

TÜRK VERGİ HUKUKUNDA KANUNA AYKIRI DELİL: YARGI KARARLARI DOĞRULTUSUNDA BİR DEĞERLENDİRME

Dr. Öğr. Üyesi Serdar ŞAHİN *

Öz

Çalışmanın konusu; geniş bir delil serbestisi ilkesi benimseyen Türk Vergi Hukukunda kanunlara aykırı bir şekilde elde edilen delillerin hükmün kurulmasında dikkate alınabilirliğinin değerlendirilmesidir. Bu kapsamda çalışmada ulusal ve uluslararası literatürde yer alan farklı yaklaşımların yanı sıra yargı kararları ayrıntılı bir şekilde incelenerek konu farklı yönleriyle açıklanmıştır. Sonuç olarak delillerin vicdani kanaat oluşturmada etkilerinin göz ardı edilemeyeceği ancak kanunlara ve hukuka aykırı bir şekilde elde edilen delillerin olağanüstü istisnai durumlar dışında hükmün kurulmasında dikkate alınmasının, hukuk devleti ilkesiyle uyuşmadığı kanaatine varılmıştır. Sorunun çözümüne yönelik olarak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş bulunan yoklama müessesesi-sinde yer alan el koyma işlemi ile vergi idaresinin bilgi edinme yollarının uygulanmasında yetki düzenlemesinin 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile uyumlu bir şekilde yeniden düzenlenmesi, Hazine ve Maliye Bakanlığınca geçmiş tecrübeler ve yargıya intikal eden olaylar doğrultusunda oluşabilecek istisnai durumlara yönelik yol gösterici uygulama yönergeleri hazırlanması gerektiği sonucuna ulaşılmıştır.

* Dr. Öğr. Üyesi. Bolu Abant İzzet Baysal Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Bütçe ve Mali Planlama Anabilim Dalı, Bolu, Türkiye | Asst.Prof., Bolu Abant İzzet Baysal University, XXX Faculty, Department of XXX, Bolu, Türkiye.

✉ serdarsahin@ibu.edu.tr • ORCID 0000-0002-2869-8231.

✂ **Atf Şekli** | Cite As: ŞAHİN, Serdar: "Türk Vergi Hukukunda Kanuna Aykırı Delil: Yargı Kararları Doğrultusunda Bir Değerlendirme" SÜHFD, C.33, S.1, 2025, s.435-477.

✂ **İntihal** | Plagiarism: Bu makale intihal programında taranmış ve en az iki hakem incelemesinden geçmiştir. | This article has been scanned via a plagiarism software and reviewed by at least two referees.

✂ Bu eser Creative Commons Atf-GayriTicari 4.0 Uluslararası Lisansı ile lisanslanmıştır. | This work is licensed under Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0 International License.

Anahtar Kelimeler

• Delil • Vergi Hukukunda Delil • Kanuna Aykırı Delil • Hukuka Uygun Olmayan Delil • Yargı Kararlarında Delil.

UNLAWFUL EVIDENCE IN TURKISH TAX LAW: AN EVALUATION IN ACCORDANCE WITH JUDICIAL DECISIONS

Abstract

The subject of the study is the evaluation of the possibility of considering evidence obtained in violation of the law in the establishment of the verdict in Turkish Tax Law, which adopts a broad principle of freedom of evidence. In this context, in addition to different approaches in national and international literature, judicial decisions were examined in detail and the subject was explained from different perspectives. As a result, it was concluded that the effects of evidence in forming conscientious conviction cannot be ignored, but considering evidence obtained in violation of the law and law in the establishment of the verdict, except for extraordinary exceptional cases, is incompatible with the principle of the rule of law. In order to solve the problem, it was concluded that the authority regulation in the application of the methods of obtaining information by the tax administration and the seizure process in the inspection institution regulated in the Tax Procedure Law No. 213 should be rear-ranged in accordance with the Criminal Procedure Law No. 5271, and the Ministry of Treasury and Finance should prepare guiding application directives for exceptional situations that may arise in line with past experiences and incidents brought to court.

Keywords

• Evidence • Evidence in Tax Law • Evidence Contrary to Law • Evidence Not in Accordance with Law • Evidence in Judicial Decisions

GİRİŞ

Vergi kanunları, günümüz modern devletlerinde vergilemenin varlık sebebini oluşturmakta ve vergiye kaynak teşkil eden hukuki değer olarak işlev görmektedirler. Bu haliyle vergiyi doğuran olaya kaynak teşkil eden ve vergiyi doğuran olayın hukuki gerekçesini oluşturan vergi kanunlarına aykırı hareket edilmesi, vergilendirme sürecini temelden etkileyerek kamusal hizmetlerin en önemli finansman kaynağı olan vergi hasılatını azaltmanın yanı sıra toplumsal uzlaşmayı bozarak adil ve eşit vergi yükü oluşumunu engellemektedir. Bu nedenle modern vergi sistemlerinde birincil yöntem olarak kullanılan beyan usulü matrah belirleme yönteminin etkin bir şekilde işleyebilmesi için etkili bir vergi denetim sistemine sahip olunması gereklidir. Bu haliyle devletle mükellefler arasında bir borç ve alacak ilişkisi olan vergilendirme

işleminde, kanunlar ile vergiyi doğuran olay arasındaki ilişkinin doğru bir şekilde ortaya konulması gerek vergi sisteminin işleyişi bakımından gerekse devletle mükellefler arasında ortaya çıkabilecek uyuşmazlıkların çözümü açısından önem arz etmektedir.

Vergi idaresiyle vergi mükellefleri arasında oluşabilecek uyuşmazlıklarda adil bir sonuca ulaşılabilmesi için yasa koyucu tarafından tipleştirilmiş vergi konuları ile vergiyi doğuran olayın ortaya çıkmasıyla oluşan tipiklik unsuru arasındaki ilişkinin gerçek mahiyetinin ve dolayısıyla vergi cezaları için ceza kesilmesini gerektirecek fiil ile hukuki sebep arasındaki tipiklik ilişkisinin şüpheye yer vermeyecek şekilde açık bir biçimde ortaya çıkarılması gerekmektedir¹. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesinde yer alan ekonomik yaklaşım ilkesi, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında geniş bir yorum hakkı düzenlemektedir². Bu nedenle vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin şüpheye yer vermeyecek derecede açık bir şekilde ortaya çıkarılabilmesi için bir dayanağının olması gereklidir. Bu noktada vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında kullanılan karineler³ bütününe ifade eden delil kavramı ortaya çıkmaktadır⁴.

Türkiye'de vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılmasında önemli bir işlev gören delil mekanizması 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda geniş bir delil serbestisi ile düzenlenmiştir. Zira vergi yargılama sürecinin bütününe etkileme özelliğine sahip olan delil müessesesinin vicdani kanaat oluşturmada üstlendiği rol dikkate alındığında, vergi yargılama sürecinin en önemli unsurunu delil mekanizmasının oluşturduğu söylenebilecektir. Ancak hükmün kurulmasında doğrudan etkili olan ve vergisel uyuşmazlığın çözümünü birinci derecede etkileyen bir unsur olan delil mekanizmasıyla ilgili kanunlara ve hukuka aykırı bir şekilde elde edilen delillerin vergi

¹ PEHLİVAN, Osman: Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi), Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2019, s. 44.

² SABAN, Nihal: "Vergi Usul Kanunu 3, B, 1'in -neliği", Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-2, Ed. Billur YALTI, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul Ağustos 2014, s.143.

³ TUNCER, Selahattin: Vergi Hukuku ve Uygulaması, C.II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ekim, 2006, s. 38.

⁴ ULUATAM, Özhan / METHİBAY, Yaşar: Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000, s. 81.

hukukunda hüküm kurmada kullanılabilirliği konusunda gerek literatürde ve gerekse yargı kararlarında bazı ihtilaflar bulunmaktadır. Zira bir yandan Vergi Usul Kanunu'nun ortaya koyduğu delil serbestisi, diğer yandan ulusal ve uluslararası hak ve kurallar ile vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ispatlanması ihtiyacı olayı karmaşık bir sorun haline getirmektedir. Bu kapsamda gerek literatürde gerekse yargı kararlarında yer alan kanuna ve hukuka aykırı bir şekilde elde edilmiş delillerin hüküm kurmada kullanılabilirliği ile ilgili farklı yaklaşımlar bu çalışmanın gerekçesini oluşturmaktadır.

Literatürde kanunlara aykırı bir şekilde elde edilen delillerin hükmün kurulmasında dikkate alınması konusu, genellikle adli yargı kapsamında ve özellikle ceza hukuku çerçevesinde değerlendirilmiştir. Bu çalışmanın diğer çalışmalardan farkı; kamu hukukunun bir alt dalı olmasıyla birlikte ekonomik yapının dinamikliği gibi bazı temel gerekçeler nedeniyle kendine has bazı özellikleri bulunan ve delil serbestisi ilkesi ile ekonomik yaklaşım ilkesini içinde barındıran bir hukuk dalı olan vergi hukukunda kanuna ve hukuka aykırı bir şekilde elde edilmiş delillerin hükmün kurulmasında dikkate alınabilirliğinin incelenmesidir. Bu bağlamda çalışmanın literatüre katkısı ceza hukuku kapsamındaki bir konunun vergi hukuku açısından ele alınarak vergi ilişkisinde taraflar açısından oluşması muhtemel hak kayıplarının önlenmesine yönelik çıkarımlar yaparak hukuki boşlukların ortaya çıkarılacak olmasıdır. Bu kapsamda çalışmada delil ve kanuna aykırı delil kavramları ayrıntılı bir şekilde açıklanarak, kendine has farklı bir yapısı olan vergi hukukunda kanuna ve hukuka aykırı olarak elde edilen deliller değerlendirilecek ve son olarak yargı kararlarının kanuna ve hukuka aykırı bir şekilde elde edilmiş delillere yönelik bakış açıları açıklanarak vergi hukukunda kanuna ve hukuka aykırı bir şekilde elde edilmiş delillerin hükmün kurulmasında dikkate alınabilirliği sorunu açıklanacaktır.

I. KAVRAMSAL AÇIDAN DELİL

Arapça dil kökünden gelen delil kelimesi yol gösteren, kılavuz anlamına gelmektedir⁵. Türk Dil Kurumu sözlüğünde delil kelimesi "*İnsanı aradığı gerçeğe ulaştırabilecek iz*" olarak tanımlanmış ve hukuki

⁵ DEVELİOĞLU, Ferit: Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat, 20. Baskı Ankara: Aydın Kitabevi, 2003, s.172.

anlamda “*Kanıt*” kelimesiyle eşleştirilmiştir⁶. Kanıt kelimesi ise sözlükte “*Anlaşmazlık konusu hakkında öne sürülen iddianın veya buna karşı yapılan savunmanın doğruluğunu göstermek için öne sürülen belge veya bilgi; delil, beyyine*” olarak tanımlanmıştır⁷. Hukuki anlamda delil; bir suçun var olup olmadığına yönelik kurulacak hükme kanaat oluşturmaya yarayan ispat aracıdır. Bu anlamda delil suçun unsurlarını belirleyen tüm olguları açıklayan karinelere her birini ifade etmektedir. Başka bir anlatımla hukuki bir uyuşmazlıkta tarafların ileri sürdüğü iddiaları ispatlamaya yönelik araçlar delil olarak adlandırılmaktadır⁸.

Geçmişte yaşanmış birtakım olaylar nedeniyle oluşan hukuki uyuşmazlıkların çözümü maddi olayın tam anlamıyla anlaşılabilmesiyle mümkün olabilecektir. Bu haliyle hukuki uyuşmazlığın çözümü için birbiriyle mantık kuralları çerçevesinde bağlantılı kronolojik bir örgünün kurulması gereklidir⁹. Söz konusu olay örgüsünü oluşturacak karineler hukuki anlamda delil olarak nitelendirilecektir. Delil, kanunlarca yasaklanmış ve suç olarak belirlenmiş bir durumun tespit aracı olabileceği gibi, sabit bir suçun unsurlarının belirlenmesi için ihtiyaç duyulan karineler bütünü olarak da işlev görebilmektedir.

Deliller literatürde farklı biçimlerde kategorize edilebilmektedirler¹⁰. Bu bağlamda literatürde en geniş tasnif biçimi üçlü biçimde yapılan beyan, belge ve belirti delili şeklindeki sınıflandırmadır.

Beyan delili; kaynağını bizatihi kişiden alan subjektif kriterlere dayalı bir delil türüdür. Kişilerin olay hakkındaki bilgi ve görgülerinin açıklanması işlemidir. Beyan delili şüphelilerden, tanıklardan ve olayla bağlantısı bulunan diğer kişilerden elde edilebilecektir.

⁶ <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 12.06.2024).

⁷ <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 12.06.2024).

⁸ **UMAR**, Bilge / **YILMAZ**, Ejder: İspat Yükü, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1980, s. 2.’den aktaran **YILMAZ**, Ejder: “Rekabet Kanunu Uygulamasında Usul ve İspat Sorunları”, Rekabet Kurumu Perşembe Konferansları, Ankara, Kasım 1999, s. 82.

⁹ **KUNTER**, Nurullah / **YENİSEY**, Feridun / **NUHOĞLU**, Ayşe: Muhakeme hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku, Beta yayınları, İstanbul, 2010, s. 1325.

¹⁰ **SARKIKOĞLU**, Şenel: “Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat Hukuku Açısından Elektronik Delil (E-Delil) Kavramı”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 6(22), Temmuz 2015, s. 441.

Belge delili; belirli kişiler tarafından oluşturulmuş irade beyanına yönelik delil aracıdır¹¹. Bu haliyle belge, olmuş ya da olacak fiili bir eylemin yazılı formunu ifade eden nesnedir. Ancak belge her zaman yazılı bir nesneyi ifade etmemektedir. Zira Türkiye’de 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanununda belge “*Uyuşmazlık konusu vakıaları ispata elverişli yazılı veya basılı metin, senet, çizim, plan, kroki, fotoğraf, film, görüntü veya ses kaydı gibi veriler ile elektronik ortamdaki veriler ve bunlara benzer bilgi taşıyıcıları bu Kanuna göre belgedir.*” şeklinde tanımlanmıştır. Belgeler resmî belge, resmî belge hükmünde belge ve özel belge olarak üç tür halinde sınıflandırılabilir. Söz konusu belgelerin ispat kuvvetleri birbirlerinden farklılık göstermektedir. Zira belgelerin düzenleyicilerinin güvenilirlikleri belgenin ispat kuvvetini etkilemektedir. Buna göre resmî belgenin diğer belgelere nazaran ispat kuvvetinin daha yüksek olduğu söylenebilecektir.

Belirti delili; olaylardan geriye kalan izleri ifade etmektedir. Bu haliyle belirti delili tanık ve belge delilini de kapsayan bir yapıya sahip olmakla birlikte beyan ve belge dışındaki delillerin belirti delili kapsamında değerlendirilmesi gereklidir.

Beyan, belge ve belirti delillerinin ispat kuvvetleri arasında bir hiyerarşi söz konusu değildir. Bu delillerin ispat kuvvetleri, olayın kendisine münhasır özellikleri doğrultusunda farklılıklar gösterecektir.

II. VERGİ HUKUKUNDA DELİL

Vergi ilişkisi devletle mükellef arasındaki bir borç alacak münasebetini ifade etmektedir. Söz konusu münasebet vergiyi doğuran olayın maddi olarak ortaya çıkmasıyla oluşmaktadır. Bu haliyle kamu hukukunun konusuna giren ilişkinin ortaya çıkış biçimi yani vergiyi doğuran olayın vuku buluş biçimi özel hukuk hükümlerine tabi olarak oluşmaktadır. Özel hukuk ilişkisinde taraflar birtakım güdülerle, sonuçlandığında kamu hukukuna konu olacak işlemi farklı biçimlerde gösterme gayreti içinde olabilmektedirler¹². Bu noktada olayın ispat edilebilmesi için gerekli araçlar vergi hukukunda ispat aracı olan delil

¹¹ KOCA, Mahmut / ÜZÜLMEZ, İlhan: Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016, ss. 674 – 675.

¹² KIZILOT, Şükrü / KIZILOT, Zuhâl: Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları, Güncellenmiş 18. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010, s. 717.

niteliği taşımaktadır¹³. Zira vergi yargılamalarında amaç maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasıdır¹⁴. Bu kapsamda yerleşik yargı içtihatları maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek açıklıkta, kesin bir şekilde tespitini öngörmektedir¹⁵. Bu haliyle maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi, karar vermeye yeterli düzeyde delilin elde edilmesi ile doğrudan ilişkilidir. O halde vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması ve bu şekilde maddi gerçeğe ulaşılabilmesi için ispat amacıyla kullanılan araçlar delil olarak isimlendirilecektir.

Vergiyi doğuran olayın ortaya çıkışına kadar gerçekleşen süreç özel hukuk hükümleri çerçevesinde gerçekleştiği için vergi idaresi duruma müdahil olamamaktadır¹⁶. Bu nedenle idare ile vergi mükellefleri arasında oluşacak ihtilaflarda vergiyi doğran olayın oluşum biçiminin gerçek mahiyetinin açık bir şekilde ortaya çıkarılması gereklidir. Söz konusu gereklilik vergi hukukunda vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesinde her türlü delilin kullanılabilmesini zorunlu kılmaktadır. Hukuk dilinde “*delil serbestisi*” olarak ifade edilen durum, vergi hukukunun kendine has yapısı gereği bir zorunluluk halini almıştır.

Delil serbestisi; hukuki bir uyumsuzluk durumunda kanunda sayılan delillerden bağımsız bir şekilde olayı ispatlamaya yönelik her türlü delilin, uyumsuzluğun çözümünde değerlendirilmesini ifade etmektedir¹⁷. Bu durum vicdani ispat sisteminin bir gereğidir¹⁸. Şöyle ki hukuki uyumsuzluklarda hâkim delilleri değerlendirerek vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini, hukuka uygun bir şekilde oluşan vicdani kanaatine göre belirlemektedir¹⁹. Delil serbestisi ilkesi bir anlamda Re’sen

¹³ AKSOY, Şerafettin: Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990, s. 81.

¹⁴ KIZILOT, Şükrü / ŞENYÜZ, Doğan / TAŞ, Metin / DÖNMEZ, Recai: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007. s. 67.

¹⁵ D. 12. D., 27.03.2018, E. 2014/6094, K. 2018/1312 (Danıştay Karar Arama, Erişim Tarihi: 10.09.2024).

¹⁶ ÖNCEL, Mualla / KUMRULU, Ahmet / ÇAĞAN, Nami: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, Ankara, Ekim, 1998, s. 204.

¹⁷ AKSOY, s. 222.

¹⁸ YAYLA, Mehmet: Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüphe, Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin – Hukuk, Ankara, 2021, s. 23.

¹⁹ SABAN, Nihal: Vergi Hukuku, 6. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2014, s. 550.

araştırma ilkesinin uygulanmasına cevaz verilmesi anlamına gelmektedir²⁰. Zira dinamik bir alan olan iktisadi konjonktür nedeniyle oluşan vergilendirme olayının önceden belirlenmiş kurallara bağlı delillerle ispatı mümkün olamayabilmektedir.

Türk Vergi Hukukunda 30.12.1980 tarihli 2365 sayılı Kanun'a²¹ kadar uyuşmazlıkların çözümünde kullanılacak delillerin mahiyeti ile ilgili bir düzenleme söz konusu değildir. 2365 sayılı Kanun öncesinde vergi incelemeleri; defter, kayıt ve hesaplara dayanılarak yapılmaktaydı. Bununla birlikte kanuni bir düzenleme olmadığı için geniş bir delil belirleme yetkisinden söz edilmesi de mümkün görülmekteydi. Zira yargı kararlarında belge, tanık beyanları, piyasa araştırması vb. karinelerin de delil olarak değerlendirildiği görülmektedir²².

2365 sayılı Kanun'la birlikte Vergi Usul Kanunu'nda konuyla ilgili günümüzdeki düzenleme gerçekleştirilerek delil ve ispat kanuni düzenlemeye dâhil edilmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 3'üncü maddesinde öncelikle ispat kavramı açıklanarak vergiyi doğuran olay ve bu olayla ilgili uygulamaların gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılması gerekliliği vurgulanmıştır. Ardından vergi hukukunda ispat aracı olarak delilin niteliği açıklanmış ve *"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."* hükmü düzenlenmiştir.

2365 sayılı Kanunla düzenlenen hüküm, kanunun gerekçesinde *"Vergiye tabii olay ve konuların tespitinde, bunların sadece ortaya çıkarılması yetmemekte, aynı zamanda bu olayların gerçekliğinin ispatlanması, delilleriyle ortaya konulması gerekmektedir. Vergi adaleti ve güvenliğinin gereği de budur... Oysa ki, zamanımız vergiciliğinde ispatlama, her türlü delilin serbestçe kullanılması ve ekonomik gereklere göre değerlendirilmesi suretiyle yapılmaktadır. Gerçekten, vergi matrahının ve vergiye tabi olayların tespiti ve ispatlanması, bu olaylara ilişkin her türlü delilin serbestçe kullanılması ile*

²⁰ TAŞ, Metin: Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları, Ekin Kitabevi, Bursa, 1997, s. 83.

²¹ 04.01.1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun, RG. T. 31.12.1980, S. Mük. 17207.

²² D. 4. D., 08.06.1971, E. 1971/908, K. 1971/2089 (Danıştay Karar Arama, Erişim Tarihi: 10.09.2024); D. 4. D., 19.06.1978, E. 1976/3139, K. 1978/2218 (Danıştay Karar Arama, Erişim Tarihi: 10.09.2024); D. 4. D., 23.02.1979, E. 1978/1963, K. 1979/460 (Danıştay Karar Arama, Erişim Tarihi: 10.09.2024).

mümkün olabilmektedir. Nitekim Batı ülkeleri vergiciliğin bu gereklerine uyarak uzun süreden beri vergi alanında serbest delil sistemini uygulamaya başlamış bulunmaktadır. Bu itibarla, maddi ve biçimsel delil sisteminin uygulanması sonucu olarak vergi kanunlarının uygulanmasında, vergi güvenliği ve vergi adaleti yönünden ortaya çıkan mahzunları gidermek amacıyla vergi usûl hukukumuzda serbest delil sisteminin getirilmesi öngörülmüş bulunmaktadır.” şeklinde açıklanmıştır²³.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 3'üncü maddesi düzenlemesi vergi hukukunda ispat aracı olarak kullanılacak delilleri açıklamaktadır. Kanunun burada sayma yöntemini benimsememesi, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini ortaya çıkarabilecek her türlü aracın delil olarak kullanılabilmesinin önünü açmaktadır. Bu kapsamda vergi hukukunda delil serbestisinden anlaşılması gereken, vergiyi doğuran olayın açıklığa çıkarılmasında kullanılacak araçlarda, kanunda sayılan haller dışında bir sınırlamaya gidilemeyeceğidir. Bu noktada kanun delil serbestisine iki tane sınırlama getirmiştir. Bunlardan birincisi yemin, ikincisi ise vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık olmayan şahit ifadesidir. Ayrıca kanunlarla belgeye dayandırılması zorunlu tutulan olay ve işlemlerin söz konusu belgeler yoluyla ispatının mümkün olması da delil serbestisine bir sınırlama olarak değerlendirilebilecektir²⁴.

III. KANUNA AYKIRI DELİL

Maddi gerçeğin açık bir şekilde ortaya çıkarılabilmesi için kullanılan araç niteliğinde olan deliller, soyut ve somut anlamda farklılaşabilmekle birlikte delil kavramı ile delil olarak kullanılabilme kavramları birbirlerinden farklı anlamları ifade etmektedir. Deliller gerek kanunda sayılmış olsun gerekse delil serbestisi ile yorum yoluyla kapsamı genişletilmiş olsun her iki durum da delillerin karar vermede muhakeme aracı olarak kullanılabilmesi anlamına gelmemektedir. Zira delillerin akla ve mantığa uygun olmalarının yanı sıra hukuki anlamda bilimsel olarak kabul edilir olmaları gerekmektedir²⁵. Bu kapsamda delillerin gerçekçi, akla uygun, erişilebilir, olayla bağı olan ve hukuka

²³ 04.01. 1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu'nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe - Plan Komisyonu Raporu, 25.12.1980.

²⁴ **ULUATAM**, Özhan: Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990, s. 94.

²⁵ **EREM**, Faruk: Diyalektik Açısından Ceza Yargılaması Hukuku, Işın Yayıncılık, Ankara, 1986, s. 349.

uygun olması gerekmektedir. Başka bir anlatımla her ne kadar hukuk sisteminde delil serbestisi düzenlemesi yapılmış olsa da kanunen delil olarak kabul edilen bir ispat aracı her zaman delil olarak kullanılamamaktadır. Zira devlet bir yandan toplum tarafından oluşturulmuş hukuk kurallarını koruma görevini üstlenirken diğer taraftan bu kuralara da uymakla da yükümlüdür. Dolayısıyla toplumsal sorumluluklar bireyleri bağladığı kadar devleti de bir o kadar bağlamaktadır. Bu nedenle kanunlara aykırı bir şekilde elde edilmiş delillere dayanılarak gerçekleştirilen işlemler hukuk devleti ile bağdaşmayacaktır²⁶. Bununla birlikte doğaldır ki ceza muhakemesi maddi gerçeği aramaktadır. Maddi gerçeğin ortaya çıkarılabilmesi, adaletin sağlanabilmesi için gerekli koşuldur. Ancak adaletin ortaya çıkarılmasında adaletli olmayan bir usulün kullanılması, ortaya çıkacak adalet olgusunu zedeleyecektir. Bu kapsamda elde edilen delillerin kanunlara uygun bir şekilde elde edilmesi gereklidir. Doktrinde ceza muhakemesinde bu husus “zehirli ağacın meyvesi de zehirlidir.” ilkesi olarak adlandırılmaktadır. Hukuka aykırı bir şekilde elde edilmiş delillerle ilgili olan bu ilke, hukuka aykırı yollarla elde edilen bir delilin, yargılamada dikkate alınıp alınamayacağı konusunu açıklamaktadır²⁷. Genel kabul görmüş kaniya göre kanunlara aykırı bir şekilde elde edilmiş delil ya da kanunda yazılı usul hükümlerine göre elde edilmemiş bir delil, kanuna ve hukuka aykırı delil kapsamında değerlendirilecek ve bu durumda ya delil niteliği ortadan kalkacak ya da delil değerlendirme yasağı ortaya çıkacaktır²⁸.

Türk hukuk mevzuatında kanuna aykırı delillerle ilgili ilk düzenleme 1992 yılında 3842 sayılı Kanun’la yapılmıştır. Kanuna aykırı delil ile ilgili başat düzenleme ise 1982 Anayasası’na 2001 yılında eklenen fıkra ile yapılmıştır. 1982 Anayasasının 38’inci maddesine göre “*Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular, delil olarak kabul edilemez.*”. Anayasa’da bahsi geçen kanuna aykırılık fiili kanunlarca yasaklanmış bir uygulamayı

²⁶ EKİZCELEROĞLU, Rengül / ALTUN, Büşrahan: “Adil Yargılama Hakkı Bağlamında Hukuka Aykırı Delil”, Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi, 12(2), 2023, s. 155.

²⁷ KÖSE, Hamid: “Delil Değerlendirme Yasakları Bakımından Zehirli Ağacın Meyvesi Doktrini”. Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 49 (Ocak 2022), s. 165.

²⁸ KAYMAZ, Seydi: Ceza Muhakemesinde Hukuka Aykırı (Yasak) Deliller, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997, s. 249.

ifade edebileceği gibi kanunda düzenlenmiş usule uyulmamasını da kapsamaktadır.

Anayasal amir hükmün yanı sıra 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda hukuka aykırı delil üç farklı maddede ayrı ayrı düzenlenmiştir. Kanunun 148'inci maddesinin 3'üncü fıkrası "*Yasak usullerle elde edilen ifadeler rıza ile verilmiş olsa da delil olarak değerlendirilemez.*" şeklinde düzenlenmiş, 206'ncı maddesinin 2'nci fıkrasının "a" bendinde kanuna aykırı olarak elde edilen delillerin reddedileceği hükmü düzenlenmiş ve 217'nci maddesinin 2'nci fıkrasında "*Yüklenen suç, hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş her türlü delille ispat edilebilir.*" hükmü düzenlenerek bir yandan delil serbestisi getirilirken diğer yandan hukuka uygun olmayan delillerin hâkim takdiri dışında bırakılması düzenlenmesi yapılmıştır.

Anayasa "kanuna aykırı" ifadesini kullanırken 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 217'nci maddesinde "*hukuka uygun*" ifadesi kullanılmıştır. Kanunlara aykırılık ile hukuka aykırılık farklı kavramlardır. Kanunlara aykırılık yalnız kanunlarda düzenlenmiş fiillere aykırı hareket edilmesini içerirken hukuka aykırılık ulusal boyutta kanun dışındaki hukuki düzenlemelerin yanı sıra evrensel hukuk ilkelerini de kapsayan daha geniş bir kavramdır²⁹. Bu haliyle bakıldığında Türk Anayasal düzenlemesine göre; elde edilecek delillerin kanunlarda düzenlenmiş usul ve esaslara aykırı bir şekilde elde edilmemiş olması gereklidir. Bununla birlikte yerleşik yargı kararları kanunlara aykırılığın yanı sıra hukuka aykırı delilleri de aynı kategoride değerlendirerek kanun dışındaki mevzuatla uluslararası hukuki düzenlemeleri de kapsama dahil etmektedir³⁰. Ayrıca burada üzerinde durulması gereken bir başka konu, hukuka uygun bir şekilde elde edilmeyen delillerin muhataplarının rızası ile yargılamada kullanılıp kullanılmayacağıdır. Bu konuda hukukun genel yapısı, hukukun öngördüğü surette yapılmayan işlem veya eylemde tarafların rızasının bulunması durumunda işlemin hukuka uygun kabul edilmesi yönündedir³¹. Yargı kararlarında da bu doğrultuda hükümler kurulduğu görülmektedir.

²⁹ EKİZCELEROĞLU / ALTUN, s. 154.

³⁰ Y. 11. CD., 10.03.2020, E. 2017/10417, K. 2020/2314 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 18.09.2024).

³¹ ŞENOL, Cem: Teori ve Uygulamada Ceza Muhakemesinde Hukuka Aykırı Delillerin Kullanılması ve Değerlendirilmesi Yasağı, 2. Baskı, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, Haziran, 2018, s. 385.

Yargıtay 13'üncü Ceza Dairesi bir kararında *"ilgilinin (mağdurun) rızası hukuka uygunluk nedenidir."* şeklinde hüküm kurmuştur³². Kaldı ki Türk Ceza Kanunu'nun 26'ncı maddesinin 2'nci fıkrasında da ilgilinin rızası bir hukuka uygunluk sebebi olarak düzenlenmiştir.

IV. VERGİ HUKUKUNDA KANUNLARA AYKIRI DELİL

Vergi hukuku kamu hukukunun özel bir alanını oluşturmaktadır. Vergilendirme sürecinde gerçekleşen işlemler nedeniyle oluşan devletle mükellef arasındaki uyuşmazlıklar, taraflarca dava konusu yapılabilmekte ve bu durum vergilendirme sürecinde gerçekleşen söz konusu işlemlerin gerek dava aşamasından önce ve gerekse dava aşamasında ispatını gerekli kılmaktadır³³. Bu haliyle vergi hukukuna has yoklama, vergi incelemesi, arama ve bilgi toplama gibi bir takım bilgi ve delil edinme yolları bulunmakta ve söz konusu bilgi ve delil edinme yolları vergi hukukuna özel birtakım usullerle işlemektedir³⁴. Vergi idaresinin, söz konusu bilgi edinme yöntemleriyle, mükelleflerin vergilendirmeye ilgili maddi ve şekli ödevlerini yerine getirip getirmediğini tespit ederek vergiyi tarh ettirmesi, tarhiyata esas oluşturacak delillerin niteliğini ve önemini açık bir şekilde ortaya koymaktadır³⁵. Ayrıca söz konusu deliller vergi hukuku kaynaklı ceza hukukuna konu işlemler açısından da hükmün kurulmasına yönelik ispat aracı olarak önem arz etmektedir. Ancak vergi idaresi tarafından söz konusu usullere uyulmadan yapılan uygulamalar sonucu elde edilen deliller, kanuna aykırı delil niteliğinde değerlendirilecektir. Bununla birlikte vergi hukukunun yapısı gereği vergi hukuku özelinde yapılan bazı düzenlemeler ve ceza hukuku ilişkisi olayı karmaşık bir yapıya büründürülebilmekte ve bu durum gerek literatürde gerekse uygulamada farklı yorumlamalara neden olabilmektedir.

A. Yoklamada Elkoyma Sonucu Elde Edilen Deliller

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesine göre yoklamanın amacı *"mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları*

³² Y. 13. CD., 7.11.2012, E. 2012/17565, K. 2012/23123 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 20.09.2024).

³³ KARATAŞ, Durmuş Neslihan: "Vergi Hukukunda İspat ve Delil", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 2014, 18(3), 505-528, s. 517.

³⁴ KANETİ, Selim: Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989, s. 165.

³⁵ ÇAKAR, Elif Pürsünlerli / SARAÇOĞLU, Fatih: "Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller", Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2014, 7(1), 415. s. 421.

ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir.” olarak belirlenmiştir. Kanun yoklamaya yetkili memurlara bir takım tespit görevlerinin yanı sıra *“kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak”* görevini de yüklemiştir. Kanun yoklama memurlarının görevlerini kullanma usul ve esasları ile söz konusu yetkinin sınırlandırılması yetkisini Hazine ve Maliye Bakanlığı’na vermiştir. 31.12.1985 tarihli resmi gazetede yayımlanan 168 No’lu Vergi Usul Kanunu Genel Tebliği’nde durum; *“Sahte ve muhteviyatı itibariyle yanıltıcı belge kullanıldığının veya kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğuna emare teşkil eden defter belgeler ile (çift defter, vergi dışı kalan işlemlerin kayıt edildiği; el defteri, Vergi Usul Kanunu uyarınca vergi mükellefleri tarafından kullanılan belgelerin basım ve dağıtımı hakkında yönetmelik fhükümlerine aykırı belgeler ve benzerleri gibi) diğer delillerin tespiti halinde, bunlar alınacak, defter ve belgelerin alındığını belirtir en az 4 örnek teferruatlı tutanak tanzim edilmesi yanında, alınan defter ve belgelerin uygun bir yerine ilgililerin imzalarının alınması yoluna gidilecektir.”* şeklinde izah edilmiştir. Dolayısıyla yoklama işlemi; adli bir izne tabi olmadan mükellef nezdinde gerçekleştirilen araştırma ve ilgili konuları dış görünüş itibariyle adeta fotoğraflama işlemini ifade etmektedir³⁶. Bununla birlikte 213 sayılı Kanun’un 128’inci maddesinde yoklama yapmaya yetkili olanlar sayılmış ve devam eden maddede yoklama yapanların yetkili olduklarını belirten belgeyi mükellefe gösterme zorunlulukları düzenlenmiştir.

Yoklama neticesinde elde edilen delillerin hukuka uygunluğu açısından Vergi Usul Kanunu’nun 127’nci maddesinin, hükmün hukuka uygunluğu ve madde düzenlemesinin sınırları açısından ele alınması gereklidir. Zira madde hükmü adli bir izne tabi olunmadan mükellefin kanuni defter ve belgeleri dışında kalan ve vergi kaybına sebebiyet verdiğine emare teşkil eden defter, belge ve delillere elkonulmasına cevaz vermektedir. Bu haliyle geniş bir yorum yetkisine açık madde hükmü, yoklama yapmaya yetkili olanlara sınırsız bir elkoyma hakkı vermektedir. Bu durum idareye verilen sınırları belirlenmemiş bir takdir yetkisi anlamına gelmektedir ki bu kapsamda idareye verilen sınırsız

³⁶ ŞENYÜZ, Doğan / YÜCE, Mehmet / GERÇEK, Adnan: Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012, s. 133.

takdir yetkisi, kanunilik ilkesine ve hukuk devletine uygun bir yaklaşım değildir³⁷.

Elkoyma; Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği'nin 4'üncü maddesinde *"Suçun veya tehlikelerin önlenmesi amacıyla veya suçun delili olabileceği veya müsadereye tâbi olduğu için, bir eşya üzerinde, rızası olmamasına rağmen, zilyedin tasarruf yetkisinin kaldırılması işlemi"* olarak tanımlanmıştır. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun *"Eşya veya kazancın muhafaza altına alınması ve bunlara elkonulması"* başlıklı 123'üncü maddesinin 1'inci fıkrası *"İspat aracı olarak yararlı görülen ya da eşya veya kazanç müsaderesinin konusunu oluşturan malvarlığı değerleri, muhafaza altına alınır."* şeklinde düzenlenmiştir. Bu haliyle 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda elkoyma bir eşyanın geçici olarak devletin hakimiyeti altına alınmasına yol açan bir tedbir olarak açıklanmıştır. Buna göre elkoyma işlemi bir ceza olarak nitelendirilmeyip adli makamlarca alınmış bir koruma tedbiri olarak işlev görmektedir³⁸. Zira hukuki anlamda bir eşyanın mülkiyetinin devlete geçmesi işlemine *"müsadere"* adı verilmektedir³⁹. Bu haliyle elkoyma işlemi sürecin başında adli makamlarca uygulanan bir koruma tedbiriyken, müsadere tedbiri yargılama neticesinde mahkeme tarafından verilebilecek olan bir güvenlik tedbiridir.

Ceza muhakemeleri kanununda yapılan düzenleme Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenlemeden farklı olarak elkoyma yetkisini sınırlandırmıştır. 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 127'nci maddesi *"Hâkim kararı üzerine veya gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının, Cumhuriyet savcısına ulaşamadığı hallerde ise kolluk amirinin yazılı emri ile kolluk görevlileri, elkoyma işlemi gerçekleştirebilir."* hükmünü düzenlemiştir. Kaldı ki 127'nci maddenin 3'üncü fıkrası uyarınca *"Hâkim kararı olmaksızın yapılan elkoyma işlemi, yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını elkoymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi hâlde elkoyma kendiliğinden kalkar."* hükmü uyarınca elkoyma işlemlerinde mutlaka hâkim kararı aranmaktadır.

³⁷ ŞENYÜZ, Doğan: Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 6. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2012, s. 340.

³⁸ ÖZBEK, Veli Özer / KANBUR, MEHMET Nihat / DOĞAN, Koray / BACAŞIZ, Pınar / TEPE, İlker: Ceza Muhakemesi Hukuku, Geliştirilmiş 4. Baskı, Temmuz, 2012, s. 403.

³⁹ GÜNLER, Kemal: "Türk Ceza Hukukunda Müsadere", Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 18 (3), July, 2014, s. 850.

1982 Anayasası'nın "Özel Hayatın Gizliliği" başlıklı 20'nci maddesinde 2001 yılında yapılan düzenlemeyle "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 yirmidört saat içinde görevli hâkimin onayına sunulur. Hâkim, kararını elkoymadan itibaren kırksekiz saat içinde açıklar; aksi halde, elkoyma kendiliğinden kalkar." hükmü düzenlenmiştir.

Yoklama müessesesi, vergi idaresi tarafından gerçekleştirilen idari bir işlem niteliğindedir⁴⁰. Bu haliyle yoklama müessesesi yargısal bir denetime tabi değildir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen elkoyma işlemi mükellefin Anayasal haklarının korunması noktasında yoklamada görevli memurlara inisiyatif vermektedir. Bu durum keyfi uygulamalara zemin hazırlamaktadır. Memuraulan delillerin "kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delil..." kapsamında olup olmadığının tespitinin yoklama da görevli memura bırakılması, borçlunun mülkiyet hakkını teminat süresinde geçici olarak engelleyecek ve borçlunun anayasal haklarına zarar vererek idare lehine birtakım uygulamalara neden olabilecektir. Oysaki idare söz konusu yetkisini kullanırken öncelikle Anayasal ilkelere bağlı kalmakla yükümlüdür⁴¹. Zira idare kendisine verilen takdir yetkisini kullanırken yasal ve ekonomik sınırlara dikkat etmek zorundadır⁴². Bu haliyle Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş bulunan yoklama işlemi, kanunda sayılan kimselerce yapılmış olsa dahi, gerçekleştirilen elkoyma işlemi yetkisiz kimselerce yapılan bir elkoyma faaliyeti olacak ve gerçekleştirilen elkoyma sonucu elde edilen deliller Anayasa'ya aykırı olması nedeniyle kanuna ve hukuka aykırı elde

⁴⁰ KIRBAŞ, Sadık: Vergi hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar), Gözden Geçirilmiş, Değiştirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Eylül, 1998, ss. 164 – 166.

⁴¹ ÜSTÜN, Ümit Süleyman: "Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi", Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 14 (1), Haziran 2006, s. 225.

⁴² ALİEFENDİOĞLU, Yılmaz: "Vergilemenin Ekonomik Sınırları", Prof. Dr. Akif Erginay'a 65 inci Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi hukuk Fakültesi yayınları, No: 460, Ankara, 1981, s. 596.

edilmiş delil niteliğinde değerlendirilecektir. Bununla birlikte yoklama müessesesinin bir ön denetim niteliğinde olması nedeniyle yargısal denetimin zorluğundan bahsedilebilecekse de, 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun 127'nci maddesinde düzenlenen "...gecikmesinde sakınca bulunan haller..." hükmü benzeri bir hükmün Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmesi sorunu bertaraf edebilecektir.

Sonuç olarak her ne kadar yoklama müessesesi vergi hukukuna özel bir düzenleme olsa da yoklama ile ilgili Vergi Usul Kanunu'nda yapılan düzenleme Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir. Bu haliyle yoklama yetkisine sahip kimselerce elkonulan delillerin kullanılması hukuka uygun olmayacaktır. Bu kapsamda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'na benzer bir şekilde durumu yeniden düzenlemesi, doğacak ihtilaflarda kamu zararının önlenmesi açısından önem taşımaktadır.

B. Aramalı Vergi İncelemesinde Elkoyma Sonucu Elde Edilen Deliller

Günlük hayatta farklı anlamlarda kullanılan "*arama*" kelimesi hukuki anlamda Türk Dil Kurumu Sözlüğünde "*Sanığın yakalanması veya suç belgelerinin elde edilmesi için bir kimsenin evinde, iş yerinde, üzerinde veya eşyasında yapılan araştırma işlemi.*" olarak ifade edilmiştir⁴³. Bu haliyle Türk hukuk mevzuatında arama kelimesi adli ceza gerektiren suçlar açısından iki farklı biçimde tanımlanmıştır. Düzenlemelerden biri 2005 tarihli "*Adli ve Önleme Aramaları Yönetmeliği*" ile yapılmıştır. Yönetmelikte "*Adli Arama*" şeklinde ifade edilen kavram "*bir suç işlemek veya buna iştirak veyahut yataklık etmek makul şüphesi altında bulunan kimsenin, saklananın, şüphelinin, sanığın veya hükümlünün yakalanması ve suçun iz, eser, emare veya delillerinin elde edilmesi için bir kimsenin özel hayatının ve aile hayatının gizliliğinin sınırlandırılarak konutunda, işyerinde, kendisine ait diğer yerlerde, üzerinde, özel kâğıtlarında, eşyasında, aracında 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu ile diğer kanunlara göre yapılan araştırma işlemidir.*" şeklinde açıklanmıştır. Bu kapsamda 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun "*Arama ve Elkoyma*" başlıklı bölümünde arama işlemi ile ilgili usul ve esaslar açıklanmış, 5237 sayılı Türk Ceza Kanunu'nda da "*Haksız Arama*" şeklinde düzenlenen madde ile usul ve esaslara aykırı hareket edenlere yönelik olarak cezai müeyyideler düzenlenmiştir.

⁴³ <https://sozluk.gov.tr/> (Erişim Tarihi: 16.07.2024).

Arama kavramı ile ilgili ikinci düzenleme 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda yapılmıştır. Kanunun "Yoklama ve İnceleme" başlıklı 7'nci kısmının 3'üncü bölümünde "Arama" adı altında yapılan düzenlemede arama müessesesi "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 ifade edilmiştir. Ancak tanımda yer alan "vergi kaçırdığına delalet eden..." ifadesi sorunludur. Zira vergi kaçırmak fiili Vergi Usul Kanunu'nda açıklanmış bir ifade değildir. Vergi kaçırmak ifadesi ile kastedilen vergi ziya-ına sebebiyet verilmesi olabileceği gibi kaçakçılık fiillerine sebebiyet verilmesi olarak da anlaşılacaktır. Kanaatimizce burada kastedilen vergi kaçırma fiili hem vergi ziya-ı hem de vergi kaçakçılığı fiillerini kapsamaktadır. Bu problem kanun maddesinin 1961 tarihli 213 sayılı Kanun ile mülga olan 1949 tarihli 5432 sayılı Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan "Arama" müessesinin 213 sayılı Kanun'a aynen aktarılmasından kaynaklanmaktadır. Hükmün Vergi Usul Kanunu'nun günümüzdeki yazım biçime uydurulması kanunun şümülü açısından önem taşımaktadır.

Vergi usul kanununda düzenlenmiş yoklama müessesinin aksine arama müessesesi daha ayrıntılı kurallara bağlanmıştır. Zira arama müessesesi "Sulh yargıcının istenilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi" şartına bağlanmıştır. Ayrıca Vergi Usul Kanunu'nun "Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır." şeklindeki düzenlemesinden kanuni boşluk olan konularda 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun uygulanacağı anlaşılmaktadır.

Kanun koyucunun, Vergi Usul Kanunu'nun 142 ile 147'nci maddeleri çerçevesinde, vergi ödevinin usule ve kanuna uygun şekilde yerine getirilip getirilmediğini denetlemekle görevli makam ve mercilere özel bir arama ve elkoyma yetkisi tanıdığı anlaşılmaktadır. Bu yetkinin öngörülmediği durumlarda, suç oluşturan vergi ihlalleri açısından 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun uygulanması elbette mümkün olabilecektir. Burada bir genel ve özel kanun ilişkisi söz konusudur. Özel kanunda düzenleme bulunmayan hallerde genel kanuna bakılacaktır. Bu süreçte elde edilen bilgi ve belgeler, yalnızca kabahatler için değil, suçlar açısından da delil niteliği taşımaktadır.

Dikkat edilmelidir ki Vergi Usul Kanunu'na göre doğrudan elkoyma mümkün olmayıp, elkoymanın öncüsü olan bir arama kararının varlığına ihtiyaç duyulmaktadır.

Bu haliyle incelendiğinde Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenmiş olan arama müessesesi doğrultusunda elkonulan deliller kanuna uygun olarak elde edildiği takdirde vergi hukuku açısından kullanılabilir delil niteliği taşımaktadır. Zira bu koruma tedbirleri, Anayasa'ya da uygun bir şekilde sulh ceza hâkiminin usulüne uygun şekilde vereceği kararlar uygulanabilmektedir.

C. Vergi Uygulamalarında Yetki Açısından

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 4'üncü maddesi "*Vergi dairesi mükellefi tespit eden, vergi tarh eden, tahakkuk ettiren ve tahsil eden dairedir.*" şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre kanun, mükellefin tespiti görevi dolayısıyla vergi dairesini vergiyi doğuran olayın tespitini yapmakla yükümlü kılmıştır. Bu durumda vergi dairesi mükellefiyetle ilgili araştırma yapma yetkisine de sahiptir. Bununla birlikte Vergi Usul Kanunu'nda yer alan bilgi edinme yolları için kanun yetki belirleme yapmıştır. Ancak vergi hukukunda olayın gerçek mahiyetinin yemin dışında her türlü delille ispat edilebilmesi hükmü, yetkisiz kimseler tarafından elde edilen delillerin kullanılabilirliği açısından ihtilaflar ortaya çıkarmaktadır. Bu durumda olayın farklı ihtimaller dahilinde değerlendirilmesi gereklidir.

1. Yoklama Yetkisini Haiz Olmayan Kimseler Tarafından Elde Edilen Deliller

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 128'inci maddesinde yoklamaya yetkili olanlar; Vergi dairesi müdürleri, yoklama memurları, yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler, vergi incelenmesine yetkili olanlar ve gelir uzmanları olarak belirlenmiştir. Bu haliyle her ne kadar kanunda sayılmış kimseler dışında kalan kişiler tarafından yapılan yoklama işlemi vergi usul kanunda açıklanan yoklama müessesine uygun olmasa da yoklama adı altında elde edilen delillerin vergi hukukunda delil olarak değerlendirilebilirliği tartışma konusudur. Zira vergi hukukunda delil serbestisi olarak adlandırılan düzenlemede ifade edilen "*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.*" hükmü her ne kadar kanuna aykırı yapılan yoklama

nedeniyle yoklama işlemini hükümsüz kılsa da elde edilen delillerin kullanılabilirliğini tartışmalı hale getirmektedir.

Vergi usul kanununda düzenlenmiş bulunan yoklama müessesesi sonucunda yoklama fişleri düzenlenir ve kanunda yazılı usule uygun bir şekilde düzenlenen yoklama fişlerinin bir nüshası vergi dairesine sunulur⁴⁴. Bu haliyle bakıldığında yoklama müessesesi vergi hukukunda özel esaslara tabi bir uygulamadır. Yoklama yetkisini haiz olmayan kimselerce sürecin kanunda düzenlenmiş biçimine aykırı bir şekilde işletilmesi sonucu elde edilen deliller kanuna ve hukuka aykırı delil niteliği taşıyacaktır. Ancak yoklama yetkisini haiz olmayan kimselerin buldukları delilleri ihbar şeklinde vergi idaresine sunmaları halinde işletilecek yeni süreç doğrultusunda söz konusu delillerin kanıt aracı olarak kullanılması mümkün olabilecektir.

Vergi usul kanunu düzenlemesi kül halinde incelendiğinde, kanunda sayılanlar dışındaki kimselerin yoklama fiilini gerçekleştiremeyeceği sonucu ortaya çıkmaktadır. Buna göre yoklama yetkisi olmayan kimselerce gerçekleştirilen yoklama işlemine göre idare bir işlem tesis edemeyecektir. Bu kapsamda elde edilen deliller de yoklamaya esas teşkil etmeyecektir. Ancak 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 142'nci maddesinde yer alan arama müessesesinde düzenlenen "*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.*" hükmü ihbar sonucu vergi idaresine yapılan bildirimlerin arama konusu yapılabilmesine cevaz vermektedir. Dolayısıyla Vergi Usul Kanunu'nda düzenlenen yoklama müessesesinin kendine has kuralları gereği usulüne uygun bir şekilde yapılmayan yoklama faaliyeti hükümsüz olacak ve söz konusu faaliyet sonucu elde edilen deliller yoklama prosedüründe hukuka uygun olmayan delil niteliği taşıyacaktır. Hal böyleyken vergi hukukuna has bir düzenleme olan yoklama müessesesinde kanunda sayılan yetkilendirilmiş kimselerin dışında yapılan yoklama işlemleri hem kanuna hem de hukuka aykırılık teşkil edecektir. Ancak yoklama her ne kadar usule uygun olmasa da ulaşılan delillerin ihbar yoluyla idareye bildirilmesi durumunda yeni bir süreç işleyecek ve elde edilen deliller vergi hukukunda hüküm kurulmasında esas alınabilecektir.

⁴⁴ ŞENYÜZ / YÜCE / GERÇEK, s. 134.

2. Vergi İnceleme Yetkisini Haiz Olmayan Kimseler Tarafından Elde Edilen Deliller

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 134'üncü maddesine göre vergi incelemesinin amacı "*Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak tespit etmek ve sağlamaktır.*" olarak belirlenmiştir. Dolayısıyla vergi incelemesi vergi aslının hukuka uygunluğu ile söz konusu vergi nedeniyle bir suç oluşup oluşmadığına yönelik delil araştırma ve delil toplama sürecini ifade etmektedir⁴⁵. Bu haliyle vergi incelemesinin eğitici, önleyici ve yakalayıcı fonksiyonları bulunmaktadır⁴⁶. Zira vergi incelemesi uyuşmazlık konusu vergi aslı ve vergi cezasıyla ilgili olayların tespit edilerek delillere bağlanması sürecidir⁴⁷. Kanun, vergi incelemesine yetkili olanları sayarak "*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.*" şeklinde açıklamıştır. Yine yoklamada olduğu gibi vergi incelemesiyle yetkilendirilmiş olanların yetkilerini ibraz zorunluluğu bulunmaktadır.

Kanunda vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların sayılmış olması, yetkisi olmayan kimselerin vergi incelemesi yapmasını imkânsız hale getirmektedir. Bu kapsamda yetkisiz kimseler tarafından yapılan vergi incelemesi vergisel anlamda bir sonuç ortaya çıkarmayacaktır. Dolayısıyla yetkisiz kimseler tarafından vergi incelemesi yapılması sonucu elde edilen delillerde vergi hukuku açısından hukuka uygun delil olarak nitelendirilemeyecektir. Ancak söz konusu delillerin ihbar yoluyla idareye bildirilmesi durumunda idare yeni bir süreç başlatarak söz konusu delillerin vergi hukukunda hüküm kurulmasında esas alınabilmesini sağlayabilecektir.

⁴⁵ YALTI, Billur: "Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı", Vergi Sorunları Dergisi, S. 332, Mayıs, 2016, s. 54.

⁴⁶ AKDOĞAN, Abdurrahman: Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, "Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, Uygulama Örnekleri" Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim, 2011, s. 102.

⁴⁷ YALTI, s. 54.

3. Arama Yetkisini Haiz Olmayan Kimseler Tarafından Elde Edilen Deliller

213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 142 ila 147'nci maddeleri arasında düzenlenen arama müessesesi özel hükümlere tabi olağanüstü bir bilgi edinme yöntemidir. Bu haliyle arama müessesesi kanunda ayrıntılı bir şekilde açıklanarak arama yapılması üç şarta bağlanmıştır. Buna göre arama yapılabilmesi için;

- Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların aramaya lüzum göstermesi,
 - Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh ceza hakiminden arama talebinde bulunması,
 - Sulh ceza hakiminin talep edilen yerlerde arama yapılmasına karar vermesi,
- şartlarının karşılanması gereklidir.

Arama faaliyeti Vergi Usul Kanunu'nun yanı sıra 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nda düzenlenmiş bir müessesedir. Farklı kanunlarca düzenlenen arama filleri her ne kadar birbirlerinden farklı olsalar da daha önce de belirtildiği üzere 213 sayılı Vergi Usul Kanunu 147'nci maddesinde *"Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır."* hükmü ile Vergi Usul Kanunu'nda yer almayan durumlar için Ceza Muhakemesi Kanunu'na göre işlem yapılacağını öngörmüştür.

213 sayılı Kanun arama yapmaya yetkili olanları açıklamamıştır. Bu durumda 5271 sayılı Kanuna bakılması gerekir ki kanunda kolluk görevlilerinin arama yapabileceği hükmü düzenlenmiştir. Ancak vergi hukukunun niteliği gereği özel düzenlemelere sahip olması nedeniyle arama işleminin vergi konusunda uzman kolluk görevlileri tarafından yapılması gereklidir. Bununla birlikte Yargıtay 2021 yılında verdiği bir kararında *"...Niteliği itibariyle adli arama olmasına rağmen, bu aramanın genel suç kolluğu tarafından değil, vergi inceleme elemanlarınca yapılabilmesi, vergi suçlarına ilişkin olarak yapılacak aramanın özelliğidir."* şeklinde hüküm kurmuştur⁴⁸. Kanaatimizce de esasen vergi incelemesine yetkili olan

⁴⁸ Y. 11. CD, 28.06.2021, E. 2017/9872, K. 2021/5973 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 2.10.2024).

kişilerin vergisel suç kolluğu olarak kabul edilmesi gereklidir⁴⁹. Ancak doktrinde vergi inceleme elemanlarının mevzuatta kolluk olarak tanımlanan birimler arasında sayılmamış olmalarından kaynaklı olarak kolluk olmadığını savunan görüşler de bulunmaktadır⁵⁰. Daha önce ifade edildiği üzere aramalı vergi incelemesi yapılabilmesi için, “*mükellefin vergi kaçıracağına dair delil niteliğinde emarelerin*” bulunması gerekmektedir. Bu kapsamda suç teşkil ettiği değerlendirilen fiillerle ilgili delil toplamak amacıyla gerçekleştirilen aramalı vergi incelemesi adli kolluk faaliyeti niteliği taşıyacaktır. Ayrıca, Vergi Usul Kanunu’nun 147’nci maddesinde 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu hükümlerine yapılan atıf, kanun koyucunun Vergi Usul Kanunu kapsamında gerçekleştirilen aramayı adli arama faaliyeti olarak değerlendirdiğini gösteren bir karinedir. Bununla birlikte kanunda kolluk görevlisi vasfına sahip olmayan vergi idaresi çalışanları tarafından gerçekleştirilen arama faaliyetinin kanuna uygun olmayacağı yönündeki görüşleri de göz ardı etmemek gereklidir. Zira her ne kadar Vergi Usul Kanunu’nda arama kararı vermeye sulh yargıcı yetkili kılınmış ise de 5271 sayılı kanunda arama kararının gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının ya da Cumhuriyet savcısına da ulaşamadığı durumlarda kolluk amirinin yazılı emri ile de arama kararı verilebileceği hükmü düzenlenmiştir. Dolayısıyla burada arama faaliyetinin vergi inceleme elemanları dışında kolluk kuvveti tarafından gerçekleştirilebileceği ve vergisel dokümanlara ulaşıldığı takdirde Cumhuriyet savcılığına başvuru mekanizmasının işletilebileceği yönünde yorum yapılması da mümkün olabilmektedir. Söz konusu ihtilafın ortadan kaldırılabilmesi için kanuni bir düzenlemenin yapılması yerinde bir uygulama olacaktır.

213 sayılı Kanun arama müessesesini “Yoklama ve İnceleme” başlıklı 7’nci kısımda düzenlemiştir. Bu haliyle Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenen arama faaliyeti esasen aramalı vergi incelemesi adı altında özel bir vergi incelemesi sürecini ifade etmektedir. Dolayısıyla arama müessesesi; arama faaliyeti sonucu elde edilen delillere dayalı bir vergi

⁴⁹ Aynı yönde; **TAŞDELEN**, Aziz: “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5 (2), 2003, s. 175; **BAYKARA**, Bekir: “Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, Vergi Dünyası, S. 273, 2004, http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_inceleme_Elemanlarinin_Vergi_Ceza_Muhakemesindeki_Yeri_1343.pdf, s.5, erişim Tarihi: 11.09.2024.

⁵⁰ **KARABEYSER**, Süleyman: “Vergi Hukukunda Arama Müessesesi”, Terazi Hukuk Dergisi, 11 (124), 2016, s. 102; **PINAR**, Burak: “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, Ceza Hukuku Dergisi, 8(21), 2013, s. 144-145.

incelemesi sürecinin ilk aşamasıdır. O halde arama, vergi inceleme sürecinin delil toplama aşaması olarak adlandırılabilir bir faaliyettir⁵¹. İş bu halde söz konusu delillerin hukuka uygunluğu delillerin yargılama faaliyetlerinde kullanılabilirliği açısından önem arz etmektedir. Kanuni düzenlemelere göre öncelikle arama işleminin yetkili görevlilerce yapılması gerekmektedir.

213 sayılı Kanunda düzenlenen arama müessesesi ile ilgili olarak yetki konusunda problemleri iki farklı duruma çıkabilecektir. Birinci durum, kolluk görevlileri dışında kimselerce arama yapılması durumudur. İkinci durum ise, kolluk görevlilerinin 5271 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirdikleri bir arama faaliyetinde vergisel delillere ulaşmaları durumudur.

Birinci durumda, 5271 sayılı Kanun açık bir şekilde aramanın kolluk görevlileri tarafından yapılabileceğini açıklamaktadır. 213 sayılı Kanunda düzenlenmeyen bu durum için 5271 sayılı Kanun düzenlemesine bakılması gerekir ki o halde 213 sayılı Kanuna göre arama yapma yetkisi de kolluk görevlilerinde bulunmaktadır. Buna göre 213 sayılı Kanuna göre kolluk görevlileri dışında görevliler tarafından gerçekleştirilen aramalar kanuna aykırı olacaktır. Bu durumda elde edilen deliller de kanuna ve hukuka aykırı delil niteliği taşıyacaktır. Ancak burada tekrar etmek gerekir ki her ne kadar kanaatimiz vergi inceleme elemanlarının vergisel suç kolluğu olarak kabul edilmesi gerektiği yönündeysen de bu konudaki karşı görüşlerin bertarafı için kanuni bir düzenleme yapılması yerinde olacaktır.

İkinci durumda; adli kolluk görevlilerince 5271 sayılı Kanun kapsamında bir arama faaliyetinin gerçekleştirildiği durumlarda mükellefin vergi kaçırdığına işaret eden delillere rastlanması durumudur. Bu durumda arama faaliyeti 213 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak yapılmadığı için arama işlemi aramalı vergi inceleme olarak değerlendirilemeyecek ve elde edilen deliller vergi hukuku açısından aramalı vergi incelemesine konu edilemeyecektir. İş bu halde, adli kolluk görevlilerinin yapması gereken iki farklı uygulama olabilir.

- Birinci uygulama; 5271 sayılı Kanunda düzenlenen “*gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının ya da Cumhuriyet savcısına da*

⁵¹ **BATI**, Murat: Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Kamu İcra, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Seçkin, Ankara, 2023, s. 269.

ulaşılamadığı durumlarda kolluk amirinin yazılı emri ile de arama kararı verilebileceği” hükmü gereği işlem yapılması,

- İkinci uygulama ise; Hazine ve Maliye Bakanlığı’na ihbar yoluyla olayın intikal ettirilmesidir.

Zira her ne kadar idare tarafından gerçekleştirilen eylem Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş olan aramalı vergi incelemesi kapsamında değerlendirilmeyecek olsa da elde edilen delillerin; vesikaların tesadüfi delil niteliğini açıklayan 5271 sayılı Kanunun 138’inci maddesinin 1’inci fıkrası hükmü kapsamında ele alınıp değerlendirilmesi gerekir. 5271 sayılı Kanunun 138’ini maddesinde tesadüfen elde edilen deliller düzenlenmiştir. 5271 sayılı Kanunun 138’inci maddesi; *“Arama veya elkoyma koruma tedbirlerinin uygulanması sırasında, yapılmakta olan soruşturma veya kovuşturmayla ilgisi olmayan ancak, diğer bir suçun işlendiği şüphesini uyandırabilecek bir delil elde edilirse; bu delil muhafaza altına alınır ve durum Cumhuriyet Savcılığına derhâl bildirilir.”* şeklinde düzenlenmiştir. Buna göre böyle bir durumda elde edilen deliller hukuka uygun elde edilmemiş delil niteliğinde olmayıp Vergi Usul Kanunu’nda düzenlenmiş aramalı vergi incelemesi usulüne uymayan delil niteliğinde olacaktır. Dolayısıyla söz konusu delillerin aramalı vergi incelemesine konu yapılması durumunda deliller kanuna aykırı olarak değerlendirilecek olmakla birlikte Vergi Usul Kanunu kapsamında yapılacak ihbarlar neticesinde gerçekleştirilecek idari işlemlerde söz konusu deliller kanuna uygun olarak elde edilmiş delil niteliği taşıyacaktır. Bu durumda kanaatimizce ihbar sürecinin uzama ihtimali dikkate alındığında, 5271 sayılı Kanun’a göre gerçekleştirilen arama faaliyetlerinde vergisel arama gerektiren deliller elde edildiği durumlar, kolluk görevlileri tarafından gecikmesinde sakınca bulunan hal olarak değerlendirilerek, ilgili izinlerin alınması yoluyla delil toplama işlemlerinin gerçekleştirilmesi gerekmektedir.

V. YARGI KARARLARINDA HUKUKA AYKIRI DELİL

Hukuka aykırı olarak elde edilen deliller yargı sistemine dahil olmalarıyla birlikte taraflar açısından sonuç doğurabilir hale gelmektedirler. Bu haliyle yargı organlarının içtihatları, uygulamada hukuka aykırı delillerin ispat aracı olarak kullanılabilirliğini belirleyen yegâne kaynak olacaktır. Bu kapsamda ulusal yargı organlarının yanı sıra Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları da önem taşımaktadır.

A. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları

Uluslararası düzenlemeler temel olarak İnsan Hakları Evrensel Beyanname ile Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi doğrultusunda düzenlenmiş kurallar bütünü olarak karşımıza çıkmaktadır. Türkiye Avrupa Konseyine 1949 yılında üye olmuş ve 18 Mayıs 1954'te Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'ni onaylamıştır. Türkiye'de hiyerarşik sıralamada yer alan ikinci hukuki kaynak Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'dir⁵². Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları da söz konusu kurallar çerçevesindedir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi İçtihatları Türkiye'de hiyerarşik sıralamada dördüncü hukuksal hukuki kaynak durumundadır⁵³. Türkiye sözleşmeye taraf olmasının ardından yaklaşık otuz üç yıl sonra 28.01.1987⁵⁴ tarihinde vatandaşlarına Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi organları önünde bireysel başvuru hakkı tanımıştır⁵⁵.

İnsan Hakları Evrensel Beyanname spesifik bir şekilde delil konusunu ele almamakla birlikte insanlık ailesinin temel haklarını düzenleyen bir metindir. Bu kapsamda beyanname, kanun önünde herkesin eşit olduğu ve herkesin kanunun eşit korumasından yararlanacağı hükmünü düzenlemiştir. Dolayısıyla bir kimse suç işlemiş olsa dahi kanuni haklarından mahrum bırakılarak kişiye karşı bir delil elde edilemeyecektir. Zira beyannamenin 7'nci maddesinde düzenlenen "*Herkesin işbu Beyannameye aykırı her türlü ayırdedici muameleye karşı ve böyle bir ayırdedici muamele için yapılacak her türlü kışkırtmaya karşı eşit korunma hakkı vardır.*" hükmü ile kanaatimizce kanunların kanunsuz bir şekilde uygulanmasının insan haklarına aykırı olduğu hükmü düzenlenmiştir. Beyannamenin 12'nci maddesinde "*Hiç kimse özel hayatı, ailesi, meskeni*

⁵² TOSUN, Ayşe Nil / ÖZDEN, Engin: "Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mükellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği", Maliye Dergisi, 166(Ocak-Haziran), 2014, s. 289.

⁵³ TOSUN / ÖZDEN, s. 291.

⁵⁴ 28.01.1987 yılından, 11. Ek Protokolün yürürlüğe girdiği 01.11.1998 tarihine kadar, bireysel başvuru hakkı devletlerin isteğine bağlı "seçimlik" bir hakken, 11. Ek Protokol yürürlüğe girdikten sonra sözleşmenin 34'üncü maddesiyle yen, b ir düzenleme yapılmıştır. Düzenlemeyle Türk vatandaşlarına bireysel başvuru hakkı herhangi bir süre kısıtlanmasına bağlı olmaksızın sözleşmenin zorunlu bir ögesi olarak yeniden düzenlenmiştir.

⁵⁵ SALİHPAŞAOĞLU, Yaşar: "Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türkiye: Bazı Rakamlar ve Gerçekler", Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XIII(1-2), 2009, s. 266.

veya yazışması hususlarında keyfi karışmalara, şeref ve şöhretine karşı tecavüzlere maruz bırakılamaz. Herkesin bu karışma ve tecavüzlere karşı kanun ile korunmaya hakkı vardır” hükmü ile delil elde etme yollarının kullanımının kanunlarla sınırlı olması gerekliliğinin insani bir hak olduğu beyan edilmiştir.

Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde de delillerin delil olarak kullanılabilirliği ile ilgili doğrudan bir hüküm bulunmamakla birlikte mahkeme konuyu adil yargılanma hakkı, özel ve aile hayatına saygı hakkı ve haberleşme hakkı gibi düzenlemeler çerçevesinde ele almaktadır⁵⁶. Bu kapsamda hukuka aykırı delillerin değerlendirilmesi ile ilgili Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde doğrudan bir hüküm bulunmadığından dolayı mahkeme kanıtların değerlendirilmesi takdirini ulusal mahkemelere bırakmaktadır⁵⁷. Mahkeme bu konuda, delillerin elde edilme şeklini de kapsayacak şekilde yargılamanın bütününe adil olmadığı konusunu incelemektedir⁵⁸. Dolayısıyla hukuka aykırı delillerin kullanımında ülke uygulamaları önem taşımaktadır. Bu kapsamda ülkeler kendi hukuki yapıları doğrultusunda delil değerlendirmesi gerçekleştirmektedirler. Örneğin İngiltere’de hukuka uygun olmayan delil konusu delilin kabulünün yargılamanın hakkaniyetine zarar verip vermediği kriteri doğrultusunda mahkemenin takdirine bırakılmıştır⁵⁹. İş bu halde Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında hukuka uygun biçimde elde edilmeyen kanıtların kullanılamayacağına yönelik katı bir tutumun olmadığı görülmektedir. Zira Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’nde düzenlenmiş bulunan adil yargılanma hakkını esas almaktadır. Bu kapsamda elde edilen delillerin özel yaşamın gizliliğini ihlal etmesi durumunda dahi adil yarılanma güvencelerinin yerine getirilmesi halinde elde edilen delillerin

⁵⁶ ŞENOCAK, Burçin Bayrak: “Anayasa Mahkemesi ve Yargıtay Kararlarında Hukuka Aykırı Delillerin Adil Yargılanma Hakkına Etkisi” s. 15. <https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/4052023132645burcin.pdf> (Erişim Tarihi 4.10.2024).

⁵⁷ AİHM., Allan /Birleşik Krallık, 5.11.2002, B. No: 48539/99, s. 42 (<https://hudoc.echr.coe.int/tur>, Erişim Tarihi: 4.10.2024); AİHM., Kaçan / Türkiye, 12.07.2016, B. No: 58112/09, s. 9 (<https://hudoc.echr.coe.int/tur>, Erişim Tarihi: 4.10.2024).

⁵⁸ ŞENOCAK: s. 15; AİHM., Ayetullah/Türkiye, 8.03.2021, B. No: 29084/07 ve 1191/08, s. 45 (<https://hudoc.echr.coe.int/tur>, Erişim Tarihi: 4.10.2024).

⁵⁹ DÜNDAR, Meltem: İngiliz ve Türk Ceza Muhakemesi Hukuklarında Hukuka Aykırı Deliller, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018, s. 147.

kullanılabileceğine hükmetmiştir⁶⁰. Ayrıca mahkeme bir kararında sanığın hükümlülüğüne karar verilmesini haklı gösterecek başkaca delillerinde bulunduğu gerekçesiyle hukuka aykırı bir şekilde elde edilmiş delillerin adil yargılanma hakkını ihlal etmeyeceğine yönelik hüküm kurmuştur⁶¹.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi açıklandığı üzere hukuka aykırı delillerin kullanımı noktasında her ne kadar katı bir tutum içinde bulunmasa da sözleşmenin diğer maddelerinin ihlali nedeniyle elde edilen delillerin kullanımı noktasında katı bir tutum izlemektedir. Örneğin delil elde edilirken sözleşmenin 8'inci maddesinde düzenlenen özel ve aile yaşamına saygılı olunması hakkının ve haberleşme hakkının ihlal edilmesi sonucu elde edilen delillerin kullanılmayacağına yönelik kararları bulunmaktadır⁶². Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, söz konusu hakların kısıtlanmasına yönelik *"Bu hakkın kullanılmasına bir kamu makamının müdahalesi, ancak müdahalenin yasayla öngörülmüş ve demokratik bir toplumda ulusal güvenlik, kamu güvenliği, ülkenin ekonomik refahı, düzenin korunması, suç işlenmesinin önlenmesi, sağlığın veya ahlakın veya başkalarının hak ve özgürlüklerinin korunması için gerekli bir tedbir olması durumunda söz konusu olabilir."* hükmünü düzenlemiştir. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi de kararlarında bu hüküm gereği kanaat oluşturmuştur. Buna göre mahkeme kararlarında kamu gücü tarafından sözleşmede belirtilen hakların ihlal edilebilmesi için ihlalin kanuna dayanması ve yapılan ihlalin kanunlara uygun olması gerekli görülmektedir⁶³.

Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları kül halinde ele alındığında; adaletin yerini bulması doğrultusunda vicdani kanaat oluşturmaya karine olabilecek tüm delillerin kullanılabileceği ancak söz konusu delillerin elde edilme biçiminin Avrupa İnsan Hakları

⁶⁰ AİHM., Khan-İngiltere, 12.5.2000, B. No: 35394/97, s. 3 (<https://hudoc.echr.coe.int/tur>, Erişim Tarihi: 4.10.2024); CENGİZ, Serkan / DEMİRAG, Fahrettin / ERGÜL, Teoman / MCBRİDE, Jeremy / TEZCAN, Durmuş: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Ceza Yargılaması Kurum ve Kavramları, Şen Matbaa, Ankara, 2008. s. 160; ÇINAR, Ali Rıza: "Hukuka Aykırı Kanıtlar", Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2004, S. 55, s. 47.

⁶¹ AİHM., Schenk / İsviçre, 12.7.1988, B. No: 10862/84, s. 23 (<https://hudoc.echr.coe.int/tur>, Erişim Tarihi: 4.10.2024); CENGİZ / DEMİRAG / ERGÜL / MCBRİDE / TEZCAN: s. 160; ÇINAR: s. 47.

⁶² ÇINAR, s. 47-49.

⁶³ AİHM., Malone / Birleşik Krallık, 2.08.1984, B. No: 8691/79, s. 13 (<https://hudoc.echr.coe.int/tur>, Erişim Tarihi: 4.10.2024).

Sözleşmesi'nde yer alan hakları ihlal etmeyecek şekilde olması gerektiği noktasında içtihadın yerleştiği görülmektedir. Bu kapsamda her ne kadar Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi delil konusunda ulusal yargı kararlarına yönelik hüküm kurmasa da delillerin kullanılabilirliğine yönelik hükümlerde ulusal yargı kararlarının tarafı olunan uluslararası sözleşmelerce teminat altına alınmış uluslararası hakları göz önünde bulundurmaktadır. Mahkemeye göre bu durum uluslararası hukuk açısından önem arz etmektedir.

B. Anayasa Mahkemesi Kararları

Türk Anayasa Mahkemesi; norm denetimi, bireysel başvuru, yüce divan yargılamaları, siyasi parti kapatma davaları, siyasi partilerin mali denetimi, yasama dokunulmazlığı işleri, milletvekilliğinin düşmesi işleri ve uyuşmazlık mahkemesi başkanı seçimi işleri olmak üzere sekiz farklı görev ve yetkiye sahiptir. Ancak Anayasa Mahkemesi'nin iş yoğunluğunun büyük bir kısmını norm denetimi ile bireysel başvuru yolu oluşturmaktadır. Norm denetimi; kanunların, Cumhurbaşkanlığı kararnamelerinin ve Türkiye Büyük Millet Meclisi İçtüzüğü'nün Anayasa'ya şekil ve esas bakımlarından uygunluğunun denetimidir. Bireysel başvuru hakkı uluslararası sözleşmeler doğrultusunda 2012 yılında hayata geçirilmiş bir Anayasal yargı denetimidir. Bireysel başvuru yolu; Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında olan ve 1982 Anayasası'nda düzenlenmiş bulunan temel hak ve özgürlüklerin ihlali iddialarının karara bağlanmasını kapsayan bir yoldur.

Anayasa Mahkemesi'nin norm denetimi gerçekleştirdiği kararlarında deliller Anayasaya uygunluk açısından ele alınmış, mahkeme kanuna aykırı delillerle ilgili 2001 yılında yapılan Anayasal düzenlemeden önceki kararlarında da Anayasa'ya ve hukuka aykırı delillerin kullanımının Anayasa'ya ve hukuka uygun olmadığı yönünde hüküm kurmuştur. Bu doğrultuda Anayasa Mahkemesi 1965 yılında verdiği bir kararında "... Yetkisiz verilen kararların hukuki sonuç doğurmaları ise mümkün değildir. Aynı suretle bir siyasi partinin Millet Meclisi Grupunun veya Türkiye Büyük Millet Meclisi Birleşik toplantısı grupunun, kendilerinden başka meclislerdeki grup üyelerini bağliayacak nitelikte karar vermelerine de imkân yoktur. Aksi takdirde, verilecek kararların, hukuki değerleri olmayacağından, diğer grup üyelerini bağlamaları da söz konusu olamaz. İçtüzüğü'nün Anayasa'ya aykırı olduğu ileri sürülen 16'ncı maddesi hükmü de, bu hukuki sonucu belirtmekten başka bir nitelik taşımadığından Anayasa'ya aykırı

delildir.” şeklinde hüküm kurmuştur⁶⁴. Yine 2001 yılında verdiği bir kararında hukuka aykırı delilleri Anayasa’ya uygunluğun da ötesinde hukuka uygunluk açısından ele almış ve hukuka aykırılık fiili Anayasa Mahkemesi’nin 22.06.2001 tarihli kararında; “Hukuka aykırılık en başta milli hukuk sistemimiz içinde yürürlükteki tüm hukuk kurallarına aykırılık anlamına gelir. Bu çerçevede 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 yasa koyucu tarafından dahi yok edilemeyeceğini hükme bağlamıştır (örneğin bkz. E. 1985/31. K. 1986/1, T. 17.3.1986, Anayasa Mahkemesi Kararlar Dergisi, S. 22. s. 115). 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 yasa koyucu hukukun genel ilkelerini yok etmeye yönelik bir yasama tasarrufunda bulunamaz.

Özet olarak, 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 açıklanmıştır⁶⁵.

Anayasa Mahkemesi bireysel başvuru kararlarında Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ile uyumlu kararlar vermiştir. Anayasa Mahkemesi’nin delil değerlendirmesi konusunda mahkeme kararlarına uygun kararlar verdiği görülmekte, çelişkili içtihatlarla yönelik

⁶⁴ AYM., 02.03.1965, E. 1964/19, K. 1965/11, RG. T. 17.09.1965, S.12103.

⁶⁵ AYM., 22.06.2001, E. 1992/2 K. 2001/2, RG. T. 05.01.2002, S. 24631; AYM., 27.3.1986, E. 1985/31. K. 1986/11, RG. T. 09.05.1986, S. 19102.

kararlarında delil değerlendirmesinden kaynaklanan içtihat farklılıklarını tek başına ihlal olarak kabul etmemektedir⁶⁶. Ancak Anayasa Mahkemesi hukuka aykırı delillerin tek başına hüküm kurmada kullanılmasını hukuka uygun bulmamıştır. Bu doğrultuda Anayasa Mahkemesi 2018 yılında verdiği bir kararında “*kanuni bir temeli olmadan elde edildiği veya elde ediliş yöntemi bakımından hukuka aykırı olduğu ilk bakışta anlaşılabilen veya derece mahkemelerince hukuka aykırı olduğu tespit edilen delillerin yargılamada tek veya belirleyici delil olarak kullanılmasının hakkaniyete uygun yargılanma hakkı bakımından sorun oluşturabileceği dikkate alınmalıdır. Ceza muhakemesinde delillerin elde ediliş şekli ve mahkûmiyete dayanak alınma düzeyleri, yargılamanın bütününe hakkaniyete aykırı hâle getirebilir.*” şeklinde hüküm kurmuştur⁶⁷. Dolayısıyla Anayasa Mahkemesi kararlarında hukuka aykırı delil konusunu, önlenmesi gereken hukuki bir mesele olarak ele almıştır⁶⁸.

C. Yargıtay Kararları

Türkiye Cumhuriyeti Anayasası’na göre yüksek mahkemeler arasında sayılan Yargıtay; adliye mahkemeleri tarafından verilen, kanunun başka bir adli yargı merciine bırakmadığı karar ve hükümlerin en son inceleme merciidir. Yargıtay vergi hukukunda ceza mahkemelerine bırakılan davalarda son inceleme mercii olarak görev yapmaktadır.

1. Ceza Daireleri Kararları

Yargıtay ceza daireleri hukuka uygun olmayan delillerle ilgili olarak Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararları ile uyumlu bir içtihadı sahiptir. Yargıtay 19’uncu Ceza Dairesi tarafından 2015 yılında verilen bir kararda “*Ceza Muhakemesi hukukumuz ‘delil serbestliği’ ilkesini benimsemiş, delilleri değerlendirmede de hakime tam bir serbestlik tanınmıştır. Delillerin hukuka uygun yöntemlerle toplanması zorunludur.*” şeklinde hüküm kurmuş ve devamında bazı delillerin hukuka uygun olmayan bir şekilde elde edilmesinin hükme etkisini “*dosya içerisinde bulunan ve hukuka aykırı yöntemlerle elde edilen deliller ayrıca*

⁶⁶ KAŞIKCI, Mahmut: “Vergi Hukuku Özelinde Mahkemeye Erişim Hak-kı Üzerine Bir İnceleme (Çelişkili Karar Yasağı-Danıştay Karar-larından Örnekler ve Haklar Bütününe Hukukla Okumak)”, Journal of Istanbul University Law Faculty, 75(2), 2017, s. 551.

⁶⁷ AYM., 01.02.2018, B. No. 2014/4704, RG. T. 10.04.2018, S. 30387.

⁶⁸ AYM., 24.03.2022, E. 2019/80, K. 2022/31, RG. T. 22.06.2022, S.31874.

ve açıkça'' gösterilir denilmek suretiyle hukuka uygun yöntemlerle elde edilen diğer delillerin geçerliliğini koruyacağı benimsenmiştir." hükmü kurulmuştur⁶⁹. Bununla birlikte Yargıtay birçok kararında vergi hukukunda usule yönelik kanuna uygun olmayan halleri hukuka uygun olmayan delil kapsamında değerlendirmiştir. Bu durum sıklıkla yargı kararlarına da konu olmuş bir vakiadır. Yargıtay 2021 yılında verdiği bir kararında durumu *"Bir başka anlatımla, genel hükümlere tabi bir suç ihbarı üzerine, delil elde edilmesi amacıyla CMK uyarınca yapılan arama işlemi sonucunda, vergi suçunun da işlendiğini gösteren delillerin bulunması veya VUK'nın 147. Maddesi hükmü karşısında, vergi suçuna ilişkin olmasına rağmen gecikmesinde sakınca bulunan hâllerin varlığı halinde, CMK hükümlerine göre arama işlemi yapılabilir ve bu şartlarda yapılan arama sonucunda elde edilen deliller de hukuka uygun kabul edilebilirdi."* şeklinde ifade etmiştir⁷⁰. Konuyla ilgili Yargıtay tarafından verilmiş aynı doğrultuda yerleşik hale gelmiş birçok karar bulunmaktadır⁷¹.

2. Hukuk Daireleri Kararları

Vergisel davalar Yargıtay hukuk daireleri kararlarına konu olmamakla birlikte mahkemelerin bakış açılarının belirlenmesi açısından değinilmesinde fayda görülmektedir. Yargıtay hukuk daireleri kararları, hukuka aykırı delillerin tek başına hükmün kurulmasında kullanılamayacağı yönündedir. Bununla birlikte dairelerin gerek Anayasa Mahkemesi kararlarında ve gerekse Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında yer alan başkaca delillerle desteklendiği takdirde hukuka uygun olmayan delillerin değerlendirmeye alınabileceğine yönelik kararlarla uyumlu kararları bulunmaktadır. Bu

⁶⁹ Y. 19. CD., 18.12.2015, E. 2015/13082, K. 2015/8841 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 10.10.2024).

⁷⁰ Y. 11. CD., 28.06.2021, E. 2017/9872, K. 2021/5973 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 2.10.2024).

⁷¹ Ayrıntılı bilgi için Bknz. Y. 11. CD., 02.06.2020, E. 2018/708, K. 2020/2602 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 12.10.2024); Y. 11. CD., 09.07.2019, E. 2016/5850, K. 2019/5977 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 12.10.2024); Y. 11. CD., 18.10.2018, E. 2016/5118, K. 2018/8182 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 13.10.2024); Y. 11. CD., 06.11.2017, E. 2016/8717, K. 2017/7481 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 13.10.2024); Y. 11. CD., 05.12.2016, E. 2016/7198, K. 2016/8057 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 13.10.2024); Y. 19. CD., 21.10.2015, E. 2015/8755, K. 2015/5932 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 15.10.2024); Y. 21. CD., 05.04.2017, E. 2016/10857, K. 2017/1723 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 15.10.2024); Y. 21. CD., 21.12.2016, E. 2016/8007, K. 2016/7866 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 12.10.2024).

doğrultuda Yargıtay 2'nci Hukuk Dairesi 2019 yılında verdiği bir kararında *"hukuka aykırı delil niteliğinde olması sebebiyle kusur belirlemesinde esas alınamayacağı, ancak yapılan yargılama ve toplanan diğer delillerden davalıya ait telefon görüşme dökümlerine göre davalı kadının güven sarsıcı davranışlarda bulunduğu"* şeklinde hüküm kurmuştur⁷².

3. Ceza Genel Kurulu Kararları

Yargıtay Ceza Genel Kurulu'nun genel manasıyla en yoğun iş yükü Yargıtay ceza daireleri tarafından verilen bozma kararlarına karşı mahkemelerin direnme kararlarını karara bağlamaktır. Vergi hukukunda ceza mahkemelerinin bakmakla yükümlü oldukları davalar da üst mahkeme olarak Yargıtay ceza dairelerine gelmekte ve bu kararlara karşı mahkemelerin direnme kararlarını Yargıtay Ceza Genel Kurulu inceleyerek karara bağlamaktadır. Dolayısıyla vergi hukukunda ceza mahkemeleri tarafından verilen kararlar Yargıtay Ceza Genel Kurulu kararlarına konu olabilmektedir.

Prof. Dr. Erdener Yurtcan, Türk hukuk mevzuatında hukuka aykırı bir şekilde elde edilen delillerin yargılamada hükme esas alınmamasının çağdaş insan haklarına dayalı bir ceza yargılamasının temelini oluşturduğu görüşünü vurgulamaktadır⁷³. Yargıtay Ceza Genel Kurulu da kararlarında Prof. Dr. Erdener Yurtcan tarafından ifade edilen bu görüşü benimsemektedir. Kurul 2005 yılında verdiği bir kararında görüşünü *"Prof. Dr. Erdener Yurtcan'ın vurguladığı gibi "CMUK'nun 254/2. maddesindeki bu kural Türk Ceza Yargılamasına çağdaş bir boyut kazandırmaktadır. Bunun anlamı şudur; ceza yargılamasında maddi gerçeğin aranması amaçtır. Bunun sonucu olarak bu hukuk dalında herşey delil olur ilkesi geçerlidir. Fakat bu ilke sınırsız değildir. Bu ilkenin sınırı, insanlık onuru ve yasaların tanıdığı sınırlar içinde delil elde etmek ve bunları yargılamada kullanılmaktadır. Burada vurgulanması gereken nokta, çağdaş ceza yargılamasında her şeye rağmen gerçeğin bulunması sonucunun artık reddedilmesi" gerektiğidir.*" şeklinde ifade etmiştir⁷⁴. Bununla birlikte genel kurul, Anayasa Mahkemesi ve Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi kararlarında da olduğu gibi, hukuka aykırı delilleri tamamen

⁷² Y. 2. HD., 03.04.2019, E. 2018/1268, K. 2019/3978 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 12.10.2024).

⁷³ YURTCAN, Erdener: Ceza Muhakemesi Kanunu Şerhi, Mart 2019 Tarihi İtibariyle 7165 sayılı Yasayla Birlikte Güncelleştirilmiş 9. Bası, Seçkin, Ankara, 2019, s.489.

⁷⁴ Y. CGK., 15.03.2005, E. 2005/10 - 15, K. 2005/29 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 12.10.2024).

dışlamamaktadır. Zira Amerika örneğinde de görülebileceği gibi elde edilen delillerin basit hukuka aykırılıklar nedeniyle değerlendirme dışında tutulması, adaletin gerçekleşmesini engelleyebilmekte ve bu durum yargılamanın kilitlenmesine neden olabilmektedir⁷⁵. Bu doğrultuda Genel Kurul 2005 yılında verdiği aynı kararında “...Kanunlarımızda yasak sorgu yöntemleri kullanılarak elde edilen deliller dışında kalan diğer hukuka aykırı deliller için genel bir değerlendirme yasağı getirilmiştir. Ancak bu hüküm, delilin elde edilmesindeki her türlü hukuka aykırılığın, o delilin değerlendirme kapsamı dışında tutulmasını gerektireceği biçimde yorumlanmamalıdır...” şeklinde hüküm kurmuştur⁷⁶. Dolayısıyla Yargıtay Ceza Genel Kurulu bazı istisnai durumları dikkate alabilmekle birlikte, kurulun genel manasıyla hukuka uygun olmayan delillerin hükmün kurulmasında dikkate alınmaması yönünde görüşte olduğu görülmektedir. Bu kapsamda Yargıtay Ceza Genel Kurulu 2014 yılında verdiği bir kararında hukuka uygun olmayan delillerle ilgili olarak “...Bu itibarla; sanık hakkında hukuka aykırı olarak gerçekleştirilen arama işleminde elde edilen maddi delil ile buna ilişkin düzenlenen tutanağın, yerel mahkemeye hükme esas alınmaması isabetlidir.” şeklinde hüküm kurmuştur⁷⁷.

4. Hukuk Genel Kurulu Kararları

Yargıtay Hukuk Genel Kurulu’nun, hukuk dairelerinden gelen davaları ele alması nedeniyle, vergisel davalar kurul kararlarında yer almamaktadır. Ancak yüksek mahkemenin genel kurullarından biri olan Hukuk Genel Kurulu kararları yargının bakış açısının tespiti açısından önem taşımaktadır.

6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’ndan önceki mevzuatımızda hukuka aykırı delillerin değerlendirilmesine yönelik doğrudan bir düzenleme bulunmamaktaydı. Bu nedenle doktrinde farklı yaklaşımlar yer almaktaydı⁷⁸. 6100 sayılı Kanun’un yürürlüğe girmesiyle birlikte Yargıtay Hukuk Genel Kurulu kararlarının; 6100 sayılı Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun 189’uncu maddesinin 2’nci fıkrasında yer

⁷⁵ ÖZTÜRK, Bahri: “CMUK Reformu ve Delil Yasakları”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1994, 4(1-2), s. 44.

⁷⁶ Y. CGK., 15.03.2005, E. 2005/10 - 15, K. 2005/29 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 12.10.2024).

⁷⁷ Y. CGK., 25.11.2014, E. 2013/841, K. 2014/513 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 13.10.2024).

⁷⁸ YAYLAK, Cihan: İdari Yargılama Usulünde Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Kasım, 2018, s. 49.

alan; “Hukuka aykırı olarak elde edilmiş olan deliller, mahkeme tarafından bir vakianın ispatında dikkate alınmaz.” hükmü ile Anayasa’nın 38’inci maddesi düzenlemeleri doğrultusunda verildiği görülmektedir. Bununla birlikte kurulun yerleşik kararlarında hukuksuz bir şekilde oluşturulan delillerle hukuka uygun bir şekilde elde edilmeyen deliller birbirlerinden farklı olarak değerlendirilmektedir.

Kurul kararlarında hukuka uygun olmayan bir şekilde oluşturulan delillerin kabulünün mümkün olmadığı, hukuka uygun olmayan bir şekilde elde edilen delillerin ise dava konusu olayın özelliğine göre kabul edilebilir olduğu kanaatinin bulunduğu görülmektedir⁷⁹. Bu doğrultuda Yargıtay Hukuk Genel Kurulunun, özellikli bazı durumlarda elde edilen hukuka uygun olmayan delillerin değerlendirmeye tabi tutulabileceğine yönelik kararları da bulunmaktadır. Örneğin Yargıtay Hukuk Genel Kurulu 2014 yılında verdiği bir kararında “...kişinin kendisine karşı işlenmekte olan bir suçla ilgili olarak, bir daha kanıt elde etme olanağının bulunmadığı ve yetkili makamlara başvurma imkanının olmadığı, ani gelişen durumlarla sınırlı olması koşulu ile hukuka uygun olacağına, aksi halde ilgili kişinin yetkili makamlara başvurma olanağı doğduktan sonraki aşamalarda kayıtlarının ise hukuka aykırı yollarla elde edilmiş olduğunun kabulü gerekmektedir.” şeklinde hüküm kurmuştur⁸⁰.

D. Danıştay Kararları

İdari yargının yüksek mahkemesi olarak görev yapan Danıştay, vergi ile ilgili olarak vergi mahkemelerinden gelen davaları karara bağlamaktadır. 2576 sayılı Bölge İdare Mahkemeleri, İdare Mahkemeleri ve Vergi Mahkemelerinin Kuruluşu ve Görevleri Hakkında Kanun’a göre Türkiye’de vergi mahkemelerinin görevleri “ a) Genel bütçeye, il özel idareleri, belediye ve köylere ait vergi, resim ve harçlar ile benzeri mali yükümler ve bunların zam ve cezaları ile tarifelere ilişkin davaları, b) (a) bendindeki konularda 6183 sayılı Amme Alacaklarının Tahsil Usulü Hakkında Kanunun uygulanmasına ilişkin davaları, c) Diğer kanunlarla verilen işleri, Çözümler.” şeklinde açıklanmıştır. Dolayısıyla Türkiye’de Danıştay, idari vergi davalarına bakmakla görevli yüksek mahkemedir.

⁷⁹ Y. HGK., 15.02.2012, E. 2011/2-703, K. 2012/70 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 13.10.2024).

⁸⁰ Y. HGK., 11.12.2012, E. 2013/1183, K. 2014/960 (Yargıtay Karar Arama, Erişim Tarihi: 13.10.2024).

Danıştay vergi hukukunda delil konusunu 213 sayılı Kanun kapsamında değerlendirmektedir. Danıştay 2022 yılında verdiği bir kararında delili *“Kanun, gerçek mahiyetin ortaya çıkarılmasında yemin hariç her türlü delile izin vermiştir. Bu deliller, tarafların ikrarı, vergiyi doğuran olayla ilişkisi doğal ve açık bulunan tanık ifadesi, muamelenin taraflarının ekonomik ve ticari konumları, işyerlerinin durumu, arandığında bulunup bulunamamasına ilişkin tespitlerdir.”* şeklinde açıklanmıştır⁸¹. Dolayısıyla Danıştay vergi hukukunda delilleri somut kurallara bağlamış bulunmaktadır. Bununla birlikte Danıştay, hukuka aykırı delil konusunda anayasal düzenlemeye uygun bir görüş benimseyerek kanunlara aykırı şekilde elde edilmiş delillerin yargılamada hükme esas alınmayacağı görüşünü benimsemektedir. Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu tarafından 2017 yılında verilen bir kararda kurul açık bir şekilde *“Kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir.”*⁸² şeklinde hüküm kurarak, kanuna aykırı delillerin yargılamada kullanılmasına yönelik görüşünü beyan etmiştir.

SONUÇ

Kamu hukukunun bir alt dalı olan mali hukukun önemli bir alanını oluşturan vergi hukuku, iktisadi konjonktürün dinamik yapısı gereği kendine has kuralları olan bir hukuk dalıdır. Bu yapısı gereği karmaşık olay örgülerine dayalı uyuşmazlıkların dava konusu olduğu vergi hukuku alanında maddi olayın kuşkuya yer vermeyecek bir şekilde ortaya çıkarılabilmesi vergiyi doğran olayın gerçek mahiyetinin delillerle destekli bir şekilde açıklanmasını gerektirmektedir. Bu nedenle vergi hukukunda delil önemli bir konu olarak karşımıza çıkmaktadır.

213 sayılı Vergi Usul Kanunu, yemin ve olayla açık bağı bulunmayan şahit dışında her türlü delili kabul eden bir delil serbestisine sahiptir. Bu haliyle vergi hukukunda kanuna ve hukuka uygun olmayan deliler açısından delil serbestisinin sınırları gerek literatürde ve gerekse yargı kararlarında farklı yorumlamalara sebep olabilmektedir. Bu kapsamda vergi hukukunda kanuna ve hukuka uygun olmayan delillerin hüküm kurmada dikkate alınabilirliği sorunu çerçevesinde oluşturulan

⁸¹ D. 9. D., 16.06.2022, E. 2021/1784, K. 2022/3286 (Danıştay Karar Arama, Erişim Tarihi: 15.10.2024).

⁸² D. VDDK., 13.12.2017, E. 2017/368, K. 2017/626 (Danıştay Karar Arama, Erişim Tarihi: 15.10.2024).

bu çalışma; literatürde yer alan yorumlar ve yargı kararları doğrultusunda konunun ayrıntılı bir şekilde ele alınmasını amaçlamıştır.

Vergi hukukunda maddi gerçeğin ortaya çıkarılmasında ispat aracı olarak kullanılan delillerin hukuki uyumsuzluğun çözümünde kullanılması her hal ve şartta mümkün olmayabilmektedir. Zira delillerin hükmün kurulmasında kullanılabilmesi için gerçekçi, akla uygun, erişilebilir, olayla bağı olan ve hukuka uygun olmaları gerekmektedir. Bu haliyle gerçekçi, akla uygun, erişilebilir ve olayla bağı olan deliller her ne kadar vicdani kanaatin oluşmasında etkileri göz ardı edilmese de kanuna ve hukuka uygun olmayan delillerin hükmün kurulmasında dikkate alınması hukuk devleti ilkesine aykırı bir yaklaşımdır.

Kanuna aykırı delillerle ilgili Türk hukuk mevzuatında yapılan ilk düzenleme 1992 yılında olmakla birlikte, 2001 yılında Anayasal bir düzenleme yapılarak kanuna aykırı olarak elde edilmiş delillerin kabul edilmeyeceği hükmü Anayasal amir bir hüküm olarak düzenlenmiştir. Ancak Türk hukuk mevzuatında vergi hukukuna has birtakım uygulamalar bulunmakta ve söz konusu uygulamalar nedeniyle vergi hukuku özelinde yapılan bazı düzenlemeler olayı karmaşık bir yapıya büründürülebilmekte ve bu durum gerek literatürde gerekse uygulamada farklı yorumlamalara neden olabilmektedir.

Vergi hukukunda düzenlenmiş bulunan idarenin bilgi edinme yöntemleri doğrultusunda elde edilen deliller gerek kanundan kaynaklı nedenlerle ve gerekse uygulamadan kaynaklı birtakım nedenlerle, kanuna ve hukuka aykırı delil niteliği taşıyabilmektedir. Dolayısıyla kanuna aykırı delilin oluşumunda insan faktörü kaynaklı birtakım etkenler söz konusu olabildiği gibi bizatihi kanundan kaynaklı teknik birtakım etkenler de söz konusu olabilmektedir. Bu kapsamda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 127'nci maddesinde düzenlenmiş bulunan yoklama müessesesinde yoklamaya yetkili olanlara verilmiş elkoyma yetkisi kanaatimizce Anayasa'ya aykırılık teşkil etmektedir. Buna göre yoklama yetkisine sahip kimselerce el konulan delillerin kullanılması hukuka uygun olmayacaktır. Bu nedenle 213 sayılı Vergi Usul Kanunu'nun 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'na benzer bir şekilde durumu yeniden düzenlemesi, doğacak ihtilaflarda kamu zararının önlenmesini sağlayacaktır.

213 sayılı Kanunda düzenlenmiş bulunan yoklama ve vergi incelemesi işlemlerine yetkili olanlar sayma yöntemiyle açıklanmış,

arama işlemine yetkili olanlar da 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanun’da açıklanmıştır. Bu durumda yoklama, vergi incelemesi ve arama yetkisini haiz olmayanlar tarafından gerçekleştirilen idari işlemler neticesinde elde edilen deliller, kanuna ve hukuka uygun delil niteliği taşımayacaktır. Ancak bu durumda elde edilen delillerin Hazine ve Maliye Bakanlığı’na ihbar yoluyla iletilmesi durumunda 213 sayılı Vergi Usul Kanunu hükümlerine göre yeni bir süreç işletilecek ve elde edilen delillerin hükmün kurulmasında dikkate alınması sağlanabilecektir.

Arama, Vergi Usul Kanunu’nun yanı sıra 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu’nda düzenlenmiş bir müessesedir. 5271 sayılı Kanun kapsamında gerçekleştirilen arama faaliyeti 213 sayılı Kanun hükümlerine uygun olarak yapılmadığı için arama işlemi aramalı vergi incelemesi kapsamında değerlendirilemeyecek ve elde edilen vergisel deliller vergi hukukunda arama faaliyetine dayanan vergi incelemesi kapsamında hüküm kurmada kullanılamayacaktır. Bu durumda olayın “*gecikmesinde sakınca bulunan haller*” kapsamında ele alınarak 5271 sayılı Kanun hükümleri çerçevesinde işlem yürütülmesi gereklidir. Bununla birlikte elde edilen deliller için ihbar yoluyla Hazine ve Maliye Bakanlığı’na da başvuru yapılarak yeni bir süreç işletilmesi yoluna gidilebilecek olsa da arama faaliyetinin özelliği dikkate alındığında delillerin ziyaa uğraması ihtimali göz önünde bulundurularak, 5271 sayılı Kanuna göre gerçekleştirilen arama faaliyetlerinde vergisel arama gerektiren deliller elde edildiği durumlar, kolluk görevlileri tarafından gecikmesinde sakınca bulunan hal olarak değerlendirilerek, ilgili izinlerin alınması yoluyla delil toplama işlemlerinin gerçekleştirilmesi yerinde bir uygulama olacaktır.

Vergi hukukunda hukuka aykırı delil konusu yargı kararlarında da sıklıkla ele alınmış bir konudur. Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi hukuka aykırı delillerin takdirini ulusal mahkemelere bırakmakla birlikte söz konusu delillerin elde edilmesinde Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi’ne aykırılık konusu üzerinde durmaktadır. Türk Anayasa Mahkemesi hukuka aykırı delillerin tek başına hüküm kurmada kullanılmasının hukuka uygun olmadığı ancak başkaca delillerle hükmün desteklenmesi durumunda hukuka ve kanuna aykırı delillerin hükmü etkilemeyeceği görüşünü benimsemiştir. Yargıtay ve Danıştay kararları da benzer bir şekilde kanuna ve hukuka uygun olmayan delillerin tek başına hükmün kurulmasında kullanımının söz konusu olamayacağı yönündedir. Bununla birlikte bir daha kanıt elde etme

imkanının bulunmadığı durumlarda kanuna ve hukuka uygun olmayan biçimde elde edilmiş delillerin hükmün kurulmasında kullanılabileceğine yönelik istisnai kararlarda bulunmaktadır.

Kanunlara ve hukuka uygun bir şekilde elde edilmeyen deliller her ne kadar vicdani kanaatin oluşmasında etkili bir karine olabilse de günümüz modern hukuk devletlerinde ani gelişen ve tekrar delil elde etme imkânının ortadan kalkacağı olağanüstü istisnai durumlar dışında söz konusu delillerin hükmün kurulmasında dikkate alınması başta kanunilik ilkesi üzere evrensel hukuk ilkelerine aykırılık teşkil edecektir. Vergi hukuku gibi sosyal, siyasi, ekonomik hatta teknolojik gelişimlerden birebir etkilenen dinamik bir alanı düzenleyen kanunların bu kapsamda ele alınarak delil elde edilmesine yönelik düzenlemelerin Vergi Usul Kanunu'nda bahsi geçen ekonomik yorum kapsamında değerlendirilmesi ve kanunların bu doğrultuda düzenlenmesi maddi gerçeğin kuşkuya yer vermeyecek açıklıkta ortaya çıkarılması açısından önemli bir yaklaşım olacaktır. Bununla birlikte uygulama hataları nedeniyle delillerin kanuna ve hukuka aykırı hale gelmesini engellemek için Hazine ve Maliye Bakanlığı'nca geçmiş tecrübeler ve yargıya intikal eden olaylar doğrultusunda oluşabilecek istisnai durumlara yönelik yol gösterici uygulama yönergeleri hazırlanması yerinde bir uygulama olacaktır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN**, Abdurrahman: Vergi hukuku ve Türk Vergi Sistemi, “Temel İlke ve Esaslar, Vergileme ve Vergiler Hukuku, uygulama Örnekleri” Gözden Geçirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, Gazi Kitabevi, Ankara, Ekim, 2011.
- AKSOY**, Şerafettin: Vergi Yargısı ve Türk Vergi Yargısı Sistemi, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1990.
- ALİEFENDİOĞLU**, Yılmaz: “Vergilemenin Ekonomik Sınırları”, Prof.Dr. Akif Erginay’a 65 inci Yaş Armağanı, Ankara Üniversitesi hukuk Fakültesi yayınları, No: 460, Ankara, 1981.
- BATI**, Murat: Vergi Hukuku (Genel Hükümler) Vergi Tekniği – Vergi Yargısı – Kamu İcra, Güncellenmiş ve Genişletilmiş 3. Baskı, Seçkin, Ankara, 2023.
- BAYKARA**, Bekir: “Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri”, Vergi Dünyası, S. 273, 2004, http://www.bekirbaykara.av.tr/dosya/pdf/Vergi_inceleme_Elemanlarının_Vergi_Ceza_Muhakemesindeki_Yeri_1343.pdf, s.5, erişim Tarihi: 11.09.2024.
- CENGİZ**, Serkan / **DEMİRAG**, Fahrettin / **ERGÜL**, Teoman / **MCBRIDE**, Jeremy / **TEZCAN**, Durmuş: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Kararları Işığında Ceza Yargılaması Kurum ve Kavramları, Şen Matbaa, Ankara, 2008.
- ÇAKAR**, Elif Pürsünlerli / **SARAÇOĞLU**, Fatih: “Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller”, Niğde Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi Dergisi, 2014, 7(1), 415.
- ÇINAR**, Ali Rıza: “Hukuka Aykırı Kanıtlar”, Türkiye Barolar Birliği Dergisi, 2004, S. 55.
- DEVELİOĞLU**, Ferit: **Osmanlıca-Türkçe Ansiklopedik Lûgat**, 20. baskı Ankara: Aydın Kitabevi, 2003.
- DÜNDAR**, Meltem: İngiliz ve Türk Ceza Muhakemesi Hukuklarında Hukuka Aykırı Deliller, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, 2018.
- EKİZCELEROĞLU**, Rengül / **ALTUN**, Büşrahan: “Adil Yargılama Hakkı Bağlamında Hukuka Aykırı Delil”, Trakya Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi E-Dergi, 12(2), 2023, 149-167.

EREM, Faruk: *Diyalektik Açısından Ceza Yargılaması Hukuku*, Işın Yayıncılık, Ankara, 1986.

GÜNLER, Kemal: “Türk Ceza Hukukunda Müsadere”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 18 (3), July, 2014, 849 – 876.

<https://sozluk.gov.tr/>

KANETİ, Selim: *Vergi Hukuku*, Filiz Kitabevi, İstanbul, 1989.

KARATAŞ, Durmuş Neslihan: “Vergi Hukukunda İspat ve Delil”, *Ankara Hacı Bayram Veli Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi*, 2014, 18(3), 505-528.

KAŞIKCI, Mahmut: “Vergi Hukuku Özelinde Mahkemeye Erişim Hakkı Üzerine Bir İnceleme (Çelişkili Karar Yasağı-Danıştay Kararlarından Örnekler ve Haklar Bütünü Hukukla Okumak)”, *Journal of Istanbul University Law Faculty*, 2017, 75(2), 535-53.

KAYMAZ, Seydi: *Ceza Muhakemesinde Hukuka Aykırı (Yasak) Deliller*, Seçkin Yayınevi, Ankara, 1997.

KIRBAŞ, Sadık: *Vergi hukuku (Temel Kavramlar, İlkeler ve Kurumlar)*, Gözden Geçirilmiş, Değiştirilmiş ve Genişletilmiş 10. Baskı, Siyasal Kitabevi, Ankara, Eylül, 1998.

KIZILOT, Şükrü / **KIZILOT**, Zuhale: *Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları*, Güncellenmiş 18. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2010.

KIZILOT, Şükrü / **ŞENYÜZ**, Doğan / **ETAŞ**, Metin / **DÖNMEZ**, Recai: *Vergi Hukuku*, Gözden Geçirilmiş ve Güncellenmiş 2. Baskı, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara, 2007.

KARABEYSER, Süleyman: “Vergi Hukukunda Arama Müessesesi”, *Terazi Hukuk Dergisi*, 11 (124), 2016, 97-106.

KOCA, Mahmut / **ÜZÜLMEZ**, İlhan: *Türk Ceza Hukuku Özel Hükümler*, 3. Baskı, Adalet Yayınevi, Ankara, 2016.

KÖSE, Hamid: “Delil Değerlendirme Yasakları Bakımından Zehirli Ağacın Meyvesi Doktrini”, *Türkiye Adalet Akademisi Dergisi*, 49 (Ocak 2022), 165-202.

KUNTER, Nurullah / **YENİSEY**, Feridun / **NUHOĞLU**, Ayşe: *Muhakeme hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku*, Beta yayınları, İstanbul, 2010.

- ÖNCEL**, Mualla / **KUMRULU**, Ahmet / **ÇAĞAN**, Nami: Vergi Hukuku, Gözden Geçirilmiş ve Yenilenmiş 6. Baskı, Ankara, Ekim, 1998.
- ÖZBEK**, Veli Özer / **KANBUR**, MEHMET Nihat / **DOĞAN**, Koray / **BACAKSIZ**, Pınar / **TEPE**, İlker: Ceza Muhakemesi Hukuku, Geliştirilmiş 4. Baskı, Temmuz, 2012.
- ÖZTÜRK**, Bahri: “CMUK Reformu ve Delil Yasakları”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 1994, 4(1-2), 39-49.
- PEHLİVAN**, Osman: Vergi Hukuku (Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi), Celepler Matbaacılık Yayın ve Dağıtım, Trabzon, 2019.
- PINAR**, Burak: “Türk Vergi Hukukunda Kamusal Bir Denetim Yolu Olarak Vergi Araması”, Ceza Hukuku Dergisi, 8(21), 2013, 139-180.
- SABAN**, Nihal: Vergi Hukuku, 6. Baskı, Beta Yayınları, İstanbul, 2014.
- SABAN**, Nihal: “Vergi Usul Kanunu 3, B, 1’in –neliği, Vergiden Kaçınmanın Önlenmesi”, Uluslararası Vergi Hukuku Konferansları Serisi-2, Ed. Billur YALTI, Beta Yayınları, 1. Baskı, İstanbul Ağustos 2014.
- SALİHPAŞAOĞLU**, Yaşar: “Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi ve Türkiye: Bazı Rakamlar ve Gerçekler”, Gazi Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, XIII(1-2), 2009, 253-281.
- SARKIKOĞLU**, Şenel: “Ceza Muhakemesinde Delil ve İspat Hukuku Açısından Elektronik Delil (E-Delil) Kavramı”, Türkiye Adalet Akademisi Dergisi, 6(22), Temmuz, 2015.
- ŞENOCAK**, Burçin Bayrak: “Anayasa Mahkemesi ve Yargıtay Kararlarında Hukuka Aykırı Delillerin Adil Yargılanma Hakkına Etkisi”
<https://inhak.adalet.gov.tr/Resimler/Dokuman/4052023132645burcin.pdf> (Erişim Tarihi 4.10.2024).
- ŞENOL**, Cem: Teori ve Uygulamada Ceza Muhakemesinde Hukuka Aykırı Delillerin Kullanılması ve Değerlendirilmesi Yasağı, 2. Baskı, On iki Levha Yayıncılık, İstanbul, Haziran, 2018.
- ŞENYÜZ**, Doğan: Vergi Ceza Hukuku (Vergi Kabahatleri ve Suçları), 6. Baskı, Ekin Yayınları, Bursa, 2012.
- ŞENYÜZ**, Doğan / **YÜCE**, Mehmet / **GERÇEK**, Adnan: Vergi Hukuku, 3. Baskı, Ekin Basım Yayın Dağıtım, Bursa, 2012.

- TAŞ**, Metin: Vergi Uyuşmazlıklarının İdari ve Yargısal Çözüm Yolları, Ekin Kitabevi, Bursa, 1997.
- TAŞDELEN**, Aziz: “Vergisel Arama”, Dokuz Eylül Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 5 (2), (Aralık 2003), 159-91.
- TBMM**: 04. 01. 1961 Gün ve 213 Sayılı Vergi Usul Kanunu’nda Değişiklik Yapılmasına İlişkin Kanun Tasarısı ve Bütçe- Plan Komisyonu Raporu, 25.12.1980.
- TOSUN**, Ayşe Nil / **ÖZDEN**, Engin: “Vergi Denetiminde Arama Yönteminin Mü-kellef Hakları Yönünden Değerlendirilmesi: Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi Yaklaşımı ve Türkiye Örneği”, Maliye Dergisi, 166(Ocak-Haziran), 2014, 286–298.
- TUNCER**, Selahattin: Vergi Hukuku ve Uygulaması, C.II, Yaklaşım Yayınları, Ankara, Ekim, 2006.
- ULUATAM**, Özhan: Örnekler, Belgeler ve Mahkeme Kararlarıyla Türk Vergi Hukuku, Adım Yayıncılık, Ankara, 1990.
- ULUATAM**, Özhan / **METHİBAY**, Yaşar: Vergi Hukuku, İmaj Yayıncılık, Ankara, 2000.
- UMAR**, Bilge / **YILMAZ**, Ejder: İspat Yükü, Kazancı Hukuk Yayınları, İstanbul, 1980.
- ÜSTÜN**, Ümit Süleyman: “Türk Vergi Hukukunda İdarenin Takdir Yetkisi”, Selçuk Üniversitesi Hukuk Fakültesi Dergisi, 14 (1), Haziran 2006, 217–285.
- YALTI**, Billur: “Vergi İncelemelerinde Dinlenilme Hakkı”, Vergi Sorunları Dergisi, S. 332, Mayıs, 2016, 52-57.
- YAYLA**, Mehmet: Ceza Muhakemesi Hukukunda İspat ve Şüphe, Güncellenmiş 2. Baskı, Seçkin – Hukuk, Ankara, 2021.
- YAYLAK**, Cihan: İdari Yargılama Usulünde Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi, On İki Levha Yayıncılık, İstanbul, Kasım, 2018.
- YILMAZ**, Ejder: “Rekabet Kanunu Uygulamasında Usul ve İspat Sorunları”, Rekabet Kurumu Perşembe Konferansları, Ankara, Kasım 1999.
- YURTCAN**, Erdener: Ceza Muhakemesi Kanunu Şerhi, Mart 2019 Tarihi İtibariyle 7165 sayılı Yasayla Birlikte Güncelleştirilmiş 9. Bası, Seçkin, Ankara, 2019.

- AİHM.**, Allan /Birleşik Krallık, 5.11.2002, B. No: 48539/99, s. 42
(<https://hudoc.echr.coe.int/tur>, Erişim Tarihi: 4.10.2024)
- AİHM.**, Ayetullah/Türkiye, 8.03.2021, B. No: 29084/07 ve 1191/08, s. 45
(<https://hudoc.echr.coe.int/tur>, Erişim Tarihi: 4.10.2024).
- AİHM.**, Kaçan / Türkiye, 12.07.2016, B. No: 58112/09, s. 9
(<https://hudoc.echr.coe.int/tur>, Erişim Tarihi: 4.10.2024)
- AİHM.**, Khan-İngiltere, 12.5.2000, B. No: 35394/97, s. 3
(<https://hudoc.echr.coe.int/tur>, Erişim Tarihi: 4.10.2024)
- AİHM.**, Malone / Birleşik Krallık, 2.08.1984, B. No: 8691/79, s. 13
(<https://hudoc.echr.coe.int/tur>, Erişim Tarihi: 4.10.2024)
- AİHM.**, Schenk / İsviçre, 12.7.1988, B. No: 10862/84, s. 23
(<https://hudoc.echr.coe.int/tur>, Erişim Tarihi: 4.10.2024)