

İDARENİN YARDIM MECBURİYETİ

• Serkan GÜNGÖR •

Vergi Denetmen Yardımcısı

I - GİRİŞ

Vergi; sahip olunan maddi varlıkların, kazanç ve iradların bir bölümünün, belli hizmetlerin ifa edilebilmesi amacıyla, karşılıksız olarak devlete aktarılması anlamına gelmektedir.

Ülkemizdeki vergi mükellefleri; ekonomik, sosyal ve psikolojik nedenlerle genellikle vergi vermeme eğiliminde olup, bu da özellikle vergi inceleme elemanları ile uygulayıcıların işlerini zorlaştırmakta ve iş yükünü arttırmaktadır. Bu nedenle gerek mükellefin tespit edilmesi aşamasında gerekse mükellefiyet tesisinden sonra yapılacak olan her türlü vergisel işlemde, bu işle görevli olanlara mümkün olan her türlü kolaylık ve yardımın sağlanması kamu gelirinin bir an önce hazineye intikali için büyük bir önem arz etmektedir.

213 sayılı VUK'un "İdarenin Yardımı" başlığına taşıyan 7. maddesine göre "Bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyona ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar."

Gelir idaresinin Vergi Usul Kanununun bu önemli maddesine ilişkin, direkt olarak tebliğ, iç genelge, uygulama iç genelgesi, yönetmelik, sirküler, genel yazı gibi düzenleyici hiçbir tasarrufta bulunmaması, yine bu konuda hiçbir özelge vermemesi ilginç bir durum olarak göze çarpmakta olup izleyen bölümlerde kolaylık gösterme ve yardım etme konusu ana hatlarıyla açıklanmaya çalışılmıştır.

II-KOLAYLIK GÖSTERMEK ve YARDIMDA BULUNMANIN TEMEL UNSURLARI:

1-Kimler Yardım Edecek?

213 sayılı VUK'un 7.maddesinde, yardım edecek kimse ve kurumlar "Bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri.." denilmek suretiyle tek tek sayılarak hüküm altına alınmıştır.

Yasada yer alan "bilumum" kelimesi baştan aşağı, bütün, cümleten, eksiksiz, külliye anlamlarına gelmekte olup bu durumda "bilumum mülkiye amirleri" deyiminden 657 sayılı Devlet Memurları Kanununun 36.maddesindeki mülki idare amirliği hizmetleri başlığı altında yer alan, valiler ve kaymakamlar ile bu sıfatları kazanmış olup İçişleri Bakanlığı merkez ve iller kuruluşunda çalışanları ve maiyet memurlarını anlamak gerekir.

Kanun koyucu kanun maddesinde her ne kadar yardım edecek kimse ve kurumları tek tek sıralama yoluna gitmiş ise de, bazı eksiklikler dikkati çekmektedir. Örneğin Jandarma teşkilatı kanunda sayılmamıştır. Halbuki emniyet teşkilatının bulunmadığı yerlerde bu görevi Jandarma teşkilatı yerine getirmektedir. Her ne kadar Jandarma teşkilatı kanunda açıkça yer almasa da, emniyet kavramı geniş anlamda düşünüldüğünde ve kanun maddesinin kuruluşundaki maksat ve hükümlerinin kanunun yapısındaki yeri ve diğer maddelerle olan bağlantısı gözönünde tutulduğunda, sözkonusu teşkilatın da yardım mecburiyetinde olduğu muhakkaktır. Yasadaki bu eksiklik emniyet amir ve memurları yerine

"bütün kolluk kuvvetleri" denilmek suretiyle düzeltilmelidir.

Yine diğer bir konu mahalle muhtarlarının durumudur. Mahalle muhtarlıkları Anayasanın 127. maddesinde sözedilen mahalli idarelerden biri olarak sayılmamış olup kamu tüzel kişiliği de bulunmamaktadır. Fiilen ise mahalle muhtarlıkları verdikleri hizmetler dolayısıyla merkezi idarenin ve mahalli idarelerin taşradaki en küçük idari birimleri olarak kabul edilmektedir. Nitekim yasa maddesinde açıkça yer almasa da, uygulamada özellikle tebligat işlemlerinde en çok mahalle muhtarlarından yararlanıldığı bilinmektedir. Yine de, yasal boşluğu kapatmak için 10.04.1944 tarih ve 5441 sayılı Kanuna göre görev yapan mahalle muhtarları ile ihtiyar heyetleri kanun kapsamına alınmalıdır.

Öte yandan aynı madde hükmünde yardım mecburiyetine kamu müesseseleri de dahil edilmek suretiyle yardım tabanı iyice genişletilmiştir. Kamu müesseseleri tabirinden iktisadi kamu kuruluşları ile kamu iktisadi kurumlarını kısaca KİT'leri anlamak gerekir.

Ayrıca kanunda açıkça belirtilmese de, Belediye Başkanı tabirinden temsil ettiği belediye tüzel kişiliğini, Köy Muhtarı tabirinden de köy tüzel kişiliğini ve bu tüzel kişiliklerin organlarını, yine ilde devletin ve hükümetin temsilcisi durumundaki vali ve ilçede hükümetin temsilcisi pozisyonundaki kaymakamları da bunlara bağlı birimleri kapsayacak şekilde düşünmek gerekir. Bu şekilde düşünüldüğünde geniş anlamda tüm kamu kurum ve kuruluşları yardım etmek ve kolaylık göstermek kapsamına girmektedirler.

Yine dikkati çeken diğer bir husus ise, bu madde hükmünde açıkça sayılmayan birtakım kamu görevlilerinin bazı hallerde doğrudan doğruya yardım mecburiyetlerinin bulunup bulunmadığıdır. Örneğin, semt pazarında denetim ile görevlendirilen Yoklama Memurunun denetim esnasında aynı yerde bulunan Belediye Zabıta Memurundan yardım istemesi durumunda bu talep acaba karşılanmak zorunda mıdır? Yoksa belediye başkanının bu konudaki talimatı

mı beklenecektir? Kanunun ruhu ve maddenin konuluş amacı gözönünde tutulduğunda, böyle bir yardım talebi direkt karşılanmak durumundadır. Nitekim kanun koyucu yardım konusunda herhangi bir ihtiyarlık tanımamış, kolaylık göstermek ve yardım etmeyi mecbur kılmıştır.

Öte yandan ülkemizdeki mevcut kayıt dışı ekonomi ve bütçe gerekleri gözönüne alındığında, gelir idaresine daha çok hız, işlerlik ve verimlilik kazandırmak için kolaylık göstermek ve yardım etmek mecburiyetine odalar ve borsalar gibi kamu kurumu niteliğindeki meslek kuruluşları, bunların birlikleri ile sivil toplum kuruluşlarının da dahil edilmesi yerinde bir düzenleme olacaktır.

2-Kimlere Yardım Edilecek?

213 sayılı VUK'un 7. maddesi "...vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara.. " yardım edilmesini hükme bağlamıştır. Kanun koyucu burada yardım edilmesi için, memur ya da komisyonun uygulama ile ilgili olarak görev yapmasını şart koşturmuştur. Örneğin (X) Vergi Dairesinde beyanname kabul masasında görev yapan bir memur bu kapsama girmemektedir. Uygulama ile ilgili memurlar ve komisyonlar deyince ise akla ilk gelenler, Vergi Usul Kanununun 128. maddesinde belirtilen yoklamaya yetkililer, 135. maddesinde belirtilen incelemeye yetkililer ile aynı kanunun 72. maddesinde belirtilen takdir komisyonlarıdır.

Öte yandan Vergi Usul Kanununun "Kanun Şümulü" başlığını taşıyan 1.maddesi ile "Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat" başlığını taşıyan 3.maddesi beraberce düşünüldüğünde, buradaki vergi kanunları tabirinden vergi, resim ve harç kanunlarını anlamak gerektiğini dolayısıyla madde kapsamının gelir idaresi dışındaki kurumlardaki uygulayıcıları da kapsadığını söylemek gerekir. Örneğin Emlak Vergisini toplama yetkisine sahip belediyelerdeki uygulama ile ilgili memurlar da kanun maddesinin kapsamına girmektedir.

Kanun koyucu yasa hükmünde "uygulama ile ilgili memurlar" demek suretiyle büyük bir

esneklik yaratmış bulunmaktadır. Örneğin Bankalar Yeminli Murakibi gibi Vergi Usul Kanunu dışında özel kanunları dolayısıyla vergi inceleme yetkisi almış memurları da bu kapsamda düşünmek gerekmektedir. Yine burada düşünülmesi gereken diğer bir konu takdir komisyonunun memur olmayan üyelerinin yardım talebinin karşılanıp karşılanmayacağıdır. Yasanın konuluş amacı düşünüldüğünde takdir komisyonunun görev alanına giren işleri dolayısıyla ilgili takdir komisyonu üyelerinin yardım talebi karşılanmak durumundadır. Diğer bir konu ise 6183 sayılı Kanuna göre işlem yapan memurların durumudur. Örneğin Vergi Dairelerindeki icra memurları ve tahsildarlar bu kanunun uygulayıcısı pozisyonunda olup işin niteliği gereği sürekli risk altındadırlar. 6183 sayılı Kanun ise bir vergi kanunu olmayıp aynı Vergi Usul Kanunu gibi bir usul kanunudur. Ancak icra memurları ve tahsildarlar 6183 sayılı Kanun hükümlerini vadesinde ödenmeyen vergilerin tahsiline yönelik kullanmakta olup uygulayıcı niteliğinde olduklarından bu yasa kapsamından tereddütsüz yararlanmaları gerekir. Çünkü vergi kanunlarının varlık nedeni, vergi gelirlerinin hazineye intikalinin sağlanmasıdır.

Öte yandan gelir idaresinin gerek tebliğler gerekse uygulama iç genelgeleri gibi düzenleyici işlemlerle uygulama işinde görevlendirdiği şef, müdür yardımcısı gibi kadrolar bu görevleriyle sınırlı olmak üzere bu kanun hükmünden yararlanabilecektir.

3-Nasıl Yardım Edilecek?

Nasıl yardım edileceği konusunun sınırlarını çizmek oldukça zordur. Bunun farkında olan kanun koyucu kanun metninde "ellerindeki bütün imkanlarla" demek suretiyle yardımın kapsamını mümkün olduğunca geniş tutmaya çalışmıştır. Peki ne şekilde yardım yapılacaktır? Bu noktada kolaylık göstermek ve yardım etmek ile bilgi verme zorunluluğunu karıştırmamak gerekir. Bilindiği üzere 213 sayılı VUK'un 148. maddesi uyarınca "Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi in-

celemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar." Yardım etmek ve kolaylık göstermek ise bilgi verme mecburiyetini de kapsayan ancak daha çok icra gerektiren bir durumdur. Yani fiili bir hareket, davranış ya da eylem gerektirmektedir. Bu noktada başlıca yardım edilebilecek konular şöyle sıralanabilir.

1-Güvenlik:Bu ihtiyaç özellikle yaygın ve yoğun denetimlerde kendini göstermektedir. Vergiye tabi faaliyette bulunan ancak bunu vergi dairesinin itfılası dışında bırakan mükellefler bu durumun fiili tespiti sırasında genellikle direnç göstermekte, zaman zaman ise yoklama memurlarına hem sözlü hem de fiili saldırıda bulunabilmektedirler. Özellikle turizm yörelerinde "halk pazarı" olarak adlandırılan ve sezonluk olarak genellikle basit usulde faaliyet gösteren mükelleflerin toplu olarak bulunduğu yerlerde bu problem sık sık ortaya çıkmaktadır. Yine belge düzenini sağlamaya yönelik yapılan denetimlerde, mükellefler zaman zaman tutanak düzenlenmesini engellemeye çalışmak için ortamı gergin hale getirmekte, tehdit ve hakaretlerde bulunabilmekte, yine mevcut sisteme olan kızgınlığını görevli memurdan çıkarmak isteyebilmektedirler. Bu gibi durumlarda görev yapılacak yerde kolluk kuvvetlerinin bulunması bir yandan caydırıcılığı sağlarken öte yandan vergi kanunlarının sağlıklı olarak uygulanabilmesine imkan sunacaktır. Özellikle rutin olarak yapılan ve VUK'un 133. maddesinde belirtilen toplu yoklamalarda yapılan işin niteliği gereği güvenlik zorunlu hale gelmektedir. Bunun dışında icra memurları ve tahsildarların yaptıkları haciz işlemi sırasında olayın özelliğine göre kolluk kuvvetinin bulundurulması, yine vergi daireleri veznelerinde tahsil edilen kamu gelirlerinin Ziraat bankasına teslim edilmesi esnasında kolluk kuvvetlerinin yoldaki güvenliği sağlaması yardımı gerektiren uygulamalardır.

2-Arama:213 sayılı VUK'a göre yapılacak aramalı incelemelerde yeterli sayıda kolluk kuvvetinin bulundurulması uygun olacaktır. Ancak

burada kolluk kuvvetleri arama yetkisine sahip inceleme elemanına uymak, gerektiğinde ve istenildiğinde müdahale etmek durumundadırlar.

3-Adres ve Arazi tespiti:Yapılacak tebligat işlemlerinde köy ve mahalle muhtarlarının; görevli memurlara tebligat yapılacak kimseler hakkında bilgi vermesi, adres tarif etmesi, değişen cadde, sokak isimlerini bildirmesi, numaralandırma hakkında bilgi vermesi, eksik adres bildiren mükellefleri tuttuğu kayıtlardan tetkik etmesi bunun yanında başka adreslere nakil olan mükelleflerin yeni adresini bildirmesi, yine Gelir Vergisi Kanununun 54.maddesinde belirtilen işletme büyüklüğü ölçülerinin tespit edilmesine yönelik çalışmalarda kolaylık göstermesi yardım istenecek konular olarak göze çarpmaktadır.

4-Konaklama:Özellikle denetim elemanları için önem arz etmektedir. Kimi küçük yerleşim birimlerinde otel, pansiyon, misafirhane gibi konaklama yerleri hatta lokanta bile bulunmaktadır. Buna benzer durumlarda mülki idare amirlerinin o yerleşim yerinde bulunan kamuya ait tüm birimlerin imkanlarını zorlayarak bir çözüm üretmesi yerinde olacaktır. Örneğin Sağlık Ocağındaki yataklı bir odanın ya da boş bir lojmanın denetim elemanına tahsis edilmesi şeklinde yardım edilebilir. Yine o yerde herhangi bir kamu müessesesi mevcutsa yetkili amirin barınma ve yemek konusunda gereken kolaylığı göstermesi gerekmektedir.

5-Yol Denetimleri:Emtia hareketinin kayıt altına alınması ve belge düzenini sağlamaya yönelik yol denetimlerinde trafik polisinin istenilen aracı durdurması, denetim esnasında mevcut trafiği düzenlemesi, denetim yapılan yol güzergahının güvenliğini sağlaması, dur ihtarına uymayan aracın tespit edilmesi ve yakalanması için telsizle diğer ekipleri bilgilendirmesi başlıca yardım istenecek konular olarak göze çarpmaktadır.

Yukarıda başlıklar halinde belirtilen durumlar dışında ilgililerin zorunlu durumlarda ulaşım aracı, teknik ölçüm gerektiren alet, edevat ve

bunları kullanabilecek personel ve buna benzer yardım talepleri de eldeki imkanlar ölçüsünde karşılanmak durumundadır. Öte yandan yardım mecburiyetinde olanlar, istenilen yardımı karşılamaya yönelik ellerinde elverişli araçlar bulunmadığı takdirde yardım etmemekten dolayı sorumlu tutulamayacaktır.

4-Yardım Nasıl İstenecek ?

Bilindiği üzere, yardım yazı ya da sözle istenmektedir. 657 sayılı Kanunda ve pek çok kamu kurum ve kuruluşunun kendi özel kanununda, konusu suç teşkil etmeyen emirlerin şekil şartı gözetmeksizin yerine getirileceği hükme bağlanmıştır. Yardım mecburiyeti kanunda sayılan kimselere ve kurumlara verilen bir görevdir. Bu durumda yardım mecburiyetinde olanların, yardım isteyenlerin sözlü tüm isteklerini yazılı talep şart koşmaksızın yerine getirmeleri gerekmektedir. Ancak gizlilik içermeyen, belli bir süre kısıtlanması olmayan ve yardım edecek açısından organizasyon gerektiren işler için önceden yazılı yardım istenmesi uygun olacaktır. Öte yandan yaygın yoğun denetim, aramalı inceleme, toplu yoklama, yol denetimi gibi işlerde, yardımın yazı ile istenmesi durumunda, yapılacak işin gizliliğini korumaya yardım edecek kimseler ya da kurumlar tarafından azami dikkat edilmesi ayrıca yardım isteyen tarafından da yazılan yazıda bu hususun belirtilmesi gerekmektedir. Ayrıca yazılan yazıda, istenilen yardımın konusu ve ne şekilde yardım talep edildiği karşı tarafa açıkça bildirilmelidir.Yardım etme konusunda ise yardımda bulunacak olanın yardım edip etmeme gibi bir takdir yetkisi bulunmamaktadır. Ona düşen görev, kanuni tabirle elindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermek ve yardım etmektir.

5-Yardımda Bulunmamanın Kanuni Müeyyideleri

213 sayılı Vergi Usul Kanunun 7. maddesinde kolaylık göstermek ve yardım etmek mecburiyete bağlanmış ise de, bunun yerine getirilmemesi durumunda özel bir ceza hükmü öngörülmemiştir. Esasında yasa hükmünün tam bir işlerliğe sahip olabilmesi için yardım mecburiyetini

yerine getirmeyenler için direkt ceza önerilmesi ya da Türk Ceza Kanununa atıfta bulunulması gerekirdi. Yine de kanun maddesinde herhangi bir ceza öngörülmemiş olması yardım mecburiyetini yerine getirmeyenler hakkında yasal işlem yapılmasına engel bir durum değildir. Bu gibi durumda genel hükümlere göre hareket edilmesi gerekir.

Bilindiği üzere kolaylık göstermek ve yardım etmek Vergi Usul Kanununun 7. maddesinde sayılan kimselere kanunla verilen bir görevdir. Yeni Türk Ceza Kanununun dördüncü kısmının kamu idaresinin güvenilirliğine ve işleyişine karşı suçları düzenleyen birinci bölümünde yer alan ve "Görevi Kötüye Kullanma" başlığını taşıyan 257. maddesinin ikinci bendinde "Kanunda ayrıca suç olarak tanımlanan haller dışında görevinin gereklerini yapmakta ihmal ve gecikme göstererek, kişilerin mağduriyetine veya kamunun zararına neden olan ya da kişilere haksız bir kazanç sağlayan kamu görevlisi, altı aydan iki yıla kadar hapis cezası ile cezalandırılır." hükmü yer almaktadır.

Bu suç türü, 4483 sayılı Memurlar ve Diğer Kamu Görevlilerinin Yargılanması Hakkında Kanun kapsamına giren bir suç olup soruşturulması izne tabidir. 4483 sayılı Kanunun "Olayın Yetkili Mercie İletilmesi, İşleme Konulmayacak İhbar ve Şikayetler" başlığını taşıyan 4. maddesinin ikinci bendinde "...diğer makam ve memurlarla kamu görevlileri de, bu Kanun kapsamına giren bir suç işlendiğini ihbar, şikayet, bilgi, belge veya bulgulara dayanarak öğrendiklerinde durumu izin vermeye yetkili mercie iletirler. Bu Kanuna göre memurlar ve diğer kamu görevlileri hakkında yapılacak ihbar ve şikayetlerin soyut ve genel nitelikte olmaması, ihbar veya şikayetlerde kişi ve/ve-

ya olay belirtilmesi zorunludur." hükmü yer almaktadır.

Yasa hükmü gereğince kendisine yardım edilmeyen kimselerin bu durumu bir yazı ile bağlı bulundukları makam aracılığıyla soruşturma izni vermeye yetkili mercie bildirmeleri durumunda ön inceleme yolu açılacaktır. Yazılacak olan yazıda olayın ayrıntılı bir şekilde ortaya konması, kişi, yer ve zaman belirtilmesi, yardım edilmediğinden dolayı uğranılan zarar ya da mağduriyetin bildirilmesi gerekmektedir. Yapılacak ön inceleme sonunda düzenlenen rapora istinaden yetkili mercie soruşturma izni verdiği takdirde konu Cumhuriyet Savcılığına intikal ederek adli yargı süreci başlayacaktır. Öte yandan bu konuda her zaman disiplin soruşturmasının yapılabileceği de aşıkardır.

III-SONUÇ:

Sağlıklı bir kamu finansmanının ana kaynağı vergi gelirleridir. Vergi gelirlerinin ise mümkün olan en az maliyetle, en hızlı ve en güvenli bir şekilde toplanması gerekir. Bunun için de, bu işle görevli olan kimselerin görevlerini yerine getirirken karşılaştıkları zorlukların mümkün olduğunca hızlı bir şekilde çözüme kavuşturulması yerinde olacaktır.

213 sayılı VUK'un 7.maddesi bu ihtiyacı önemli ölçüde yerine getirmekte ve tam anlamıyla işlevsel olduğunu söylemek mümkün değildir. Bu nedenle yapılacak değişikliklerle yardım mecburiyetinde olanların kapsamının genişletilmesi, yasanın daha açık ve anlaşılır hale getirilmesi, mecburiyete uymayanlar hakkında özel bir ceza öngörülmesi ya da Türk Ceza Kanunun ilgili maddesine atıfta bulunulması; yasa maddesinin tam olarak işlevini yerine getirmesini sağlayacaktır.