**T.C.**

**ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ**

**MALİYE ANABİLİM DALI**

**2017-YL-000**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DENETİM YOLLARI VE HUKUKA AYKIRI DELİLLER**

**HAZIRLAYAN**

**Yüksel ÇELİK**

**TEZ DANIŞMANI**

**Yrd. Doç. Dr. Hakan ARSLANER**

**AYDIN - 2017**

**T.C.**

**ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ**

**SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE**

**AYDIN**

Maliye Ana Bilim Dalı Yüksek Lisans Programı öğrencisi Yüksel ÇELİK tarafından hazırlanan “Türk Vergi Hukukunda Denetim Yolları ve Hukuka Aykırı Deliller” başlıklı tez, 07.07.2017 tarihinde yapılan savunma sonucunda aşağıda isimleri bulunan jüri üyelerince kabul edilmiştir.

Unvanı, Adı ve Soyadı : Kurumu : İmzası:

Başkan : ……………………… ………….. ………..

Üye : ……………………… ………….. ………..

Üye : ……………………… ………….. ………..

Jüri üyeleri tarafından kabul edilen bu yüksek lisans tezi, enstitü yönetim kurulunun …………… Sayılı kararıyla …………………… tarihinde onaylanmıştır.

Doç. Dr. Ahmet Can BAKKALCI

Enstitü Müdürü V.

T.C.

ADNAN MENDERES ÜNİVERSİTESİ

SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ MÜDÜRLÜĞÜNE

AYDIN

Bu tezde sunulan tüm bilgi ve sonuçların, bilimsel yöntemlerle yürütülen gerçek deney ve gözlemler çerçevesinde tarafımdan elde edildiğini, çalışmada bana ait olmayan tüm veri, düşünce, sonuç ve bilgilere bilimsel etik kuralların gereği olarak eksiksiz şekilde uygun atıf yaptığımı ve kaynak göstererek belirttiğimi beyan ederim.

07 / 07 / 2017

Yüksel ÇELİK

**ÖZET**

**TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DENETİM YOLLARI VE HUKUKA AYKIRI DELİLLER**

Yüksel ÇELİK

Yüksek Lisans Tezi, Maliye Anabilim Dalı

Tez Danışmanı: Yrd. Doç. Dr. Hakan ARSLANER

2017, sayfa

Beyan esasına dayanan vergi sistemimizde, vergiyi doğuran olaya ilişkin gerçek mahiyetin ortaya konulabilmesi açısından vergi denetimlerinin etkin bir şekilde tamamlanması gerekmektedir. Vergi denetimleri aracılığıyla gerçekleştirilen tarhiyata dayanak oluşturması için elde edilen bulguların hukuka uygun olarak sağlanması, çıkabilecek uyuşmazlıklarda idareye eylemleri konusunda haklılık kazandırabilecektir. Türk vergi hukukunda idare ile mükellef arasında çıkabilecek uyuşmazlıklar konusunda delil önemli bir yere sahiptir. Vergi hukukumuzda vergiyi doğuran olay yemin hariç her türlü delil ile ispat edilebilmektedir. Buradan hareketle, serbest delil ilkesinin benimsenmesinin sebebi, vergilendirmeye ilişkin gerçek mahiyetin ortaya konulması olarak gösterilebilecektir. Ancak, her türlü delilin kullanılabileceğine dair bu ilkenin bazı sınırlamaları mevcuttur. Bu sınırlamalar, maddi gerçeğe ulaşmayı engeller niteliktedir.

Vergi yargılamasında hâkim, re’sen araştırma yetkisine sahiptir. Gerek idarenin gerekse mahkemenin araştırma ve incelemelerdeki amacı vergiyi doğuran olaya ilişkin gerçek mahiyeti bulmaya yönelik tüm delillere ulaşmaktır. Vergi hâkimi, delilleri değerlendirirken muhakkak hukuka uygunluk hususunu da dikkate almak suretiyle hukuk devleti olmanın bir gereği olarak idarenin eylemlerinin yargı denetimine tabi olması adına hukuka aykırı delilleri dikkate alamayacaktır.

**ANAHTAR KELİMELER:** Denetim, Vergi Denetimi, Yoklama, Vergi İncelemesi, Arama, Bilgi Toplama, İspat, Delil, Hukuka Aykırı Delil

**ABSTRACT**

**WAYS OF AUDITING IN TURKISH TAX LAW AND UNLAWFULL EVİDENCES**

Yüksel ÇELİK

Department of Public Finance Master Thesis

Supervisor: Asst. Prof. Dr. Hakan ARSLANER

In our tax system based on the declaration principle, tax audits must be completed effectively in terms of revealing the true nature of taxation. Obtaining the findings in accordance with the law in order to form a basis for assessment to be executed by tax administration, it will justify the tax administration on the case. In Turkish tax law, evidence of disagreements between the tax administration and the taxpayer has an important place. In the Turkish tax law, taxable events can be proved by any kind of evidence except oath. Moving from this, the reason for the adoption of the free evidence principle is to reveal the true nature of taxation. However, there are some limitations of this principle that all kinds of evidence can be used. These limitations preclude access to material truth.

In tax cases, the judge has the authority to investigate spontaneously. The aim of both the tax administration and the tax court to conduct research and investigation is to reach all the evidence that can be used to find the true nature of the tax-causing entity. The tax judge will not be able to take account of illegitimate evidence in the name of being subject to judicial review of the actions of the administration, taking into account the legality as well as the rule of law.

**KEYWORDS:** Auditing, Tax Auditing, Survey, Tax İnvestigation, Search, İnformation Gathering, Proof, Evidence, Unlawfull Evidence

**ÖNSÖZ**

Günümüzde vergi sistemleri beyan esasına dayanmaktadır. Nitekim Türk vergi sistemimizde de beyan esası geçerlidir. Bu durumda etkin bir vergi denetimi, mükelleflerin gelirlerine ilişkin gerçek mahiyetin ortaya koyulabilmesi açısından gereklilik arz etmektedir. Zira mükelleflerin kendileri tarafından hazırlanan beyannamelerde vergi ziyaına sebebiyet vermeleri veya mükellefiyete ilişkin ödevlerini zamanında yerine getirmemeleri muhtemel bir durumdur. Böyle bir durumun varlığı halinde vergi idaresi tarafından yapılacak araştırma ve incelemeler, yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama yolları ile gerçekleştirilmek suretiyle mükelleflere cezalı tarhiyat veya ödevlerin yerine getirilmemesi hususunda çeşitli cezalar uygulanabilecektir. Böylece mükellefler ile vergi idaresi arasında uygulanan işlemler dolayısıyla uyuşmazlık konusu ortaya çıkabilecektir.

Vergi yargılama esnasında gerek idarece elde edilen bulgular gerekse taraflarca ortaya konulan deliller incelenerek, hâkim tarafından re’sen araştırma ilkesi sonucu gerçeğe ilişkin her türlü delil re’sen dikkate alınmak suretiyle çözüme ulaşılmaya çalışılacaktır. Nitekim bu süreçte, hukuk devleti ilkesinin bir sonucu olarak delillerin hukuka uygunluğu hususu önem arz edecektir. Bu suretle hukuka aykırılık taşıyan veya hukuka aykırı yollarla elde edilen delillerin vergi yargılaması açısından, idarece gerçekleştirilen tarhiyata dayanak oluşturmayacağı kaçınılmaz bir gerçektir.

Bu çalışmada, vergi idaresinin denetim yolları incelenmiş ve vergi idaresinin denetimle gerçekleştirmek istediği amaçlar ortaya konulmuştur. Ayrıca delillere kavramsal olarak yer verilerek, delile ilişkin idare hukukunda dolayısıyla vergi hukukunda atfedilen değer üzerinde durulmuştur. Delillerin hukuka aykırılık arz edecek şekilde elde edilmesi veya hukuka aykırı delil ile tarafların iddialarını savunmaları halinde çözüme ilişkin durumlar Danıştay kararları ile ortaya koyulmuştur. Çalışmanın en son bölümünde ise denetim yolları ile idarenin tarhiyata ilişkin gerçeğe ulaşmak adına denetimler esnasında elde ettiği deliller ile uyuşmazlık çıkması durumunda mahkemece atfedilen değere ilişkin konular yine Danıştay kararları eşliğinde irdelenmiştir.

Çalışmamın hazırlık sürecinde yoğun bir çalışma döneminde olmasına rağmen değerli bilgisini, tecrübesini ve desteğini benden esirgemeyen, aynı zamanda tüm sorularımı sabır ve özveri ile yanıtlayan çok kıymetli tez danışmanım, Sayın Hocam Yrd. Doç. Dr. Hakan ARSLANER’e sonsuz teşekkür ve minnetlerimi sunarım. Ayrıca büyük bir fedakârlıkla her daim ve her koşulda yanımda olmak suretiyle bana güvenerek destekleyen, şükür sebebim olan canım aileme sonsuz minnetlerimi sunarım.

Yüksel ÇELİK

İÇİNDEKİLER

KABUL VE ONAY SAYFASI iii

BİLİMSEL ETİK BİLDİRİM SAYFASI v

ÖZET vii

ABSTRACT ix

ÖNSÖZ xi

SİMGELER DİZİNİ xvii

TABLOLAR DİZİNİ xix

GİRİŞ 1

1. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DENETİM YOLLARI; KAVRAM, AMAÇ VE TARİHSEL GELİŞİM

1.1. Vergi Denetim Kavramı 4

1.2. Vergi Denetiminin Amacı 7

1.2.1. Mali Amaçlar 10

1.2.2. Sosyal Amaçlar 10

1.2.3. Ekonomik Amaçlar 12

1.2.4. Hukuki Amaçlar 13

1.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları 14

1.3.1. Araştırma Fonksiyonu 15

1.3.2. Önleme Fonksiyonu 16

1.3.3. Eğitici Fonksiyon 17

1.4. Vergi Denetiminin Özellikleri 19

1.4.1. Tarafsızlık 20

1.4.2. Yaptırım 23

1.4.3. Kapsamlı Denetim 25

1.5. Vergi Denetiminde Uyulması Gereken İlkeler 27

1.5.1. Uygunluk 27

1.5.2. Etkinlik 27

1.5.3. Genellik 28

1.6. Türkiye’de Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi 28

1.7. Vergi Denetiminin Örgütlenmesi 35

1.7.1. 646 Sayılı KHK Öncesi Vergi Denetiminin Yapılanması 35

1.7.2. 646 Sayılı KHK Sonrası Vergi Denetiminin Yapılanması 38

1.8. Vergi Denetiminin Etkinliği ve Etkin İşleyişi Bozan Nedenler 43

1.8.1. Denetim Elemanlarının Sayıları ve Çalışma Şartları 46

1.8.2. Vergi Bilincinin Oluşturulamaması 48

1.8.3. Otomasyona Tam Olarak Geçilememesi 49

1.8.4. Örgütlenme Kaynaklı Nedenler 50

1.8.5. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi 52

1.8.6. Vergi Mevzuatı 52

1.8.7. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı 53

1.8.8. Oto-Kontrol Mekanizmalarının Yeterince Olmaması 53

1.8.9. Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Uygulanmayışı 54

1.8.10. Vergi Denetiminde Planlama Eksikliği 54

1.8.11. Kamuoyunun Yeterince Bilgilendirilmemesi ve Mali Saydamlığın Sağlanamaması 55

2. DELİL VE HUKUKA AYKIRI DELİL 57

2.1. İspat, Delil ve Hukuka Aykırı Delil Kavramı 57

2.2. Delillerin Genel Özellikleri 62

2.2.1. Olayla İlgili Olması 63

2.2.2. Gerçekçi ve Akılcı Olması 64

2.2.3. Hukuka Uygun Olması 64

2.2.4. Delillerin Müşterek Olması 66

2.3. Delil Sistemleri 67

2.3.1. Dini Delil Sistemi 68

2.3.2. İlmi Delil Sistemi 68

2.3.3. Kanuni Delil Sistemi 69

2.3.4. Takdiri Delil Sistemi 70

2.4. Delillerin Sınıflandırılması 71

2.4.1. Dolaylı Delil - Doğrudan Delil 71

2.4.2. Kesin Delil - Takdiri Delil 72

2.4.3. Kanuni Delil - Akdi Delil 74

2.4.4. Yasak Delil - Yasak Olmayan Delil 74

2.4.5. Kişisel Delil - Nesnel Delil 75

2.4.6. Sınırlı Delil - Sınırsız Delil 76

2.4.7. Re’sen Müracaat Edilebilen Delil - Re’sen Müracaat Edilemeyen Delil 77

2.4.8. Bağlı Delil - Serbest Delil 77

2.4.9. Ekonomik Delil - Maddi Delil 78

2.5. Türk Vergi Sisteminde Delil ve Delillere İlişkin İlkeler 78

2.5.1. Türk Vergi Sisteminde Delilin Yeri ve Gelişimi 78

2.5.1.1. 2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Önceki Dönemde Delil 83

2.5.1.2. 2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Sonraki Dönemde Delil 85

2.5.2. Türk Vergi Sisteminde Delillere İlişkin İlkeler 87

2.5.2.1. Delil Serbestliği İlkesi 88

2.5.2.2. Re’sen Araştırma İlkesi 91

2.5.2.3. Ekonomik Yaklaşım İlkesi 95

2.5.2.4. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi 98

2.5.2.5. Kıyas Yasağı İlkesi 99

2.5.2.6. Yazılılık İlkesi 100

2.5.2.7. Çabukluk, Basitlik ve Ucuzluk İlkesi 101

3.TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DENETİM YOLLARI VE DELİLLERİN HUKUKA AYKIRI OLARAK ELDE EDİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ 102

3.1. Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yolları 102

3.1.1. Yoklama 104

3.1.2. Vergi İncelemesi 109

3.1.3. Arama 116

3.1.4. Bilgi Toplama 121

3.2. Türk Hukuk Sisteminde Hukuka Aykırı Delil ve Delillerin Hukuka Aykırı Olarak Elde Edilme Yolları 125

3.3. Türk Vergi Hukukunda Denetim Yolları ile Birlikte Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi 133

3.3.1. Yoklama ve Hukuka Aykırı Delil 133

3.3.2. Vergi İncelemesi ve Hukuka Aykırı Delil 138

3.3.3. Arama ve Hukuka Aykırı Delil 145

3.3.4. Bilgi Toplama ve Hukuka Aykırı Delil 147

SONUÇ 150

KAYNAKLAR 155

ÖZGEÇMİŞ 162

**SİMGELER DİZİNİ**

AATUH : Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun

AİHM : Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi

AİHS : Avrupa İnsan Hakları sözleşmesi

CMK : Ceza Muhakemesi Kanunu

GİB : Gelir İdaresi Başkanlığı

HMK : Hukuk Muhakemeleri Kanunu

HUK : Hesap Uzmanları Kurulu

HUMK : Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

İYUK : İdari Yargılama Usulü Kanunu

KDVK : Katma Değer Vergisi Kanunu

KHK : Kanun Hükmünde Kararname

KMYKK : Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu

TCMB : Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası

TDK : Türk Dil Kurumu

VDK : Vergi Denetim Kurulu

VEDOP : Vergi Daireleri Otomasyon Projesi

VEDOS : Denetim Bilgi Sistemi

VERİA : Veri Ambarı Projesi

VUK : Vergi Usul Kanunu

YMM : Yeminli Mali Müşavir

**TABLOLAR DİZİNİ**

[Tablo 1.1. 646 Sayılı KHK Sonrası Vergi Denetim Birimleri……………………39](#_Toc485244102)

[Tablo 1.2. Yıllar İtibariyle Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu………………46](#_Toc485244103)

**GİRİŞ**

Hayatın her alanında kontrol ve denetim mekanizmasının varlığı dikkate alındığında, ekonomik faaliyetlerin ve kamunun en büyük gelir kaynağı olan vergi gelirlerinin de devlet tarafından denetim ve kontrol dışı bırakılması imkânsızdır. Ülkemizde vergi temel olarak beyan esasına dayanan bir sistem üzerine oturtulmuştur. Buna istinaden beyan esası ile vergi, mükellefin beyan ettiği matrah üzerinden hesaplanmaktadır. Bunun sonucunda devlet, kendi denetim birimleri ile beyanların gerçeği yansıtıp yansıtmadığına ilişkin kontrol ve denetimleri gerçekleştirecektir. Bu denetimler, gerçekleştiği süre boyunca gerçekleştirilen araştırmaların beyan edilen matraha ilişkin doğru sonucu vermesi adına vergi hukukunda delil ve delilin hukuka uygun olarak elde ediliş biçimi sisteminin vergi denetim mekanizmaları ile birlikte incelenmesi hususuna taşıyacaktır.

Anayasamızın 2. maddesinde yer alan Türkiye Cumhuriyeti’nin bir hukuk devleti olduğuna ilişkin hükmün varlığı ve yine bununla birlikte Anayasa Mahkemesi kararlarının birçoğunun “Hukuk Devleti” ilkesine vurgu yaptığı gibi; “Hukuk devleti, tüm alanlarda adaleti sağlayıcı bir hukuk düzeni kurmak ve bunu geliştirmek suretiyle hukukun tüm devlet organları üzerinde hâkim olmasını sağlayan ve yine anayasaya aykırı hâl ve davranışlardan uzak duran, kazanılmış haklara saygı göstermek suretiyle bu hak ve özgürlükleri muhafaza ederek güçlenmesini sağlayan, bütün eylem ve işlemleri anayasa ve tüm hukuk kurallarına mütenasip ve yargısal denetime tabii bulunan, kanunların üstünde yine kanun koyucunun da bozmasının mümkün olmadığı temel hukuk ilkeleri ile anayasanın varlığının bilincinde ve farkındalığında olan devlettir.” tanımlamasıyla sonuç olarak bireyler kadar devletin tüm idari birimlerinin de yargısal denetime tabi tutulacağı açıktır. Bu itibarla delillerin hukuka uygunluğu kadar delillerin elde ediliş biçimleri de hukuka uygun olmalıdır. Elbette ki idarenin yargısal denetiminin gerçekleşme şartı, idarenin delilleri elde ediş biçimi ile hukuka uygun davranıp davranmadığının araştırılması olacaktır.

Vergi hukukumuzun ana ilkesi olarak görülen “verginin kanuniliği (yasallığı) ilkesi” ile idarenin yetkilerinin “kanuni (yasal) idare” ilkesi kapsamında yasal olarak belirlenmiş olmasının ve vergi denetimi yollarına dair esas kanuni düzenlemelerin Vergi Usul Kanunu’nda yer almasıyla birlikte, idarenin işlemlerinde uygulayacağı usulün gerek kanunlarla gerek anayasal düzeyde belirlenmiş olmasının gereği olarak; hukuk dışı yollarla temin edilen delil ve ispat araçlarının vergilendirmenin denetim müessesesi içerisinde yerinin olmadığı açıktır.

Benjamin Franklin’in de ifade ettiği gibi “İnsanoğlu iki şeyden kaçamaz; biri ölüm, diğeri ise vergidir.” çıkarımıyla anlaşılmaktadır ki mükelleflerce çeşitli çabalarla veya beyana ilişkin ödevlerin yeterli düzeyde bilinmiyor oluşu ile ortaya çıkan kayıp ve kaçaklar, vergi idaresinin çabalarıyla ortaya konulacağı muhakkaktır. Ancak bu sonuca varırken izlenen yolda yaşanacak hukuksuzluk taraflar için bir uyuşmazlık yaratacaktır. Sonuç itibariyle bu durum çalışma boyunca idarenin denetim sürecine ilişkin bilgiler ışığında kanuni sınırlarla çerçevelendirilmiş ve yargı kararları ile ispat edilmeye çalışılmıştır.

Bu tez çalışmasında, Türkiye’de vergi denetimi ve vergi denetim yolları araştırılarak gerçek matrahı ortaya koymak adına elde edilen deliller ve delillerin hukuka uygunluğu üzerinde durulmuştur. Zira üst düzeyde bir vergi kaynağına sahip olabilmenin yolu güçlü ve adaletli bir vergi denetim ve kontrol mekanizmasına sahip olmaktan geçecektir.

Çalışmanın birinci bölümünde, konunun ana temasına ulaşmak adına özünü bize verecek olan vergi denetim mekanizması tüm boyutları ele alınmaya çalışılmıştır. Denetimin kavramsal açıklaması ve vergi denetimi ile sağlanmak istenen amaçlara yer verilmiştir. Bu bölümde yine konunun son bölümüne ilham olacak olan vergi denetim yolları irdelenmiştir. Denetim sürecine ilişkin tüm unsurları ortaya konularak devletin kamu geliri elde etmede denetimin ne kadar büyük bir öneme sahip olduğuna açıklık getirilmeye çalışılmıştır.

İkinci bölümde ise, denetim süreci ve denetim yolları ile ilişkilendirilmek istenen delil ve hukuka aykırı delilin kavramsal boyutu üzerinde durulmuştur. Öncelikle hukukun delil saydığı ve delil niteliği taşıyan tüm unsurların özellikleri ile sınıflandırılması yapılmıştır. Daha sonra Türk hukuk sisteminde delilin yeri ve gelişim sürecinden bahsedilerek hukukumuzda delil kabul edilen ispatlama araçlarının neler olduğu ortaya konmak istenmiştir. Bunların yanında asıl varılmak istenen konu olan hukuka aykırı delilin hukuk sistemimiz içindeki yerine açıklama getirilerek bölüm tamamlanmıştır.

Üçüncü bölümde, Türk vergi hukuku çerçevesinde denetim yolları ve hukuka aykırı delillerin ilişkilendirilmesi yapılmıştır. Vergi idaresi mükellefleri denetlerken yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama yollarını kullanmaktadır. Bu yolları kullanırken ortaya çıkan hukuka aykırı davranışlar sonucu yanlış veya eksik tarhiyat ile idare ile mükellef arasında oluşacak uyuşmazlıklar yargıda yer bulacaktır. Vergilendirmeye ilişkin hususların gerçek durumu yansıtabilmesi için hukuka uygun olarak elde edilmiş delillerin ortaya konulması gerekecektir. Bu bölümde tamamen vergi idaresinin denetim süreci ile delillerin hukuka aykırı olarak elde edilmesi halinde çıkan uyuşmazlıklara ilişkin verilen Danıştay kararları ile karşılaştırmalı olarak incelenmiştir.

Çalışma, sonuç bölümü ile tüm bilgiler ışığında bir değerlendirme yapılarak tamamlanmıştır. Vergilendirmede denetim süreci hukukilik ilkesi kapsamında ele alınıp delillerin hukuka aykırı olarak elde edilmesi halinde doğacak sonuçlar kapsamında irdelenerek bir kanaate varılmaya çalışılmıştır.

**1. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DENETİM YOLLARI; KAVRAM, AMAÇ VE TARİHSEL GELİŞİM**

**1.1. Vergi Denetim Kavramı**

Denetim, “iktisadi olay ve etkinliklerle ilgili savların daha önceden belirlenmiş ölçütlere uygunluğunu araştırmak ve ortaya çıkan bulguları ilişkili olanlara bildirmek amacıyla tarafsız bir şekilde kanıt (delil) toplayan ve sonrasında bu delilleri anlamlandıran sistemli bir süreçtir. Bir örgütün ve örgüt çalışanlarının, daha önceden belirlenmiş faaliyet kurallarına ne derece uyup uymadıkları denetim aracılığı ile öğrenilebilir” (Kabasakal, 2015).

Türk Dil Kurumu (TDK)’na göre iktisadi terim olarak denetim kelimesi, “Kamusal ya da özel bir kuruluşa dair bilgilerin daha önceden belirlenmiş kıstaslara mütenasipliğinin belirlenmesi ve raporlanması amacıyla bir uzman organ tarafından delillerin toplanıp değerlendirilme sürecidir.” (TDK, 2016) olarak tanımlanmıştır. Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesinde bulunan ve en etkin vergi denetim yollarından biri olan vergi incelemesinin maksadına ilişkin yapılan tanıma göre; vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gerekli olan vergilere ilişkin tutarların doğruyu yansıtıp yansıtmadığının araştırılması, tespit edilmesi ve sağlanması olarak ifade edilmek suretiyle denetimi kavramsal olarak ortaya koymak mümkündür. Bu itibarla vergisel boyutuyla denetim, Vergi idaresi ve mükelleflerin mevcut vergi siteminin ortaya koyduğu kurallar ve ilkeler çerçevesinde davranıp davranmadıklarını belirlemek, vergilendirilebilecek tüm gelir kaynaklarını kayıp ve kaçağı minimum düzeyde tutarak vergilendirilebilecek tüm kaynakları vergilendirmek, vergide güvenlik ve adalet ilkeleri ile hareket edebilmek için gerçekleştirilen tüm faaliyetlerdir.

Vergi hukukumuz esasen beyan sistemini benimsemiştir. Mükellef beyanına dayalı sistemde vergi mükellefi ya da sorumlusu, vergilendirmeye ilişkin tüm bilgi ve belgeleri ve ayrıca vergi matrahına ilişkin değerleri beyanname ile birlikte ilgili vergi dairesine bildirmektedir. Vergi dairesine gelen beyannameye istinaden vergi dairesi vergiyi tarh etmektedir. Burada şunu ifade etmek gerekiyor ki, mükellef bildirim sistemi, mükellef ve sorumluların vergi uygulanabilecek değerlerini herkesten daha çok bilecekleri düşüncesi ile ortaya çıkmış bir sistemdir. Bu sebeple vergi idaresinin bir müdahalesi olmadan, mükelleflerin, yasalarla tarif edilen vergi matrah değerlerine ilişkin tespitleri yapmaları ve bu tespitleri bir bildirim ile şahsi imzasını kullanarak beyan etmeleri mütenasip ve olağan şekli olarak görülmektedir. Başkaca bir ifade ile bildirim esasına dayanan tarh, mükellef bildiriminin dikkate alınması ve bildirilen değer ve unsurlar üzerinden tarh işleminin yapılmasını öngörmektedir (Nas, 2012). İtimat etme esasına dayanarak uygulanmakta olan bildirim metodunun doğru bir şekilde işlemesini sağlamak için, vergi bilincinin gelişme kaydetmiş olması gerekmektedir. Yere ve zamana göre farklı unsurları içinde barındıran vergi bilinci “ülke vatandaşları tarafından kendilerine vergilendirme ve vergilendirme ile şahsen yükletilen hususi yükümlülükler karşısında benimsedikleri genel tavır” olarak tanımlanmaktadır. Kanuni düzenlemeler ve vergi bilincine ilişkili olarak, yükümlü, bildirim ödevini ya noksan yerine getirebilmekte ya da hiç yerine getirmemekte veyahut mükellefiyetin doğuşuna tesir eden durumları gizleyebilmektedir.

Vergi sisteminin beyan usulüne dayanmasının yanı sıra; dünya üzerindeki hiçbir ülkede düz bir çıkarımla, kamu hizmetlerinden yararlanan herkesin eşit miktarlarda vergi ödemesi kabul edilmemektedir. Nitekim hiçbir vergi sistemi de bu şekilde düzenlenmemiştir. Türk Vergi Sisteminde de farklı gelir gruplarından farklı oranlarda vergi tahsil edilmektedir. Ancak bu durum toplumda vergi adaletini ve eşitliğini yeterince sağlayamamaktadır. Bu nedenle vergi yükümlülerinde zaman zaman vergi kaçakçılığı ya da vergiden kaçınma eğilimleri oluşmaktadır. Gerekli önlemlerin alınmaması durumunda bu eğilimler toplumda yaygınlaşmakta ve devletin gelir kaybetmesine neden olmaktadır (Ünal, 2007). Bu bağlamda vergi denetimi, bildirim esasına dayalı vergi modellerinin ayrılması mümkün olmayan bir modülü olduğu gibi bu modellerin sanki bir güvencesi vasfındadır. Vergi sistemlerinin sıhhatli işleyebilmesi için kamunun egemen gücüne dayanan çeşitli vergi denetimine ilişkin araçların sis­teme dâhil edilmesi sağlanmalıdır. Devlet, vergi denetimine ilişkin yetkisini, bizzat anayasa ile kendisine verilen vergilendirme yetki­sinden aldığı gibi, yine söz konusu bu yetkiyi, kaynağı Anayasa’da yer alan kanunlara dayanmak suretiyle kullanmaktadır. Ancak söz konusu yetki sınırları olmayan bir yetki de olmamaktadır. Gerek anayasa gerek tarafı olunmuş olan ve usulünce yürürlüğe girmiş bulunan milletlerarası anlaşma ve sözleşmeler gerekse de kanunlar, bu yetkiye bir çer­çeve belirlemiş olmakta ve söz konusu bu yetki sınırlandırılmaktadır (Soydan, 2015). Denetime çizilen bu sınırlar hukuk devleti olmanın bir gereğidir ki kamu gücünün gerçekleştireceği işlemlerin de hesap verilebilirliği mümkün kılınabilsin. Netice itibariyle sınırsız yetki, keyfi uygulamaları da beraber getirecektir.

Sonuç itibariyle, vergi denetimi birçok şekilde tanımlanmasının yanında, esasen vergi dairesi tarafından vergi yükümlülerinin vergisel düzenlemelere riayet edip etmediklerinin tespit edilmesi faaliyetleri olarak tanımı yapılmıştır. Ayrıca vergi denetimi, idarenin ve mükelleflerin yasal düzenlemelerle belirlenmiş prensipler çerçevesinde hareket edip etmediklerinin belirlenmesi şeklinde de tanımlanmıştır. Bu tanımlamalardan yola çıkıldığı takdirde, vergi kanunlarının belirlediği ve mükelleflerin riayet etmek zorunda olduğu kurallar, vergi denetiminin esasını belirlemektedir. Ancak vergi denetim kavramına yönelik yapılan tanımlamaların müşterek paydası; vergi yükümlülerinin bildirimlerinin doğruyu yansıtıp yansıtmadığının saptanması ve vergi alacağı olan devlet tarafından vergiyi olması gereken zamanda ve noksansız olarak tahsil edilmesini sağlamaya yönelik yapılması gereken vazifeler olarak tanımlanabilecektir (Somuncu, 2014). Vergi denetimindeki amaç, çeşitleri, mekanizması, vazife ve mesuliyet dağılımı gibi kuralları belirleyen kanuni düzenlemeler de vergi denetim kavramına yönelik esasları belirlemektedir.

Denetimin içeriğine yönelik esaslar dikkate alınarak yapılan tanımlamalar eşliğinde denetimin amacına, türüne ve işlevine varılabileceği söylenebilecektir. Bu itibarla denetim, denetleyen kurumlar, denetlenen kurumlar, denetimin amacı ve kapsamı ile denetimin kamusal veya özel sektör nitelikli oluşuna ve benzeri yaklaşımlarla çeşitli sınıflandırmalar yapmak olasıdır. Günümüzde denetimin kamusal veya özel sektör ayrımı giderek geçerliliğini yitirmekte, birbirinin yerine geçmekte, birbirine girmektedir. Özel sektör üzerindeki kamusal denetim sürerken, kamu kesiminin denetiminde de özel sektör denetim kuruluşlarından artarak faydalanıldığı görülmektedir. Yine özel sektör üzerindeki kamusal denetim de giderek özel sektör denetim kuruluşlarına yaptırılmaktadır (Arslaner, 2015: 186-187). Örneğin; 19.08.2016 tarihinde kabul edilmiş olan “Varlık Fonu” nun kurulmasına dair kanun ile bu fonunun denetlenmesi süreci de aynı kanunun 6. maddesi ile açıklanmış bulunmaktadır. Bu itibarla, denetlenmesi sürecinin birinci aşamasında bağımsız denetimden faydalanılacağı açıkça ifade edilmiştir. Yani, Varlık Fonu ve Varlık Yönetim Şirketi, Sermaye Piyasası Kurulu’nca belirlenmiş bulunan bağımsız denetim standartları çerçevesinde hareket edecek olan bağımsız denetçiler tarafından denetlenecektir. Denetimin ikinci aşamasında ise Başbakan tarafından görevlendirilecek sermaye piyasaları, finans, ekonomi, maliye, bankacılık ve kalkınma alanlarında uzman en az üç merkezi denetim elemanı tarafından bağımsız denetim standartları çerçevesinde denetlenmesi gerçekleştirilecektir. Söz konusu bu denetim sonucunda hazırlanacak olan rapor her yıl haziran ayı sonuna kadar Bakanlar Kurulu’na sunulacaktır. Denetimin üçüncü ve son aşamasında, denetim meclisçe gerçekleştirilecektir. Bu itibarla, her yıl ekim ayında Türkiye Büyük Millet Meclisi Plan ve Bütçe Komisyonu tarafından, birinci ve ikinci denetim aşamaları dikkate alınarak hazırlanmış bulunan ve Başbakanlık tarafından gönderilen denetim raporları üzerinden incelenmek ve görüşülmek suretiyle denetlenmesi sağlanmaktadır.

**1.2. Vergi Denetiminin Amacı**

Vergi, devlet ve diğer kamu tüzel kişilerinin egemenlik gücüne dayanarak ekonomik, mali ve sosyal amaçlı kamu giderlerini finanse etmek amacıyla mali güçlerine göre, “karşılıksız olarak” ve belirli kurallar dâhilinde alınması gereken kanuni ve “cebri” ekonomik değerlerdir. Zorlamaya dayalı olması ve şahsileştirilebilen doğrudan bir karşılığının olmaması sebebiyle kişileri vergiye yönelik tepkisel davranmaya iletmektedir. Bunun yanı sıra verginin bazı mukaddes gayeleri bulunsa dahi, mükellefler tarafından nahoş olarak görülmekte ve üzerlerinden atılması istenen bir yük olarak karşılanmaktadır. Buna dayanarak, yükümlülerin vergiye yönelik türlü tepkisel davranışlar ortaya koydukları görülebilmektedir. Örnek vermek gerekirse; yükümlü, ödemesi gereken vergiyi ya hiç ödememek yolunu seçmekte ya da ödemesi gereken verginin miktarsal boyutunu azaltabildiği kadar azaltmak meylinde bulunmaktadır (Torunoğlu, 2010). Bunu gerçekleştirebilmek için ya matrahı ortadan kaldırmakta ya da daraltabildiği kadar daraltma eğilimi içinde olmaktadır. Sonuç itibariyle, verginin ziyaa uğratılması sonucu vergisel bir kayıp meydana gelmektedir.

Bunların yanında insanoğlunun bireysel faydasını maksimize etme çabası ve değişmekte olan hayat koşullarının sonucunda sonsuz gereksinimlerinin karşılanmasında ya da gelir sağlayıcı etkinliklerinin finanse edilmesinde kullanılmak üzere, olabildiği kadar fazla kaynak bulma isteği içinde olduğu görülmektedir. Kaynak temin etme yöntemlerinden biri olarak, gelirin elde edilmesinde söz konusu olan zorunlu kayıpların olabildiğince aza indirilmesi olarak karşımıza çıkmaktadır. Söz konusu bu kayıplar arasında vergi önemli bir yere sahiptir. Özellikle vergi oranlarının yüksek olması, toplanan vergilerin kullanılması gereken yerde kullanılmaması, denetimlerin yetersiz olması, vergi kanunlarının karmaşık olması, bilgisiz olunması, ekonomik krizler, rekabet şartlarında adaletsizlik gibi sebepler, ya mükelleflerin vergi kaçırmaya bahanelerini meydana getirmekte ya da bu fiilin harekete geçmesi için gerekli ortamı hazır etmektedir.

Vergi denetimi “vergi güvenliğinin en önemli aracı olarak işletmelerde tespit edilen dönem kârlarının düşük gösterilmesini engellemeyi amaçlamakla beraber vergi denetiminin asıl amacı mükelleflerin geçerli olan mali düzenlemelere uyup uymadıklarının örnekler yoluyla denetlemek, denetlenemeyenlerde ise her an denetlenebilecekleri ihtimalini yaratmak suretiyle caydırıcılık oluşturmaktır” (Başak, 2006). Sonuç olarak, vergi kayıp ve kaçağını olabildiğince azaltmak, vergi denetiminin ana gayesidir diyebiliriz. Bütçedeki gider kalemlerine kaynak sağlamak, gelir dağılımında adaletin sağlanması, vergi kanunlarının uygulandığını ortaya koymak ve devlet gücünün bir göstergesi olması sebebiyle vergi denetimi oldukça önem kazanmaktadır.

Vergi denetiminin temel amacı aslında vergi kaçakçılığı ile mücadele etmektir. Toplum içinde vergi kaçırmanın çeşitli nedenleri bulunmaktadır. Toplumda vergi bilincinin yerleşmemiş olması, vergi konusundaki eğitim ve bilgi yetersizliği yükümlüleri vergi kaçırma fiilini işlemeye yönlendirmektedir. Günümüzde vergi oranları oldukça yüksek seviyelerde görülmektedir. Devlet tahsil edemediği vergiyi, ödevlerini yerine getiren ve kaçıramayan mükelleflerin üzerindeki vergi yükünü arttırarak çözmek yoluna gitmektedir. Bunun sonucunda, yükü sırtında taşıyan kesimlerin kamuya karşı olan güven duyguları azalmakta ve vergi kaçakçılığını arttırıcı bir etkisi olmaktadır. Vergi ile ilgili olarak mevzuatın değişken ve karmaşık bir hal aldığı, kuralların istisna, istisnaların kural haline geldiği ve vergi muafiyetlerinin çok çeşitlilik gösterdiği dikkate alındığında yükümlüler için hukuken tanınmış olan bu vergi kaçırma yöntemlerine başvurulmakta ve vergi ödememenin veya az ödemenin yolları araştırılmaktadır. Vergi idarelerinin yapısı ve işleyişteki özellik ve nitelikleri de bir ölçüde vergi kaçaklarının artmasına neden olmaktadır. Teknolojik imkânlardan gereği gibi yararlanılamaması sebebi ile kontrollerin tam olarak yapılamaması ile vergi idaresindeki araştırma ve planlama ile ilgili hizmetlerin yetersizliği vergi kaçaklarının doğmasına neden olmaktadır (Yücelen, 2009). Ayrıca bunların yanında vergileme ödevlerini yerine getiren ve dürüstçe gerçek kazançlarını beyan eden yükümlüler ile vergi kaçırmalarına vergi hukukunun açısından imkân bulunmayan ücretliler üzerinde sürekli olarak ağırlaşan bir vergi yükü bulunmaktadır. Bu kısımda kalan mükellefler dolayısıyla büyük oranda kayıp ve kaçak miktarının yoğunlaşmasına yol açmaktadır.

Vergi denetimi mükelleflerin beyanlarının doğruluğunun incelenmesi amacı doğrultusunda incelendiğinde kamusal bir dış denetim olduğunu söylemek mümkündür. Bu denetim, yasalarla belirlenmiş bir şekilde gerçekleştirilmektedir. Devlet kamu harcamalarını karşılamak için vergi ödeyen mükelleflerin, vergisel anlamda yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini, faaliyetlerini doğru bir şekilde beyan edip etmediklerini vergi denetimi aracılığıyla gerçekleştirmektedir. Vergi denetimi fonksiyonu daha çok, ödenmesi gereken vergilerin doğruyu yansıtıp yansıtmadığının araştırılması, bu hususların tespit edilmesi ve varsa yanlışlıklar ile noksanlıkların giderilmesine yöneliktir. Vergi denetimi sürecinde, vergi tutarları araştırılmakta, olumsuzlukların önüne geçilmekte ve düzeltilmektedir.

Vergi denetimleri, vergilendirmede ve dikey adaletin sağlanması bakımından da büyük önem taşımaktadır. Vergi kaçakçılığına yönelerek kişisel faydalarına hizmet etmek suretiyle hukuk dışı avantajlar sağlayan vergi yükümlülerinin bu davranışları önlenemediği takdirde vergi adaletinden söz edilemeyecektir. Vergilemede yatay adalet ise, eşit durumda bulunan mükelleflerin eşit; dikey adalet ise vergi ödeme gücü fazla olan mükelleflerin daha fazla vergi ödemesini gerektirmektedir. Dolayısıyla isteyerek ya da istemeyerek vergi kayıp ve kaçağına sebep olan mükellefler hiç vergi ödememek veya kendileri ile aynı durumda olan mükelleflere göre daha az vergi ödemek suretiyle, vergide adaletin gerçekleşmesini sağlamak için öngörülen amaçları tamamıyla bertaraf edebilmektedirler. Bu bozan faaliyetlerin önüne geçilmesi ve giderilmesinin sağlanması da vergi denetimleri yolu ile gerçekleştirilmektedir (Yücelen, 2009). Vergi denetimleri ile azaltılabilecek olan adaletsiz dağılımın, yerini istikrarlı bir adaletli dağılıma bırakması için toplumun vergi denetimlerini destekleyici bir duyarlılığa sahip olması gerektiği de kaçınılmaz bir gerçektir.

Tüm bu açıklamalar ışığında, vergi denetiminin amaçlarını gruplandırmak gerekirse; vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla, bütçeye kaynak temin etmek olan “mali amaç”, gelir dağılımında adaleti tesis etmek olan “sosyal amaç”, ekonomik konjonktüre doğru yön vermek olan “ekonomik amaç”, yürürlükteki bir verginin mevzuata uygun olarak gerçekleştirilmesi için devletin saygınlık kazanmasını sağlamak olan “hukuki amaç” olarak sınıflandırılmaktadır.

**1.2.1. Mali Amaçlar**

Vergi denetiminin, en mühim amaçlarından birisini mali amaçlar oluşturmaktadır. Ödenmesi gereken verginin doğru olup olmadığının araştırılması suretiyle tespiti sağlanarak, devletin kayba uğrayan vergi gelirlerinin geriye kazanılması sağlanmaktadır. Bu devletin gelişen toplumsal yapısına paralel olarak yüklendiği ekonomik ve sosyal görevleri dolayısıyla ortaya çıkan bir amaç olmaktadır.

Vergi kayıp ve kaçaklarının ortadan kaldırılması adına denetlenen mükelleflerden alınan ceza ve vergiler bütçe finansmanı için ek bir gelir kaynağı sağlamaktadır. Vergi denetimlerinin de en önemli etkisi vergi kayıp ve kaçakçılığına yönelmeyi düşünen mükellefleri caydırmaktır. Vergi kaçakçılığı ya da vergi kaybına uğratma diğer mükellefleri de olumsuz etkileyeceği için vergi denetimi vergi kaybını önlemek için önem taşımaktadır. Bu yüzden kayıt dışına çıkan vergiyi de ülke gelirlerinin içine katmak vergi denetiminin önceliğini oluşturmaktadır (Mert, 2009). Zira vergi kayıp ve kaçakları ile mücadele ederek vergi kaybını minimize ederken cezalar ile yeni bir kaynak yaratılmış olup etkili bir vergi denetimi ile mali amaç sağlanmış olacaktır. Kesilen cezaların amacı gelir sağlamak yerine caydırıcılık olsa da bütçeye ek gelir sağladığını göz ardı etmek mümkün değildir. Güçlü bir vergi denetimi ise vergi kaçırma potansiyeli olan mükelleflerin de, cezasız kalmayacaklarını görüp arayış içinde olmaktan kaçınmalarını sağlayacaktır.

Sonuç olarak, vergi denetimleri yoluyla var olan vergi kapasitesinin değerlendirilmesi, vergi dışında tutulmuş olan kaynakların ortaya çıkarılması ve vergilerin gerçeğe uygun şekilde alınması mali olarak devletin büyük ölçüde rahatlamasını sağlayacak bir amaç olma özelliğini taşımaktadır.

**1.2.2. Sosyal Amaçlar**

Günümüz devletlerinde, sosyal ve refah devleti ilkelerinin gereği olarak her bireyin insan onuruna yakışan bir şekilde yaşamını idame ettirebilmesi adına vatandaşlar için gerekli politikalar uygulanmaktadır. Bu itibarla son yıllarda verginin mali amacı dışında sosyal amacına da ağırlık verilmeye çalışılmaktadır.

Modern sosyal devlette gelirde ve servette oluşan eşitsizlikleri azaltmada vergi politikaları önemli bir misyona sahiptir. Buna istinaden, Anayasa’nın 73. maddesinin birinci fıkrasına göre; herkes mali güçleri dikkate alınarak, kamu harcamalarının karşılanması gayesiyle vergi ödemekle yükümlü tutulacağı belirtilmiştir. Anayasada hatları çerçevelenmiş olan her bireyin ödeme gücünün esas alınması suretiyle vergi ödemesi ve aynı zamanda gelir dağılımına ilişkin adaleti sağlama, verginin sosyal amaçlarıdır. Bu amaçlara ulaşmanın esas yolu da vergi yasalarına tam uyumun sağlanmasıyla yani, etkili bir denetim ile mümkün olmaktadır. Yoklama ile bilgi toplama yanında, vergi incelemesi verginin ekonomik güçle uyumlu olması ilkesinin vergi kanunlarındaki bir dalı ve bu ilkeyi hayata geçirmeye dair mühim bir aracı ortaya çıkarmaktadır (Somuncu, 2014). Bu düzenlemelerle beraber, sosyal adalet ilkesi uyarınca düzenlenmiş bulunan vergi sistemi ile herkes ekonomik gücüne dayanarak vergi ödemekle kalmayacak aynı zamanda milli servetin ve milli gelirin dar gelirli halk kesimleri arasında eşitliği sağlayıcı bir şekilde dağıtımı da sağlanmış olabilecektir.

Vergide adaletin sağlanması, esasen verginin kendisinden doğan bir hedefi ortaya koymaktadır. Yani, verginin içinde bulunması zorunlu olan özelliklerden birisidir. Bu bakımdan değerlendirildiğinde, verginin asıl hedefinin ne olduğu mühim değildir. Anayasa’nın 73. maddesinde izah edildiği gibi verginin ekonomik güce göre alınması, vergide adaletin sağlanması için yeterli görülebilmektedir. Ancak, verginin ekonomik güce göre temin edilmesi ilkesinin, sosyal adalet ilkesi sayesinde bir bütün olarak tüm toplumu ilgilendirecek düzeyde uygulanması gerekmektedir. (Torunoğlu, 2010). Modern devletler de toplumsal bilincin sağlanmış olmasından dolayı denetim mekanizmasının toplumsal düzeyde nüfuz etmesi sosyal amaçları gerçekleştirmeyi sağlayıcı etki etmektedir. Modern devletlerin gerçekleştirmesi gereken sosyal amaçlar olarak; hayat standardını yükseltmek geliri yeniden dağıtmak ve gelir dağılımında adaleti sağlamak için vergi kaçakçılığının azaltılmasını sebebiyle vergi denetimi büyük önem taşımaktadır. Vergi ile gerçekleştirilmeye çalışılan gelir dağılımının başarı sağlaması, vergi kaçakçılığını azaltmada önem arz etmektedir. Tüm bunların sağlanmasının ortak paydası kuşkusuz güçlü bir vergi denetimi ile mümkün olacaktır.

**1.2.3. Ekonomik Amaçlar**

Verginin ekonomik yönü, devletin ekonomik alana müdahalesi ile konjonktürel dengeyi sağlayarak oluşabilecek tüm ekonomik olumsuzluklara olumlu bir yön vermektir. Buna istinaden vergi politikası ile kayıt dışı ekonomiye müdahale etmek, enflasyonist etkileri ortadan kaldırmak ve durgunluk halinde piyasayı canlandırmak gibi müdahalelerle ekonomik amaca hizmet etmektedir. Örneğin, bir enflasyon durumunda vatandaşların satın alma gücü azalmaktadır. Burada oluşan enflasyonist etkiyi azaltmak adına finansman ihtiyacı hissederek yeni vergi koymak veya var olan vergi oranlarını arttırmak yerine vergi kayıp ve kaçaklarını azaltmak suretiyle vergi denetimini güçlendirme eğilimi ile vergi gelirlerini arttırmayı sağlayacaktır.

Vergi kaçırma ve kaçak eğilimlerinin artmış olduğu dönemlerde, vergiyi kaçırma olanağına sahip olan birey ya da ekonomik kesimler ellerinde bulunan kaynakları istedikleri gibi kullanabilme imkânına sahip oldukları için bu durum haksız rekabete yol açmakta ve vergi düzeni yönünden istenmeyen sonuçlar ortaya çıkarmaktadır. Tam bu konjonktürde etkin bir vergi denetimi, bu olumsuz durumların önlenmesi yönünden faydalı sonuçlar doğuracaktır. Sonuçta vergisini yasalar çerçevesinde tam ve zamanda ödeyen mükellefler, gerek istisna, muafiyet veyahut diğer yasal boşlukları kullanarak vergiden kaçınma yolunu seçen, gerekse yasadışı yollara saparak kendi iradeleriyle vergi kaçırma yoluna giden mükellefler karşısında mağdur durumda olduklarını düşünerek kendilerine haksızlık yapıldığını düşünebilmektedirler. Buna istinaden bu kişiler vergi kaçırma eğilimi içine girebilmektedirler.

Devletin ekonomik dengeyi bozucu eğilimlerle mücadele edebilmesi için, vergilerin amaca uygun toplanabilmesine gereksinim duyulmaktadır. Bu da ancak vergi denetimi ile sağlanabilmektedir. Devletin vergi kaybının artması, devleti kamu harcamalarını karşılamak için başka çözümler üretmeye zorlamaktadır. Bunun en çok rastlanan örnekleri ise devletin borçlanması, vergi oranlarının arttırılması veya ek vergilerin getirilmesidir. Bu geçici çözümler ise ekonominin dengesinin bozulmasına yol açarak özellikle sabit gelirlileri ve zaten vergi ödevini yerine getiren mükellefleri olumsuz etkilemektedir. Taraflardan birinin vergi ödememek suretiyle vergi yükünü diğer gruplar üzerinde ağırlaşacak şekilde kaydırması, ekonomik hayattaki serbest rekabet ortamının da bozulmasına neden olmaktadır (Ünal, 2007). Kendilerinin haksız rekabete uğradığını düşünerek vergisini ödemeyen mükellefler de bu yolu seçebilmekte ve onlar da kayıt dışına çıkma eğilimi gösterebilmektedirler. Buradan hareketle, vergi denetiminin ekonomik amaçlarından biri kayıt dışı ekonomi ile mücadele etmek olduğu sonucuna varmak yanlış olmayacaktır.

**1.2.4. Hukuki Amaçlar**

Vergi denetimleri, kamu hukuku kapsamında yer alan vergi kanunlarına dayanılarak yapılır. Vergi denetiminin hukuki amacı, devletin saygınlığının ve gücünün göstergesi niteliğini taşımaktadır.

Yürürlükte bulunan bir vergi çeşidinin gerektiği şekilde uygulanması, devletin sahip olduğu gücü ve saygınlığı temsil etmektedir. Böylesi bir durumun varlığı gösteriyor ki başkaca bir neden olmasa dahi vergi kanunlarında hiçbir şüpheye müsamaha göstermeyecek şekilde uygulanması için denetim gerekmektedir. Mükelleflerin vergi mevzuatına uyumlu olmayan davranışlarının önüne geçmek suretiyle, mevzuata daha saygılı olmalarına imkân vermekle birlikte kamu kuvvetini küçümsemelerini önleyici olmaktadır. Bu etkinin yaratılması, vergi kanunlarının geçerliliği ve dolayısıyla, herkesin kendine düşen sorumlulukları yerine getirilmesi bakımından büyük önem taşımaktadır (Ünal, 2007). Ayrıca yapılan vergi incelemeleri neticesinde konu, hukuki kurallara göre çözümlenmiş olacaktır. Sonuç olarak da toplumda hukuka olan güven artacak ve mükellefler vergi kanunlarına uygun davranma eğilimi içerisine gireceklerdir. Vergi kaçırma potansiyeli olan kesim de denetimlerin kanunlarla gerçekleşen yaptırımlarla desteklendiğinin farkında olacak ve bu potansiyel gruptan çıkma çabası içine gireceklerdir.

Devlet, hiçbir zorlayıcı sebep hissetmeden, egemenlik hakkını kullanarak tabii tuttuğu vergiler üzerinde hiçbir şüpheye yer bırakmadan uygulamada yer alan kanunlara uygun bir şekilde hareket etmek yükümlülüğünü taşımaktadır. Zira vergi denetimleri ile mükelleflerin ve vergi sorumlularının belirlenmiş olan vergi mevzuatı sınırları içerisinde davranmaları sağlanmaya çalışılmaktadır.

Vergi denetim fonksiyonu ile bireyin güvenlik ve hürriyeti, özel hayat gizliliği, konut dokunulmazlığı, haber alma hürriyeti gibi bireylerin temel hak ve özgürlüklerine, sosyal ve iktisadi durumlarına müdahale etmenin en çok olacağı alanlarına, yürütme organının gerçekleştireceği düzenleyici işlemler ile dokunmamasını gerçekleştirmek gerekecektir. Başka bir ifadeyle, mükellefe ve vergi dairesine ilişkin bazı sorumluluk ve etkiler yaratan denetim sürecinin; keyfince uygulamalara sebep olmaması için, kim tarafından, ne tür gereçlerle ve nasıl yürütüleceği kanunlarla düzenleme yapılması gereken hususlardır.

Anayasanın 73. maddesinde belirtilen ve daha önce de ifade ettiğimiz gibi herkesin kamusal harcamaları gidermek üzere, ekonomik gücü dikkate alınarak, vergisini ödeme yükümlülüğü vardır. Yine aynı maddede, vergisel sorumlulukların adalet çerçevesinde ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacına hizmet ettiğine vurgu yapılmıştır. Devamında; vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin kanunla konulup değiştirileceği veya kaldırılacağı ifade edilmektedir. Bununla beraber, Anayasa’nın 2. maddesinde ifade edildiği gibi; “Türkiye Cumhuriyeti, toplumun huzuru, millî dayanışma ve adalet anlayışı içinde, insan haklarına saygılı, Atatürk milliyetçiliğine bağlı, başlangıçta belirtilen temel ilkelere dayanan, demokratik, lâik ve sosyal bir hukuk Devletidir.” Buradan itibarla, hukuk devletinin varlığı vergilerin hukuksal boyutunun ve kanuniliğinin ve yine adaletli bir vergi salınımı için hukuki güvencenin bir göstergesi konumundadır.

Sonuç olarak; hukuk devleti ilkesinin nihayeti olarak vergi mevzuatı vatandaşlara adaletli ve doğru uygulanması gerekecektir. Bu itibarladır ki, vergisel tüm mevzuata herkesin uyum göstermesini sağlamanın bir ayağı da vergilendirme sürecine vergi denetimi ile destek vermek olacaktır.

**1.3. Vergi Denetiminin Fonksiyonları**

Vergi denetiminin temel amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu sağlamak, araştırmak ve tespit etmektir. Vergilendirme, ilke olarak beyan sistemine dayalı olduğundan vergi denetiminin etkin olması, mükelleflerle sağlanacak işbirliği ve koordinasyon sistemin işlemesi açısından çok önemlidir.

Vergi idaresinin denetim gücü, üzerine aldığı işlevleri gereği etkili olmak zorundadır. Denetimin sonucunda, yapılan bir işlemin kanunlar, tüzükler, yönetmelikler, genelgeler vb. mevzuat düzenlemelerine aykırı olduğu saptanan, açıkça görülen bir ihmal ve suç teşkil edecek eylemleri yapanlar hakkında belirli müeyyidelerin gerçekleştirilmesi söz konusu olmaktadır. Bu durumda denetim elemanlarının kendiliğinden görevlerinden ellerinin çektirilmesi gibi bir takım yetkileri bulunmaktadır. Bunun dışında, mevzuat düzenlemelerine uygun olmayan durum, denetim elemanlarınca düzenlenecek olan raporla adına işlem yaptığı makama veya yargı organlarına bildirimi yapılmaktadır. Bu özelliği, psikolojiye olan etkisi sebebiyle denetime caydırma işlevi kazandırmayı sağlamaktadır. Fakat günümüz vergi sürecinde gerçekleşen denetimlerin, sadece caydırıcılık olan bir güç olarak düşünülmemesi gerekmektedir. Caydırıcılığı ilk maksadı olmakla beraber, eğitim, vergi zihniyetinin yerleştirilmesi, vergide eşitlik ve adaletin gerçekleştirilmeye çalışılması gibi başkaca amaçları da mevcuttur (Savaş, 2000). Bu bakımdan değerlendirildiğinde, tüm bu gayeleri gerçekleştirmek üzere vergi denetiminin fonksiyonlarını üç gruba ayırarak inceleyebiliriz.

**1.3.1. Araştırma Fonksiyonu**

Vergi denetiminin arayıcı fonksiyonu; mükelleflerin defter, kayıt ve belgeleri üzerinde gerekli araştırmaları yaparak vergi kanunları yönünden eleştirisel hususları ortaya çıkarmasıyla hayat bulmaktadır. Zaten vergi denetiminden beklenen asıl işlev de budur.

Araştırma fonksiyonu, vergi denetiminin arama yapan ve bulan fonksiyonu olarak da isimlendirilmektedir. Denetimin araştırma işlevi, bildirimde bulunan yükümlülerin işlemlerindeki yanıltma ve hataya düşme gibi aldatmacaların araştırılmak suretiyle meydana çıkarılmasının ve düzeltilmesinin sağlanması gerekmektedir. Şayet vergi idaresi, vergi denetimleri aracılığıyla mükelleflerin bildirimlerinin gerektiği gibi kontrolünü sağlayamıyorsa, vergi kanunlarına isteyerek ya da istemeyerek yapılan hukuksuz eylemleri araştırmak, bulmak ve tespit etmek suretiyle meydana çıkaramıyorsa vergi denetiminin sonucunda gerçekleşen müeyyidelerin uygulanamayacak denilmesi yanlış olmayacaktır (Şaan, 2008). Bunların sonucu olarak vergi denetimlerinin caydırma işlevi uygulanamaz olacaktır. Yani vergi denetimlerinin hukuken desteklenmesi tek başına yeterli değildir. Hukuken sınırları çizilmiş eylemlerin araştırma fonksiyonu ile harekete geçmesi esastır.

VUK’ un 134. maddesinin ifade ettiği gibi, vergi incelemesindeki gayenin, ödenmesi gereken vergilerin doğru olup olmadığının araştırılması suretiyle tespit edilmesi ve sağlanması olduğu hukuki bir gerçektir. Yani, incelemede en önemli husus; ödenmesi gereken verginin doğruluğunun araştırılarak vergi kaçakçılığını önlemektir. Sonuç olarak vergi denetiminin önemli bir parçası olan incelemenin söz konusu bu maddesinden çıkartılacak sonuç, vergi denetiminin sadece vergi kaybını tespit etmek için değil, aynı zamanda mükelleflerin istemeyerek de olsa yapmış oldukları hataların düzeltilmesi konusunda da gerekli olduğudur. Vergi kaçıran veya yükümlülüklerini yerine getirmeyenlere yaptırımların uygulanması için araştırmanın yapılaması gereklidir.

Vergi denetiminin ana işlevi olan araştırma fonksiyonun kıymeti zaman içinde vergi idaresinin yükümlülerle işbirliği anlayışına dayalı olarak yükümlü odaklı vergi politikasından dolayı gereken mahiyetini kaybetmekte bunun yerine önleme fonksiyonu daha çok ön plana çıkmaktadır.

**1.3.2. Önleme Fonksiyonu**

Önleme fonksiyonu, hata ve hile ortaya çıkmadan önce belli aralıklarla yapılan denetimlerle bunların oluşumunu önleme fonksiyonudur. Mükellefin üzerinde yaratılan denetlenme endişesi, onu vergi kaçırma konusunda isteksiz hale getirecektir.

Önleme fonksiyonunun gerçekleştirilebilmesi için, yükümlülerin belli zamanlarda incelemeye tabi tutularak kontrol altında bulundurulmaları gerekmektedir. Eldeki olanakların koyduğu sınırlamalara göre gerçekleştirilebilecek olan bu kontrol, vergi denetim sonuçları bakımından büyük önem taşımaktadır. Böylece vergi kaybına yol açan hatalı ve hileli işlemlerin mükellefe yapılacak uyarılarla önlenmesi ya da azaltılması söz konusu olmaktadır (Binbirkaya, 2006).Önleme fonksiyonu ile öncelikle vergi mükelleflerinin belirli zamanlarda fiilen denetlenmesi gerektiğinden böyle bir denetim, ileride yapılacak vergi denetimleri sırasında da denetim elemanına önemli ipuçları vermektedir. Sonuç olarak gerek mükellefler açısından gerekse de denetim elemanları açısından önleme fonksiyonu çok yönlü bir kolaylık sağlamaktadır.

Vergi kaçakçılığı ya da kaçırmanın ana sebebi; homo economicus düzeyinde evrilmiş olan insan egosu ve değişmekte olan hayat şartlarının sonucunda sonsuz ihtiyaçlarının giderilmesinde ya da gelir sağlayıcı faaliyetlerin finanse edilmesinde kullanılmak üzere, olabildiği kadar fazla kaynak ortaya çıkarmak arzusu olmaktadır. Kuşkusuz, insanoğlunun bu arzusu, onu, öncelikle, kazanç getirici faaliyetlerini yoğunlaştırmaya yöneltmesini gerekli kılacaktır. Kişi, kazandığını en az kayıpla elinde tutabilmek, vergi ödememek ya da daha az ödemek amacıyla aklını (kimi zaman, daha fazla) kullanacak; yeni yöntemler icat edecek ve bu durum yeni araçlar keşfetmesini sağlayacaktır (Candan, 2004). Vergi mükellefleri ile münasebetleri sırasında, denetimin önleyici etki yapması açısından, denetim elemanının davranışları büyük rol oynamaktadır. Denetim elemanı her şeyden önce vergi mükellefine çıkaracağı matrah farkından ziyade, mükelleflerin vergilendirmeye yönelik sorunlarına cevap vermek, onları aydınlatmak, bilgilendirmek ve uyarmak suretiyle denetimin önleyici etki yaratmasına katkıda bulunması gerekmektedir. Bu şekildeki bir yaklaşım, mükelleflerin daha sonraki dönemlerde, işlemlerinde daha dikkatli olmalarına, gerçeğe daha yakın bildirimde bulunmalarına ve vergi kaçırma konusunda eğilimlerini azaltmalarına neden olacaktır.

Vergi denetimlerinin sayısı ve etkinliği arttıkça yükümlülerin denetimden geçme ihtimali ve her an vergisel denetimde tabii olacakları duygusu da artacaktır. Bunun sonucu olarak da yükümlüler bile isteye hile yapmaktan ve vergi kaçırmaya yol açacak işlemler yapmaktan vazgeçebileceklerdir. (Tecim, 2008). Vergi denetim elemanlarının niteliği ve sayısı, vergi denetimi süresince gerçekleşen planlama ile işbölümü ve koordinasyonun sağlanması, inceleme yapılacak mükelleflerin güvenilir ve gerçeği yansıtan verilere göre belirlenmesi, mükelleflerin bilgi seviyeleri ve davranış şekilleri, denetleme ve vergi denetimi sonucunda idari ve yargısal çözümlerin yeterliliği arttıkça vergi denetimi daha etkin olacak ve önleme fonksiyonu işlerlik kazanmış olacaktır.

**1.3.3. Eğitici Fonksiyon**

Günümüzde vergi denetiminin eğitici fonksiyonu önem kazanmış durumdadır. Vergi denetimleri ile mükelleflerin ödemesi gereken vergiler araştırılırken, mükelleflere de bu konularda eğitimler verilmiş olmaktadır. Denetimler esnasında ortaya çıkan hatalar konusunda mükellef uyarılarak doğrusu öğretilirken diğer mükelleflerin de doğruyu öğrenmesi sağlanarak eğitimler geniş bir kitleye hitap edecek bir hal almış olur.

Vergi denetiminin, vergi kayıp ve kaçağını bulup önleme özellikleri dışında, mükellefler yönünden eğitici bir özelliği olduğunu göz ardı etmek mümkün değildir. Denetim süresi boyunca gerek görülen hususlarda mükellefin aydınlatılması, yanılgı ve noksanlıkları konusunda uyarıcı nitelikte bilgilerin verilerek eleştiriye tabi tutulması, mükellef üzerinde eğitici bir rol üstlenmektedir. Vergi denetiminin bu düzeltici fonksiyonu, diğer iki fonksiyonla beraber ortaya çıkarak onları tamamlamakta ve vergi denetimi ile gözetilen amaçların gerçekleşmesine katkıda bulunmaktadır.

Vergi denetim elemanları, salt vergi kayıp ve kaçağını ortaya çıkaran ve yükümlüye ceza kesen bir kamu personeli olmak dışında aynı zamanda danışmanlık, paneller düzenleme ve konferans gerçekleştirme yollarıyla vergi hususunda aydınlanmayı sağlama ve bilinç kazandırmaya yönelik hizmetleri veren bir kamu personeli niteliğini taşımalıdır. Bu durum yetiştirilen denetim elemanlarının eğitim problemi olmakta ve eğitimin de denetim elemanlarının mesleğe başlamasından başlamak suretiyle tüm meslek hayatı süresince devamlılık göstermesi gereklidir. Bu durum, bir taraftan vergi denetimlerinin gayesi olan vergi gelirlerinin artması imkânını gerçekleştirirken, diğer yandan da vergi idaresiyle mükellefler arasında sağlıklı bir iletişimin kurulmasına katkı sağlayacaktır. Bu itibarla, denetçiler mesleki yükümlülüklerini gerçekleştirebilmek için ihtiyaçları olan yetenekleri devamlı ilerletmek ve güncel olmasını sağlamak zorunluluğu içinde olacakları muhtemeldir (Yücelen, 2009). Modern devletlerde bu fonksiyon daha başarılı işlemektedir. Çünkü değişen zamana ayak uydurmak durumunda olan sadece mükellefler değil, aynı zamanda denetim elemanları da bunu yapacaklardır. Karşılıklı gerçekleşen bu durum daha faydalı bir eğitilmişlik ortaya koyacaktır.

VUK’un vergi incelemelerine ilişkin genel dayanağında bulunan bir takım ifadeler bu açıdan değerlendirildiğinde dikkati çekmektedir. Buna göre; “…mükellefin hata yapmasını önlemek üzere kendisine tavsiye ve ikazlarda bulunulacaktır.” Yine, 1980 tarihli 2365 sayılı Kanun’un genel gerekçesinde de, özel usulsüzlük cezalarına dair değişikliğe gidilen maddesinde belirtildiği üzere vergi denetimlerinin eğitici fonksiyonuna dair ise; (…) “Mükellef idare ilişkilerinin artmasını temin eden bu kontroller, birçok halde vergi idaresinin mükellefe yardımı şeklinde belire-bilmekte, böylece mükelleflerin ileride daha ağır ceza ve müeyyidelere maruz kalma ihtimali de büyük ölçüde bertaraf edilmiş olmaktadır.” ifadeleri yer almaktadır. Görüldüğü gibi, VUK ve 2365 sayılı kanunların varlık sebeplerinde, cezai işlemlere dair uygulamalar salt hedef gösterilmediği kadar, mükelleflere de öğretici şekilde yaklaşılmasının gerektiğinden bahsedilmiştir. Ancak, bu kanunlardan sonraki uygulama yıllarında denetimlerin hem basına yansıtılan haberlerinde ve hem de yargı kararlarında daha çok cezalandırmaya ağırlık verilmiş bir görüntü kazandığı söylenebilecektir (Somuncu, 2014). Hâlbuki vergi denetim elemanı sadece cezalar veren bir personel olmanın dışında, vergilendirmeye dair her türlü bilgilendirmeyi ve aydınlatmayı sağlayan vergi konusunda öğretici bir fonksiyona sahip personel olma kimliğini de kendi üzerinde barındırır.

**1.4. Vergi Denetiminin Özellikleri**

Kamu kurumlarının ve kuruluşlarının oluşumları ve süreçleri ile prensipleri ve kuralları daha öncesinde belirlenmiş bulunan bir sistem dâhilinde ve ciddi bir güce sahip kontrol mekanizmaları eşliğinde faaliyetlerini sürdürmesi, kamusal hizmetlerde verimlilik artışının sağlanması, israfın önüne geçilmesi ve yönetimin halk için, halkın talebine ve beklentilerine yönelik, şeffaf ve hesap verilebilir bir biçimde işlemesi için kaçınılmaz bir gereklilik haline gelmiştir. Yönetim mekanizmasının akılın ışığında, saydam ve ana nitelikleriyle basit bir şekilde tasarlanmak suretiyle uygulamaya alınması, kamusal hizmetlerde tam ve sürekli sunumun sağlanması yönünden büyük önem taşımaktadır. Kamu kesimine ayrılmış bulunan kaynaklarda şeffaflık ve hesap verilebilirlik hatları içinde harcama yapılması, kamusal yararın gerektirdiği ölçüde harcanması ve tüm muamelelerin öncesinde belirlenmiş olan politikalar ve amaçlar doğrultusunda etkin, verimli, nüfuzlu ve ekonomik şekilde gerçekleştirilmesinin sağlanması ancak uygun bir mali kontrol sistemiyle sağlanabilecektir (Arslaner, 2015).

Mali yönetim, kamusal gelirlerin toplanması, yönetilmesi ve harcanması muamelelerini gerçekleştiren bir süreçtir. Mali yönetime bağlı olan ve bir alt evresini gösteren vergisel yönetimin ise ana görevi, vergilerin toplanması olarak ifade edilebilecektir. Bu yönetim süreci, vergilerin toplanması ile birlikte vergilemeye dair bütün muamelelerin götürülmesi olarak ifade edilmesi gerekmektedir. Günümüz vergi sürecinde kural, vergilerin yasa ile konulması, değiştirilmesi veya kaldırılması şeklindedir. Buna göre vergi yönetimi, kanunlar çerçevesi içinde vergiye dair bütün muamelelerin yürütülmesi şeklinde tanımlanabilecektir. Devletin en önemli işlevlerinden birini sağlayan vergi idaresinin bu hedefine yönelik olarak sağlıklı örgütlenen, sağlıklı işlemekte olan ve iyi bir donanımla şekillenmiş olan bir yapıyı oluşturması gerekecektir.

Devletlerin mali ve sosyal yapısının uygun olduğu kanunlar yürürlükte olup gelir idarelerinin mekanizması kusursuz işlese dahi, vergi denetimleri hiç yapılmasa ve ya gerekli olan kalite ve dinamikte yapılmadığı takdirde sistemin zamanla bozularak doğru işlememesine yol açacaktır (Acar ve Merter, 2004) . Bu sebeple, denetimin tüm özelliklerini içinde barındıran bir vergi denetimi hem etkinliği hem de başarıyı getirecektir.

Vergi idaresinin üzerine aldığı görevler tek tek ele alındığı takdirde, bu idarenin denetime vermesi gereken önem daha belirgin ortaya çıkmaktadır. Sahiden bu açıdan bakıldığında devlete ait gelir bütçesinin hazırlanması ve söz konusu bu bütçenin hedeflediğine ulaşmasını gerçekleştirecek gelirlerin toplanması, denetim etkisinin ve mevcudiyetinin hissettirilmesi sayesinde mümkün olacaktır. Zira verginin kendi tabiatında zora dayalı alım var olduğundan, bireylere ne kadar ulvi hislerle yaklaşılırsa yaklaşılsın, bilinçli ya da bilinçsiz, vergiye ilişkin mükellefiyetlerini doğru ve tam olarak yerine getirmeyi çoğunlukla ihmale uğratmaktadırlar. Bu durum da bireylerin doğasından kaynaklanmaktadır. Olaylara böyle bakıldığı takdirde, vergi idaresinin denetime ilişkin kapsamın ne şekilde sağlanması gerektiği, daha belirgin olarak ortaya çıkmaktadır (Savaş, 2000). Bu itibarla, vergi denetimi faydalarının yanı sıra bu faydaları tam manası ile ortaya koymayı sağlayacak bir takım özellikleri de muhafaza etmelidir. Söz konusu bu özellikleri tarafsız olma, yaptırım gücüne sahip olma ve kapsamlı denetimi sağlama şeklinde sınıflandırarak açıklamak mümkündür.

**1.4.1. Tarafsızlık**

Vergi denetimi, kamu yönetimince yapılmasına karşın tarafsız olmaları ve denetim yetkisini elinde bulunduranlar tam bir adalet içerisinde hareket etmeleri gerekmektedir. Yani denetim elemanları hazineye gelir sağlamak amacına hizmet ediyor olsa bile doğru ve yasal olmayan bir yönteme başvurmaması gerekmektedir.

Denetim elemanlarının denetledikleri faaliyet ile ilgili bilgileri toplarken, değerlendirirken ve rapor hazırlarken en üst seviyede mesleki objektiflik sergilemeleri gerekmektedir. Değerlendirmelerinin tarafsızlığına zarar verebilecek veya zarar verebileceği varsayılabilecek herhangi bir ilişkiye ve faaliyete katılamamaları gerekmektedir. Mesleki muhakemelerini zayıflatabilecek veya zayıflatacağı varsayılabilecek herhangi bir şeyi kabul etmeleri mümkün olmayacaktır. Tespit ettikleri ve faaliyetlere ilişkin raporları bozacak tüm önemli bulguları değerlendirmek suretiyle açıklamaları gerekmektedir (Arslaner, 2015).

Nitekim tarih boyunca, toplumlar “tarafsızlık” kavramıyla barışık olmamışlardır. Nitekim Sümerlilere ait bir tablette şunların yazdığı ileri sürülmektedir (Gören, 2012: 418):

“…Bir beyiniz, bir kralınız olabilir, ancak, asıl korkulacak olan bir vergi memurudur…”

Bu tablette yazan bu cümle ile kral vergilendirme yaptırmak ve dolayısıyla fiili olarak vergileri toplama işini memurlara gördürmek suretiyle vergileme süreci mevzubahis olmasından dolayı hukuken ilk problem, bu yetkiye dair sorgulanma ve sınırlandırılmaya yönelik olmuştur. Tüm hukuki kaygılar burada yoğunlaşmış olup, bunun sonucunda vergilerde kanu­nilik ilkesinin oluşmasına yol açmıştır. Nitekim esasen, Anayasa Mahkemesi’nin de bakış açısı hep bu çerçevede gerçekleşmiştir. Anayasa Mahkemesi’nin 28.04.2011 tarihli, 2009/39 esas ve 2011/68 sayılı kararında, devletin bu yetkisinin “hukuk devleti” ve “sosyal devlet” ilkeleri ile sınırlandığı görüşünde olduğu ve “hukuki güvenlik” ilkesine açık ve özel bir anlam atfettiği görülmektedir:

“…Zira bu ilke sebebiyle, vergi yükümlülüklerinin hak ve özgürlük alanlarına devletin vergilendirme aracılığıyla yaptığı müdahaleleri önceden öngörmeleri, tutum ve davranışlarını, buna göre ayarlamaları sağlanır. Böylece bireyler geleceğe yönelik planlarını güven içinde yapabilecekler ve sonuç olarak vergilendirmede keyfilik önlenebilecektir…”

Bu kararda ve Anayasa Mahkemesi’nin vergi hukukuna dair bütün karar­larında olduğu gibi, kanunilik ve hukuk güvenliği ilkesi kanunun çıkarılmadan önceki durumuna yönelik olmuştur. Bu vaziyet artık ezberlenmek suretiyle içtihadi nitelikte olmaktan çıkarılmış malumun ilanı halini almıştır (Gören, 2012). Bu itibarla, Keyfiliğin önüne geçmek ve vergi denetiminin tarafsızlığına duyulan şüphenin ortadan kalması adına tüm hukuki düzenlemeler içtihadi nitelikte olmaktan çıkarılıp hukuken tüm düzenlemelerde yer almaktadır.

Vergi denetiminin amacı, sadece hazineye gelir sağlamak olması mümkün değildir. Zira vergi kanunlarında böylesi düzenlemeler var olup denetimin sonucunda fazladan tarh ve tahsil edildiği belli olan verginin mükelleflere iade edilmesi veya terkin edilmesi gerçekleştirilmektedir. Bu sebeple denetim elemanlarını denetim işlemlerini gerçekleştirirken hazinenin faydasından daha çok nesnel davranış sergilemeleri ve vergiyi doğuran olayın asıl vaziyetini meydana çıkarmaları gerekmektedir. Burada çıkan sonuç, idarenin aleyhinde oluşabileceği gibi mükelleflerin de aleyhine oluşabilecektir. Bunun derecesini belirleyecek olan en büyük unsur ise vergi denetimlerinin tarafsız yani nesnel oluşudur.

Mükelleflerin yükümlülükleri yanında bazı haklara da sahip oldukları ve bu hakların gerek hukuki düzenlemeler gerekse idari uygulamalarda tanınacağı ve gözetileceğinin yayımlanan bildirge aracılığıyla kamuoyuna duyurulması tarafsızlık özelliğini himaye ettiğini açıkça ortaya koymaktadır.

Mükellef Hakları Bildirgesinde;

“-Şahsi ve gizli bilgilerinize saygılıyız. Bu bilgileri Vergi Usul Kanunu’nun öngördüğü haller dışında açıklamayacağız ve kullanmayacağız.

-Yaptığımız işlemlerde ve gerçekleştirdiğimiz düzenlemelerde vergi kanunlarının adil, hukuksal, tarafsız ve rekabeti koruyucu bir şekilde uygulanmasını esas alacağız.

-Vergi incelemelerinde kanunları doğru, tarafsız ve tutarlı bir şekilde uygulayacağız. İncelemenin her aşamasında sizi bilgilendireceğiz.” şeklinde açıklanan taahhütlerin arama yöntemi kullanılarak yapılan denetimlerin daha hassas şekilde yapılaması gereği açıktır (Tosun ve Özden, 2014).

Vergi Usul Kanunu’nun 116. maddesinde ifade edilen; vergi hatasının, vergiye müteallik hesaplarda veya vergilendirmede yapılan hatalar yüzünden haksız yere fazla veya eksik vergi istenmesi veya alınması şeklinde tanımlamaya başvurulmuştur.

Yine Vergi Usul Kanunu’nun “Vergilendirme hataları”başlıklı 117. maddesi şu şekildedir:

“1. Mükellefin şahsında hata: Bir verginin asıl borçlusu yerine başka bir kişiden istenmesi veya alınmasıdır;

2. Mükellefiyette hata: Açık olarak vergiye tabi olmayan veya vergiden muaf bulunan kimselerden vergi istenmesi veya alınmasıdır;

3. Mevzuda hata: Açık olarak vergi mevzuuna girmeyen veya vergiden müstesna bulunan gelir, servet, madde, kıymet, evrak ve işlemler üzerinden vergi istenmesi veya alınmasıdır.

4. Vergilendirme veya muafiyet döneminde hata: Aranan verginin ilgili bulunduğu vergilendirme döneminin yanlış gösterilmiş veya süre itibariyle eksik veya fazla hesaplanmış olmasıdır.”

Vergi Usul Kanunu’nun “Hataların meydana çıkarılması”başlıklı 119. maddesinde ise: “Vergi hataları şu yollarla meydana çıkarılabilir:

1. İlgili memurun hatayı bulması veya görmesi ile

2. Üst memurların yaptıkları incelemeler neticesinde hatanın görülmesi ile

3. Hatanın teftiş sırasında meydana çıkarılması ile

4. Hatanın vergi incelemesi sırasında meydana çıkarılması ile

5. Mükellefin müracaatı ile.” denilmektedir.

VUK’ un üçüncü bölümünde; “Vergi Hatalarını Düzeltme ve Reddiyat” başlığında 116. ve 126. maddeler arasında vergi hatalarının neler olduğu, hataların meydana çıkarılması, düzeltme yetkisi ve reddiyat, re’sen düzeltme, düzeltme talebi, düzeltme zamanaşımı gibi başlıklarla mükelleflere düştükleri hataları nasıl düzeltecekleri ve nasıl kullanılacağı tarif edilmiştir. Denetim elemanlarının ve mükelleflerin davranması gereken şekli tasnif eden bu kanunların varlığı, denetimin tarafsızlığı hakkında açıklık getirmek için vardır. Denetim elemanları, denetim faaliyetlerini gerçekleştirirken sadece bütçeye kaynak sağlamayı düşünmek şeklinde değil tarafsız davranmak ve vergiyi doğuran olayın gerçek değerini tespit etmek zorundadır. Bu değer sonucu, mükellefin lehine olabileceği gibi idarenin de lehine olabilecektir. Bu durumunda vergi denetim elemanları ne kadar tarafsız hareket ederse netice de o kadar hakikati yansıtır mahiyette olacaktır.

**1.4.2. Yaptırım**

Mükellefler, genellikle karşılığı olmadan elde edilen vergiyi ödemeyi istemediklerinden dolayı vergiyi kaçırma ya da vergiden kaçınma eğiliminde davranacaklardır. Böylece vergi denetimleri esnasında gerçek durumu ortaya koymayan beyannamelerden matrah farkı ve buradan doğan vergi, vergi ziyaı cezası, gecikme faizi veya vadesi geçmiş vergi borçları için vergiyle beraber gecikme zamları doğmaktadır. Devlet, ortaya çıkan tüm bu alacaklarından ötürü, Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun’un (A.A.T.U.H.K.) (28.07.1953 tarihinde, 8469 sayı ile yürürlüğe giren 6183 Sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanun) hükümlerinde yer alan cebri tahsilât yöntemiyle alacaklarını tahsil edebilecektir. Uygulamaya bakıldığında vergi ziyaı, gecikme faizi ve gecikme cezası gibi para cezalarıyla beraber hapis cezalarının da varlık göstermesi vergi denetimlerinin yaptırım özelliğine ait bir gösterge niteliğindedir (Tecim, 2008). Verginin kanuniliği ilkesi gereğince, vergi denetimi de kanuni sınırlar içinde kanuni yetkilerle gerçekleştirilir. Anayasada, VUK’ ta, AATUHK’ da ve bilumum kanunlarda vergilerin, resim, harçların ve benzeri diğer mali sorumlulukların koymanın, değiştirmenin, kaldırmanın ve uygulamanın ne şekilde yapılacağı hususunda gerekli olan hukuksal çerçevelerin çizilmiş olduğu görülebilmektedir.

Verginin kanuni bir yetkiyle gerçekleşmesi, kanunlarda hükme bağlanan esaslara ve usullere dayanarak tatbik edilmesi, mali ve cezai sonuçları içinde barındırması ve en önemlisi yaptırım özelliğine sahip olması; vergi denetiminin hukukilik özelliğine sahip olduğunun göstergesi niteliğindedir. Bu sebeple yapılan denetimler sonucu, kayba uğratılan vergi aslının durumuna göre ceza uygulamak suretiyle tahsil edilme imkânı bulunmaktadır.

Bu cezalar:

* Ziyaa uğratılan verginin ½ katı tutarında vergi ziyaı ve ziyaa uğratılan verginin 1 katı tutarında vergi ziyaı, (Md. 344)
* Ziyaa uğratılan verginin üç katı tutarında kaçakçılık, (Md. 344,359)
* VUK’ da belirtilen tutarlarda usulsüzlük, (Md. 352)
* VUK’ da belirtilen tutarlarda özel usulsüzlük, (Md. 353)
* Hapis, (Md. 359)
* Diğerleri’dir.

Vergi denetiminin bu niteliğinden dolayı düzenlenen raporlar, vergi dairelerince hiçbir kayıt ve şarta tabi olmaksızın işleme konulmaktadır. Bu andan itibaren mükellefler ancak;

* Ödeme (VUK Md. 368, 6183 Sayılı Kanun Md.37),
* Uzlaşma (Ek madde 9),
* Dava Açma (Md. 377),

gibi yollardan birini kullanmak suretiyle, vergi ve cezayı ortadan kaldırabilmektedirler.

Vergi denetimi, yaptırıma sahip olması ve ceza uygulanması ihtimali ile caydırıcı etki yaratmaktadır. Mükelleflerin yaptıkları hatalar için değişen para cezalarının uygulanması suretiyle, aynı hataları tekrar etmesinin önüne geçilebilecektir.

**1.4.3. Kapsamlı Denetim**

Vergi denetimi ile vergisel muamelelerin gerçeği yansıtıp yansıtmadığının usul açısından ve esasen denetime tabi tutulması, kapsamlı denetim özelliği ile açıklanır. Fakat bu denetim hesap denetiminden daha fazla kapsama sahip olduğundan işletmelerin dönemsel kârlarını etkileyen bütün işlemlerin denetlenmesini kapsamaktadır. Yoklama sürecindeki belgelerin ve kayıtların denetiminden başlamak suretiyle, vergi incelemesi esnasında öncelikli olarak bir usul denetiminden bahsedilmesi gerekecektir. Fakat özellikle vergi incelemesi gerçek ya da tüzel kişi olan mükelleflerin bütün hesaplarının ve kayıtlarının, muhasebe ilkelerine ve vergi kanunlarına uygunluğu açısından denetlenmelerini kapsayıp ve hatta kaçakçılık suçu kapsamında olan fiillerin tespit edilmesine yönelik oldukça kapsamı yoğun işlemlerin yapılmasıyla gerçekleşmektedir.

Vergi incelemesinde yetkisi olanlar sadece VUK’un 135. maddesinde sayılanlarla sınırlı tutulmamıştır. Özel kanunlarla verilen yetki çerçevesinde vergi incelemesine yetkililer de bulunmaktadır. Örneğin; 4389 sayılı Bankalar Kanunu’nun 5. maddesinin 2. fıkrasında yer alan bankalar yeminli murakıpları ve yardımcıları, Bankalar Kanunu’nda yazılı bulunan görevleri ile kayıt altında bulunmak üzere vergi inceleme yetkisine sahip tutulmuştur. Ayrıca, Yeminli Mali Müşavirlik Kurumu da vergi inceleme yetkisine sahip olanlar içerisine dâhil edilmiştir. Yeminli mali müşavirlik mesleğinin konusu ise gerçek ve tüzel kişilere ait muhasebe sistemlerinin kurulması, geliştirilmesi, işletmecilik ve finans uygulamaları, mali mevzuata ilişkin işlemlerin düzenlenmesi, bu hususlarda müşavirlik yapılması, mükelleflere ait mali tabloların ve beyannamelerin ilgili olan mali kanunlara ilişkin hükümlerin, muhasebe ilkeleri ve denetime ilişkin standartları açısından tasdik etmek olarak tanımlanmıştır. Yeminli mali müşavirler tarafından gerçek ve tüzel kişilerin mali tablolarının ve vergi beyannamelerinin mevzuatta yer alan hükümlere uygun olduğunun onaylanması durumunda, işte bu belgeler kamu idaresindeki yetkili olan elemanlar tarafından onay işlemlerinin kapsamında incelenmiş bulunan belgeler değerinde görülmüştür (İlhan, 2007). Denetimleri yapan elemanların işletmeye bağlı olmayıp bağımsız nitelikte olmasından dolayı bağımsız dış denetim olarak isimlendirilmektedir.

Vergi denetimi, inceleme altına alınmış olan mükellefin işyeri dâhilinde çalışmakta olan elamanlarca yapılmayarak, devlete bağlı olarak görev alan inceleme elemanlarınca yapılmaktadır. Bu özelliği dikkate alındığında vergi denetimi bir işletme için dış denetim olarak değerlendirilebilmektedir (Tecim, 2008). Fakat vergi denetim elemanlarının devlete bağlı olarak görev alması nedeniyle bağımsız dış denetim olduğu söylenemez. Vergi denetimi sadece dış denetim olarak kabul edilmektedir. Çünkü burada bireysel olarak bir görevden ziyade topluma hizmet veren ve toplumsal faydaya katkı sağlayan bir işin icrası söz konusu olmaktadır. Bundan dolayı buradaki denetim, tamamen devlete bağlı dış denetim olarak değerlendirilmektedir.

Kapsamlı denetim, bir vergi yükümlüsünün bağlı olduğu vergi çeşidine ilişkin, vergilendirme dönemi baz alındığında bütün faaliyetlerinin ve muamelelerinin kanunlara uygun olduğunun araştırılıp, matraha dair unsurların tamamının incelenmek suretiyle ödemesi gerekli olan vergilerin doğruyu yansıttığının belirlenmesi şeklinde tanımlanabilecektir. Örnek vermek gerekirse, yalnızca ticari ve zirai kazanç elde eden bir gelir vergisi yükümlüsünün bir hesap dönemi içinde hem ticari hem de zirai faaliyetlerinin incelemesinin yapılması halinde tam vergi denetlemesi söz konusu olmaktadır (Binbirkaya, 2006). Yani tüm gelir unsurlarıyla beraber vergiyi doğran olayın yasal veya yasal olmayan vergiye tabi olacak tüm kazançlarının boyutlandırılmış bir denetimden geçirilmesi söz konusu olmaktadır.

**1.5. Vergi Denetiminde Uyulması Gereken İlkeler**

**1.5.1. Uygunluk**

Vergi denetlemesinde riayet edilmesi gerekli olan ilkelerin ilki, denetlemelerin mali politikalara ve yasal ölçütlere uyumlu olarak yerine getirilmesi gerekliliğidir. Nitekim mali politikanın başarılı olabilmesi, öncelikli olarak kullanılacak araçların kendi içinde tutar gösterebilmesiyle mümkün olabilmektedir. Dolayısıyla, mali politikayla uyum gösteren bir vergi denetiminin, bu politikaların başarılı olmasını önemli oranda sağlayacağı söylenebilecektir. Örnek vermek gerekirse; yeni kaynak imkânları ortaya çıkarmak suretiyle ekonomi içinde arz ve talep dengesini sağlamaya yönelik bir ekonomi politikalarında, fiilen yapılan kontrollere yönelik denetimler (Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi), o zamana dek verginin dışında kalmış bulunan bireylerin ve/ya da işlemlerin vergilendirilmesi, dolayısıyla ortaya çıkarılan yeni kaynaklarla yatırım imkânlarının çoğaltılması muhtemel olabilecektir (Somuncu, 2014). Bu iktisadi politikalara uyumun yanında, vergi kanunlarında tarafsızlığı ve yükümlüler arasında denkliği sağlamak adına, vergi matrahının tespit edilmesi ile alakalı bazı düzenlemeler de yer almaktadır.

Bunun dışında, vergi denetimi, kanuni ölçülere uygun olarak yerine getirilmesi gerekmektedir. Bu kanuni ölçüler ise; muafiyet ve istisnalar, indirilecek giderler, kanunen kabul edilmeyen giderler, değerleme ölçüleri ve amortisman gibi standartlardır. Vergi denetimi ise, muamelelerin ve kayıtların yasal ölçütlere göre uygunluğunun araştırılarak bu ölçütlere aykırı olup olmadığı saptandığı takdirde tüm bunların düzeltilmesini gerçekleştirmektedir.

**1.5.2. Etkinlik**

Vergi denetimi, yalnızca vergi ile ilgili faaliyetlerin denetlenmesiyle kalmayıp, devletin siyasî ve ekonomik politikasında büyük bir yere sahip olan Türk Parası Kıymetini Koruma Hakkında Kanun, Yabancı Sermayeyi Teşvik Kanunu, Sermaye Piyasası Kanunu ve Bankalar Kanunu gibi kanunların tamamının uygulanmasına da etkili bir şekilde yardım sağlamaktadır. Günümüz koşullarında, artık vergisel hadiselere bakış açısı daralmaktan çıkarılmış ve daha geniş bir açıyla değerlendirilmesi zorunlu kılınarak, faaliyetlere ilişkin işlemler vergisel boyutta ele alınırken ekonomik ve sosyal tarafı üzerinde de duyarlılıkla durulmakta ve modern denetim zihniyetinin zorunlu kıldığı işlevlerin gerçekleştirilmesini kaçınılmaz hale getirilmektedir (Somuncu, 2014). Sonuç itibariyle iktisadi, sosyal ve hukuki olarak tüm vergisel olayların çok yönlü bir alandan ele alınarak yön verilmesi ve tüm basamakların senkronize bir halde bütüne dâhil edilmesi halinde etkinlik sağlanmış olacaktır.

**1.5.3. Genellik**

Vergi denetiminin ilkelerinden biri de genel olarak herkesin vergi denetimine tabi tutulmasıdır. Vergi denetimi, vergi yasaları dâhilinde mükellef sıfatına sahip olan herkese aynı etkinlikte uygulanması gerekmekte, toplumun tamamında dengeyi bozucu ortama sebep olmamak için mümkün olduğu kadar daha çok kitlenin incelenerek, tarh zamanaşımı süresince başta büyük işletmelerin denetime tabi tutulması gerekmektedir (Somuncu, 2014). Denetimler ne kadar büyük bir kesime hitap edecek şekilde organize edilirse o kadar güvenilir bir sonuç ortaya koyacaktır. Netice olarak, bireyler kendilerinin denetim dışında kaldığına inanırlarsa ya da başkalarının denetim dışı olduğunu görüp kendini denetimin içinde bulurlarsa toplumsal olarak denetimlerin adaletli işleyişine yönelik kuşku yaratacaktır. Bu durumda da toplum genelinde tutarsız yaklaşımlara yol açacaktır.

**1.6. Türkiye’de Vergi Denetiminin Tarihsel Gelişimi**

Bir ülkenin vergi sistemini, belirli bir zamanda o ülkede yürürlükte olan kamu gelirleri kanunlarının tümü oluşturmaktadır. Ülkelerin vergi sistemlerinin yapısı ise, o ülkenin hukuki, siyasi, iktisadi ve sosyal koşullarına bağlı olmaktadır. Zamanla ülkelerin siyasi, iktisadi, hukuki ve sosyal koşullarındaki değişiklikler, onların vergi sistemlerinin yapısını da etkilemektedir. Genellikle, bir ülkenin vergi gelirlerinin yapısı, o ülkenin iktisadi yapısıyla sıkı bir ilişki içinde olmaktadır. Bu bakımdan, benzer iktisadi koşullara sahip olan ülkelerin vergi sistemleri arasında da, sıkı bir benzerlik görülebilmektedir. Ancak, bazen aynı iktisadi koşullara sahip olan ülkelerde siyasi tercihlerin farklılığı ve diğer bazı ülkelerde daha önce kullanılmış olan vergi deneyimlerinden faydalanmak için yaptıkları atılımlar dolayısıyla, farklı vergi sistemleri olabilmektedir.

Tarihi süreler boyunca denetimlerin katettiği yol dikkate alındığında, denetimlerin aslen yöneten ile gücü kendinde muhafaza edenlerin şüpheci tavrına dayanarak ortaya çıktığını ve yönetilen tarafı baskı ve kontrol altında tutma arzusundan kaynaklanmış olduğunu görmek mümkündür. Devlet bakımından denetim konusu değerlendirildiğinde, en başta devletin egemenlik gücünü kendinde muhafaza eden yönetici (hükümdar, imparator, kral, başkan, padişah, general, devlet başkanı, şef vb.), sahip olduğu gücün ve hâkimiyetinin yönetilen kesim tarafında sarsıntıya uğramaması ve bu hâkimiyete karşı çıkan davranışların ortaya çıkmaması için denetim sistemlerinden ve denetim fonksiyonundan yoğun olarak ya­rarlanmış bulunmaktadırlar. Günümüz koşullarında, dünya yönetimleri içerisinde bu zihniyeti sürdü­rmekte olan birçok devlet yönetimi mevcut durumdadır. Tam da böyle zihniyetlerin varlığının etkisi ile de­netimi totaliter devlet kavramıyla nerdeyse aynı vaziyete gelmiş bulunmaktadır. Bazı devlet yöneticilerinin ise denetim için anlamış olduğu ve beklenen fonksiyon, baskı yapılması ve kendisinde muhafaza ettiği mutlak hâkimiyetin sarsılmaksızın, karşı düşüncelerden yara almadan sürdürülüp gitmesi olarak ifade edilebilecektir. Tarihi süreler boyunca bu fonksiyonu ciddi bir sadakatle ve hatta canını ortaya koyarak yapmış bulunan denetim organ­ları ve denetim elemanları olmuştur. Günümüz şartlarına bakıldığında ise, bu zihniyet yerini çoğul­cu demokrasiyi benimseyen yönetimlerde siyasallaştırma yapılarak iktidar dönemlerine uygun olarak görev yapan denetim organları ve denetim mensupları ortaya çıkarma sürecine bırakmıştır. Çoğulcu demokrasi ile yönetilen birçok ülkede, halkın iradesi ile yönetimi kendi bünyesinde bulunduran kesimler, öncelikli olarak teftiş ve denetim ünitelerinin başında bizzat kendilerine yakın kişileri getirmek suretiyle hareket etmekte ve bu tür denetim organlarını kendi siyasi çıkarlarına hizmet etmeleri adına kullanılmasını amaç edinmektedirler. Demokrasisi­nde ilerleme kaydetmiş olan, yönetime katılan halkın çokluğu, yaygın olan sivil toplum örgütlerinin varlığı, eğitimin oranı ve zihinsel aydınlanma oranının yüksek olduğu ülkelerin bu çeşitte yaklaşımları sert tenkitlere ve tepkisel davranışlara yol açtığından dolayı bu tarz ülkelerin denetim organları genellikle otonom ve hür bir yapı içine sokulmuş ve siyasi yönetimin saikliğinden çıkarılmış bulunmaktadır. Bu şekilde halkın iradesine da­yanarak gelmiş olan ve iktidar gücünün insanların ruhsal durumlarında yaratmış olduğu değişim ile kanunların kendilerine vermiş olmadığı güçleri de kullanma istenci sınırlandırılmış olmakta ve bu yolla demokratik gelişimin totaliter bir oluşuma yönlenmesi önlenilmektedir (Erol, 2011). Demokratik toplumlarda halkın yönetimdeki payının büyük tutulması ve dolayısıyla denetim mekanizmasının belirli kesimlere bırakılmadığı bir özerk yapı mevcutken, demokratik açıdan daha geri olan toplumlarda ise denetim mekanizması ya devletin seçtiği adamlarının yönergesinde ya da belirli zümrelerin ellerinde olduğu görülmektedir. Nitekim böylesi denetimlerin tarafsızlığının sorgulanması kaçınılmaz olmaktadır.

Vergi denetiminin ilk olarak ne zaman yapıldığı konusunda net bir bilgi bulunmamaktadır. Bilinen ilk denetim örnekleri, ilk çağda Mısır medeniyetine ilişkin olanlarıdır. Bu dönemde firavunların alacakları verginin tespit edilmesi için tarım ürünleri mabetlerde özel olarak yetiştirilen kişiler tarafından denetlenmekteydi. Daha sonraları Atina’da da maliye tahsildarının hesaplarını inceleyen ve yolsuzlukları ortaya çıkaran denetleme kuruluşlarının varlık sürdürdüğü görülmüştür. Roma İmparatorluğunda ise kamu maliyesinin kontrolü “Kester” adı verilen denetçiler tarafından yapılmaktaydı. Ortaçağ diğer bütün bilim ve sanat dallarında olduğu gibi ekonomik gelişme ve muhasebe yönünden de uzun bir durgunluk dönemi geçirmiş ve ancak Ortaçağın kapanmasından sonra ekonomik gelişmedeki canlanmaya paralel olarak muhasebe ve denetim olgusu yeniden canlanmıştır. Nitekim 14. yüzyılın başlarında İngiltere’de ilk defa “Auditor-Denetçi” deyimi kullanılmaya başlanmış ve devlet gelirlerini tahsil eden memurların hesaplarının bu denetçilerce denetlenmesi esası kabul edilmiştir (Binbirkaya, 2006). Denetim olgusu daha ziyade sanayi devrimi sonrasında ortaya çıkmış ve gelişerek günümüze kadar gelmiştir. Sanayi devrimine kadar olan süreçte mali sorumluluk üstlenmiş olan kişilerin dürüstlüğünün tespit edilmesi için devlet, bu kişilerin muhasebe kayıtlarını kontrol etmekteydi. Ancak sanayi devriminden sonra hızla gelişen muhasebe sistemiyle birlikte muhasebe denetimi de hızla gelişerek bu gününe kadar gelmiştir. Muhasebe denetiminin özellikle yüksek düzeyde bilgi gerektiren ve uzmanlık gerektiren bir meslek dalı kimliği de yine sanayi devrimi sonrasındaki gelişmelerle ortaya çıkmıştır.

Ülkemizde vergi denetimi sanayileşmenin gecikmesi ile birlikte mesleğin gelişme sürecini de geciktirdiği görülmektedir. Özellikle Tanzimat döneminden itibaren devletin yeniden organize edilmesi çalışmaları ile birlikte denetim fonksiyonlarını ifa edecek özel birimlerin kurulması ihtiyacı ortaya çıkmış bulunmaktadır (Binbirkaya, 2006). Ülkemiz için vergi denetim sürecini, Osmanlı dönemi, Cumhuriyet dönemi ve günümüzdeki şekliyle açıklamak bu bölüm için daha yararlı olacaktır.

Osmanlı Devleti bilindiği gibi Selçuklu Devleti’nin devamıdır. Selçuklu Devleti’nde olduğu gibi Osmanlı Devleti’nin ekonomik, sosyal, siyasal ve mali yapısına İslam dininin kuralları yön vermiştir. Osmanlı İmparatorluğu’nda İslam anlayışının benimsediği vergilendirme ile ilgili kuralları geçerli olmuştur. Bu kurallar gereğince alınan vergilere, şer’i vergiler denmekteydi. Aynı zamanda padişahın da sınırsız vergilendirme gücü bulunmaktaydı. Şer’i vergilerin yanında padişahın koyduğu örfi vergiler de varlık göstermekteydi. Bu vergiler konulurken örf ve gelenekler göz önüne alınarak bölgesel farklılaşmalar yapılmaktaydı. Osmanlı İmparatorluğu, merkeze bağlı bir vergi idaresini kurmayı başaramamış olan ve gelirleri, batılı zihniyette olduğu gibi düzenli ödenen vergilere sahip bir vergi devleti olamamıştır. Bunun başlıca nedeni olarak Osmanlı Vergi Sisteminin toprak düzeni ve askeri düzenle iç içe geçmesi olarak gösterilmektedir (İlhan, 2007).

Osmanlı Şeriye Sicilleri incelemeye tabi tutulduğu takdirde Osmanlı Devleti hukuk sisteminde kamunun faydasının gözetilmesi üzerine her çeşit mali içeriğe sahip konular üzerine kadılara mutlak bir yetki verilmiş bulunmaktadır. Kadılar ise bu yetki dâhilinde, yer aldıkları bölgelerde bulunan muhasebe ile ilgili her çeşit muamelenin gerçekleştirilmesinden veya gerçekleştirilen muamelelerin denetlenmesinden sorumlu olarak görülmüşlerdir. Kadılar söz konusu bu vazifelerini gerçekleştirirken muhasebe ile ilgili aldıkları bütün kararları şeriye sicillerine kayıt etmişlerdir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011).

Osmanlı Devleti’nde ilk mali teşkilat 1359 yılında I. Murat tarafından kurulmuştur. Fatih Sultan Mehmet ve Kanuni Sultan Süleyman döneminde kamu gelir ve giderlerinin artmasıyla bu teşkilat geliştirilmiştir. Ancak 1838 yılına kadar maliye bakanlığı görevini yapacak bir teşkilat kurulmamıştı. 1838 yılında ilk olarak devlet teşkilatı içinde Maliye Nezareti (Bakanlığı) kurulmuştur (Uçkan, 2010). Osmanlı İmparatorluğu’nda ilk kez 19. yüzyıl sonlarına gelindiğinde bir denetim yapılanmasının kurulması ihtiyacı duyulmuştur. Bu sebeple dönemin maliye nazırı tarafından hazırlanmış olan ve devrin padişahı II. Abdülhamit tarafından uygun görülerek 25 Temmuz 1879 tarihli “İrade-i Seniye” ye dayanılarak çıkarılan “Teftiş Muamelatı Maliye Nizamnamesi” ile “Heyet-i Teftişiye-i Maliye” (Maliye Teftiş Kurulu) kurulmuştur (Binbirkaya, 2006). Bu kurul, Fransa’daki Maliye Teftiş Kurulu örnek alınarak kurulmuş ve kurulduğu ilk yıllarda sadece Osmanlı Devleti ordusunun harcamalarını denetlemekle yetkilendirilmiştir. Ancak daha sonradan söz konusu kurula ait olan yetkilerde genişleme sağlanmış ve devletin bütün gelir ve giderlerinin bulunmakta olduğu her yer ve her kurumda teftiş, inceleme, denetleme ve soruşturma yapma yetkisi bu kurula verilmiştir (Uçkan, 2010).

II. Mahmut döneminden sonraki dönem içinde Osmanlı merkezi hükümetinde Avrupa sitemindeki örneklere riayet eden bakanlıklar (nezaretler) kurulmaya başlanmıştır. Bu kuruluşlarda temel yapı taşını oluşturmuş olan “teftiş” bölümlerinde görevlendirilmiş olanlara “müfettiş” denilmiş ve bundan itibaren Türk kamusal yönetiminde denetim hizmetlerinin özerk olan bir birim tarafından yürütülmeye başlanmış olduğu anlaşılabilmektedir (Bezirci ve Karasioğlu, 2011).

Cumhuriyet dönemine gelindiğinde ise vergi denetim sistemi, ilk defa bir kuruluş olarak 1926 yılında kazanç vergisinin uygulanmasıyla başlamıştır. Kazanç vergisi kanununa göre, beyannamelerin denetlenmesi görevi, tahakkuk teftiş memurlarına verilmiş bulunmaktaydı. Tahakkuk teftiş memurları ise ülkemiz için gerçek anlamda vergi denetleme vazifesini üstüne almış olan ilk vergi inceleme elemanları olma özelliğine sahiptir. Ancak, bilgileri ve tecrübeleri yeterli düzeyde bulunmayan tahakkuk teftiş memurları, bu branşta gerekli başarıyı elde edememiş olup daha sonraki dönemlerde kaldırılmış bulunmaktadır. Cumhuriyetin kurulmasının üzerinden geçen zamanlar itibariyle, vergisel denetimler için gerekli olan birimler, 18.05.1929 tarih 1452 sayılı Devlet Memurları Maaşatının Tevhit ve Teadülüne Dair Kanun’un kadro bölümlerinde ve ilgili yıllara ait Seneyi Maliyesi Muvazene-i Umumiye Kanunu’na ekli cetvellerde belirtmek suretiyle oluşturulmuş bulunmaktadır. Maliye Bakanlığı’nın merkezi yapılanması içerisinde; müfettiş, pul tahakkuk müfettişi ve tahsilât müfettişi gibi unvanları taşıyan denetim elemanları, 29.05.1936 tarih 2996 sayılı Maliye Vekâleti Teşkilatı ve Vazifeleri Hakkındaki Kanunla yapılmış olan değişiklikle beraber kaldırılarak yerlerine varidat kontrolörlüğü kadrosu oluşturulmuş bulunmaktaydı (Binbirkaya, 2006). 07.06.1946 tarih ve 6327 sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan 29.05.1946 tarih ve 4910 sayılı Kanunu ile Vasıtasız Vergiler ve Vasıtalı Vergiler Umum Müdürlükleri kaldırılmıştır. Yerine Gelirler Genel Müdürlüğü kurulmuştur. Birçok kez değişikliğe uğrayan Gelirler Genel Müdürlüğü’nün görevleri 24.06.1994 yılında tekrar belirlendiğinde “vergi denetimi” ilk kez kanun metnine girmiştir (Kabasakal, 2015).

1949 yılında yapılan vergi reformu ile kazanç vergisi kaldırılmış, onun yerine gelir vergisi, kurumlar vergisi ile esnaf vergisi kabul edilmiş ve bu vergilerle birlikte 1950’de Vergi Usul Kanunu yürürlüğe girmiştir. 1953 yılında Tahsili Emval Kanunu yürürlükten kaldırılarak yerine, devlet gelirlerinin tahsilini sağlayan Amme Alacaklarının Tahsili Usulü Hakkında Kanun kabul edilmiştir. 1949 yılından sonraki dönemde Türk Vergi Sisteminde yapılan önemli değişikliklerle, eski vergi sistemi terk edilmiş, onun yerine daha modern ve çağdaş vergi sistemlerine benzeyen bir vergi sistemi uygulamasına geçilmiştir. Yeni vergi kanunları iktisaden gelişmiş ülkelerin vergi kanunlarıyla kıyaslanabilecek seviyede olmasına rağmen, ülkenin ekonomik yapısına uydurulmasının zorluk yaratması, özellikle Alman Gelir Vergisi Kanunu örnek alınmak suretiyle hazırlanmış olan Türk Gelir Vergisi yoğun eleştirilere uğramıştır. 1950 yılında yürürlüğe giren Vergi Usul Kanunu, bütün vergi, resim ve harçlarla ilgili usul kurallarını hükümlere bağlamıştır. Bu kanunla oldukça çağdaş derli toplu tek düzen bir Usul Kanunu gerçekleştirilmiştir (İlhan, 2007). Yani, bu kanunla, vergi usul ile ilgili hükümler bağımsız bir kanun içinde bütünleştirilerek, bu konudaki dağınıklığa son verilmiş olduğu söylenebilecektir.

Türkiye’de vergi denetimine dair zihniyet ve uygulamalarının gelişimine yönelik Türk vergi reformuna dair ilk hazırlıklar 1943 yılında başlamıştır. Hakikaten de, o tarihlerde yürürlük dâhilinde olan kazanç vergisi, işlevini tamamlayarak, belirlenmiş olan ihtiyaçları giderebilmekten daha uzak olmuştur. Bu sebeple, bilimsel ve çağdaş oluşuma sahip yenilenmiş bir vergi sistemine geçilmesi zorunluluk halini almıştır. Gelir ve Kurumlar Vergisi ile Vergi Usul Kanunu’nu kapsayan vergi reformu, bu zorunluluk sonucunda yapılmış bulunmaktadır. Ancak, bahsi geçen vergiler büyük oranda beyanname verilmesi esasına dayandığından geniş mükellef tabakasını kapsadığı dolayısıyla vergi denetimleri konusunda da, yeni vaziyete uygun olan bir yapılanmaya gidilmesi gerekmiştir. Böylesi bir kuruluşun ise, batıda yer alan benzerleri seviyesinde gerçekleştirilmesi, inceleme yöntemlerine hâkim olan, nesnel ve mesleki bilgi, eğitim ve deneyime dayanmakta olan bir vergi incelemesi yapması muhtemel elemanlardan oluşturulmasını kaçınılmaz hale getirmiştir (Maliye Hesap Uzmanları Derneği, 2016).

Bunların yanı sıra, 05.05.2005 tarihinde kabul edilen ve 16 Mayıs 2005 tarih ve 25817 sayılı Resmi Gazete’ de yayımlanarak yürürlüğe girmiş bulunan 5345 Sayılı Kanun ile Gelirler Genel Müdürlüğü’nün kaldırılması suretiyle Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir idaresi Başkanlığı kurulmuştur. 5345 Sayılı Kanun’un birinci maddesine göre bu kanunun amacı; gelir politikasını en iyi şekilde yönetmektir. Aynı zamanda Objektif ve tarafsız bir bakış ile vergide adaleti sağlamak, vergi ve diğer gelirleri olabildiğince az maliyet ile toplamak, vergiye gönüllülük esasını benimsetmek, mükellef haklarının gözetilmesini sağlayarak iyi kalitede hizmet vermek amacıyla mükellefiyete ilişkin sorumluluklarını rahatça yerine getirmeleri için gerekli olan tedbirleri almaktır. Mükellefe endekslenmiş olmak, şeffaflık, hesap verilebilirlik, iştirakçilik, verimlilik, etkililik ve esasen mükellefe odaklanmış olan temel prensiplerine dayanarak vazifelerini gerçekleştirmek üzere Maliye Bakanlığı’na bağlı Gelir İdaresi Başkanlığı’nın kurulmasına, teşkilat, görev, yetki ve sorumluluklarına ilişkin esasları düzenlemektir.

Gelir İdaresi Başkanlığı’nın yanı sıra denetleme vazifesini yerine getirmekte olan en mühim yapılanma Vergi Denetim Kurulu’dur. 10.07.2011 tarihli Resmi Gazete’de yayımlanan 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları tek çatı altında toplanmış olup, Maliye Bakanlığı bünyesinde ve doğrudan bakana bağlı olan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı kurulmuştur. Kuruluşun kurulduğu devrin Maliye Bakanı [Mehmet Şimşek](https://tr.wikipedia.org/wiki/Mehmet_%C5%9Eim%C5%9Fek), VDK’nin [vergi incelemelerinde](https://tr.wikipedia.org/wiki/Vergi_%C4%B0ncelemesi) çok başlılığı önlemek, uzmanlaşmayı sağlamak ve Maliye Bakanlığı’nın denetim ihtiyacını karşılamak amacıyla kurulduğunu ifade etmiştir (Hürriyet, 2011).

VDK’nin kurulmasından önce [Maliye Teftiş Kurulu](https://tr.wikipedia.org/w/index.php?title=Maliye_Tefti%C5%9F_Kurulu&action=edit&redlink=1), [Hesap Uzmanları Kurulu](https://tr.wikipedia.org/wiki/Hesap_Uzmanlar%C4%B1_Kurulu), [Gelir İdaresi Başkanlığı’nın](https://tr.wikipedia.org/wiki/Gelir_%C4%B0daresi_Ba%C5%9Fkanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1) merkezi denetim birimi Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve taşra denetim birimi Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları’ ndan oluşan çok başlı bir denetim yapısı söz konusu iken, 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin 27990 sayılı Resmi Gazete’de yayınlanması suretiyle 10.07.2011 tarihi itibariyle Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelir İdaresi Başkanlığı Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları kaldırılmış olup Vergi Denetim Kurulu kurulmuş bulunmaktadır. Kaldırılan bölümlerde vazife yapmakta olan denetim elemanları, Vergi Denetim Kurulu çatısında toplanmak suretiyle sadeleştirilmeye gidilmiştir. Bunun sonucunda, [Gelirler Kontrolörleri](https://tr.wikipedia.org/w/index.php?title=Gelirler_Kontrol%C3%B6r%C3%BC&action=edit&redlink=1), [Maliye Müfettişleri](https://tr.wikipedia.org/w/index.php?title=Maliye_M%C3%BCfetti%C5%9Fi&action=edit&redlink=1), [Vergi Denetmenleri](https://tr.wikipedia.org/wiki/Vergi_denetmeni) ve [Hesap Uzmanları](https://tr.wikipedia.org/w/index.php?title=Hesap_Uzman%C4%B1&action=edit&redlink=1) kadroları kaldırılmış olup “Vergi Müfettişliği” adı altında tek bir kadro oluşturulmuştur. Böylece, vergi denetimlerinin daha etkin hale getirilmesi adına gereksizce arttırılan farklı denetim birimlerinin mükerrer denetime gitmesinin, kaynak israfının, denetim karmaşasının ve denetim birimleri arasında koordinasyon eksikliğinin önüne geçilmeye çalışılmıştır.

**1.7. Vergi Denetiminin Örgütlenmesi**

**1.7.1. 646 Sayılı KHK Öncesi Vergi Denetiminin Yapılanması**

Ülkemiz için vergi incelemesi kavramı, ilkin 1950 yılında yürürlüğe girmiş olan Vergi Usul Kanunu ile Türk vergi sistemimize girmiş bulunmaktadır. 1950 yılında yapılmış olan vergi reformuna dayanmak suretiyle vergileme ile ilgili usul hükümleri ilk kez modern anlamda tek bir kanun çerçevesinde yer almıştır. Böylece vergi sistemimizde beyan esaslı vergilendirmeye geçirilmek suretiyle gelir ve kurumlar vergisi kanunları için uygulamaya başlanmıştır. Mükellef bildirimi esasına dayanan vergilendirme sisteminin en önemli dalı olan “vergi incelemesi” görevi dönemin Gelirler Genel Müdürlüğü’nün dışında ve doğrudan Maliye Bakanı’na bağlı olarak örgütlendirilmiş olan Hesap Uzmanları Kurulu’na verilmiştir.

646 sayılı KHK öncesi, yani VDK’nin kurulmasından önceki sistemde [Maliye Teftiş Kurulu](https://tr.wikipedia.org/w/index.php?title=Maliye_Tefti%C5%9F_Kurulu&action=edit&redlink=1), [Hesap Uzmanları Kurulu](https://tr.wikipedia.org/wiki/Hesap_Uzmanlar%C4%B1_Kurulu), [Gelir İdaresi Başkanlığı’nın](https://tr.wikipedia.org/wiki/Gelir_%C4%B0daresi_Ba%C5%9Fkanl%C4%B1%C4%9F%C4%B1) merkezi denetim birimi olan Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve taşra denetim birimi olan Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıklarından oluşan çok başlı bir denetim yapısı mevcut bulunmaktaydı.

Bu itibarla 10.07.2011 tarihli 646 sayılı KHK öncesi denetim birimlerinin örgütsel yapısı şu şekildeydi:

1- Doğrudan Bakan’a bağlı olan denetim birimleri:

a) Hesap Uzmanları Kurulu: Merkezi denetim birimleridir. Bunlar;

* Baş Hesap Uzmanları,
* Hesap Uzmanları,
* Hesap Uzman Yardımcılarıdır.

Bu kurullar Ankara, İzmir ve İstanbul’da bulunmuşlardır. Bazı illerde ve ilçelerde belirli dönemlerde inceleme yapmışlardır.

b) Teftiş Kurulu: Merkezi denetim birimidir. Bunlar;

* Maliye Başmüfettişleri,
* Maliye Müfettişleri,
* Maliye Müfettiş Yardımcılarıdır.

2- Gelirler Genel Müdürlüğü Bünyesinde Bulunan Denetim Birimleri:

a) Gelirler Kontrolörleri: Genel müdürlüğün merkezi birimidir. Bunlar;

* Gelirler Başkontrolörleri,
* Gelirler Kontrolörleri,
* Stajyer Gelirler Kontrolörleridir.

b) Vergi denetmenleri: Genel Müdürlüğün iller bazındaki birimleridir. Bunlar;

* Vergi Denetmenleri,
* Vergi Denetmen Yardımcılarıdır.

5432 sayılı 25.04.1947 tarihli ilk Vergi Usul Kanunu’nun, Bakanlar Kurulu toplantısıyla meclise sunulmuş olan genel gerekçesinde, vergi incelemesine dair aşağıdaki şekilde ifade edilmiştir:

“Gelir Vergisi tasarısının gerekçesinde belirttiğimiz üzere, memleketimizde yapılacak vergi reformunun başarılı olabilmesi ve yeni vergi anlayışının ve sisteminin yerleşmesi her şeyden önce sağlam bir vergi denetim cihazının kurulmasına ve bu cihazın iyi işlemesine bağlıdır. Bunun ise başlıca dört şartı vardır:

1. Kişilik sahibi “Vergi denetim unsuru” (Reviseur) yani bizde geçen deyimiyle “Hesap uzmanı” yetiştirmek
2. Hesap uzmanları sayısının yeterli miktarlarda olmasını sağlamak
3. Vergi denetim tekniklerinde yetkinleşmeyi sağlamak
4. İstihbarat arşivlerinin kurulmasını sağlamak

Bu dört koşuldan ikisi 1945 yılında çıkarılan Hesap Uzmanları Kanunu ile gerçekleşmesi sağlanmıştır. Sert ve önemli bir sınavdan geçirilerek alınmakta olan ve mesleği içerisinde yetiştirilmeleri konusunda yüksek özen gösterilerek dâhil edilen genç unsurlarıyla, Hesap Uzmanları Kurulu’nun (HUK) her geçen dönem daha da kuvvetlenip, az bir zaman dilimi içerisinde kendisine verilmiş olan önemli görevi gereken şekilde yapacağı bir hali alacak oluşu güvenle beklenebilecektir.”

Ülkemizde beyana dayalı vergi sistemine geçilirken, Vergi Usul Kanunu kapsamında bulunan vergilerle alakalı olarak vergi inceleme görevinin esasen hesap uzmanlarınca yapılması öngörülerek, kanuni düzenlemeler de bu şekilde sonuçlandırılmıştır. Zamanla ülkemizde bulunan mükellef ve beyanname sayısı 1950’li yıllar itibariyle öngörülmüş olan 30.000 sayısını katlayıp milyon değerleriyle ifade edilmeye başlarken, kişi başına düşen milli gelir 200 ve 400 dolar seviyelerinden 10.000 dolar seviyelerine ulaşarak, özelleştirme söz konusu olduğundan vergi denetimleri daha büyük öneme sahip olmuştur. Buna rağmen ülkemizde vergi denetimlerinden sorumlu olan Hesap Uzmanları Kurulu’nun oluşumunda köklü hiçbir değişikliğe tabi tutulmamıştır. Bu süreç içinde yapılmış olan, vazife ve salahiyet kavramlarının birbiri içinde oluşunun sağlamış olduğu imkân ve bilhassa da gelir idaresinin inceleme elemanı bulundurma ve çalıştırma ihtiyacı, merkezde gelirler kontrolörlerinin, taşrada ise vergi denetmenlerinin daha çok birer vergi inceleme elemanı şeklinde görev almalarına sebep olmuştur. Maliye müfettişleri ile gelirler kontrolörleri Usul Kanunu’nda inceleme yapma faaliyeti ile yetkilendirilmiş olmasının yanında, bu faaliyetleri onların görevleri olarak tanımlanmamıştır. 2005 yılında kurulmuş bulunan Gelir İdaresi Başkanlığı ile vergi incelemesi görevi hukuken, HUK’nun dışında, mevzu bahis başkanlığın da görevi haline getirilmiştir. Bu zaman diliminde, bilhassa sınavsız yeminli mali müşavirlik hakkını elde edebilmek amacıyla Maliye Bakanlığı dışındaki denetim birimlerinin de vergi inceleme yetkisi alma çabalarının olduğu ve kısmen de olsa bu durumun başarılabildiği görülebilmektedir (Yumuşak, 2011).

Gelir idaresinin, hiç olmazsa fiziksel özerkliğini sağlamak ve vergilendirmeye profesyonel bir yapı kazandırmak amacıyla, 16.05.2005 tarihli 5345 sayılı kanunla, Maliye Bakanlığı’na bağlı “Gelir İdaresi Başkanlığı” kurularak, vergi denetmenlerinin de (şimdiki A Grubu vergi müfettişleri) bu bölüme bağlanması sağlanmıştır. Taşra teşkilatı ise doğrudan doğruya merkeze bağlı olarak vergi dairesi başkanlıkları şeklinde; vergi dairesi başkanlığı oluşturulamadığı durumlarda ise vergi dairesi müdürlükleri şeklinde bir yapılanmaya kavuşturulduğu söylenebilecektir. Buna karşılık, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın (GİB) kurulmasıyla birlikte vergi denetimlerinde bir entegrasyon sağlanamadığını söylemek yanlış olmayacaktır. Vergi denetimlerinde sorumluluğu bulunan ayrı birimlerin Maliye Bakanlığı ve GİB bünyesinde yer almasının yanında, vergi denetimlerinde ikincil öneme sahip bulunan örgütsel zayıflık GİB’in vergi denetimlerinin planlanması işleminden sorumlu tutulmamasıdır.

Vergi yönetim sürecinin birincil öğesi olan vergi denetimi hususu, 1950 yılındaki vergi reformunda entegre edilmiş bir yaklaşımla, ülkenin ve sistemin gereksinimleri baz alınmak suretiyle bir tertibe tabi tutulmuş, sonraki evrelerde ise konu hakkında, genellikle olayların gidiş istikametine göre şekillenen anlık düzenlemelere başvurulmuştur. 1950 yılında yapılan reform sonrası vergi yönetim ve denetiminde senkronizasyon eksikliğine neden olacak bir düzenlemeyi sağlayamamıştır. Vergi inceleme görevi, Hesap Uzmanları Kurulu’na aittir. Koordinasyonsuzluk, yani kamuoyunda çoğunlukla ifade eden şekliyle “çok başlılık”, daha sonraki dönemlerde bilerek veya bilmeyerek yaratılmıştır (Yumuşak, 2011). 10.07.2011 tarihli 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname’nin yürürlüğe girmesiyle birlikte, görev ve yetki karışıklığına son verilerek vergi incelemesi görevine haiz kurum yeniden oluşturulup vergi denetim işlevi çok başlı olmaktan çıkarılmıştır.

**1.7.2. 646 Sayılı KHK Sonrası Vergi Denetiminin Yapılanması**

Türkiye’de vergi denetimiyle ilgilenen iki ana kurum bulunmaktadır. Bunlar; Gelir İdaresi Başkanlığı ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı olarak ayrılmıştır. Gelir İdaresi Başkanlığı, 2005 yılında yayınlanan 5345 sayılı kanunla, Maliye Bakanlığı’na bağlı yarı özerk olarak kurulmuş olup vergi dairesi müdürlüklerini kendi bünyesinde barındıran ve mükellef ile doğrudan doğruya temas halinde olan bir yapıya sahiptir. Gelir İdaresi Başkanlığı, vergi denetiminde daha ziyade devletin elde edeceği gelir tarafıyla ilgilenmektedir. Bu doğrultuda değerlendirildiğinde, asıl vazifesi denetim olarak gerçekleşmemektedir. GİB’in asıl amacı; verginin ödenmesine gönüllü uyumu sağlamak, devletin gelir politikasına zemin oluşturacak kanunların ve kararnamelerin çalışılmasında yer almak, devletin alacaklarına ilişkin tahsilâtı gerçekleştirmek ve alınması gereken önlemleri almak olarak sıralanabilecektir. Ancak Vergi Denetim Kurulu’nun vazifesi bunlardan daha ayrı bir konumdadır. 2011 yılında 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname ile kurulan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın amacı, yasalarla şahsına verilmiş olan incelemeye yönelik görevleri sürdürürken, hem devletin hem de mükelleflerin haklarının en yüksek seviyede korunmasını sağlamaktır. Bu açından bakıldığı takdirde, VDK’nin asıl vazifesi vergi denetimi olarak karşımıza çıkacaktır. Mevzubahis KHK ile Maliye Teftiş Kurulu, Hesap Uzmanları Kurulu, Gelirler Kontrolörleri Başkanlığı ve Vergi Denetmenleri Büro Başkanlıkları bir çatı altında toplanmak suretiyle, Maliye Bakanlığı bünyesine alınmış olup, doğrudan doğruya bakana bağlı durumda faaliyetlerde bulunan Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturulduğu görülmektedir.

Söz konusu KHK ile birlikte, Maliye Başmüfettişliği, Baş Hesap Uzmanlığı ve Gelirler Başkontrolörlüğü görevlerinde yer alanlar, Vergi Başmüfettişliği görevlerine; Maliye Müfettişliği, Hesap Uzmanlığı ve Gelirler Kontrolörlüğü ile Vergi Denetmenliği görevlerinde yer alanlar, Vergi Müfettişliği görevlerine; Maliye Müfettiş Yardımcılığı, Hesap Uzman Yardımcılığı ve Stajyer Gelirler Kontrolörlüğü ile Vergi Denetmen Yardımcılığı görevlerinde yer alanlar ise Vergi Müfettiş Yardımcılığı görevlerine atanmış bulunmaktadırlar. Böylece vergi denetimlerinde çok başlı yapının varlığı önlenmiş olup denetim organları, VDK bünyesi dâhilinde toplanmış bulunmaktadır. Bu yapılanmanın oluşturulması ile ortaya çıkan amaç; çok başlı yapının önlenmesi olup, etkili ve randımanlı vergi denetimi yapılmasını, kayıtdışı ekonominin ve yolsuzlukların önlenmesini sağlamak, teftişlerde etkinliğin artırılması olarak karşımıza çıkmaktadır.

Bu itibarla 10.07.2011 tarihli 646 sayılı KHK sonrası vergi denetim birimlerinin örgütsel yapısı şu şekilde oluşmuştur:

Tablo 1.1. 646 Sayılı KHK Sonrası Vergi Denetim Birimleri

|  |  |
| --- | --- |
| 646 Sayılı KHK Öncesi Denetim Birimleri | 646 Sayılı KHK Sonrası Denetim Birimleri  (Yalnızca VDK Bünyesinde Toplanmıştır.) |
| Maliye Başmüfettişliği  Baş Hesap Uzmanlığı  Gelirler Başkontrolörlüğü | Vergi Başmüfettişliği |
| Maliye Müfettişliği  Hesap Uzmanlığı  Gelirler Kontrolörlüğü  Vergi Denetmenliği | Vergi Müfettişliği |
| Maliye Müfettiş Yardımcılığı  Hesap Uzman Yardımcılığı  Stajyer Gelirler Kontrolörlüğü  Vergi Denetmen Yardımcılığı | Vergi Müfettiş Yardımcılığı |

VDK’ye verilmiş olan vazifelerin gerçekleştirilmesinde, uzmanlaşma ve iş bölümünün sağlanabilmesi adına uygun bulunan alanlarda bakanın onayı ile doğrudan doğruya başkanlığa bağlı olacak şekilde, grup başkanlıklarının kurulabileceğine ilişkin hükümlere yer verilmiştir. Söz konusu grup başkanlıkları ise şunlardır;

1. Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
2. Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı
3. Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı
4. Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı’dır.

646 sayılı KHK’de yer alan hükümler doğrultusunda, vergi incelemesi yapmaya yetkili bulunanlar, vazifelerinden ayrılmalarından itibaren üç yıl boyunca, görevlerinden ayrılmalarını takip eden tarihten itibaren son üç yıl içerisinde huzurlarında inceleme yapmış oldukları mükellefler ya da bu mükelleflerin ortaklarının idare edilmesi, denetlenmesi ya da sermayesi açısından doğrudan ya da dolaylı olarak bağlı bulunmuş olduğu ya da egemenliği altında bulundurmuş olduğu kurum ve kuruluşlarda herhangi bir vazife ya da iş alamayacaklardır. 01.06.1989 tarihli ve 3568 sayılı Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanunu kapsamına göre sözleşme düzenlemeleri mümkün değildir. Bu yasakları dikkate almayanlar ise, 02.10.1981 tarihli ve 2531 sayılı Kamu Görevlerinden Ayrılanların Yapamayacakları İşler Hakkında Kanun hükümlerine göre yaptırımlar uygulanacaktır.

646 sayılı KHK’de bahsi geçen, kamu kurum ve kuruluşları kendilerine ait görev çerçevelerine dâhil olan hususlarla ilgili inceleme, araştırma, soruşturma, tetkik, kontrol, tahkik, denetim ve benzerlerindeki işler dolayısıyla Vergi Müfettişlerinin görevlendirilmelerinin talep edilemeyeceğine dair hükümler ile vergi inceleme elemanlarına görevlendirme konusunda sınırlama getirilmiştir.

Bunlarla beraber, 646 sayılı KHK ile yapılan diğer değişiklikler ise denetim kadrolarının meslek için seçilmesi, atanmasının yapılması, yerlerinin değiştirmesi ve Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’na yapılacak olan devirler şeklinde sıralanabilecektir.

Genel hatlarıyla denetimin içinde varolan yeni yapının bazı noksanlıkları gidermeye yönelik olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Ancak, yeni kurulmuş olan “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı”nın doğrudan doğruya Maliye Bakanı’na bağlı bulunması, denetimin bağımsızlığı hususunu zedeler nitelikte olduğunu söylemek mümkündür. Fakat kamu kurumlarına ve kuruluşlarına ait vazife tanımlarının içerisine girmiş bulunan hususlarla ilgili olarak vergi müfettişlerinden görev almasının talep edilemeyeceği hüküm altına alındığı yeni yapılan düzenlemelerde yer almış bulunmaktadır. Söz konusu hükümlerin, denetime yetkili memurların bağımsız denetim yapabilmelerine yönelik olduğu söylenebilecektir. Ancak bundan da önemli olan husus, denetimin kendi tabiatında varolan bağımsız yapısına uygun olacak özerk bir yapının sağlanması etkinliği arttırıcı bir oluşum meydana getirebilecektir (Rakıcı, 2011). Yeni düzenlemede denetim elemanlarının bir çatı bünyesinde toplanması imkânı elde edilmiştir. Fakat bu, tek başına yeterli değildir, nitekim denetimde yetkili elemanların kalitesinin yanında, elemanların sayısal miktarı da önemli unsurlar arasındadır.

Vergi idarelerinde etkinlik, etkililik ve verimliliği maksimum hale getirecek en uygun örgüt yapısı ile vergi mükelleflerinin vergiye olan uyumlarını ve itaat etmelerini sağlayan öğeler (vergiye uyum) hususunda ülkemizin de taraflığı bulunan IMF, OECD, BM, Dünya Bankası gibi uluslararası yapılar devamlı bir araştırma içerisinde yer almaktadır. Bu araştırmalarla birlikte sürdürülen bilimsel çalışmaların sonucunda ulaşılmış olan sonuçlar ve öneriler vergi sistemlerini yenilemek arzusunda olan ülkelere yardımcı olmaktadırlar. Aslında ülkemizde 2005 yılı itibariyle kurulmuş olan Gelir İdaresi Başkanlığı’nın varlığı, büyük oranda bu tarz çalışmalar ve öneriler aracılığıyla gerçekleştirilmiş bulunmaktadır. Hâlbuki 646 sayılı KHK ile yapılmış olanların modern idare örgütlenmesine ve doğru idare uygulamalarına uyumlaşmayan birçok tarafı bulunmaktadır. Ülkemizde vergi idaresiyle alakalı zayıflıkların ortadan kaldırılmasına katkı sağlamasının epey zorlu olduğu rahatlıkla görülebilmektedir. Hem uluslararası uygulamalar ve tecrübeler hem de vergi denetimiyle alakalı kuramlar ve tavsiyeler, ayrıca da vergi denetimlerinin süreçlerinde karşı karşıya kalınan sorunlar ve olaylara bakıldığında 646 sayılı KHK’nin birçok noksanlık ve hatalarla dolu olduğu söylenebilecektir. Bu noksanlıkları özetlemek gerekirse (Yumuşak, 2011);

1- Gelir İdaresi Başkanlığı bildirime dayanan vergilendirme sisteminde mükelleflerin vergi kanunlarına uymaları ve kabullenmelerini (vergi uyumu) sağlayan en büyük yaptırım ayağı olan vergi inceleme ve denetim yetkisine ve görevine artık sahip bulunmamaktadır.

2- Vergi Denetim Kurulu Başkanlıkları’nda vergi incelemeleri yapacak olanlarda mütehassıslaşma ve iş bölümüne imkân vereceği varsayımına dayanarak kurulacağı açıklanan gruplar Türk vergi idaresinin gereksinimleri dikkate alınmak suretiyle hazırlanmadığı ortadadır.

3- Çalıştırdığı denetim elemanlarının sayısal miktarı 5.000 kişiye ulaşan ve 12.000 kişilik bir kadro sağlanmış bulunan bir kurumun yatay örgütlenme modeli olan “Kurul” şeklinde organizasyonun sağlanması ve farklı eğitimi, bilgisel donanımı, tecrübeyi ve nitelikli insanı gerekli kılan işleri yapmakta olan personellere eşit unvanın ve özlük haklarının verilmesi hakkaniyeti sağlayıcı ve adaletli olmadığı kadar çağdaş yönetim ilkelerinden olan saydamlık ve hesap verebilirliğin sağlanmasında da sorunlar ortaya çıkarması mümkün olabilecektir.

4- Yeni oluşumun, varolan vergi denetim kadrolarının ortadan kaldırılarak yeni kurulan bir organizasyonun bünyesi dâhilinde yapılanması çok büyük miktarda bir kaynağın israf edilmesine sebep olacaktır.

Ayrıca, vergi denetiminin özerk olması hususunda da eskiden bu yana birçok tartışmaya neden olmuş olup, denetimi esasen bağımsızlaştıracak olan özerkleşmiş bir oluşuma gidilmesi daha etkili bir denetim gerçekleştirilmesine sebep olacaktır. Ancak yeni oluşumda Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın doğrudan doğruya bakanın kendisine bağlanması, özerkleşmiş denetime zarar vereceği ve denetim üzerinde siyasal baskıların olabileceği hususunda kuşkular meydana getirerek eleştirilmesine sebep olmaktadır. Bu sebeple, faal, etkili ve verimli bir vergi denetimine ulaşmak için denetim elemanlarına özgürce çalışabilecekleri bağımsız bir ortama imkân verilmesi gerekmektedir.

Neticeye bakılacak olursa, yeni oluşuma ilişkin pek çok görüş bulunduğu ortadadır. Buna göre, varolan dağınık durumu lağvettiği için, rekabete yönelik ve yetkiye dair tüm çatışmalar, planlamanın ve koordinasyonun eksik olması, denetimin etkinliği ve verimliliğine dair sıkıntılar gibi birçok problemin kendi kendine ortadan kalkabileceğini açıklayarak pozitif bakanların yanında; ister istemez Gelir İdaresi Başkanlığı’nın içi boşatılarak, “sağ kolunun” gövdesinden kopartıldığı belirtilerek, bundan sonra “davul, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın sırtındayken; tokmak ise Vergi Denetim Kurulu’nun elindedir” şeklindeki ifadeden hareketle eleştirel yaklaşanlar da olmuştur. Yapılmış olan bir başka eleştiri de, Devlet Gelir Uzmanlığı kadrolarının yeni yapılanmaya yani Vergi Denetim Kurulu içine alınmamış olmasıdır (Akbey, 2014). Yani, yeni oluşuma ilişkin bu iyileştirme çabalarının olumlu, ancak yeterli olmadığı ifade edilebilecektir. Bu itibarla, devlet gelir uzmanlığı kadrolarının ve ayrıca lağvedilerek GİB ve Gelir Politikaları Genel Müdürlüğü’nün de (GEP) VDK içine alınması ile devletin, vergi dâhil olacak şekilde gelir politikasının oluşturularak uygulanmasında tam manasıyla bütünlük sağlanmış olabilecektir.

**1.8. Vergi Denetiminin Etkinliği ve Etkin İşleyişi Bozan Nedenler**

Vergi İdaresindeki etkinlik kavramı için, yalnızca “minimum maliyet ile maksimum geliri toparlamak” değil, aynı zamanda “nitelikli hizmet, etkin ve kaliteli çalışma” şeklinde açıklanmaktadır. Dolayısıyla etkinliğin varlığından söz edebilmek için idari yönetimin, bir yandan vergi yönteminin hukuksal oluşumunun rasyonel vergi sistemi prensiplerine uyumlu ve tertipli olması, diğer yandan da vergi idaresinin iyi bir şekilde yapılandırılması suretiyle vergilenme hizmetinin adaletli, randımanlı ve nitelikli bir şekilde sunulması gerekmektedir.

Denetim ise, yönetimin başarısı için vazgeçilmez bir olgudur. Bunun sebebi ise, idarenin almış olduğu kararların ne oranda uygulanacağını belirleyecek olan iç denetim (teftiş) ve vergi mükelleflerinin kanunlara ne oranda uyum gösterdiklerini görmek amacıyla yapılmış olan dış denetim (vergi incelemesi ile yaygın ve yoğun denetim) yönetimi güçlü hale getirmektedir. Başka bir ifadeyle, idarenin etkinliği, büyük oranda denetimin etkili oluşuna ve etkinliğine bağlıdır (Savaş, 2000). Toplumun tümüne nüfuz eden güçlü bir denetim mekanizmasının varlığı, hem yönetimde hem de denetimde etkinliği sağlayarak birbirini besleyen bir yapı oluşturmaktadır.

İktisaden yapılan etkinlik tanımı ise, “varolan kaynakların optimum düzeyde dağılımı sağlanacak şekilde dağıtımı” olarak tanımlanmaktadır. Vergilendirmede etkinlik, “vergi sistemlerinde yükümlülerin kararlarının etkilenemeyecek oranda nesnel olması gerektiği”, mükellefler tarafından ise “idari maliyetleri ve uyum maliyetlerini” ifade etmektedir. Bu şekilde değerlendirildiğinde vergi denetiminde etkinlik için “idare yapılmış olan denetimlerin tamamı için beklediği hedefine ulaşma derecesi” şeklinde ifade edilebilecektir (Arslan ve Biniş, 2014). Gelişmişlik oranı ve vergi ahlakının yönü her nasıl olursa olsun, bir ekonomide etkinliği sağlanmış bir vergi yönetimi ve vergi denetimi süreci bulunmuyorsa kayıtdışı değerler istenilen seviyeye çekilemeyip, tahsil edilecek verginin potansiyeli meydana çıkarılamayacak ve sonuç olarak vergide adillik yeterli düzeyde gerçekleştirilemeyecektir.

Çoğu ülkede denetimin başarılarının ölçülmesinde performans ölçütleri tasnif edilmiştir. Zira hesap verme yükümlülüğü içerisinde her yıl yayımlanan raporlarda bu ölçütlerin hangi derecede gerçekleşmiş olduğu, hangi ölçütlere ulaşılmasında yeterlilik sağlanamadığı ifade edilmekte ve gereken değerlendirmelerin yapılarak gerekli önlemlerin tespiti sağlanmaktadır. Bu amaca yönelik modern vergi idarelerinin, denetim birimlerince uyulması gerekli olan denetim kriterleri açıklanmaktadır. Tamamlanmış olan denetim sonuçları, kalite, miktar, maliyeti ve süresi bakımından söz konusu standartlarla mukayese edilerek denetim başarısı değerlendirilmeye tabi tutulmaktadır.

OECD’nin Strengthening Tax Audit Capabilities: General Principles and Approaches isimli raporda vergi denetimlerinde etkinliğin sağlanması için gerekli olan konulara yer verilmiştir. Birincil olarak en uygun yaptırımları da içerisinde ayrıntılı bir kanuni çerçeve yapılması gerektiği üzerinde durulmuş bulunmaktadır. Diğer hususlar ise ayrıntılı bir performans ölçülmesini içermiş olan iyi ifade edilmiş bir teşkilat ve yönetim süreci, yine iyi ifade edilmiş olan denetim yöntemleri ve kâfi olan bir insan kaynakları idaresi (Arslan ve Biniş, 2014) olarak belirtilmiştir. Performans ölçümü odaklı denetim ile denetim örgütünün aktivitelerinin randımanı ve etkin olup olmadığının denetlenmesi amacıyla bu aktivitelerle alakalı usullerin ve yöntemlerin uygulanmasının kontrol edilmesi suretiyle bu aktivitelere yönelik denetim örgütünden nesnel gözlemlerde bulunulması ve belli faaliyetlerde ayrıntılı analizlerin yapılması beklenmektedir (Arslaner, 2015).

Günümüzde vergilendirme sürecinin önemli bir kısmı, yükümlülerin bildirimi ve vergi idaresinde bu bildirimlerin denetlenmesi temeline dayanmakta olduğu görülmektedir. Mükelleflerce beyan edilmiş olan vergi matrahlarındaki doğruluğun tespit edilmesi, büyük oranda vergi denetimlerindeki etkinliğin ölçüsüne bağlı bulunmaktadır. Etkinleşmiş olan bir vergi denetimi, beraberinde vergi sisteminin de başarılı olmasının ciddi bir etkenini gerçekleştirmektedir. Vergi mükelleflerinin, vergiye tabi tutulacak matrahlarının kendilerince hesaplanarak beyannamesinin verilmesi durumu, vergi idarelerinin kuvvetli ve etkin olma zorunluluğunun gündeme gelmesine neden olmaktadır. Çünkü gelir idaresinin verimli bir şekilde vergi toplayabilmesinin imkânı mükellef olduklarını gizleyenlerin tespit edilmesi ve mükellef beyannamelerinin doğruyu yansıtıp yansıtmadığının denetlemesi gerekmektedir.

Tüm bunlarla beraber, vergi denetimlerinin etkin sonuç doğurabilmesi, vergi yasalarının durumu ve mükellef ile vergi idaresi arasında işbirliği sağlanmasıyla mümkün olabilecektir. Zira vergi sistemimizde esasen uygulanan beyan esasında, beyan edilen matrahların çok küçük bir yüzdesinin gerçeğe uygunluk denetimi yapılabilmektedir. Bu yüzden mükelleflerin, vergi yasalarına aykırı davranışlarının saptanması durumunda karşılaşacakları yaptırımların göze alınamayacak kadar caydırıcı olabilmesi, dolayısıyla mükellefleri vergi yasalarına uymaya yöneltebilmesi gerekmektedir. Ancak uygulamaya bakıldığında mükellefler ödemeleri gereken vergiyi, ödemedikleri takdirde kendilerine kesilecek ceza ile bu paranın repoya veya bonoya yatırılması halinde elde edilecek geliri hesaplamaktadırlar. Bu itibarla, eğer faizden elde edecekleri gelir cezadan fazla ise vergilerini yatırmama yoluna gitmektedirler. Dolayısıyla vergi yasaları ile cezalar, kaçakçılığı caydırıcı bir seviyeye getirilmeli, ancak vergi cezaları çok da yüksek tutulmamalıdır. Çünkü bu defa da mükellef, vergi memurlarıyla uzlaşma yoluna giderek rüşvet ve yolsuzluklar artış gösterebilecektir (Şaan, 2008). Bundan dolayı vergi suç ve cezaları ile ilgili yasaların çok iyi bir şekilde düzenlenmesi ve mükellef ile idare arasında işbirliğinin sağlanması gerekmektedir.

Kamusal harcamaların finansmanının ciddi bir kısmını içeren vergilerin sağlıklı olarak toparlanmasında büyük öneme sahip olan vergi denetimi, bildirim esası geçerli olan vergi sistemimizde kullanımı zamanla artmış bulunmakta, vergi denetiminde etkinlik hususu, ülkenin mali ve ekonomi politikası yönünden de ciddi bir öneme sahiptir (Uğur, 2016). Burada vergi denetimindeki etkinlik problemi ön plana çıkmakta ve bu problem de mükelleflerde vergi zihniyetinin artırılması, vergi idaresindeki idare ve organizasyonu, denetime tabi tutulacak olan yükümlülerin ve sektörsel alanların seçilmesinde objektif, tarafsız ve ölçülebilen yöntemlerin ortaya çıkarılması ile çözülebilecektir.

Vergi denetiminin ilerleme kaydetmesine dair çalışmalarda bütün öncüllük, denetim sürecindeki saydamlığın sağlanmasına ve denetimdeki başarının ölçülebilmesine verilmiştir. Modern vergi yönetimlerince vergi denetimlerinin planlanarak başlanması, uygulanması, kayıt ve belgelerde korunma ve sonuçlandırılma aşamalarındaki temel esasların nasıl bir çerçevede sürdürüleceği belirlenerek bu süre boyunca gelir idaresince verilen taahhütleri ve yükümlü hakları açıklanmış bulunmaktadır. Bu durum, denetimlerde nesnel bir şekilde ve yasalara uygun olarak yapılmasının sağlanarak yükümlülerin vergi idaresine olan itimadını arttırmaktadır.

Tüm bu açıklamalar ışığında, vergi denetiminin etkinliğini sağlayan birçok etken olduğu gibi etkinliği bozan birçok neden de bulunmaktadır. Bunlar; denetim elemanlarının sayısı ve çalışma şartları, vergi bilincinin oluşturulamaması, otomasyona tam olarak geçilememesi, örgütlenmeden kaynaklanan faktörler, belge düzeninin tam olarak yerleşmemesi, vergi mevzuatı, uzlaşma müessesinin varlığı, oto-kontrol mekanizmalarının yeterince olmaması, vergi sisteminde beyan esasının tam uygulanmayışı, gelir idaresinin faaliyetleri hakkında kamuoyuna yeterli ve düzenli bilgi sunulmaması, vergi denetiminde planlama ve koordinasyon eksikliği gibi başlıca nedenler olarak gösterilebilecektir.

**1.8.1. Denetim Elemanlarının Sayıları ve Çalışma Şartları**

Etkinliğin sağlandığı bir vergi denetimi, vergi denetiminde görev alacak elemanların sayısal miktarlarının yeterli düzeyde olmasını gerekli kılmaktadır. Şayet yeteri kadar miktarda denetim elemanlarının istihdam edilememesi halinde denetim vazifesinin tam manasıyla yerine getirilmesini olanaksızlaştırmaktadır. Hala ülkemiz kapsamında denetimin oransal tutarı yaklaşık %2-3 civarlarındadır. Bu oransal tutar, toplam yükümlüler içinde çok az bir kümenin denetlendiğinin anlaşılmasını sağlamaktadır (Rakıcı, 2011). Bu durumun en önemli sebepleri eleman sayısının yetersizliği yanında, vergi denetimlerinin beyanname üzerinden salınan vergi mükelleflerini hedeflediğinden, incelemelerin gelir ve kurumlar vergisi mükellefleri ile sınırlı kalması olarak gösterilebilecektir.

Tablo 1.2. Yıllar İtibariyle Vergi Denetim Kurulu Kadro Durumu

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Yıllar | Dolu Kadro | Boş Kadro | Toplam Kadro | Boş Kadro/Toplam Kadro (%) |
| 2012 | 4.763 | 9.480 | 14.243 | 66,6 |
| 2013 | 5.550 | 8.697 | 14.247 | 61,0 |
| 2014 | 9.214 | 5.033 | 14.247 | 35,3 |
| 2015 | 9.205 | 5.040 | 14.245 | 35,4 |

Kaynak: Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, Yıllar İtibariyle Faaliyet Raporları

Tablo 1.2.’de de görüldüğü üzere, daha önceki dönemlerde ortaya çıkan denetim elemanlarının yetersizliği konusu, 2011 yılında 646 Sayılı KHK ile yapılan yeni düzenleme ile oluşan VDK tarafından düzenli olarak yapılmış olan Vergi Müfettiş Yardımcılığı alımında başvurulan yarışma sınavları aracılığıyla ortadan kaldırılması için çalışılmaktadır. Vergi denetimlerinde performans odaklı denetim için bütün alt yapı çalışmalarına hız kazandırılmıştır. Zira Tablo 1.2. incelendiğinde, 2012 yılı için toplam kadro sayısı 14.243 olmasına rağmen, bu kadronun sadece %33,4’ü doldurulabilmiştir. Yine aynı şekilde 2013 yılı için kadro sayısı yeterli boyutlarda arttırılamamışken, 2014 ve 2015 yılları için VDK faaliyet raporları gösteriyor ki yapılan yarışma sınavları sonucu eleman sayısı arttırılması, tablodaki diğer yılların neredeyse yarısı oranında gerçekleştirilmiştir. Ancak 2015 yılı için bakıldığında, toplam kadro sayısının (14.245’in) %64,6’sı doldurularak halen %35,4 ‘lük kadro eksiği mevcuttur. Bu durumda, denetim elemanı kadro sayısı, tamama yakın olmadığı sürece denetimlerin etkinliğinden söz edebilmek mümkün olamayacaktır. Vergi denetim elemanlarında yeni düzenleme ile aşamalı olarak bir yapılanma görülse de alınan denetim memurları derhal çalışma sahasına sürülmemekte olup, denetim elemanlarının yetiştirilerek fiili olarak incelemeler ve denetimleri gerçekleştirmeleri çok daha fazla zaman almaktadır. Bu durum sonucunda sayıları arttırılmış görülse de faaliyete geçmeleri zaman gerektirdiğinden etkinlik yeni düzenleme ile istenilen seviyelere getirilememiştir.

Türkiye’de vergi inceleme oranının düşük olması, vergi inceleme kapasitesinin tam anlamıyla sağlanamamasından kaynaklanmaktadır. Vergi inceleme kapasitesini belirleyen en önemli gösterge ise, vergi denetim elemanlarının sayılarıdır. Bu durumu belirleyen en önemli unsurlardan birisi de çalışma şartlarıdır. Bu itibarla, vergi denetim elemanlarının başka kurumlarda yer alan benzeyen veya daha da az riske sahip işlerle uğraşmakta olan başkaca denetim elemanlarının çalışma şartlarına sahip olunmaması ve bunun dışındaki maddesel ve manevi olan güdülemelerdeki eksiklikler sebebiyle, Maliye Bakanlığı mevzu bahis incelemeye yetkili memurlarını uzun süreyle istihdamını sağlayamamakta, en verim getiren zamanlarında işti terk etmelerine sebebiyet vermektedir. Çok daha güzel olanaklara sahip olabilmek adına ya özel sektörlerde üst düzey yöneticiliği ya da yeminli mali müşavirlik mesleğine yönelerek çalışmalarına bu yerlerde devam etmek suretiyle denetim kadrolarından ayrılmalar söz konusu olmaktadır. Merkez denetim birimlerinden istifa ve atama yoluyla ayrılmalar, emeklilik yoluyla ayrılmalardan daha fazla olmaktadır. Bundan dolayı, yetişmiş nitelikli denetim elemanlarının maddi olanakları arttırılarak meslekte tutulmalarının sağlanması gerekmektedir. Ayrıca, denetim birimlerinden emeklilik yoluyla ayrılmaların arttırılmasına yönelik emeklilik rejiminde değişiklik yapılmalı ve bu denetim elemanlarının emeklilik yoluyla ayrılmalarının özendirilmesi gerekmektedir (Sarılı, 2003). Sonuç itibariyle, yetişmiş denetim elemanlarının meslek içinde kalmaları sağlanması gerekirken, yine emekliliğe özendirme yöntemi ile elemanlarının emekli oluncaya kadar en verimli çağlarını kurumda geçirmeleri sağlanmalıdır.

**1.8.2. Vergi Bilincinin Oluşturulamaması**

Bir vergi yönetimi, ciddi bir güce sahip olsa da, yükümlülerin gönülden gelen bir işbirliği sağlanamadıkça sağlıklı ve başarıya ulaşmış olması imkânsız olacaktır. Haliyle, yükümlülerin vergi yönetimine güven duymalarının sağlanabilmesi ve vergilerin ödenmesi gerektiği bilincinin yerleştirilmesi amacıyla gelir dairesinin mükellef ile olan ilişkileri büyük öneme sahiptir (Gerçek, 2009). Bu itibarla, vergi ve gelir politikalarıyla beraber, devlete ait gider politikaları da büyük önem arz etmektedir. Kamu gelirlerinin verim getirmeyen alanlara sarf edilmesi, mükellefler üzerinde, ellerinden vergi olarak alınan tutarların kendilerine hizmet niteliğinde dönmediğinden, israf edildiğinden kaynaklı bir görüntü uyandırarak vergiye gönülden uyum gösterme hususunda kararsızlıklara yol açmaktadır. Bu zihinsel karmaşa, orantısız vergiler şeklinde mükellefin kendisine geri dönmek suretiyle mükellef üzerinde direnme etkisi ortaya çıkarmaktadır.

Çağdaş vergi sistemlerinde vergi denetimleri, mükellef ve gelir idaresi personelinin eğitilmesine yardımcı olmaktadır. Türkiye’de ise vergi denetim elemanları, yaptıkları denetimlerde mükellef ve vergi idaresi personelinin eğitilmesine yeterince katkı sağlayamamaktadır. Vergi denetim elemanları, sahip oldukları vergi incelemesi, teftiş ve soruşturma yetkilerini vergi kayıplarını ve kaçaklarını önlemeye yönelik etkin bir denetimin sağlanması ile vergi ahlakı ve bilincini oluşturmak amacı ile kullanırken mükellef ve vergi idaresi personelinin eğitilmesine de yardımcı olmalıdırlar. Bu itibarla, mükelleflerin bilgi düzeyinin ve vergi bilincinin artırılmasında halkla ilişkilere önem verilmeli, bu amaçla mükelleflerin, meslek odalarının, üniversitelerin ve inceleme elemanlarının katılımının sağlandığı panel ve sempozyumlar düzenlenmeli, mevcut sorunlar ortaya konulmalıdır. Ayrıca, vergi denetimlerinin adaletli ve yaygın bir şekilde yapıldığı konusunda mükelleflerin inandırılması ve mükellefler ile vergi denetim elemanları arasındaki işbirliğinin arttırılması için gerekli tedbirlerin alınması gerekmektedir (Sarılı, 2003). Sonuç olarak, devletin vatandaşlarından aldığı vergiler konusunda objektif davranması ve toplanan gelirlerin hizmet olarak döndüğü inancı sağlanarak güven duygusunun oluşturulması ile vergi idaresi ile mükellef arasında kurulacak işbirliği, gönüllü uyumu besleyerek toplumda vergi bilincini oluşturacaktır.

**1.8.3. Otomasyona Tam Olarak Geçilememesi**

Vergi idaresinin, otomasyona yönelik çalışmaları, karar-kontrol-destek-yönetim-bilişim bilincinin varlığına dayanmaktadır. Esasen, mükellefin yalnızca kayıt altına alınması ve beyannamesinin asgari seviyede izlenilmesi fikriyatına dayanmaktadır.

Bilgisayarla desteklenmiş bilgiişlemin ve otomasyonun kullanılması, vergi denetimlerinde etkinlik durumunu belirlemektedir. Örneğin; Amerika Birleşik Devletleri’nde yükümlülerin vergiye olan uyumlaşmasını sağlamak amacıyla bir takım programlar geliştirilmiş bulunmaktadır. 2007 ve 2008 yıllarını kapsayarak yapılan hesaplamalara göre, buradaki programların kullanılması ile uyuma yönelik testlere harcanmış olan 1 dolar ile elde edilmiş olan vergi geliri 7 dolar, saha testlerinden 1,8 dolar, Eksik Kayıt Otomasyonundan 22 dolar ve Vergi Temsilcisi Otomasyonundan ise 31 dolar olarak gerçekleşmiş olduğu ifade edilebilecektir. Hakikaten doğru kullanıldığı takdirde, otomasyona dayalı test ve tecrübeler, saha denetimlerinden daha etkili olabilmektedir (Akbey, 2014).

Elde edilen bilgilerin düzen içinde ve güvenlikli bir şekilde saklanabilmeni ve verileri hızlıca elde edilmesini olası yapan, bilgisayar teknolojilerinin vergileme süreci dâhilinde muhakkak şartta kullanılmasının zorunlu olduğu gerçeği yadsınamaz bir unsurdur. Nüfuzlu bir vergi yönetiminin kurulması ve mükelleflerin bu idarenin etkin oluşuna, güvenilir ve verimli oluşuna inanması, ancak en kısa zamanda vergi yönetiminin tam manasıyla otomasyona geçmiş olması ile imkân olabilecektir. Bunun dışında bir takım kurum ve kuruluşlar ( bankalar, belediyeler, noterler, tapu sicil müdürlükleri, trafik vb.) ile vergi daireleri arasındaki bilgi alışverişinin hızlanmasını sağlayacak olan teknolojik birikimin tamamlanamamış olması, bir taraftan gelir idaresinin ve diğer taraftan da vergi denetimlerinde etkinliği olumsuz açıdan etkilemektedir.

Denetimin sadece belgelerin üzerinden değil de, bilgisayar teknolojilerinin kullanılması ile gerçekleştirilmesi bir taraftan denetimdeki etkinliğin diğer taraftan da hızının arttırılmasına katkıda bulunacaktır. Ülkemizde teknolojik imkânlar üzerinden sağlanan e-denetime ortam oluşturan ve e-maliye uygulama yöntemleri ciddi anlamda önem teşkil eden gelişimlerdir. Vergi idaresi geliştirmiş olduğu denetim standartları ekseninde etkinlik sağlanmasına dair çok çeşitli düzenlemeler yapmış olup çeşitli projeler geliştirmiştir. VEDOP projeleri, elektronik beyanname, elektronik fatura, elektronik defter, elektronik haciz, denetim bilgi sistemi (VEDOS) ve veri ambarı projesi (VERIA) denetimde etkinliğe yönelik düzenlemelerdir. Bu düzenlemeler aracılığıyla vergi dairelerindeki evrak faaliyetlerinden muhasebe faaliyetlerine kadar bütün faaliyetlerin bilgisayar üzerinden yapılması amaçlanmış bulunmaktadır. Bilişim teknolojileri üzerinden sağlanan gelişmeler bir taraftan mükelleflerin vergi kaçırmalarını kolaylaştırıp çeşitli avantajlar sunarken, bir taraftan da vergi idaresi bakımından vergi denetimlerinde bilgisayar teknolojisinden yararlanmayı bir zaruret haline getirmiştir. Aksi halde denetimlerde etkinliğin sağlanması imkân dâhilinde olamayacaktır (Arslan ve Biniş, 2014).

**1.8.4. Örgütlenme Kaynaklı Nedenler**

Modern vergi idarelerinde, vergi denetimindeki organizasyon şeklinde çoğunlukla idari açıdan birliğin ve fonksiyonelliğin açıdan uzmanlaşmanın sağlanmaya çalışıldığı görülebilmektedir. Bu uzmanlaşmanın denetlenmesini sağlayacak organların kalitesi ve denetimin kapsamı suretiyle sağlanmaya çalışılmıştır. Denetim birimlerinin uzmanlık alanlarına göre örgütlenmesi, denetim birimleri arasında koordinasyonu sağlamakta, denetim sürecini daha seri hale getirmekte, mükelleflerin denetimden kaynaklanan zaman kaybını azaltmakta ve denetimlerin etkin ve verimli yapılmasına imkân vermektedir.

Maliye teşkilatı içerisinde merkeze ve taşraya bağlı bulunan denetim organlarının aralarındaki bağın kopuk olarak organize edilmesi vergi denetimlerinin tek elden planlanmak suretiyle uygulama dâhiline alınmasını uzun yıllar için engellemiştir. Bu durumda ise bazı mükellef grupları denetim dışı kalırken, bazı mükellef grupları ise ayrı ayrı denetim organlarınca aynı dönemde denetime maruz bırakılmalarına yol açmıştır. Vergi denetimlerinde yeniden yapılanmanın sağlanması ve vergi denetim kadrolarının birleştirilmesi; 10.07.2011 tarihli 646 sayılı “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı’nın Kurulması Amacıyla Bazı Kanun ve Kanun Hükmünde Kararnamelerde Değişiklik Yapılmasına Dair Kanun Hükmünde Kararname” ile sağlanmış bulunmaktadır. 178 sayılı Maliye Bakanlığı Teşkilat ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’nin 19. ve 20. maddesinde değişiklik yapılması suretiyle “Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı” kurulmuş bulunmaktadır. Yeni yapılanma içinde tüm denetim kadroları artık “Vergi Müfettişi” ismi ile faaliyet göstermektedir. Ancak vergi denetimlerinde yeniden yapılanma sonrasında vergi incelemeleri tek elden yapılıyor gibi görünüyor olsa da merkeze ve taşraya bağlı durumlardaki ayrımının devam etmekte olduğu görülebilmektedir. Çünkü yapılanma öncesindeki unvanlardan vergi denetmenlerinin denetim elemanları “Küçük ve Orta Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı” adı altında yirmi dokuz il kapsamında örgütlenmeye devam etmişlerdir. Bununla beraber, yeniden yapılanmadan önceki unvanları Maliye Müfettişi, Hesap Uzmanı ve Gelirler Kontrolörü olan denetim birimleri Büyük Ölçekli Mükellefler Grup Başkanlığı, Organize Vergi Kaçakçılığı ile Mücadele Grup Başkanlığı, Örtülü Sermaye, Transfer Fiyatlandırması ve Yurtdışı Kazançlar Grup Başkanlığı şeklinde Ankara, İstanbul ve İzmir illerinde örgütlenmeye devam etmişlerdir (Uğur, 2016). Tüm bunların yapılması suretiyle vergi denetimlerinde örgütlenme kaynaklı sorunların önüne geçilmeye çalışıldığı gibi etkinliği arttırıcı bir yapılanma içine girilme gayretinde olunduğu açıkça görülebilmektedir. Zira maliye teşkilatı da denetimdeki etkinsizliğin örgütlenme kaynaklı oranının önemli seviyede olduğundan farkındalıkla örgütlenmede yeniden yapılanmaya gidildiğini söylemek yanlış olmayacaktır.

646 Sayılı KHK ile vergi denetim birimleri tek çatı altında toplanarak çağdaş idarelerde olduğu gibi birlik sağlanmaya çalışılsa da, söz konusu yapılanma ile olumlu gelişmeler görülse de yeterli uzmanlaşma ve arzulanan fonksiyonel işbirliği henüz tam anlamıyla sağlanmış değildir.

**1.8.5. Belge Düzeninin Tam Olarak Yerleşmemesi**

Birçok faktörün etkisiyle beraber ülkemizde belge düzeninin tam manasıyla sağlandığı söylenemeyecektir. Bu faktörler arasında en önemlisi ise, kayıtdışı ekonominin var olmasıdır. Yükümlüler açısından kayıt altındaki bir ekonomide faaliyette bulunulması, kayıtdışı ekonomide faaliyet gösterilmesine göre daha fazla maliyet unsuru içerdiğinden bireyler kayıtdışı ekonomide faaliyet göstermeyi tercih etmektedirler.

Ayrıca ülkemizde vergi mükellefleri çok sayıda belge (fatura, sevk irsaliyesi, perakende satış vesikaları, gider pusulası, serbest meslek makbuzu, müstahsil makbuzu, taşıma irsaliyesi, işyeri bildirgesi, sigortalı işe giriş bildirgesi, tahsil fişi, ödeme fişi, mahsup fişi, çek, senet, poliçe, tutulması zorunlu olan defterler… vb.) kullanmaktadır. Mükellefler açısından vergilemede kayıt sistemindeki sadelik ve kolaylık esas alınmaktadır. Farklı mükellef grupları için farklı türde evrak düzenlenmesi söz konusu olsa da, evraklar hususunda geliştirilen sadelik ve fonksiyonellik, uygulamaların ve denetimlerin etkinleşmesine katkı sağlayabilecektir (Acar ve Merter, 2004).

**1.8.6. Vergi Mevzuatı**

Günümüzde ekonomik yaşam ve bununla birlikte vergi kanunları giderek karışık bir hale bürünmektedir. Bu bağlamda, vergi idaresinin nitelik sahibi elemanlara duymuş olduğu gereksinim de git gide artmaktadır. Vergi mevzuatımıza dair düzenlemeler çok sayıda kanun, kanun hükmünde kararname, bakanlar kurulu kararları, tebliğ, genel tebliğ, sirküler ve özelgeden oluşmakta olduğu görülmektedir. Bunların yanında mükerrer maddelerin ve geçici maddelerin varlığı işi denetleme olan denetim memurlarını dahi bazen karmaşık bir hale girmelerine sebep olmaktadır.

Ayrıca, “Ülkemizde her 2,5 senede bir vergi affı kanununun çıkarıldığı düşünülürse, …” sık sık başvurulan af uygulamaları mükelleflerin vergi kanunlarıyla ilgili ödevlerini yerine getirmesi konusunda isteksiz davranmalarına neden olabilmektedir (Akbey, 2014). Vergi mevzuatında çeşitli belirsizliklerin ve boşlukların olması, vergi kanunlarının sık sık değişmesi, sistemin çok karışık olması hem denetim elemanlarının hem de mükelleflerin işini zorlaştırarak vergi denetiminde etkinliği zedelemektedir.

**1.8.7. Uzlaşma Müessesesinin Varlığı**

Vergilerin hiç tahsil edememiş olmak yerine belli bir indirimin sağlanması suretiyle vergilerin tahsil edilmesini sağlamak amacıyla, ilkin 1963 yılında Türk vergi sistemine girmiş bulunan uzlaşma müessesesi, 1987 yılında ise kapsamı genişletilmiştir.

Bir taraftan vergi kayıplarının önlenebilmesi için vergi denetlemesi yapılıyorken, diğer taraftan mükellefleri, vergilemeye yönelik işlemlerden dolayı sorumsuzca davranılmasına neden olabilecek olan “ilerde nasılsa uzlaşma müessesesinin var olmasından dolayı vergi idaresiyle anlaşmak suretiyle, ödememiş olduğum vergileri cezalarıyla beraber indirimlerin de yapılmasından sonra taksitler şeklinde ödeyebilirim” düşüncesinde olmaya sevk edecek olan Uzlaşma Müessesesi, uyumsuzluk yaratmaktadır. Uzlaşma müessesesiyle beraber vergi cezalarındaki caydırıcılık etkisi zamanla azalma göstermektedir (Acar ve Merter, 2004).

**1.8.8. Oto-Kontrol Mekanizmalarının Yeterince Olmaması**

Vergi sistemi kapsamında bulunan ve otokontrol metotları olarak nitelendirilmekte olan düzenlemelerin vergide güvenliğin sağlanmasında her daim yeterli bulunmamaktadır. Öte yandan otokontrol yöntemlerinde etkinliğin sağlanmasında, büyük oranda mükelleflerin beyanlarındaki doğruluğa bağlı bulunmaktadır. Bu sebeple mükelleflerce beyan edilmiş olan matrahların ve bilgilerin doğru olup olmadığının denetlenmesi, vergi idaresinin en mühim vazife ve yetkileri arasında yer almaktadır. Bu vazife ve yetkiyle hareket eden vergi idaresi, bünyesinde bulunan denetim elemanları aracılığıyla mükelleflerin vergi yasalarının önünde gerçek durumlarının meydana çıkartılması amacıyla hesaplarının ve işlemlerinin bazı zaman aralıklarıyla incelenmesine gereksinim duyulmaktadır (Savaş, 2000). Netice olarak bakıldığında, vergi denetimleri olmaksızın, yalnızca yükümlülerin beyan ettikleri durumlara bakılarak yapılmakta olan vergilendirme ile vergilendirmede eşitliğin ve adaletin sağlanması mümkün bulunmamaktadır.

**1.8.9. Vergi Sisteminde Beyan Esasının Tam Uygulanmayışı**

Türk Vergi Sistemi beyan esasına dayandığından mükellef ödeyeceği vergiyi bizzat kendisi tayin ve tespit etmektedir. Ancak, beyan usulü önemli oranda bir kaçakçılık riski taşımaktadır. Beyan usulünün başarılı olabilmesi için kamu idaresinin vergi mükellefinin beyanını kontrol etmesi ve doğruluk derecesini belirlemesi gerekmektedir (Şaan, 2008). Bununla birlikte, çağdaş vergi sistemleri de beyan esasına dayanmasına karşın, Türkiye’de uygulanan vergi politikaları beyan esasının etkinliğini azaltmakta ve mükellefleri beyan vermeye teşvik etmemektedir.

Vergi gelirlerinde beyan esası yerine stopaj yoluyla vergi toplama yönteminin yaygınlaşması, vergi politikalarının mükellefleri beyan esasından uzaklaştırdığı görülmektedir. Stopaj çalışanlardan veya kurumlardan kesinti olarak alınan beyan dışı vergidir. Bunlar; stopaj kesintisi, sigorta kesintisi ve muhtasar beyannamede olarak ortaya çıkmaktadır. Stopaj sisteminin yaygınlaşması, devletin beyanname sisteminden uzaklaştığı ve garanti vergi peşinde koştuğunu göstermektedir. Böyle bir durum sonucunda vergi denetiminin başarısızlığı göz ardı edilmektedir.

Vergi sistemimizin içerdiği vergi oranlarının yüksekliği, gerçek gelirlerin beyan edilmemesine yönelik gerekçe oluşturmaktadır. Bu nedenle, vergi ödenebilir düzeyde olmalı; vergi matrahı ve vergi oranları en uygun düzeye çekilmeli, vergi oranları vergi vermeyi teşvik edici düzeyde olması sağlanmalıdır (Şaan, 2008). Vergi bilincinin yeterince gelişmemiş olduğu toplumlarda beyan esasının etkinliği, denetim mekanizmasının etkinliği ile birlikte ele alınması gereken önemli bir hususu meydana getirmektedir. Bu çerçevede ödenmesi gereken verginin doğru toplanmasının iki ayağı olan beyan ve denetim birlikte etkin bir şekilde yürütülmesi gereken hususlardır.

**1.8.10. Vergi Denetiminde Planlama Eksikliği**

Türkiye’de vergi inceleme elemanı sayısı yeterli olmadığı gibi, işgücünün planlanmasında bölgelerin ekonomik gelişmişlik seviyeleri dikkate alınmadığından, vergi denetmenlerinin bir bölümü, ekonomik faaliyetlerin ve vergi kaçağının oldukça düşük seviyede gerçekleştiği illerde verimsiz bir şekilde çalıştırılmaktadır. Bu nedenle işletme ölçeklerinin, matrahların ve vergi kaçağının daha yüksek olduğu gelişmiş merkezlerde gerektiği ölçüde vergi incelemesi yapılamamaktadır. Bundan dolayı, bölgelerin ekonomik gelişmişlik seviyelerine göre vergi denetmenlerinin rasyonel işgücü planlamaları yapılmalı, ekonomik faaliyetlerin yoğun olduğu ve vergi kaçağı ihtimalinin de yüksek olduğu illerde vergi incelemelerinin yoğunlaşması sağlanmalıdır (Sarılı, 2003). Sonuç itibariyle, vergi denetiminde bölgelerin durumuna göre yıllık programlama yapılmaması dolayısıyla, mükelleflerin derecelerine göre incelenmesini engellemektedir. Bundan dolayı vergi denetmenlerinin etkin ve verimli çalışması da engellenmiş olmaktadır.

**1.8.11. Kamuoyunun Yeterince Bilgilendirilmemesi ve Mali Saydamlığın Sağlanamaması**

Kamunun mali idaresinde denetimleri sağlıklı ve başarılı olarak yerine getirilebilmesinin bir şartı da şeffaflığın yani saydamlığın sağlanmasıdır. Mali saydamlık, ulusal ve uluslararası seviyede iyi bir kamu idaresi görüntüsü ortaya çıkararak**,** denetimde etkinliği arttırmaktadır.

Son zamanlarda ortaya çıkmış olan bölgesel ve küresel krizler bütün dünya çapında klasik kamu yönetimi zihniyetini de değiştirmiş bulunmaktadır. Bu süreç çerçevesinde kamunun mali yönetimi için ve bu sistem dâhinde gerçekleşen denetlemelerde öne çıkmış olan esas unsur hesap verme sorumluluğuna dair meydana gelen mali saydamlık durumu olmuştur. Kamunun mali idaresinde uluslararası seviyede yaşanmakta olan gelişmelerden Türk kamu maliyesinin etkilenmiş olması kaçınılmaz olmuştur. Avrupa Birliği, Dünya Bankası ve Uluslararası Para Fonu gibi uluslararası kuruluşların da etkisiyle 2003 yılında çıkarılan 5018 sayılı Kamu Mali Yönetim ve Kontrol Kanunu (KMYKK) ile maliye sistemimizde ve kamusal kaynaklarımızın denetlenmesinde esaslı bir değişikliğe gidilmiştir. Söz konusu kanunun hükümlerine göre, mali saydamlık sağlanabilmesi için gereken düzenlemelerden dolayı ve tedbirlerin alınmasından ötürü kamu idareleri sorumlu tutularak, bütün kurumlar düzeyinde mali saydamlığın izlenmesi için de Maliye Bakanlığı görevlendirilmiştir. Mali saydamlıkla alakalı olarak söz konusu kanunun 8. maddesinde hesap verme sorumluluğuna dair ilke düzenlenmiş bulunmaktadır. Bu ilkeye göre de, her çeşit kamusal kaynağın kullanılarak görevli ve yetkili olan elemanların, kaynakların etkinliğinin sağlanmasından, ekonomik, verimli ve hukuka uygun olarak gerçekleştirilmesinden, kullanılmasından, muhasebeleştirilmesinden, raporlanmasından ve kötüye kullanılmaması adına gereken tedbirlerin alınmasından sorumlu olacakları belirtilmek suretiyle, bunlar için yetkilendirilmiş bulunan birimlere hesap verilmesi sorumluğu getirilmiş bulunmaktadır. Bu itibarla, hesap verme sorumluluğunun yerine getirilmesi ancak kamu mali yönetiminde mali saydamlık sağlanmasıyla doğrudan doğruya bağlantı içinde olduğu anlaşılabilmektedir (Gök ve Akar, 2014).

Sonuç itibariyle, etkin bir vergi denetimi için bütçe hakkını elinde bulunduranlarla bütçeyi uygulayanlar arasındaki uyum ve şeffaflığın sağlanması ancak mali saydamlık ilkesi ile mümkün olacaktır. Mali saydamlığın tam olarak sağlandığı bir toplumda kaynakların nasıl ve nereye kullanıldığı açıklıkla ortaya konulacak olup kamuoyu sade ve anlaşılır raporlarla aydınlatılacak, sonuç olarak mükellefler ödedikleri verginin nasıl kullanıldığı konusunda cevaplanmış olacaktır.

**2. DELİL VE HUKUKA AYKIRI DELİL**

**2.1. İspat, Delil ve Hukuka Aykırı Delil Kavramı**

Delil kelimesi Arapça “delalet” kelimesiyle ilişkili olup yol gösterme anlamına gelmektedir. Genel hukuk açısından bir olayın ispatı için başvurulan araçlar anlamına gelen delil, her türlü ispat vasıtasını ve özellikle ispat edici belgeleri kapsar. Bilinmeyen nesneyi bilmeye, bildirmeye, bilinen bir şeyin aslını ispatlamaya yarayan madde, kanıt olarak tanımlanan delil, insanı aradığı gerçeğe ulaştırabilecek iz, emare olarak da açıklanmaktadır. Delil sözcüğünün eş anlamına sahip ifadelere bakıldığında “beyyine”, “ispat vasıtası”, “sübut sebepleri”, “esbabı sübutiye”, “sübut vasıtası” gibi kavramlar karşımıza çıkmaktadır. Yabancı dillerdeki karşılığına bakıldığında ise Almanca “Beweis” veya “Beweismittel”; Fransızca “moyan de preuve” veya “argument”; İngilizce ise “evidence” veya “proof” ifadeleri görülmektedir. Delil, belirli bir olayın doğruluğunun saptanması için gereksinim duyulan araç ya da araçlardır. Delil, taraflar arasındaki çekişmeli hususların ispatı için ileri sürülen araçlar olduğundan, çekişmeli olmayan ve herkesçe bilinen olayların ispatına ihtiyaç yoktur. Bu nedenle bu hususlar hakkında delil göstermeye gerek bulunmamaktadır (Biyan, 2009). Bir dava sürecinde ortaya çıkarılan delillerin durumu ve niteliği büyük önem arz eder. Zira davanın tarafları, iddialarını destekleyen ve doğrulayan delillerle davalarında haklı çıkabileceklerdir.

Ayrıca, delil; uyuşmazlığa neden olan fiili veya hukuki olgunun olduğuna veya olmadığına yargıcı inandırmak için yargılama hukukunun gösterilmesine izin verdiği ispat araçlarının tümü olarak tanımlanabilir. Doktrinde ise, yapılan diğer tanımlar yargılama usulleri açısından birbirine çok yakın bulunmaktadır. Bunlardan bir kısmı; “tarafların iddialarını dayandırdıkları maddi olay ve olguların ispatlanması için kullandıkları araçlara “delil” ya da “kanıt” denir. “Bir olayın gerçekleşip gerçekleşmediğine karar vermeye yarayan dayanaklardır.” Bir diğeri ise, “Bir vakıanın doğruluğu hakkında hâkime kanaat vermek için kullanılan vasıtalardır” şeklindedir (Atkan, 2010). Sonuç itibariyle çıkarılabilecek ortak tanım; olayların ve iddiaların doğruyu yansıttığına ilişkin, taraflar üzerinde güven telkin etmek suretiyle ispat olgusunun gerçekleşmesi için kullanılan araçlar delili ortaya koyacaktır.

Dava konusu hakkın ve buna karşı yapılan savunmanın dayandığı olayların bulunup bulunmadığı konusunda mahkemeye kanaat verilmesine “ispat” denir. Bir davada taraf, ancak karşı tarafın dayandırdığı olayların doğru olmadığını ispat ederek davayı kazanabilmektedir. Bir olayın ispatı için başvurulan araçlara ise “delil” denilmektedir. Bir davada ancak davanın çözümünü etkileyebilecek olaylar için delil gösterilmesi gerekmektedir. Taraflar arasında çekişmeli olmayan olaylar için delil gösterilmesine gerek bulunmamaktadır (Altınel ve Güner, 2008). Bu itibarla delillerin en önemli özelliği olarak, olayla ilgili olması ve gerçeği yansıtması sayılabilecektir. Yani delil olarak kullanılmak istenen araç olayın bir parçası olmalı ve olayı tam anlamıyla yansıtması gerekmektedir.

Tarafların uyuşmazlık üzerine görülecek bir davada kendilerine ait iddiaların gerçek olduğunu öne sürmeleri yargı mercilerince olağan bir durum olarak görülmektedir. Ancak, her iddia edilen durum somut bir gerçekliği ortaya koymayacaktır. Bunun sonucu olarak hâkim, taraflardan hangisinin güvenilir olduğuna ve hangi tarafın iddiasının doğru olduğuna kanaat getiremeyecektir. Aksi halde varsayımsal olarak bir kanaate varılmış olması halinde, hâkimin tarafsızlığını kaybedeceği ayrıca bunun sonucu olarak yargıya olan güvenin zedeleneceği açıktır. Bu itibarla, tarafların sadece iddia etmenin ispat niteliği taşımayacağını bilmeleri gerekmektedir. Söz konusu iddiaların ispatı için, bazı araçlardan yararlanılmaktadır ki bunlar delilleri oluşturmaktadır.

Herhangi bir davada taraflardan biri, hukukun kendisine vermiş olduğu hakkın varlığına dair olayların gerçek olduğunu ispat etmek üzere faaliyete geçer; karşı taraf ise bu iddiaların aksini ispat etmek üzere ispat araçlarını ortaya koyarak davanın kazanılması için faaliyetlerde bulunur. İşte bu itibarla bir olayın ispatı için başvurulan araçlara delil denir. Yani deliller, ispat için kullanılan ve dava görülmeden önce gerçekleşmiş olan olayların yargılamaya aktarılmasını ve çekişmeli olayı yansıtmayı elverişli kılan inandırma araçlarının tümünü oluşturmaktadır.

Genel olarak delil; bilirkişi incelemesi ve keşfi de içine alacak şekilde olaya dair gerçeğin öğrenilmesi ve değerlendirilmesini sağlayan tüm araçları kapsamaktadır. Bununla birlikte, örneğin tanığın beyanı ile birlikte beyanda bulunan tanığa da delil denildiğinden delil ve delilin kaynağı da delil olarak değerlendirilecektir. Açılmış olan davada, ulaşılmak istenen sonuç bakımından tarafların iddialarını kanıtlamaları açısından delillerin hukuk sistemindeki yeri büyük önem taşımaktadır. Zira ispat işlevinin aracı olan deliller, uyuşmazlığın çözüme kavuşturulmasına ve olayların aydınlatılmasına dayanak sağlamaktadır. Bunun sonucu olarak tarafların olaya ilişkin iddialarını doğrulayan delillerini imkânları dâhilinde, olaya dair davanın görüldüğü mahkemeye sunmaları gerekmektedir. Hâkim, söz konusu davaya ilişkin kararını ancak duruşmaya getirilmiş ve huzurunda ortaya konulmuş delillere dayandırabilecektir. Delilleri serbestçe takdir etmek, delillerin hâkim tarafından istendiği şekilde yorumlanabileceği anlamını teşkil etmemektedir. Serbestçe takdir ile akla uygun kurallara dayandırılarak delillerin hukuka uygun bir şekilde elde edilip edilmediğinin dikkate alınması gerekmektedir.

Hukuka aykırı elde edilen delil, hukukun belirlediği kurallar çerçevesinde elde edilmeyen delil olarak tanımlanabilecektir. Bu kavramın karşıtı ise, hukuka uygunluk olacaktır. Dolayısıyla hukuka aykırı delilin, hukukun/yasanın öngördüğü kurallar çerçevesinde elde edilmeyen delil olarak tanımlanması mümkün olacaktır (Eryılmaz, 2011). Hukuka aykırı delil kavramı için, Anayasa ve Ceza Muhakemesi Kanunu’nun çeşitli maddelerinde farklı terimler kullanılmıştır. Anayasa’nın 38. maddesinin 6. fıkrasında “kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgu” kavramı yer almaktadır. CMK’nin 206. maddesinin 2. fıkrasının (a) bendi, “kanuna aykırı olarak elde edilmiş delil”, CMK’nin 217. maddesi “hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş delil”, CMK’nin 230. maddesi “hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delil”, CMK’nin 289. maddesinin (i) bendi de, yine “hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen delil” kavramları yer almaktadır.

Hukuka aykırı delil olarak, kanunların delil toplama ile ilgili kurallarına aykırı hareket edilerek elde edilen ve hiçbir durumda davanın görülme sürecinde kullanılmaları mümkün olmayan deliller olarak değerlendirilecektir. Kanunların delil olarak saymadığı deliller hukuka aykırı kabul edildiği gibi; kaynağını, elde edilme şeklini ve esaslarını kanunlardan almayan deliller de hukuka aykırı sayılacaktır. Ayrıca salt delil elde etmeyi belirleyen kurallara aykırı davranıldığı için değil, aynı zamanda elde ediliş şekli bakımından suç oluşturan delillerin de hukuka aykırı delil sayılmaları gerekmektedir.

Hukuka aykırılık aynı zamanda haklara aykırılık olarak da yorumlanabilecektir. Bu itibarla, hakkın ihlal edilmesi söz konusu değilse hukuka aykırılıktan da söz edilemeyecektir. Dolayısıyla hiçbir hakkın ihlal edilmesine sebep olmadan elde edilen deliller hukuka uygun sayılacaktır. Bir hukuk devletinde devletin bütün işlemlerinin hukuka uygunluğunun gerekli olması ile beraber, bazı durumlarda insanın kendi tabiatından kaynaklanan ihlallerin de meydana gelmesi söz konusu olmaktadır. Haliyle bu gerçeğin kabul edilmesiyle, ortaya çıkan ihlallerin niteliği üzerinde durulmadan, haklar arasında mutlak ve nisbi haklar ayrımı yapılması gerekecektir. Mutlak haklar, mutlak olarak korunması gereken hakları işaret etmekte ve dolayısıyla bunların ihlal edilmesi sonucunda elde edilmiş bulunan deliller mutlak surette hukuka aykırı sayılarak mahkemelerde kullanılmaması gerekmektedir. Nisbi haklarda ihlal olması halinde ise, duruma kesin yasak olarak bakılmayıp kamusal yarar açısından bir değerlendirilmeye gidilmektedir. Bu boyutta, hakkın niteliksel ve niceliksel üstünlükleri dikkate alınarak bir değerlendirmeye gidilecektir. Hakkın üstün olamayıp kamusal yararın daha üstün bir konumda olduğu durumlarda, hakkın ihlal edilmesi suretiyle elde edilmiş olan bir delil, hukuka uygun görülerek yargı sürecinde değerlendirilebilecektir (Altunkaş, 2006). Bundan dolayı hukuka aykırılık kavramı için sadece kanunlarla sınırları çizilmiş unsurlar değil, aynı zamanda korunması gereken haklar boyutu ile de dikkate alınması gereken unsurlar delil olarak değerlendirilebilecektir. Bu durumda, elde edilen hukuka uygun delillerin, elde edilme yollarının hukuka uygun olup olmadığı hususu önem arz edecektir.

Nisbi hak ve mutlak hak ayrımına göre delil değerlendirmesi yapmak hukuka duyulan güveni sarsacaktır. Çünkü hukuk kuralları zaten hakların korunması amacıyla konulmuş bulunmaktadırlar. Dolayısıyla bir hukuk kuralının ihlali, aynı zamanda bir hak ihlaline de yol açacaktır. Zira Anayasa’nın 38. maddesinin altıncı fıkrasına göre “Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez” ve yine Ceza Muhakemeleri Usul Kanunu’nun 254. maddesinin ikinci fıkrasına göre “Soruşturma ve kovuşturma organlarının hukuka aykırı şekilde elde ettikleri deliller hükme esas alınamaz” şeklindeki hükümler dikkate alındığında, hukuka uygun olmayan yollardan elde edilmiş bir delilin hükme esas alınamaması için, delilin elde edilmesi sırasında ihlal edilen hakkın mutlak veya nisbi bir hak olmasının herhangi bir önemi bulunmamaktadır. Tüm hukuk sistemi içinde tüm hukuk kuralları çerçevesinde ihlal edilen sınırların ve ihlal edilen tüm haklar için de aynı derecede hukuka aykırılık arz edeceği açıktır.

“Hukuka aykırı delil, “yabancı unsurlara başvurmadan, doğrudan kendisinden yola çıkarak hukuk sistemine, dolayısıyla da hukuk kurallarına aykırı biçimde elde edilmiş delil” olarak tanımlanabilecektir. Bu anlamda esas alınması gerekli olan sadece bir ülkede o anda uygulanmakta olan ilgili mevzuat değil, evrensel ve uluslar üstü düzeyde geçerliliği bulunan hukuk kurallarıdır. Anayasa Mahkemesi de bir kararında hukuka aykırılığı, “Hukuka aykırılık, en başta milli hukuk sistemimiz içinde yürürlükteki tüm hukuk kurallarına aykırılık anlamına gelir. Bu çerçeve içinde; Anayasaya, usulüne uygun olarak kabul edilmiş uluslararası sözleşmelere, kanunlara, kanun hükmünde kararnamelere, tüzüklere, yönetmeliklere, içtihadı birleştirme kararlarına ve teamül hukukuna aykırı uygulamaların tümü hukuka aykırılık kavramı içinde yer alır” şeklinde ifade ederek açıklık getirmiştir (Çakar ve Saraçoğlu, 2014). Söz konusu bu karar, delil kapsamında değerlendirilecek araçların ancak tüm hukuk sistemince kabul görmüş yollarla elde edilmiş olması gerektiğini açıkça ortaya koymaktadır. Nitekim temel hakları zedeleyen bir davranışı içinde barındıran delilin, bir suçu veya usulsüzlüğü ortaya koysa dahi gerek mevzuattaki hükümlerce gerekse evrensel hukuk sistemince kabul görmesi mümkün olmayacaktır. Bu itibarla hukuka aykırılık, kapsam gereği bütün hukuk kurallarını dikkate almayan bir faaliyeti ortaya çıkarmaktadır.

Sonuç itibariyle, arama, el koyma, tanık dinlenilmesi veya ifade alma gibi delil araçlarına başvururken yasada öngörülen usul ve esaslara aykırı hareket edilmesi halinde elde edilen deliller de hukuka aykırı hale gelecektir ve hukuken kullanılması mümkün olmayacaktır.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde (AİHS) hukuka aykırı delillerin değerlendirilmesi hususunda herhangi bir düzenleme yer almamaktadır. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi (AİHM) hukuka aykırı şekilde elde edilen delilleri sözleşmenin 6. maddesinin ikinci fıkrası uyarınca ele almaktadır. AİHS’nin 6. maddesinin ikinci fıkrasına göre, bir suç ile itham edilen her şahsın suçluluğu kanunen sabit oluncaya kadar masum sayılır. Suçluluğun kanunen sabit oluncaya kadar masum olmanın anlamı yargılamasının hukuka uygun yapılması ve delillerin hukuka uygun bir şekilde elde edilmesi olarak değerlendirilmiştir. AİHM, İngiltere Malone davasında verdiği kararı ile kamu makamlarının keyfi müdahalelerine ilişkin davranışlarına iç hukuk düzenlemeleri ile bir koruma tedbiri getirilmesini öngörmüştür. AİHS’nin başlangıç kısmında açıkça belirtilen hukukun üstünlüğüne uygunluğu gerektiren iç hukuk düzenlemelerine yer verilmesinin hukukun kalitesiyle yakından ilgili olduğunu vurgulamıştır.

AİHM’nin söz konusu bu davaya ilişkin kararına göre, AİHS’nin 8. maddesinin birinci fıkrasında korunmakta olan hakların kamusal idare tarafından keyfince yapılan müdahalelere karşı iç hukuk çerçevesinde kanuni koruma önlemlerinin bulunmasının gerektiği üzerinde durur ve 8. maddenin taşıdığı amaçtan da bu sonucun çıktığını ifade etmektedir. Özellikle bir idari yetki gizlice kullanılırsa, keyfi davranışların bulunduğu açıktır. Belirtmek gerekir ki, polis soruşturması yapılması amacından dolayı iletilen mesajların izlenilmesi özel bağlamdaki sözleşmenin özellikle de daha önceden görebilirlik şartı, amacı bireylere ait davranışlar üzerinde kısıtlamalar yaratmak olan hukuktaki ifadesiyle aynısını ifade edemez. Bunun yanında önceden görebilirlik şartı, bireylerin kendilerine ait olan iletilerin yetkililerce izleneceği muhtemel olan zamanı öncesinde görerek davranışlarını buna göre şekillendirmesi anlamına gelemez. Bunun yanında hukuk, kendine ait tabirinde, özel hayata ve kişisel haberleşme ihtiyacına saygı haklarına yönelik kamusal makamların hangi koşullar dâhilinde ve hangi durumlarda bu gizlice gerçekleşen ve potansiyelden tehlike içeren müdahalenin kullanılması hususunda yetkili olduklarına dair bireylere yeteri kadar gösterge sunmaları için fazlasıyla açık olması gerekmektedir. Uygulamaya bakıldığında iletilerin gizlice izlenmesi önlemlerinin gerçekleştirilmesi, ilgisi olan bireylerin ve daha da geniş perspektiften kamunun denetlenmesine açık olmamasından, yürütme organına tanınmış bulunan kanuni takdir yetkisinin sonsuz bir yetki manasına geleceği şeklinde ifade edilmesi, hukukun üstün olması ilkesi ile çelişmektedir (Eryılmaz, 2011). Netice itibariyle AİHM, kamu gücünün keyfi davranışlarına karşı kişiyi koruyabilmek adına idari makamlara bırakılan yetkilerin takdir alanlarının sınırlarının ve mevzu bahis idari tedbirlerinin meşru sebeplerinin ortaya konularak kullanma şekillerinin açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

**2.2. Delillerin Genel Özellikleri**

Davanın hâkimine gerçeği ortaya koyması için gösterilecek her şey kural olarak delil olabilir. Ancak, bir şeyin delil aracı olması ile bu aracın hükme esas alınması farklı durumlardır. Zira delil aracı olarak nitelendirilen her şey hükme temel teşkil etmez. Bu sebeple her şeyin delil olması sınırsız bir serbestîye dayanmamaktadır. Hukuk dallarının birçoğunda delil olabilecek şeylerde bazı özellikler aranmaktadır. Delilin akla uygun yani rasyonel olması, olayla ilgili yani olayı temsil edici olması ve delil aracının olayın bir parçası olması, yargılama konusu olay için önemli olması ve nihayet delilin hukuka uygun yollardan elde edilmiş olması gerekir. Bu özellikleri taşımayan ve dolayısıyla teknik anlamda delil denilemeyen bir ispat aracına dayanılarak hüküm tesis edilemez. Bu itibarla hüküm tesis edilecek olursa, söz konusu hüküm üst yargı organı tarafından bozulacaktır.

**2.2.1. Olayla İlgili Olması**

Delil olarak kullanılacak araçlar, dava konusu dair maddi sonuç ve olguları temsil etmelidir. Dava konusu olay ve olgularla ilgili olmayan araçların delil olarak kullanılması mümkün değildir.

Dava konusu olay ve olgunun gerçek âlemde var olduğunu ortaya koymayan, yargılama sonucu bir kanaat oluşturmayan delillerin değerlendirilmesi mümkün değildir. Bu nedenle mahkeme re’sen araştırma ilkesi gereğince olayla ilgili delilleri toplamalı ve uyuşmazlık konusu iddiaların ispatını ortaya koyabilmelidir. Nitekim yargılamanın en kısa sürede bitirilmesi de ancak bu şekilde sağlanabilir. Bu durumda mahkeme öncelikle uyuşmazlığın çözümü ile ilgili olan ve olmayan iddiaları tasnif ederek sadece ilgili olan delilleri tarafların ortaya koymasını istemesi gerekmektedir.

Delillerin olayla ilgili olması, sağlam ve güvenilir olmasını gerektirmektedir. Nitekim bu durumun varlığını ancak hâkim araştıracak ve güvenilir olmayan delili kabul etmeyecektir. Aynı zamanda delillerin olayla ilgili olmasını destekleyen bir özelliği ise kanunlarla desteklenmesi gerektiğidir. Yani kanun koyucu önceden hangi delilerin kullanılamayacağını belirtebilecektir. Bu durumda olayla ilgisine bakılmaksızın kanun koyucunun delil kabul etmediği unsurlar delil niteliği taşıyamayacaktır.

Vergi yargısında tanık beyanına ilişkin getirilen sınırlama da bu özelliğin bir sonucu olarak görülebilir. Bu itibarla VUK’un 3. maddesinin B bendinin ikinci fıkrasında yer alan “vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılmaz” şeklindeki ifade ile önceden kanun koyucunun kullanılamayacak delile ilişkin aracı açıkça ortaya koyduğu görülmektedir. Kanun koyucunun bu ifadesi ile olaya tamamen tesadüfen tanık olmuş kişinin verdiği ifadenin delil olarak kullanılamayacağı açıkça ortaya konulmuştur.

**2.2.2. Gerçekçi ve Akılcı Olması**

Deliller, gerçekçi ve somut olmalıdır. Delil olarak kullanılacak araç, içsel dünyanın değil, elle tutulabilen ve gözle görülebilen dışsal dünyanın bir parçasını oluşturması gerekmektedir. Sonuç olarak, beş duyumuzla öğrenilebilecek maddi olaya ilişkin ispat araçları delil niteliği taşıyabilecektir. Bu itibarla, fikir, düşünce, kanaat ve bir konuya dair inanç delil olarak kabul edilemeyecektir. Yani bir taraflar kendilerine ait düşünce ve duyguları ifade ederek ispat aracı olarak kullanamayacakları gibi hâkim de kararını kimsenin varsayımlarına veya bizzat kendi hislerine göre veremeyecektir. Nitekim vergi hukukunda, beyan ve belgelerin delil olabileceği konusunda herhangi bir şüphe bulunmamaktadır. Karineler de delil olarak kabul edilmektedir. Karinelerin yargılanacak uyuşmazlık konusu olaylardan daha başka olayları da temsil etmesi yani genel nitelikte olması sadece onların değerlendirilmelerinin farklı olmasını gerektirecektir. Aksi halde, delil olmaları engellenemeyecektir.

Delillerin akılcı olmaları özelliği arandığından yeminin delil olamayacağı ve vergi yargılaması hukukunda yeminin delil olarak kabul edilmediği açıkça vurgulanmıştır. Bu itibarla, VUK’un 3. maddesinin B bendinin ikinci fıkrasında vurgulandığı üzere; “Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir” şeklindeki ifade, bu özelliğe ilişkin vergi yargısında gerçekçi ve akla uygun delillerin ispat aracı olarak kullanılmasının doğal sonucunu ortaya koymaktadır.

**2.2.3. Hukuka Uygun Olması**

Delillerin kanunlara aykırı olmaması gerekir. Kanuna uygunluktan kasıt, hem delillerle hem de delillerin elde edilmesiyle ilgilidir. Yani deliller hukuka uygun olarak elde edilmeli ve elde edilen deliler de kanunlarla yasaklanmamış olması gerekmektedir. Kanuna aykırı elde edilmiş bulgular delil olarak nitelendirilemeyecektir. Bu durum, 1982 Anayasası’nın 38. maddesinin 6. bendi ile anayasal bir hüküm olarak hukukumuzda yer almaktadır. Bu itibarla, hukuka uygunluktan kastedilen amaç, hem delilin kanunlarda belirtilen kurallara uygun olarak elde edilmesi, hem de yargılama usulünde belirtilen kurallara uygun olarak mahkemeye sunulması olarak ifade edilebilecektir.

Uyuşmazlığa ilişkin gerçeğin araştırılması amacı, mutlak bir hedef olarak görülmemesi gerekmektedir. Maddi gerçek her ne pahasına olursa olsun ulaşılması gereken mutlak bir değer değildir. Bu nedenle bazı değerler maddi gerçeğin ortaya çıkarılması amacından üstün tutulmuştur. Dolayısıyla maddi gerçeğin, insan hakları ve insanlık onuru gibi temel değerleri koruyarak ve hukuka uygun yollardan ortaya çıkarılması gerekmektedir. Bu doğrultuda hukuka aykırı delillerin, delil olarak değerlendirilmesi mümkün olmayacaktır. İnsan haklarını koruyan, adaleti ve güvenliği sağlayan ve hukuk kurallarına bağlı olan bir hukuk devletinde hukuka aykırı delillere yer olmaması gerekmektedir (Yılmaz, 2013). Nitekim salt gerçeğe ulaşmak için bu yolda başvurulan tüm yolların mubah görülmesi hukuken uygun olmayacak bir durumdur. Zira insan olmaktan doğan tüm hakları zedeleyecek olan bir delil tespiti her hukuk devleti için hukuka aykırı olarak kabul edilecektir. Bu sebeple uyuşmazlık konusundaki gerçeğe ulaşmak için kullanılan yollar ve araçlardan daha üstün tutulacak şey, temel hak ve özgürlükleri zedelemeyecek davranış biçimleridir.

Kanunlara aykırılıktan daha makro bir içerik sahibi olarak bulunan hukuka aykırılık kavramının ana hatları ve içeriği belirlenirken, hem pozitif hukuk düzenlemelerine hem de bireylerin temel hak ve hürriyetlerine dair evrensel hukuk prensiplerine aykırılığın bulunup bulunmadığı gözetilecektir. Bu itibarla aykırılık söz konusu olduğu takdirde hukuka aykırılığın mevcut bulunduğu kabul edilecektir. Buna ilişkin kavram, Anayasa Mahkemesi’nde 22.06.2001 tarih ve 2/2 sayılı kararında da benzer şekilde tanımlanmış bulunmaktadır.

Bahsi geçen karara göre; “Hukuka aykırılık en önce milli hukuk sistemimizin içinde yürürlükte bulunan bütün hukuk kaidelerine aykırılık anlamına gelir. Bu çerçeve içinde, anayasaya, usulünce kabul edilmiş bulunan uluslararası sözleşmelere, yasalara, kanun hükmünde kararnamelere, tüzüklere, yönetmeliklere, içtihadı birleştirme kararlarına ve teamül hukukuna aykırı uygulamaların tamamı hukuka aykırılık kavramı içinde yer alır. Bunların dışında, hukuk sistemimiz, hukukun genel ilkeleri adı verilen ve uygar dünyanın tüm medeni ülkelerinde uygulanan kuralları da hukuk kuralı olarak kabul etmektedir. Hukukun genel ilkelerinin neler olduğu konusunda bir belirsizlik olsa da, hukukun genel ilkelerinin hukuki bağlayıcılığı bulunduğu gerek uygulamada gerekse doktrinde tartışmasız olarak kabul edilmektedir. Anayasa Mahkememiz de birçok kararında, hukukun genel ilkelerinin varlığını kabul etmenin hukuk devletinin gereklerinden biri olduğunu ve bu ilkelerin yasa koyucu tarafından dahi yok edilemeyeceğini hükme bağlamıştır. Anayasa Mahkemesi’ne ait bu görüşlerin doğrultusunda hukuka ait genel ilkelerin, kanunlardan ve hatta Anayasa’da yer alan değiştirilebilir hükümlerden de yüksek bir konum getirilmektedir.” şeklinde ifade edilmiştir (Göztaş, 2011). Bu itibarla evrensel hukuk sistemine aykırı olan ve Türk hukuk sisteminin tüm parçalarına ait olan literatür kapsamında değerlendirilen kurallara aykırılık hukuka aykırılık dâhilinde değerlendirilerek uygulama da bu şekilde yönlendirilecektir. Anayasa Mahkemesi’nde söz konusu olan tüm kararlar ile hukuka uygunluğa ilişkin çerçeve çizilmiştir.

İYUK’un 21. maddesine göre; dilekçelerle ve savunmalarla beraber verilmeyip sonradan elde edilmiş olan deliller ve bu delillerin zamanında ibraz edilmelerinin imkânın olmadığına mahkeme tarafından kanaate varılırsa, kabul edilebilecektir. Burada ilk etapta sunulmamış olan belgelerin delil olarak değerlendirilmeyecek oluşu düzenlenmiş ise de uygulama kapsamında uyuşmazlık çözümü için sunulan delillerin, hangi aşama kapsamında bulunduğuna bakılmadan kabul edilmektedir. Bu durum, re’sen araştırma ilkesinin de gereğidir.

Yine, İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 58. maddesine göre, idari dava açıldıktan sonra bu dava ile ilgili delil tespiti taleplerini davayı görmekte olan idari yargı yerlerince yapılması zorunluluğu getirilmiştir. Aynı şekilde idari dava açıldıktan sonra adli yargı yerlerince ya da davaya bakan mahkeme dışında idari yargı yerlerince saptanan delillerin hukuka uygun olduğundan söz edilemeyeceğinden bakılan davada kullanılmaması gerekecektir. Bununla birlikte “delil serbestliği” ilkesinin bulunması, delillerin kaynaklarının elde edilme yöntem ve esaslarının kanunla konulması kuralını ortadan kaldırmayacaktır. Dolayısıyla hukuk sistemimizde mevcut bulunan “delil serbestliği” ilkesi sınırsız değildir. Bu ilkenin sınırı, insanlık onuru ve yasaların belirlediği delilleri yine yasaların belirlediği sınırlar içinde delil elde etme ve bunları muhakemede kullanmaktır.

**2.2.4. Delillerin Müşterek Olması**

Delillerin müşterek olması, delillerin içeriğine dair tüm bilgilerin sadece hâkim tarafından bilinmemesi gereğidir. Aynı zamanda uyuşmazlık ile ilgili olan taraflar da bunu öğrenmelidir. Dolayısıyla duruşma esnasında tarafların ileri sürdüğü delilleri duruşmaya taraf olan herkesin bilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda, hâkimin olay hakkındaki şahsi bilgisine dayanarak karar vermesi delillerin müşterekliği ilkesine aykırı düşecektir.

Dava dosyaları, davanın tarafları veya vekillerince mahkemenin kontrolü altında incelenebileceklerdir. İdari Yargılama Usulu Kanunu’nun 20/3.maddesinde, mahkemelerin belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden istemesi üzerine, istenilen bilgi ve belgelerin devletin güvenliğine veya yüksek menfaatlerine veya devletin güvenliği ve yüksek menfaatleriyle birlikte yabancı devletlere de ilişkin olması durumunda, Başbakan veya ilgili bakanın, gerekçesini bildirmek suretiyle, söz konusu bilgi ve belgeleri vermeyebileceği düzenlenmiştir. Öte yandan maddenin devamında, idarece gönderilen gizli belge ve dosyaların taraf vekillerince incelettirilmeyeceğine düzenlemesi yer almakta iken, 10.06.1994 tarih ve 4001 sayılı Kanunla yapılan değişiklikle bu hüküm kaldırılmış, bunun yerine, verilmeyen bilgi ve belgelere dayanılarak ileri sürülen savunmaya göre karar verilemeyeceği hükmü eklenmiştir. Yapılan bu değişiklik delillerin müşterek olması ilkesine son derece uygun olup, böylelikle müşterek nitelikte olmayan bilgi ve belgelerin delil olarak kullanılması engellenmiştir (Alpertonga, 2010). Bununla birlikte vergi yargısı da aynı kanun kapsamında değerlendirilerek verilmeyen bilgi ve belgelere ilişkin delillere göre vergi mahkemelerinin karara varamayacağı muhakkaktır. Zira bu itibarla verilecek kararlara ilişkin sonuçlar adil yargılanma kapsamında aykırılık doğuracaktır. Vergi yargısı kapsamında kendisi için aleyhte delil bulunan her bir taraf için delillerin içeriğine dair bilgilendirilmeleri gerekmektedir.

**2.3. Delil Sistemleri**

Delil sistemleri zamanla şekillenmiş ve içinde bulunduğu zamanın gerekleri ile oluşmuştur. Delil sistemleri ile uyuşmazlık konusu olan olayın ne tür delillerle ispat edilebileceğinin ortaya konulması amaçlanmaktadır. Geçmiş dönemlerde dini delil sistemi bu konuda etkin iken günümüzde ise ilmi delil sistemi ispat yöntemi olarak kullanılmaktadır. Bunlarla birlikte ayrıca delillere ilişkin hâkimin uyuşmazlık konusuna ilişkin rolü ile yine uyuşmazlık konusunda delilin durumuna göre takdiri delil sistemi ve kanuni delil sistemi ayrımları mevcut bulunmaktadır. Bu itibarla bu başlık altında dini delil sistemi, ilmi delil sistemi, kanuni delil sistemi ve takdiri delil sistemi olmak üzere dört adet delil sistemine yer verilerek konuya açıklık getirilecektir.

**2.3.1. Dini Delil Sistemi**

Cezaların işlenmiş olan günahların bir bedeli olarak çektirildiğine inanılarak hareket edildiği dönemlerde, Allah’ın takdiri ve iradesi ile bazı soyut emareler ile somut olguların ortaya konulması aracılığıyla suçluların ortaya çıkarılacağına inanılmaktaydı. Bu itibarla kişilerin suçluluğu sanki Allah’ın iradesinin yansımasıymış gibi algılanarak bazı usul ve yöntemlerle karar verilerek ortaya çıkarılmaktaydı. Sonuç itibariyle, böylesi bir delil tespiti ile suçun ve suçlunun varlığının ispat edilmesi yöntemi gerçekliğini muhafaza etmesinin mümkün olmamasından dolayı günümüz modern hukuk sistemlerinde varlığını sürdürmemektedir.

Örnek vermek gerekirse; Feodalite devrinde sanık suçunu inkâr edince ya adlî düelloya veya şahadete müracaat olunurdu. Şahitler de aleyhine şahadet ettikleri kimseler tarafından adlî düelloya davet edilebilirlerdi. Adlî düello, itham eden ile ithamı edilen arasında yapılan ve delil yerine geçen bir düello idi. Biraz medeniyet ilerleyince, insanlar düellonun neticesini Allah’ın iradesinin tecellisi gibi kabul etmekteydiler. “Allah, zaferi haklı olana verir ve zulmü mahkûm kılar” diyerek, düello neticesi Allah’ın bir hükmü olarak görülmekteydi. Daha sonra düello sağlam kurallara bağlanarak, bir delil olarak yargılama usullerine eklenmiştir. Böylece düello, orta çağda mahkemeler önünde kullanılan bir delil niteliğinde kılınmıştır. Bu suretle, uyuşmazlığın iki tarafı da düelloya başlamadan önce, davacı tarafından haklı olduğuna, davalı tarafından ise yalan yere suçlandığına yemin etmekte ve “Allah da zaferi, yemininde doğru olana nasip eyler” düşüncesi ile hareket etmekteydiler (Seviğ, 1960). Zaman sonra, yapılan hileler yüzünden düello mahkemelerde delil olarak kullanılmaktan çıkarılarak yerini kanuni delillere bırakmıştır.

**2.3.2. İlmi Delil Sistemi**

İlmi delil sistemi, bilimin bütün gelişmelerinden teknolojinin de katkısı ile suçların meydana çıkarılması konusunda geniş bir şekilde faydalanılmasını ifade etmektedir. Birçok ülkede suçların meydana çıkarılması konusunda bilimin en son verilerinden faydalanılabilmesi için polis laboratuarları oluşturulmuştur. İkrar, şahadet, olayların bıraktığı izler ve izlere ilişkin nakiller gerçeği meydana çıkarmak için yeterli gelmemektedir. Gerçeği meydana çıkarabilmek için objektif delilleri ve izleri bulmak, saklamak zorunluluğu bulunmaktadır. Bu deliller, iddiaların ispatında kesinlik ve kolaylık sağlamaktadır.

Bilimin buluşlarından yargılamada yararlanılması durumu, bu buluşlar fazlalaştıkça daha da artacaktır. Bu itibarla kullanılmakta olan parmak izi analizleri, kan tahlilleri, akıl muayeneleri, DNA örneklerinin analizleri, balistik gibi yöntemlerle gerçeğin araştırılarak ortaya çıkarılması daha da kolaylaşmaktadır (Durmaz, 2010). Sonuç olarak, ilmi delil sisteminin diğer delil sistemlerini destekleyici bir öneme sahip olduğunu söylemek mümkün olacaktır.

**2.3.3. Kanuni Delil Sistemi**

Kanuni delil sistemine göre, belirli konuların kanunlarda gösterilen belirli delillerle ve hâkimi bağlayacak şekilde ispat edilmesi demektir. Bu itibarla, ispat edilecek konu ancak kanunun belirlediği şartları taşıyan araçlarla ispat edilebilecektir. Bu deliller dışında delil kabul edilmez. Ayrıca, bazı delillerin varlığı halinde başka bir değerlendirmeye, inceleme ve araştırmayı derinleştirmeye gerek kalmaksızın uyuşmazlık konusu olay ispatlanmış sayılmaktadır (Kopal, 2013). Yani kanuni delil sisteminde hangi araçların delil olarak kullanılabileceği kanun tarafından belirlenmektedir. İspatlama aracı olarak ancak kanunda belirtilen şartları taşıyan deliller kabul edilmektedir. Bunlar dışında herhangi bir şey, ispatlama aracı olarak kullanılamamaktadır.

Medeni yargılama hukukunda kanuni delil sistemi kabul edilmiştir. Nitekim HUMK’nun 287. maddesinde “Kanunun muayyen delille ispatını emreylediği hususlar başka surette ispat olunamaz” hükmü getirilmiş ve böylece sübjektif haklar emniyete alınmaya çalışılmıştır (Atkan, 2010). Bu alanda olayları takip ve buna göre delil temin etmek mümkündür. Çünkü bu alanda uyuşmazlık konusunu daha çok hukuki işlemler oluşturmaktadır. Bu itibarla bazı delillerin varlığı halinde başka bir değerlendirme ve derinleştirmeye gerek kalmaksızın uyuşmazlık konusu olay ispatlanmış sayılmaktadır.

Kanuni delil sisteminde amaç, hakların güvence altına alınmasıdır. Kanuni delil sistemi, hâkimin işini kolaylaştırır ve davanın kısa sürede sonuçlanmasını sağlar. Ancak bu sisteme sıkı sıkıya bağlı kalındığında basiretsiz ve tecrübesiz hak sahipleri haklarından mahrum olabilirler. Çünkü karşı tarafa güvenerek hakkına karşılık senet almayan kimse, hakkın inkârı halinde, alacağını ispat edememek tehlikesiyle karşılaşmaktadır (Görkem, 2013). Kanuni delil sisteminin biraz sert ve formalist bir yapıya sahip olması, gerçeklerin tam olarak ortaya çıkmasına engel olabilmektedir.

Kanuni deliller daha ziyade özel hukuk alanı içinde kabul görmüştür. Bunun nedeni ise, özel hukuk içinde taraflar arasındaki haklar ve menfaatler, taraflar tarafından ortaya çıkan hür irade beyanları ile doğmaktadır ve sonuç olarak bu hakların doğuşunun ve ispatlanmasının belirli şekle ve koşullara bağlamak imkân dâhilinde olmaktadır. Ancak haksız fiil gibi önceden nerede, ne zaman ve ne şekilde gerçekleşeceği belli olmayan hukuki fiiller uyuşmazlık konusu olduğunda, kanuni delil sisteminden uzaklaşılmakta delil niteliği taşıyan her şey delil olarak kabul edilmekte ve olayın aydınlatılmasına çalışılmaktadır (Karakoç, 1997). Sonuç olarak, haksız fiil gibi bazı istisnai durumlarda kanuni delil sisteminden uzaklaşıldığı ve her türlü unsurun delil olarak kabul edilebilmesinden dolayı, Türk hukuk sistemi açısından kanuni ve takdiri delillere beraber yer vermiş olan karma bir sistem benimsenmiş olduğu söylenebilecektir.

**2.3.4. Takdiri Delil Sistemi**

Takdiri delil sistemi, hem delillerin serbestçe dikkate alınması hem de delil serbestîsi esasına dayanmaktadır. Bu delil sisteminde uyuşmazlık konusu olayın ispatı her türlü delille sağlanabilmektedir. Bu sistemde hâkim hiçbir sınırlamaya tabi olmadan delilleri dilediği gibi takdir yetkisine sahiptir olmaktadır.

Takdiri delil sisteminde bir uyuşmazlığın önceden belirlenmiş bir delille ispatı şart değildir. Takdiri delil sistemi, delillerin sayıca ve nitelikçe sınırlandırılmaması yönüyle delil serbestîsi ilkesini, her delilin serbestçe değerlendirilebilmesine imkân sağlaması yönüyle de delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesini kapsamaktadır (Karakoç, 1997). İdari davalarda ve dolayısıyla da vergi davalarında deliller ayrıntılı olarak ayrıca düzenlenmemiş olup belirli şartları taşıması hususunda ayrıntılı hükümlerle sınırlandırılmamış ve bu itibarla delillerin serbestçe belirlenmesi ilkesi benimsenmiştir.

İdari yargılama hukukunda kamu otoritesinin ağır olduğu bir yapı söz konusu olduğundan daha önce belirlenmiş deliller ile davacı aleyhine olan dengesizliğin arttırılmaması ya da kamu yararının söz konusu olduğu alanlarda böylesi bir sınırlama ile davalının ispat vasıtalarının kısıtlanarak bir hak kaybına yol açılmaması için kanıt araçları sayıca sınırlanmamış ve takdiri delil sistemi benimsenmiştir.

İYUK’nun 20. maddesinin 1. fıkrasına göre; “Danıştay ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde gerekli gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.” ile kanıt serbestîsi ilkesini ifade edilmektedir. Ancak delil sistemleri açısından bu şekilde bir tasnife gidilse de hiçbir yargı kolunda esas olarak sadece kanuni ya da sadece takdiri delil sistemine yer verilmemektedir. Bu itibarla ilgili yargılama alanının özellikleri gözetilmek suretiyle bu delil sistemlerinden biri ağırlıklı olarak uygulanmaktadır.

**2.4. Delillerin Sınıflandırılması**

**2.4.1. Dolaylı Delil - Doğrudan Delil**

Bu sınıflandırma, delillerin ispata konu olacak olan olayla ilişkisinin doğrudan ya da dolaylı olmasına göre değerlendirilmektedir.

Delilin ispata konu olan olayla ilişkisi doğrudan ise o delil doğrudan delil olarak nitelendirilmektedir. Aynı zamanda beş duyu organı kullanılarak uyuşmazlık konusu olaya ilişkin olarak toplanan bilgilerin hepsi doğrudan delil olarak değerlendirilmektedir. Böylesi bir delil ile ispata konu olay arasında doğrudan bir ilişki mevcuttur. Bu delilin söz konusu olan olaya ilişkin olduğu ilk bakışta görülebilmektedir. Bu itibarla, yapılan bir sözleşmesinin belgesi, bu sözleşmenin var olduğunun doğrudan delili olduğunu ortaya koymaktadır. Doğrudan deliller, herhangi bir varsayıma veya mantıksal çıkarıma dayanmamaktadır. Bu deliller, başkaca delilin kullanılmasına gerek kalınmayacak derecede güvenilir, kabul edilir ve itibarı yüksek delillerdir.

Delilin ispatlanması söz konusu olan olayla ilgisinin doğrudan olmaması, yani bir bilgi ile başka bir delile ulaşılabiliyor olması halinde, bu bilgiye dolaylı delil denilmektedir. Dolaylı deliller, kanıtlanması gereken konuya ilişkin kesinlik ortaya koymaz. Uyuşmazlık konusu olan olayın çözümünde kullanılan delil ancak zihinsel bir faaliyet ile ilgili olayla bağdaştırılabiliyorsa burada dolaylı bir delilden söz edilir. Örneğin; kamulaştırma için temel alınan rayiç bedel dolaylı bir delildir. Bu tür deliller, uyuşmazlık konusu olay veya işleme ilişkin önemli ve doğrudan bir gerçeğin ispatlanmasında kullanılacak bir ara gerçeği ispatlamaktadır.

**2.4.2. Kesin Delil - Takdiri Delil**

Elde edilen delillerin hâkimi bağlama gücüne göre yapılan ayrım, kesin delil ve takdiri delil ayrımıdır.

Kesin delillerin uyuşmazlıkları sonuçlandırmak açısından oldukça etkili bir görevleri bulunmaktadır. Böylesi etkili güçlerini hâkimi bağlayıcı fonksiyona sahip olmalarından elde ederler. Öyle ki uyuşmazlık konusu olayın kesin bir delille ispatlanması durumunda hâkim, söz konusu uyuşmazlık konusu olayı ispatlanmış olarak kabul etmek zorundadır (Görkem, 2013). Yani hâkimin söz konusu olay ile ilgili olarak takdir yetkisi bulunmamaktadır. Uyuşmazlık konusunun taraflarından biri iddiasını kesin delillerle ispat etmesi halinde hâkim söz konusu iddiayı ispat edilmiş olarak kabul edecektir ve bu delilleri ayrıca değerlendirmeyecek ve aksine delil araştırmayacaktır.

Hukuk yargılamasında kesin deliller; ikrar (HUMK m.236), senet (HUMK m.286 vd), kesin hüküm (HUMK m.237) ve yemin (HUMK m.377 vd) olarak kabul edilmiştir.

HMK ile 1086 sayılı Mülga Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu (HUMK)’ndan farklı olarak senet kavramının yanı sıra belge kavramına da yer verilmiştir. Senetler, kesin deliller arasına girmesine rağmen belgeler kesin delilleri teşkil etmek zorunda değildir. Belge hususunda, 4982 sayılı Bilgi Edinme Hakkı Kanunu’nun 3. maddesinin (d) bendinde yer alan tanıma uygun olarak uyuşmazlık konusu olayları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, çizim, kroki, ses kaydı, senet, plan, fotoğraf, görüntü ya da film gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları “belge” olarak kabul edilmiştir. Ayrıca, HMK ile güvenli elektronik imza ile oluşturulan doneler adi senet niteliğinde sayılmış olup, güvenli elektronik imzaya sahip bir donenin inkâr edilmesi durumunda, inkâr eden kişi dinlendikten sonra bir kanaat oluşturulamamışsa, bilirkişi tarafından inceleme yapılacağı kabul edilmiştir. Yemin konusunda ise HMK ile re’sen yemin kaldırılmış ve yeminin şekli yeniden düzenlenmiştir. Yeminin tam anlamıyla gerçek bir delil olmaması ve kişinin vicdanına yönelik olması sebebiyle, yemin konusundaki riski dilerse tarafın alması amacıyla hâkim tarafından yemin teklif edilmesi olayı kaldırılmış olup yalnızca tarafların yemin teklifi düzenlenmiştir. Taraflar isterse yemin teklif edebilecektir. Yeminin şeklinde ise, sadece belirli bir inanca yönelik değil, “kutsal saydığım bütün inanç ve değerlerim üzerine” denilmek suretiyle daha genel ifadelere yer verilmiştir (Kopal, 2013). Böylece takdiri delil kavramında yemin ve senet konularında ortaya çıkabilecek her türlü duruma ilişkin konulara yapılan düzenlemelerle açıklık getirilmiştir. Senedin kesin delil olması kanun düzenlemesi ile açıkça ortaya konulmuşken belgelere ilişkin durum bilirkişi incelemesine teslim edilmiştir. Yemine ilişkin hususa ise yeminin şekli ile ilgili değişikliğe gidilerek tüm inançlara yönelik olarak genellik kazandırılmıştır.

Daha önce bahsedildiği üzere kanuni deliller hâkimi bağlarken, takdiri deliller ise hâkimi bağlamamaktadır. Takdiri delillerin kabul edilip edilmemesi tarafların iddialarına göre sonuç doğurmaktadır. Söz konusu bu delillerin takdiri delil olarak adlandırılmasının nedeni, hâkimin bu delilleri serbestçe takdir etme yetkisine sahip olmasıdır. Hâkim, kendisine sunulan takdiri deliller ile bağlı değildir. Bu delilleri serbestçe değerlendirmek suretiyle uyuşmazlık konusu olayı sonuçlandırmaya çalışmaktadır. Takdiri delillerde hâkim, hukuk mantığına, mesleki tecrübelerine, yaşam deneyimlerine, yaşamın olağan akışına göre delilleri dikkate alarak vereceği hüküm konusunda karara varmaktadır. Değerlendirilmesi muhtemel olan bu deliller, hukuk yargılaması için tanık (HUMK, m.245 vd.), bilirkişi (HUMK, m.275 vd.), keşif (HUMK, m.363 vd.) ve özel hüküm sebepleri (HUMK, m.367) takdiri delil olarak kabul edilmişlerdir. Taraflar takdiri delillerle iddialarını ispat edememiş olsalar da, bu deliller mahkemede kanaat oluşturması bakımından önemlidir.

Ceza ve idari yargılamasında ise, bu yargılama usullerinin özelliklerinden dolayı (maddi olaya ilişkin gerçeğin çıkarılması zorunluluğu ve kamu yararı amacı) kanuni delil ve takdiri delil ayrımına yer verilmemektedir. Nitekim Ceza Yargılaması ve İdari Yargılamada hâkim olan “Re’sen Araştırma İlkesi”, “Delil Serbestîsi” ve “Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi” ilkelerinin sonucu olarak, kesin delillere yer verilmediğinden bu yargılama usullerindeki bütün deliller takdiri delil niteliği taşımaktadır (Alpertonga, 2010). Sonuç itibariyle, re’sen araştırma ilkesinin uygulandığı ceza davaları ile idari davalarda, hâkim kesin delillerle bağlı olmadığından, delilleri serbestçe takdir ederek karar verecektir.

**2.4.3. Kanuni Delil - Akdi Delil**

Kanuni delil ve akdi delil ayrımı, bir uyuşmazlıkta kullanılması muhtemel delillerin kanun tarafından belirlenmesi ya da uyuşmazlığın tarafları tarafından belirlenmesi esasına göre yapılmaktadır. Yani uyuşmazlık konusu dava süresince sunulacak olan tüm delillerin kanun tarafından mı yoksa davanın taraflarınca mı belirleneceğinden kaynaklanmaktadır.

Kanuni delilde, bir uyuşmazlık söz konusu olduğunda hangi delillerin kullanılabileceği kanun tarafından belirlenmiştir (Görkem, 2013). Kanun, delil niteliğinde olabilecek araçları tek tek belirtmektedir ve bunların dışında kalanlar delil olarak kullanılamayacaktır. Böyle bir durumda belirli konuların kanunlarda gösterilen belirli delillerle ve hâkimi bağlayacak şekilde ispat edilmesi gerekmektedir. Bu sebeple bu delillere kesin delil adı verilmektedir.

Çoğunlukla kanuni delil ile kesin delil karıştırılmaktadır. Çünkü çoğunlukla kanunun delilleri sayması ve düzenlemesinin amacı, bu delillere kesinlik kazandırmaktır. Ancak kanunlarda sayılmış olan her delil, kesin delil niteliği taşımamaktadır. Nitekim Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu’nda tanık, bilirkişi, keşif düzenlenmiş olmasına rağmen bunlar kesin delil niteliğinde değil, takdiri delil niteliğindedir.

Akdi deliller ise, uyuşmazlık çıkmadan önce veya uyuşmazlık esnasında tarafların kendi aralarında hangi delillerin ispat aracı olarak kullanılabileceğini belirlemeleri durumunda söz konusu olmaktadır (Görkem, 2013). Zira medeni yargılama hukukunda delil sözleşmeleri akdi delillere örnek olarak verilebilirken, vergi hukukunda ise uzlaşılan vergi ve ceza aleyhine dava açılması durumunda uzlaşma tutanağı akdi delil olarak kabul edilebilir bulunmaktadır.

**2.4.4. Yasak Delil - Yasak Olmayan Delil**

Burada delillerin elde edilmesi ya da değerlendirilmesinin yasak olup olmaması esasına göre yapılan bir ayırım söz konusudur. Bu ayrım ile önemli olan delillerin elde edilmesi ve kullanılmasının yasak olup olmadığıdır. Hukuka aykırı yollarla elde edilmiş ve hukukta değerlendirilmesinin aykırılık ifade ettiği delile yasak delil denir. Yasak delile aynı zamanda hukuka aykırı delil de denilmektedir. Delilin konusu veya delilin değerlendirilmesi yasaklanabilecektir. Böyle bir yasağa tabi olmayan deliller için yasak olmayan deliller denilmektedir.

Anayasamızın “Suç ve Cezalara İlişkin Esaslar” başlıklı 38. maddesine 03.10.2001 tarihli 4709 sayılı kanun ile eklenmiş olan 6. fıkrasına göre, kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların, delil olarak kabul edilemeyeceği açıkça ifade edilmiştir. Burada delil yerine bulgu, hukuka aykırılık yerine kanuna aykırılık kavramları kullanılmıştır. Kanunun söz konusu bu deyimi ile tüm mevzuat dikkate alınacak hale getirilmiştir. Mevzu bahis bu kanun, Anayasa kuralı halini alınca sadece belli bir yargılama alanını değil tüm yargılama alanlarında delil yasakları dikkate alınacak bir duruma getirilmiştir.

Yasak delillere hukuka aykırı deliller de denildiğinden, hukuka aykırı delil kavramı; “delillerle ilgili bir yargılama normuna ve eğer bu biçimde özel bir norm yoksa yargılama hukuku dışında kalan başkaca bir norma, ihlalin ehemmiyeti ve şiddeti ne kadar olursa olsun aykırı davranılması ya da bu normların kapsam ve/veya amaçlarının dışında kalmak suretiyle elde edilen delillerle ve bu delillere dayanılarak elde edilen delillerdir” (Biyan, 2009) şeklinde ifade edilebilecektir. Bu tanımda ifade edildiği üzere söz konusu normlara aykırılık ifade etmeyen ve bu surette aykırı usullerle değerlendirilme yapılmamış olan deliller ise yasak olmayan yani hukuka uygun deliller olarak tanımlanabilecektir.

Belirli deliller bazı yargılama alanlarında geçerlilik arz ederken, bazı yargılama alanlarında geçerliliği söz konusu olmamaktadır. Bu hususu bir örnek ile ifade etmek gerekirse; yeminin vergi yargılama hukukunda hiçbir şekilde delil olarak kullanılamaması ve buna bağlı neden ise vergi yargılamasında yemine delil niteliği tanınmaması olarak açıklanabilecektir.

**2.4.5. Kişisel Delil - Nesnel Delil**

Bir uyuşmazlığa ilişkin olayın gerçekleştiğini bilen kişiler tarafından açıklanması öznel (kişisel) (şahsi) delil olarak nitelendirilmektedir. Bir suçun işlendiğine ilişkin şüphe duyulduğu takdirde, o suçun işlenip işlenmediği hakkında ya da işlenmiş bir suçun nasıl ve ne zaman işlendiği hakkında bilgi sahibi olan kişilerin söz konusu suça ilişkin açıklamaları kişisel delil olarak değerlendirilmektedir. Bu itibarla, suç işleyen sanığın, suçtan zarar gören mağdurun ya da suç işlendiğini gören tanıkların ifadeleri kişisel delil olarak dikkate alınacaktır. Yani kişisel delillerin somut örnekleri, tanık ve bilirkişi beyanları olarak açıklanabilecektir. Sonuç itibariyle, kişisel deliller, herhangi bir uyuşmazlığa ilişkin olarak kişisel (şahsi) bilgileri olanlar tarafından verilen, bilimsellikten uzak ve kişi kaynaklı deliller olarak ifade edilebilecektir.

Nesnel (ayni) delil ise, olayın ispat edilmesine hizmet eden eşya ile bu olayın gerçekleştiğini açıklayan her türlü diğer ispat araçları olarak adlandırılabilecektir. Uyuşmazlık konusu olayla ilgili olarak ortaya çıkan veya çıkartılan işaret, iz veya obje gibi objektif emarelerden oluşan deliller nesnel delilleri oluşturmaktadır. Örneğin; hırsızlık yapılmış bir mahalde bulunan sanığa ait bazı eşyalar ya da parmak izleri olayın ispat edilmesine yardımcı olan nesnel delillerdendir. Bu tür delillere aynı zamanda “dilsiz ispat araçları” da denilebilmektedir. Zira bu deliller, belli bir kişiye ait ifadenin sözle anlatılması şeklinde değil, ispatlanması gereken olaya ilişkin yazı, işaret, obje veya iz şeklinde ortaya çıkmaktadır.

**2.4.6. Sınırlı Delil - Sınırsız Delil**

Sınırlı delillerin delil olarak değerlendirilebilmesi için belili şartları taşıması gerekmektedir. Yani sınırlı delillerde kanunen belirlenmiş olan bir dizi şartlar mevcuttur. Sadece söz konusu bu şartlar altında elde edilen deliller delil olarak kabul edilebilecektir. Örneğin; vergi yargılamasında tanık beyanı için kanunen belirli şartlar getirilmiştir. Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 3. maddesinin b bendinde tanık beyanının, delil olarak kabul edilebilmesi için vergiyi doğuran olayla ilgisinin açık ve tabi olması gerektiği açıkça belirtilmiştir. Söz konusu bu şartları taşımayan tanığın beyanı kabul edilemeyecektir.

Sınırsız deliller ise delil olarak nitelendirilebilmeleri için elde edilmiş olan delillerin belirli bir şarta bağlı olmadığı delillerdir. Söz konusu bu delillerin kabul edilebilmeleri için herhangi bir şekil şartını taşımaları da beklenemeyecektir. Şöyle ki delil olarak sunulan bir belgenin kanunen kabul edilebilir olması için belirli şekil ve koşulları taşıması gerekiyorsa, bu şekil şartlarının yokluğu halinde delil niteliğini kaybettiğinden burada sınırsız delilden söz edilemeyecektir. Vergi yargılamasında sınırlı delil olarak kabul edilen tanık beyanı, ceza ve medeni yargılamasında sınırsız delil niteliği taşımaktadır.

**2.4.7. Re’sen Müracaat Edilebilen Delil - Re’sen Müracaat Edilemeyen Delil**

Delilleri dikkate alma konusunda hâkimin uyuşmazlığın taraflarının talebi ile bağlı olması ya da hâkimin serbestçe davranması şeklinde yapılan ayrıma göre değerlendirilen delillerdir.

Uyuşmazlık konusu değerlendirilirken hâkimin tarafların isteği ile bağlı kalmadan kendiliğinden başvurması yoluyla ortaya çıkan delillere re’sen müracaat edilebilen deliller denilmektedir (Karakoç, 1997). Re’sen müracaat edilebilen delillere örnek olarak; tarafların sorguya alınması, bilirkişi ve keşif verilebilecektir.

Hâkimin delillere başvurması konusunda tarafların talebinin gerekli olduğu ve aynı zamanda “Taraflarca Araştırma İlkesi”nin geçerli olup hâkimin kendiliğinden dikkate alamadığı delillere ise re’sen müracaat edilemeyen deliller denilmektedir. Burada taraflar talep etmediği sürece herhangi bir delile başvurmak mümkün olmamaktadır. Medeni yargılama hukukunda “Taraflarca Araştırma İlkesi” geçerli olduğundan kural olarak tarafların mahkemeye sunduğu deliller aracılığı ile uyuşmazlık sonuca ulaştırılmaktadır (Biyan, 2009). Sonuç itibariyle, burada hâkimin re’sen delil toplaması mümkün olmadığından delillere re’sen müracaat edilememektedir.

İdari ve ceza yargılama hukukunda ise “Re’sen Araştırma İlkesi” geçerli olduğundan kural olarak burada hâkim bütün delillere re’sen müracaat edebilmektedir. Nitekim vergi yargılamasında da hâkim, bütün delillere re’sen müracaat edebildiğinden re’sen araştırma ilkesi burada da söz konusu olmaktadır.

**2.4.8. Bağlı Delil - Serbest Delil**

Bu ayrımda delillerin önceden hazırlanıp hazırlanamama durumuna göre yapılmış bulunmaktadır.

Bağlı delil, kanuni delil veya kesin delile benzediği de dikkate alındığında hâkimin takdir yetkisini kullanamayıp uyuşmazlık konusu olayın önceden belirlenmiş olan deliller ile sonuca ulaştırılması için kullanılan delil olarak açıklanabilecektir (Karakoç, 1997). Burada mahkemece deliller serbestçe tayin edilmemektedir.

Serbest delil, önceden belirlenmemiş olan ve hâkimin takdir yetkisini kullanabildiği delillerdir. Burada mahkeme herhangi bir sınırlamaya maruz kalmadan serbestçe takdir yetkisini kullanabilmektedir. Bu ayrımda yapılan serbest delil için “Delil Serbestliği İlkesi”nin geçerli olduğu durumlarda söz konusu olduğu söylenebilecektir (Karakoç, 1997). Serbest deliller aynı zamanda daha önce ayrımı yapılan takdiri delillerle de benzerlik göstermektedir.

**2.4.9. Ekonomik Delil – Maddi Delil**

Bu ayrım, vergi yargılamasına özgü bir ayrım olmaktadır. Burada uygulama yorumu içinde barındırıldığından delil ile yorum karmaşası yaratarak belirsizliğini korumakta olan bir ayrım söz konusu olmaktadır.

Ekonomik delil, vergiyi doğuran olayın gerçek ekonomik değerini ortaya koyan delil olarak açıklanmaktadır (Biyan, 2009). Bu delil türü sınırsız delil türü içinde de değerlendirilebilmektedir. Zira ekonomik mahiyetini ortaya çıkarabilecek her türlü delil değerlendirme kapsamında yer almaktadır.

Maddi delil ise, vergiyi doğuran olayın gerçek durumunu ortaya koyan elle tutulan, gözle görülen halde olan ve her türlü defter, kayıt ve belge olarak dikkate alınması muhtemel olan deliller bütünü olarak ifade edilebilecektir (Biyan, 2009).

**2.5. Türk Vergi Sisteminde Delil ve Delillere İlişkin İlkeler**

**2.5.1. Türk Vergi Sisteminde Delilin Yeri ve Gelişimi**

Vergi hukuku içinde ispatlama, bir muamelenin asıl vasfının, deliller aracılığıyla ortaya konulması olarak ifade edilebilecektir. Delil, ispat işleminde yararlanılan bir araçtır (Öz ve Yolcu, 2014). Yani var olan bir olayın hukuki durumunun doğruluğunun ortaya konulabilmesi için kullanılan tüm araçlar delil kapsamı içinde değerlendirilecektir.

Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinde, “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.” hükmüne yer verilmiştir. VUK’un 3. maddesinde de açık bir şekilde ortaya koyduğu gibi, vergilendirmede vergiyi meydana çıkaran olay ve bu olaya dair tüm işlemlerin gerçeği yansıtan kalemlerinin esasen değerlendirilmesi ile gerçeği yansıtan durumların ortaya koyulabilmesini sağlayan her türlü delilin serbestçe kullanılmasının imkân dâhilinde olduğuna vurgu yapılmıştır. Yani vergi hukukunda kural, delil serbestîsidir. Taraflar, dava konusu uyuşmazlığın varlığını ya da yokluğunu ispat ederken her türlü delili kullanabilecektir.

Delil serbestîsi ilkesine ait iki istisna yer almaktadır. Söz konusu olan bu sınırlamaların ilk olanı; “yemin delili”dir. Medeni hukuk kuralları içerinde yemin, bazı hallerde delillendirme ve ispatlama vasıtası olarak kullanılabiliyorken, vergi hukuku literatüründe yemine yer verilmemiştir. İlkeye getirilen ikinci istisnai delil vasıtası ise, vergiyi doğuran olaya dair ilgisi tabii ve açık olmayan “şahit ifadesi”ne yöneliktir. Vergiyi meydana çıkaran olaya dair ilgisi doğal ve açık bulunmayan şahidin (tanığın) ifadesi delil olarak kabul edilmeyecektir (Öz ve Yolcu, 2014). Görüldüğü üzere, vergi hukukunda delil serbestîsi sınırlamalara tabi tutularak belirli hususlarda serbestliğin önüne geçilmiştir. Zira vergiyi doğuran olayla ilgisi olmayan şahidin tanıklığı ve yemin delil olarak değerlendirilmemektedir.

İdarenin dayandırdığı delillerin genelde hukuk, özelde vergi hukuku tarafından kabul gören delillerden oluşması gerekir. İdarenin hukuken kabul edilmeyen bir delile dayanarak işlem yapması, hukuk devleti için düşünülemeyecek bir durumdur.

Vergi yargılamasında delil sistemi, mevzuat çerçevesinde açık bir şekilde düzenlenmemiştir. Vergilendirme işleminin idari nitelikte bir işlem olmasından dolayı ülkemizde idari yargının içinde değerlendirilen vergi yargısı, kendine has özellikleri olması sebebiyle de idari yargı içinde ayrı bir yere sahiptir. İdari yargı sisteminde kullanılan yargılama usulüne ilişkin kurallar vergi yargısı için de kullanılır. Uygulamada sırasıyla İdari Yargılama Usulü Kanunu, İYUK’un 31. maddesi ile yapılan yollama dolayısıyla Hukuk Muhakemeleri Usulü Kanunu’nun bilirkişi, keşif ve delilleri tespiti ile ilgili kuralları ve Vergi Usul Kanunu hükümleri vergi yargısında esas alınmaktadır (Küçük, 2011). Bu itibarla vergi yargısına ilişkin düzenlemeler idari yargı çerçevesinde olduğu gibi delile ilişkin de tedvin edilmiş bir mevzuat bulunmadığı anlaşılmaktadır. Bir delilin hukuka aykırı olup olmadığı öncelikle söz konusu bu normlarına bakılarak tespit edilecektir. Eğer delilin elde ediliş şekli mevzuatta düzenlenmişse ve delil de bu düzenlemeye uygun olarak elde edilmişse, hukuka uygun sayılacaktır. Ancak delilin elde edilmesi konusunda mevzuatta herhangi bir düzenleme bulunmuyorsa, bu durumda vergi hukukuna ilişkin kaynaklara bakılacak ve bu kaynakların ihlal edilip edilmediği araştırılacaktır. Hukuk bir bütün olarak kabul edildiğinden, eğer delilin elde edilmesinde bu kaynaklara bir aykırılık söz konusu ise delil hukuka aykırıdır, aksi halde hukuka uygundur.

Vergi hukukunda delillerin değerlendirilme süreci, “kanuni delil sistemi” ve “takdiri delil sistemi” ayrımı ile ifade edilebilecektir. İdari yargılama usulünde delillerin takdiri delil kapsamında olmasının yasal dayanağını delillerin değerlendirilmesine ilişkin bir sınırlamanın bulunmamasını ifade eden re’sen araştırma ilkesini düzenleyen İYUK m. 20/1 oluşturur. Genelde idari yargı, özelinde vergi yargısı hâkiminin yargı kolu içindeki davalardaki rolü, bir hukuk hâkiminin hukuk davalarındaki durumundan ziyade bir ceza hâkiminin ceza davalarındaki durumuna benzer. Bu benzerliğin nedeni, ceza ve idari yargı hâkiminin re’sen araştırma yetkisine sahip olmalarıdır. Bununla birlikte Ceza Muhakemeleri Usulü Hakkında Kanun da, serbest delil sistemini benimsemektedir.

Medeni usul hukukunda yer alan kesin delil - takdiri delil ayrımı, idari yargılama usulünde, buna bağlı olarak da vergi yargılamasında; delillerin hâkimin takdirine açık olduğu kabul edilmektedir.

Vergi hukukunda kesin delil değerlendirmesi yapıldığı takdirde, VUK hükümlerine göre tutulması, düzenlenmesi ve belirli bir süre muhafazası zorunlu olan defter ve belgeler kesin delil niteliği taşımamaktadır. Zira söz konusu defter ve belgelerin içeriğinin gerçek mahiyete uygun olduğu yönünde fiili bir karine olan “ilk görünüş karinesi”, defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığı ya da vergilendirmeyi etkileyen belli olayların gizlendiği vergi idaresince ispatlandığında çürüyecek, defter ve belgeler yükümlü lehine delil olamayacaktır. Yani defter ve belgelerin gerçeğe aykırı veya içeriği yönünden yanıltıcı olduğu usulen geçerli başka delillerle ispatlanabilir. Defter ve belgelerin gerçeği yansıtmadığı yönünde sağlam ve güvenilir deliller mevcutken, yargı yerinin sadece yükümlünün muhasebesinin işleyiş şekli, faturaların biçimsel kurallara uygunluğu, ödemenin çekle yapıldığı vb. gerekçelerle tarhiyatın terkini yolunda karar vermesi hukuka uygun bulunmamaktadır. Buna karşın Danıştay kararlarında, medeni usul hukuku öğretisinden yararlanılarak bazı delillerin yargılamada “kesin delil” olarak nitelendirildiği görülebilmektedir. Örneğin Danıştay bazı kararlarında, resmi sicil ve senetlerden olan tapu kayıtlarını “kesin delil” olarak nitelendirerek, delil üstünlüğü nedeniyle karara esas almaktadır. Bu yöndeki bir olayda, gayrimenkullerin elden çıkarılmasından doğan değer artış kazancının vergilendirilmesi söz konusudur. Vergilendirme, tapu sicil müdürlüğünden alınan bilgilere göre belirlenen değer artış kazancının vergi idaresinin bilgisi dışında bırakılması nedeniyle yapılmıştır. Davacı, davasını, taşınmazın iktisap bedelinin tapu harcını düşük tutmak amacıyla düşük beyan edildiği iddiasına dayandırmıştır. Danıştay, Türk Medeni Kanunu’nun 7. maddesine göre, resmi sicil ve senetlerin, bu kapsamda tapu kayıtlarının belgeledikleri olayların doğruluğuna ilişkin “kesin kanıt değeri” taşıdığını, VUK madde 3/B’ye göre, ekonomik, ticari ve teknik gereklere uygun düşmeyen davacı iddiasının, ileri süren tarafından kanıtlanması gerektiğini belirtmiştir (Gümüşkaya, 2015). Sonuç olarak Danıştay kararı gösteriyor ki tapu sicilleri birer kesin delil hükmündedir. Bu deliller senet ve çek benzeri belgeler karşısında aksi vergi yükümlüsünce kanıtlanıncaya kadar kesin delil hükmündedir.

Vergi davaları, VUK kapsamındaki vergi, resim ve harçların, gümrük vergilerinin, yerel idare gelirlerinin tarh, tahakkuk ve tahsil aşamalarında doğan uyuşmazlıkları kapsamaktadır. Ayrıca vergi davaları, bu vergi, resim ve harçların aslını olduğu kadar; bunlara ilişkin zam ve cezaları da kapsamaktadır.

Vergi yargıcı, uyuşmazlıklarda karar verirken iki aşamalı zihinsel faaliyette bulunmaktadır. Birinci aşamada vergi ilişkisindeki temelde var olan vergiyi meydana getiren olayın ne olduğu üzerinde durulur. Bu aşama içinde tarafların ispat için delillerden yararlanması yargıcın vergiyi meydana getiren olay hakkında bir düşünceye ulaşmasını sağlamaya çalışmaktadırlar. İkinci aşamada ise yargıç, somut olaya uymuş bulunan kanun hükmünü uygulamaktadır. Böylece esasen vergiyi meydana getiren olayın niteliğinde saptanma yapılması ispata ilişkin konuyu teşkil etmektedir. Vergi Usul Hukuku’nda ispat, çoğunlukla maddesel ve şekilsel delil zihniyetine dayandırılmasından dolayı vergiyi meydana getiren olayların gerçek tarafının tespiti, gereken şekliyle yapılamamış olup bunun sonucunda da vergi kanunlarında belirlenmiş bulunan hususların kavranmasında idari yönetim ve yargı organları büyük zorluklarla karşı karşıya kalmaktadır. Bu itibarla, vergi matrahında ve vergiye tabi olaylarda tespit ve ispatlanma, bu olaylara dair her çeşit delilin serbest olarak kullanılması ile mümkün olabilmektedir (Altınel ve Güner, 2008). Ancak bu duruma rağmen, vergiye tabi olay ve işlemlerin belirlenmesinde sadece bunların ortaya çıkarılması amacı ile yetinilmemesi, yani bu yolda amaca giden her yol mubah olduğu düşüncesinden sıyrılarak bu olay ve konuların gerçekliğinin somut delilleriyle ortaya konulması gerekmektedir. Danıştay da birçok kararında, somut tespit yapılmadan varsayımlara dayanarak vergi tarh edilemeyeceğini belirtmektedir.

Vergi yargılaması usulünü de içine alan İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda (İYUK) ispat ve delillere ilişkin düzenlemeler sınırlı olarak yer almaktadır. Bu itibarla İYUK’un 20. maddesine göre; “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” şeklinde ifade edilerek “Re’sen Araştırma İlkesi” vurgulanmıştır. Bununla birlikte ayrıca 21. maddesinde geç ibraz olunan belgelere ilişkin düzenlemeler yer almaktadır. Aynı kanunun 58. maddesinde ise dava açıldıktan sonra tarafların delil tespitini ancak davaya bakan Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinden isteyebilecekleri hüküm altına alınmıştır. İYUK’un 31. maddesinde ise bilirkişi, keşif ve delil tespitine ilişkin konularda HUMK hükümlerinin uygulanacağına ve bu hüküm saklı kalmak şartıyla beraberinde vergi uyuşmazlıklarına ilişkin konuların çözümünde VUK hükümlerinin uygulanacağı hususunda açıklık getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nda yer alan delil türleri, yükümlüler ve vergi idaresi açısından belirtilmiştir. Bu itibarla yükümlüler açısından delil türleri; beyanname ve bildirimler, ticari defterler, ticari belgeler, alış ve satış faturaları, sevk irsaliyeleri, müstahsil makbuzu, perakende satış belgeleri, gider pusulası, serbest meslek makbuzları, ücret bordrosu, taşıma irsaliyesi, yolcu listeleri, günlük müşteri listesi, adisyonlar, döviz alım ve satım belgesi, ticari muhaberat, bono, poliçe ve çekler olarak sayılabilecektir. Vergi idaresi tarafından delil türleri ise, yükümlü dosyası, yoklama fişleri, inceleme tutanakları, arama tutanakları, bilgi toplama tutanakları, istihbarat arşivleri, takdir komisyonu tutanakları ve kesinleşmiş mahkeme kararları olarak sayılabilecektir.

Ülkemizde 1980 yılından öncesinde ispat yükü ve delil ile ilgili Vergi Usul Kanunu’nun 29, 30 ve 134. maddelerinde çeşitli açıklamalar yer almaktaydı. Ancak söz konusu bu düzenlemeler, ispat yükü ve delile ilişkin açıkça ifadelere yer vermemekteydi. Nitekim ispat yükünün hangi tarafa ait olduğu konusunda herhangi bir hüküm bulunmadığından dolayı bu konuya Danıştay tarafından yön verilerek çözüme kavuşturulmuştur. 30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı Kanunla, Vergi Usul Kanunu’nda yapılan değişiklik ile ispat yükü ve delile ilişkin düzenleme Vergi Usul Kanunu’nda yer almıştır. Bu nedenle Türk vergi hukukunda ispat yükü ve delil kavramı, 2365 sayılı Kanun öncesi dönem ve 2365 sayılı Kanun sonrası dönem olarak ikiye ayrılarak incelemesi gerekmektedir.

**2.5.1.1. 2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Önceki Dönemde Delil**

Ülkemizde 1980 yılına kadar vergi yargılama hukukunda delillerle ilgili olarak doğrudan ve detaylı olan bir düzenleme bulunmamaktaydı. Söz konusu bu dönemde, Vergi Usul Kanunu’nun 29. maddesiyle ikmalen vergi tarhı, yine 30. maddesiyle re’sen vergi tarhı ve incelemeyi düzenleyen 134. maddesiyle belirlenmiş olan hükümlerde delil olarak kabul edilebilecek bazı düzenlemeler yer almaktaydı.

Vergi sistemi esas olarak beyan esasına dayandığından mükellef ödeyeceği vergiye ilişkin matrahı kanunlarda belirtilen usullere göre hesap ederek vergi idaresine bildirmek suretiyle tarhiyat işlemi gerçekleştirilmektedir. Bu itibarla, vergi daireleri tarhiyat yapmaktan ziyade mükellefler tarafından yapılmış olan tarhiyatın doğruluğunu denetlemektedir. Uyuşmazlığın çıkış noktası ise söz konusu bu denetimin bir kolu olan vergi incelemesi ile başlamaktadır. İnceleme sonucunda ise mükellefin beyanının doğru olmadığı anlaşıldığı takdirde ek tarhiyat yapılacaktır. Mevzu bahis bu tarhiyata ilişkin düzenlemeler ise Vergi Usul Kanunu’nun 29. ve 30. maddeleri ile mükerrer 30. maddelerinde yer almaktadır.

İkmalen vergi tarhiyatının maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanacağı ilişkin maddeye göre “İkmalen tarhiyatın her ne şekilde olursa olsun bir vergi tarh edildikten sonra bu vergiye müteallik olarak meydana çıkan ve maddi deliller veya kanuni ölçülere dayanılarak miktarı tespit olunan bir matrah farkı veya matrah farkı üzerinden alınacak verginin tarh edilmesidir.”

Vergi Usul Kanunu ve diğer kanunlar uyarınca tutulan defter kayıtları ve belgeler aksi ispat edilinceye kadar maddi delil hükmünde kabul edilmiştir. Buna istinaden Danıştay 7. dairesinin 11.06.1971 tarih, 197/909 esas ve 1971/1669 sayılı kararında maddi delil, iddiaları doğrulayıcı nitelikte olan, hukuken aksi ispat edilmediği sürece doğru kabul edilen mevcut belgeler olarak ifade edilmiştir. Burada maddi delile yüklenen anlam, tamamen belge niteliğindeki deliller olduğudur. Yine Danıştay’ın başka bir kararında ise tanık ifadelerine ilişkin delilin durumuna yer verilmiştir. Bu itibarla Danıştay 13. dairesinin 11.04.1973 tarih, 1973/3995 esas ve 1974/2240 sayılı kararında ise hafızaya dayalı ifade zayıf bir delil olması dolayısıyla hem sakatlık taşıyıp hem de sempati ve antipati gibi hisleri bünyesinde barındırabileceğinden ve kişiden kişiye farklılık gösterebileceğinden bahsederek tanık beyanını maddi delil olarak kabul etmemiştir.

Ancak Danıştay 4. dairesinin 19.11.1973 tarih, 1972/4509 esas ve 1973/4761 sayılı kararında alım satım ilişkisinin taraflarının tanık olarak verdikleri beyanların ikmalen tarhiyat sebebi olarak kabul etmiştir. Söz konusu bu kararıyla Danıştay tanık beyanlarının delil olarak kabulüne ilişkin yolu açılmış bulunmaktaydı.

Re’sen vergi tarhiyatına ilişkin Vergi Usul Kanunu’nun 30. maddesinde ise, “matrahın tamamen veya kısmen maddi delillere dayanılarak tespit edilememesi halinde, matrahın tamamen veya kısmen takdir komisyonları tarafından takdir olunacağı ve takdir olunacak matrah veya matrah farkı üzerinden re'sen vergi salınacağı” hükmü ile birlikte maddi delilin bulunmadığı durumlar beş bent halinde sayılmak suretiyle maddi delil; vergi beyannameleri, tutulması zorunlu defterler, defter kayıtları ve defter kayıtlarına ilişkin belgeler ve tutanaklardan oluşmaktadır.

Sonuç itibariyle, 2365 sayılı kanunla değişikliğe gidilmeden önceki delil sistemine dair düzenlemelerin yer aldığı VUK’un 29, 30 ve mükerrer 30. maddelerinde maddi delil kavramından bahsedilmekle birlikte bu kavram tam olarak açıklanmadığından dolayı içtihatlarla açıklık getirilmiştir. Şöyle ki, bu dönemde ilk olarak, maddi delil kanunda belirlenmiş olan sınırlı sayıdaki delil kullanılarak çözüm yoluna gidilmiştir. Daha sonra, sadece kanunda sayılan maddi delil ile yeterli sonuca ulaşılamayıp, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile yansıtılamadığı anlaşıldığından Danıştay kararları ile delil sistemi esnetilmiş ve serbest delil sistemine yakınlaşmak suretiyle 2365 sayılı kanunla yapılacak olan değişikliğe ortam hazırlanmıştır.

**2.5.1.2. 2365 Sayılı Kanun Değişikliğinden Sonraki Dönemde Delil**

30.12.1980 tarih ve 2365 sayılı kanunun birinci maddesi ile yapılan değişiklikle VUK’un 3. maddesinin başlığı değiştirilmiş ve aynı madde A ve B olmak üzere iki bent halinde bölünmüştür. Eski halindeki “Vergi Kanunu Tabiri” başlığı yerini şimdiki hali ile “Vergi Kanunlarının Uygulanması ve İspat” başlığına bırakmıştır.

Söz konusu maddenin A bendinde vergi kanunlarının tabirine ilişkin düzenlemeye yer verilirken, B bendinde ise ispata dair düzenleme getirilerek üç fıkra halinde şöyle ifade edilmiştir;

“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.”

2365 sayılı kanunun VUK’ta gerçekleştirdiği değişikliklere ilişkin gerekçeleri de kendi muhteviyatında açıklanmıştır. Buna göre delil ve ispatlamaya dair yapılan değişikliklerin gerekçeleri söz konusu kanunda şöyle açıklanmıştır; “Delil sistemine ilişkin genel kurallar getirilmiştir. …Kimi yükümlüler, …vergiye bağlı gelir ve işlemlerini gizlerler, vergiye bağlı değilmiş gibi gösterirler. Şimdiki düzenlemede ispatlama maddi ve biçimsel delil anlayışına dayanmaktadır. Bu durumda vergiyi doğuran olayın gerçek yönü saptanamamaktadır. …Oysa kanıtlamada her türlü delil serbestçe kullanılmalı ve ekonomik gereklere göre değerlendirilmelidir. …Vergi Usul Kanunu’na serbest delil sisteminin getirilmesi öngörülmüştür. ...Vergiyi doğuran olay ve işlemlerin gerçek mahiyeti, şimdiye kadar alışılmış olduğu üzere sadece defter ve belge gibi maddi ve biçimsel delillerle değil, her türlü delil ile her türlü kanıtlama araçları ile saptanacaktır. Defter, kayıt ve belge gibi maddi deliller ile saptanan fark ikmalen tarha, bunlar dışındaki delillerle gerçekliği saptanan fark re’sen tarha konu olacaktır. İspatlamada, tanık beyanı, kısıtlı kullanılacaktır.”

Sonuç olarak mevzu bahis bu gerekçeye dayanarak, vergi usul hukukunda ispat, maddesel ve şekilsel delil anlayışını benimsediği sürece, vergiyi doğuran olayların gerçek mahiyeti tespit edilememektedir. Bu itibarla gerek vergi idareleri gerekse yargı idareleri bu konularda güçlükle karşılaşmaktadırlar. Hakikaten vergi matrahında ve vergiye tabi olaylarda tespit ve ispatlanma, bu olaylara yönelik her türlü delilin serbest bir şekilde kullanılması ile mümkün olabilmektedir. Bu itibarla, maddi ve biçimsel delil sisteminin kullanılması suretiyle vergi kanunlarının uygulanmasında, vergi güvenliği ve vergi adaleti yönünden ortaya çıkan kusurları gidermek amacıyla vergi usul hukukumuza serbest delil sisteminin getirilmesi (Öncel vd, 2006) sağlanmakta olduğu yukarıdaki gerekçeden ilhamla açıklanabilecektir.

Yine Danıştay kararlarına dikkat edildiğinde delile ilişkin yeni düzenleme ile aynı doğrultuda olduğu görülebilmektedir. Nitekim Danıştay 3. dairesinin 24.06.2010 tarih, 2009/3629 esas ve 2010/2287 sayılı kararında “Vergi Usul Kanununun, vergi kanunlarının uygulanması ve ispatı düzenleyen 3’üncü maddesinin (B) bendinde; vergilendirmede, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu ve yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, vergiyi doğuran olayla ilgisi doğal ve açık olmayan tanık anlatımının kanıtlama aracı olarak kullanılamayacağı kurala bağlanmıştır. Bu hükmün incelenmesinden, vergilendirmede serbest delil sisteminin kabul edildiği, yemin ve vergiyi doğuran olayla ilgisi tabi ve açık olmayan tanık ifadesi dışında hukuken itibar edilebilecek her türlü delilin ispatlama aracı olarak kullanılabileceğinin öngörüldüğü anlaşılmıştır.” şeklindeki ifadesi delillere ilişkin hususlarda 2365 sayılı kanun düzenlemesi ile değiştirilen 3. maddeye atıf yaparak madde hükmünü muhafaza ettiği görülmektedir.

Ayrıca Danıştay 7. dairesinin 27.01.2004 tarih, 2000/8348 esas ve 2004/122 sayılı kararında ise tanık ifadelerine ilişkin hususa yer verilmiştir. Buna göre vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğal ve açık olan tanık ifadesi delil olarak dikkate alınmıştır. Vergiyi doğuran olay ile tesadüfî bir ilişki, tanık ifadesinin delil olarak kabulü için yeterli görülmeyeceği ortaya konulmuştur.

VUK’un 29, 30 ve 134. maddelerinde de 2365 sayılı kanun ile delile ilişkin düzenlemelerde değişikliğe gidilmiştir.

VUK’un 29. maddesinin birinci fıkrasında ifade edilen “maddi delillere ve kanuni ölçülere dayanılarak” ibaresi değiştirilmiş ve onun yerine “defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak” ibaresi eklenmiştir.

VUK’un 30. maddesinin birinci fıkrasında ise, “maddi delil” ibaresi çıkarılarak yerine maddi delili kavramının içi doldurulmuş ve “defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak” ibaresi kullanılmıştır. Yine 30. maddenin ikinci fıkrasında “Aşağıdaki hallerden herhangi birinin bulunması halinde, maddi delillerin mevcut olmadığı kabul edilir” ifadesinin yerini “Aşağıdaki hallerden birinin bulunması durumunda, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitinin mümkün olmadığı kabul edilir” ifadesi almıştır. Söz konusu ikinci fıkraya altıncı bent eklenerek “Tutulması zorunlu defterlerin veya verilen beyannamelerin gerçeği yansıtmadığına dair delil bulunursa” ifadesi kullanılarak delillerin serbestliği ilkesine değinilmiştir.

VUK’un 134. maddesinde ise “vergi incelemesinden maksat defter, hesap ve kayıtlara dayanarak ödenmesi lazım gelen vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” ifadesinde yer alan “defter, hesap ve kayıtlara dayanarak” ibaresi çıkarılmak suretiyle madde hükmü “vergi incelemelerinden maksat ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır” şeklinde yeniden düzenlenmiştir.

**2.5.2. Türk Vergi Sisteminde Delillere İlişkin İlkeler**

Vergi yargılama hukuku için maddi olayın ispatlanması ve delillendirilmesi için uygulanmakta olan prensipler yargılama hukukunun öbür dalları ile de benzerlik göstermektedir. Vergi yargısı bağımsız bir yargı kolu olmadığı gibi idari yargılama dâhilinde yer almaktadır. İdari yargılama usulü için tarif edilen ilkeler vergi yargılama hukukunda da geçerlilik arz etmektedir. Ancak vergi yargılamasının da kendisine has bir takım farklı uygulamalarıyla da karşılaşılması söz konusu olmaktadır.

**2.5.2.1. Delil Serbestliği İlkesi**

Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinin B bendinin ikinci fıkrasına göre; “Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.” hükmü ile İYUK’un 20. maddesinin birinci fıkrasındaki “Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi re’sen yapar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilirler.” hükmü ile uyum içerisinde olmak suretiyle vergi yargısında delil serbestliği ilkesinin hâkim olduğunu vurgulayarak vergi yargılamasında takdiri delil sistemine yer verildiği açıkça görülebilmektedir.

Nitekim Danıştay 7. dairesinin bir kararında vergiyi doğuran olaya ilişkin gerçek mahiyetin ortaya konulması adına salt kanuni delil sisteminin kullanılması yeterli olmadığından serbest delil sistemi kullanılmak suretiyle karar verildiği görülebilmektedir. Şöyle ki; 7. dairenin 30.11.1999 tarih, 1998/3614 esas ve 1999/3953 sayılı karar ile yapılan ikrazatçılığa dair tamamen yapılan işin mahiyetine göre kanaate varmak suretiyle karar verilmiştir. Buna göre; “Günün ekonomik şartları göz önünde tutulduğunda, aralarında yakın akrabalık veya iş münasebeti bulunmayan kimseler arasında karşılıksız borç para alınıp verilemeyeceği ve bir takvim yılında birkaç kişiye veya bir kişiye birden çok yıllarda borç para verilmesinin ikrazatçılık sayılacağı ve elde edilen faizin banka ve sigorta muameleleri vergisine tabi tutulması gerekeceği hususu, dairemizin süregelen içtihatlarındandır.” şeklindeki karar ile vergilendirilmesi gereken işlemlerin nasıl göründükleri veya gösterildiklerine bakılmadan ekonomik muhteviyatından hareketle söz konusu işlemlerin gerçek mahiyetleri dikkate alınacağı ve gerçek mahiyetlerin gizlendiği durumlarda delil serbestliği ilkesinden hareketle VUK’un 3. madde hükmü uygulamaya alınacaktır.

Ülkemizde delil serbestliği ilkesinin benimsenmesinin sebebi olarak, vergi matrahının gerçek mahiyetinin ve vergiye tâbi olayların gerçeği yansıtacak şekilde tespitinin sağlanabilmesi için bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılması ile mümkün olabileceğinden, sadece maddi ve biçimsel delil sisteminin uygulanması, yani salt vergi kanunlarının uygulanarak vergi güvenliği ve vergi adaletinin tam olarak sağlanmasının mümkün olamayacağı gösterilebilecektir.

Vergi idaresinin, mükellef ile üçüncü kişilerin aralarında yaptıkları işlemleri nasıl bir niyet ile gerçekleştirdiklerini somut olarak bilmesi mümkün değildir. Bu itibarla hukuk sisteminde kullanılabilecek deliller ne kadar sınırlandırılırsa vergiyi doğuran olayın gerçeği yansıtan durumunun ortaya koyulması da o kadar zorlaşacaktır. Bu sebeple hukuk sistemimiz vergi yargılamasında delillerin serbestçe belirlemesini kural olarak belirlemiş olsa da ilkeye getirilen bazı sınırlamalar da mevcuttur.

Söz konusu bu ilkeye getirilen ilk sınırlama, yemin delilidir. Medeni hukuk yargılamasında yemin delili kabul edilirken, vergi yargılamasında ise serbest delil sistemi benimsenmiş olmasına rağmen delil olarak kabul edilmemektedir.

Vergi uyuşmazlıklarının bir tarafını her zaman için kamu kesimi oluş­turduğundan, yemin teklif edilmesi halinde mükellef açısından hiçbir sorun olmamakla beraber, eşyanın tabiatı gereği kamu idarelerine yemin teklif edile­meyeceği bir gerçektir. Ancak, idari teşkilat içerisinde, ihtilafa düşülen mükel­lefe ilişkin işlemleri başlatan, uygunsuzlukları tespit eden ve sonuçlandıran bir kamu personelinin varlığından hareket edilerek yemin delilinin önünün açılması muhtemeldir (Görkem, 2013). İdare hukukunda yapılacak olan herhangi bir düzenleme ile bu delili idare ve dolayısıyla vergi yargısında kullanmak mümkündür. Ancak başka bir düzenleme ile yemin delili takdiri bir delil olarak gösterilerek kötü niyetli mükellefin beyanına karşı idareye takdir yetkisi verilmiş olabilecektir.

Nitekim Danıştay 3. dairesinin 24.12.1986 tarih, 1986/1201 esas ve 1986/2706 sayılı kararında belirtildiği gibi; “…yapılacak işlemlerde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu hükümlerinin uygulanacağı öngörülmüş, şahadete ilişkin hükümlerine yollama yapılmamıştır. …idari Yargılama Usulü Kanununda, yazılı yargılama usulü esas alındığına ve esasen idari Yargılama Usulü Kanununun 31. maddesinde Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanununun şahadete ilişkin hükümlerine atıfta bulunmadığına göre, yükümlüden canlı hayvan satın alan kasabın Vergi Mahkemesince duruşmada şahit olarak dinlenmesinde, şahide yemin teklif edilmesinde ve yemine icabet etmediği nedeniyle yemin teklif edilen hususun ikrar edildiğinin kabulü suretiyle delil olarak değerlendirilerek karar verilmesinde Kanun ve usul hükümleriyle uyarlık bulunmamaktadır. ” şeklindeki ifadesiyle yemine vergi hukukunda ispat görevi yüklenmediği açık olarak görülmektedir.

Delil serbestliği ilkesine getirilmiş olan bir diğer sınırlama ise, tanık beyanları dair yapılan düzenlemedir. Buna göre, VUK’un 3. maddesinde belirtilen “vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz.” ibareyle anlaşılmaktadır ki bir kişinin tanık olarak beyanda bulunabilmesi için vergiyi doğuran olaya yakın durması ve ilişkinin durumunun açık ve doğal olması gerekmektedir. Mevzu bahis olan bu hususa ilişkin açıklık ve tabilik ile ilgili kanunda bir tabir bulunmamaktadır. Bu sebeple bunun takdiri tamamen davanın hâkimine bırakılmaktadır. Bir tanığın olaya ilişkin hususları aklında tutmasının zorluğu göz önüne alındığında hataya meyilli insan hafızası tanık ifadesinin delil olma kuvvetini zayıflatmaktadır. Zira bu sebeple tanık beyanı takdiri deliller kapsamında değerlendirilmektedir. Dolayısıyla bağlayıcı olamayan bir delile bağlayıcı bir şartın koşulması hâkimin varabileceği bir kanaate, kanunun yön vererek delili sınırlandırmasından ibarettir.

Tanık beyanlarına ilişkin kısıtlama durumu ise tanık beyanlarının duruşmalarda dinlenmemesidir. Tanık beyanı olarak değerlendirilen ifadeler, inceleme elemanları tarafından alınan ifadelerden oluşmaktadır (Görkem, 2013). VUK’un 378. maddesinde gerekli olduğu durumlarda hâkimin “vergi davasına konu olan tarhiyatın dayanağı incelemeyi yapmış bulunan inceleme elemanları ile mükellefin duruşmada hazır bulundurduğu mali müşaviri veya muhasebecisini” dinleyebileceğine ilişkin durumlar haricinde duruşmalarda tanık beyanları alınmamaktadır. Bu sebeple uygulamada ortaya çıkan beyanların bilgi almadan ibaret olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır.

Delil serbestliği ilkesinin bir diğer sınırlaması ise, belge düzenine ilişkin düzenlemelerdir. Belge düzeni için mevzu bahis olan sınırlama, vergilendirme ile ilgili olan konulardan bir kısmının ancak belli belgelerle ispatlanabilmesi ve ancak kanunun işaret ettiği belgelere dayandırılabilmesidir. Anlaşılacağı üzere buradaki belge düzeni; defter, kayıt ve belgelerin tutulup tutulmaması veya tutulan belgelerin saklanması şeklindeki düzeni ifade etmemektedir. Zira bunlar tamamen mükellefin menfaatine olan uygulamalardır. Ancak tutulacak olan belgelerin kanunlarla tipikleştirilmesi mükellefin önceden bunları bilerek hareket etmesini sağlayarak mükellefe külfet yaratılmak suretiyle bir sınırlamaya maruz bırakılmaktadır. Nitekim bu belgelere ilişkin düzenlemeler Vergi Usul Kanunu’nda tek tek belirtilmiştir. Bu itibarla VUK’un 227. maddesi “İspat Edici Kâğıtlar” başlığı ile bunlara ilişin düzenlemeleri göstermektedir. Bu maddenin üçüncü fıkrası, “Bu Kanuna göre kullanılan veya bu Kanunun Maliye Bakanlığına verdiği yetkiye dayanılarak, kullanma mecburiyeti getirilen belgelerin, öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması halinde bu belgeler vergi kanunları bakımından hiç düzenlenmemiş sayılır.” demektedir. Burada kullanılması gereken belgelerin öngörülen zorunlu bilgileri taşımaması hali, belgenin yok hükmünde sayılacağını düzenlemiştir. Söz konusu bu belgelerin taşıması gereken özellikleri işaret eden bu madde içindeki şartları sağlaması gerekliliği tamamen sağlıklı ve doğru bir vergi incelemesine olanak sağlamaktan ileri gelmektedir.

Sonuç itibariyle, vergi yargılaması hukukunda delil serbestîsi ilkesi kabul edilmiş olmakla birlikte ilkenin boyutu ceza yargılaması hukukunda olduğu kadar kapsamlı değildir (Karakoç, 1997). Zira delil serbestîsi ilkesinin sınırlarını, yemin, tanık beyanı ve belge düzeni oluşturmaktadır. Bu nedenle vergi yargılamasında delil serbestîsinin tam manasıyla sağlandığını söylemek mümkün olmayacaktır. Sınırlandırılmış bir delil serbestîsi ilkesinden bahsetmek daha doğru bir ifade olacaktır.

**2.5.2.2. Re’sen Araştırma İlkesi**

Taraflarının kişisel çıkarlarının çatışma halinde olduğu medeni yargılamada hâkim, çatışan bu çıkarların hangisinin hukuk tarafından korunacağına, taraflarca ileri sürülen iddiaları, savunmaları ve getirilen kanıtları değerlendirmek suretiyle karar vermektedir. Medeni yargı hâkimi bu yönüyle değerlendirildiğinde pasif bir konumda olduğu söylenebilecektir. Buna karşılık idari uyuşmazlık ve davaların taraflarından biri olan ve genellikle davalı konumda olan idare ise kişisel haklarını kullanan bir kişi değil, kamu gücüne dayanan yetkisini kullanarak görevini yerine getiren devlet tüzel kişisi durumundadır. Davacı konumunda bulunan taraf ise idarenin bir işlemi nedeniyle hakkı ihlal edilmiş olan gerçek ya da tüzel kişi olmaktadır. İdare hukukunda bu davacının çıkarının ötesinde yani kişisel çıkarlardan ziyade, kamunun çıkarı ve yararı önceliklidir. Söz konusu bu durumdan dolayı idari yargıda tespit edilecek olan husus, tarafların çıkarlarının hangisinin hukuk tarafından korunduğuna ilişkin delil tespiti, idarenin hukuka uygun olarak hareket edip etmediği konusudur. Bu sebeple idari yargı hâkimi, medeni yargı hâkimine göre daha aktif bir konumda yer almaktadır. Re’sen araştırma ilkesinin idari yargıda ve dolayısıyla vergi yargısında uygulanmasının temel sebebi de bundan kaynaklanmaktadır.

Vergi idaresi, arama, inceleme, yoklama ve bilgi toplama yollarını kullanarak vergiye ilişkin gerçek durumu ortaya koymaktadır. İdare yükümlülerin vergisel durumlara yönelik yanıltıcı hareketlerini tespit ederse, gösterilen bu yanıltıcı delillerle bağlı kalmayarak vergi alacağına dair gerçek mahiyetin belirlenmesi için re’sen araştırma yaparak incelemelerini gerçekleştirebilecektir. Ancak mükellef de vergiyi doğuran olaya ilişkin gerçeği yansıtacak en fazla delile sahip olduğundan idare ile işbirliği açısından birçok ödevi bulunmaktadır.

Türk vergi hukuku öğretisinde re’sen araştırma ilkesi yalnızca yargılama aşamasına ait bir ilke olarak kabul edilmektedir. Hâlbuki idareye de vergilendirme süreci ve denetimi boyunca da geçerlilik gösteren bir ilke görünümündedir. Zira VUK’un 3. maddesi ile inceleme, yoklama, arama ve bilgi toplama yollarına ilişkin maddeleri, bu ilkenin idari aşamada da geçerli olduğunu göstermektedir. Vergi hukukumuzda vergi idaresi re’sen harekete geçerek uygulama yapmaktadır.

Hukuk sistemimizde vergi idaresinin vergiye dair olayları re’sen araştırmaya başlaması için herhangi bir neden ya da şüphe gerekmemektedir. Yani vergi idaresi yasal şartların sağlanması koşuluyla araştırma ve incelemeye başlama sebebini mükellefe ispatlamak zorunda değildir. Araştırma ve incelemenin hukuka uygun gerçekleşmesi ve mükellefe yönelik yapılacak işlemin gereken somut dayanağının temin edilmesidir. Örneğin; re’sen araştırma yapılarak matraha ilişin doğruluğun denetlenmesi için idare neden bunu yaptığını kanıtlamak zorunda değilken, bu araştırma sonucunda yapacağı re’sen tarhiyata ilişkin nedenleri ortaya koymak zorundadır.

Nitekim Danıştay Vergi Daire Davaları Genel Kurulu’nun 13.06.2003 tarih, 2002/592 esas ve 2003/333 sayılı kararında yer alan ibare söz konusu bu durumu onaylar niteliktedir. Şöyle ki, “İdare her zaman, vergi kanunları ile kendisine tanınan inceleme yetkisini kullanabilme ve vergilendirilmemiş bir işlem veya gelirin tespiti durumunda yeni bir tarhiyat yapma olanağına sahip bulunmaktadır.” şeklinde ifade ederek hem inceleme faaliyeti açısından hem de tarhiyata ilişkin re’sen harekete geçebileceğini öngörmektedir. Ancak kaçakçılık suçuna veya ihbara ilişkin aramalarda sulh yargıcının kararı olmadan arama yapılması mümkün olmadığından burada re’sen araştırma durumundan bahsetmek mümkün olmayacaktır.

Ülkemizde vergi yargısı, idari yargı dâhilinde düzenlenmiştir. Vergi uyuşmazlıklarında da uygulanacak usul hükümleri idari yargıyı düzenleyen İdari Yargılama Usulü Kanunu’nda yer almaktadır. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun “dosyaların incelenmesi” başlığını taşıyan 20. maddesinde, “Danıştay ile idare ve vergi mahkemelerinin bakmakta oldukları davalara ait her çeşit incelemeleri kendiliklerinden yaparlar. Mahkemeler belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili diğer yerlerden isteyebilir.” hükmü ile re’sen araştırma ilkesi vurgulanmıştır.

Vergi yargılaması, idarenin hukuka bağlılığının denetimini esas almaktadır. Dolayısıyla doğrudan doğruya kamu düzeni ile ilgilidir. İdari davalar kişisel menfaatlerin üzerinde bir niteliğe sahiptir. Bu sebeple vergi yargısında tarafların getirdiği veri ve bulgularla yetinilmesi mümkün değildir. Mahkemenin de re’sen araştırma ve inceleme yapması gerekmektedir. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20. maddesi hükmü, vergi mahkemelerinde re’sen araştırma ilkesinin uygulanacağını açıkça göstermektedir. Hükme göre, idari yargı mercileri, uyuşmazlığa konu olan olayın hukuken nitelendirilmesinin yapılması, olayda uygulanılması gerekli olan hukuk kaidelerinin belirlenmesi ve sonuç olarak hukuki sonuçlara varılması açısından tam bir yetkiye sahiptir. Mahkeme bu ilkeye göre; iddia ve savunmada ortaya konulan maddi durumda gerçeğe uygunluk olup olmadığını serbest bir şekilde araştırabileceği gibi tarafların hiç bahsetmedikleri, üzerinde hiç durmadıkları maddi unsurları da araştırabilecektir (Karakoç, 1997). Sonuç itibariyle, vergiyi doğuran olaya ilişkin maddi gerçeğe ulaşmanın yolu re’sen araştırma ilkesinin varlığından geçmektedir. Bu sebeple gerek idari aşamada olsun gerekse yargı aşamasında olsun bu ilkenin varlığı rahatlık ve gerçeklik sağlayacaktır.

Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu’nun 21.02.1997 tarih, 1995/209 esas ve 1997/124 sayılı kararında re’sen araştırma ilkesine yaptığı tanım; “Bu ilke gereğince; idari yargı mercileri, uyuşmazlığın konusuna yönelik olayın hukuken vasıflandırılmasını yapabilir, olaya uygulanmasının gerekli olduğu hukuk kurallarını belirleyebilir ve sonuç olarak hukuken gerekli çözüme varılması yönlerinden tam bir yetkiyle donatıldıkları gibi maddi olayın belirlenmesi yönünden de her çeşit incelemenin ve araştırmanın kendiliğinden yapılması, iddia ve savunmalarda ortaya konulan maddi olayın gerçeği yansıtıp yansıtmadığını serbestçe araştırabilir, taraflarca hiç değinilmeyen olayları ve maddi unsurlarını araştırabilir, maddi olayda çözüme gidilmesi için gerekirse bilirkişi incelemesini de yaptırabilirler.” şeklinde ifade edilmiştir.

Re’sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu vergi yargılamasında tarafların hiçbir görev ve işlevi olmadığının düşünülmemesi gerekir. Uyuşmazlık konusu olay elbette ki tarafların mahkemeye getireceği delillerle ortaya konulacak, öncelikli olarak mahkemeye sunulan deliller inceleme konusu yapılacaktır. Taraflar hukuki taleplerini ortaya koyduktan sonra hiçbir şeye karışmayıp, verilecek hüküm için önemli olguların ve elverişli delillerin araştırılmasını mahkemeden bekleyemeyecektir. Dolayısıyla tarafların sundukları delillerin yeterliliğine göre hâkim araştırmaya devam edip etmeyeceğine karar verecektir (Karakoç, 1997). Yani tarafların talepleri ortaya konularak geri çekilmeleri kastedilmemektedir. Mahkeme sürecinde her konuda hâkimin taleplerine cevap vererek yardımcı olmak gibi bir vazifeleri mevcuttur. Nitekim bu konuya ilişkin İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 20. maddesinde daha önce de belirtildiği gibi “Mahkemeler, belirlenen süre içinde lüzum gördükleri evrakın gönderilmesini ve her türlü bilgilerin verilmesini taraflardan ve ilgili yerlerden isteyebilir. Bu husustaki kararların, ilgililerce yerine getirilmesi mecburidir. Taraflardan biri ara kararının icaplarını yerine getirmediği takdirde, bu durumun verilecek karar üzerindeki etkisi mahkemece önceden takdir edilir ve ara kararında bu husus ayrıca belirtilir.”

Re’sen araştırmaya yetkisi bulunanlar ise, re’sen araştırmaya ilişkin düzenlemenin yer aldığı İYUK’un 20. maddesinde açıkça belirtilmiştir; “Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemeleri, bakmakta oldukları davalara ait her türlü incelemeyi kendiliğinden yapar.” Buna göre, yargılamanın her aşamasında re’sen araştırma yetkisini kullanacak olanların Danıştay, bölge idare mahkemeleri ile idare ve vergi mahkemelerinin olduğu açıkça görülmektedir.

2575 sayılı Danıştay Kanunu’nun 49. maddesi Danıştay’a ait re’sen araştırma ilkesini düzenlemektedir. Yine aynı kanunun 61. maddesinin ikinci fıkrasına göre Danıştay Savcısı da bu yetkiyi Danıştay Başkanlığı aracılığı ile kullanabilecektir. Ancak re’sen araştırma yetki ve görevi, yalnızca ilk derece yargı yeri olarak baktığı davalar için söz konusu olacaktır. Bu itibarla, Danıştay’ın temyiz yolunda kullanacağı re’sen araştırma yapma yetkisinin bulunmadığı çıkarımını yapmak da yanlış olmayacaktır. Bu hususa re’sen araştırma yetkisi açısından bakıldığında, temyiz yetkisini kullanan Danıştay, delilleri incelerken kendiliğinden araştırma yoluna gidemeyecek, sadece tarafların sunduğu delillerle bağlı kalacaktır. Zaten temyiz incelemesi sonucunda, incelenen kararın hukuka aykırı olduğuna karar verilirse, davanın esasına girilmeyerek dosya, kararı veren mahkemeye geri gönderilmektedir. Bununla beraber, uyuşmazlık konusu olayı doğrulamak amacıyla ileri sürülen delillerin hukuka uygun olup olmadığına ilişkin karar, temyiz denetiminin sınırları içine dâhildir. Delillerin hukuka uygunluğunun değerlendirilmesi ise re’sen araştırmayı gerekli kılabilecektir. Fakat bu durumda Danıştay, re’sen araştırmayı bizzat kendisi tamamlamayarak araştırmanın yapılmadığını veya eksik yapıldığını kararında belirtmek suretiyle dosyayı, kararı veren mahkemeye gönderecektir.

Anayasanın 125. maddesine ve İYUK’un 2. maddesinin ikinci bendine göre, re’sen araştırma ilkesinin uygulamasında bir sınırlama mevcuttur. Bu sınırlamaya göre, vergi yargısı idarenin ya da inceleme elemanlarının yerlerine geçmek suretiyle noksan kalmış olan konuların tamamlamasını engellemek suretiyle ispatlama yükünün esasında vergi idaresinin kendisinde olduğunu da teyit etmektedir. Bundan dolayı idari yargı mercilerince yapılan yargılama sürecinde mükellefe ait işlemler değil, idareye ait işlemlerde hukukilik denetlemesi gerekmektedir. Yargılama makamı yargılama sonunda işlemi hukuka uygun bulursa davayı reddedecektir. Aksi durumda yani hukuka aykırı bulursa işlemi iptal edecektir. İptal edilen işlemin yerine yargılama makamı tarafından yeni işlem tesis edilemeyecektir. Netice itibariyle idari yargı yetkisi, idari işlem ve eylemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olup yerindelik denetimine sahip değildir. Hukukilik denetiminin yanında yerindelik denetimi yapılması halinde yasama, yürütme ve kamuoyuna karşı sorumluluğu bulunmayan yargıç yönetimin yerini almış olacak ve yönetimin yerine karar vermiş olacağı muhakkaktır (Biyan, 2009). Nitekim bu tür bir eylem, kuvvetler ayrılığı ilkesi ile bağdaşmayacağından re’sen araştırma ilkesi, idarenin işlemlerinin yerindeliğini sorgulamak amacıyla idari yargı koluna idari yönetimin yerine geçmek suretiyle idari işlem tesis etme yetkisini vermeyecektir.

**2.5.2.3. Ekonomik Yaklaşım İlkesi**

Ekonomik yaklaşım ilkesi, vergi kanunlarının gerçek niteliğinin anlaşılmasında ve ilgili olaylara uygulanmasında hükmün, ekonomik mahiyetine ağırlık verilmesi anlamına gelmektedir (Öncel vd, 2006). Ekonomik yaklaşım, vergi kanunları yorumlanırken ve vergiyi doğuran olay belirlenip nitelenirken hukuki biçim ve dış görünüşlerinden çok özüne ve içeriğine inilerek ekonomik mahiyet ile iktisadi boyutunun esas alınmasını göstermektedir.

VUK’un 3. maddesinin B bendinin “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır.” şeklindeki ifadesi açıkça gösteriyor ki vergiyi doğuran olaya ilişkin gerçek ekonomik mahiyeti esas olan bir husustur.

Ekonomik yaklaşım ile vergi hukukunda amaçlanan durum için mali güce göre vergilendirmenin özel hukukta yapılan işlemlerle işleyemez hale getirilmesini önleyerek aynı ekonomik güce sahip kişileri aynı ölçüde vergilendirmek suretiyle vergilendirmede eşitliği ve adaleti sağlamak olduğu söylenebilecektir.

Vergi hukukuna özgü bir yorumlama yöntemi olan ekonomik yaklaşım, ekonomik irdeleme ve ekonomik yorumdan oluşur. Vergiyi meydana getiren olayın ekonomik vasıfları ve işlerliği dikkate alınarak saptama ve değerlendirme yapılmasına vergi hukuku literatüründe ekonomik irdeleme denilmektedir. Vergiyi meydana çıkaran olaya uygulama yapılacak hukuk kuralının ekonomik vasfı dikkate alınmak suretiyle saptanması ise ekonomik yorum olarak tanımlanmaktadır. Ekonomik yorum karar aşamasında yapılırken, ekonomik yaklaşım ilkesi, ekonomik yorum unsuru ile vergi kanunlarının yorumlanması aşamasında, ekonomik irdeleme unsuru ise vergiyi doğuran olayların belirlenmesi ve değerlendirilmesi aşamasında kendisini göstermektedir (Öncel vd, 2006). Bu itibarla ekonomik yaklaşım ilkesi vergiyi doğuran olayın belirlenmesi kararı verilirken iktisadi ve ekonomik açıdan vergi kanunlarını yorumlamak suretiyle gerçekleştirilen bir olgudur.

Mükellefler vergiyi doğuran olaya ilişkin gerçek mahiyetin ortaya çıkmasını engellemek adına çeşitli yollara başvurabilmektedir. Bu durumlardan ilki, peçeleme sözleşmeleridir. Özel hukukta yer alan muvazaanın vergi hukukunda adapte edilmiş hali olan peçeleme, vergi mükellefleri veya sorumlularının, vergisel sorumluluklarından kaçınmak gayesiyle özel hukuk şekillerini ve kurumlarını kötüye kullanmak suretiyle, vergi kanunlarının kullanılmasıyla bir işleme değişik bir yapı ve şekil vermeleri anlamına gelmektedir. Burada amaçlanan, vergi kaçırmak suretiyle az miktarda vergi ödemek ya da vergiyi hiç ödememektir. Vergi idaresi, bir olayda peçeleme sözleşmelerinin varlığının tespitini sağlarsa bu durumdan görünürde yapılan sözleşme olmayıp gerçekte yapılması gereken sözleşme dikkate alınarak vergileme yapılacaktır. İdare ve yargı organları peçelemenin var olduğunu ekonomik yaklaşım ilkesinden hareket edilmesi suretiyle tespit etmektedirler. Peçeleme sözleşmesinin var olduğunu iddia eden tarafın idare olmasından dolayı ispat yükümlülüğü de idareye düşecektir. Fransa vergi hukukunda “abus de droit” yani “hakkın kötüye kullanılması” ile aynı manada olan peçeleme, Türk vergi hukukunda güçlü bir hukuki temele oturtulamamıştır (Durmuş, 2014). Ekonomik yaklaşım ilkesinden faydalanmak suretiyle vergi yargısında peçelemeye olabildiğince tespit edilmeye çalışılarak çözüm getirilmeye çalışılmaktadır. Ancak Türk hukuk sisteminde sağlam bir zemine oturtulamadığından çözüm uygulamaları için yeterli bir düzeye ulaşıldığı da söylenemeyecektir.

Diğer bir durum ise, hukuka ve genel ahlaka aykırı işlemlerin gerçekleştirilmesi gösterilebilecektir. Söz konusu bu husus, vergiyi doğuran olayın hukuka ve genel ahlaka aykırı olduğu durumlar olarak kendini göstermektedir. Böylesi bir durumun varlığı halinde vergilendirme aşaması yine işleyebilecektir. Vergi Usul Kanunu’nun “Vergi ehliyeti” başlığını taşıyan 9. maddesinin ikinci fıkrasınca, “Vergiyi doğuran olayın kanunlarla yasak edilmiş bulunması mükellefiyeti ve vergi sorumluluğunu ortadan kaldırmaz.” diyerek hukuka aykırı faaliyetin varlığı, vergiyi doğuran olayın atfettiği mükellef olma durumunu değiştirmeyecek ve ortadan kaldırmayacaktır. Şayet, hukuka ve genel ahlaka aykırı olarak gerçekleştirilen bu işlemler ekonomik özelliği açısından vergilendirmeyi gerekli kılıyorsa, bu aykırılık nedeniyle vergiye tabi tutulmaması söz konusu olmayacak ve vergilendirilmesi gerçekleşecektir. Örneğin; kaçakçılıktan elde edilen kazanç ya da kumarhane işletmek suretiyle elde edilen kazanç vergiye tabi tutulacaktır.

Ekonomik mahiyeti gizlemek adına yapılan diğer bir işlem ise geçersiz işlemlerdir. Özel hukuk açısından bir işlemin geçerli şekilde yapılmamış olması, vergiyi doğuran olayın gerçekleşmiş olmasına başlı başına engel değildir. Taraflar arasında geçersiz bir işlem söz konusu olmakla beraber taraflar bu işlemin iktisadi sonuçlarını doğurmasına engel olmamış ve işlemin gereklerini yerine getirmişlerse, ortada geçerli bir işlem varmış gibi vergilendirme yapılır. Ancak, işlemin tarafları geçersizlik sebebiyle iktisadi sonuçları yerine getirmekten kaçınmışlarsa, vergilendirme söz konusu olmayacaktır.

**2.5.2.4. Delillerin Serbestçe Değerlendirilmesi İlkesi**

Vergi hukukunda re’sen araştırma ilkesinin sonucu olarak tespit edilen deliller yargıda serbestçe değerlendirilerek hükme varılır. Ancak bu değerlendirmeyi vergi hâkimi, layıkıyla tam bir şekilde ve hukuka uygun olarak gerçekleştirmekle yükümlü bulunmaktadır.

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi, 12.01.2011 tarihli Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 198. maddesinde, “Kanuni istisnalar dışında hâkim delilleri serbestçe değerlendirir.” hükmüyle açıklanmak suretiyle yürürlükten kaldırılmış bulunan HUMK’nun 240. maddesini aynen takip etmiştir. Bu itibarla, “deliller hâkimin vicdani kanaatiyle serbestçe takdir edilir” denilmek suretiyle, vicdani delil sisteminin, ilke bakımından da geçerli olduğu açıkça kabul edilmiştir. Bu sistemin özünde delillerin somut olayın ispatı bakımından, değerini hâkimin serbestçe takdir edecek olması yatmaktadır. Hâkim duruşmada tartışılan delillerden bazılarına daha çok değer vermek, bazılarına ise hiç değer vermemek serbestîsine sahiptir. Ancak hâkim bunun gerekçesini hükmünde göstermek zorundadır. Aksi takdirde vicdani delil sistemi keyfi karar verme sistemine dönüşebilecektir. Dolayısıyla hâkim hangi delillere neden inandığını ya da inanmadığını açıklamak zorunda bulunmaktadır. Kamu yararını sağlamak amacıyla hareket eden hâkimin aynı zamanda araştırmacı görevinden dolayı da delillerin elde edilmesi veya araştırılması, davanın en başından itibaren nihai karar verilinceye kadar devam edecektir.

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi ile delil serbestîsi ilkesi benzerlik gösteriyor olsa da yargısal süreçteki fonksiyonları ve sahip oldukları özellikler birbirlerinden farklı durumları belirtmektedir. Delil serbestîsi ilkesi hangi araçların delil olarak kullanılabileceği konusuyla ilgilenirken genel bir serbestlik söz konusu olmaktadır. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesi ise delil serbestliği ilkesinden faydalanılarak elde edilen delillere ne miktarda ispat gücü yüklenecek olup delillerin değerlendirilmesinde geniş bir serbestlik durumu bulunmamaktadır.

Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesine takdiri deliller söz konusu olduğunda sınırlamalar veya uyulması beklenen kurallar getirmek mümkün değildir. Her uyuşmazlık kendi içinde farklılıklar taşımaktadır ve her uyuşmazlıkta ulaşılabilen ve ileri sürülen deliller farklılık arz etmektedir. Bu noktada hâkimin önüne getirilen delillerden hangisinin ispat kuvvetinin daha fazla yükleneceği, hangisine itibar edileceği hususlarında önceden bir yargıya varmak mümkün bulunmamaktadır. Kesin delillerin, akdi delillerin ve bağlı delillerin her hangi birinin varlığı halinde hâkimin delilin ilişkin olduğu olayı ispat edilmiş olduğunu kabul zorunluluğu doğmaktadır. Delillerin serbestçe değerlendirilmesi ilkesinin en belirgin sınırlaması söz konusu bu delillerin varlığı halinde ortaya çıkmaktadır (Görkem, 2013).

**2.5.2.5. Kıyas Yasağı İlkesi**

Kıyas, bir hukuk kuralını yorumlama aşamasında bir olay hakkında kanunlarda yer alan düzenlemenin nitelikleri itibariyle benzeyen ancak kanunlarda düzenlenmemiş diğer bir olaya uygulanması olarak ifade edilebilecektir. Kıyasa kanun boşluklarını doldurmak amacıyla başvurulabilmektedir. Anayasanın 73. maddesinde “Vergi, resim, harç ve benzeri mali yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır.” denilmek suretiyle vergilerin kanuniliği ilkesi düzenlenmiştir. Bu ilke gereğince vergiler ancak kanunla alınmaktadır.

Şayet vergilendirmede kıyas yoluna başvurulursa bu durumda verginin kanuniliği ilkesi ihlal edilmiş olacaktır. Çünkü yasama organına ait olan vergi koyma yetkisini kullanan mahkeme kıyas yapmak suretiyle vergiyi doğuran olayın meydana geldiğine ilişkin bir karar verdiği takdirde bireylerin vergi yüklerinde değişiklik yaratabilecektir. Söz konusu bu durum, hukuki güvenlik ilkesine aykırılığa yol açacaktır.

Vergi hâkimi, kanunları yorumlarken kıyas yolunu kullanamayacaktır. Buna istinaden Danıştay’ın 28.06.2001 tarih, 2000/684 esas ve 2001/2824 sayılı kararında “…vergi kanunlarında verginin konusu ve yükümlülüğü yönünden hakkında hüküm bulunmayan hallerde kıyas ve yorum yoluyla genişletmeye gidilerek vergi tarh edilmesi Anayasanın 73. maddesinde sözü edilen verginin yasallığı ilkesine aykırı olduğundan…” şeklindeki ifadesi bu hususun uygulanmasını destekler niteliktedir.

Vergi koymaya yetkisi bulunmayan vergi yargı organı kıyas yolunu uyguladığında yeni vergiyi doğuran olayları meydana getirebilecektir ya da mevcut vergi yüklerini değiştirebilecektir. Bu da kişilerin hukuka güvenlerini kaybetmelerine sebep olacaktır.

**2.5.2.6. Yazılılık İlkesi**

İdare ve vergi mahkemelerinde, uyuşmazlıkların çözümünde yazılılık ilkesi geçerlidir. İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 1. maddesinin ikinci fıkrasında “Danıştay, Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinde yazılı yargılama usulü uygulanır ve inceleme evrak üzerinden yapılır.” şeklinde ifade edilerek bu durum kanunla genel bir uygulama halini almıştır. Vergi yargısında yazılı usul esas olmakla birlikte sözlü usule de yer verilmektedir. Sözlü usulden kastedilen ise duruşma yapılan hallerin varlığıdır. Bu duruma ilişkin kanuni düzenleme ise İdari Yargılama Usulü Kanunu’nun 17. maddesinde yer almaktadır.

Duruşma yapılabilmesi halleri sınırlı sayıda olmak üzere sayılmıştır. Söz konusu bu maddeye göre, “Danıştay, idare ve vergi mahkemelerinde açılacak olan iptal davaları ve parasal olarak belirli bir miktarın aşıldığı tam yargı davaları ile tarh edilen vergilerin, resimlerin, harçların ve benzeri mali yükümlerin ve bunlara ait zamların ve cezaların toplamları parasal olarak belirli bir miktarı aşmış olan vergi davalarında, taraflardan birisinin isteği doğrultusunda duruşma yapılabilecektir.” şeklinde ifade edilerek davanın taraflarının istemesi üzerine duruşma yapılabileceği açıklanmıştır. Maddeye göre iptal davalarında taraflardan birinin isteği tek başına yeterli görülmüşken, tam yargı davalarında ise tek başına taraflardan birinin istemi yeterli olmayıp aynı zamanda parasal olarak belirli bir miktarın aşılması gerekmektedir.

İYUK’nun 17. maddesinin 2. fıkrasının; “Temyiz ve istinaflarda duruşma yapılması tarafların istemine veya Danıştay/ilgili bölge idare mahkemesi kararına bağlıdır.” şeklindeki ifadesi ile temyiz ve istinaf halinde taraflardan birinin isteğinin duruşma talebi için yeterli olduğu görülebilmektedir.

Yazılı yargılama usulündeki amaç, idari davaların bir an önce sonuca kavuşturularak idari işlemlerin uygulanmasını geciktirmemektir. Şöyle ki idari işlemlerle sunulacak olan kamu hizmetlerinin aksaması toplumsal faydayı azaltıcı etki yaratacağından yargı süreçlerinin kısa tutulmaması adına yazılı usulün uygulanması daha uygun olacaktır.

**2.5.2.7. Çabukluk, Basitlik ve Ucuzluk İlkesi**

Çabukluk, basitlik ve ucuzluk ilkesi, vergiye ilişkin davaların en kısa sürede çözüme kavuşturulması ve bu sürecin en az masrafla en sade şekilde tamamlanması anlamına gelmektedir.

Yargılamanın çabuk, basit ve ucuz bir şekilde yapılması sadece bireysel fayda için değil, aynı zamanda toplumsal fayda için de gereklilik arz eden bir yargılama ilkesi olmaktadır. Bu sebeple vergi yargıcı davayı mümkün olan en kısa sürede ve düzenli bir şekilde sonuçlandırmakla yükümlü bulunmaktadır. Nitekim 12.01.2011 tarihli Hukuk Muhakemeleri Kanunu bu hususta düzenlemeye yer vererek “Usul Ekonomisi İlkesi” başlıklı 30. maddesinde, “Hâkim, yargılamanın makul süre içinde ve düzenli bir biçimde yürütülmesini ve gereksiz gider yapılmamasını sağlamakla yükümlüdür.” şeklinde ifade etmiştir. Yine aynı şekilde bu durum tüm toplum için önemli olduğundan anayasal bir düzenleme olarak da tüm hukuk sistemi için bağlayıcılık arz eden bir ilke haline getirilmiştir. Bu ilke Anayasa’nın 141. maddesinin 4. bendinde, “Davaların en az giderle ve mümkün olan süratle sonuçlandırılması, yargının görevidir.” şeklinde ifade edilmiştir.

Usul ekonomisi, mahkemelerin yanında uyuşmazlığın bireysel tarafını da ilgilendirdiğinden ötürü bireyler çözüme çabuk ve ucuz bir şekilde ulaşırken, mahkemelerin de boş yere vakit kaybetmesinin önüne geçilmiş olmaktadır. Yargı organları, tarafsız hukuka ve maddi gerçeğe ulaşmayı amaçlamaktadır. Bu sebeple maddi gerçeğe ulaşma amacının yok sayılması halinde ortaya çıkan karar, çabuk verildiğinden gecikmemiş olarak değerlendirilebilir. Ancak bu durum sonucunda ortaya çıkan karar tatmin edici olmadığı takdirde taraflar, kanun yollarına başvurma yoluna gidebileceklerdir. Kanun yollarına başvurma halinde ise mahkemenin iş yükünün artmasının yanında, yargılama giderlerinin de çoğalmasına neden olacaktır. Böylesi bir durumun ortaya çıkmaması için vergi mahkemelerinin uyuşmazlığı bir an öce çözmesi ile beraber iyi tahkik edilmiş olmasına da dikkat etmesi gerekir. Böylece hem yargılama hız kazanmış olacak hem de yargılama giderleri azaltılmış olacaktır (Karakoç, 1997). Netice itibariyle yargılamada gerçeğe ulaşmak usul ekonomisinden daha öncelikli bir amaç olduğundan daha fazla gerekli bir husustur. Bu itibarla çabukluk ve ucuzluk uğruna gerçeğin araştırılmasından feragat edilmemesi gerekmektedir.

**3. TÜRK VERGİ HUKUKUNDA DENETİM YOLLARI VE DELİLLERİN HUKUKA AYKIRI OLARAK ELDE EDİLMESİNİN DEĞERLENDİRİLMESİ**

**3.1. Türk Vergi Hukukunda Vergi Denetim Yolları**

Bilindiği gibi Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’nın “Temel Hak ve Ödevler” başlıklı ikinci kısmının “Siyasi Haklar ve Ödevler” başlıklı dördüncü bölümünün “Vergi Ödevi” başlıklı 73. maddesinde, vergiye bir vatandaşlık ödevi nitelendirmesi yapılarak ayırt edilmeksizin herkesten ödeme gücünün doğrultusunda verginin alınacağı hükme bağlanmıştır. Vergi yükünün adalet içinde ve denge gözetilerek dağıtılmasının sağlanması da maliye politikasının sosyal amacına hizmet etmektedir. Bu doğrultudan hareketle düzenleme hükmü aşağıdaki şekliyle ifade edilmiş ve vergilendirme ile ilgili hususlar için bu madde hükmüyle anayasal bir gerekçe ortaya konulmuştur.

“MADDE 73- Herkes, kamu giderlerini karşılamak üzere, malî gücüne göre, vergi ödemekle yükümlüdür. Vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı, maliye politikasının sosyal amacıdır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülükler kanunla konulur, değiştirilir veya kaldırılır. Vergi, resim, harç ve benzeri malî yükümlülüklerin muaflık, istisnalar ve indirimleriyle oranlarına ilişkin hükümlerinde kanunun belirttiği yukarı ve aşağı sınırlar içinde değişiklik yapmak yetkisi Bakanlar Kuruluna verilebilir.”

Anayasanın 73. maddesi hükümleri doğrultusunda 13.12.1983 tarihli ve 178 sayılı Maliye Bakanlığı’nın Teşkilat Ve Görevleri Hakkında Kanun Hükmünde Kararname’ nin (178 sayılı KHK) 1. maddesi ile maliye politikasının hazırlığına yardımcı olunması, maliye politikalarının uygulanmasının takip edilmesi ve denetlenmesi hizmetlerinin yapılması üzerine Maliye Bakanlığı’nın kurulmasına karar verilmiştir. Bu KHK ile Maliye Bakanlığı’nın teşkilat yapısına ve görevlerin dağılımına ilişkin esaslara yer verilmiştir. Söz konusu kararnamenin 2. maddesine 10.07.2011 tarihinde 646 sayılı Kanun Hükmünde Kararname (646 sayılı KHK) ile yapılmış olan ekleme ile “Vergi incelemesine ve denetime yönelik temel politikaların ve stratejilerin belirlenmesinin ve uygulanmasının sağlanması” görevi Maliye Bakanlığı’nın esas görevleri arasında sayılmış olup bu doğrultuda 178 sayılı KHK’nin ikinci kısmının “Danışma ve Denetim Birimleri” başlığına sahip olan üçüncü bölümünde yer verilmiş olan 20. maddesi de 10.07.2011 tarih 646 sayılı KHK ile değiştirilerek daha önceki bölümlerde bahsedildiği üzere Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı oluşturulmuştur.

Vergi idarelerinde kaydı bulunan bütün vergi mükellefleri devamlı olarak bir düzen çerçevesinde denetime tabi tutulmaktadır. Yapılmakta olan bu denetimlerde ise, genellikle mükelleflerin geçmişlerinde gösterdikleri vergiye uyum durumlarına veya vergi kayıplarına sebep olma risklerini barındırma durumlarına göre mükellefler arasından seçilmektedir. Hâlbuki vergi idaresinde hiç kaydı bulunmayıp vergiyi doğuran olaya ilişkin faaliyetlerde bulunan bireylere ait veriler, vergi idaresinin bilgisinin dışında kalarak, neticede vergi denetimlerinin kapsamları dışında kalmak suretiyle kayıp ve kaçağı beslemektedir (Arslan ve Biniş, 2014). Yani, kayıtlı bir mükellefiyete sahip olarak daha önce vergi kaçırma eyleminde bulunmuş bir mükellef, potansiyel bir eğilimli olarak görülerek denetimlerin odağı olabiliyorken, hiç kayıt altına alınmamış ancak vergiyi doğuran olaya sebebiyet veren faaliyetlerle meşgul olan bir birey vergi ödemekten kaçabilmektedir.

Çağımız Türkiye’sinde, vergi sisteminin temelinde beyan esası bulunmaktadır. Ancak uygulanan beyan esasının varlığı, vergi kaçakçılığı yönünden risk unsurunu içinde barındırmaktadır. Çünkü sistemin bu esası benimsemesi, vergi kayıplarına ve kaçaklarına yol açan başlıca unsurdur. Tam da bu nokta da vergi denetimi, vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde önemli bir rol oynamaktadır.

Vergisel denetimindeki kapsam ise, ödenmesi gerekli olan ve beyanname üzerinden alınmış olan bu vergilerin, mükelleflerin veya sorumluların kayıt altına aldıkları büyüklükler ile uyum içinde olan ve gerçeği yansıtıp yansıtmadığının Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesindeki ifadeyle “Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya, ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti esastır” anlaşılmaktadır ki akla ve mantığa uygunluk sınırlarının dâhilinde tespit edilmesi ve vergisel düzenlemelere göre doğru olanın sağlanması olmaktadır. Ancak diğer yandan, vergisel tanımlamalarda vergi denetimlerinin kapsamının sadece mali amaçlara hizmet istikametinde vergileri toplamak olmadığı, aynı zamanda vergilendirmeye ait sosyal, ekonomik ve kültürel amaçlar doğrultusunda kullanılmasının gerektiği de savunulmaktadır (Erkuş ve Ünal, 2014). Ancak uygulamaya bakıldığından söz konusu tüm bu amaçların tam manada sağlanamadığı ve mali amacın ağır bastığı açıkça görülebilmektedir.

Ülkemizde vergi denetimi; yoklama, vergi incelemesi, bilgi toplama ve arama olmak üzere gerçekleşmektedir. Bu müesseselerle ilgili düzenlemeler, VUK’un 127 ile 152. maddeleri arasında yer almaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesinde belirtildiği üzere; “Vergi incelemesindeki maksat; ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” Yoklama ise, mükelleflerin ve mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtlarının ve faaliyetlerinin araştırılması ve tespit edilmesidir. Buradaki ana unsurlar sayım yapmak suretiyle fiili tespit işlemidir. Vergi Usul Kanunu’nun 142. maddesinde de belirttiği üzere, aramanın yapılabileceği durumlar şu şekilde tanımlanmıştır; “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 yapılabilir.” Bilgi toplamaya dair düzenleme ise, Vergi Usul Kanunu’nun 148. maddesinde şu şekilde ifade bulmuştur; “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzelkişiler, Maliye Bakanlığı’nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar.” Sonuç olarak; yoklama, arama, bilgi toplama müesseseleri ile vergilendirmeye ilişkin maddi olayların tespiti amaçlanırken, vergi incelemesi ile ödenmesi gereken verginin doğru ödenip ödenmediğinin tespiti amaçlanmaktadır.

**3.1.1. Yoklama**

Vergi kanunlarında vergiye bağlanmış olan olayın ortaya çıkması veya hukuken bir durumun gerçekleşmiş olması ile meydana çıkan, ancak hali hazırda soyut halde olan vergi alacağının ödenebilecek aşamaya gelmesi, tarh ve tahak­kuk muamelelerinin yapılmasıyla bağlı tutulmuştur. Tarh ve tahakkuk muamelesi ise beyan esasını benimseyen sistemlerde mükelleflerin bildirimi ile gerçekleşmekte­dir. Bu beyanname ödevinin mükelleflerce yerine getirilmeme­sinden dolayı, mükellefiyetin ya da mükellefiyete ilişkin bir takım konuları gizlemek olası hal almaktadır. İşte söz konusu bu gizli mükellefiyetin ve muamelelerin meydana çıkartılması için ve vergiyi meydana getiren olayın ya da kanuni durumun gerçekleşmesini sıkıntıya düşürecek maddi olaylara yönelik tespit, yoklama mekanizmasıyla yapılmaktadır (Yurteri, 2012).

Yoklamaya ilişkin hususlar VUK’un 127. ve 133. maddeleri arasında düzenlenmiştir. Bu itibarla; yoklamanın amacı, VUK’nun 127. maddesinde belirtilmiş bulunmaktadır. Buna göre; “Yoklamadan maksat, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.” şeklinde açıklanmıştır. Yani yoklama ile mükelleflerin yükümlülüklerine uyup uymadıkları araştırılacaktır. Örneğin; iş yerlerine gidilerek mükelleflerin faturasız mal bulundurup bulundurmadıkları, vergi levhasını bulundurup bulundurmadıkları veya günlük hâsılatları tespit edilir. Yine mükelleflerin satışlarda fiş-fatura kesip kesmediklerine veya kesilen fiş veya faturanın gerçek tutarı yansıtıp yansıtmadığını araştırmaya yönelik yoklamalar yapılabilir. Ayrıca nakil vasıtalarında yolcu biletlerinin, fatura ve sevk irsaliyesinin olup olmadığı araştırılır.

Yoklama yalnızca mükelleflerin işe başlaması, işi bı­rakması ve işin değiştirilmesi ile sınırlanmamış olup yoklamada esas olarak amaçlanan vergiyi doğuran olaya ilişkin birçok unsurun tespit edilmesi olacaktır. Ayrıca, bu amaçlarla uyumlu olarak yapılan yoklama muamelesi, yoklama esnasında bulunması gereken her şeyin olup olmadığının tespit edilmesine yönelik olmaktadır. Bunların bulunmuyor oluşu ile ilgili yapılan tespit, vergi idaresinin ileriki zamanda yapacağı tarh işlemlerine hazırlık öneminde ön işlemi delil tespiti yo­luyla oluşturmaktadır. Yoklama sahip olduğu yapı gereğinden ötürü, belli bir zaman dilimine ait tespit işlemi olup (işçilerin sayıları, işçilerin ücretleri vs gibi) yalnızca o anda mevcut olan bilgilerin doğruluğunun tespiti söz konusu olacaktır.

Yoklama;

* Vergi Dairesi Müdürlerince,
* Yoklama Memurlarınca,
* Gelir Uzmanlarınca,
* Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenlerce,
* Vergi incelemesine yetkili olanlarca yapılabilmektedir.

Vergi Usul Kanunu’nun ilgili hükümleri gereğince; yoklama yapacak yetkililerin ellerinde yoklama yapmaya yetkilendirildiklerini gösteren ve fotoğrafı bulunan resmi bir belgelerinin bulunması gerekmektedir. Yoklama yapacak olanlar bu belgeyi, kendilerine sorulmasa dahi, tarafında yoklama yapılmakta olan kişiye göstermek yükümlülüğündedirler. Toplu yapılan yoklamalarda ise, kolbaşının belgesini göstermesi yeterli bulunmuştur. Yoklama için söz konusu kanun ile herhangi bir zaman öngörülmemiştir. Bu itibarla, yoklama her zaman yapılabilmektedir. Yoklamanın ne zaman yapılacağına ilişkin ilgiliye önceden haber verilmez. Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişine” geçirilmektedir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılan veya yetkili adamına (hakkında yoklama yapılan tarafından yetkili kılınmış ve/veya işe ilişkin faaliyeti hakkında yoklama yapılan adına yürüten kişi) imza ettirilmektedir. Ancak, bunlar bulunmaz veya imzadan çekinirlerse keyfiyet fişe yazılır ve yoklama fişi polis, jandarma, muhtar veya ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatmak suretiyle sonuçlandırılmaktadır. Yoklama neticelerinin yer aldığı yoklama fişlerinin birinci nüshası, yoklaması yapılan şahıs veya yetkili adamına bırakılmaktadır. Bunlar bulunmazsa bilinen adresine 7 gün içinde posta ile gönderilmektedir. Vergi karnesi alanlar hakkında yapılan yoklamalar ayrıca bu karneye işaret olunmaktadır. Yoklama fişlerinin ikinci nüshaları vergi dairesine tevdi edilmektedir.

Ayrıca VUK’a eklenmiş olan 132/A maddesi ile 27.03.2015 tarihi itibariyle yoklamanın internet ortamında da yapılabilmesinin yolu açılmış bulunmaktadır. Bu itibarla, yoklama neticeleri, yoklama yerinde söz konusu kanunun 131. maddesinde yer almakta olan yoklama fişleri ile aynı nitelikte olan, elektronik ortamda tasnif edilmiş olan “yoklama fişi” ile de kayıt altına alınabilecektir. Söz konusu bu fişle tarafında yoklama yapılmakta olan veya yetkilisi bulunan tarafından elektronik imza yöntemiyle imza edilmektedir. Yoklama fişlerinin elektronik imza araçlarıyla imzalanmaması halinde yoklama fişlerini temsil etmekte olan ve yoklama fişlerinin içeriğinin değiştirilmesi imkânının olmayacağını teminat altına almış olan eşi olmayan bir kodun üzerinde yazdığı bir belge imza edilmektedir. Bunun yanında, Maliye Bakanlığı, elektronik ortamlarda kayıtlanan söz konusu olan bu belgelerin ve yoklama fişlerinin şekillerini ve içeriklerini tespit etmeye, bunların şifrelerinin, elektronik imzalarının veya diğer güvenlik araçlarının konulmak suretiyle imza edilmesi usullerinin ve esaslarının belirlenmesine, bunların her türlü elektronik kitle iletişim araçlarıyla ve tüm ortamlarda ilgili kişilere göndermeye ve elektronik ortamlarda yürütülecek olan yoklama faaliyetine dair diğer usulleri ve esasları belirlemeye yetkili bulunmaktadır.

Toplu yapılan yoklamalarda ise, vergi uygulamalarında gerekli olan hallerde ayrı ayrı düzenlenmiş fişler yerine yoklama cetvellerinin kullanılarak sonuçların toplu olarak bu cetvellerde gösterilmeleri uygun bulunmaktadır. Toplu yoklamalarda, sistemli ve süratli bir şekilde yoklama konusundaki unsurlar, toplu yoklamaya dâhil edilen mükelleflerin ve iş gruplarının tamamında noksansız olarak tespit edilmektedir. Yoklama cetvellerinin kullanıldığı hallerde uyuşmazlık doğan olaylarda yoklama fişi niteliğindeki ayrı bir tutanakla tespit olunmaktadır.

VUK’un 127. maddesine göre yoklama görevi ile yetkilendirilenler;

* Maliye Bakanlığı’nca belirlenmiş usuller dâhilinde özel yetki verilmiş olmak kaydıyla günlük hâsılatı tespit etmek,
* 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hâsılatı tespit etmek,
* Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,
* Nakil vasıtalarını, Maliye Bakanlığı’nın belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek,
* Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye Bakanlığı’nın belli edeceği esaslar dâhilinde tasfiye olunur.)

yetkilerine sahip bulunmaktadırlar.

Yoklama aracılığıyla mükellefiyetin kurulmasından, değişikliğinden ve kaldırılmasından, vergi tarhından, rayiç bedel takdirinden, düzeltmeden, bazı hallerde vergi incelemesinden, alıkonulan bazı malların tasfiyesinden ve ceza uygulamasından bahsedilmektedir. Yoklama, vergilendirilmeyi etkisi altına alan ve vergi idaresinin bilgisi dâhilinde olmayan olguları ortaya çıkarılmasını sağlamak suretiyle vergide adaleti ve sosyal adalete katkıyı sağlayan ve hazineye ek kaynak getiren bir müessesedir. (Tecim, 2008). Yoklama, daha mükellefiyeti tesis edilmemiş kişilerin ve vergilendirilmemiş kaynakların ortaya çıkartılması yönü ile vergi gelirlerini arttırmaktadır. Vergi kaçıran kişileri tespit etmek suretiyle vergilendirilmesi­ni sağladığından ötürü vergi ödeyenler tarafından ticari rekabeti daha adilleştirmektedir (Yurteri, 2012). Sonuç olarak, mükelleflerin vergi dışı kalmasını önleme görevi üstelenerek kayıt dışı olmasını minimize ederek vergi adaleti ve sosyal adaleti sağlamaktadır. Yoklamanın vergi gelirlerini artır­ma, rekabeti düzenleme ve sosyal adalete hizmet etmek gibi vergi adaleti açısından önemli amaçları ve hedefleri bulunmaktadır. Bu hedeflerin gerçekleşmesi mali amaçların gerçekleşmesinin yanı sıra önemli amaçlardan olan sosyal adalete de hizmet etmesi açısından önem derecesi yüksek ve devamlı olan bir kurum olarak nitelendirmek mümkün olmaktadır.

Yoklama, mükelleflerin genel eğilimlerinin neler olduğu hakkında bilgi edinilmesi için de önemli bir fırsat olarak görülebilmektedir. Örneğin; günümüzde vergi idaresinin çöz­meye çalıştırmış olduğu en önemli vergisel problemlerden birisi olan, gerçek bir ticari faaliyet olmadan yalnızca sahte belge düzenlemek amacıyla mü­kellefiyet tesis ettirilmesinde iş yeri olarak gösterilmiş olan yer, çoğu zamanlar da yapılacağı iddia edilen ticari faaliyet yönünden yeterli olmayan imkânlara sa­hip olan yerlerdir. İş yerinde yeterli makinenin, malzemenin veya işgücünün olmayışı ya da işyerlerinin göstermelik bir çalışma yeri gibi düzenlen­miş oluşu en sık karşılaşılmış olan durumlar içinde görülebilmektedir. Bu tür tespitler sonrası söz konusu mükelleflerin yakından izlenmesine ve vergi kanunlarına aykırı olan birçok hareketin önceden engellenmesi imkânı verebilecektir (Karaboyacı, 2014).

Yoklama, aslında en önemli de­netim biçimlerinden biridir. Ancak, önemiyle doğru orantılı bir yere sahip değildir. Önemli olmasının sebebi ise, vergi denetiminin sadece yükümlülük kaydı olanların üzerine yoğunlaşılmasını sağlamasıdır. Bu şekilde vergilendirme alanında haksız bir rekabetin önüne geçilmiş olacaktır. Ayrıca, devletin haberi olmayan mükel­lef kitlesinin genel belge akışında sebep olacağı kesintinin de önü­ne geçecektir. Bu durum, yoklamaya gereken önemin verilmesini ve yoklama yapacak olan memurların sayısının artırılmasını gerekli kılacaktır. Oysa bu durum, uzun uğraşların sonucunda henüz gerçekleşmiş bulunmamaktadır.

**3.1.2. Vergi İncelemesi**

Vergi incelemesine ilişkin hususlar, VUK’ta 134’üncü maddesinden 141’inci maddesine kadar düzenlenmiştir. Vergi kanunlarında, vergi incelemesine ilişkin kavramsal olarak bir tanım bulunmamaktadır.

Bu itibarla vergi idaresi tarafından yapılan tanım şu şekildedir; “vergi incelemesi, gerekli görüldüğünde yapılacak olan fiili envanterin yapılması, yoklamanın gerçekleştirilmesi veya aramanın sonucunda ele geçirilecek olan defterlerin ve belgelerin ve araştırmaların sonucunda elde edilecek olan bilgilerin ve bulguların da dâhil olmak üzere, mükelleflerin defterleri, belgeleri, hesaplarının ve kayıtlarının incelenmesi suretiyle mükellef tarafından ödenmesi gereken vergilerin gerçeği yansıtıp yansıtılmadığının saptanmasıdır.” (GİB, 2007).

Vergi incelemesindeki amaç ise, 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesinde belirtildiği üzere; vergi incelemesindeki gayenin, ödenmesinin gerekli olduğu vergilerdeki doğruluğun araştırılarak, tespitinin yapılması ve sağlanması olduğudur. Vergi incelemesi neticesinde mükellefçe beyan edilmiş olan matrahların eksik beyan edilmiş olduğu ya da zamanında beyan edilmemiş olduğunun tespiti durumunda vergilerin, re’sen veya ikmalen tarh yapılması suretiyle bu noksanlık tamamlanmaktadır. Bunların yanında, vergi bilincinin yerleştirilmesinin, hak ve yükümlülükler konusunda farkındalıkların oluşturulması, vergide adalet ve eşitlik ilkelerinin sağlanmaya çalışılması, incelemelerdeki etkinliklerin artırılması ve mükelleflerin inceleme sonrasında gönüllü uyumunun sağlanmasına yönelik olumlu etkilerin yaratılması da vergi incelemesinin diğer amaçlarındandır.

646 sayılı KHK ile vergi incelemeleriyle ilgili temelde olan 134. maddede bir değişikliğe gidilmemiştir, ancak inceleme esnasında uygulanacak usullerle ilgili VUK’un 140. maddesine ekleme yapılmış ve inceleme raporlarında inceleme elemanlarınca işlem yani tarhiyat yapılması suretiyle doğrudan doğruya vergi dairelerine gönderilmesini bir süzgeç usulüne bağlamıştır. Buna göre vergi inceleme raporları, öncelikli olarak kurulda oluşturulacak olan komis­yonca okunmak suretiyle değerlendirilecek ve onaylanmasından sonra bir işleme konu edilecektir.

Aynı zamanda, 646 sayılı KHK sonrasında; VUK’ un “İncelemeye Yetkililer” başlıklı 135. maddesi değişikliğe uğramıştır. Madde değişiklik sonrası incelendiğinde, ilin en büyük mal memurunun ve vergi dairesi müdürlerinin, Gelir İdaresi Başkanlığı’nın merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrosunda görev yapanlara verilmiş olan inceleme yetkisi, bunların üstlenmiş oldukları görevlerinde dolayı kendilerine verilmiş bulunan bir inceleme yetkisidir. Fakat bunlar dışında bulunan Vergi Müfettiş ve Vergi Müfettiş Yardımcıları yalnızca görevlerinin veya unvanlarının nedeniyle inceleme yetkisine sahip bulunmamakta, özellikle de inceleme görevini yapmaları için bu yetki kendilerine verilmiş bulunmaktadır. Söz konusu maddenin metni şu şekildedir:

“Madde 135 –Vergi incelemesi; Vergi Müfettişleri, Vergi Müfettiş Yardımcıları, ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri tarafından yapılır. Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir.” Bu itibarla yetkili olanlar şu şekilde sıralanabilir:

* Vergi Müfettişleri,
* Vergi Müfettiş Yardımcıları,
* Defterdar,
* Vergi Dairesi Müdürleri,
* Gelir İdaresi Başkanlığı merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar.

VUK’un 135. maddesinde sayılmış olan Maliye Bakanlığı bünyesindeki bu kadroların dışında, Yeminli Mali Müşavirlerin (YMM) de kısmen vergi incelemesini gerçekleştirmeye yetkili oldukları kabul edilmektedir. Bu bakımdan 3568 sayılı Muhasebeci Mali Müşavirlik ve Yeminli Mali Müşavirlik Kanununun 12. maddesi ile VUK’un 227. maddesi çerçevesi içinde olaya bakıldığında, YMM’ler tasdik raporunu düzenleme yetkili kılınmışlardır. YMM’lerin yetkisi yalnızca tasdik raporlarının düzenlenmesini içerdiğinden kısmi bir yetki olduğu söylenebilecektir. YMM’ler aynı zamanda, tasdik raporlarında yer almakta olan bilgilerin ve defter kayıtlarından dolayı da mükellefler ile müştereken ve müteselsilen sorumluluk altına da girmektedirler.

Vergi incelemesi yapmak yetkisine haiz olanlar tarafından yapılan incelemeler sonucunda tespit edilen konular ve yapılması gerekli olan işlemlere yönelik olarak “Vergi İnceleme Raporları” düzenlenmektedir. Söz konusu olan bu raporlarda, mükellefiyetle ilişkili bilgilere, vergilendirmeye dair tespit edilen konulara, bu konuların vergi mevzuatındaki değerlendirilmesine, tarh edilmesi gerekli olan vergi ve kesilmesi gerekli olan ceza var ise bunlarda hesaplanmaya gidilmesine ve ispatına yönelik konulara yer verilmektedir. Mükellefler düzenlenmiş bulunan vergi inceleme raporları dâhilinde yer alan vergi ve ceza miktarlarına karşı tarhiyat öncesi veya tarhiyat sonrası uzlaşma imkânından faydalanabilecekleri gibi vergi inceleme raporlarında tespit edilerek kendisine ihbarname aracılığıyla tebliğ edilmiş olan vergi ve cezalara karşı yargı yoluna başvurmak suretiyle dava açma yoluna da gidebileceklerdir (Öz ve Yolcu, 2014).

Aynı zamanda, VUK’un 139. maddesi incelemenin nerede yapılacağını hükme bağlamaktadır. Buna göre vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olması veya mükellef ve vergi sorumlularının incelemenin dairede yapılmasını istemeleri üzerine inceleme dairede yapılmaktadır. Bu takdirde incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenmektedir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılmış olmaktadır. Haklı bir sebep gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için uygun bir süre verilmektedir. Doktrinde, idarenin vereceği asgari sürelerin en az 15 gün olabileceğinden dolayı verilecek mühletin de en az 15 gün olması gerektiği çıkarımının yapılması yanlış olmamaktadır.

İnceleme elemanlarının, yukarıda bahsi geçen;

* İş yerinin müsait olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zaruri sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olması,
* Mükellef ve vergi sorumlularının incelemenin dairede yapılmasını istemeleri

şeklindeki istisnai durumları söz konusu olmaksızın, defter ve belgelerin doğrudan doğruya vergi incelemesi yapılmak üzere daireye ibrazını istemeleri yasal değildir. Bu gibi durumlarda, mükellefin defter ve belgeleri ibraz etmemesi üzerine, mükellef aleyhine herhangi bir işlem yapılamaz ve re’sen takdir yoluyla vergi de salınamaz. Bu konuda Danıştay ve Yargıtay görüş birliği içindedir (Biyan, 2006).

Kural olarak, vergi incelemelerinin incelemeye tabi olacak mükellefin işyerinde yapılmasındaki amaç, incelemeyi yapacak memurun işletmenin her yerini gezmek suretiyle görmesini sağlamak, işin türü, içeriği ve genişliği hakkında bilgi edinmesini sağlamaktır. Buradan itibarla işyeri tabirinden fiili olarak işin yapıldığı yer anlaşılmalıdır. Herhangi bir sınaî işletmenin muhasebesi, fabrikanın dışındaki ayrıca bir büroda yer alıyorsa dahi, incelemeyi yapacak olan memur, işletmenin muhasebesi dışındaki makinelerin ve tesislerin gezilmesi görülmesi zorunluluğunda olacaktır. Ve hatta mümkün olacak hallerde incelemeler işletmenin dışında yer alan büroda değil de, işletmenin faaliyet gösterdiği yerde yapılması gerekmektedir. Çünkü ancak bu şekilde inceleme elemanlarının görüşleri açık ve gerçek esaslara dayanmış olacaktır.

Vergi incelemeleri, yapılan incelemenin kapsamı açısından tam veya sınırlı olmak üzere iki şekilde gerçekleşmektedir. Vergi İncelemelerinde Uyulacak Usul ve Esaslar Hakkındaki Yönetmeliğin birinci maddesinde tam inceleme; “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 tanımlanmıştır. Bu inceleme ile bir bütün olarak beyanın doğru olup olmadığının tespit edilmesi amaçlanır. Söz konusu yönetmeliğin birinci maddesinde, sınırlı inceleme ise; “Tam inceleme dışında kalan vergi incelemesi” olarak tanımlanmıştır. Sınırlı inceleme, tam incelemeye nazaran daha az kaynak kullanımı ve daha kısa sürede sonuçlandırılması nedeniyle daha çok sayıda mükellefin denetlenme imkânı sağlamaktadır. Genellikle sınırlı inceleme ile vergiye ilişkin beyanında yapılan incelemeler sonucu vergiye uyum göstermeme ihtimali olan mükelleflerin incelenmesi söz konusu olmaktadır.

Vergi incelemesi yapılmasını gerekli kılan haller ise; vergi beyannameleri ve ekleri üzerinde ve/veya harici bilgilere dayanılarak yapılan vergisel yükümlülüklerini yerine getirme konusunda risk taşıyan mükellefler nezdinde rutin bir inceleme söz konusu olabilecektir. Ya da belirli vergi konularına yönelik olarak düzenlenen görüş ve önerme raporlarına dayanılarak ya da yapılan bir ihbar olarak söz konusu haller karşımıza çıkabilecektir. Öte yandan bir başka mükellef nezdinde inceleme yapılırken bu mükellefle ilgili olarak başka bir mükelleften defter ve belgelerini ibraz etmesi istenebileceği gibi söz konusu başka mükelleften bazı bilgiler de talep edilebilir. Uygulamada “karşıt inceleme” olarak tanımlanan bu durum bir vergi incelemesi olmayıp, sadece vergi incelemesi yapılan mükellefin kayıtlarının doğruluğunun teyidi için yapılan bir araştırma olarak tanımlanmaktadır (GİB, 2007).

Ayrıca, incelemeler sırasında gerçek matrahı bulmak için; “karşıt inceleme” dışında aynı zamanda “çapraz denetim yöntemleri” de kullanılabilir. Çapraz denetim ise, mükellefin faaliyet gösterdiği sektördeki benzer durumdaki işletmelerin hâsılatlarına bakılarak, düşük gelir beyan eden mükelleflerin incelemeye alınmasını amaçlayan bir uygulamadır. Bunların dışında, KDVK 56. maddesine göre; Maliye Bakanlığı’na, imal ve inşa işlerinde hammadde, enerji, işçilik ve benzeri ölçüleri dikkate alarak, belli iş kolları itibariyle randıman oranları tespit etme ve alım-satım ve hizmet işlerinde ise asgari birim satış bedelleri belirleme yetkisini vermektedir. “Randıman yöntemi” ise, üretime sevk edilen belli miktar hammaddeden belli üretim tekniğiyle belli miktarda mamul üretilebileceği gerçeğine dayanmaktadır. Yine, bu yöntem ile kullanılan enerji veya işçilik dikkate alınarak gerçek üretim miktarı tespit edilebilir. Bunlarla birlikte, VUK’un 30. maddesinin 4. bendine göre; defter kayıtlarının vergi matrahının doğru ve kesin olarak tespit edilmesine imkân vermeyecek şekilde noksan… olması durumunda yukarıda açıklanan yöntemlerden yararlanılarak re’sen takdir yapılmasına imkân tanınmaktadır. Yine aynı surette, Danıştay’ın verdiği bir kararda; “…toplam üretime göre izah edemediği elektrik sarfiyatı olan mükellefin kayıtsız üretim yaptığının kabulü ile matrahının re’sen takdir edilmesi mevzuata uygundur” (Bilici, 2017) denilerek incelemeler esnasında gerçek matraha ulaşılmak için re’sen takdir yöntemleri kullanılabilir hale getirilmiştir.

Vergi Usul Kanunu’nun 140. maddesinde incelemede uyulacak esaslar belirlenmiştir. Kanun maddesinde belirtilen esaslar aşağıdaki gibi özetlenebilecektir:

* İncelemenin konusunun, incelemeye tabi olana, incelemeye başlamadan evvel açık olarak izah edilecektir.
* Vergi incelemesine başlanıldığının tutanağa bağlanması gerekmektedir.
* İncelenenin muvafakati olmadıkça, resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamayacaktır.
* İnceleme tamamlandığında bu durumu belirten bir belgenin incelenene verilmesi gerekmektedir.
* Vergi kanunlarıyla ilgili kararname, tüzük, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülere aykırı vergi inceleme raporu düzenlenemeyecektir.
* İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı ay içinde incelemeleri bitirmeleri esastır,
* Düzenlenen vergi inceleme raporlarının, rapor değerlendirme komisyonları tarafından değerlendirilmesi gerekmektedir.

Vergi incelemelerinin, belirlenmiş süreler içerisinde gerçekleştiril­mesi, “Hukuk Devleti İlkesi”nin unsurlarından birisi olan “Hukuki Güven­lik İlkesi”nin bir gereği olarak değerlendirilmektedir. 2010 yılında 6009 sayılı kanun ile yapılan değişikliğe kadar, aramalı inceleme için yer alan hüküm dışında, vergi mevzuatında incelemelerin tamamlanmasına ilişkin maksimum sürele­rin ne kadar olduğuna ilişkin herhangi bir düzenleme bulunmamaktaydı. 6009 sayılı Kanun’un 9. maddesi vasıtasıyla VUK’un 140. maddesinin birinci fıkrasının altıncı bendine getirilen hükümle, incelemelere başlandığı tarihten itiba­ren, tam incelemenin yapılması durumunda en fazla bir yıl, sınırlı incelemenin yapılması durumunda ise en fazla altı ay içerisinde vergi incelemelerinin tamamlanmış olması gerekmektedir. Aksi durumda ise, altı ayı geçmeyecek şekilde ek süre verilebileceği hüküm altına alınmıştır. Böylece mükellefler yönünden belirsiz bir husus ortadan kaldırılmış bulunmakta ve devamında sınırlı incelemenin en fazla on iki ayda, tam incelemenin ise en fazla on sekiz ayda tamamlanması gerektiği ifade edilmiştir.

Vergi incelemesine tabi olanlar ve yapılması gereken sorumluluklar; VUK’un 172. ve onu izleyen maddeleri ile aynı kanunun 232, 234, 235, 254 - 257. maddelerinde sayılmıştır. VUK’un 172. maddesinde; ticaret ve sanat erbabı, ticaret şirketleri, iktisadi kamu müesseseleri, dernekler, tesislere ve vakıflara ait iktisadi işletmeler, serbest meslek erbabı ile çiftçilerden oluşan gerçek ve tüzel kişilerin koyulmuş olan ilkelere uyumlu olarak defter tutacakları hüküm altına alınmış bulunmaktadır. Aynı kanunun 232, 234, 235 ve 254 - 257. maddelerinde ise, belgelerini saklamış olup istenildiği takdirde göstermesi zorunlu olan mükelleflere ve sorumlulara ilişkin hükümler yer almaktadır. Buna göre; defter tutmaya yönelik hükümler ise, Vergi Usul Kanunu ve Türk Ticaret Kanunu’nda yer almaktadır. VUK’nun 171. maddesiyle mükelleflerin tutmaları zorunlu olan defterler, vergisel uygulamalar açısından; mükelleflerin vergi ile ilgili servet, sermaye ve hesap durumlarının saptanması, vergiye ilişkin işlem ve hesap sonuçlarının bulunması, mükelleflere ait olan hesaplardan ve kayıtlardan vergi karşısında söz konusu olacak olan durumlarının kontrol edilmesi ve incelenmesi, mükelleflere ait olan hesapların ve kayıtların yardımıyla üçüncü kişilere ait olan vergi durumlarının kontrol edilmesi ve incelenmesi hedeflerini sağlayacak şekilde tutmaları gerektiği belirtilmiştir. Devamındaki VUK 256. ve 257. maddelerle mükellefin diğer ödevlerine yer verilmiş olup, gereğince muhafaza etmiş oldukları her türlü defter, belge ve karneleri muhafaza edilme süresi zarfında yetkili makamlarca ve memurlarca talep edildiği takdirde ibraz ve inceleme için vermeleri gerektiği ve mükelleflerin, inceleme elemanlarının çalışmalarında rahat olabilmeleri için çalışmalara yönelik yer göstermeleri, inceleme elemanının gerek görmesi halinde işyerinde her yerin gezdirilmesini ve işin genişliğinin görülmesinin sağlamak yükümlülükleri ile mükelleflere ödevleri işaret edilmiştir. Söz konusu bu ödevleri mazeretsiz olarak yerine getirmeyenler hakkında, VUK’un 361. maddesine göre cezaya hükmedilecektir.

Vergi idaresinin, vergi incelemesinde mükellefin aleyhine olan hususları incelemenin yanı sıra mükellefin lehine olan hususları da dikkate alması gerekmektedir. Zira aksi halde yapılan inceleme eksik bir inceleme niteliği taşıyacak ve hukuka aykırı hale gelecektir. Yargı kararları da bu doğrultuda gelişmektedir. Nitekim Danıştay 9. Dairesi’nce; “Vergi incelemesi sırasında mükellefler lehine sonuç doğuracak bilgilerin de sonuna kadar incelenip araştırılarak aydınlatılması ve mümkün olduğunca gerçek bilgi ve belgelere dayanılarak incelemenin sonuçlandırılması gerekir” şeklindeki kararıyla bu husus netlik kazanmış bulunmaktadır.

Vergi incelemesi, diğer denetim yolları olan yoklama, bilgi toplama ve arama ile karşılaştırıldığında; yoklama ile bilgi toplama karşısında daha kapsamlı bir özelliğe sahipken, aramayla ilişkili olarak da daha kolay uygulanabilir bir yöntemdir. Bunların yanında, vergi incelemesinin diğer denetim yollarından ayrılan üç ana özelliğe sahiptir. Bunlardan ilki; vergi incelemesinin vergi beyannamesinde yer alan bilgiler ve bunların kaynağını oluşturan vergiyi doğuran olaya kadar tüm durumlar, olayların ve belgelerin araştırılması, tespiti ve kanunlara göre yorumlanması içeriğinin dâhilinde olmasıdır. İkincisi ise, vergi incelemesinde mükelleflerin anayasal olarak güvence altına alınmış bulunan bireysel ve ekonomik haklarına yönelik müdahale edebiliyor olması iken; üçüncüsü ise, beyan esasına dayalı olan vergi sisteminin doğru işlemesini sağlamakta olan bir idari işlem niteliğinde olmasıdır (Karaboyacı, 2014). Aynı zamanda, vergi incelemesi faaliyetini diğer denetim yollarından ayırarak tek başına düşünmek de mümkün olmamaktadır. Vergi incelemesi, diğer denetim yollarıyla karşılaştırıldığında, sahip bulunduğu üstünlük az da olsa incelemelerin yürütülmesi esnasında mevzu bahis denetim yollarından faydalanmasından kaynaklanmaktadır. İnceleme elemanları, yapmakta oldukları incelemelerde daha önceden düzenlenmiş bulunan tutanaklardan yararlandıkları gibi birçok bilginin elde edilme­si adına yine yoklama yapılmasını da ihtiyaç dâhilinde görebilmektedirler. Benzer şekilde inceleme memurları, VUK’un kendilerine vermiş olduğu bilgi alma yetkisi ve mükelleflere yüklemiş olduğu bilgi verme sorumluluğu kap­samında ihtiyaç duymuş oldukları her bilgiye ulaşabilmektedirler. Arama faaliyetinin gerçekleştirilmesinden sonra elde edilmiş olan bilgi ve belgeler büyük oranda vergi incelemeleri için kullanılmaktadır. Nitekim böyle bir duruma sistemde aramalı inceleme adı verilmektedir.

**3.1.3. Arama**

Vergi hukukunda arama müessesesi, ceza hukukundaki gibi bir delil elde etme yöntemi olarak uygulanmaktadır (Ömercioğlu, 2016). Vergisel arama, ceza yargılamasındaki arama hükümlerinden ayrı, VUK hükümleriyle düzenlenmiştir. Arama genel anlatımla, gizlenen bir kişi veya şeyin bulunup ortaya çıkarılması yani araştırma eylemini içermektedir. Ceza yargılamasında ise, suçlunun yakalanması veya suç eşyasına el konulması amacıyla yapılmaktadır. Vergisel aramada ise, vergi kaçağının ortaya çıkarılması için defter ve vesikalara el konulması söz konusu olmaktadır (VUK.m.143/1). Sanığın aranması veya defter ve vesikalar dışında bir suç delili aramaya konu edilememektedir. Yani, genel ceza yargılamasındaki arama yöntemi vergi usulünde düzenlenmiş şeklini oluşturmaktadır (Taşdelen, 2003). Aramanın ilgili kişilerin nezdinde ve üzerinde yapılabileceği hükmünden, kişinin üzeri aranabileceği gibi konutu ve işyerlerinin de arama kararı ve uygulaması kapsamına girdiği anlaşılmaktadır.

Vergisel aramaya ilişkin VUK’un 142 ile 147. maddeleri arasında yapılan düzenlemelere göre açıklamak gerekirse, söz konusu kanunun 142. maddesinde “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 yapılabilir.” şeklinde belirtilmiştir.

VUK’un 142. maddesinin birinci bendi ile “vergisel arama yöntemi için, ancak vergi kaçakçılığına ilişkin delillerin elde edilmesi ve sonucunun rapor ile açıklanmasını amaçlayan bir hukuksal kurumdur” şeklinde açıklanması yerinde olacaktır. Vergi kaçakçılığı suçunun, ceza hukuku anlamında yargılamayı gerektiren bir suç (VUK.m.359) olması sebebiyle, vergi kaçakçılığı dışındaki vergi suçlarının belirtileri ile karşılaşıldığında, vergisel arama yöntemine başvurulamamaktadır.

VUK’un 142. maddesinin ikinci bendine göre; aramanın yapılabilmesi için; öncelikle, vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların bunu gerekli görmesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunun istenmesi ve diğer yandan sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasını mahkeme kararı ile vermesi gerekmektedir.

VUK’ta aramaya yetkili kişiler sayılmamıştır. Ancak, arama kolluk görevlileri (mali suç ve suç gelirleriyle mücadele şubesi) vasıtasıyla gerçekleştirilmektedir. Aramaya, vergi incelemesine yetkili olanlar da katılmaktadır (Ömercioğlu, 2016).

Kural olarak, defter, belge ve kayıtlar yükümlüden vergi incelemesi yoluyla istenir ve yükümlü ya da sorumlunun kendi isteği ile bunları inceleme elemanlarına vermesi beklenmektedir. Ancak bazı durumlarda, yükümlü ya da sorumlunun rızası dışında vergi uygulamaları ile ilgili veya vergi uygulamalarına etkili defter, belge ve kayıtların incelenmesi gereği doğabilmektedir. Bu durumlarda arama müessesesinden ya da diğer deyişle, aramalı inceleme yolundan faydalanılmaktadır (Ömercioğlu, 2016). Vergi incelemesi sırasında, inceleme elemanlarının vergi ödevlisinin üzerinde veya defter ve belgelerinin bulunabileceği yerlerde zorla girerek arama yetkisi bulunmamaktadır. Yükümlülerin özel hayatı ve konutlarının aranması Anayasal hükümlerle yani Anayasa’nın 20. ve 21. maddeleri ile koruma altına alınmıştır. Ancak VUK’un 142. ve 149. maddelerinde bahsedildiği üzere, yasanın aradığı koşulların gerçekleşmesi durumunda istisnai olarak yükümlü ve sorumlunun rızası olmaksızın vergi incelemesi sırasında “vergisel arama” yapılabileceği hüküm alına alınmıştır. Bu durum ise olağanüstü inceleme yöntemi olarak değerlendirilmektedir.

Bu itibarla arama, vergi incelemesi dikkate alındığında istisnaî bir nitelik taşımaktadır. Başka bir deyişle, arama olağanüstü durumlarda uygulama alanı bulacaktır. Zira arama ile kişilerin başta özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı gibi uluslararası sözleşmelerle ve Anayasa ile güvence altına alınmış bulunan birtakım temel hak ve özgürlüklerine müdahale edilmesi söz konusu olmaktadır. Bu sebeple vergi inceleme sürecinde her durumda değil, belli şartların gerçekleşmesi durumunda ve hakîm kararı ile bu yola başvurmak gerekmektedir (Torunoğlu, 2010). VUK’nun “Arama” başlığı altında açıklandığı üzere, ihbar üzerine yapılan aramada ihbarın asılsız çıkması halinde, nezdinde arama yapılan kimse muhbirin adının bildirilmesini isteyebilecektir. Bu takdirde, vergi dairesi muhbirin ismini bildirmeye mecbur bulunmaktadır. Ancak, ihbarın doğru çıkması durumunda ise, ihbar edene ikramiye verilmektedir.

VUK’un 143. maddesi gereği, aramada bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve belgeler müfredatlı olarak bir tutanakla tespit edilmektedir. Belgelerin dosya ve dosya içinde sayı itibariyle tespit edilmesine “müfredatlı tespit” denilmektedir. Arama yapıldığı sırada zaman müsaadesizliği ve diğer sebeplerle bu tutanağın düzenlenmesine imkân olmazsa, bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve belgeler, mükellef nezdinde güvenilir bir yere konulmakta veya kaplar içinde daireye nakledilmektedir. Bu defter ve belgelerin konulduğu yerlerin veya kapların aramayı yapan tarafından mühürlenmesi ve bu durumda mükellefin bulunması şart görülmektedir. Daha sonra mükellefle birlikte mühürlü kaplar ve yerler açılarak müfredatlı tutanaklar düzenlenmektedir. Mühürleme ve mührün açılması halleri de birer tutanakla tespit edilerek, müfredatlı tutanağın bir kopyası da defter ve belgelerin sahibine veya temsilcisine verilmektedir.

Aramanın ne zaman yapılacağına ilişkin olarak VUK’ta bir hüküm bulunmadığından, Ceza Muhakemesi Kanunu’nun (CMK) 118. maddesi uyarınca; konutta, işyerinde veya diğer kapalı yerlerde gece vaktinde arama yapılamaz. Dolayısıyla arama, sadece gündüz ve çalışma saatleri içinde yapılabilecektir. Ancak arama işinin uzaması durumunda gece devam edilebilmektedir.

VUK madde 145’e göre, arama sonucu alınan defter ve vesikalar üzerindeki incelemeler en geç üç ay içinde bitirilerek sahibine bir tutanakla geri verilmektedir. İncelemelerin haklı sebeplere dayanarak üç ay içinde bitirilmesine imkân bulunmayan hallerde sulh yargıcının kararıyla bu süre uzatılabilecektir. Defter ve vesikaların incelenmesi sırasında kanuna aykırı görülen olaylar ve hesap durumları bir tutanakla tespit edilecektir. Mükellef söz konusu bu tutanakları, imzalamaktan çekindiği takdirde, söz konusu bu olayları ve hesap durumlarını içeren defter veya vesikalar aramanın olayla ilgili vergi ve cezalar kesinleşinceye kadar kendisine geri verilmeyecektir. İlgili taraflar tutanaklara diledikleri itirazlarını ve görüşlerini kaydedebilirler. İlgili taraflar, bu tutanakları her zaman imzalamak suretiyle defter ve vesikalarını geri alabileceklerdir. Ancak, bu defter ve vesikaların suç delili teşkil etmemesi şartı bulunmaktadır.

Arama, genel olarak bir ceza muhakemesi işlemi olmasına rağmen; VUK’ta aramaya ilişkin olarak düzenlenen hükümler, arama müessesesinin vergi hukuku açısından, teknik bir konu olması nedeniyle aramaya ilişkin özel halleri içermektedir. CMK’nin 122. maddesi gereği, arama sonucunda el konulan belge veya kâğıtları inceleme yetkisi, Cumhuriyet Savcısı ve Hâkime aittir. VUK’ta ise, defter ve belgeleri inceleme ve dolayısıyla suç delili teşkil edip etmediğini takdir etme yetkisi, defter ve belgeleri inceleyen elemanlara atfedilmiştir. Yukarıda da değinildiği üzere, inceleme elemanları, defter ve belgeleri, vergi kaçırıldığına ilişkin kuvvetli belirtiler sonucu, delil bulmak amacıyla incelemektedirler. Bu inceleme sonucunda vergi kaçırıldığına kanaat getirilirse, bu durum derhal Cumhuriyet Başsavcılığı’na iletilecektir. Cumhuriyet Başsavcılığı’na olayın intikal etmesi sonucunda adli soruşturmaya başlanıp başlanmayacağı, CMK hükümlerine göre belirlenmektedir. Dolayısıyla VUK’taki aramanın hukuki niteliği, CMK’dekinden farklı olarak adli bir nitelik taşımadığından “önleme araması” olarak kabul edilecektir. VUK’taki arama, ortada henüz bir soruşturma ya da kovuşturma yokken yapılan arama olarak nitelendirilecektir.

Mevzuat incelendiğinde, arama ile ilgili çeşitli düzenlemelerin yapıldığı görülmektedir. Bu düzenlemelerden en önemlisi Vergi Usul Kanunu’nun 147. maddesinin atfıyla Ceza Muhakemesi Kanunu (CMK) olmaktadır. Bununla birlikte konunun temel hak ve özgürlükler açısından önemi dolayısıyla Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi (AİHS) ve Anayasa da belli başlı sınırlamaları belirlemektedir (Torunoğlu, 2010). AİHS’ne göre özel hayata ve meskene saygı gösterilmesi hakkına sahip olunması genel kural olmakla beraber, sayılan bazı zorunlu hallerde ve ancak yasa ile özgürlüğün kısıtlanması yoluna gidilebileceği ilke olarak açıklanmıştır. Aynı zamanda, Anayasa’da da özel hayatın gizliliği ve konut dokunulmazlığı başlıkları altında bu özgürlüklerin kısıtlanmasının kuralları güvence altına alınmıştır. Her iki özgürlüğün kısıtlanması da ortak koşullara bağlanmıştır. Bunlar, arama ve el koymanın genel kural olarak hâkim kararına dayalı yapılabileceği, ancak gecikmesinde sakınca olan durumlarda yetkili merciin yazılı emrinin aranacağı şeklindedir (Taşdelen, 2003).

Temel haklar ve hürriyetler hususunda yapılmak istenen herhangi bir sınırlama ancak kanunla yapılmak zorundadır. Sınırlamanın anayasal boyutunu, demokratik toplum düzeni ve ölçülülük ilkesi oluştururken, Anayasa’nın 20. maddesinin ikinci fıkrasında belirtilen meşru sebeplerden birine dayanması gerekmektedir (Torunoğlu, 2010). Bu itibarla, aramanın VUK’un 359. maddesinde belirtilen kaçakçılık suçunun unsurlarını oluşturan suç delillerinin elde edilmesi amacıyla yapılıyor olması, suç işlenmesini önleme amacı taşıdığı için ve bu durumun kamu düzeni ile ilgili olması nedeniyle meşru nedene bağlılık şartını karşıladığı görülmektedir (Hepaksaz vd, 2011). Yani kaçakçılık suçundan dolayı gerçekleştirilecek olan arama anayasal olarak bir suç teşkil etmeyecektir. Zira meşru nedene dayandırılmış olmaktadır.

Ceza Muhakemesi Kanunu’na yapılan yollamanın bir sonucu olarak, bu kanunun uygulamasını gösteren, Adlî ve Önleme Aramaları Yönetmeliği de Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen arama kurumunun niteliğine uygun düştüğü ölçüde uygulanması gerekmektedir. Yönetmeliğin 3. maddesine bakıldığı zaman bir dizi dayanak kanunun belirtildiği görülmektedir. Sayılan kanunlar arasında Vergi Usul Kanunu bulunmamakla birlikte, “…diğer ilgili mevzuat” ibaresi sayımın sınırlayıcı olmadığını, kapsama Vergi Usul Kanunu’nun da girdiğini ifade etmektedir. Ancak yine de aramanın, vergi inceleme elemanlarınca yapılacak olması karşısında Adlî ve Önleme Aramaları Yönetmeliği’nin, vergisel aramalarda sınırlı bir şekilde uygulanacağını göstermektedir. Zira yönetmeliğin “Tanımlar” başlıklı 4. maddesine göre “kolluk” ifadesi; jandarma, polis, sahil güvenlik ve gümrük muhafaza görevlilerini kapsadığı için vergi inceleme elemanları bu kapsamın dışında kalmaktadır (Taşdelen, 2003). Ancak, yönetmeliğin CMK’nin, VUK’un 147. maddesi gereği vergisel aramanın hukuksal kaynağı olması nedeniyle, CMK’nin uygulamasının düzenlendiği bazı hükümlerin vergisel aramada uygulanabilmesi mümkün bulunmaktadır. Hâkimin aramanın sadece bir kez yapılabileceğine ilişkin hüküm verebilmesi ve aramanın mümkün olan en kısa surede yapılabileceğine ilişkin hükümleri buna örnek teşkil etmektedir.

Günümüzde gelişen teknoloji ve otomasyon süreci ile birlikte tüm hesap ve işlemler bilgisayarlar ve elektronik ortamlarda işlenip saklanırken, VUK’da arama esnasında elde edilen bilgisayar ve elektronik verilerin nasıl elde edileceği, kişisel veriler ve vergisel işlemlere ait verilerin nasıl ayrıştırılacağına ilişkin bir hüküm yer almamaktadır. VUK’un 144. maddesinde “İnceleme sırasında vergi ile ilgisi olmayan şahsi ve özel mektup ve diğer evrak makbuz karşılığında sahiplerine geri verilir.” hükmü yer alırken, elde edilen bilgisayar ve elektronik verilerin inceleme elemanının takdiri ile kişisel veri sayılıp sayılamayacağı konusu da belirsizlik taşımaktadır. Anayasa bu alanda kanunla bir düzenleme yapma yetkisi vermiş bulunmasına rağmen, VUK’da halen bu hususa yönelik bir düzenleme yapılmamış olması bir eksiklik olarak görülebilecektir (Hepaksaz vd, 2011).

**3.1.4. Bilgi Toplama**

VUK, mükelleflerin yaptıkları beyanların doğruluğunu araştırmak ve belirlemek, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini saptamak üzere vergi idaresine yoklama, arama, inceleme ve bilgi toplama imkânlarını vermiştir. Söz konusu bu imkânlardan bilgi toplama, vergi idaresinin vergi mükellefleri ile sınırlı olmaksızın, onlarla birlikte kamu idare ve müesseseleri ve mükelleflerle işlem yapan üçüncü kişileri de kapsamına alacak şekilde daha yaygın bir kesimi etkileyen bir müessesedir (Gümüş, 2013).

Vergi sistemlerinin temel ilkelerinden biri, vergilendirmenin yükümlülerin vereceği bilgilere göre yapılmasıdır. Vergi idaresinin vergilendirmeye ilişkin olaylar ve işlemleri yürütebilmesi için bilgiye ve istihbarata ihtiyacı bulunmaktadır. İdarenin bu bilgi ve istihbarat ihtiyacı beyana dayanan tarh sisteminde ne kadar önemliyse, diğer usuller için de en az o kadar önemli bir yere sahiptir. Buna rağmen beyan usulünde bile istenilen sonuçlar alınamamaktadır. Bunun sağlanması için, beyanların idare tarafından incelenmesi ve denetlenmesi gerekmektedir. Beyan yönteminin başarılı olabilmesi yükümlülerin vergilendirme ile ilgili bilgi ve belgeleri zamanında ve eksiksiz olarak vergi idaresine vermelerine bağlı bulunmaktadır.

Vergi idaresinin bilgi toplama yetkisi, mükellef veya ilgili diğer kişiler için bilgi verme yükümü olarak belirtilebilecektir. Bilgi toplamada amaç, vergilemeye esas alınan bildirimlerin, mükelleflerin faaliyetleriyle kıyaslanması dolayısıyla denetimin gerçekleştirilmesi olarak açıklanabilecektir (Ömercioğlu, 2016). Bu itibarla, bilgi edinmeye ilişkin VUK’ta dördüncü bölümde yer alan “Bilgi Toplama” başlığı altında 148 ile 152. maddeler arasında düzenlemelere gidilmiş bulunmaktadır.

VUK’un 148. maddesinde; “Kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı’nın veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermeye mecburdurlar. Bilgiler yazı veya sözle istenilir. Sözle istenilen bilgileri vermeyenlere keyfiyet yazı ile tekit ve cevap vermeleri için kendilerine münasip bir mühlet tayin olunur. Bilgi istemek üzere ilgililer vergi dairesine zorla getirilemez.” bilgi vermeye ilişkin düzenlemeye yer verilmiştir.

Örneğin; bu hüküm gereği, vergi idaresi bir müteahhidin kazancını tespit etmek amacıyla onun daire sattığı kişilerden, daireleri kaça aldıklarını sorarak bilgi toplaması mümkündür (Bilici, 2017).

Bu düzenlemeye göre, bilgi verme yükümlülüğü için, bakanlık birimlerinin veya vergi inceleme elemanlarının sözlü ve yazılı olarak, gerek kamu idarelerinden gerekse mükellef ve ilişkili oldukları şahıslardan isteyecekleri bilgileri vermek zorunda olduğu açıkça belirtilmektedir. Aynı şekilde, sözlü olarak istenen bilgiyi vermeyenlerden, yine aynı bilginin yazılı olarak isteneceği ve cevap verilmesi için kendilerine uygun bir süre tanınacağı belirtilerek hükme açıklık getirilmektedir. Ancak hükümde bahsi geçen bilgi verme yükümlülüğünde olan tarafın, daireye gelerek sözlü olarak vereceği bilginin, yazılı olarak mı yoksa sözlü olarak mı vermek zorunda olduğuna ve yükümlü tarafın sözlü bilgi vermekten kaçınması durumunda gerçekleştirilecek usule ilişkin hükümlere yer verilmemiş bulunmamaktadır. 148. madde hükmü ile yapılan tek sınırlama, bilgi verme yükümlülüğü olan tarafın daireye zorla getirilememesine ilişkindir.

Ancak VUK’ta bahsi geçen hükümlere yer verilmemiş olmasına rağmen, sözlü verilmiş olan bilgilerin tutanağa geçirilmesi zorunluluk gerektirir. Aksi halde sözlü olarak verilen bilgiler, delil olma niteliği taşımazlar. Ayrıca sözlü verilmiş olan bilgiler ile tutanak metninde yer alan ifadeler birbiri ile aynı olması gerekmektedir. Zira sözlü beyanla birlikte aynı olmayan tutanağın altına imza edilmekten kaçınılması olağan karşılanacaktır. Zira imzalamaktan kaçınmak, bilgi vermekten kaçınmak anlamına geldiğinden Vergi Usul Kanunu’nun mükerrer 355’inci maddesiyle yaptırıma bağlanmıştır. Ancak sözlü bilgi ile tutanakta yer alan bilgiler arasında farklılık bulunuyorsa, tutanağa imza atılmaması olağan karşılanması gerekir. Böylesi bir halde bilgi veren kişi, tutanağı imzalamaktan kaçınabilecek olmanın yanında, beyanının tutanağın altına şerh edilmesini de isteyebilecektir.

Vergi idaresi;

* Ticaret sicil kayıtları,
* Tapu sicil kayıtları,
* Türkiye Cumhuriyet Merkez Bankası (TCMB) kayıtları,
* Bankaların kayıtlarını talep ederek bilgi toplayabilecektir.

Ayrıca; kitle iletişim araçlarındaki bilgilerden yararlanabileceği gibi ülkedeki meslek örgütlerinden veya uluslararası anlaşmalar yaptığı başka ülkelerden bilgi isteyebilecektir.

Aynı zamanda bilgi isteme işlemlerinin dışında, vergi idaresine düzenli olarak bilgi akışının sağlandığı bazı hususlar VUK’un 150. maddesinde düzenlenmiştir. Buna göre;

* Sulh Mahkemesi,
* Nüfus İdaresi,
* Tapu İdaresi,
* İcra Dairesi,
* Yabancı ülkelerdeki Türk konsoloslukları (Bulundukları ülkede ölen Türk tebaasını bildirirler),
* Mahalle ve Köy muhtarları (kendi mahalle/köylerinde ölenleri bildirirler),
* Banka, bankerler, şirketler ve emanet kabul eden gerçek ve tüzel kişiler

her ay haberdar oldukları ölüm olayları ile intikalleri ertesi ayın 15. günü akşamına kadar vergi dairesine yazı ile bildirmek zorundadırlar.

Bilgi verme hususunda herhangi bir muaflık tanınmamıştır. Nitekim bu hususu VUK’un 151. maddesinin birinci bendi; “Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler, özel kanunlarındaki yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürerek bilgi vermekten imtina edemezler” şeklinde açıklamıştır. Bu bakımdan usulünce istenilen bilgilerin verilmesi kanunî bir zorunluluk halini almaktadır. Kısacası, bilgi vermek kuraldır. Ancak, VUK madde 151’in ikinci bendine göre, bazı durumlarda bilgi istenemeyeceği açıkça ifade edilmiştir. Söz konusu bu haller;

* Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin muhabereler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır.
* Hekimlerden, diş hekimlerinden, dişçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının türüne ilişkin bilgiler istenemez.
* Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine verilen işler veya görevleri dolayısıyla haberdar oldukları durum ve hususların bildirilmesi istenemez; şu kadar ki, bu yasak müvekkil adlarıyla vekâlet ücretlerine ve giderlerine ayrıca avukatlık veya dava vekilliği sıfatı dışındaki sıfatları dolayısıyla haberdar oldukları durum ve hususlar için geçerli değildir.
* Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın içeriği hakkında bilgi istenemez. Şu kadar ki, doğrudan doğruya vergi ile ilgili olmak üzere, bu gibi evraka dayanarak doğan borçların miktarlarına ve alacaklıların adlarına ilişkin bilgiler istenebilir.

VUK madde 152’ye göre; ölümün bildirilmesi dışında, istenen yazılı kaynaklardan toplanacak bilgiler istihbarat arşivlerinde gizli olarak saklanır. Bu arşivlerden kimlerin ve ne suretle faydalanabileceği Maliye Bakanlığı’nca belirlenmektedir. Bu çerçevede arşivlerden;

* Maliye Bakanlığı,
* Gelir İdaresi Başkanlığı,
* Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar faydalanabilecektir.

Arşiv memurları ile yukarıda sayılanlar görevleri dolayısıyla mükellefler hakkında öğrendikleri bilgi ve sırları hiç bir surette ifşa edemezler. Bu yasak görevden ayrılsalar dahi devam etmektedir. Aksi halde TCK hükümlerince takibat yapılacaktır.

Vergisel olayların sağlıklı olarak kavranabilmesi büyük ölçüde bilgi toplamanın etkinliğine bağlıdır. Bilgi toplama mekanizmasının sağlıklı işleyişi, özellikle vergi incelemesine alınması gereken mükelleflerin saptanması bakımından önem arz etmektedir. Vergi idaresi, gerçekleştirdiği yoklama ve vergi incelemeleriyle vergi güvenliğini sağlamaya çalışmaktadır. Yoklama, esasen mükelleflerin vergi dairesi içerisinde kâğıt üzerinde gözüken faaliyetlerinin fotoğrafının çekilmesidir. Yoklama, gerek mükelleflerin ve durumlarının, gerekse mükellefiyetle ilgili maddi olayların, kayıtların ve konuların araştırılmasına ve belirlenmesine yönelik bir uygulama olarak vergi dairesi için önemli bir bilgi toplama faaliyetidir. Vergi incelemeleri ise, mükelleflerin vergi ile ilgili tüm işlemlerini, uğraşılarını, servetlerini ve ilişkide bulundukları kişilerin vergi karşısındaki durumlarını kapsar. Veri incelemesi ile amaçlanan, mükelleflerin vergi ödeme güçlerini saptamak, onları sürekli doğru beyana zorlamak ve vergi kayıplarını en aza indirmek suretiyle ek bir vergi geliri sağlamaktır (Gümüş, 2013). Yani, bilgi toplama işleminin vergi incelemelerini kolaylaştırdığı, mükelleflerin gerçek gelirini saptamaya yarayan önemli araçları kapsadığı açık olarak görülmektedir. Ancak bu vergi kontrol araçları, vergi güvenliğinin sağlanmasında, vergiyi doğuran olayların kapsam ve mahiyeti itibariyle yetersiz kalabilmektedir. Vergi denetiminin etkinliğinin artırılması, sadece mükelleflerle sınırlı olarak değil verginin konusuna giren olaylara taraf olan, ilişkisi bulunan veya haberdar olan üçüncü şahısların bilgilerine veya kayıtlarına başvurmayı da zorunlu kılabilmektedir.

**3.2. Türk Hukuk Sisteminde Hukuka Aykırı Delil ve Delillerin Hukuka Aykırı Olarak Elde Edilme Yolları**

Hukuk devleti sistemini benimsemiş ülkelerde kamu idarelerinin her türlü eylem ve işlemlerinin yargı denetimine tabi olması, çeşitli sebeplerle istisnai durumlar olmakla birlikte, genel kabul görmüş bir kuraldır. İdarelerin denetlenebilmesinin en etkili yolu yargısal denetimdir. Söz konusu bu denetim, daha çok idare ile vatandaşlar arasında ortaya çıkan hukuki uyuşmazlıklar ile ilgili olmaktadır. Başka bir deyişle, idarede yargısal denetim, kamu gücüne ve ayrıcalığına sahip olan idarelerin özel hukuk gerçek ve tüzel kişileri hakkında yapmış oldukları idari işlemler neticesinde ortaya çıkabilecek menfaat ya da hak ihlalleri sebebiyle başvurulan bir yoldur. Görüldüğü gibi, idare, hukuk kurallarına uygun hareket etmek zorunda olup etmediği durumda ise yargı organları tarafından yaptırıma tabi tutulmaktadır. Bu durum hukuk devletinin bir sonucudur (Arslaner, 2015). Bu itibarla, hukuk devletinin bu sonucu delillerin hukukiliği konusunu gündeme getirecektir. Hukukun saf dışı bırakılması suretiyle elde edilecek delillerin değerlendirilmesi, hukuk devleti ilkesi ile bağdaşmayacak bir durumdur. Sonuç olarak, Türk hukuk sistemi hukuk devleti ilkesinin zincirleri ile örülmüş bir yapı ortaya koyduğundan bu zincirlerin halkasının delil unsurlarının ihlali yolu ile kırılması mümkün olmayıp bunun denetimini ise vergi hukuku için vergi yargı hâkimi sağlayacaktır.

Hukuka aykırı yollarla elde edilmiş olan delillerin reddedilmesindeki amaca ilişkin dünya hukuk sistemleri üzerine görüşler farklılık arz etmektedir. Buna göre Kıta Avrupası ülkelerinde egemen olan görüş, hukuka aykırı elde edilen delillerin reddedilmesindeki amaç “İnsan Hakları ile Temel Hak ve Hürriyetleri Korumak”tır. Anglo-Sakson (Amerikan) hukuk sistemini benimseyen ülkelerde ise bu amaç “polisi disiplin altında tutmak” olarak görülmektedir.

Hukuka aykırı delil ile ulaşılmak istenen amacın kolluk kuvvetinin disiplin altına alınması olarak düşünüldüğü takdirde, kolluğun hukuka aykırı yöntemlere yeniden başvurmasını engellemek amacıyla hukuka aykırı yöntemle elde ettiği bütün deliller yargılamada değerlendirilmeyecektir. Ancak hukuka aykırı delili reddetmedeki amaç insan haklarını korumak olarak kabul edilirse, hukuka aykırı şekilde elde edilen deliller sırf bu nedenle koşulsuz olarak, peşinen değerlendirme dışı tutulamayacaktır. Hangi durumlarda nelerin hukuka aykırı deliller olarak değerlendirme kapsamında kalacağı açısından amacın tespiti büyük önem taşımaktadır (Eryılmaz, 2011). Bu şekilde belirlenecek amaç ile delilleri değerlendirme hususunda doğru orantılı olarak önem kazanacaktır. Ancak bu değerlendirmelere bakıldığında hangi hukuk sisteminde olursa olsun tek bir reçete delil konusunda sonuca varmayı sağlamayacaktır. Zira her iki hukuk sisteminde de yargı kararları, delil konusunda farklı zamanlarda farklı hukuk sistemlerinin amaçlarını benimseyerek sonuca varıldığını göstermektedir. Bu hususta mutlak bir uygulama olduğu söylenemeyecek olsa da delillerin hukuka aykırılığına yön verecek olan asıl unsurun, belirtilmiş olan amaçlardan herhangi birine hizmet etmesi olduğu açık bir gerçektir. Sonuç itibariyle her iki hukuk sisteminde de benimsenmiş olan teoriler birbirini besleyen ve birbiri ile iç içe girmiş olan amaçlar bütününden ibaret olduğu görülebilmektedir.

Hukuka aykırı yollardan elde edilmiş bulunan delilin yargısal alanda kullanılıp kullanılamayacağına ilişkin sorun, sadece Türk hukukunda değil; birçok ülkenin hukuk sisteminde de çözüme kavuşturulamamıştır. Söz konusu bu husus, özellikle de ceza hukuku alanında sıkça tartışılmış bulunan bir konu olmaktadır. Ancak ceza hukukunda bu tartışmaya, yeni Ceza Muhakemesi Kanunu ile son verilmiş bulunmaktadır. Yeni kanunun 217. maddesinin 2. fıkrasında belirtildiği üzere, kişilere atfedilen suçlar ancak ve ancak hukuka uygun olacak şekilde elde edilmiş bulunan her çeşit delil ile ispatlanacağı hüküm altına alınmakla, mahkeme kararlarında ise hukuka aykırılık arz edecek şekilde elde edilmiş bulunan delillere dayanamayacakları vurgulanmıştır. Ayrıca kanunun 230. maddesinde mahkemeler tarafından bu türdeki delillerin reddedilmek suretiyle, dosya içinde bulunan ve hukuka aykırılık arz eden yöntemlerle elde edilmiş delillerin karar metninde ayrıca ve açıkça gösterilmesi gerektiği işaret edilmiş olup nihayet 289. maddesinde “hükmün hukuka aykırı şekilde elde edilmiş delile dayanması bozma sebebi” olarak kabul edilmiştir. Ceza hukukunda çok fazla tartışmış olan ve sonuçta kanuni düzeyde çözüme kavuşmuş bu konu vergi hukuku literatüründe yeteri kadar üzerinde durulmamıştır. Ancak bu husus, genelinde kişi hakları özelinde mükellefe ait haklar için büyük öneme sahiptir (Doğrusöz, 2008). Mükellef hakları için delillerin elde ediliş biçimleri hukuka aykırı ise mükellefin haksız tarhiyat için itiraz hakkını dayandıracağı haklı delillere sahip olma imkânı olacaktır. Bununla beraber birçok sorunun çözümü adına Danıştay kararları hukuka aykırı delil için vergi hukuku alanında emsal oluşturarak açıklık getirebilecektir.

Burada mevzu bahis olan durumu, Türk hukuk sisteminde yer alan ceza muhakemesindeki delil yasaklarına ilişkin olarak iki önemli düzenleme bulunmaktadır. Bunlardan ilki; Avrupa Birliği uyum süreci kapsamında, Anayasa’nın “Suç ve cezalara İlişkin Esasları”nı düzenleyen 38. maddesine, Avrupa Birliği müktesebatına uyum çerçevesinde 03.10.2001 tarihinde çıkarılan 4709 sayılı Kanun ile eklenen “kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular delil olarak kabul edilemez” hükmüdür. Diğer düzenleme ise, Ceza Muhakemesi Kanunu’nun 217. maddesinin ikinci fıkrası hükmüyle açıklanmış olan “genel yasak” tır. Genel yasak çerçevesinde; “yüklenen suç, ancak hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş delillerle ispatlanabilir” şeklinde açıklanacaktır. Ancak anayasal norm değerlendirildiğinde, “kanuna aykırılık” kavramını kullanarak kanun dışında diğer hukuk normlarında (uluslararası sözleşme, kanun hükmünde kararname, tüzük, yönetmelik, genelge, tebliği) yer alan düzenlemelere aykırılığı durumunda elde edilen deliller değerlendirme dışında kalmayacağından; anayasanın 38. maddesindeki düzenlemenin sadece kanunlara aykırı olmadığı sürece diğer hukuk normlarına usulsüzlük teşkil edecek şekilde elde edilmiş bulunan delilleri kesin olarak reddetmediği ileri sürülebilecektir. Bu duruma ceza hukuku açısından bakıldığında ise “hukuka uygunluk” kavramı kullanılarak tüm hukuk düzeni için oluşturulan düzenlemelerin ihlal edilmesi neticesinde ortaya çıkan delillerin kabul edilemeyeceği vurgulanmak suretiyle burada hukuka aykırılık konusu esnetilmemiş olup böylesi bir delilin kesin olarak reddedileceği ileri sürülebilecektir.

Hukukta genel olarak uygulanan delil türleri; bilirkişi ifadeleri, tanık beyanları, keşif, ikrar, karine gibi deliller olup; bunlardan bazılarına vergi yargılamasında da başvurulabilmektedir. Vergi yargılamasında hukuka aykırı deliller iki şekilde elde edilmiş bulunmaktadır. Bunlar (Çakar ve Saraçoğlu, 2014):

* Delil, doğrudan doğruya kanunlara aykırı hareket edilerek elde edilmiş olabilmektedir. CMK’nun ifade ve sorgu usulüne ilişkin 147. maddesinde geçen; hakların anımsatılmaması veya dinlenen tanığa veya bilirkişiye yemin verilmemiş olması veya tanıklıktan çekinme hakkı olanlara bu hakkın tanınmamış olması veya dinlenen tanığa bu hakkın hatırlatılmamış olması kanunlara aykırı davranılmasına örnek gösterilebilecektir. Bu eksiklikler var olduğu sürece delil olarak kullanılması mümkün olmamakta; fakat eksiklikler tamamlandığı takdirde yargılamanın yenilenmesi durumunda delil olarak değerlendirilmesi muhtemel olmaktadır.
* CMK’nun ifade almada ve sorgulamada söz konusu olabilecek yasak usullere ilişkin 148. maddesine göre; yasak olan usullerle ifade alındığı takdirde delil olarak değerlendirilemeyecektir. Hukuka aykırı olan bu yöntemle alınan ifadeler hükme esas alınamayacağı gibi, yeniden usulüne uygun olarak alınsa dahi daha sonradan kullanılamayacaktır.

Delil toplamaya yönelik olarak yapılan işlemler gerçekleştirilirken hukuka aykırı hareket edilmesi halinde elde edilen delil hukuka aykırı hale gelebilmektedir. İçeriği devlet sırrı niteliğinde olan belgeleri kullanma, el koyma, arama, telefonların dinlenmesi ve özel hayatın gizliliği ihlal edilerek yapılan ses kayıtları gibi deliller ve yine işlemler sırasındaki bir kısım eksiklikler hukuka aykırı hale gelebilmektedir. Delillerin elde edilmesinde araç konumunda olan hususlardaki hukuka aykırılıklar da delil yasaklarının doğmasına neden olmaktadır. Nitekim koruma tedbirlerinin mutlaka kanunda belirtilen usullere uygun olarak yerine getirilmesi gerekmektedir. Aksi halde, usul kurallarına uyulmadan yapılan tüm işlemler hukuka aykırı olarak elde edilmiş kabul edilebilecektir. Bu itibarla tanıklıktan veya yeminden çekinme hakkını kullanmış bulunanların usul kurallarına uyulmadan hukuka aykırı bir şekilde tanık olarak dinlenmesinin delil olarak kullanılması yasaktır (Eryılmaz, 2011). CMK’nun 126. maddesi gereğince, şüpheli ve sanık ile CMK’nun 45 ve 46. maddelerinde belirtildiği üzere tanıklıktan çekinme hakkı bulunan kimseler arasındaki mektuplara ve belgelere, söz konusu bu kişilerin sorumluluğunda bulunduğu sürece el konulamamaktadır.

İfade ve sorgu esnasında toplumun menfaatleri ile bireysel menfaatler birbirleri ile çatıştığından, her iki menfaat arasında doğru bir dengenin sağlanması gerekmektedir. Toplumsal menfaatler de gözetilerek hukuk devleti ilkesi çerçevesinde sanığın ya da şüphelinin menfaatlerine kanunla getirilen idari sınırlamalara, mesleki ve ahlak kurallarına yasak sorgu veya yasak ifade yöntemleri denilmektedir. CMK’nun 148. maddesi gereği bu durum koruma altına alınarak yasak ifade alma ve sorgulama hukuka aykırı delil kapsamında değerlendirilmek suretiyle vergi hukukunda hukuka aykırılığın oluşum sürecinin şartlarından biri sağlanmış olmaktadır. CMK’nun 148. maddesi, şüphelinin veya sanığın özgür iradesini önemseyen, dolayısıyla insan haysiyetine ve onuruna yakışan davranış biçimini koruma ve şüphelinin veya sanığın savunma hakkının güvencesini oluşturan bir hüküm olarak yer almaktadır. Anayasa’da yer alan insan haysiyetinin korunmasına dair düzenleme, CMK’nundaki 148. madde ile de ceza muhakemesinde pekiştirilmiş ve hukuk sistemimizde uygulama şekli olarak somutlaştırılmış olmaktadır.

Delilin hukuka aykırılığı hususunda kesinlikle şüpheye yer kalmayacak şekilde ortaya konulması gerekmektedir. Örneğin; ifade alınması sırasında yasak usullerin kullanılması, evde gece arama yapılması veya telefonların yetkili merciin izni olmaksızın dinlenmesi durumları şüpheye mahal bırakmayacak şekilde ortaya koyulduğu takdirde söz konusu deliller hukuka aykırı sayılabilecektir. Aksi halde, yapılan işlem hukuka uygun olacak ve delil değerlendirilerek dava konusu uyuşmazlık için hüküm ifade edebilecektir.

“Hukuk Devleti”, devlet organlarına ait bütün eylem ve işlemlerin hukuk kurallarına dayandığı ve vatandaşlarının ise hukuken güvence altında olduğu bir sistem bütünüdür.

Bir hukuk devletinde hâkim olması gereken hukuk, temel insan hak ve hürriyetlerini kabul eden, vatandaşlar için hukuki güvenlik sağlayan, âdil ve evrensel standartlara uygun bir hukuktur. Hukuk devletinin doğasında bulunan kurallar, devletin koyduğu hukuk, yani kanunlar ya da mevzuattan ibaret olmamaktadır. Devlet organlarının bağlı olduğu hukukun kapsamında, pozitif hukuka dâhil kurallar ile hukukun genel ilkeleri yer alır. Asıl amacı adaleti gerçekleştirmek olan hukukun, iyi niyet, hakkın kötüye kullanılmaması, kazanılmış haklara saygı, mücbir sebep, kanunların geriye yürümezliği gibi hakkaniyet kurallarını dışlaması mümkün bulunmamaktadır (Eryılmaz, 2011). Anayasamızın 38. maddesinin 6. bendinde yer alan delillere ilişkin düzenlemede her ne kadar “kanuna aykırılık” kavramı kullanılarak takdiri delil yaklaşımı benimsenmiş gibi dursa da Anayasa Mahkemesi’nin “hukuk devleti” tanımı bu durumu aslında tüm hukuk sistemini kapsayacak kesin delil yaklaşımı ile ele almaktadır. Anayasa Mahkemesi “hukuk devletinin başlıca amacı, kamu gücü karşısında hak ve hürriyetleri korumaktır. Bu amaca ulaşabilmek için kullanılan araçlar aynı zamanda hukuk devleti kavramının öğeleridir.” şeklinde ifadesiyle hukukun genel ilkelerini ortaya koyan kararlar vererek delil sistemini tüm hukuk normlarını kapsayacak şekilde yönlendirmektedir.

Anayasa Mahkemesi’nin 24.10.2008 tarih, 2008/1 esas ve 2008/2 sayılı kararında, “Türkiye Cumhuriyeti, bir hukuk devletidir. Hukuk Devleti, insan haklarına saygılı ve bu hakları koruyan, adaletli bir hukuk düzeni kuran ve bunu sürdürmekle kendini yükümlü sayan, bütün işlem ve eylemleri yargı denetimine bağlı olan Devlettir. Böyle bir düzenin kurulması, yasama, yürütme ve yargı alanına giren tüm işlem ve eylemlerin hukuk kuralları içinde kalması, temel hak ve özgürlüklerin, Anayasal güvenceye bağlanmasıyla olanaklıdır.” şeklinde ifade ederek hukuk devletinin genel hukuk ilkelerini şekillendirdiğini açıkça ortaya koymuştur. Aynı kararında cümleye şu şekilde devam ederek; “Hukuk devletinde müddei iddiasını, hukuka uygun usullerle ulaştığı bulgulara ve delillere dayandırarak ispat etmekle mükelleftir. Aksi takdirde iddia makamının iddiaları ve dayanağı delilleri, hukuki bir kıymet ifade etmez.” ifade edilmiştir. Bu suretle, hukuk devletinin bir gereği olarak hukuka uygun delillerle karar verileceğine ve ispatlama yönteminin başlangıçtan bu olgu üzerine oturtulacağı açıkça vurgulanmaktadır.

Anayasa Mahkemesi’nin bir kararında ise bu hususa ilişkin amaçlanan hedef ortaya konulmaktadır. Nitekim 22.06.2001 tarih, 1999/2 esas ve 2001/2 sayılı kararında, “Hukuka aykırı delillerin davalarda kullanılmasına yasak getirilmesinin amacı, sanığın Anayasa teminatı altına alınmış olan haklarının ihlal edilmemesidir.” şeklinde ifade edilerek delillere ilişkin değerlendirme yasağının amacı ortaya konulmuştur. Yine aynı kararında, Türk hukuk sisteminde hukuka aykırı delile ilişkin değerlendirmeye gidilerek; “Türk hukuk sisteminde hukuka aykırılık, gerek yazılı pozitif hukuk metinlerine gerekse hukukun evrensel uygulamaya kavuşmuş ilkelerine aykırılık anlamına gelir. Hukuka aykırılık en başta milli hukuk sistemimiz içinde yürürlükteki tüm hukuk kurallarına aykırılık anlamına gelir. Bu çerçeve içinde, anayasaya, usulüne uygun olarak kabul edilmiş uluslararası sözleşmelere, kanunlara, kanun hükmünde kararnamelere, tüzüklere, yönetmeliklere, içtihadı birleştirme kararlarına ve teamül hukukuna aykırı uygulamaların tümü hukuka aykırılık kavramı içinde yer alır. Bunun dışında, hukuk sistemimiz, hukukun genel ilkeleri adı verilen ve uygar dünyanın tüm medeni ülkelerinde uygulanan kuralları da hukuk kuralı olarak kabul etmektedir. Hukukun genel ilkelerinin neler olduğu konusunda bir belirsizlik olsa da, hukukun genel ilkelerinin hukuki bağlayıcılığı bulunduğu gerek uygulamada gerekse doktrinde tartışmasız olarak kabul edilmektedir. Anayasa Mahkememiz de birçok kararında, hukukun genel ilkelerinin varlığını kabul etmenin hukuk devletinin gereklerinden biri olduğunu ve bu ilkelerin yasakoyucu tarafından dahi yok edilemeyeceğini hükme bağlamıştır. Anayasa Mahkemesi’nin bu görüşleri çerçevesinde hukukun genel ilkeleri, yasalardan, hatta Anayasa’nın değiştirilebilir hükümlerinden de üstün bir konuma getirilmiştir. Gerçekten de, bir anayasa hükmünü ve yasayı değiştirme gücüne sahip yasakoyucu hukukun genel ilkelerini yok etmeye yönelik bir yasama tasarrufunda bulunamaz. Türk hukuk sisteminde “hukuka aykırı şekilde” elde edilen deliller hiçbir şekilde kullanılamaz. Hukuka aykırılıktan kasıt ise tüm pozitif hukuk kuralları ile birlikte hukukun kabul edilmiş evrensel ilkelerine aykırılıktır. Bu anlamıyla “hukuka aykırı şekilde elde edilen deliller”, “yasal olmayan yöntemlerle elde edilen deliller” kavramından yani “yasadışılıktan” da geniş bir içeriğe sahiptir.” şeklinde ifade edilmek suretiyle Anayasa Mahkemesi’nin hukuka aykırı olarak elde edilmiş delilleri kesin olarak reddettiği açıkça ortaya konulmaktadır.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 15.10.2002 tarih ve 8-191/362 sayılı kararı, Anayasa Mahkemesi’nin kararlarının istikametinde olduğunu göstermektedir. Nitekim söz konusu kararın, “Demokratik bir hukuk devletinde; delil elde etme, soruşturmanın temel amacı ve kolluğun görevi olmakla birlikte, bu amaç ve görev insan hakları ihlallerini meşrulaştırıcı ve hukuka aykırı davranmanın bir mazereti olamaz” şeklindeki ifadesi ile kolluğun hukuka uygun olarak ve insan haklarını ihlal etmeksizin delil toplaması gerektiği açıkça ortaya koyulmaktadır.

Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun 26.06.2007 tarih ve 2007/7-147 esas, 159 sayılı kararında; “Usulüne göre alınmış arama kararına istinaden, herhangi bir hak ihlaline neden olunmadan yapılan arama sonunda ele geçen delillerin, sırf arama sırasında bulunması gereken kişilerin orada bulundurulmaması suretiyle şekle aykırı hareket edildiğinden bahisle “hukuka aykırı olarak elde edilmiş delil” sayılmaları ve mahkûmiyet hükmüne dayanak teşkil edememeleri kabul edilemez.” şeklindeki gerekçelerle; sanığın mutlak delil yasakları kapsamındaki temel hak ve hürriyetleri ihlal edilmemektedir. Nitekim şekli aykırılıkların varlığı halinde hâkim tarafından ölçülülük ilkesi göz önüne alınarak kamu yararı bakımından bir değerlendirme yapılması gerekmekte ve sadece bu yüzden hukuka aykırı olarak elde edilmiş delil sayılmalarının kabul edilememektedir. Sonuç itibariyle Yargıtay Ceza Genel Kurulu’nun söz konusu bu ifadeleri oluşacak karışıklığa emsal karar oluşturarak açıklık getirmiştir.

Yine aynı şekilde Danıştay’ın 21.04.2010 tarihli bir kararında gerek Ceza Muhakemesi Kanunu’na gerekse Anayasa Mahkemesi kararına atıfta bulunularak hukuka aykırılık arz eden delillerin reddinin Danıştay’ca da kabul edildiği açıkça ortaya konulmuştur. Söz konusu Danıştay İdare Daire Davaları Genel Kurulu’nun 2010/1391 esas ve 2011/273 sayılı bu kararına göre, “…Yasaklanan deliller hukuka aykırı şekilde elde edilen delillerdir. Hukuka aykırılıktan kasıt ise, tüm pozitif hukuk kuralları ile birlikte hukukun kabul edilmiş evrensel ilkelerine aykırılıktır. Bu anlamıyla yasadışılıktan daha geniş bir içeriğe sahiptir. ...Anayasal haklara ağır bir müdahale söz konusu ise, özel kişiler tarafından hukuka aykırı bir şekilde elde edilen delillerin de delil yasakları kapsamına girmesi gerekir. Çünkü delil yasaklarının asıl amacı, temel insan hak ve özgürlüklerini korumaktır....Buna aksi bir görüşü savunmak, özel kişilere bireylerin temel hak ve özgürlüklerini ihlal etme imkânı verir ki, bu bir hukuk devletinde kabul edilemez insan hakları çiğnenerek elde edilen delillerin mahkemeler tarafından dikkate alınması .... mümkün değildir. Özel konuşmaları kaydedilen kişilerin en temel hakları ihlal edilmiştir. Çünkü Anayasanın 20. maddesinde özel hayatın gizliliğine dokunulamaz, .... Bu yol bir kez açılacak olursa, hukuk devletinin temel kurallarından birisi olan ve varlığını Anayasanın 2. maddesindeki 'hukuk devleti ilkesinden' alan delil yasaklarına ilişkin kanun maddesi tüm etkisini yitirecektir. Usul hukukumuzdaki ilkelerden olan 'dürüst işlem ilkesi' de bu şekilde elde edilen bir delilin kullanılmasına olanak vermez. İnsan Hakları Avrupa Sözleşmesinin 6. maddesinde düzenlenen adil/dürüst yargılanma hakkı, kişilerin hukuk devletinin kuralları çerçevesinde yargılanmalarını öngörür. Bu kurala aykırılık, işlemin adil olmasını ve dürüst işlem ilkesini ihlal edecektir.” denilmiştir.” ifadesini kullanarak Anayasa Mahkemesi kararını emsal göstererek “Öğretide kişilerin sır (mahrem) alanı ve özel-ailevi yaşam alanı dışında kamuya açık ortak yaşam alanındaki, "hileli ve saklı" kamera çekimlerinin de (habercilik faaliyeti çerçevesinde kişilerin bilgisi dâhilinde yapılan çekimler hariç) kişilerin özel hayatına müdahale niteliğinde ve hukuka aykırı olduğu kabul edilmektedir. Anayasa Mahkemesinin, hukuka aykırı delillerin niteliğini açıkladığı ve hukuka aykırı olarak elde edilen delillerin yasaklanmasının amacını “temel insan hak ve özgürlüklerini korumak” olarak saptadığı kararı ve buraya kadar yapılan diğer açıklamalar bir arada değerlendirildiğinde, kişilerin özel hayatının gizliliği ilkesine müdahale niteliği taşıyan gizli kamera çekimlerinin disiplin soruşturması kapsamında da delil olarak kabul edilmesinin hukuken olanaklı olmadığı sonucuna varılmaktadır.” kararına yön vermiştir.

**3.3. Türk Vergi Hukukunda Denetim Yolları ile Birlikte Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi**

**3.3.1. Yoklama ve Hukuka Aykırı Delil**

Vergiyi doğuran olay gerçekleştikten sonra verginin tarh işleminin yapılarak verginin tahsil edilebilmesi için, beyana dayalı vergilerde mükellef tarafından beyanın yapılması gerekecektir. Ancak vergilendirmeye etki eden bu süreç içinde beyannamenin mükellef tarafından hiç bildirilmemesi ya da eksik ya da geç bildirilmesi vergi kaybına neden olacaktır. Böyle durumların ortaya çıkarılmasında yoklama müessesesinden yararlanılabilecektir.

Yoklama ile vergi idaresine verilen yetkilerden özellikle ikisi dikkati çekmektedir. Bunlar;

* VUK’un 127. maddesinin birinci fıkrasının c bendine göre, yoklama memurlarının kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde, bunları almaya yetkili kılınmıştır. Söz konusu bu işlem ceza yargılaması hukukunda bir zapt işlemi olarak ortaya çıkarmaktadır. Yine ceza yargılaması uyarınca, zapta karar vermek hâkim tarafından yerine getirilmesi gereken bir yetkidir. Ancak, gecikmesi halinde zarar doğabilecek hallerde savcılar ve onların emirlerini yerine getirmeye memur olanlar zapt işlemini yapabileceklerdir. Hâkimin kararı olmadan yapılan zapt işlemi, itiraz edilmesi halinde hâkimin incelemesine sunulmaktadır. Bu itibarla, VUK’un uygulanmasında da, yoklama memuruna belgeleri zapt yetkisinin ancak gecikmede zarar doğabilecek durumlarda verilmesi ve hâkime itiraz edilebilmesi durumunda bir sürecin öngörülmesi gerekmektedir. Ancak VUK’un yoklama memurlarına vermiş olduğu zapt yetkisi şuan sahip olduğu biçimiyle Anayasa’nın 20. maddesinde belirtilen “özel hayatın gizliliği” başlıklı düzenlemesine aykırılık oluşturmaktadır.
* VUK’un 127. maddesinin birinci fıkrasının e bendine göre, yoklama memurlarına taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturaların taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar taşıtı trafikten alıkoymak; taşınan malın sahibi belli değilse, tespitine kadar malı bekletmek, muhafaza altına almak, muhafaza altına alınan malları gerektiğinde satmak yetkisi tanınmış olmasıdır. Söz konusu bu işlemler, idari kolluk görevlisi olan yoklama memurunun gerçekleştirdiği adi kolluk niteliği taşıdığından ceza muhakemesi işlemi olarak görülmektedir.

Yoklama yapılırken, elde edilmekte olan bilgilerin gerekçesini oluştu­racağı idari işlemlerde hukuki olarak sakatlanma olmaması için yapılan tespitlerin hukuk kuralları çerçevesi içinde yapılması hususuna dikkat edilmesi gerekecektir. Bu kapsam içinde, yargı organlarınca verilmiş bulunan kararları dikkate almak uygun olacaktır. Örneğin, mükelleflere yönelik yapılmış bulunan yoklamalarda bir mükellefin birden çok belgeyi düzenlememiş olduğunun tespit edilmesi halinde, düzenlenmemiş olan her bir belge için farklı farklı belge düzenlenmeyip, tespit sayısı esas alınmak üzere yalnızca bir özel usulsüzlük cezası kesilmesine ve hak­kında tespit yapılmış olan mükellefi temsil etmeyecek kişi tarafından imzalanmış olan yoklama fişlerine dayanılarak ceza kesilmemesine dikkat edilmesi gerekmektedir (Karaboyacı, 2014). Bu kapsamda idarenin yoklama fişleri ile gerçekleştireceği işlemlerin hukuken yargı tarafından bozulmaması için kanunen uyulması gereken usullere dayanarak gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

Nitekim Danıştay 3. dairesinin 23.01.2002 tarih, 2001/4305 esas ve 2002/150 sayılı kararında, “Tutanağın nezdinde yoklama yapılana yani mükellefe, tüzel kişilerde ise kanuni temsilcilere, bunların bulunmamasının durumunda ise yetkili adamına imzalatılması şartıyla bağlayıcı olacağı açık görülmektedir. Olayda, dava konusu olan özel usulsüzlük cezasının dayanağı niteliğindeki tutanağın, davacısı veya yetkilisi nezdinde değil, davacı şirket adına hareket etme yetkisi bulunmayan kargo şirketinin bir çalışanınca imzalandığı, davacı veya yetkili adamının bulunmadığı sırada düzenlenen tutanağın, 213 sayılı Yasanın 131. maddesinin ikinci fıkrasında sayılanlardan birine imzalattırılmadığı görülmektedir. Bu durumda kanunda öngörülen usullere uygun düzenlenmeyen yoklama fişlerine dayanılarak kesilen özel usulsüzlük cezasında hukuka uygunluk bulunmamaktadır.” şeklinde ifade edilerek kanuna uyulmayan usullerde yapılacak olan fişlerde hukuka uygun olmadığına ilişkin yargı kararları ile bozulacağı ortadadır.

Yoklama fişleri tutanak mahiyetinde bulunmaktadır. Tutanakların bizzat kendileri ispat niteliğinde değildir. Bu tutanaklar, mükellef ve mükellefiyetle ilgili olaylara ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğuna ilişkin belge, bilgi ve kayıtların tespitine yönelik belgelerdir. Yani ispat fonksiyonunu tutanaklar sağlamayacak olup, bu tutanaklarla tespit edilen belge, bilgi ve kayıtlar sağlayacaktır. Tespit edilen belge, bilgi ve kayıtların delil olarak değer taşıyabilmeleri için daha önce belirttiğimiz gibi tutanakların usul ve biçim kurallarına uygun olarak düzenlenmiş olmalarına bağlı olmaktadır.

Danıştay 4. dairesinin 20.02.2001 tarih, 2000/3921 esas ve 2001/347 sayılı kararında bu duruma şöyle yer vermiştir: “Tarhiyata dayanak alınan yoklama fişi mülk sahibi nezdinde düzenlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 127. 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.”

Vergi Usul Kanunu’nda yoklama fişinin ne şekilde düzenlenmesi gerektiği açıkça ortaya konulmuştur. Ancak kanuni tarife uygun olarak düzenlenen yoklama fişi vergiye ilişkin dava sürecinde geçerli bir delil olarak değerlendirilebilecektir. Danıştay 11. dairesinin 17.02.1999 tarih, 1999/3205 esas ve 1999/701 sayılı kararı “Olayda, vergi mahkemesince, kesilen cezaya dayanak olan 23.12.1994 günlü yoklama tutanağında sadece imzadan imtina edildiğinin yazıldığı, oysa imtina sebebinin tutanakta açıkça belirtilmesi gerektiği gerekçesiyle ceza kaldırılmış ise de, yukarıda anılan Kanunun 131. maddesinde yükümlülerin imzadan imtina etme gerekçelerinin yazılacağına ilişkin bir hüküm bulunmadığı gibi anılan madde hükmünün bu şekilde yorumlanması yasada açıkça öngörülmeyen bir hususun idareye görev olarak yükletilmesi sonucunu doğurur. Bu durumda vergi mahkemesince, uyuşmazlığın esası hakkında karar verilmeksizin düzenlenen tutanağın geçerli olmadığından bahisle cezanın kaldırılması yolunda verilen kararda isabet görülmemiştir.” şeklinde ifade edilerek mevzu bahis durum Danıştay kararı ile somutlaştırılmıştır.

Vergi Usul Kanunu’nun 127. maddesine göre, yoklamaya yetkili memurların sahip olduğu yetkileri düzenlemiştir. VUK’un 131. maddesine göre, “Yoklama neticeleri tutanak mahiyetinde olan “yoklama fişine” geçirilir. Bu fişler yoklama yerinde iki nüsha tanzim olunarak tarihlenir, bulunursa nezdinde yoklama yapılana 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.” İmza için belli edilen silsileye uyulmadığı takdirde tutanağa hukuki bir mahiyet yüklenmediği gibi ilgili tutanakların sadece içinde bulundukları ilgili yıl vergilendirme süreci için geçerli bir delil olarak kabul edilmesi mümkün olacaktır.

Söz konusu bu durumun izahını, Danıştay 3. dairesinin 23.11.2000 tarih, 1999/5066 esas ve 2000/3854 sayılı kararında açıkça görebilmekteyiz. Bu karara göre; “Yoklama tutanağının düzenlendiği sırada davacının işyerinde bulunmadığı, tutanağı imzalayan ...’ın ise davacının “kardeşi” sıfatıyla imzasının alındığı anlaşılmaktadır. Her ne kadar tutanağın arkasında işyerinde çalışan işçiler arasında sözü geçenin adına ve imzasına yer verilmişse de davacı; ...’ın sadece kardeşi olduğunu, işyerinde istihdam edilmediğini, bu nedenle imzasını taşıyan yoklama tutanağının yasaya uygun düzenlenmediğini, tutanakta yapılan tespitlerin bu nedenle kendisini bağlamayacağını, esasen tespitlerin gerçeğe de uygun olmadığı ve tutanağın tamamen bilgisi dışında kaldığını ileri sürmesine karşın, ...’ın davacıya bir hizmet akdi ile bağlı olduğu, emir ve talimatı altında çalıştığı saptanmaksızın, nezdinde düzenlenen tutanağın davacıyı bağlayacağı yönünde hüküm kurulması; hukuka uygun düşmemiştir. Kaldı ki, yoklama tutanakları, yasaya uygun düzenlenmek koşuluyla saptanan maddi olayların ve mevzuların tespitine yarayan araçlar olduğundan düzenlendikleri döneme ait vergilendirmeyi etkiler, 1990 yılında düzenlenen yoklama tutanağı, ilgilinin izleyen yıllarda da gerçek usulde vergilendirilmesi gereken hukuki durumda olup olmadığı belirlenmeden, 1996 yılı vergilendirmesine de esas alınamaz.”

Yine Danıştay 9. dairesinin 13.02.2007 tarih, 2005/2169 esas ve 2007/364 sayılı kararında VUK’un söz konusu 131. maddesi dayanak gösterilerek vergi mahkemesinin verdiği bir karar bozulmuştur. Buna göre; “el defterlerinin alınması sırasında yoklama fişi mahiyetinde hazırlanan tutanağın, davacının imzadan imtina etmesi üzerine VUK m.131 uyarınca, polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmadığını tespit ederek, vergi idaresinin el koyma işlemini usulüne uygun olarak gerçekleştirdiğini ispat edemediği” kararına varılmak suretiyle vergi mahkemesinin idare lehine verdiği karar bozulmuş bulunmaktadır.

Danıştay’ın delilere ilişkin VUK çerçevesinde vermiş olduğu bazı kararlarında, serbest delil sistemini dikkate alarak kararlar verdiği görülürken; VUK’daki şekle ilişkin tanımlanan kurallara uygun düşmeyen belgeleri fatura olarak kabul etmeyen ve ayrıca şekil usullerine uygun olarak düzenlenmemiş bulunan yoklama fişlerinin dikkate alınması suretiyle yapılan tarhiyatları iptal etmiş olan Danıştay’ın, tüm bunlarla beraber, yoklama ve incelemeye yetkisi olmayan ve hatta bu mekanizmanın dışında yer alan emniyet makamları tarafından onaylanmak suretiyle oluşturulan tutanaklara dayanmak suretiyle yapılmış olan tarhiyat işlemini kabul etmiş olduğu da görülebilmektedir.

**3.3.2. Vergi İncelemesi ve Hukuka Aykırı Delil**

Vergi incelemesi yapıldığı sırada mükellefin bazı haklarının korunması gerekmektedir. Bu hakları korumak, vergi yönetiminin mükelleflerine karşı yükümlülüğü niteliğindedir. Bunun yanında mükelleflerin de vergi incelemesinde sağlıklı işleyişi sağlamak adına vergi mevzuatında yer alan ödevleri yerine getirmek mecburiyetindedir (GİB, 2007).

Vergi inceleme işlemi, sıradan bir idari işlemin bütün unsurlarını bünyesinde taşımaktadır. Bu yüzden vergi inceleme işleminin yetki, şekil, sebep, konu ve amaç unsurlarından doğan sakatlık veya hukuka aykırılıklar da idari işlemin hukuka aykırılık ve sakatlıkları ile örtüşmektedir. Örneğin; vergi dairesinin değil de valiliğin bir memurunun vergi incelemesi yapması yetki tecavüzüne yol açmakta ya da vergi inceleme personelinin bir yakınının rakibini sadece bu sebepten ötürü incelemeye alması ise yetki saptırmasını ortaya koymaktadır. Bunlarla beraber, sebep unsuru ile konu unsuru arasında illiyet bağının bulunmaması yapılan işlemin hukuka aykırılık teşkil etmesine neden olacaktır (Yıldız, 2013).

Mükelleflerin beyanname verilme süresinden önce incelenerek, beyan etmeleri gerekli olan matrah veya verginin miktarı belirlenebilecektir. Örneğin; mükellefin Aralık 2015 döneminde yapmış bulunduğu 150.000 TL’lik satışa dair fatura düzenlemediğine yönelik ihbar alınmıştır. Yapılan inceleme sonucunda ihbarın doğru olduğu kanıtlanmıştır. Mükellef, Aralık ayı içerisinde incelemeye alınmış olup 15 Ocak 2017 tarihinde rapor düzenlenmiştir. Bu durumda KDV açısından tarhiyat önerilmesi mümkün değildir, çünkü Aralık 2015 KDV beyannamesi takip eden ay olan 24 Ocak 2016 tarihine kadar verilebilecektir. Bu nedenle sadece beyan edilmesi gereken matrah tutarı belirtilecektir. Henüz beyan süresi gelmemiş olan vergiler açısından sadece beyan edilmesi gereken en az matrah tutarı belirtilir ve bu vergiler açısından herhangi bir işlem yapılmaz. Ancak düzenlenmemiş olan fatura için özel usulsüzlük cezası ve usulsüzlük cezası gibi cezalar kesilebilecektir. Mükelleflerin cari dönemdeki hesaplarının incelenmesinde herhangi bir engel bulunmamaktadır. Her daim cari döneme ilişkin inceleme yapılabilecektir (Öz ve Yolcu, 2014).

Danıştay 9. dairesinin 24.10.2013 tarih, 2013/6993 esas ve 2013/8837 sayılı kararında, “Davacının defter ve belgelerini incelemeye ibraz etmediğinden bahisle takdir komisyonuna sevk edilmesi üzerine KDV indirim reddi yetkisi bulunmayan takdir komisyonunca alınan karara istinaden yapılan cezalı tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir.” Söz konusu kararda, takdir komisyonlarının matrah takdiri yetkisi haricinde başkaca bir yetkilerinin bulunmadığı ve KDV indirim reddi yetkisinin, yani re’sen tarh nedeninin belirlenmesi yetkisinin, İdare’ye ve dolayısıyla inceleme elemanına ait olduğu ortaya koyulmuştur.

Vergi Usul Kanunu, vergi incelemesinin yapılma zamanı için mükellefin önceden haberdar edilmesi şartını aramamaktadır. VUK, bu konudaki takdir yetkisini inceleme elemanına bırakmaktadır. Yükümlü tarafından inceleme yeri ve gerekli belgelerin hazırlığının yapılması için önceden haber vermenin sakıncalı olmadığı durumlarda, nezdinde inceleme yapılacak kişiye haber verilebilecektir. Buna istinaden, yükümlünün incelemeye ilişkin evraklarda hile yapma yoluna gideceğine ve bu yolla vergi kaçırabileceğine ilişkin ciddi bulgular varsa ya da buna ilişkin bir ihtimal söz konusu ise mükellefe haber verilmemesi, verimli ve gerçekçi bir incelemenin gerçekleştirilebilmesi açısından daha iyi olacaktır. VUK’un 138. maddesine göre, inceleme işlemi, neticesi alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi (beş yıl) sonuna kadar her zaman yapılabilecektir. Bu yüzden inceleme beş yıllık zaman dilimi içerisinde geriye doğru olarak yapılabilir. Bir dönem inceleme yapılması veya matrahın re’sen takdir edilmiş olması da daha sonra aynı dönem için yeniden inceleme yapılmasına engel teşkil etmemektedir.

Vergi İncelemesinde Uyulacak Usul ve Esaslara İlişkin Yönetmeliğin 5. maddesinde, vergi incelemesine yetkili olanların, vergi incelemelerini yürütürken uyması gereken temel ilkeler belirtilmiştir. Belirlenen bazı temel ilkeler aşağıdaki gibidir:

* Yükümlülüklerin yerine getirilip getirilmediğini, mükellefin hak ve hukukunu da gözetmek suretiyle denetlemek,
* Kanun hükümlerini uygularken kamu hak ve hukukunun korunmasında gerekli özeni göstermek,
* Görevin yerine getirilmesinde sürekli gelişimi, saydamlığı, tarafsızlığı, dürüstlüğü, kamu yararını gözetmeyi, hesap verilebilirliği ve öngörülebilirliği esas almak,
* Amacın, ödenmesi gereken vergi tutarını doğru olarak tespit etmek olduğunu daima göz önünde bulundurmak ve bu çerçevede inceleme sonucunda, gerekmesi halinde, mükellef lehine düzeltmelerin de yapılmasını sağlamaktır.

Bu esasların yanında, vergi inceleme memurlarının yetkilerini icra edebilecekleri coğrafi sınır incelemeyi gerçekleştirecek memurların niteliğine ve statülerine göre değişmektedir. Maliye Bakanlığı’na bağlı olarak çalışan vergi denetim memurları, yani vergi müfettişleri ile vergi müfettiş yardımcıları tüm ülke genelinde vergi incelemesi yapmaya yetkili kılınmış iken, VUK’un 135. maddesinde sayılan diğer görevliler (ilin en büyük mal memuru veya vergi dairesi müdürleri) prensip olarak sadece görevli bulundukları yerlerde (illerde) yapabileceklerdir. Yer bakımından yetkinin uzantısı niteliğinde bir kural olan VUK’un 136. maddesine göre, vergi incelemesi yapanlar yanlarında memuriyet sıfatlarını ve inceleme yetkisini gösteren fotoğraflı resmi bir vesika bulundurmakta ve gittikleri yerde işe başlamadan evvel bu vesikayı ilgililere göstermektedirler.

Bunlarla birlikte, vergi inceleme memurlarının hukuka aykırı yollarla elde edecekleri delillerin dikkate alınıp cezai işlem uygulanıp uygulanamayacağına ilişkin veya bu yolla uygulanmış olan cezai işlemin geçerliliği hususu da önem arz etmektedir. Zira ceza hukuku açısından söz konusu konu Ceza Muhakemesi Kanunu ile aydınlatılmış, ancak vergi hukuku için hukuka aykırılık hususunda mevzuatta açık bir ifade bulunmamaktadır. Bu konuya yaşanmış bir olaydan örnek vererek açıklık getirmek gerekirse; inceleme elemanları, yetkili mercilerin izni olmadan mükellefin işyerinde arama yaparak bir kısım delillere el koymak suretiyle söz konusu bu delillere dayanarak vergi tarhiyatı gerçekleştirmişlerdir. Söz konusu böyle bir olaya, Kırklareli’nde bir mükellefin kapalı durumda olan işyerine, ceza hâkiminin izni olmadan, Babaeski Kaymakamı’nın yazısına dayanılarak polis yardımı ve çilingir aracılığıyla girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş, neticede el konulan defterlerden Katma Değer Vergisi indirim konusu yapılan harcama belgelerinin deftere kaydedilmediğinin anlaşılması üzerine indirimlerin reddi suretiyle mükellef hakkında cezalı tarhiyat yapıldığına ilişkin örnek verilebilecektir. Bahsi geçen bu tarhiyat, Edirne Vergi Mahkemesi’nce onanmıştır. Hâlbuki Anayasa’nın “Temel Hak ve Ödevler” başlıklı kısmının 20. maddesinin ikinci fıkrasına göre; “Millî güvenlik, kamu düzeni, suç işlenmesinin önlenmesi, genel sağlık ve genel ahlâkın 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” şeklinde açıklanmıştır. Aynı zamanda bu husus, Vergi Usul Kanunu’nun 142. maddesine 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 yapılabilir. Aramanın yapılabilmesi için: 1. Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi; 2. Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi şarttır.” şeklinde ifade edilmiştir. VUK maddesi ile Anayasa’da yer alan maddeye dayanarak durum, vergi hukuku açısından somutlaştırılmıştır. Anayasa’da yer alan temel haklar ancak Anayasa’da yer alan ilgili hükümler ile sınırlanabileceğinden yapılan uygulama Anayasal boyutta ihlal sayılabilecektir.

Vergi mahkemesinin tarhiyatı onayan yukarıda yer alan söz konusu kararı, hukuka ve usule aykırı şekilde elde edilen delile dayanılarak tarhiyat yapılamayacağı gerekçesi ile Danıştay 4. Dairesi’nin E. 2006/451 K. 2006/2009 sayı ve 20.10.2006 günlü kararı ile bozulmuştur. Daire kararının gerekçesi özetle “İncelenen olayda, anayasaya ve Vergi Usul Kanunu’nun 142. maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hâkimince verilmiş bir karar olmadan, davacının kapalı durumda olan işyerine Babaeski Kaymakamı’nın yazısı üzerine girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporuyla defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla Katma Değer Vergisi indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla 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 hukuka uyarlık görülmemiştir.” Bu itibarla, Danıştay kararı göstermektedir ki; yapılan arama faaliyeti ve delillere el koyma hukuka aykırı şekilde hayat bulması yoluyla, yani hukuka aykırı yollarla elde edilen deliller ile tarhiyat yapıldığı takdirde bu tarhiyat geçersiz olmaktadır. Sonuç itibariyle, bu karar ışığında inceleme elemanları hukuka aykırılık tesis eden yollar ile delil tespitine gidemeyecektir.

Tekil ve çoğul anlamda vergi incelemesini kapsayan bütün süreç, idari işlem ve işlemlerin sürecidir. Zira yukarıda ayrıntılı olarak belirtildiği üzere; vergi incelemesi, bir idari işlemin barındırması gereken bütün unsurları içine alan bir yapıya sahip olduğu gibi vergi inceleme işlemi, tek başına dava konusu edilebilecek bir işlem niteliğinde değildir. Çünkü vergi inceleme işlemleri hazırlık işlemi niteliğinde olduklarından, icrai nitelikte değildirler. Bu yüzden tek başına vergi inceleme işlemine karşı dava açılamaz, ama yapılan inceleme işlemine dayalı olarak mükellefe ceza verilmesi durumunda, hazırlık işlemi niteliğinde olan inceleme işleminin de hukuka aykırı olduğu ileri sürülebilecektir (Yıldız, 2013). Nitekim Danıştay, yükümlülük tesisine ilişkin işlemlerin, vergi yargısı bakımından “ön işlem” niteliğinde olduğuna, idarî davaya konu edilebilecek kesin ve yürütülmesi zorunlu bir işlem niteliğinde bulunmadıklarından tek başlarına bir iptal davasına konu edilemeyeceklerine hükmetmiştir (Pınar, 2016). Sonuç itibariyle inceleme raporları tarh işlemine hazırlık sürecinin bir parçası olduğundan tek başlarına sadece raporu işaret ederek bir dava açılması mümkün değildir. Raporlar mutlak bir sonuç ortaya koymadığından dava konusu edilemezken, uygulanmakta olan tarh işleminin sebebini oluşturduğu takdirde dava konusu edilebilecektir.

Vergi inceleme raporu; dayanıklı, delilli ve gerekçeli olmalıdır. Vergi inceleme raporlarında yer alan delillerin hukuka uygun olmaları ve hukuka uygun olarak elde edilmeleri de bu açıdan önem taşımaktadır. Çünkü inceleme elemanının dayanaktan yoksun ve kişisel beyanları niteliğindeki inceleme raporlarıyla yapılan tarh işlemleri yargı organları tarafından kaldırılmaktadır. Danıştay 3. dairesinin 22.10.1990 tarih, 1990/1739 esas ve 1990/2894 sayılı kararında “Ön işlem niteliğinde bulunan vergi inceleme raporunun, vergi mahkemesinde açılacak idari davaya konu edilemeyeceği…” şeklindeki ibaresi bu hususu ortaya koymaktadır.

Vergi incelemesinde vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti ortaya konulmaya çalışılmaktadır. İncelemeler sırasında vergisel yönden eleştiri konusu yapılacak olan konuların delilleri ile birlikte ortaya konularak ispat edilmesi gerekmektedir.

Danıştay Vergi Daire Davaları Kurulu’nun 27.05.2005 tarih, 2005/37 esas ve 2005/127 sayılı kararında, “Düzenlenen belgeler ve bu belgelere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının vergilendirme işlemlerine esas alınabilmesi için, öngörülen biçimsel kurallara uygun olması yeterli olmayıp, ayrıca vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile de uyumlu olması gerekmektedir.”

Türk vergi hukukunda delil serbestîsi ilkesi; vergiyi doğuran olayların belirlenmesinde ve vergi kanunu hükümlerinin yorumlanmasında hukuki biçimlerin ötesine geçilerek gerçek ekonomik nitelik ve içeriklerin esas alınması olarak ifade edilen ekonomik yaklaşım ilkesinin sonucu olarak benimsenmiştir (Biyan, 2006). Delil serbestîsi ilkesinin dayanağı olarak Vergi Usul Kanunu’nun, vergi incelemesinin amacına ilişkin 134. maddesinde yapılan değişiklik öncesi bulunan “defter, hesap ve kayıtlara dayanılarak” ibaresi kaldırılmıştır. Bu itibarla, artık vergi incelemesi için her türlü delilin araştırılması ve kullanılmasına imkân sağlanmıştır. Madde hükmü gereği vergi incelemesinin amacının ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edildiğinden, incelemenin sadece vergi idaresi lehine bir araştırma olmayıp aynı zamanda mükellef lehine olan konuların da araştırılmak suretiyle tespit edilmesi sağlanmaktadır.

Delil serbestîsi ilkesinin sonucu olarak, işlemlerin gerçek mahiyeti her türlü delille ispatlanabilir. Örneğin; Üretim ve hizmet işletmeleri hakkında yapılan vergi incelemelerinde randıman analizi uygulanarak, ortaya çıkan delil ve sonuçlar ispatlama vasıtası olarak kullanılmaktadır. Bu duruma açıklık getirmek gerekirse; hukukta “karine” deyiminden, varlığı bilinen olumlu ya da olumsuz bir olaydan, diğer olumlu veya olumsuz bir olayın, bir hukuksal durumun varlığı veya yokluğu hakkında sonuç çıkarmaya ortam sağlayan bir kural anlaşılır. Karine bilinen bir olaydan, bilinmeyen bir olaya ve bir sonuca ulaşmak olduğundan ve vergi incelemelerinde de karine kavramından yararlanıldığından itibarla, inceleme sırasında bulunan ve tespit edilen hususlardan, bilinemeyen olaylara ilişkin çıkarımlar yapılmaktadır. Randıman incelemelerinde de işletmenin üretime ilişkin verilerinden yola çıkılarak yapılan hesaplamalar sonucunda, gerçek vergi matrahını ortaya koymaya yarayacak çıkarımlar yapılmaktadır (Öz ve Yolcu, 2014). Yani bu tür bir incelemede üretim kapasitesi, çalışan sayısı, üretime teknolojisi ve hammadde miktarları gibi üretime dair verilerin değerlendirilerek hâsılatın belirlenmesi adına hukuktaki karine sisteminin iktisadi randıman analizi ile özdeşleşmesi sonucu ortaya konulan değerler inceleme için gerçek mahiyetinin yansıtılmasını sağlayacaktır.

Danıştay 4. dairesinin 05.01.1970 tarih, 1968/4452 esas ve 1970/505 sayılı kararında, “Naylon fatura dahi olsa, o faturanın kapsamında yer alan malzemenin işletmenin imalatında kullanıldığının kanıtlanması durumunda, naylon faturanın gider ya da maliyet unsuru olarak kabul edilmesi gerektiği” yönünde hüküm verilmiştir

Anayasa 38. maddesi ile temel haklar için bir dizi koruma araçlarına yer vermektedir. Burada sayılanlar, mutlak yasak kapsamında değerlendirilir. Bunlar aynı biçimde vergi yükümlüsü içinde geçerli olup, vergi denetiminde idareye bu maddede yer alan yasaklara uyma yükümlülüğü getirilmiştir. Bunlar şöyle sıralanabilecektir:

* Suçluluğu hükmen sabit oluncaya kadar, kimse suçlu sayılamaz.
* Hiç kimse kendisini ve kanunda gösterilen yakınlarını suçlayan bir beyanda bulunmaya veya bu yolda delil göstermeye zorlanamaz.
* Kanuna aykırı elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.
* Hiç kimse, yalnızca sözleşmeden doğan bir yükümlülüğü yerine getirmemesinden dolayı özgürlüğünden alıkonulamaz.

Anayasa’nın 38. maddesinde sıralanan bu mutlak hükümlere göre, kendi aleyhine delil vermeye zorlama kesin yasak kapsamında olması nedeniyle, buna aykırı biçimde elde edilen deliller ispat aracı olarak kullanılmayacaktır.

Vergi incelemesi sırasında ifadesine başvurulan davacı tarafından satış işlemlerinin 1999 yılının muhtelif aylarında yapılmasına karşın teslimlerin 2000 yılının Mart ayında yapıldığı yolundaki anlatımının esas alınarak vergi idaresince, 1999 yılında tapuda alıcıları adına tescil edilen bağımsız bölümlerin de 2000 yılında teslim edildiği varsayılarak vergilendirme yapılması isabetli görülmemiştir. Danıştay’a göre; “kesin kanıt değeri taşıyan tapu kayıtlarının dayandığı olguların doğru olmadığını …iddia eden tarafa ait olduğu göz önünde bulundurulduğunda, davalı idarece doğruluğu Türk Medeni Kanunu uyarınca kanıt kabul edilen tapu sicilinde tescil edilen, satıcı ile alıcının tapu memuru önünde beyan ve imzalarıyla doğruladıkları mesken satışlarının 1999 yılında değil, 2000 yılında yapıldığının kabulüne olanak bulunmamaktadır.” Danıştay’ın bu kararının, tapu kayıtlarının aksini ispat yükünün vergi yükümlüsüne yüklenmesi ve kararların bu kayıtların aksini ispat edemeyen vergi yükümlüsünün aleyhine olmasının isabetli olduğu yönündedir (Gümüşkaya, 2015). Bu itibarla vergi hukuku için Danıştay kararları dikkate alındığında tapu kayıtları diğer deliller karşısında kesin delil hükmü arz etmektedir. Aksini ispat etmek ancak vergi yükümlüsü üzerine düşmektedir.

**3.3.3. Arama ve Hukuka Aykırı Delil**

Ödenmesi gereken verginin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak için gerçekleştirilen vergi incelemesinin sağlanması adına söz konusu bu incelemelerin uygulanması gereken vergi mükelleflerinin veya vergiyi doğuran olayla ilgili kişi ve kuruluşların işyerlerinde, evlerinde ve üzerlerinde yapılan ve vergi kaçırmaya delil teşkil edecek olan her türlü belge ve bilgiye el konulmasına yönelik olarak yapılan fiili uygulamaya arama denilmektedir (Koçak, 1999). Vergi incelemesinin bahsedilen bu amaçlarına ulaşmanın asıl önemli unsuru hem doğru hem de hızlı bir şekilde tüm bilgi ve belgelere ulaşabilmektir. Bu bilgi ve belgeler, ilgili mükelleften yazılı veya sözlü olarak istenebilecektir. Ancak, bazı durumlarda bilgi ve belgelerin inceleme elemanının eline ulaşmasından önce kısmen veya tamamen ortadan kaldırılarak yok edilmesi tehlikesi ile her an karşılaşılabilmektedir. Böylesi bir durumda ise bilgi ve belgelere ulaşma aracı olarak arama müessesesi vergi incelemesinin amacını gerçekleştirmesinde büyük bir öneme sahiptir.

Danıştay 4. dairesinin 20.10.2006 tarih, 2006/451 esas, 2006/2009 sayılı kararı, “İncelenen olayda, Anayasa’ya ve VUK’nun 142. maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hâkimince verilmiş bir karar olmadan, davalının kapalı durumda olan işyerine Babaeski Kaymakamı’nın yazısı üzerine girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporuyla defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla KDV indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda, davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasa’da ve Kanun’da öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir.” diyerek kanunlarla çizilen usule uygun olmadan yapılan arama sonucu ortaya çıkan tarhiyat hukuken kabul edilememektedir.

Vergi hukukundaki arama müessesesi, ağır etkileri ve sonuçları olan bir araç olarak denetim yolları arasında yerini almıştır. Burada belirtmek gerekir ki arama uygulaması, tek başına vukuu bulan bir vergi denetim müessesesi olmayıp sonuçlarına hapis cezası bağlanmış olan vergi kaçakçılığına dair suçların söz konusu olması durumunda ortaya çıkmaktadır. Arama müessesesine, sürdürülmekte olan bir vergi incelemesi esnasında, Cumhuriyet Savcılığı’nın talebiyle veya yapılan bir ihbar üzerine başvurulabilmektedir. VUK’un142. maddesine göre, “bir mükel­lefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mü­kellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde” arama yapılmasının mümkün olacağı hükme bağlanmıştır. Ancak mevzu bahis olan arama, adlî arama kategorisinde olduğundan sert usul şartlarına tâbi tutulmuştur. Arama durumunda, aramanın tüm sonuçlarının değerlendirilerek aramaya sebep olan suç şüphesinin doğru olduğunun araştırılması, bir inceleme yapılmasını da gerekli kıldığından bu duruma literatürde aramalı inceleme veya incelemeli arama denildiği de görülebilmektedir. Aslında, aramalı inceleme adında ayrıca bir inceleme çeşidi bulunmayıp, arama uygulaması, incelemenin öncesinde veya inceleme sırasında gerek görüldüğü takdirde başvurulan özel bir hukuki vasıta kıymetinde­dir. Ayrıca buradaki arama yetkisini de “elkoyma” yetkisi ile birlikte düşünmek gerekir. Çünkü bir vergisel olarak yapılan aramadaki amaç, suça şüphe yaratan şeyin kanıtlanmasına imkân sağlayacak delillerin aranması, araştırılması; bulunduğu takdirde bunlara el koyulmasıdır.

Vergi yargılaması hukukunda kullanılmakta olan denetim yollarından biri olan arama, ceza yargılama hukukunda da delil toplama aracı olarak kullanılmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 147. maddesi Vergi Usul Kanunu’nda hüküm bulunmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Kanunu’nun uygulanacağını belirterek Ceza Muhakemeleri Kanunu’na atıfta bulunmuştur. Buradan hareketle aramanın hangi zamanda yapılacağı, arama sırasında kimlerin hazır bulunacağı gibi hallerde Ceza Muhakemeleri Kanunu’na başvurulması gerekmektedir.

Danıştay 3. dairesinin 24.06.2010 tarih, 2009/3629 esas ve 2010/2287 sayılı kararında, “…Şirketi yönetiminin muvazaalı bir şekilde ele geçirileceği yolundaki ihbarla ilgili olarak yapılan soruşturma kapsamında…mali konularda yardımcı olmak üzere görevlendirilen vergi denetmenlerinin de hazır bulunduğu…yapılan aramada…defter, belge ve bilgisayar kayıtlarına ilçe jandarma komutanlığınca el konulduğu…. ele geçirilen belgeler arasında davacı şirkete ait muhasebe işlemlerinin takip edildiği kayıtların da saptanması üzerine, şirketin 2002-2004 işlemleri incelemeye alınarak ele geçirilen delillere göre vergi incelemesi yapılmış ve düzenlenen vergi inceleme raporuna dayanılarak dava konusu cezalı vergi salınmıştır. …dava konusu işlemlere esas olan bilgisayar kayıtlarının ele geçirildiği aramanın, … Başsavcılığınca yürütülen bir soruşturma nedeniyle, CMK’nın “arama ve elkoyma” usullerine göre ve CMK m.119’a dayanılarak alınan hâkim kararına dayanılarak gerçekleştirildiği anlaşıldığından; VUK m.142-146’da düzenlenen koşulların varlığını aramaya ayrıca gerek bulunmadığı halde… mahkemece verilen kararda hukuka uygunluk bulunmadığına… oybirliğiyle karar verildi.” diyerek vergisel aramaya ilişkin Ceza Muhakemeleri Kanunu’na da atıf yapılarak çözüm getirilmiştir. Sonuç olarak Ceza Yargılamasına uygun bir arama yapılmışsa gerçekleşen arama hukuka uygun olacaktır.

Arama tutanakları, tutanaklarda yer alan konular hakkında delil teşkil ederler. Ancak vergi yargılama hukukunda delil olarak kabul edilen araçlar, arama tutanaklarından ziyade arama sırasında ele geçirilen özel notlar, mektuplar ve yazışmalardan oluşmaktadır. Vergi Usul Kanunu’nun 8. maddesine göre, mükellefin yaptığı özel sözleşmelerin kendi lehine delil değeri yoktur. Arama sırasında ele geçirilen böyle metinler, karşılıklı denetimler bakımından yarar sağlayacakları gibi, mükellef aleyhine delil de olabilmektedirler. Arama tutanakları, delil olabilecek şeylerin tespitini içermeleri bakımından, delil olma konusunda dolaylı bir etkiye sahiptirler. Bu nedenle, arama tutanaklarını dolaylı delil olarak nitelendirmek mümkündür (Karakoç, 1997). Bu hususta doğrudan delilleri ortaya koyan bu tutanaklar, tek başlarına delil teşkil etmeleri mümkün olmamaktadır. Beraberinde doğrudan delilleri ortaya koyması gerekmektedir.

Sonuç olarak, arama usulü ve defterler ile çeşitli belgelere el koyma şekli hukuka aykırılık arz edecek biçimde yapılmış ise, yani idarece yapılan vergi matrahına ilişkin tarhiyatın dayandırıldığı delilleri hukuka aykırı olarak elde edilmiş ise; Danıştay kararları da gösteriyor ki bu şekilde elde edilmiş olan delillere dayanılmak suretiyle vergi tarhiyatı yapılamayacaktır.

**3.3.4. Bilgi Toplama ve Hukuka Aykırı Delil**

Bilgi verme zorunlu bir kamu görevi olarak kabul edilmiştir. Bilgi vermek zorunda olduğu halde bilgi verme zorunluluğuna uymayanlar hakkında VUK’un mükerrer 355. maddesine göre özel usulsüzlük cezası kesilecektir. Özel usulsüzlük cezası kesilmesine rağmen mecburiyetleri yerine getirmeyenlere yeniden süre verilerek bu mecburiyetleri yerine getirmeleri konusunda bildirimde bulunulur. Verilen sürede bu mecburiyetlerin yerine getirilmemesi halinde kesilen özel usulsüzlük cezaları bir kat artırılarak uygulanacaktır.

Bilgi verme, vergi dairelerince öngörülen süre içerisinde gerçekleşmesi gerekmektedir. Danıştay 7. dairesinin 21.04.1999 tarih, 1998/1796 esas ve 1999/1640 sayılı kararı bu durumun ne kadar sıkı uygulandığını ortaya koymaktadır. Söz konusu bu karara göre, davacı şirketin kuruluş işlemine ilişkin damga vergisinin ödenip ödenmediğini öğrenmek amacıyla, davacı şirkete tebliğ edilen bilgi ve belge isteme yazısına, süresi içinde cevap verilmemesi üzerine özel usulsüzlük cezası kesilmesi yolunda tesis edilen işlemi iptal eden vergi mahkemesi kararının temyizen incelenerek bozulması istenmiştir. Davacı şirket, kuruluş işlemine ilişkin damga vergisini ödemiş olduğundan, ilgili bilgiyi vergi dairesinin göndermiş olduğu yazısında öngördüğü 15 günlük süreyi geçirerek vermiş olup ilgili gecikmenin kabul edilebilir sınırlar dâhilinde kısa bir süre olduğunu ve vergi dairesindeki memurların yerinde bulunamaması dolayısıyla gerçekleştiğini iddia etmiştir. Danıştay, vergi mahkemesince kabul gören ve tarhiyatın terkinine karar verilen özel usulsüzlük cezasının uygulanması gerektiğine karar vermiştir.

Vergi idaresi tarafından öngörülen sürenin makul olup olmadığı, istenilen bilginin niteliğine göre her olayda ayrıca ve öncelikli olarak değerlendirilmesi gerekmektedir. Aksi yönlü bir uygulama, olayda olduğu gibi vergi ödevlerinin gereklerini yerine getirmiş olan mükelleflerin haksız yere cezalandırılabilmelerine sebebiyet verebilmektedir.

Bilgiler yazılı veya sözlü istenebildiği gibi, bilgiyi veren tarafından da yazılı ve sözlü verilebilmektedir. Sözlü olarak verilen bilgilerin delil olarak geçerli olabilmesi için tutanağa geçirilmesi gerekmektedir. Aynı zamanda sözlü ifade ile tutanaktaki bilgilerin aynı olması zorunlu bir unsurdur. Ayrıca ifadesi aynen tutanağa aktarılan kişi bu ifade tutanağını imzalaması gerekmektedir. Bu durum bilgi verme zorunluluğunun bir gereğidir.

Bilgi verme tutanağında yer alan ve vergiyi doğuran olayla ilgisi veya olayla ilgili bilgisi olan kişilerin sözlü olarak verilmiş olan bilgilerin bir ifade tutanağında kaleme alınması sonucu tanıklık kapsamında olup olmadığının ayırt edilmesi gerekmektedir. Danıştay 11. dairesinin bu hususa ilişkin 09.01.1996 tarih, 1995/2825 esas ve 1996/46 sayılı kararına dair olay, müteahhitlik yapmakta olan adi ortaklığın 1991 yılı işlemlerinin incelenmesi sonucu alıcı beyanlarına göre hâsılatını düşük gösterdiği ileri sürülerek 1992 yılı Şubat dönemi için adına kaçakçılık cezalı katma değer vergisi salınması şeklinde gelişmiştir. Ankara 4. Vergi Mahkemesi 26.4.1994 gün ve E: 1993/1334, K: 1994/731 sayılı kararıyla; alıcı beyan ve ifadesine göre 2 numaralı dairenin satış bedeline davacı tarafından itiraz edilmediğinden, bu kısmın çekişmesiz olduğu, öte yandan 5 ve 7 numaralı dairelerin alıcıları tarafından verilen bilgilerin maddi delil niteliğinde olması, davalı tarafından alıcı ifadelerini çürüten yasal olarak geçerli bir belgenin ibraz edilmemesi ve daire alıcıları ile yükümlü adi ortaklık arasında herhangi bir uyuşmazlığın da bulunmaması karşısında, vergiyi doğuran olayın oluşmasına taraf olan alıcıların mükellef aleyhine kasıtlı beyanda bulunmaları düşünülemeyeceğinden, yapılan cezalı tarhiyatta isabetsizlik görülmediği gerekçesiyle dava reddedilmiştir. Danıştay da olayda bir hukuka aykırılık olmaması nedeniyle bu açıdan herhangi bir bozma nedeni olamayacağını belirtmiştir. Sonuç itibariyle karara isabeten sözlü olarak verilen ve kaleme alınan ifadeler tanıklık kapsamında değerlendirilmek suretiyle uyuşmazlık durumunda da delil teşkil etmesi de kaçınılmazdır. Söz konusu bu kararda alıcı beyanlarından kastedilen aslında tanık ifadelerini oluşturmaktadır. Burada davanın seyrine tesir eden delil türü bilgi vermek suretiyle düzenlenen bilgi toplama tutanaklarına istinaden gerçekleşen tanık beyanlarıdır.

Bilgi veren kişilerin tanık olamayacağına ilişkin bir düzenleme mevcut olmadığından, olayda bilgisine başvurulan kişilerin vermiş olduğu ifadeleri, aslen tanık ifadeleri olarak değerlendirmek yanlış olmayacaktır.

**TARTIŞMA VE SONUÇ**

Devlet tarafından gerçekleştirilen eğitim, sağlık ve güvenlik gibi hizmetlerin gerçekleştirilebilmesi için bir gelire gereksinim duyulmaktadır. Gereksinim duyulan bu gelir, devlet tarafından vergi gelirleri, emisyon, borçlanma, özelleştirme ve kamu işletmelerinden elde edilen kârlar gibi birçok kaynak çeşidinden karşılanmaktadır. İşte bu kaynaklar arasında maliyeti en düşük olan ve devamlılığı olan nitelikteki gelir kaynağı vergi gelirleridir. Vergi gelir kaynağının ise kanunların ve belirlenmiş politikaların dâhilinde toplanması ancak mükelleflerce hazırlanmış olan vergiye ilişkin beyanların gerçeği yansıtıp yansıtmadığının denetlenmesi ile mümkün olabilmektedir.

Çağdaş vergi sistemleri, beyan esasına dayalı tarhiyatı esas aldığından vergi denetimi, bu vergi sistemlerinin uygulanabilmesi açısından önemi büyüktür. Vergi denetimi, vergisel döneminde beyanname verilmeden önce işlemlerin yapıldığı anda yapılabileceği gibi, beyanname verildikten sonra geçmişe yönelik de yapılabilecektir. Vergi idareleri, beyannamelerin vergiyi doğuran olaya ilişkin gerçek mahiyeti yansıtmasını sağlamak ve beyannamelerde gerçek bilgilere yer verilmesine yöneltmek amacıyla mükellefleri belirli periyotlarla denetlemeye tabi tutmaktadır. Türk vergi sisteminin beyan esasına dayandığını 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 134. maddesi ile açıkça görebilmekteyiz. Bu maddeye dayanarak vergi incelemesinin yapılmasındaki amacın, ödenmesi gerekli olan vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olarak ifade edildiği görülmektedir. Bu itibarla vergi incelemesi yapmakla yetkilendirilmiş görevliler, yapmış oldukları incelemelerde, ödenmesi gerekli olan verginin doğru olup olmadığının tespit edilmesi için farklı inceleme yöntemlerinden ve delillerden faydalanabilmektedirler.

Beyana dayanan vergi sistemlerinde denetimlerin nihai amacı ise devlete salt ek gelir sağlamak olmayıp mükelleflerce vergiye dair sorumluluklarının yerine getirilmesinin, yani mükelleflerin vergiye uyumunun sağlanması olduğunu söylemek yanlış olmayacaktır. Diğer bir deyişle, mükellefleri vergi kanunlarına uymaya sevk etmek ve denetleme yoluyla bu uyuma zorlamaktır. Bu sebeple vergi denetimleri sonucu ortaya çıkartılan rakamlardan daha çok yaratılmak istenen öncelikli etki, mükellef üzerinde caydırıcılık sağlamak ve vergi mükelleflerini eğitmek yoluyla vergi kayıp ve kaçağını azaltmak ve hatta mümkünse ortadan kaldırmaktır.

Vergi sistemimiz içinde yer alan genel nitelikteki vergi güvenlik tedbirleri; yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama şeklinde sıralanmaktadır. Bu itibarla, vergi denetimine ait faaliyetler yoklama işlemi ile başlamaktadır. Yoklama yapılmaksızın, işyerinin durumları ve ekonomik faaliyetleri saptanmadan vergi denetiminde etkinliğin yerine getirilmesinden bahsedilemeyecektir. İşe başlamaya dair bildirimlerle başlayan bu sürecin, yoklamanın gerçekleştirilmesinin kolay olması ve sıkı şekil şartlarına bağlanmamış olması, mükellefle bireysel olarak karşılıklı bağlantı kurularak ve genellikle işyerindeki faaliyetlere dair işlemlerin bizzat görülmesi şeklinde yapılması yoklamayı avantajlı hale getirmektedir. Vergisel işlemlere ilişkin tespitlerin yanında kayıt dışındaki istihdamın varlığının tespit edilmesinde de önemli bir role sahip olan yoklama, ekonomik faaliyetlerin kayıt altına alınmasını sağlamaktadır. Yoklama işleminden sonra ise vergi denetimi, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamaya yönelik olarak yapılan vergi incelemesiyle devam eder. Vergi incelemesi, beyan dışında tutulan gelirlerin somut olarak orta­ya çıkarıldığı bir denetim aracıdır. Vergi incelemesi görevine haiz olanlarca gerçekleştirilen bu faaliyet, yoklamadan, aramadan ve bilgi toplamadan da yararlanmak suretiyle mükelleflerin beyan etmedikleri gelirlerinin tespit edil­mesine ve bu duruma ilişkin sonuçların bir nevi delil niteliği taşıyan belgeler den olan vergi inceleme raporları aracılığıyla vergi daireleri tarafından tahsil süreci­nin başlatılmasına olanak sağlamaktadır.

Mükelleflerce beyan dışı bırakılan gelirlerin tespit edilmesinde kullanılan araçlardan biri olan arama ise, uygulanması kanunen sert şekil şartlarına bağlanmış olmasının yanı sıra, en fazla bilgiyi edinme olanağı sağlamasından ötürü diğer denetim yollarına göre daha etkin olduğu söylenebilecektir. Ancak sadece arama yapılarak bir sonuca gidilmesi yeterli değildir. Nitekim aramanın hemen sonrasında vergi incelemesi süreci gerçekleştirilerek arama ile ele geçirilen bulgular, vergi incelemesi vasıtasıyla analizi gerçekleştirilerek hukuken bir sonuca vardırılmaktadır.

Bilgi toplama ise, son zamanlarda vergi idaresinin denetim faaliyetlerinde kullanılmak üzere ihtiyaç duyduğu veri tabanını oluşturmak adına başvurduğu kaynaklar arasında yer almaktadır. Bu itibarla, ayrıntılarıyla hazırlanmış olan formların mükellefler tarafından elektronik ortamda doldurulmak suretiyle yine elektronik ortamda gönderilmesi talep edilerek elde edilen bilgiler, vergi incelemeleriyle vergi kayıp ve kaçağının tespit edilebilmesi için kontrollere tabi tutulmaktadır. Bu şekilde bilgi toplama ile diğer denetim araçlarına katkı sağlanarak denetimin başarılı olmasını sağlamaktadır.

Vergi idaresi tarafından denetimler yoluyla gerçekleştirilen idari işlem ve eylemlerin usullere ve yasalara aykırı olduğu, insan onuruna yakışan davranışlara uygun olarak gerçekleştirilmediği kanaatine varan mükellef, bu hususa ilişkin hakkını yargı yoluyla arayabilecektir. Bu şekilde bir uyuşmazlık çıkarılması halinde taraflar iddialarını ve savunmalarını destekleyecek dayanaklara ihtiyaç duyabilmektedir. Bir hukuk devletinde, dayanağı olmayan bir iddia veya savunmanın yargı kararları açısından sonuç doğuramayacağı açık olduğundan ispatlamaya ilişkin delillerin doğru ve kabul edilebilir olmaları açısından sağlıklı bir şekilde elde edilmelerinin sağlanması vergi yargılama hukuku açısından büyük bir öneme sahiptir.

Re’sen araştırma ilkesinin geçerli olduğu vergi yargılamasında, İYUK’nun 3. maddesinin 3. bendine göre; taraflar davanın açılması ve cevap süresi içinde iddia, savunma ve delillerini mahkemeye sunarak sorunun çözümünün hızlanması ve kolaylaştırılması ile yükümlü oldukları kabul edilmiştir. Bunun yanı sıra delillerin toplanmasının ve araştırılmasının hâkim tarafından yapılabilecek olması, taraflara düşen ispat yükünün varlığını etkilememektedir. Netice itibariyle, yargılama süresince mükellefin işlemlerine ilişkin denetim değil, vergi idaresinin işlemlerine ilişkin yerindelik ve hukukilik denetimi yapılmaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 3. maddesinde ispata ilişkin “her türlü delille” ifadesinin kullanılması, vergi hukukumuzda delil serbestîsi ilkesinin geçerli olduğunu göstermektedir. Ancak, bu ilkenin iki istisnası bulunmaktadır. Bu istisnalardan birincisi, yemin delilinin varlığıyla ilişkilidir. Medeni hukuk bünyesinde yemin unsuru delillerin ve ispat araçlarının arasında kabul edilebiliyorken, vergi hukuku kapsamında yemin unsuruna delil olarak yer verilmemiştir. Çünkü vergi uyuşmazlıklarının bir tarafını her daim kamu idaresi oluşturduğundan, yemin teklif edilmesi durumunda mükellef açısından hiçbir sorun teşkil etmeyecekken, eşyanın doğası gereği kamu idarelerine yemin teklif edilmesi mümkün olmayacaktır. İlkeye getirilen sınırlamaların ikinci istisna ise vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesidir. Vergiyi doğuran olayla ilgisi açıkça belli olmayan tanık ifadesi delil olarak kabul edilmemektedir. Ancak, kanunda söz konusu bu açıklık ve tabiiyete ilişkin olarak herhangi bir açıklama veya tanımlama yapılmamıştır. Zira tanık ifadeleri, vergi yargılama hukukunda takdiri delillerden olduğundan bağlayıcılığı bulunmayan bir delil için bu şekilde bir koşula bağlı tutulması anlamlı bir davranış ortaya koymamaktadır. Zaten hâkimin şahit beyanını kullanma hususunda takdiri mevcuttur vardır. Bunun yanı sıra kanunlar, hâkime uyuşmazlıkla ilgili olduğunu görmediği tanık beyanını dikkate almaması gerektiği bilgisini sağlamıştır.

Serbest delil sisteminin benimsendiği vergi hukukumuzda bir sınırlama da belge olarak kullanılabilecek delillere ilişkindir. Zira defter ve belgelerin delil niteliği taşıması için bu defter ve belge düzenlerinin mükellefçe kanunda yer alan usul ve esaslara eksiksiz olarak uyması gerekmektedir. Defter ve belge düzeni kanuni düzenlemelere harfiyen uyan mükellefin defter ve belgeleri aksi ispatlanıncaya kadar doğru olarak kabul edilmektedir. Böyle bir durumda ispat yükünün idarede olduğu açıktır. İdare ispat sürecinde her türlü delilden yararlanabileceği gibi olayın gerçek mahiyetini ortaya koyabilmek için inceleme, yoklama, arama ve bilgi toplama gibi elinde bulunan tüm yetkileri kullanabilecektir. Vergi Usul Kanunu, şekil şartlarında eksiklik olan bir belgeyi belge olmaktan çıkartma amacında değildir. Belge düzenini sağlamamanın usulsüzlük suçu oluşturacağını hükmederek vergi ziyaını önlemeye çalışmaktadır.

Sonuç itibariyle, elde edilen delillerin vergilendirme ile ilgili işlemlerde gerçek durumu ortaya koymaları sonucunda vergi idaresince gerçekleştirilecek olan tarhiyata dayanak oluşturabilmesi için hukuka uygun olarak elde edilmeleri gerekli kılınmıştır. Diğer bir deyişle, hukuka uygun olarak elde edilmeyen delillerin vergi idaresi tarafından gerçekleştirilecek olan tarhiyat işlemlerine esas alınmaları mümkün bulunmamaktadır. Bundan dolayı, vergi idaresinin denetim ve bilgi edinme yollarını kullanmak suretiyle elde ettiği bulgulara dayanarak vergiyi tarh ettirmesi ile birlikte vergi hukuku ve ceza hukukunun delile ilişkin hükümlerini bir bütün olarak değerlendirilmesi gerekmektedir.

Delile ilişkin hususları Danıştay kararları ile değerlendirmek gerekirse; Danıştay’ın 4. dairesi, 24.05.1972 tarihli, 1969/4060 esaslı ve 1972/3580 sayılı kararında, tutanaklar yoklama, inceleme, arama veya bilgi toplama vesilesiyle düzenlenmesi gerekmekte olduğu ve belirtilen ortamlar dışında hazırlanmış olan tutanakların hukukuna aykırı yollardan elde edilmiş delil olarak değerlendirileceği ve buna dayanarak tarhiyat yapılamayacağını belirtmiştir. Yine Danıştay’ın 11. dairesinin 28.02.2000 tarihli, 1998/3039 esaslı, 2000/754 sayılı kararında, vergiyi doğuran olayla ilgisi açık bulunan tanık ifadesinin ispat vasıtası olarak kullanılabileceğine ancak bu suretle maddî menfaat sağladığı saptanan ilgili tanık hakkında kaçakçılığa iştirak cezası kesilmesinde kanuna aykırılık bulunmayacağı ifade edilmiştir. Danıştay’ın 3. dairesinin 15.09.1994 tarihli, 1993/1099 esaslı ve 1994/2676 sayılı kararında, delil kabul edilemeyecek şekilde tahrif edildiği ve düzensiz olduğu bilirkişi raporu ile sabit bulunan belgeyi kullanan mükellefin, kasten vergi ziyaına neden olduğunun kabulüne ilişkin kararı ile Danıştay Vergi Dava Daireleri Genel Kurulu’nun 04.05.1995 tarihli, 1996/64 esaslı ve 1996/121 sayılı kararında defter ve belgelerin ıslanmış ve okunamaz halde bulunduğunun belgelenmesinin gerektiği, fakat bu halde dahi, yükümlünün ispat yükümlülüğünün devam ettiği, defter ve belgelerin incelemeye ibraz edilmemesi halinde ise somut bir belgeye dayanmayan katma değer vergisinin indirilemeyeceği hükme bağlanmak suretiyle hukuka aykırılık teşkil edecek şekilde bulunan deliller tarhiyata esas alınmamıştır. Sonuç olarak konu, Danıştay kararları ışığında irdelendiğinde görülmektedir ki, kararlar da kanunun lafsıyla örtüşür vaziyettedir. Hukuka aykırı hareket edildiği takdirde gerek mükellef nezdinde gerekse de idare nezdinde yaptırıma tabi tutulunacaktır. Mükellef nezdinde değerlendirildiğinde hukuka aykırılık teşkil edecek şekilde delillerin suistimal edilmesi halinde vergi kaçakçılığı suçu ortaya çıkacak ve yaptırıma tabi olunacaktır. Bununla beraber idarenin eylemleri dolayısıyla hukuka aykırı hareket edilmesi halinde gerçekleştirilecek tarhiyat dikkate alınmayacaktır. Bu surette idarenin denetim yollarına başvururken uygulayacağı yöntemler ve bunun sonucunda elde edeceği bulgular hususunda kanuni düzenlemeler dikkate alınarak hukuka uygun hareket edilmesi tarhiyat işleminin yargı kararları ile bozulmasının önüne geçecektir.

**KAYNAKLAR**

Acar, İ. A. ve Merter, M. E. (2004). Türkiye'de 1990 Sonrası Dönemde Vergi Denetimi ve Vergi Denetiminde Etkinlik Sorunu. *Maliye Dergisi* , 5-27.

Akbey, F. (2014). Türkiye'de Vergi Denetimi ve Gelirleri Üzerine Bir İnceleme. *Dokuz Eylül Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* *, 29* (1), 63-103.

Alpertonga, Y. (2010). *İdari Yargılama Usulünde Deliller* . Kırıkkale: Kırıkkale Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Altınel, S., ve Güner, N. (2008). Vergi Hukukunda İspat ve Delillendirme. *Vergi Dünyası Dergisi* (324).

Altunkaş, A. (2006). *Hukuka Aykırı Delil Teorisi Işığında İfade Alma ve Sorgu*. İstanbul Bilgi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Arslan, M., ve Biniş, M. (2014, Mayıs). *Vergi Denetiminde Bir Etkinlik Sorunu Olarak Mükellef Seçimi*. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu . Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

Arslaner, H. (2015). Yerel Yönetimlerde Yerinden Denetim. R. Tekeli, (Ed.), *Yerel Yönetimler Üzerine* içinde (183-213). Nobel Akademik Yayıncılık.

Atkan, M. A. (2010). *İdari Yargılama Usulünün Özellikleri Açısından İspat ve Deliller*. Diyarbakır: Dicle Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Başak, H. K. (2006). *Vergi İncelemesi ve Neticesinde Yapılan Tarhiyatların Verimliliği*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Bezirci, M., ve Karasioğlu, F. (2011). Türkiye'de Denetimin Tarihsel Gelişimi. *Selçuk Üniversitesi Sosyal ve Ekonomik Araştırmalar Dergisi* (21), 571-592.

Bilici, N. (2017). *Vergi Hukuku.* Ankara: Savaş Yayınevi.

Binbirkaya, İ. (2006). *Türkiye'de Vergi Denetimi ve Kayıtdışı Ekonomi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .

Biyan, Ö. (2009). *Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil*. İstanbul: Marmara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Biyan, Ö. (2006). Vergi İnceleme Elemanlarının Takdir Yetkileri ve Sınırları. *Mali Pusula Dergisi* .

Çakar, E. P., ve Saraçoğlu, F. (2014). Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller. *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi* *, 7* (1), 415-423.

Çakır, M. A. (1999). Vergilendirmede Bilgi Toplama. *Sayıştay Dergisi* (32), 29-30.

Çamlıkaya, Ö. (2007). *Türkiye'de Vergi Gelirlerinin Arttırılması Yönünden Vergi İncelemesi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Candan, T. (2004). *Yargı Kararları Işığında Vergi Kayıp ve Kaçakçılığının Değerlendirilmesi*. 19. Türkiye Maliye Sempozyumu Türkiye'de Vergi Kayıp ve Kaçakları, Önlenmesi Yolları (s. 255-280). Antalya: Uludağ Üniveristesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Maliye Bölümü.

Doğrusöz, B. (28 Nisan 2008). *Hukuka Aykırı Delille Vergi.* 7 Aralık 2016, http://www.referansgazetesi.com/haber.aspx?YZR\_KOD=156&HBR\_KOD=95773.

Durmaz, Z. Y. (2010). *Vergi Hukukunda İspat ve Delil*. Ankara: Gazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Durmuş, N. K. (2014). Vergi Hukukunda İspat ve Delil. *Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* , 505-528.

Duru, K. (2014). *Vergi İdaresinin Bilgi Edinme ve Denetleme Yöntemleri.* 13 Aralık 2016, http://www.kivancduru.com/wp-content/uploads/2015/01/Vergi-%C4%B0daresinin-Bilgi-Edinme-ve-Denetleme-Yollar%C4%B1.pdf.

Erkuş, H., ve Ünal, A. C. (2014). Yeni Vergi Denetimine Genel Bir Bakış: Uyulması Gereken İlkeler ve İşleyişi. *Akademik Yaklaşımlar Dergisi* *,* 5 (1), 82-102.

Erol, A. (2011). *Vergi Felsefesi: Devlet ve Vergi* (Yayın no 140) . İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.

Eryılmaz, A. (2011). *Ceza ve Disiplin Muhakemesinde Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi Sorunu*. Polis Akademisi Güvenlik Bilimleri Enstitüsü.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (Kasım, 2007). *Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi* (Yayın no 50). Ankara: GİB Yayınları.

Gelir İdaresi Başkanlığı. (Kasım, 2007). *Vergi İncelemelerinde Mükellefin Hakları-İdarenin Yükümlülükleri* (Yayın no 49). Ankara: GİB Yayınları.

Gerçek, A. (2009). Gelir İdaresi ve Vergi Denetiminin Yeniden Yapılandırılması: Dünü, Bugünü ve Yarını. *Vergi Sorunları Dergisi* , 3-52.

Gök, M., ve Akar, S. (Mayıs, 2014). *Türkiye'de Kamu Denetiminde Saydamlık Sorunu ve Genel Bütçeli Kuruluşlar Açısından Bir Değerlendirme*. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu , 84-106. Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

Gören, Ö. (2012). Vergi İncelemesi Hukukunda Yenilikler. *Ankara Barosu Dergisi* (3), 415-428.

Görkem, N. A. (2013). Türk Vergi Yargı Sisteminde Delil. *Ankara Barosu Dergisi* (1), 381-386.

Göztaş, K. (Temmuz, 2011). *İdari Yargıda İspat*. İstanbul: İstanbul Kültür Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Gümüş, E. (Mayıs, 2013). Vergi Hukukunda Bilgi Toplama ve Kayıtdışı Ekonomiyi Önlemedeki Rolü. *Mevzuat Dergisi* .

Gümüşkaya, G. (2015). *Vergi Hukukunda İspat*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Hepaksaz, E., Çevikcan, F., ve Öz, E. (2011). Aramalı Vergi İncelemesi ve İşlerliği. *Vergi Dünyası* (354), 149-157.

Hürriyet Gazetesi. (29 Aralık 2011). *Vergi müfettişleri mükellefe nazik olacak.* 28 Aralık 2016, http://web.archive.org/web/20140306235835/http://www.hurriyet.com.tr/ekonomi/19562543.asp.

İlhan, A. (2007). *Türk Vergi Hukukunda Bilgi Toplama*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Kabasakal, M. (Aralık, 2015). *İdarenin Vergi Mükellefini Denetleme Yolları*. İstanbul: Okan Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Karaboyacı, A. (2014). Vergi Denetimi Açısından Beyan Edilen Gelirin Doğruluğunun Tespit Yöntemleri. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* (115), 211-242.

Karakoç, Y. (1997). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi.* İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.

Koçak, H. (1999). Aramalı Vergi İncelemesi ve Karşılaşılan Bir Sorun. *Vergi Dünyası* (213).

Kopal, M. (2013). *Türk Vergi Yargısında İspat ve Delil*. Zonguldak: Bülent Ecevit Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Küçük, E. Ö. (2011). *Vergi Hukukunda Karineler*. Ankara Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Maliye Hesap Uzmanları Derneği, (2016). *Tarihçe.* 02.01.2017, http://www.hud.org.tr/icerik/tarihce.

Mert, C. (2009). *Bilgisayar İnternet Teknolojisinin Vergi Denetimi Üzerine Etkisi*. Aydın: Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Nas, A. (2012). Türk Vergi Hukukunda Vergi İncelemesi. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* *, 61* (4), 1307-1336.

Oğuztürk, B. S., ve Ünal, E. K. (2015). Türkiye'de Vergi Denetiminde Yeni Dönem. *Akademik Araştırmalar ve Çalışmalar Dergisi* *, 7* (13), 207-237.

Ömercioğlu, A. (2016). Vergi Denetim Müesseseleri Açısından Hayatın Gizli Alanına Karşı Suçlar. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* *, 65* (4), 2277-2304.

Öncel, M., Kumrulu, A., ve Çağan, N. (2006). *Vergi Hukuku.* Ankara: Turhan Kitabevi.

Öz, E., ve Yolcu, M. (Mayıs, 2014). *Bir Vergi İncelemesi Yöntemi: Randıman Analizi ve Vergi Gayretine Muhtemel Katkılarının Tartışılması*. 29. Türkiye Maliye Sempozyumu "Kamu Maliyesinde Denetim" , 64-83. Sakarya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

Özeker, N. (2002). Vergi Denetiminde Fonksiyonel Yapı ve Denetime Özgü Beklentiler. *Akdeniz İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (4), 172-185.

Pınar, B. (Mayıs, 2016). *Vergi İncelemesinde Mükellef Haklarının Kullan(dır)ılma(ma)sı Sorunu: Savunma Hakkına Tespitler*. 31. Türkiye Maliye Sempozyumu . Antalya: Mersin İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

Rakıcı, C. (2011). Vergi Denetiminin Yeni Yapısı ve Denetimin Kayıtdışılığı Önleme Fonksiyonu. *Sosyal Bilimler Dergisi* *, 7* (14), 345-362.

Şaan, A. (2008). *Türkiye'de Vergi Kaçakçılığının Önlenmesinde Vergi Denetiminin Etkinliği*. Edirne: Trakya Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Sarılı, M. A. (2003). *Türkiye'de Gelir İdaresi İle Vergi Denetiminin Sorunları, Çözüm Önerileri ve Yeniden Yapılandırılması* (Yayın no 41) . İstanbul Ticaret Odası Yayınları.

Savaş, H. H. (2000). Vergi Gelirlerinin Denetimi ve Denetimde Etkinlik Kavramı. *Mevzuat Dergisi* (36).

Seviğ, V. R. (1960). Kanuni Beyyine Usulü. *Ankara Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* *, 17* (1), 3-45.

Somuncu, A. (2014). Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi: Hukuki Yapı ve Uygulamanın Değerlendirilmesi. *Erciyes Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi* (43), 133-173.

Soydan, B. (2015). *Vergi Denetimi Mevzuatı* (Yayın no 158) . İstanbul: İstanbul Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler Odası Yayınları.

Taşdelen, A. (2003). Vergisel Arama. *Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* *, 5* (2), 159-190.

Tecim, B. A. (2008). *Kayıtdışı Ekonomide Vergi ve Vergi Denetiminin Önemi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Torunoğlu, T. (2010). *Vergi İncelemesi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Türk Dil Kurumu. (2016). 20 Kasım 2016, http://www.tdk.gov.tr/index.php?option=com\_bilimsanat&arama=kelime&guid=TDK.GTS.588280e84c6df8.04403582.

Tosun, A. N., ve Özden, E. (2014). Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği. *Maliye Dergisi* (166), 286-298.

Uçkan, S. (2010). *Türkiye'de Vergi İncelemesi*. İstanbul: İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Uğur, A. A. (2016, Mayıs). *Vergi Denetimi Etkinliğinde, Risk Analizi Sisteminin Uygulanabilirliği (Gaziantep Halı Sektörü Üzerine Bir Uygulama)*. 31. Türkiye Maliye Sempozyumu. Antalya: Mersin Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi.

Ünal, C. (2007). *Türkiye'de Bağımsız Dış Denetim Kuruluşlarının Vergi Denetimi Üzerindeki Etkisi*. İzmir: Dokuz Eylül Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Vergi Denetim Kurulu Başkanlığı, (2017). Yıllar İtibariyle Faaliyet Raporları. 02.01.2017, http://www.vdk.gov.tr/tr-TR/Dosya-Listesi/Faaliyet-Raporlari?nm=1048&dt=0.

Yıldız, H. (2013). Vergi İnceleme İşleminin Bir İdari İşlem Olarak Unsurları Yönünden Hukuki Analizi. *Erzincan Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi* *, 17* (3-4), 129-154.

Yılmaz, Y. (2013). *Ceza Muhakemesinde Hukuka Aykırı Delillerin İspat Değeri*. Galatasaray Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü.

Yücelen, İ. H. (2009). *Türkiye'deki Vergi Denetim Teknikleri ve Bilgisayar Destekli Vergi Denetimi*. Bursa: Uludağ Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü .

Yumuşak, İ. (2011). Kırk Küp Kırkının da Kulpu Kırık Küp: 646 Sayılı Kanun Hükmünde Kararname. *Vergi Dünyası* (360), 18-26.

Yurteri, İ. (2012). Türk Vergi Sisteminde Yoklama ve Yaygın ve Yoğun Vergi Denetimi. *Türkiye Barolar Birliği Dergisi* (100), 255-270.

4389 Sayılı Bankalar Kanunu

5271 Sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu

1412 Sayılı Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu

2575 Sayılı Danıştay Kanunu

6100 Sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu

1086 Sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu

2577 Sayılı İdari Yargılama Usulü Kanunu

3065 Sayılı Katma Değer Vergisi Kanunu

1982 Türkiye Cumhuriyeti Anayasası

4721 Sayılı Türk Medeni Kanunu

213 Sayılı Vergi Usul Kanunu

**ÖZGEÇMİŞ**

**KİŞİSEL BİLGİLER**

**Adı Soyadı :** Yüksel ÇELİK

**Eğitim Düzeyi :** Lisans Mezunu – Yüksek Lisans Tez Aşamasında

**Doğum Tarihi :** 26.11.1987

**Doğum Yeri :** Karşıyaka-İZMİR

**Medeni Durumu :** Bekâr

**EĞİTİM BİLGİLERİ**

**Yüksek Lisans :** 2013 / Adnan Menderes Üniversitesi / Sosyal Bilimler Enstitüsü / Maliye ABD

**Lisans :** 2007-2011 / Uşak Üniversitesi / İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi / Maliye

**Lise :** 2002-2004 / Vali Erol Çakır Lisesi (Süper Lise) / Eşit Ağırlık

**DİPLOMA NOT BİLGİSİ**

**Lisans :** 4’lük Not Sistemi / 3,24

**Lise :** 5’lik Not Sistemi / 4,31

**İŞ TECRÜBESİ**

Adnan Menderes Üniversitesi Yenipazar MYO / Görev: Öğretim Elemanı / Yıl: 2014 – Halen

**VERDİĞİM DERSLER**

Devlet Borçları

Kamu Alacakları Takip Hukuku

Maliye Politikası

Türk Vergi Sistemi-I

Türk Vergi Sistemi-II

Devlet Bütçesi

Genel Hukuk Bilgisi

Anayasa Hukuku

**HAZIRLADIĞIM ÇALIŞMALAR**

Ekonomik Kriz Nedir? 2007-2008 Küresel Krizi Etkileri ve Türkiye

Anayasal İktisat

Negatif Gelir Vergisi ve Zekât İlişkisi

Vergi Rekabeti ve Vergi Cennetleri

Vergi Psikolojisi ve Bölgesel Olarak Mükelleflerin Vergiye Tepkileri

Küreselleşmenin Ulusal Vergi Sistemi Üzerine Etkileri

Küreselleşme ve Gelir Dağılımı İlişkisi

Avrupa Birliği’nde Ekonomik Bütünleşme ve Türkiye Entegrasyonu

Özel Eğitim Kurumlarının Vergi Kanunları Açısından İncelenmesi

**İLETİŞİM**

**E-posta :** [yuksel35celik@gmail.com](mailto:yuksel35celik@gmail.com)

**Tel :** (554) 258 01 51

**Tarih :** 07.07.2017