaştırıldığında VUK'un 160. maddesindeki “yoklamalar ve araştırmalar” ifadesinden gayriaktif mükelleflerinin kaydının re'sen terkinini için tek bir yoklamanın kendi başına yeterli olmayacağı anlaşılmaktadır. Analiz ve değerlendirme sonucunda re'sen terkin için ise “yoklama” yeterli görülmüştür. Sahte belge düzenleme suçunun işlendiği riskinin varlığına bir sefer yoklama yapılarak yaptırım kararı alınmasının mümkün olması eleştiriye açıktır.

Öte yandan 520 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'nde yoklamanın mükellefin bilinen işyeri adresinde yapılacağı, ancak yapılan yoklama sonucunda, geçici ayrılmalar hariç, nezdinde yoklama yapılanın veya yetkilisinin, bilinen işyeri adresinde bulunmaması (işyeri adresinde bulunmaması, adreste başkasının olması ya da adresteki işyerinin boş olması gibi) hâlinde ikinci bir yoklama daha yapılacağı düzenlenmiştir. İkinci yoklama, 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 Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde gerçekleştirilecektir.

Yoklama tutanağı, mükellefiyet kaydının terkinini için yeterli değildir. 160/A'nın ikinci fıkrasının birinci cümlesine göre vergi dairesi nezdinde bir komisyon oluşturulmalı, komisyon tarafından yapılan değerlendirme neticesinde, mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğuna karar verilirse mükellefiyet terkinini için ilgisine göre defterdarın veya vergi dairesi başkanının onayı aranmalıdır. 520 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği'ne göre yoklamanın ardından vergi dairesinde, vergi dairesi müdürü başkanlığında toplanan üç kişilik komisyon, yoklama ile işletme kapasitesi ile beyanların uyumunu da kontrol edecektir. Bu düzenlemelerde komisyonun çalışmalarını hangi tarihe kadar tamamlayıp kendi değerlendirmelerini içeren çalışmayı ilgili makama sunacakları hususu ihmal edilmiştir, ancak bu aşamada geçirilen sürenin kısa tutulmasında ve makul bir süre belirlenmesinde fayda bulunmaktadır¹⁷.

Yasal ve idari düzenlemeler incelendiğinde vergi dairesi başkanlığındaki komisyonun mükellefin başkaca bir faaliyeti olup olmadığına dair bir değerlendirme yapmak zorunda olmadığı anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu düzenleme kapsamında münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis etmesi dahi sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükelleflerin analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı olarak mükellefiyet kayıtlarının re'sen terkin edilmesi mümkündür.

Son olarak; bu madde kapsamında mükellefiyet kaydı terkin edilenlerin ve bunlara ilişkili kişilerin - VUK'un 153/A ve 160. maddelerinde olduğu gibi- belli bir miktarda teminat vererek yeniden mükellefiyet tesis ettirmeleri mümkündür¹⁸.

V. MÜKELLEFIYET KAYDININ RE'SEN TERKİNİ İŞLEMLERİNİN HUKUKİ NİTELİĞİ

Mükellefiyet kaydının re'sen terkinini kurumunun bir vergi güvenlik önlemi¹⁹ olduğu kuşkusuzdur. Bir vergi güvenlik önlemi olarak, mükellefiyet kaydının belli bir miktar teminat ödenene kadar terkinini, VUK'un

¹⁴ RG: 07.10.2020, 32167.

¹⁵ “Sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükelleflerin belirlenmesine yönelik olarak yapılan analiz ve değerlendirme çalışmalarında, ... mükelleflerin aktif ve öz sermaye büyüklükleri, iş yeri, taşıt, makine, teçhizat, demirbaş bilgileri ve çalışan sayıları itibarıyla üretim ve/veya ticaret/faaliyet kapasitesi ile beyan ve bildirimlerinin uyumlu olup olmadığı, haklarında sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme ya da kullanma yönünden rapor/tespit bulunup bulunmadığı, alış ve satış yaptıkları mükellefler hakkında düzenlenen/yapılan sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme/kullanma rapor/olumsuz tespit bilgileri, ortaklık yapısı ile ortaklara ilişkin bilgiler gibi hususlara bağlı olarak analiz ve değerlendirme çalışmaları yapılır.”

¹⁶ ARSLAN, Ömer Faruk/AKÇAY, Önal, “Vergi Usul Kanunu'nun 160/A Maddesinin Uygulamasına İlişkin Tebliğ Taslağı Üzerine Görüş ve Öneriler”, Vergi Raporu, 249 (Haziran), 2020, s.17.

¹⁷ ARSLAN/AKÇAY, s.19.

¹⁸ 160/A maddesinin ikinci fıkrasında hangi hallerde mükellefiyetin yeniden açılabileceğini düzenlemiştir. Maddenin üçüncü fıkrası ise 160/A hükmü kapsamındaki re'sen terkin kararının 153/A maddesinde sayılan “ilişkili kişiler” bakımından da hüküm doğuracağını öngörmektedir.

¹⁹ Geniş anlamda vergi güvenliği kavramı, “vergi sisteminin güvenliği”ni ifade etmektedir. Değerlendirme için bkz. AKMAN, İnci Solak: Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri, Ankara Üniversitesi, SBE, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış YL Tezi, Ankara 2004, s.6.

mülga mükerrer 354. maddesinde düzenlenen işyeri kapatma cezası²⁰ ve 7194 sayılı Kanun'un 7. maddesinde dijital hizmet vergisi mükellefleri bakımından öngörülen erişimin engellenmesi yaptırımını²¹ anmsatmaktadır. Bununla birlikte vergi güvenliği önlemleri birçok farklı nitelikteki işlemi barındıran bir şemsiye niteliği taşıdığından bu nitelendirme re'sen terkin kurumunun özelliklerini tespit etmek bakımından yetersiz kalmaktadır.

Mükellefiyet kaydının re'sen terkinin hukuki niteliğini ilk bakışta tespit etmek güçtür, zira yukarıda üç farklı re'sen terkin hali tespit edilmiştir. Yasal düzenlemelerden her bir halde uygulanacak idari işlemin farklı özelliklere ve niteliğe sahip olacağı anlaşılmaktadır. Bu başlıkta idari işlem-idari yaptırım-idari tedbir-koruma önlemi ve güvenlik tedbiri kavramları ekseninde re'sen terkin işlemlerinin hukuki niteliği kavranmaya çalışılacaktır.

Yaptırım, bireylerin hukuk kurallarına uygun davranmalarını sağlamak ve hukuk düzeninin kişiler arasında oluşturduğu dengeyi yeniden tesis etmek üzere harekete geçebilecek olan devlet tepkisidir²². Hukukumuzda yaptırımlara ilişkin temel esaslar, 26.09.2004 tarihli ve 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu (TCK) ve 30.03.2005 tarihli ve 5326 sayılı Kabahatler Kanunu'nda düzenlenmiştir. Suçları "cürüm" ve "kabahat" olarak iki grupta tasnif eden 01.03.1926 tarihli ve 765 sayılı TCK yürürlükten kaldırıldıktan sonra idari yaptırımı gerektiren kabahatler konusunda yeni bir sisteme geçilmiştir²³.

5237 sayılı TCK'nın "Yaptırımlar" başlıklı üçüncü kısmı uyarınca bir suçun varlığı halinde uygulanacak yaptırımlar, cezalar ve güvenlik tedbirleri olarak sınıflandırılmıştır. Bahsi geçen Kanun'un 45. maddesi uyarınca suç karşılığında uygulanan yaptırım olarak cezalar, hapis ve adli para cezalarıdır. Güvenlik tedbirleri ise kanunda sayılmıştır ancak tanımlanmamıştır.

Güvenlik tedbirleri, suç işleyen kişiye suç işlemesi dolayısıyla, suçun tekrarlanması ihtimali karşısında kişinin gösterdiği tehlikelilik durumu göz önünde bulundurulmak suretiyle uygulanan, kendisini ve toplumu koruyucu nitelikteki ceza hukuku yaptırımlarıdır²⁴. Güvenlik tedbirleri, işlediği suçtan dolayı kusurlu olup olmadığına bakılmaksızın, suç işleyen kişi hakkında ya da suçun konusu ile veya suçun işlenmesinde kullanılan araçla ilgili olarak uygulanan, koruma ve iyileştirme amacına yönelik yaptırımlardır²⁵.

İdari yaptırım ise idarenin doğrudan doğruya bir işlemlerle ve idare hukukuna özgü usullerle vermiş olduğu cezalar olarak tanımlanabilecektir²⁶. Anayasa Mahkemesi de idari yaptırım kavramını, "idarenin yargı kararına gerek olmaksızın kanunların verdiği yetkiye dayanarak, idare hukuka özgü yöntemlerle, doğrudan doğruya uyguladığı yaptırımlar" olarak tanımlamıştır²⁷.

Bu noktada idari işlem ve idari yaptırım kavramlarını da birbirinden ayırt etmek gerekmektedir. Yaptırımların ve özeldede idari yaptırımların temelinde yer alan iki özellik şunlardır: bir mevzuat ihlalinin doğrudan karşılığı olarak verilmeleri ve hukuksal zorlama içermeleri. Bir idari tasarrufun idari yaptırım olarak nitelendirilebilmesi için bu iki özelliği birlikte içermesi gerekmektedir²⁸.

Kabahatler Kanunu'nun 2. maddesi idari yaptırımı, kabahatin yaptırımı olarak tanımlamıştır. İdari yaptırımdan ne anlaşılması gerektiği ise, aynı kanunun 16. maddesinde belirtilmiştir. Buna göre: "Kabahatler karşılığında uygulanacak olan idari yaptırımlar, idari para cezası ve idari tedbirlerden ibarettir. İdari tedbirler, mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve ilgili kanunlarda yer alan diğer tedbirlerdir." Bu kapsamda Kanun idari yaptırımları ikili bir ayırım içinde incelemiş ve idari yaptırımların idari para cezası ve idari tedbirlerden ibaret olduğunu belirtmiştir²⁹. Bu bağlamda değerlendirildiğinde caydırma amacıyla başvuru hallerde mükellefiyet kaydının re'sen terkinin işleminin -para cezası olmadığından- bir idari tedbir niteliğinde olup olmadığı değerlendirilmelidir.

²⁰ İşyeri kapatma cezası, bir takvim yılında üç kez Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 1 ve 2. maddesine aykırılık oluşturan eylemlerin (özel usulsüzlük kabahatinin) gerçekleştirilmiş olduğunun idarece saptanması uygulanabilmekte idi. İlk seferde yükümlülerin işyerleri 1 haftaya kadar kapatılabiliyor, ancak yükümlünün talebi üzerine bir sefere mahsus olmak üzere ceza para cezasına çevrilebiliyordu. Bu ceza hak arama özgürlüğünü, çalışma özgürlüğünü ve mülkiyet hakkını hukuka aykırı bir şekilde sınırlaması nedeni ile eleştirilmiş ve yürürlükten kaldırılmıştır. Bununla birlikte işyeri kapatılmadan önce işyeri kapatma cezasının uygulanacağına dair yazılı ihtar yapılması mükellefiyet kaydının terkinin bakımından öngörülmemiş (ancak öngörülmesi gereken) bir usuli güvencedir. Ayrıntılı bilgi için bkz. FEVZİOĞLU, Metin, "İşyeri Kapatma Cezası ve Anayasa Karşısındaki Konumu", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 5(1), 1993, s.5-22.

²¹ Dijital hizmet vergisi nedeniyle erişimin engellenmesinin hukuki niteliği ve ifade özgürlüğü bakımından incelenmesi için bkz. RENÇBER, Altan, "Dijital Hizmet Vergisinde Güvenlik Önlemi: İfade Özgürlüğünün Sınırlandırılması Meselesi", Legal Mali Hukuk Dergisi, 16(183), 2020, s.573-598.

²² ÖZGENÇ, İzzet: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 17.Baskı, Seçkin, Ankara 2021, s.769; RENÇBER, Altan: Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, Oniki Levha, İstanbul 2017, s.40.

²³ ÖZGENÇ, s.781 vd.

²⁴ KOCA, Mahmut/ÜZÜLMEZ/İlhan: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin, Ankara 2021, s.641-642.

²⁵ ÖZGENÇ, s.928.

²⁶ ÖZAY, İlhan: İdari Yaptırımlar, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1985, s.35.

²⁷ AYM, 13.05.2004, E.2000/43, K.2004/6, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, (Erişim: 30.09.2022).

²⁸ TEZCAN, Durmuş "İdari Muhakeme Hukuku ile Ceza Muhakemesi Hukuku Arasındaki Farklılığın Anlamı ve Önemi", İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin, Ankara 2009, s.163. ULUSOY, Ali: İdari Yaptırımlar, Oniki Levha, İstanbul 2013, s.7. Doktrindeki bir görüşe göre bir idari işlemin idari ceza olup olmadığı ayrıştırılmasında "muhatap için yeterli hukuksal koruma" testi yapılması da belirleyici olabilecektir. Buna göre; eğer yükümlülük doğuran o idari işlem kişi için yeterli koruma sağlamıyor ve ceza hukukuna ilişkin, örneğin savunma alınmasının zorunluluğu gibi bazı ek güvenceler gerekiyor ise, o idari işlemin bir idari yaptırım niteliğinde olduğunu söylemek mümkün olabilmektedir. ULUSOY, Ali, "Erkler Ayrılığı ve Yürütme-Yargı İlişkileri Bağlamında Kabahatler Kanunu'nun Değerlendirilmesi", Danıştay ve İdari Yargı Günü, 140. Yıl Sempozyumu, 12 Mayıs 2008, Danıştay Matbaası, Ankara 2009, s.25.

²⁹ RENÇBER, s.43.

Son olarak, koruma önlemleri ise ceza muhakemesinde yargılamanın yapılabilmesi veya ileride verilecek hükmün yerine getirilebilmesi için uygulanan çeşitli tedbirlerdir³⁰. Ceza muhakemesi bakımından koruma önlemlerine soruşturma aşamasında delil elde etmek ya da delillerin karartılmasını önlemek amacıyla başvurulmaktadır³¹. Vergi icra hukuku açısından ise koruma önlemleri kamu alacağının tahsilini güvence altına alan tedbirlerdir³².

A. Mükellefin İşi Bıraktığının Tespit Edilmesi veya Mükellefin Bilinen Adreste Bulunamaması Sebebiyle Mükellefiyet Kaydının Re'sen Terkini

Vergi mükellefiyeti kaydı, mükellefiyetten sorumlu olacak hukuki süjenin belirlenmesini sağlayan idari işlemdir³³. Bu başlık kapsamındaki terkin ise vergi idaresinin VUK'un 4. maddesinde öngörülen "mükellefiyeti tespit etme" yetkisini kullanarak faaliyette bulunmayan işletmenin mükellefiyet kaydını silmesinden ibarettir. Başka bir ifadeyle; hukuki gerçekliğin maddi gerçeklikle örtüşmesini sağlamak amacıyla bir idari işlem tesis etmektedir.

Danıştay 9. Dairesi bir kararında mükellefin işi bıraktığının tespit edildiği durumlarda re'sen terkin yapılmasının amacını, "sadece işi bırakma keyfiyetinin vergi dairesine bildirilmemiş olması nedeniyle gereksiz tarhiyatlar yapılmasının ve ihtilaflar yaratılmasının ortaya çıkardığı sakıncaları gidermek" olarak açıklamıştır³⁴. Bu bağlamda VUK'un 160. maddesi uyarınca gayriaktif olduğu gerekçesiyle mükellefiyeti terkin edilen bir mükellefin bu statüye bağlı vergisel ödevleri gerçekleştirmekle sorumlu tutulmaması gerekmektedir³⁵.

Yukarıdaki açıklamalarımızdan anlaşılacağı üzere, vergi idaresi bu hallerde mükellefiyet kaydının terkin için vergi kaçakçılığı suçlarının işlendiğine ilişkin bir tespit ya da bu yönde bir suç şüphesinin varlığı aramamaktadır. Bu halde mükellefiyet kaydının re'sen terkin edilmesi, hukuksal zorlama barındırmaması gerektiğinden bir yaptırım değil, sadece bir idari işlem niteliğindedir.

Gayriaktif bir mükellefin mükellefiyet kaydı terkinin bir idari işlem olduğu tespit edildikten sonra bu işlemin açıklayıcı mı yoksa kurucu bir işlem olduğunun tartışılması konumuz bakımından önemlidir. Bu işlemin amacının maddi gerçekliği yansıtmak olduğu göz önüne alındığında işlemin de açıklayıcı nitelikte olduğunun kabulü gerekmektedir. Bu durumda mükellefler, vergi idaresince tespit edilen tarihten başka bir tarihte mükellefiyetlerinin sona erdiğini ispat edebilirse bu ikinci tarihten itibaren vergisel ödevlerini yerine getirmedikleri dolayısıyla haklarında herhangi bir idari yaptırım uygulanmaması gerekmektedir³⁶.

B. Münhasıran Sahte Belge Düzenlenmesi Sebebiyle Mükellefiyet Kaydının Re'sen Terkini

Sahte belge düzenlenmesinin vergi kaçakçılığı suçları arasında sayıldığı göz önünde bulundurulduğunda ilk bakışta bu kurumun münhasıran sahte belge düzenleme suçunu işlemek amacıyla mükellefiyet tesisin önüne geçmek ve böylece kamu menfaatinin korunmak için öngörülmüş bir güvenlik tedbiri olduğu düşünülebilir. Bununla birlikte güvenlik tedbirlerine ancak ceza yargılaması sonucunda hakim kararı ile hükmedilebilmektedir. Burada ise sadece inceleme elemanının raporuna dayalı olarak işlem tesis edilmektedir. Dolayısıyla bu kurum, 5237 sayılı TCK kapsamında değerlendirilebilecek bir güvenlik tedbiri değildir.

Benzer biçimde bu kapsamdaki terkinin hakim kararıyla hükmedilen ve hükmün kesinleşmesine kadar uygulanma alanı bulan geçici nitelikteki bir koruma önlemi olmadığı da açıktır. Zira terkin işleminin yapılabilmesi için vergi kaçakçılığı bakımından soruşturma aşaması niteliğindeki vergi incelemesinin³⁷ sona ermesi ve bu yönde bir vergi inceleme raporunun düzenlenmesi gereklidir.

Mükellefiyet kaydının re'sen terkin işlemi, münhasıran sahte belge düzenlenmesini durdurmaya, böylece vergi kaybının önlenmesini amaçlayan ve vergi dairesi tarafından tesis edilen bir işlemdir. Bu doğrultuda bu kurumun sahte belge düzenleme suçu ile vergi ziyayı kabahatinin karşılığında öngörülmüş bir idari tedbir niteliğinde olduğu ifade edilebilir.

İdari tedbirler, cezalandırma amacı yerine, kamu hizmetlerinin ve diğer idari faaliyetlerin aksamasını önlemek ve doğru bir şekilde işlemeye devam etmesini sağlamak ve kamu düzeninin bozulmasını engellemek amacıyla öngörülmüş idari yaptırımlardır³⁸. Kabahatler Kanunu veya başka bir kanun idari tedbirlerin ne olduğunu sınırlı olarak sayılmamıştır. İdari tedbirlerin, "geçici engelleme", "idari iznin geri

³⁰ CENTEL, Nur/ZAFER, Hamide: Ceza Muhakemesi Hukuku, 16.Bası, Beta, İstanbul 2019, s.364.

³¹ ÖZBEK, Veli Özer/DOĞAN, Koray/BACAŞIZ Pınar: Ceza Muhakemesi Hukuku, 14. Bası, Seçkin, Ankara 2021, s.222; ÖZTÜRK, Bahri/TEZCAN, Durmuş/ERDEM, Mustafa Ruhan ve diğerleri: Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, 15. Bası, Seçkin, Ankara 2021, s.442.

³² SEMİZ, s.67.

³³ ORTAÇ, Fevzi Rifat/ORTAÇ, Cenk Selçuk: "Mükellef Kaydı Terkin Edilebilir Mi?", Mali Hukuk Dergisi,16(187), 2020, s.1852.

³⁴ Danıştay 9.D., 6.4.2018, E.2014/14213, K.2018/2185, LEXPERA, (Erişim: 24.10.2022).

³⁵ "Davacının, şirketin kurulduğu tarihten itibaren hiçbir ticari faaliyette bulunmadığı yönündeki iddiası, davalı İdarece aksi yönde yapılmış bir tespitin bulunmaması,...mükellefiyetin de İdarece re'sen sonlandırılmış olması karşısında, uyumsuzluk konusu dönemde davacı şirketin gayriaktif olduğu sonucuna varılmıştır. Buna göre, mükellefiyetinin geçmişe dönük olarak terkinin gereken davacı şirket adına, uyumsuzluk konusu dönemlerde beyanname verme ve bildirimde bulunma yükümlülüğünü yerine getirmemesi nedeniyle ceza kesilmesinde hukuka uyarlık bulunmamaktadır." Danıştay 4.D., 04.03.2014, E.2012/9010, K.2014/1347, LEXPERA, (Erişim: 24.10.2022).

³⁶ Danıştay 4.D., 04.03.2014, E.2012/9010, K.2014/1347; Danıştay 9.D.,6.4.2018, E.2014/14213, K.2018/2185, LEXPERA, (Erişim: 24.10.2022).

³⁷ Vergisel uyumsuzluk sürecinin sadece davanın açılması ile başlayan süreci değil, isnadın araştırılması sürecini de belirlediği hakkında bkz. KAŞIKCI, Mahmut: Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi, (Yargılamanın Yenilenmesi), Filiz, İstanbul 2017, s.135.

³⁸ RENÇBER, s.45 vd.

alınması”, “eşyaya geçici el koyma” ve “atipik idari tedbirler” gibi türleri bulunmaktadır³⁹. Kabahatler Kanunu idari tedbirleri mülkiyetin kamuya geçirilmesi ve diğer idari tedbirler olarak ayırmıştır. Diğer idari tedbirleri ise Kanun iki ayrı grupta incelemektedir. Buna göre ilk grupta gerçek anlamda bir tehlikeye son verme ihlali devam ettirmeme, durdurma, engelleme amacı taşıyan idari tedbirler bulunmaktadır. Bu tedbirler birazdan sayılacak tedbirlerden farklı olarak Kabahatler Kanunu’nun genel hükümlerine tabi kılınmışlardır. İkinci gruptaki idari tedbirler ise sınırlı sayıda olmamak koşulu ile Kanun’un 19. maddesinde sayılmıştır ve bunlar bakımından diğer kanunlarda aksine hükümler bulunması halinde Kabahatler Kanunu uygulanmayacaktır.

Kabahatler Kanunu’nun 19. maddesinde bir meslek ve sanatın yerine getirilmemesi, işyerinin kapatılması, ruhsat veya ehliyetin geri alınması halleri diğer kanunlarda kabahat karşılığında öngörülen belirli bir süre için uygulanacak olan idari tedbirler arasında sayılmıştır. Bu yaptırımlara karar verilebilmesi için meslek ve sanatın yerine getirilmesinin, işyerinin çalışmasının veya ruhsat ve ehliyete dayanarak faaliyette bulunulmasının bir tehlike oluşturması aranmamaktadır. Bu bakımdan, bu maddede belirtilen yaptırımlar, ilgili kanunlarında idari tedbir olarak düzenlenen yaptırımlar değil, cezai niteliği olan idari yaptırımlardır.

Bu düzenlemeden, mevzuatta düzenlenmiş olan her idari tedbirin aslında bir kabahat karşılığı olduğu gibi bir anlam çıkartılmamalıdır. Yukarıda da belirtildiği üzere tedbirin bir mevzuat ihlalinin karşılığında verilmiş olup olmadığına bakılmalıdır. Burada nelerin idari tedbir olduğunu ayırt etmede iki ölçütten yararlanılması mümkündür: Eğer tedbir; mevzuat ihlalinin doğrudan karşılığı olarak verilmiş ve hukuksal zorlama içermeğe ise burada artık kabahatin karşılığı olan idari tedbir bulunmaktadır⁴⁰.

Bu açıklamalar bağlamında, mükellefiyetin re’sen terkinin işlemleri değerlendirildiğinde, her ne kadar Kabahatler Kanunu’nun 19. maddesinde “b) İşyerinin kapatılması, c) Ruhsat veya ehliyetin geri alınması” şeklinde sayılan idari tedbirlere benzediği görülse de, belirli bir süre için değil süresiz olarak uygulandığından, mevzuat ihlalinin doğrudan karşılığı olarak verildiğinden ve hukuki zorlama içerdiğinden, kabahatin karşılığı olan bir idari tedbir niteliğinde olduğu ve bu sebeple Kabahatler Kanunu’nun 19. maddesi kapsamında olmadığı söylenebilir.

Kabahatler Kanunu’nun 19. maddesinin kapsamında olmaması, mükellefiyetin re’sen terkinin işlemine Kabahatler Kanunu’nun genel hükümlerinin (Kabahatler Kanunu’nun 3-a ve Ek-1. maddeleri gereği), diğer kanunlarda aksine hüküm olsa bile uygulanması gerektiğini ve Anayasa’nın 38. maddesinde yer alan masumiyet karnesi ve orantılılık ilkesi başta olmak üzere tüm ilkelerin bu idari tedbir açısından da geçerli olduğunu göstermektedir. Öte yandan Kabahatler Kanunu’nun 15. maddesinin birinci fıkrası uyarınca kabahatlerle ilgili olarak kanunda idarî para cezasından başka idarî yaptırımlar da öngörülmüş ise, bu yaptırımların her birinin uygulanmasına karar verilebilmektedir, dolayısıyla terkin tedbiri yanı sıra vergi hukukuna özgü diğer idari yaptırımların uygulanması mümkündür.

C. Mükellefiyet Kaydının Analiz ve Değerlendirme Sonuçlarına Bağlı Olarak Terkin

Madde gerekçesine göre VUK’un 160/A maddesi, “sahte belge düzenleme ve kullanma fiilleri ile etkin bir şekilde mücadele edilmesi, vergiye uyum seviyesinin yükseltilmesi ve kayıt dışı ekonomi ile mücadelenin etkinliğinin artırılması” amaçlarıyla kanuna eklenmiştir⁴¹. 520 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği de benzer biçimde “idarî süreçleri kısaltmak ve etkinleştirmek suretiyle, sahte belge düzenleyen mükelleflerin sahte belge üretimini sonlandırarak ve iktisadi alanda sahte belge sirkülasyonunu azaltarak “belge”ye olan güveni güçlendirmek” amacıyla bu düzenlemenin kabul edildiğini ifade etmektedir.

Maddenin getiriliş amacı incelendiğinde 160/A’daki terkin işleminin sahte belge düzenleme ve kullanma suçunun işlenmesini caydırma amacını taşıyan bir idari tedbir olduğu izlenimi uyanmaktadır. Bununla birlikte bu kapsamda terkin işleminin yapılabilmesi için bu suçlardan hüküm giyilmiş olması ya da idare tarafından mevzuata aykırılığın bir soruşturma sonucunda tespit edilmiş olması aranmamaktadır. Terkin kararının verilebilmesi için sadece sahte belge düzenleme suçunun işlenmesi riskinin yüksekliği yeterlidir.

Yaptırım teorisine göre mevzuata aykırılık sebebiyle bir yaptırım uygulanabilmesi için güvenlik tedbirleri bakımından suçun ve idari tedbirler bakımından ise kabahatin işlenmiş olduğunun yargısal (güvenlik tedbirlerinde) / idari (kabahatlerde) süreçler sonucunda tespit edilmesi gerekmektedir⁴². Oysaki 160/A maddesi kapsamında re’sen terkinin yapılabilmesi için sadece yoklama sonucunda sahte belge düzenleme suçunun işlendiği riskinin yüksek olduğu görüşü aranmaktadır, suçun unsurlarına -özellikle maddi unsura- yönelik bir tespit yapılması şart değildir. Özetle; varsayıma dayalı olarak ve herhangi bir usuli güvence sunulmaksızın yaptırım kararı alınması mümkün olmadığı için analiz ve değerlendirme sonuçlarına bağlı re’sen terkinin idari tedbir ya da güvenlik tedbiri olarak nitelendirilmesi mümkün değildir.

520 Sıra Numaralı VUK Genel Tebliği’ne göre re’sen terkin, “sahte belge düzenleme riski yüksek olan mükelleflerin İdare tarafından bir an önce tespit edilerek bu fiillerinin sonlandırılması için” kullanılan bir araçtır. Bu tanımdan ise analiz ve değerlendirme sonuçlarına göre re’sen terkin işleminin gecikmesinde sakınca bulunan hallerde uygulanabileceği ve yasa koyucunun 160/A maddesi ile cezalandırma amacından öte sahte belge düzenlenmesi suçuna ilişkin delillerin karartılmasının önüne geçmek istediği amaçladığı

³⁹ ULUSOY, İdari Yaptırımlar, s.175.

⁴⁰ RENÇBER, s.46.

⁴¹ <https://www.5.tbmm.gov.tr/sirasayi/donem27/yil01/ss128.pdf>, (Erişim: 29.10.2022).

⁴² ÖZGENÇ, s.928.

anlaşılmaktadır. Dolayısıyla bu madde kapsamında terkin, diğer iki halden farklı olarak koruma önlemi olarak nitelendirilebilecektir⁴³.

Koruma tedbirlerinin özellikleri, bir temel hakkı sınırlama, geçici olma (hüküm kesinleşinceye kadar sürme) ve hüküm vermenin aracı olma şeklinde sıralanabilir⁴⁴. Analiz ve değerlendirme sonuçlarına göre re'sen terkin işleminin geçicilik haricinde özellikleri taşıdığı açıktır. Bu noktada temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşıyan re'sen terkinin kararının idarenin görüş ve onayıyla değil, diğer koruma tedbirlerinde olduğu gibi mahkeme kararıyla verilmesi gerekmektedir.

Öncelikle re'sen terkin işlemi yüksek miktarda bir teminat ödenmeksizin mükellefin kayıt içi çalışmasını engellediği için Anayasa'nın 48. maddesinde düzenlenen teşebbüs özgürlüğünü sınırlandırmaktadır. Ayrıca sahte belge düzenleme suçunu işlediği hükmen sabit olmadan mükellefiyet kaydının terkinini, masumiyet karinesini de zedelemektedir.

Koruma tedbirlerinin araç niteliği, tedbire başvurunun amaç değil, maddi gerçekliğin tespiti, muhakeme sonucunda doğru karar verilebilmesi ve hükmün yerine getirilebilmesi için araç niteliğinde olduğunu ifade etmektedir⁴⁵. Bu doğrultuda vergi incelemesi yapılmasının beklenmesi sonucunda sahte belge düzenlenmesi suçuna ilişkin delillerin karartılacağı şüphesinin bulunduğu hallerde re'sen terkinin araç niteliğini haiz olduğu düşünülebilir.

Son olarak, 160/A düzenlemesi kapsamındaki re'sen terkin işlemi, mükellef hakkında hüküm verilip verilmemesinden bağımsız olarak vergi incelemesinin sonucuna göre ya da teminat ödendiği durumlarda kaldırılabilir. Şöyle ki; analiz ve değerlendirmeler sonucunda mükellefin sahte belge düzenleme riskinin yüksek olduğunun tespit edilmesi halinde bu mükellefler, vergi incelemesine sevk edilecektir. Yoklama sonrasında ilgili mercilerin görüşü ve onayı sonrasında mükellefiyet kaydı terkin edilen mükelleflerin hakkında sahte belge düzenlenmediğine dair vergi inceleme raporu düzenlenirse mükellefin talebiyle mükellef kaydının yeniden tesisi sağlanabilecektir ve mükellefiyet kaydının yeniden tesisi için teminat alınmışsa başkaca vergi borcu bulunmaması kaydıyla mükellefe iade olunacaktır⁴⁶. Bu durumda sahte belge düzenleme suçunu işlemeyi yönünde vergi inceleme raporu düzenlenenler bakımından re'sen terkin işleminin geçici olduğunu söylemek mümkündür, ancak mükellefin sahte belge düzenlediğinin tespit edildiği hallerde geçicilik teminatın ödenmesi şartına bağlanmıştır.

Temel haklara müdahale niteliği taşıdığı için hukukun temel ilkelerinden ve hakkaniyet ve adalet gibi üst kavramlardan yola çıkılarak koruma önlemlerine başvurulmadan önce gerçekleştirilmesi gereken bir takım ön şartlar bulunmaktadır⁴⁷. Bu ön şartlar; haklı görünüş, gecikmesinde tehlike bulunması, orantılılık ve kanun ile düzenlenmedir⁴⁸.

İlk olarak, koruma tedbirlerine başvurulabilmesi için en azından görünüşte haklılık barındırması yani soruşturmaya veya kovuşturmaya konu olan suçun işlendiği konusunda belirli derece bir şüphe bulunması gerekmektedir⁴⁹. Ceza Muhakemesi Kanunu'nda düzenlenen koruma tedbirlerinde kuvvetli şüphe ya da makul şüphenin varlığı aranmaktadır⁵⁰. Kuvvetli şüphe somut delillerin olayı aydınlatma açısından kesinlik boyutuna ulaşması iken makul şüphe, hayatın akışına göre somut olaylar karşısından genelde duyulan şüphe⁵¹.

VUK'da 160/A maddesinde mükellefiyet kaydının re'sen terkinini için "sahte belge düzenlenmesi suçunun işlendiğine dair yüksek risk" aranmaktadır. Bu ifadenin Ceza Muhakemesi Hukukundaki karşılığı ise ancak sistematik bir yorumla mümkündür.

VUK'un 142. maddesinde bir başka koruma önlemi niteliğindeki vergisel arama koruma önlemi için mükellefin vergi kaçıracağına delalet eden emarelerin varlığı yeterli görülmüştür. VUK'daki "emare" ibaresi ile basit belirti boyutunu aşan, maddi bulgularla desteklenen, bu nedenle aykırılık iddiasını görünüşte gerçek kılan, ancak yine de delil boyutuna ulaşmayan makul şüpheyi belirlemektedir⁵². Yasa koyucu emare yerine yüksek risk ifadesini kullandığı için 160/A maddesi kapsamında re'sen terkin işlemi için kuvvetli şüphenin varlığının arandığı sonucuna varılmıştır.

Gecikmezlik ön şartı ise koruma önlemine başvurulmadığı takdirde, o koruma önlemi ile ulaşılmak istenen amaca ulaşma ve istenilen faydanın sağlanması olasılığının azalması yahut tamamen ortadan kalkmasını ifade etmektedir⁵³. Düzenlenen sahte belgelerin sirkülasyona girmesi halinde takibinin son derece güç ya da imkansız olduğu durumlarda bu şartın gerçekleşmiş olacağı söylenebilir.

Orantılılık ilkesi gereği koruma tedbirine karar vermekle elde edilecek yarar ile bu suretle ortaya çıkacak zarar arasında makul, akla uygun bir denge olmalıdır⁵⁴. Mükellefiyet kaydının terkinini, mükellefin ve VUK'un 153/A maddesinde belirtilen ilişkili kişilerin faaliyetlerini önemli ölçüde sekteye uğratacaktır. Her

⁴³ Bu halin 160. maddedeki hallerden farklı olmadığı yönünde bkz. ORTAÇ/ORTAÇ, s.1858.

⁴⁴ ÖZER ÖZBEK/DOĞAN/BACAĞSIZ, s.223; CENTEL/ZAFER, s.366.

⁴⁵ ÖZER ÖZBEK/DOĞAN/BACAĞSIZ, s.223; CENTEL/ZAFER, s.366.

⁴⁶ 520 Sıra Numaralı Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, "6.3. Vergi İnceleme Raporunun Sahte Belge Düzenlenmediğine Dair Olması" başlığı.

⁴⁷ KAŞIKCI, Mahmut: Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama), Ethemler Yayıncılık, İstanbul 2007, s.69.

⁴⁸ ÖZER ÖZBEK/DOĞAN/BACAĞSIZ, s.223 vd.; CENTEL/ZAFER, s.367 vd.

⁴⁹ CENTEL/ZAFER, s.368; ÖZTÜRK/TEZCAN/ERDEM, s.442.

⁵⁰ ÖZER ÖZBEK/DOĞAN/BACAĞSIZ, s.224.

⁵¹ ÖZER ÖZBEK/DOĞAN/BACAĞSIZ, s.224.

⁵² KAŞIKCI, Vergisel Arama, s.24 vd.

⁵³ KAŞIKCI, Vergisel Arama s.72.

⁵⁴ ÖZTÜRK/TEZCAN/ERDEM, s.445.

ne kadar teminat ödeyerek mükellefiyetin yeniden tesis edileceği ileri sürülebilecek olsa da 153/A maddesine göre hesaplanacak olan teminatın işletmelerin nakit akışını bozacak nitelikte olduğu ve mükelleflerin bir bölümünün bu teminatı ödemesinin mümkün olmadığı ya da büyük zorluklar içinde ödeyeceği açıklar.

Bu doğrultuda orantılılığın sağlanabilmesi için re'sen terkin kararının idare değil, yargı mercileri tarafından alınması ve mükellefiyet kaydı terkin edilmeden önce mükelleflere bu işlemin sonuçları bakımından bilgi verilmesi, faaliyetlerini açıklama imkanı sunulması gerekmektedir. Mevcut haliyle 160/A'daki terkin düzenlemesi -bu kapsamdaki mükelleflerin isimlerinin ilan edileceği de göz önünde bulundurulduğunda- teşebbüs özgürlüğüne orantısız bir müdahale niteliğindedir.

Temel hak ve özgürlüklere müdahale niteliği taşıdığı için koruma önlemlerinin kanunla düzenlenmiş olmaları şarttır⁵⁵. Bu açıdan bu kuruma ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı'na belirlenmesi kanunilik şartını karşılamamaktadır.

VI. MÜKELLEFİYET KAYDININ RE'SEN TERKİNİ HALLERİNDE TEBLİGATA İLİŞKİN OLARAK ORTAYA ÇIKAN SORUNLAR

A. Mükellefiyet Kaydının Terkin Edildiğine Dair Yapılacak Tebligat

Uygulamada vergi incelemesi sonucunda mükellefiyetin terkin edildiği durumlarda bu husus mükellefe hemen tebliğ edilmemekte, mükellef bu hususu farklı yollardan (örneğin beyanname veremeyerek) öğrenmektedir. Bu sorun genellikle vergi inceleme raporunun tamamlandığı ancak henüz mükellefe tebliğ edilmediği durumlarda ortaya çıkmaktadır. Mükellef re'sen terkinine itiraz etmek isterse ancak vergi ceza ihbarnamesinin kendisine tebliği ile dava açabilmekte ve bu süre zarfında hiçbir ticari faaliyette bulunamamaktadır.

Mükellefin bu halde orantısız bir zarara uğradığı açıktır. Gerçekten de mükellefin o süre zarfında hiçbir iş yapamaması, daha sonra ise bütün müşterileri önünde ticari itibarı zedelendiği için, mükellefiyeti tekrar açılabilir eskisi gibi çalışmaması, geri döndürülemez ticari zararların ortaya çıkabilmesine neden olmaktadır.

Ayrıca mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilen mükellefler her zaman münhasıran sahte fatura düzenlemek için mükellefiyet tesis ettiren kişiler olmamakta, kullandığı ve düzenlediği faturaların bazılarının sahte olduğu yönünde rapor düzenlenen ve bu nedenle de tüm kullandığı ve düzenlediği faturaların sahte olabileceği yönünde vergi idaresince görüş bildirilen mükellefler de olabilmektedir. Uygulamada çoğu zaman yoklama sonucunda bu mükelleflerin gerçek bir faaliyeti olduğu tespit edilse bile inceleme sonucunda, özellikle de karşıt incelemeler ile mükellefin yoğun şekilde sahte fatura kullandığı tespit edilmekte ve mükellefiyeti terkin edilmektedir⁵⁶. Bu mükelleflerin çoğunun gerçek bir faaliyeti olduğu/olabileceği düşünüldüğünde, mükellef nezdinde oluşan zararın büyüklüğü daha iyi anlaşılmaktadır.

Bu nedenlerle ihbarnamenin tebliği beklenmeden terkin yapılacak haller, gayriaktif mükellefler ile sınırlı olmalıdır. Zira sadece bu kişilerin gerçek bir faaliyeti yoktur ve bu kişilerin fatura düzenlemesinin engellenmesi doğaldır. Bunun dışında özellikle yoklamada faal olduğu tespit edilen ancak inceleme sonucunda mükellefiyetin terkin edilmesi gerektiğine karar verilen kişilerde, tebligat yapılmadan mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilmemelidir. Bir adım daha öteye giderek, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis edenlerin mükellefiyet kayıtlarının re'sen terkinini yukarıda belirtildiği üzere bir yaptırım (ceza) niteliğinde olduğundan, re'sen mükellefiyet kaydının terkinini kararının iptali talebiyle açılan davalarda 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 27. maddesinin 3. fıkrası⁵⁷ gereği işlemin yürütmesi kendiliğinden durmalıdır. Bu durumda vergi idaresinin dava açma süresi bitmeden mükellefin mükellefiyetini re'sen terkin etmemesi gereklidir.

B. Mükellefiyet Kaydı Re'sen Terkedilen Kişilere Yapılan Elektronik Tebligatlar ve Gizleme Suçu

Uygulamada mükellefiyet kaydı re'sen terk edilenlere karşı vergi idaresi tarafından daha sonra bir bildirimde bulunulduğunda (örneğin; defter ve belgeleri isteme yazısı ya da izaha davet talebi gibi) bunun elektronik tebligat (e-tebligat) olarak gönderildiği görülmektedir. Mükellefiyet kaydı re'sen terk edilen mükellefler ise çoğu zaman e-tebligat sistemine bakmadıkları için bu tebligatlardan haberdar olamamakta ve VUK'un 107/A maddesinin ikinci fıkrası uyarınca yazısının muhatabın sistemine düştükten 5 gün sonra tebliğ edilmiş sayılmaktadırlar. Özellikle defter ve belge isteme yazısının elektronik ortamda tebliğ edil(eme)mesiyle, mükellefler tebligatları göremedikleri için defter ve belgeleri vergi idaresine vermemekte ve ortaya vergi kaçakçılığı suçlarından olan "gizleme suçu" oluşabilmektedir. Bu başlık altında da bu durumlar değerlendirilecektir.

Tebliğat, hukuki işlemlerin kanunda öngörüldüğü şekilde muhatabına veya muhatap adına kabule kanunen yetkili şahıslara yazılı olarak bildirim ve bu bildirim yapıldığının belgelendirilmesi işlemi olarak tanımlanabilir. Arapça kökenli bir kelime olan tebliğ "belle ğa" fiil kökünden tef il kalıbına sokularak türetilmiş bir kelime olup bu dilde "bir şeyin ulaştığı, yettiği, yeterli olduğu ve maksadına kavuştuğu"

⁵⁵ ÖZTÜRK/TEZCAN/ERDEM, s.442.

⁵⁶ Bu şekilde yapılan tarhiyatların hukuksuzluğu ise ayrı bir çalışmanın konusu olabilecek genişliktedir. Kısaca değinirsek, uygulamada haklarında sadece sahte fatura düzenleyicisi olabileceğine yönelik rapor düzenlenmiş olan kişilerden fatura kullanan mükellefler de sahte fatura kullanıcısı sayılmaktadır. Ancak böyle bir uygulama açıkça masumiyet karnesine aykırıdır. Bu kişiler hakkında yapılan tarhiyat kesinleşmeden, bir başka deyişle bir dava açılmışsa bunun sonucu beklenmeden, bu kişilerden fatura kullanan mükellefler doğrudan sahte fatura kullanıcısı sayılmamalıdır.

⁵⁷ "Vergi mahkemelerinde, vergi uyumsuzlarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezasının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur."

anlamında kullanılmaktadır⁵⁸. Arapçada dahi kelimenin anlamında “maksadına kavuşma” yer almakta ve bu bile aslında bize tebliğin neden mutlaka muhatabına ulaşması gerektiğini göstermektedir.

Tebliğatin amacının ne olduğuna ilişkin ise Danıştay ve Yargıtay kararlarında birçok tanım yapılmıştır. Danıştay bir kararında⁵⁹, hukukumuzda tebliğatin hukuki bir işlem den, muhatabın haberdar olmasını sağlamak amacıyla yetkili makamın kanuni şekilde posta veya ilan ile yapacağı belgeme işlemi şeklinde, Yargıtay bir kararında ise tebliğati bilgilendirme yanında, belgelendirme özelliği de bulunan bir usul işlemi olarak tanımlamıştır⁶⁰.

Tebliğat, mükellefin adına salınan vergiden ya da diğer yükümlülüklerinden haberdar olmasını vergilendirme sürecinde oldukça önemlidir. Tarhiyat işlemiyle vergi idaresi tarafından yapılan hesaplama ancak tebliğat işlemi ile tahakkuk ederek ödenmesi gereken aşamaya gelmektedir⁶¹. Çalışmamız açısından bu başlık altında öncelikle elektronik tebliğata ve özellikle de e-tebliğatin konumuzla ilgili olan kısımlarına ilişkin bilgi verilecektir.

Devletin e-dönüşümü kapsamında vergi hukukunda e-tebliğat, 23.07.2010 tarihinde 6009 sayılı Kanun ile VUK’a eklenmiştir⁶². Kanun hükmü ile elektronik tebliğata ilişkin usul ve esasları belirleme konusunda Hazine ve Maliye Bakanlığı’na önemli bir yetki verilmiştir ve Bakanlık bu yetkisini 456 Sıra No’lu VUK Genel Tebliği ile kullanmıştır⁶³. Bu Tebliğ’in 4. maddesi kimlere zorunlu olarak e-tebliğat yapılacağını belirtmiştir:

- a) Kurumlar vergisi mükellefleri
- b) Ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlar (Kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler hariç)
- c) İsteğe bağlı olarak kendilerine elektronik tebliğat yapılmasını talep edenler.”

Yine Tebliğ ile kendisine elektronik ortamda tebliğ yapılabilecek olanların, Tebliğ’de belirlenen sürelerde bildirimde bulunarak e-tebliğat adresi almak ve e-tebliğat sistemini kullanmak zorunda olduğu da hükme bağlanmıştır. Tebliğ’de elektronik tebliğattan ne zaman çıkılabileceği de düzenlenmiştir. Tüzel kişilerde ticaret sicil kaydının silindiği tarih itibarıyla, elektronik tebliğat adresi kapatılabilmektedir.

Defter ve belgeleri gizleme suçu ise VUK’un 359. maddesinde düzenlenmiş olan vergi kaçakçılığı suçlarından bir tanesidir. İlgili hükme göre defter kayıt ve belgeleri gizleyenler 18 aydan 5 yıla kadar hapis cezasına mahkum olurlar.

Vergi kaçakçılığı suçlarından olan defter ve belgeler gizleme suçunun hareket unsuru “gizleme” fiilidir. Gizleme ise yukarıda da açıklandığı üzere varlığı noter tasdik kayıtları veya sair suretlerle sabit olduğu halde, inceleme sırasında vergi incelemesine yetkili kimselere defter ve belgelerin ibraz edilmemesidir. Bu nedenle gizleme fiilinin gerçekleşebilmesi için mükelleften defter ve belgelerin usulüne uygun olarak talep edilmesi gerekmektedir. Usulüne uygun bir talep olmadan ibraz etmeme gizleme fiili değildir ve böyle bir durumda suçun maddi unsurlarından hareket unsuru ortaya çıkmış sayılmayacaktır. Bu nedenle tebliğatin usulüne uygun olarak yapılıp yapılmadığının tespiti hayati önemdedir.

Yukarıda da belirttiğimiz üzere VUK’un 107/A maddesinin 3. fıkrasıyla ise tebliğe ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı tarafından tespit edileceğini belirlemiştir. Yukarıda anılan 456 Sıra No’lu Genel Tebliğ’de ise kurumlar vergisi mükelleflerine ve kazançları basit usulde tespit edilenlerle gerçek usulde vergiye tabi olmayan çiftçiler haricinde ticari, zirai ve mesleki kazanç yönünden gelir vergisi mükellefiyeti bulunanlara (yani gelir vergisi mükelleflerinin büyük bölümüne) e-tebliğatin yapılmasını zorunlu olduğu vurgulanmıştır. Bu bağlamda bu kapsamdaki gelir ve kurumlar vergisi mükelleflerine e-tebliğat yapılması gerektiği ihtilafsızdır. Ancak bahsi geçen mükelleflerin mükellefiyeti vergi dairesi aracılığı ile re’sen terk işlemi yapılarak sonlandırıldıktan sonra, ilgili artık bir gelir ya da kurumlar vergisi mükellefi değildir hatta vergi kanunları uyarınca herhangi bir mükellefiyeti dahi bulunmamaktadır. Mükellefiyetin ortadan kaldırılması ile mükellefin ödevleri arasında sayılan e-tebliğat sahibi olma ve bunu takip etme zorunluluğu da ortadan kalkmıştır. Bu nedenle eskiden mükellef olan bu kişi ve kurumlara yapılacak olan tebliğatların e-tebliğat olarak yapılması VUK ve 456 sıra No’lu VUK Genel Tebliği hükümlerine açıkça aykırılık teşkil etmektedir.

Belirtmek gerekir ki Vergi Daireleri İşlem Yönergesi’nin⁶⁴ “İhbarnamenin Tebliğ İşlemleri” başlıklı 85. maddesinde

- “213 sayılı Kanun’un 160. maddesinin birinci fıkrası ve ilgili mevzuatı kapsamında işi bırakanlara veya aynı maddenin ikinci fıkrası ve ilgili mevzuatı kapsamında işi bırakmış ad olunanlara tebliğ doğrudan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresinde yapılır”

hükmü bulunmaktadır. Vergi idaresince bu konuda vergi suçu raporu düzenlenmesi vergi idaresinin anılan yönergesine açıkça aykırıdır.

⁵⁸ YÜCE, Mehmet/ÇELİK, Muhammed: Karşılaştırmalı Vergi Tebliğat Hukuku, Ekin, Bursa 2017, s.1.

⁵⁹ Danıştay 6.D, 27.03.1986, E.1986/461, K.1986/83, LEXPERA, (Erişim: 27.10.2022).

⁶⁰ Yargıtay 10.HD, 05.12.2013, E.2013/20434, K.2013/23677, LEXPERA, (Erişim: 27.10.2022).

⁶¹ ÖNCEL, Mualla/ÇAĞAN, Ahmet/KUMRULU, Ahmet/GÖKER, Cenker: Vergi Hukuku, 28. Baskı, Turhan, İstanbul 2021, s.112.

⁶² RG: 01.08.2010, 27659. Vergi Usul Kanunu’nun 107/A maddesinin ilk iki fıkrası şu şekildedir: “Bu Kanun hükümlerine göre tebliğ yapılacak kimselere, 93 üncü maddede sayılan usullerle bağlı kalınmaksızın, tebliğe elverişli elektronik bir adres vasıtasıyla elektronik ortamda tebliğ yapılabilir. Elektronik ortamda tebliğat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır.”

⁶³ <https://www.mevzuat.gov.tr/File/GeneratePdf?mevzuatNo=21102&mevzuatTur=Tebliğ&mevzuatTertip=5>, (Erişim: 27.10.2022).

⁶⁴ İdarenin iç işlemi niteliğindeki bu yönerge yayımlanmamıştır.

Aksinin kabulü hukuk mantığına hiç uymayan sonuçların ortaya çıkmasına da neden olabilecektir. Örneğin; 20 yaşında ticari kazanç elde edip bir sene sonra işi bırakan bir kişi, ölene kadar en geç 5 günde bir elektronik tebligat sistemini kontrol etmek zorunda kalacaktır. Hukuk mantığı bir yana birine bu şekilde orantısız bir yükümlülüğün kanun dışında genel tebliğle yüklenebileceği düşüncesi de verginin ve cezanın yasallığı ilkeleriyle bağdaşmamaktadır.

Ayrıca bu durum VUK'un kimlere tebliğ yapılabileceğini düzenleyen 94. maddesine de aykırılık teşkil etmektedir. Buna göre tebliğ, "mükelleflere, bunların kanuni temsilcilerine, umumi vekillerine ve vergi cezası kesilenlere" yapılacaktır. Konumuz bağlamında değerlendirildiğinde, mükellefiyet kaydı terkin edilenlerin artık bir mükellefiyeti olmadığından VUK'a göre bu şirkete e-tebligat yapılması gene mümkün olmayacaktır.

Bu görüşümüzü destekleyen bir başka düzenleme, VUK'un 101. maddesidir. İlgili hükmün 3. fıkrasında,

"işyeri adresinde tebliğ yapılacak olanların adresinde bulunamaması, işin bırakılması veya işin bırakılmış addolunması hallerinde tebliği, gerçek kişilerde kendisinin, tüzel kişilerde bunların başkan, müdür veya kanuni temsilcilerinden birinin... adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresine yapılır."

demektedir. Değerlendirildiğinde, mükellefiyetin re'sen terkin işleminin, VUK'un 101. maddesindeki tabirle "işin bırakılmış addolunduğu" anlamına geldiği görülmektedir. Böyle bir durumda yapılacak olan tebliğler, gerçek kişinin ya da tüzel kişinin e-tebligat adresine değil, gerçek kişinin ya da tüzel kişilerde kanuni temsilcilerin adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yerine ve posta vasıtasıyla yapılmalıdır. Bu hüküm dikkate alınmadan doğrudan kanuni temsilciye yapılan e-tebligat açıkça hukuka aykırıdır. Bir başka anlatımla tebligatın elektronik ortamda değil, posta yoluyla yapılması gerekmektedir.

Özetle; yapılan tebligat hukuka aykırı olduğu için gizleme suçunun maddi unsurunun oluştuğunu kabul etmek mümkün değildir. Öte yandan yapılan tebligat hukuka uygun sayılsa dahi benzer durumlarda benzer şekilde gizleme suçunun manevi unsuru da ortaya çıkmamaktadır.

Bilindiği üzere tüm suçlar aksi kanunda belirtilmedikçe kasten işlenebilir. VUK'da yer alan "defter ve belgeleri gizleme suçunun" manevi unsuru da kasttir. Kanunda aksine bir düzenleme yer almadığı için bu suç taksirle işlenebilen bir suç değildir. Bir başka deyişle mükellefin bu suçtan ceza sorumluluğunun doğabilmesi için defter ve belgeleri gizleme kastıyla hareket etmesi ve bu suçu tüm unsurlarıyla "bilerek ve isteyerek" gerçekleştirmiş olması gerekmektedir. Aksi takdirde "tipiklik" oluşmayacağından suçtan sorumluluk da gündeme gelmeyecektir.

Bu suçun ortaya çıkabilmesi için mükellefe defter ve belgeleri isteme yazısının usulüne uygun olarak tebliğ edilmesi ve mükellefin de defter ve belgeleri bilerek ve isteyerek vergi idaresine teslim etmemiş olması gerekmektedir. Suçun manevi unsuru ancak bu bilme ve isteme unsurlarının birlikte gerçekleşmesi ile tamam olacaktır.

Ancak yukarıda örneğini vermiş olduğumuz olaylarda mükellefler bu yazıları gerçekten görmemektedirler. Mükelleflerin yazıları ne zaman tebellüğ ettikleri ise sistem üzerinden takip edilebilmektedir. Defter ve belgeleri isteme yazısını görmemiş olan mükelleflerin de defter ve belgeleri ibraz etmeme yönünde bir iradesinin olduğundan bahsedilemeyeceği ortadadır.

Bir an için VUK'un 107/A. maddesinin 2. fıkrası gereği, okunsun veya okunmasın tebligatın 5. günün sonunda yapılmış sayılacağı ve kişinin bu tebligatı görmüş olup olmamasının bir önemi olmadığı düşünülebilir. Ancak bu maddenin sonuçlarını vergi hukuku ve ceza hukuku bakımından ayrı ayrı ele almak hukukun temel prensipleri bakımından zorunludur.

Kusursuz suç ve ceza olmaz prensibi (nulla poena sine culpa), gerek Türkiye Cumhuriyeti Anayasası'nda gerekse 5237 sayılı TCK'da yer alan en önemli prensiplerden birisidir. Nitekim bu prensibin önemine Anayasa Mahkemesi'nin bir kararında şu şekilde değinilmiştir⁶⁵:

"Çağdaş ceza hukukunun önde gelen özelliklerinden biri kusurlu sorumluluğu benimsemiş bulunmasıdır. Ceza hukukçularının büyük bir çoğunluğuna göre, bir insan davranışı olmadan suç olmaz, ancak onun bu davranışı nedeniyle ortaya çıkan sonuçtan sorumlu tutulabilmesi için de o davranışının en azından kusurlu bulunması gerekir. Böylece modern ceza hukuku, objektif sorumluluğu terk ederek 'kusursuz suç olmaz' anlayışını ceza hukukunun temel bir ilkesi olarak kabul etmiştir"

Bu ilke ile, ceza hukuku bağlamında objektif sorumluluk esası terk edilmiştir. Böylece kişinin fiilinden dolayı ceza sorumluluğunun belirlenmesinde; maddi unsurların oluşup oluşmadığının yanı sıra failin kast veya taksirinin bulunup bulunmadığı hususu incelenmekte, akabinde kusurluluk değerlendirmesi yapılmaktadır. Bu esasın benimsenmesi ile ceza adaleti bakımından önemli olan bu ilke Türk Ceza Hukuku'nun temel ilkelerden biri haline getirilmiştir. Bu sayede çağdaş ceza hukuku bakımından çok önemli bir adım atılmıştır.

Yukarıda yapılan e-tebligatın usulsüz olduğu izah edilmiş olmakla birlikte, bu tebligatın usulsüz olmayacağını varsayılması ihtimalinde tebliğ edilmiş olmanın doğuracağı sonuçların vergi hukuku açısından geçerli olduğu sonucuna varılması hatalı bir düşünce değildir. Ancak ceza hukukunda, özellikle de manevi unsurun tespitinde bu hükmü dikkate almak mümkün değildir. Zira yukarıda da belirtildiği üzere kişinin mutlaka gizleme kastı ile hareket etmiş olması gerekir. Tebliğ edilmiş sayılsın veya sayılmasın, tebliğ evrakını bir şekilde görmeyen bir mükellefin gizleme kastıyla hareket ettiğini söylemek mümkün değildir.

⁶⁵ AYM, 19.02.2009, E.2006/72, K.2009/24, <https://normkararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/>, (Erişim: 30.09.2022).

VUK'un 107/A. maddesinin 2. fıkrasının "Elektronik ortamda tebligat, muhatabın elektronik adresine ulaştığı tarihi izleyen beşinci günün sonunda yapılmış sayılır" hükmünün ceza hukuku bağlamında bir sorumluluğu gündeme getirebilecek sonuçlar doğurmasını kabul etmek objektif sorumluluğu kabul etmek anlamına gelecektir ki bu durum hem Anayasa hem de genel bir kanun olan 5237 sayılı TCK'nın kabul ettiği "kusursuz suç ve ceza olmaz prensibi" ile çelişecektir.

VII. SONUÇ VE ÖNERİLER

VUK'un 160 ve 160/A maddeleri, mükellefiyet kaydının vergi idaresi tarafından terkin edebileceği üç farklı durum öngörmüştür.

İlk re'sen terkin hali, işi bırakma bildiriminde bulunmayan bir mükellefin işi bıraktığının tespit edilmesi veya yapılan araştırma ve yoklamalar sonucunda mükellefin bilinen adreslerinde bulunamaması ve başka bir adreste faaliyetine devam ettiğine dair bilgi edinilememesi durumudur (VUK m.160/f.2). Bu gerekçeyle mükellefiyetin terkin için vergi idaresinin mükellefin işyerinde farklı tarihlerde birden fazla yoklama yapması, her bir yoklamaya ilişkin detaylı tutanak tutması ve mükellefin güncel işlemlerinin, bildirim ve beyanlarının incelemesi gerekmektedir.

Gayrifaal mükellefler bakımından vergi idaresinin terkin kararının açıklayıcı bir idari işlem olduğunun ve mükelleflerin mükellefiyetin sona erme tarihi bakımından vergi idaresinin iddiasının aksini ispatlayabileceğinin kabulü gereklidir. Böylece faaliyeti idarenin kararından daha önce sona ermiş olan mükelleflerin fuzuli idari yaptırımlarla karşılaşması da önlenmiş olacaktır.

160. maddede düzenlenen diğer bir re'sen terkin durumu, münhasıran sahte belge düzenleme amacıyla mükellefiyet tesis edenler için öngörülmüştür. Mükellefiyetin bu düzenleme kapsamında terkin edilebilmesi için vergi idaresinin mükellefiyet kaydının tesis edilme amacını da araştırması gereklidir. Mükellefin faaliyet amacının belirlenmesi ise ancak vergi incelemesinin işyerinde yapılması halinde mümkün olacaktır. Mükellefin birden fazla işyeri ya da şubeleri var ise buralar da inceleme kapsamında araştırılmalıdır. Yukarıda alıntılıdığımız Danıştay kararları da bu yöndedir.

Mükellefiyet kaydının re'sen terkin işlemi, münhasıran sahte belge düzenlenmesini durdurmayı, böylece vergi kaybının önlenmesini amaçlayan ve vergi dairesi tarafından tesis edilen zorlayıcı nitelikte bir işlem olduğu için idari tedbir olarak nitelendirilmelidir. Ancak bu idari tedbir, yukarıda açıkladığımız sebeplerle Kabahatler Kanunu'nun 19. maddesinin kapsamında değildir. Dolayısıyla mükellefiyetin re'sen terkin işlemine diğer kanunlarda aksine hüküm olsa bile Kabahatler Kanunu'nun genel hükümlerinin uygulanması gerektiği ve Anayasa'nın 38. maddesinde yer alan masumiyet karinesi ve orantılılık ilkesi başta olmak üzere tüm ilkelerin bu idari tedbir açısından da geçerli olduğu sonucuna varılmıştır. Öte yandan Kabahatler Kanunu'nun 15. maddesine göre terkin tedbiri yanı sıra vergi hukukuna özgü diğer idari yaptırımların uygulanması mümkündür.

Düzenleme mevcut haliyle masumiyet karinesini ihlal etmektedir, zira sahte belge düzenleme suçunun işlendiği sabit olmadan vergi müfettişleri tarafından cezalandırıcı bir işlemin uygulanmasına imkan vermektedir. Ayrıca münhasıran sahte belge düzenlediği sebebiyle mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilenlere ait çeşitli belge ve bilgilerin Hazine ve Maliye Bakanlığınca duyurulacak olması (VUK m.160/IV) mükellefler üzerinde psikolojik bir baskı aracıdır ve kamu yararı ile mükellefler hakları arasındaki dengeyi mükellef aleyhine orantısız biçimde bozmaktadır.

Düzenlemenin masumiyet karinesine uygun hale getirilebilmesi için re'sen terkin yapılmadan önce mükellef hakkında ceza yargılaması sonucunda verilen hükmün kesinleşmesinin beklenmesi şartının eklenmesi gerekmektedir. Nitekim belgenin sahteliği konusunda da ceza yargılamasının değerlendirmesi esas alınmalıdır çünkü idari yargılamanın aksine ceza yargılamasında delil serbestisi ilkesi herhangi bir kısıtlama olmaksızın uygulanarak gerçek mahiyet tüm yönleriyle tespit edilebilmektedir. Benzer gerekçelerle tarhiyatın ya da vergi inceleme raporunun kesinleşmiş olması mükellefiyet kaydının mükellefi cezalandırma amacıyla terkin edilmesi için yeterli değildir.

Son olarak, analiz ve değerlendirmeler sonucunda sahte belge düzenleme riski yüksek bulunan mükelleflerin kayıtları, mükellef nezdinde yapılan yoklamanın sonucuna göre vergi dairesinin görüşü ve ilgisine göre defterdarın veya vergi dairesi başkanının onayı ile terkin edilebilecektir (VUK m.160/A). Mükellef bakımından ağır sonuçları olacağından terkin öncesinde vergi idaresinin tek bir yoklamayla yetinmemesi gerektiği açıktır, 160/A'nın uygulanmasına ilişkin 520 Sıra No.'lu Genel Tebliğ'den de bu sonuç çıkmaktadır. Ancak yasal düzenlemenin 160. maddede olduğu gibi "yoklamalar" olarak değiştirilmesi bu konudaki karışıklıkların önüne geçecektir.

Risk analizi, ülkemiz dahil birçok ülkenin vergi idaresi tarafından mükelleflerin efektif biçimde denetlenmesini sağlamak amacıyla kullanılan önemli bir araçtır. Öte yandan hukuk devleti ilkesi gereği risk analiz sürecinin şeffaf biçimde yürütülmesi, mükellefin bu süreçte hangi kriterlerin ne ölçüde dikkate alınacağını ve analiz hangi vergilendirme dönemlerini kapsayacağını bilmesi gerekmektedir. Bununla birlikte mükellefler hakkında herhangi bir işlem tesis etmeden önce risk analizindeki bulgulara itiraz etme imkanı tanınması, birçok uyuşmazlığın yargıya taşınmasının önüne geçebilecektir. Mevcut haliyle 160/A, mükellefler açısından herhangi bir usuli güvence barındırmamaktadır.

Yukarıda açıkladığımız üzere, 160/A maddesi kapsamındaki terkin, koruma önlemlerine dair genel özellikleri taşımaktadır. Düzenlemede sahte belge düzenleme suçunun işlenmesi riskinin yüksek olması arandığı ve vergisel aramada olduğu gibi emarelerle yetinilmediği için re'sen terkin kararı öncesinde suçun işlendiğine dair kuvvetli şüphenin var olması gerektiği sonucuna varılmıştır.

Bununla birlikte, 160/A düzenlemesinin koruma önleminin ön şartlarından orantılılık ve kanunla düzenleme şartlarını taşıdığı söylenememektedir. Öncelikle; 160/A maddesine ilişkin usul ve esasların Hazine ve Maliye Bakanlığı'na belirlenmesi kanunilik şartını karşılamamaktadır.

Bu düzenleme ile teşebbüs özgürlüğüne yapılan müdahale orantılı değildir çünkü analiz ve değerlendirme sonuçlarına göre mükellefiyet kaydı terkin edilenler, idari bir karara dayalı olarak yüksek miktarda teminat ödemeksizin faaliyetlerine devam edemeyecek ve isimleri ilan edilecektir (VUK m.160/A-son). Bu doğrultuda orantılılığın sağlanabilmesi için re'sen terkin kararının idare değil yargı mercileri tarafından alınması ve mükellefiyet kaydı terkin edilmeden önce mükelleflere bu işlemin sonuçları bakımından bilgi verilmesi, faaliyetlerini açıklama imkanı sunulması gerekmektedir.

Buraya kadar mükellefiyet kaydının re'sen terkin hallerine ilişkin düzenlemelerdeki sorunlar ve sorunsallar ele alınmıştır. Bunlara ek olarak, uygulamada vergi incelemesi sonucunda mükellefiyetin terkin edildiği durumlarda bu hususun mükellefe hemen tebliğ edilmemesi, mükellefin bu hususu farklı yollardan (örneğin beyanname veremeyerek) öğrenmesi de sorun yaratmaktadır. Zira mükellef bu durumda re'sen terkin kararına karşı ancak vergi ceza ihbarnamesinin kendisine tebliği ile dava açabilmekte ve ihbarname düzenlenip tebliğ edilene kadar hiçbir ticari faaliyette bulunamamaktadır.

Bu nedenlerle ihbarnamenin tebliği beklenmeden terkin yapılacak haller, gayrifaal mükellefler ile sınırlı olmalıdır. Bir adım daha öteye giderek, münhasıran sahte belge düzenlemek amacıyla mükellefiyet tesis edenlerin mükellefiyet kayıtlarının re'sen terkinini bir yaptırım niteliğinde olduğundan dava açılması ile işlemin yürütmesi kendiliğinden durmalıdır.

Uygulamadaki bir başka sorun, mükellefiyet kaydı re'sen terk edilenlere karşı vergi idaresi tarafından e-tebligat yapılmasıdır. VUK'un 107/A maddesinin ikinci fıkrası uyarınca e-tebligatlar muhatabın sistemine düştükten 5 gün sonra tebliğ edilmiş sayılmaktadırlar. Ancak mükellefiyet kaydı re'sen terk edilen mükellefler, mükellefiyete bağlı ödevleri sona erdiği düşüncesiyle çoğu zaman e-tebligat sistemine bakmadıkları için bu tebligatlardan haberdar olamamaktadırlar. Özellikle defter ve belge isteme yazısının elektronik ortamda tebliğ edil(eme)mesiyle, mükellefler tebligatları göremedikleri için defter ve belgeleri vergi idaresine vermemekte ve ortaya vergi kaçakçılığı suçlarından olan "gizleme suçu" oluştuğu iddia edilmektedir.

Çalışmamızda mükellefiyet kaydı re'sen terkin edilenlere e-tebligat yapılmasının VUK'un 94. ve 101. maddeleriyle, Vergi Daireleri İşlem Yönergesi'nin 85. maddesiyle ve mantıkla bağdaşmadığı, dolayısıyla e-tebligat almak zorunluluğu re'sen terkin işlemi ile ortadan kalkmış bu kişiler ve kurumların ilgilileri bakımından gizleme suçunun maddi unsurunun oluşmadığı sonucuna varılmıştır. Bir an için e-tebligatın geçerli olduğu kabul edilse dahi tebliğ evrakını bir şekilde görmeyen bir mükellefin gizleme kastıyla hareket ettiğini söylemek mümkün değildir. Aksi bir kabul kusursuz suç ve ceza olmaz ilkesine aykırıdır.

Yazar Beyanı | Author's Declaration

Mali Destek | Atıf Şekli: Yazarlar Altan RENÇBER ve Selin OVALIOĞLU, bu çalışmanın araştırılması, yazarlığı veya yayınlanması için herhangi bir finansal destek almamıştır. | Altan RENÇBER and Selin OVALIOĞLU who are the authors have not received any financial support for the research, authorship, or publication of this study.

Yazarların Katkıları | Authors's Contributions: Bu makale yazarlar tarafından birlikte hazırlanmıştır. | This article has been co-written by the authors.

Çıkar Çatışması/Ortak Çıkar Beyanı | The Declaration of Conflict of Interest/Common Interest: Yazarlar tarafından herhangi bir çıkar çatışması veya ortak çıkar beyan edilmemiştir. | No conflict of interest or common interest has been declared by the author.

Etik Kurul Onayı Beyanı | The Declaration of Ethics Committee Approval: Çalışmanın herhangi bir etik kurul onayı veya özel bir izne ihtiyacı yoktur. | The study doesn't need any ethics committee approval or any special permission.

Araştırma ve Yayın Etiği Bildirgesi | The Declaration of Research and Publication Ethics: Yazarlar, makalenin tüm süreçlerinde İnÜHFD'nin bilimsel, etik ve alıntı kurallarına uyduğunu ve verilerde herhangi bir tahrifat yapmadığını, karşılaşılabilecek tüm etik ihlallerde İnÜHFD'nin ve editör kurulunun hiçbir sorumluluğunun olmadığını ve bu çalışmanın İnÜHFD'den başka hiçbir akademik yayın ortamında değerlendirilmediğini beyan etmektedir.

| The authors declare that they comply with the scientific, ethical, and quotation rules of InULR in all processes of the paper and that they do not make any falsification of the data collected. In addition, they declare that Inonu University Law Review and its editorial board have no responsibility for any ethical violations that may be encountered, and that this study has not been evaluated or published in any academic publication environment other than Inonu University Law Review.

KAYNAKÇA

- ARSLAN, Ömer Faruk/AKÇAY, Önal: “Vergi Usul Kanunu’nun 160/A Maddesinin Uygulamasına İlişkin Tebliğ Taslağı Üzerine Görüş Ve Öneriler”, Vergi Raporu, 249, 2020, s.11-22.
- CENTEL, Nur/ZAFER, Hamide: Ceza Muhakemesi Hukuku, 16. Bası, Beta, İstanbul 2019.
- FEVZİOĞLU, Metin: “İşyeri Kapatma Cezası ve Anayasa Karşısındaki Konumu”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 5(1), 1993, s.5-22.
- GERÇEK, Adnan: Türk Mali Hukukunda Teminat Kurumu, Seçkin, İstanbul 2013.
- KANETİ, Selim/EKMEKÇİ, Esra/GÜNEŞ, Gülsen/KAŞIKCI, Mahmut: Vergi Hukuku, 2.bası, Filiz, İstanbul 2022
- KAŞIKCI, Mahmut: Vergi Yargılaması Hukukunda Yargılamanın Yenilenmesi, Filiz, İstanbul 2017.
- KAŞIKCI, Mahmut: Vergi Hukukunda Arama Koruma Önlemi (Vergisel Arama), Ethemler, İstanbul 2007.
- KAŞIKCI, Mahmut: Türk Hukukunda Vergi Kaçakçılığı Suçları, Ethemler, İstanbul 2007.
- KOCA, Mahmut/ÜZÜLMEZ, İlhan: Ceza Hukuku Genel Hükümler, Seçkin, Ankara 2021.
- ORTAÇ, Fevzi Rifat/ORTAÇ, Cenk Selçuk: “Mükellef Kaydı Terkin Edilebilir Mi?”, Mali Hukuk Dergisi, 16(187), 2020, s.1849-1864.
- ÖNCEL, Mualla/ÇAĞAN, Ahmet/KUMRULU, Ahmet/GÖKER, Cenker: Vergi Hukuku, 28.B, Turhan, İstanbul 2021.
- ÖZAY, İl Han: İdari Yaptırımlar, İstanbul Üniversitesi Yayınları, İstanbul 1985.
- ÖZBEK, Veli Özer/DOĞAN, Koray/BACAĞIZ Pınar: Ceza Muhakemesi Hukuku, 14. Bası, Seçkin, Ankara 2021.
- ÖZGENÇ, İzzet: Türk Ceza Hukuku Genel Hükümler, 17.Baskı, Seçkin, Ankara 2021.
- ÖZTÜRK, Bahri/TEZCAN, Durmuş/ERDEM, Mustafa Ruhan ve diğerleri: Nazari ve Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku, 15.Bası, Seçkin, Ankara 2021.
- ÖZVEREN, Görkem Ali/HAYRULLAHOĞLU, Betül: “Mükellefiyet Kaydının Re’sen Terkinini Düzenleyen Vergi Usul Kanunu’nun 160/A Maddesinin Değerlendirilmesi”, Vergi Dünyası, 483(Kasım), 2021, s.44-53.
- RENÇBER, Altan: Kabahat Genel Teorisi Açısından Vergi Kabahatleri, Oniki Levha, İstanbul 2017
- RENÇBER, Altan: “Dijital Hizmet Vergisinde Güvenlik Önlemi: İfade Özgürlüğünün Sınırlandırılması Meselesi”, Legal Mali Hukuk Dergisi, 16(183), 2020, s.573-598.
- SEMİZ, İmran: “Vergi Usul Kanunu’nun 153/A Maddesinde Yer Alan “Teminat Uygulaması”nın Hukuki Niteliğinin, Anayasaya Uygunluğu Sorunu ve Kuruma İlişkin Çeşitli Sorunsallar”, IV. Vergi Hukuku Konferansı (Genç Hukukçular/Yeni Yaklaşımlar), Oniki Levha, İstanbul 2016, s.55-78.
- AKMAN, İnci Solak: Türk Vergi Sisteminde Vergi Güvenlik Önlemleri, Ankara Üniversitesi, SBE, Kamu Hukuku Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Ankara 2004.
- TEZCAN, Durmuş: “İdari Muhakeme Hukuku ile Ceza Muhakemesi Hukuku Arasındaki Farklılığın Anlamı ve Önemi”, İdari Ceza Hukuku Sempozyumu, Seçkin, Ankara 2009, s.161-172.
- ULUSOY, Ali: “Erkler Ayrılığı ve Yürütme-Yargı İlişkileri Bağlamında Kabahatler Kanunu’nun Değerlendirilmesi”, Danıştay ve İdari Yargı Günü, 140. Yıl Sempozyumu, 12 Mayıs 2008, Danıştay Matbaası, Ankara 2009, s.21-36.
- ULUSOY, Ali: İdari Yaptırımlar, Oniki Levha, İstanbul 2013.
- YALTI, Billur: “Kod Listelerinden KDV İadesi Risk Analiz Sistemine Geçiş: KDV İndirim Hakkının Sınırlandırılmasına İlişkin Değerlendirmeler”, Vergi Sorunları Dergisi, 258(10), 2010, s.24-32.
- YÜCE, Mehmet/ÇELİK, Muhammed: Karşılaştırmalı Vergi Tebligat Hukuku, Ekin, Bursa 2017.