

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA YOKLAMA İŞLEMİ

Inspection In Turkish Tax Law

Zeliha ALPSOY*

ÖZET

Yoklama hem vergi mükellefi ya da sorumlusu olan hem de fiilen bu statüde olmakla birlikte gerekli bildirimleri yapmayan kişilere uygulanabilen bir işlemdir. Yoklama, kâğıt üstünde vergi idaresine sunulan durum ile gerçek durum arasındaki farklılıkların tespit edilebilmesi açısından büyük önem taşıyan bir vergi denetim yoludur. Diğer vergi denetim yollarına kıyasla ön hazırlık süreci ve uygulaması çoğunlukla daha kısa süre içerisinde tamamlanabilmektedir. Devletin, yoklama yapmak suretiyle eksik vergi ödemek isteyen ya da hiç vergi ödemek istemeyen kişilere varlığını hissettirmesi gerekir.

Yoklama mevzuata uygun bir şekilde icra edilmesi halinde hem kısa hem de uzun vadede tüm toplum yararına sonuçları olan bir işlemdir. Bu nedenle çalışmada öncelikle yoklama kavram olarak açıklanmaya çalışılmış, bunun ardından yoklama işleminin amacı, yoklama yapmaya yetkili olanlar, yoklama zamanı, yoklama fişi, elektronik yoklama, yoklama türleri, yoklama işleminin icrasında dikkat edilmesi

* Öğretim Görevlisi, KTO Karatay Üniversitesi Adalet Meslek Yüksekokulu, Konya, Türkiye, zeliha.alpsoy@karatay.edu.tr, ORCID 0000-0001-5260-6117.

gereken hususlar ve yoklamanın sonuçları doktrin ve yargı kararları ışığında incelenmiştir.

Çalışmada yoklamaya ilişkin eksiklikler tespit edilmeye ve bu tespitler hakkında çözüm önerileri sunulmaya çalışılmıştır.

Anahtar Kelimeler: Yoklama, Yaygın ve yoğun vergi denetimi, Yoklama fişi, Elektronik yoklama, Elkoyma.

ABSTRACT

Inspection is a process that can be applied to people who are both taxpayer or responsible and who do not make the necessary notifications despite being in this status. It is a tax audit method that is of great importance in terms of detecting the differences between the situation presented to the tax administration on paper and the actual situation. Compared to other tax audit methods, the preliminary preparation process and implementation can usually be completed in a shorter time. The government must make its presence felt by those who want to pay missing taxes or who do not want to pay any taxes.

When an audit is carried out in accordance with the legislation, it is a process that has consequences for the benefit of the whole society in both short and long terms. For this reason, firstly, the study tries to explain the inspection as a concept, after that, the purpose of the inspection process, those who are authorized to do the inspection, the time of the inspection, inspection receipt, the electronic inspection, the types of inspection, the points to be taken into consideration during the inspection process, and the results of the inspection are examined in the light of doctrine and judicial decisions.

The study tries to determine the deficiencies regarding the inspection and to offer solutions for these findings.

Key words: Inspection, common and intensive tax inspection, inspection receipt, electronic inspection, seizure

GİRİŞ

Vergiler devletin gelir kaynaklarından biridir. Hem toplum hem de devlet açısından vergilendirme işlemlerinin sağlıklı bir şekilde yapılması önem arz eder. Ülkemizde vergilendirme çoğunlukla beyan usulü uyarınca yapılmaktadır¹. Vergilendirmede beyan usulünün tercih edilmesi vergilendirmede demokrasi ilkesinin de bir gereğidir¹. Beyan usulünde devlet vergilendirmeye esas olan miktarın belirlenmesinde vergiyi ödeyecek olan kişilere güvenmektedir. Fakat mükellefler veya vergi sorumluları çeşitli sebeplerle eksik, hatalı bildirimlerde bulunabilmektedir. Bu nedenle beyan usulünün vergi adaletini ihlal etmeden uygulanabilmesi devletin denetimleri etkin bir şekilde yapmasına bağlıdır². Yapılan denetimler sonunda beyannamede matrahın eksik bildirildiği ya da hiç bildirilmediğinin tespit edilmesi halinde idarenin, matrahı bizzat tespit etmesi gerekir. Bu aşamada *ikmalen* ya da *re'sen vergi tarhi* yapılması ve *vergi cezalarının* uygulanması söz konusu olabilir. Buna ek olarak vergisel ödevlere uyulmaması durumunda da vergi cezalarının uygulanması söz konusu olabilmektedir³.

Denetim yapılmayan bir vergi sisteminde vergi kaçırın mükellefler, vergilerini ödeyen mükelleflerden ekonomik açıdan daha güçlü bir pozisyona sahip olur. Taraflar arasındaki bu ekonomik dengesizliğin vergi kaçırmayan mükellefin de vergi kaçırmaya başlaması suretiyle ortadan kaldırılmaya çalışması muhtemel bir durumdur. Görüldüğü gibi denetim eksikliği mükelleflerin kanunlara aykırı hareket etmesine yol açarak devletin gelir kaybı yaşamasına sebep olabilmek-

¹ **KAHRAMAN**, Tahsin, Türk Vergi Hukukunda Yoklama ve Denetim, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 1990, s. 12-13; **KARAKOÇ**, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017, s. 238.

¹ **FURTUN**, İdris Hakan, "Türk Hukukunda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları", Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, Editörler: Bahri **ÖZTÜRK**/Funda **BAŞARAN YAVAŞLAR**, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 302.

² **KAHRAMAN**, s. 14.

³ **FURTUN**, s. 302.

tedir⁴. Daha geniş bir açıdan bakıldığında vergi kanunlarının ihlal edildiği ve herhangi bir denetimle karşılaşılmayan bir yerde insanlar, diğer kuralları da çiğnemekte bir sakınca görmemeye başlayabilir. Yani devletin bir alandan denetimini çekmesinin etkilerinin diğer alanlarda da hissedilmesi muhtemeldir. Böylelikle kanunların çiğnenmesinin olağan olarak karşılandığı bir toplumun ortaya çıkması tehlikesi ile karşı karşıya kalırız. Bu nedenle yoklama işleminin iyi anlaşılması ve uygulanması büyük önem arz etmektedir.

Çalışmada önce vergi denetim yolları hakkında kısa bir bilgi ve rildikten sonra yoklama işleminin yargı kararları ve doktrindeki görüşler ışığında ayrıntılı olarak incelenmeye çalışılmıştır.

I. VERGİ DENETİM YOLLARI

Vergi alacağı, bir tarafında vergi idaresi diğer tarafında yükümlü ya da sorumlunun bulunduğu bir alacak ilişkisidir. Vergi alacağı kamusal borç niteliğinde olup içeriği genellikle belirli bir para ediminin ifa edilmesi şeklindedir⁵. Vergi, vergi idaresi için alacak vergi mükellefi için ise borç niteliği taşımaktadır (Vergi Usul Kanunu⁶ (VUK) m. 19/2). Vergi denetimi, yasaya uygun bir şekilde vergilendirme işlemlerinin yerine getirilip getirilmediğinin tespiti amacıyla yapılan denetim türüdür⁷. Vergi denetiminin *araştırıcı ve bulucu* bir fonksiyonu vardır. Mükellefin işlemlerinde yaptığı hatalar ve eksikliklerin yapılan araştırma neticesinde ortaya çıkarılarak düzeltilmesi amaçlanmaktadır⁸. Yine düzenli olarak icra edilen vergi denetimleri mükellefin kanunların gösterdiği şekilde hareket etmesine neden olmaktadır⁹.

Hukukumuzda mükellefin beyanı doğrultusunda vergilendirme işleminin icra edilmesi şeklinde bir kural vardır. Buna göre mükellef

⁴ **YENİÇERİ**, Harun, Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014, s. 15.

⁵ **KANETİ**, Selim/**EKMEKÇİ**, Esra/**GÜNEŞ**, Gülsen/**KAŞIKÇI**, Mahmut, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019, s. 162.

⁶ esmi Gazete, T. 10.1.1961, Sayı: 10703. (Lexpera)

⁷ **SABAN**, Nihal, Vergi Hukuku, Beta, 5. Baskı, İstanbul, 2009, s. 183.

⁸ **YENİÇERİ**, s. 18.

⁹ **YENİÇERİ**, s. 19.

belirlenen sürede ve usulde vergilendirmeye esas olan, vergiyi doğuran olayı vergi idaresine bildirir. Bu bildirim üzerine vergilendirme yapılır. Mükellef vergiyi doğuran olayı hiç bildirmeme yoluna gidebileceği gibi eksik bildirme yoluna da gidebilir. Yoklama vergi idaresinin mükellefin vergi kanunlarına uyup uymadığını denetleme yollarından birisidir¹⁰. Bu denetleme yollarına hukuk devleti ilkesi ile belirlenen sınırlar çerçevesinde başvurulması ve denetleme sonuçlarının yargı organlarınınca denetlenebilmesinin mümkün olması gerekir¹¹.

Mükelleflerin beyan etmedikleri gelirlerini tespit etmek amacıyla başvuru tek yol yoklama değildir. Vergi incelemesi, aramalı inceleme ve bilgi edinme olarak ifade edilen işlemler de bu amaca hizmet eden işlemlerdir. Her bir işlemin kendisine özgü özellikleri vardır. Bu işlemler birbirinden farklı olmakla birlikte bir olayda birbirlerini destekleyecek şekilde uygulanmaları halinde istenilen amaca ulaşılması ihtimali artmaktadır¹². İdare hukuku açısından bu işlemler asli işlem niteliğindeki vergi tarhının hazırlanması için başvuru *ön işlem* niteliğindedir. Bu nedenle bu işlemler tek başına bir iptal davasına konu edilemez. Fakat bu işlemlerdeki hukuka aykırılıklar vergi tarhının iptali amacıyla açılan davada incelenebilir¹³.

II. YOKLAMA

A. Yoklama Kavramı

Vergi borcunun tahsil aşamasına gelebilmesi için önce somut bir hal alması gerekir. Bu ise mükellef ya da vergi sorumlusunun beyanname vermesi üzerine gerçekleştirilen; tarh, tebliğ ve tahakkuk gibi işlemlerin yapılmasına bağlıdır. Vergi idaresi, vergi borcu doğmasına sebep olacak olaylara ilişkin eksik ya da hatalı bildirim yapılması ih-

¹⁰ **ARSLAN**, Mehmet, Vergi Hukuku, Dora Basım Yayım Dağıtım, 9. Baskı, Bursa, 2016, s. 268.

¹¹ **FURTUN**, s. 301.

¹² **KARABOYACI**, Abdullah, "Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri", TBB Dergisi, S. 115, 2014, s. 213, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-115-1429>, Erişim: 29.12.2020.

¹³ **FURTUN**, s. 303.

timali nedeniyle bizzat mükellefiyete ilişkin olayları tespit etmeye çalışmaktadır. Bu şekilde maddi olayların tespiti için yapılan işlemler yoklama olarak isimlendirilmektedir¹⁴. Vergi idaresine yapılacak bildirimlerin yazılı olarak yapılması gerekir. Fakat okuma yazması ve defter tutma mecburiyeti olmayanlar sözlü bildirim yapabilirler. Sözlü olarak yapılan bildirimler hakkında vergi idaresi memurları tarafından tutanak tutulur (VUK m. 169). Tutanak, muhtemel bir ihtilafı önlemek adına bildirimde bulunan kişi tarafından imzalanmalıdır. Bu kişi imza atamıyorsa mühür kullanabilir, mührü yoksa parmak basabilir. Parmak basılması halinde hangi elin, hangi parmağı olduğunun da belirtilmesi gerekir¹⁵.

Yoklama sözlük anlamı olarak, *vergi mükelleflerini ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları mevzuları araştırmak ve tespit etmek olarak ifade edilmektedir*¹⁶. Mükellef kavramı VUK m. 8/1'de "*vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettübeden gerçek veya tüzel kişidir*" şeklinde tanımlanmıştır. Yoklama hem mükelleflere hem de mükellef olmayan fakat yoklamaya konu olabilecek durumla ilişkili olan kişilere yönelik olarak icra edilebilir¹⁷. Vergiyi doğuran olay¹⁸ mükellefin şahsında gerçekleşir ve mükellef, şahsında gerçekleşen bu olay nedeniyle oluşan vergi borcunu yine kendisi ödemekle yükümlüdür¹⁹. Madde kapsamında mükellefin vergi borcunu ödemek olan maddi yükümlülüğü ifade edilmiş olsa da mükellefin şekli yükümlülükleri de vardır. Defter tutmak, kanunun öngördüğü çeşitli bildirimlerde bulunmak mükellefin şekli ödevlerine örnek olarak gösterilebi-

¹⁴ **ÖZBİLEN**, Şevki, Vergi Hukuku, Gazi Kitapevi, Ankara, 2013, s. 208-209; **KARAKOÇ**, s. 238.

¹⁵ **YENİÇERİ**, s. 71.

¹⁶ **YILMAZ**, Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 9. Baskı, Ankara, 2005, s. 1347.

¹⁷ **SOYLU GÖKSOY**, Emine, Türk Vergi Hukuku'nda Yoklama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, s. 7, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, Erişim: 19.1.2021.

¹⁸ Vergiyi doğuran olay kavramı vergi kanunlarında düzenlenen ve gerçekleşmesi halinde vergi doğumuna sebep olan olaydır. Bakınız, **GÜNDEŞLİ**, Ersan, "*Vergi Hukukunda Yoklama ve Vergi Tabanının Genişlemesi*", Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 17, 2005, s. 52.

¹⁹ **KARAKOÇ**, s. 153; **GÜNDEŞLİ**, s. 52.

lir²⁰. Yoklama işleminde odak noktası olan kişiler, yükümlülük kaydı bulunan kişilerdir. Böylelikle vergi ödemek zorunda olan kişiler arasında haksız bir rekabet ortamının oluşmasının önüne geçilmiş olur²¹.

VUK mükellefleri veya ilgilileri, vergilendirme hukukuyla ilgili olayları vergi idaresine bildirimle zorunlu tutmuştur. Bildirim zorunluluğu getirilen olaylar mükellefiyetle ilgili maddi olaylardır. Vergi idaresi bildirim yapılan bu olayların doğruluğunu olay yerinde tahkikat yaparak tespit edebilir. Bu tahkikat da yoklama ismi altında icra edilmektedir²². Yoklama ile olaylara ilişkin kayıtlar ve mevzular da yerinde görülüp incelenir. Bu nedenle basit bir tespittin ötesinde bir işlemdir²³. Yoklama ile mevcut durumun bir fotoğrafı çekilmekte vergilendirmeye ilişkin olaylar dış görünüşleri itibarıyla bir araştırmaya tabi tutulmaktadır²⁴. Yoklama mükellef tarafından yapılan bildirimlerin gerçekte örtüşüp örtüşmediğinin tespit edilmesine hizmet etmektedir²⁵. Devletin; nerede, ne iş yapıldığı, bu işin ekonomik etki alanının ne olduğu konularına ilişkin bilgileri çabuk ve emin bir şekilde öğrenmesi yollarından birisi de yoklamadır. Yoklama devletin, kâğıt üstünde kendisine sunulan durumun ötesini görmesini sağlar.

Yoklama bir idari işlem olup²⁶ bu işlemin *yetki, şekil, sebep, konu ve maksat* yönlerinden hukuka uygun olması gerekir (İdari Yargılama Usul Kanunu²⁷ (İYUK) m. 2/1-a). Yoklama işlemindeki hukuka aykırılık yoklama işleminin dayanak olduğu diğer işlemlerin de hukuka aykırı olması sonucunu doğurur²⁸.

²⁰ **KIZILOL**, Şükrü/**TAŞ**, Metin, Vergi Hukuk ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, 2013, s. 37.

²¹ **YURTERİ**, İsmet, “*Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi*”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, C. 26, S. 100, 2012, s. 262.

²² **KOCAHANOĞLU**, Osman Selim, Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurtulma Yolları, Yaylacık Matbaası, 2. Baskı, İstanbul, 1983, s. 6-7.

²³ **KOCAHANOĞLU**, s. 7.

²⁴ **KIZILOL/TAŞ**, s. 100.

²⁵ **YENİÇERİ**, s. 61.

²⁶ **GÜNDEŞLİ**, s. 53.

²⁷ Resmi Gazete, T. 20.1.1982, Sayı: 17580. (Lexpera)

²⁸ **KARABOYACI**, s. 222; **TEKİN**, Fazıl/**ÇELİKKAYA**, Ali, Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2018, s. 139; **SÖYLER**, İlhami, “*Vergi Yoklamasının Geçerlilik Koşulları*”, Vergi Raporu, S. 145, 2011, s. 64,

Yoklama ile sınırlı bir denetim yapılmakta olup²⁹ bu denetim yoklamanın yapıldığı ana yönelik olarak durum tespiti niteliğindedir. Başka bir tespit olmadan yoklama sonrası dönemde de aynı hukuki durumların devam ettiği sonucuna varılamaz³⁰. Bu nedenle yoklama ile tespit edilen durumlar yoklama sonrasına ilişkin bir delil niteliği taşımaz³¹.

Yoklamada ayrıntılı bir araştırma yapılması söz konusu değildir³². Ayrıntılı teknik bilgi olmadan ve kısa sürede tamamlanabilen bir işlem olması nedeniyle yoklama işleminin çok sayıda kişiye uygulanması mümkündür³³. Yoklama vergi kaybının var olup olmadığının tespiti için yapılmaz. Fakat günlük olarak yapılması gereken işlemlerin yapıp yapılmadığına ilişkin yapılan inceleme esnasında var ise vergi kaybı da ortaya çıkar³⁴.

Yoklama aynı zamanda mükellefin gerçek anlamda bir ticari faaliyet yapma isteği içinde bulunup bulunmadığı konusunda da fikir verebilir. Bu bakımdan fiili durum göz önüne alınarak, mükellefin aslında kâğıt üzerinde iş yapmak istediği düşüncesi hakim olursa, mükellefe yönelik olarak farklı denetleme araçlarına başvurulabilir³⁵.

Yoklama cebri yaptırımlar barındırmaması nedeniyle vergi incelemesi ve aramalı incelemeden ayrılmaktadır. Yoklamanın cebri yaptırım barındırmaması mükellefler nazarında etkisinin daha az olmasına neden olabilir. Bununla birlikte yoklama, bu denetim araçlarından daha kolay uygulanması ve yoklamayı takip edecek olan denetim araçlarına gerekli bilgi kaynağını oluşturması nedeniyle önemli bir denetleme aracıdır.

http://vergiraporu.com.tr/uplimage/org/2011-145-Vergi_Yoklamasinin_Gecerlilik_Kosullari-Ilhami_Soyler_%20.pdf

Erişim:

11.10.2021.

²⁹ **ÖNER**, Erdoğan, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 12. Baskı, Ankara, 2020, s. 99.

³⁰ **SABAN**, s. 186; Danıştay 4. Daire, E. 1998/1176, K. 1999/1134, T. 17.3.1999. (Lexpera)

³¹ **SABAN**, s. 186.

³² **AKDOĞAN**, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri), Gazi Kitabevi, 14. Baskı, Ankara, 2019, s. 117.

³³ **AKDOĞAN**, s. 117.

³⁴ **YENİÇERİ**, s. 41.

³⁵ **KARABOYACI**, s. 219.

Bizatihi yoklama işleminin varlığı mükelleflerin vergi yükümlülüklerini gönüllü bir şekilde yerine getirmelerine hizmet etmektedir³⁶.

Uygulamada “*yaygın ve yoğun vergi denetimi*” ismiyle düzenli olarak yoklama yapılmaktadır³⁷. Yoklama; işe başlama, işi bırakma, iş yeri adres değişiklikleri, işletme değişiklikleri, ölüm olayının bildirilmesi, bina ve arazi değişikliklerinin bildirilmesi gibi bireysel bildirimlere konu olabilecek hususların tespitine yöneliktir. Yaygın ve yoğun vergi denetimi ise mükellef tarafından yapılması gereken fakat bildirilmesi gerekmeyen ödev ve sorumlulukların denetlemesi için yapılmaktadır³⁸. Günlük hasılatın tespiti, ödeme kaydedici cihazların kullanımı ve denetimi, defter, levha ve belge denetimi, yol denetimi yaygın ve yoğun vergi denetimine örnek olarak gösterilebilir³⁹. Düzenli olarak yapılan yoklama mükelleflerin kanun dışına çıkmalarını engeller. Bu da kamu gelirlerinin artması sonucunu doğurur⁴⁰.

B. Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi

Yaygın ve yoğun vergi denetimi yoklama başlığı altında ve yoklama işlemi bünyesinde düzenlenmiştir⁴¹. Yoklama yapmaya yetkili olanlara ek yetkiler verilmesi suretiyle ortaya çıkan bir denetleme yöntemidir⁴². Kavramda yer alan yaygın ifadesi belirli bir bölge içinde kalarak yapılan vergi denetimini, yoğun ifadesiyse belirlenen sektöre yönelik olarak yapılan vergi denetimini ifade etmektedir⁴³.

Yaygın ve yoğun vergi denetiminde⁴⁴ “*vergi kanunlarına uyum*” denetlenirken yoklamada “*mükellefiyetle ilgili hususların tespiti*” söz

³⁶ **KARABOYACI**, s. 219-220.

³⁷ **YENİÇERİ**, s. 42.

³⁸ **YENİÇERİ**, s. 58.

³⁹ **YENİÇERİ**, s. 58.

⁴⁰ **YENİÇERİ**, s. 43.

⁴¹ **TEKİN/ÇELİKKAYA**, s. 145.

⁴² **SOMUNCU**, Ahmet, “*Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi*”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 43, 2014, s. 134, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/66615>, Erişim: 12.1.2021.

⁴³ **SOYLU GÖKSOY**, s. 16.

⁴⁴ Yaygın ve yoğun vergi denetimi için uygulamada; *kayıt ve belge düzeni denetimi, kayıt düzeni kontrolü, cari denetim, anında yapılan denetim, vergi kontrolü, maddi*

konusudur⁴⁵. Yoklamanın odak noktası, vergi idaresine bildirilmesi gereken hususlara ilişkin mevcut durumunun tespit edilmesidir. Yaygın ve yoğun vergi denetimindeyse odak nokta vergi idaresine bildirilmesi gerek durumlar değildir⁴⁶. Yaygın ve yoğun vergi denetimiyle vergiye ilişkin olaylardan zamanında haberdar olunması, düzenli ve sağlıklı bir şekilde belgelerin hazırlanması, vergi kayıp kaçaklarını ve muhtemel hataları önlemek amacı güdülmektedir⁴⁷. Burada odak nokta bildirimler dışında kalan ve mükellef tarafından gerçekleştirilmesi gereken ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin tespiti olup⁴⁸ işlem, yoklama işlemi kapsamında icra edilmektedir⁴⁹.

3239 sayılı Kanunun⁵⁰ 12. maddesiyle VUK m. 127’de değişiklikler yapılmıştır. Böylelikle yaygın ve yoğun vergi denetimi kavramı ortaya çıkmıştır⁵¹. Düzenleme ile yoklamayı icra eden personele geniş yetkiler tanınmıştır⁵².

Yaygın ve yoğun vergi denetimi, vergiyi doğuran olayın olduğu anda daha dinamik bir izleme yolu olarak kanunda düzenlenmiş bir denetim yoludur. Bu denetim yolu ile yoklama arasında diğer denetim yollarıyla olduğu gibi çok keskin sınırlar bulunmamaktadır⁵³. Bu nedenle çalışmada konu sadece yoklama kavramı üzerinden incelenmiştir.

C. Yoklamanın Amacı

Yoklama işlemi vergi idaresi tarafından icra edilmekte olup işlemle mükelleflerin iş durumları, kayıtları ve hesapları denetlenerek

kontrol ve yüzeysel denetim kavramları da kullanılmaktadır. Bakınız, TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 146.

⁴⁵ KORKMAZ, s. 21; Naklen, TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 146.

⁴⁶ YENİÇERİ, s. 71

⁴⁷ TEKİN/ÇELİKKAYA, s. 146.

⁴⁸ YENİÇERİ, s. 71-72.

⁴⁹ YURTERİ, s. 265.

⁵⁰ Resmi Gazete, T. 11.12.1985, Sayı: 18955. (Lexpera)

⁵¹ SOMUNCU, s. 150.

⁵² SOMUNCU, s. 151.

⁵³ ÇAVUŞ, Adnan, Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2006, s. 117-118, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, Erişim: 18.1.2021.

kontrol edilmektedir⁵⁴. VUK m. 8/4 gereği mükellef ibaresi vergi sorumlusunu da ifade etmektedir. Bu nedenle mükelleflerle birlikte vergi sorumlusu niteliğinde olan kişilere yönelik olarak da yoklama işleminin gerçekleştirilmesi mümkündür⁵⁵. Yoklamanın amacı VUK m. 127/1'de "*mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek*" şeklinde ifade edilmiştir. Maddi olay, vergiyi doğuran olayı⁵⁶, vergiyi doğuran olay ise vergi alacağının ortaya çıkmasına sebep olan olguyu ifade etmektedir. Vergiyi doğuran olgu da vergi kanunlarında açıkça düzenlenmektedir⁵⁷. Maddede geçen mevzular ibaresi ile ne kast edildiği açık olmamakla birlikte kavram, vergiyi doğuran olaya ilişkin tüm bilgilerin yoklama aracılığıyla tespit edilebileceği şeklinde anlaşılabilir⁵⁸. Kayıt kelimesi ile muhasebe kayıtları ve her türlü yazılı dokümanlar kast edilmektedir. Mükellefiyete ilişkin kanuni ya da kanuni olmayan defter ve belgeler, kayıtlar kavramının içinde yer almaktadır⁵⁹. Verginin konusu, üzerine vergi konulmuş olan iktisadi değerlerdir⁶⁰. Verginin konusu soyut bir ifade olmakla birlikte verginin konusu ilgili kanunun ilk maddesinde belirtilmektedir. Verginin konusu bir gelir elde etmek, bir şey almak, satmak gibi farklı unsurlar olabilir. Verginin konusu çoğunlukla vergi kanununun adını da belirlemektedir⁶¹.

Yoklama, vergi idaresinin vergi alacağının somut olarak ortaya konulmasına hizmet eden bilgilerin elde edilmesi sürecini ifade eder⁶². Yoklamada bazı istisnai durumlar dışında mükellef ya da işletmenin dışarıdan görünen olayları tespit edilir⁶³. Bu amaca ulaşmak için mükellefin iş yeri ve deposu gibi yerlere giderek vergi idaresinde mükellef

⁵⁴ **KOCAHANOĞLU**, s. 6.

⁵⁵ **SOMUNCU**, s. 145.

⁵⁶ **TURGAY**, s. 257; Naklen, **SÖYLER**, İlhami, Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1987/295, s. 36.

⁵⁷ **KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI**, s. 162.

⁵⁸ **SOMUNCU**, s. 146.

⁵⁹ **SÖYLER**, s. 37.

⁶⁰ **KAHRAMAN**, s. 8.

⁶¹ **SÖYLER**, s. 38.

⁶² **SÖYLER**, s. 16.

⁶³ **KOCAHANOĞLU**, s. 6.

sıfatıyla kaydının olup olmadığı, işçi olarak çalışan kişilerin bulunup bulunmadığı ya da bu kişilerin sayısı ya da kira ödenip ödenmediği gibi hususlar hakkında araştırma yapılarak durum tespiti yapılır⁶⁴. Yoklamayı diğer denetim yollarından ayıran belki de en önemli nokta yoklamada belge ve defter incelemesinin yapılmamasıdır⁶⁵.

Yoklamanın iki fonksiyonu vardır. Bunlardan ilki mükellef ya da mükellefiyetle ilgili olan maddi olay ve konuların tespiti; diğeri ise vergi kanunları ile mükellefe getirilen şekli ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin araştırılmasıdır⁶⁶. Yoklama işlemin usulünce icra edilmesi aynı zamanda kanuna aykırı fiil ve hareketlerin önceden öğrenilmesi ve önlenmesine hizmet edebilir. Çünkü yoklama işleminde maddi olayların tespiti ile yetinilmemekte, adres değişikliği gibi vergi dairesine bildirilmesi gereken değişikliklerle bağlantılı olan kayıtlara da bakılması mümkündür⁶⁷.

Vergi idaresinin kendi bölgesindeki bazı olay veya kanuna aykırı filleri yoklama aracılığıyla tespit etmesi mümkündür. Bu durum da yoklamanın amacı içerisinde yer almaktadır⁶⁸. Yoklama işlemiyle; şartları oluşmuşsa yeni mükellefiyet tesisi yapmak, *vergi matrahına esas teşkil edecek bilgileri toplamak ve bu bilgilerin doğruluğunu araştırmak*, vergileme sürecine katkı sağlayacak olayları kayıt altına almak amaçlanmaktadır⁶⁹. Düzenli şekilde yapılan yoklamalarla hasılatın tespit edilmesi halinde, vergi incelemesinin daha sağlıklı bir şekilde yapılması sağlanmaktadır. Böylelikle daha gerçekçi ve isabetli bir şekilde matrahın belirlenmesi yoluna gidilmiş olunmaktadır⁷⁰.

Yoklama yapılmasını gerektirecek durumlar önce mali olan ve mali olmayan nedenler olmak üzere iki başlık altında incelenebilir.

⁶⁴ ÖNER, s. 99-100.

⁶⁵ ÖNER, s. 100.

⁶⁶ ÖNER, s. 99.

⁶⁷ KOCAHANOĞLU, s. 6-7.

⁶⁸ KOCAHANOĞLU, s. 7.

⁶⁹ EMİRKAN, Uçar, Kamusal Mali Denetim, Türkiye'de uygulaması ve Eleştirisi, Maliye Tetkik Kurulu, Yayın No: 172, Damga Matbaası, Ankara, 1977, s. 62; Naklen, ARSLAN, s. 268.

⁷⁰ ARSLAN, s. 269.

Devletin gelirlerini arttırmak amacıyla yoklama yapılması mümkündür. Bunlar mali sebeplerle yapılan yoklamalar olarak kabul edilir⁷¹. Mali olmayan sebeplerle yapılan yoklamalar ise kendi içinde *ekonomik, sosyal ve hukuksal* nedenler olarak üç temel başlık altında incelenmektedir. Vergi kayıplarını telafi etmek adına devlet; borçlanma, emisyon veya ek vergiler koyma yoluna gitmek durumunda kalmaktadır. Bu yollara başvurulması kişiler üzerinde çeşitli ekonomik sonuçlar doğurmaktadır. Böylelikle ekonomik dengelerin bozulmasını önlemek adına yoklama yapılması gerekmektedir⁷². Yoklama ile mükellefin vergileme dışında kalması önlenmektedir. Vergi kayıp ve kaçaklarının önüne geçilmesine hizmet eden yoklama işlemi bu yönüyle sosyal adaletin tesisine de yardımcı olmaktadır⁷³. Yoklama mükellefin işlemlerini hukuki zeminde icra etmesine de katkıda bulunmaktadır⁷⁴.

Yoklama neticesinde vergi tarhiyatı ya da ceza kesilmesi yoluna gidilmesi mükellefin vergi kanunlarına aykırı hareket etmekten alıkonulmasına hizmet etmektedir. Bu da yoklamanın caydırıcı etkisi olarak isimlendirilmektedir⁷⁵. Yoklama tutanağı ile hukuka aykırı eksik ya da hatalı işlemler tespit edilmektedir. Tutanak ile kayıt altına alınan bu işlemlerin telafisi yapılmaktadır. Yine yapılan bu tespitler mükellefin aynı hataları tekrarlamasını da geleceğe yönelik olarak önlemektedir. Bu durum yoklama işleminin düzeltici etkisi olarak isimlendirilmektedir⁷⁶.

Vergi denetim yollarından vergi incelemesi ve aramalı inceleme ile kıyaslandığında yoklama öncesi süreç daha kısadır. Yani denetim yolları arasında en pratik olan ve çabuk uygulanabilen yoklama işlemdir. Yoklama mükellefin ticari hayattaki itibarı açısından da olumsuz bir etki uyandırma ihtimali en az olandır. Bu nedenle belirli aralıkla tekrarlanan yoklamayla hem vergi gelirlerinin azalması önlen-

⁷¹ SÖYLER, s. 20-21.

⁷² SÖYLER, s. 21.

⁷³ SÖYLER, s. 21.

⁷⁴ SÖYLER, s. 22.

⁷⁵ SÖYLER, s. 23.

⁷⁶ SÖYLER, s. 24.

bilir hem de denetlenmiş olmak nedeniyle mükellefin ticari hayatı üzerinde meydana gelebilecek olumsuz etkilerin en aza indirilmesi sağlanabilir.

Ç. Yoklama Yapmaya Yetkili Olanlar

Yoklama, mükellefin bağlı bulunduğu vergi dairesince icra edilir. Vergi dairesi kendi yetki alanı ile sınırlı olarak yoklama yapar⁷⁷. Yoklama; *vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar, gelir uzmanları* tarafından icra edilir (VUK m. 128). Yoklama yapan kişilerin yoklama konusunda yeterli eğitime sahip olmasının yanı sıra halkla ilişkiler konusunda da eğitime tabi tutulmaları gerekir⁷⁸. Uygulamaya bakıldığında vergi dairesi müdürlerinin dairedeki işlerinin yoğun olması, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarınsa vergi incelemesi yapmaya ağırlık vermeleri nedenleriyle çoğunlukla yoklamaya iştirak edemedikleri görülmektedir. Bu nedenlerle yoklama, genellikle yoklama memurları tarafından icra edilmektedir⁷⁹.

VUK 168 Seri No'lu Genel Tebliği⁸⁰ yoklama memurlarını, *yoklamaya yetkili olanlar* ve *yoklamaya özel yetkili olanlar* olarak ikiye ayırmıştır⁸¹. Yoklamaya yetkili olanlar VUK m. 127/1-a-d-e fıkraları dışında kalan işlemleri yapabilirken, yoklamaya özel yetkili olanlar maddede sayılan tüm işlemleri yapmaya yetkilidirler⁸². Kadrolu yoklama memurlarının yetersiz kalması durumunda vergi dairesi yoklama işleminin icrasında diğer memurlardan yararlanabilir. Kanunda *yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler* olarak ifade edilen bu gruptaki memurlar da *yoklamaya yetkililer* ve *yoklamaya özel yetkililer* olarak ikiye ayrılmaktadır. Yoklamaya yetkili olanlar m. 127/1-a-d-e fıkraları dışındaki yapmaya yetkili olup yoklamaya

⁷⁷ ÖNER, s. 99.

⁷⁸ YENİÇERİ, s. 42.

⁷⁹ YURTERİ, s. 258.

⁸⁰ Resmi Gazete, T. 15.3.1992, Sayı: 21172. (Lexpera)

⁸¹ SÖYLER, s. 50; VUK Genel Tebliği, Sıra No: 168. (Lexpera)

⁸² SÖYLER, s. 51; VUK Genel Tebliği, Sıra No: 168. (Lexpera)

özel yetkili olanlar m. 127'deki tüm işlemleri yapmaya yetkilidirler⁸³. VUK m. 135⁸⁴'de vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar sayılmıştır. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar yoklamaya özel yetkili olanlar statüsünde olup m. 127'de sayılan tüm işlemleri yapabilirler⁸⁵. Yoklamanın maddede sayılan kişilerce icra edilmesi gerekir aksi halde yetkisiz kişi tarafından yapılan yoklama işlemi hüküm ve sonuç doğurmaz⁸⁶. Yoklamanın bu konuda özel olarak örgütlenmiş bir yapı tarafından yapılması yönünde bir görüş de bulunmaktadır⁸⁷. Esasında yoklama vergi dairesi dışına çıkılarak yapılan vergi incelemesi ve aramalı incelemeye nazaran teknik boyutu daha düşük bir işlemdir. Kanun yoklamaya yetkili meslek gruplarını oldukça geniş tutmakla birlikte sayılan grupların çoğu için yoklama ikincil nitelikli bir iş olarak görülüp ötelenebilir. Bu nedenle yoklama memurlarının sayısını çoğaltılarak esas işi yoklama yapmak olan kişilerce işlemin yapılmasını sağlamak işlemin verimli ve düzenli bir şekilde uygulanması açısından daha yerinde olacaktır.

Yoklama yapan görevlilerin elinde yoklama yapmaya yetkili olduklarını gösteren fotoğraflı resmi bir belge bulunmalıdır (VUK m. 129/1). Nezdinde yoklama yapılan kişilerden bir talep gelmese bile bu belgenin gösterilmesi gerekir (VUK m. 129/2). Toplu yoklama yapıyorsa sadece kolbaşının⁸⁸ bahsi geçen belgeyi ibrazı yeterlidir (VUK m. 129/3). Kimlik gösterme mükellefin korunmasına hizmet eden ve işlemin kötüye kullanılmasına engel nitelikte olan bir zorunluluktur⁸⁹. Yoklama yapılırken kanunda gösterilen unsurlara riayet edilmesi gerekir. Kanunda sayılanlar dışındakilerce yoklama yapılma-

⁸³ **SÖYLER**, s. 51-52; VUK Genel Tebliği, Sıra No: 168. (Lexpera)

⁸⁴ VUK m. 135 "*Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.*"

⁸⁵ VUK Genel Tebliği, Sıra No: 168. (Lexpera)

⁸⁶ **SÖYLER**, *Vergi Raporu*, s. 64.

⁸⁷ **YURTERİ**, s. 268.

⁸⁸ Kolbaşı yoklamayı gerçekleştiren ekibin başında olan kişiyi ifade etmektedir. **BİYAN**, Özgür, *Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin)*, Dora Yayıncılık, Bursa, 2018, s. 227.

⁸⁹ **AKDOĞAN**, s. 119.

sı⁹⁰, kanunda sayılan kişilerin fotoğraflı yetki belgelerini göstermeden yoklamaya başlamaları ya da kolbaşının yetki belgesini göstermemesi işlemi hukuka aykırı hale getirir⁹¹.

Yoklama memurlarının “vergi mahremiyetini” ihlal etmeme yükümlülükleri vardır. Buna göre, görevleri vasıtasıyla öğrendikleri sır veya gizli bilgileri açıklayamaz kendileri ya da başkaları yararına bu bilgileri kullanamazlar (VUK m. 5/1)⁹². Vergi mahremiyetinin ihlali durumunda Türk Ceza Kanunu (TCK) m. 239 uyarınca cezalandırılırlar (VUK m. 362). Yapılan yoklama işleminde VUK m. 359’da düzenlenen suçların işlendiğinin tespit edilmesi halinde savcılığa bildirilmesi gerekir (VUK m. 367)⁹³.

D. Yoklama Zamanı

Yoklama ilgiliye haber verilmeksizin her zaman yapılabilir (VUK m. 130/1-2). Yoklama yapılacak iş yerinin özelliğine göre yoklama zamanı belirlenmelidir. Buna göre gece faaliyet gösteren bir işletme söz konusuysa burada gece yoklama yapılması mümkündür⁹⁴. Yoklamanın zamanına ilişkin düzenlemeyle yoklamanın etkinliğinin artırılması hedeflenmiştir⁹⁵. Yoklama zamanının önceden bildirilmesi halinde, *mükellefin veya mükellefiyetle ilgili olayların ve konuların* mevcut haliyle tespiti ve gerçeğin araştırılması amaçlarının gerçekleşmesi tehlikeye düşer⁹⁶. Her an yoklama yapılabileceğini bilen mükellef bu bilinç sayesinde vergi kanunları uyarınca işlemlerini yapmaya gayret gösterecektir⁹⁷. Düzenleme vergi dairesine istediği sıklıkta yoklama yapabilme yetkisi vermekle birlikte bu yetkinin keyfi bir şekilde kullanılabilmesi anlamına gelmemektedir⁹⁸. Yoklama ile yapı-

⁹⁰ ÇAVUŞ, s. 120.

⁹¹ SÖYLER, s. 66-67.

⁹² YENİÇERİ, s. 50.

⁹³ YENİÇERİ, s. 51.

⁹⁴ ARSLAN, s. 270; KARAKOÇ, s. 241; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 236; KIZILOL/TAŞ, s. 101.

⁹⁵ FURTUN, s. 305.

⁹⁶ KOCAHANOĞLU, s. 7.

⁹⁷ AKDOĞAN, s. 120.

⁹⁸ GÜNDEŞLİ, s. 55.

lan tespitler işlemin yapıldığı zaman dilimine ilişkin olup yapılan tespitler işlem öncesi duruma ilişkin delil olarak kullanılmamalıdır⁹⁹.

Kanuna göre yoklamanın her zaman yapılması mümkün olmakla birlikte bu yetkinin kötüye kullanılmaması gerekir. Örneğin gece faaliyet göstermeyen bir iş yerine gece yoklama yapılmaması gerekir¹⁰⁰. Yoklama İYUK m. 2/1-a gereği bir sebebe dayanılarak yapılmalıdır. Bu sebep tarih dosyasına bakan memurun bildirimine¹⁰¹ ya da başka bir duruma dayanabilir. Hangi sebebe dayanılarak yapılırsa yapılsın yoklamanın yapılma sıklığı önem arz eder. Amacını aşacak sıklıkla tekrar eden yoklamalar işlemi hukuka aykırı hale getirebilir. Bu şekilde yapılan yoklama mükellefin kanun dışı faaliyetler gerçekleştirdiği izlenimi uyandırarak mükellefin maddi veya manevi zararının doğmasına sebep olabilir. Yine bu şekilde yoklama yapan memurun da görevi kötüye kullandığından bahisle cezai sorumluluğu yoluna gidilebilir. Fakat işlem sıklıkla uygulanmakla birlikte hukuka aykırı olarak nitelendirilemiyorsa devletin zarar tazmin sorumluluğu bulunmamaktadır.

Kanuna aykırı olarak yoklama yapılacağıının mükellefe önceden bildirilmesi durumunda, bu bildirim yapan memurun sorumluluğu yoluna gidilmesi gerekir. Şöyle ki, bildirim yapılması yoklama işleminin amacına ulaşılması ihtimalini ortadan kaldıracığı gibi kamu kaynaklarının boşuna harcanması sonucunun yanı sıra muhtemel hukuka aykırılığın devam ettirilmesine de sebep olacaktır.

E. Yoklama Fişi

Yoklama işleminin sonuçları tutanak mahiyetinde olan "*yoklama fişine*" yazılır (VUK m. 131/1). Yoklama fişi ile tespit yapıldığı için fiş tespit tutanağı niteliğindedir. Fakat bazı durumlarda ceza ihbarname-si yerine geçmesi de mümkündür (VUK m. 353/3)¹⁰².

⁹⁹ **SABAN**, s. 186; Danıştay 9. Daire, E. 2011/9377, K. 2015/450, T. 17.2.2015. (Lexpera)

¹⁰⁰ **SÖYLER**, s. 67.

¹⁰¹ **SÖYLER**, s. 64.

¹⁰² **KIZILOT/TAŞ**, s. 101.

Yoklama fişi ile tespit edilen bilgiler vergi dairesi tarafından mükellef hakkında yapılan tarh ya da ceza işlemlerine esas alınmaktadır¹⁰³. Yoklama fişinde mükellef ya da vergi sorumlusuna ilişkin bilgilere yer verilmesi gerekir¹⁰⁴. Yoklama fişi kanunda ön görülen usule aykırı olarak tanzim edilirse bu fişe dayanarak mükellef ya da vergi sorumlusu aleyhine işlem yapılamaz¹⁰⁵.

Yoklama fişi iki nüsha olarak düzenlenir. Yoklama tarihi bu fişe yazılır. Yoklama yapılan yerde bulunuyorsa nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkili olan bir kişinin imzası alınır. Bu fişlere varsa mükellefin itirazlarının da yazılıp imza atılması gerekir¹⁰⁶. Aksi halde fiş hukuki olarak bir sonuç doğurmaz¹⁰⁷. Bu kişiler yoklamaya iştirak etmemişse veya yoklamaya iştirak etmekle birlikte imzadan çekinirlerse bu durum da fişe yazılarak fiş; *polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine* imzalatılır (VUK m. 131/2). Konuya ilişkin yapılan bir yargılamada, yoklama işlemi esnasında yükümlü ya da yetkilisinin iş yerinde bulunmaması nedeniyle VUK m. 131/2’de sayılan kişilerden birine fişin imzalatılması gerekirken, bu yapılmayarak fişin sadece davalı idareyi temsil eden zabıta memuruna imzalatılması nedeniyle yapılan işlemin hukuka aykırı olduğuna karar verilmiştir¹⁰⁸. İmzadan imtina durumunda yoklama memurunun VUK m. 131/2 uyarınca hareket etmesi gerekirken, imzadan imtina notunu düştükten sonra tebliğ işlemini tamamlaması görevi kötüye kullanma suçunu oluşturabilir¹⁰⁹. İmzadan imtina sebebinin yazılmamış olması yoklama fişine dayanılarak yapılan usulsüzlük cezasını hukuka aykırı hale ge-

¹⁰³ ÖNER, s. 100; SÖYLER, s. 23.

¹⁰⁴ SÖYLER, s. 68.

¹⁰⁵ KARAKOÇ, s. 242; YENİÇERİ, s. 91

¹⁰⁶ ÇAĞLAR, Kemal, Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, Adalet Yayınevi, 5. Baskı, Ankara, 2020, s. 232; KOCAHANOĞLU, s. 8.

¹⁰⁷ KOCAHANOĞLU, s. 8.

¹⁰⁸ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 5. VDD, E. 2017/1214, K. 2017/3528, T. 29.9.2017. (Lexpera)

¹⁰⁹ Yargıtay 5. Ceza Dairesi, E. 2014/2273, K. 2016/3712, T. 11.4.2016. (Legal)

tirmez¹¹⁰. İmzadan imtina halinde maddede sayılan kişilerden birinin imzası yeterlidir¹¹¹.

Mükellefin yetkilisi kavramından mükellef ile arasında hukuki, mali veya ticari bir bağ bulunan kişilerin anlaşılması gerekir. Buna göre; *işçi, çırak, katip, eş, vekil veya mümessil işletmede sürekli çalışan muhasebeci ve muhasebeci yardımcısı* mükellefin yetkilisi olarak kabul edilir¹¹². Danıştay bir kararında, yükümlü ya da yükümlünün yetkilisinin bulunmadığı durumlarda fişin, VUK m. 131/2'de sayılan kişilerce imzalanması gerektiğini belirterek şirket ortağının oğlu tarafından imzalanan fişle yapılan tespitin yükümlüyü bağlamayacağını ifade etmiştir¹¹³. İmza atacak kişinin nezdinde yoklama yapılan kişi adına hareket etme, karar alma yetkisi bulunmalıdır. Aksi halde sadece nezdinde yoklama yapılan kişinin çalışanı olmak yapılan işlemin VUK m. 131'e uygun olması için yeterli değildir¹¹⁴. Yoklama fişinde sadece yoklamayı yapan memurun imzası var ise bu işleme dayanarak tarhiyat yapılamaz¹¹⁵. Kanunda yoklama fişinin iki nüsha olarak düzenleneceği belirtilmekle birlikte gerek görülmesi halinde ikiden fazla nüsha olarak da düzenlenebilir¹¹⁶. Yoklama fişine tarihin yazılmamış olması bu tutanağa istinaden yapılan işlemleri hukuka aykırı hale getirebilir¹¹⁷. Mükellef ya da temsilcisi yoklama devam ederken yoklama yapılan yerden ayrılır ve bir daha dönmezse bu durum imzadan imtina olarak kabul edilmelidir. Yoklama fişine bu ayrıntı da yazılarak fişin m. 131/2'de sayılan kişilerden biri tarafından imzalanması gerekir. İmzadan çekinme halinde imzadan çekinen kişinin kimliğinin

¹¹⁰ Danıştay VDDK., E. 2000/172, K. 2000/353, T. 27.10.2000 (Lexpera); Danıştay 11. Daire, E. 1997/3205, K. 1999/701, T. 17.2.1999. (Lexpera)

¹¹¹ **ÖZBALCI**, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012, s. 434.

¹¹² **TURGAY**, s. 261; Naklen, **SÖYLER**, s. 70; **GÜNDEŞLİ**, s. 54; **SÖYLER**, s. 70; **ÖZBALCI**, s. 434.

¹¹³ Danıştay VDDK., E. 1997/236, K. 1998/226, T. 25.9.1998. (Lexpera)

¹¹⁴ Danıştay 4. Daire, E. 2001/655, K. 2001/1831, T. 3.5.2001. (Lexpera)

¹¹⁵ **ÖZBALCI**, s. 434; Danıştay VDDK., E. 1999/247, K. 2000/31, T. 28.01.2000 (Lexpera); Danıştay 9. Daire, E. 2015/3269, K. 2016/648, T. 22.02.2016. (Lexpera)

¹¹⁶ **SÖYLER**, s. 69.

¹¹⁷ **SÖYLER**, s. 70.

açıkça yazılması gerekir. Fişin muhtara imzalatılması durumunda muhtarın yoklama yapılan yerde hazır bulunduğu dair açıklamanın da fişe yazılması gerekir. Aksi halde bu fiş VUK m. 131'e uygun bir fiş niteliğinde olmaz¹¹⁸.

Danıştay kararına konu bir olayda, yapılan yoklama işlemi sonrasında davacının pansiyon işlettiğinden bahisle davacı adına mükellefiyet tesis edilmiştir. İşleme dayanak olan yoklama fişinde bahsi geçen gayrimenkulde kalan kişilerin imzasının bulunduğu yine mükellefiyet tesisinde esas alınan, polis tarafından tutulan tutanakta da davacının kardeşinin beyanlarının bulunduğu görülmüştür. Bununla birlikte yoklama fişiyle davacının nezdinde bir araştırma ve tespit yapılmadan mükellefiyet tesisi işlemi Danıştay tarafından hukuka aykırı bulunmuştur¹¹⁹.

Yargı kararına konu olan başka bir olayda, vergi dairesi elemanlarınca davacının kiraya verdiği konutlarda kalan kişiler nezdinde kira bedelleri ve kiranın ne şekilde ödendiği hususlarına ilişkin yoklama işlemi yapılarak özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Davacı yoklama fişlerinin konuya taraf olanlar nezdinde düzenlenmediğini ileri sürmüştür. Mahkeme bu iddiaya, fişlerin kiracılardan birinin oğlu diğerinse eşi nezdinde tutulduğu, bu kişilerin vergiyi doğuran olay ile tabi ve açık bir bağa sahip oldukları ayrıca kira bedeli ve kiranın ödenme şekline ilişkin somut bilgi vermeleri gerekçeleriyle itibar etmemiştir¹²⁰. Konuya ilişkin başka bir karardaysa, yoklama fişi ile davacı tarafından sunulan belgeler arasında bulunan çelişkilerin ortadan kaldırılmasına yönelik bir araştırma yapılmamış olması, böylelikle kira bedelinin ne kadar olduğu, kira başlangıç tarihinin ne zaman olduğu, kira bedeli tahsilinin ne şekilde yapıldığı hususlarının şüph-

¹¹⁸ Danıştay 4. Daire, E. 1998/4026, K. 1999/36, T. 14.1.1999. (Lexpera)

¹¹⁹ Danıştay 3. Daire, E. 2012/5063, K. 2015/3579, T. 25.5.2015. (Lexpera)

¹²⁰ İzmir Bölge İdare Mahkemesi, 1. VDD, E. 2016/1349, K. 2017/291, T. 16.2.2017. (Lexpera)

ye yer bırakmayacak şekilde ortaya konulamamış olması nedenleriyle kesilen özel usulsüzlük cezaları hukuka aykırı bulunmuştur¹²¹.

Yargı kararına konu başka bir olaydaysa, on müşteriye ödeme kaydedici cihaz fişi verilmediği tespit edilmiş ve bu duruma ilişkin yoklama memurları tarafından beşer dakika aralıkla üç adet tutanak tanzim edilmiştir. Mahkeme tutanakların aynı zaman dilimi içerisinde düzenlendiği ve olayda tek bir tespit bulunduğunu kabul etmiştir. Bu nedenle tespit sayısı esas alınarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi gerekirken düzenlenmeyen belge sayısı temel alınarak özel usulsüzlük cezası kesilmesi hukuka aykırı bulunmuştur¹²².

Yoklama fişinin bir nüshası *yoklaması yapılan şahıs veya yetkilisine* bırakılır. Bu kişiler işleme katılmamışsa fiş, yoklaması yapılan kişinin bilinen adresine yedi gün içerisinde postayla gönderilir (VUK m. 132/1). Bilinen adres kavramdan neyin anlaşılması gerektiği VUK m. 101¹²³'de düzenlenmiştir. Bu adreslere ek olarak usulüne uygun olarak yapılan yoklama işlemi sonrasında düzenlenen yoklama fişinde bildirilen iş yeri adresleri, VUK m. 131'de belirtilen kişilerden birinin imzasının fişte bulunması koşuluyla bilinen adres olarak kabul edilebilir¹²⁴. Adresin yanlış olması ya da tebliğ işleminin yapılamaması halinde ilan tebligat yapılır (VUK m. 103)¹²⁵. VUK m. 107/A uyarınca elektronik ortamda tebliğ yoluyla da fişin tebliğ edilmesi mümkündür. Anayasa Mahkemesi bir kararında, bilinen adresler dışındaki bir adrese posta yoluyla tebligat yapılmaya çalışılması ve tebliğ işleminin

¹²¹ Konya Bölge İdare Mahkemesi, 1. VDD, E. 2018/326, K. 2019/98, T. 11.1.2019 (Lexpera)

¹²² İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 2. VDD, E. 2016/461, K. 2017/1446, T. 30.3.2017. (Lexpera)

¹²³ VUK m. 101 "*Bu Kanuna göre bilinen adresler şunlardır:*

- 1. Mükellef tarafından işe başlamada veya adres değişikliğinde bildirilen işyeri adresleri,*
- 2. Yoklama fişinde veya ilgilinin imzası bulunmak şartıyla yetkili memurlar tarafından bir tutanakla tespit edilen işyeri adresleri,*
- 3. 25/4/2006 tarihli ve 5490 sayılı Nüfus Hizmetleri Kanununa göre oluşturulan adres kayıt sisteminde bulunan yerleşim yeri adresi."*

¹²⁴ **AYYILDIRIM**, Kadir, Türk Vergi Hukukunda Tebligat, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019, s. 188-189.

¹²⁵ Danıştay 4. Daire, E. 2001/4412, K. 2002/1623, T. 11.4.2002. (Lexpera)

gerçekleşmemesi nedeniyle ilanen tebliğ yapıldığı olayda mahkemeye erişim hakkının ihlal edildiğine karar vermiştir¹²⁶. Yoklama işlemin başında bulunmakla birlikte işlem devam ederken yoklama yapılan yerden ayrılanlara da fişin posta yoluyla gönderilmesi gerekir. Yoklama vergi karnesi¹²⁷ alan hakkında yapılmış ise yapılan işlem vergi karnesine kayıt edilir (VUK m. 132/2). Yoklama fişinin diğer nüshası ise vergi dairesinde mükellef ile ilgili dosyaya konulur¹²⁸ (VUK m. 132/3).

Vergi dairesinin kanunda öngörülen yedi günlük süreyi geçirmesi durumunda ne yapılması gerektiği hususunun ayrıca irdelenmesi gerekir. Buradaki yedi günlük süreye uyulmaması durumunda bir müeyyide öngörülmemiş olunması nedeniyle süre, düzenleyici süre niteliğindedir¹²⁹. Bu nedenle vergi dairesinin yoklama fişini yedi günlük süre geçtikten sonra posta ile göndermesi, işlemin geçersizliği sonucunu doğurmamalıdır. Fişin geç gönderilmesinin esas etkileyen bir durum olmaması nedeniyle işlemi hukuka aykırı hale getirmeyeceğinin kabulü hukuka ve kanuna daha uygundur. Bu şekilde yedi gün geçtikten sonra postaya verilen fişe dayanılarak tarhiyat işlemi yapılabilir¹³⁰. Fakat fişin zamanaşımı süresi içerisinde gönderilmesi gerekir. Geç postaya verilme nedeniyle şartları oluşmuşsa memurun sorumluluğu yoluna gidilebilir¹³¹. Konuya ilişkin Danıştay kararına konu bir olayda ilk derece mahkemesinin, "*davacının bulunamaması nedeniyle mahalle muhtarı nezdinde düzenlenen 25.10.1996 tarihli yoklama tutanağı ile davacının dilekçe tarihine kadar faaliyette bulunduğu tespit edildiğinden söz edilerek tarhiyat yapıldığı, ancak davacının bilinen adresleri araştırılmadan tutanağın muhtar nezdinde düzenlendiği, konuyla ilgili kanun hükmü uyarınca yoklama fişinin 7 gün içinde posta ile gönderilmesi yoluna başvurulmadığı ve bu durumda usulüne uygun düzenlenip, tebliğ edilmeyen yoklama tutanağına dayanılarak yapılan*

¹²⁶ Anayasa Mahkemesi, 2. Bölüm, Başvuru No: 2013/5949, T. 12.3.2015. (Lexpera)

¹²⁷ VUK m. 247'de vergi karnesi alma mecburiyetinde olanlar düzenlenmiştir.

¹²⁸ **KOCAHANOĞLU**, s. 8.

¹²⁹ **KARAKOÇ**, s. 260.

¹³⁰ Aksî Görüş; **YENİÇERİ**, s. 94; **ÇAVUŞ**, s. 141.

¹³¹ **KARAKOÇ**, s. 260.

tarhiyatta isabet görülmediği gerekçesiyle vergi ve cezanın kaldırılmasına karar vermiştir" şeklindeki kararı Danıştay tarafından hukuka uygun bulunmuştur¹³². Karar metninden fişin yedi gün geçtikten sonra gönderilmesi nedeniyle mi yoksa tebligat işleminin hiç yapılmamış olması nedeniyle mi hukuka aykırı bulunduğu açık değildir. Danıştay VUK hükümleri uyarınca karar vermekle yükümlüdür. Fişin hiç tebliğ edilmemesi durumunda karar hukuka uygundur. Fakat maddede geçen yedi günlük sürenin düzenleyici süre olarak kabul edilmesi nedeniyle, fişin bu süre geçtikten sonra postaya verilmesi işlemin hukuka aykırılığı sonucunu doğurmayacaktır.

Yoklama fişinde var olan fiili durum yansıtılmalıdır. Yoklamayı yapan memurun fişi var olan durumu olduğundan farklı gösterecek şekilde tanzim etmemesi gerekir¹³³. Yoklama fişlerinin içeriğinin doğru olduğuna ilişkin bir karine bulunmaktadır. Yoklama fişinin aksinin kanıtlanması mümkündür¹³⁴. Yoklama fişi ve cetveli tek başına iptal davasına konu edilemez. Ancak bu fişe istinaden yapılan nihai işleme ilişkin iptal davası açılabilir¹³⁵. Fişin açılacak bir iptal davasında delil olarak kullanılması mümkündür¹³⁶.

Yoklama esnasında üçüncü bir kişi hakkında bilgi tespiti yapılmışsa bu durumun da tutanağa geçirilmesi gerekir. Fakat bu şekilde elde edilen bilgi ile üçüncü kişiye ilişkin bir işlem yapılmaması gerekir. Kural fişin nezdinde yoklama yapılan ya da temsilcisi tarafından imzalanmasıdır. Bu fiş nedeniyle nezdinde yoklama yapılmayan üçüncü kişi aleyhine işlem yapılmaması gerekir. Üçüncü kişi hakkında işlem yapılmasının gerekli görülmesi halinde bu kişi hakkında yeni bir yoklama yapılarak, yoklama fişi düzenlenmeli ve gerekli işlemler kendisi hakkında tutulan fişe istinaden yapılmalıdır. Aksi halde kişinin nezdinde yapılmayan bir yoklamaya istinaden kişi hakkında işlem tesis edilmesi hukuka aykırıdır.

¹³² Danıştay 4. Daire, E. 1998/842, K. 1999/529, T. 17.2.1999. (Lexpera)

¹³³ **SÖYLER**, s. 69.

¹³⁴ **YENİÇERİ**, s. 91.

¹³⁵ **YENİÇERİ**, s. 91; **ÇAVUŞ**, s. 139.

¹³⁶ **ÇAVUŞ**, s. 139-140.

F. Elektronik Yoklama

Elektronik yoklama (E-yoklama) işlemi, yoklama yapmaya yetkili olan kişiler tarafından icra edilen bir işlem olup işlem sonunda mobil cihazlarla E-yoklama fişi tanzim edilmektedir¹³⁷. E-yoklama fişinin içeriği, ön izleme yaptırılmak suretiyle nezdinde yoklama yapılan ya da yetkili kişiye gösterilir. İçeriğe ilişkin bir ihtilafın bulunmaması halinde nezdinde yoklama yapılan ya da yetkilisi tarafından elektronik imza ile imzalanır. Bu kişilerin elektronik imzalarının bulunmaması halinde *yoklamaya ilişkin özet bilgilerle benzersiz kodun üzerine yazıldığı e-yoklama imza formu*, yoklamayı yapanlar ve nezdinde yoklama yapılan ya da yetkilisi tarafından ıslak imza ile imzalanır. E-yoklama fişinin nezdinde yoklama yapılan ya da temsilcisi tarafından imzalanmasının ardından bu fiş, yoklama yapmaya yetkili olanlar tarafından onaylanır. Onay aşamasının ardından imzalama süreci bitmiş olur¹³⁸.

E-yoklama fişi nezdinde yoklama yapılan ya da yetkilisinin yokluğunda oluşturulursa ya da bu kişiler imzadan imtina ederse bu durum e-imza kayıt formuna işlenir. Fiş yoklama yapan tarafından onaylanır. Bu aşamada başka bir işlem yapılmaz. E-yoklama imza formunun bir örneği de ilgili kişiye bırakılır¹³⁹.

VUK m. 132/A'da düzenlenen E-yoklama fişi, VUK m. 131'de düzenlenen yoklama fişi ile aynı mahiyettedir (VUK m. 132/A/1). VUK, E-yoklamaya ilişkin şekil ve esaslar hakkında düzenleme yapma yetkisini Maliye Bakanlığı'na vermiştir (VUK m. 132/A/2). Buna ilişkin olarak 453 Sıra No'lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği¹⁴⁰ çıkarılmıştır. Tebliğde E-yoklama sonunda nezdinde yoklama yapılan ya da temsilcisi bulunmaz ya da imzadan imtina ederlerse başka bir işleme gerek kalmadan tek taraflı olarak onay yapılacağı belirtilmiştir. Görüldüğü gibi tebliğde VUK m. 131/2'de sayılan kişilerce fişin imzalanması

¹³⁷ ARSLAN, s. 271.

¹³⁸ ARSLAN, s. 271-272; Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 453. (Lexpera)

¹³⁹ ARSLAN, s. 272; Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 453. (Lexpera)

¹⁴⁰ Resmi Gazete, T. 20.6.2015, Sayı: 29392. (Lexpera)

aranmamıştır. E-yoklama, yoklama işleminin çağın gerisinde kalmasını önleyen bir uygulama olup esasında yoklama fişinin elektronik ortamda düzenlenmesinden ibarettir. Yani VUK m. 131'de düzenlenen yoklama fişi ile VUK m. 132/A'da düzenlenen E-yoklama fişi esas açısından farklılıklar içermemektedir. Bu nedenle normlar hiyerarşisi gereği açık kanun hükmünün uygulanarak şartlar oluşmuşsa VUK m. 132/2'de sayılan kişilerin E-yoklama fişini imzalamaları daha yerinde olacaktır.

E-yoklama işlemi teknik sebeplerle ya da yapılacak işin niteliğinden kaynaklanan sebeplerle yapılamazsa yoklama fişi fiziki olarak üç nüsha olarak düzenlenir. Bunlar nezdinde yoklama yapılan ya da yetkilisine imzalatılır. Bu kişiler yoksa ya da imzadan imtina ederlerse fişe buna ilişkin açıklama yazılır. Tanzim edilen örneklerden birincisi nezdinde yoklama yapılan ya da yetkilisine bırakılır. Bu kişilerin işleme katılmaması halinde bahsi geçen fiş yedi gün içerisinde postayla gönderilir¹⁴¹.

Yargı kararına konu bir olayda, E- yoklama fişi ile seksen iki farklı müşteriye belge düzenlenmediği tespit edilerek özel usulsüzlük cezası kesilmiştir. Yapılan işleme ilişkin açılan davada mahkeme, E- yoklama fişinde bu müşterilerin kimlik bilgileri ve ne kadarlık belge düzenlenmesi gerektiği gibi somut tespitlerin bulunmadığı gerekçesiyle yapılan işlemi hukuka aykırı bulmuştur¹⁴².

G. Yoklamanın Kapsamı

Yoklama işlemini icra edenlerin yetkileri VUK m. 127'de sayılmıştır. Madde kapsamında düzenlenen hususlardan bir kısmı delil tespiti, bir kısmı ise tedbir niteliğine sahiptir¹⁴³. Maddede sayılanlar dışında kalan *işe başlama, işi bırakma, iş ve adres değişikliği, işin tasfiye edilmesi, işin nakli, ölüm ve bazı muafiyetlerin tespiti gibi; mükellef ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıt ve mevzuları araştırmaya yönelik*

¹⁴¹ ARSLAN, s. 272; Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 453. (Lexpera)

¹⁴² İzmir Bölge İdare Mahkemesi, 3. VDD, E. 2020/1290, K. 2020/1567, T. 19.11.2020. (Lexpera)

¹⁴³ KIZILOL/TAŞ, s. 100.

denetim faaliyetleri yoklamanın genel konularını oluştururken VUK m. 127'de sayılanlar ise yoklamanın özel konularını oluşturmaktadır¹⁴⁴.

Yoklama VUK'da diğer denetim araçlarından önce düzenlenmiştir. Bu durum vergi dairesinin mükellefin yükümlülüklerine ilişkin ilk bilgileri yoklama vasıtasıyla elde etmesi sebebiyle olabilir. Buna göre mükellef tarafından verilen işe başlama dilekçesi üzerine vergi dairesi tarafından aynı gün veya ilk işgünü içinde mükellefin iş yerinde bir yoklama yapılır. Böylelikle mükellefin işe başladığına ilişkin tespiti yapılmış olur¹⁴⁵. İşin özü gereği yapılan bu tespit genellikle mükellefe yönelik ilk tespit niteliğindedir. Mükellef ve iş yerine ilişkin yapılan bu tespitler yoklama fişi ile kayıt altına alınmaktadır. Böylelikle iş yerinin işe başlama şartları da kayıt altına alınmış olmaktadır¹⁴⁶.

Yoklama vasıtasıyla vergi dairesine bildirim yapmadan faaliyette bulunanlar¹⁴⁷ ile bayram gibi özel günlerde gerçekleşen gerçek hasılatın tespiti yapılabilmektedir¹⁴⁸. Kayıt dışı istihdamın kayıt altına alınmasına yoklama ile yapılan tespitlerin katkısı vardır¹⁴⁹. Yoklama esnasında bir suçun varlığına yönelik şüphe doğuracak delille karşılaşılması durumunda ne yapılması gerektiği kanunda açıkça düzenlenmemiştir. Kanaatimce bu durumda olaya Ceza Muhakemesi Kanunu¹⁵⁰ (CMK) m. 138/1 kıyasen uygulanarak delilin koruma altına alınması ve durumun savcılığa derhal bildirilmesi gerekir.

VUK m. 7¹⁵¹'de sayılan kişiler vergi kanunlarının uygulanmasına yardımla mükellef kılınmıştır. VUK m. 127/3'deyse yoklama yapan memurların güvenliklerinin Cumhurbaşkanı tarafından belirlenen

¹⁴⁴ ÇAVUŞ, s. 121.

¹⁴⁵ KARABOYACI, s. 218-219.

¹⁴⁶ KARABOYACI, s. 219.

¹⁴⁷ KARABOYACI, s. 220.

¹⁴⁸ KARABOYACI, s. 221.

¹⁴⁹ KARABOYACI, s. 221.

¹⁵⁰ Resmi Gazete, T. 17.12.2004, Sayı: 25673. (Lexpera)

¹⁵¹ VUK m. 7 "Bilümm 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."

esaslara göre sağlanacağı ifade edilmiştir. Polis Vazife ve Selahiyet Kanunu¹⁵² (PVSK) m. 1’de polisin görevi; *asayışı, amme, şahıs, tasarruf emniyetini ve mesken masuniyetini* korumak olarak ifade edilmiştir. VUK m. 7 ve PVSK m. 1 birlikte değerlendirildiğinde yoklamanın icrasının kolaylaştırılması amacı var ise VUK m.7’de sayılanların yoklamayı icra edenlere yardımla mükellef olduğu, bu kişilerin güvenliğinin tehlikede olması durumunda ise kolluk güçlerinin yardımla mükellef olduğu neticesi ortaya çıkmaktadır. Yoklamanın icrasının kolaylaştırılması ya da yoklama memurlarının güvenliğinin sağlanması hususlarında izlenecek yol kanunlarla belirlenmişken konuya ilişkin olarak VUK m. 127/3’de Cumhurbaşkanı tarafından yapılacak bir düzenlemeye atıf yapılması konunun muğlak bir hal almasına sebep olmuştur.

Yoklama yapmakla görevli memura direnmek, cebir ya da tehdit yoluna gidilmesi TCK m. 265’de düzenlenen “Görevi yaptırmamak için direnme” suçunu oluşturabilir¹⁵³. Yoklama memuru kimliğini açıklamadan yoklama yapmaya çalışır ve mükellef tarafından yoklama yapması engellenirse TCK m. 265’de düzenlenen suç oluşmayacaktır. Suçun oluşması için öncelikle memurun kendisini tanıtmaması gerekir. Memurun kimliğini bildirmesi yapılan yoklamanın hukuka uygun olmasına hizmet edeceği gibi mükellefin muhatabının kimliğine ilişkin bilgisizliğinin de ortadan kalkmasını sağlayacaktır. Mükellefin yoklama memuruna cebir ve tehdit kullanmadan pasif bir direnç göstermesi bu suçu oluşturmaz¹⁵⁴. Eylemin TCK m. 265 kapsamına girmesi için maddede sayılan fiillerin mükellef tarafından icra edilmesi gerekmez¹⁵⁵.

Kişiler vergiyi doğuran olaya ve vergilendirme işlemine ilişkin sorulara Anayasa m. 38/5 uyarınca susma hakkını kullanarak cevap vermeyebilir. Kişilerin kimliği hakkındaki sorulara cevap vermemesi

¹⁵² Resmi Gazete, T. 14.7.1934, Sayı: 2751. (Lexpera)

¹⁵³ **YENİÇERİ**, s. 48; **ÇAĞLAR**, s. 229; Ayrıntılı bilgi için bakınız: **İNELLİ**, Ender, “Yoklama Yaptırmamak için Direnmek TCK’ya Göre Suçtur”, *Yaklaşım Dergisi*, Yıl: 18, S. 216, 2010, s. 143-148.

¹⁵⁴ **ARTUK**, M. Emin/**GÖKCEN**, Ahmet/**YENİDÜNYA**, A. Caner, *Ceza Hukuku Özel Hükümler*, Adalet Yayınevi, 15. Baskı, Ankara, 2015, s. 1142.

¹⁵⁵ **ARTUK/GÖKCEN/YENİDÜNYA**, *Özel Hükümler*, s. 1143-1144.

Kabahatler Kanunu m. 40'da düzenlenen "Kimliği bildirmeme" kabahatini oluşturabilir. Kimlik ve adres bilgilerine ilişkin yalan beyanda bulunmalarıysa TCK m. 206'da düzenlenen "Resmi belgenin düzenlenmesinde yalan beyan" suçunu oluşturabilir¹⁵⁶.

VUK m. 127'ye göre yoklama işlemini icra edenler aşağıda belirtilen yetkilere sahiptirler.

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

Yoklama yapmaya yetkili olan kişi belgelerden ya da mevcut iş akışından yararlanarak hasılat belirlemesi yapabilir. Böylelikle hasılatla ilişkin gerçek durumun kayıt altına alınması sağlanmaktadır¹⁵⁷. Yıl içerisinde farklı zamanlarda yapılan günlük hasılat tespitleri mükellefin yıllık gayrisafi hasılatının belirlenmesinde yol gösterici niteliğe sahiptir. Mükellef tarafından yapılan bildirim ile yoklamalar neticesinde tespit edilen miktar arasında dikkat çekici bir fark olursa mükelleften bu farklılığın sebebini açıklaması istenmelidir. Mükellef gelirindeki düşüklüğü açıklayamazsa yoklama neticesinde elde edilen veriler üzerinden takdir komisyonu kararı veya vergi inceleme raporuna istinaden cezalı tarhiyat yoluna gidilir¹⁵⁸.

b) 3100 Sayılı 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,

Maddede geçen ödeme kaydedici cihaz ifadesinden; *gerekli şartları taşıyan elektronik yazar kasalar, yazar elektronik teraziler, yazar elektronik terminaller* kast edilmektedir¹⁵⁹. Bu cihazlar yapılan yoklamada kontrol edilerek mükellefin vergi kanunlarında getirilen esaslara uyup uymadıklarının tespiti yapılmaktadır. Bu yetki belge düzeninin yerleşmesinin sağlanması ve etkin bir şekilde uygulanması açısından

¹⁵⁶ SOYLU GÖKSOY, s. 39.

¹⁵⁷ AKDOĞAN, s. 117-118.

¹⁵⁸ SÖYLER, s. 41.

¹⁵⁹ KAHRAMAN, s. 37.

dan önem arz etmektedir¹⁶⁰. Günlük hasılat yazar kasalardan alınan rapor vasıtasıyla tespit edilebilir¹⁶¹. Hasılat tespiti sonrasında vergi tarhiyatı yapılabilmesi için bu tespitin değişik zamanlarda tekrar edilmesi gerekir. Tek bir hasılat tespitine dayanılarak vergi tarhiyatının yapılmaması gerekir¹⁶².

Yoklamada ödeme kaydedici cihazların 3100 sayılı Kanun¹⁶³ hükümlerine ve vergi idaresinin belirlediği şekle uygun kullanılıp kullanılmadığı, satış fişlerinin içeriğinin doğru olup olmadığı ya da cihazın arızalanması durumunda takip edilmesi gereken usullere uyulup uyulmadığı da denetlenmektedir¹⁶⁴.

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 bulunmadığını, 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,

Madde ile verilen yetki, vergi kanunlarının uygulanmasının sağlanmasına ve kayıt dışı işlemlerin önüne geçilmesine hizmet eden önemli bir yetkidir¹⁶⁵. Yoklamada günlük kayıt yapılan defterlerin iş yerinde bulunup bulunmadığı, bu defterlerin noter tasdikli olup olmadığı, kayıtların günlük olarak defterlere işlenip işlenmediği, defterlerde VUK'da belirtilen esaslara uyulup uyulmadığı kontrol edilir¹⁶⁶.

Mükellefiyetle ilgili gerçek durum, tutulması gerekli defter ve vesikalardan ziyade ayrıca tutulan özel defter ve belgeler aracılığıyla

¹⁶⁰ AKDOĞAN, s. 118.

¹⁶¹ SÖYLER, s. 42-43.

¹⁶² KAHRAMAN, s. 44.

¹⁶³ Resmi Gazete, T. 15.12.1984, Sayı: 18606. (Lexpera)

¹⁶⁴ YENİÇERİ, s. 78.

¹⁶⁵ AKDOĞAN, s. 118.

¹⁶⁶ SÖYLER, s. 44; YENİÇERİ, s. 41.

tespit edilmektedir. Yoklama esnasında bulunan çift defter, veresiye defteri ya da sipariş fişleri gibi vergiyi doğran olaya işaret eden dokümanlar alınarak bunlara istinaden bir tutanak tutulur. Elde edilen dokümanlar vergi incelemesi yapılmasını gerektirecek nitelikteyse mükellef nezdinde inceleme yapılabilir. Vergi incelemesi yapılmasını gerektirmeyecek nitelikteyse re'sen takdir işlemine başvurmada ya da tarh işlemi delil olarak kullanılır¹⁶⁷. Yoklama tutanağındaki bilgilerin re'sen vergi tarhı işlemi için yeterli olmaması durumunda vergi incelemesi yoluna gidilmelidir. Bu yola başvurmadan eksik bilgilere istinaden tarh işlemi yapılması hukuka aykırıdır¹⁶⁸.

Yapılan yoklama neticesinde levha asma veya bulundurma zorunluluğı olan mükellefin buna uymadığının tespit edilmesi halinde VUK m. 353/4 uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilir.

Mükelleflerin usulüne uygun belge düzenlemeleri devletin mükelleflerin işlemlerini takip etmesini kolaylaştırır. Bu da vergi kaybı ya da kaçağı olmadan zamanında ve adil vergilendirme yapılmasını sağlar¹⁶⁹. Vergi kaçırmak isteyen mükellefler çoğunlukla VUK uyarınca düzenlenmesi gereken belgeleri düzenlememektedir. Belgesiz olan iş akışının sonradan belgelendirilmesi oldukça güçtür. Yoklama belgesiz olan bu iş akışının belgelenmesine hizmet etmekte böylelikle, vergi kaçırılmasının önüne bir nebze de olsa geçilmektedir¹⁷⁰.

VUK m. 127 uyarınca yoklama esnasında kanuni olmayan, vergi kaybına ilişkin emare niteliğindeki doküman ve delillerin alınabilmesi mümkündür. Bununla birlikte kanuni defterleri inceleme yetkisi yoklamayı icra edenlere tanınmamıştır¹⁷¹. Madde ile verilen yetkinin hukuka uygun bir şekilde kullanılabilmesi için emare kavramı ile neyin ifade edildiğinin bilinmesi gerekir. Emare; *belirti, iz, ipucu, bir eylemin yapılması olasılığını ortaya koyan ve fakat başlı başına bir delil nitelik ve kuvvetinde olmayan olgular* olarak tanımlanmaktadır. Başka delil-

¹⁶⁷ SÖYLER, s. 44-45.

¹⁶⁸ Danıştay 4. Daire, E. 1998/330, K. 1999/1179, T. 22.3.1999. (Lexpera)

¹⁶⁹ YENİÇERİ, s. 73.

¹⁷⁰ KAHRAMAN, s. 45-46.

¹⁷¹ SOMUNCU, s. 157.

lerle desteklenmeyen emareler hâkim tarafından değerlendirmeye tabi tutulmaz¹⁷². Emare, tek başına delil niteliği taşımayan vergi kaybına ilişkin işaret niteliğindeki defter, belge ya da belirtilerdir¹⁷³. Emare kavramı aramalı incelemeye ilişkin düzenlemede de kullanılmış olup bu işlem açısından CMK'da yer alan *makul şüphe*¹⁷⁴ kavramının aramalı inceleme işlemindeki özel hali¹⁷⁵ niteliğinde olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle emare kavramı yerine makul şüphe kavramının kullanılması ve makul şüphe kavramına ilişkin olarak da CMK'ya atıfta bulunulmasına ilişkin bir görüş bulunmaktadır¹⁷⁶. Yoklama işlemi açısından da emare kavramı makul şüphe kavramı ile aynı mahiyette anlaşılabilir.

Yoklama yapan kişiye sonrasında herhangi bir denetim mekanizması öngörülmeden böylesine geniş bir yetkinin verilmesi keyfi işlemlere yol açabilir¹⁷⁷. Vergi dairesinin maddede “almak” olarak ifade edilen eylemini CMK ve Anayasa'da düzenlenen elkoyma tedbiri olarak anlamak gerekir¹⁷⁸. Elkoyma, delil ya da müsadereye konu ola-

¹⁷² YILMAZ, s. 327-328.

¹⁷³ FURTUN, s. 307; ÜN, Raci, “Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları-I”, Yaklaşım Dergisi, S. 191, 2008, s. 70.

¹⁷⁴ AÖAY m. 6 “*Makul şüphe, hayatın akışına göre somut olaylar karşısında genellikle duyulan şüphedir.*

Makul şüphe, aramanın yapılacağı zaman, yer ve ilgili kişinin veya onunla birlikte olanların davranış tutum ve biçimleri, kolluk memurunun taşındığından şüphe ettiği eşyanın niteliği gibi sebepler göz önünde tutularak belirlenir.

Makul şüphede, ihbar veya şikâyeti destekleyen emarelerin var olması gerekir.

Belirtilen konularda şüphenin somut olgulara dayanması şarttır.

Arama sonunda belirli bir şeyin bulunacağını veya belirli bir kişinin yakalanacağını öngörmeyi gerektiren somut olgular mevcut bulunmalıdır.”

¹⁷⁵ TAŞDELEN, Aziz, “*Vergisel Arama*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 2, 2003, s. 173, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/754465>, Erişim: 9.1.2021.

¹⁷⁶ ÇAVUŞ, s. 274.

¹⁷⁷ SARICAOĞLU, Ercan, “*Vergi Usul Kanunu 127/1-c Hükmü ile Yoklama Esnasında Vergi İdaresine Tanınan “El Koyma” Yetkisine Dair Anayasaya Aykırılık Sorunu*”, Terazi Hukuk Dergisi, C. 6, S. 61, 2011, s. 62.

¹⁷⁸ TAŞDELEN, s. 177; KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 234; OKTAR, S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 12. Baskı, İstanbul, 2017, s. 219; ÇAVUŞ, s. 126; SOYLU GÖKSOY, s. 63.

bilecek eşya hakkında uygulanan, zilyedin tasarruf yetkisini ortadan kaldıran bir işlemdir¹⁷⁹.

Elkoyma Anayasa m. 20/2 ve CMK m. 127’de düzenlenmiştir. Kanun koyucunun CMK kapsamında düzenlenen tedbirlerin Anayasa’ya uygunluğu noktasında gösterdiği dikkat ve özeni VUK gibi diğer usul kanunlarında düzenlenen tedbirler açısından da göstermesi gerekir¹⁸⁰. VUK’daki düzenleme bu şekliyle Anayasa’ya aykırıdır. VUK m. 127’in Anayasa ve CMK hükümleri ışığında değiştirilerek; *yoqlama memuruna* ya da *defterdar, vergi dairesi başkanı veya vergi dairesi müdürüne*¹⁸¹ ancak gecikmesinde sakınca olan hallerde ve hâkim onayına sunulmak koşuluyla elkoyma yetkisinin verilmesi gerekir¹⁸². Yapılan elkoyma işlemine ilişkin olarak hâkime itiraz edilme usulünün de kanunda açıkça düzenlenmesi gerekir¹⁸³. İtiraz yolunun öngörülmesi işlemin ölçülülük ilkesine uygun olmasına da hizmet edecektir¹⁸⁴. Madde kapsamında icra edilen elkoyma işleminin CMK’da düzenlenen elkoyma işleminden farklılıklar taşıdığı ancak vergi ile ilgisi bulunmayan dokümanlar açısından bir itiraz hakkının tanınabileceği yönünde de görüş bulunmaktadır¹⁸⁵.

Anayasaya aykırı olan VUK m. 127/1-c hükmü uyarınca elkonulan eşyalar Anayasa m. 38/6 uyarınca delil olarak kabul edilemez ve yargılamadan kullanılamaz. Kişilerin bu şekilde elde edilen belgelere dayanılarak mahkumiyetine karar verilemez¹⁸⁶.

¹⁷⁹ CENTEL, Nur/ZAFER, Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayıncılık, 18. Baskı, İstanbul, 2020, s. 474.

¹⁸⁰ SARICAOĞLU, s. 62.

¹⁸¹ ÇAVUŞ, s. 137; UZUN ÇAM, Mine, “Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı Elkoyma Yetkisi”, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2017, C. 15 S. 4, s. 189-190, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/395095>, Erişim: 18.1.2021.

¹⁸² KANETİ, s. 99; Naklen, KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KASIKÇI, s. 235; SARICAOĞLU, s. 62.

¹⁸³ KANETİ, s. 99; Naklen, KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KASIKÇI, s. 235; SARICAOĞLU, s. 62.

¹⁸⁴ UZUN ÇAM, s. 195.

¹⁸⁵ SÖYLER, s. 82.

¹⁸⁶ SARICAOĞLU, s. 63.

Yoklama esnasında VUK m. 127/1-c kapsamında elkoyma işlemi icra eden kişi, Anayasa'da elkoyma işlemi hakkında öngörülen usule uymadığı için kişinin özel hayat alanının gizliliğini ihlal edebilir. Bu durumda eylemin özel hayat alanını koruyan bir suç oluşturup oluşturmadığı sorusu ile karşı karşıya kalırız. Burada TCK m. 24/1 uyarınca kanun hükmünün icrası söz konusu olup bu durum TCK'da bir hukuka uygunluk sebebi olarak düzenlenmiştir¹⁸⁷. Bu nedenle eylem tipik olsa bile kişiye ceza verilmemesi gerekir. Bununla birlikte yoklama yapan kişi yoklama işleminin kanuni sınırlarını ve amacını aşan bir araştırma içine girerek el koyma işlemi gerçekleştirirse yapılan işlem suç oluşturabilir. Elkonulmak istenen belgelerin kişisel veri niteliğinde bilgiler barındırması halinde işleme itiraz edilmesine rağmen elkoyma gerçekleştirilirse TCK m. 136'da düzenlenen suçun oluşacağı yönünde görüş bulunmaktadır¹⁸⁸. TCK m. 24/1'in bu durumda da uygulanması gerekir.

Kanuni defter ve belgeleri tutan mükellef bu dokümanların devlet yetkilileri tarafından incelenebileceği, gerekiyorsa bunlara elkonulabileceği bilinci ile bunları düzenlemektedir. Maddede, yoklamada elkonulabilecek dokümanlar arasında kanuni defter ve belgeler sayılmamış, kanuni olmayan defter, belge ve delillereyse elkonulabileceği ifade edilmiştir. Maddede elkonulabileceği ifade edilen dokümanlar özel hayat alanı kapsamında yer alması muhtemel olan dokümanlardır. Madde özel hayat alanının korunmasına ilişkin düzenlemelerle de çalışmaktadır.

VUK m. 127/c uyarınca gerçekleştirilen elkoyma işlemine konu defter, belge ve kayıtların akibetinin ne olacağı açıkça düzenlenmemiştir. Burada vergi incelemesi için öngörülen usul uyarınca hareket edilip belgelerin incelenmesinin tamamlanması kanunun içeriğine daha uygundur. Buna göre inceleme VUK m. 140/6'da belirtilen süre-

¹⁸⁷ **ARTUK**, M. Emin/**GÖKCEN**, Ahmet/**YENİDÜNYA**, A. Caner, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, 10. Baskı, Ankara, 2016, s. 385.

¹⁸⁸ **ÖMERCİOĞLU**, Abdullah, "Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar", Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 65, S. 4, 2016, s. 2299.

ler içerisinde tamamlanmalıdır. VUK m. 140/6'ya göre inceleme, tam inceleme ya da sınırlı inceleme olarak yapılabilir. Tam inceleme; *bir mükellefin, bir vergi türü itibariyle bir veya birden fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde incelenmesi* olarak, sınırlı inceleme ise, tam inceleme kapsamına girmeyen incelemeler olarak tanımlanmaktadır¹⁸⁹. Bu tanımlardan hareketle yoklamada tam inceleme boyutuna varacak derecede ayrıntılı bir araştırma yapılmadığı için bulunan dokümanların incelemesinin sınırlı inceleme için öngörülen süre olan altı ay içinde bitirilmelidir (VUK m. 140/6). Burada aramalı inceleme süresini düzenleyen m. 145 uyarınca hareket edilmemelidir. Çünkü incelemeye tabi dokümanlar arama neticesinde elde edilen dokümanlar değildir. Fakat inceleme süresinin VUK m. 145 uyarınca belirlenmesi yönünde de görüş bulunmaktadır¹⁹⁰.

Yoklama esnasında gizli, saklı olan şeylerin ortaya çıkarılması boyutuna varan bir araştırma yapılırsa bu işlem artık aramalı inceleme halini alır. Aramalı inceleme için aranan şartların olayda gerçekleşmemiş olması nedeniyle yapılan işlem hukuka aykırı olur¹⁹¹. Aramalı inceleme hâkim kararı doğrultusunda yapılan bir işlemdir (VUK m. 142/2). Arama mahiyetinde bir araştırma yapılmak isteniyorsa doğrudan aramalı inceleme kararı alınması gerekir.

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

Maddede düzenlenen bu yetki belgesiz olarak yük ve yolcu taşınmasının önüne geçilerek vergilendirme sürecinin gerçeğe uygun bir şekilde tamamlanmasına hizmet etmektedir¹⁹². Yoklama yapıla-

¹⁸⁹ KARABOYACI, s. 226.

¹⁹⁰ YENİÇERİ, s. 75.

¹⁹¹ ÇAĞLAR, s. 231.

¹⁹² AKDOĞAN, s. 118.

bilme zamanına ilişkin herhangi bir kısıtlama öngörülmediği için mal ve hizmet akışının yoğun olduğu her an madde kapsamında yoklama yapılması mümkündür¹⁹³. Hazine ve Maliye Bakanlığı görevlilerinin bu maddedeki yetkilerini kullanmak için yaptıkları ihtar uyarınca durmayan aracın sahibi adına özel usulsüzlük cezası kesilir¹⁹⁴. Bu maddenin Anayasa'ya aykırı olduğu iddiası üzerine yapılan incelemede; durmama nedeniyle sadece trafik cezasının uygulanması gerektiğine ilişkin ileri sürülen iddia, davaya konu edilen kuralla trafik kurallarına uyulmasının amaçlanmış olmaması nedeniyle kabul görmemiş, madde ile *vergi kayıp ve kaçığına yol açabilecek eylemleri önlemek, verginin zamanında ve eksiksiz ödenmesini sağlamak* amacının güdüldüğü belirtilerek yapılan itirazın reddine karar verilmiştir¹⁹⁵. Fakat karar eylem ile yaptırım uygulanacak kişi arasında farazi değil gerçek bir bağlantı aranması gerektiği¹⁹⁶ ve şoförün eylemi nedeniyle araç sahibinin cezalandırılmasının cezaların şahsiliği ilkesine aykırı olması¹⁹⁷ nedenleriyle eleştirilmektedir.

Yapılan yoklama işlemi sonunda fiili durum ile duruma ilişkin düzenlenen belgelerin birbirlerini doğrulamadığının tespit edilmesi halinde de özel usulsüzlük cezası kesilir¹⁹⁸.

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.)

¹⁹³ YENİÇERİ, s. 84.

¹⁹⁴ YENİÇERİ, s. 84.

¹⁹⁵ Anayasa Mahkemesi, Genel Kurul, E. 2001/487, K. 2005/2, T. 6.1.2005. (Lexpera)

¹⁹⁶ ÇAVUŞ, s. 135.

¹⁹⁷ NAS, Adil, "Vergi Denetim Yollarından Yoklama ve Yoklamanın Hukuki Sonuçları", Vergi Dünyası, S. 459, 2019 s. 24-25.

¹⁹⁸ YENİÇERİ, s. 85.

Madde ile tanınan yetki, kayıt dışı işlemlerin önüne geçilmesinin yanı sıra sahipsiz mal hareketlerinin de engellenmesine hizmet etmektedir¹⁹⁹. Belgesiz olarak alınıp satılan malların tespiti noktasında yoklama büyük önem taşımaktadır²⁰⁰. Beklemeye alınan mallar çürüyecek nitelikteyse hemen, aksi halde Hazine ve Maliye Bakanlığının belirlediği esaslara göre üç ay sonra tasfiye edilir²⁰¹. Bu tasfiye işlemi Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun uyarınca açık artırma yoluyla satış yapmak suretiyle gerçekleştirilir²⁰².

Maddenin “e” fıkrası kapsamında da bir elkoyma yetkisi tanınmış olup “c” fıkrası açısından yapılan tespitler bu fıkra açısından da geçerlidir²⁰³. Maddenin “c” ve “e” fıkralarında tanınan elkoyma (zapt) yetkisi Anayasa m. 20 ve m. 13’e²⁰⁴ aykırı olması nedeniyle eleştirilmektedir²⁰⁵.

VUK m. 127/1 “a”, “d” ve “e” fıkralarında belirtilen durumlar özel olarak bu işleri yapmakla görevlendirilenlerce gerçekleştirilir. Bu kişiler diğer işlemleri yapma hususunda da yetkili olup “özel yoklama yetki belgesi” taşımaları gerekir (VUK Genel Tebliğ Seri No: 168)²⁰⁶. Yoklamada esas olan “araştırma ve tespit” olmakla birlikte maddenin “c” ve “e” fıkralarında alıkoyma yetkisinin de eklendiği görülmektedir²⁰⁷.

III. YOKLAMANIN SONUÇLARI

VUK m. 153²⁰⁸’de işe başlamayı bildirmek zorunda olanlar sayılmıştır. İşe başlamanın bildirilmemesi halinde işe başlama olgusu yok-

¹⁹⁹ AKDOĞAN, s. 119.

²⁰⁰ SÖYLER, s.48-49.

²⁰¹ AKDOĞAN, s. 119, Dipnot No: 91; VUK Genel Tebliğ, Seri No: 168.

²⁰² VUK Genel Tebliğ, Seri No: 168.

²⁰³ KANETİ, s. 99; Naklen, KANETİ/EKMEKÇİ/GÜNEŞ/KAŞIKÇI, s. 235.

²⁰⁴ UZUN ÇAM, s. 194-195.

²⁰⁵ KARAKOÇ, s. 240.

²⁰⁶ ÖZBİLEN, s. 210, Dipnot no: 173.

²⁰⁷ CUDİN, Şenol, “Yoklamanın Amacı ve Yoklamaya Yetkililer”, Vergi Sorunları Dergisi, 1986, s. 58; Naklen, SÖYLER, s. 23.

²⁰⁸ VUK m. 153 “Aşağıda yazılı mükelleflerden işe başlayanlar keyfiyeti vergi dairesine bildirmeye mecburdurlar:

1. Vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı;

lama ile tespit edilerek bu kişilere ilişkin mükellefiyet tesis edilmektedir.²⁰⁹ İşe başlama bildirilmekle birlikte çalışan işçi sayısı, işçi ücretleri gibi konularda eksik bildirim yapan mükelleflerin bu tür davranışlarının önlenmesi yoklama işleminin icrasıyla mümkün olabilir²¹⁰.

Mükelleflerin; iş yeri adresi, iş ve işletme değişikliklerini de vergi dairesine bildirmesi gerekir (VUK m. 157-158-159). Bu değişikliklerin bildirilmemesi halinde yoklama ile yapılan değişiklikler tespit edilerek kayıtlara işlenmektedir. Bu değişikliklerin; yeni bir vergiye tabi olmaya, mükellefiyet şeklinde değişiklik meydana gelmesine ya da mükellefiyetten muafiyete geçilmeye sebebiyet vermesi vergi matrahını etkileyen durumlardır. Yoklama ile bu durumların tespit edilmesi halinde değişikliklerin tetiklediği diğer işlemlerin vergi dairesince yapılması sağlanmaktadır²¹¹.

VUK m. 160/1'e göre işi bırakma durumunun mükellef tarafından vergi dairesine bildirilmesi gerekir. Vergi dairesi yapılan yoklama ile işi bırakma durumunu veya gerçek işi bırakma tarihini tespit ederek özellikle gelir vergisi matrahının doğru ya da doğruya en yakın şekilde belirlenmesi ve mükellefiyetin silinmesi sağlanır²¹². Bu durumda yapılan yoklama işleminin ayrıntıları ise şu şekildedir: İşli terk durumunda terk tarihinin tespit edilmesi için durumun özelliklerine göre mükellefin iş yeri adresinde, kanuni temsilcisinin ikamet adresinde ya da şirket ortağı ya da kanuni temsilcisi nezdinde yoklama yapılması gerekir. İlk yoklamayı gerçekleştirdikten sonra otuz gün içinde ikinci yoklama yapılır. Böylelikle işli terk ettiği anlaşılan mükellefin mükellefiyet kayıtları silinir²¹³. Konuya ilişkin bir yargı kararında 12/05/2016

2. Serbest meslek erbabı;

3. Kurumlar Vergisi mükellefleri;

4. Kolektif ve adi şirket ortaklarıyla komandit şirketlerin komandite ortakları."

²⁰⁹ SÖYLER, s. 72; YENİÇERİ, s. 98; GÜNDEŞLİ, s. 55.

²¹⁰ SÖYLER, s. 72; YENİÇERİ, s. 98.

²¹¹ SÖYLER, s. 73.

²¹² SÖYLER, s. 73; YENİÇERİ, s. 100; GÜNDEŞLİ, s. 55.

²¹³ GINALI, Ayşe, "Vergi Dairelerince Sermaye Şirketlerine Uygulanan Resen Terk İşlemleri ve Sonuçları", Mali Çözüm, Kasım-Aralık 2010, s. 245, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/102malicozum/15%20ayse%20ginali.pdf>, Erişim: 3.7.2021.

tarikh ve 2016/2 Seri No'lu Uygulama İç Genelgesi²¹⁴ uyarınca iş yeri adresinde bulunamayan mükellefe ilişkin olarak mükellef adına tespit edilen elektrik ve/veya doğalgaz aboneliğinin bulunduğu iş yeri adreslerinde de yoklama yapılması gerekirken, bu işlem yapılmadan gerçekleştirilen terkinin hukuka aykırı olduğuna karar verilmiştir²¹⁵.

Mükellef vergi kanunlarında belirtilen süreler içerisinde yapması gereken başvuruyu yapmamış ya da yerine getirmesi gereken sorumlulukları gerine getirmemişse bu durum yoklama ile tespit edilerek idare tarafından vergi tarhı yoluna gidilebilir²¹⁶. Yoklama tutanağında dayanılarak yapılan tarh, idarece tarh olmakla birlikte istisnai durumlarda re'sen tarh yoluna da gidilmektedir. Buna göre vergi dairesi tarafından takdir komisyonlarına verilen yoklama tutanakları re'sen tarh işlemine dayanak olabilmektedir²¹⁷.

Yoklama tutanakları takdir komisyonu tarafından yapılan rayiç bedel takdirlerine dayanak olabilmektedir²¹⁸.

Vergilendirmede fazla ya da eksik vergi uygulanması suretiyle vergi hatası yapılmış olabilir. Bu hataların düzeltilmesi için vergi dairesi yoklama işleminden yararlanabilmektedir. Böylelikle yoklama tutanağı ile tespit edilen durumlar vergi hatalarının düzeltilmesinde kullanılabilir. Bu durum yoklamanın "idari tahkikat" işlevi içinde değerlendirilmektedir²¹⁹.

Yoklama neticesinde elde edilen bilgiler tarhiyat yapılması için yeterli değil ise vergi incelemesi yapılarak elde edilen bilgiler doğrultusunda tarhiyat yapılması mümkündür. Böylelikle yoklama vergi incelemesi yapılmasına sebep olabilmektedir²²⁰.

²¹⁴ <https://www.alomaliye.com/wp-content/uploads/2020/03/2016-2-vuk-ic-genelgesi-min.pdf>, Erişim: 6.7.2021.

²¹⁵ İstanbul Bölge İdare Mahkemesi, 4. VDD, E. 2017/4482, K. 2017/5472, T. 30.11.2017. (Lexpera)

²¹⁶ SÖYLER, s. 74; ÇAVUŞ, s. 142.

²¹⁷ SÖYLER, s. 75; YENİÇERİ, s. 104; GÜNDEŞLİ, s. 55.

²¹⁸ SÖYLER, s. 75; FURTUN, s. 305; GÜNDEŞLİ, s. 55.

²¹⁹ SÖYLER, s. 76.

²²⁰ SÖYLER, s. 76; KAHRAMAN, s. 50-51; GÜNDEŞLİ, s. 55; ÇAVUŞ, s. 142.

Yoklama neticesinde bazı malların alıkonulmasına karar verilmişse bu malların tasfiyesi yoluna gidilebilir (VUK m. 127/e). Tasfiye edilen malların bedeli emanet hesabına alınır. 1050 sayılı Kanununun 93. maddesi uyarınca bedelin hak sahibine ödenmesi gerekirse satış bedelinden öncelikle satış masrafları ve vadesi gelmiş vergi ve ceza borçları düşürülerek ödeme yapılır²²¹. 1050 sayılı Kanun, 5018 sayılı Kanunla²²² yürürlükten kaldırılmış olup Kanun'un Geçici m. 9'daki düzenleme gereği 1050 sayılı Kanun'a yapılan atıflar 5018 sayılı Kanuna yapılmış sayılır. 5018 sayılı Kanun'a bakıldığında bu hususa ilişkin açık bir düzenlemenin olmadığı görülmektedir. Bu eksikliği giderilerek 5018 sayılı Kanun'da konuya ilişkin açık bir düzenlemenin en kısa süre içerisinde yapılması gerekir.

Yoklama neticesinde vergi kanunlarına aykırı hareket edildiğinin tespit edilmesi halinde yoklama tutanağına istinaden VUK'da düzenlenen vergi cezaları ve diğer cezalar ile cezalandırılırlar (VUK m. 331)²²³. Diğer cezalar ile ceza kanunlarında suç olarak düzenlenen eylemlere uygulanan cezalar kast edilmektedir²²⁴.

SONUÇ

Yoklama işlemi VUK'da düzenlenmiş bir vergi denetim yoludur. Yoklama diğer vergi denetim yollarına kıyasla daha pratik ve çabuk uygulanabilen bir işlemdir. Yoklama ile vergi idaresi çalışanları saha-ya inerek vergilendirme ile ilgili olup da vergi idaresine bildirilen ya da bildirilmeyen hususlara ilişkin tespitler yapabilmektedir. Yapılan bu tespitler mükellefiyetlerin ve vergilendirmeye ilişkin gerçek durumlarının ortaya konulması açısından önem arz etmektedir.

²²¹ Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği, Sıra No: 168. (Lexpera)

²²² Resmi Gazete, 24.12.2003, Sayı: 25326. (Lexpera)

²²³ **ÇAVUŞ**, s. 142.

²²⁴ **SÖYLER**, s. 77.

Yoklama ile yoklama anındaki durum tespit edilmektedir. Yapılan tespitlerin yoklama sonrası döneme yönelik delil niteliğinde olduğuna ilişkin bir karine kabul edilmemiştir.

Yoklamanın öncelikle yoklama memurları tarafından icrası gerekir. VUK'da yoklama yapmaya yetkili meslek grupları sayılmakla birlikte yeterli sayıda yoklama memuru görevlendirilerek diğer meslek gruplarındaki kişilerin yoklama işlemi yapmalarının önüne geçilmesi gerekir. Böylelikle yoklama, asli görevi yoklama yapmak olan kişiler tarafından daha verimli ve düzenli bir şekilde icra edilecektir.

Hukuku uygun bir yoklama işlemi için yoklama fişinin de hukuka uygun olarak düzenlenmesi gerekir. Özellikle nezdinde yoklama yapılan kişinin yokluğu durumunda, imza atacak kişinin yetkili olup olmadığı hususuna dikkat edilmesi gerekir. Yine fişin tebliğ edilmesi gerektiği durumlarda, tebliğ adresinin VUK'da bilinen adres olarak ifade edilen adrese gönderilmesine de dikkat edilmesi gerekir.

Yoklama işlemi esnasında nezdinde yoklama yapılan kişiden başka kişiler hakkında da tespitler yapılmış olabilir. Nezdinde yoklama yapılmayan kişiler hakkında bu fişe dayanılarak işlem yapmak yerine, üçüncü kişi nezdinde yeni bir yoklama yapılmalı ve bu yoklama uyarınca üçüncü kişi hakkında gerekli işlemler yapılmalıdır.

VUK'da yoklama işlemi sonrasında hâkim kararı olmadan elkoyma yapılabileceği düzenlenmiştir. Bu düzenlemenin Anayasa'ya aykırı olduğu doktrinde dile getirilmektedir. Bu aykırılığın en kısa sürede giderilmesi gerekir.

Anayasa'ya aykırı olmakla birlikte elkoyma işlemi uygulanmaya devam edilmektedir. İşleme ilişkin olarak elkonulan belgelerin hangi usule göre inceleneceği hususunda bir eksiklik vardır. Bu konunun da kanunda açık bir şekilde düzenlenmesi gerekir. Yoklama işlemi kapsamında düzenlenen elkoyma işlemi kendi içerisinde de çelişkiler taşımaktadır. VUK'a göre yoklama işlemiyle kanuni defter ve belgelere elkoymak mümkün değilken bunlara nazaran özel hayat alanı içerisinde yer alma ihtimali daha yüksek olan dokümanlara elkoymak mümkündür.

Yoklamaya ilişkin belirsizlik taşıyan bir başka konu ise yoklama fişinin postaya verilmesi için öngörülen yedi günlük süredir. Bu sürenin düzenleyici mi yoksa hak düşürücü süre niteliğinde olduğunun da yapılacak düzenleme ile netleştirilmesi gerekir.

VUK m. 127/1-e uyarınca alıkonulan malların tasfiyesi yoluna gidilebilmektedir. Tasfiye neticesinde elde edilen satış bedeline ilişkin olarak 168 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği'nde 1050 sayılı Kanun'a gönderme yapılmıştır. Yürürlükten kalkan 1050 sayılı Kanun'a ilişkin yapılan göndermelerin 5018 sayılı Kanun'a yapılacağı belirtilmiştir. Fakat 5018 sayılı Kanun'da bu şekilde elde edilen satış bedellerine ilişkin bir düzenleme yoktur. Bu konuda en kısa zamanda bir düzenleme yapılması gerekmektedir.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN**, Abdurrahman, Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri), Gazi Kitapevi, 14. Baskı, Ankara, 2019.
- ARSLAN**, Mehmet, Vergi Hukuku, Dora Basım Yayım Dağıtım, 9. Baskı, Bursa, 2016.
- ARTUK**, M. Emin/**GÖKCEN**, Ahmet/**YENİDÜNYA**, A. Caner, Ceza Hukuku Genel Hükümler, Adalet Yayınevi, 10. Baskı, Ankara, 2016.
- ARTUK**, M. Emin/**GÖKCEN**, Ahmet/**YENİDÜNYA**, A. Caner, Ceza Hukuku Özel Hükümler, Adalet Yayınevi, 15. Baskı, Ankara, 2015. (Özel Hükümler)
- AYYILDIRIM**, Kadir, Türk Vergi Hukukunda Tebligat, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2019.
- BİYAN**, Özgür, Vergi Hukuku (Lisans Öğrenimi İçin), Dora Yayıncılık, Bursa, 2018.
- CENTEL**, Nur/**ZAFER**, Hamide, Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta Yayıncılık, 18. Baskı, İstanbul, 2020.

- ÇAĞLAR**, Kemal, Vergi Usul Kanunu ve Yorumu, Adalet Yayınevi, 5. Baskı, Ankara, 2020.
- ÇAVUŞ**, Adnan, Vergi İdaresinin Yükümlüyü Denetim Yolları, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul, 2006, s. 117-118, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, Erişim: 18.1.2021.
- FURTUN**, İdris Hakan, *“Türk Hukukunda Vergi Mükellefini Denetleme Araçları”*, Vergi Hukuku Örneğinde Hukuka Uygun ve Etkin Kamu Denetimi Sempozyum Kitabı, Editörler: Bahri Öztürk/Funda Başaran Yavaşlar, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 299-313.
- GINALI**, Ayşe, *“Vergi Dairelerince Sermaye Şirketlerine Uygulanan Resen Terk İşlemleri ve Sonuçları”*, Mali Çözüm, Kasım- Aralık 2010, s. 243-249, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/malicozum/102malicozum/15%20ayse%20ginali.pdf>, Erişim: 3.7.2021.
- GÜNDEŞLİ**, Ersan, *“Vergi Hukukunda Yoklama ve Vergi Tabanının Genişlemesi”*, Lebib Yalkın Mevzuat Dergisi, S. 17, 2005, s. 51-59.
- İNELLİ**, Ender, *“Yoklama Yaptırmamak için Direnmek TCK’ya Göre Suçtur”*, Yaklaşım Dergisi, Y. 18, S. 216, 2010, s. 143-148.
- KAHRAMAN**, Tahsin, Türk Vergi Hukukunda Yoklama ve Denetim, Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, Bursa, 1990.
- KANETİ**, Selim/**EKMEKÇİ**, Esra/**GÜNEŞ**, Gülsen/**KAŞIKÇI**, Mahmut, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 2019.
- KARABOYACI**, Abdullah, *“Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri”*, TBB Dergisi, S. 115, 2014, s. 211-242, <http://tbbdergisi.barobirlik.org.tr/m2014-115-1429>, Erişim: 29.12.2020.
- KARAKOÇ**, Yusuf, Genel Vergi Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara, 2017.
- KIZILOT**, Şükrü/**TAŞ**, Metin, Vergi Hukuk ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, 5. Baskı, Ankara, 2013.

- KOCAHANOĞLU**, Osman Selim, Vergi Suçları Vergi Cezaları ve Kurulma Yolları, Yaylacık Matbaası, 2. Baskı, İstanbul, 1983.
- NAS**, Adil, “*Vergi Denetim Yollarından Yoklama ve Yoklamanın Hukuki Sonuçları*”, Vergi Dünyası, S. 459, 2019, s. 20-32.
- OKTAR**, S. Ateş, Vergi Hukuku, Türkmen Kitabevi, 12. Baskı, İstanbul, 2017.
- ÖMERCİOĞLU**, Abdullah, “*Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Haya-
tın Gizli Alanına Karşı Suçlar*”, Ankara Üniversitesi Hukuk Fakül-
tesi Dergisi, C. 65, S. 4, 2016, s. 2277-2304.
- ÖNER**, Erdoğan, Vergi Hukuku, Seçkin Yayıncılık, 12. Baskı, Ankara, 2020.
- ÖZBALCI**, Yılmaz, Vergi Usul Kanunu Yorum ve Açıklamaları, Oluş Yayıncılık, Ankara, 2012.
- ÖZBİLEN**, Şevki, Vergi Hukuku, Gazi Kitapevi, Ankara, 2013
- SABAN**, Nihal, Vergi Hukuku, Beta, 5. Baskı, İstanbul, 2009.
- SARICAOĞLU**, Ercan, “*Vergi Usul Kanunu 127/1-c Hükmü ile Yoklama Esnasında Vergi İdaresine Tanınan “El Koyma” Yetkisine Dair Anayasaya Aykırılık Sorunu*”, Terazi Hukuk Dergisi, C. 6, S. 61, 2011, s. 59-64.
- SOMUNCU**, Ahmet, “*Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukukî Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi*”, Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, S. 43, 2014, s. 133-173, <https://dergipark.org.tr/en/download/article-file/66615>, Erişim: 12.1.2021.
- SOYLU GÖKSOY**, Emine, Türk Vergi Hukuku’nda Yoklama, Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 2019, <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tezSorguSonucYeni.jsp>, Erişim: 19.1.2021.
- SÖYLER**, İlhami, “*Vergi Yoklamasının Geçerlilik Koşulları*”, Vergi Raporu, S. 145, 2011, s. 63-67, <http://vergiraporu.com.tr/upImage/org/2011-145->

Vergi Yoklamasının Gecerlilik Kosullari-

İlhami Soyler %20.pdf, Erişim: 11.10.2021. (Vergi Raporu)

SÖYLER, İlhami, Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Maliye ve Gümrük Bakanlığı Araştırma, Planlama ve Koordinasyon Kurulu Yayın No: 1987/295.

TAŞDELEN, Aziz, “*Vergisel Arama*”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, C. 5, S. 2, 2003, s. 159-191, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/754465>, Erişim: 9.1.2021.

TEKİN, Fazıl/**ÇELİKKAYA**, Ali, Vergi Denetimi, Seçkin Yayıncılık, 8. Baskı, Ankara, 2018.

UZUN ÇAM, Mine, “*Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı Elkoyma Yetkisi*”, Manisa Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, 2017, C. 15 S. 4, s. 177-206, <https://dergipark.org.tr/tr/download/article-file/395095>, Erişim: 18.1.2021.

ÜN, Raci, “*Aramalı Vergi İncelemesi Usul ve Esasları-I*”, Yaklaşım Dergisi, S. 191, 2008, s. 67-70.

YENİÇERİ, Harun, Türk Vergi Hukukunda Yoklama, Ekin Yayınevi, Bursa, 2014.

YILMAZ, Ejder, Hukuk Sözlüğü, Yetkin Yayınları, 9. Baskı, Ankara, 2005.

YURTERİ, İsmet, “*Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi*”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, C. 26, S. 100, 2012, s. 255-270.