

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ
KAMU HUKUKU ANA BİLİM DALI

VERGİ DENETİMİNDE KULLANILAN YÖNTEMLERDE
DELİLLERİN HUKUKA UYGUN OLARAK ELDE EDİLMESİNİN
ÖNEMİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ
YÜKSEK LİSANS TEZİ

Hazırlayan
Mehmet Buğra AKYILDIZ

Danışman
Doç. Dr. Cem Barlas ARSLAN

Ağustos-2018

KIRIKKALE

KABUL-ONAY

Doç. Dr. Cem Barlas ARSLAN danışmanlığında Mehmet Buğra AKYILDIZ tarafından hazırlanan “Vergi Denetiminde Kullanılan Yöntemlerde Delillerin Hukuka Uygun Olarak Elde Edilmesinin Önemi ve Değerlendirilmesi” adlı bu çalışma jürimiz tarafından Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Kamu Hukuku Anabilim dalında yüksek lisans tezi olarak kabul edilmiştir.

28.08./2018

Doç. Dr. Cem Barlas ARSLAN
(Başkan)

Dr. Öğr. Üy. Yasin POYRAZ

Dr. Öğr. Üy. Abdullah ÖMERCİOĞLU

Yukarıdaki imzaların adı geçen öğretim üyelerine ait olduğunu onaylarım.

....../....../2018

Prof. Dr. İsmail AYDOĞAN
Enstitü Müdürü

T.C.
KIRIKKALE ÜNİVERSİTESİ
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜ'NE

Yüksek Lisans Tezi olarak sunduğum “Vergi Denetiminde Kullanılan Yöntemlerde Delillerin Hukuka Uygun Olarak Elde Edilmesinin Önemi ve Değerlendirilmesi” adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı düşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve faydalandığım eserlerin kaynakçada gösterilenlerden oluştuğunu, bunlara atıf yapılarak faydalanılmış olduğunu beyan ederim.

.../.../2018

Mehmet Buğra AKYILDIZ

ÖN SÖZ

Günümüzde, hem kıta Avrupası hukuk sistemi hem de Anglo-sakson hukuk sistemi, çağdaş hukuk sistemleri olarak kabul edilmektedir. Hak kavramının çoğulunu ifade eden hukuk kelimesi, kişilerin hak ve hürriyetlerinin korunmasında en önemli enstrüman olarak karşımıza çıkmaktadır. Dolayısıyla hukuk, hangi sistemin geçerli olduğu fark etmeksizin kişilerin temel hak ve hürriyetlerini korumak, güvence altına almak ve değişen zamanla birlikte yeniliklere uyum sağlayarak muhafaza etmek görevini üstlenmiş bulunmaktadır.

Devlet, kimi durumlarda kişilerin hak ve hürriyetlerini kendiliğinden sağlamakta, kimi durumlarda ise kişiler hak ve hürriyetlerini, hukuk sisteminin kendilerine sağladığı yollar vasıtasıyla “arayarak” elde etmek zorunda kalmaktadır. Hak arama özgürlüğünün bir gereği olan bu olgu, çoğu durumda dava yoluyla gerçekleştirilmektedir. Davalar, muhakeme usulü olarak hangi esas benimsenirse benimsensin, geçmişten günümüze hukuk düzeninin ayrılmaz birer parçası olarak karşımıza çıkmaktadır. Kişilerin ve hatta bazı durumlarda devletin dahi hakkını aradığı davalar, belirli bir disiplin dâhilinde sonuca bağlanmakta, varılan sonuçlar da yine hukuk düzeni içerisinde bir takım denetimlerden geçirilerek yargılama mercilerinin de denetlenmesi sağlanmaktadır.

Her ne kadar hukuk düzeni kendi denetim mekanizmalarına sahip olsa da bir yargılamanın sağlıklı işlemesi ve hukuka uygun bir sonuca varabilmesi için, dava konusu edilen hakkın varlığının mahkeme nezdinde ortaya konulabilmesi gerekmektedir. Genel olarak ispat süreci olarak ifade edilen bu safhada kullanılan araçlara ise delil adı verilmektedir. Vergi idaresi ile kişiler arasında çıkan uyuşmazlıklar ise vergi mahkemelerinde görülmekte ve idari yargılama usulü temelinde vergi usulüne özgü kurallar da gözetilerek yargılama yapılmaktadır. Vergi idaresinin vergi denetim yöntemlerini icrası esnasında elde ettiği deliller ise bu yargılamaların sonucunu belirleyecek derecede büyük bir önem arz etmektedir. Zira denetim aşamasında elde edilen delillerin hukuka aykırılığı söz konusu olursa yargılamanın, vergi idaresinin ve dolayısıyla devletin aleyhine sonuçlanmasıyla karşı karşıya kalınabilmektedir.

ÖZ

Bu çalışmada denetim, delil ve ispat kavramları, genel olarak ve vergi hukuku bağlamında ele alınarak, vergi denetiminde elde edilen delillerin hukuka uygunluğunun değerlendirilmesi amaçlanmıştır. Bu çerçevede denetim kavramının tarihsel gelişimi, vergi hukukundaki yeri ve özellikleri, üzerinde durulduktan sonra, vergi hukukunda delil ve ispat kavramları ele alınmıştır. Son olarak, vergi denetiminde delillerin elde edilmesi ve elde edilen delillerin değerlendirilmesi ile hukuka aykırı olarak elde edilen delillerin durumu, yargı kararları ile birlikte araştırılmıştır. Konuya ilişkin tespit edilen hususların ardından kişisel görüş ve çözüm önerilerine yer verilmiştir.

Anahtar Sözcükler: Vergi Hukuku, Vergi Denetimi, Delil, İspat, Hukuka Aykırı Delil.

ABSTRACT

In this study, it is aimed to evaluate the evidences' compliance with law that are gathered during the tax audit process, by the examination of audit, evidence and proof terms in general and also with regards to tax law. In this context, after going through the historical development of the term "audit" and its features and place in the tax law, evidence and proof terms in tax law are under debated. As an end, evidence gathering in tax audit and assessing the gathered evidences with the circumstance of the unlawful evidences are researched with the jurisprudences. After the points which are revealed, personal opinions and solution suggestions are given.

Keywords: Tax Law, Tax Audit, Evidence, Proof, Unlawful Evidence.

KISALTMALAR

Bkz.	: Bakınız.
bsk.	: Baskı.
CMK	: 5271 sayılı Ceza Muhakemeleri Kanunu.
dn.	: Dipnot.
DSİ	: Döner Sermaye İşletmesi.
E.	: Esas.
İng.	: İngilizce.
İYUK	: 2577 sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu.
K.	: Karar.
Md.	: Madde.
s.	: Sayfa.
SBE	: Sosyal Bilimler Enstitüsü.
TBK	: 6098 sayılı Türk Borçlar Kanunu.
TTK	: 6102 sayılı Türk Ticaret Kanunu.
Üni.	: Üniversitesi.
vd.	: Ve devamı.
v.d.	: Ve diğerleri.
VDDGK	: Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu.
VIUEHY	: Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik.
VUK	: 213 sayılı Vergi Usul Kanunu.
YCGK	: Yargıtay Ceza Genel Kurulu.

İÇİNDEKİLER

ÖNSÖZ	i
ÖZ	ii
ABSTRACT	iii
KISALTMALAR	iv
İÇİNDEKİLER	v
GİRİŞ	1

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ

1.1. Denetim Kavramı, Tür, Teknik ve Yöntemleri	2
1.1.1. Denetim Kavramı	3
1.1.2. Denetimin Türleri	4
1.1.2.1. Konusuna Göre Denetim Türleri	4
1.1.2.1.1. Finansal Denetim	4
1.1.2.1.2. Uygunluk Denetimi	5
1.1.2.1.3. Faaliyet Denetimi	5
1.1.2.1.4. Ekonomik Denetim	6
1.1.2.2. Konumuna Göre Denetim Türleri	6
1.1.2.2.1. İç Denetim	6
1.1.2.2.2. Dış Denetim	7
1.1.2.2.2.1. Bağımsız Denetim	8
1.1.2.2.2.2. Kamu Denetimi	8
1.1.3. Denetim Teknikleri	9
1.1.3.1. Belge İncelemesi	10
1.1.3.2. Aritmetik İnceleme	10
1.1.3.3. Tutar Aktarımını Doğrulama	11

1.1.3.4. Karşılaştırma	11
1.1.4. Denetim Yöntemleri	12
1.1.4.1. Aralıksız ve Örneklem Yoluyla Denetim	12
1.1.4.2. Doğrudan ve Dolaylı Denetim	13
1.1.4.3. Şekli ve Maddi Denetim	13
1.1.4.4. İleriye Doğru ve Geriye Doğru Denetim	13
1.2. Vergi Denetimi	14
1.2.1. Vergi Denetiminin Tanımı, Dayanağı ve Kapsamı	15
1.2.2. Vergi Denetiminin İlkeleri	17
1.2.2.1. Genellik İlkesi	17
1.2.2.2. Mükelleflerin Eğitimi	17
1.2.2.3. Ekonomi Politikasına Uygunluk	18
1.2.3. Vergi Denetiminin Amaçları	18
1.2.3.1. Hukuki Amaç	18
1.2.3.2. Sosyal Amaç	19
1.2.3.3. Ekonomik Amaç	19
1.2.3.4. Mali Amaç	19
1.2.5. Vergi Denetiminin Özellikleri	20
1.2.5.1. Tarafsızlık	20
1.2.5.2. Yaptırım Gücü	21
1.2.5.3. Hukuki Bir Denetim Olması	21
1.2.5.4. Geniş Kapsamlı Olması	22
1.2.6. Vergi Denetim Yöntemleri	22
1.2.6.1. Yoklama	22
1.2.6.1.1. Tanımı	23
1.2.6.1.2. Amacı	23

1.2.6.1.3. Uygulanması	24
1.2.6.2. Vergi İncelemesi	26
1.2.6.2.1. Tanımı ve Amacı	26
1.2.6.2.2. Kapsamı	27
1.2.6.2.3. Türleri	28
1.2.6.2.3.1. İncelemenin Kapsamı Açısından	29
1.2.6.2.3.2. İncelemenin Devamlılığı Açısından	29
1.2.6.2.3.3. İncelemenin Kaynağı Açısından	30
1.2.6.2.4. Uygulanması	31
1.2.6.2.5. İnceleme Sonucuna Karşı Başvurulabilecek Yollar	36
1.2.6.3. Arama	37
1.2.6.3.1. Amacı	37
1.2.6.3.2. Arama Yöntemleri	38
1.2.6.3.3. Arama Yapılabilmesinin Şartları	38
1.2.6.3.4. Aramanın Yapılması ve Sonuçlandırılması	40
1.2.6.4. Bilgi Toplama	43

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL

2.1. İspat Kavramı, Önemi ve Türleri	45
2.1.1. İspat Kavramı ve Önemi	45
2.1.2. İspat Türleri	46
2.1.2.1. Asıl İspat- Karşı İspat- Aksini İspat	46
2.1.2.2. Tam İspat – Yaklaşık İspat	47
2.1.2.3. Doğrudan İspat – Dolaylı İspat	48

2.2. Türk Vergi Hukukunda İspat	48
2.2.1. Vergi Hukukunda İspat Yüğü	49
2.2.1.1. Hayatın Olağan Akışı Karinesi	50
2.2.1.2. İlk Görünüş Karinesi	51
2.2.1.3. İktisadi Ticari ve Teknik İcaplara Uygunluk	51
2.2.1.4. İspat Yüğünün Paylaşımı	54
2.2.2. Ekonomik Yaklaşım İlkesi ve İspat Açısından Ekonomik Yaklaşım..	55
2.2.2.1. Genel Olarak	55
2.2.2.2. Ekonomik Yaklaşım İlkesinin İspat Sürecine Etkisi	56
2.2.3. Re'sen Araştırma İlkesi ve İspat Açısından Re'sen Araştırma	57
2.3. Delil Kavramı, Özellikleri, Sınıflandırılması ve Şartları	59
2.3.1. Delil Kavramı ve Konusu	59
2.3.2. Delillerin Özellikleri	60
2.3.2.1. Gerçekçi Olmak	61
2.3.2.2. Akla ve Mantığa Uygun Olmak	61
2.3.2.3. Olayı Temsil Etmek	62
2.3.2.4. Müşterek Olmak	63
2.3.2.5. Hukuka Uygun Olmak	64
2.3.3. Delillerin Sınıflandırılması	66
2.3.3.1. Kesin Delil – Takdiri Delil	66
2.3.3.2. Kanuni Delil – Akdi Delil	67
2.3.3.3. Doğrudan Delil – Doğrudan Olmayan Delil	68
2.3.3.4. Öznel Delil – Nesnel Delil	68
2.3.3.5. Sınırlı Delil – Sınırsız Delil	69
2.3.3.6. Yasaklanmış Delil – Yasaklanmamış Delil	70
2.3.3.7. Re'sen Müracaat Edilebilen ve Edilemeyen Deliller	71

2.3.3.8. Ekonomik Delil – Maddi Delil	72
2.4. Türk Vergi Hukukunda Geçerli Olan Delil Türleri	73
2.4.1. Mükellef Nezdinde Oluşan Deliller	74
2.4.1.1. Beyannameler	74
2.4.1.2. Bildirimler	76
2.4.1.3. Ticari Defterler ve Kayıtlar	76
2.4.1.4. Belgeler	79
2.4.1.4.1. Fatura	79
2.4.1.4.2. İrsaliye	80
2.4.1.4.3. Serbest Melek Makbuzu	81
2.4.1.4.4. Ücret Bordrosu	82
2.4.1.4.5. Diğer Belgeler	83
2.4.1.5. Özel Sözleşmeler	85
2.4.1.5.1. Peçeleme Sözleşmeleri	86
2.4.1.5.2. Muvazaalı İşlemler	87
2.4.1.5.3. Kanuna ve Genel Ahlaka Aykırı Sözleşmeler	88
2.4.1.6. Elektronik Ortamdaki İşlemler	89
2.4.2. Vergi İdaresi Nezdinde Oluşan Deliller	93
2.4.2.1. Yoklama Fişleri	94
2.4.2.2. Vergi İnceleme Tutanakları	95
2.4.2.3. Arama Tutanakları	97
2.4.2.4. Bilgi Toplama Tutanakları	98
2.4.2.5. Takdir Komisyonu Kararları	99
2.4.2.6. Uzlaşma Tutanakları	101
2.4.2.7. Diğer Tutanak ve Dokümanlar	101
2.4.3. Vergi Yargısı Nezdinde Oluşan Deliller	102

2.4.3.1. Bilirkişi İncelemesi	102
2.4.3.2. İkrar	103
2.4.3.3. Kesin Hüküm	104
2.4.3.4. Tanık Beyanı	104
2.4.3.5. Keşif	105
2.5. Vergi Hukukunda Geçerli Olmayan Delil Türleri	106
2.5.1. Yemin	106
2.5.2. İctihatlarda Delil Kabul Edilmeyen Unsurlar	107
2.5.3. Örtülü Kazanç Uygulamasında Gizli Emsal	107
2.5.3.1. Genel Olarak	108
2.5.3.2. Emsalin Tespiti ve Gizli Emsal	109
2.5.3.3. Gizli Emsalin Delil Niteliği	110

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ DENETİMİNDE KULLANILAN YÖNTEMLERDE DELİLLERİN HUKUKA UYGUN OLARAK ELDE EDİLMESİNİN ÖNEMİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ

3.1. Delillerin Elde Edilmesine İlişkin İlkeler	112
3.1.1. Taraflarca Getirilme İlkesi	112
3.1.2. Re'sen Araştırma ilkesi	113
3.2. Delillerin Elde Edilmesi	113
3.2.1. Delil İkamesi Yoluyla Delillerin Elde Edilmesi	113
3.2.2. Re'sen Araştırma Yoluyla Delillerin Elde Edilmesi	115
3.2.3. Delil Tespiti Yoluyla Delillerin Elde Edilmesi	117
3.2.3.1. Delil Tespiti Yoluna Gidilebilmesi İçin Gereken Şartlar ...	118
3.3. Delillerin Değerlendirilmesi	119
3.3.1. Vergi Hukukunda Delillerin Değerlendirilmesi	120

3.3.1.1. Mükellefler Nezdinde Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi	122
3.3.1.1.1. Beyannamelerin Değerlendirilmesi	122
3.3.1.1.2. Bildirimlerin Değerlendirilmesi	124
3.3.1.1.3. Ticari Defter ve Kayıtların Değerlendirilmesi	124
3.3.1.1.4. Belgelerin Değerlendirilmesi	125
3.3.1.1.5. Özel Sözleşmelerin Değerlendirilmesi	127
3.3.1.1.6. Elektronik Ortamdaki İşlemlerin Değerlendirilmesi	128
3.3.1.2. Vergi Denetiminde Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi ...	128
3.3.1.2.1. Yoklama Fişlerinin Değerlendirilmesi	129
3.3.1.2.2. Vergi İnceleme Tutanaklarının Değerlendirilmesi	130
3.3.1.2.3. Arama Tutanaklarının Değerlendirilmesi	130
3.3.1.2.4. Bilgi Toplama Tutanaklarının Değerlendirilmesi	131
3.3.1.2.5. Takdir Komisyonu Kararlarının Değerlendirilmesi	131
3.3.1.3. Vergi Yargısı Nezdinde Oluşan Delillerin Değerlendirilmesi	132
3.3.1.3.1. Bilirkişi İncelemesinin Değerlendirilmesi	132
3.3.1.3.2. İkrarın Değerlendirilmesi	133
3.3.1.3.3. Tanık Beyanının Değerlendirilmesi	134
3.3.1.3.4. Kesin Hükmün Değerlendirilmesi	135
3.3.1.3.5. Keşfin Değerlendirilmesi	136
3.4. Denetim Aşamasında Hukuka Aykırı Elde Edilen Delillerin Durumu	136
3.4.1. Yoklamada Hukuka Aykırı Elde Edilen Delillerin Durumu	138

3.4.2. Vergi İncelemede Hukuka Aykırı Elde Edilen Delillerin Durumu	140
3.4.3. Aramada Hukuka Aykırı Elde Edilen Delillerin Durumu	142
3.4.5. Bilgi Toplamada Hukuka Aykırı Elde Edilen Delillerin Durumu ...	144
SONUÇ	146
KAYNAKÇA	151



GİRİŞ

Hukuka aykırılık, hukuk düzenin öngördüğü usul ve esaslara aykırı olma durumunu ifade etmektedir. Delilin hukuka aykırılığı ise, bir delilin hukukun müsaade etmediği biçimde elde edilmesiyle ortaya çıkmaktadır. Zira hukuk düzeni, delil elde etme ve delil kullanmayı kurala bağlamıştır.

Deliller, birer ispat vasıtası olarak, uyuşmazlığın çözümüne etki edecek nihai araçlar arasında yer almaktadır. Bu bağlamda vergi uyuşmazlıklarında, özellikle vergi denetimi aşamasında elde edilen deliller ve bunların niteliği, büyük önem arz etmektedir. Keza vergi denetimi aşamasında elde edilen delillerin hukuki durumu, idare ile mükellef arasında ortaya çıkan uyuşmazlığın yargı aşamasında çözümlenmesi sürecinde belirleyici bir unsur olarak karşımıza çıkmaktadır.

Çalışmada, vergi denetiminde elde edilen delillerin hukuka uygunluklarının değerlendirilmesi, sorun kaynaklarının tespit edilmesi ve bunlara ilişkin çözüm önerilerinin ortaya konulması amaçlanmıştır. Bu bağlamda; denetim, ispat ve delil kavramlarının üzerinde durulmuş, vergi denetiminde delillerin elde edilmesi ve hukuka aykırı delillerin durumu incelenerek, görüş ve önerilere yer verilmiştir.

İlk bölümde, öncelikle denetim kavramı ele alınmış ve daha sonra türleri, teknik ve yöntemleri üzerinde durulmuştur. Akabinde ise vergi denetimi konusu, vergi denetiminin amaçları, yöntemleri, ilkeleri, özellikleri açılarından incelenmiştir. Vergi denetimi, Türkiye özelinde ele alınarak yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama kurumlarına ilişkin açıklamalara yer verilmiştir.

İkinci bölümde, Türkiye’de vergi denetimi ele alınmış, ispat ve delil kavramları incelenmiştir. Bu doğrultuda ispat kavramı, önemi ve türleri üzerinde durulmuş, Türk vergi hukukunda ispat ve ispat yükü konuları incelenmiş ve bu safhada ekonomik yaklaşım ilkesi de ispat açısından ayrıca değerlendirilmiştir. Devamında ise delil kavramı ele alınmış, konusu, özellikleri, sınıflandırılması gibi açılarından incelenmiştir.

Son bölümde ise, vergi denetiminde delillerin elde edilmesine ilişkin ilkeler, delillerin elde edilmesi ve delillerin değerlendirilmesi ile hukuka aykırı elde edilen delillerin durumu yargı kararları ile birlikte ele alınmış ve değerlendirilmiştir.

BİRİNCİ BÖLÜM

DENETİM KAVRAMI VE TÜRKİYE’DE VERGİ DENETİMİ

1.1. DENETİM KAVRAMI, TÜR, TEKNİK VE YÖNTEMLERİ

İhtiyaçların karşılanma zorunluluğu, toplu yaşama geçilmesini ve ticaretin gelişmesini hızlandırmıştır. Erken dönemde takas gibi yöntemlerle işleyen ticari ilişkiler, sonrasında paranın bulunmasıyla farklı bir boyut kazanmıştır. Toplumların devletlere dönüşmesi ve akabinde yaşanan ekonomik gelişmeler, çok taraflı ticari ilişkilerin de ortaya çıkmasına zemin hazırlamış, bunun sonucunda da karşılıklı olarak hesapların tutulması gerekliliği giderek zorunlu hale gelmiştir. Bu durum, muhasebe tekniğinin gelişmesine yol açmış; zaman içerisinde kayıtların doğruluğu önem kazanmış, sonuç olarak bu kayıtların bazı ölçüler çerçevesinde tutulması öngörülerek, bunların doğrulanabilirliğini sağlamak adına denetim ihtiyacı ortaya çıkmıştır¹.

Her ne kadar modern denetim uygulamalarının uzağında olsa da “Eski Mısır uygarlığından Yunan şehir devletlerine, Roma İmparatorluğu’ndan² Ortaçağ Avrupa’sı ve Osmanlı İmparatorluğu’na kadar sürekli bir gelişme gösteren denetim anlayış ve sistemi, günümüzdeki anlamını daha ziyade sanayi devrimi sonrasında kazanmıştır³. Sanayi devrimi sonrasında kurulmaya başlanan yüksek hacimli şirketlerin de etkisiyle gelişen ekonomilerde, gerek sermaye sahipleri ve kredi veren kuruluşlar gerekse de devlet açısından muhasebe denetimi, bir tür güvene alma aracı olarak yoğun talep görmüştür⁴.

Türkiye’de ise denetim kavramı esas itibarıyla 1980 sonrası dönemde daha çok önem kazanmaya başlamış, 90’lardan sonra ise ekonomi gündeminde yoğun şekilde kendine yer bulup, mevzuata intibak etmiş ve ekonominin zorunlu bir unsuru olarak kabul görmüştür⁵.

¹ Sedat Akbıyık, *Vergi Uygulamaları Yönüyle; “Denetim ve Raporlama”*, Ekin Kitabevi, Ankara, 2005, s.3.

² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, I. cilt, 5. Bsk., İstanbul, 2013, s.11.

³ Fazıl Tekin, Ali Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, 7. Bsk., Seçkin Yay., Ankara, Ocak 2016, s.27.

⁴ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.4-5.

⁵ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.23.

1.1.1. DENETİM KAVRAMI

Denetim kavramının, farklı bakış açılarıyla yapılmış çeşitli tanımlarına rastlamak mümkündür. Örneğin, Türk Dil Kurumu Büyük Türkçe Sözlük kaynaklarına göre denetim⁶;

İktisat Terimleri Sözlüğünde “Kamu ya da özel bir kuruluşa ilişkin bilgilerin önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunun saptanması ve rapor edilmesi amacı ile bir uzman birimi tarafından kanıt toplama ve değerlendirme süreci” olarak,

Tecim, Maliye, Sayışmanlık ve Güvence Terimleri Sözlüğünde “Tecimsel kuruluşa ilişkin sayışmaların düzeninde olup olmadığı, yasaları, tüzük ve yönetmeliklerine uygun bir yönde doğru olarak yürütülüp yürütülmediği izlenilmek üzere yapılan inceleme ve denetlemeler” olarak,

Uygulayım Terimleri Sözlüğünde “genel uygulayım: bir uygulayimsal olay ya da işlemin, istenilen biçimde gerçekleşmesini sağlayan değişkenleri düzenleme işlemi” olarak,

Yöntembilim Terimleri Sözlüğünde “Veri derleme sürecinde güvenilirlik ve geçerlik gerekçeleriyle araçların ölçünlenmesi ve değişkenlerin egemenlik altına alınmasına ilişkin gözlem ya da ölçüm önlemlerinin tümü” olarak tanımlanmaktadır.

Öğretide de denetimin farklı tanımlarına rastlanmaktadır. Nitekim, denetim tanımlarındaki farklılıklar ile aslında onun farklı yönlerinin ortaya konulduğu ifade edilerek “yapılan bir işlemin, önceden belirlenmiş bir takım kurallara (kanun, tüzük, yönetmelik gibi) uygun olup olmadığını araştırmak ve söz konusu işlemin gerçek durumunu ortaya çıkarmak amacıyla yapılan bir değerlendirme faaliyeti⁷” şeklinde bir ifadeye ulaşıldığı görülmektedir.

Muhasebesel yönünü öne çıkaran bakışa göre de *denetim* “ekonomik birimlerin çalışma ve işlemlerinin önceden belirlenen genel kabul görmüş kurallara, muhasebe denetim ilke ve standartlarına uygun olup olmadığı konusunda; açıklanan veya açıklanacak bilgilerin önceden belirlenmiş kıstaslara uygunluğunu belirlemek amacıyla, kanıtların toplanması ve tarafsızca değerlendirilerek, sonuçlarının ilgili taraflara raporlanması süreci⁸” şeklinde,

⁶ (Erişim) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts 18 Mart 2018.

⁷ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.25 vd.

⁸ Akbıyık, “*Denetim ve Raporlama*”, s.38.

Bir diğerk tanımında ise “iktisadi eylem ve işlemlere ilişkin iddiaların, evvelce belirlenmiş kıstaslara uygunluğunun ölçüsünü araştırmak ve buna ilişkin sonuçları ilgililere bildirmek üzere, tarafsız bir şekilde delil toplayarak bu delilleri değerlendiren sistematik bir süreç⁹” olarak ifade edilmektedir.

Sonuç itibariyle denetimin, farklı teknik ve türleri ile bir kontrol mekanizması ve bir politika aracı olarak ifade edilebilmektedir.

1.1.2. DENETİMİN TÜRLERİ

Denetim kavramının farklı tanımlamalarına rastlanılmakla birlikte genel itibarıyla kaynaklarda görüş birliğine varıldığı şekliyle, denetim türlerini iki ayrı başlık altında inceleyebilmek mümkündür. Söz konusu ayırım, konusuna ve/veya amacına göre denetim türleri ile konumuna göre denetim türleridir¹⁰.

1.1.2.1. KONUSUNA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Konusuna göre denetim türlerinin kimi kaynaklarda finansal, uygunluk ve faaliyet denetimi olarak üç başlık altında ele alındığı görülmekle birlikte, bunların yanı sıra “ekonomik denetim” olarak anılan bir denetim türü de yine konusuna göre denetim türleri başlığı altında ele alınmaktadır¹¹.

1.1.2.1.1. FİNANSAL DENETİM

Finansal veya mali tabloların denetimi olarak da anılan bu denetim türünde, söz konusu mali tabloların, denetlenenin gerçek durumunu gösterip göstermediğini ortaya koyabilmek adına, önceden belirlenmiş ölçütlere, denetim ilke ve esaslarına göre denetimi yapılmaktadır¹².

Finansal denetimde, denetimi icra edecek –Sermaye Piyasası Kurulu, Maliye Bakanlığı veya yeminli mali müşavirler, bağımsız denetim kuruluşları gibi– denetçilerce tanzim edilen raporlar aracılığıyla; örneğin, borsada işlem yapma niyetinde olan yatırımcılar veya aynı sektörde faaliyette bulunan rakipler gibi

⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.8.

¹⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.15.

¹¹ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.28.

¹² Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.28.

örnekleri çoğaltılabilecek mali tablo kullanıcılarına, somut verilere dayalı olarak oluşturulan bu yolla bir kanaate varmaları konusunda faydalanmalarına imkân sağlanmış olmaktadır¹³. Bir başka ifadeyle, finansal denetim yoluyla mali tabloların güvenilirliğinin ortaya konulması amaçlanmaktadır¹⁴.

1.1.2.1.2. UYGUNLUK DENETİMİ

Usul denetimi, kurallara uygunluk denetimi gibi adlarla da anılan uygunluk denetiminde, belirli bir yerdeki mali eylem ve işlemlerin, önceden belirlenmiş ölçütlere, normlara ve mevzuata uygunluğu denetlenmekte olup; uygunluk denetiminin, finansal denetim öncesi ona yol gösterici bir denetim türü olduğu ifade edilmektedir¹⁵.

Uygunluk denetimi, belirli bir işletme, kurum veya kuruluşun önceden belirlenmiş kendi iç ilke ve esaslarına uyulup uyulmadığının denetimi şeklinde bir iç denetim olabileceği gibi; daha üst bir kamusal otoritenin önceden yürürlüğe konulan kanuni mevzuat veya genel idari düzenleyici işlemlere uygunluğun denetimi şeklinde de tezahür etmektedir¹⁶.

1.1.2.1.3. FAALİYET DENETİMİ

Etkinlik veya verimlilik denetimi olarak da anılan faaliyet denetiminde, denetlenenin kaynak kullanımının etkinlik, verimlilik ve tutarlılık bakımından denetlenmesi söz konusu olup; yürütülen faaliyetlerin önceden belirlenen hedeflere varabilme bakımından uygunluğu, nesnel olarak tespit edilmeye çalışılmaktadır¹⁷.

Faaliyet denetiminde; işçilik, ham madde, kârlılık, sektörel konum, ciro gibi eldeki somut olarak ölçülebilir verilerin, önceden belirlenen hedefleri yakalama noktasındaki başarısı, faaliyete başlama döneminden denetim zamanına kadarki sürecin etkinlik, verimlilik ve tutarlılık esaslı bir şekilde nesnel olarak ölçülmesi; sonuç olarak denetlenen dönemde yürütülen faaliyetlerin yönetim politikalarına

¹³ Akbıyık, “*Denetim ve Raporlama*”, s.40.

¹⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.15.

¹⁵ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.29.

¹⁶ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.15; Akbıyık, “*Denetim ve Raporlama*”, s.40.

¹⁷ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.29.

uyumluluğu kıyaslanarak, ulaşılan tespitler raporlanmakta ve ilgililere denetime tabi tutulan hakkında bir görüş vermektedir¹⁸. Diğer taraftan, faaliyet denetimi ile denetlenenin idarecilerinin kişisel başarılarının da araştırıldığını ifade edebilmek mümkündür¹⁹.

1.1.2.1.4. EKONOMİK DENETİM

Bütünleşik denetim olarak da anılan bu denetim türünde, daha önce ifade edildiği üzere, konusuna göre denetim türlerinden; finansal, uygunluk ve faaliyet denetimlerinin bir arada icra edilmesi söz konusu olup; ekonomik denetimin amacının, finansal denetimin, uygunluk denetiminin ve faaliyet denetiminin amaçlarını aynı anda gerçekleştirmek olduğu sonucuna varılmaktadır²⁰.

1.1.2.2. KONUMUNA GÖRE DENETİM TÜRLERİ

Konumdan kastedilen, denetlenen ile denetleyen arasındaki ilişkide birbirlerine olan konumlarıdır. Nitekim, kimi kaynaklarda “denetçi ile işletme arasındaki örgütsel ilişki” olarak adlandırıldığı görülmektedir²¹. Bu açıdan konumuna göre denetim türleri, iç denetim ve dış denetim olmak üzere ikili bir ayrıma tabi tutulmaktadır.

1.1.2.2.1. İÇ DENETİM

İç denetimde, belirli bir teşkilat yapısında meydana getirilmiş bir denetleme organının, bağlı bulunduğu teşkilatın faaliyetlerini denetlemesi söz konusudur.

İç denetime ilişkin olarak, İç Denetçiler Enstitüsü tarafından yapılan “işletme faaliyetlerine değer katmak ve bunları geliştirmek amacıyla tasarlanmış bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyeti” şeklindeki tanım kabul görmektedir²².

¹⁸ Akbıyık, “*Denetim ve Raporlama*”, s.41.

¹⁹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.16.

²⁰ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.30.

²¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.16.

²² Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.30-31.

Anlaşılabacağı üzere iç denetim, kaynakların zararlardan korunup korunmadığı ve faaliyetlerin öngörülen hedeflere uygun gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği sorularına yanıt aramaktadır. İç denetim gerek mali gerekse idari tüm işlemleri kapsamakta ve bu nedenle finansal denetim, uygunluk denetimi ve faaliyet denetimi bir arada bulunmaktadır²³. Bu bakımdan, iç denetimin ekonomik bir denetim olduğu sonucuna varılmaktadır. Ayrıca belirtmek gerekir ki iç denetim süreci sonucunda elde edilecek verilerin bağlı bulunulan teşkilat yapısındaki üst yönetime rapor edilmesi amaçlanmaktadır²⁴.

İç denetimin gerçekleştirilmesi, denetimin gerçekleştirildiği teşkilatın üst yönetiminin çizdiği sınırlar çerçevesinde ve yine teşkilatın kendi çalışanları tarafından sağlanır. Ayrıca iç denetimin, kaynak oluşturması nedeniyle dış denetime ön hazırlık niteliğinde olduğu da ifade edilmektedir²⁵. Nitekim, 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanununun 63'üncü maddesinde iç denetim *“kamu idaresinin çalışmalarına değer katmak ve geliştirmek için kaynakların ekonomiklik, etkililik ve verimlilik esaslarına göre yönetilip yönetilmediğini değerlendirmek ve rehberlik yapmak amacıyla yapılan bağımsız, nesnel güvence sağlama ve danışmanlık faaliyetidir”* şeklinde tanımlanmış ve devamında da *“bu faaliyetler, idarelerin yönetim ve kontrol yapıları ile mali işlemlerinin risk yönetimi, yönetim ve kontrol süreçlerinin etkinliğini değerlendirmek ve geliştirmek yönünde sistematik, sürekli ve disiplinli bir yaklaşımla ve genel kabul görmüş standartlara uygun olarak gerçekleştirilir”* hükmü getirilmiştir.

1.1.2.2.2. DIŞ DENETİM

Dış denetim, belirli bir teşkilat yapısında, denetimi gerçekleştirenlerin, bağımsız kişi veya kişilerin o teşkilatın bir çalışanı olmadığı denetim türü olup; bağımsız denetim ve kamu denetimi olarak iki kısımda ele alınmaktadır²⁶.

²³ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.41.

²⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.16.

²⁵ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.31.

²⁶ Kamu denetimini, iç denetim ve dış denetim hacrinde ayrı bir denetim türü olarak sınıflandırıldığı kaynaklara da rastlamak mümkündür. Bkz. Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.41 vd.

1.1.2.2.2.1. BAĞIMSIZ DENETİM

Bağımsız denetim, denetleyen denetlenen teşkilat ile arasında bir çalışma ilişkisi bulunmaması yönüyle, yani birbirlerine olan konumları itibarıyla ön plana çıkmaktadır. Öte yandan, bağımsız denetimin işleyişine ilişkin kurallar, mevzuat çerçevesinde belirlenmekte ve bu kapsamda, 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu'nun 2'nci maddesi uyarınca; resmi olarak yetkilendirilmiş yeminli mali müşavirlik ya da serbest muhasebeci mali müşavirlik ruhsatını almış meslek mensupları arasından kendi adına çalışan veya bir bağımsız denetim şirketinin ortağı olan kişiler tarafından yerine getirilebilmektedir²⁷. Buna ek olarak, 3568 sayılı Kanun'un 12'nci maddesinin birinci fıkrası ile yeminli mali müşavirlere; gerçek ve tüzel kişilerle bu kişilerin işletme ve teşebbüslerine ait mali tablo ve beyannamelerin kanuni düzenlemelere, muhasebe ilke ve esaslarına uygunluğunu ve hesapların denetim standartlarına göre incelendiğini onaylama yetkisinin verildiği görülmektedir.

Belirtmek gerekir ki bağımsız denetim faaliyetinin, denetlenecek işletme tarafından talep edilmesi, buna ilişkin bir sözleşme üzerinde anlaşılması ve denetim faaliyetinin bu sözleşme çerçevesinde yürütülmesi gerekmektedir²⁸.

Amerika Birleşik Devletleri, bağımsız denetimin yaygın olarak kullanıldığı ülkeler arasında bulunmaktadır. Sanayi devrimi sonrasında büyüyen şirketlerin finansal denetiminin zorunlu hale gelmesi, önce yeminli mali müşavirlik kurumu ile giderilmeye çalışılmış, 1947 yılında Amerikan Sertifikalı Muhasebeciler Kurulu'na ortaya konulan, 1988 yılında güncellenen ve birçok ülkede geçerli kabul edilen - genel standartlar, çalışma standartları ve raporlama standartlarından oluşan- Genel Kabul Görmüş Denetim Standartları ile bağımsız denetim disipline edilmeye çalışılmaktadır. Uyulması zorunlu olan bu kurallar, bağımsız denetime ilişkin keskin sınırlar öngörmekten çok, ana hatları belirleme eğilimindedir²⁹.

1.1.2.2.2.2. KAMU DENETİMİ

Diğer bir dış denetim türü olan kamu denetimi, vergi müfettişleri gibi kamu çalışanı olan denetim elemanlarının işletme hesapları üzerinde gerçekleştirdiği bir

²⁷ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.50.

²⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.16.

²⁹ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.33.

denetim türüdür. Öte yandan, kamu denetiminin, dayanağını kanundan almak suretiyle kamu adına ve kamu ihtiyaçları gereği icra edilen finansal, uygunluk ve faaliyet denetimleri olarak da açıklanması mümkündür³⁰.

Belirtmek gerekir ki kamuda, denetimi gerçekleştiren kurum ya da kurulun kamu denetiminin amacı ve kapsamını değiştirdiği ifade edilmektedir³¹. Gerçekten, Devlet Denetleme Kurulu ya da Sayıştay'ın, Başbakanlık Yüksek Denetleme Kurulu Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu'nun denetim faaliyetlerinde benimsedikleri amaç ve konular farklılık gösterdiği gibi ayrıca kimi kamu kurumlarında mevcut iç denetim organları da yine farklı amaç ve konulara hizmet etmektedir.

Konuya, vergi hukuku özelinde bakıldığında ise vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden, vergi alacağının tahsiline kadar olan bir süreç ve bu sürecin yönetimi akla gelmektedir. Gerek ekonomik boyutu ile gerekse de yükümlülüklerin çeşitliliği ve yükümlü sayısındaki fazlalık nazara alındığında, son derece kapsamlı olan bu sürecin denetlenmesinin kaçınılmaz bir gereklilik olduğu ortaya çıkmaktadır.

Vergi alacaklısı olarak Devletin, diğer tüm eylem ve işlemlerinde olduğu gibi vergilendirme sürecinde de ilgili mevzuat hükümlerine uygun hareket etme zorunluluğu bulunmaktadır. Tüm bu görevlerini yerine getirebilmek adına Devletin, gerek bu konularda görevlendirilmiş Maliye Bakanlığı ve ilgili diğer birimleri üzerindeki iç denetimleri, gerekse de vergilendirme sürecinde borçlu tarafta yer alan mükellef ve sorumlular üzerindeki kamu denetimini etkin ve verimli bir şekilde yürütmesi gerekmektedir³².

1.1.3. DENETİM TEKNİKLERİ

Denetim teknikleri, denetimin uygulama sürecinde elde edilmesi umulan yeterli ve nitelikli delil toplama amacına hizmet eden yolları ifade etmektedir. Yeterli ve nitelikli delil toplama açısından denetçi; denetim yöntemlerine, işletmenin yapısına, denetimin kapsamına göre hangi denetim tekniklerini uygulayacağını

³⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.17.

³¹ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.42.

³² M.Kamil Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, 2. Bsk, İstanbul Bilgi Üni. Yayınları, İstanbul, 2008, s.109.

belirlemekle birlikte, birden fazla denetim tekniğinin bir arada uygulanabilmesi de son derece olağan bir durumdur³³.

Başlıca denetim teknikleri arasında belge incelemesi, aritmetik inceleme, tutar aktarımını doğrulama ve karşılaştırma sayılmaktadır³⁴.

1.1.3.1. BELGE İNCELEMESİ

Muhasebe kayıtlarında yapılacak bir hatanın ileriye yönelik olarak tüm kayıtları hatalı hale getireceğini ifade etmek mümkündür. Bu nedenledir ki kayıtlara hatalı aksettirilen bir belgenin ilk etapta tespit edilmesi, hatanın devam kayıtlara teselsülünü de önleyecektir. Öte yandan, belge incelemesi yoluyla elde edilen veriler, denetlenenin kendi kayıtlarında saptanan veriler olması nedeniyle, vergi denetimi sonucunda tanzim edilecek olan raporun da somut dayanaklarını oluşturacaktır³⁵.

Bu anlamda belge incelemesi, oldukça önemli bir denetim tekniği olup, defter kayıtlarının belgelere uygunluğu ile belgelerin şekli ve maddi uygunluklarını irdelemektedir. Böylelikle, kayıtlara aksettirilen belgelerin gerçeği yansıtmıyorsa, dolayısıyla da sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge olup olmadığı yahut da usule uygun bir belgenin kayıtlara aktarılmasında bir yanlışlık yapıp yapılmadığı hususları açığa kavuşturulmaktadır³⁶.

1.1.3.2. ARİTMETİK İNCELEME

Diğer denetim tekniklerinin yanında, aritmetik incelemeye başvurulması kaçınılmaz olmaktadır. Zira belgelerin kayıtlara geçirilmesinde birçok aritmetik işlem gerçekleştirilmekte ve dolayısıyla bu işlemlerin hatalı olup olmadığı ya da hileye başvurulup başvurulmadığı noktalarının incelenmesi gerekmektedir. Bu bağlamda düzenli yapılan denetimlerle, hesaplamaların tekrarlanarak mevcuttaki kayıtlar ile kıyaslanması, muhtemel hataların önüne geçecek, en azından ilgili vergi dönemi içerisinde önleyebilmek mümkün olabilecektir³⁷.

³³ Seval Kardeş Selimoğlu v.d., *Muhasebe Denetimi*, Gazi Kitabevi, 4. Bsk., Ankara, 2014, s.145; Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.35.

³⁴ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.72.

³⁵ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.73.

³⁶ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.36.

³⁷ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.75.

Aritmetik incelemenin dört işlem doğruluğunun denetlenmesi, sağlama yapılması olduğu ifade edilebilir. Ancak belirtmek gerekir ki işlem sayısının oldukça fazla olması, bu tekniğin uygulanmasında örnekleme yönetimine başvurulmasına neden olmaktadır³⁸.

1.1.3.3.TUTAR AKTARIMINI DOĞRULAMA

Tutar aktarımını doğrulama tekniğinin amacı, muhasebe kayıtları gerçekleştirilirken yapılan hesaplarda, elde edilen sonuçların hatalı aksettirildiği durumların ortaya çıkartılmasıdır. Gerçekten, işlem sonucunun yanlış yazılması veya doğru hesaplanmakla birlikte kaydın hatalı hesaba yapılması gibi durumlara sıklıkla rastlanılmaktadır. Düzenlenen beyannameler, faturalar, hesap bakiyeleri veya oluşturulmuş mali tablolar, doğrulamaya konu olabilmektedir³⁹. Bu teknik, bilançonun devamlılığı anlamında kapanış bilançosundan ertesi yıla aktarımların veya yevmiye defterinden büyük deftere yapılan aktarımların doğrulanması gibi yollarla da uygulanmaktadır⁴⁰.

1.1.3.4. KARŞILAŞTIRMA

Muhasebe hesapları, birbirini belirli bir tutarlılıkla takip etmesi ve sonuç itibarıyla aralarında belirli bir uygunluk ilişkisi olması gereken kayıtlardan oluşmaktadır. Muhasebe sisteminin bu özelliği, onun kayıtları arasında uygunluk ilişkisi bulunması gerekenler arasında yapılan karşılaştırma işlemiyle uyumsuzlukların tespitine olanak sağlamaktadır. Gerçekten de denetçi tarafından, elde edilen bilgilerin değerlendirilmesi için bazı hesaplamalar yapılabilmekte, bu yolla elde edilen veriler işletmenin yıllara dayalı verileri ile kıyaslanabilmekte veya sektörel kıyaslamalara konu edilebilmektedir⁴¹.

Karşılaştırma ile muhasebe tekniği ve çift taraflı kayıt tutma ilkesi temel alınarak miktarlar arası eşitliğin sağlanıp sağlanmadığı incelenmektedir. Zira, aynı hesaba ilişkin büyük defter kayıtlarındaki toplam miktar ile ilgili hesabın tutulduğu defterde bulunan toplam miktarın birbirine eşit olması; benzer şekilde yevmiye

³⁸ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.36.

³⁹ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.74.

⁴⁰ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.35.

⁴¹ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.77.

defterindeki toplam miktar ile büyük defterdeki toplamın da yine birbiri ile örtüşmesi gerekmektedir. Özetle, mali tablolarda yer alan bilgilerin aralarındaki ilişki araştırılarak tekrar değerlendirildiği ve birbiri ile örtüşüp örtüşmediği şeklinde uygulanan denetim tekniğine de analitik inceleme ve karşılaştırma adı verilmektedir⁴².

1.1.4. DENETİM YÖNTEMLERİ

Denetim tekniklerinin uygulanacağı yöntemin tespiti bakımından; aralıksız ve örnekleme yoluyla denetim, doğrudan ve dolaylı denetim, şekli ve maddi denetim, ileriye doğru ve geriye doğru denetim olarak başlıca yöntemlerden bahsedebilmek mümkündür.

1.1.4.1. ARALIKSIZ VE ÖRNEKLEME YOLUYLA DENETİM

Aralıksız denetim yöntemi, belirli bir zaman dilimine ilişkin işlemlerin tamamı üzerinde kayıt ve belgeleri ile birlikte inceleme yapılmasını öngörmektedir. Belirlenen zaman dilimine ilişkin eksiksiz bir inceleme öngörmesi nedeniyle bu yönetime sık başvurulmamakta; nispeten sınırlı alanlarda tercih edilmektedir.

Denetime tabi tutulacak alanın artması örnekleme tekniğine başvurulmasını kaçınılmaz hale getirmektedir. Zira bu yöntem zaman ve maliyet bakımından daha tasarruflu bir sonuç vermektedir. Buna göre, muhasebe kayıtlar ve hesaplar üzerinde önceden belirlenmiş ölçütler çevresinde inceleme gerçekleştirilmektedir.

Sanayi devrimine kadar, aralıksız denetim yoluyla kayıtların tamamının denetlenmesinin tercih edildiği, ancak ilk olarak 1885 yılında Büyük Britanya’da örnekleme yoluyla denetimin uygulandığı ve bu tercihin günümüzdeki modern denetim sisteminin temelini oluşturduğu ifade edilmektedir⁴³.

⁴² Kardeş Selimoğlu v.d., *Muhasebe Denetimi*, s.151; Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.35.

⁴³ Debi Konukcu Önal, *Türkiye’de ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi*, Gazi Üni. SBE, Yayımlanmamış doktora tezi, Ankara 2011, s.17, (Erişim) <http://acikarsiv.gazi.edu.tr> 09 Nisan 2018.

1.1.4.2. DOĞRUDAN VE DOLAYLI DENETİM

Doğrudan denetimde, muhasebe hesaplarında gerçekleştirilmiş her bir işlem tek tek incelenirken; dolaylı denetimde, aynı nitelikteki hesaplar arasında toplam ve uygunluk karşılaştırmaları yapılmaktadır⁴⁴.

1.1.4.3. ŞEKLİ VE MADDİ DENETİM

İsminden de anlaşılacağı üzere şekli denetim, bir işletmede kıymete dair hareketlerin muhasebe hesaplarına belgelerle tevsik edilerek işlenip işlenmediği ve bunların mevzuatta öngörülen şekli şartlara uygun yapılıp yapılmadığını incelemeyi hedefleyen bir tür uygunluk denetimidir. Maddi denetimde ise, hesaplardaki işlemlerin gerçeğe uygunluğu, defterlere ve hesaplara yapılan kayıtların doğru ve içerik olarak uygun şekilde gerçekleştirilip gerçekleştirilmediği incelenmektedir⁴⁵.

1.1.4.4. İLERİYE DOĞRU VE GERİYE DOĞRU DENETİM

İleriye doğru denetimde yapılan inceleme, belgeler üzerinden başlatılarak sırasıyla defter kayıtları ve sonrasında finansal tablolara doğru sürdürülürken; geriye doğru denetimde, bu sıranın tersi bir istikamet takip edilir. Diğer bir ifadeyle, kayıtların dayanağını teşkil eden belgelerden mali tabloların oluşumuna kadar olan süreç denetimi ileriye doğru denetim iken; mevcut mali tablolardaki kalemleri oluşturan kayıt ve hesap süreci tersine işletilerek bunlara esas alınmış belgelere ulaşmayı amaçlayan süreç ise geriye doğru denetim olarak ifade edilmektedir⁴⁶.

Uygulamada geriye doğru denetim yönteminin ileriye doğru denetim yöntemi ile bir arada kullanıldığı ve örnekleme yöntemiyle seçilen bir noktadan her iki yöne doğru denetimin gerçekleştirildiği görülmektedir⁴⁷.

⁴⁴ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.38-39.

⁴⁵ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.37.

⁴⁶ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.74-75.

⁴⁷ Bkz. Kardeş Selimoğlu v.d., *Muhasebe Denetimi*, s.147, Şekil:5.2; Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.38.

1.2. VERGİ DENETİMİ

Denetim kavramı yöntem bilimi bağlamında ele alındığında, belirli bir davranışa ilişkin modele riayet edilip edilmediğinin teftişi ile oluşacak sonuca ilişkin gerekli düzeltmeleri de içine alan işlemleri kapsarken, bir tür uygunluk denetimi olarak karşımıza çıkan vergi denetiminde ise vergi kanunlarının sorumluluk yüklediği kişilerin vergisel yükümlülüklerine uyup uymadıklarının denetlenmesi söz konusu olmaktadır⁴⁸.

Türk vergi sistemi esas itibariyle beyana dayalı bir vergi sistemi olup, verginin tarhı bu beyan esas alınarak gerçekleştirilmektedir. Buna karşın, vergi idaresi tarafından tarh yoluna gidilebilmesi de mümkün olmakla birlikte, bu işlemin vergi idaresi tarafından tesis edilebilmesi, temelinde vergi kayıp ve kaçığını saptamaya yönelik; yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama gibi bazı hazırlık işlemlerinin yapılmasını gerektirmektedir⁴⁹. Mükellefler süresi, şekil ve esasları kanunda gösterilen biçimde beyanname vermekte ve mükellefin beyanı üzerine vergi tahakkuku gerçekleştirilmektedir. Mükellefler nezdinde gerçekleştirilen vergi denetimlerinde ise mükellefe ve işletmeye ait olup vergilemeyi ilgilendiren bilgi, belge, beyan ve kayıtların eksiksiz, hatasız olup olmadığı ile doğruluğu ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığı denetlenmekte, vergi incelemesi ile vergilerin hazineye geç ve eksik intikalinin önüne geçilmeye çalışılmaktadır. Gerçekten, vergi denetiminin; vergi idaresinin önemi gittikçe artan, devletin alacağını eksiksiz bir biçimde ve olması gereken zamanda tahsil etmeyi amaçlayan görevlerinden biri olduğu ifade edilmektedir⁵⁰. Denetim görevine duyulan ihtiyaç, vergi mükellefleri tarafından gerek istemeksizin gerekse de vergi kaçırma temayüllü nedeniyle kasten oluşacak vergi kaçakları ile devletin vergi tahsilinde en yüksek orana ulaşması gerekliliğinden doğmaktadır⁵¹.

⁴⁸ Nihal Saban, *Vergi Hukuku*, Beta Yayınları, 5. bs., İstanbul, 2009, s.183.

⁴⁹ Mualla Öncel, Ahmet Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, 18. bs, Turhan Kitabevi, Ankara, 2010, s.99.

⁵⁰ Doğan Şenyüz, Mehmet Yüce, Adnan Gerçek, *Vergi Hukuku*, 2. bs, Ekin Kitabevi, Bursa 2011,s.124.

⁵¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.95.

1.2.1. VERGİ DENETİMİNİN TANIMI, DAYANAĞI VE KAPSAMI

Verginin en önemli unsurlarından birisini, verginin tarafları oluşturmaktadır. Bu taraflardan biri Devlet, diğer taraf ise mükelleflerdir. İşte bu taraflardan devletin vergiye ilişkin görevi; vergilendirme sürecinin hakkaniyete uygun, mali ve sosyal amaçları gözeterek, hukukun belirlediği sınırlar içerisinde yapılmasıdır. Verginin diğer tarafı olan mükellefler için ise temel olan vergiyi süresinde ve gereği gibi ödemek suretiyle vergi ödevini tam olarak yerine getirmektir⁵².

Türk vergi sistemi içinde mükellef ödevleri, Vergi Usul Kanunu'nda belirtilmiştir. Buna göre bir vergi mükellefinin; vergi borcunu ödemek, vergiye ilişkin olarak kanunda belirtilen her tür bildirim yapmak, beyanname vermek, defter ve belgeleri kanunların öngördüğü şekilde tutmak ve düzenlemek, bu defter ve belgelerde öngörülen düzene uymak, bunları muhafaza etmek ve gerektiği hallerde ilgililere ibraz etmektir. Vergi sisteminin etkin bir şekilde işlemesi ve vergilendirmeden beklenen faydanın en üst düzeyde sağlanması için mükellefler de devlet gibi üzerlerine düşen yükümlülükleri eksiksiz yerine getirmek zorundadırlar. Bu ödevler verginin tarhından tahsiline kadar vergilendirme aşamasında devlete sağladığı faydanın yanında, mükelleflere de vergi sürecinde katılım imkânı tanırken, vergi ödevinin mükellef açısından asgari maliyette yerine getirilmesini sağlamak ve cezai yaptırımlardan mükellefleri kurtarmaktadır.

Devlet için böylesine önemli olan bir finansman kaynağı ve politika aracının, zamanında ve eksiksiz olarak tahsili önem taşımaktadır. Verginin erozyona uğraması da mükelleflerin ödevlerini yapmamalarından kaynaklandığı için, devlet idari ve hukuki yaptırım mekanizmaları ile vergi alacağını korumaktadır⁵³. Devlet mükelleflerin iyi niyetine güvenmekte fakat bunun yanında mükelleflerin kasıt olmaksızın vergi ödevlerini eksik yapmaları ya da kasıtlı olarak vergi kaçırmaya teşebbüs etmeleri durumunu da dikkate alarak mükelleflerin işlem ve hesaplarını inceleme yetkisini elinde tutmaktadır.

Öğretide farklı anlamlarda kullanılan ve farklı işlevleri olan denetim, teftiş ve kontrol kavramları, kamu denetimi açısından ortak olarak tek bir kavram

⁵² Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.71 vd.

⁵³ Nurettin Bilici, *Vergi Hukuku*, 24. Bsk., Ankara, 2010, s.76.

vurgulanmak suretiyle inceleme kavramı adı altında kullanılmıştır. İncelemenin amaç doğrultusunda yapılmasıyla da vergi incelemesi kavramı oluşmuştur⁵⁴.

Vergi sisteminde idari kontrol ve yaptırım mekanizmasının ana gövdesini denetim ve de dolayısıyla vergi incelemesi oluşturmaktadır. Vergi denetimi, kamu hukuku içinde kamusal denetim kapsamında gerçekleştirilen bir denetim özelliği taşımaktadır⁵⁵. Keza vergi denetimi, daha kapsayıcı olan kamusal mali denetimin bir parçasıdır. Kamusal mali denetimin, vergi denetimini de içinde barındıran kamu gelirlerinin toplanmasında ve harcamalarının yapılmasında, önceden belirlenmiş amaçlara ve mali kurallara uygun davranılıp davranılmadığını inceleyen bir denetim olduğunu; kamu kuruluşları ile ayrıca yasama, yürütme ve yargı organlarınca gerçekleştirilen, oldukça geniş kapsamlı bir denetim olduğunu ifade edebilmek mümkündür⁵⁶.

Vergi denetimi, mali tabloların denetimini de içeren, hukuki bir hesap denetimi niteliğine sahip, kanuni bir işlemdir. Vergi denetimi, dayanağını kanunlardan almasının yanında, denetlenenin eylem ve işlemlerinin yine kanunlara ve bunlara dayanılarak çıkartılan düzenleyici işlemlere uygunluğun araştırıldığı, bunu yaparken de kaçınılmaz olarak muhasebe denetimini de içermesi nedeniyle hesap denetimi yönü de olan bir denetimdir⁵⁷.

Belirtmek gerekir ki; vergi denetiminde sadece mükelleflerin değil aynı zamanda vergi idaresinin de denetim ve gözetimi söz konusudur. Bir anlamda vergi denetimi hem vergi incelemesini hem de iç denetimi kapsamaktadır. Vergi denetiminin amacı; idarenin mevzuata uygun çalışması ve de vergi yükümlülerinin bildirim ve beyanlarının doğruluğunun tespit edilmesi olup, vergi denetimi; mali, hukuki ve ekonomik gerekçelerle yapılmaktadır⁵⁸.

Vergi denetiminin, öğretide çeşitli tanımlarına rastlanılmakla birlikte vergi denetimini “vergi kanunlarından doğan ödevlerin yerine getirilip getirilmediğinin ve vergi borcunun zamanında ve gerçek tutarlarıyla ödenip ödenmediğinin vergi idaresi tarafından çeşitli teknikler ve çeşitli yöntemler kullanılarak araştırılması, tespit

⁵⁴ Ali Yunt, *Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları, Süreçleri ve Sonuçları*, Mali Çözüm Dergisi, Mayıs - Haziran 2016, s.189.

⁵⁵ Ahmet Erol, *Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları*, İSMMMO, Yayın No:133, İstanbul, 2010, s. 32.

⁵⁶ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.50.

⁵⁷ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.91.

⁵⁸ Yusuf Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, Yetkin Yayınları, 4. Bsk., Ankara, 2007, s.291.

edilmesi ve sağlanması faaliyetlerinin bütünü⁵⁹” olarak ifade etmek mümkündür. Uygulamada ise kamunun vergi alacağını güvene almaya müteallik önlemlerin tamamına vergi denetimi denilmektedir⁶⁰.

1.2.2. VERGİ DENETİMİNİN İLKELERİ

Vergi denetiminde, özellikle vergi politikasının cebri gücünü teşkil etmesi ve devletin temel gelir kaynaklarından biri olarak ekonominin düzenlenmesinde çoğu zaman başrol oynaması nedeniyle, belirli bir takım ilkelere uyulması gerekmektedir.

1.2.2.1. GENELLİK İLKESİ

Vergi denetiminin genelliği, vergi mevzuatının ülke sınırları içerisinde bulunan tüm mükelleflere yönelik ve eşit olarak uygulanmasını öngörmektedir. Esasında, kişilerin kanun önünde eşit olması, hukukun temel ilkeleri arasındadır. Burada, vergi denetimi gerçekleştirilirken, hukukun bu temel ilkesinden uzaklaşılması gerektiği vurgulanmakta, böylece vergi adaletini sağlama yönünde bir ilke benimsenmektedir. Zira vergi adaleti, yalnızca vergilendirmede değil, vergi denetiminde de mutlaka nazara alınması gereken son derece önemli bir husustur. Bu anlamda, vergi denetiminde özenle dikkate alınması gereken ilkelere birisi de verginin genelliği ilkesidir⁶¹.

1.2.2.2. MÜKELLEFLERİN EĞİTİMİ

Vergi denetiminin amacı, hileleri ortaya çıkarmak ve yalnızca hataları tespit etmekten ibaret olmamalıdır. Mükellefler, bilmedikleri veya tereddütte kaldıkları noktalarda vergi idaresine danışabilmeli ve vergi idaresi de bu talepleri karşılayabilmelidir. Gerekliğinde idare, vergi bilincini arttırmak ve mükellef uyumunu sağlamak amacıyla farklı eğitim ve bilgilendirme yöntemleriyle vergi ödevlerinin zamanında ve usulüne uygun şekilde yerine getirilmesini kolaylaştırıcı bir rol üstlenmelidir.

⁵⁹ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.51.

⁶⁰ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.95.

⁶¹ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.93.

Öte yanda, vergi denetim elemanlarının mesleğe girişlerinden itibaren tüm meslek yaşamları boyunca düzenli eğitimlere tabi tutulması ile sağlanabilecek bu etkinliğin vergi gelirinin artmasına katkıda bulunmasının yanı sıra, vergi idaresi⁶² ile mükellef arasındaki iletişimi de olumlu yönde etkileyecektir⁶³.

1.2.2.3. EKONOMİ POLİTİKASINA UYGUNLUK

Vergi denetimi, ekonomi politikası uygulanırken verimliliği artırabilmek için, önceden belirlenmiş hedeflere uygun şekilde yürütülmelidir. Böylece, bir yandan vergi denetimi gerçekleştirilirken, diğer yandan ekonomi politikasındaki amaçlara ulaşılmasına katkıda bulunulacaktır. Gerçekten, vergi denetimi ile bir yandan kamuya kaynak oluşturulmakta iken, bir yandan da oluşturulan bu kaynaklardan en uygun şekilde faydalanılması amacına hizmet etmektedir⁶⁴.

1.2.3. VERGİ DENETİMİNİN AMAÇLARI

Vergi denetiminde amacın belirlenmesi, doğru kullanımının ve sınırlarının doğru çizilmesinin gerekliliği de göz önüne alındığında, oldukça önemli bir konudur. Zira denetim, doğru ve meşru amacına hizmet ettiği sürece geçerli olacaktır. Bu bağlamda vergi denetiminin; sosyal, ekonomik, mali ve hukuki yönlerden amacını ifade edebilmek mümkündür.

1.2.3.1. HUKUKİ AMAÇ

Vergi denetiminin hukuki amacı, ilk önce vergi mevzuatının uygulamaya geçirilmesine sağlayacağı katkı ifade edilmektedir. Nitekim, bir devletin egemenlik gücü, onun koyduğu kanunların uygulanmasıyla doğru orantılı kabul edilmektedir. Dolayısıyla, vergi denetiminin hukuki amacı ile önce vergi mevzuatının uygulamaya geçirilmesine sağlayacağı katkı, ikinci olarak ise devletin egemenlik gücünün ve saygınlığının artmasına sağlayacağı katkı ifade edilmektedir. Diğer taraftan, hukuk devleti; koymuş olduğu kurallara uyulup uyulmadığı denetlemek ve uymayanları

⁶² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.119-124.

⁶³ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.60.

⁶⁴ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.91.

tespit ederek bunlara karşı gerekli yaptırımları uygulamakla yükümlüdür. Bu yolla vatandaşların mevzuat önündeki eşitliğinin korunması da sağlanmış olmaktadır⁶⁵.

1.2.3.2 SOSYAL AMAÇ

Vergi denetiminin sosyal amacıyla, gelir dağılımına göre vergilendirmedeki adaletin sağlanmasına işaret edilmektedir. Gerçekten, vergilendirmenin gelir dağılımına önemli bir etkisi bulunmaktadır. Bu kapsamda, gerek gelir dağılımında adaletin sağlanması ve gerekse de vergi adaletinin gözetilmesi adına vergi denetim elemanlarına etkin bir rol düşmektedir. Zira, gelir ve vergilendirme arasında sosyal adaletin ve ödeme gücüne göre vergilendirme ilkesinin gözetilmesi gerekmektedir⁶⁶.

1.2.3.3. EKONOMİK AMAÇ

Vergi denetiminin ekonomik amacıyla, ülke ekonomisine ve adil bir rekabet ortamına karşı açık bir tehdit olan kayıt dışılık ile mücadele kast edilmektedir. Esasında, devletin en önemli gelir kaynağı olan vergilerin, kamusal harcamaları karşılamaya yetmemesi durumunda bütçe açığı meydana gelecek ve ekonomiyi etkileyecek bir takım önlemler alınması kaçınılmaz olabilecektir⁶⁷. Yapılan vergi denetimleriyle, vergi beyanlarında matraha dâhil edilmediği tespit edilerek kayıt dışı kazanların vergilendirmeye dâhil edilmesi sayesinde devletin geliri artırılarak, bütçe açığının azaltılması ve hatta kapatılması mümkün hale gelebilecektir.

1.2.3.4. MALİ AMAÇ

Vergi denetiminin mali amacıyla ekonomik amacı birbiri ile yakınlık göstermektedir. Her iki amaç esas itibarıyla vergi kaçakçılığının önlenmesi, kaçırılan vergilerin tespit edilerek vergilendirmeye tabi tutulmasını sağlamaya yönelmektir. Bununla birlikte, ekonomik amaç ile vergi denetiminin, krize giren ekonomi sonucunda alınması muhtemel tedbirlerin ve bunların mükellefler üzerindeki olası etkilerinin bertaraf edilmesi vurgulanmakta iken, mali amaç ile vergi denetiminin; kamu maliyesi üzerindeki onarıcı etkileri ön planda tutulmaktadır. Vergi kayıp ve

⁶⁵ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.54.

⁶⁶ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.54.

⁶⁷ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.53.

kaçaklarıyla mücadelede en etkili yol olan vergi denetimi, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belgelere dayanan vergi kaçakçılığı, gizlenen yurt dışı kazançlar ve benzeri vergi kayıp ve kaçaklarını ortaya çıkartmasının yanında, olası vergi kaçakçılığı eğilimlerine karşı da caydırıcı kalmaya devam ederek, devlet gelirlerinin artmasını sağlamaktadır. Ayrıca, kapsam dışında kalan vergi matrahlarının vergilendirmeye tabi tutulmasının yanında, cezalı tarhiyatlar yoluyla devlete ek bir gelir sağlanması da söz konusu olmaktadır⁶⁸.

1.2.5. VERGİ DENETİMİNİN ÖZELLİKLERİ

Vergi denetiminin türleri, teknikleri ve ilkeleri nazara alındığında, uygulanması açısından ortaya çıkan özellikleri bulunmaktadır.

1.2.5.1. TARAFSIZLIK

Vergi denetimi, denetleyen ve denetlenen arasında bir adaletsizliğe yol açmamalı ve tarafsız olmalıdır. Diğer bir ifadeyle, vergi denetiminde mükellefin hataları görmezden gelinemeyeceği gibi vergi idaresinin fazladan tahsil ettiği bir verginin tespit edilmesi halinde de bunun mükellefe iadesinin sağlanması gerekmektedir. Zira vergi denetiminde esas olan, VUK'ta da hüküm altına alındığı gibi, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetidir.

Hemen belirtmek gerekir ki, belirli bir vergiyi doğuran olayı düzenleyen kanun hükmü ilga edilse dahi, mülga hükmün meri olduğu döneme taalluk eden vergiyi doğuran olayların vergilendirmesinden vazgeçilmemektedir⁶⁹.

Diğer yandan, vergi denetiminin tek taraflı olduğu, bunun devletin egemenlik gücüne istinaden, Anayasamız gereği, kanunlarla getirilmiş düzenlemelere uygunluk denetimi olmasından ileri geldiği; ancak, kamu idaresinin tek yanlı olarak gerçekleştirdiği bir faaliyet olmasına rağmen, hâsıl olacak sonuca göre verginin iade veya terkininin de yapılabilmesi nedeniyle, vergi denetiminin tarafsız bir denetim olduğunu ifade edebilmek de mümkündür⁷⁰.

⁶⁸ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.s.52.

⁶⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.77.

⁷⁰ Akbıyık, *“Denetim ve Raporlama”*, s.92.

1.2.5.2. YAPTIRIM GÜCÜ

Vergi denetimi sonucunda, kesilen vergi ve cezalar,⁷¹ kesinleşmeleri halinde 6183 sayılı Kanun hükümlerine göre tahsil edilecektir. Nitekim, mükelleflerin VUK'un 113 ve 114'üncü maddelerinde düzenlenen zamanaşımı süreleri içindeki eylem ve işlemleri denetime tabi tutularak, usulsüz ve eksik durumların tespitinde yaptırımlar uygulanmaktadır. Bu bakımdan, vergi denetimi sonucu tesis edilen idari işlemlerin yaptırım gücüne sahip olduğu ifade edilebilir. Gerçekten, denetim sonucunda bir vergi kaybına sebep olunduğu ortaya çıkar ise bu vergi, cezalı tarhiyatla tahsil edilmektedir. Tahsilin tehlikeye düştüğü durumlarda ise cebren tahsil yoluna gidilmektedir⁷².

Öte yandan, vergi hukukunun cezai boyutunun ele alınmasıyla, vergi ceza sistemine ilişkin olayların araştırılması, tespit edilmesi ve ilgili delillerin toplanması, bir adli kolluk faaliyeti olarak nitelendirilmekte; vergi denetim sürecinin demokratik bir toplumda olması gereken düzene, ölçülülüğe ve itiraz mekanizmalarına sahip olması gerektiği belirtilmektedir⁷³.

1.2.5.3. HUKUKİ BİR DENETİM OLMASI

Vergi ödevi, Anayasa'nın aynı başlıklı 73'üncü maddesinde;

“Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, mali gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür.

Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.

Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Cumhurbaşkanına verilebilir” şeklinde düzenlenmiştir. Maddenin 3'üncü fıkrasında, vergisel yükümlülüklerin idari düzenleyici işlemlere konu edilemeyeceği güvence altına alınmıştır. Bu bakımdan

⁷¹ Hamza Koçakoğlu, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, 4. Bsk., Gazi Kitabevi, Ankara, Nisan 2016, s.107.

⁷² Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.56.

⁷³ Saban, *Vergi Hukuku*, s.183-184.

özü itibarıyla vergi denetimi, vergisel yükümlülüklerin düzenlendiği kanunlara uygunluğun denetlendiği bir süreç olup, hukuki bir niteliğe sahiptir. Nitekim, vergi denetiminin, muhasebesel kayıt ve hesapların hukuki denetimi olduğu ifade edilmektedir⁷⁴.

1.2.5.4. GENİŞ KAPSAMLI OLMASI

Vergi denetiminin geniş kapsamlı olmasıyla, denetimin yalnızca oranlar ve matrahlar üzerinden yapılan bir matematiksel hesap denetiminden öte, bu matrahlara esas bilgi ve belgelerin dayanağını teşkil eden kayıtların, farklı kaynaklardan denetlenerek doğrulanmasını da içeren bir faaliyet olması kastedilmektedir⁷⁵. Nitekim, VUK hükümleri dikkate alındığında da vergi denetimi kavramına geniş açıdan yaklaşmak gerektiği ifade edilmektedir⁷⁶.

1.2.6. VERGİ DENETİM YÖNTEMLERİ

Vergi alacağının; zamanında ve eksiksiz bir biçimde tahsil edilebilmesi, vergi idaresinin etkin bir denetim faaliyeti ile sağlanmaya çalışılmaktadır. Keza, eksik veya hatalı beyanların yahut gizlenmiş durumların ortaya çıkartılması bu yolla mümkün olabilmektedir. Vergi idaresinin vergi denetiminde kullanabileceği yöntemler ise VUK'un, "vergilendirme" başlıklı 1'inci kitabının "yoklama ve inceleme" başlıklı 7'nci kısmında, yapılacak denetimin içeriği ve denetim elemanlarının niteliği nazara alınarak dört bölüm halinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Bunlar sırasıyla yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama şeklindedir.

1.2.6.1. YOKLAMA

VUK'un 127 ve devamı maddelerinde düzenlenen yoklama, kanunda ilk sırada yer verilen vergi denetim yöntemi olup, diğer vergi denetimi yöntemlerine

⁷⁴ Akbıyık, "*Denetim ve Raporlama*", s.91.

⁷⁵ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.57.

⁷⁶ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.111.

kıyasla uygulanması en basit olan yöntemdir⁷⁷. Nitekim yoklamaya, yüzeysel denetim veya kayıt düzen denetimi adı da verilmektedir⁷⁸.

1.2.6.1.1. TANIMI

Yoklama, VUK'un "maksat ve yetki" başlıklı 127'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan tanımda "*yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir*" hükmü yer almaktadır. Bu düzenleme ile vergi denetim elemanlarına maddi olay ve kayıtların denetim imkânı tanındığı ve böylece, vergiyi doğuran olayın tespitinde gerçekçi bir temelin oluşturulduğu ifade edilmektedir⁷⁹.

1.2.6.1.2. AMACI

Yoklama yoluyla, vergilendirme sürecini ilgilendirmekle birlikte vergi idaresinin bilgisi dışında kalan durumların ortaya çıkartılması hedeflenmektedir.⁸⁰ VUK'un 127'nci maddesindeki tanım bir yandan yoklama sürecinin amacını da ortaya koymaktadır. Söz konusu, tanımdan da anlaşılacağı üzere yoklama, mükellefin bizzat kendisine veya mükellefiyetiyle ilgili her türlü konu ve kayda dair bir araştırma ve tespit faaliyetidir⁸¹. Bu faaliyet sonucunda elde edilen sonuçlar, Kanun'un 131'inci maddesine göre tutanak mahiyetindeki "yoklama fişine" kaydedilmektedir.

Bu kapsamda yoklamanın, gerek vergi mükelleflerinin, gerekse de mükellefiyet kaydı tesis ettirmeksizin vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesine neden olan faaliyetlerde bulunanların, varlıklarını ve eylemlerini tespit etmeyi, vergisel yükümlülükler kapsamında beyan edilen bilgi ve belgelerin maddi gerçekle örtüşüp örtüşmediğini, vergi idaresinin bilgilendirilmesi gereken konularda bu bildirimlerin yapılıp yapılmadığını ve daha birçok konuyu araştırarak, vergi idaresinin olumlu

⁷⁷ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.127.

⁷⁸ Akbıyık, "*Denetim ve Raporlama*", s.99.

⁷⁹ Akbıyık, "*Denetim ve Raporlama*", s.134.

⁸⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.125

⁸¹ Koçakoğlu, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, s.33

veya olumsuz anlamda kullanabileceği her türlü durumu tespit etmeyi amaçladığı ifade edilmektedir⁸².

Gerçekten, yoklamada temel unsurun, defter ve belgelerde yer alan kayıtların kanunlara uygun olmaması, işyerinde olmama yahut benzeri kanuni uygunsuzluklar karşısında usulsüzlük cezasına sebebiyet verecek durumların açığa çıkartılmasıdır⁸³. Bununla birlikte, yoklamanın amacı; vergilendirme sürecinde etkisi bulunan ve vergi idaresinin haberdar olmadığı durumları saptayarak, maliye hazinesine katkıda bulunmasının yanı sıra, sosyal adalete de fayda sağlamak şeklinde ifade edilmekte; vergi denetim yöntemlerinden yoklama sayesinde, vergiyi doğuran olaya sebebiyet vermelerine rağmen mükellefiyet tesis etmedikleri için uğratılan bir vergi kaybının saptanması, bir yandan devletin gelirini yükseltecek, diğer yandan da, kanunlara uygun davranan mükellefler bakımından daha adil bir rekabet ortamı sağlanmış olmaktadır⁸⁴.

1.2.6.1.3. UYGULANMASI

Vergi Usul Kanunu'nun 127 ila 133'üncü maddeleri arasında;

- Gelir uzmanları,
- Yoklama memurları,
- Vergi dairesi müdürleri,
- Vergi incelemesine yetkili olanlar,
- Yetkili makamlarca yoklama işi ile görevlendirilenler,

Yoklama yapmaya yetkili denetim elemanları olarak sayılmaktadır. Bu kişiler, mevzuat hükümleri uyarınca, resmi kimliklerini ibraz etmek suretiyle, usulü dairesinde yoklama fişi düzenleyerek yoklama yapabilmektedirler.

Vergi denetim yöntemlerinden yoklamanın başlangıcından sonuçlandırılmasına kadar olan aşamalar, yoklama zamanı, yapılacağı yer, fişe kaydedilmesi ve sonuçlandırılması şeklinde sıralanabilir⁸⁵.

⁸² Koçakoğlu, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, s.32.

⁸³ Akbıyık, "*Denetim ve Raporlama*", s.99.

⁸⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.96.

⁸⁵ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.131.

Öncelikle ifade etmek gerekir ki yoklamanın yapılacağı zamana ilişkin bir sınırlama bulunmamaktadır⁸⁶. Gerçekten, yılın belli dönemlerinde faaliyet gösteren oteller, günün belli saatlerinde faaliyet gösteren eğlence mekânları gibi zamansal çeşitlilikler nazara alındığında, yoklamanın zaman bakımından bir kısıtlamaya tabi olmaması tabii değildir. Burada özellikle belirtilmesi gereken hususlardan bir diğeri de yoklama zamanının, denetimin amacı gereği mükellefe bildirilmemesi gerektiğidir⁸⁷.

Yoklamanın yapılacağı yer konusunda ise kural olarak işyerinin tercih edileceği açıktır. Ancak, faaliyet icabı işyerinin bulunmaması ve gerekli hallerde, örneğin taşıma irsaliyesinin taşıtta bulunup bulunmadığını denetlemek adına kara yollarında olduğu gibi farklı yerlerde de yoklama yapılabilmesi mümkündür⁸⁸.

VUK'un 131'inci maddesinde yoklama sonucu elde edilen bilgilerin tutanak mahiyetindeki "yoklama fişine" geçirileceği düzenlendikten sonra, devamında *"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"* düzenlemelerine yer verildiği görülmektedir.

Kanun'un 132'nci maddesinde ise yoklama neticelerinin bildirilmesi konusu düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu bağlamda, yoklama fişlerinin birinci nüshasının yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılacağı, bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderileceği, yoklama fişlerinin ikinci nüshalarının da vergi dairesine tevdi olunacağı hükme bağlanmış bulunmaktadır.

Usul ve kanuna uygun şekilde tanzim edilmiş yoklama fişlerinin, vergi daireleri ve yargı yerleri nezdinde delil teşkil edeceği hususu göz önüne alındığında, bunların tanzimi ve imzasında özenle hareket edilmesi ve yine yoklama fişinin, VUK'un mükerrer 30'uncu maddesi uyarınca idarece tarhiyata esas alınacağından, gerçekleştirildiği zamanla beraber şekle ve esasa dair eksikliklerin net bir şekilde izahını içerecek şekilde tanzim edilmesi gerekmektedir.

Öte taraftan, yoklamaya yetkili kişilerin tespit dışında kalan yetkilerinin tartışılması gerektiği hususu vurgulanmaktadır. Gerçekten yoklama memurlarının,

⁸⁶ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.126.

⁸⁷ Öncel, Kumrulu, Nami Çağan, *Vergi Hukuku*, s.113.

⁸⁸ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.428.

VUK'un 127/c maddesi hükmü uyarınca öngörülen şartlar dâhilinde olmak üzere bazı defter ve belgeleri almakla yetkilendirilmişler; 127/e maddesi hükmü uyarınca ise irsaliye ve fatura bulundurma yükümlülüğünü ihlal eden araçları, söz konusu belgelerin ibrazına kadar trafikten alıkoyma yetkisine ve hatta duruma göre malı muhafaza etmekten satışını yapmaya kadar uzanan bir takım eylem ve işlemleri yapmakla da yetkilendirilmiş bulunmaktadır. Yoklama memurlarına tanınan bu yetkilerin zor kullanma niteliğinde olduğu ve bu yetkilerin kullanılması halinde itiraz edilebilmesi imkânının getirilmesi gerektiği noktasında eleştiri yöneltilmektedir⁸⁹.

1.2.6.2. VERGİ İNCELEMESİ

Vergi incelemesinin, vergi denetimi ile eş anlamlı dahi kullanıldığı göz önüne alınırsa, onun en önemli vergi denetim yöntemi olduğunu ifade edebilmek mümkündür⁹⁰. Zira, diğer vergi denetim yöntemlerine nazaran daha kapsamlı olması nedeniyle, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini, ekonomik gerçekliği ortaya koymadaki işlevi büyüktür. Bununla birlikte, vergi denetimi ve vergi incelemesi terimlerinin birbirine ikame edilmesinde, vergi denetimi sürecinde muhasebe denetiminin bulunması da gerekçe gösterilmektedir⁹¹.

1.2.6.2.1. TANIMI ve AMACI

Vergi incelemesinin amacı, VUK'un 134'üncü maddesinde "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır*" şeklinde ifade edilmiştir. Benzer bir tanım ise VİUEHY kapsamında "*İnceleme yapmaya yetkili olanlar tarafından, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yapılan faaliyet*" olarak hüküm altına alınmıştır. Bu bakımdan vergi incelemesinin, öncelikle vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tespit edip, ödenmesi gereken vergiyi ortaya koyarak, bu verginin ödenmesini sağlamayı ve böylece vergi kaybını azaltıp önlemeyi amaçladığını ifade edebilmek mümkündür. Ayrıca, vergi incelemesi ile karşılaşılacağı düşüncesiyle mükelleflerce kendiliğinden vergilerin beyan edilmesi, bu sayede vergi konusunda daha bilinçli bir düzeye ulaşılmasını; vergi incelemesinin

⁸⁹ Saban, *Vergi Hukuku*, s.186.

⁹⁰ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.97.

⁹¹ Akbıyık, "*Denetim ve Raporlama*", s.94.

başlamasıyla birlikte ise hatalarını öğrenme fırsatı bulan mükelleflerin eğitilmesini; vergi kaçırma gayreti içinde olan mükelleflerin saptanarak bu durumun engellenmesi ile de vergi adaletinin güçlendirmesini amaçladığı da belirtilmektedir⁹².

Öte yandan, Vergi incelemesi ile eş anlamlı olarak kullanılan “murakabe, kontrol, teftiş, revizyon” gibi bazı kavramlardan da bahsedebilmek mümkündür. Bu kavramlar arasında vergi incelemesi ile kıyasa en müsait olanın, tamamlanmış bir sürecin sonradan değerlendirilmesi niteliğinde olmasından ötürü “revizyon” olmakla birlikte, vergi incelemesi; daha geniş kapsamlı bir denetimi barındırdığından, eş anlamlı olduklarını ifade etmenin güç olduğu belirtilmektedir⁹³. Nitekim revizyonun, vergi incelemesinin iki kısmından birisi olduğu kabul edilmektedir. Buna göre, vergi incelmelerinin somut olarak defter ve belgeler üzerinde yapılan kısmı revizyon faaliyetine; bundan başka, defter ve belgelerden bağımsız olarak yürütülen kısmı ise araştırma faaliyetine konu edilmektedir⁹⁴.

1.2.6.2.2. KAPSAMI

Vergi incelemesinin kapsamını, vergi türleri, mükellefler ve inceleme dönemi esas alınarak değerlendirmek mümkündür.

Vergi türleri bakımından vergi incelemesinin kapsamını, VUK’un 1’inci ve 2’nci maddelerini birlikte değerlendirerek ortaya koyabilmek mümkündür.

VUK’un 1’inci maddesinde “(1)Bu kanun hükümleri ikinci maddede yazılı olanlar dışında, genel bütçeye giren vergi, resim ve harçlar ile il özel idarelerine ve belediyelere ait vergi, resim ve harçlar hakkında uygulanır. (2)Yukarıda yazılı vergi, resim ve harçlara bağlı olan vergi, resim ve zamlar da bu kanuna tabidir” hükmü; 2’nci maddesinde ise “Gümrük idareleri tarafından alınan vergi ve resimler bu Kanuna tabi değildir” hükmü bulunmaktadır. Dikkat edileceği üzere Gümrük Kanunu ve bağlı mali yükümlülükler, VUK kapsamı dışında tutulmuştur. Nitekim gümrük alacakları, Gümrük Kanunu ve bağlı mevzuat kapsamında tahsil edilmektedir.

⁹² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.97.

⁹³ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.168.

⁹⁴ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.97.

Mükellefler bakımından vergi incelemesinin kapsamını, VUK'un "incelemeye tabi olanlar" başlıklı 137'nci maddesi belirlemektedir. Maddede, "*Bu kanuna veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler vergi incelemelerine tabidirler*" hükmü bulunmaktadır. Kanun'un 172'nci maddesinde defter tutma zorunluluğu bulunanlar, 173'üncü maddesinde defter tutma zorunluluğunun istisnaları, 253'üncü ve devam maddelerinde ise muhafaza ve ibraz ödevi bulunanlar düzenlenmiştir. Söz konusu maddeler birlikte değerlendirildiğinde, vergi incelemesine tabi olanların kapsamı ortaya çıkmaktadır.

Buna göre, defter tutma zorunluluğu bulunan "ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, serbest meslek erbabı, dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler ve çiftçiler" ile ayrıca, defter tutmasalar dahi; "vergiden muaf esnaf, küçük çiftçi, basit usule tabi olanlar, kurumlar vergisinden muaf olan iktisadi kamu müesseseleri ile kurumlar vergisinden muaf olan dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin" belge almak ve saklamak zorunda olmalarından mütevellit vergi incelemesine tabi oldukları sonucuna varılmaktadır⁹⁵.

İnceleme dönemi bakımından vergi incelemesinin kapsamını, vergi incelemesi sürecinin doğası gereği, tamamlanmış –genellikle geriye dönük beş yıllık– hesap dönemleri oluşturmaktadır. Bununla birlikte, bu durumun olumsuz sonuçlarından da bahsedebilmek mümkündür. Zira, vergi incelemesinin amacına ulaşabilmesi bakımından vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespit edilmesi gerekmekte olup, incelemenin yapıldığı tarih ile vergiyi doğuran olayın meydana geldiği tarih arasındaki zaman aralığının artması, bu tespiti zorlaştırmaktadır⁹⁶.

1.2.6.2.3. TÜRLERİ

Vergi incelemesi; incelemenin kapsamı, sürekliliği, akışı ile incelenen mükellef sayısı ve incelemenin kaynağı gibi çeşitli bakımlardan ele alınarak sınıflandırılabilir⁹⁷.

⁹⁵ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.170.

⁹⁶ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.172.

⁹⁷ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.98-99.

1.2.6.2.3.1. İNCELEMENİN KAPSAMI AÇISINDAN

Vergi incelemesi, kapsamı bakımından tam inceleme ve sınırlı inceleme şeklinde ele alınmaktadır.

Tam inceleme, VİUEHY’de “*Bir mükellef hakkında, bir veya birden fazla vergi türü itibarıyla bir veya daha fazla vergilendirme dönemine ilişkin her türlü iş ve işlemlerinin bütün matrah unsurlarını içerecek şekilde, yapılan vergi incelemesi*” olarak tanımlanmaktadır.

Anlaşılaçağı üzere, vergi incelemesinin kapsam bakımından en geniş olanı, tam vergi incelemesi olarak belirtilmektedir⁹⁸. İncelemeye alınan mükellef, ister mesleki olsun, ister ticari veya zirai, her türlü kazancı bakımından, ilgili döneme ilişkin tüm kayıt ve hesaplarını kapsayacak şekilde denetlenecektir⁹⁹.

Sınırlı inceleme ise, VİUEHY’de “Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi” şeklinde ifade edilmektedir.

1.2.6.2.3.2. İNCELEMENİN DEVAMLILIĞI AÇISINDAN

Vergi incelemesinin, yapılan incelemenin devamlılığı bakımından, sürekli inceleme ve dönemsel inceleme olarak iki açıdan ele alınmaktadır.

Sürekli incelemede, incelenen mükellefin kesintisiz bir biçimde denetim altına alınması söz konusu olup, düzenli dönemler dâhilinde ve her seferinde incelenen son tarihi takip edecek şekilde vergi incelemesi gerçekleştirilmektedir¹⁰⁰. Ayrıca, hesapların incelenmesi bir yılı aşabilecek uzun dönemli kimi faaliyetlerin – kurumların tasfiyesi gibi- özellikleri nedeniyle de kesintisiz incelemeye başvurulabilmektedir¹⁰¹.

Dönemsel incelemede ise, sürekli incelemenin her mükellef bakımından gerçekleştirilmesinin güçlükleri karşısında, tarh zaman aşımı süresi içerisinde mükelleflerin tek sefer için de olsa incelenmesi söz konusu olmaktadır¹⁰².

⁹⁸ Akbıyık, “*Denetim ve Raporlama*”, s.101.

⁹⁹ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.177.

¹⁰⁰ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.179.

¹⁰¹ Akbıyık, “*Denetim ve Raporlama*”, s.100.

¹⁰² Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.179.

1.2.6.2.3.3. İNCELEMENİN KAYNAĞI AÇISINDAN

Vergi incelemesi, kaynağı bakımından olağan, ihbarlı veya karşıt inceleme olarak üç kısımda değerlendirilmektedir. Buna göre;

Olağan incelemede, evvelce saptanmış ölçütler uyarınca belirli bir öznel nedene dayanmaksızın ve vergi kaçırıldığına dair kanıtlar olmaksızın seçilen mükellefin incelenmesi söz konusudur¹⁰³. Bu inceleme türünde, vergi denetiminin sürekliliğini sağlamak öncelikli amaç olup, incelenen mükellefin de katkılarıyla süreç yönetilmektedir¹⁰⁴.

İhbarlı incelemede, evvelce saptanmış ölçütler uyarınca değil fakat hakkında bir ihbar veya şikâyet bulunması nedeniyle mükellefin incelemeye alınması söz konusu olmakla beraber, her ihbarın denetime esas alınabilmesi mümkün olmamaktadır¹⁰⁵.

Karşıt incelemede ise, hali hazırda yürütülen bir vergi incelemesi kapsamında, vergi denetim elemanı tarafından, incelenen mükellefin irtibatlı olduğu mükelleflerin defter ve kayıtlarının ibrazı talep edilerek, incelemedeki mükellefin defter ve kayıtlarının irtibatlı mükellefler ile karşılıklı olarak birbiri ile örtüşüp örtüşmediği sorgulanmakta olup¹⁰⁶, karşıt incelemeye alınan mükellefin gerçek anlamda vergi incelemesine alınması söz konusu olmamakla birlikte, süreç içerisinde tespit edilen durumlar neticesinde vergi denetim elemanı tarafından gerek görüldüğü takdirde bu mükellef bakımından da vergi incelemesi başlatılması mümkün olabilmektedir¹⁰⁷.

Ayrıca belirtmek gerekir ki VİUEHY'nin, 4'üncü maddesinin 2'nci fıkrasında, "Risk analizi neticesinde riskli bulunmaması, ihbar veya şikâyet olmaması halinde dahi mükellefler incelemeye alınabilir" düzenlemesi bulunmaktadır.

¹⁰³ Akbıyık, "*Denetim ve Raporlama*", s.100.

¹⁰⁴ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.180.

¹⁰⁵ Akbıyık, "*Denetim ve Raporlama*", s.100.

¹⁰⁶ Akbıyık, "*Denetim ve Raporlama*", s.101.

¹⁰⁷ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.172.

1.2.6.2.4. UYGULANMASI

Vergi incelemesinin, vergi denetim yolları arasında en kapsamlı seçenek olduğunu ifade etmek mümkündür. VUK'un 134'üncü maddesinde düzenlendiği üzere, vergi incelemesinin “ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmayı, tespit etmeyi ve sağlamayı hedeflediği” göz önüne alındığında, bu çerçevedeki hedefin yerine getirilebilmesi için geniş kapsamlı bir faaliyet yürütülmesi gerektiği sonucuna varılmaktadır¹⁰⁸. Diğer taraftan, bu faaliyetin mükelleflerin hak ve hürriyetlerini yakından ilgilendirmesi karşısında, hem esaslı unsurlarının kanunla belirlenmesi, hem de bu faaliyeti yürütmeye yetkili olan kişilerin kanunda tahdidi olarak sayılması, hukuk devleti olmanın bir gereği olarak kabul edilebilir. Bu bağlamda, vergi incelemesine ilişkin süreç kanunda ayrıntılı olarak düzenlenmiş bulunmaktadır¹⁰⁹.

VUK'un 134'üncü maddesinde, vergi incelemesinin ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmayı, tespit etmeyi ve sağlamayı hedeflediği şeklindeki amacına, 135'inci maddesinde ise vergi incelemesine yetkili olanlar belirtilmiştir. Maddenin 1'inci fıkrasına göre vergi incelemesi “*vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri*” tarafından yapılabilecektir. Maddenin 2'nci fıkrasına göre ise “*Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapan*” kişilerin her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisine sahip oldukları düzenlenmiştir. Ancak uygulamada, vergi müfettişleri ve yardımcıları haricinde diğer yetkililerin, idari görevlerinin yaratmış olduğu meşguliyetin de etkisiyle vergi incelemesine dair sahip oldukları bu yetkiyi kullanmadıkları ifade edilmektedir¹¹⁰.

VUK'un 136'ncı maddesinde ise vergi incelemesi yapanların yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı ve resmi bir belge bulundurmaları gerektiği, incelemeye başlamadan evvel bu belgenin ilgililere gösterileceği belirtilmektedir. 137'nci maddede ise vergi incelemesine tabi olanlar, kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzel kişiler olarak belirtilmiştir. VUK'un 172'nci ve 173'üncü maddelerinde defter tutma zorunluluğu bulunanlar ve bulunmayanlar

¹⁰⁸ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.113.

¹⁰⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.100.

¹¹⁰ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.186.

belirtilmiş; 253'üncü ve 256'ncı maddelerde ise muhafaza ve ibraz ödevleri hükme bağlanmış olup, anılan kanun maddeleri uyarınca gerek defter tutma yükümlülüğü gerekse de muhafaza ve ibraz yükümlülüğü getirilmiş gerek gerçek gerekse de tüzel kişiler, vergi incelemesine tabi olacaklardır¹¹¹.

VUK'un 138 ve 139'uncu maddelerinde ise vergi incelemesinin zamanı ve yapılacağı yer düzenlenmiştir. Buna göre, vergi incelemesinin evvelce mükellefe haber verilmesi mecburi değildir. Kanundaki bu ifadeden, mükellefe hakkında inceleme başlatılacağından önceden haber verilmesinin yasaklanmadığı sonucu da çıkmaktadır¹¹². Hatta, küçük işletmeler ile şüpheli değerlendirilen işletmeler haricinde, uygulamada kural olarak nezdinde inceleme yapılacak mükellefe haber verilmesinin benimsendiği, böylece mükellefe gerekli hazırlığı yapabilmesi imkânı tanınarak, denetim elemanı bakımından da inceleme zorluklarının azalacağı ifade edilmektedir¹¹³.

Öte yandan, daha önce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olmasının, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel teşkil etmediği, 138'inci maddenin son fıkrasında açıkça düzenlenerek, uygulamada yaşanabilecek tereddütlerin önüne geçilmiştir¹¹⁴. 139'uncu maddede ise, iş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunluluk halleri ile mükellef veya vergi sorumlusu tarafından özellikle talep edilmesi halleri hariç olmak üzere kural olarak incelemenin, incelmeye tabi olanın iş yerinde; aksi takdirde ise dairede yapılacağı hükme bağlanmıştır. Yine, madde devamında, incelemenin dairede yapılacağı durumlarda incelemeye tabi olanın gerekli defter ve belgelerini daireye getirmesinin kendisinden yazılı olarak isteneceği, bu yazılı istek ile belirtilen sürede mazeretsiz olarak getirmeyenlerin ibraz etmemiş sayılacağı, haklı bir mazeret gösterenlere ise defter ve belgelerin daireye getirilmesi için uygun bir süre tanınacağı hususları düzenlenmiştir.

¹¹¹ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.99.

¹¹² Hâlbuki diğer vergi denetim yöntemlerinden yoklamada, mükellefe haber verilmemesi gerekmektedir. Bu durum, 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 130'uncu maddesinde bulunan "(1) Yoklama her zaman yapılabilir. (2) Yoklamanın ne zaman yapılacağı ilgiliye haber verilmez" şeklindeki düzenleme ile açıkça hüküm altına alınmıştır. İncelemenin, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zaman aşımı süresine kadar yapılabileceği maddede hükme bağlanmıştır.

¹¹³ Akbıyık, *"Denetim ve Raporlama"*, s.118.

¹¹⁴ Akbıyık, *"Denetim ve Raporlama"*, s.103.

Vergi incelemesinin ilke olarak nezdinde inceleme yapılan mükellefin işyerinde yapılması kuralının benimsenmesinde, inceleme elemanı tarafından işletmenin gezilerek, yerinde görülmesi, işin mahiyeti, türü ve kapsamı gibi konularda bizzat ve yakından bilgi sahibi olmasının amaçlandığını ifade edebilmek mümkündür. Gerçekten, vergi incelemesinin mükellefin işyerinde yapılmasının, defter ve belgeler üzerinde yapılacak incelemedeki hata payını düşüreceği, mükellef bakımından manevi baskıyı azaltacağı, bir yandan da devam eden vergi olaylarının yakından takibinin mümkün olacağı gibi bir takım faydalarının olduğu belirtilmektedir¹¹⁵. Öte yandan günümüz uygulamasında, sürecin çabuklaştırılması adına, karşılıklı rıza sonucu mutabık kalınan bir yöntem olarak, belgelerin talebi ve iletilmesi için belgegeçer ve elektronik posta gibi araçlara da başvurulabilmektedir¹¹⁶.

VUK'un 140'ıncı maddesinde, vergi incelemesini gerçekleştirecek olanların, inceleme aşamasındaki uygulama esasları düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre öncelikle, incelemeye tabi olana inceleme konusunun açık ve anlaşılır bir şekilde izah edilmesi gerektiği belirtilmektedir. Maddenin devamında, vergi incelemesine başlandığı hususunun bir tutanağa bağlanarak bunun bir örneğinin nezdinde vergi incelemesi yapılabileceği düzenlenmiştir. **“İncelemeye başlama tutanağı”** olarak ifade edilen bu tutanak, vergi incelemesine başlandığının önemli bir göstergesi olarak karşımıza çıkmaktadır¹¹⁷. Önemle vurgulamak gerekir ki anılan tutanağın tutulduğu tarih, pişmanlık kurumunun işletilebilmesi bakımından da büyük önem arz etmekte olup, pişmanlık başvurusunun mükellef hakkında incelemeye başlanılmasından evvel yapılmış olması gerekmektedir¹¹⁸.

Söz konusu maddenin devamında, vergi incelemesinin zaman bakımından çerçevesi belirlenmiştir¹¹⁹. Buna göre, nezdinde inceleme yapılan mükellefin muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamayacağı veya daha önce başlanmışsa da buna devam edilemeyeceği açıkça hükme bağlanmaktadır¹²⁰. Yine, maddede devamla, vergi incelemesinin tamamlanmasını

¹¹⁵ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.190.

¹¹⁶ Akbıyık, **“Denetim ve Raporlama”**, s.104.

¹¹⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.128.

¹¹⁸ Akbıyık, **“Denetim ve Raporlama”**, s.121; VUK Madde 371.

¹¹⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.298.

¹²⁰ Maddede, bu kısıtlamaya bir istisna getirilmiştir. Buna göre, tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışında tutulmuş, bununla beraber, anılan tedbirlerin,

müteakiben, nezdinde inceleme yapılana bu durumu tevsik edici bir belgenin verileceği hükmüne yer verilmektedir. Vergi incelemesinin süresine ilişkin olarak ise incelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde en fazla altı ay, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise en fazla üç ay içinde incelemelerin bitirilmesi gerektiği, bu süreler içinde bitirilememesi halinde ek süre talep edilebileceği, bunun üzerine, tam ve sınırlı incelemelerde altı ayı, katma değer vergisi iade incelemelerinde ise iki ayı geçmemek üzere ek süre verilebileceği düzenlenmiştir¹²¹. Ayrıca, Vergi İncelemelerinde Uygulanacak Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmeliğin 21'inci ve devamı maddelerinde, vergi inceleme sürecinde sürelerin hesabına, ne zaman başlamış ve bitmiş sayılacağına ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir.

Hukuki bir sonuç ifade edebilmesi için vergi incelemesi sürecinin sonunda bir inceleme tutanağı düzenlenmekte, bu tutanakta incelemeye tabi olan mükellefin itirazları da dâhil olmak üzere, nezdinde araştırma yapılan diğer kişilerden elde edilen ve ayrıca inceleme esnasında elde edilen diğer bilgi ve belgelere yer verilmekte, böylece gerek mükellef gerekse de vergi idaresi bakımından bağlayıcı bir nitelik kazanan inceleme tutanağı, bir ispat aracı haline gelmektedir¹²².

Vergi inceleme tutanakları düzenlenirken uyulması gereken esaslar ve haiz olması gereken içerik, VİUEHY ile (Madde 16 ve 17) düzenleme yapılmış bulunmaktadır. Buna göre, tutanaklarda inceleme elemanının şahsi kanaati, yorumu veya hüküm bildiren ifadeler yer verilemeyecektir. Diğer yandan, tutanakların taslakları, mükellefin talep etmesi halinde iki gün öncesinden bilgisine sunularak incelemesine imkân tanınır. Yönetmelik ile getirilen bu hüküm, mükellef hakları bakımından olumlu bir düzenlemedir¹²³. Zira, kapsamlı bir inceleme sonucunda imza esnasında önüne getirilen inceleme tutanağını gözden geçirme fırsatı bulamayan mükellefin itiraz hakkı da sembolik bir ifadeden öteye geçemeyecektir. Yine,

incelemelerin yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde uygulanacağı da ayrıca belirtilmiştir.

¹²¹ Maddede ayrıca, vergi incelenmesinde ek süre kararı verilmesi durumunda, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birim tarafından incelemenin bitirilememe nedenlerinin yazılı olarak nezdinde inceleme yapılana bildirileceği; diğer yandan, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bağlı olduğu birimler tarafından, vergi incelemesinin öngörülen süreler içinde bitirilmesi için gerekli tedbirleri alınacağı hususları da ayrıca hükmüne bağlanmıştır (213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 140'ıncı maddesinin, 06/04/2018 tarih ve 30383 sayılı Resmi Gazetede yayınlanan 7104 sayılı Kanunun 19'uncu maddesi ile değiştirilen 6'ncı bendi).

¹²² Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.194.

¹²³ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.99-102.

düzenlenen tutanaklardan birer nüshanın da imzası alınan mükellefe teslim edilmesi gerekmektedir¹²⁴.

Konuya ilişkin vurgulanması gereken bir diğer nokta, inceleme tutanağının nezdinde inceleme yapılan tarafından ihtirazı kayıt içerecek şekilde imzalanmasının mümkün olmadığıdır. Zira, mevzuat gereği inceleme sürecinde yapılan itiraz ve açıklamaların tutanağa bağlanması bir zorunluluk arz etmekte olup, nezdinde inceleme yapılan sorumlu, mükellef veya ilgilinin inceleme tutanağına ihtirazı kayıt koyabilmesi mümkün olamamaktadır¹²⁵.

Bu noktada, vergi inceleme elemanının, kişileri imza atmak için zorlayamayacağı da belirtilmelidir. Ancak ilgililerin tutanakları imzalamaktan çekinmesi durumunda, tutanakta söz edilen olaylar ve hesap durumlarını içeren defter ve belgeler, ilgilinin rızası aranmaksızın alınarak, inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmeyecektir¹²⁶. Bununla beraber, ilgililerin her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve belgeleri geri alabilmeleri de mümkün olup, Yönetmeliğin 16'ncı maddesinin 5'inci fıkrasında tüm bu hususlar düzenlenmiş bulunmaktadır¹²⁷.

İnceleme tutanaklarının düzenlenmesinde uyulması gereken esaslardan önemli bir tanesi de tutanakta yer alan hususların, vergi kanunları karşısında yapılması muhtemel işlemler bakımından bir ispat aracı olduğu ve yapılması olası işlemlerin neler olduğunun, nezdinde inceleme yapılana izah edilmesi gerekliliği olarak maddenin 4'üncü fıkrasında düzenlenmiş bulunmaktadır. Yine bu düzenlemenin de mükellef hakları bakımından olumlu bir adım olduğu görülmektedir.

Nezdinde inceleme yapılanların, defter ve belge ibrazından başka, vergi inceleme sürecinde gerektiği takdirde yerine getirmeleri gereken bir takım sorumlulukları daha söz konusudur¹²⁸. VUK'un, "Diğer Ödevler" başlıklı 257'nci maddesinde yer verilen bu yükümlülüklerin "*Vergi inceleme ve kontrolleri ile gayrimenkullerin rayiç bedelinin tespiti sırasında, mükellefler aşağıda yazılı ödevleri yerine getirmeye mecburdurlar.*"

¹²⁴ Koçakoğlu, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, s.36.

¹²⁵ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.111.

¹²⁶ Koçakoğlu, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, s.36.

¹²⁷ Öte yandan, Yönetmeliğin 16'ncı maddesinin 6'ncı fıkrasına göre, suç delili olan defter ve belgeler mükellefin rızası aranmaksızın alıkonulacaktır.

¹²⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.108-109.

1. *İncelemeye yetkili memura müessesenin durumuna göre, çalışma yeri göstermek ve resmi çalışma saatlerinde memurun müessesede çalışmasını sağlamak;*
2. *İnceleme ile ilgili her türlü izahatı vermek (Bu mecburiyet hem iş sahibine, hem de işletmede çalışan memurlara şamildir);*
3. *İncelemeye yetkili memurun, lüzumunda iş yerinin her tarafını gezip görmesini sağlamak;*
4. *Bina ve arazinin rayiç bedelinin tespitinde değeri tespit edilecek bina ve araziye Emlak Vergisi Kanununun 31 inci Maddesine göre Maliye Bakanlığınca yetkili kılınan memurlara gösterip gezdirmek, bu gibi gayrimenkullerin genel ahvaline, kullanılış tarzına ve kirada ise kiranın miktarına müteallik her türlü bilgileri vermek (Bu fıkra yazılı mecburiyetler kiracılara da şamildir);*
5. *İşletmede 134 üncü Madde gereğince envanter yapılması halinde araç, gereç ve personeliyle bu işlemlerin intacına gerekli yardım ve kolaylığı göstermek” şeklinde ifade edildiği görülmektedir.*

Vergi inceleme sürecinin sonucunda eğer nezdinde inceleme yapılan mükellef aleyhine bir sonuca ulaşılmış ise bu durumda bir “vergi inceleme raporu” tanzim edilecektir¹²⁹. Olumsuz bir durum tespit edilmediği inceleme sürecinin akabinde ise “kabul raporu” düzenlenmesi yeterli olacaktır¹³⁰. Öte yandan, vergi inceleme sürecinin mükellef bakımından olumsuz sonuçlanması durumunda, vergi idaresi tarafından ikmalen veya re’sen tarh yoluna gidilebilmektedir¹³¹.

1.2.6.2.5. İNCELEME SONUCUNA KARŞI BAŞVURULABİLECEK YOLLAR

Vergi inceleme süreci sonunda inceleme elemanı tarafından düzenlenecek olan vergi inceleme raporu, vergi idaresinin cezalı tarhiyat yapma yoluna gitmesi halinde bu idari işlemin önemli bir gerekçesi olarak karşımıza çıkan bir ön işlem niteliğinde olduğu kabul edilmektedir. Bu nedenle, bir vergi inceleme raporunun tek başına kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem niteliği bulunmamakta ve tek başına

¹²⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.299; Mehmet Arslan, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, 5.bsk., Ankara, 2006, s.243.

¹³⁰ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.196.

¹³¹ Bilici, *Vergi Hukuku*, s.51.

dava konusu yapılamamaktadır. Fakat, bu rapora dayanılarak vergi idaresi tarafından tesis edilecek cezalı tarhiyatlar söz konusu olursa, bunlara karşı dava açılabilir¹³².

Vergi incelemesi sürecinin sonucunda, mükellef aleyhine bir durum tespit edilmesi halinde, idarece re'sen veya ikmalen tarhiyat yoluna gidilmesi söz konusu olup, bu noktadan sonra, mükellefin “uzlaşma, cezalarda indirim ve dava açma” hakları bulunmakta, öte yandan VUK’un 371’inci maddesi hükmü uyarınca hakkında vergi incelemesi başlatılan bir mükellefin “pişmanlık ve ıslah” yollarına başvurabilmesi mümkün olamamaktadır¹³³. Vergi incelemesi sonucunda, mükellef hakkında düzenlenen ve kendisine tebliğ edilen ihbarnamelerin, 30 günlük süre içerisinde belirtilen “uzlaşma, cezalarda indirim ve dava açma” yollarından birine konu edilmemesi halinde, ihbarnamelerin usulüne uygun şekilde düzenlenip tebliğ edilmiş olması kaydıyla, bu ihbarnameler ile tebliğ edilen vergi ve cezalar kesinleşecektir¹³⁴.

1.2.6.3 ARAMA

VUK’ta, vergi denetimine ilişkin yoklama ve vergi incelemesinden başka, vergi denetimi kapsamında önem arz eden bilgi ve belgelerin inceleme öncesinde ortadan kaldırılması veya tespitlerinin zorlaştırılması gibi durumlar öngörülerek arama hükümlerine de yer verilmiş bulunmaktadır¹³⁵. Ceza yargılamasında delil elde etme vasıtalarından olan *arama* kurumu böylece vergi denetim sisteminde de kendine yer bulmuş olmaktadır¹³⁶.

1.2.6.3.1. AMACI

Arama yoluyla ulaşılmak istenen amacın, kimi durumlarda kanuna aykırı bilgi ve belgelere ancak bu yolla ulaşılabilesinin dışında, bir yandan elde edilen bilgilerin doğruluğunu ve inceleme sürecinin çabukluğunu sağlamak, diğer yandan

¹³² Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.129.

¹³³ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.318.

¹³⁴ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.214.

¹³⁵ Koçakoğlu, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, s.37.

¹³⁶ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.101.

bunların ortadan kaldırılmasını önlemek olduğunu ifade edebilmek mümkündür¹³⁷. Bu bağlamda “arama” vergi incelemesinin amacına hizmet eden, bu sürece katkı sağlamaya müteallik bir kurumdur¹³⁸.

1.2.6.3.2. ARAMA YÖNTEMLERİ

Arama uygulamasının, aramaya muhatap olacaklar bakımından ağır sonuçlar getirmesi nedeniyle, çok sık başvurulmayan bir denetim yöntemi olduğu, bu nedenle de başvurulacağı zaman sınırlarının ve amacının önceden belirlenmiş olması gerektiği belirtilmektedir. Buna göre arama, sınırlı ve genel olmak üzere iki şekilde yapılmaktadır¹³⁹.

Genel aramada, vergi kaçırıldığı hususunda bir ihbarın veya somut bulguların olması durumunda nezdinde arama yapılan kişiye ait ve vergilendirmeyi ilgilendiren her türlü kayıt, belge ve eşyaya el konulabilmesi söz konusu iken; sınırlı aramada ise bir kanıta yönelik, belirli bir kişi veya yerin aranması söz konusu olmaktadır¹⁴⁰. Aramada önemli olan bir başka husus ise Anayasa ile güvence altına alınmış olan özel hayatın gizliliğine dikkat edilmesi ve kişilerin mahrem alanına müdahale edilmemesi gerektiğidir.

1.2.6.3.3. ARAMA YAPILABİLMESİNİN ŞARTLARI

Arama yapılabilecek haller, VUK’un 142’nci maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre *“İhbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde”* arama yapılabilmesi mümkündür. Maddenin devamında, aramanın yapılabilmesi için:

“1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi;

2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesinin” şart olduğu düzenlenmiştir.

¹³⁷ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.300.

¹³⁸ Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.112.

¹³⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.130.

¹⁴⁰ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.221.

Maddenin ilk fıkrasında belirtilen “kaçakçılıkla ilgisi görülen şahıslar” ifadesinde geçen “ilginin” mahiyeti ve mevcudiyeti, sulh hâkimi tarafından tespit ve takdir olunacaktır. Ancak, maddede belirtildiği üzere, vergi incelemesi yapmaya yetkili olan ve arama başvurusunda bulunan denetim elemanı tarafından bu ilginin işaret ve izah edilmesi, ayrıca talep edilen aramanın şeklinin de –genel ya da sınırlı arama olmak üzere- gösterilmesi gerekmektedir. Bu bakımdan, ihbar üzerine başlatılacak bir incelemede de salt ihbar gerekçe gösterilerek arama kararı talep edilemeyecek, ihbarın ciddi bulunması halinde araştırma yapılarak, inceleme yapılması gerektiği kanaatine ilişkin somut gerekçelerle birlikte arama şekli de belirtilerek sulh hâkiminden talepte bulunulacaktır¹⁴¹.

Öte yandan, 3071 sayılı Dilekçe Hakkının Kullanılmasına Dair Kanun’un 4’üncü maddesi gereğince “Türkiye Büyük Millet Meclisine veya yetkili makamlara verilen veya gönderilen dilekçelerde, dilekçe sahibinin adı-soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresinin” bulunması gerekmektedir. Bu düzenlemeye paralel olarak, Başbakanlık tarafından düzenlenen 2016/21 sayılı İdarelere Verilen Dilekçeler Hakkında Genelge içeriğinde de “*idarelere verilen dilekçelerden; sahibinin adı, soyadı ve imzası ile iş veya ikametgâh adresini ihtiva etmeyenlerin*” incelenmeyeceği belirtilmektedir. Buna karşın, yine Başbakanlık tarafından düzenlenen 2004/12 sayılı Dilekçe ve Bilgi Edinme Hakkının Kullanılmasına ilişkin genelgede “*Ad, soyad ve adres bulunmayan, imza taşımayan, belli bir konuyu içermeyen, ya da yargı mercilerinin görevine giren konularla ilgili dilekçeler cevaplandırılmayacaktır. Ancak, bu unsurları ihtiva etmemekle birlikte, başvurularda olayla ilgili inandırıcı mahiyette bilgi ve belgeler eklenmiş veya somut nitelikte bilgi, bulgu ya da olaylara dayanılıyor ise, bu hususlar ihbar kabul edilerek idarece işlem yapılabilir*” düzenlemesi ile idarenin başvurularda 3071 sayılı Kanun’un 4’üncü maddesinde aranan şartları sağlamayan ihbarları değerlendirmeye alabileceği belirtilmiştir. Kanımızca, bu eski tarihli genelge, anılan Kanun maddesine aykırılık teşkil ettiği gibi, VUK’un, 142’nci maddesinin son fıkrasında bulunan “*ihbar üzerine yapılan aramada ihbar sabit olmazsa nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilir, bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecburdur*” şeklindeki düzenleme gereği nezdinde arama yapılan kimsenin muhbirinin adını öğrenme hakkını da engelleyici nitelikte olduğundan, bu madde ile

¹⁴¹ Saban, *Vergi Hukuku*, s.196; Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.222

de çelişik bir idari düzenleyici işlem olarak karşımıza çıkmaktadır¹⁴². Nitekim, idareye kanuni düzenlemelere aykırı şekilde imkan tanınan düzenleyici işlemin uygulanması halinde, asılsız ihbarlar sonucu maddi veya manevi zarara uğrayan kişilerin haklarını aramaları güçleşecektir¹⁴³. Bu durumda ise kuşkusuz açık kanun hükümlerine aykırı hareket eden idarenin sorumluluğu gündeme gelecektir.

1.2.6.3.5. ARAMANIN YAPILMASI VE SONUÇLANDIRILMASI

Arama uygulaması, arama kararında gösterilen kişiler ve yerler ile sınırlı olmak üzere, yalnızca vergi incelemesine yetkili olan vergi denetim elemanları tarafından yapılabilecektir¹⁴⁴. Bununla birlikte, niteliği gereği birden fazla kişi ve hatta kurumun bir arada hareket etmesini gerektiren bir müessese olması itibarıyla, aramaya yetkili vergi denetim elemanının idaresinde, durum gereğine uygun sayı ve nitelikteki kamu görevlisi de aramada hazır bulunabilecektir¹⁴⁵. Nitekim, VUK'un "İdarenin Yardımı" başlıklı 7'nci maddesi ile "*Bilumum mülkiye amirleri, emniyet amir ve memurları, belediye başkanları, köy muhtarları ve kamu müesseselerinin, vergi kanunlarının uygulanmasında uygulama ile ilgili memurlara ve komisyonlara ellerindeki bütün imkanlarla*" kolaylık göstermeye ve yardımda bulunmaya mecbur oldukları düzenlenmiştir.

Öte yandan, arama esnasında hazır bulunması gerekenlerin kimler olduğu, aramanın yapılacağı zaman gibi hususlarda VUK'ta açık bir düzenleme bulunmamaktadır. Bununla birlikte, Kanun'un "Genel Hükümlerin Uygulanması" başlıklı 147'nci maddesinde "*Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır*" hükmü bulunmaktadır. Bu bağlamda, örneğin aramanın yapılacağı zamana ilişkin olarak Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 188'inci maddesi hükmüne göre hareket edilecektir. Buna göre konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde arama yapılabilmesi mümkün değildir¹⁴⁶.

¹⁴² Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, s.113.

¹⁴³ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.224.

¹⁴⁴ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.302.

¹⁴⁵ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.226.

¹⁴⁶ Ancak, bu kurala istisna olarak söz konusu maddenin 2'nci fıkrasında "Suçüstü veya gecikmesinde sakınca bulunan hâller ile yakalanmış veya gözaltına alınmış olup da firar eden kişi veya tutuklu veya hükümlünün tekrar yakalanması amacıyla yapılan aramalarda, birinci fıkra hükmü uygulanmaz" hükmü bulunmaktadır.

Benzer şekilde, arama kararına ilişkin diğer hususlar ile aramada hazır bulunabileceklere ilişkin 5271 sayılı Kanun'un 119'uncu¹⁴⁷ ve 120'nci¹⁴⁸ maddelerine göre hareket edilecektir¹⁴⁹.

Aramada bulunan defter, belge ve vesikaların akıbeti ise VUK'un 143'üncü maddesinde düzenlenmiştir¹⁵⁰. Düzenlemeye göre "aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla" tespit edilecektir. Madde metninin devamında, "müfredatlı tespit" ifadesinden ne anlaşılması gerektiği "*vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tespit olunması müfredatlı tespit demektir*" şeklinde açıklanmıştır¹⁵¹. Maddenin son fıkrasında ise muhafaza altına alınan defter ve belgelerin iyi saklanmaması nedeniyle meydana gelebilecek zararlar öngörülerek "bunların iyi saklanmamasından doğacak zararı idare tazmine mecburdur" düzenlemesi getirilmiştir¹⁵².

VUK'un 144, 145 ve 146'ncı maddelerinde ise arama yapılan hallerde inceleme usulüne ve incelemenin tamamlanmasına ilişkin düzenlemelere yer

¹⁴⁷ MADDE 119 - (1) Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri arama yapabilirler. Ancak, konutta, işyerinde ve kamuya açık olmayan kapalı alanlarda arama, hâkim kararı veya gecikmesinde sakınca bulunan hallerde Cumhuriyet savcısının yazılı emri ile yapılabilir. Kolluk amirinin yazılı emri ile yapılan arama sonuçları Cumhuriyet Başsavcılığına derhal bildirilir.

(2) Arama karar veya emrinde;

a) Aramanın nedenini oluşturan fiil,

b) Aranılacak kişi, aramanın yapılacağı konut veya diğer yerin adresi ya da eşya,

c) Karar veya emrin geçerli olacağı zaman süresi,

Açıkça gösterilir.

(3) Arama tutanağına işlemi yapanların açık kimlikleri yazılır.

(4) Cumhuriyet savcısı hazır olmaksızın konut, işyeri veya diğer kapalı yerlerde arama yapabilmek için o yer ihtiyar heyetinden veya komşulardan iki kişi bulundurulur.

(5) Askeri mahallerde yapılacak arama, Cumhuriyet savcısının istem ve katılımıyla askeri makamlar tarafından yerine getirilir.

¹⁴⁸ MADDE 120 - (1) Aranacak yerlerin sahibi veya eşyanın zilyedi aramada hazır bulunabilir; kendisi bulunmazsa temsilcisi veya ayırt etme gücüne sahip hısımlarından biri veya kendisiyle birlikte oturmakta olan bir kişi veya komşusu hazır bulundurulur.

(2) 117'nci maddenin birinci fıkrasında gösterilen hâllerde zilyet ve bulunmazsa yerine çağrılacak kişiye, aramaya başlamadan önce aramanın amacı hakkında bilgi verilir.

(3) Kişinin avukatının aramada hazır bulunmasına engel olunamaz.

¹⁴⁹ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.114.

¹⁵⁰ Koçakoğlu, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, s.37

¹⁵¹ Madde metninin devamında ise müfredatlı tespit için yeterli zamanın veya başka nedenlerle bu tutanağın düzenlenmesinin imkân dâhilinde olmaması durumunda, bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikaların, mükellef nezdinde emin bir yere konulacağı veya muhafazalı şekilde incelemenin yürütüldüğü daireye taşınacağı, bunların aramayı yürüten vergi denetim elemanı tarafından ve mümkün olan hallerde nezdinde arama yapılan tarafından mühürlenerek imza altına alınacağı, uygun zaman ve imkân bulunduğu anda ise yine mükellef huzurunda açılan mühürlü defter ve belgelerin bilahare müfredatlı tutanakla tespit edileceği, son olarak ise müfredatlı tutanağın bir nüshasının da defter ve vesikaların sahibine veya müstahdemine verileceği hususları ayrıntılı olarak düzenlenmiştir.

¹⁵² Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.303.

verilmiştir. 144'üncü maddenin birinci fıkrasında, “*arama yapılan hallerde inceleme çabukça ve her işten önce yapılır*” denilerek, mümkün olan en kısa sürede sürecin tamamlanması gerektiği açıkça düzenlenmiştir. Gerçekten arama, özel hayata müdahale niteliğinde ve manevi boyutu olan bir denetim şekli olduğundan, sürecin çabuklaştırılmasını öngören bu düzenlemeye yer verilmiştir¹⁵³. Kanun'un 145'inci maddesinde ise mükellef nezdinde yapılan arama sonucunda alınan defter ve belgelere ilişkin yürütülen incelemenin en geç üç ay içerisinde nihayete erdirilerek sahibine bir tutanak ile iade edileceği hükme bağlanmıştır. Bununla birlikte, ikinci fıkrada bulunan düzenlemeye göre incelemenin haklı nedenlerin varlığına istinaden birinci fıkrada belirtilen sürede bitirilmesinin mümkün olmadığı durumlarda sulh hâkiminin kararı ile süre uzatımı yoluna gidilebilmesi de mümkündür¹⁵⁴. Ancak maddede sürenin uzatılabileceği bir üst sınır belirtilmemiştir.

Arama sonucunda yürütülen vergi incelemesinin bitiminde, vergi denetim elemanı tarafından tanzim edilecek vergi inceleme raporu, ilgili vergi dairesine gönderilecek; ayrıca VUK'a göre suç teşkil eden bir fiilin de tespit edilmesi halinde, vergi suçu raporu da tanzim edilerek, rapor değerlendirme komisyonunun görüşü alınmak suretiyle ilgili yer Cumhuriyet Başsavcılığına başvuruda bulunulacaktır¹⁵⁵. Diğer taraftan, sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenlediği anlaşılanların kanunla kurulu birliklere ve meslek odalarına bildirileceği Kanun'un “vergi mahremiyeti” başlıklı 5'inci maddesinde “...*Sahte veya muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge düzenledikleri veya kullandıkları vergi inceleme raporuyla tespit olunanların, kanunla kurulmuş mesleki kuruluşlarına ve 3568 sayılı Kanunla kurulan birlik ve meslek odalarına bildirilmesi vergi mahremiyetini ihlal sayılmaz...*” şeklinde düzenlenmiş ve bu durumun vergi mahremiyetinin bir ihlali anlamına gelmeyeceği de düzenlemeye dâhil edilmiştir. Fakat, söz konusu düzenleme mükellef haklarını ihlal ettiği gerekçesiyle eleştirilmektedir. Gerçekten, hakkında kesinleşmiş bir mahkeme kararı bulunmayan mükellefin masumiyet karinesinden faydalanması gerekirken, idari bir işleminden ibaret inceleme ve raporlama sonucunda yapılan söz konusu bildirimlerin, mükellefin savunmasına imkân verilmeksizin, söz konusu idari

¹⁵³ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.227.

¹⁵⁴ Koçakoğlu, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, s.38.

¹⁵⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.101.

sürece karşı hak arama hürriyetini kullanmasına zaman tanımaksızın gerçekleştirilmesi, kanaatimizce de haklı olarak eleştirilmektedir¹⁵⁶.

1.2.6.4. BİLGİ TOPLAMA

Vergilendirme süreci bağlamında bilgi toplama faaliyetinin, vergi güvenliğini sağlaması ve vergi denetimine katkıda bulunması olmak üzere ön plana çıkan iki önemli işlevi olduğu belirtilmektedir¹⁵⁷. Bilgi toplama, VUK'un 148 ila 152'nci maddelerinde düzenlenmiştir. "Bilgi verme" başlıklı 148'inci maddede, Maliye Bakanlığı'na veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olan vergi denetim elemanlarına, bilgi verme yükümlülüğüne tabi olanlar ve bunun istisnasına yer verilmiştir. Maddenin birinci fıkrasına göre, genel olarak kamu idaresi, kamu kurumları, mükellefler veya mükelleflerle işlem gerçekleştiren diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri sağlamak zorundadır¹⁵⁸. Maddenin ikinci fıkrasında ise bilginin talep şekli ve cevap verme sürecine dair hükümler bulunmaktadır. Maddede, bilginin gerek yazılı olarak gerekse de şifahen talep edilebileceği açıkça belirtilmiştir.¹⁵⁹ Ancak, sözlü bilgi talebine cevap verilmemesi halinde, bu defa muhataba yazılı bir tekit gönderilmesi ve cevap verilebilmesi için de buna uygun bir süre tanınması gerektiği de yine maddede belirtilmiştir. Buna karşın, maddenin son fıkrasında, yabancı memleketlerden kaynaklı ayrıcalıklardan faydalanan yabancı devlet memurlarının maddede düzenlenen bilgi verme mecburiyetine tabi olmadıkları hükme bağlanmıştır¹⁶⁰.

¹⁵⁶ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.231.

¹⁵⁷ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.115.

¹⁵⁸ "Devamlı Bilgi Verme" başlıklı 149'uncu maddede ise "Kamu idare ve müesseseleri (Kamu hizmeti ifa eden kurum ve kuruluşlar dâhil) ile gerçek ve tüzel kişiler vergilendirmeye ilişkin olaylarla ilgili olarak Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesince kendilerinden yazı ile istenecek bilgileri belli fasılalarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar" şeklindeki hüküm ile 148'inci maddede düzenlenen bilgi verme yükümlülüğünün, bu defa Maliye ve Gümrük Bakanlığı ve vergi dairesi tarafından kendilerinden yazılı olarak talep edilmesi koşuluyla, belli aralıklarla ve süreklilik arz edecek şekilde, yazılı olarak vermekle yükümlü kişi ve kurumlar belirtilmiştir. Ayrıca Bkz. Saban, *Vergi Hukuku*, s.198.

¹⁵⁹ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.131.

¹⁶⁰ Koçakoğlu, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, s.38-39.

Kanun'un 150'nci maddesinde ölüm vakalarını ve intikalleri bildirme zorunluluğu ve bu bildirim yükümlülüğünün kapsamı, tek tek sayılmak suretiyle düzenlenmiştir¹⁶¹.

Kanun'un "Bilgi vermekten imtina edememek" başlığını taşıyan 151'inci maddesinde ise bilgilerine başvurulmuş kamu veya özel hukuk kişilerinin, özel kanunlarda yer alan mahremiyete müteallik hükümleri ileri sürerek, talep gereğini yerine getirmekten kaçınılamayacağı hükme bağlanmış; ancak madde devamında bu hükme dört madde halinde istisna getirilmiştir. Buna göre;

1. Posta, Telgraf ve Telefon idaresinin muhabere hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet;

2. Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nevine ilişkin bilgiler;

3. Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla haberdar oldukları durum ve hususların bildirilmesi; müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine, ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla haberdar oldukları durum ve hususlar hariç olmak üzere;

4. Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88'inci maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın içeriği hakkında bilgi istenmesi; doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak kaydıyla, bu gibi evraka müsteniden doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına dair bilgiler hariç olmak üzere¹⁶²;

Bu dört maddede belirtilen kişi ve kurumların, yine belirtilen bilgi ve belgelere dair tabi oldukları mahremiyet düzenlemeleri bilgi vermekten kaçınma yasağının istisnalarını oluşturmaktadır¹⁶³.

Son olarak, 152'nci maddede, 150'nci madde belirtilen kaynaklardan yazılı olarak toplanacak bilgiler hariç olmak üzere, diğer verilerin istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanacağı ve bu arşivlere erişim yetkisine sahip olacakların Maliye Bakanlığı tarafından belirleneceği düzenlenmektedir¹⁶⁴.

¹⁶¹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.306.

¹⁶² Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.102.

¹⁶³ Saban, *Vergi Hukuku*, s.199.

¹⁶⁴ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.307; Saban, *Vergi Hukuku*, s.200.

İKİNCİ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA İSPAT VE DELİL

2.1. İSPAT KAVRAMI, ÖNEMİ VE TURLERİ

‘İspat’ kelimesi “tanıt ve kanıt göstererek bir şeyin gerçek yönünü ortaya çıkarma, kanıtlama, tanıtılma, tanıt” şeklinde tanımlanmaktadır¹⁶⁵. Gerçekten, ispat kelimesinin, ortaya atılan bir iddianın geçerliliğini ortaya koyma eylemini ifade ettiğini söyleyebilmek mümkündür.

2.1.1. İSPAT KAVRAMI VE ÖNEMİ

İspat kavramı, farklı açılardan ele alınabilmektedir. İspatın, dar ve geniş anlamlarının olduğu, bu bağlamda geniş anlamda ispat kavramının bilim felsefesine ilişkin olduğu ve belirli bir önermeye dair olumlu ya da olumsuz bir sonuca götürebilmesi gerektiği; dar anlamda ispat kavramının ise hukuka ilişkin olduğu, bir vakıanın mevcudiyetinin yahut aksinin ortaya konulabilmesi adına bir sonuca götürebilmesi ve bunu yaparken aynı zamanda, özellikle usul hukukuna ilişkin, yasal gereklilikleri de karşılaması gerektiği şeklinde ifade edilebilmesi mümkündür¹⁶⁶. Nitekim, ispat kavramının davaya konu edilen hakkın varlığı ve buna ilişkin savunmanın dayanağı olan vakıalar hakkında mahkeme nezdinde kanaat oluşturma faaliyeti olarak tanımlandığı da görülmektedir¹⁶⁷. Yine, hukukta ispatın, somut veya soyut olguların doğruluğu noktasında mahkemede bir kanaat uyandırmak için gerekli delillerin sunulması olarak tanımlandığına da rastlanılmaktadır¹⁶⁸. Nitekim, ispat yükünün bu önemi, Alman Hukuku’nda yargılamanın “belkemiği” olarak ifade edilmesine yol açmıştır¹⁶⁹.

Öte yandan ispatı, bir yargılamada, uyuşmazlık konusu olan hakkın ve buna dayanak gösterilen vakıanın vuku bulup bulmadıklarına dair konularda mahkemeyi

¹⁶⁵ (Erişim) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts 11 Mayıs 2018.

¹⁶⁶ Salih Şanver, *Vergi Hukukunda İspat*, Vergi Dünyası, Sayı:21, Mayıs, 1983, s.52’den aktaran, Özgür Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, Doktora tezi, Marmara Üni. SBE, İstanbul,2009,s.4-5., (Erişim) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tarama.jsp> 09 Nisan 2018.

¹⁶⁷ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.249.

¹⁶⁸ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.813.

¹⁶⁹ Sema Taşpınar, *Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001, s.160.

ikna süreci şeklinde de ifade edebilmek mümkündür¹⁷⁰. Bu anlamda ispat işi, mahkemeyi ikna etmeye müteallik bir süreç olup, aynı anda hem maddi hukukun, hem de usul hukukunun konusuna girmektedir.

İspatın konusunu ise, mahkemeyi ikna sürecinde, olumlu yahut olumsuz bir önermeye esas tutulan vakıaların doğrulanması, çürütülmesi yahut aksinin ispatlanmasına yönelik çabalar ve bu amaçla yararlanılan bilgi ve belgeler teşkil etmektedir. Bu bağlamda, vergi hukukunda ispatın konusunu, vergiyi doğuran olay, yani hukuki bir olay veya hukuki bir işlem meydana getirecektir. **İspat yükü ise**, belirli bir uyuşmazlıkta, iddia veya savunmaya esas tutulan vakıanın hangi tarafça ispatlanacağı sorunuyla ilgilidir¹⁷¹.

Gerçekten, belirli bir uyuşmazlığın çözümünde, öncelikle uyuşmazlığın temelini tespiti, akabinde bu uyuşmazlığın ortadan kaldırılabilmesi için ortaya konulması gereken vakıa ve bu vakıanın hangi tarafça ispatlanması gerektiği hususlarının belirginleştirilmesine ihtiyaç duyulmaktadır. İşte bu sorunun giderilmesi, ispat yükünün belirli bir tarafa hasredilmesi ile mümkün olmaktadır¹⁷².

HMK'nın "ispat yükü" başlıklı 190'ıncı maddesi ile de "ispat yükü, kanunda özel bir düzenleme bulunmadıkça, iddia edilen vakıaya bağlanan hukuki sonuçtan kendi lehine hak çıkaran tarafa aittir" düzenlemesi getirilerek bu sorunun giderilmesi amaçlanmıştır.

2.1.2. İSPAT TÜRLERİ

İspat kavramı, öğretide çeşitli açılardan ele alınarak türlere ayrılmaktadır. Söz konusu türler; asıl ispat, aksini ispat, tam ispat – yaklaşık ispat ile doğrudan ve dolaylı ispat olarak sınıflandırılmaktadır.

2.1.2.1. ASIL İSPAT- KARŞI İSPAT- AKSİNİ İSPAT

Bir ispat türü olarak asıl ispat kavramının, belirli bir vakıanın vuku bulduğunu ortaya koymaya yönelik, ispat yükü altında bulunan tarafın

¹⁷⁰ Ramazan Arslan, Ejder Yılmaz, Sema Taşpınar Ayvaz, *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, 3. bs., Ankara, 2017, s.375.

¹⁷¹ Saban, *Vergi Hukuku*, s.73-79.

¹⁷² Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.824 vd.

gerçekleştirdiği ilk ispat faaliyeti olarak ifade edilebilmesi mümkündür. Karşı ispat ise, ilk ispat faaliyetinin tamamlanmasının ardından, ona karşı ve onu etkisiz kılmaya yönelik olarak gerçekleştirilir¹⁷³. Diğer bir ifadeyle karşı ispatta, yeni ve bağımsız bir ispat faaliyeti söz konusu olmayıp, ispat yükü üzerinde bulunan tarafın asıl ispatı gerçekleştirmesinin ardından, bu faaliyeti çürütmeye yönelmektedir. Aksini ispatta ise mevcut bir görünümün karşı ispat yoluyla çürütülerek sönümlendirilmesi değil fakat karşıt durumunun, yani aksinin gerçekleştiğinin ispat edilmesi söz konusu olmaktadır. Ayrıca, aksini ispat faaliyetinin kural olarak kanuni karineleri bertaraf etmeye yöneldiğini ifade edebilmek mümkündür¹⁷⁴.

Asıl ispat ve karşı ispat ifadelerinden, bunların sırasıyla davacı ve davalı tarafa özgülenmesi anlamı çıkartılmamalıdır. Nitekim, HMK'nın "karşı ispat" başlıklı 190'ıncı maddesinde bulunan "*Diğer taraf, ispat yükünü taşıyan tarafın iddiasının doğru olmadığı hakkında delil sunabilir. Karşı ispat faaliyeti için delil sunan taraf, ispat yükünü üzerine almış sayılmaz.*" hükmü de bu yöndedir. Görüldüğü üzere, Kanun metninde de davacı ve davalı değil, ispat yükü üzerinde olan taraf ile diğer taraf kavramları kullanılmaktadır.

2.1.2.2. TAM İSPAT – YAKLAŞIK İSPAT

Tam ispatta, ispata konu vakıanın sübuta erdirilmesi, mahkeme nezdinde bu yönde tereddütsüz bir kanı oluşturulması gerekmektedir. Hukukumuzda kural olarak tam ispat aranmakta, kimi durumlarda ise kanunda açıkça yaklaşık ispatın yeterli görüleceği ender olarak düzenlenmiş bulunmaktadır. Hakikate yakın gösterim olarak da ifade edilebilen yaklaşık ispatta ise tam ispattaki gibi ispata konu vakıanın sübuta erdirilmesi değil fakat bu yönde kuvvetli bir kanı yaratılması hedeflenmektedir.¹⁷⁵ Örneğin, HMK'nın "ihtiyati tedbir talebi" başlıklı 390'ıncı maddesinin 3'üncü fıkrasında bulunan "*Tedbir talep eden taraf, dilekçesinde dayandığı ihtiyati tedbir sebebini ve türünü açıkça belirtmek ve davanın esası yönünden kendisinin haklılığını yaklaşık olarak ispat etmek zorundadır*" hükmünde yaklaşık ispat kavramına açıkça yer verilmiştir.

¹⁷³ Arslan, Yılmaz, Taşpınar Ayvaz, *Medeni Usul Hukuku*, s.383.

¹⁷⁴ Atalay Oğuz, *Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku, Cilt II*, On İki Levha Yayıncılık, 15. Bsk., İstanbul, 2017, s. 1616 vd.

¹⁷⁵ Oğuz, *Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku*, s.1718-1720.

2.1.2.3. DOĞRUDAN İSPAT – DOLAYLI İSPAT

İspat kavramı, ispata yöneldiği vakıalara doğrudan veya dolaylı yoldan erişim sağlamasına göre de ele alınmaktadır. Buna göre, ispat edilmek istenen vakıaya ulaşabilmek için bir köprü kurulması, bu nedenle de ikincil-üçüncül bir çıkarıma ihtiyaç duyulması halinde dolaylı ispattan söz edilmektedir. Dolaylı ispatın, emare ispatı olarak da adlandırıldığını görülmektedir. Dolaylı ispatın mümkün olabilmesini, delil serbestisi ilkesinin bir sonucu olarak da değerlendirebilmek mümkündür. Doğrudan ispatta ise ispat aracı ile ispat edilmek istenen vakıa arasındaki köprü hali hazırda mevcut olduğundan, başkaca düşünsel bir faaliyete gerek kalmaksızın ortaya konulan delil ile ulaşılmak istenen sonuç elde edilmiş olmaktadır¹⁷⁶.

Doğrudan ispata örnek olarak, malın alıcıya teslim edildiğinin sevk irsaliyesi ile ortaya konulması; dolaylı ispata örnek olarak ise birden fazla kez yoklama için gidilen işyerinde çalıştığı beyan edilen kişinin bulunmaması gösterilebilir.

2.2. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA İSPAT

Vergi yargılama hukuku bağlamında, ispatın tanımı, bir vergi ilişkisinin temelindeki maddi olayın yahut suçlarda manevi unsurun, deliller aracılığıyla ortaya konulması olarak ifade edilmektedir¹⁷⁷. Pozitif hukuk bağlamında vergi hukukunda ispat kavramının, VUK'ta kendine yer bulduğunu görüyoruz. Kanunun 3'üncü maddesi “vergi kanunlarının uygulanması ve ispat” başlığını taşımaktadır. Maddenin “B” bendi şu şekildedir: “B) İspat; Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.

Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.

İktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir.” Görüldüğü üzere madde metninde, vergi hukukumuzdaki ispat usulüne

¹⁷⁶ Eda Öz diler Küçük, *Vergi Hukukunda Karineler*, Doktora Tezi, Ankara Üni. SBE, Ankara, 2011, s.7, (Erişim) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tarama.jsp> 09 Mayıs 2018; Oğuz, *Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku*, s.1619 vd.

¹⁷⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.199.

ilişkin çok önemli bazı temel kurallara yer verilmiş bulunmaktadır¹⁷⁸. Bunlar üzerinde ilgili başlıklar altında ayrıca durulacaktır.

Vergi hukukunda ispat kavramının konusunu “vergiyi doğuran olay” teşkil etmektedir¹⁷⁹. Diğer bir ifadeyle, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiği ya da gerçekleşmediği hususlarının, kural olarak vergi hukukunda ispatın konusunu teşkil ettiği söylenebilir. Bu kaniya, yukarıda değinilen VUK’un 3’üncü maddesinde kendine yer bulan “*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır*” ifadesi aracılığıyla ulaşabilmek de mümkündür.

Diğer taraftan ispatın bir süreci teşkil etmesi, bu sürecin kim tarafından işletilmesi gerektiği gibi bazı soruları da beraberinde getirmektedir. Bu duruma yönelik olarak, vergi hukukunda ispat yükü ve ekonomik yaklaşım ilkesine ilişkin düzenlemelere yer verilerek, ispatın hangi şartlarda kim tarafından yerine getirilmesi gerektiğine dair açıklamalarda bulunulacaktır.

2.2.1. VERGİ HUKUKUNDA İSPAT YÜKÜ

Hukukumuzda, ispata ilişkin temel kuralların Vergi Usul Kanunu haricinde, İdari Yargılama Usul Kanunu ve ayrıca HMK’da düzenlendiği görülmekle birlikte, Katma Değer Vergisi Kanunu veya Kurumlar Vergisi Kanunu gibi vergiyi doğuran olaya ilişkin özel kanunlarda da ispat sürecine dair kurallara yer verilmekte ve nihayet uygulamada yargı kararlarının da bu konuda sonucu itibarıyla belirleyici bir rol oynadığını söyleyebilmek mümkündür¹⁸⁰.

İspat yükü, ispat kavramından daha özel bir durumu ifade etmektedir. Burada, ispat faaliyeti sonucunda kendisi lehine sonuç çıkarma çabası içerisinde olan tarafın belirlenmesi söz konusu olmaktadır. Buradan hareketle, bir hukuk normundan kendisi lehine sonuç çıkaracak olan tarafın bunu ispat etmekle mükellef olduğu sonucuna varılabilmektedir¹⁸¹.

¹⁷⁸ Saban, *Vergi Hukuku*, s.78.

¹⁷⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.201.

¹⁸⁰ Şükrü Kızılot, Zuhâl Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Yaklaşım Yayıncılık, 17. Bsk., Ankara, 2010, s.706 vd.

¹⁸¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.199.

Örneğin, vergi hukuku bağlamında, vergiyi doğuran olayın gerçekleştiğine ilişkin mevzuat hükümlerinin uygulanması gerektiğini ispat etme yükü vergi idaresinde olacak, söz konusu işlem veya hukuki durumun muafiyet veya istisna kapsamına girdiğini ispat etme yükü ise bu durumdan kendi lehine sonuç çıkarma gayretinde olan vergi mükellefi veya sorumlusunda olacaktır. İşte bu ve benzeri durumlarda ispat yükünün kime ait olacağını öngören bazı yaklaşımlar geliştirilmiş ve hukukumuzda uygulama alanı bulmuştur¹⁸².

2.2.1.1. HAYATIN OLAĞAN AKIŞI KARİNESİ

Gerek vergi hukukunda, gerekse de özel hukukta ispat yükünün dağılımına ilişkin olarak kabul edilen temel yaklaşımlardan birisi de hayatın olağan akışına uygun olmayan bir iddiayı öne süren tarafın bu durumu ispat etmesi gerektiği şeklinde de açıklanabilen, hayatın olağan akışı karinesidir¹⁸³.

Hayatın olağan akışı karinesi, yargı kararlarında kendine sıkça yer bulmaktadır. Karineye, Yargıtay Hukuk Genel Kurulu'nun 24/02/2016 tarih ve 2014/289 E., 2016/163 K. sayılı kararında¹⁸⁴ “...Burada da dikkat edilmesi gereken husus hayatın olağan akışına ve binanın tahsis amacına göre meydana gelen zararın davalı bina maliki tarafından öngörülüp öngörülemeyeceği ve zararın önlenmesi için gerekli güvenlik ve emniyet tedbirlerini alıp almadığıdır.

Bu açıklamalardan anlaşılacağı üzere, yanıcı, parlayıcı ve patlayıcı maddelerin yoğun olarak bulunduğu, yapısının değiştirilmek suretiyle dükkân sayısının artırıldığı, günlük insan trafiğinin yoğun olduğu bir iş merkezinin maliki olan davalı İl Özel İdaresinin, söz konusu iş merkezinde her an yangın çıkabileceğini öngörmesi, bunun için gerekli güvenlik ve emniyet tedbirlerini alarak, binaya merkezi jeneratör ve otomatik yangın söndürme sistemini kurdurması gerektiği belirgindir...” şeklinde; Danıştay 4. Dairesi'nin 27/10/2015 tarih ve 2012/5419 E., 2015/4852 K. sayılı kararında¹⁸⁵ ise “Alım ve satım bulunması durumunda böyle bir faaliyetin hangi şartlar altında ticari faaliyet olarak değerlendirilmesi gerektiği hususunda Vergi Usul Kanununda bir açıklık bulunmamaktadır. Ancak bir faaliyetin

¹⁸² Saban, *Vergi Hukuku*, s.79.

¹⁸³ Saban, *Vergi Hukuku*, s.80.

¹⁸⁴ (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 06 Haziran 2018.

¹⁸⁵ (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 06 Haziran 2018.

ticari faaliyet olabilmesi için, hem alım satımlarda devamlılık ve süreklilik bulunması hem de kazanç elde etme amacıyla yapılmış olması zorunludur. Aksi takdirde bu şartları taşımayan bir faaliyeti ticari faaliyet olarak kabul etmek hayatın olağan akışı ile ticari icaplara da uygun düşmez” şeklinde kendine yer bulmuştur.

2.2.1.2. İLK GÖRÜNÜŞ KARİNESİ

İlk görünüş karinesi, mevzuatta mükellefe yüklenen ödevlerin yerine getirildiği varsayımından hareket eden, bu bakımdan vergi idaresi karşısında mükellefin lehine olan bir karinedir. Eğer bu yönde bir iddiası olursa, ilk görünüş karinesinin gerçeği yansıtmadığını ortaya koyma noktasında ispat yükü vergi idaresine ait olacaktır. VUK’un 153’üncü maddesi ile başlayan ikinci kitabında, mükellefin ödevleri düzenlenmiştir. İlk görünüş karinesinde, mükellefin mevzuata uygun şekilde tanzim ve muhafaza ettiği bilgi, belge ve defterlerinin aksi ispat edilinceye kadar vergiyi doğuran olay bakımından gerçeği yansıttığı kabul edilmektedir¹⁸⁶. Buradan hareketle, vergi mükellefinin kanuni olarak kendisinden beklenen uygunluk ve düzende belge ve defterlere sahip olması şartıyla ilk görünüş karinesinin, mükellef lehine getirilmiş bir ön kabul olduğu söylenebilir¹⁸⁷. Ancak, mükellef hakkında kanunda öngörülen ödevlerin hiç veya gereği gibi yerine getirilmediğinin anlaşılması halinde, mükellefin ilk görünüş karinesinin korumasından faydalanması daha fazla mümkün olamaz¹⁸⁸.

2.2.1.3. İKTİSADİ, TİCARİ VE TEKNİK İCAPLARA UYGUNLUK

VUK’un 3’üncü maddesinin son fıkrasında, “*iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfeti bunu iddia eden tarafa aittir*” hükmü bulunmaktadır. Burada, ilk görünüş karinesinin aksine, kural olarak vergi dairesi lehine ve fakat vergi mükellefi veya sorumlusu aleyhine işleyen bir karine karşımıza çıkmaktadır. Buna göre, vergiyi doğuran olay ticari hayatın olağan akışı içerisinde,

¹⁸⁶ Saban, *Vergi Hukuku*, s.80.

¹⁸⁷ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.113.

¹⁸⁸ Bilici, *Vergi Hukuku*, s.128.

mutad olarak ortaya çıktığı, iktisadi ve teknik icapların da buna paralel olarak normal bir şekilde cereyan ettiği kabul edilir¹⁸⁹.

Örneğin, **iktisadi icaplara uygunluk** için, var olan bir sermaye değerinin, uzun süreli şekilde bir başkasına kullandırılmasında, bu kullandırmanın bir karşılığının olacağı ya da bir avukatın verdiği hizmetten ücret alacağı öncelikli olarak kabul edilecektir. Karşılıksız bir durumun olduğu iddia edilmesi halinde bunun ispat edilmesi gerekecektir. Diğer bir ifadeyle iktisadi icaptan kasıt, tüm kapsamıyla birlikte içinde bulunulan ekonomik koşullara göre hareket edilerek, sistemin gerektirdiği değişikliklere de uyum sağlamak suretiyle kişilerin kendi çıkarlarını korumaları gerekliliğine karşılık gelmektedir¹⁹⁰.

Yine, **ticari icaplara uygunluk** için, belirli bir malın alım-satımında taraflar arasında düzenlenecek kıymetli evrakın, hamiline değil nama düzenlemesi gerektiği kabul edilerek, bu durumun gerçeği yansıttığının ispatının, vergi idaresi tarafından değil fakat mükellef tarafından yapılması gerekecektir. Örneğin, Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, 20/03/2009 tarih ve 2007/697 E., 2009/111 K. sayılı kararında¹⁹¹ *“Hangi taahhüt işi için ve hangi hizmet teslimleri nedeniyle yapılmış alışlara ait olduğu tespit edilemeyen faturalarda yer alan akaryakıtın sevk yerinin irsaliyeler ve hak ediş belgelerinden belirlenecek teslim yeri ve miktarı ile teslim tarihlerine uygunluğu başka kanıtlarla doğrulanmadıkça, maliyetlere dahil edilen faturaların gerçekten yapılmış bir teslim dayandığının kabul edilmesi olanaklı değildir. Bir ödeme aracı olan çekin tacirler arasındaki belli bir ticari muameleden doğan borcun ödendiğine kanıt kabul edilebilmesi için bütün unsurlarıyla, varlığı iddia edilen ticari işlemin belgesi olmasına hiçbir kuşkuyla yol açmaksızın uygun düşmesi gerekir. Bir faturada satıcının alıcıya teslim ettiği emtia bedelini temsil etmek üzere düzenlenen çek lehtarının satıcı, keşide edenin de alıcı olması gerekir. Bu yüzden, iki tacir arasındaki alım-satım konu emtia bedelinin ödendiğine kanıt oluşturabilecek ve emtiayı alan tarafından keşide edilen çekin satıcı adına değil de hamiline yazılı düzenlenmesi ticari icaplara uygun değildir.”* şeklinde değerlendirmede bulunmuştur. Sonuç olarak ticari icap kavramından, ticari örf ve âdetin gerektirdiği kuralların anlaşılması gerekmektedir¹⁹².

¹⁸⁹ Bilici, *Vergi Hukuku*, s.128; Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.432.

¹⁹⁰ Kızılot, Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.708.

¹⁹¹ (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 07 Haziran 2018.

¹⁹² Kızılot, Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.707 vd.

Teknik icaplara uygunluk içinse, bu konudaki klasikleşmiş örneklerden olan randıman ve fire oranları verilebilir¹⁹³. Buna göre, randıman ve fire oranlarının ilgili meslek odaları yahut resmi makamlar tarafından tespit edilerek duyurulandan daha fazla fire verildiğinin iddia olunması, teknik icaplara aykırılık teşkil ettiğinden, mükellef bu iddiasını ispat etmek zorunda kalacaktır. Diğer bir ifadeyle, fire oranı hakkında olağan dışı yüksek gerçekleştiği yönünde beyanda bulunulması halinde, bu iddianın doğruluğunu ispat yükü mükellefe ait olacaktır¹⁹⁴. Örneğin, Danıştay 7. Dairesi, 20/03/2004 tarih ve 2002/1235 E., 2004/740 K. sayılı kararında¹⁹⁵ “...213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 3’üncü maddesinin (B) fıkrasında, vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu; gerçek mahiyetin, yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği; vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan tanık ifadesinin, ispatlama vasıtası olarak kullanılamayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde, ispat külfetinin bunu iddia edene ait olduğu düzenlemesi yer almıştır... Olayda, üzerlerinde, teslim eden ile teslim alanın imzalarının bulunduğu ve Şirketin aktifine kayıtlı araçlarla taşındığına ilişkin bilgilerin yer aldığı sevk irsaliyelerinde yazılı pamuk çiğdidinin, fatura düzenlenmeden satılmış olduğunun kabulü, yukarıda açıklanan hukuki durumun gereğidir.

Her ne kadar, davacı Şirketçe, sevk irsaliyelerinde yazılı pamuk çiğdidinin kendilerine iade edildiği, bu nedenle, mal tesliminin gerçekleşmediği, dolayısıyla, faturasız satışın da söz konusu olmadığı ileri sürülmüş ise de; çiğdidin iadesi sırasında düzenlenmesi ve çiğitle birlikte kendilerine teslimi gereken sevk irsaliyesinin ibraz edilmemesi nedeniyle, emtianın iade edildiğinin kabulü olanaklı değildir.

Bu itibarla, davacı Şirketçe düzenlenen sevk irsaliyeleriyle teslim edilen pamuk çiğidi için, fatura düzenlenmediği sabit olduğundan, sevk irsaliyelerinden hareketle belgesiz satıldığı tespit edilen çiğit miktarı ile; bu çiğit miktarına, davacı Şirketin kayıtlarında yazılı olan çiğit miktarının ilavesiyle bulunan toplam çiğit miktarından hareketle ve Şirket yetkilisinin beyan ettiği randıman ve fire oranları esas alınarak, belgesiz satıldığı tespit edilen preseli pamuk miktarına göre yapılan

¹⁹³ Kızılot, Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.710 vd.

¹⁹⁴ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.92.

¹⁹⁵ (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 07 Haziran 2018.

hesaplama sonucu belirlenen matrah üzerinden katma değer vergisi salınmasında ve vergi ziyat cezası kesilmesinde isabetsizlik mevcut değildir” şeklinde değerlendirmede bulunulmuştur.

2.2.1.4. İSPAT YÜKÜNÜN PAYLAŞIMI

İspat yükünün paylaştırılması konusunun, ispat sürecinin çözümlenmesi gereken en önemli unsurlarından birisi olarak karşımıza çıkmaktadır. Öğretide, ispat yükünün paylaştırılmasına ilişkin çeşitli kuramlara rastlamak mümkündür. Bunlar arasında örnek olarak “sorumluluk alanı kuramı, olumsuzun ispatlanamayacağı kuramı, norm kuramı, karinelerle ispat kuramı” gibi kuramlar gösterilebilir¹⁹⁶.

İspat yükünün paylaştırılmasında, iddia sahibinin kendi iddiasını ispatla mükellef olduğu temel hukuk prensibinin tek başına yeterli olmadığı açıktır. Bu nedenle, yukarıda değinilen karineler, mevzuat hükümleri ile birlikte değerlendirilerek bir sonuca varılması daha isabetli olacaktır.

VUK’un, “ispat edici kâğıtlar” başlıklı 227’nci maddesinin 1’inci fıkrasında *“Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir”* hükmü bulunmaktadır. Maddenin devamında da ayrıca *“Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar”* hükmü getirilmiş, ancak “götürü usulde tespit edilen giderler” bu yükümlülükten arî tutulmuştur. Maddede, tutulması zorunlu olmakla birlikte *“zorunlu unsurları içermeyen belgelerin hiç düzenlenmemiş sayılacağı”* da yine hükme bağlanan hususlar arasında yerini almıştır.

Bu maddenin değerlendirilmesi ile şu sonuca varmak mümkündür. VUK hükümleri gereğince tanzimi ve muhafazası zorunlu belgelerin, Kanunda öngörülen şekil ve şartlarla ibraz edilebilmesi halinde, yukarıda izah edilen “ilk görünüş karinesi” aracılığıyla ispat yükünün vergi idaresine düşeceği kabul edilmektedir¹⁹⁷. Diğer bir deyişle, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen bir denetimde, mükellef

¹⁹⁶ İspat yükünün paylaştırılmasına ilişkin temel kuram ve ölçütlerin vergi hukuku bakımından değerlendirilmesine ilişkin ayrıntılı bir inceleme için bkz. Gamze Gümüşkaya, *Vergi Hukukunda İspat*, Yayınlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üni. SBE, İstanbul, 2015, s.134 vd., (Erişim) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tarama.jsp> 09 Nisan 2018.

¹⁹⁷ Saban, *Vergi Hukuku*, s.80.

veya sorumlu tarafından VUK'ta öngörülen şekil ve şartlara uygun olduğu anlaşılan bir duruma rağmen mükellef veya sorumlu aleyhine yükümlülük doğuracak bir işlem tesis edilmesi yoluna gidildiği takdirde, elde edilen bilgi, belge ve beyanların VUK'un 3'üncü maddesinde belirtilen "vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetine" uygun olmadığının vergi idaresi tarafından ispat edilmesi gerekecektir.

2.2.2. EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİ VE İSPAT AÇISINDAN EKONOMİK YAKLAŞIM

Ekonomik yaklaşım ilkesi vergi kanunlarının yorumlanmasında ve uygulanmasında somut olaya ilişkin ekonomik boyutunun ön plana alınması anlamına gelmektedir. Ekonomik yaklaşım ilkesi bir anlamda, vergi hukukunun ve dolayısıyla vergi uygulamasının temel esaslarından birisidir.

2.2.2.1. GENEL OLARAK

Vergi usul hukukunun hemen her aşamasında etkisini göstermesi nedeniyle haklı olarak sıkça değinilen, VUK'un 3'üncü maddesinde, vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin ispat süreci bağlamında temel ilke ve prensipler belirlendiği, buna göre vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas olduğu daha önce vurgulanmıştı. İşte bu madde özelinde ortaya çıkan ve vergi hukukuna özgü olan ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi hukukunda yapılacak yoruma ve nitelermeye ilişkin bir ilkedir¹⁹⁸.

Önemi nedeniyle 3'üncü maddenin ilgili kısımlarını tekrar alıntulamakta fayda görüyoruz. Maddede, önce "*vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin, gerçek mahiyeti esastır*" denilerek süreçte inilmesi gereken derinliğe bir ölçü getirilmekte, akabinde ise "*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*" denilerek, vergilendirmede ulaşılması gereken gerçek mahiyet derinliğine varmada kullanılabilecek araçlar bakımından açıkça sınır çizilmektedir. İşte bu madde ile vergilendirmede ulaşılması işaret edilen

¹⁹⁸ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.61.

derinliğin ve bu derinliğe varmada kullanılabilecek araçların, yani delillerin tespiti ve toplanmasında benimsenmesi gereken bir ele alış şekli olduğundan yola çıkılarak, bu durumu ifade etmek için “ekonomik yaklaşım ilkesi” kullanılmıştır¹⁹⁹.

Bu bağlamda ekonomik yaklaşım ilkesinin, önce vergiyi doğuran olayın tespiti için “ekonomik bir irdeleme” faaliyeti; akabinde ise olaya uygulanacak mevzuat hükümlerini tespit ederken ekonomik gerçekleri göz önüne almak için yapılan “ekonomik bir yorum” faaliyeti olmak üzere iki süreci kapsayan bir çatı ifade şekli olarak karşımıza çıkmaktadır²⁰⁰. Öte yandan, ekonomik yaklaşım ilkesinin, kıyas yasağı ile sınırlı kalacak şekilde uygulanması gerektiğini de belirtmek gerekmektedir²⁰¹.

2.2.2.2. EKONOMİK YAKLAŞIM İLKESİNİN İSPAT SÜRECİNE ETKİSİ

Vergi usul hukukunda vergiyi doğuran olay tespit edilirken, ekonomik yaklaşım ilkesinin yukarıda değinilen özelliklerinin bir sonucu olarak, görünürdeki hukuki işlemlerin derinine inilerek, olaydaki gerçek ekonomik mahiyetin esas alınması gerekmektedir. Bu bağlamda, ekonomik yaklaşım ilkesinin, genel olarak hukukta yorum metotlarından amaçsal yorumun, vergi hukuku özelindeki bir görünümü olduğunu söyleyebilmek mümkündür²⁰².

Ekonomik yaklaşım ilkesinin hedefi, vergiyi doğuran olayı tespit edip ortaya çıkarmaktır. Bunu yaparken, katıksız hukuki bir yaklaşımla, olayların ekonomik yönlerinin görmezden gelinmesinin önüne geçilmesi amaçlanmaktadır. Bu sayede, vergiyi doğuran olayın gizlenmesine yönelik davranışların tespit edilebilmesi mümkün hale gelmektedir. Burada, görünürdeki bir sözleşme ile birinin diğerine evini, diğerininse ötekine parasını karşılıksız olarak kullandırma borcu altına giren iki kişinin aralarında yaptıkları sözleşmenin geçerliliğini değil fakat, somut olayın ekonomik durumunun gözetilerek “evin parasız kullandırılmayacağı, paranın ise faizsiz verilmeyeceği” şeklindeki ekonomik durumu gözeterek, vergilendirmeye dair sürecin bu esasa göre işletilmesi gerektiği ekonomik yaklaşıma ilişkin klasikleşmiş

¹⁹⁹ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.24-25.

²⁰⁰ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.236; Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.158; Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.25.

²⁰¹ Vergi hukukunda kıyas yasağının, amaçsal yorumun ve ekonomik yaklaşım ilkesinin sınırını oluşturduğu ifade edilmektedir. Bkz. Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.30.

²⁰² Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.61.

bir örnek olarak gösterilmektedir²⁰³. Bu kapsamda, her iki tarafa için de aslında gelir elde ettikleri fakat bunu görünürdeki ivazsız kullanıma dair sözleşme ile gizlemeyi amaçladıkları kabul edilerek, buna göre vergilendirmeye tabi tutulmaları sağlanacaktır.

Diğer yandan, ekonomik yaklaşım ilkesinin öğretide, Alman hukukunda kaldırılmış olması da nazara alınarak, yalnızca vergi hukukuna özgülenmesinin doğruyu ifade etmediği, farklı hukuki alanlarda da ekonomik yaklaşımın uygulandığı, ayrıca bu ilkenin uygulanmasında aşırıya kaçılarak vergi idaresi yanlı bir tutumun geliştirildiği gibi çeşitli açılardan eleştirildiğini görmek mümkündür²⁰⁴.

2.2.3. RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ VE İSPAT AÇISINDAN RE'SEN ARAŞTIRMA

Re'sen araştırma ilkesi, usul hukukunda yerini bulan ve yargılama faaliyetinde mahkemenin etkinliği veya edilgenliği ile doğrudan ilgili olan bir yaklaşımdır. Buna göre, re'sen araştırma ilkesinin geçerli olması durumunda, taraflarca getirilme ilkesinin geçerli olduğu bir yargılama usulündeki edilgen mahkemenin aksine, etkin davranması gereken mahkeme tarafından re'sen hareket edilerek delil toplanması yoluna gidilebilecek olup, maddi gerçeğin ortaya çıkartılmasında mahkemenin de işler durumda olduğu bu sisteme “tahkik usulü” adı da verilmektedir²⁰⁵. Daha basit bir ifadeyle ise re'sen araştırma ilkesi, taraflarca getirilen delillerden başkaca delillerin yahut zaman aşımı gibi hususların mahkeme tarafından araştırılarak dosyaya kazandırılabilmesi ve dikkate alınabilmesi anlamına gelmektedir²⁰⁶.

Re'sen araştırma ilkesine duyulan ihtiyaç, yargılama sonucunda hükme varılabilmesi için uyuşmazlık konusunun ispat edilmiş olması yahut da ispatına gerek kalmamış bulunmasının gerekli görülmesinden doğmuş bulunmaktadır. Bu gereklilik ise daha çok kamu yararının bulunması ile doğru orantılı bir şekilde hissedilmektedir. Zira vergi yargılamasında, vergi idaresinin hukuka uygun davranıp davranmadığı da

²⁰³ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.160; Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.25.

²⁰⁴ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.815; Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.204.

²⁰⁵ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.235.

²⁰⁶ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.381-382.

denetlenmiş olmaktadır²⁰⁷. Dolayısıyla, medeni usul hukukunda çoğunlukla geçerli olan “taraf larca hazırlanma” veya “taraf larca getirilme” ilkesinin karş ısında, idari yargılama usulü ile vergi yargılama hukukunda²⁰⁸ nihai amacın kamu yararının sağ lanması olduğ undan hareketle re’sen araştırma ilkesinin geçerli olacağı kabul edilmiştir²⁰⁹.

Bu açıklamalardan sonra, re’sen araştırma ilkesinin vergi yargısında geçerli olduğ unun kabulünün, bu durumun ispat yüküne tesir edip etmeyeceğ i tartışmasını da beraberinde getirdiğ ini belirtmek gerekmektedir. Zira, re’sen araştırma ilkesinin, ispat yükü üzerinde olan taraf ın yerine geçerek delilleri toplaması ve duruma göre vergi idaresinin yerine getirmekte başarılı olamadığı ispat faaliyetini ikame ederek, sonucu itibarıyla mükellef veya vergi sorumlusu aleyhine karar verme yoluna gitmesi şeklinde anlaşılmaması gerekmektedir.

Gerçekten, vergi mahkemesinin önüne gelen bir uyuşmazlıkta, vergi idaresinin ihmal ederek elde etmediğ i delilleri gidererek yahut da hukuka uygun davranmayarak elde ettiğ i delilin olumsuz etkisini ortadan kaldıracak şekilde araştırmasını genişleterek, bu bakımdan vergi idaresinin yerine geçtiğ i sonucunu doğ uracak bir faaliyette bulunmaması; aksine söz konusu durumlarda vergi idaresi aleyhine hüküm vermesi gerekmektedir. Aynı durum, ispat yükünün üzerlerinde olması halinde vergi mükellefi veya sorumlusu bakımından da geçerli olacağı ş üphe sizdir²¹⁰.

Sonuç olarak, vergi yargılamasında geçerli kabul edilen re’sen araştırma ilkesinin taraf lar üzerindeki ispat yükü bakımından ağırlaştırıcı yahut hafifletici bir etkisinin bulunmadığı sonucuna varılmaktadır²¹¹.

²⁰⁷ Öncel, Kumrulu, Çağ an, *Vergi Hukuku*, s.207.

²⁰⁸ “Vergi yargılama hukukunda, mükellef ile vergi idaresi arasında doğabilecek ihtilafların mahkemelerdeki çözüm yöntemleri incelenmektedir.” Bkz. Bilici, *Vergi Hukuku*, s.35.

²⁰⁹ Usule ilişkin olarak bir amacın kabul edilmesinin, onun bütün kurallarının belirlenen amaca göre ortaya konulabilmesine imkân vermeyeceğ i; usulün daha karmaşık bir yapıya sahip olduğ u ve bu nedenle tüm usul sorunlarına tek bir amaç üzerinden çözüm sağ lanamayacağı ifade edilmektedir. Bkz. Yavuz Alangoya, *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:2571, İstanbul, 1979, s.76-77.

²¹⁰ Re’sen araştırma ilkesinin ispattaki rolü hakkında daha ayrıntılı bilgi için bkz. Melikşah Yasin, *İdari Yargılama Usulünde İspat*, On İki Levha Yayıncılık, 1. bsk., İstanbul, 2015, s.11 vd.

²¹¹ Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, s.139.

2.3. DELİL KAVRAMI, ÖZELLİKLERİ, SINIFLANDIRILMASI VE ŞARTLARI

Delil ve ispat, birbirini tamamlayan olgulardır. Deliller hukuki olarak birer ispat aracıdır. Tıpkı ispat kavramında olduğu gibi deliller de farklı özelliklere sahiptir ve farklı sınıflandırmalara tabi tutulabilir.

2.3.1. DELİL KAVRAMI VE KONUSU

Delil kavramının farklı tanımlarına rastlayabilmek mümkündür. Kelime anlamı olarak delil “*insanı aradığı gerçeğe ulaştırabilecek iz, emare, kanıt; yol gösteren, kılavuz, rehber*” olarak tanımlanmaktadır²¹².

Hukuki anlamda ise delil, ispat sürecinin nihai amacına ulaşmasını sağlamak üzere, gerek iddia eden gerekse de savunma yapan tarafından kullanılabilen bir araçtır²¹³. Bu bakımdan delilin, belirli bir vakıanın gerçekleştiğini, öne sürülen bir iddianın doğruluğunu ortaya koyabilmek adına ihtiyaç duyulan, akla, maddi gerçeğe ve hukuka uygun bir vasıta olarak ifade edilmektedir²¹⁴. Bu noktadan hareketle, delil olmaksızın ispat faaliyetinin gerçekleştirilemeyeceği, ispat edilemeyen bir iddia veya savunmanın ise itibar görmeyeceği ve dolayısıyla bir yargılamada aleyhe sonuç alınmasına zemin hazırlayabileceği sonucuna varabilmek mümkündür.

Delilin konusunu ispat edilmek istenen vakıa oluşturur. Bu nedenle, o veya bu nedenle çekişmesiz olan, herkesçe bilinen yahut ikrar edilmiş konularda delil gösterilmez²¹⁵. Bir başka ifadeyle, maddi hukuka ilişkin kurallarda bir hakkın doğması veya hukuki bir durumun ortaya çıkması için kendisine sonuç bağlanan vakıalar ki bu vakıalar iddia veya savunmanın dayanağını oluşturmaktadır, deliller aracılığı ile ispat edilmeye çalışılmaktadır²¹⁶. Burada hemen belirtmek gerekir ki hukuk kuralları ispat edilemez; mahkeme tarafından re’sen dikkate alınır. İspata konu olamayan hukuk kuralları delile de konu olamazlar.

Delil kavramı, genel olarak özel veya kamu hukukuna ilişkin yargılama faaliyetlerinde ortak bir konudur. Delil kavramının bir tanımına İYUK veya VUK’ta

²¹² (Erişim) http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com_bts&view=bts 19 Mayıs 2018.

²¹³ Saban, *Vergi Hukuku*, s.81.

²¹⁴ Şenyüz, Yüce, Gerçek, *Vergi Hukuku*, s.249.

²¹⁵ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.425.

²¹⁶ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.95.

rastlanılmamakla birlikte, HMK'nın 187'nci maddesi "ispatın konusu" başlığını taşımaktadır ve maddenin birinci fıkrasında *"İspatın konusunu tarafların üzerinde anlaşılmadıkları ve uyuşmazlığın çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıalar oluşturur ve bu vakıaların ispatı için delil gösterilir. Herkesçe bilinen vakıalarla, ikrar edilmiş vakıalar çekişmeli sayılmaz"* hükmü bulunmaktadır. VUK'un 3'üncü maddesinde ise delile ilişkin olarak *"vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek maiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir. Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz"* hükmü yer almaktadır. İşte bu çerçevede dosyaya taraflarca sunulan veya re'sen kazandırılan deliller, mahkemece değerlendirilecek, ispat edilebilen vakıaların yönünden hukuki nitelendirmeleri yapılacak ve oluşacak sonuca göre mevzuat somut olaya uygulanarak yargılama sonucunda bir hükme varılacaktır. Dosyaya taraflarca sunulan veya mahkemece kazandırılan delillerin değerlendirilmesi ise bunların delil niteliğini haiz olup olmadığı ve hukuka uygunluğunun irdelenmesi sürecini içermektedir.

2.3.2. DELİLLERİN ÖZELLİKLERİ

Yargılama hukukunda, ister özel hukuka ilişkin olsun ister kamu hukukuna, ispata konu olabilecek ve delil olarak nitelendirilebilecek hususların belirli bir takım özelliklere sahip olması öngörülmektedir. Her ne kadar, serbesti ilkesi nazara alınarak, delil olabilecek şeyler bakımından ilk etapta bir sınırlama getirilmediği söylenebilirse de yargılama faaliyeti sonunda verilecek hükme dayanak teşkil edebilecek, yani geçerli kabul edilebilecek deliller bakımından bir takım özellikler aranmaktadır. Aranan bu özelliklerin delilde bulunmaması halinde ise delil değerlendirme yasağı gündeme gelecektir²¹⁷.

Gerçekçilik, akla ve mantığa uygunluk, olayı temsil edicilik, müstereklik ve hukuka uygunluk delillerin özellikleri olarak karşımıza çıkmaktadır²¹⁸.

²¹⁷ Nur Centel, Hamide Zafer, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayıncılık, 14. Bs, İstanbul, 2017, s.235.

²¹⁸ Söz konusu özellikler ceza hukukunda da aranmakta olup, Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararlarında vurgulanmaktadır: "...Ceza Genel Kurulunun 18.06.2013 gün 59-302 ve 16.05.2006 gün 137-142 sayılı kararlarında da belirtildiği üzere, ceza muhakemesi hukukunda vicdani delil sistemi benimsenmiştir. Bu Sistemle ifade edilmek istenen, hem delil serbestliği, hem de delillerin değerlendirilmesi serbestliğidir. Ceza muhakemesinde somut gerçek arandığından, hakimi bu gerçeğe götürebilecek her şey delil olabilir. Ancak, hükme dayanak alınan delillerin gerçekçi, akılcı, olayı

2.3.2.1. GERÇEKÇİ OLMAK

Delillerin sahip olması gereken özellikler arasında onların gerçekçi olmasından bahsedilmektedir. Gerçekten, bir delilin geçerli olabilmesi için öncelikle onun gerçekçi olması gerektiği söylenebilir. Bir delilin gerçekçi olmasından, onun manevi değil fakat maddi olması; duyu organlarıyla algılanabilir şekilde dış dünyaya ait ve somut olması kast edilmektedir. Delilin, duyu organları aracılığıyla öğrenilebilir olması gerekmektedir. Bu bağlamda, varsayımsal nitelikteki şeylerin, gerçekliği tartışmalı şeylerin, delil olmaları beklenemeyecektir. Delilin, kendisi vasıtasıyla ispatlanmak istenen vakıayı yahut en azından ona ilişkin kısmi bir gerçeği ortaya koyabilmesi gerekmektedir²¹⁹.

Nitekim, VUK'un 3'üncü maddesinde de bu duruma işaret edilerek, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin, vergilendirmede esas olduğu açıkça hükme bağlanmıştır. Dolayısıyla, bir gerçekliği ifade etmeyen, tartışmalı ve varsayıma dayalı şeylerin delil olarak kabul edilerek mükellef veya sorumlu aleyhine vergi idaresi tarafından bir işlem tesis edilmesi, vergi yargısı tarafından bu durumun tespit edilmesi halinde ve işlemi haklı gösterir başkaca delilin bulunmaması durumunda, iptal kararı verilmesine yol açmaktadır²²⁰.

Bu açıklamalardan, muhasebe kayıtları, ticari defter ve belgeler, yoklama fişleri, beyannameler gibi unsurların delil olabilmelerinin mümkün olduğu sonucuna varılabilir.

2.3.2.2. AKLA VE MANTIĞA UYGUN OLMAK

Delillerin akla ve mantığa uygunluğu iki açıdan ele alınabilir. Bunlardan birincisinde, delilin niteliği itibarıyla, kendisi aracılığıyla ispat edilmek istenen vakıanın en azından bir kısmının aydınlatılabilecek mahiyette olması aranmaktadır.

temsil edici, kanıtlayıcı ve hukuka uygun bulunmaları gerekir. Bu belirlenimler ceza muhakemesinde şekli duruma değil, somut gerçeğe itibar edileceğini ortaya koymaktadır. Aksinin kabulü hak ve adalet duygularını yaralayacaktır.

Bu bağlamda, beyan delili olarak kabul edilen sanığın mahkeme huzurundaki sorgusunda yaptığı açıklamalar ve özgür iradeyle yapılmış dahi olsa özellikle isnadın kabulüne ilişkin ikrar beyanlarının, ayrıntılar itibarıyla gerçeğe uygunluğu, olayı temsil edici ve akılcı olup olmadığı vicdani kanaatle serbestçe denetlenmelidir..." YCGK, 08/12/2015, 2014/707 E., 2015/504 K., (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 21 Haziran 2018.

²¹⁹ Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, **Ceza Muhakemesi Hukuku**, Seçkin Yayıncılık, 5. bs, Ankara, 2017, s.508.

²²⁰ Danıştay 4. D.,28/02/2007, 2006/2674 E., 2007/563 K. (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 09 Haziran 2018.

Bu nedenle mahkemeye, yargılama konusunu aydınlatmak ve vakıalara dair hukuki nitelendirme yapmak anlamında fayda sağlamayacak olan şeylerin delil olarak kabulü mümkün değildir.

İkincisinde ise delil olarak öne sürülen şeyin bilime uygun şekilde ifade edilebilir olması aranmaktadır²²¹. Delilin bu özelliğini, onun bilim tarafından kabul edilebilir olması şeklinde yorumlamak da mümkündür. Bu duruma örnek olarak, görüldüğü öne sürülen bir rüyanın, bakıldığı iddia edilen bir falın yahut halk arasında yaygın da olsa var olan benzeri inanışların delil olarak kabul edilemeyecek olması verilebilir. Delilin akla ve mantığa uygun olması, Mecelle’de de kendine yer bulmuş bir ilkedir. 74’üncü maddesinde yer alan “kuruntuya itibar yoktur” ifadesi ile bu durum açıkça ifade edilmiştir²²².

Diğer yandan, VUK’un 3’üncü maddesinde bulunan “*Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*” hükmü ile vergi yargılamasında kullanılması açıkça yasaklanan “yemin” delilinin, delillerde aranan akla ve mantığa uygun olma özelliğini karşılamadığı görüşüne de rastlayabilmek mümkündür²²³.

2.3.2.3. OLAYI TEMSİL ETMEK

Delilin, kendisi aracılığıyla ortaya konulmak istenen olayı temsil etmesi gerektiği belirtilmektedir. Delilin ispata yöneltildiği olayı temsil etmesinden, uyumsuzluğa ilişkin olan bir parçasını aksettirebilmesi ve olayın gerçekleştiği andaki durumunu ortaya koyduğuna dair inandırıcılığındaki yeterliliğin kastedildiğini ifade etmek mümkündür. Bu bağlamda, delilin güvenilir olması gerekmektedir. Delilin güvenilirliği, eğer kanunda önceden açıkça belirtilmemiş ise somut olayın özelliğine göre mahkeme tarafından takdir edilecek, sağlam görülmeyen delile itibar edilmeyebilecektir²²⁴.

VUK’un 3’üncü maddesinde bulunan “...*Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz...*” hükmü ile bu konuya bir sınırlama getirildiği görülmektedir. Buna

²²¹ Yenisey, Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.507.

²²² “Tevehhüme i’tibar yoktur.” Cengiz İlhan, *Mecelle*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011, s.54.

²²³ Yenisey, Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.506.

²²⁴ Yenisey, Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.508.

göre, vergiyi doğuran olaya ilişkin ifadesi alınmak üzere başvurulacak tanığın, vergiyi doğuran olayın gelişimi sürecinde doğal olarak ilgili bulunması ve bu ilginin ayrıca ispatına gerek bulunmayacak şekilde açık olması şart koşulmaktadır. Sonuç olarak, vergiyi doğuran olayın esası ile alakalı olmayan fakat olayın belirli bir kısmına ilişkin rastlantı sonucu görgü sahibi kişilerin verecekleri ifadelerin, vergiyi doğuran olaya dair temsil kabiliyetlerinin olmadığı Kanun'da açıkça kabul edilmiş bulunmaktadır.

2.3.2.4. MÜŞTEREK OLMAK

Delil olarak öne sürülen bir ispat aracında aranan bir diğer özellik ise müşterek olma şeklinde ifade edilmektedir. Delilin müşterek olmasından, öne sürülen delilin yargılamanın tüm tarafları bakımından aynı kapsamda biliniyor olması kast edilmektedir. Gerçekten, hükme esas alınacak bir delilin ne olduğunun ve aynı zamanda tam olarak içeriğinin, aleyhine hüküm verilecek tarafça bilinmiyor olmasının çağdaş hukuk kurallarına tâbi bir yargılamada izah edilebilmesi mümkün görünmemektedir. Esasen, dosyaya sunulan delillerin karşılıklı olarak taraflara tebliğ edilmesinin de bu ilkenin bir gereği olduğunu söyleyebilmek mümkündür. Yargılamanın tarafları bakımından eşit kapsamda bilinen bir delile ilişkin görüşlerin bildirilmesi, bunların usul kurallarına uygun şekilde tartışılabilmesi sağlanmalı ve mahkeme tarafından, taraflarca ileri sürülen bu hususlar nazara alınarak, kabul veya ret edilen iddia ve savunmaları karşılar şeklinde gerekçeli bir karar verilmelidir²²⁵.

Gerçekten, hâkimin şahsi deneyimi ile kanaate vararak yargılamayı sonlandırması durumunda, söz gelimi o konuda bir bilirkişi incelemesi yaptırılmış olsaydı taraflarca rapordaki gerekçeler bilinebilecek ve raporda belirtilen sonuç ve kanaate karşı savunma imkânlarını kullanabilmeleri mümkün hale gelebilecektir. Benzer şekilde, mahkemede görev yapan hâkimin şahsi deneyimlerinden yola çıkarak hüküm tesis etmesi de delilin müşterek olması özelliğine aykırı düşecektir.

Bu açıklamalarımızdan, yargılamada hükme esas alınacak bir delilde müşterek olma özelliğinin ihlal edilmesinin, aynı zamanda savunma hakkının ve bu kapsamda adil yargılanma hakkının bir ihlali niteliğinde olabileceği sonucuna varabilmek mümkündür. Nitekim Danıştay 4'üncü Dairesi'nin, davacı hakkında

²²⁵ Yenisey, Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.507.

düzenlenen vergi inceleme raporuna dayalı olarak salınan katma değer vergisi ve kesilen vergi ziyai cezasının kaldırılması istemiyle açılan davayı kabul eden ilk derece mahkemesi kararına ilişkin temyiz incelemesinde verdiği 09/12/2014 tarih ve 2014/7670 E., 2014/8255 K. sayılı kararında²²⁶ “*Davacı adına düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca yapılan davaya konu cezalı tarhiyatın dayanağı olan ve söz konusu vergi inceleme raporunda atıf yapılan vergi tekniği raporunun, ihbarnamelerin tebliğ edilmesini müteakip davalı idarece 21.10.2013 tarihinde müstakil olarak tebliğ edildiği, dava açıldıktan sonra müstakilen vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesinin davacıya tam ve eksiksiz bir şekilde savunma hakkı tanındığını göstermeyeceği, davacının savunma hakkının engellendiği*” gerekçesiyle davanın kabul edilmesi gerekeceğine hükmeden kararı onamıştır. Yine, aynı Daire’nin 22/03/2017 tarih ve 2016/21509 E., 2017/2848 K. sayılı güncel bir kararında²²⁷ da ilk derece mahkemesi tarafından “*213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 35. maddesinin 2. fıkrasında takdir komisyonu kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re’sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer suretinin ihbarnameye ekleneceği belirtilmiş olmasına rağmen takdir komisyonu kararının dayanağı olan davacı hakkında düzenlenen vergi tekniği raporunun ihbarnameyle birlikte tebliğ edilmediği gerekçesiyle*” kabul kararı verdiği davanın temyiz incelemesinde onanmasına hükmetmiştir.

2.3.2.5. HUKUKA UYGUN OLMAK

Delillerin hukuka uygunluk özelliği, kimi kaynaklarda ‘kanuna aykırı olmamak’ başlığı altında incelenmekle birlikte, çalışmamızda ‘hukuka uygun olmak’ başlığı altında incelenmesi tercih edilmiştir. Kanımızca ‘hukuka uygun olmak’ ifadesi konuyu, mükellef hakları ve temel hak ve özgürlükler bakımından ‘kanuna aykırı olmamak’ ifadesinden daha doğru bir şekilde yansıtmaktadır. Zira bir delilin hukuka uygunluğu, hem onun elde edilmesinin kanunda öngörülen usul ve şekilde gerçekleştirilmiş olmasını ve hem de kanunen yasaklanmış usul ve şekilde elde edilmemiş olmasını birlikte öngörmektedir. Dolayısıyla ‘kanuna aykırı olmamak’ ifadesi, bir delilin kanunen yasaklanmış hükümleri ihlal edecek usul ve şekilde elde

²²⁶ (Erişim) www.kazanci.com.tr 14 Temmuz 2018

²²⁷ (Erişim) www.kazanci.com.tr 14 Temmuz 2018

edilmemesini karşılarken, kanunda belirtilen usul ve şekillere uygun elde edilmesini tam olarak karşılamakta yetersiz kalmaktadır²²⁸.

Şöyle ki, delillerde aranan kanuna aykırı elde edilmeme özelliği, pozitif hukukumuzda açıkça düzenlenmiş bulunmaktadır. Hukuka aykırı bir şekilde elde edilen bir delile dayanılarak elde edilen diğer delillerin ise kullanılamamasının, yargılama hukukuna hâkim en temel ilkelerden birisi olduğunu ifade edebilmek mümkündür²²⁹. Dolayısıyla, kanuna aykırı elde edilen bir delile dayanılarak elde edilecek diğer delillerin elde edilmesinde kanunda öngörülen usul ve şekillere uyulmuş olması, söz konusu delillerin hükme esas alınabilir olması sonucunu doğurmayacaktır. Bu itibarla, bir yargılamada elde edilen delilere itibar edilebilmesi için hukuka aykırı elde edilmemelerinden öte, mutlak bir şekilde hukuka uygun olarak elde edilmiş olmaları gerekmektedir. Dolayısıyla, bir delilin kanuna aykırı olarak elde edilmemesi yeterli görülemeyecek, onun tam ve eksiksiz olarak kanunda öngörülen usul ve şekilde elde edilmesini aramak gerekecektir.

Delillerin hukuka uygunluğu ilkesi, pozitif hukukumuzda 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinde bulunan "*Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez*" hükmü ile anayasal düzeyde düzenlenmiş bulunmaktadır. Öte yandan, özellikle vergi ceza hukuku bakımından önem arz eden Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 217'nci maddesinin 2'nci fıkrasında bulunan "*yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispatlanabilir*" hükmü ile birlikte, az evvel izah ettiğimiz gerekçeleri de kapsayacak şekilde, değinilen Anayasa hükmünü tamamlayıcı bir düzenlemeye yer verilmiş bulunmaktadır²³⁰.

Delilin hukuka uygun elde edilmesi gerekliliğini, ispat faaliyetinde kullanılabilecek vasıtalarla getirilen kısıtlayıcı bir ilke olarak değerlendirebilmek mümkündür. Dolayısıyla bu özellik VUK'un 3'üncü maddesinde belirtilen "*Vergiye doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir*" düzenlemesinin istinasını teşkil etmektedir. Elbette kanunlarda açıkça getirilen diğer sınırlayıcı hükümler saklıdır²³¹. Öte yandan belirtmek gerekir

²²⁸ Bahri Öztürk, Mustafa Ruhan Erdem, *Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2007, s.484.

²²⁹ Arslan, Yılmaz, Taşpınar Ayvaz, *Medeni Usul Hukuku*, s.388.

²³⁰ Yenisey, Nuhoglu, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.507.

²³¹ Nitekim, fıkranın devamında bulunan "Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz" hükmü, vergi yargılamasında kullanılabilecek delillere getirilmiş açık bir sınırlayıcı hükümdür.

ki, VUK veya İYUK hükümlerinde delillerin hukuka uygunluğu yönünden kullanılabilirlik kısıt getiren herhangi bir düzenleme bulunmamaktadır.

2.3.3. DELİLLERİN SINIFLANDIRILMASI

Sınıflandırma, incelemeyi kolaylaştırmak, benzerleri ve farklıları kolay anlaşılır hale getirmek için yapılmaktadır. Bu bakımdan, deliller açısından yapılan sınıflandırma da aynı amacı gütmektedir. Zira, kesin ve bağlayıcı sınıflandırma ölçütleri bulunmamakta, çeşitli kaynaklarda daha çok veya daha az sayıda sınıflandırmaya rastlanabilmektedir. Diğer yandan, aynı delilin birden fazla sınıfa dâhil olabilmesi de mümkündür²³².

2.3.3.1. KESİN DELİL – TAKDİRİ DELİL

Delillerin, kesin ve takdiri olmak üzere ikili bir grup şeklinde ayrı bir sınıfa altında incelenmesi mümkündür. Bu sınıf, delilin ispat gücüne, dolayısıyla mahkemeyi bağlama ölçütü esas alınarak oluşturulmuştur²³³.

Ayrımdan da anlaşılacağı üzere, kesin deliller bakımından bir inkâr edilmezlik söz konusudur. Delilin hukuka uygun bir şekilde dosyaya kazandırılması halinde, delilin ortaya koyduğu içerik sorgulanamayacaktır. Diğer bir deyişle kesin bir delil, içerdiği vakıayı ispat etmiş sayılır. Bu tür deliller, re'sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu haller hariç olmak üzere, (tarafarca getirilme ilkesinin uygulandığı hallerde) yargılamanın taraflarını ve mahkemeyi bağlar. Kesin deliller üzerinde hâkimin takdir yetkisi bulunmamaktadır²³⁴.

Diğer yandan, takdiri olarak ifade edilen delillerin bağlayıcılığı söz konusu değildir. Dolayısıyla bu tür deliller üzerinde mahkemenin takdir yetkisi bulunmaktadır²³⁵. Takdiri delillerin dosyaya kazandırılması durumunda, somut uyuşmazlıktaki özel durumlar çerçevesinde bir değerlendirmeye tabi tutulacaktır. Bu anlamda mahkeme, değerlendirmesini yaparken, hayatın olağan akışını, genel yaşam

²³² Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.96.

²³³ Arslan, Yılmaz, Taşpınar Ayvaz, *Medeni Usul Hukuku*, s.389-390.

²³⁴ Alangoya, *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler*, 199.

²³⁵ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.63

tecrübelerini ve hukuk mantığını gözeterek karar verebilmektedir. Bu tür delillerin hâkim tarafından serbestçe takdir edileceği konusunda tereddüt bulunmamaktadır²³⁶.

Kesin delillere örnek olarak, HMK'nın "ilamların ve resmi senetlerin ispat gücü" başlıklı 204'üncü maddesi verilebilir. Buna göre, ilamlar ve düzenleme şeklindeki noter senetleri, bunların sahte oldukları ispat edilmedikçe kesin delil olarak kabul edilmek durumundadır. Öte yandan, beyan üzerine noterler tarafından tasdik edilen senetler ile memurlar tarafından yetkili oldukları konularda görevleri dâhilinde düzenlenen belgeler ise aksi ispat edilinceye dek kesin delil sayılacaktır. Ayrıca, gerek kanun tarafından doğrudan kesin delil olarak kabul edilen belgeler, gerekse de aksi ispat edilinceye kadar kesin delil sayılacağına hükmolunan belgeler bakımından, yargılamayı yürüten mahkeme nezdinde şüphe uyandıran bir hal bulunması halinde, ilgili noter veya resmi daireden bir açıklama talep edilebilmesi mümkündür.

2.3.3.2. KANUNİ DELİL – AKDİ DELİL

Delillerin, belirli bir uyuşmazlığa ilişkin olarak kullanılabilecek delillerin sınırlandığı hallerde, bu ön belirleme işleminin kim tarafından yapıldığına göre de ayırma tabi tutulabilmesi mümkündür²³⁷. Buna göre, bir uyumsuzluğun çözülebilmesi için kanun nezdinde bir veya birden fazla delilin aranması söz konusu ise kanuni delilden bahsedilmektedir. Bu noktada hemen belirtmek gerekir ki kesin delil kavramı ile kanuni delil kavramının birbirine ikame terimler olarak kullanılabilmeleri mümkün olamamaktadır. Gerçekten, kanun nezdinde düzenlenmiş olan her delil bir kesin delil olarak kabul edilemez. Bu anlamda, HMK'nda düzenlenmiş olmasına rağmen uzman görüşünün kesin delil olarak kabul edilememesini, örnek olarak gösterebilmek mümkündür.

Öte yandan, akdi delilde, belirli bir uyuşmazlığa ilişkin olarak hangi delillerin kullanılabileceği taraflarca belirlenmektedir. Bu husus, taraflar arasında akdedilecek belirli bir sözleşmenin hükümleri içerisine dâhil edilerek düzenlenebileceği gibi müstakil bir anlaşma (delil sözleşmesi) olarak da düzenlenebilir. Keza, vergi hukuku bakımından uzlaşma tutanaklarının akdi delil olarak kabul edilebilmesi mümkündür.

²³⁶ Oğuz, *Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku*, s. 1737.

²³⁷ Alangoya, *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler*, s.199.

2.3.3.3. DOĞRUDAN DELİL – DOĞRUDAN OLMAYAN DELİL

Deliller ispata yöneldikleri konuyu işaret edebilme yetenekleri bakımından da dolaylı ve dolaysız deliller yahut doğrudan olmayan deliller olarak ikili bir grup altında ele alınabilir. Diğer bir ifadeyle burada, delil ile ispata yöneldiği vakıa arasındaki ilişkinin birinci dereceden bir ilişki olup olmaması ölçü alınmaktadır²³⁸. Buna göre, bir delil ile ispata yöneldiği vakıa arasında doğrudan, birinci dereceden bir ilişki mevcut ise bu tür deliller doğrudan delil olarak ifade edilebilmektedir. Doğrudan deliller ispata yöneldikleri vakıayı derhal açıklarlar. Bu nedenle, doğrudan delillerin mantıksal bir çıkarıma veya bir varsayıma dayanması söz konusu değildir.

Doğrudan delillere vergi hukuku özelinde örnek olarak, vergiyi doğuran olayın gerçekleşip gerçekleşmediğinin çekişmeli olduğu bir durumda, vergiyi doğuran olayı doğrudan doğruya ortaya koyabilecek nitelikteki defter, belge gibi kayıtlar gösterilebileceği gibi; usul hukuka ilişkin, örneğin davanın süresinde açılıp açılmadığı noktasında toplanan bir uyuşmazlıkta, tebliğ mazbatasını doğrudan delile örnek olarak gösterilebilir.

Dolaylı delillerde, ispata yöneldikleri vakıa ile aralarında dolaylı bir ilişki mevcuttur. Bu tür delillerin ispat faaliyetine konu vakıa ile aralarında bir bağ kurulabilmesi için düşünsel bir faaliyete ihtiyaç duyulacaktır. Bu durumda, ispat edilmek istenilen vakıaya tam manasıyla ulaşamayan fakat ona yönelen, ona yaklaşan bir delil söz konusu olmaktadır. Diğer bir ifadeyle burada, nihai olarak ispat edilmek istenen vakıanın varlığını ispata yönelmiş deliller söz konusudur.

VUK'un 3'üncü maddesinde bulunan "*vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*" düzenlemesi, dolaylı delil kullanımının vergi yargılaması bakımından yasaklandığı bir hale örnek olarak verilebilir.

2.3.3.4. ÖZNEL DELİL – NESNEL DELİL

Öznel delil – nesnel delil ayrımında, delil olarak ileri sürülen ispat vasıtasının genel geçer bir kabule konu olup olamayacağı noktasından hareketle gerçekleştirilen bir ayırım söz konusudur. Bazı kaynaklarda öznel delillerin kişisel veya subjektif

²³⁸ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.97.

deliller, nesnel delillerin ise aynı²³⁹ veya objektif deliller olarak adlandırıldığına rastlamak mümkündür.

Öznel delillerde, ispat faaliyetine konu olaya ilişkin, bilimsel açıdan ölçülemeyen, delili öne süren bireyin manevi dünyasında var olan fakat maddi dünyada varlık gösteremeyen düşüncelerin ifade edilmesi söz konusu olmaktadır.

Nesnel deliller ise ispata konu olayı işaret eden ve teknik olarak ölçümlenmesi mümkün olan parmak izi, görüntü kaydı, dijital iz gibi deliller olarak karşımıza çıkmaktadır.

Öznel ve nesnel delil ayrımı şu şekilde örneklendirilebilir. Tanık ifadesi, öznel bir delildir. Buna karşın tanığın ifadesinde belirtmiş olduğu hususun, kamera kayıtları ile ortaya konulmasında ise nesnel bir delil söz konusudur.

2.3.3.5. SINIRLI DELİL – SINIRSIZ DELİL

İspat vasıtası olarak ileri sürülecek bir bulgunun, kanun koyucu tarafından belirli koşullar altında kullanılabilir olduğunun kabul edilip edilmemesi temel alınarak ayrıma tabi tutulması sınırlı-sınırsız delil ayrımı olarak karşımıza çıkmaktadır²⁴⁰.

Burada, belirli türde bir delilin, bir kanun maddesinde açıkça öngördüğü şartları sağlaması halinde, dolayısıyla her durumda değil fakat ancak söz konusu şartların karşılandığı sınırlı hallerde olması söz konusu ise sınırlı delilden söz edilmektedir.

Bunun karşısında, öne sürülmesi herhangi bir kanun maddesinde şarta bağlanmamış deliller bakımından sınırsız delilden bahsedebilmek mümkündür²⁴¹.

Vergi yargılaması bakımından, VUK'un 3'üncü maddesi ile bu konuda temel bir ilke benimsenmiş bulunmaktadır. Buna göre vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır. İşte bu gerçek mahiyete ulaşabilmek için her türlü delil kullanılabilecektir²⁴². Bu noktadan hareketle VUK'ta, Almanya, İngiltere, Amerika Birleşik Devletleri gibi ülkelerde de geçerli

²³⁹ Yusuf Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, Dokuz Eylül Üni. DSI Yayınları, No:77, İzmir, 1997, s.21.

²⁴⁰ Alangoya, *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler*, 63.

²⁴¹ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.428.

²⁴² Saban, *Vergi Hukuku*, s.86.

olan delil serbestisini benimsediği sonucuna varılabilmektedir²⁴³. Yalnız, maddede benimsenen temel kaideye iki istisna getirilmiştir. Bu istisnalardan birincisi yemin delilidir. Kanun, vergi yargılamasında yemin deliline başvurulmasını hiçbir hal ve şartta kabul etmemiştir. İkinci istisna ise tanık ifadesidir. İşte bu istisna bakımından sınırlı delil söz konusudur. Zira kanun koyucu tarafından burada, bir delil türü olarak tanık beyanının kullanımının kabulü, açıkça şarta bağlı bir şekilde öngörülmüştür. Anılan madde metninde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabileceği ifade edildikten sonra “*Şu kadar ki, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz*” denilerek, tanık ifadesine kanunda öngörülen şartlar gerçekleşmedikçe başvurulamayacağı açıkça öngörülmüş ve böyle vergi yargılaması bakımından tanık delili açıkça sınırlı bir delil olarak kabul edilmiştir²⁴⁴.

2.3.3.6. YASAKLANMIŞ DELİL – YASAKLANMAMIŞ DELİL

Deliller, bir kısmının belirli bir yargılamada geçerli veya geçersiz kabul edilmesini esas alana bir ayırım olarak yasaklanmış ve yasaklanmamış deliller olarak incelenebilmektedir. Gerçekten, bazı deliller bir yargılama hukukunda geçerli kabul edilirken bir diğer yargılama hukukunda geçerli kabul edilmemektedir. Bu durumun en öne çıkan örneği olarak, VUK’un 3’üncü maddesi ile vergi yargılamasında “yemin” delilinin açıkça yasaklanmasını gösterebilmek mümkündür. Bu nedenle, vergi yargılama hukukunda yemin deliline başvurma yolunun kapatıldığı, bir diğer ifadeyle yeminin, “delil” olarak kabul edilmediği sonucuna varılmaktadır.

Belirli bir delil bir yargılama hukukunda kural olarak geçerli kabul edilmekle birlikte istisnai olarak yasağa tabi tutulabilmektedir. Bu duruma örnek olarak, HMK’da “tanık” delili kural olarak geçerli sayılmış ve yalnızca 201’inci maddede istisnai olarak “senede karşı tanıkla ispat yasağı” düzenlenmiş bulunmaktadır. Benzer şekilde, VUK’ta tanık ifadeleri geçerli kabul edilmiş ancak vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan tanıkların ifadelerinin kullanımı da yasaklanmış bulunmaktadır.

²⁴³ Alangoya, *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler*, 204.

²⁴⁴ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.98.

Ayrıca, hukuka uygun olmayan deliller de yargılama hukuklarının tamamında yasaklanmış delil olarak kabul edilmektedir. Nitekim, 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinde bulunan "*kanuna aykırı elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez*" hükmü de bunu gerektirmektedir. Özellikle ceza hukukunda öne çıkan ve hukuka aykırı bir şekilde elde edilen delil ile bu delile dayanılarak elde edilen ve yasak ağacın meyvesi olarak adlandırılan (*ing. fruit of the poisonous tree*) diğer tüm delillerin kullanılması da yasaklanmış bulunmaktadır. Bu durum, aynı zamanda çağdaş hukuk anlayışının bir gereği olarak, adil yargılanma hakkının kapsamına girmektedir.

2.3.3.7. RE'SEN MÜRACAAT EDİLEBİLEN VE EDİLEMİYEN DELİLLER

Delillerin dosyaya kazandırılması, her zaman tarafların tasarrufuna indirgenmiş olmayabilir. Bazı yargılama hukuklarında, mahkeme de dosyaya kazandırılmasını gerekli gördüğü delilleri toplama görev ve yetkisine sahiptir. İşte delillerin, mahkeme tarafından delil toplama görev ve yetkisinin bulunduğu veya bulunmadığı esas alınarak oluşturulan delil sınıfı re'sen müracaat edilip edilebilen ve edilemeyen deliller olarak ifade edilmektedir. Buna karşın, bazı yargılama hukuklarında taraflarca dosyaya sunulmadıkça yahut taraflardan herhangi biri tarafından dosyaya kazandırılmak üzere celp edilmesi mahkemeden talep edilmedikçe, mahkeme tarafından kendiliğinden yani re'sen nazara alınarak hareket edilebilmesi mümkün olamayacaktır.

Örneğin HMK'da, taraflarca getirilme ilkesi benimsenmektedir. Gerçekten, Kanun'un 25'inci maddesinin 1'inci fıkrasında "*Kanunda öngörülen istisnalar dışında, hâkim, iki taraftan birinin söylemediği şeyi veya vakıaları kendiliğinden dikkate alamaz ve onları hatırlatabilecek davranışlarda dahi bulunamaz*" hükmü, 2'nci fıkrasında ise "*Kanunla belirtilen durumlar dışında, hâkim, kendiliğinden delil toplayamaz*" hükmü bulunmaktadır. Bu düzenlemelerden açıkça anlaşıldığı üzere, medeni usul hukukunda kural olarak taraflarca getirilme ilkesi kabul edilmiş bulunmaktadır. Ancak, bir kanun maddesinde açıkça öngörülmüş olması şartıyla mahkemece delil toplanabilmesi mümkün olabilecektir.

Diğer taraftan, İYUK'nun 1'inci maddesinde "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren*

uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir” hükmü bulunmaktadır. Devamla, Kanun’un 20’nci maddesinde ise “Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde yerine getirilmesi mecburidir” düzenlemesi yer almaktadır. Bu düzenlemelerden, vergi yargılamasında mahkeme tarafından delillere re’sen müracaat edilebilmesinin mümkün olduğu sonucuna varılmaktadır²⁴⁵.

2.3.3.8. EKONOMİK DELİL – MADDİ DELİL

Ekonomik yaklaşım ilkesinin geçerli olduğu vergi yargılama hukukunu daha yakından ilgilendiren bir ayrım olarak, ekonomik delil ve maddi delil ayrımı ile bir alt sınıf oluşturabilmektedir. Bununla birlikte, bu ayrımın farklılığının, amacının ve işlevinin net olarak ortaya konulamadığı yönünde eleştirildiğini görmek de mümkündür²⁴⁶.

Ekonomik delilin, özellikle uygulamacılar tarafından ileri sürülen ve vergi hukukunda geçerli ekonomik yoruma elverişli delilleri tanımlamada kullanılan bir ifade olarak karşımıza çıktığı söylenebilir. Zira VUK’ta, ekonomik delil değil, yalnızca delil kavramı düzenlenmiş bulunmaktadır²⁴⁷. Diğer bir ifadeyle, ekonomik delilin vergiyi doğuran olayın ekonomik niteliğini açıklayabilmesi beklenmektedir. Bu anlamda ekonomik olarak nitelendirilebilecek delil bir tanık ifadesi olabileceği gibi yazılı bir delil, bir belge de olabilir.

Öte yandan, maddi delil ifadesi vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini açıklamaya elverişli olan delillerin tümünü ifade etmek için kullanılmaktadır. Bu anlamda, ticari defter ve kayıtlar, belgeler, beyannameler maddi delile örnek olarak verilebilir²⁴⁸. Maddi delillerin, duyu organlarıyla algılanabilir olması da bu tür delillerin sahip olduğu ortak özellikler arasında sayılabilir.

²⁴⁵ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.427.

²⁴⁶ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.25.

²⁴⁷ Alangoya, *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanması İlişkin İlkeler*, 202.

²⁴⁸ Özdiğer Küçük, *Vergi Hukukunda Karineler*, s.168, (Erişim) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tarama.jsp> 09 Mayıs 2018.

2.4. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA GEÇERLİ OLAN DELİL TÜRLERİ

Türk vergi hukukunda geçerli olan delil türlerini²⁴⁹ ortaya koyabilmek için, pozitif hukukun vergi yargılamasında geçerli olacak ilgili maddelerini bir arada değerlendirmek gerekir. Bu nedenle İdari Yargılama Usulü Kanunu, başta olmak üzere, VUK ve HMK'nın bir arada ele alınmaları gerekmektedir²⁵⁰.

İYUK'un öncelikli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Zira, vergi uyuşmazlıklarında yargılama, bu Kanun hükümleri esas alınarak yürütülmektedir. Bu esas, Kanun'un 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında bulunan *“Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanunda gösterilen usullere tabidir”* düzenlemesi ile açıkça hükme bağlanmış bulunmaktadır.

VUK ile birlikte HMK da Türk vergi hukukunda usule ilişkin hususlar ele alınırken mutlaka göz önünde tutulmalıdır. Zira, İYUK'un *“Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanunu'nun uygulanacağı haller”* başlıklı 31'inci maddesinde bu hususlar kanun düzeyinde hükme bağlanmıştır. Maddenin 1'inci fıkrasında *“Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılır. Bilirkişiler, bilirkişilik bölge kurulları tarafından hazırlanan listelerden seçilir ve bilirkişiler hakkında Bilirkişilik Kanunu ve 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır”* hükmü bulunmaktadır. Maddenin 2'nci fıkrasında ise *“Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır”* hükmü bulunmaktadır. Görüldüğü üzere, vergi yargılamasının usule ilişkin kanuni temelini oluşturan İYUK kapsamında, gerek HMK hükümlerine gerek VUK hükümlerine açıkça atıfta bulunmaktadır.

²⁴⁹ Kızılot Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.715 vd.

²⁵⁰ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.425.

2.4.1. MÜKELLEF NEZDİNDE OLUŞAN DELİLLER

VUK'un 8'inci maddesinde mükellef *“vergi kanunlarına göre kendisine vergi borcu terettüp eden gerçek veya tüzel kişi”* olarak tanımlanmıştır. Mükellefin kanun gereği üzerine düşen borçları yerine getirdiği noktasında ispata ilişkin bir takım kurallara da yine VUK içeriğinde yer verilmiştir. Devlet ile mükellef arasında var olan bu alacak-verecek ilişkisinde meydana gelmesi olası uyuşmazlıkların çözümünde, ispat yükü kuralları gereği bir takım delilleri usulünce ve gerçeğe uygun bir şekilde tanzim ve muhafaza etmek fayda sağlayacaktır. Nitekim, Kanun'un 227'nci maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan düzenleme ile *“Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların”* belgelendirilmesi zorunlu tutulmuştur. Bu bakımdan, mükellef tarafından tutulacak kayıtların belgelendirilmesi için düzenlenecek kayıt ve belgelerin tamamı, birer delil niteliğinde olacaktır²⁵¹. Zira, VUK'un 3'üncü maddesi ile vergilendirmede, vergiyi doğuran olaya ilişkin gerçek mahiyetin esas olduğu ve vergiyi doğuran olaya ilişkin işlemlerin gerçek içerik ve kapsamlarının yemin haricinde kalan diğer tüm deliller vasıtasıyla ispat edilebileceği hükme bağlanmıştır²⁵². Ayrıca belirtmek gerekir ki VUK'un “mükellefin ödevleri” başlıklı ikinci kitabında, mükellef nezdinde oluşabilecek delillerin ayrıntılı bir düzenlemesine yer verildiği görülmektedir²⁵³.

2.4.1.1. BEYANNAMELER

Daha önce de değinildiği üzere, Türk vergi sistemi, beyan esasına dayalı bir sistemdir. Mükellefler kazançlarını, düzenledikleri beyannameler aracılığıyla devletin bilgisine sunmaktadırlar. Bu beyannamelerin, mükellef tarafından devlete ödenmesi gereken vergi miktarına ilişkin bir ön kabul, taahhüt olması niteliğinin yanı sıra; delil niteliği taşıyan birer ispat aracı olarak karşımıza çıkmaktadır.²⁵⁴

Bu noktada hemen belirtmek gerekir ki VUK'un 378'inci maddesinde *“Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen*

²⁵¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.205.

²⁵² Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.815.

²⁵³ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.427.

²⁵⁴ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.816.

vergilere karşı dava açamazlar” düzenlemesi yer almaktadır. Maddenin devamında ise VUK’un vergi hatalarına ilişkin hükümleri bu kuralın istisnasını oluşturmaktadır.

Diğer yandan, mükellefler tarafından ihtirazı kayıtla beyanname verme yoluna da gidilebilmektedir. Bu bakımdan, 378’inci madde hükmünü, ihtirazı kayıtla verilmeyen beyannameler veya ihtirazı kayıtla verilen beyannameleri maddenin istisnası olarak kabul etmek mümkündür. Gerçekten, İYUK’un 27’nci maddesinin 4’üncü fıkrasında *“Vergi mahkemelerinde, vergi uyuşmazlıklarından doğan davaların açılması, tarh edilen vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümlerin ve bunların zam ve cezalarının dava konusu edilen bölümünün tahsil işlemlerini durdurur. Ancak, 26’ncı maddenin 3’üncü fıkrasına göre işlemden kaldırılan vergi davası dosyalarında tahsil işlemi devam eder. Bu şekilde işlemden kaldırılan dosyanın yeniden işleme konulması ile ihtirazı kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir”* düzenlemesi yer almaktadır. İşte bu hükümden hareketle, beyannamelere karşı dava açılmayacağına dair VUK’ta yer alan genel kuralın ikinci istisnasının ihtirazı kayıtla verilen beyannameler olduğu sonucuna varılmaktadır.

VUK’un 227’nci maddesi uyarınca kayıtları belgelendirilmesinin zorunluluğu konusuna değinilmişti. İşte bu yükümlülüğün yerine getirilmemesinin mükellef bakımından görünümüne bir örnek olarak, beyanname verilmemesi hali de VUK’un 30’uncu maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre, beyanname vermeye ilişkin yükümlülüklerin tam ve eksiksiz olarak yerine getirilmemiş olması halinde *“vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı”* kabul edilecek ve verginin idarece re’sen tarhi yoluna gidilecektir.²⁵⁵

Buna karşın, vergi idaresi tarafından yapılan bir inceleme neticesinde ya da bir başka yolla, beyan edilen verginin olması gerekenden fazla beyan edildiği sonucuna ulaşırsa yahut her ne suretle olursa olsun fazla ve yersiz tahsil edilen bir vergi tespit edilirse, VUK’un 112’nci maddesinin 4’üncü fıkrası uyarınca fazla tahsil edilen verginin mükellefe iadesi gerekecektir.

²⁵⁵ Kanuni ölçü ifadesi ile vergilendirme sürecinde mükellefler arasında eşitliğin sağlanması, nesnelliğin korunması veya vergiden kaçınılmasını önleyebilmek adına matrahların tespitinde kullanılan standartlar kastedilmektedir. Bkz. Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.96.

2.4.1.2. BİLDİRİMLER

Vergi kanunları aracılığıyla, mükelleflerin bir takım durumlar gerçekleştiğinde buna ilişkin vergi idaresi nezdinde bir bildirimde bulunma yükümlülüğü getirilmiştir. Bu yolla, vergi idaresinin görev ve sorumluluklarını yerine getirebilmesi bakımından, kayıt ve belgelerde düzenin sağlanması, etkinliğin ve verimliliğin artırılmasına katkı sağlanmış olmaktadır.

Mükelleflerin bildirme ödevleri, VUK'un 153 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Örneğin, VUK'un 153'üncü maddesinde vergiye tabi ticaret ve sanat erbabı, serbest meslek erbabı, kurumlar vergisi mükellefleri, kolektif ve adi şirket ortakları ile komandit şirketlerin komandite ortakları işe başlamaları halinde, bu durumu vergi dairesine bildirmekle yükümlü tutulmuştur. Bildirilmesi gereken diğer hususlar arasında adres değişiklikleri, işi bırakma gibi durumlar sayılabilir.

Bildirimlerde uyulması gereken süre ve şekil ise, VUK'un 168 ila 170'inci maddelerinde düzenlenmiştir. Bildirim yükümlülüğünün kanuna uygun şekilde yerine getirilmesi, bildirim konu durumun bildirilen şekilde gerçekleştiğine dair mükellefin üzerinde bulunan ispat yükünü vergi idaresine geçirmektedir. İhtiyaç hâsıl olması durumunda, bildirim gerçeği yansıtmadığını ispatlama yükü vergi idaresi üzerinde bulunmaktadır. Buna karşın, bildirimde bulunması mevzuatta yer almasına rağmen mükellef tarafından bildirim konu edilmeyen bir hususta uyuşmazlık doğması halinde, ispat yükü mükellef üzerinde kalacaktır. Benzeri durumlarda ortaya ispat yükünün yer değiştirmesine ilişkin açıklamalara, aksi ispat edilebilen adi bir karine olan ilk *görünüş karinesi* başlığı altında da yer verilmiştir.

Diğer yandan bildirimlerin, mükellef ile vergi idaresi arasındaki ilişkide teması artıran bildirimler yoluyla, vergi idaresinin mükellefin varlığından haberdar olmasını sağlaması, mükellefe ise denetime tabi olduğunu hatırlatması bakımından dolaylı faydalarının söz konusu olduğu söylenebilir.

2.4.1.3. TİCARİ DEFTERLER VE KAYITLAR

Ticari defterler, mükellef nezdinde oluşan deliller arasında en önemli türlerden biridir. Gerçekten, hem Türk Ticaret Kanunu'nda hem de VUK'ta, defter tutma yükümlülüğünün düzenlendiği görülmektedir. TTK'nun 64 ve devamı maddelerinde ticari işletmelerin defter tutma yükümlülüğü, 88'inci maddeye kadar

oldukça ayrıntılı bir şekilde düzenlenmiştir. VUK'un ise 171 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Bununla birlikte, her iki kanundaki düzenlemelerin birbirinden farklı amaçlara yöneldiğini söyleyebilmek mümkündür. Zira, TTK hükümlerinde ticari defterlerin delil olma niteliklerinin ön plana çıktığı; VUK'ta ise defter tutmanın teknik boyutunun ön plana alındığı, buna ilişkin usul ve esasların düzenlendiği görülmektedir. Aşağıda, konuya vergi hukuku bağlamında kısaca değinilecektir.

VUK'un "maksat" başlıklı 171'inci maddesinde, mükelleflere getirilen defter tutma yükümlülüğü ve dolayısıyla bu faaliyet ile nelerin amaçlandığı belirtilmiştir. Buna göre defter tutulmasının amacı, beş madde halinde sayılmıştır:

1. Mükellefin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumunu tespit etmek;
2. Vergi ile ilgili faaliyet ve hesap neticelerini tespit etmek;
3. Vergi ile ilgili muameleleri belli etmek;
4. Mükellefin vergi karşısındaki durumunu hesap üzerinden kontrol etmek ve incelemek;
5. Mükellefin hesap ve kayıtlarının yardımıyla üçüncü şahısların vergi karşısındaki durumlarını (emanet mahiyetindeki değerler dâhil) kontrol etmek ve incelemek²⁵⁶.

Kanunun "defter tutacaklar" başlıklı 172'nci maddesinde ise bu amaçla defter tutma yükümlülüğü getirilen mükellefler belirtilmiştir. Buna göre defter tutma yükümlülüğü getirilenler şu şekildedir:

1. Ticaret ve sanat erbabı;
2. Ticaret şirketleri;
3. İktisadi kamu müesseseleri;
4. Dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmeler.
5. Serbest meslek erbabı;
6. Çiftçiler.

²⁵⁶ Bu düzenleme ile Kanun'un, mükelleflere getirilen yükümlülükler üzerinden vergi idaresinin işleyişini kolaylaştırmayı amaçladığını söylemek mümkündür. Zira, Kanun'da belirtilen bu ifadede, mükelleflere getirilen defter tutma yükümlülüğünün bir amacının da karşıt incelemeye olanak sağlamak olduğu görülmektedir. Bkz. Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.77.

Ayrıca maddenin son fıkrasında, iktisadi kamu müesseseleriyle dernek ve vakıflara ait iktisadi işletmelerin defter tutma bakımından tüccarların tabi oldukları hükümlere tabi oldukları düzenlenmiştir.

Mükellefler ile vergi idaresi arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıklarda, her ne kadar vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilir ise de mükelleflere kanunda getirilmiş olan yükümlülüklerin yerine getirilmesi ve ispat aracı olarak bunlara dayanılması esas alınmaktadır. Zira VUK'un 227'nci maddesine göre de defterlerin, kanunda yer alan şekil ve şartları taşıması, bunun yanı sıra defterlere kaydedilen hususların da yine kanunda düzenlenen belgelerle tevsik edilebilmesi gerektiği anlaşılmaktadır. Kanunun 228'inci maddesinde ise tevsiki zorunlu olmayan kayıtlar:

1. Örf ve teamüle göre bir vesikaya istinat ettirilmesi mutad olmayan müteferrik giderler;
2. Vesikasının teminine imkân olmayan giderler;
3. Vergi kanunlarına göre götürü olarak tespit edilen giderler, şeklinde sınırlı olarak sayılmıştır. Maddenin son fıkrasında ise 1'inci ve 2'nci sırada belirtilen giderlerde aranmayan tevsik zorunluluğuna da bir sınırlama getirilmiş ve bunların gerçek miktarları üzerinden kayıtlara geçirilmesi ile miktarların işin genişliğine ve mahiyetine uygun olması şartı aranmıştır. Bir başka deyişle, bu giderlere ilişkin kayıtlarda ölçülülük aranmıştır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki VUK'un mükerrer 257'nci maddesinde Maliye Bakanlığının *"1. Mükellef ve meslek grupları itibariyle muhasebe usul ve esaslarını tespit etmeye, bu Kanun'a göre tutulmakta olan defter ve belgeler ile bunlara ilaveten tutulmasını veya düzenlenmesini uygun gördüğü defter ve belgelerin mahiyet, şekil ve ihtiva etmesi zorunlu bilgileri belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya; bedeli karşılığında basıp dağıtmaya veya üçüncü kişilere bastırıp dağıtmaya veya dağıttırmaya, bunların kayıtlarını tutturmaya bu defter ve belgelere tasdik, muhafaza ve ibraz zorunluluğu getirmeye veya kaldırmaya, bu Kanuna göre tutulacak defter ve düzenlenecek belgelerin tutulması ve düzenlenmesi zorunluluğunu kaldırmaya"* yetkili olduğu düzenlenmiştir. Bu düzenlemeye göre, Maliye Bakanlığı tarafından defter tutmaya ilişkin kanunla getirilen yükümlülükleri artırabileceği veya azaltabileceği anlaşılmaktadır.

2.4.1.4. BELGELER

Türk vergi sistemi beyan esasına dayanmakta iken, Türk vergi hukukunun ise kural olarak yazılı belge esasına dayandığı söylenebilir. Zira, VUK'ta, mükelleflere çeşitli sayı ve şekillerde kayıt ve belgeleri tutma yükümlülüğü getirilmiştir²⁵⁷. Bunların ortak amacının ise vergiyi doğuran olayın yazılı bir belge ile tevsik edilmesini sağlamak olduğu anlaşılmaktadır. Nitekim, defter tutma yükümlülüğü getirilen mükelleflerin defterlerindeki kayıtların da Kanuna göre tevsik edilmesi gereken belgelere dayandırılması gerektiği daha önceki açıklamalarımızda ifade edilmişti Bunun dışında ise Kanun, defter tutma mecburiyeti olmayanların da belge düzenleme muhafaza yükümlülüğüne tabi olduğunu düzenlemiştir. VUK'un 227'nci maddesinin özellikle ilk iki fıkrasında bu husus *“Bu kanunda aksine hüküm olmadıkça bu kanuna göre tutulan ve üçüncü şahıslarla olan münasebet ve muamelelere ait olan kayıtların tevsiki mecburidir. Defter tutmak mecburiyetinde olmayan mükellefler vergi matrahlarının tespiti ile ilgili giderlerini tevsike mecburdurlar”* düzenleme ile hükme bağlanmıştır.

Esas itibarıyla amaç, vergiyi doğuran olayın tespit edilmesi, buna ilişkin gerçek mahiyetin ortaya konulması, böylece vergilendirmeye esas matrah tutarının belirlenebilmesini sağlamaktır. Kanun, bu amacı gerçekleştirebilmek adına mükelleflerin belirli bir belge düzenine sahip olması gerektiğini öngörmüştür. Bu düzene uygun hareket eden mükellefler gelir ve giderlerini ispat noktasında ilk görünüş karinesinden faydalanarak ispat külfetine katlanmayacak ve aynı zamanda taraf olduğu işlemlere ilişkin matrahlar üçüncü kişilere ilişkin yürütülen vergi incelemelerinde de doğru saptanabilecektir. Aşağıda, mükelleflerin düzenleme ve muhafaza ile ödevli olduğu belgelerden fatura, irsaliye, serbest meslek makbuzu, ücret bordrosu ve diğer bazı belgeler üzerinde kısaca durulacaktır.

2.4.1.4.1. FATURA

Ticari işlemler bakımından en temel belgelerden biri olan fatura, bir mal veya hizmete ilişkin alım-satım konusunda önemli bir vesika olarak karşımıza çıkmaktadır.

²⁵⁷ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.94.

VUK'ta ise fatura, 229'uncu maddede *“Fatura, satılan emtia veya yapılan iş karşılığında müşterinin borçlandığı meblağı göstermek üzere emtiayı satan veya işi yapan tüccar tarafından müşteriye verilen ticari vesika”* şeklinde tarif edilmiştir. Kanun'un 230 ve devamı maddelerinde ise faturanın şekli, içeriğinde bulunması gereken bilgiler ile fatura düzenine ilişkin kurallara yer verilmiştir. Kanun'un 231'inci maddesinde faturanın malın teslimi veya hizmetin yapıldığı tarihten itibaren 7 gün içerisinde düzenlenmesi gerektiği hükme bağlanmıştır. Düzenlenen faturaya karşı itiraz süresi ise VUK'ta değil fakat TTK'da düzenlenmiştir. TTK'nun 21'üncü maddesi hükmüne göre faturayı alan tacir, 8 gün içerisinde fatura muhteviyatına itiraz etmez ise münderecatını kabul etmiş sayılacaktır.

Diğer yandan, faturaların gerçek bir vergiyi doğuran olaya dayanmaması veya gerçek bir vergiyi doğuran olaya dayanmakla birlikte içeriği itibarıyla farklı bir durumu yansıtmaması, uygulamada karşılaşılan bir sorun olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK'ta suç olarak düzenlenmiş bir fiile karşılık gelen bu tür belge tanzimlerine *“sahte veya muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge düzenleme”* adı verilmektedir. Hem düzenleyicisine hem de kullanıcılarına ekonomik fayda sağlayan bu tür belgelerin başta tanzimi olmak üzere kullanımının da hürriyeti bağlayıcı hapis cezası ile cezalandırılması öngörülmektedir. Bu konu VUK'un 359'uncu maddesinde *sahte belge “Gerçek bir muamele veya durum olmadığı halde bunlar varmış gibi düzenlenen belge”* şeklinde; *muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı belge* ise *“Gerçek bir muamele veya duruma dayanmakla birlikte bu muamele veya durumu mahiyet veya miktar itibarıyla gerçeğe aykırı şekilde yansıtan belge”* şeklinde tanımlanmıştır.

Ayrıca belirtmek gerekir ki Kanun'un 233, 234 ve 235'inci maddelerinde sırasıyla *“perakende satış vesikaları, gider pusulası ve müstahsil makbuzu”* bakımından anılan maddelerde düzenlenen şartlarla bunların fatura yerine geçecek belgeler olarak kabul edildiği görülmektedir.

2.4.1.4.2. İRSALİYE

VUK'un 230'uncu maddesinde, satılan malların taşınmasına ilişkin sürecin satıcının sorumluluğunda gerçekleştiği alışverişlerde malın teslim tarihi ve irsaliye numarasının, faturada yer alması gerektiği; yine, alışverişe konu malın çeşitli vesilelerle farklı adreslere nakledilmesinde de yine bu durumun sevk irsaliyesi ile

tevsik edilmesi öngörülmüştür. Bu bakımdan, sevk irsaliyesini gönderme belgesi olarak ifade etmek mümkündür²⁵⁸.

VUK'un 240'ıncı maddesinde ise irsaliyeye ilişkin, *taşıma irsaliyesi* adı altında bir düzenleme yapılmış ve *“ücret karşılığında eşya nakleden bütün gerçek ve tüzelkişiler naklettikleri eşya için, 209'uncu maddede yazılı bilgilerle, sürücünün ad ve soyadı ve aracın plaka numarasını ihtiva eden ve seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül eden irsaliye”* şeklinde bir tanıma yer verilmiştir.

Bu açıklamalardan, mükellef nezdinde düzenlenmesini öngördüğü bu belge ile kanun koyucunun, vergiyi doğuran olaya ilişkin sürecin, satıcıdan yola çıkarak alıcı, bayii, şube gibi çeşitli dağıtım yerlerine kadar bilfiil takibinin yapılabilmesini arzuladığı anlaşılmaktadır. Bu bakımdan, irsaliye içeriğinden teslim edilmek üzere taşınan malın birim fiyatı veya toplam bedeli gibi unsurların değil fakat ne çeşit ve ne miktarda bir malın, kim tarafından kime ve hangi tarihte teslim edilmek üzere gönderildiği gibi bilgilerin anlaşılması gerekir. Kanunda, irsaliyenin içermesi gereken bilgiler, 230'uncu madde metninde ayrıntılı olarak belirtilmiştir. Bununla birlikte, irsaliyenin en az üç nüsha olarak düzenlenmesi ve bir nüshası teslim alana verilmek üzere iki nüshasının mutlaka taşıyıcı araçta bulunması gerekmektedir²⁵⁹.

Belirtmek gerekir ki kanunen düzenlenmesi zorunlu belgelerden olan irsaliye ve faturanın birleştirilerek tek bir belge halinde *irsaliyeli fatura* olarak düzenlenebilmesi de mümkündür²⁶⁰.

2.4.1.4.3. SERBEST MESLEK MAKBUZU

VUK'un 236'ncı maddesinde düzenlenen serbest meslek makbuzu, adından da anlaşılacağı üzere, serbest meslek çalışanları tarafından gerçekleştirilen mesleki faaliyetlerden ötürü vergi denetiminin önleyici aşamasını gerçekleştirmek adına düzenlenmesi zorunlu tutulan belgelerden birisidir.

236'ncı maddenin başlığı, “makbuz mecburiyeti” olup, içeriğinde *“Serbest meslek erbabı, mesleki faaliyetlerine ilişkin her türlü tahsilâtı için iki nüsha serbest meslek makbuzu tanzim etmek ve bir nüshasını müşteriye vermek, müşteri de bu*

²⁵⁸ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.156.

²⁵⁹ 17.11.1990 tarih ve 20698 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 206 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

²⁶⁰ 12.09.1991 tarihli ve 20989 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 211 sayılı VUK Genel Tebliği.

makbuzu istemek ve almak mecburiyetindedir” şeklinde emredici bir düzenleme barındırmaktadır²⁶¹.

“Makbuz muhteviyatı” başlıklı 237’nci maddede ise serbest meslek makbuzunun, düzenleyen kişinin adı ve soyadı veya unvanını ve adresini; vergi daire ve hesap numarasını; müşterinin adı ve soyadı veya unvanı ve adresini; alınan paranın miktarını ve alındığı tarihi; serbest meslek erbabının imzasını bulundurmak zorunda olduğu ve seri ve sıra numarası dâhilinde teselsül ettirilmesi gerektiği hükme bağlanmıştır.

2.4.1.4.4. ÜCRET BORDROSU

VUK’un 238’inci maddesi “ücret bordrosu” başlığını taşımaktadır. Maddede, işverenler tarafından aylık olarak ödenen ücretlere karşılık bir ücret bordrosu tutulmasının mecburi olduğu hükme bağlanmıştır. Buna istisna olarak ise Gelir Vergisi Kanunu’na göre vergiden muaf olan ücretler ve diğer ücret üzerinden vergiye tabi hizmet erbabına yapılan ücret ödemeleri sayılmıştır. Maddenin devamındaysa ücret bordrolarında bulunması gereken asgari bilgiler tek tek sayılmıştır. Ayrıca, bir bordronun en geç ait olduğu ayı takip eden ayın 20’nci gününe kadar düzenlenmesi gerektiği de yine maddede düzenlenmiştir. Son fıkrada ise maddede belirtilen şartları sağlamak kaydıyla serbestçe düzenlenebileceği belirtilmiştir. Bu düzenlemeden, ücret bordrosunda, fatura yerine geçen belgelerde olduğu gibi noter onayı yahut yetkili matbaalardan basılma gibi bir zorunluluğa tabi tutulmadığı sonucuna varılmaktadır²⁶².

239’uncu maddede ise bordro yerine geçen belgeler düzenlenmiştir. Buna göre genel, katma, özel bütçeli kurum ve kuruluşlar ile belediyeler ve 3659 sayılı Kanun’a tabi kuruluşların ücret ödemelerinde kullandıkları vesikalar ücret bordrosu olarak kabul edilecektir.

²⁶¹ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.96.

²⁶² Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.96.

2.4.1.4.5. DİĞER BELGELER

Vergi hukuku bağlamında önem arz eden başka belgeler de bulunmaktadır. Bu belgeler, hukuka uygun şekilde düzenlendiği müddetçe, gerek vergi mahkemelerinde gerekse de vergi idaresi nezdinde önem arz edecektir²⁶³.

- i. **Kıymetli Evrak:** Çek, bono ve poliçe, ticaret hayatında çok önemli bir yer teşkil etmektedir. Bilindiği üzere, kıymetli evraka ilişkin TTK'da ayrıntılı düzenlemeler bulunmaktadır. Bununla birlikte VUK'un mükerrer 241'inci maddesinde, mükelleflerin faaliyetleri nedeniyle bono veya poliçe tanzim etmeleri halinde, bu poliçe veya bonolarda TTK'ya göre bulunması gereken bilgilerin yanında, birbirini takip edecek şekilde seri ve sıra numarası ile alacaklı ve borçlunun adı, adresi, bağlı olduğu vergi dairesi ve hesap numarasının da bulunması gerektiği öngörülmüştür. Ayrıca maddede, bono, çek ve poliçenin yanı sıra, senet, tahvil, hisse senedi, finansman bonusu, kar ortaklığı belgesi gibi evrakların da içermesi gereken bilgilerin, vergi belge düzeninin sağlayabilmek amacıyla Maliye Bakanlığı tarafından belirlenebileceği düzenlenmiştir.
- ii. **Muhabere Evrakı:** Kanun koyucu, iş yaşamında tacirlerin birbiri ile olan ve ticari faaliyetleri dolayısıyla yapmış oldukları yazışmaları da önemli görmüş ve bu konuyu VUK'un 241'inci maddesinde düzenlemiştir. Buna göre, ticaretle uğraşanların her türlü işlemleri dolayısıyla, telgraflar ve hesap pusulaları da dâhil olmak üzere gerek gönderdikleri ve gerekse de aldıkları mektuplara genel olarak muhabere evrakı denilmektedir. Bu muhabere evraklarının, işin icabına göre saklanması gerektiği öngörülmüştür. Kanun'da, işin icabından ne anlaşılması gerektiğine dair bir açıklık bulunmamakla beraber, işin icabından anlaşılması gerekenin, sonradan söz konusu yazışma ile ortaya konulabilmesi mümkün olan, başkaca açık dayanağı bulunmayan hallerin kastedildiği düşünülebilir.
- iii. **Yolcu Listeleri:** VUK'un 233'üncü maddesinde, ikinci sınıf tacirlerin, kazancı basit usulde tespit edilenlerin ve defter tutma yükümlülüğü olan

²⁶³ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.96.

çiftçilerin, duruma göre perakende satış fişi, makineli kasa kayıt rulosu ve giriş ve yolcu taşıma bileti ile yaptıkları işleri belgelendirmeleri gerektiği düzenlenmiştir. VUK'un 240'ıncı maddesinde ise, 233'üncü maddeye atıfta bulunularak, söz konusu madde gereğince bilet kesme zorunluluğu olanların, T.C.D.D hariç olmak üzere, şehirler arası yolcu taşımalarını, taşıtların yapacağı her bir sefer için birbirini takip edecek seri ve sıra numarası ile yolcuların oturma planını da içerecek şekilde iki nüsha yolcu taşıma listesi düzenleneceği hükme bağlanmıştır. Maddede, yolcu listesinin bir nüshasının sefer sonuna kadar taşıtta ve diğer nüshasının ise iş yerinde muhafaza edileceği düzenlenmiş, acenteler veya komisyoncular tarafından kesilen biletler ise üç nüsha olarak düzenlenerek bir nüshası acente veya komisyoncuya kalacağı belirtilmiştir. Bununla birlikte, 206 sıra numaralı VUK Genel Tebliği ile 01/01/1991 tarihinden itibaren bu sayılar üç nüsha ve dört nüsha olmak üzere birer adet artırılmıştır²⁶⁴.

- iv. **Günlük Müşteri Listeleri:** VUK'un 240'ıncı maddesinde düzenlenen belgelerden birisi de günlük müşteri listeleridir. Buna göre, otel, pansiyon gibi konaklama faaliyetinde bulunan işletmelere, yatak planlarına uygun şekilde odaları gösterir ve birbirini takip eden seri ve sıra numaralarına sahip günlük müşteri listeleri düzenleme yükümlülüğü getirilmiştir. Bu listelerde, mükellefin adı ve soyadı ile varsa unvanı ve adresi, oda numaraları ile birlikte müşterinin adı ve soyadı ile oda ücreti, son olarak ise listenin düzenlenme tarihinin yer alması gerektiği yine madde metninde hükme bağlanmıştır. Ayrıca, günlük müşteri listelerinin noter onaylı olması veya yetkili matbaalar tarafından basılmış olması gerektiği belirtilmektedir²⁶⁵.

Bu değinilen belgeler haricinde, Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan uygulama genel tebliğleri aracılığıyla *ambar tesellüm fişi*²⁶⁶, *adisyon*²⁶⁷ gibi belgelerin düzenlenmesi de öngörülebilmektedir.

²⁶⁴ 17/11/1990 tarih ve 20698 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 206 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

²⁶⁵ 17/02/1985 tarih ve 18669 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 164 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

²⁶⁶ 17/11/1990 tarih ve 20698 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 206 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

²⁶⁷ 05/08/2001 tarih ve 24484 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 298 Sıra No'lu VUK Genel Tebliği.

2.4.1.5. ÖZEL SÖZLEŞMELER

Kanun koyucu, Vergi Usul Kanunu ile mükelleflerin kendi aralarında ve vergisel yükümlülükler konusunda yapacağı anlaşmaların devlet aleyhine kullanılabilmesinin önünü alarak, vergi idaresi bakımından bu tür anlaşmaların hüküm ve sonuç doğurmayacağını hükme bağlamıştır²⁶⁸. Gerçekten, vergiyi doğuran olayların çoğunlukla özel hukuk işlemleri sonucu meydana geldiğini söyleyebilmek mümkündür. Bu durumda da uyumsuzluk yaşayan mükelleflerin taraf oldukları ve lehlerine olan hükümler içeren sözleşmeleri kullanma gayreti içine girmeleri kaçınılmaz olmaktadır.

VUK'un 8'inci maddesinin 3'üncü fıkrasında bu durum açıkça "*Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere, mükellefiyete veya vergi sorumluluğuna müteallik özel mukaveleler vergi dairelerini bağlamaz*" şeklinde ifade edilmektedir. Delil serbestliği sistemini kısıtlayan istisnai durumlardan birisi olduğu ifade edilen bu düzenleme ile bahsedilen türde bir özel anlaşma vasıtasıyla mükellefin kendi lehine çıkarım yapmasının önü alınmıştır²⁶⁹. Ancak, böyle bir delilin mükellef aleyhine kullanılabilmesini engelleyen bir durum bulunmadığı gibi karşılıklı denetimlerde de kullanılabilmeleri mümkün olmaktadır²⁷⁰.

Öte yandan, Türk Borçlar Kanunu'nun kesin hükümsüzlük başlıklı 27'nci maddesi "*Kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür. Sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının hükümsüz olması, diğerlerinin geçerliliğini etkilemez. Ancak, bu hükümler olmaksızın sözleşmenin yapılmayacağı açıkça anlaşılırsa, sözleşmenin tamamı kesin olarak hükümsüz olur*" hükmünü içermektedir. Bu madde ile birlikte değerlendirildiğinde, vergi kanunlarının emredici hükümlerine aykırı olacak şekilde akdedilen bir sözleşmenin özel hukuk anlamında da geçerliliğini koruyamayacağı sonucuna varılmaktadır²⁷¹.

Mükelleflerin kendi aralarında yapacakları sözleşmeler ile vergiyi doğuran olayı gizlemeye çalışmaksızın, devletin vergi kazancında bir eksilme yaratma çabası gütmekten fakat vergi kanunları ile tarafların birlikte katlanması gereken bir vergiyi

²⁶⁸ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.816.

²⁶⁹ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.428.

²⁷⁰ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.205.

²⁷¹ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.74.

tek bir tarafa yüklemek gibi amaçlarla yaptıkları sözleşmelere rastlanabilmektedir²⁷². Ancak uygulamada, mükelleflerin vergiyi doğuran olayı gizleme çabasında oldukları bazı sözleşmelere de rastlanılmaktadır. Bunlar peçeleme sözleşmeleri, muvazaalı işlemler olarak aşağıda kısaca ele alınacak, ayrıca kanuna ve genel ahlaka aykırı sözleşmelere de değinilecektir.

2.4.1.5.1. PEÇELEME SÖZLEŞMELERİ

Uygulamada karşılaşılan sorunlar neticesinde öğretide peçeleme sözleşmeleri olarak adlandırılan bir tür ortaya çıkmıştır. Burada, özel hukuk hükümlerine göre bir sözleşme söz konusu olmakla birlikte, aynı konumdaki diğer kişilerin olağan şekilde başvurmadiğı yollar tercih edilmektedir. Böylece, özel hukuka hâkim sözleşme serbestisi kötüye kullanılmış olmaktadır. Mükellefler tarafından, vergi kanunları nazara alınarak, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesini önlemek maksadıyla kanunun dolanmaları söz konusu olduğunda, peçeleme işleminden bahsedilmektedir²⁷³.

Öğretide perdeleme işlemi veya örtülü işlem olarak da adlandırılan bu işlem türünde, hayatın olağan akışına uygun olan ve vergi kanunlarında vergiyi doğuran olay olarak kabul edilerek vergiye tabi tutulan bir özel hukuk işleminin sağlayacağı iktisadi bir sonucu, vergi kanunlarının vergilendirmeye tabi tutmadığı bir yolu tercih ederek olağan olmayan bir kullanıma başvurmak suretiyle elde etme amacına hizmet etmektedir. Bu yönüyle, peçeleme işlemlerinin kanuna karşı hile niteliğinde olduğu ifade edilmektedir²⁷⁴.

Peçeleme işlemlerinin ortaya konulabilmesi, vergi hukukuna hâkim ekonomik yaklaşım ilkesi sayesinde mümkün olmaktadır²⁷⁵. Bu sayede, vergi idaresi veya vergi yargısı tarafından peçeleme işlemleri ile karşılaşılan durumlarda, görünürdeki işlem değil fakat gerçek iktisadi durum nazara alınarak hareket edilecektir. Diğer bir deyişle, özel hukuk bağlamında geçerli kabul edilse dahi vergilendirmeyi azaltma amacına yöneldiği tespit edilen peçeleme işlemleri vergi hukuku bağlamında geçersiz

²⁷² Örneğin bir alım satım sözleşmesi nedeniyle doğacak damga vergisinin, yine sözleşme metni içeriğinde sözleşmenin taraflarından biri tarafından ödeneceğinin kararlaştırılması bu duruma örnek olarak verilebilir.

²⁷³ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.27.

²⁷⁴ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.89

²⁷⁵ Hilmi Ünsal, *Vergi Hukuku*, İkinci Sayfa Yayınevi, İstanbul, 2006, s.16.

kabul edilmektedir. Dolayısıyla, peçeleme işlemi ile arka plana alınan işlem gerçekleştirilmiş olsaydı, kısacası hayatın olağan akışı içerisinde vergi kanunu tarafından vergiye bağlanan olay, olağan bir şekilde vuku bulsaydı ortaya çıkacak olan durum temel alınarak, bu doğrultuda vergilendirme işlemi yapılmakta veya hüküm verilmektedir²⁷⁶.

Peçeleme işlemi, özel hukukta sıkça karşılaşılan muvazaalı işlemi akla getirmekle birlikte, peçeleme işleminde tek bir işlem söz konusu iken, muvazaada ise görünürde ve gizlenen olmak üzere iki farklı işlem söz konusudur. Ayrıca belirtmek gerekir ki bir işlemin peçeleme amacıyla gerçekleştirildiğini ispat yükü, bu durumdan lehine sonuç çıkarmayı amaçlayan vergi idaresi üzerinde bulunmaktadır.

Peçeleme işlemlerine, vergi kanunlarında belirli ölçülerde işlemlerin vergiden istisna tutulmasını öngören düzenlemelerin, sürekli tekrar ettirilerek gerçek durumda istisna ölçüsünün aşılarak vergilendirmeye tabi tutulması gereken bir işlem örnek olarak verilebilir. Burada, tek seferde gerçekleştiği takdirde vergiye tabi tutulacak hacimdeki bir işlem, yukarıda izah edilen peçeleme kastıyla hareket edilmesi nedeniyle, küçük parçalara bölünerek tekrarlanmaktadır. Böylece, gerçekleştirilmek istenen işlem birkaç aşamada tamamlanmakta, ancak bu sayede vergiyi doğuran olayın vuku bulması engellenebilmiş olmaktadır²⁷⁷.

2.4.1.5.2. MUVAZAALI İŞLEMLER

Bilindiği üzere muvazaalı işlemlerde, sözleşme taraflarının açıkça ortaya koydukları görünürdeki iradeleri değil fakat gizledikleri iradeleri gerçeği yansıtmaktadır. Vergi hukuku bakımından muvazaalı işlemlerde, görünürdeki işlem ile iktisadi bir sonuç ortaya çıkmamış ise vergilendirme de yapılmayacaktır. Bununla birlikte, gizlenen işlemin iktisadi sonuçları ortaya çıkmışsa, bu durumda gizlenen işlem ile vergiyi doğuran hangi olay gerçekleşmişse, vergilendirme süreci de buna göre işletilecektir²⁷⁸. Zira, VUK'un ortaya koyduğu en temel ilkelerden biri olan "vergilendirmede vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin esas alınması" da vergi denetim ve yargısında muvazaalı işlemlerde gizlenen işlemin esas alınması ile paralellik teşkil etmektedir.

²⁷⁶ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.166.

²⁷⁷ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.89.

²⁷⁸ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.169.

Bu noktada hemen belirtmek gerekir ki muvazaalı olduğu öne sürülen bir işlem söz konusu olduğunda, bunun varlığını ispat yükü vergi idaresi üzerinde olacaktır. Vergi idaresi tarafından, şüpheyeye yer bırakmayacak derecede açık ve kesin bir şekilde ortaya koyulabildiği takdirde, vergi idaresi tarafından re'sen tarhiyat yoluna gidilecektir.

Muvazaalı işlemlere örnek olarak, asıl iradeleri satış işlemi yapmak olan tarafların, bu iradelerini gizleyerek, görünürde bağış işlemi yapmaları verilebilir. Taraflar, bu yolla bağış sözleşmesinin değil, satış sözleşmesinin sonuçlarını elde etmeyi amaçladıklarından, bu durumun tespiti halinde, görünürdeki bağış sözleşmesi değil fakat gizlenen satış sözleşmesi esas alınarak vergilendirme süreci buna göre tekemmül ettirilecektir²⁷⁹.

2.4.1.5.3. KANUNA VE GENEL AHLAKA AYKIRI SÖZLEŞMELER

TBK'nın "kesin hükümsüzlük" başlıklı 27'nci maddesi hükmü gereğince, kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür. Buna karşın, VUK'un "vergi ehliyeti" başlıklı 9'uncu maddesinde, açıkça "*vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu kaldırmaz*" hükmü bulunmaktadır.

Bu hükümlerin birlikte değerlendirilmesinden hareketle, özel hukuk anlamında geçerli sayılmayan bir sözleşmeden doğan borcun ifade edilmesi için adli mahkemelerde hak aranabilmesi mümkün olamayacak iken, şayet bu sözleşme nedeniyle vergiyi doğuran olay gerçekleşmiş, örneğin bir kazanç elde edilmişse, özel hukuk anlamındaki geçersizlik vergi hukuku ve vergilendirme bakımından olumsuz bir sonuca yol açmayacaktır. Söz konusu kazanç nedeniyle vergilendirme gerçekleştirilecektir. Yasadışı faaliyetler nedeniyle elde edilen kazançlar da bu kapsamda değerlendirilmektedir²⁸⁰.

²⁷⁹ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.89-90.

²⁸⁰ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.91.

2.4.1.6. ELEKTRONİK ORTAMDAKİ İŞLEMLER

Verimliliği zaman ve maliyet bakımında artırma odaklı teknolojik gelişmeler, zaman içerisinde elektronik ortamdaki yerini büyük bir hızla artırmaya başlamıştır. Toplumsal yaşamdaki bu gelişmelere ayak uydurması kaçınılmaz olan hukuksal düzenlemeler de bu gelişmelere paralel şekilde düzenlenmeye başlanmıştır.

5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu’nun yürürlüğe girmesi ile birlikte, elektronik ortamda yapılan işlemlerin niceliği ve niteliği, gerek ticari anlamda gerekse de resmi işlemler anlamında büyük bir hızla artmaktadır. Vergi hukuku bakımından konunun önemi ise özellikle elektronik ortamda düzenlenen faturalar ve tutulan defterler noktasında ortaya çıkmaktadır.

Elektronik İmza Kanunu’nun “güvenli elektronik imzanın hukuki sonucu ve uygulama alanı” başlıklı 5’inci maddesinde “*Güvenli elektronik imza, elle atılan imza ile aynı hukuki sonucu doğurur*” hükmü bulunmaktadır. Yine madde devamında yer alan düzenlemeye göre, kanunların resmi şekle veya özel bir merasime tabi tuttuğu hukuki işlemler ile banka teminat mektupları dışındaki teminat sözleşmeleri, güvenli elektronik imza ile gerçekleştirilemeyecektir.

Benzer şekilde TBK’nın 15’inci maddesinde de “*imzanın, borç altına girenin el yazısıyla atılması zorunludur*” hükmünden sonra devamla “*güvenli elektronik imza da, el yazısıyla atılmış imzanın bütün hukuki sonuçlarını doğurur*” hükmü bulunmaktadır.

Öte yandan, HMK’da ise elektronik ortamda gerçekleştirilen hükümlere ilişkin oldukça ayrıntılı hükümler bulunmaktadır. Örneğin Kanun’un 199’uncu maddesinde “elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcılarının” Kanun’a göre belge hükmünde olacağı, 205’inci maddesinde “*usulüne göre güvenli elektronik imza ile oluşturulan elektronik verilerin senet hükmünde*” sayılacağı hükme bağlanmış; 445’inci maddede ise “elektronik işlemler” başlığı altında elektronik ortamda gerçekleştirilecek işlemler ilişkin yine ayrıntılı düzenlemelere yer verilmiştir²⁸¹.

²⁸¹ HMK’nın 445’inci maddesi şu şekildedir: (1) Ulusal Yargı Ağı Bilişim Sistemi (UYAP), adalet hizmetlerinin elektronik ortamda yürütülmesi amacıyla oluşturulan bilişim sistemidir. Dava ve diğer yargılama işlemlerinin elektronik ortamda gerçekleştirildiği hallerde UYAP kullanılarak veriler kaydedilir ve saklanır.

(2) Elektronik ortamda, güvenli elektronik imza kullanılarak dava açılabilir, harç ve avans ödenebilir, dava dosyaları incelenebilir. Bu Kanun kapsamında fiziki olarak hazırlanması öngörülen tutanak ve

Değinilen mevzuat hükümlerinin bir arada değerlendirilmesinden de anlaşılacağı üzere, elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemlerin pozitif hukukumuzda olağan işlemlerin bir parçası halinde geldiği açıkça görülmektedir.

Diğer kanunlardaki düzenlemelere benzer şekilde, VUK'ta da elektronik ortamda gerçekleştirilen işlemler geniş bir yer tutmaktadır. Bilişim teknolojisinde yaşanan gelişmeler ile vergi mevzuatı arasında bir uyum sağlanabilmesi adına VUK'ta yapılan değişikliklerle, Maliye Bakanlığı'na oldukça geniş yetkiler verilmiştir. Bu konuda VUK'un mükerrer 242'nci ve mükerrer 257'nci maddeleri örnek olarak gösterilebilir. Maliye Bakanlığı da kendisine tanınan bu yetkilere dayanarak, e-fatura ve e-defter başta olmak üzere son derece önemli bir takım düzenlemeleri hayata geçirmiş bulunmaktadır²⁸².

2001 yılında VUK'un mükerrer 242'nci maddesinde yapılan değişiklik²⁸³ ile *“Elektronik defter, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre tutulması zorunlu olan defterlerde yer alması gereken bilgileri kapsayan elektronik kayıtlar bütünüdür.*

Elektronik belge, şekil hükümlerinden bağımsız olarak bu Kanuna göre düzenlenmesi zorunlu olan belgelerde yer alan bilgileri içeren elektronik kayıtlar bütünüdür.

Elektronik kayıt, elektronik ortamda tutulan ve elektronik defter ve belgeleri oluşturan, elektronik yöntemlerle erişimi ve işlenmesi mümkün olan en küçük bilgi ögesini ifade eder” şeklinde elektronik işlemlere dair tanımlar yapılmış, devamla *“Bu Kanunda ve diğer vergi kanunlarında defter, kayıt ve belgelere ilişkin olarak yer alan hükümler elektronik defter, kayıt ve belgeler için de geçerlidir. Maliye Bakanlığı, elektronik defter, belge ve kayıtlar için diğer defter, belge ve kayıtlara ilişkin usul ve esaslardan farklı usul ve esaslar belirlemeye yetkilidir”* düzenlemesi

belgeler güvenli elektronik imzayla elektronik ortamda hazırlanabilir ve gönderilebilir. Güvenli elektronik imza ile oluşturulan tutanak ve belgeler ayrıca fiziki olarak gönderilmez, belge örneği aranmaz.

(3) Elektronik ortamdan fiziki örnek çıkartılması gereken hallerde tutanak veya belgenin aslının aynı olduğu belirtilerek hakim veya görevlendirdiği yazı işleri müdürü tarafından imzalanır ve mühürlenir.

(4) Elektronik ortamda yapılan işlemlerde süre gün sonunda biter.

(5) Mahkemelerde görülmekte olan dava, çekişmesiz yargı, geçici hukuki koruma ve diğer tüm işlemlerde UYAPın kullanılmasına dair usul ve esaslar yönetmelikle düzenlenir.

²⁸² Bkz. <http://www.efatura.gov.tr>.

²⁸³ 30/12/2001 tarih ve 24626 sayılı Resmi Gazete'de yayımlanan 4731 sayılı Kanun'un 4'üncü maddesi ile eklenmiş fıkra.

ve 2008 yılında yapılan değişiklik²⁸⁴ ile son fıkrada “Maliye Bakanlığı; elektronik defter, belge ve kayıtların oluşturulması, kaydedilmesi, iletilmesi, muhafaza ve ibrazı ile defter ve belgelerin elektronik ortamda tutulması ve düzenlenmesi uygulamasına ilişkin usul ve esasları belirlemeye, elektronik ortamda tutulmasına ve düzenlenmesine izin verilen defter ve belgelerde yer alması gereken bilgileri internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında Maliye Bakanlığına veya Maliye Bakanlığının gözetim ve denetimine tabi olup, kuruluşu, faaliyetleri, çalışma ve denetim esasları Bakanlar Kurulunca çıkarılacak bir yönetmelikle belirlenecek olan özel hukuk tüzel kişiliğini haiz bir şirkete aktarma zorunluluğu getirmeye, bilgi aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu Kanun kapsamına giren işlemlerde elektronik imza kullanım usul ve esaslarını düzenlemeye ve denetlemeye yetkilidir. Bu Kanunun vergi mahremiyetine ilişkin hükümleri, bu kapsamda kurulan şirketin ortak, yönetici ve çalışanları hakkında da uygulanır” düzenlemesi getirilmiştir.

Benzer şekilde, VUK’un mükerrer 257’nci maddesinde çeşitli tarihlerde yapılan değişiklik ve eklemeler ile vergi sisteminin elektronik yönünü doğrudan ilgilendiren önemli düzenlemeler getirilmiştir. Örneğin, maddede 2017 yılında yapılan bir değişiklik²⁸⁵ ile Maliye Bakanlığı’na “Bu Kanunun 149’uncu maddesine göre devamlı bilgi vermek zorunda olanlardan istenilen bilgiler ile beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin, şifre, elektronik imza veya diğer güvenlik araçları kullanılmak suretiyle internet de dâhil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında verilmesine, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin yetki verilmiş gerçek veya tüzel kişiler aracı kılınarak gönderilmesi hususlarında izin vermeye, standart belirlemeye veya zorunluluk getirmeye, beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler ile bilgilerin aktarımında uyulacak format ve standartlar ile uygulamaya ilişkin usul ve esasları tespit etmeye, bu zorunluluk veya standartları beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeler veya bilgi ve işlem çeşitleri, mükellef grupları ve faaliyet konuları itibarıyla ayrı ayrı uygulamaya ya da

²⁸⁴ 06/06/2008 tarih ve 26898 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 5766 sayılı Kanunun 17’nci maddesi ile yapılan değişiklik.

²⁸⁵ 05/12/2017 tarih ve 30261 sayılı Resmi Gazetede yayımlanan 7061 sayılı Kanunun 19’uncu maddesi ile yapılan değişiklik.

belirlemeye, kanuni süresinden sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannameler üzerine düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler ile süresinden sonra verilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere istinaden düzenlenen ihbarnameleri, mükellefe, vergi sorumlusuna veya bunların elektronik ortamda beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeleri gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda tebliğ etmeye, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelere ilişkin yapılan işlemlerin sonuçlarını internet de dahil olmak üzere her türlü elektronik bilgi iletişim araç ve ortamında ilgili kişilere göndermeye ve bunların uygulanmasına ilişkin usul ve esasları belirleme” ve ayrıca “Elektronik ticarette vergi güvenliğini sağlamak amacıyla elektronik ortamda ticari faaliyette bulunan gerçek ya da tüzel kişi hizmet sağlayıcılara ve/veya başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına elektronik ticaret ortamını sağlayan gerçek ve tüzel kişi aracı hizmet sağlayıcılara ticari faaliyetlerine ilişkin bildirim verme yükümlülüğü getirmeye, bildirimin içerik, format, standart, verilme süresi ve yöntemini belirlemeye, bunlarda değişiklik yapmaya, bildirim verme yükümlülüğünü iş hacmi, sektör, mükellef grupları, alış - satış tutarı, alım satıma konu mal ve hizmet türleri itibarıyla belirlemeye, başkalarına ait iktisadi ve ticari faaliyetlerin yapılmasına ilişkin bildirim konu bilgilerin aracı hizmet sağlayıcıları tarafından alınması zorunluluğunu getirmeye, bu bent kapsamındaki bilgi ve bildirimlerin elektronik ortamda muhafaza ve ibraz edilmesi yükümlülüğü getirmeye ve uygulamaya ilişkin diğer usul ve esasları belirleme” yetkileri verilmiş; son fıkrasında ise “Kanuni süresi geçtikten sonra kendiliğinden veya pişmanlık talepli olarak verilen beyannamelerin elektronik ortamda gönderilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen tahakkuk fişi ve/veya ihbarnameler ile elektronik ortamda verilme zorunluluğu getirilen bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgelerin süresinden sonra verilmesi üzerine elektronik ortamda düzenlenen ihbarnameler mükellef, vergi sorumlusu veya bunların elektronik ortamda beyanname, bildirim, yazı, dilekçe, tutanak, rapor ve diğer belgeleri gönderme yetkisi verdiği gerçek veya tüzel kişiye elektronik ortamda iletilir. Bu ileti tahakkuk fişi ve/veya ihbarnamenin muhatabına tebliği yerine geçer” düzenlemesi getirilmiştir.

Gelinen durum itibarıyla, vergi beyannamelerinin elektronik ortamda düzenlenebilmesi gibi uygulamalarla başlayan süreç, serbest meslek erbabının dahi

elektronik defter uygulamasına geçişi sağlanarak ve elektronik ortamda serbest meslek makbuzu düzenleme imkânı getirilerek, bundan çok daha önce elektronik ortamda defter tutmaya başlayan şirketler ve elektronik ortamda düzenlenen faturalar ile birlikte, vergi ihbarnameleri ve ödeme emirlerinin elektronik ortamda tebliği de dâhil olmak üzere vergi sisteminin çok ciddi bir oranda elektronik işlemler aracılığıyla işletilmesi mümkün hale getirilmiştir.

2.4.2. VERGİ İDARESİ NEZDİNDE OLUŞAN DELİLLER

Vergi idaresin, VUK bağlamında vergi ceza sistemine dair olayları araştırmak, tespit etmek ve ortaya çıkartmak şeklinde tezahür eden denetim sisteminin kendiliğinden hareket ederek çeşitli araştırma ve incelemelerde bulunan bir tür kolluk faaliyetini sürdürdüğü belirtilmektedir²⁸⁶. Vergi idaresi nezdinde deliller²⁸⁷, esas itibarıyla idare tarafından gerçekleştirilecek yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi vergi denetim yöntemleri sonucunda oluşacaktır²⁸⁸. Vergi idaresinin bu faaliyetleri sonucunda kimi zaman mükelleflerin de imzalarını içerecek şekilde, aşağıda kısaca ele alacağımız yoklama fişleri, vergi inceleme raporları, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları, takdir komisyonu tutanakları, uzlaşma tutanakları ve bazı diğer belge ve tutanaklar meydana gelmektedir.²⁸⁹

Ancak bu noktada, vergi idaresi nezdinde oluşan kimi delillerin vergi yargılamasında geçerli bir delil olarak kabul edilebilmesi için usulüne uygun şekilde tebliğ edilmiş olma zorunluluğu bulunmaktadır. Bu zorunluluğun usulünce yerine getirilmiş olmaması halinde, tebliğ edilmemiş işlemlere dayanılarak tesis edilen diğer iş ve işlemlerin geçersizlik ile sakatlanabilmesi mümkün olacaktır. Dolayısıyla, vergi idaresinin anılan türdeki işlemlerinin muhatabı tarafından usulünce tebellüğ edildiğini gösterir tebliğ-tebellüğ tutanakları veya bu durumu gösterir diğer evrakı muhafaza ve ihtilaf halinde ibraz görev ve yükümlülüğünün bulunduğu sonucuna varılmaktadır²⁹⁰.

²⁸⁶ Saban, *Vergi Hukuku*, s.183.

²⁸⁷ Ayrıntılı bilgi için bkz. Kızılot, Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.717 vd.

²⁸⁸ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.205; Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.426.

²⁸⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.820.

²⁹⁰ Nitekim, Danıştay 7'nci Dairesi'nin 30/03/2016 tarih ve 2013/4184 E., 2016/3549 K. sayılı kararında "İkrazatçılık faaliyetinde bulunduklarından bahisle, vergi inceleme raporuna dayanılarak,

2.4.2.1. YOKLAMA FİŞLERİ

Bir vergi denetim yöntemi olarak yoklama konusu, VUK'un 127 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. 127'nci maddenin birinci fıkrasında, yoklamanın amacının mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddî olayları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmek olduğu şeklinde düzenlenmeye yer verilmiştir.

Vergi idaresi tarafından yürütülen yoklama faaliyeti sonucunda tespit edilen maddî olayların, yoklama fişlerine kaydedilmesi sonucunda, 127'nci maddede belirtilen maddî olay ve kayıtları içeren bir tutanak meydana gelmiş olacaktır²⁹¹. Zira yoklama, vergilendirme sürecini etkileyebilecek ve fakat vergi idaresinin bilgisi dâhilinde bulunmayan maddî durumları tespit etme amacıyla yapılmaktadır.

VUK'un değinilen 127'nci maddesinin devam metninden hareketle yoklama suretiyle elde edilebilecek maddî bulgular ve süreçte görevli memurların yetkili olduğu işlemlerin, Maliye ve Gümrük Bakanlığınca belirlenmiş usuller dâhilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatın tespiti; 3100 Sayılı Kanun'un kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarının, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarının ve günlük hâsılatın tespiti; günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığının, tasdikli olup olmadığının ve usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığının, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığının, faturasız mal bulunup bulunmadığının, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığının tespiti ile; nakil vasıtalarının, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak suretiyle taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu

davacılar adına, 2008 yılının değişik ayları için salınan banka ve sigorta muameleleri vergisine ve kesilen vergi zıyaı cezasına ve 2008 yılı için kesilen özel usulsüzlük cezasına dair işlemleri; 213 Sayılı Vergi Usul Kanununun 34. maddesiyle 35. maddesinin 2. fıkrası hükümleri ile amaçlanan, talep veya dava hakkının gereği gibi kullanılması olduğundan, vergilendirmenin dayanağı takdir komisyonu kararı veya inceleme raporunun ihbarname ile birlikte ilgisine tebliğ edilmemesinin, tarhiyatı hükümsüz kılacak nitelikte esasa etkili şekil hatasına vücut vereceği; olayda; davaya konu edilen işlemlerin maddî dayanağını oluşturan tespitleri içeren, davacıların savunma hakkını tam anlamıyla kullanmasını sağlayacak olan vergi tekniği raporunun, vergi/ceza ihbarnamelerinin dayanağı vergi inceleme raporuyla birlikte davacılara tebliğ edilmemesi, esasa müessir şekil hatası olup, işlemleri hükümsüz kıldığından, davaya konu işlemlerde hukuka uyarlık görülmediği gerekçesiyle iptal eden Antalya Birinci Vergi Mahkemesi'nin 01.02.2013 gün ve E:2012/457; K:2013/107 Sayılı kararının; tebliği gereken tarhi öngören inceleme raporu olduğu, o raporun da tebliğ edildiği ileri sürülerek bozulması” istemiyle yapılan temyiz başvurusunda, ilk derece mahkemesi kararının onanması yönünde hüküm tesis etmiştir. (Erişim) www.kazanci.com 22 Temmuz 2018.

²⁹¹ Saban, *Vergi Hukuku*, s.186.

bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak; 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 şeklinde olduğu görülmektedir.

VUK'un 128'inci maddesinden, yoklama yapmaya yetkili olanların vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile ilgili görevlendirilenler olduğu; bunun yanında, vergi incelemesine yetkili olanların aynı zamanda yoklama yapma yetkisine de sahip oldukları; 129'uncu maddesinden, yoklama yapmaya yetkili olduğuna dair fotoğraflı bir belge ibraz edilmeksizin yoklamaya başlanılamayacağı; 130uncu maddesinden ise yoklamanın ilgiliye haber verilmeksizin gece de dâhil olmak üzere her zaman yapılabileceği anlaşılmaktadır.

Kanun'un 131'inci maddesinden, yoklama sonucunda elde edilen bulguların yoklama fişine kaydedileceği, fişin iki nüsha olarak düzenleneceği ve o an hazır bulunuyorsa nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından imza altına alınacağı; bu kişilerin hazır bulunmaması veya bulunmakla beraber imzadan imtina etmeleri hallerinde ise bu durumun fişe kaydedilmesiyle ayrıca polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine fişin imzalatılması gerektiği anlaşılmaktadır. 132'nci maddede ise yapılan yoklama sonucunun, nezdinde inceleme yapılanın hazır bulunup bulunmamasına göre ne şekilde bildirileceği düzenlenmiştir. Buna göre, nezdinde inceleme yapılan veya yetkilisi yoklamada hazır bulunuyorsa, yoklama fişinin birinci nüshası bu kişiye verilecektir. Bunlardan hiç birinin hazır bulunmaması halinde ise bilinen adreslerine 7 gün içerisinde posta yoluyla gönderileceği de yine maddede düzenlenen hususlar arasındadır.

2.4.2.2. VERGİ İNCELEME TUTANAKLARI

Vergi idaresinin en etkin ve önemli denetim yöntemi olan vergi incelemesi, VUK'un 131 ila 141 maddeleri arasında düzenlenmiş olup, konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalarımız çalışmamızın birinci bölümünde bulunmaktadır. Vergi inceleme tutanakları ise VUK'un 141'inci maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır.

141'inci maddeye göre, vergi incelemesi sürecinde gerekli görülen durumlarda, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile

tespit edilerek belgelenebilecektir. Bunlara ilişkin ilgililerin itirazları ve açıklamaları varsa bu hususlar da söz konusu tutanağa aktarılacaktır. Sonuç itibarıyla bu şartlarda düzenlenen tutanaklardan bir nüshasının nezdinde inceleme yapılan kişiye bırakılması da yine maddenin birinci fıkrasının son cümlesi ile zorunlu kılınmaktadır. İkinci fıkrada ise birinci fıkrada bahsedilen ilgili kişilerin tutanakları imzalamaktan imtina etmeleri durumunda, tutanağa konu edilen durumların dayanağı olan defter veya belgelerin, rıza aranmaksızın alıkonulacağı ve inceleme sonucunda salınacak cezalar ve tarh edilecek vergilerin kesinleşmesine kadar geri verilmeyeceği, alıkonulan evrakın suç delili olması hali hariç olmak üzere, ilgililer tarafından sonrada inceleme tutanağının imzalanması ile evraklarını teslim alabileceklerinin hükme bağlandığı anlaşılmaktadır.

Vergi incelemeleri sonucunda, kanunda düzenlenen suçlardan birinin işlendiği yönünde tespitte bulunulması halinde, vergi inceleme tutanaklarının yanında vergi suçu raporları da yazılabilmektedir. Bu tutanaklar, VUK'un 367'nci maddesi uyarınca Cumhuriyet Başsavcılıklarına iletilerek suç duyurusunda bulunmaktadır. Bu suretle düzenlenen vergi suçu raporları da birer delil niteliğinde olacak fakat vergi inceleme raporlarının vergi mahkemesinde bağlayıcılığının olmaması gibi bunların da ceza mahkemelerinde bağlayıcılıkları olmayacaktır.

Vergi inceleme raporlarının kanunda öngörülen şartları taşıması, dayanaklarının kesin ve sonuçlarının gerekçeli olmaması yahut mevzuatın hatalı yorumlanması hallerinde bu raporlara istinaden gerçekleştirilen vergi tarhiyatları ve cezalarının, ilgililer tarafından vergi mahkemelerinde usulüne uygun şekilde dava konusu edilmeleri halinde, yapılan yargılama sonucu kaldırılmaktadır²⁹².

²⁹² Bkz. Danıştay 9'uncu Dairesi'nin 09/03/2017 tarih ve 2016/5361 E., 2017/2507 K. sayılı kararı: *"Dosyanın incelenmesinden; davacı ... Evleri Site Yöneticiliği hakkında 2010 yılı için düzenlenen 12.04.2013 tarih ve 2013/59 sayılı vergi inceleme raporu ile site yönetiminde site müdürü, halkla ilişkiler ve muhasebe elemanı olarak çalışan işçiler dışında kalan mekanikçi, elektrikçi, temizlikçi, güvenlik amiri, güvenlik görevlisi ve santral personeline ödenen ücretlerden gelir vergisi kesintisi yapılmadığının tesbit edilmesi nedeniyle dava konusu tarhiyatın yapıldığı anlaşılmakta ise de; davacı Site Yönetiminin, Gelir Vergisi Kanunu'nun 94. maddesinde tevkifat yapmakla yükümlü kişi ve kurumlar arasında sayılmaması ve ticaret mahalli olmayan sitede çalıştırılanların, Gelir Vergisi Kanunu'nun 23. maddesinin altıncı fıkrası kapsamında değerlendirilmesi gerektiğinden, yapılan tarhiyata yönelik davayı reddeden Vergi Mahkemesi kararında isabet görülmemiştir."* (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 22 Temmuz 2018.

2.4.2.3. ARAMA TUTANAKLARI

VUK'un "arama yapılabilecek haller" başlıklı 142'nci maddesinde, ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabileceği hükme bağlanmıştır. Bu hükme istinaden arama yapılabilmesinin şartları da yine madde metninin devamında belirtilmiştir. Buna göre, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi; sulh yargıcının ise istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi, VUK'un 142'nci maddesine dayanılarak gerçekleştirilmek istenilen bir aramanın yapılabilmesinin temel şartlarını oluşturmaktadır.

Arama kurumunun, özünde ceza yargılamasına ilişkin olduğu ifade edilmektedir²⁹³. Gerçekten, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu, arama kurumuna ilişkin ayrıntılı düzenlemelere sahiptir. CMK'nın 116 ve devamı maddelerinde düzenlenen bu kuruma ilişkin, VUK ile çelişmeyen hükümlerinin vergi hukukunda da uygulanması gerekmektedir. Zira, VUK'un "genel hükümlerin uygulanması" başlıklı 147'nci maddesinde, Kanun da açıkça yazılı olmayan hallerde CMK'nın aramaya ilişkin hükümlerinin uygulanacağını hükme bağlandığı görülmektedir.

Vergi hukukunda arama ile VUK'un 142'nci maddesinde belirtildiği şekilde bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar da dâhil olmak üzere bunların üzerinde arama yapılarak, söz konusu emarelerin somut, maddi hukuka ilişkin olan ve vergi kaçakçılığı suçuna esas teşkil edebilecek ticari defter ve belgeler gibi dayanaklara ulaşılması hedeflenmektedir.

Böylece, usul ve hukuka uygun şekilde gerçekleştirilen bir arama sonucunda elde edilmiş belgelerin nezdinde arama yapılan veya ilgili diğer kişiler aleyhine delil teşkil edebilmesi mümkün olabilecektir. Aramanın usul ve hukuka uygun olabilmesi ise yalnızca VUK'ta öngörülen şartların sağlanması ile değil fakat aynı zamanda CMK'da öngörülen şartların da birlikte sağlanmış olması halinde mümkün olabilecektir.

²⁹³ Süheyl Donay, *Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları*, Beta Yayıncılık, İstanbul, 2008.s.121 vd.

Son olarak, arama tutanaklarının dolaylı delil olma niteliklerinden bahsedebilmek mümkündür. Zira, vergi yargılamasında arama tutanaklarının kendileri değil fakat delil olarak hükme esas alınması mümkün olan bilgi ve belgeleri içermeleri söz konusu olmakta ve mahkemeler tarafından daha çok bu içerikler nazara alınmaktadır²⁹⁴.

2.4.2.4. BİLGİ TOPLAMA TUTANAKLARI

VUK'un 148 ila 152'nci maddelerinde düzenlenmiş olan bilgi toplama kurumu ile vergilendirme sürecindeki tüm bilgilerin teyit edilmesi hedeflenmektedir. Kanun'da, bilgi toplama kurumuna getirilen istisnalar açıkça belirtilmiş olup, konuya ilişkin daha ayrıntılı açıklamalar çalışmamızın birinci bölümünde bulunmaktadır. Kanun'un 148'inci maddesine göre bilgi istemeye yetkili olanlar Maliye Bakanlığı ile birlikte vergi incelemesine yetkili olanlar şeklinde düzenlenmektedir. Kanunen yetkili makamlardan gelmesi şartıyla kendilerin bilgi talep edilen herkes, VUK'un 151'inci maddesinde açıkça istisna tutulan haller haricinde bu talebi yerine getirmekle yükümlü bulunmaktadır.

Esas itibarıyla, bilgi verme yükümlülüğünün temel kurallarının VUK'un 148'inci maddesinde toplanmaktadır. Maddenin birinci fıkrasında bilgi vermekle yükümlü olanların kamu veya özel, gerçek veya tüzel kişilerin tamamı olduğu belirtildikten sonra Bakanlığın yanında vergi incelemesine yetkisi olanların da bilgi talep etme yetkisine sahip oldukları anlaşılmaktadır. Maddenin ikinci fıkrasında bilgi talebinin yazı veya söz ile yapılabileceği, şifahi olarak talep edilmesi halinde bilgi verilmemesi durumunda bu kez yazı ile tekit edilerek cevap verilmesi için uygun bir süre verileceği hükme bağlandıktan sonra kişilerin bilgi talep edilmek üzere vergi dairesine zorla getirilemeyeceği de açıkça ifade edilmektedir. Son fıkrada ise başka ülkelerin ayrıcalıklarından yararlanan yabancı devletlerin memurlarının bilgi verme mükellefiyetine tabi olmadıklarının madde metnine dâhil edildiği görülmektedir.

Ayrıca, bilgi toplama faaliyeti kapsamında kişilerin ifadesine de başvurulabilmesi mümkün olmakla birlikte, bu ifadelerin mutlak surette tutanağa bağlanması ve ifade veren kişinin de bu tutanağı imzalaması gerekmekte olup, bilgi verme yükümlülüğüne aykırı davranılması halinde kişi ve kurumlara VUK'un

²⁹⁴ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.202.

mükerrer 355'inci maddesi²⁹⁵ uyarınca özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Buna karşın, vermiş olduğu ifade tutanağa aktarılan metin ile uyuşmayan kişinin bu durumu tutanağa şerh vererek imza atması halinde herhangi bir yaptırımla karşılaşması söz konusu olmayacaktır²⁹⁶.

2.4.2.5. TAKDİR KOMİSYONU KARARLARI

Takdir komisyonları, VUK'un 72 ve devamı maddelerinde düzenlenmiştir. Bu komisyonlar, esas itibarıyla Kanun'da öngörülen hallerde vergi idaresinin tarhiyat yapabilmesi için gerekli matrahı takdir etmek üzere kurulmaktadır.²⁹⁷

VUK'ta, takdir komisyonlarının toplam beş üyeden oluşacağı öngörülmektedir. Bu beş kişiden üçünün kamu kesiminden, ikisinin ise mükellef kesiminden seçilmesi gerekmektedir²⁹⁸. Takdir edilecek matrahın konusuna göre komisyona katılacak kişilerin de farklılaştığı Kanun metninde görülmektedir. Merkezi idare yapısına dâhil olmayan takdir komisyonları, geçici veya kalıcı olarak kurulabilecektir. Konuya ilişkin ayrıntılı düzenleme, Kanun'un 72 ve 73'üncü maddelerinde bulunmaktadır²⁹⁹.

Kanun'un 72'nci maddesinde takdir komisyonunun oluşumu, takdir edilecek matrahın konusuna göre üç farklı şekilde öngörülmektedir. İşte bu komisyonların görevleri de Kanun'un 74'üncü maddesinde, 72'nci maddede belirtilen üç farklı kurum şekline göre belirtilmektedir. Buna göre, takdir komisyonlarının her üç halde de özü itibarıyla kendilerinden istenen konuya ilişkin bir değer tespiti yapmakta olduklarını ifade edebilmek mümkündür. Bu değer tespiti kimi zaman bir arsaya, kimi zamansa bir servete ilişkin olabileceği gibi kimi zaman da bir gelire ilişkin olabilmektedir.

²⁹⁵ Mükerrer Madde 355 - Bu Kanunun 86, 148, 149, 150, 256 ve 257'nci maddelerinde yer alan zorunluluklar ile mükerrer 257 nci maddesi ve Gelir Vergisi Kanununun 98/A maddesi uyarınca getirilen zorunluluklara uymayan Kamu idare ve müesseselerinde bilgi verme görevini yerine getirmeyen yöneticiler dâhil:

1. Birinci sınıf tüccarlar ile serbest meslek erbabı hakkında 1.000 Türk Lirası,
2. İkinci sınıf tüccarlar, defter tutan çiftçiler ile kazancı basit usulde tespit edilenler hakkında 500 Türk Lirası,
3. Yukarıdaki bentlerde yazılı bulunanlar dışında kalanlar hakkında 250 Türk Lirası,

Özel usulsüzlükler cezası kesilir.

²⁹⁶ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.204.

²⁹⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.102.

²⁹⁸ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.116.

²⁹⁹ Bilici, *Vergi Hukuku*, s.51.

Takdir komisyonlarının, matrah takdiri yoluna gidilmesi için gerekli bir durum olup olmadığı konusunda değerlendirme yapma görevleri bulunmamaktadır³⁰⁰. Bununla birlikte, kendilerinden talep edilen işlemde bir usulsüzlük yahut Kanun'a aykırı bir durumun varlığını tespit etmeleri halinde, bu durumu vergi idaresine bildirmek zorunda oldukları da Kanun'un 74'üncü maddesinde açıkça belirtilmektedir. Ayrıca, 74'üncü maddenin son fıkrası ile 75'inci maddenin 2'nci fıkrasında, komisyonların görevlerini yerine getirirken gerektiği takdirde bilirkişi incelemesinden de yararlanabilecekleri durumlar belirtilmektedir.

Kanun'un 76'ncı maddesinde ise beyana bağlılık kuralının düzenlendiği görülmektedir. Buna göre, takdir komisyonları görevlerini yerine getirirken, kendilerinden matrah takdiri talep edilen konuya ilişkin, ilgili mükellefçe daha önceden matrah bildiren bir beyanda bulunulmuşsa, komisyon tarafından bildirilecek matrah, mükellef tarafından bildirilmiş olan matrahtan daha aşağı olamayacaktır³⁰¹.

VUK'un 30'uncu maddesine göre, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden tarhiyat yapılması, re'sen vergi tarhı olarak adlandırılmaktadır. Bu anlamda, Kanunda da belirtildiği üzere, idarece re'sen vergi tarhı yoluna gidileceği hallerde takdir komisyonu kararlarına ihtiyaç duyulmaktadır.

Takdir komisyonu kararları, bir mahkeme kararı ile aksi sabit olmadıkça, vergi idaresi bakımından bağlayıcı olmaktadır. Bu nedenle, kendilerine yapılan talep sonrasında, vergi idaresine matrah konusundaki görüşün bildiren komisyona, bu görüşünü tekrar değerlendirmek üzere iadesi veya bildirilen görüşün vergi idaresi tarafından değiştirilmesi yahut iptali gibi imkânlar bulunmamaktadır. Zira, takdir komisyonları, merkezi idare teşkilatına dâhil olmayan, kanuna göre geçici veya kalıcı olmak üzere, kendilerine verilen görevi yerine getiren teşekkül eden bir kurum olarak karşımıza çıkmaktadır³⁰².

³⁰⁰ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.106.

³⁰¹ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.117.

³⁰² Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.102.

Öte yandan, mükellefler tarafından da takdir komisyonu kararlarına karşı doğrudan dava yoluna gidilebilmesi mümkün olmamaktadır. Zira bu kararlar tek başlarına kesin ve yürütülmesi gereken bir işlem niteliğini haiz olmadıklarından, ancak vergi idaresi tarafından bu kararlar esas alınarak bir tarhiyat yoluna gidilmesi durumunda, bu kararlara karşı dava açma yoluna gidilebilmesi mümkün olmaktadır.

Sonuç olarak takdir komisyonu kararlarının, vergi kanunları tarafından vergiye tabi tutulan olaylara ilişkin özel uzmanlığın ve teknik bilginin uygulanması suretiyle ortaya konulan, yönetime dayalı bir tespit ve mahkeme nezdinde bağlayıcılığı olmayan, takdiri bir delil niteliğinde oldukları ve bu özellikleri nedeniyle aksi ispat edilebilir adi karine olarak kabul edilebilecekleri söylenebilir³⁰³.

2.4.2.6. UZLAŞMA TUTANAKLARI

Uzlaşma kurumu, vergi ihtilaflarını idari aşamada çözümlemeyi hedeflemekte ve tarhiyat öncesi ile tarhiyat sonrası olmak üzere iki aşamada gerçekleştirilebilmektedir. VUK'un ek madde 1 ve devamında düzenlenen uzlaşmanın delil olma niteliği, uzlaşmanın vaki olduğu durumlarda öne çıkmaktadır. Uzlaşmanın sağlanamadığı hallerde bu durumdan delil olarak faydalanabilmek de mümkün değildir. Zira, uzlaşmanın vaki olmaması ile bağlayıcılığı da söz konusu olmamaktadır.

Esasında idari bir işlem niteliğinde olmadığı, ancak bir tarafında idarenin bulunduğu bir sözleşme niteliğinde olduğu Danıştay tarafından kabul edilen³⁰⁴, bu itibarla mükellef ve vergi idaresi nezdinde beraber oluşan bir delil olan uzlaşma tutanakları, uzlaşmanın vaki olması durumunda kesin delil niteliğine sahip olmaktadır ve bu husus VUK'un ek madde 6 hükmünde açıkça düzenlenmektedir³⁰⁵.

2.4.2.7. DİĞER TUTANAK VE DOKÜMANLAR

Vergi hukukunda idare nezdinde oluşan deliller, vergi idaresi nezdinde oluşan deliller ile sınırlı bulunmamaktadır. VUK'un 3'üncü maddesinde de açıkça hükme

³⁰³ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.205.

³⁰⁴ Bkz. VDDGK'nun 13/06/2003 tarih ve 2002/592 E., 2003/333 K. sayılı kararı (Erişim) www.kazanci.com 22 Temmuz 2018.

³⁰⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.172.

bağlandığı üzere vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti, yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilecektir. Bu nedenle, idari işlemlerin hukuka uygunluk karinesinden yararlandıkları da nazara alınarak, özellikle vergi idaresi dışındaki diğer resmi kurumlar ile bir ilişki içerisinde bulunan mükelleflere ait ve bu kurumlar nezdinde oluşacak bilgi ve belgeler de vergi hukuku bakımından delil olarak kabul edilebilecektir. Bu duruma örnek olarak, resmi bir kurumun açmış olduğu ihale sonucunda, ihale konusu işe ilişkin mükellef tarafından gerçekleştirilen iş ve işlemlerin vergilendirilmesinde, ilgili kurumun ihale bedeline veya diğer konulara dair kayıtları delil olarak kullanılabilir. Ayrıca, mükellef veya yetkilendirdiği kişi tarafından tutulduğu sabit olan el defterleri de delil olarak kullanılabilir³⁰⁶.

Öte yandan, istihbarat arşivlerinde yer alan kayıtlar bakımından, bu yolla temin edilen bilgilerin takdiri delil niteliğinde olduklarından, tek başlarına kesin ve yürütülmesi gereken bir işleme dayanak teşkil edemeyecekler, dolayısıyla vergi yargılamasında da tek başlarına hükme esas alınamayacaklardır. İstihbarat arşivlerindeki bilgilerin vergi denetim yöntemleri ile araştırılmaksızın tek başlarına tarihyata esas alınamayacakları, Danıştay kararlarında da vurgulanmış bulunmaktadır³⁰⁷.

2.4.3. VERGİ YARGISI NEZDİNDE OLUŞAN DELİLLER

Vergi hukukunda delillerin, vergi yargılaması sürecinde mahkeme nezdinde oluşmaları bakımından bilirkişi incelemesi, ikrar, keşif, kesin hüküm ve tanık beyanı şeklinde alt başlıklara ayrılabilir.

2.4.3.1. BİLİRKİŞİ İNCELEMESİ

İYUK'un "Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ile Vergi Usul Kanununun uygulanacağı haller" başlıklı 31'inci maddesinin 1'inci fıkrasında "*Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri,*

³⁰⁶ (Erişim)https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispat/#_ednref4 17 Temmuz 2018

³⁰⁷ Danıştay 4. D., 05/10/1989 tarih, 1987/2518 E., 1989/3422 K.; Danıştay 3. D., 04/02/1987 tarih, 1986/836 E., 1987/340 K.; Danıştay 3. D., 21/01/1987 tarih, 1986/1056 E., 1987/207.K (Erişim) <https://www.kazanci.com> 09 Haziran 2018.

feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı Danıştay, mahkeme veya hâkim tarafından re'sen yapılır. Bilirkişiler, bilirkişilik bölge kurulları tarafından hazırlanan listelerden seçilir ve bilirkişiler hakkında Bilirkişilik Kanunu ve 12/01/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır” hükmü bulunmaktadır.

HMK'nın 282'nci maddesinde yer alan düzenlemeye göre ise hâkim bilirkişinin oy ve görüşünü serbestçe değerlendirecektir. Bu bakımdan, bilirkişi delilinin, takdiri bir delil olduğu sonucuna varılmaktadır. Gerçekten, bilirkişilik kurumunun amacı, mahkeme önüne gelen uyuşmazlılardaki özel uzmanlık alanları ve teknik konularda mahkemeyi aydınlatmaktan, diğer bir ifadeyle mahkemeye yardımcı olmaktan ibarettir. Bu bakımdan, mahkemece serbestçe değerlendirilecek bilirkişi raporunda belirtilen görüş ve kanaatin aksi yönde bir karar verilmesi de mümkün olmaktadır. Ancak, böyle bir durumda bilirkişi raporundaki sonuç ve kanaatin hangi nedenlerle benimsenmediğinin gerekçelerinin açık bir şekilde kararda belirtilmesi gerekecektir. Bu durum, mahkemelerin bağımsızlığı ilkesine de uygun bir sonucu oluşturmaktadır. Zira, mahkeme önüne gelen bir uyuşmazlıkta yalnızca mahkeme tarafından tarafları bağlayıcı bir karar verilebilmesi gerekmektedir³⁰⁸.

2.4.3.2. İKRAR

Vergi hukukunda ikrar hata, hile, tehdit gibi irade sakatlanması halleri haricinde, şarta bağlı olmaksızın açık ve kesin bir şekilde yapılması durumunda delil olarak kabul edilmektedir. Diğer yandan ikrarın iktisadi, ticari ve teknik icaplara da uygun olması gerekmektedir. İkrarın beyan edileceği makam ise vergi inceleme elemanı, resmi bir makam yahut bir yargı mercii olabilecektir.³⁰⁹

HMK'nın 188'inci maddesinde ikrar kurumuna ilişkin kurallara yer verilmiştir³¹⁰. Buna göre, ikrar edilen vakıalar bakımından yargılamanın tarafları arasındaki çekişmenin sona erdiği kabul edilecek ve ispat yükü ortadan kalkacaktır.

³⁰⁸ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.819.

³⁰⁹ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.816.

³¹⁰ Arslan, Yılmaz, Taşpınar Ayvaz, *Medeni Usul Hukuku*, s.391-396.

Ayrıca, maddenin son fıkrasında sulh görüşmeleri sırasında yapılan ikrarın tarafları bağlamayacağı düzenlenmiştir. Bu çerçevede, vergi idaresi nezdinde yürütülen uzlaşma görüşmeleri esnasında ikrar edilen bir hususun da vergi yargılamasında tarafları bağlamayacağı sonucuna varılmaktadır. Öte yandan, ikrarın bir bütün olarak ele alınması ve bir kısmına dayanılarak vergilendirme yoluna gidilmesinin mümkün olmadığını da belirtmek gerekmektedir³¹¹.

2.4.3.3. KESİN HÜKÜM

Vergi yargılamasında verilen bir kararın kesin kabul edilebilmesi için, verilen kararın temyiz incelemesine kapalı olması yahut bu karara karşı itiraz veya temyiz ve karar düzeltme sürelerinin geçirilmiş olması veyahut bu yollara başvurulmakla birlikte bu taleplerin reddedilmiş olması gerekmektedir. Vergi yargılamasında, hukuk yargılamasında olduğu gibi belirli bir parasal sınırın altında kalan uyuşmazlıklara ilişkin verilen kararların kesinliği söz konusu olmamaktadır. Diğer bir ifadeyle, gerek kurul halinde verilen gerek tek yargıçla verilen kararlar bakımından, vergi yargılamasında verilen kararların tamamı kanun yolu açık olmak üzere verilmektedir.

Belirtilen aşamalardan geçmesi sonrasında bir mahkeme kararı, hükmü veren mahkeme de dâhil olmak üzere tüm mahkemeler bakımından bağlayıcı olacaktır. Bu aşamadan sonra artık yargılamanın yenilenmesi gibi olağanüstü durumlar dışında, kesinleşen bir mahkeme kararının gerekçesi de dâhil olmak üzere hüküm fıkrasıyla birlikte bağlayıcı olduğu Danıştay kararlarında da vurgulanmaktadır³¹².

2.4.3.4. TANIK BEYANI

VUK'un 3'üncü maddesinde, tanık delilinin vergi hukukunda bir ispat vasıtası olarak kullanılabileceği kabul edilmiştir³¹³. Yalnızca, bu delile dayanılabilmesini, dosyaya kazandırılacak olan tanık beyanının vergiyi doğuran olay ile ilgisinin tabi ve açık olması şart koşulmuştur. Vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık olan kişilere örnek olarak avukat, doktor ve muhasebeciler bakımından bu kişilerden hizmet alan konumundaki kişiler, uyuşmazlığa konu malın alıcısı

³¹¹ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.140.

³¹² Danıştay 5. D., 07/03/2016, 2015/6207 E., 2016/1456 K.; Danıştay 5. D., 15/11/1995, 1993/689 E., 1995/3549 K. (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 09 Haziran 2018.

³¹³ Saban, *Vergi Hukuku*, s.87.

konumunda bulunan kişiler, gayrimenkul sermaye iratlarında kiracı konumunda olan kişiler örnek olarak gösterilebilir.

Ceza yargılaması ve hukuk yargılamasından farklı olarak vergi yargılamasında bu şekilde bir kısıtlamaya gidilmesinin, vergiyi doğuran olay ile ilgisi bulunmayan kişilerin tanık olarak gösterilmesiyle mahkemelerin yanlış yönlendirilmesinin önüne geçilmesi, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin daha doğru bir şekilde tespit edilebilmesi düşüncesiyle gerçekleştirildiğini ifade edebilmek mümkündür³¹⁴. Bu noktada, tanık beyanlarının mahkemeyi bağlamayacağı ve yalnızca takdiri delil niteliğinde olacağını da belirtmek gerekmektedir.

Diğer yandan, bir vergi yargılamasında dinlenilen tanığın, davaya taraf olan mükellef ile aralarında bir husumet olması veya onu zarara uğratmak amacıyla ifade verdiğinin anlaşılması hallerinde bu ifadeye itibar edilemeyeceği, Danıştay içtihatlarında da kabul edilmektedir. Öğretide de tanık beyanını potansiyel bir ön yargı içermesi nedeniyle her zaman güvenilir bir delil olarak kabul edilmediği, sağlam bir delil olmadığı belirtilmektedir³¹⁵.

Vergi yargılamasında istisnai olarak VUK'un mükerrer 378'inci maddesinde bulunan *"Danıştay ve Vergi Mahkemelerinde yapılacak duruşmalarda, iddia ve savunmanın gerekli kıldığı hallerde, mahkeme vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile, mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini de dinler"* hükmü gereği duruşmada tanık dinlenilebilmektedir³¹⁶. Benzer şekilde, VUK'un 3'üncü ve İYUK'nun 20'nci maddelerinin bir arada değerlendirilmesiyle de vergi mahkemelerini tanık dinleyebileceği ifade edilmektedir³¹⁷.

2.4.3.5. KEŞİF

Vergi yargılamasında keşif kurumu sık başvurulanan bir yöntem olarak karşımıza çıkmamakla birlikte, icra edildiği takdirde daha çok taşınırların keşfine

³¹⁴ Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.428.

³¹⁵ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.99; Arslan, Yılmaz, Taşpınar Ayvaz, *Medeni Usul Hukuku*, s.375.

³¹⁶ Saban, *Vergi Hukuku*, s.522.

³¹⁷ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.817.

yöneldiği ifade edilmektedir³¹⁸. Bununla birlikte keşif yapılması gereken hallerde, İYUK'un "Hukuk Usulü Muhakemeleri kanunu ile Vergi Usul Kanununun uygulanacağı haller" başlıklı 31'inci maddesinde bulunan düzenleme nedeniyle, keşif konusunda HMK hükümlerinin uygulanması gerekecektir. Keşif sonucunda elde edilecek bilgiler, takdiri delil niteliğinde olup, mahkeme nezdinde bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

2.5. VERGİ HUKUKUNDA GEÇERLİ OLMAYAN DELİL TÜRLERİ

Bu bölümde vergi hukukunda, kanunen açıkça yasaklanmış yemin delilinin yanında, içtihatlar aracılığıyla geçerli bir delil olarak kabul edilemeyeceğine hükmedilen bazı ispat araçları üzerinde kısaca durulacaktır. Son olarak, vergi hukukunda örtülü kazanç uygulamasında gizli emsal konusu ele alınacaktır.

2.5.1. YEMİN

Yemin delilinin vergi hukukunda geçerli bir ispat vasıtası olarak kullanılamayacağı, VUK'un 3'üncü maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Maddede, vergiyi doğuran olay ve buna ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti, yemin hariç her türlü delil ile ispatlanabilir denilerek, yemin deliline başvurulabilmesi açıkça yasaklanmıştır³¹⁹.

Gerçekten, vergi yargılamasında taraflardan birinin devlet olduğu göz önüne alındığında, diğer taraf konumunda olan gerçek kişi veya tüzel kişi yetkilisinden kendi aleyhine yemin etmesi beklenemeyecektir³²⁰. Benzer şekilde, vergi idaresinden de devlet adına yemin etmesi beklenemeyecektir. Fakat burada, yemin delilinin bir ispat aracı olarak kullanılamamasının daha çok mükellef lehine bir sonuç yarattığı ve yasak getirilirken bu hususun göz önüne alındığı sonucuna varmak yanlış olmayacaktır.

³¹⁸ Karakoç, *Genel Vergi Hukuku*, s.820.

³¹⁹ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.221.

³²⁰ Gülsen Güneş, *"Vergi Hukukunda Deliller"*, Ord. Prof. Dr. Sulhi Dönmezer'e Armağan, İstanbul Üni. Hukuk Fakültesi Mecmuası, Cilt:LII, Sayı:1-4, Gür-Ay Matbaası, İstanbul, 1987, s.492'den aktaran, Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, s.4-5.

2.5.2. İÇTİHATLARDA DELİL KABUL EDİLMEYEN UNSURLAR

Bir yargılamada hangi delillerin kullanımının serbest veya yasak olacağı kanunla düzenlenmesi gereken konular arasında yer almaktadır. Bununla birlikte mahkemeler, delillerin takdirinde kendilerine yetki verilen hususlarda, içtihatlar aracılığıyla bir takım sonuçlara varmakta, zaman içerisinde bu sonuçlar ispat süreci bakımından belirleyici normlar olarak karşımıza çıkmaktadır.

Mahkemeler tarafından önlerine gelen her uyuşmazlığın somut durumu değerlendirilerek ortaya konulan bu hususlar, vergi yargılamasına hâkim delil serbestisine zaman zaman bazı kısıtlamalar getirebilmektedir. Ancak, bu durumun kesin sınırlarının çizilebilmesi yahut tek tek sayılabilmesi mümkün olmayıp³²¹, genel itibarıyla Danıştay kararlarında tahmin ve kanaate dayanan, varsayım sonucu gerçekleştirilen tarhiyatların hukuka uygun olmadığı kabul edilmektedir.

Bu noktada, Danıştay kararlarında karşılaşılan bu durumun, delil serbestisine kısıtlatma getirdiği düşünülebilmekle beraber, Danıştay tarafından benimsenin bu durumun VUK'un 3'üncü maddesinde bulunan "vergilendirmede, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti esastır" ilkesi ile örtüşen ve VUK'un lafzına ve ruhuna³²² uygun olduğunu belirtmek gerekmektedir. Zira, delil serbestisi ilkesinin sınırsız olarak algılanmaması gerektiği ifade edilmektedir³²³. Yargılama faaliyeti, bağımsız merciler olarak mahkemeler tarafından mevzuatın bir veya birden fazla hükmünün uygulanmasından ibaret olmayıp, Türk hukukunun uluslar arası mevzuattan kanun maddelerine kadar bir bütün olarak algılanarak ve ayrıca hukukun temel ilkeleri de gözetilmek suretiyle somut olaya uygulanması anlamına gelmektedir.

2.5.3. ÖRTÜLÜ KAZANÇ UYGULAMASINDA GİZLİ EMSAL

Örtülü Kazanç Uygulamasında gizli emsal konusu, 5520 sayılı Kurumlar Vergisi Kanunu'nun "transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımı" başlıklı 13'üncü maddesinde bulunmaktadır. Burada, kanun nezdinde düzenlenen adi bir karine karşımıza çıkmaktadır³²⁴. 2006 yılında vergi sistemimize dâhil edilen bu

³²¹(Erişim) https://turgutcandan.com/2012/11/08/vergi-yargisinda-ispata/#_ednref4 17 Temmuz 2018.

³²² "Kanunun ruhunu belirlemek ile ulaşılmak istenen sonuç, onun amacını ortaya koymaktan ibarettir" Bkz. Mutluer, *Vergi Genel Hukuku*, s.61.

³²³ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.93.

³²⁴ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.203.

kurum ile mülga edilen Kurumlar Vergisi Kanunu'nda yer alan “örtülü kazanç” kurumu kaldırılmıştır³²⁵. Bu kapsamda, önce kanuni düzenlemenin içeriği hakkında kısaca durulduktan sonra vergi hukukunda delil ve ispat bağlamında ele alınacaktır.

2.5.3.1. GENEL OLARAK

Düzenlemeye göre, kurumların ilişkili sayılan kişilerle emsallere uygunluk ilkesine aykırı olarak tespit ettikleri bedel veya fiyat üzerinden mal veya hizmet alım ya da satımında bulunmaları halinde, kazançları tamamen veya kısmen transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü olarak dağıtılmış, kısacası, menfaat elde etmiş sayılmaktadır³²⁶. Bu madde kapsamına girecek mal veya hizmet alım ya da satımları, genel olarak alım, satım, imalat ve inşaat işlemleri, kiralama ve kiraya verme işlemleri, ödünç para alınması ve verilmesi, ikramiye, ücret ve benzeri ödemeleri gerektiren işlemler olarak 13'üncü maddenin 1'inci fıkrasında belirtilmektedir.

13'üncü maddenin 1'inci fıkrasında geçen ilişkili kişi kavramından ne anlaşılması gerektiği ise maddenin 2'nci fıkrasında belirtilmektedir. Buna göre ilişkili kişi; kurumların kendi ortakları, kurumların veya ortaklarının ilgili bulunduğu gerçek kişi veya kurum ile idaresi, denetimi veya sermayesi bakımından doğrudan veya dolaylı olarak bağlı bulunduğu ya da nüfuzu altında bulundurduğu gerçek kişi veya kurumları ifade etmektedir. Bunun yanında, ortakların eşleri, ortakların veya eşlerinin üstsoy ve altsoyu ile üçüncü derece dâhil yansoy hısımları ve kayın hısımları da yine ilişkili kişi sayılmaktadır³²⁷.

Fıkranın devamında, bazı ülke ve bölgelerde bulunan kişilerle yapılan işlemlerin, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı öngörülmektedir. Bu durum, kazancın elde edildiği ülke vergi sisteminin, Türk vergi sisteminin yarattığı vergilendirme kapasitesi ile aynı düzeyde bir vergilendirme imkânı sağlayıp sağlamadığı ve bilgi değişimi hususunun göz önünde bulundurulması suretiyle Bakanlar Kurulunca ilan edilen ülkelerde veya bölgelerde bulunan kişilerle yapılmış tüm işlemlerin, ilişkili kişilerle yapılmış sayılacağı şeklinde ifade edilmektedir.

KVK'nın 13'üncü maddenin 3'üncü fıkrasında ise emsallere uygunluk ilkesine yer verilmektedir. Buna göre emsallere uygunluk ilkesinin, ilişkili kişilerle

³²⁵ 13/06/2006 tarihli ve 26205 sayılı Resmi Gazete.

³²⁶ Bilici, *Vergi Hukuku*, s.217.

³²⁷ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.341.

yapılan mal veya hizmet alım ya da satımında uygulanan fiyat veya bedelin, aralarında böyle bir ilişkinin bulunmaması durumunda oluşacak fiyat veya bedele uygun olmasını ifade edeceği şeklinde açıklandığı görülmektedir³²⁸. Ayrıca maddede, emsallere uygunluk ilkesi kapsamında tespit edilen fiyat veya bedellere ilişkin hesaplamalara ait kayıt, cetvel ve belgelerin ispat edici kâğıtlar olarak saklanması da zorunlu tutulmaktadır.

Maddenin devamında, kurumlar tarafından ilişkili kişilere karşı yapılacak işlemlerde uygulanabilecek fiyat ve bedel belirleme yöntemleri de dâhil olmak üzere konuya ilişkin ayrıntılı düzenlemelere yer verildiği görülmektedir.

2.5.3.2. EMSALİN TESPİTİ VE GİZLİ EMSAL

Transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazancın uygulanmasında, emsallere uygunluk ilkesine dair kanunda yer alan düzenlemelere aykırılık teşkil etmeyecek şekilde, emsal tespitinin olabildiğince nesnel bir şekilde ortaya konulabilmesi gerekmektedir.

Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ³²⁹ incelendiğinde, emsallere uygun fiyat veya bedelin belirlenmesine ilişkin olarak, aralarında ilişkili kişi tanımına uygun herhangi bir ilişki olmayan kişilerin tamamen işlemin gerçekleştiği andaki koşullar altında oluşturduğu piyasa ya da pazar fiyatı olarak da adlandırılan tutarın benimseneceği; bu fiyat veya bedelin, işlem anında hiçbir etki olmaksızın objektif olarak belirlenen en uygun tutar olacağı; ilişkili kişilerle yapılan işlemlerde uygulanacak fiyat veya bedelin bu tutar olması gerektiğinin belirtildiği görülmektedir.

Bu açıklamalardan da anlaşılacağı üzere, emsal fiyat veya bedel uygulaması ile Kanun koyucunun, kurumlar nezdinde gerçekleşen ve vergi kaybına yol açabileceği öngörülen belirli bazı durumlara ilişkin bir tedbir alma yoluna gidilerek, serbest piyasa ekonomisindeki olağan koşullar gözetilerek, vergiyi doğuran olay nedeniyle maliye hazinesine yansımaları gereken verginin muhafaza edilmesi amaçlanmaktadır. Kurumlar tarafından Kanunda çerçevesi belirtilen işlemlerde uygulanan fiyat veya bedelin, emsal fiyat veya bedellerden daha aşağıda kalması

³²⁸ Bilici, *Vergi Hukuku*, s.51.

³²⁹ 18/11/2007 tarihli ve 26704 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No: 1).

halinde, Devletin gelir kaybının önün geçmek adına emsal fiyat veya bedellere yükseltilmektedir.

İşte bu fiyat veya bedele ulaşabilmek bakımından, iç emsal ve dış emsal kavramlarına başvurulmaktadır. Tebliğ'e göre, emsallere uygun fiyat veya bedele ulaşmak için öncelikle iç emsal kullanılacak, bu şekilde kullanılacak fiyat veya bedelin bulunamaması ya da güvenilir olmaması halinde, karşılaştırılabilirlik analizi yapılarak gerekli düzeltmeler sonucu, dış emsallerin kullanılabilmesi ifade edilmektedir³³⁰.

İç emsalde, bir kurumda bir mal veya hizmetin, KVK'nın 13'üncü maddesi anlamında ilişkili kişiler haricinde ilişkisiz kişilere de satması veya sunması söz konusu ise bu durumda ilişkisiz kişilere uygulanan fiyat veya bedeller ilişkili kişiler bakımından emsal teşkil edecektir. Emsal fiyat veya bedel uygulamasında bu yöntem öncelikli olarak tercih edilecektir. Ancak, her zaman ilişkisiz kişilere mal satılması veya hizmet sunulması söz konusu olmayabileceğinden, bu durumda emsal fiyat veya bedel uygulamasında dış emsal esas alınarak sonuca gidilecektir. **Dış emsalde ise**, tamamen ilişkisiz kişiler arasında cereyan eden ve karşılaştırılabilir niteliği haiz işlemlerde kullanılan fiyat ya da bedel söz konusudur.

İşte, KVK'nın 13'üncü maddesi anlamında transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti sürecinde dış emsal kullanılan durumlarda, VUK'un 5'inci maddesi bağlamında "vergi mahremiyeti" gerekçe gösterilerek çoğu zaman emsallerin gizli tutulduğu görülmektedir. Böylece, dış emsalin vergi mahremiyeti gerekçe gösterilerek gizli tutulduğu uygulamaya, gizli emsal adı verilmektedir.

2.5.3.3. GİZLİ EMSALİN DELİL NİTELİĞİ

KVK'nın 13'üncü maddesinin uygulanması anlamında, vergi idaresi tarafından gizli emsal uygulamasına başvurulduğu takdirde, bu durumun adil yargılanma hakkını ihlal ettiği, pozitif hukukumuzda da bazı kanun maddelerine aykırılık teşkil ettiği ve temel hukuk ilkelerine ters düştüğü şeklinde eleştirilmektedir.

³³⁰ Transfer Fiyatlandırması Yoluyla Örtülü Kazanç Dağıtımı Hakkında Genel Tebliğ (Seri No:1).

İdarenin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı yolu denetimine açık olması, 1982 Anayasası'nın 125'inci maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Anayasa'nın 36'ncı maddesinde ise hak arama hürriyeti başlığı altında iddia ve savunma hakları düzenlenmiş bulunmaktadır. 90'ıncı maddede ise usulüne göre yürürlüğe konulmuş uluslar arası antlaşmaların kanun hükmünde olduğu ve usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası antlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası antlaşma hükümlerinin esas alınacağı düzenlenmiş bulunmaktadır.

Diğer yandan, İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesi'nin 6'ncı maddesinde *adil yargılanma hakkı* düzenlenmiştir. Maddenin 3-a bendinde “*Kendisine karşı yöneltilen suçlamanın niteliği ve sebebinden en kısa sürede, anladığı bir dilde ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek*” ve 3-b bendinde ise “*Savunmasını hazırlamak için gerekli zaman ve kolaylıklara sahip olmak*” haklarına, bir suç ile itham altında olan herkesin sahip olması gerektiği düzenlenmiş bulunmaktadır.

Tüm bu açıklamalardan sonra, vergi idaresinin hukuka, kanunlara, anayasaya ve uluslar arası sözleşmelere uygun hareket etmek zorunda olduğu konusunda bir tereddüt bulunmamaktadır. Bu kapsamda, mükellef aleyhine bir işlem tesis eden vergi idaresinin, bu işlemine esas teşkil eden delillerini gizli tutması, silahların eşitliği ilkesi özelinde adil yargılanma hakkını ihlal etmekte, savunma hakkını kısıtlamış olmaktadır.

Özetle, KVK'nın 13'üncü maddesinin, vergi idaresinin kişiler karşısında daha avantajlı bir durumda olmasını sağlayacak şekilde yorumlanarak, idare tarafından tesis edilecek işlemlerde gizli emsal uygulanması ve bu yolla kişilerin mülkiyet hakkına yönelen işlemler tesis edilirken, kişilerin tam ve ayrıntılı olarak bilmedikleri bir delile karşı kendilerini savunmak zorunda bırakılmaları, çağdaş bir hukuk düzenleri ile örtüşmemekte ve hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

VERGİ HUKUKUNDA DELİLLERİN ELDE EDİLMESİ VE DEĞERLENDİRİLMESİ İLE DENETİM AŞAMASINDA HUKUKA AYKIRI ELDE EDİLEN DELİLLERİN DURUMU

3.1. DELİLLERİN ELDE EDİLMESİNE İLİŞKİN İLKELER

Vergi denetimi, vergi uygulamasının önemli bir bileşenidir. Keza denetim faaliyetinin sonucu hem mükellef, hem de idareyi doğrudan etkilemekte, hatta denetim ile elde edilen delil ve bulgular vergi yargısını doğrudan yönlendirmektedir. Bu kapsamda mükellef nezdinde, vergi idaresi nezdinde ve veri yargılama sürecinde delillerin değerlendirilmesi, söz konusu delillerin elde edilmesinde çıkış noktası olan vergi denetimi bakımından önem arz etmektedir.

Genel olarak yargılama hukukuna ilişkin kuralların incelenmesinde, delillerin elde edilmesine ilişkin olarak iki temel ilke görülmektedir. Bunlar “tarafarca getirilme ilkesi” ile “re’sen araştırma ilkesi” olarak adlandırılmaktadır³³¹. İspat konusuna ilişkin değerlendirilmelerimizde, anılan iki ilkeye ilişkin açıklamalara yer verilmiş olduğundan, burada kısaca değinilmekle yetinilecektir.

3.1.1. TARAFLARCA GETİRİLME İLKESİ

Tarafarca hazırlanma ilkesi olarak da anılan bu ilke, medeni yargılama usul hukukumuzda benimsenmiştir. HMK’nın “Tarafarca getirilme ilkesi” başlıklı 25’inci maddesinde “(1) Kanunda öngörülen istisnalar dışında, hâkim, iki taraftan birinin söylemediği şeyi veya vakıaları kendiliğinden dikkate alamaz ve onları hatırlatabilecek davranışlarda dahi bulunamaz. (2) Kanunla belirtilen durumlar dışında, hâkim, kendiliğinden delil toplayamaz.” düzenlemeleri bulunmaktadır. Adından da anlaşılacağı üzere, tarafarca getirilme ilkesinde, iddia ve savunmanın ispat aracı olarak kullanacağı delillerin ilgili tarafarca mahkemeye sunulması esas tutulmaktadır. Dolayısıyla, mahkeme tarafından yapılacak inceleme de yalnızca tarafların dosyaya sunduğu deliller üzerinden gerçekleştirilecektir. Değinilen mevzuat hükmü incelendiğinde, kanunda açıkça öngörülmedikçe, henüz

³³¹ Alangoya, *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler*, s.9 vd.

dosyaya sunulmamış olan bir delile ilişkin mahkeme tarafından taraflarca hatırlanmasına yol açabilecek davranışlarda dahi bulunulamayacaktır.

3.1.2. RE'SEN ARAŞTIRMA İLKESİ

Re'sen araştırma ilkesi kısaca, bir uyuşmazlığın taraflarından başka, mahkeme tarafından ve taraflarca talep edilmesine ihtiyaç duymaksızın uyuşmazlık konusu hakkında delil elde edebilmesini ifade etmektedir. Buna göre taraflar, dava esnasında ellerinde bulunan delilleri dosyaya sunabilecekleri gibi ellerinde bulunmayan delillerin mahkeme aracılığıyla dosyaya kazandırılmasını talep edebilecekler ve ayrıca mahkeme de uyuşmazlık konusuna ilişkin olarak taraflarca dosyaya sunulmayan yahut celbi talep edilmeyen başkaca delilleri de eğer maddi gerçeğin ortaya konulabilmesi adına gerekli ise re'sen dosyaya kazandırabilecektir.

3.2. DELİLLERİN ELDE EDİLMESİ

İspat aracı olan delillerin elde edilmesi yahut dosyaya kazandırılabilmesi çeşitli yollarla mümkün olabilmektedir. Bunların delil ikamesi, re'sen araştırma ve delil tespiti şeklinde ele alınabilmeleri mümkündür.

3.2.1. DELİL İKAMESİ YOLUYLA DELİLLERİN ELDE EDİLMESİ

Deliller, kural olarak yargılamanın tarafları tarafından toplanarak ileri sürülmektedir. İddia sahibinin iddiasını ispatla yükümlü olması kuralının da bir sonucu olarak, iddia veya savunmadan kendi lehine sonuç çıkartacak olan tarafın bunu deliller aracılığı ile sağlaması gerekmektedir. Kısacası, herkes, iddiasını ispatla yükümlüdür. Bu kural, Mecelle'nin 76'ıncı maddesinde "kanıt, iddia eden; yemin, inkâr eden içindir" şeklinde karşımıza çıkmaktadır. Diğer bir deyişle ispat yükü, inkâr edene değil, iddia edene aittir³³². Elbette, mahkemeye delil olarak gösterilen fakat ulaşılamayan delillerin celp edilmesi de mahkemeden talep edilebilecektir. Bununla birlikte, kanunda öngörülmüş olması halinde mahkeme tarafından da delil elde edilebilmesi mümkün hale gelmektedir. Gerek taraflarca getirilen deliller

³³² "Beyyine müdda-i için ve yemin münkir üzerinedir." Bkz. İlhan, *Mecelle*, s.54.

gerekse de mahkeme tarafından elde edilen deliller söz konusu olsun, elde edilecek delillerin mutlaka uyumsuzluk konusu ile ilgili olmaları gerekmektedir.

Deliller, yargılama başladıktan sonra ikame edilebileceği gibi henüz yargılamaya başlanmadan önce de delil tespiti yoluna gidilebilmesi mümkün olabilmektedir. HMK'nın 187'inci maddesi nazara alındığında, taraflar arasındaki uyumsuzluğun çözümünde etkili olabilecek çekişmeli vakıaları ispat etmek üzere delil ortaya konulabileceği sonucuna varılmaktadır. Ayrıca, İYUK'un 3'üncü maddesinde davanın konusu ve sebepleri ile dayandığı delillerin dilekçede gösterilmesi gerektiği hüküm altına alınmış bulunmaktadır.

Diğer taraftan herkesçe bilinen yahut çekişmeli olmayan hususlar hakkında delil ikame edilmesine gerek olmadığını da belirtmek gerekmektedir. Zira, bu tür durumlarda delilin öne sürülmesinde hukuki fayda bulunmamaktadır. Benzer şekilde, hukuk kurallarının da ispata ve dolayısıyla delillendirilmeye ihtiyacı bulunmamaktadır. Zira mahkeme Türk hukukunu re'sen uygulamakla yükümlü bulunmaktadır³³³.

Delillerin ikame edilebilmesi iddianın ve savunmanın genişletilmesi yahut değiştirilmesi gibi yasaklarla sınırlandırılabilir. Bu konuda HMK'nın 319'uncu maddesinde *“İddianın genişletilmesi veya değiştirilmesi yasağı dava açılmasıyla; savunmanın genişletilmesi veya değiştirilmesi yasağı cevap dilekçesinin mahkemeye verilmesiyle başlar.”* hükmü bulunmaktadır. Bununla birlikte tarafların, yasak henüz devreye girmeden önce dosyaya sundukları delilleri veya dayandıkları vakıaları destekleyici ek hususlar öne sürmeleri bu yasağın kapsamına girmeyecektir.

İYUK'ta ise delil konusuna 3'üncü, 16'ncı ve 21'inci maddelerde değinilmektedir. 3'üncü madde, dava açılırken davanın konusu, sebepleri ve dayanılan delillerin dilekçede gösterilmesi zorunluluğunu düzenlemiş bulunmakta iken, 16'ncı maddenin 4'üncü fıkrasında *“Taraflar, sürenin geçmesinden sonra verecekleri savunmalara veya ikinci dilekçelere dayanarak hak iddia edemezler. Ancak, tam yargı davalarında dava dilekçesinde belirtilen miktar, süre veya diğer usul kuralları gözetilmeksizin nihai karar verilinceye kadar, harcı ödenmek suretiyle bir defaya mahsus olmak üzere artırılabilir ve miktarın artırılmasına ilişkin dilekçe otuz gün içinde cevap verilmek üzere karşı tarafa tebliğ edilir”* yer almaktadır. Diğer

³³³ Alangoya, *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanması İlişkin İlkeler*, s.5.

yandan, 21'inci maddede ise *“Dilekçeler ve savunmalarla birlikte verilmeyen belgeler, bunların vaktinde ibraz edilmelerine imkân bulunmadığına mahkemece kanaat getirilirse, kabul ve diğer tarafa tebliğ edilir. Bu belgeler duruşmada ibraz edilir ve diğer taraf cevabını hemen verebileceğini beyan eder veya cevap vermeye lüzum görmezse, ayrıca tebliğ edilmez.”* düzenlemesine yer verildiği görülmektedir.

İYUK'un 16'ncı maddesinin 4'üncü fıkrası hükmü nazara alındığında, vergi yargılamasında iddianın değiştirilmesi ve genişletilmesi yasağının dava açma süresi sona erdikten sonra, savunmanın değiştirilmesi veya genişletilmesi yasağının ise cevap verme süresi dolduktan sonra başlayacağı sonucuna varılmaktadır. Bu noktada, re'sen araştırma ilkesinin iddia ve savunmanın genişletilmesi veya değiştirilmesi yasağına etkisi gündeme gelmektedir. Konu, bu bakımdan ele alındığında, taraflarca süresi geçtikten sonra ileri sürülen bir delil söz konusu olduğunda, eğer bu delilin re'sen araştırma ilkesi uyarınca mahkeme tarafından elde edilmesi kaçınılmaz olarak kabul edilebilirse, o halde yasak kapsamına girmeyecek, zira mahkemen dosyaya kazandırmakla görevli olduğu bir delilin taraflarca getirilmesi delilin geçerliğini etkilemeyecek, öte yandan bu anlamda yani mahkemece elde edilmesi kaçınılmaz olan bir delilden bahsedebilmek mümkün olmuyorsa o takdirde İYUK'un 21'inci maddesinin uygulanması gündeme gelecektir.

3.2.2. RE'SEN ARAŞTIRMA YOLUYLA DELİLLERİN ELDE EDİLMESİ

Bilindiği üzere, vergi yargılamasında meddi gerçeğe ulaşılarak karar verilmesi gerektiğinden, delillerin taraflarca getirilmesi kural olduğu halde, mahkeme tarafından re'sen delil elde edilmesi yoluna gidilebilmektedir. Hatta bu husus, mahkemenin görevi dâhilinde olup, taraflarca talep gündeme getirilmese dahi uyuşmazlık konusunun aydınlatılabilmesi için gerekli olan eksikliklerin tamamlanması bir zorunluluk arz etmektedir³³⁴.

Gerçekten, İYUK'un 20'inci maddesinin 1'inci fıkrasında, *“Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler. Bu husustaki kararların, ilgililerce, süresi içinde*

³³⁴ Karakoç, *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*, s.263.

yerine getirilmesi mecburidir. Haklı sebeplerin bulunması halinde bu süre, bir defaya mahsus olmak üzere uzatılabilir.” hükümlerine yer verilmiş bulunmaktadır. Bu anlamda, vergi yargısı mercilerinin, önlerine gelen uyuşmazlık konusuna dair gerek taraflardan gerekse de ilgili diğer kişi ve kurumlardan bilgi ve belge talep etme yetkileri bulunmaktadır³³⁵. Vergi uyuşmazlıklarını inceleyen yargı mercilerinin, İYUK’un değinilen 20’nci maddesi hükmü gereğince bilgi ve belge talebinde bulunmak üzere ara karar tesis etmeleri durumunda, belirlenecek süre içerisinde ara kararı gereğinin yerine getirilmemesinin sonuçlarının da aynı ara kararı içerisinde belirlenmesi gerektiğinin de yine maddenin 2’nci fıkrasında “*Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmedeği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir.*” hükmü ile düzenlendiği görülmektedir. Diğer taraftan, 1’inci fıkra hükmüne göre bilgi ve belge talep edilmesi halinde, buna ilişkin ara kararının gereği, kanun düzeyinde getirilen açık kısıtlamalar olması halinde yerine getirilmeyebilecektir. Nitekim, 20’nci maddenin 3’üncü fıkrasında “*Ancak, istenen bilgi ve belgeler Devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya Devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin ise, Başbakan veya ilgili bakan, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebilir. Verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemez*” hükmüne yer verilmiş bulunmaktadır³³⁶.

Gerçekten uygulamada, mahkemeler tarafından re’sen araştırma ilkesinin gereği gibi uygulanmaksızın verilen kararların üst derece yargı mercileri tarafından “eksik araştırma ve incelemeye” veya “varsayıma” dayandıkları gerekçesi ile bozma kararına konu edildikleri görülmektedir³³⁷. Ayrıca vergi yargılamasında, davanın

³³⁵ Öncel, Kumrulu, Çağan, *Vergi Hukuku*, s.205.

³³⁶ Kızılot, Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.705.

³³⁷ Danıştay 9’uncu Dairesi’nin 23/05/2012 tarih ve 2008/7281 E., 2012/2865 K. sayılı kararında “Ticari yaşamda malı satın alan mükellefin, malı satanın, vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirip getirmediği hususunda bilgi sahibi olması, bir başka deyişle, bir mükellefin katma değer vergisi beyannamelerini verip vermediği, hasılatının ne kadar olduğu, kullandığı belgelerin (şekil şartlarının doğru olması kaydıyla) vergi dairesinin izniyle bastırılıp bastırılmadığı konularında diğer mükelleflerin bilgisinin olmaması olağan bir durumdur. Esasen vergi mevzuatında bu düşüncenin aksine bir hüküm olmadığı gibi Vergi Usul Kanunu nun başlıklı 5. maddesi de bu düşüncüyü destekler niteliktedir. Sahte fatura kullanan mükellefler arasında; alış ve satışlarını sahte fatura ile belgelendirerek tamamen sahte fatura komisyonculuğu yapan mükelleflerin yanı sıra, maliyetlerini yükseltmek ve daha az katma değer vergisi ödemek amacıyla, sadece sahte mal alış faturası kullanan mükellefler de vardır. Bu nedenle bir mükellefin alışlarının bir kısmının veya tamamının sahte olmasından hareketle satışlarının da sahte olduğu sonucuna ulaşmak suretiyle yapılacak yorum, ticari yaşamın gerçekleriyle örtüşmediği gibi iyi niyetli mükellefleri de zor durumda bırakacaktır. Bir

açılmasıyla birlikte taraflar takip etmeseler dahi davanın yargı mercileri tarafından kendiliğinden sonuçlandırılmasını da yine kamu yararı ve kamu düzeninin sağlanmasını amaçlayan bu yargılama alanının, kısacası re'sen araştırma ilkesinin bir sonucu olarak değerlendirebilmek mümkündür.

3.2.3. DELİL TESPİTİ YOLUYLA DELİLLERİN ELDE EDİLMESİ

Delil tespiti kurumunu, görülen bir davada henüz incelenmesi aşamasına gelinmemiş yahut henüz açılmamış fakat ileride açılması söz konusu olan bir davada, iddia veya savunmaya esas olmak üzere bir takım delillerin elde edilerek güvene alınması işlemi olarak ifade edebilmek mümkündür. Bununla birlikte, delil tespiti kurumundan yararlanılabilmesi için bunu talep eden tarafın söz konusu tespit işleminde hukuki faydası bulunması gerekmektedir. Bu konu, gerek İYUK'ta gerekse de HMK'da düzenlenmiş bulunmaktadır.

HMK bakımından ele alındığında konunun, Kanun'un 400 ve devamı maddelerinde düzenlendiği görülmektedir. Kanun'un "delil tespitinin istenebileceği haller" başlıklı 400'üncü maddesinde *"(1) Taraflardan her biri, görülmekte olan bir davada henüz inceleme sırası gelmemiş yahut ileride açacağı davada ileri süreceği bir vakıanın tespiti amacıyla keşif yapılması, bilirkişi incelemesi yaptırılması ya da tanık ifadelerinin alınması gibi işlemlerin yapılmasını talep edebilir. (2) Delil tespiti istenebilmesi için hukuki yararın varlığı gerekir. Kanunda açıkça öngörülen haller dışında, delilin hemen tespit edilmemesi halinde kaybolacağı yahut ileri sürülmesinin*

mükellefin vergi ile ilgili sorumluluklarını yerine getirmeyerek kanuni olmayan fiillerinden doğan mali sonuçlardan iyi niyetli ve olayla irtibatı olup olmadığı somut olarak ortaya konulmadan bir başka mükellefi sorumlu tutmak hukukun temel ilkeleriyle bağdaşmayacaktır... Olayda, her ne kadar () Ltd. Şti. ve Tasfiye Halinde () Ltd. Şti. hakkında yapılan tespitlere göre, anılan şirketlerin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşkular bulunmakta ise de, anılan şirketlerin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketlerin davacı adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Yukarıda belirtilen tespitlerde, beyannameleri verdiği, faturalarını anlaşmalı matbaaya bastırdığı anlaşılan, () Ltd. Şti. nin faaliyetinin olup olmadığı, işyerinde ticari emtiasının bulunup bulunmadığı hususlarında, ihtilafli yılda yapılmış yoklamaların bulunmaması, bunun yanı sıra Tasfiye Halinde () Ltd. Şti. hakkında düzenlenen yoklama tutanaklarının incelenmesinden, şirketin faaliyetine devam ettiği, işyerinde alım satımını yaptığı emtianın bulunduğu ve işçi çalıştırdığının görülmesi karşısında, anılan şirketlerin davacı adına düzenlediği faturaların sahte olduğu sonucuna varılması varsayma dayalı bir yaklaşım olacaktır... Bu durumda, davacı şirkete fatura düzenleyen () Ltd. Şti. ile Tasfiye Halinde () Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarında mükelleflerin davacıya düzenlediği faturaların sahte olduğu konusunda somut bir saptama bulunmadığından, vergi mahkemesi tarafından, davanın cezalı tarhiyata ilişkin kısmının reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir" şeklinde karar verilmiştir. (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 24 Haziran 2018.

önemli ölçüde zorlaşacağı ihtimal dâhilinde bulunuyorsa hukuki yarar var sayılır.” düzenlemeleri yer almaktadır.

Öte yandan delil tespiti, İYUK’un “idari davalarda delillerin tespiti” başlıklı 58’inci maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Maddede “(1) *Taraflar, idari dava açtıktan sonra bu davalara ilişkin delillerin tespitini ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden isteyebilirler. (2) Davaya bakan Danıştay, İdare ve Vergi Mahkemeleri istemi uygun gördüğü takdirde üyelerden birini bu işle görevlendirebileceği gibi, tespitin mahalli idari veya adli yargı mercilerince yaptırılmasına da karar verebilir. (3) Delillerin tespiti istemi, ivedilikle karara bağlanır.*” hükümleri yer almaktadır.

3.2.3.1. DELİL TESPİTİ YOLUNA GİDİLEBİLMESİ İÇİN GEREKEN ŞARTLAR

Delil tespiti yoluyla delil elde edilmesi yoluna gidilebilmesi için bir takım şartların başvuru anında mevcut olması gerekmektedir. Bilindiği üzere, gerek yargılama devam ederken gerekse de yargılama henüz başlamadan evvel delil tespiti yoluna gidilebilmektedir. Eğer, yargılamanın devamı esnasında delil tespiti talebinde bulunuluyorsa, bu durumda tespiti istenilen delilin incelenmesine henüz sıranın gelmemiş olması gerekmektedir. Bundan başka, daha önce tespit edilmiş yahut tespit edilmesine gerek bulunmayacak derece aşikâr olan hususlar da delil tespitine konu edilmeyecektir. Zira, delil tespiti talebinde bulunulabilmesi için, talep gereğinin yerine getirilmesinde talep edenin hukuki yararının bulunması şartı aranmaktadır. Diğer yandan, henüz yargılama başlamadan önce delil tespiti talebinde bulunuluyorsa, delil tespiti talebinde bulunulurken, ileride açılacak davanın da açıkça belirtilmesi gerekmektedir.

Sonuç olarak, delil tespiti talebinde bulunulabilmesi için, talebe konu edilen delilin incelenme sırasının henüz gelmemiş olması ve talebin kabul edilmesinde talep edenin hukuki yararının bulunması şartlarının arandığını ifade etmek mümkündür.

3.3. DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Deliller, çeşitli yollar aracılığıyla dosyaya kazandırılma aşaması tamamlandıktan sonra, mahkeme tarafından bu delillerin değerlendirilmesi aşamasına geçilmektedir. Bilindiği üzere deliller, ispat faaliyetine konu edilen araçlar olarak kullanılmaktadır³³⁸. Delillerin değerlendirildiği mahkemeler ise söz konusu ispat sürecinde, iddia veya savunmanın öne sürdüğü hususların doğruluğuna göre bir karar vermektedir. İşte deliller aracılığı ile ortaya konulmaya çalışılan bu hususlarda ispat gücü her zaman aynı olmayabilmektedir. Nitekim, delillerin ispat güçleri farklılık gösterebilmektedir.

Bu bakımdan, iddia ve savunmanın delillerinin karşılıklı olarak değerlendirilmesi suretiyle nihai kararın verilmesine kadar olan süreçte, delillere ilişkin ispat gücünün de nazara alınması kaçınılmaz olmaktadır. Delillerin değerlendirilmesi süreci, mahkeme nezdinde kanaatin oluşmaya başladığı süreç olup, kanaat tamamen oluştuğu takdirde ise nihai hüküm verilecektir. Gerçekten, bir davada taraflar arasında uyuşmazlığa konu edilen olay bir bütün olmakla birlikte, bu olayı meydana getiren daha küçük vakıaların her birinin ayrı ayrı bir veya birden fazla delil ile ortaya konulması sonucunda, elde edilen deliller değerlendirme sürecine konu edilerek nihai bir hükme varılacaktır³³⁹.

Anlaşılabacağı üzere, delillerin değerlendirilmesi, yargılamanın en önemli aşamalarından birini teşkil etmektedir. Bu bağlamda, delillerin değerlendirilmesi süreci, delillerin sağlık bakımından değerlendirilmesi ve delillerin bütün olarak değerlendirilmesi olarak iki başlık altında incelenmektedir.

Delillerin sağlık bakımından değerlendirilmesi ile örneğin uyuşmazlığa konu vakıaya dair temsil kabiliyetinin olup olmadığının veya hukuka uygunluğunun denetimi gibi bir delilin sahip olması gereken özellikler bakımından ele alınması anlatılmak istenmektedir. Delillerin değerlendirilmesi aşamasında, sağlık bakımından değerlendirmenin öncelikle gerçekleştirilmesi gerektiği ifade edilmektedir³⁴⁰.

³³⁸ Alangoya, *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler*, s.7.

³³⁹ Nurullah Kunter, Feridun Yenisey, Ayşe Nuhoglu, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayıncılık, 17. Baskı, İstanbul, 2009, s.609.

³⁴⁰ Kızılot, Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.713.

Diğer yandan, delillerin sağlamlığının değerlendirilebilmesi, her bir delil için ayrı ayrı kendi içerisinde ve ayrıca diğer deliller ile bir arada bütüncül bir bakış açısıyla olmak üzere iki şekilde gerçekleştirilebilmesi mümkündür. Buna göre, kendi içerisinde sağlamlığı nazara alınan bir delilin içeriği net olarak açığa çıkartılacak, ortaya konulan içeriğin doğrulanabilmesine elverişli bir tecrübe kuralı ile mantıksal karşılaştırma gerçekleştirilecek ve nihayet bir sonuca varılacaktır. Diğer yandan; delilin salt kendi içerisinde yapılacak olan bir değerlendirme, onun sağlamlığını ortaya koyabilmede adına yeterince sağlıklı bir görüşü veremeyebileceğinden, onun aynı zamanda elde edilmiş bulunan diğer deliller ile bir arada değerlendirilerek, tek başına kendi içerisinde sağlam görüldüğü halde diğer deliller ile bir arada değerlendirildiğinde bir çelişkiye yol açıp açmadığı bakımından da ele alınması gerekmektedir. Sonuç olarak, bir yargılamada itibar edilebilir nitelikte bir delilden bahsedebilmek için öncelikle onun kendi içerisinde ve ardından diğer deliller ile birlikte sağlamlık değerlendirmesinden geçirilmesi gerekmektedir³⁴¹.

Delillerin bütün olarak değerlendirilmesi ise, sağlamlık bakımından değerlendirilen delillerden itibar edilebilecek olanlar belirlendikten sonra, elde edilmiş olan tüm delillerin bir araya getirilerek maddi gerçek ortaya konulmaya çalışılacak, delillerin arasındaki irtibatsız alanlar tespit edilerek, genel hayat tecrübesi, nesnel ölçüler ve hayatın olağan akışı gibi ölçütler çerçevesinde bağlantılar kurulmaya çalışılarak, nihayet bir sonuca varılmaya çalışılacaktır³⁴².

3.3.1. VERGİ HUKUKUNDA DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi yargılamasında deliller elde dildikten sonra, mahkeme nezdinde somut olaya dair maddi gerçeklerin ortaya konulabilmesi adına değerlendirilmeleri söz konusu olacaktır.

Bilindiği üzere İYUK'un 1'inci maddesinin 1'inci fıkrasında "*Danıştay, bölge idare mahkemeleri, idare mahkemeleri ve vergi mahkemelerinin görevine giren uyuşmazlıkların çözümü, bu Kanun'da gösterilen usullere tabidir.*" hükmü; 31'inci maddesinde ise "(1) Bu Kanunda hüküm bulunmayan hususlarda; hâkimin

³⁴¹ Kunter, Yenisey, Nuhoglu, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.627; Kızılot, Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.713-714.

³⁴² Kunter, Yenisey, Nuhoglu, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.628; Kızılot, Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.714.

davaya bakmaktan memnuiyeti ve reddi, ehliyet, üçüncü şahısların davaya katılması, davanın ihbarı, tarafların vekilleri, feragat ve kabul, teminat, mukabil dava, bilirkişi, keşif, delillerin tespiti, yargılama giderleri, adli yardım hallerinde ve duruşma sırasında tarafların mahkemenin sükûnunu ve inzibatını bozacak hareketlerine karşı yapılacak işlemler ile elektronik işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümleri uygulanır. Ancak, davanın ihbarı Danıştay, mahkeme veya hakim tarafından re'sen yapılır. Bilirkişiler, bilirkişilik bölge kurulları tarafından hazırlanan listelerden seçilir ve bilirkişiler hakkında Bilirkişilik Kanunu ve 12/1/2011 tarihli ve 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununun ilgili hükümleri uygulanır. (2) Bu Kanun ve yukarıdaki fıkra uyarınca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununa atıfta bulunulan haller saklı kalmak üzere, vergi uyuşmazlıklarının çözümünde Vergi Usul Kanununun ilgili hükümleri uygulanır.” hükümleri bulunmaktadır. HMK'nın “delillerin incelenmesi ve istinabe” başlıklı 197'nci maddesinin 1'inci fıkrasında ise “*Kanunda belirtilen haller dışında, deliller davaya bakan mahkeme huzurunda, mümkün olduğu kadar birlikte ve aynı duruşmada incelenir*” düzenlemesi; “delillerin değerlendirilmesi” başlıklı 198'inci maddesinde ise “*Kanuni istisnalar dışında hâkim delilleri serbestçe değerlendirir.*” düzenlemesi yer almaktadır. Ayrıca 1982 Anayasası'nın, “mahkemelerin bağımsızlığı” başlıklı 138'inci maddesinin 1'inci fıkrasında “*Hâkimler, görevlerinde bağımsızdırlar; Anayasaya, kanuna ve hukuka uygun olarak vicdanı kanaatlerine göre hüküm verirler.*” hükmü bulunmaktadır.

Değinilen mevzuat hükümlerinin bir arada ele alınmasından, vergi yargılamasında delillerin değerlendirilmesinin, gerek taraflarca getirilen ve gerekse de mahkemece re'sen dosyaya kazandırılan delillerin elde edilmelerini müteakiben tespit edilecek bir oturumla yapılması söz konusu olacaktır. Elde edilen delillerin tamamının, en azından dosya kapsamının buna imkân vermesi halinde, bir arada ve bir tek oturum içerisinde değerlendirilmelerinin gerektiği; zira delillerin değerlendirilmesi aşamasında karşılıklı kıyas sürecinin etkinliğinin bu şekilde sağlanabileceği ifade edilmektedir³⁴³.

Delillerin değerlendirilmesini, somut uyuşmazlığa ilişkin nihai bir karara varılması için son hazırlık aşaması olarak kabul edebilmek mümkündür. Bu değerlendirme sonucunda iddia edilen olayın ispatlanabildiği yahut ispat ölçüsünde

³⁴³ Kızılot, Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.714.

yeterli kuvvete ulaşamadığı sonuçlarından birine varılacaktır. Kanunlarda açıkça öngörülen durumlar haricinde, yargılama sürecinde elde edilen deliller mahkemece serbest bir şekilde takdir edilerek oluşacak sonuca göre bir karar verilecektir. Yargılama faaliyeti, uyuşmazlığın konusuna göre aranan ispat ölçüsünün gerçekleşmemesi veya mahkemece uyuşmazlık konusu hakkında tam bir kanaate varılamaması halinde, ispat yükü kuralları bağlamında ortaya konulmasında lehine fayda bulunan tarafın aleyhine sonuçlanacaktır. Mahkemece her türlü şüpheden uzak ve kesin bir şekilde maddi gerçeğe ulaşıldığı, diğer bir ifadeyle ispatın olumlu sonuçlandığı kanaatine varılması halinde ise olayın gerçekleştiği kabul edilerek bu yönde bir karara varılması söz konusu olacaktır. Yargılama faaliyeti sona erdiğinde, mahkemece ister olumlu isterse de olumsuz bir kanaate varılsın, verilecek kararın dayandığı deliller ile birlikte mutlaka gerekçeli olarak açıklanması bir zorunluluk arz etmektedir.³⁴⁴

3.3.1.1. MÜKELLEFLER NEZDİNDE OLUŞAN DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

3.3.1.1.1. BEYANNAMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk vergi sistemi, beyan esasına dayalı bir sistemdir. Bu bağlamda, mükellefler tarafından yerine getirilmesi gereken ödevler arasında beyanname verilmesi de yer almaktadır. Sisteme göre, mükellefler tarafından vergiyi doğuran olayın, vergi matrahının ve miktarının bildirilmesi söz konusu olmaktadır. Bu bildirimin vergi dairesine intikal etmesiyle beraber mükellef, ödeyeceği vergi miktarını kabul etmiş olmaktadır. Bu nedenle, ihtirazı kayıt ve vergi hataları gibi durumlar hariç olmak üzere mükellefler tarafından bu beyannamelere karşı dava açılabilmesi mümkün olamayacaktır. Bu husus VUK'un "dava konusu" başlıklı 378'inci maddesinin ikinci fıkrasında "*Mükellefler beyan ettikleri matrahlara ve bu matrahlar üzerinden tarh edilen vergilere karşı dava açamazlar. Bu kanunun vergi hatalarına ait hükümleri mahfuzdur.*" şeklinde yer almaktadır. Ayrıca, ihtirazı kayıtle verilen beyannamelere ilişkin olarak İYUK'un 27'nci maddesinin 4'ncü fıkrasında yer alan "*Bu şekilde işlemiden kaldırılan dosyanın yeniden işleme*

³⁴⁴ Kızılot, Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.715.

konulması ile ihtirazi kayıtla verilen beyannameler üzerine yapılan işlemlerle tahsilât işlemlerinden dolayı açılan davalar, tahsil işlemini durdurmaz. Bunlar hakkında yürütmenin durdurulması istenebilir.” düzenlemesinden hareketle, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı da dava açılabileceğinin kanun koyucu tarafından öngörüldüğü sonucuna varılmaktadır. Bu noktada, ihtirazi kayıtla verilen beyannamelere karşı açılacak davalarda ispat yükünün mükellef üzerinde olacağını belirtmek gerekmektedir.

Diğer taraftan, süresi geçtikten sonra verilen beyannamelere konulan ihtirazi kayıtların, mükellefe dava açma hakkı verip vermediği konusuna ilişkin olarak Danıştay VDDGK’nın 25/02/2015 tarih ve 2014/1164 E., 2015/20 K. sayılı kararında³⁴⁵ *“Beyan üzerinden alınan vergilere ait matrahın ihtirazi kayıtla beyanı, beyannamenin vergi kanunlarında öngörülen zamanlarda verilmesi koşuluna bağlıdır. Beyanname verme süresi geçtikten sonra verilen beyannameye konulan ihtirazi kaydın, beyanname üzerinden yapılan tahakkuka etkisi olmadığı gibi dava açma hakkı vermesi de mümkün değildir.*

Bu durumda, beyanname verme süresi geçtikten sonra ihtirazi kayıtla düzeltme beyannamesi verilmesi üzerine tahakkuk eden vergiye karşı dava açılmasına olanak bulunmamakta olup, Mahkemece, dava ve savunma dilekçelerine ekli beyanname ve eki belgelerde beyannamenin ihtirazi kayıtla verildiğini gösteren herhangi bir ibare ve dilekçe bulunmadığı yolunda yapılan değerlendirme yerinde görülmemekle birlikte davanın reddi yolundaki ısrar kararında sonucu itibarıyla isabetsizlik görülmemiştir.” yönünde hüküm verdiği görülmektedir.

Beyannameler delil olarak ele alındıklarında, vergi hataları ve ihtirazi kayıtlı beyannameler hariç olmak üzere, beyanda bulunmuş olan mükellef aleyhine kesin delil niteliğinde olacaktır. Mükellef aleyhine kesin delil niteliğinde olmaları, vergi idaresi tarafından olası bir inceleme sonucunda beyannamedeki tutardan farklı bir tutarın tespit edilerek buna göre idarece vergi tarhı yoluna gidilmesine engel teşkil etmemelerini ifade etmektedir.

³⁴⁵ (Erişim) www.kazanci.com.tr 14 Temmuz 2018.

3.3.1.1.2. BİLDİRİMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Mükelleflerin bildirimde bulunma ödevlerine ilişkin düzenlemeler VUK'un 153 ve devamı maddelerinde yer almaktadır. Bu düzenlemelerden mükelleflerin işe başladıklarını, adreslerini, işletmeye dâhil olan iş yeri sayısındaki eksilme veya artışları, bina ve arazi değişikliklerini yahut işi bıraktıklarını vergi dairesine bildirmekle yükümlü tutuldukları anlaşılmaktadır. Böylece, vergi idaresinin kişilerin mükellefiyetinin başlamasından ve sona ermesinden haberdar olması, gerektiğinde mükellefe yoklama, inceleme, arama gibi vergi denetim yöntemlerini uygulayabilmesi bakımından faaliyet gösterdiği yeri biliyor olması ve benzeri hususların amaçlandığı sonucuna varılmaktadır. Kanun'da söz konusu ödevlerin yerine getirilmesine ilişkin usul ve şartlara da yer verildiği görülmektedir. Mükellefler tarafından ilgili ödevlerin söz konusu usul ve şartlara uygun yerine getirilmesi durumunda, bildiri yapılan hususun gerçeği yansıttığı konusunda ilk görünüş karinesinden yararlanılabilecektir. Dolayısıyla, bildirime konu edilen hususun gerçeği yansıtmadığının iddia edilmesi halinde vergi idaresi tarafından bu durumun ispat edilmesi bir zorunluluk teşkil edecektir.

3.3.1.1.3. TİCARİ DEFTER ve KAYITLARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Defter tutma yükümlülüğü VUK'un 171 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. VUK uyarınca mükelleflere ait defter ve kayıtların delil olabilmeleri için, onların şekil ve içerik bakımlarından Kanun'a uygun şekilde tutulmuş ve düzenlenmiş olmaları gerekmektedir. Bu şekilde tutulan *defterlerin ihticaca salih* olduğu kabul edilecek; aksi halde ise güvenilirliğini yitirmesi nedeniyle mükellef lehine delil olabilme imkanının ortadan kalktığı sonucuna varılacaktır. Yine, mükelleflere ait defter ve kayıtların, vergi idaresine nezdinde düzenlenmiş oldukları beyannameler ile örtüşmesi gerekmektedir. Benzer şekilde, defter kayıtlarının da usulüne uygun belgelerle tevsik edilebilmeleri durumunda, tüm bu deliller bakımından ilk görünüş karinesi geçerli olacak ve vergi idaresi tarafından aksi bir durumun iddia edilmesi halinde bunu ispat etme durumunda kalacaktır. Öte yandan, mükellef tarafından düzenlenen beyanname ile defterlerin karşılaştırılmasında, defterde kayıtlı olmasına rağmen beyannameye yansıtılmamış bir matrah farkının tespiti ile bu konuda ikmalen tarh yoluna gidilebileceğinden,

VUK uyarınca tutulan defterlerin delil değeri bulunmaktadır. Öte yandan, zorunlu tasdik işlemleri yapılmamış olan defter içerikleri bakımından, bunların sahipleri tarafından kabul edilmeleri durumunda sahipleri aleyhine delil olarak kullanılabilmesi mümkün hale gelecektir. Keza, mükellefler tarafından tutulan ajanda kayıtları, ikinci defterler gibi diğer kayıtlar da bunların sahibi mükellefler aleyhine delil olarak kabul edilebilecektir.

Diğer taraftan, yargı kararlarında defterlerin vergi incelemesinde değil fakat yargılama aşamasında ibraz edilmesi, mükellef aleyhine değerlendirilmektedir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu'nun 26/12/2012 tarih ve 2010/707 E., 2012/618 K. sayılı kararında³⁴⁶ *“Dolayısıyla, hiçbir mücbir sebep bulunmaksızın defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmeyen davacının daha sonra dava aşamasında bunları mahkemeye ibraz edebileceği yönündeki istemi vergi incelemesinden amaçlanan sonuçların ortadan kaldırılmasına sebebiyet verebileceğinden ve Katma Değer Vergisi Kanunu ile getirilen esaslara uygun olmadığından, ara kararı ile defter ve belgelerin mahkemeye ibrazının istenmesi ve bu defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılarak karar verilmesi hukuka uygun görülmemiştir.”* şeklinde hüküm kurulmuştur.

3.3.1.1.4. BELGELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Türk vergi hukukunda delil serbestîsinin geçerli olduğu kabul edilmekle birlikte, iddia ve savunmaların kural olarak yazılı belgeye dayandırılması gerekmektedir. Bu anlamda, VUK'ta mükellefler tarafından tanzimi ve muhafazası öngörülen bir takım belgeler bulunmaktadır. Söz konusu belgelerin usulüne uygun şekilde tanzim ve muhafaza edilmeleri halinde ilk görünüş karinesinden yararlanılabilecek fakat vergi idaresi tarafından aksi ispat edilebildiği takdirde çürütülebilecektir. Diğer bir ifadeyle, bir belgenin mükellef tarafından Kanun'da öngörülen şekil ve şartlara uygun düzenlenmiş bulunması, belgenin içeriğine ilişkin araştırma ve inceleme yapılarak onun aksinin ispat edilebilmesine engel teşkil etmemektedir. Bu noktada, VUK'un “ispat edici kâğıtlar” başlıklı 227'nci maddesinin 3'üncü fıkrasında bulunan *“Bu kanuna göre kullanılan veya bu kanunun Maliye ve Gümrük Bakanlığı'na verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti*

³⁴⁶ (Erişim) [https:// www.sinerjimevzuat.com.tr](https://www.sinerjimevzuat.com.tr) 14 Temmuz 2018.

getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşınamaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır” hükmüne değinmek gerekmektedir. Bu madde kapsamında, düzenlenmesi Kanun’da öngörülmüş olmakla birlikte, idare tarafından öngörülen zorunlu içeriğe sahip olmayan belgelerin ispat edici özelliğinden bahsedebilmek mümkün olamayacak, zira bu belgeler hiç düzenlenmemiş sayılacaktır. Bu kapsamda, VUK’un 229’uncu maddesinde düzenlenen ve ticari yaşamda kendisine son derece yaygın bir uygulama alanı bulan fatura³⁴⁷, 240’ıncı maddede düzenlenen taşıma irsaliyesi, 236’ncı maddede düzenlenmiş bulunan serbest meslek makbuzu, 238’inci maddede düzenlemiş bulunan ücret bordrosu VUK anlamında ispat edici belgeler olarak ortaya konulabilecektir. Diğer taraftan kıymetli evrak, muhabere evrakı, yolcu listeleri, günlük müşteri listeleri gibi belgeler de hukuka uygun şekilde düzenlendiği müddetçe, gerek vergi mahkemelerinde gerekse de vergi idaresi nezdinde önem arz edecektir. Bu değinilen belgeler haricinde, Maliye Bakanlığı tarafından çıkartılan uygulama genel tebliğleri aracılığıyla ambar tesellüm fişi, adisyon gibi belgelerin düzenlenmesi de öngörülebilmektedir.

Uygulamada, inceleme aşamasında ibraz edilmeyen faturaların yargılama aşamasında dahi sunulsa vergi idaresinin de görüşü alınarak sonuca gidilmesi gerektiği yönünde içtihatlarla rastlamak mümkündür. Nitekim, VDDK’nun 22/01/2010 tarih ve 2008/880 E., 2010/9 K. sayılı kararında³⁴⁸ *“İncelenen bu davanın çözümü, davacı tarafından daha önce vergi idaresine ibrazdan kaçınılmış faturaların gerçekten yapılmış bir teslim dayandığı ya da aksi yönde bir belge olduğu konusundaki saptamaya bağlı olduğu gibi böyle bir saptama ancak, vergi idaresi tarafından yapılabileceğinden, vergi mahkemesine sunulan defter ve belgeler hakkında vergi idaresinin bilgi ve tespitlerine başvurulması gereklidir. Yaptığı vergilendirmeye karşı açılan davanın tarafı olan vergi idaresinin, ancak yargılama sırasında ulaşabildiği defter ve belgeler hakkında gerek biçimsel yönden, gerekse belgelerin temsil ettiği hukuki muamelelerin gerçekliği konusundaki saptamaları, kendisine Vergi Usul Kanunu’nun tanıdığı yetki ve tekniklere göre yapacağında kuşku yoktur. Davalı idarenin; vergi mahkemesince gerekli görülmesi üzerine*

³⁴⁷ Ayrıca belirtmek gerekir ki Kanun’un 233, 234 ve 235’inci maddelerinde sırasıyla “perakende satış vesikaları, gider pusulası ve müstahsil makbuzu” bakımından anılan maddelerde düzenlenen şartlarla bunların fatura yerine geçecek belgeler olarak kabul edildiği görülmektedir.

³⁴⁸ (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 15 Temmuz 2018.

yapacağı saptamayı bir inceleme raporuna dayandırması halinde bu incelemenin, görülmekte olan davanın konusuyla sınırlı olması da gerektiğinden, davacı adına aynı nedene dayanılarak yeni bir vergilendirme yapılmasına olanak sağlamaya elverişli olmayacağı açıktır.

Vergi mahkemesi tarafından, yukarıdaki saptamalardan sonra durum gerektirdiği takdirde diğer kanıtların, 2577 sayılı Yasanın 31'inci maddesinin 1'inci fıkrası uyarınca elde edilmesi olanaklıdır. Belirtilen hukuksal nedenlerle, davacının vergilendirme dönemine ilişkin yasal defterleri ve belgelerinin dosyaya sunulması istenip, defterlerdeki kayıtlar incelenmeden ve bu kayıt ve belgeler hakkında davanın diğer tarafı olan vergi idaresinin görüşü ve saptamaları alınmaksızın verilen davanın reddi yolundaki ısrar hükmünün bozulması gerekmiştir.” gerekçesiyle, aksi yöndeki ilk derece mahkemesi kararının bozulmasına hükmetmiştir.

3.3.1.1.5. ÖZEL SÖZLEŞMELERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere VUK'un 8'inci maddesinde, mükellefiyet veya vergi sorumluluğu ile alakalı özel sözleşmelerin vergi dairelerini bağlamayacağı açıkça hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Ayrıca maddede bulunan “Vergi kanunlarıyla kabul edilen haller müstesna olmak üzere” hükmü ile kanun düzeyinde öngörülen hallerin, bu kuraldan istisna tutulduğu görülmektedir. Dolayısıyla, öngörülen istisna kapsamına girmeyen bir konuda yapılan özel sözleşmeye delil değeri atfedilebilmesi, anılan madde karşısında mümkün olmamaktadır. Bu durum, TBK'nun 27'nci maddesinde bulunan “(1) Kanunun emredici hükümlerine, ahlaka, kamu düzenine, kişilik haklarına aykırı veya konusu imkânsız olan sözleşmeler kesin olarak hükümsüzdür. (2) Sözleşmenin içerdiği hükümlerden bir kısmının hükümsüz olması, diğerlerinin geçerliliğini etkilemez. Ancak, bu hükümler olmaksızın sözleşmenin yapılmayacağı açıkça anlaşılırsa, sözleşmenin tamamı kesin olarak hükümsüz olur.” hükmü gereğince, yalnızca vergi idaresi nezdinde bağlayıcılığın söz konusu olmamasının ötesine etki ederek, adli mahkemeler bakımından da kanuna aykırı sözleşmelerin hükümsüz sayılmasına yol açmaktadır.

3.3.1.1.6. ELEKTRONİK ORTAMDAKİ İŞLEMLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Son yıllarda oldukça hızlanan teknolojik gelişmeler ve 5070 sayılı Elektronik İmza Kanunu'nun yürürlüğe girmesi ile birlikte, elektronik ortamda yapılan işlemlerin niceliği ve niteliği, gerek ticari anlamda gerekse de resmi işlemler anlamında büyük bir hızla artmaktadır. Vergi hukuku bakımından konunun önemi ise özellikle elektronik ortamda düzenlenen faturalar ve tutulan defterler noktasında ortaya çıkmaktadır. Diğer yandan vergi ihbarnameleri ve ödeme emirlerinin elektronik ortamda tebliği de dâhil olmak üzere vergi sisteminin çok ciddi bir oranda elektronik işlemler aracılığıyla işletilebilmesi mümkün hale getirilmiş bulunmaktadır. Nitekim, bilişim teknolojisinde yaşanan gelişmeler ile vergi mevzuatı arasında bir uyum sağlanabilmesi adına VUK'ta yapılan değişikliklerle, Maliye Bakanlığı'na oldukça geniş yetkiler verilmiştir. Bu konuda VUK'un mükerrer 242'nci ve mükerrer 257'nci maddeleri örnek olarak gösterilebilir. Maliye Bakanlığı da kendisine tanınan bu yetkilere dayanarak, e-fatura ve e-defter başta olmak üzere son derece önemli bir takım düzenlemeleri hayata geçirmiş bulunmaktadır. Benzer şekilde, VUK'un mükerrer 257'nci maddesinde çeşitli tarihlerde yapılan değişiklik ve eklemeler ile vergi sisteminin elektronik yönünü doğrudan ilgilendiren önemli düzenlemeler getirilmiştir. Bu noktada, Kanun'da düzenlenmesi ve muhafaza edilmesi öngörülen belge, defter ve kayıtların elektronik ortamda düzenlenmeleri onların fiziksel karşılıklarının tabi olduğu kurallardan muaf oldukları anlamına gelmemekte, aynı şekilde mevzuatta öngörülen zorunlu şekil ve içeriğe sahip olmaları ve hukuken geçerli diğer tevsik edici belgelerle desteklenebilir olmaları gerekmektedir³⁴⁹.

3.3.1.2. VERGİ DENETİMİNDE OLUŞAN DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere vergi idaresinin; vergi denetim yöntemleri aracılığıyla vergilendirme sürecinin sağlıklı faaliyet gösterip göstermediğini araştırmak, tespitlerde bulunmak, gerektiğinde önlemler almak ve yaptırımlarda bulunmak gibi işlevleri bulunmaktadır. Vergi idaresinin bu işlevlerini yerine getirirken bir takım

³⁴⁹ Tekin, Çelikkaya, *Vergi Denetimi*, s.112-113.

deliller ortaya çıkmakta ve süreç bu delillere istinaden işletilmektedir. Bu delillerden; yoklama fişleri, vergi inceleme tutanakları, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları ve takdir komisyonu tutanakları delil değerleri önem taşımaktadır.

3.3.1.2.1. YOKLAMA FİŞLERİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

VUK'un 127 ve devam maddelerinde düzenlenmiş bulunan yoklamaya ilişkin usulünce düzenlenmiş bir yoklama fişi, vergi hukukunda geçerli bir delil olarak kullanılmaktadır. Üstelik nezdinde yoklama yapılan veya yetkilisi tarafından itirazsız şekilde imzalanan yoklama fişleri kuvvetli birer delil olarak karşımıza çıkabilmektedir. Ancak, bu delillerin aksinin mükellef tarafından ispatlanabilmesine bir engel bulunmamaktadır.

Öte taraftan, yoklama fişlerinde yer alan hususların başkaca tespitlerle desteklenmediği durumlarda, salt yoklama fişine dayanan vergi idaresi işlemleri yargı kararları ile kaldırılabilir. Nitekim, Danıştay 4'üncü Dairesi'nin 20/02/2001 tarih ve 2000/3921 E., 2001/347 K. sayılı kararında³⁵⁰ *“Olayda, kiraladığı gayrimenkul nedeniyle yaptığı kira ödemelerinden eksik tevkifat yapıldığı ileri sürülerek davacılar adına tarhiyat yapılmıştır. Tarhiyata dayanak alınan yoklama fişi mülk sahibi nezdinde düzenlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 127 nci maddesinde de belirtildiği üzere yoklamadan maksat; mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Dolayısıyla yapılan bir yoklamanın tarhiyata dayanak alınabilmesi için, vergilemeye ilişkin her türlü bilginin somut şekilde ortaya konması gerekir. Oysa, olayda sadece, aralarında husumet olduğu dosyadaki belgelerden anlaşılan gayrimenkul sahibinin ifadesine dayanılarak tarhiyat yapılmıştır. Yoklama fişinde yer alan bilgilerin, başka tespit ve somut belgelerle doğrulanmadıkça tarhiyata esas alınması kabul edilemeyeceğinden, bu şekilde yapılan tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir.”* gerekçesiyle aksi yöndeki mahkeme kararının bozulmasına karar verilmiştir.

³⁵⁰ (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 15 Temmuz 2018.

3.3.1.2.2. VERGİ İNCELEME TUTANAKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

VUK'un 131 ila 141 maddeleri arasında düzenlenmiş bulunan vergi incelemesi, bu sürecin bir parçası olarak inceleme tutanaklarını da barındırmaktadır. Kanun'un 141'inci maddesinin 1'inci fıkrasında *“İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların bir nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir.”* hükmü ile yer alan inceleme tutanakları, aksi ispat edilebilir bir delil olma özelliğini barındırmakla birlikte, özellikle itirazsız şekilde mükellefin imzasını da içermesi durumunda kuvvetli bir delil haline gelmekte ve çürütülmesi zorlaşmaktadır. Bununla beraber, vergi inceleme tutanaklarının Kanun'un öngördüğü şartları eksiksiz bir biçimde taşıması, dayanaklarının kesin ve anlaşılır olması geçerli kabul edilebilmeleri bakımından bir zorunluluk arz etmektedir. Bu niteliklere sahip olmayan tutanaklar istinaden gerçekleştirilen vergi idaresine ait işlemler, vergi yargılaması sürecinde ortadan kaldırılabilmektedir.

3.3.1.2.3. ARAMA TUTANAKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi hukukunda arama kurumu, VUK'un 142 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Aramanın tutanağa bağlanması ise Kanun'un 143'üncü maddesinin 1'inci fıkrasında yer alan *“Aramada bulunan ve incelemesine lüzum görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tespit olunur.”* ifadesiyle hükme bağlanmaktadır. Maddenin devamında ise müfredatlı tespitten anlaşılması gerekenin, belgelerin dosya ve dosya içerisinde sayı itibarıyla tespit edilmesi olduğu belirtilmektedir. Esas itibarıyla ceza yargılamasına özgü bir kurum olan aramada, kişilerin hak ve hürriyetlerinin zedelenebilme ihtimali diğer vergi denetim yöntemlerine görece daha yüksek olduğundan, Kanun'da öngörülen usul ve esaslara uyulması büyük önem arz etmek ve VUK'ta hüküm bulunmayan hallerde CMK'ya başvurularak herhangi bir zararın doğmasının önüne geçilmesi gerekmektedir. Diğer yandan, vergilendirme süreci bakımından arama tutanaklarının bizatihi kendisinden ziyade, arama sonucunda ele geçirilen tutanaklar büyük önem arz etmektedir.

Ancak uygulamada, aramalı vergi incelemelerinde vergi idaresi tarafından kanuni düzenlemelere aykırı hareket edildiği ve buna dayalı tarhiyatları yargı kararlarıyla kaldırıldığı görülmektedir. Nitekim, VDDK tarafından 13/12/2017 tarih ve 2017/368 E., 2017/626 K. sayılı kararında³⁵¹ “*Defter ve belgeleri usulüne uygun şekilde yazıyla ve yasada öngörülen süre verilerek kendisinden istenmeyen davacının defterlerine, muhasebecisi hakkında başlatılan bir inceleme sırasında ve muhasebecisinin iş yerinde, sulh yargıcından alınmış bir arama kararı bulunmaksızın hukuk dışı yollarla el konulmuş ve davacının imzasını taşıyan bir tutanak da düzenlenmemiş olması karşısında; vergi incelemesine dair Kanun'un emredici kurallarına aykırı olarak gerçekleştirilen yöntemler kullanılarak elde edilen veriler doğrultusunda düzenlenen vergi inceleme raporu uyarınca yapılan tarhiyatın hukuka uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden, davanın reddi yolunda verilen ısrar kararının bozulması*” gerektiğine hükmetmiştir.

3.3.1.2.4. BİLGİ TOPLAMA TUTANAKLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

VUK'un 148 ila 152'nci maddelerinde düzenlenmiş olan bilgi toplama kurumu ile vergilendirme sürecindeki tüm bilgilerin teyit edilmesi hedeflenmektedir. Kanun'da yetkili kılınan makamlardan gelmesi şartıyla kendilerinden bilgi talep edilen herkes, VUK'un 151'inci maddesinde açıkça istisna tutulan haller haricinde bu talebi yerine getirmekle yükümlü bulunmaktadır. Yine, vergi mükellefleri vergiyi doğuran olaya sebebiyet verecek bir işlemde bulunan herkes, veri idaresi tarafından talep edilmesi halinde bilgi vermekle yükümlü bulunmaktadır.

3.3.1.2.5. TAKDİR KOMİSYONU KARARLARININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere, VUK'un 72 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş bulunan takdir komisyonları, esas itibarıyla Kanun'da öngörülen hallerde vergi idaresinin tarhiyat yapabilmesi için gerekli matrahı takdir etmek üzere kurulmaktadır. Bu bakımdan, takdir komisyonu kararları takdiri deliller olarak değerlendirilebilmektedir. Gerektiğinde bilirkişi incelemesinde de faydalanabilme yetkileri bulunan takdir komisyonları, kararlarını yeterli açıklığa sahip ve gerekçelendirilmiş bir şekilde, diğer bir deyişle yargısal ve bilimsel açıdan

³⁵¹ (Erişim) <https://www.kazanci.com.tr> 15 Temmuz 2018.

denetlenebilir nitelikte vermedikleri takdirde, delil olarak kabul edilebilmeleri mümkün olmayacaktır. Diğer bir deyişle, Kanun nezdinde düzenlenmiş bulunan bu kararların mevzuata uygun şekilde alınma zorunlulukları bulunmaktadır. Sonuç olarak takdir komisyonu kararlarının, aksi ispat edilebilir adi karine olarak kabul edilebilecekleri sonucuna varılabilmektedir.

Danıştay'ın, 3'üncü Daire tarafından verilen 16/06/2016 tarih ve 2016/7905 E. ve 2016/4561 K. sayılı bir başka kararında³⁵² ise *“Yukarıda yer alan açıklamalar doğrultusunda takdir komisyonlarının katma değer vergisi indirimlerinin reddi yetkisi bulunmakla birlikte, 14.11.2014 tarih ve 195-93 sayılı yazıda belirtildiği üzere davacının defterine kaydettiği söz konusu faturaları düzenleyen mükellef incelemeye sevk edilmiş olup incelemenin sonuçlandığına dair dosyada bir bilgi ve belge bulunmaması nedeniyle takdirin dayanağının bulunduğundan söz edilemeyeceğinden tarhiyatın bu gerekçeyle kaldırılması gerekirken yazılı gerekçeyle kaldırılması yolunda verilen kararda sonucu itibarıyla hukuka aykırılık görülmemiştir.”* şeklinde hüküm verilerek, vergi idaresinin tarhiyata esas alacağı işlemlerin hukuki dayanaklarının takip edilmesi gerektiği vurgulanmıştır.

3.3.1.4. VERGİ YARGISI NEZDİNDE OLUŞAN DELİLLERİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergilendirmenin idari aşamasında gerçekleşen işlemlerin yargısal denetimi sırasında, vergi yargısı nezdinde de bir takım deliller oluşmaktadır. Bunlar bilirkişi incelemesi, ikrar, tanık beyanı, kesin hüküm ve keşif olarak aşağıda değerlendirilecektir.

3.3.1.3.1. BİLİRKİŞİ İNCELEMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ

HMK'nın “bilirkişinin oy ve görüşünün değerlendirilmesi” başlıklı 282'nci maddesinde *“Hâkim, bilirkişinin oy ve görüşünü diğer delillerle birlikte serbestçe değerlendirir.”* hükmü yer almaktadır. Bu bakımdan, bilirkişi incelemesinin takdiri bir delile vücut vereceği sonucuna varılmaktadır. Gerçekten, mahkeme tarafından bilirkişi raporunda belirtilen görüşün aksi yönünde karar verilebilmesine kanuni bir

³⁵² (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 24 Haziran 2018.

engel bulunmamaktadır. Elbette, gerekçeli olması gereken yargı kararları, bilirkişi incelemesine itibar edilmemesi durumunda buna dair gerekçeleri de barındırmak durumunda olacaktır. Bilirkişi incelemeleri farklı bilirkişiler aracılığı ile tekrarlanabilmekte, düzenlenen raporlar arasında çelişki bulunması halinde yeni incelemelerin yapılmasına karar verilebilmektedir.

Diğer taraftan, defter ve belgeler üzerinde bilirkişi incelemesi yaptırılmaması da Danıştay kararlarında eksik inceleme gerekçesiyle bozma sebebi olarak değerlendirilebildiği görülmektedir. Nitekim, Danıştay 9’uncu Dairesi’nin 30/03/2017 tarih ve 2014/6558 E., 2017/3429 K. sayılı kararında³⁵³ “*Olayda, davacı tarafından hem dava dilekçesinde hem de temyiz dilekçesinde defter ve belgelerin incelenmek üzere hazır olduğunun belirtildiği görüldüğünden, yukarda sözü edilen re’sen araştırma ilkesi uyarınca Vergi Mahkemesince vergi dairesi de haberdar edilmek suretiyle, söz konusu belgelerin gerçekten alış yapılan emtialara dair alış faturaları olup olmadığının araştırılması ve gerçek alış faturaları göz önüne alınarak ödenecek verginin tespiti için bu defter ve faturalar üzerinde gerekirse bilirkişi incelemesi de yaptırılarak hasıl olacak duruma göre bir karar verilmesi gerektiğinden, böyle bir inceleme yapılmaksızın verilen kararda hukuki isabet bulunmamaktadır.*” gerekçesiyle bozma yönünde hüküm tesis edilmiştir.

3.3.1.3.2. İKRARIN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi hukukunda ikrar; hata, hile, tehdit gibi irade sakatlanması halleri haricinde, şarta bağlı olmaksızın açık ve kesin bir şekilde yapılması durumunda delil olarak kabul edilmektedir. Diğer yandan, ikrarın iktisadi, ticari ve teknik icaplara da uygun olması gerekmektedir. Başka bir ifadeyle, ekonomik yaklaşıma uygun olmayan ikrara itibar edilebilmesi mümkün olamayacaktır. İkrarın beyan edileceği makam ise vergi inceleme elemanı, resmi bir makam yahut bir yargı mercii olabilecektir. İkrarın delil değeri taşıyabilmesi için hata, hile ve baskı altında yapılmamış olması gerekmektedir. İkrarın, hata, hile veya baskı altında yapılmış olduğunu iddia eden tarafından ispatlanması halinde, ikrarın hukuki bir değeri bulunmamaktadır. Bunun dışında ikrarın hukuki bir değere sahip olabilmesi için, tereddüde mahal vermeyecek bir biçimde yapılmış olması gerekmektedir. Ayrıca,

³⁵³ (Erişim) <https://www.kazanci.com.tr> 15 Temmuz 2018.

İkrarın kısmen kabul edilebilmesine imkân bulunmamaktadır. İkrarın, bir bütün olarak ele alınması zorunluluk arz etmekte olup, bir kısmına dayanılarak vergilendirme yoluna gidilmesinin mümkün olmadığını belirtmek gerekmektedir

Danıştay 7'nci Dairesi'nin 07/04/1993 tarih ve 1989/827 E., 1993/1321 K. sayılı kararında³⁵⁴ *“Ara kararıyla getirtilerek incelenen yükümlü hakkındaki inceleme raporu ekinde yer alan ve yükümlü tarafından imzalanan 5.4.1988 günlü tutanakta yükümlü 1986 yılı Eylül, Ekim, Kasım aylarında müstahsilden kütlü aldığını ... Bankası Tarsus Şubesi hesabındaki 200 milyon liralık ödemelerini bu aylar içinde kütlü aldığı müstahsillere yaptığını, bu alımlar dolayısıyla Y.A. adındaki kişiden naylon fatura sağlayarak kayıtlarını dengelediğini, kütlü alım-satımından zarar etmesi üzerine 1986 Aralık ayından itibaren naylon fatura satmaya başladığını ifade etmiş bulunmaktadır. Yükümlünün bu beyanı kendisini bağlayıcı kesin delil niteliğinde olup, banka kayıtlarını açıklayıcı ve doğrulayıcı yöndedir.*

Bu durumda kütlü alım-satım yaptığını açıkça inceleme elemanına beyan ettiği halde bu faaliyetini vergi dairesine bildirmeyerek, alışlarını naylon fatura ile dengeleyip satışlarına ilişkin beyannameyi de vermeyen yükümlünün itirafı ve banka kayıtları esas alınarak saptanan matrah farkı üzerinden yapılan cezalı tarhiyatın vergi mahkemesince yazılı gerekçeyle kaldırılmasında isabet bulunmamaktadır.” gerekçeleriyle, faaliyetini vergi dairesine bildirmeyerek, alışlarını naylon fatura ile dengeleyip satışa ilişkin beyanname vermeyen yükümlünün itirafını kendisini bağlayıcı kesin delil niteliğinde kabul ettiği görülmektedir.

3.3.1.3.3. TANIK BEYANININ DEĞERLENDİRİLMESİ

Bilindiği üzere, tanık beyanı vergi hukukunda belirli şartlar altında ispat vasıtası olarak kullanılabilir. VUK'un 3'üncü maddesinde bu delile dayanılabilmesi, dosyaya kazandırılacak olan tanık beyanının vergiyi doğuran olay ile ilgisinin tabi ve açık olması şartına bağlanmış bulunmaktadır. Bu noktada, öğretide zayıf ve çürük bir delil olarak ifade edilen³⁵⁵ tanık beyanlarının mahkemeyi bağlamayacağı ve yalnızca takdiri delil niteliğinde olacağını da belirtmek gerekmektedir. Örneğin, mükellef ile arasında husumet bulunan yahut menfaati ortak

³⁵⁴ (Erişim) <https://www.kazanci.com.tr> 14 Temmuz 2018.

³⁵⁵ Kızılot, Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.719.

bulunan bir tanığın beyanına güven duyulabilmesi mutlak bir kurala bağlanamayacağından, tanık beyanları somut olayın özelliklerine göre mahkemece takdir edilecek itibari bir değere sahip olacaktır.

Örneğin, Danıştay 7'nci Daire'sinin 25/02/2004 tarih ve 2000/10282 E., 2004/461 K. sayılı kararında “...Her ne kadar, Danıştay'ın yerleşik içtihadına göre, davacı ile husumeti bulunmayan ve birbirini tanımayan birden fazla kişinin ayrı yer ve zamanda vermiş oldukları ifadelerin vergiyi doğuran olayın varlığına kanıt olarak alınması olanaklı ise de; olayda, ifadesi alınan kişilerden birinin asıl borçlu, diğerinin de kefil olması, başka anlatımla aralarında irtibat bulunması sebebiyle, vermiş oldukları ifadelerin birden fazla borç ilişkisinin varlığına kanıt olarak kabulüne olanak yoktur. Bu itibarla, 1996 yılında birden fazla kişiye faiz karşılığı borç verdiği ve faiz elde ettiği kanıtlanamayan davacı adına tesis edilen işlemin iptali istemiyle açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet mevcut değildir...” şeklinde sonuca varıldığı görülmektedir³⁵⁶.

Diğer taraftan, vergi idaresi tarafından vergilendirmede gerçek mahiyetin araştırıldığı bazı durumlarda, bir mükellef tarafından gerçekleştirilen işin her bir muhatabını tanık olarak tek tek dinlemek yerine, aralarından bazılarını dinleyerek tümevarım mantığıyla hareket edilmektedir. Danıştay kararlarında da bu durum, tanıkların belirli bir tutarlılıkla ifade vermesi gözlemlendiği takdirde, aynı yönde ifade verecekleri varsayılarak diğer tanıkların dinlenmesine ihtiyaç duyulmaksızın sonuca gidilmesinin hukuka uygun olduğu yönünde değerlendirilmektedir³⁵⁷.

3.3.1.3.4. KESİN HÜKMÜN DEĞERLENDİRİLMESİ

Kesinleşmiş mahkeme kararlarının kesin ve bağlayıcı deliller olarak kabul edilmeleri, kamu yararı ve hukuki öngörülebilirliğin sağlanabilmesi, ayrıca çelişkili yargı kararlarının ortaya çıkması ihtimaline mahal verilmemesi gibi gereklilikler sonucunda benimsenmiş bulunmaktadır. Diğer taraftan bu durum mutlak bir kuralı ifade etmemekte, şartları olduğu takdirde yargılamanın yenilenmesi gibi olağanüstü yollara başvurulabilmektedir. Ancak, kesinleşen bir mahkeme kararının gerekçesi de dâhil olmak üzere hüküm fıkrasıyla birlikte bağlayıcı olduğu kabul edilmektedir.

³⁵⁶ (Erişim) <https://www.kazanci.com.tr> 25 Haziran 2018

³⁵⁷ Biyan, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, s.146.

Nitekim, 7'nci Daire'sinin 09/06/2004 tarih ve 2002/4601 E., 2004/1675 K. sayılı kararında *“edilen defter ve belgelerin davalı idareye gönderilerek, incelenmesinin sağlanması gerekçesiyle ve vergi aslı ile ceza miktarı yönünden bozulmuş olup; kararda, vergi aslına bağlı olarak ceza kesilmesini gerektiren durumun değişmesi halinde, ceza türünün hukuka uygunluğunun da denetlenmesini gerekli kılan herhangi bir hüküm bulunmadığından; anılan karar, bu yönüyle kesin hüküm halini almış bulunmaktadır... Bu bakımdan; kesin hüküm halini alan söz konusu hüküm fıkrasının, bozma kararı dolayısıyla yeniden yapılan yargılama sonucunda verilen kararda değiştirilmesi, kesin hüküm dokunulmazlığı ilkesine aykırıdır. Bu yüzden; verilen kararda hukuki isabet yoktur...”* şeklinde hüküm tesis edildiği görülmektedir³⁵⁸.

3.3.1.3.5. KEŞFİN DEĞERLENDİRİLMESİ

Vergi yargılamasında keşif yapılması gereken hallerde İYUK'un “Hukuk Usulü Muhakemeleri kanunu ile Vergi Usul Kanununun uygulanacağı haller” başlıklı 31'inci maddesinde bulunan düzenleme nedeniyle, keşif konusunda HMK hükümlerinin uygulanması gerekecektir. Keşif ise HMK'nın 288 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş olup, 288'inci maddede *“(1) Keşif, davaya bakan mahkemece icra edilir. Keşif konusu, mahkemenin yargı çevresi dışında ise inceleme istinabe suretiyle yapılır. (2) Keşif konusu, büyükşehir belediye sınırları içerisinde ise inceleme, davaya bakan mahkeme tarafından da yerine getirilebilir.”* hükümleri yer almaktadır. Düzenlemede açıkça, keşfin bilgi sahibi olma amacına yöneldiği belirtilmektedir. Bu nedenle, keşif sonucunda elde edilecek bilgiler, takdiri delil niteliğinde olup, mahkeme nezdinde bağlayıcılığı bulunmamaktadır.

3.4. DENETİM AŞAMASINDA HUKUKA AYKIRI ELDE EDİLEN DELİLLERİN DURUMU

Türk vergi sisteminin beyan esasına dayanması, mükelleflerin bilerek veya hata ile vergi kaybına sebebiyet verme ihtimalleri gibi nedenlerle vergi denetiminin etkinlik ve verimliliğinin devletin en önemli gelir kaynağı olan vergi alacağındaki kayıp ve kaçakların önlenmesi bakımından son derece önemli ve gerekli olduğu

³⁵⁸ (Erişim) <https://www.kazanci.com.tr> 25 Haziran 2018.

daha önce ifade edilmişti. Verginin denetim sürecinde mükellef ile idare arasında ihtilaflar oluşmakta ve oluşan bu ihtilaflar vergi mahkemelerinde yargısal çözüme kavuşturulmaktadır. Bu nedenle, vergi idaresinin mahkeme önüne götürülen işlemlerinin hukuka aykırı olmaması, diğer bir ifadeyle dayanakları ile birlikte hukuki olması istisna kabul etmeyecek bir zorunluluk arz etmektedir.

Bir delilin hukuki olması, onun yalnızca ulusal düzeydeki mevzuat kurallarına uygun elde edilmesini değil aynı zamanda uluslar arası hukuk kuralları ve hukukun genel ilkelerine de uygun elde edilmesini ifade etmektedir³⁵⁹. Hukuka aykırılık kavramı ise Anayasa Mahkemesi tarafından geniş biçimde yorumlanmaktadır³⁶⁰. Diğer yandan, pozitif hukukumuzda delillerin hukuka uygun elde edilmeleri, 1982 Anayasası'nın 38'inci maddesinin 7'nci fıkrasında bulunan *"Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez."* hükmü ile birlikte, CMK'nın 217'nci maddesinin 2'nci fıkrasında bulunan *"Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir."* hükmü aracılığıyla öngörülmüş bulunmaktadır. Vergi hukukunda bir delilin hukuka aykırı elde edilmesi ise CMK'nın 147 ve 148'inci maddelerine³⁶¹ aykırı hareket edilmesi suretiyle söz konusu olabilmektedir³⁶².

³⁵⁹ Güçlü Akyürek, *Ceza Yargılamasında Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi Sorunu*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:101, Ankara, 2012, s.63.

³⁶⁰ Anayasa Mahkemesi'nin 22.06.2001 tarih ve 1999/2 E., 2001/2-1 K. sayılı kararında *"...Türk hukukunda hukuka aykırılık tan ne kastedildiği ise gerek hukuk uygulamasında gerekse doktrinde üzerinde tartışma olmayan bir konudur. Türk hukuk sisteminde hukuka aykırılık, gerek yazılı pozitif hukuk metinlerine gerekse hukukun evrensel uygulamaya kavuşmuş ilkelerine aykırılık anlamına gelir..."* ifadelerine yer verilmiştir. (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 24 Haziran 2018.

³⁶¹ MADDE 147 - (1) Şüphelinin veya sanığın ifadesinin alınmasında veya sorguya çekilmesinde aşağıdaki hususlara uyulur:

- a) Şüpheli veya sanığın kimliği saptanır. Şüpheli veya sanık, kimliğine ilişkin soruları doğru olarak cevaplandırmakla yükümlüdür.
- b) Kendisine yüklenen suç anlatılır.
- c) Müdafî seçme hakkının bulunduğu ve onun hukuki yardımından yararlanabileceği, müdafîin ifade veya sorgusunda hazır bulunabileceği, kendisine bildirilir. Müdafî seçecek durumda olmadığı ve bir müdafî yardımından faydalanmak istediği takdirde, kendisine baro tarafından bir müdafî görevlendirilir.
- d) 95 inci madde hükmü saklı kalmak üzere, yakalanan kişinin yakınlarından istediğine yakalandığı derhâl bildirilir.
- e) Yüklenen suç hakkında açıklamada bulunmamasının kanuni hakkı olduğu söylenir.
- f) Şüpheden kurtulması için somut delillerin toplanmasını isteyebileceği hatırlatılır ve kendisi aleyhine var olan şüphe nedenlerini ortadan kaldırmak ve lehine olan hususları ileri sürmek olanağı tanınır.
- g) İfade verenin veya sorguya çekilenin kişisel ve ekonomik durumu hakkında bilgi alınır.
- h) İfade ve sorgu işlemlerinin kaydında, teknik imkânlardan yararlanılır.
- i) İfade veya sorgu bir tutanağa bağlanır. Bu tutanakta aşağıda belirtilen hususlar yer alır:
 1. İfade alma veya sorguya çekme işleminin yapıldığı yer ve tarih.
 2. İfade alma veya sorguya çekme sırasında hazır bulunan kişilerin isim ve sıfatları ile ifade veren veya sorguya çekilen kişinin açık kimliği.

Kökenini 1982 Anayasası tarafından benimsenen güçler ayrılığı ilkesinden alan bir gerekçe ile vergi yargısının vergi idaresi yerine geçerek hareket etmesini engelleyici nitelikte, re'sen araştırma ilkesine bir sınır getirildiği ve bunun sonucu olarak da vergi yargılamasında ispat yükünün kural olarak vergi idaresi üzerinde bulunduğu ifade edilmektedir.³⁶³ Bu bakımdan, ispat yükü üzerinde bulunan vergi idaresi, vergi denetimini gerçekleştirirken elde edeceği delillerin hukuka uygun olmasına gösterdiği itina ile doğru orantılı bir başarı ile idari işlemlerinin yargı denetiminden iptal edilmeksizin geçebilmesine imkân sağlamış olacaktır.

3.4.1. YOKLAMADA HUKUKA AYKIRI ELDE EDİLEN DELİLLERİN DURUMU

Vergi denetiminde başvuru yöntemlerinden olan ve VUK'un 127 ila 133'üncü maddeleri arasında düzenlenen yoklamada, vergi idaresine tanınan yetkiler arasında iki tanesi, konumuz itibarıyla da öne çıkmaktadır³⁶⁴.

Bunlardan ilki, Kanun'un 127'nci maddesinin 1'inci fıkrasının "c" bendinde yer almaktadır. Buna göre, yoklamaya yetkili memurlar, vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde, bunları alma yetkisine sahiptir. Burada, ceza yargılaması hukuku anlamında, zor kullanma yetkisinin bir görünümü olarak el koyma (zapt) işlemi söz konusu

3. İfade almanın veya sorgunun yapılmasında yukarıdaki işlemlerin yerine getirilip getirilmediği, bu işlemler yerine getirilmemiş ise nedenleri.

4. Tutanak içeriğinin ifade veren veya sorguya çekilen ile hazır olan müdafî tarafından okunduğu ve imzalarının alındığı.

5. İmzadan çekinme hâlinde bunun nedenleri.

MADDE 148 - (1) Şüphelinin ve sanığın beyanı özgür iradesine dayanmalıdır. Bunu engelleyici nitelikte kötü davranma, işkence, ilâç verme, yorma, aldatma, cebir veya tehditte bulunma, bazı araçları kullanma gibi bedensel veya ruhsal müdahaleler yapılamaz.

(2) Kanuna aykırı bir yarar vaat edilemez.

(3) Yasak usullerle elde edilen ifadeler rıza ile verilmiş olsa da delil olarak değerlendirilemez.

(4) Müdafî hazır bulunmaksızın kollukça alınan ifade, hâkim veya mahkeme huzurunda şüpheli veya sanık tarafından doğrulanmadıkça hükme esas alınamaz.

(5) Şüphelinin aynı olayla ilgili olarak yeniden ifadesinin alınması ihtiyacı ortaya çıktığında, bu işlem ancak Cumhuriyet savcısı tarafından yapılabilir.

³⁶² Memduh Aslan, *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, 2008, s. 95-96.

³⁶³ Aslan, *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, s. 97-98.

³⁶⁴ KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.294.

olmaktadır³⁶⁵. Ceza yargılaması hukukunda ise zapt işlemi, CMK'nın 127'nci maddesinde düzenlendiği üzere, kural olarak mahkeme kararı ile mümkün olabilmekte, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde ise Anayasa'nın 20'nci maddesinde de düzenlendiği üzere Cumhuriyet savcısı veya ona ulaşamayan durumlarda kolluk amirinin yazılı emri ile gerçekleştirilebilmektedir³⁶⁶. 127'nci maddenin 3'üncü fıkrasında ise mahkemeden alınmış bir karar olmaksızın gerçekleştirilen el koyma işlemlerinin 24 saat içerisinde onaya sunulacağı, mahkeme tarafından da el koyma işlemine ilişkin kararının, işlemin gerçekleştiği andan itibaren en geç 48 saat içerisinde açıklaması gerektiği, aksi halde işlemin kendiliğinden hükümsüz kalacağı belirtilmektedir. Buna karşın, VUK'ta yoklamaya yetkili olanlara tanınan el koyma yetkisi, mahkeme denetiminden geçmediği gibi, gecikmesinde sakınca bulunan hal gibi bir istisna da getirilmiş bulunmamaktadır. Dolayısıyla, VUK'un 127/1-c maddesinde bulunan el koyma yetkisi, gecikmesinde sakınca bulunan haller ile sınırlanmış olmaması ve kural olarak mahkeme kararı aranmaması nedenleriyle eleştirilmektedir. Gerçekten, Anayasa'nın "özel hayatın gizliliği" başlıklı 20'nci maddesinin 2'nci fıkrasında açıkça "*Milli güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlakın korunması veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması sebeplerinden biri veya birkaçına bağlı olarak, usulüne göre verilmiş hâkim kararı olmadıkça; yine bu sebeplere bağlı olarak gecikmesinde sakınca bulunan hallerde de kanunla yetkili kılınmış merciin yazılı emri bulunmadıkça; kimsenin üstü, özel kâğıtları ve eşyası aranamaz ve bunlara el konulamaz. Yetkili merciin kararı yirmi dört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını el koymadan itibaren kırk sekiz saat içinde açıklar; aksi halde, el koyma kendiliğinden kalkar.*" düzenlemesi yer almaktadır. Düzenlemeler birlikte değerlendirildiğinde ise Anayasa'da bulunan temel hükümlerin de VUK ile örtüşmediği, VUK tarafından yoklama yapmaya yetkili olanlara verilmiş olan bu yetkinin, Anayasa'nın 20'nci maddesine aykırılık taşıdığı sonucuna varılmaktadır³⁶⁷.

VUK'un yoklamaya ilişkin hükümleri arasında öne çıkan ikinci yetki ise, Kanun'un 127'nci maddesinin 1'inci fıkrasının "e" bendinde yer almaktadır. Buna

³⁶⁵ Mine Uzun Çam, *Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı Elkoyma Yetkisi*, MCBÜ Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:15, Sayı:4, 2017, s. 178, (Erişim) www.dergipark.gov.tr 09 Mayıs 2018.

³⁶⁶ Maddede, 2001 yılında yapılan değişikliğin önleyici kolluk hizmetlerini engellediğine yönelik eleştiri için bkz. Öztürk, Erdem, *Uygulamalı Ceza Muhakemesi Hukuku*, s.588-589.

³⁶⁷ Selim Kaneti, Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, 2. bs., İstanbul, 1989, s.166-167'den aktaran, KARAKOÇ, *Genel Vergi Hukuku*, s.294, 10 numaralı dn.

göre, yoklamaya yetkili olan memurlara, vergi mevzuatı gereğince hazır bulundurulması gereken taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi veya faturanın taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar taşıtı trafikten alıkoymak; taşınan malın sahibi belli değilse, tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, muhafaza altına alınan malları bozulması veya çürümesi söz konusu olacaksa derhal aksi takdirde üç ay sonra satmak yetkisi tanınmış bulunmaktadır. Yoklamaya yetkili olanların yapabileceği bu işlemlerin ceza hukuku anlamında zapt niteliğinde olması nedeniyle Anayasa hükmüne uygun şekilde itiraz imkânının tanınması gerektiği edilmektedir³⁶⁸.

3.4.2. VERGİ İNCELEMESİNDE HUKUKA AYKIRI ELDE EDİLEN DELİLLERİN DURUMU

Vergi incelemesi, devletin vergi idaresi aracılığıyla vergi alacağını güvene alma yöntemleri arasında en etkin olanı olarak karşımıza çıkmaktadır. VUK'un 34 ve devamı maddelerinde düzenlenen inceleme Kanun'un 135'inci maddesinde belirtildiği üzere vergi müfettişleri, vergi müfettiş yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri ile Gelir İdaresi Başkanlığı'nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar tarafından gerçekleştirilebilmektedir. Genel olarak inceleme elemanı olarak adlandırılan bu yetkililer tarafından incelemenin tamamlanması ile birlikte sonuçlar bir rapor halinde ortaya konulmakta ve bu rapora inceleme raporu adı verilmektedir. VUK'un 30'uncu maddesinde re'sen vergi tarhı "*vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanunî ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından takdir edilen veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh olunmasıdır*" şeklinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Ayrıca, VUK'un 35'inci maddesinin son fıkrasında da "*Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir*" hükmü ile vergi inceleme raporlarına dayanılarak re'sen vergi tarhiyatı yapılabileceği kabul edilmektedir. Yine, tarhiyat öncesi uzlaşma söz konusu olduğunda da VUK'un Ek 11'inci maddesi gereği vergi inceleme raporuna göre hareket edilmektedir. Görüldüğü üzere vergi idaresi, re'sen

³⁶⁸ Saban, *Vergi Hukuku*, s.186.

vergi tarhi yoluna gidebilmek için vergi inceleme raporunun düzenlenmesine ihtiyaç duymaktadır. Bu anlamda, vergi inceleme raporunun vergi idaresi tarafından re'sen veya ikmalen gerçekleştireceği tarhiyatlara hazırlık anlamında bir ön işlem niteliğinde olduğu sonucuna varılmaktadır³⁶⁹.

Vergi idaresinin cebri sonuçları olan idari işlemler tesis etmesine esas alınan inceleme raporlarının dayanaklarının bulunması, delillerle desteklenmesi ve gerekçeli olması zorunluluk arz etmektedir. Bu nedenle, vergi inceleme raporlarında yer alan delillerin hukuka uygun olarak elde edilmeleri gerekmektedir. Aksi takdirde, hukuka uygun olmayan inceleme raporuna dayanan vergi idaresi işlemlerinin yargısal denetim sürecinde iptal edilmesi sonucu ile karşılaşılacaktır³⁷⁰.

VUK'un 134'üncü maddesinde de belirtildiği üzere vergi incelemesi ile ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amaçlanmaktadır. Bu nedenle vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini tam olarak tespit etmeksizin, eksik araştırma ve incelemeye dayalı tarhiyatların yargı denetimi sonucunda kaldırıldığı görülmektedir.

Nitekim, Danıştay 9. Dairesi'nin 16/04/2009 tarih ve 2008/3446 E., 2009/1800 K. sayılı kararında “*Olayda, her ne kadar K. D. Ç. Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi hakkında yapılan tespitlere göre, anılan şirketin sahte fatura düzenlediği konusunda kuşkular bulunmakta ise de, anılan şirketin düzenlediği tüm faturaların sahte olduğu şeklinde bir genelleme yapılması mümkün olmayıp, anılan şirketin davacı adına düzenlediği faturaların sahte ve muhteviyatı itibarıyla yanıltıcı olduğu hususunun açık ve somut bir şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Yukarıda belirtilen tespitlerden, beyannameleri verdiği, faturalarının anlaşmalı matbaaya bastırıldığı anlaşılan K. D. Ç. Sanayi ve Ticaret Limited Şirketi'nin faaliyetinin olup olmadığı, işyerinde ticari emtiasının bulunup bulunmadığı hususlarında, ihtilaflı yılda yapılmış yoklamaların bulunmaması karşısında, adı geçen şirketin davacı adına düzenlediği faturaların sahte olduğu sonucuna varılması, varsayıma dayalı bir yaklaşım olacaktır.*

Bu durumda, davacı şirkete fatura düzenleyen K. D. Ç. Sanayi ve Ticaret Ltd. Şti. hakkında düzenlenen vergi tekniği raporlarında mükellefin davacıya düzenlediği

³⁶⁹ Elif Pürsünlerli Çakar, Fatih Saraçoğlu, **Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller**, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2014, Cilt: 7, Sayı: 1, s.420, (Erişim) www.dergipark.gov.tr 09 Mayıs 2018.

³⁷⁰ KARAKOÇ, **Genel Vergi Hukuku**, s.300.

faturaların sahte olduğu konusunda somut bir saptama bulunmadığından, vergi mahkemesi tarafından, davanın cezalı tarhiyata ilişkin kısmının reddine karar verilmesinde isabet görülmemiştir.” şeklinde hüküm verilmiştir³⁷¹.

Danıştay 4’üncü Daire tarafından 09/12/2014 tarihinde verilen 2014/7670 E., 2014/8255 K. sayılı kararda ise dava açıldıktan sonra müstakil bir şekilde vergi tekniği raporunun tebliğ edilmesinin davacıya savunma hakkının eksiksiz bir şekilde tanındığı anlamına gelmeyeceği, bu bakımdan savunma hakkının engellenmesi gerekçesiyle cezalı tarhiyatı kaldıran ilk derece mahkemesi tarafından verilen kararın onanması yönünde hüküm tesis edilmiştir³⁷².

Danıştay 4’üncü Dairesi’ne ait 13/10/1998 tarih ve 1997/3440 E., 1998/3566 K. sayılı kararda ise *“Davacının mal alışları ile mal satışları toplamı arasındaki büyük fark, iktisadi icaplara uygun olmadığından, tarhiyat yapılması yerindedir, ancak aradaki farkın tamamının ticari kazanç olarak düşünülmemesi ve gerçek gelirin vergilendirilmesi için iş kolundaki kârlılık oranının belirlenmesi gerekir”* şeklindeki ifade ile varsayıma değil maddi gerçeğe dayalı işlemler tesis edilmesi gerektiğine işaret edilmektedir³⁷³.

3.4.3. ARAMADA HUKUKA AYKIRI ELDE EDİLEN DELİLLERİN DURUMU

Arama kurumu, mükelleflerin vergi mevzuatına ilişkin yükümlülüklerinin gereği gibi yerine getirilmediğine dair yapılan ihbarların veya vergi idaresinin bu yöndeki tespitlerinin delillendirilebilmesi bakımından önem arz etmektedir³⁷⁴. Arama yapılabilecek haller ve yapılabilmesinin şartları, VUK’un 142’nci maddesinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilecektir. Aramanın uygulanabilmesi içinse öncelikle vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınmış olanlar tarafından gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunun istenmesi ve yargıcın istenilen

³⁷¹ (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 24 Haziran 2018.

³⁷² (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 24 Haziran 2018.

³⁷³ Kızılot, Kızılot, *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, s.795.

³⁷⁴ Abdurrahman Akdoğan, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, 9. bs., Ankara, 2009, s.103.

yerlerde arama yapılmasına karar vermesi mutlaka yerine getirilmiş olması gereken şartlardır.

Nitekim, Danıştay VDDGK'nın 27/12/2002 tarih ve 2002/549 E., 2002/633 K. sayılı kararında³⁷⁵ “... Vergi Mahkemesi ... günlü ve ... sayılı kararıyla; davacının işyerinde 2.12.1996 tarihinde yapılan aramada bulunan defter ve belgeler ile bilgisayar disketlerinin çözümü sonucunda dönem kazancının eksik beyan edildiğinin tespit edildiği, davacı hakkında aramalı inceleme yapılabilmesi için mükellefin vergi kaçırdığı yolunda dilekçe ile yapılmış bir ihbar olması, yada, inceleme yapmaya yetkili elemanlarca aramaya lüzum gösterilmek ve gerekçeleri belirtilerek sulh yargıcından istenmiş bir arama izninin olması gerektiği, olayda ise telefonla yapılan ihbar üzerine arama yapıldığı, arama sonucu müfredatlı bir tutanak düzenlenmediğinden bilgisayar bilgilerine ilave veya yeni bilgi kaydı yapılabileceği kuşkusuna bulunduğu, ayrıca çözüm listelerindeki müşteriler nezdinde de herhangi bir karşıt inceleme yapılmadığı gerekçesiyle” cezalı tarhiyatın kaldırılması yönünde hüküm tesis eden ilk derece mahkemesinin ısrar kararının onandığı görülmektedir.

Yine, Danıştay 4'üncü Daire'sinin 20/10/2006 tarih ve 2006/451 E., 2006/2009 K. sayılı kararında³⁷⁶ “Anılan madde ile kişi hak ve hürriyetlerinin korunması konusunda Anayasa'nın yukarıda belirtilen hükmüne uygun bir düzenleme yapılmıştır, Anayasa'nın 2. maddesine göre Türkiye Cumhuriyeti bir hukuk devletidir. Hukuk devleti, her eylem ve işlemi hukuka uygun, insan haklarına saygı gösteren, bu hak ve özgürlükleri koruyup güçlendiren, her alanda adaletli bir hukuk düzeni kurup bunu geliştirerek sürdüren, Anayasa'ya aykırı durum ve tutumlardan kaçınan, hukuku tüm devlet organlarına egemen kılan, Anayasa ve hukukun üstün kurallarıyla kendini bağlı sayıp yargı denetimine açık olan, kanunların üstünde kanun koyucunun da bozamayacağı temel hukuk ilkeleri ve Anayasa bulunduğu bilincinden uzaklaştığında geçersiz kılacağını bilen devlettir... İncelenen olayda, Anayasa'ya ve Vergi Usul Kanunu'nun 142. maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hâkimine yapılmış bir başvuru ve bu hâkimin kararı olmadan, davacının kapalı durumda olan işyerine (...) Kaymakamının (...) günlü ve (...) sayılı yazısı üzerine aynı gün polis yardımı ve çilingir marifetiyle girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak

³⁷⁵ (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 24 Haziran 2018.

³⁷⁶ (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 24 Haziran 2018.

hazırlanan vergi inceleme raporu ile, defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla katma değer vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla dava konusu tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasada ve Kanunda öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta ve bu tarhiyata karşı açılan davanın reddine ilişkin Mahkeme kararında hukuka uyarlık görülmemiştir.” şeklinde hüküm tesis edilerek aksi yöndeki ilk derece mahkemesi kararının bozulmasına karar verildiği anlaşılmaktadır.

3.4.5. BİLGİ TOPLAMADA HUKUKA AYKIRI ELDE EDİLEN DELİLLERİN DURUMU

Bilindiği üzere bilgi toplama kurumu VUK’un 148 ve devamı maddelerinde düzenlenmiş bulunmaktadır. Buna göre Maliye Bakanlığı veya vergi incelemesine yetkili olanlar, genel olarak kamu idaresi, kamu kurumları, mükellefler veya mükelleflerle işlem gerçekleştiren diğer gerçek ve tüzel kişilerden bilgi talep edebilmektedir. Kanun’un 149’uncu maddesine göre, bilginin verilmesi, devamlı şekilde belirli aralıklarla da söz konusu olabilecektir. Kanun’un yetkili kıldığı makamlar tarafından yapılan bilgi taleplerinin cevaplandırılması zorunluluk arz etmektedir. Öte yandan, 150’nci maddede de ölüm ve intikal olaylarının bildirilmesi belirli makamlar bakımından kanuni yükümlülük olarak getirildiği görülmektedir. 151’inci maddede ise kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişilerin, özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek, bilgi vermekten imtina edemeyecekleri, maddenin devamında dört bent halinde sayılan istisnalar hariç tutulmak suretiyle hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Son olarak, “istihbarat arşivi” başlıklı 152’nci madde, 150’nci maddede belirtilenler hariç olmak üzere Kanun’un “bilgi toplama” kurumuna ilişkin hükümlerinin uygulanması sonucu elde edilecek bilgilerin “istihbarat arşivlerinde” gizli olarak saklanacağı düzenlenmektedir.

Uygulamada, vergi idaresinin istihbarat arşivindeki bilgileri, kimi zaman başkaca bir araştırma ve tespit yapmaksızın tarhiyata esas aldığı görülmektedir. Ancak, Danıştay uygulamasında bu tür tarhiyatlar kaldırılmaktadır. Nitekim, önüne

gelen benzer bir olayda Danıştay 3'üncü Dairesi'nin 19/11/1992 tarih ve 1990/3231 E., 1992/3472 K. sayılı kararında³⁷⁷ “*Dava konusu olayda, Veteriner Müdürlüğü'nün gönderdiği gizli istihbarat fişinde yükümlünün ihtilaflı yılda 400 adet tokluyu sevk etmiş olduğunun bildirilmesi tarhiyata dayanak yapılmış ise de Vergi Dairesi Müdürlüğü'nce davacı nezdinde düzenlenen tutanakta, davacının envanter defterinde 45.340.000.-liralık mal devrinin bulunduğu ihtilaflı yılda alım satım yapmadığı tespit edilmiş ve tutanakta davacı tarafından istihbarat fişinde belirtilen hayvan sevkini yapmadığı, bir başkasının kendi adına sevk yapmış olabileceği beyan ve ifade edildiği halde bu hayvanların gerçekten sevk edilip edilmediği, hayvanların kendisine mi, yoksa başkasına mı ait olduğu hususunda herhangi bir tespit yapılmadığı gibi defterlerde sevke ilişkin gider kaydı da bulunmadığı anlaşıldığından, istihbarat fişinden başka dayanağı bulunmayan ve herhangi bir gerekçe de ihtiva etmeyen takdir komisyonu kararına dayanılarak yapılan cezalı tarhiyatta isabet görülmemiştir.*” şeklinde hüküm kurularak, sadece istihbarat arşiv bilgisine dayanan tarhiyat hukuka uygun kabul edilmediği görülmektedir. Dolayısıyla, vergi idaresi tarafından bilgi toplama kurumu işletilerek elde edilen bilgilerin delil niteliğine kavuşabilmesi, başkaca delillerin tespit edilmesi veya mükellef nezdinde inceleme yapılarak sonuca gidilmesi gerektirmektedir³⁷⁸.

³⁷⁷ (Erişim) <https://www.sinerjimevzuat.com.tr> 25 Haziran 2018.

³⁷⁸ Pürsünlerli Çakar, Saraçoğlu, *Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller*, s.421.

SONUÇ

Temel hak ve hürriyetlerin birer hukuki kavram olarak gelişmesi, giderek kabul görmesi ve hukuk düzeni tarafından korunmaya başlanması, hukuk devleti kavramının ortaya çıkarak kendine uygulama alanı bulmasıyla birlikte, hukuka aykırılık kavramı da artık hukuki değerlendirmelerin ayrılmaz bir parçası haline gelmiştir. Özü itibarıyla hukuka aykırılık, hukuk düzeninin öngördüğü usul ve esaslara aykırılığı ifade etmektedir. Bu aykırılık, yalnızca pozitif hukuk kurallarına aykırılığı değil, aynı zamanda hukukun genel ilkeleri gibi yazılı olmayan hukuk kurallarına aykırılığı da içermektedir.

‘Hukuka aykırı delil’ ise bir delilin hukuka aykırı olarak elde edildiğinin öz bir şekilde ifadesidir. Burada, hukuk düzeninin bir delilin elde edilmesine ilişkin olarak, önceden belirlediği usul ve esaslara aykırı şekilde elde edilen bir delilden bahsedilmektedir. Oysaki delillerin hukuka uygun olarak elde edilmeleri son derece büyük bir önem arz etmektedir. Konunun önemini iki açıdan ele almak mümkündür.

Birincisi, delilin kullanılabilirliğine ilişkindir. Bilindiği üzere deliller, yargılama hukuku anlamında birer ispat vasıtasıdır. Çağdaş hukuk düzenlerinde hukuka aykırı yollardan elde edilen delillerin ispat vasıtası olarak kullanılamayacağı genel kabul görmüş bir ilkedir. Dolayısıyla, hukuka aykırı olarak elde edilen bir delil söz konusu olduğunda, bu delili elde eden tarafın öngördüğü sonuca ulaşabilmesi zorlaşacak ve hatta ‘zehirli ağacın meyvesi’ prensibi uyarınca bazı durumlarda imkânsızlaşacaktır. Diğer bir ifadeyle, hukuka aykırı olarak elde edilen delil, kullanılabilir olmayacaktır.

İkincisi ise hukuka aykırı delil yasağının dolaylı etkisine ilişkindir. Hukuka aykırı olarak elde edilen bir delilin, ispat faaliyetinde kullanılamayacağının benimsenmesi, aykırılığa neden olabilecek kolluk ya da diğer kamu birimlerinin hukuka uygun davranmaları için bir isteklendirme kaynağı olacaktır. Örneğin, ifade alan kolluk, vazife dolayısıyla harcadığı emeğinin boşa gitmesini istemeyeceğinden ifade alınması sırasında insanlık dışı muameleden uzak duracak veya usulü dairesinde verilmiş bir arama kararı olmaksızın delil elde etmekten kaçınacaktır. Benzer şekilde diğer kamu görevlileri de mevzuatın öngördüğü kuralları ihlal etmeme konusunda özenli davranacaklardır. Özetle, hukuka aykırı olarak elde edilen

delillerin kullanımının yasaklanması, kişilerin temel hak ve hürriyetlerinin korunmasına dolaylı yoldan büyük bir katkı sağlayacaktır.

Deliller, bir ispat sürecini nihayete erdirerek, yargılama faaliyetinin bir hükümle sonuçlanabilmesine olanak sağlar. Hukuka aykırı olarak elde edilen delillerin kullanımının yasaklanması, bu tür delillerin söz konusu olduğu yargılamaların kaderini değiştirebilecek bir etkiye sahiptir. Vergi denetiminde elde edilen delillerin hukuka uygunluğu konusu da bu nedenle vergi yargılaması bakımından büyük bir önem arz etmektedir. Elbette, vergi denetiminde elde edilen delillerin hukuka uygunluğu tek başına vergi idaresi işlemlerini hukuka uygun hale getirmemektedir. Vergi idaresinin tesis edeceği işlemlerin, aynı zamanda vergilendirmenin gerçek mahiyetine de uygun olmaları beklenmektedir.

Vergi yargılamasında ispat süreci, vergi idaresinin vergi denetimi aşamasında elde ettiği delillere ve bunlara istinaden gerçekleştirilen idari işlemlere karşı mükellef tarafından ileri sürülen hak iddialarının, mahkeme nezdinde karşılaştırılmasıyla ilerlemektedir. Kimi durumlarda, vergi denetimi aşamasında idareye ibraz edilmeyen bilgi ve belgelerin, örneğin vergi incelemesi esnasında denetim elemanına ibraz edilmeyen defterlerin, yargılama safahatında mahkemeye ibraz dilerek mükellef lehine çıkarsamada bulunulması da kabul görmeyebilmektedir. Dolayısıyla, özellikle vergi denetimi sürecinde elde edilen delillerin, vergi yargılaması sürecinde ispat faaliyetinin temel ve en etkin aracı olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Vergi yargılamasında bu denli hacimli ve nitelikli bir yere sahip olan vergi denetimi sürecinde elde edilen deliller, genel olarak hukukta delillerin hukuka uygun elde edilmesinin önemi ile birlikte ele alındığında, konunun hassasiyeti ileri bir boyuta taşınmaktadır. Nitekim, vergi idaresinin denetim aşamasında hukuku ihlal ederek elde edeceği delilleri tarhiyata esas alması, yargısal süreçle birlikte iptal kararı ile karşı karşıya kalacaktır. Böylece, hukuka uygun elde edilen delillerle desteklenmiş olsalar, devletin vergi kayıp ve kaçakını azaltabilecek olan vergi denetimi süreci, hedefinden uzaklaşmış olacaktır.

Vergi mevzuatı, kanun ve idari düzenleyici işlemler çerçevesinde ele alındığında, vergi idaresinin denetim görevini yerine getirirken yapması gereken işlemlerin kapsamının oldukça geniş olduğu kolaylıkla görülmektedir. Vergilendirmede uyulması gereken ilkeler de vergi uygulamasında gösterilmesi

gereken hassasiyeti arttırmaktadır. Bu noktada özellikle vergiyi doğuran olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin tespit edilmesi zorunluluğu, vergi idaresinin aramalı inceleme, karşıt inceleme, tanık beyanına başvurma, kârlılık oranlarını araştırma gibi faaliyetlerini yoğunlaştırmasında en büyük etkiyi yaratmaktadır. Kural olarak ispat yükünün vergi idaresinde bulunması karşısında, vergi idaresinin bu gereklilikleri yerine getirmekten kaçınabilmesi mümkün değildir. Aksi halde, delil gösterme yükümlülüğünü yerine getiremeyecek olan vergi idaresi, yargılama sonucunda verilecek hükümle aleyhine bir sonuçla karşılaşacaktır.

Gerçekten, vergi yargılamasının, vergi idaresinin denetim sürecinde elde ettiği delilin hukuka aykırı olması nedeniyle mükellef lehine sonuçlanması, birçok bakımdan olumsuz sonuçları da beraberinde getirmektedir. Bir defa, vergi denetiminin amaçlarından en önemlisi devletin vergi kayıp ve kaçığını önlemek iken bu imkân ortadan kalkmış olmaktadır. İkincisi, vergi kayıp ve kaçığını önleyememiş olan devlet, üstüne bir de yargılama giderlerine mahkûm edilmektedir. Dahası, tüm denetim sürecinin boşa gitmesi ile o süreçte sarf edilen kamu kaynakları da gözden kaçırılmamalıdır.

Türkiye’de delillerin hukuka uygun elde edilmesinin önemi, konunun anayasa ve kanun düzeyinde düzenlenmesiyle somutlaştırılmıştır. 1982 Anayasası, kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilemeyeceğini öngörerek, normlar hiyerarşisi anlamında konuyu üst düzeyde güvene almıştır. Diğer taraftan, CMK da ispat faaliyetinin ancak hukuka uygun olarak elde edilen deliller ile mümkün olabileceğini açıkça hükme bağlamış bulunmaktadır.

VUK bağlamında ele alındığında ise vergi denetim yöntemlerine ilişkin bazı düzenlemelerin, hukuka aykırı sonuçlara yol açabildiği görülmektedir. Örneğin yoklamaya ilişkin hükümler incelendiğinde, VUK’un 127/1-c bendinde, yoklamaya yetkili memurların “vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak” konusunda yetkili oldukları düzenlenmiştir. Burada, ceza hukukuna özgü el koyma işlemi söz konusudur. Ceza hukukuna ilişkin mevzuat incelendiğinde ise CMK’nın 127’nci maddesi uyarınca zapt işlemine ancak hâkim tarafından karar verilebildiği, gecikmesinde sakınca bulunan hallerde dahi el koyma anından itibaren 48 saat içerisinde hâkim kararının arandığı görülmektedir. VUK’ta ise hâkim kararı aranmadığı gibi uygulamaya itiraz edilmesi imkânının da getirilmediği görülmektedir. Kaldı ki 1982 Anayasası’nın

“özel hayatın gizliliği” başlıklı 20’nci maddesi, CMK’nın 127’nci maddesi düzenlemesine kaynaklık eden koruyucu hükümler içermesine rağmen, VUK’un anılan düzenlemesi, anayasaya da aykırılık teşkil etmektedir. Benzer şekilde, VUK’un 127/1-e bendi de yoklamaya yetkili memurlara adli kolluğa özgü işlemleri yapabilme yetkisi vermektedir. Sonuç olarak, yoklamaya yetkili memurlar tarafından gerçekleştirilen el koyma niteliğindeki işlemler yasa düzeyinde değiştirilmeli ve anayasaya uygun hale getirilmelidir.

Delillerin hukuka uygun elde edilmesi, vergi incelemesi bakımından da büyük bir önem arz etmektedir. Zira vergi incelemesi süreci vergi idaresinin en etkin denetim yöntemidir. Bu yöntemle ortaya konulan vergi inceleme raporlarının delillerle desteklenmesi zorunluluk arz etmektedir. Bu aşamada hukuka aykırı şekilde elde edilen delillere dayanan vergi inceleme raporunun tarhiyata esas alınmaması, vergi kayıp ve kaçığının hukuka uygun yollarla ortaya konularak tarhiyat yoluna gidilmesi gerekmektedir.

Vergi idaresi tarafından arama yapılması gereken durumlarda da VUK ve CMK hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi, mevzuat hükümlerinin titizlikle uygulanması gerekmektedir. Bu anlamda, hâkim tarafından usulüne uygun olarak verilmiş bir arama kararı olmaksızın yapılan bir aramaya yahut arama esnasında uyulması gereken kurallar gözetilmeksizin el konulan defter ve belgelere dayanılarak yapılan tarhiyatın, hukuka aykırı olarak elde edilen delillere dayanması nedeniyle yargı yoluna gidilmesi halinde iptal edilmesi kaçınılmaz olacaktır.

Bilgi toplama bakımından ise özellikle istihbarat arşivlerinde yer alan bilgilerin, başkaca bir araştırma yapılmaksızın tarhiyata esas alınması durumunda bu tarhiyatlar hukuka aykırı kabul edilecektir. Zira VUK’un 3’üncü maddesinde düzenlenmiş olan “vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin” esas olması, ispata dair temel bir ilke olmasının yanında, aynı zamanda vergi idaresi bakımından bir yükümlülüğü de beraberinde getirmektedir. Bu temel ilke, vergi idaresi tarafından vergilendirmeye yönelik işlemler yapılmadan önce, vergiyi doğran olaya ilişkin gerçek durumun araştırılması kaçınılmaz bir görev anlamına da gelmektedir. Bu nedenle, istihbarat fişleri esas alınarak vergilendirme yoluna gidilmesinin hukuka uygun kabul edilebilmesi mümkün değildir.

Vergi idaresinin uygulamaya ilişkin hukuka aykırılık anlamında eleştirilebilecek bir diğer tutumunu da vergi mahremiyetini ihlal edeceği gerekçesiyle, vergi inceleme veya vergi tekniği raporlarının tarhiyata esas alınmalarına rağmen mükellefe tebliğ edilmemeleri oluşturmaktadır. Burada, hakkında inceleme yapılmış olmasına ve üstelik tarhiyata esas alınmasına rağmen vergi inceleme veya tekniği raporunun mükellefe tebliğ edilmemesi, delillerin müşterekliği ilkesine ters düşmektedir. Dolayısıyla, bu tür durumlarda aleyhine tarhiyat yapılan mükellefe, tarhiyata esas alınan vergi incelemesi ve tekniği raporlarının tebliğ edilmesinin, vergi mahremiyetini ihlal etmeyeceği de VUK’a bir istisna hükmü olarak getirilebilir. VUK’un vergi mahremiyetini düzenleyen 5’inci maddesine baktığımızda, ayrıntılı düzenlemelere yer verildiği görüldüğünden, bu hususun da madde metnine dâhil edilerek uygulamada yaşanan hak ihlallerinin önüne geçilebilecektir.

Son olarak, KVK’nın 13’üncü maddesinin uygulanmasında, vergi idaresi tarafından gizli emsal uygulamasına başvurulduğu takdirde bu durum, adil yargılanma hakkını ihlal ettiği, pozitif hukukumuzda da bazı kanun maddelerine aykırılık teşkil ettiği ve temel hukuk ilkelerine ters düştüğü şeklinde eleştiri konusu yapılmasından bahsetmek mümkündür. Zira, KVK’nın 13’üncü maddesi uygulanırken, transfer fiyatlandırması yoluyla örtülü kazanç dağıtımının tespiti sürecinde dış emsal kullanılan durumlarda, VUK’un 5’inci maddesi bağlamında “vergi mahremiyeti” gerekçe gösterilerek emsallerin çoğu zaman gizli tutulmasıyla karşılaşılacaktır. Sonuç olarak, KVK’nın 13’üncü maddesinin, vergi idaresinin kişiler karşısında daha avantajlı bir durumda olmasını sağlayacak şekilde yorumlanarak, idare tarafından tesis edilecek işlemlerde gizli emsal uygulanması ve bu yolla kişilerin mülkiyet hakkına yönelen işlemler tesis edilirken, kişilerin tam ve ayrıntılı olarak bilmedikleri bir delile karşı kendilerini savunmak zorunda bırakılmaları, silahların eşitliği ilkesi, adil yargılanma hakkı gibi temel prensiplerle çatışmasından mütevellit, çağdaş hukuk düzenleri ile örtüşmemekte ve hukuk devleti ilkesine aykırılık teşkil etmektedir.

KAYNAKÇA

Akbıyık, Sedat, *Vergi Uygulamaları Yönüyle;“Denetim ve Raporlama”*, Ekin Kitabevi, Ankara, 2005.

Akdoğan, Abdurrahman, *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi*, Gazi Kitabevi, 9. Baskı, Ankara, 2009.

Akyürek, Güçlü, *Ceza Yargılamasında Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi Sorunu*, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, Sayı:101, Ankara, 2012, s.61-82.

Alangoya, Yavuz, *Medeni Usul Hukukunda Vakıaların ve Delillerin Toplanmasına İlişkin İlkeler*, İstanbul Üniversitesi Yayınları No:2571, İstanbul, 1979.

Arslan, Ramazan, Yılmaz, Ejder, Taşpınar Ayvaz, Sema, *Medeni Usul Hukuku*, Yetkin Yayınları, 3. Baskı, Ankara, Eylül, 2017.

Arslan, Mehmet, *Vergi Hukuku*, Yaklaşım Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara, 2006.

Aslan, Memduh, *Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği*, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara, Ekim, 2008.

Bilici, Nurettin, *Vergi Hukuku*, 24. Baskı, Ankara, Mart, 2010.

Biyan, Özgür, *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*, Yayımlanmamış Doktora Tezi, Marmara Üni. SBE, İstanbul, 2009.

Centel, Nur, Zafer, Hamide, ***Ceza Muhakemesi Hukuku***, Beta Yayıncılık, 14. Baskı, İstanbul, Eylül, 2017.

Donay, Süheyl, ***Ceza Mahkemesinde Yargılanan Vergi Suçları***, Beta Yayıncılık, 1. Bası, İstanbul, Haziran, 2008.

Erol, Ahmet, ***Vergi İncelemesi & Mükellef Hakları***, İSMMMO, Yayın No:133, İstanbul, 2010.

Gümüşkaya, Gamze, ***Vergi Hukukunda İspat***, Yayımlanmamış Doktora Tezi, İstanbul Üniversitesi, Sosyal Bilimler Enstitüsü, İstanbul, 2015, (Erişim) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tarama.jsp> 09 Nisan 2018.

İlhan, Cengiz, ***Günümüz Türkçe'siyle Mecelle-i Ahkâm-ı Adliye***, Yetkin Yayınları, Ankara, 2011.

Karakoç, Yusuf, ***Genel Vergi Hukuku***, 4. Baskı, Yetkin Yayınları, Ankara, 2007.

Karakoç, Yusuf, ***Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi***, Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları No:77, 2. Baskı, İzmir, 1997.

Kardeş Selimoğlu, Seval, Özbirecikli, Mehmet, Uzay, Şaban, Kurt, Ganite, Alagöz, Ali, Yanık, Serap, ***Muhasebe Denetimi***, Gazi Kitabevi, 4. Baskı, Ankara, Eylül, 2014.

Kızılot, Şükrü, Kızılot, Zuhal, ***Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları***, Yaklaşım Yayıncılık, 17. Baskı, Ankara, 2010.

Koçakoğlu, Hamza, *Uygulamalı Vergi Hukuku*, 4. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Nisan 2016.

Konukcu nal, Debi, *Türkiye’de Ve Avrupa Birliği’nde Vergi Kaçakçılığı, Vergiden Kaçınma, Vergi Denetimi ve Analizi*, Gazi ni. SBE, Yayınlanmamış Doktora Tezi, Ankara, 2011, (Erişim) <http://acikarsiv.gazi.edu.tr> 09 Nisan 2018.

Kunter, Nurullah, Yenisey, Feridun, Nuhoglu, Ayşe, *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta Yayıncılık, 17. Baskı, İstanbul, Kasım, 2009.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, *Denetim İlke ve Esasları*, I. cilt, 5. Baskı, İstanbul, Mart, 2013.

Mutluer, M. Kamil, *Vergi Genel Hukuku*, 2. Baskı, İstanbul Bilgi Üniversitesi Yayınları, İstanbul, Eylül, 2008.

ncel, Mualla, Kumrulu, Ahmet, aęan, Nami, *Vergi Hukuku*, 18. Baskı, Turhan Kitabevi, Ankara, Mart 2010.

zdiler Küçük, Eda, *Vergi Hukukunda Karineler*, Doktora Tezi, Ankara ni. SBE, Ankara, 2011, (Erişim) <https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/tarama.jsp> 09 Mayıs 2018.

Pekcanitez, Hakan, Atalay, Oğuz, zekes, Muhammet, Atalı, Murat, Erdönmez, Güray, Akkan, Mine, Yeşilırmak, Ali, Tař Korkmaz, Hülya, *Pekcanitez Usul Medeni Usul Hukuku*, Cilt I-II-III, On İki Levha Yayıncılık, 15. Bası, İstanbul, Mart, 2017.

Pürsünlerli Çakar, Elif, Saraçoğlu, Fatih, “*Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller*”, Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi, 2014, Cilt:7, Sayı:1, s.415-423, (Erişim) www.dergipark.gov.tr 09 Mayıs 2018.

Saban, Nihal, *Vergi Hukuku*, 5. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, Nisan, 2009.

Şenyüz, Doğan, Yüce, Mehmet, Gerçek, Adnan, *Vergi Hukuku*, 2. Baskı, Ekin Kitabevi, Bursa, 2011.

Taşpınar, Sema, *Medeni Yargılama Hukukunda İspat Sözleşmeleri*, Yetkin Yayınları, Ankara, 2001.

Tekin, Fazıl, Çelikkaya, Ali, *Vergi Denetimi*, 7. Baskı, Seçkin Yayıncılık, Ankara, Ocak, 2016.

Ünsal, Hilmi, *Vergi Hukuku*, İkinci Sayfa Yayınevi, İstanbul, Kasım, 2006.

Uzun Çam, Mine, “*Vergi Denetiminde Anayasaya Aykırı El Koyma Yetkisi*”,Manisa Celal Bayar Üniversitesi, Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:15, Sayı:4, Aralık, 2017, s.177-206. (Erişim) www.dergipark.gov.tr 09 Mayıs 2018.

Yasin, Melikşah, *İdari Yargılama Usulünde İspat*, 1. Baskı, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Ağustos, 2015.

Yenisey, Feridun, Nuhoğlu, Ayşe, *Ceza Muhakemesi Hukuku*, Seçkin Yayıncılık, 5. Baskı, Ankara, Ekim, 2017.

Yunt, Ali, “*Vergi İncelemesinin Yasal Dayanakları, Süreçleri ve Sonuçları*”, Mali Çözüm Dergisi, İstanbul, Mayıs – Haziran, 2016, s.189-215.

<https://tez.yok.gov.tr/UlusalTezMerkezi/>.

<http://www.acikarsiv.gazi.edu.tr/>.

<http://www.dergipark.gov.tr/>.

[https:// www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi--1/](https://www.ismmmo.org.tr/Yayinlar/Mali-Cozum-Dergisi--1/).

<https://www.kazanci.com.tr/>.

<https://www.sinerjimevzuat.com.tr/>.

<http://www.tdk.gov.tr/>.

<https://www.turgutcandan.com/>.