



VERGİ HUKUKUNDA YOKLAMA ve YOKLAMANIN YARGI KARARLARI IŞIĞINDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Yeşim KAYA^(*)

1 - GİRİŞ

Vergi salma bir süreçtir; vergiyi doğuran olay ile başlar, tarh, tebliğ ve tahakkuk işleminden sonra tahakkuk eden vergiyi, mükellefin kanuna uygun surette ödemesi ile sona erer. Vergi salma işlemi, vergiyi doğuran olay, matrah ve mükellef ile ilgili bir takım bilgileri gerektirir. Bu bilgileri ya mükellef verir ya da idare kendisi elde eder. İdare bilgiyi; yoklama, vergi incelemesi, arama, bilgi toplama gibi yollarla elde edebilir.

Aşağıda vergi dairesi adına, mükellef hakkındaki bir durumu, mükellefiyetle ilgili maddi olayları ve kayıtları tespit etmeyi amaçlayan bir bilgi edinme ve denetim yolu olan yoklama ile ilgili açıklamalar yapılmıştır.

2- YOKLAMADA MAKSAT ve YETKİ

Mükellefin denetlenmesi yollarından biri olan yoklama, Vergi Usul Kanunu'nun 127-133. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Kanun'un 127.

maddesine göre, yoklamanın amacı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Yoklamaya yetkili memurlar, aşağıda yazılı konularda ayrıca tespitler yapmaya yetkilidirler:

a) Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dahilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hasılatı tespit etmek,

b) 3100 Sayılı Katma Değer Vergisi Mükelleflerinin Ödeme Kaydedici Cihazları Kullanmaları Mecburiyeti Hakkında Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulun-

^(*) Vergi Denetmen Yardımcısı

madığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icabeden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)

Bu yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkilidir.

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinde günlük hasılatı tespit etmek, ödeme kaydedici cihaz mecburiyetine uyulup uyulmadığı, günlük kayıt yapılması gereken evrakların bulunup bulunmadığı ve günlük kayıtların işlenip işlenmediği, nakil vasıtalarının taşıt pulu, yolcu listeleri vb.nin olup olmadığının kontrolü yapılmaktadır. Bu amaca uygun olarak yapılan yoklama işlemi, yoklama anında bulunması gerekenlerin olup olmadığının tespitine yöneliktir. Bunların bulun-

maması ile ilgili yapılan tespit, vergi dairesinin ileride yapacağı tarh işlemine hazırlık mahiyetinde ön işlemi delil tespiti yoluyla oluşturmaktadır. Yoklama, yapısı gereği bir zaman dilimine ait tespit olup (işçi sayısı, işçi ücreti gibi) sadece o andaki bilgilerin doğruluğu söz konusudur.¹

Yoklama ve denetimde görevli memurların görevlerini ifa sırasında, güvenliklerinin sağlanması-na ilişkin esaslar Bakanlar Kurulu'nca belirlenir.

3- 213 SAYILI VERGİ USUL

KANUNU'NUN YOKLAMA İLE İLGİLİ

127. MADDESİNİN (d) ve (e) BENTLERİNİN DANIŞTAY ve ANAYASA MAHKEMESİ KARARLARI İŞİĞİNDA DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesine göre yoklamaya yetkili olanlar;

.....

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığı'nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icabeden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,

e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak,

Yetkilerini ellerinde bulundurlar.

Nakil vasıtalarının denetimini sağlayabilmek açısından, bu denetimin yapılmasına engel teşkil edecek olan "nakil vasıtasının durdurulmaması" fiili ceza-

¹ Nihal Saban, Vergi Hukuku, Der Yayınları, İstanbul, 2003, s. 267-268.

i müeyyideye bağlanmıştır. Maliye Bakanlığının özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına, Vergi Usul Kanunu'nun 353. maddesinin 10 numaralı bendi uyarınca özel usulsüzlük cezası kesileceği hüküm altına alınmıştır.²

Söz konusu cezanın uygulanabilmesi için, yoklamaya yetkili memurlar tarafından yapılmış olan yoklamanın, tutanak mahiyetinde olan ve Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesinde tanımlanan "Yoklama Fişine" geçirilmesi gereklidir. Ayrıca bu fişler, bulunursa nezdinde yoklama yapılabilecek veya yetkili adamına imzalatırılmalıdır. Ancak dur ikazına uymayanların, bu yoklama fişlerine imza atamayacakları tabiidir. Bu durumda kanunun ilgili maddesi, yoklama fişinin, "bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılması" ile geçerli olacağını ifade etmiştir.³

Konuya ilişkin olarak verilmiş olan Ankara Vergi Dairesi Başkanlığı'nın 09 Mayıs 2007 tarih ve B.07.1.GİB.4.06.18.02/32131 sayılı özelgesi gereğince; yol denetimleri sırasında "Dur İkazı"na uymayan araçlar hakkında düzenlenen tutanakların sadece yoklama memurları tarafından imzalanması durumunda, söz konusu tutanaklara istinaden ceza kesilmesi mümkün bulunmaktadır.

Konuyla ilgili özelden de anlaşılacağı üzere, muhatabına, yetkili adamına veya polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmayan, sadece yoklama memur-

larının imzasını taşıyan yoklama fişlerinin hukuki geçerliliği bulunmadığı ortaya çıkmaktadır.

19.10.2003 tarih ve 25264 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Danıştay Dördüncü Dairesi'nin E: 2003/1434 ve K: 2003/1657 sayılı kararında; davacı bir şirket adına, yoklama memurları tarafından yapılan yol denetiminde şirkete ait aracın dur işaretine uymaması nedeniyle 213 sayılı Kanun'un 353. maddesinin 10. fıkrası uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilmesi nedeniyle İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin 31.10.2001 günlü ve E:2001/466, K:2001/1723 sayılı, yol denetiminde aracın durmaması nedeniyle Vergi Usul Kanunu uyarınca ceza kesilemeyeceği, kesilen cezanın Vergi Usul Kanunu'nun amacına, tüm vergi kanunlarının özüne, hukuka ve Anayasa'ya aykırı olduğu gerekçesiyle cezanın kaldırılmasına ilişkin kararını onayan İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nin 27.6.2002 günlü ve E:2002/1239, K:2002/2610 sayılı kararı ile anılan kararın düzeltilmesi isteminin reddine ilişkin 15.10.2002 günlü ve E:2002/5872, K:2002/3791 sayılı kararının 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesi uyarınca Kanun yararına bozulması istenilmektedir. Kararı Kanun yararına temyiz eden Danıştay Başsavcılığı'dır.

2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu'nun 51. maddesinde, Bölge İdare Mahkemesi kararlarından, niteliği bakımından yürürlükteki hukuka aykırı bir sonucu ifade edenlerin kanun yararına temyiz olunabileceği belirtilmiştir.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinin (d) bendinde de, yoklamaya yetkili memurlara "Nakil vasıtalarını Maliye Bakanlığının

² H. Hakan Kıvanç ve Emre Poyraz, "Dur İkazına Uymayan Araçlara Kesilen Özel Usulsüzlük Cezalarının Hukuki Geçerliliği", http://www.alomaliye.com/2009/hakan_kivanc_dur.htm , 2009, s.3.

³ Kıvanç ve Poyraz, s.3.

belirleyeceği özel işaretlerle durdurmak ve taşıta bulundurulması icabeden, taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak saymak suretiyle tespit etmek” yetkisi tanınmıştır. Aynı Kanunun 353. maddesinin 10. bendinde ise; bu Kanunun 127. maddesinin (d) bendi uyarınca Maliye Bakanlığı’nın özel işaretli görevlisinin ikazına rağmen durmayan aracın sahibi adına özel usulsüzlük cezası kesileceği belirtilmiştir.

Bu durumda, yasa ile tanınan yetkileri kullanmak üzere durdurulmak istenilen davacı şirkete ait aracın “dur” ikazına uymayarak kaçtığı 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 131. maddesine uygun olarak düzenlenmiş bulunan tutanakla tespit edilmiş bulunduğundan, bu fiil nedeniyle davacı şirket adına anılan Kanun’un 353/10. maddesi uyarınca kesilen özel usulsüzlük cezasını kaldıran sözü edilen vergi mahkemesi hakimliği kararının onanmasına ilişkin İstanbul Bölge İdare Mahkemesi’nin isteme konu yukarıda değinilen kararlarında kanuna aykırılık olduğu açıktır. Nitekim açıklanan nedenlerle, Danıştay 4. Dairesi, hukuka aykırı olduğu sonucuna ulaşılan İstanbul Bölge İdare Mahkemesi’nin 27.6.2002 günlü ve E:2002/1239, K:2002/2610 sayılı kararı ile bu kararın düzeltilmesi isteminin reddine ilişkin 15.10.2002 günlü ve E:2002/5872, K:2002/3791 sayılı kararının, 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 51. maddesi uyarınca kanun yararına bozulmasının uygun olacağına karar vermiştir.

Konuya ilişkin bir başka karar da Anayasa Mahkemesi’nin 27 Ekim 2005 tarih ve 25979 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan E: 2001/487 K: 2005/2 sayılı kararıdır. Karar, İstanbul 5. Vergi Mahkemesi’nin, 213 sayılı Vergi Usul Kanu-

nu’nun 353. maddesinin 10 numaralı bendine dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasının, Anayasa’nın 38. ve 73. maddesine aykırı olduğu gerekçesiyle itiraz konusu kuralın kaldırılması için Anayasa Mahkemesi’ne başvurusu ile ilgilidir.

Başvuru kararının gerekçe bölümünde, vergi ve benzeri mali yükümlülüklerin konusunun, gelir getirici her türlü faaliyet olması nedeniyle, uyarıya karşın durmamanın saptanması halinde vergi cezası kesilemeyeceği, bu tür bir eylemin cezasının ancak trafik cezası olabileceği, cezayı gerektiren eylemin unsurlarının, 213 sayılı Kanun’un 127. maddesinde belirtilen şekilde tespit edilmediği, bu nedenle kesilen özel usulsüzlük cezasının vergi hukukunun özüne, ruhuna ve Anayasa’nın 73. maddesine aykırı olduğu ileri sürülmüştür.

T.C. Anayasası’nın “Vergi Ödevi” başlığını taşıyan 73. maddesinde vergi, resim ve harç ve benzeri mali yükümlülükleri kanunla konulacağı, değiştirileceği veya kaldırılacağı, vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleri ile oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirteceği yukarı ve aşağı sınırlar için değişiklik yapma yetkisinin Bakanlar Kurulu’na verilebileceği hüküm altına alınmıştır.

Anayasa’nın, “Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar” başlıklı 38. maddesinin ilk fıkrasında, “*Kimse, işlendiği zaman yürürlükte bulunan kanunun suç saymadığı bir fiilden dolayı cezalandırılmaz*”, üçüncü fıkrasında da, “*Ceza ve ceza yerine geçen güvenlik tedbirleri ancak kanunla konulur*” denilerek suçun ve cezanın yasallığı esası benimsenmiş, yedinci fıkrasında ise ceza sorumluluğunun şahsi olduğu belirtilerek, herkesin kendi eyleminden sorumlu tutulacağı, başkalarının suç oluşturan eylemlerinden dolayı cezalandırılmayacağı kabul edilmiştir. İdarenin kişi hürriyetinin kısıtlanması sonucunu doğuran bir müeyyide uy-

gulayamayacağına ilişkin onuncu fıkra ile idarenin, hürriyeti bağlayıcı ceza uygulamasına olanak tanınmamış ise de, para cezası vermesi engellenmemiştir.

Vergilendirme, ağırlıklı olarak yükümlünün beyanına dayalı olduğundan, beyan ödevinin yerine getirilmemesini, eksik yerine getirilmesini veya gizlenmesini önlemek, vergi sisteminin verimli, etkin ve adaletli bir şekilde işlemesini sağlamaya yönelik olarak, 213 sayılı Kanun ile vergiyi doğuran olayı ve buna bağlı olarak yükümlülüğü saptamak için kimi yöntemler benimsenmiştir. Bunlardan biri de yoklama amacıyla araçların durdurulmasıdır. Bu amaçla durdurulmak istenen aracın, sürücüsünün dur ikazına uymaması halinde görevli yoklama memurları tarafından saptanabilecek plakasından başka ayırt edici bir özelliğinin bulunmadığı ve plakası ile ancak, araç sahibine ulaşılabileceği açıktır. Öte yandan aracın, çalınması, zor kullanılarak ele geçirilmesi gibi durumlar dışında, durmayan aracın sürücüsü ile sahibi arasında hiç bir bağlantının bulunmadığı da söylenemez. Kaldı ki, araç sahibi olmayan sürücünün, dur ikazına uymayarak suç işlemesi halinde, adına ceza kesilen araç sahibinin sürücüye rücu etme olanağının bulunduğu da gözardı edilemez.

Başvuru kararında, durmama eyleminin cezasının, ancak trafik cezası olabileceği ileri sürülmüş ise de, dava konusu kuralla güdülen amaç, trafik kurallarına uyulmasının değil, vergi ödevinin yerine getirilmesinin sağlanmasıdır.

Açıklanan nedenlerle, Anayasa Mahkemesi, vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek eylemleri önlemek, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamak için Maliye Bakanlığı'nın özel işaretli görevlisinin ikazına karşın, durmayan aracın sahibi adına ceza kesilmesini öngören itiraz konusu kuralın, Anayasa'nın 38. ve 73.

maddelerine aykırı olmadığına karar vermiştir.

4- YOKLAMAYA YETKİLİ OLANLAR

Yoklama yapmaya yetkili olanlar, Vergi Usul Kanunu'nun 128. maddesinde vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları olarak sayılmıştır.

Yoklamaya yetkili olanların sahip olduğu yetkilerin hangilerinin ne şekilde ve hangi hallerde kullanılacağını belirlemeye, yoklamaya yetkili olanların bu husustaki görev ve yetkilerini sınırlamaya Maliye ve Gümrük Bakanlığı yetkili kılınmış olduğundan, yoklama memurları ve yoklama işi ile görevlendirilenler bakımından 168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği ile yoklama yetkilerine bazı sınırlamalar getirilmiştir:

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesinin (a) fıkrasında belirtilen günlük hasılatı tespit etmekle (d) ve (e) fıkrasında belirtilen nakil vasıtalarını özel işaretle durdurarak belge kontrolü yapabilme yetkisi dışında kalan ve maddede sayılan diğer yetkiler, tüm yoklama memurları ve yoklama işi ile görevlendirilenler tarafından kullanılabilecek ve bu memurlar "Yoklama Yetki Belgesi" taşıyacaklardır. Yine maddenin (a), (d) ve (e) fıkralarında belirtilen günlük hasılatı tespit etme ve nakil vasıtalarını özel işaretle durdurarak belge kontrolü yapabilme yetkisi, özel olarak bu işlerle de görevlendirilen memurlar tarafından kullanılacaktır. Bu yetkiye sahip memurlar, ayrıca maddedeki diğer yetkilere de sahip olacaklar ve "Özel Yoklama Yetki Belgesi" taşıyacaklardır. Özel olarak görevlendirilmeyen, dolayısıyla "Özel Yoklama Yetki Belgesi" verilmemiş olan memurların, günlük hasılatı tespit ve nakil vasıtalarını durdurarak kontrol etme yetkileri bulunmamaktadır.

Ancak, vergi inceleme yetkisine sahip olanların yoklama yetkilerinin sınırlandırılması söz konusu değildir. Vergi inceleme elemanları, yoklama işlemleri sırasında maddede belirtilen bütün yetkileri kullanabileceklerdir.

Yoklama memurları ve yoklama işi ile görevlendirilenler, nezdinde yoklama yapılacak olan ilgililere, hangi konuda yoklama yapmaya yetkili olduklarını belirtir, fotoğraflı “Özel Yoklama Yetki Belgesi”ni veya “Yoklama Yetki Belgesi”ni yoklamaya başlamadan evvel ibraz etmek zorundadırlar. Yukarıda sayılan ve vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların ise vergi inceleme yetkisine sahip olduklarını gösterir kimliklerini ibraz etmeleri yeterlidir.

Tebliğde yoklama ile ilgili olarak dikkat edilecek hususlar şu şekilde sıralanmıştır:

1. Yoklamada tespit edilen hususlar tutanak veya yoklama fişine geçirilecektir.

2. Belgelere göre olması gereken mal mevcudu ile o anda işletmede bulunan aynı cins mal mevcudu arasında fark tespit edilmesi halinde, durumun tespitine ilişkin olarak yapılan işlemlerin tümü ile sonucu gösteren müfredatlı bir tutanak en az 4 örnek olarak tanzim edilecektir.

3. Nakil vasıtalarında, taşınan emtiaya ait sevk irsaliyesinin mutlaka taşıtta bulundurulması şarttır. (230. maddenin 5 numaralı bendinin son fıkraya hükmü hariç, yani nihai tüketicilerin tüketim amacıyla perakende olarak satın aldıkları malları, kendilerinin taşıması veya taşıttırması halinde, bu mallara ait fatura veya perakende satış fişinin bulunması şartıyla, sevk irsaliyesi aranmayacaktır.) Yoklama sırasında, sevk irsaliyesinin tarihsiz olduğunun tespiti halinde, irsaliyeye tarih atılmak suretiyle “Görölmüş ve Tarihlenmiştir” ibaresi konulacak ve en az 4 örnek olarak düzenlenen tutanakta bu husus belirtilecektir.

4. Sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge kullanıldığına veya kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter belgeler ile (çift defter, vergi dışı kalan işlemlerin kayıt edildiği; el defteri, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtımı hakkında yönetmelik hükümlerine aykırı belgeler ve benzerleri gibi) diğer delillerin tespiti halinde, bunlar alınacak defter ve belgelerin alındığını belirtir en az 4 örnek teferruatlı tutanak tanzim edilmesi yanında, alınan defter ve belgelerin uygun bir yerine ilgililerin imzalarının alınması yoluna gidilecektir.

5. Yoklama yapılmak üzere nakil vasıtalarını durdurmak için yol güzergahının münasip bir yerine görünür şekilde “Vergi Kontrolü” ibaresi bulunan bir levha konulacak veya elde tutulacaktır. Yoklama ve denetim sırasında taşıma irsaliyesinin ve sevk irsaliyesinin taşıtta bulunmaması halinde (Fatura bulunsa dahi sevk irsaliyesi mutlaka aranacaktır.) bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtaları trafikten alıkonacaktır. Taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar mal bekletilecek ve muhafaza altına alınacaktır.

Belge eksikliği nedeniyle trafikten alıkonan veya sahibi belli olmadığı için bekletilen ve muhafaza altına alınan mallar, aşağıda belirtilen esaslar çerçevesinde tasfiye edilecektir.

Yoklama işlemleri sırasında, Vergi Usul Kanunu’nun 127. maddesinin 5 numaralı bendinde belirtilen durumun ortaya çıkması halinde, konu defterdarlığa intikal ettirilecek ve defterdarlıkça yapılacak değerlendirme sonunda tasfiyelerine karar verilen malların, depolama işlemleri, muhafazası ve tasfiyesi defterdarlıklarca yapılacaktır.

Tasfiyesine karar verilen emtia; bozulmaya

veya çürümeye maruz bir mal ise ve sahibi belli değil veya eksikliği tespit edilen belgelerin ibrazı, uzun bir süreyi gerektirecekse, satış imkanı bulunan en yakın mahal veya iller ile ilçelerde derhal, bekletilebilir, dayanıklı malların üç ay içinde sahibi çıkmaz veya ilgililerce noksan belgeleri ibraz edilmese, bu sürenin dolmasından sonra 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun'un menkul malların satışı ile ilgili maddelerinde belli edilen usul ve esaslar dahilinde açık artırma yolu ile satışları yapılacaktır.

Tasfiye olunan malların satış bedelleri, emanet hesabına alınacaktır. Satılan malın bedelinin, daha sonra asıl hak sahibi tarafından kendisine iadesinin talep edilmesi halinde; satış bedelinden iadenin yapılacağı güne kadar yapılmış olan tüm masraflar ile varsa muaccel hale gelmiş vergi veya ceza borçları düşüldükten sonra geriye kalan tutar iade edilecektir. İade esnasında iadeyi alacak kişinin, asıl hak sahibi olduğunu belgelerle ispat ve tevsik etmesi şarttır.

Gerek yoklamaya başlanmadan önce, gerekse yoklama esnasında veya yoklamadan sonra karşılaşılması muhtemel veya karşılaşılacak herhangi bir engelleme, zorluk çıkarma ve benzeri gibi durumlar sebebiyle, emniyeti sağlayıcı bir tedbir alınmasına ihtiyaç duyulması halinde, yetkililerin talebi üzerine, Vergi Usul Kanunu'nun "İdarenin Yardımı" başlıklı 7. maddesinde yer alan "*Bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseseleri vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecburdurlar.*" hükmü uyarınca ilgililer gerekli yardımı yapacaklardır.

5- YOKLAMA ZAMANI ve YOKLAMA FİŞİ

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 130-132. maddelerine göre, yoklama, ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmeden her zaman yapılabilir. Neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişi"ne geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha düzenlenerek tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılana veya yetkili adamına imza ettirilir, bulunamazsa veya imzadan çekinme durumu ortaya çıkarsa keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine yedi gün içinde posta ile gönderilir. Vergi karnesi alanlar hakkında yapılan yoklamalar ayrıca bu karneye işaretlenir. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları ise vergi dairesine tevdi edilir.

Vergi Usul Kanunu'nun 133. maddesinde ise toplu yoklama düzenlenmiştir. Buna göre, vergi uygulamalarının gerektirdiği hallerde münferit fiş yerine yoklama cetvellerinin kullanılması ve neticelerin toplu olarak bu cetvellerde gösterilmesi caizdir. Yoklama cetvellerinin kullanılacağı halleri Maliye Bakanlığı belli eder. Yoklama cetveli kullanılan hallerde ihtilaflı olaylar yoklama fişi mahiyetinde ayrı bir tutanakla tespit olunur.

6- YOKLAMA ve VERGİ İNCELEMESİ ARASINDAKİ FARKLAR

Yoklama, vergilendirilebilir konu ve kaynaklarla, vergiyi doğuran olayın, daha başında, oluş anında ve olduğu yerde tespitini ve denetimini sağlayan bir bilgi edinme yoludur. Bu yönüyle daha sonra, daha ayrıntılı ve derinlemesine tespit

ve bilgi edinme sağlayan incelemeden ayrılır. İki- si arasındaki farklar şöyle sıralanabilir:⁴

1. Yoklama vergi dairesi adına yapılan, mükellef hakkındaki bir durumu tespit etmek amacı ile tutulan bir tutanaktır.

Vergi incelemesi ise, mükellefin beyanının doğruluğunu yani tahakkuk eden verginin doğruluğunu incelemektir.

2. Yoklama yoluyla mükelleflerin yükümlülüklerine uyup uymadıkları araştırılır. Örneğin mükelleflerin ilgili dönemde vergi levhasını kolayca görünecek bir yere asıp asmadıkları kontrol edilir.

Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.

3. Yoklamaya yetkili olanlar, vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanlarıdır.

Vergi incelemesi; hesap uzmanları, hesap uzman yardımcılar, ilin en büyük mal memuru, vergi denetmenleri, vergi denetmen yardımcılar veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Maliye Müfettişleri, Maliye Müfettiş Muavinleri, Gelirler Kontrolörleri ve Stajyer Gelirler Kontrolörleri, Gelirler Genel Müdürlüğünün merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar da her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahiptirler.

4. Yoklama, ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmeden her zaman yapılabilir.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağının

evveliden haber verilmesi mecburi değildir. İnceleme, neticesi alınmamış hesap dönemi de dahil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir.

5. Yoklama mükellefin bizzat işyerinde yoklamaya yetkili memurlar tarafından yapılır.

Vergi incelemeleri ise esas itibarıyla incelemeğe tabi olanın iş yerinde yapılır. Ancak işyerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkansız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir.

7- 213 SAYILI VERGİ USUL KANUNU'NUN 127/I-c BENDİNİN ANAYASA'YA AYKIRILIĞI ÜZERİNE BİR DEĞERLENDİRME⁵

Vergi Usul Kanunu'nun 127. maddesi 1985 yılında çıkarılan 3239 sayılı Kanun'dan sonra ayırntılandırılmış, yoklamaya yetkili olanların yetkileri artırılmıştır. Bu yetkiler arasında birinci fıkranın (c) bendinin son cümlesindeki *".... , kanu- ni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybı- nın bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları al- mak,.... "* yetkisinin kullanımına ilişkin düzenle- menin Anayasa'nın 2, 13, 20, 21, ve 36. maddelerine aykırı olduğu ileri sürülmektedir. Buna göre, Vergi Usul Kanunu'nun 127/I-c bendinin son cümlesi bir ceza muhakemesi normudur ve bu maddede düzenlenen el koyma işlemi ceza muhakemesi alanına girer. Sözü edilen hüküm,

⁴ <http://www.sorucevap.com/ismeslek/is-kariyer/vergi/sorucevap.asp?326100> , A. Niyazi Özker, "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler", Akdeniz İİBF Dergisi, 2002, s. 172-185, http://www.verginet.net/dtt/1/VergiIncelemesiYoklamaveBilgiVerme_3833.aspx

⁵ Bekir Baykara, "Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu, Vergi Dünyası Ekim 2005, s. 290.

VUK 359/a-1 maddesine göre kullanılması suç olan belgelerin alınması (el konması-zaptı) ile ilgilidir. Bunun sonucunda vergi incelemesi yapılacak, el konulan belgeler düzenlenen vergi suçu raporunun eki olarak VUK'un 367. maddesine göre savcılığa gönderilecektir.

VUK'un 127/I-c maddesindeki son cümleye dayanılarak defter, belge ve diğer delilleri almak bir yönüyle idari bir işlemdir. Diğer yandan, yoklama memurunun yaptığı işlemin adli kolluk niteliği taşıması nedeniyle de ceza muhakemesi işlemidir. Çünkü bu işlemle birlikte, suç unsuru bulunursa diğer ceza muhakemesi işlemleri yapılacak ve dava açılacaktır.

Söz konusu hüküm, Anayasanın 2. maddesinde yer alan "hukuk devleti" ilkesine aykırıdır. Çünkü bu hükümle, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyucu adil bir hukuk düzeni kuran, bunları güvence altına alan, yönetilenlere etkin, güçlü ve kapsamlı hukuki güvenceyi sağlayan gelir elde edilmesi amacıyla da olsa vergilendirme konusunda gerekli düzenlemeleri yaparken bu ilkeleri göz ardı etmeyen "hukuk devleti" ilkesi zedelenmiştir.

Bu hükümler ile "özel hayatın gizliliği" ve "konut dokunulmazlığı" gibi iki önemli temel hak ve özgürlüğün sınırlandırılmasının idari işlemle yapılacağı öngörülmektedir. Bu durumda "temel hak ve özgürlükler Anayasa'da belirtilen nedenlerle ve ancak kanunla sınırlandırılır" denen Anayasanın 13. maddesine aykırıdır.

Yoklama memurlarına el koyma (zapt) yetkisi veren bu hüküm, Anayasanın; belirli şartların varlığı halinde hakim kararı olmadan, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de daha sonra görevli hakim onayına sunulmak üzere kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça, "..... kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz." denen 20.

maddesine ve "..... kimsenin konutuna girilemez, arama yapılamaz ve buradaki eşyaya el konulamaz." denen 21. maddesine de aykırıdır. Çünkü söz konusu hükümler el koymada mahkeme kararı aramadığı gibi, mahkemenin onayını da öngörmemektedir. Ayrıca yetkili merci de belirlenmemiştir.

Bu hükümler, Anayasanın 36. maddesinde yer alan "Adil Yargılanma Hakkı"na da aykırıdır. Çünkü bu düzenleme bir yandan idari yargıda diğer yandan ceza yargısında delil olacak belgelere el koyma sırasında, delil güvenliği sağlayamamıştır.

VUK'un 127. maddesindeki düzenleme çift taraflı bir hukuki nitelik göstermektedir. Bir yandan vergi tarh işlemine yol açacak usuli veya ön işlem, diğer yandan da adli arama ve/veya el koyma işlemi. Yani ceza muhakemesi işlemi. Ceza muhakemesi işlemleri ceza muhakemesi normları ile düzenlenir. Ceza muhakemesi normları ise idari düzenleme konusu olamazlar. Bu nedenle, Anayasaya aykırı olan ve uluslararası mahkemede ülkemizin mahkumiyetine yol açabilecek bu hükmün yeniden düzenlenmesi gerektiği düşünülmektedir.

8- SONUÇ

Vergi Usul Kanunu'na göre yoklama, vergi idaresinin yükümlülükleri ve yükümlülükle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları saptamaya yönelik araştırma işlemidir. Örneğin veraset vergisinde beyan konusu bir gayrimenkulün varlığının yerinde saptanması, gelir vergisinde serbest meslek erbabının işe başladığının işyerinde araştırılması ya da işi bırakma bildiriminin doğruluğunun yine işyerinde araştırılması, herhangi bir gayrimenkulün kiraya verilip verilmediğinin soruşturulması, ödeme kaydedici cihaz kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığı, defterlere

usulüne göre kayıt yapıp yapılmadığı, faturasız mal bulunup bulunmadığı, levha asılıp asılmadığı, taşıtlarda gerekli belgelerin (yolcu listesi, fatura, sevk irsaliyesi vb.) bulunup bulunmadığı gibi hususlar yoklama işleminin konusunu oluşturur. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye bildirilmez; yoklama her zaman yapılabilir. Yoklama sonucu tutanak niteliğindeki yoklama fişine geçilir; bu fiş ilgili kişiye imzalatılıp bir nüshası da ona verilir. Toplu yoklama için de yasada ayrıca hüküm getirilmiştir.

Görüldüğü üzere yoklama, mali idarenin bir bilgi edinme yöntemidir. Ülkemiz mevzuatında vergi sistemi mükellefin beyan esasına dayanmaktadır. Mükellefin yaptığı beyanın dışında mali idare de ayrıca bilgi edinmeye ihtiyaç duymakta ve mükellefin beyanını edindiği bilgilerle doğrulamaktadır. Bu kapsamda vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelemesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları tarafından yoklamaya başvurulmaktadır. Ancak fiiliyatta yoklamanın büyük ölçüde yoklama memurları tarafından yapıldığı görülmektedir.

Yoklama ve özellikle yol kontrollerinin yapılması ticari hayata paralel giden ve vergi kayıp ve kaçığının önlenmesinde kilit rolü olan bir idari önlemdir. Nitekim Danıştay 4. Dairesi'nin, İstanbul 5. Vergi Mahkemesi'nin yapılan yol kontrollerinde aracın durmaması nedeniyle Vergi Usul Kanunu uyarınca ceza kesilemeyeceği yönündeki kararını onayan İstanbul Bölge İdare Mahkemesi'nin kararının kanun yararına bozulmasının uygun olacağı yönünde vermiş olduğu kararı bu konuda önemlidir. Dolayısıyla yoklamanın etkinliği açısından yoklamaya gereken önemin verilmesi, yoklama elemanı olarak istihdam edilecek elemanların da iyi eğitilmiş ve donanımlı olması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

Baykara, Bekir. "Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısındaki Durumu. Vergi Dünyası Ekim 2005.

Danıştay 4. Dairesi'nin E: 2003/1434 K: 2003/1657 Sayılı Kararı

Kıvanç, H. Hakan ve Emre Poyraz. "Dur İkazına Uymayan Araçlara Kesilen Özel Usulsüzlük Cezalarının Hukuki Geçerliliği". http://www.alo-maliye.com/2009/hakan_kivanc_dur.htm. 2009.

Öncel, Mualla, Ahmet Kumrulu ve Nami Çağan. Vergi Hukuku. Turhan Kitabevi. Ankara. 2001.

Özker, A. Niyazi. "Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler". Akdeniz İİBF Dergisi. 2002. s. 172-185.

Saban, Nihal. Vergi Hukuku. Der Yayınları. İstanbul. 2003.

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

168 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği

27 Ekim 2005 Tarih ve 25979 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Anayasa Mahkemesi Kararı

4 Ocak 2009 Tarih ve 27100 Sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan Sosyal Güvenlik Kontrol Memurları Yönetmeliği

<http://www.sorucevap.com/ismeslek/is-kariyer/vergi/sorucevap.asp?326100>

<http://www.avdb.gov.tr/y/mukteza/muktezadetay.asp?id=105122>

http://www.vergi-net.net/dtt/1/VergiIncelemesiYoklamaveBilgiVerme_3833.aspx

<http://www.dunyagazetesi.com.tr/haberArxiv.asp?id=10845>

