

DANIŞTAY KARARI

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulundan:

Esas No : 2023/10

Karar No : 2024/5

ÖZET: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 132/A maddesi uyarınca yapılan elektronik yoklama sırasında nezdinde yoklama yapılanın veya temsilcisinin bulunmaması ya da bu şahısların imzadan çekinmesi halinde elektronik yoklama neticesinde düzenlenen yoklama fişini temsil eden elektronik yoklama imza formunun Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmasının gerektiği hakkında

BÖLGE İDARE MAHKEMESİ KARARLARI ARASINDAKİ AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİ HAKKINDA KARAR

2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (5) numaralı fıkrası uyarınca karar veren Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulunca konu ile ilgili kararlar ve mevzuat incelenerek gereği görüldü:

I- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ

İSTEMİNDE BULUNAN : İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulu

II- İSTEMİN ÖZETİ

: Yapılan elektronik yoklama neticesinde yoklama fişi düzenlenmesini müteakip 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 160/A maddesi uyarınca mükellefiyetlerin re'sen terkin edilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle açılan davalarda İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 31/05/2023 tarih ve E:2023/2226, K:2023/1740 sayılı kararı ile İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 13/04/2023 tarih ve E:2023/1135, K:2023/1173 sayılı kararı ve İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 27/03/2023 tarih ve E:2023/1356, K:2023/1150 sayılı kararı arasındaki aykırılığın 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun'un 3/C maddesinin (4) numaralı fıkrasının (c) işaretli bendi uyarınca, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin kararı doğrultusunda giderilmesi, İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanının bu yöndeki talebini uygun gören İstanbul Bölge İdare Mahkemesi Başkanlar Kurulununun 14/11/2023 tarih ve E:2023/78, K:2023/78 sayılı kararıyla istenmiştir.

III- AYKIRILIĞIN GİDERİLMESİ İSTEMİNE KONU BÖLGE İDARE MAHKEMESİ

KARARLARI:

A- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin E:2023/2226 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, mükellefiyet kaydının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 160/A maddesi kapsamında re'sen terkin edilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 9. Vergi Mahkemesinin 14/02/2023 tarih ve E:2022/2305, K:2023/381 sayılı kararının özeti:

Dava konusu işlemin dayanağı 21/09/2022 ve 29/09/2022 tarihlerinde yapılan elektronik yoklamalarda düzenlenen yoklama fişlerinde "*nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamı bulunamamıştır*" ve "*nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamı imzadan imtina etmiştir*" şerhleri bulunmasına rağmen, yoklama fişleri polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmamıştır. Diğer taraftan davalı idare tarafından anılan yoklama fişlerinin Kanun'da ünvanları sayılan ilgililere imzalatıldığına dair herhangi bir belge de dava dosyasına ibraz edilmemiştir.

Bu durumda usulüne uygun bir biçimde tanzim edilmediği anlaşılan elektronik yoklama neticesinde düzenlenen tutanaklar esas alınarak tesis edilen dava konusu işlemde hukuka uygunluk bulunmamaktadır.

Mahkeme, bu gerekçeyle dava konusu işlemi iptal etmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 2. Vergi Dava Dairesinin 31/05/2023 tarih ve E:2023/2226, K:2023/1740 sayılı kararının özeti:

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 132/A maddesinde elektronik yoklamaya ilişkin düzenlemelere yer verilmiş, anılan maddede elektronik yoklamaya ilişkin belirli usul ve esasları belirleme hususunda Maliye Bakanlığına yetki verilmiştir. Bu yetki uyarınca Maliye Bakanlığınca 453 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliğ ile birtakım düzenlemeler yapılmıştır.

Vergi Usul Kanunu'nun 07/04/2015 tarihinde yürürlüğe giren 132/A maddesinde, aynı Kanun'un 131. maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan yoklama fişinin elektronik ortamda tanzim olunacağı düzenlenmiştir.

Olayda davalı idarece Kanun'un 131. maddesinde düzenlenen yoklama usulü yerine elektronik yoklama usulü tercih edildiğinden elektronik yoklama neticesinde düzenlenen yoklama fişinin Kanun'un 132/A maddesi ve kanuni dayanağı bu madde olan Tebliğ'de yer alan düzenlemelere göre tanzim ve imza edilmesi gerekmektedir.

Anılan Tebliğ'in "3.1.2. E-Yoklama Fişinin İmzalanmadan Onaylanması" başlıklı bölümünde, elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında, nezdinde yoklama yapılanın veya yetkilisinin bulunmaması veya imzadan imtina etmesi halinde bu durumun mobil cihaz üzerinde ve e-yoklama imza formunda kayıt altına alınacağı, bu durumda

yoklama fişinin yoklamaya yetkili memur tarafından başka bir işleme gerek kalmaksızın tek taraflı olarak onaylanacağı hükmüne bağlanmıştır.

Buna göre elektronik yoklama fişleri ile fiziki yoklama fişlerinin farklı usul ve esaslara tabi olduğu sonucuna varılmıştır. Bu nedenle 213 sayılı Kanun'un 131. maddesinde yer verilen, nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamının bulunmaması halinde veya imzadan imtina edilmesi halinde bu hususun yazılı olduğu yoklama fişinin polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılması gerektiğine dair kuralın elektronik yoklamada tatbik edilmemesinde hukuka aykırılık bulunmamaktadır.

Bu itibarla, Maliye Bakanlığınca belirlenen usul ve esaslara uygun şekilde yapılan elektronik yoklama ve neticesinde düzenlenen yoklama fişlerine yönelik Mahkemece yapılan aksi yöndeki hukuki değerlendirmeye dava konusu işlemin iptali yolunda verilen kararın kaldırılması gerektiğinden dava konusu işlemin diğer yönlerden hukuka uygun olup olmadığı incelenmelidir.

Vergi Dava Dairesi bu gerekçeyle işin esasını da inceleyerek istinaf isteminin kabulü ile Vergi Mahkemesi kararının kaldırılmasına ve davanın reddine kesin olarak karar vermiştir.

B- İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin E:2023/1356 sayılı dosyasına konu yargılama süreci:

Dava konusu istemin özeti: Davacı tarafından, mükellefiyet kaydının 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 160/A maddesi kapsamında re'sen terkin edilmesine ilişkin işlemin iptali istemiyle dava açılmıştır.

İstanbul 7. Vergi Mahkemesinin 27/12/2022 tarih ve E:2022/2209, K:2022/3503 sayılı kararının özeti:

Elektronik yoklamaya ilişkin hususları düzenleyen 213 sayılı Kanun'un 132/A maddesine göre elektronik ortamda tanzim olunacak yoklama fişinin düzenlenmesi ihtiyari bir yöntemdir. Elektronik yoklama fişlerinin nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik olarak imzalanması gerektiği, yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda ise yoklama fişini temsil eden ve yoklama fişi muhteviyatının değiştirilemeyeceğini gösteren benzersiz kod isimli tekil numara ile kayıt altına alınarak ve tek taraflı olarak imzalanmak suretiyle mükellefin bilinen adresine tebliğ olunması gerektiği açıktır.

Şirket yetkilisinin elektronik yoklama esnasında bulunmaması ya da imzadan imtina etmesi durumunda ise anılan Kanun'un 131. maddesi doğrultusunda keyfiyetin fişe yazılarak yoklama fişinin polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılması ve yoklama fişinin mükellefe yedi gün içinde tebliğ edilmesi gerekmektedir.

Olayda, davacı hakkında 18/08/2022 tarihinde yapılan elektronik yoklamalarda, mükellefe ulaşılamadığı tespit edilmiştir. Anılan yoklamalar neticesinde düzenlenen elektronik yoklama fişinin, şirket yetkilisi nezdinde düzenlenmediği, tebliğ edilmediği ve polis,

jandarma, muhtar veya ihtiyar heyeti meclisi üyelerinden birine imzalatılmadığı görülmüştür.

Delaysıyla dava konusu işlemin tesis edilebilmesi için 213 sayılı Kanun'un 160/A maddesinde ön şart olarak öngörülen yoklamanın hukuka uygun olarak yapılmadığı sonucuna varıldığından, dava konusu işlemde hukuki isabet görülmemiştir.

Mahkeme, bu gerekçeyle dava konusu işlemi iptal etmiştir.

Davalının istinaf istemini inceleyen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin 27/03/2023 tarih ve E:2023/1356, K:2023/1150 sayılı kararının özeti:

Vergi Dava Dairesi, istinaf dilekçesinde ileri sürülen iddiaların isteme konu vergi mahkemesi kararının kaldırılmasını gerektirecek nitelikte olmadığı gerekçesiyle istemi kesin olarak reddetmiştir.

İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 1. Vergi Dava Dairesinin 13/04/2023 tarih ve E:2023/1135, K:2023/1173 sayılı kararına konu maddi olay ve hukuki değerlendirme yukarıda özetlenen İstanbul Bölge İdare Mahkemesi 3. Vergi Dava Dairesinin E:2023/1356 sayılı dosyasına konu maddi olay ve hukuki değerlendirme ile benzerlik arz etmektedir.

IV- İNCELEME VE GEREKÇE:

A- İLGİLİ MEVZUAT:

1- 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun "Yoklama fişi" başlıklı 131. maddesi şu şekildedir:

"Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan "yoklama fişine" geçirilir.

Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına imza ettirilir; bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılır."

2- Vergi Usul Kanunu'nun "Yoklama neticelerinin bildirilmesi" başlıklı 132. maddesinin birinci fıkrası şu şekildedir:

"Yoklama fişlerinin birinci nüshası yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilir."

3- Vergi Usul Kanunu'na 6637 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle eklenen ve 07/04/2015 tarihinde yürürlüğe giren "Elektronik yoklama" başlıklı 132/A madde şu şekildedir:

"Yoklama neticeleri, yoklama yerinde bu Kanunun 131 inci maddesinde yer alan yoklama fişi ile aynı mahiyette olan, elektronik ortamda tanzim olunan "yoklama fişi" ile de kayıt altına alınabilir. Bu fiş, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanır. Yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fiş muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir form imzalanır.

Maliye Bakanlığı elektronik ortamda kayıt altına alınan yoklama fişleri ile birinci

fıkıradaki belirtilen formların şekil ve muhteviyatını tespit etmeye, bunların şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları konulmak suretiyle imzalanması usul ve esaslarını belirlemeye, bunları internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve elektronik ortamda yürütülecek yoklama faaliyetlerine ilişkin diğer usul ve esasları belirlemeye yetkilidir."

4- 20/06/2015 tarih ve 29392 sayılı Resmî Gazete'de yayımlanan elektronik yoklamaya ilişkin usul ve esaslara dair 453 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nin ilgili kısımları şu şekildedir:

"3.1. E-Yoklama Fişi

3.1.1. E-Yoklama Fişinin Oluşturulması ve İmzalanarak Onaylanması

E-yoklama fişleri, yoklamaya yetkililer tarafından yoklama faaliyetinin amaç ve içeriğine göre belirlenmiş iş kuralları çerçevesinde, mobil cihazlar aracılığıyla elektronik ortamda oluşturulur.

Yoklama sırasında tespit edilen hususlar, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisine mobil cihaz ekranında ön izleme yaptırılmak suretiyle okutulur ve doğruluğu noktasında karşılıklı olarak mutabık kalınması halinde;

a. Nezdinde yoklama yapılanın elektronik imza aracı bulunması durumunda; nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi tarafından elektronik imza aracı kullanılarak e-yoklama fişi imzalanır,

b. Nezdinde yoklama yapılanın elektronik imza aracı bulunmaması durumunda; yoklamaya ilişkin özet bilgilerle benzersiz kodun üzerine yazıldığı e-yoklama imza formu, tarih yazılmak suretiyle yoklamaya yetkililer ve nezdinde yoklama yapılan kişi veya yetkilisi ile birlikte karşılıklı olarak ıslak imza ile imzalanır.

Yukarıda belirtildiği şekilde nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından imzalanan e-yoklama fişi yoklamaya yetkililer tarafından elektronik ortamda onaylanarak imzalanma süreci tamamlanır.

3.1.2. E-Yoklama Fişinin İmzalanmadan Onaylanması

Elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi bulunmaz veya imzadan imtina ederlerse bu durum mobil cihaz üzerinde ve e-yoklama imza formunda kayıt altına alınır. Bu durumda yoklama fişi yoklamaya yetkili memur tarafından başka bir işleme gerek kalmaksızın tek taraflı olarak onaylanır ve e-yoklama imza formunun bir örneği ilgisine bırakılır."

B- HUKUKİ DEĞERLENDİRME:

Bölge İdare Mahkemesi Vergi Dava Dairelerince kesin olarak verilen kararlar arasındaki aykırılık, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 132/A maddesi uyarınca yapılan elektronik yoklama sırasında nezdinde yoklama yapılanın veya temsilcisinin bulunmaması ya da bu şahısların imzadan çekinmesi halinde elektronik yoklama neticesinde düzenlenen

yoklama fişini temsil eden elektronik yoklama imza formunun Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmasının gerekip gerekmediğine ilişkindir.

Yoklama müessesesi, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmek amacıyla öngörülen bir vergi denetim aracıdır.

Yoklama neticesinde düzenlenen ve tutanak mahiyetinde olan yoklama fişine istinaden, idari makamlar tarafından kamu gücü kullanılarak ve tek yanlı iradeyle ilgililerin menfaatini etkileyen hukuksal işlemler tesis edilebilmektedir.

İdareye yoklama fişinde tespit edilen hususlara dayanarak vergi mükelleflerin hukukunu etkileyebilecek işlemlerde bulunma yetkisinin tanınması, çeşitli yasal tedbirlerle mükelleflerin haklarının da korunmasını gerekli kılmıştır. Kanun'un 131 ve 132. maddeleri uyarınca yoklama neticelerinin yoklama fişiyle tutanak altına alınması, yoklama fişinin yoklama tarihini de içerecek şekilde iki nüsha düzenlenmesi, bunlardan birinci nüshanın nezdinde yoklama yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılması, bunların bulunmaması durumunda bilinen adresine yedi gün içinde posta ile gönderilmesi söz konusu yasal tedbirlerdendir. Bu tedbirler aracılığıyla yoklama ile tespit edilen hususlardan, nezdinde yoklama yapılan kişinin haberdar kılınması ve bu yoklama neticelerine dayanarak idarenin tesis edeceği işlemlere karşı ilgilinin hak ve menfaatlerinin güvence altına alınması amaçlanmıştır. Böylece nezdinde yoklama yapılan kişiler, hem yoklamada tespit edilen hususlar hakkında bilgi sahibi olacak hem de haklarında bu tespitlere dayanarak tesis edilebilecek işlemlere karşı hukuka aykırılık iddialarını etkin bir biçimde ileri sürme imkânına kavuşmuş olacaklardır.

Kanun'un 131 ve 132. maddelerinde klasik yoklama usulünde yoklama memurları ile nezdinde yoklama yapılan kişi ya da yetkilisinin tespit edilen hususlar hakkında mutabık kalmaları hali ile bu kişilerin bulunmaması ya da imzadan imtina etmeleri haline yönelik düzenlemelere yer verilmiştir. İlk halde yoklama fişinin tarih konulmak suretiyle ıslak imza ile imzalanması; ikinci halde ise yoklama mahallinde bulunmama ya da imzadan imtina etme durumunun yoklama fişine yazılması ve yoklama fişinin polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılması öngörülmüştür. Bu tedbirler aracılığıyla bir yandan idareye tesis edeceği işlemlere dayanak olacak maddi olay ve olguları kayıt altına alma imkânı sağlanmış, diğer yandan ilgililere, idarenin tesis edeceği işlemlerin maddi unsurundan haberdar olmalarına yönelik güvence tanınmıştır. Nezdinde yoklama yapılanın ya da yetkilisinin yoklama mahallinde bulunmaması ya da imzadan imtina etmesi halinde yoklama memurlarından başka resmî görevlilerin de yoklama fişini imzalamasının gerekli kılınması, hem idarenin keyfiliğini önlemeye hem de yoklamada yapılan tespitlerin dayanaksız kalmamasını sağlamaya yönelik bir tedbirdir.

6637 sayılı Kanun'un 6. maddesiyle yoklama faaliyetinin elektronik ortamda gerçekleştirilmesi, teknolojinin sunduğu imkânlar kullanılarak yoklama faaliyetlerinin daha

hızlı ve etkin bir şekilde yerine getirilmesi amacıyla elektronik yoklama müessesesi düzenlenmiştir.

Kanun'un 132/A maddesinde, elektronik yoklama neticesinde düzenlenen elektronik yoklama fişlerinin, 213 sayılı Kanun'un 131. maddesinde yer alan yoklama fişleri ile aynı mahiyette olduğu kabul edilmiştir.

Yoklamalarda teknolojik imkânların kullanılması, vergi idaresinin denetim faaliyetlerinde hız ve etkinliğin sağlanması bakımından önemli olmakla birlikte elektronik yoklama uygulamasında nezdinde yoklamada bulunanlara sağlanan güvencelerin, Kanun'un 131 ve 132. maddeleri uyarınca klasik yoklama usulünde sağlanan güvencelerin gerisine düşmemesi de gerekir. Başka bir ifadeyle yoklamada hız ve etkinlik talebi, mükelleflere sağlanan güvencele galebe çalmamalıdır.

Kanun'un 132/A maddesi ve 453 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği hükümleri uyarınca elektronik yoklamada yoklama neticelerinin tutanak altına alınmasında üç farklı durum öngörülmüştür.

İlk durumda (nezdinde elektronik yoklama yapılan kişinin ya da yetkilisinin elektronik imza aracına sahip olması), Kanun'un 132/A maddesi ve 453 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde yoklama sırasında tespit edilen hususların, nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisine mobil cihaz ekranında ön izleme yaptırılmak suretiyle okutulacağı ve doğruluğu noktasında karşılıklı olarak mutabık kalınması halinde elektronik yoklamaya ilişkin yoklama fişinin nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından elektronik imza araçlarıyla imzalanacağı hüküm altına alınmıştır.

İkinci durum (nezdinde elektronik yoklama yapılan kişinin ya da yetkilisinin elektronik imza aracına sahip olmaması) yönünden, Kanun'un 132/A maddesinde, yoklama fişinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması durumunda yoklama fişini temsil eden ve yoklama fişi muhteviyatının değiştirilemeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kodun üzerine yazıldığı bir formun imzalanacağı belirtilmiştir.

Üçüncü halde (elektronik ortamda yoklama fişinin tanzimi sırasında, nezdinde yoklama yapılanın veya yetkilisinin bulunmaması veya imzadan imtina etmeleri) ise durumun, mobil cihaz üzerinde ve elektronik yoklama imza formunda kayıt altına alınması öngörülmüştür. Anılan Genel Tebliğ'de yer alan kurala göre bu durumda yoklama fişinin yoklamaya yetkili memur tarafından başka bir işleme gerek kalmaksızın tek tarafı olarak onaylanacağı ve elektronik yoklama imza formunun bir örneğinin ilgisine bırakılacağı belirtilmiştir.

Aykırlığın giderilmesi istemine konu kararlarda aykırılık oluşturulan husus tam da bu noktada yaşanmaktadır. Kanun'un 131. maddesinde belirtilen klasik usulde idarenin yoklamada tespit edilen hususlara dayanarak işlemlerini yürütebilmesi ve davacıların hukukunun korunabilmesi açısından nezdinde yoklama yapılanın veya yetkilisinin bulunmaması veya imzadan imtina etmeleri halinde durumun yoklama fişine yazılması ve

yoklama fişinin polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılması öngörülmüştür. Buna karşın, aynı durumda elektronik yoklama açısından, kanunda açık bir düzenlemeye yer verilmemiştir. Söz konusu Genel Tebliğ'de ise durumun mobil cihaz üzerinde ve elektronik yoklama imza formunda kayıt altına alınması, yoklama fişinin yoklamaya yetkili memur tarafından başka bir işleme gerek kalmaksızın tek taraflı olarak onaylanması ve elektronik yoklama imza formunun bir örneğinin ilgisine bırakılması öngörülmüştür. Bu bağlamda aykırılığın giderilmesine konu kararlarda hukuki uyumsuzluk, nezdinde yoklama yapılanın veya yetkili adamının bulunmaması veya imzadan imtina etmeleri halinde klasik yoklama usulünde yoklama fişinin polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmasıyla sağlanan güvencenin, elektronik yoklamada, bulunmama/imzadan imtina etme durumunun elektronik ortamda kayıt altına alınması, yoklama fişinin tek taraflı olarak onaylanması ve elektronik yoklama imza formunun bir örneğinin ilgisine bırakılması ile sağlanıp sağlanamayacağı noktasındadır.

Gerek klasik yoklama yöntemi esnasında düzenlenen fiziki yoklama fişi gerekse elektronik yoklama esnasında düzenlenen elektronik yoklama fişi, tespit edilen hususları tevsik edici nitelikte ve tutanak mahiyetinde olan bir belgedir. Bu belgenin vergilendirme işlemleri bakımından hazırlayıcı ve ön işlem mahiyetine kavuşabilmesi için, hukuka uygun olarak düzenlenmesi gerekmektedir.

Elektronik yoklama uygulamasında, hakkında yoklama yapılanın veya yetkilisinin bulunmaması veya bu şahısların imzadan imtina etmesi durumunda ayrıca elektronik yoklama imza formu düzenlenmektedir. Elektronik imza formu, elektronik yoklama fişini tamamlayıcı nitelikte olan ve elektronik yoklamayı temsil eden, fiziken düzenlenerek ıslak olarak imzalanan belgedir.

Hakkında yoklama yapılanın veya yetkilisinin bulunmaması veya imzadan imtina etmesi durumunda elektronik yoklamanın, fiziki yöntemler uygulanarak neticelendirilmesi, bu durumların varlığı halinde klasik yoklama müessesesi için geçerli olan kuraldan ayrıksı bir kuralın elektronik yoklama yönünden Kanun'da öngörülmemesi ve bu halde keyfilliğin önlenmesi adına yoklama memurlarından farklı bir resmî görevlinin durumu kayıt altına almak üzere formu imzalamasının kişilerin hukukunun korunabilmesi açısından idarenin tek taraflı onayına nazaran daha üstün bir güvence sunabilecek nitelikte olması hususları birlikte dikkate alındığında, yoklama müessesesi için geçerli ve genel bir kural niteliğinde olan 213 sayılı Kanun'un 131. maddesinin ikinci fıkrasının, elektronik yoklama için de hüküm ifade ettiği sonucuna varılmıştır.

Bu nedenle nezdinde elektronik yoklama yapılanın veya yetkilisinin bulunmaması veya bu şahısların imzadan imtina etmesi durumunda elektronik yoklama fişini temsil eden ve fiziken düzenlenen elektronik yoklama imza formunun, 213 sayılı Kanun'un 131. maddesinin ikinci fıkrasında ünvanları sayılan ilgililere imzalatılarak tutanak haline getirilmesi gerekmektedir.

V- SONUÇ:

Açıklanan hukuksal nedenler ve gerekçeyle aykırılığın, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 132/A maddesi uyarınca yapılan elektronik yoklama sırasında nezdinde yoklama yapılanın veya temsilcisinin bulunmaması ya da bu şahısların imzadan çekilmesi halinde elektronik yoklama neticesinde düzenlenen yoklama fişini temsil eden elektronik yoklama imza formunun Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmasının gerektiği yönünde giderilmesine, 26/04/2024 tarihinde oyçokluğuyla kesin olarak karar verildi.

Esas No : 2023/10

Karar No : 2024/5

X - KARŞI OY:

Elektronik yoklama, bilgi ve iletişim teknolojisi kullanılarak yoklama işlemlerinde etkinliğin ve verimliliğin artırılması ve bu işlemlerin daha hızlı ve güvenli bir şekilde gerçekleştirilmesini sağlamak amacıyla 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 132/A maddesinde düzenlenen bir müessesedir.

453 Sıra No.lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği'nde de açıklandığı üzere elektronik yoklama sisteminde, yoklama faaliyeti sonucunda kayıt altına alınan delil niteliğindeki veriler (resim, video, koordinat vs. dahil) Gelir İdaresi Başkanlığına ve ilgisine elektronik ortamda iletilmektedir. Elektronik yoklama sistemi, yoklamaya ilişkin tüm süreçlerin taşınabilir (mobil) cihazlar ile yürütüldüğü, tespit edilen hususların ya da tespit yapılan yerin görsel verilerinin ve lokasyonlarının teminine ve veri tabanına aktarılarak muhafaza edilmesine imkan verecek şekilde tasarlanmıştır.

Elektronik yoklama yöntemi ile klasik yoklama yöntemleri farklı usul ve esaslara tabi olup bu yoklama yöntemlerinin uygulanma biçimi birbirinden farklıdır.

Klasik yoklama yönteminden farklı olarak elektronik yoklamada, hakkında yoklama yapılanın veya yetkilisinin bulunmaması veya bu şahısların imzadan imtina etmesi durumunda ayrıca elektronik yoklama imza formu düzenlenmektedir. Bu form, elektronik yoklama neticesinde düzenlenen ve yoklama fişinin değiştirilmeyeceğini güvence altına alan benzersiz bir kod üzerine yazılarak imzalanmaktadır. Bu imza formunun temsil ettiği ve birtakım tespitler içeren elektronik yoklama fişinin, onaylanma süreci tamamlanmış ise bu fişin sonradan değiştirilmesi mümkün değildir.

Bu nedenle elektronik yoklamanın, birtakım güvenlik araçlarıyla takdire dayalı keyfi uygulamaları önleyecek güvencelere sahip olduğu dikkate alındığında, elektronik yoklama fişi klasik yoklama yöntemi için uygulanan ve bu yöntem için öngörülen güvencelerin, elektronik yoklama için de geçerli olduğunun kabul edilmesi, kanun koyucunun elektronik yoklama müessesesi için öngördüğü amaca uygun düşmeyecektir.

Açıklanan nedenlerle aykırılığın, Vergi Usul Kanunu'nun 132/A maddesi uyarınca yapılan elektronik yoklama sırasında nezdinde yoklama yapılanın veya temsilcisinin bulunmaması ya da bu şahısların imzadan çekinmesi halinde elektronik yoklama neticesinde düzenlenen yoklama fişini temsil eden elektronik yoklama imza formunun Vergi Usul Kanunu'nun 131. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmasının gerekmediği yönünde giderilmesi oyuyla karara katılmıyoruz.