



VERGİ YOKLAMASININ GEÇERLİLİK KOŞULLARI

İlhami SÖYLER^(*)

1 - GİRİŞ

Vergi ilişkisi, bir borç-alacak ilişkisidir. Bu ilişkinin sağlıklı bir şekilde işleyebilmesi için vergi mükelleflerinin vergi idaresine zamanında ve doğru bilgi vermeleri gerekir. Aksi halde bu bilgileri idare harekete geçerek sağlamaya çalışır. İşte yoklama müessesesi vergi idaresinin bir bilgi edinme yöntemidir.

Yoklamanın hukuki bir değer ifade edebilmesi yani geçerli olabilmesi için bir takım koşullara uyularak yapılması gerekir. Bu makalede, bilimsel ve yargısal içtihatlardan yararlanarak yoklamanın geçerlilik koşulları analiz edilecektir.

2- YOKLAMANIN AMACI ve KAPSAMI

2.1- Yoklamanın Amacı

Vergi Usul Kanununun 127.maddesine göre yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve konuları

araştırmak ve tespit etmektir.

2.2- Yoklamanın Kapsamı

3239 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle yoklamanın kapsamı oldukça genişletilmiştir. Öyle ki yoklama ile mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların tespiti yanında bir takım fiziki kontrollerin yapılması da olanaklı hale gelmiştir. Bu çerçevede yoklamanın kapsamına alınan fiziki kontroller aşağıda sıralanmıştır:

- Özel yetkili yoklama elemanlarınca günlük hâsılâtın tespit edilmesi,
- Ödeme kaydedici cihaz (yazar kasa) bulundurulmasının ve kullanımının denetimi ile günlük hasılâtın tespiti,
- Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerinde bulundurulup bulundurulmadığının, tasdik edilip edilmediğinin, zamanında ve usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığının, belge düzenine uyulup uyulmadığının faturasız

^(*) Doç.Dr., Sayıştay Savcısı, Eski Vergi Denetmeni

mal bulunup bulunmadığının tespiti ve yasak defter ve belgeler dışında vergi kaybına emare teşkil eden defter ve belgelerin varlığı halinde bunların alınması ,(ancak yoklama memurlarına el koyma (zapt) yetkisi veren bu hükmün, Anayasanın; belirli şartların varlığı halinde hâkim kararı olmadan, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de daha sonra hakim onayına sunulmak üzere kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça kimsenin üstü, özel kağıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz hükmünü taşıyan 20. maddesine aykırılığı ileri sürülmektedir).¹

-Yine özel yetki verilmek şartıyla nakil vasıtalarında; taşıt pulu, yolcu listesi, fatura, sevk irsaliyesi, taşıma irsaliyesi, yolcu bileti ile taşınan yolcu ve malların sayı ve miktarının tespiti ile taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması halinde bunların ibrazına kadar aracın trafikten alıkonulması, malın sahibi belirsizse tespitine kadar bekletilmesi ve koruma altına alınması,

- Vergi levhası, anlaşmalı matbaa gibi uygulamaların denetimi.

3- YOKLAMANIN GEÇERLİLİK KOŞULLARI

Vergi yoklamasının geçerli olması yani hukuki bir değer taşıması için mevzuatta öngörülen koşullara uygun olarak yapılması gerekir. Aksi halde, yoklama tutanaklarına istinaden yapılan tarh, tebliğ, tahakkuk ve tahsil işlemleri vergi yargı organlarınca iptal edilmektedir.Bu yüzden idarenin emek,zaman ve maddi kayıplara uğraması söz konusudur.Bunun yanında vergi idaresi ile

mükellefler arasında beklide yıllarca devam edecek uyuşmazlıklar başlamış olacaktır.

3.1- Yoklamanın Yetkili Kişilerce Yapılması

Vergi Usul Kanununun 128. maddesinde yoklamaya yetkililer şu şekilde sıralanmıştır:

- Vergi dairesi müdürleri,
- Yoklama memurları,
- Özel yetki ile görevlendirilenler,
- Vergi incelemelerine yetkili olanlar,
- Gelir uzmanları.

Vergi incelemesine yetkili kişiler ise şunlardır:

- Vergi müfettişleri ve yardımcıları,
- Vergi dairesi başkanları(olmayan yerlerde defterdarlar),
- Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra müdürleri.

Yoklamanın yukarıda sayılan kişiler tarafından yapılması gerekir. Zira Danıştay, yoklamaya yetkili olmayan kişilerce tutulmuş tutanağa dayanan iddia ve tespitleri dikkate almamaktadır.²

3.2- Yetkili Elemanlarca Kimlik İbraz Edilmesi

Yoklama yapanların, kendilerine verilmiş bulunan yoklama yetkisini gösteren fotoğraflı belgeyi mükellefe veya vergi sorumlusuna göstermeleri, Vergi Usul Kanununun 129. maddesine göre zorunlu tutulmuştur. Toplu yoklamalarda ekip başının yetki belgesini ibraz etmesi yeterlidir.

Vergi incelemesine yetkili olanların vergi inceleme yetkisini gösteren kimliklerini gösterecekleri tabiidir.

Yoklamaya yetkili elemanların, mükellef veya

¹ Bekir BAYKARA, __Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısında Durumu__, Vergi Dünyası Dergisi, Sayı: 290, Ekim,2005.

² Dnş. 11. Dairesinin, 6.2.1973 Tarihli ve E: 1971/2709, K:1973/161 sayılı kararı.

sorumlu istesin, istemesin yetki belgelerini ibraz etmeleri, kendilerini maliyeci olarak tanıtip çıkar sağlamaya çalışan dolandırıcıların bu davranışlarının önlenmesi bakımından da önemli sayılmaktadır.³

3.3- Yoklamanın Zamanında Yapılması

Vergi Usul Kanununun 130. maddesine göre, yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez. Yoklamanın belli bir zamanı yoktur. Ancak, bunun mükellefin veya sorumlunun mutad çalışma zamanına uygun yapılması gerekir. Yoklamanın gündüz çalışılan işyerlerinde gündüz, gazino, gece kulübü gibi gece çalışılan yerde gece yapılması tabiidir.

Yoklamanın devamlı olması ve zamanının mükellefe bildirilmemesi onun gereklerindendir. Özellikle durumu kanunlara aykırı olan mükellefe yoklama zamanının bildirilmesi yoklamanın amacına aykırı olacaktır.⁴

3.4- Yoklamanın Yerinde Yapılması

Yoklamanın bir diğer koşulu yerinde yapılmasıdır. Ancak yoklama yeri deyiminden ne anlaşılması gerektiği açık değildir.

Yoklama iş yerinde yapılabileceği gibi ikametgahta veya başka bir yerde de yapılabilir. Bu konuda izlenecek yol, yoklama yerinin olayına münhasır olarak tayin edilmesidir. Söz gelişimi

yoklamanın bir tüccar için, onun işyerinde, bir kira geliri sahibi için evinde veya kiracısı nezdinde yapılmasıdır.

Yoklama, maddi olayların, kayıtların ve konuların tespitine yönelik olarak yapıldığından başka bir yerde yapılması onu geçersiz hale getirir.

Zira, Danıştay bir kararında, yoklama tutanağını muteriz şirketin üyesi ile ilgili bulunmayan Ahmet'e ait iş yerinde tanzim edildiği gerekçesiyle hükümsüz saymıştır.⁵

3.5- Tutanak veya Cetvel Düzenlenmesi

Vergi Usul Kanunun 131. maddesine göre, yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan yoklama fişi ne geçirilir.

Aynı Kanunun 133. maddesine göre de gerekli hallerde münferit fiş yerine yoklama cetvelinin kullanılması ve sonuçlarının bu cetvellerde gösterilmesi mümkündür.

Yoklama, esasen mükellefin vergi dairesindeki dosyasında gözüken faaliyetlerinin, fiili tespit ve araştırılmasıdır.⁶ Bu yüzden yoklama tutanaklarının düzenlenmesinde şu hususların göz önünde bulundurulması gerekir⁷:

a) Tutanakta Mükellefi Tanıtan Bilgilerin Gösterilmesi

Bu çerçevede mükellefin adı, soyadı, unvanı, vergi dairesi, vergi türü, hesap numarası, uğraşı

³ İlhami SÖYLER, Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Maliye (ve Gümrük) Bakanlığı, APK Kurulu Yayın no:1987/295, Ankara,1987, s.67.

⁴ Recep TURGAY, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı, Sermet Matbaası, İstanbul,1978, s.260.

⁵ Dnş. 4.Dairesinin 19.4.1978 tarihli ve E:577/2225, K:1978/1307 sayılı kararı.

⁶ Erkan GÜRBOĞA, _ Kayıt dışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi_, Vergi Sorunları Dergisi, Sayı:191, Ağustos,2004.

⁷ SÖYLER, a.g.e., s.68.

alanı, vergilendirme dönemi ve adresi, taşıt ise plakası vs. Mükellef veya vergi sorumlusunu açıkça ortaya koymayan tutanaklar hüküm ifade etmez, yani geçersizdir.⁸

b) Tespitlerin Tutanağa Geçirilmesi

Yoklama araştırılan ve bilgi edinilen hususların tespitine yönelik bir işlemdir. Bu nedenle tespitlerin sağlıklı bir şekilde tutanağa yansıtılması gerekir. Zira, Vergi Usul Kanununun 131.maddesine göre, yoklama neticelerinin tutanak mahiyetindeki yoklama fişine geçirilmesi gerekmektedir. Yapılan tespitlerin doğru ve objektif olarak tutanağa geçirilmesi gerekmektedir. Zira Danıştay bir kararında, normal ve mutad olmayan bir durumun yoklama tutanağı ile saptanmış olması ona itibar edilmesini gerektirmez hükmüne ulaşmıştır.⁹

Yapılan tespitlerin mahiyeti ve döneminin belirtilmesi de kaçınılmaz bir zorunluluktur. Bu konuda da Danıştay yoklama fişlerinin muhteviyatında açıklık bulunmadığı müddetçe, sadece düzenledikleri tarih için geçerli olur yargısında bulunmuştur.¹⁰

c) Düzenleme Tarihinin Belirtilmesi

Gerekli tespitler yapıldıktan sonra, o günün tarihi tutanağa yazılır. Yoklama tutanağının tarihi her bakımdan önem taşır. Zira düzenlenen tuta-

naklar, mükellefiyetin tesisi, kaldırılması ve vergi tarhiyatı gibi önemli sonuçlar meydana getirmektedir.¹¹

Danıştay bir kararında, tarihsiz ve iki mahalle muhtarının imzasını taşıyan tutanağı Vergi Usul Kanununun 131. Maddesi hükmüne aykırı bularak geçersiz saymıştır.¹²

d) Tutanağın İmzalanması

Vergi Usul Kanununun 131. maddesinin ikinci 2. fıkrasına göre iki nüsha olarak düzenlenen yoklama fişleri, mükellefe veya yetkilisine imzalatılır. Bunlar bulunmaz veya imzadan çekinilirse, durum tutanağa yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır. Tutanağın birinci nüshası mükellefe veya yetkilisine bırakılır. Bunlar bulunmazsa 7 gün içinde bilinen adresine posta ile gönderilir.

Vergi yargı organları mükellefin eşini, anne ve babasını, memur ve müstahdemlerini mükellefin yetkilisi olarak kabul etmektedirler. Bu konuda birçok yargı kararı bulunmaktadır.¹³

Ankara, Vergi Dairesi başkanlığının 9.5.2007 tarihli ve 32131 sayılı özelgesiyle de yukarıda belirtilenler dışında üçüncü şahıslara imzalatılan ya da sadece yoklama memurlarının imzasını taşıyan tutanakların hukuki geçerliliğinin bulunmadığı vurgulanmıştır.

⁸ Hilmi TAKAZ, _Vergi Hukukumuzda Yoklama ve İnceleme Tutanakları_, Yaklaşım Dergisi, Sayı:5, Mayıs-1993.

⁹ Dnş. 4. Dairesinin 22.10.1984 Tarihli ve E:1984/929, K:1984/3768 sayılı kararı.

¹⁰ Dnş. 4.Dairesinin 22.5.1985 tarihli ve E:1984/1537, K: 1985/1527 sayılı kararı.

¹¹ İlhami SÖYLER, __Vergi Yoklamasının Hukuki Sonuçları__, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Sayı:208, 15 Eylül 1995.

¹² Dnş.9.Dairesinin 16.6.1970 tarihli ve E:1970/84, K: 1970/1120 sayılı kararı.

¹³ SÖYLER, Vergi Hukukunda Yoklama, s.71.

Yoklama elemanlarına bilgi verilmemesi ve belge ibraz edilmemesi Vergi Usul Kanununun 353/4.maddesine göre usulsüz cezasını gerektirmektedir. Yoklama anında ibrazı gerekmeyen veya inceleme de, bilirkişide veya mahkeme de bulunan defter ve belgeler için Vergi Usul Kanununun 14.maddesine göre en az 15 gün idari süre verilmesinin uygun olacağı ifade edilmektedir.¹⁴

Bu noktada, yoklama yaptırmamak için mükellefçe direniş gösterilmesi halinde 5237 sayılı Türk ceza Kanunun görevi yaptırmamak için direnme başlıklı 265.maddesinin birinci fıkrasına göre, Kamu görevlisine karşı görevini yapmasını engellemek amacıyla üç yıla kadar hapis cezası verilmesi gerektiği ifade edilmektedir.¹⁵

4- SONUÇ

Vergi yoklamasının geçerlilik koşullarının açıklandığı bu makalede;

-Yoklamanın vergi idaresinin önemli bir bilgi edinme, denetim ve vergi güvenlik müessesesi olduğu,

- Mükelleflerce, vergi ödevlerinin yerine getirilmemesi veya zamanında getirilmemesi yüzünden bozulan vergi ilişkisinin yeniden sağlıklı bir şekilde kurulması için yoklama müessesesinin çalıştırılması gerektiği,

- Ancak yoklamanın geçerli olabilmesi, yani hukuki bir değer kazanması için yasal düzenlemelerde ve müstakar (yerleşmiş) yargı kararlarında belirtilen koşullara uygun bir şekilde yapılması gerektiği, aksi halde idarenin emek, zaman ve maddi kayıplarına yol açıldığı gibi, mükelleflerle yeni bir uyumsuzluk alanı meydana getirildiği,

Sonucuna ulaşılmıştır.

KAYNAKÇA

1.BAYKARA, Bekir , Yoklama Esnasında El Defteri Alma Yetkisine İlişkin Düzenlemenin Anayasa Karşısında Durumu,Vergi Dünyası Dergisi,Sayı:290,Ekim,2005.

2.ÇELİK, Cem, Vergi Güvenlik Tedbiri Yoklama,İbraz ve Süreler,www.muhasabetr.com.Erişim Tarihi:5.7.2011.

3.GÜRBOĞA, Erkan, Kayıtdışı Ekonomi ile Mücadelede Yoklamanın Önemi,Vergi Sorunları Dergisi,Sayı:191,Ağustos,2004.

4.İNELLİ, Ender , Yoklama Yaptırmamak İçin Direnmek T.C.K'ya Göre Suçtur,Yaklaşım Dergisi,Sayı:216,Aralık,2010.

5.SÖYLER, İlhami, Türk Vergi Hukukunda Yoklama,Maliye (ve Gümrük) Bakanlığı,APK Kurulu Yayın no:1987/295, Ankara,1987.

6.SÖYLER, İlhami, Vergi Yoklamasının Hukuki Sonuçları,Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi,Sayı:208,15 Eylül 1995.

7.TAKAZ, Hilmi, Vergi Hukukunda Yoklama ve İnceleme Tutanakları,Yaklaşım Dergisi,Sayı:5, Mayıs, 1993.

8.TURGAY, Recep, Vergi Usul Kanunu ve Tatbikatı,Sermet Matbaası,İstanbul,1978.

9.Danıştayın Muhtelif Daire Kararları.

¹⁴ Cem ÇELİK, _Vergi Güvenlik Tedbiri Yoklama, İbraz ve Süreler_, www.muhasabetr.com. Erişim Tarihi: 5.7.2011.

¹⁵ Ender İNELLİ, __Yoklama Yaptırmamak için Direnmek TCK'ya Göre Suçtur_, Yaklaşım Dergisi, Sayı:216, Aralık, 2010.