



Vergi Denetiminde Hukuka Uygun Delilin Önemi

Doğan Bozdoğan¹ 

RESEARCH ARTICLE

Araştırma Makalesi

MAKALE BİLGİSİ

Gönderme: 28.02.2025

Düzeltilme : 08.09.2025

Kabul : 21.09.2025

Yayın : 25.12.2025

iThenticate benzerlik oranı: %17

JEL Kodu:

K34, H20

Anahtar Kelimeler:

Vergi Denetimi, Delil, Hukuka Uygun Delil

Ö Z E T

Bu çalışma, vergi denetimlerinde elde edilen delillerin hukuka uygunluğunun, vergilendirme süreci üzerindeki etkisini incelemeyi amaçlamaktadır. Vergi denetimleri yoluyla mükelleflerin kanuni ödevlerini yerine getirip getirmediği tespit edilmekte, bu tespitler neticesinde ise vergi tarhiyatına ilişkin kararlar verilmektedir. Ancak, denetim sürecinde elde edilen delillerin hukuka aykırı yollarla temin edilmesi gerek idari işlemleri gerekse yargı süreçlerini sakatlayabilmektedir. Danıştay kararlarında da açıkça görüldüğü üzere, hukuka aykırı delillerin kullanımı, vergilendirme işlemlerinin iptaline neden olabilmektedir. Bu çalışmada, hukuk biliminde yaygın olarak kullanılan normatif yöntem benimsenmiştir. Çalışmanın analiz çerçevesi, vergi hukukuna ilişkin mevzuat hükümleri, yüksek yargı (özellikle Danıştay ve Anayasa Mahkemesi) kararları ile doktrindeki bilimsel görüşlerin karşılaştırmalı biçimde değerlendirilmesine dayanmaktadır. Bu bağlamda, Türk vergi hukukunda uygulanan dört temel denetim türü olan yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesi süreçleri ayrı ayrı ele alınmış; bu süreçlerde elde edilen delillerin hukuka uygunluk ölçütleri sistematik olarak tartışılmıştır. Çalışmada, özellikle “hukuka aykırı delil” kavramı hem anayasal güvenceler hem de vergi hukukunun yapısal ilkeleri bağlamında incelenmiş; bu yolla hem kuramsal bir çerçeve oluşturulmuş hem de uygulamaya dönük öneriler geliştirilmiştir. Sonuç olarak, vergi denetiminde hukuka uygun delil kullanımının yalnızca idari işlemlerin meşruiyeti açısından değil, aynı zamanda adil yargılanma hakkı ve mükellef haklarının korunması bakımından da hayati öneme sahip olduğu vurgulanmaktadır. Bu doğrultuda çalışmada, mevzuatın güncellenmesi, denetim standartlarının geliştirilmesi, denetim personelinin eğitimi, yargı içtihatlarının güçlendirilmesi ve denetimlerin denetlenmesine yönelik beş temel öneri sunulmaktadır.

Citation: Bozdoğan, D. (2025). “Vergi Denetiminde Hukuka Uygun Delilin Önemi”. *International Journal of Public Finance*. 10(2), 405 – 432. <https://doi.org/10.30927/ijpf.1648822>

¹ Assoc. Prof. PhD., Tokat Gaziosmanpaşa University, Department of Public Finance, Türkiye, ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-3961-0506>, dogan.bozdogan@gop.edu.tr

The Importance of Legal Evidence in Tax Audit

ARTICLE INFO

Submitted : 28.02.2025

Revised : 08.09.2025

Accepted : 21.09.2025

Available : 25.12.2025

iThenticate similarity
score: 17%**JEL classification:**

K34, H20

Keywords:Tax Audit, Evidence,
Admissible Evidence

ABSTRACT

This study aims to examine the impact of the legality of evidence obtained during tax audits on the taxation process. Through tax audits, it is determined whether taxpayers have fulfilled their legal obligations, and based on these findings, decisions regarding tax assessments are made. However, if the evidence collected during the audit process is obtained through unlawful means, both administrative actions and subsequent judicial proceedings may be rendered invalid. As clearly reflected in the decisions of the Council of State (Danıştay), the use of unlawfully obtained evidence may result in the annulment of taxation procedures. This study adopts the normative legal research method, which is widely used in legal scholarship. The analytical framework is based on a comparative evaluation of tax law provisions, decisions of higher courts (particularly the Council of State and the Constitutional Court), and scholarly opinions in the legal doctrine. In this context, four main types of tax audits recognized under Turkish tax law—on-site inspection, search, information gathering, and tax examination—are examined individually, with a systematic discussion on the legality criteria of the evidence obtained in each process. The study focuses specifically on the concept of “unlawfully obtained evidence”, analyzing it within the framework of constitutional guarantees and the structural principles of tax law. Accordingly, the study aims not only to construct a theoretical foundation but also to develop practice-oriented recommendations. In conclusion, the study underlines that the use of legally obtained evidence in tax audits is of vital importance not only for the legitimacy of administrative acts but also for the protection of taxpayers’ rights and the right to a fair trial. In line with this, five key policy recommendations are presented: updating the legal framework, enhancing audit standards, improving training for tax auditors, strengthening judicial review, and establishing independent oversight mechanisms for audit practices.

Extended Summary

Tax audit is one of the cornerstones of audit activities carried out to protect the financial structure of the state and prevent tax losses. In this process, various evidence is used to determine the accuracy of taxpayers' declarations and to prevent possible tax evasion. However, it is not enough for the evidence obtained in a tax audit to be provable; it must also be obtained in accordance with the law. Evidence obtained through illegal means may violate taxpayer rights and may also be deemed invalid by the judicial authorities. In this study, the concept of tax audit, types of tax audits, the concept of evidence and the characteristics of evidence are explained in detail. Again, the importance of the principle of legal evidence in tax audits, its place in the legislation and how it is applied in the light of judicial decisions are examined. In addition, illegal evidence in terms of tax audit types is examined within the framework of judicial decisions. In addition, the legal consequences resulting from the use of illegal evidence are discussed and the points to be considered in terms of protecting taxpayer rights are evaluated. In this context, the case laws of the judicial authorities on the subject were also examined, and the approach adopted by the courts regarding legal evidence was revealed and some suggestions were made.

Taxes are an important source of income for states and mandatory payments for taxpayers. It is difficult to say that taxpayers make these payments with awareness or consciousness. At this point, taxpayers may take legal or illegal initiatives in order not to pay taxes. At this point, only legal regulations, administrative methods or judicial processes do not make a tax system successful. In addition to these, tax legislation must be implemented properly and tax audits must be carried out carefully. In other words, it is essential for the tax audit mechanism to work properly and even to operate.

At this point, various methods are used in tax audits. These methods, also called audit types, are divided into four in Turkish tax law. These are;

- Inspection
- Search
- Information gathering
- Tax audit.

In tax law, it is essential to reveal the true nature of events related to taxation. For this reason, all kinds of evidence, except oath, can be used. However, in order for evidence to form the basis for the tax assessment to be carried out by the tax administration through tax audits; in tax criminal law, it is required that they reveal the true situation in taxation-related transactions and that they are obtained in accordance with the law. Here, the concept of evidence obtained in accordance with the law emerges.

Evidence plays an important role in eliminating the deficiencies that occur in taxation transactions. Evidence is of great importance in the formation of the conscientious opinions of judges both in administrative transactions and in trials. It is essential to carry out lawful transactions and collect lawful evidence for each type of tax audit. For example, a decision made by the Council of State regarding search, which is one of the types of audits, is noteworthy. The Council of State 4th Chamber's decision numbered E.2006/451, K.2006/2009 and T.20.10.2006 states that "In the case under review, without a decision given by the criminal judge of peace in accordance with the Constitution and the procedure stipulated in Article 142 of the Tax Procedure Law, the defendant's closed workplace was entered upon the letter of the Babaeski District Governor and all of his books and documents were seized, and an assessment was made on the grounds that there were no expense records in the books based on the report prepared at the scene of the incident, and therefore VAT deductions could not be accepted. In this case, since the search and seizure of the books at the plaintiff's workplace were contrary to the procedure stipulated in the Constitution and the Law, the assessment made based on the tax audit that was not initiated in accordance with the procedure was not found to be in accordance with the law." In summary, the decision determined that although a search could be conducted with the decision of the criminal judge of peace, the assessment based on the evidence obtained as a result of the search based on the district governor's letter was not initiated due to the procedural tax examination, and therefore it was not lawful to make an assessment based on this evidence.

What needs to be done at this point? What issues should be considered? The suggestions to be given regarding these questions are of great importance in terms of the rule of law, fair trial and the rights of taxpayers. At this point, suggestions can be made under five main headings, namely, provision of jurisprudence with legislative updates, auditing standards, education, judicial audit and development of jurisprudence and supervision of audits. The suggestions can be listed as follows;

- Legislation needs to be updated and jurisprudence needs to be provided; Details are specified in the relevant articles of the Tax Procedure Law regarding examination, search, information gathering and tax examinations. However, in some cases, the CMK may be used in court decisions. It has been stated that it is necessary to act in accordance with its provisions. In other words, the legal nature of evidence obtained through tax audits is determined according to both VUK and CMK. This situation causes confusion. Therefore, it should be clearly stated in VUK how evidence obtained through tax audits will not constitute a violation of the law. In other words, tax laws should be gathered under a single roof in terms of crime, punishment, judicial and audit matters. In this way, those responsible for tax audits will be able to easily conduct their audits with a single law and its explanatory regulations and directives without causing confusion, and at least there will be no problems regarding the legal nature of evidence at the court stage. Considering the complex structure of tax laws in essence, with such an application, the structure in question can be placed on a healthy ground, albeit partially.

- Development of audit standards; standards regarding the processes of collecting and using evidence in accordance with the law should be determined and guidelines should be created for those responsible for tax audits.

- Training; It should be prevented that the personnel responsible for tax audit types do not include their personal opinions in the reports they submit. This is related to being familiar with the legislation and auditing provisions. Because in court decisions, especially in tax audit reports, it is frequently emphasized that transactions are made according to personal opinions and that these opinions are not substantiated. In this regard, trainings for auditing personnel should be increased. In these trainings, examples should be given, especially through court decisions, and what should be done should be emphasized.

- Judicial audit and development of jurisprudence; jurisprudence should be strengthened so that courts can make consistent and predictable decisions regarding unlawful evidence.

- Auditing audits; The purpose of tax audits is to determine whether taxpayers have fulfilled their duties on time and in accordance with the law. At this point, a system should be established in which the reports submitted by those responsible for tax audits are also audited and the audit should be audited. In this way, the error element can be minimized. At this point, both the possible tax losses of the administration can be prevented and the taxpayers can be subjected to meticulous auditing.

1. Giriş

Vergi denetimi, devletin mali yapısını korumak, kamu gelirlerinin sürekliliğini sağlamak ve vergi kayıp ve kaçaklarını önlemek amacıyla gerçekleştirilen denetim faaliyetlerinin temelini oluşturmaktadır. Bu bağlamda vergi denetimleri, yalnızca mükelleflerin yükümlülüklerini yerine getirip getirmediğini ortaya koymakla kalmaz; aynı zamanda vergilendirme sürecinin adalet, açıklık ve hukuka uygunluk ilkelerine uygun biçimde yürütülmesini de temin eder. Denetim faaliyetleri sırasında toplanan deliller, idarenin yaptığı tespitlerin dayanağını oluşturduğundan, bu delillerin elde edilme biçimi, vergi işlemlerinin hukuka uygunluğu açısından büyük önem taşımaktadır.

Vergi denetiminde kullanılan delillerin yalnızca maddi gerçeği yansıtması yeterli değildir; aynı zamanda hukuka uygun şekilde elde edilmiş olmaları gerekmektedir. Aksi takdirde, hukuka aykırı yollarla temin edilen deliller mükellefin temel hak ve özgürlüklerini ihlal edebilir ve yargı sürecinde geçersiz sayılabilir. Bu durum, özellikle Anayasa'nın özel hayatın gizliliği, haberleşme özgürlüğü ve adil yargılanma ilkesi gibi güvenceleri kapsamında ele alındığında, hukuka uygun delil kavramının vergi hukukundaki önemini artırmaktadır.

Türk vergi hukukunda delil serbestisi ilkesi benimsenmiş olsa da, bu serbestlik mutlak değildir. Anayasal ilkeler ve Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi gibi uluslararası normlarla çizilen çerçeve, vergi denetimi sırasında elde edilen delillerin nasıl ve hangi sınırlar içinde kullanılabileceğini belirlemektedir. Ancak uygulamada, vergi denetimlerinde hukuka aykırı delil kullanımı nedeniyle yargı kararlarında çelişkili sonuçlara rastlanmakta; bu da mükellef haklarının zedelenmesine ve hukuki güvenliğin sarsılmasına yol açmaktadır. Özellikle Danıştay kararlarında, delilin elde edilme sürecindeki usulsüzlüklerin vergilendirme işlemi geçersiz kıldığına yönelik tespitler dikkat çekicidir. Uygulamada yaşanan bu tür sorunlar, konunun hem teorik hem de pratik düzlemde daha derinlemesine incelenmesini gerekli kılmaktadır.

Bu çalışma, literatürde sınırlı sayıda ele alınan "hukuka uygun delil" kavramını, vergi denetimleri bağlamında sistematik biçimde değerlendirmeyi ve alana katkı sunmayı amaçlamaktadır. Hukuka aykırı delillerin kullanımına ilişkin yargı kararları ve mevzuattaki belirsizlikler dikkate alındığında, bu konuda yapılacak teorik ve pratik analizlerin gerek mevzuatın geliştirilmesine gerekse uygulamada yol gösterici nitelikte standartların oluşturulmasına katkı sağlayacağı düşünülmektedir.

Ayrıca çalışmada, son yıllarda ortaya çıkan bazı yargı kararları örnek alınarak, vergi denetimlerinde delil elde etme süreçlerine ilişkin yaşanan uygulama sorunlarına da değinilecektir. Özellikle arama ve bilgi toplama işlemlerinde yasal sınırların aşılması ya da denetim personelinin sübjektif kanaatlerine dayalı rapor hazırlaması gibi problemler, bu çalışmanın somut gerekçesini oluşturmaktadır. Bu yönüyle çalışma, yalnızca kuramsal değil, aynı zamanda uygulamaya dönük öneriler sunarak hem idare hem de yargı açısından fayda sağlamayı hedeflemektedir.

Sonuç olarak bu çalışmada; vergi denetimi kavramı, vergi denetim türleri ve delil kavramı detaylandırılarak açıklanacak, vergi denetimlerinde hukuka uygun delil kullanımının önemi, mevzuattaki yeri ve yargı kararları ışığında uygulamadaki görünümü değerlendirilecektir. Ayrıca hukuka aykırı delillerin kullanımının doğurduğu hukuki sonuçlar ele alınarak, mükellef hakları perspektifinden değerlendirmeler yapılacak ve çözüm önerileri sunulacaktır.

2. Vergi Denetimi Kavramı ve Denetim Türleri

Vergilerin devletlerin kamu hizmetlerinin finans kaynağı olma noktasında ne denli önemli bir gelir kaynağı olduğu yadsınamaz bir gerçektir. Bu denli önemli bir gelir

kaynağına ilişkin gerek vergi usul hukuku gerekse de uygulama alanıyla ilgili Türk vergi sistemi titizlikle kurgulanmalıdır. Bu kurgunun içerisinde pek çok faktör yer almaktadır. Bu faktörler yargı sisteminden ceza sistemine, vergi uyuşmazlıkların idari çözüm yollarından yargısal çözüm yollarına ve mükellefin ödevlerinden denetime kadar çeşitlenebilir.

Vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesinde çok önemli bir yere sahip olan vergi denetimleri devletlerin vergi gelirlerini doğrudan etkileyen bir müessesedir. Bu noktada vergi denetimi kavramının ve vergi denetim türlerinin detaylandırılması gerekir.

2.1. Vergi Denetimi Kavramı ve Önemi

İnsanların toplum halinde yaşamalarının nihai bir sonucu olan denetim Türk Dil Kurumu (TDK) tarafından “denetlemek işi” olarak tanımlanmıştır (tdk.gov.tr). Genel olarak denetim, bir faaliyetin sonuçlarının mümkün olduğu kadar planlara uygun olmasını sağlamak amacıyla standartlar konması, elde edilen sonuçların bu standartlarla karşılaştırılması ve uygulamaların plandan ayrıldığı noktalarda düzeltme önlemlerinin belirlenmesi olarak tanımlanabilir (Bozkurt, 2013: 57). Başka bir ifadeyle denetim, olması gerekenle olanın karşılaştırılmasıdır.

Vergiler devletler için önemli bir gelir kaynağı olup mükellefler için ise zorunlu yapılan ödemelerdir. Mükelleflerden bu ödemeleri belirli bir bilinçle veya farkındalıkla yapmaları beklenmektedir. Ancak mükellefler vergi ödememek adına yasal olan veya olmayan girişimlerde bulunabilmektedir. Bu noktada sadece yasal düzenlemeler, idari yollar veya yargısal süreçler bir vergi sisteminin başarısı için yeterli değildir. Bunların yanında vergi mevzuatının düzgün bir şekilde uygulanması ve vergi denetimlerinin dikkatlice yapılması gerekir. Yani vergi denetim mekanizmasının doğru çalışması ve hatta çalıştırılması elzemdir.

Yerli ve yabancı literatürde vergi denetimine ilişkin çeşitli tanımlar yer almaktadır. Ergen & Kılınçkaya (2014) vergi denetimini, vergisel ödevler yerine getirilirken vergi kanunlarıyla belirtilen kriterlere riayet edilip edilmediğinin tespiti, hata ve eksikliklerin bulunması ve cezalandırılması aşamalarında meydana gelen bir unsur olarak tanımlamıştır. Maliye Hesap Uzmanları Derneği (2011) vergi kanunlarıyla vergiye tabi olan mükelleflerin ve gerçekleştirdikleri faaliyetlerin tam olarak anlaşılabilmesine ve vergi idaresi ile mükelleflerin mevcut vergi sisteminde yer alan ilke ve kurallara uygun davranıp davranmadıklarını belirlemeye yönelik olan ve vergi idaresi tarafından yapılan işlemlerin tümünü vergi denetimi olarak addetmiştir. Yaraşlı’ya göre (2005) vergi denetimi, vergi idaresinin bizzat kendisi ve mükelleflerin vergi mevzuatlarına uyup uymadıklarını tespit eden, varsa hataların düzeltilmesini sağlayan ve vergi ziyalı halinde öngörülen cezaların uygulanarak vergi kaçırmanın caydırıcılığına yönelik işlemler tesis eden bir sistemdir. Yine Şeker’e (1994) göre vergi denetimi, işletmelerin vergilendirme süreçlerinde yasalara uyumlu olup olmadığının denetlendiği bir uygunluk denetimi olarak ifade edilmektedir. Bilici’ye göre (2019), vergi denetimi, mükelleflerin vergi kanunlarına uygun davranıp davranmadıklarının ve vergiye tabi olayların gerçek

mahiyetinin ortaya çıkarılması amacıyla yapılan idari inceleme faaliyetidir. Gelir İdaresi Başkanlığı (2020) vergi denetimini; yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesi gibi faaliyetleri kapsayan bir süreç olarak açıklamaktadır. Taşcı (2018), vergi denetimini devletin vergi gelirlerini güvence altına almak için yapılan sistematik kontrol faaliyeti olarak tanımlamaktadır. OECD'ye göre (2022) vergi denetimi ise, mükellefin vergi yükümlülüklerini yasalara uygun şekilde beyan edip etmediğinin incelenmesidir. Dinçer (2016), vergi denetimini usulsüzlüklerin tespiti ve gerekli idari işlemlerin yapılması süreci olarak tanımlar. Modugu & Anyaduba (2014) vergi denetimini vergi kaçakçılığını azaltmaya yönelik uygulamalar bütünü olarak tanımlamaktadır. Enofe vd. (2019) vergi denetimini, mali denetime benzetmekte ve mali denetim gibi yürürlükteki yasalara uyum düzeyinin belirlenmesi amacıyla yapılan bilgi toplama işlemi olarak tanımlamaktadır.

Tüm bu tanımlamalardan hareketle vergi denetimini, devletin mali haklarını korumak ve kamu gelirlerini güvence altına almak amacıyla, mükelleflerin vergiye ilişkin yükümlülüklerini vergi mevzuatına uygun şekilde yerine getirip getirmediğinin tespiti için yürütülen, sistematik, hukuki ve idari nitelikteki kontrol faaliyetlerinin bütünü şeklinde tanımlamak mümkündür. Bu faaliyetler; yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesi gibi yöntemlerle yürütülmekte olup hem beyanların doğruluğunu araştırmakta hem de olası usulsüzlükleri ortaya çıkarmayı hedeflemektedir.

Bu noktada vergi denetimlerinde çeşitli yöntemler kullanılmaktadır. Denetim türleri olarak da adlandırılan bu yöntemler (Somuncu, 2014: 133), Türk vergi hukukunda dörde ayrılmaktadır. Bunlar;

- Yoklama
- Arama
- Bilgi toplama
- Vergi incelemesidir.

Alt başlıklarda vergi denetim türleri detaylı bir şekilde irdelenecektir.

2.1. Vergi Usul Kanunu'nda Yer Alan Denetim Türleri

Türk vergi sisteminde beyan esaslı geçerlidir. Bu esasın geçerli olduğu vergi sistemlerinde mükellef ile vergi idaresi arasında mükellefe duyulan güven çerçevesinde yazılı olmayan bir mutabakatın varlığı kabul edilmektedir (Aydın, 2006: 4). Vergilendirmenin beyan esasına dayanması usul ve esas açısından hatalara açık olması nedeniyle söz konusu beyanların denetlenmesi zorunluluk arz etmektedir (Beşel, 2017: 82). Bir ülkede kusursuz yasalar ve mükemmel işleyen bir gelir idaresi yapısı bulunsa da eğer denetimler etkin bir şekilde yapılmazsa sistem belli bir süre sonra etkin çalışmayacaktır (Beşel, 2017: 82). Bu noktada denetim sisteminin sürekliliğinin sağlanması ve denetim türlerinin doğru yapılandırılması önem arz etmektedir. Vergi Usul Kanunu'nda (VUK) dört tip vergi denetim yolu düzenlenmiştir. Bunlar aynı zamanda vergi güvenliğini sağlayan müesseseler olarak da adlandırılabilir.

2.2.1. Yoklama

Yoklama, genel olarak vergi idaresinin mükellef ve sorumlular nezdinde oluşan ve vergilendirmeyi ilgilendiren maddi olguları ortaya çıkarmaya dönük faaliyetine verilen isimdir (Taşkan, 2024: 101). VUK'un 127. maddesine göre yoklamanın amacı, "mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir". Yoklamaya yetkili memurlar, ayrıca vergi kanunlarının uygulanması ile ilgili olarak (VUK 127);

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

b) 3100 Sayılı Kanun kapsamına girip ödeme kaydedici cihaz kullanmak mecburiyetinde olanların bu mecburiyete uyup uymadıklarını, bu cihazları belli edilmiş esaslara göre kullanıp kullanmadıklarını ve günlük hasılatı tespit etmek,

c) Günü gününe kayıt yapılması zorunlu defterlerin iş yerlerinde bulundurulup bulundurulmadığını, tasdikli olup olmadığını usulüne göre kayıt yapılıp yapılmadığını, vergi kanunları uyarınca düzenlenmesi icap eden belgelerin usulüne göre düzenlenip düzenlenmediği ile kullanılıp kullanılmadığını, faturasız mal bulunup bulunmadığını, levha asma veya kullanma mecburiyetine uyulup uyulmadığını tespit etmek, kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde bunları almak,

d) Nakil vasıtalarını, Maliye ve Gümrük Bakanlığının belirleyeceği özel işaretle durdurmak ve taşıtta bulundurulması icap eden taşıt pulu, yolcu listesi, fatura veya sevk irsaliyesi, yolcu bileti ile taşıma irsaliyelerinin muhtevası ile taşınan yolcu ve malların miktar ve mahiyetlerini ölçmek, tartmak, saymak suretiyle tespit etmek, e) Taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturanın taşıtta bulunmaması, halinde bu belgelerin ibrazına kadar nakil vasıtalarını trafikten alıkoymak, taşınan malın sahibi belli değilse tespitine kadar malı bekletmek ve muhafaza altına almak, (Beklemeye ve muhafazaya alınan malların bozulmaya ve çürümeye maruz mallar olması halinde derhal, diğer mallar ise üç ay sonra Maliye ve Gümrük Bakanlığının belli edeceği esaslar dahilinde tasfiye olunur.)" yetkilerine haizdirler.

VUK aynı zamanda yoklamaya yetkili olan kişileri de düzenleme altına almıştır. VUK'un 128. maddesine göre yoklama yapmaya yetkili olanlar;

- *"Vergi dairesi müdürleri,*
- *Yoklama memurları,*
- *Yetkili makamlar tarafından yoklama işi ile görevlendirilenler,*
- *Vergi incelenmesine yetkili olanlar,*
- *Gelir uzmanları"*

şeklinde belirtilmiştir.

Vergi idaresinin varlığını hatırlatma yöntemi olarak da değerlendirilebilecek yoklama her zaman yapılabilir. Yoklamanın ne zaman yapılacağına yönelik ilgiliye haber verilme zorunluluğu yoktur. Yoklamanın sonuçları tutanak mahiyetinde olan yoklama

fişine aktarılır. Yoklama fişi iki nüsha halinde tanzim edilir ve tarihlenir (VUK. 131). Yoklama fişi delil niteliğindedir.

2.2.2. Arama

VUK'un 142. maddesi gereği, "ihbar veya yapılan incelemeler dolayısıyla, bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgisi görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir". Aramanın yapılabilmesi için bazı şartlara gerek vardır. Bunlar (VUK. 142);

"Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların buna lüzum göstermesi ve gerekçeli bir yazı ile arama kararı vermeye yetkili sulh yargıcından bunu istemesi,

Sulh yargıcının istenilen yerde arama yapılmasına karar vermesidir."

Bu noktada belirtilmesi gereken husus, sulh yargıcının izni olmadan yapılan aramalarda elde edilen delillerin hukuki bir niteliğinin olmadığıdır. Konuyla ilgili detaylı bilgilere ilerleyen başlıklarda yer verilecektir.

VUK'un 143. maddesi gereğince, "aramada bulunan ve incelenmesine gerek görülen defter ve vesikalar müfredatlı olarak bir tutanakla tespit edilmelidir." Vesikaların dosya ve dosya içinde sayı itibarıyla tespit olunması müfredatlı tespit olarak adlandırılmaktadır.

2.2.3. Bilgi Toplama

VUK'un 148. maddesi gereğince, "kamu idare ve müesseseleri, mükellefler veya mükelleflerle muamelede bulunan diğer gerçek ve tüzel kişiler, Hazine ve Maliye Bakanlığının veya vergi incelemesi yapmaya yetkili olanların isteyecekleri bilgileri vermek zorundadır". Söz konusu bu bilgiler yazılı veya sözlü olarak istenebilir. Bilgi vermek istemeyenler zorla vergi idaresine getirilemez.

Kendilerinden bilgi istenilen gerçek ve tüzel kişiler özel kanunlarda yazılı mahremiyet hükümlerini ileri sürmek kaydıyla bilgi vermektan kaçınamazlar (Taşkan, 2024: 100). Ancak VUK'un 151. maddesinde belirtilen hallerde bilgi vermektan kaçınılabılır. Bu haller;

- "Posta, Telgraf ve Telefon İdaresinin haberleşmeler hakkında tutmaya mecbur olduğu mahremiyet saklıdır,
- Hekimlerden, dış hekimlerinden, dışçilerden, ebelerden ve sağlık memurlarından hastaların hastalıklarının nev'ine müteallik bilgiler istenemez.
- Avukatlardan ve dava vekillerinden kendilerine tevdi olunan işler veya görevleri dolayısıyla bilgi sahibi oldukları haller ve hususların bildirilmesi istenemez.
- Ceza Muhakemeleri Usulü Kanunu'nun 88. maddesi gereğince gösterilmesi veya teslimi caiz olmayan evrakın muhteviyatı hakkında bilgi istenemez."

Bu sayılan haller dışında gerçek veya tüzel kişilerin kendilerinden istenilen bilgileri verme yükümlülüğü bulunmaktadır. Bilgi toplama vergi uyuşmazlıklarının gerek

İdari gerek yargısal çözümünde etkili bir yöntemdir. İdari çözüm noktasında uzlaşma ve izaha davet gibi müesseselerin işletilmesinde bilgi toplama önemlidir. Uzlaşma açısından değerlendirildiğinde mükellefle ilgili elde edilen bilgiler kapsamında mükellefler tarhiyat öncesi uzlaşmaya davet edilebilir. İzaha davet müessesesi açısından ise toplanan bilgiler çerçevesinde mükellefe vergi incelemesi yapılmadan önce mükellef izaha davet edilmektedir.

2.2.4. Vergi İncelemesi

Vergi denetim türlerinden en önemlisi incelemedir. Vergi incelemesine tabi olan mükelleflerle ilgili şüphe edilebilecek durumlar mevcuttur. Vergi incelemesi, beyanların ve ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu saptamak amacıyla yükümlünün defter kayıtları, belgeleri ve envanteri üzerinde yapılan derinlemesine bir araştırmadır (Öncel vd., 2024: 100). Dolayısıyla vergi incelemesinin amacı, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu tespit etmektir. VUK'un 134. maddesi gereğince, *"incelemeye yetkili olanlar tarafından gerek görülürse inceleme, işletmeye dahil iktisadi kıymetlerin fiili envanterinin yapılmasına ve beyannamelerde gösterilmesi gereken unsurların kontrol edilmesine"* kadar genişletilebilir.

Vergi incelemelerinde inceleme yapacak kişiler de oldukça önemlidir. VUK'un 135. maddesine göre vergi incelemesi yapabilecek olanlar şu şekilde belirtilmiştir;

- *"Vergi müfettişleri,*
- *Vergi müfettiş yardımcıları,*
- *İlin en büyük mal memuru*
- *Vergi dairesi müdürleri.*
- *Gelir İdaresi Başkanlığının merkez ve taşra teşkilatında müdür kadrolarında görev yapanlar her hal ve takdirde vergi inceleme yetkisini haizdir."*

Yine 161 sayılı Cumhurbaşkanlığı Kararnamesi ile vergi idaresinin yapılanmasında düzenlemelere gidilmiş ve defterdarlıklar ile vergi dairesi başkanlıklarının bir kısmı kapatılmıştır. Başka bir ifadeyle defterdarlıklar yeniden ihdas edilmiştir. Bu noktada vergi dairesi başkanları defterdar olarak görevlerine devam edecek olup vergi incelemesine yetkili olacaktır.

Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağı incelenecek olan gerçek veya tüzel kişiye önceden haber verilmek zorunda değildir. İncelemenin yapılacağı yer 14.10.2021 tarihli ve 7338 sayılı Kanunla yapılan düzenlemeyle vergi dairesi olmuştur. Vergi incelemesi esnasında uyulacak bazı kurallar bulunmaktadır. Bu kurallar (VUK 140);

- *"İncelemeye tabi olana, vergi incelemesinin konusunu ve incelemeye başlanıldığı hususu vergi incelemesi yapanlar tarafından bir yazıyla bildirilmelidir.*
- *İncelemenin iş yerinde yapılması halinde nezdinde inceleme yapılanın muvafakati olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapılamaz.*

- *İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika, nezdinde inceleme yapılamaz verilir.*
- *Vergi incelemesi yapanlar vergi kanunlarıyla ilgili Cumhurbaşkanlığı kararı, yönetmelik, genel tebliğ ve sirkülerlere aykırı vergi inceleme raporu düzenleyemezler.*
- *İncelemeye başlanıldığı tarihten itibaren, tam inceleme yapılması halinde en fazla bir yıl, sınırlı inceleme yapılması halinde ise en fazla altı içerisinde incelemeler bitmelidir. Kata değer vergisi iade incelemeleri ise en fazla üç ay içerisinde sonuçlandırılmalıdır.”*

Vergilerin beyan esasına dayandırılmasının temel sebeplerinden birisi vergilere ilişkin hesap ve işlemlerin zamanaşımı süresi içinde her daim inceleme yapılmasına imkan sağlanmasıdır. Bu nedendir ki vergi incelemesinden anlaşılması gereken şey, ödenmesi gereken bir verginin olup olmadığı var ise bu vergiyi ödeyecek olan mükellefin kim olduğunun tespit edilerek söz konusu verginin ödenmesinin sağlanmasıdır (Batı, 2024: 260).

Vergi incelemesi esnasında tespit olunan yasalara aykırı olduğu şüphe götürmeyen unsurlar delil niteliğindedir. Bu delil niteliğinde ki hususların anlam ifade etmesi için yasal prosedürlere uygun elde edilmiş olması gerekir. Bu aşamada çalışmada delil kavramı açıklanacak ve vergi denetimlerinde hukuki delilin önemi ortaya konulacaktır.

3. Delil Kavramı ve Özellikleri

Vergi hukukunda, vergilendirme ile ilgili olayların gerçek mahiyetinin ortaya konulması esastır. Bu sebeple de yemin hariç her türlü delilden faydalanılabilir. VUK'un 3. maddesinde "*Vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabilir.*" ifadesi vergi hukukunda delilin kapsamını göstermektedir. Bu noktada, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz. Ancak delillerin, vergi idaresinin vergi denetimi yollarıyla gerçekleştireceği vergi tarhiyatına esas oluşturabilmesi için; vergilendirme ile ilgili işlemlerde gerçek durumu ortaya koymaları, vergi ceza hukukunda, hukuka uygun olarak elde edilmelerine bağlanmıştır (Pürsünlerli Çakar & Saraçoğlu, 2014: 415). Bu noktada delil kavramının ne anlama geldiğinin ve özelliklerinin detaylandırılması gerekir.

3.1. Delil Kavramı

Delil vergilendirme işlemlerinde ortaya çıkan aksaklıkların giderilmesinde önemli bir rol oynamaktadır. Gerek idari işlemlerde gerekse yargılamada hakimlerin vicdani kanaatlerinin oluşmasında delilin önemi büyüktür. Literatürde delile ilişkin çeşitli tanımlamalar yer almaktadır.

Karakoç'a (1997) göre delil, uyumsuzluk konusu olayın ispatlanmasında kullanılan sözlü ve yazılı vasıtaların tamamıdır. Yine Kuru vd. (2000) delili, bir olayın açıklığa ulaştırılması için kullanılan araçlar olarak belirtmiştir. Ayrıca Biyan (2012), delilin her türlü ispat vasıtalarını ve özellikle ispat edici belgeleri kapsayan bir kavram olduğunu vurgulamıştır. Gümüşkaya (2024) delili, *bir vergi hukuku kuralında yer alan koşul vakıaların gerçekleşip gerçekleşmediğinin ortaya çıkarılması amacıyla kullanılan araçlar vergi hukuku bakımından delildir*, şeklinde tanımlamıştır. Öncel vd. (2024) delil ile ilgili olarak VUK'un 3. maddesine atıf yaparak, gerçek mahiyetin ve ekonomik niteliğin, yemin hariç her türlü delille ispatlanacağını öngörmek suretiyle delil serbestisinin hüküm altına alındığını belirtmiş ve delilin kapsamını genişletmiştir.

Danıştay 3. Dairesinin "E.2023/5374, K.2024/4592, T.16.09.2024"² sayılı kararı başta olmak üzere birçok Danıştay kararında³ delille ilgili VUK'un 3. maddesine atıf yapılarak, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, gerçek mahiyetin yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceğini belirtmektedir. Burada açığa çıkan durum delilin özellikleridir. Yani vergi doğuran olayın gerçek mahiyetinin tespitinde önemli rol oynayan delilin hangi özelliklere sahip olması gerektiğinin irdelenmesi gerekmektedir.

3.2. Delilin Özellikleri

Delil, yargılamada maddi gerçeğe ulaşmayı sağlayan ispat vasıtasıdır. Delilin taşınması gereken temel özellikler; hukuka uygunluk, doğruluk, açıklık, güvenilirlik ve elde edilmiş yönteminin meşruiyeti olarak sıralanabilir. Bu bağlamda ceza hukuku literatüründe, delillerin sınıflandırılmasında "kanuni delil sistemi" ve "vicdani delil sistemi" ayrımı yapılmakta olup; özellikle Kunter, Yenisey ve Nuhoğlu gibi yazarlar, delilin meşruiyeti ve ispat gücünü bu ayrımlar üzerinden ele almaktadır (Kunter vd., 2019: 432-439).

Ceza yargılamasında delil serbestisi sistemi esas olmakla birlikte, hukuka aykırı delil yasağı bu serbestinin sınırını oluşturur. Bu yaklaşım, delilin sadece maddi hakikati yansıtmasının yeterli olmadığını, aynı zamanda hukuka uygun şekilde elde edilmiş olması gerektiğini vurgular (Centel & Zafer, 2012: 214). Aynı anlayış, idari yargı ve vergi yargısında da giderek etkisini göstermektedir.

² Danıştay 3. Dairesi E.2023/5374, K.2024/4592, T.16.09.2024 Sayılı Kararı (<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=1090348400&arananKelime=3.%20Daire,2023/53745374>), E.T. 14.02.2025.

³ Danıştay 3. Dairesi E.2023/6556, K.2024/4105, T.13.06.2024 Sayılı Kararı (<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=1087850200&arananKelime=2023/65566556>, E.T. 14.02.2025); Danıştay 3. Dairesi E.2023/3826, K.2024/2789, T.08.05.2024 Sayılı Kararı (<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=1089911100&arananKelime=3.%20Daire,2023/38263826>), E.T. 13.02.2025); Danıştay 3. Dairesi E.2022/430, K.2024/2001, T.15.04.2024 Sayılı Kararı (<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=1066902400&arananKelime=3.%20Daire,2022/430430>), E.T. 14.02.2025); Danıştay 3. Dairesi E.2023/3594, K.2024/950, T.27.02.2024 Sayılı Kararı (<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=1055662300&arananKelime=3.%20Daire,2023/35943594>), E.T. 13.02.2025).

Vergi hukuku özelinde ise delil niteliği taşıyacak belgelerin hem maddî anlamda gerçeği yansıtmaması hem de hukuki anlamda geçerli bir usulle elde edilmiş olması gerektiği yönünde görüş birliği vardır. Nitekim Gümüşkaya (2021), vergi hukukunda ispat rejiminin özelliklerini incelediği çalışmasında, delilin hukuka uygunluk koşulunu merkeze alarak ceza hukuku ile vergi hukuku arasında önemli paralellikler kurmuştur. Gümüşkaya'ya göre vergi denetim sürecinde elde edilen delillerin kullanılabilirliği, yalnızca verginin doğruluğunu değil, aynı zamanda mükellef haklarının korunup korunmadığını da gösterir (Gümüşkaya, 2021: 88-89).

Bu nedenle deliller, hem biçimsel hukukiliği (usule uygunluk), hem de maddi doğruluğu (gerçekliği) birlikte taşımalıdır. Aksi hâlde, vergi idaresinin tespitleri maddi gerçeğe dayansa bile yargısal aşamada geçersiz sayılabilir. Vergiyle ilgili ödevlerin yerine getirilmesinde ortaya çıkan eksikliklere ilişkin idarenin denetimleri sonucunda ortaya çıkan delillerin nitelik kazanması için bazı özelliklere sahip olması gerekir. Aynı durum gerek vergi yargısı gerekse vergi suçlarını konu edinen adli yargı içinde önem arz etmektedir. Delillerin kuramsal olarak beş temel özelliği bulunmaktadır. Bunlar (Bayraktar, 2011: 38); akla ve mantığa uygun olma, güvenilir olma, müşterek olma, olayı temsil etme ve çalışmanın temel taşını oluşturan hukuka uygunluktur.

3.2.1. Akla ve Mantığa Uygun Olma

Akılçılık olarak da adlandırılan akla ve mantığa uygunluk, sözlük anlamı olarak akla dayanan, doğruluğun ölçütünü duyularla değil, düşünmede ve tümdengelimli çıkarımlarla bulan öğretilerin genel adıdır (TDK, <https://sozluk.gov.tr/>). Buradan da anlaşılacağı üzere akla mantığa uygunlukta duygusal saplantı ve yorumlamalardan arınma söz konusudur (Köse, 2022: 38).

Gerek idarenin vergi denetimlerinde gerekse vergi yargılamasında idare de ve hakim de doğru fikir oluşturacak özellikte veriler delil olarak kabul edilir. İşte tam bu noktada akla ve mantığa uygunluk ortaya çıkmaktadır. Gerçeğe ulaşma noktasında akla uygun delillerin varlığı önemlidir. Doğaldır ki, mantık sınırları dahilinde olan delillerin güvenilirliği de yüksek olacaktır.

Vergi hukukunda "akla, mantığa ve hayatın olağan akışına uygun delil" kavramı, özellikle takdiri değerlendirme ya da re'sen tarhiyat gibi durumlarda ortaya çıkar. Bu tür deliller, doğrudan belgeli olmasa da mantıksal olarak olayın nasıl geliştiğini açıklayan ve yargı organlarının kabul edilebilecek nitelikteki delillerdir. Örneğin, Üretim yaptığı iddia edilen bir işletme, hiçbir işçi çalıştırmadığını beyan etmiş ama yüksek cirolar göstermiştir. Bu üretim faaliyetinin işçi olmadan yapılması akla ve mantığa aykırıdır. Bu nedenle işletmenin gizli işçi çalıştırıldığı veya faaliyetlerin sahte olduğu düşünülebilir. Dolayısıyla, akla ve mantığa uygun olma, hayatın olağan akışı (iktisadi, ticari ve teknik icaplar) karinesinin bir başka anlatımıdır.

3.2.2. Güvenilir Olma

Temsil edilebilir bir delil her şeyden önce güvenilir olmalıdır. Bir delilin güvenilir olup olmadığı hususunu araştırmakla yükümlü olanlar vergi denetimlerinde denetimle yetkilendirilmiş kişiler ve vergi davalarında hakimlerdir. Güvenilir delil elde edilmesi imkansız olmayan bir niteliktedir. Zira elde edilme olasılığı mümkün olmayan bir delilin varlığı delilin akla ve mantığa uygun olma özelliği ile çelişecektir.

Vergi hukukunda delilin güvenilir olması, yani doğruluğunun, gerçeğe uygunluğunun ve tutarlılığının kabul edilebilir düzeyde bulunması çok önemlidir. Vergi idaresi ya da mahkemeler bir delile dayanarak işlem yapacaksa, o delilin inandırıcı ve güvenilir olması gerekir. Aksi hâlde o delil tek başına hüküm kurmaya yeterli sayılmaz. Örneğin, bir mükellef, başka firmalardan aldığı çok sayıda fatura ile gider gösteriyorsa ve bu firmaların aslında hiç faaliyet göstermediği, adreslerinde bulunmadığı, çalışanı ya da sabit telefonu olmadığı tespit edilmişse bu firmalardan alınan faturalar güvenilir delil değildir. Çünkü düzenleyen firmanın gerçek bir ticari faaliyet içinde olmadığı anlaşılmıştır.

3.2.3. Müşterek Olma

Delilin müşterek olması davada ileri sürülen delillerin davacı ve davalılar tarafından bilinir ve tartışılabilir olması anlamına gelmektedir. Davayla ilgilenen hakimin özel bir yoldan, şahsi olarak sahip olduğu ve mahkeme huzurunda sunulmamış olan bir hususu delil olarak kabulü mümkün değildir (Bayraktar, 2011: 38). Bu durum re'sen araştırma ilkesine aykırıdır. Vergi yargısında, re'sen araştırma ilkesi, hâkimin sadece tarafların sunduğu delillerle yetinmeyip, hukuki gerçekliği ortaya çıkarmak için kendiliğinden araştırma yapabilmesi ilkesidir. Hâkim kendi kişisel bilgilerine, özel yollarla elde ettiği bilgilere ya da mahkemede tartışılmamış verilere dayanarak hüküm kuramaz. Zira taraflar bilmedikleri bir delile itiraz edemezler ve anayasal olarak güvence altına alınmış olan savunma haklarını etkin bir şekilde kullanamazlar. Dolayısıyla bir delilin içeriğinin sadece mahkeme tarafından bilinmesi yeterli değildir. Delilin taraflarca da paylaşılabilir olması gerekir. Gerek vergi denetim raporlarının gerekse davalarda mahkemeye sunulan belgelerin iki nüsha olarak alınması ve bir nüshasının karşı tarafa verilmesi delillerin müşterekliğinin ispatı niteliğindedir (Kunter vd., 2009: 7).

Vergi hukukunda delilin müşterek olması söz konusu delilin hem idare hem de mükellef tarafından kullanılabilir ve denetlenebilir nitelikte olması anlamına gelir. Örneğin, Vergi dairesi, mükellef hakkında bir inceleme raporu düzenlemiş, ama bu raporu mükellefe tebliğ etmeden cezalı tarhiyat yapmışsa söz konusu rapor, mükellefin savunma yapabilmesi için müşterek bir delil niteliği taşımamaktadır. İnceleme raporunun müşterek delil haline getirilerek mükellefe sunulması gerekmektedir. Tebliğ edilmeden yapılan işlem, hukuka aykırıdır.

3.2.4. Olayı Temsil Etme

Bir davada ortaya konulan delillerin anlam kazanması söz konusu delillerin davayla ilgili olup olmamasına bağlıdır. Yani mahkeme tarafından uyuşmazlığın çözümünde delil olarak kullanılacak araçların, uyuşmazlık konusu olgunun bir parçasını temsil etmesi gerekir (Mulaj, 2021: 174). Aksi takdirde delil hükümsüz olacaktır.

VUK'un 3/B bendinde; “şu kadar ki vergiyi doğuran olayla ilgili tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak kullanılamaz” hükmü yer almaktadır. Bu düzenleme, tanık ifadesinin ispat vasıtası olarak kabul edilebilmesi için, tanığın olayla doğrudan, doğal ve açık bir ilgisinin bulunması gerektiğini ifade eder. Bu yönüyle hüküm, delilin olayı temsil etme ilkesine dayanmaktadır. Zira uyuşmazlıkla yalnızca tesadüfi veya dolaylı biçimde ilgisi bulunan kişilerin beyanları, olayın somut gerçekliğini temsil etme gücüne sahip değildir. Bu nedenle, olayı temsil etmeyen, yani olayın oluşum sürecine fiilen tanıklık etmemiş kişilerin ifadeleri, vergi yargılamasında güvenilir delil olarak kabul edilmemektedir.

3.2.5. Hukuka Uygun Olma

Delil maddi gerçeğe ulaşmanın ön koşulu olarak büyük bir öneme sahiptir. Medeni usul hukuku açısından delil olarak nitelendirilecek bir ispat aracının kanunlar tarafından aşikar olarak kabul gören delillerden birisi olması halinde dahi hukuka uygun yollarla elde edilmiş olması elzemdir (Atalı & Akkaya, 2014: 132). Buradan çıkarılması gereken sonuç delillerin hukuk sistemine uygun olmasının gerektiğidir. Nihayetinde delillerin hukuk sistemi açısından kabul görmesi için hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş olması ve söz konusu delillerin hukuk sistemi açısından yasaklanmamış olması gerekmektedir.

Hukuka aykırı bir şekilde elde edilen delillerin, mahkemelerce kullanılması, hukuka aykırı delil elde etmeyi meşru kılabilir. Bu durum hukuka aykırılığı teşvik edeceğinden hukuk devletine doğrudan bir aykırılık söz konusu olacaktır (Pekcanıtez vd., 2011: 400). Zira konuyla ilgili 1982 Anayasası'nın 38. maddesinde yer alan; “kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular delil olarak kabul edilemez” hükmü ile durum anayasal güvence altına da alınmıştır. Ayrıca Hukuk Muhakemeleri Kanunu'nun (HMK) 189/2. maddesinde yer alan; “Hukuka aykırı olarak elde edilmiş olan deliller, mahkeme tarafından vakıanın ispatında dikkate alınamaz” ifadesi 1982 Anayasası'nın 38. maddesinin bir uzantısı olarak değerlendirilebilir. Anayasa Mahkemesinin “22.06.2001 tarih, 1999/2 esas ve 2001/2”⁴ sayılı kararında hukuka aykırı delillerin davalarda kullanılmasına yasak getirilmesinin nedeni olarak, sanığın anayasal teminata dayalı haklarının ihlalinin engellenmesi gösterilmiştir. Bu da göstermektedir ki, Türk hukuk sisteminde hukuka aykırı olarak elde edilmiş deliller kesinlikle kullanılamamaktadır. Anayasa mahkemesinin bu kararını destekler nitelikte bir karar da Yargıtay Ceza Genel

⁴ Anayasa Mahkemesinin “22.06.2001 tarih, 1999/2 esas ve 2001/2 Sayılı Kararı (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/anayasa-mahkemesi/genel-kurul-e-1999-2-k-2001-2-t-22-6-2001>, E.T. 23.01.2025).

Kurulu tarafından verilmiştir. Kurulun “E.2002/91, K.2002/362, T.15.10.2022”⁵ sayılı kararında, delil elde etmenin soruşturmanın temel amacı olduğu, bu amacın kolluk görevlileri tarafından yerine getirildiği ve kolluğun bu görevi yerine getirirken hukuka aykırı davranmasının bir mazeretinin olmadığı belirtilmiştir.

Tüm bu yasal düzenlemeler ve mahkeme kararları ışığında vergi denetimlerinde de hukuka uygun delilin önemli bir yeri olduğunu belirtmek gerekir. Bu noktada vergi hukuku çerçevesinde hukuka aykırı delil hususu detaylandırılacaktır.

3.3. Vergi Hukukunda Hukuka Aykırı Delil

Vergi hukukunda “hukuka aykırı delil” kavramı, hem maddi gerçeğe ulaşma hem de birey haklarının korunması açısından özel bir öneme sahiptir. Genel hukuk literatüründe hukuka aykırı delil, Anayasa ve yasalara aykırı şekilde elde edilen, yargılamada kullanılmasına izin verilmeyen ispat vasıtaları olarak tanımlanmaktadır (Pekcanitez vd., 2011, s. 400). Türk hukuk sisteminde bu kavram, Anayasa’nın 38. maddesi ve Hukuk Muhakemeleri Kanunu’nun (HMK) 189/2. maddesi ile güvence altına alınmıştır. Ancak vergi hukuku, kamu alacağının güvence altına alınması amacıyla daha geniş denetim yetkilerine sahip bir alan olduğundan, hukuka aykırı delilin uygulamadaki görünümü farklılık arz eder.

Vergi denetimlerinde elde edilen delillerin hukuka aykırılığı, çoğu zaman denetim yetkisinin sınırlarının aşılması, anayasal hakların ihlal edilmesi veya usule aykırı işlem tesis edilmesi yoluyla ortaya çıkmaktadır. Özellikle Vergi Usul Kanunu’nun (VUK) 134-144. maddeleri kapsamında gerçekleştirilen yoklama, arama, bilgi toplama ve inceleme faaliyetlerinde; hukuka aykırı olarak elde edilen her türlü veri delil niteliğini kaybeder. Danıştay içtihatlarında sıkça vurgulandığı üzere, sulh ceza hâkiminin izni olmadan yapılan arama işlemlerinde elde edilen belgeler “hukuka aykırı delil” kabul edilmekte ve buna dayalı vergi tarhiyatları iptal edilmektedir (Vergi Dava Daireleri Kurulunun E.2022/80, K.2023/165, T.08.03.2023 Sayılı Kararı)⁶.

Vergi hukukunda hukuka aykırı delilin ortaya çıkabileceği başlıca durumlar şunlardır:

- **Usulsüz Arama ve El Koyma:** Sulh ceza hâkimi kararı olmadan gerçekleştirilen aramalarda ele geçirilen defter, belge veya eşyalar, elde buldukları usulsüz yöntem nedeniyle delil değeri taşımamaktadır.
- **Bilgi Toplama Yetkisinin Sınırlarının Aşılması:** Mükellef ya da üçüncü kişilerden özel hayatın gizliliği, ticari sırlar gibi unsurlara ilişkin orantısız ve

⁵ Yargıtay Ceza Kurulu E.2002/91, K.2002/362, T.15.10.2022 Kararı (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/yargitay/ceza-genel-kurulu-e-2002-191-k-2002-362-t-15-10-2002>, E.T. 29.01.2025)

⁶ Vergi Dava Daireleri Kurulunun E.2022/80, K.2023/165, T.08.03.2023 Sayılı Kararı (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2022-80-k-2023-165-t-8-3-2023>, E.T. 12.12.2024).

gereksiz bilgi talepleri, Kişisel Verilerin Korunması Kanunu (KVKK) ve Anayasa'nın ilgili maddeleri uyarınca hukuka aykırı kabul edilmektedir.

- **Tebliğ Edilmeyen İnceleme Raporları:** Vergi inceleme raporlarının mükellefe usulüne uygun şekilde tebliğ edilmemesi, savunma hakkını ihlal ettiği için içerdiği delillerin yargılamada esas alınmamasına yol açar.
- **Tanık Delilinin Temsilsizliği:** Vergiyi doğuran olayla doğrudan bağlantısı olmayan şahısların ifadesi, VUK'un 3/B maddesi çerçevesinde temsiliyet kazanmadan delil olarak kullanılamaz.

Anayasa Mahkemesi'nin ve Danıştay'ın yerleşik içtihatları, vergi denetiminde de birey haklarının korunmasının şart olduğunu ve denetim faaliyetlerinin de "hukuka uygunluk karinesi" altında yürütülmesi gerektiğini göstermektedir. Örneğin, AYM'nin "2016/14254 başvuru nolu ve 28.11.2019 tarihli"⁷ bireysel başvuru kararında, mükellefe bilgi verilmeden yapılan tahakkuk işleminin adil yargılanma hakkını ihlal ettiği vurgulanmıştır.

Sonuç olarak, vergi denetim sürecinde elde edilen delillerin, hem idari işlemin hem de yargılamanın hukuki meşruiyetini sağlaması için, yalnızca maddi gerçeği yansıtmaması değil, elde edilme biçimi bakımından da anayasal ve yasal usullere uygun olması gerekmektedir. Bu bağlamda, vergi hukukunda hukuka uygun delil kavramının net bir şekilde belirlenmesi ve uygulamada yol gösterici standartların oluşturulması, mükellef haklarının korunması açısından hayati önem taşımaktadır. Vergi denetiminde görev alan personelin Anayasa, AİHS ve AYM kararları ekseninde delil hukuku konusunda eğitilmesi; yalnızca ihlal riskini azaltmayacak, aynı zamanda denetim sürecinin daha öngörülebilir ve hak temelli yürütülmesini sağlayacaktır. Bu noktada vergi denetim türleri açısından hukuka aykırı deliller irdelenecektir.

3.4. Vergi Denetim Türleri Açısından Hukuka Aykırı Delillerin Yargı Kararları Çerçevesinde İncelenmesi

Bu başlık altında vergi denetim türleri olan; yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesi açısından hukuka aykırı olarak elde edilmiş delillerin niteliği ve yaptırım gücü irdelenecektir. Ayrıca hukuka aykırı delillere ilişkin mahkeme kararları üzerinden birtakım değerlendirmeler yapılacaktır.

3.4.1. Yoklama Açısından Hukuka Aykırı Deliller

Vergiyi doğuran olayın gerçekleşmesinden sonra vergilendirme sürecinin başlayabilmesi için mükelleflerin beyan yükümlülüğünü yerine getirmesi gerekmektedir. Bu durum, Anayasa'nın 73. maddesinde düzenlenen "herkes, mali gücüne göre vergi ödemekle yükümlüdür" ilkesinin bir yansımasıdır. Vergi borcunun doğumu ve bu borcun

⁷ Anayasa Mahkemesi Bireysel Başvuru Kararı, 2016/14254, T.28.11.2019 (<https://kararlarbilgibankasi.anayasa.gov.tr/BB/2016/14254>, E.T. 21.11.2024).

idare tarafından tahakkuk ettirilebilmesi için beyan sisteminin işlerliği ve mükellefin kendi vergi borcunu bildirme yükümlülüğü merkezi önemdedir. Nitekim Kaneti vd. (2021) bu süreci “beyan esasına dayalı vergilendirme sistemi” çerçevesinde değerlendirmekte; mükellefin beyanı ile idarenin denetim ve tahakkuk işlevlerinin birbirini tamamladığını vurgulamaktadır.

Vergi Usul Kanunu’nun 127. maddesi uyarınca yoklamanın amacı, mükellefleri ve mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Ancak VUK m.127–132 arasında düzenlenen yoklama işlemleri, idari bir denetim aracı olup, ceza muhakemesi anlamında delil toplama yetkisi içermez. Bu sebeple, yoklama işlemleri sırasında adli delil niteliğinde belge toplamak veya kişisel özgürlüklere müdahale etmek suretiyle elde edilen deliller hukuka aykırı kabul edilir.

Özellikle VUK m.128 ile yetki sınırları açıkça belirlenen yoklama memurları; mükelleflerin günlük hasılat tespiti, belge düzeni, defter kontrolü gibi konularda görev yapabilir. Ancak bu görev sınırları aşılar ve örneğin haber verilmeksizin yapılan baskın benzeri uygulamalar yoluyla belge toplanırsa, bu durum hukuka aykırı delil oluşturur (Taşkan, 2024: 101).

Nitekim Danıştay 3. Dairesi’nin “E.2001/4305, K.2003/1162, T.23.01.2002”⁸ sayılı kararında, yoklama memurlarınca yapılan ve usule aykırı belge toplama işlemiyle oluşturulan tarhiyatın hukuka aykırı olduğu ve iptal edilmesi gerektiği belirtilmiştir. Kararda, yoklama işleminin idari bir tespit süreci olduğu, ceza soruşturması kapsamında delil niteliği taşıyacak unsurların ancak hâkim kararıyla elde edilebileceği vurgulanmıştır.

Yine Batır’ya (2024: 260) göre, yoklama sırasında düzenlenen yoklama fişleri, ancak usule uygun düzenlendiyse ve deliller, mükellefin haberdar olduğu bir süreçte elde edildiyse geçerli delil olarak kabul edilebilir. Aksi hâlde yoklama memurunun “adli kolluk” gibi davranması, yetki aşımı oluşturur.

Örnek olarak; bir mükellefin iş yerine yapılan ani yoklama sırasında, memurların önceden bildirimde bulunmaksızın kasayı açarak belge toplaması veya mükellefin rızası olmaksızın kamera görüntülerini alması, kişisel verilerin izinsiz elde edilmesi kapsamında değerlendirilmeli ve hukuka aykırı delil olarak sayılmalıdır. Bu gibi işlemler hem KVKK’ya hem de Anayasa’nın 20. maddesindeki özel hayatın gizliliği ilkesine aykırılık teşkil eder.

Sonuç olarak, yoklama işlemleri sırasında elde edilen belgelerin delil niteliği taşıyabilmesi için:

- VUK m.127-132 hükümlerine uygun gerçekleştirilmesi,
- Mükellefin temel haklarına müdahale edilmemesi,
- Yoklama fişinin eksiksiz ve karşı tarafça imzalanarak düzenlenmesi,
- Hukuki niteliği haiz olmayan beyan, görüntü, özel veri gibi unsurların delil olarak sunulmaması gerekir.

⁸ Danıştay 3. Dairesi’nin E.2001/4305, K.2003/1162, T.23.01.2002 (<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17955100&arananKelime=3.%20Daire,2001/43054305>, E.T. 20.01.2025).

Aksi hâlde, yoklama sürecinde elde edilen belgeler hem idari hem de yargısal açıdan geçersiz sayılacaktır.

Danıştay 3. Dairesinin “E.2001/4305, K.2002/150 ve T.23.01.2002”⁹ sayılı kararı yoklamayla ortaya konulan delillerin geçerliliği ve niteliği açısından oldukça önemlidir. Kararda, “*Yoklama tutanağının nezdinde yoklama yapılan mükellefe, tüzel kişilerde ise kanuni temsilcilere, bunların bulunmaması halinde ise yetkili adamına imzalatılması şartı gerçekleştiğinde bağlayıcı olacağı*” belirtilmiştir. Olayda dava konusu olan özel usulsüzlük cezasının dayanağı niteliğindeki yoklama tutanağının davacı şirket adına hareket yetkisi bulunmayan kargo şirketinin bir çalışanı tarafından imzalandığı, davacı veya yetkili adamının bulunmadığı sırada düzenlenen tutanağın VUK’un 131. maddesinde belirtilen kişilerden birisine imzalatılmadığı tespit edilmiştir. Dolayısıyla kanunda belirtilen usullere göre düzenlenmemiş olan yoklama fişine dayanılarak özel usulsüzlük cezası kesilemeyeceği, kesilen cezanın bu sebeple hukuka uygun olmadığı Danıştay 3. Dairesi tarafından açıklanmıştır. Yine benzer nitelikte bir karar Danıştay 9. Dairesi tarafından verilmiştir. Danıştay 9. Dairesinin E.2005/2169, K.2007/364 ve T.13.02.2007 sayılı kararında (Gümüşkaya, 2015, s.306); VUK’un 131. maddesine aykırılık belirtilerek vergi mahkemesinin verdiği karar bozulmuştur. Kararda; “*el defterlerinin alınması sırasında yoklama fişi mahiyetinde hazırlanan tutanağın, davacının imzadan imtina etmesi üzerine VUK m.131 uyarınca, polis, jandarma, muhtar ve ihtiyar meclisi üyelerinden birine imzalatılmadığını tespit ederek, vergi idaresinin el koyma işlemini usulüne uygun olarak gerçekleştirdiğini ispat edemediği*” tespitiyle başka bir ifadeyle hukuka aykırı delil ile iş ve işlem yapıldığının sabit görülmesi üzerine vergi mahkemesinin idare lehine verdiği karar bozulmuştur.

Danıştay 4. Dairesinin E.2000/3921, K.2001/347 ve T.2001/347 sayılı kararı (Çelik, 2017, s.136) da yoklama açısından oldukça önemlidir. Kararda, “*Tarhiyata dayanak alınan yoklama fişi mülk sahibi nezdinde düzenlenmiştir. 213 sayılı Vergi Usul Kanunu’nun 127. maddesinde de belirtildiği üzere yoklamadan maksat; mükellefiyetle ilgili maddi olayları, kayıtları ve mevzuları araştırmak ve tespit etmektir. Dolayısıyla yapılan bir yoklamanın tarhiyata dayanak alınabilmesi için, vergilemeye ilişkin her türlü bilginin somut şekilde ortaya konması gerekir. Oysa olayda sadece, aralarında husumet olduğu dosyadaki belgelerden anlaşılan gayrimenkul sahibinin ifadesine dayanılarak tarhiyat yapılmıştır. Yoklama fişinde yer alan bilgilerin, başka tespit ve somut belgelerle doğrulanmadıkça tarhiyata esas alınması kabul edilemeyeceğinden, bu şekilde yapılan tarhiyata karşı açılan davayı reddeden mahkeme kararında isabet görülmemiştir*” denilerek, tarhiyatın yapılabilmesi için yoklama fişindeki bilgilerin somut belgelerle ispatlanması gerektiği vurgulanmıştır. Hukuka aykırı delil olarak nitelendirilen yoklama fişi delil niteliğinde sayılmamıştır. Bu çerçevede yoklama fişlerinin usule uygun bir şekilde doldurulması önemlidir. Zira usule uygun doldurulmayan yoklama fişleri delil niteliğini kaybetmektedir.

⁹ Danıştay 3. Dairesi’nin E.2001/4305, K.2003/1162, T.23.01.2002 (<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17955100&arananKelime=3.%20Daire,2001/43054305>, E.T. 20.01.2025).

Yoklama sırasında yoklama memurlarının ileride ortaya çıkabilecek dava süreçlerinde esas teşkil edecek iş ve işlemlerini şüpheye mahal vermeyecek şekilde yapmaları önemlidir. Zira hukuka aykırı delil tespitleri idarenin vergi kaybına neden olabilmektedir. Yoklama işlemleri sırasında düzenlenen yoklama fişlerinin usulüne uygun şekilde tanzimi, ileride doğabilecek dava süreçlerinde delil niteliği taşıyacak bu belgelerin geçerliliği açısından kritik önemdedir. Ancak burada dikkat edilmesi gereken husus, usul hatası ile hukuka aykırı delil kavramlarının karıştırılmaması gerektiğidir. Örneğin, yoklama fişinin eksik imzalanması, imzalayan kişinin yetkisiz olması ya da fişin taraflara tebliğ edilmemesi durumları, şekli usul eksiklikleri olup; bu eksiklikler delilin hukuka aykırılığını değil, ispat gücünü ve geçerliliğini etkiler. Buna karşılık, yoklama sırasında anayasal güvenceleri ihlal eden bir işlem (örneğin özel hayatın gizliliğine müdahale, rıza dışı ses veya görüntü kaydı gibi) yapılırsa, bu durum hukuka aykırı delil niteliği kazanır (Taşkan, 2024: 101; Pekcanitez vd., 2011: 400).

Bu ayrımın net olarak ortaya konulması, yoklama raporlarının idari işlem olarak geçerli sayılıp sayılmayacağına ilişkin yargı denetiminde de belirleyicidir. Danıştay, özellikle yoklama fişinin mükellef tarafından imzalanmaması durumunda fişin hüküm ifade etmeyeceğine ilişkin kararlar vermektedir (Örnek: VDDK E.199/247, K.2000/31, T.28.01.2000)¹⁰. Ancak bu kararlar çoğunlukla delilin değerlendirme gücüyle ilgili olup, delilin bizzat hukuka aykırılığına dair bir sonuç doğurmamaktadır.

Öte yandan, vergi denetiminde dijitalleşme süreciyle birlikte elektronik yoklama uygulaması da hukuki tartışmaları yeniden şekillendirmiştir. VUK m.127'ye eklenen düzenlemeler çerçevesinde artık yoklama işlemleri elektronik ortamda yürütülebilmekte; yoklama fişi sistem üzerinden düzenlenip mükellefe e-tebligat yoluyla bildirilebilmektedir. Bu durum, özellikle fişin imzalanması, tarafların huzurda bulunması gibi şekli gerekliliklerin dijital ortamda nasıl yerine getirileceği konusunu gündeme getirmiştir.

Elektronik yoklama sistemi, usul hatalarının en aza indirilmesi açısından avantaj sağlasa da dijital ortamda oluşan kayıtların bütünlüğü, güvenliği ve mükellef tarafından erişilebilirliği gibi hususlar yeni tip hukuka aykırılık tartışmalarına zemin hazırlamaktadır. Örneğin sistemsel bir hata nedeniyle mükellefe ulaşmayan bir e-fişin delil değeri, klasik fiziki yoklama fişinin imzasız oluşuyla benzer hukuki tartışmalara yol açmaktadır.

Dolayısıyla, dijitalleşme süreci klasik içtihatların tam anlamıyla geçerliliğini yitirmemiştir; fakat olayların somut yapısı, ispat rejimi ve delil niteliği açısından yeni kriterlerin geliştirilmesini zorunlu kılmaktadır. Vergi denetiminde hem şekli usul kuralları hem de anayasal düzeyde delil hukuku birlikte değerlendirilerek çok katmanlı bir yaklaşım benimsenmelidir.

¹⁰ VDDK E.199/247, K.2000/31, T.28.01.2000, (<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=17736300&arananKelime=Vergi%20Dava%20Daireleri%20Kurulu,1999/247247>, E.T. 01.01.2025).

3.4.2. Arama Açısından Hukuka Aykırı Deliller

Arama, vergi mevzuatının mükellef tarafından sağlıklı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı konusundaki durum ve tespitlerinin kanıtlanmasına imkân sağlayan bir vergi denetimi türüdür (Akdoğan, 2009: 1003). Dolayısıyla arama sonucunda elde edilen delillerin ispat gücü oldukça yüksetir.

Aramanın kanunda belirtilen usul ve esaslara göre yapılması çok önemlidir. Zira usul ve esaslara uygun olmadan yapılan aramalarda elde edilen deliller her ne kadar doğru olsa bile hukuka aykırı olarak değerlendirilebilir. Keza Danıştay 4. Dairesinin E.2006/451, K.2006/2009 ve T.20.10.2006 sayılı kararı (Çelen, 2023: 59) bu durumu ispatlar niteliktedir. Karar, “İncelenen olayda, Anayasa’ya ve VUK’nun 142. maddesinde öngörülen usule uygun olarak sulh ceza hakimince verilmiş bir karar olmadan, davalının kapalı durumda olan işyerine Babaeski Kaymakamı’nın yazısı üzerine girilerek tüm defter ve belgelerine el konulmuş olup, olay yerinde düzenlenen tutanak esas alınarak hazırlanan vergi inceleme raporuyla defterlerde gider kayıtlarının bulunmadığı, dolayısıyla KDV indirimlerinin kabul edilemeyeceği iddiasıyla tarhiyat yapılmıştır. Bu durumda, davacının işyerinde yapılan arama ve defterlere el konulması işlemlerinin Anayasa’da ve Kanun’da öngörülen usule aykırı olması nedeniyle, usulüne uygun olarak başlanılmayan vergi incelemesine dayanılarak yapılan tarhiyatta hukuka uyarlık görülmemiştir” şeklindedir. Kararda özetle, sulh ceza hakiminin kararıyla arama yapılabilecekken kaymakam yazısına istinaden yapılan arama sonucunda elde edilen delillerin usule uygun vergi incelemesine başlanılmadığı için bu delillere istinaden tarhiyatın yapılmasının hukuka uygun olmadığı tespiti yapılmıştır.

Aramayla ilgili olarak ayrıca Ceza Muhakemeleri Kanunu’na (CMK) da atıfta bulunan Danıştay kararları bulunmaktadır. Yani CMK’nın 119. maddesi¹¹ uyarınca usulüne uygun yapılan arama işlemleri için tekrar VUK’un 142-146. maddelerinde düzenlenen koşulların varlığının aranmasına gerek duyulmamaktadır. Danıştay 3.

¹¹ CMK 119. madde:

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

(2) Arama karar veya emrinde;

a) Aramanın nedenini oluşturan fiil,

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

c) Karar veya emrin geçerli olacağı zaman süresi, Açıkça gösterilir.

(3) Arama tutanağına işlemi yapanların açık kimlikleri yazılır.

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

(5) Askerî mahallerde yapılacak arama, Cumhuriyet savcısının nezaretinde askerî makamların katılımıyla adli kolluk görevlileri tarafından yerine getirilir. Gecikmesinde sakınca bulunan hâllerde Cumhuriyet savcısının yazılı emriyle de askerî makamların katılımıyla adli kolluk görevlileri tarafından arama yapılabilir.”

Dairesinin “E.2009/3629, K.2010/2287 ve T.24.06.2010”¹² sayılı kararında başsavcılıkça yürütülen bir soruşturma kapsamında CMK’nın 119. maddesine dayanılarak yapılan aramada elde edilen belge, defter ve bilgisayar kayıtlarına istinaden vergisel işlemlerin yapıldığı bu noktada vergi mahkemesinin VUK’un 142-146. maddelerinde düzenlenen arama koşullarına uyulmadığı ve elde edilen delillerin hukuka aykırı olduğu yönündeki kararda hukuka uygunluk bulunmamıştır. Keza CMK’nın 119. maddesi kapsamında arama izninin olması vergisel denetimleri de bağlamaktadır. Burada vergi mahkemesinin aldığı kararı eleştirmek doğru değildir. Hem VUK. hem de CMK, hükümlerinin ayrı ayrı değerlendirilmesi gerekliliği bu tarz sorunlara neden olmaktadır. Bu da vergi kanunlarının gerek suç gerek ceza ve gerek yargısal konularda tek bir çatı altında toplanılmasını gerekli kılmaktadır.

Bu bağlamda, VUK m.142 hükmünün uygulamasında yaşanan belirsizliklerin giderilmesi ve hâkim onayı gibi temel güvencelerin uygulanabilirliğinin net biçimde düzenlenmesi gerekmektedir. Mevzuatın açık olmaması, idare ile yargı arasında yorum farklılıklarına neden olmakta, bu da mükellef haklarının zedelenmesine yol açmaktadır.

3.4.3. Bilgi Toplama Açısından Hukuka Aykırı Deliller

Mükelleflerle ilgili muvazaa veya peçeleme gibi vergiyi doğuran olayın gizlenmesine yönelik durumlarda, Hazine ve Maliye Bakanlığı ile vergi incelemesine yetkili bulunanlar, üçüncü gerçek veya tüzel kişilerden vergilendirmeye ilgili her türlü bilgiyi talep edebilir. Bu bilgi verme yükümlülüğü, Vergi Usul Kanunu’nun 148. ve 149. maddeleri uyarınca düzenlenmiş olup; söz konusu bilgiler gerek yazılı gerekse sözlü biçimde sağlanabilir. Ayrıca VUK m.150 kapsamında mükelleflerin bağlı oldukları meslek kuruluşları da bu bilgi verme yükümlülüğüne dâhildir. Münferit bir konuya veya olaya mahsus olarak istenen bilginin muhatabı tarafından verilme mecburiyeti bulunmaktadır (Pürsünlerli Çakar & Saraçoğlu, 2014: 421). Tabi burada önemli olan husus toplanan bilgilerin ispat edilebilir olmasıdır. Aksi takdirde hukuka aykırı delil durumu söz konusu olacaktır.

Danıştay 4. Dairesinin “E.1995/3505, K.1996/3553 ve T.09.10.1996”¹³ sayılı kararında bilgi toplama açısından önemli bir husus tespit edilmiştir. Kararda, Tapu Sicil Müdürlüğü’nün yazısında ikrazatçılık yaptığı sonucuna varılan davacı adına 1990 yılı için re’sen takdir olunan matrah üzerinden gelir vergisi salınmış ve kaçakçılık cezası kesilmiştir. Vergi mahkemesi kararıyla kamu kuruluşlarından gelen bilgilere göre tarhiyat yapılabilmesi için bu istihbarat bilgilerinin tek başına yeterli olmadığı, bilgilerin mutlaka yoklama fişine ya da vergi incelemesine dayandırılması gerektiği, Danıştay kararlarında da istihbarat bilgilerinin tek başına mükellefiyet tesis için yeterli olmayacağı kabul edildiği, olayda da herhangi bir yoklama ya da vergi incelemesine dayanmaksızın, sadece

¹² Danıştay 3. Dairesi E.2009/3629, K.2010/2287, T.24.06.2010, (<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=18484000&arananKelime=3.%20Daire,2009/36293629>, E.T. 04.01.2025).

¹³ Danıştay 4. Dairesi, E.1995/3505, K.1996/3553 ve T.09.10.1996 (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/4-daire-e-1995-3505-k-1996-3553-t-9-10-1996>, E.T. 12.12.2024).

Tapu Sicil Müdürlüğü'nün yazısı dikkate alınarak tarhiyat yapılmasının usul açısından kanuna uygun görülmediği, gerekçesiyle tarhiyatın kaldırılmasına karar verilmiştir. Vergi mahkemesinin bu kararına itiraz eden idare, verilen borç paranın, ekonomik koşullar gözönünde bulundurulduğunda faizsiz verilmesinin mümkün olmadığını ileri sürmüş ve kararın bozulmasını istemiştir. Danıştay 4. Dairesi idarenin temyiz dilekçesinde ileri sürülen iddiaların, bozulması istenilen kararın dayandığı gerekçeler karşısında, yerinde ve kararın bozulmasını sağlayacak durumda olmadığını belirterek temyiz istenimi red etmiş vergi mahkemesinin gerekçeli kararını onamıştır. Açıkça görülmektedir ki Danıştay içtihatlarında istihbarata dayalı olarak elde edilen bilgiler kesin delil niteliğinde olmayıp hukuka aykırı delil sınıfında değerlendirilmektedir. Danıştay içtihatlarında dikkat edilmesi gereken önemli bir ayırım bulunmaktadır: hukuka aykırı elde edilen delil ile eksik veya yetersiz incelemeye dayalı işlem aynı anlama gelmemektedir. Bir delilin hukuka aykırı sayılabilmesi için, elde edilme sürecinin Anayasa, Vergi Usul Kanunu veya temel hakları koruyan mevzuata aykırı olması gerekir. Oysa Danıştay'ın birçok kararında, tarhiyatın iptal gerekçesi olarak genellikle delilin hukuka aykırı oluşu değil; delilin somut ve yeterli olmaması, yani denetim yükümlülüğünün gereği gibi yerine getirilmemiş olması gösterilmektedir.

Örneğin, vergi idaresi tarafından yalnızca istihbarata dayalı olarak yapılan ve somut belgeye dayanmayan tarhiyat işlemlerinde Danıştay, bu tür raporları maddi olayın ispatına elverişli görmemekte, ancak bu durumu her zaman "hukuka aykırı delil" olarak değil, eksik incelemeye dayalı işlem olarak değerlendirmektedir (VDDK, E.2024/562, K.2025/258, T.09.04.2025)¹⁴. Aynı şekilde, yoklama raporunun mükellef beyanıyla çelişmesine rağmen bağımsız belgeyle desteklenmemesi de tarhiyatın iptaline yol açabilir; ancak bu da delilin yokluğu değil, kanıt gücünün yetersizliği anlamına gelir.

Bu nedenle, Danıştay kararları doğru yorumlandığında, sadece delilin nasıl elde edildiği değil, delilin ispat gücü ve dayanakları da dikkate alınarak karar verildiği anlaşılmaktadır. Bu bağlamda, hukuka aykırılık kavramı ile denetim kalitesine ilişkin teknik eksikliklerin birbirine karıştırılmaması, yargı kararlarının doğru değerlendirilmesi açısından zorunludur.

Mevcut uygulamalarda, kişisel verilerin hangi sınırlar dâhilinde ve hangi gerekçeyle talep edilebileceği konusunda idareye tanınan takdir yetkisi oldukça geniştir. Bu nedenle, bağımsız bir denetim kurulunun mükellef şikâyetlerini incelemesi, veri toplama işlemlerinin keyfilikliğini engelleyici bir işlev görebilir.

3.4.4. Vergi İncelemesi Açısından Hukuka Aykırı Deliller

Vergi idaresi vergi alacağını sağlıklı bir biçimde saptayıp tahsil edebilmek için mükellefiyetle ilgili ayrıntılı bir denetim yapma gereği duyabilmektedir ki, bu amaçla da vergi incelemesi yapılmaktadır (Pürsünlerli Çakar & Saraçoğlu, 2014: 419). Söz konusu

¹⁴ VDDK, E.2024/562, K.2025/258, T.09.04.2025, (<https://karararama.danistay.gov.tr/getDokuman?id=1150358300&arananKelime=eksik%20inceleme>, E.T. 14.05.2025).

incelemelerde inceleme raporlarının önemi büyüktür. Hukuki perspektiften bakıldığında vergi inceleme raporları idarenin re'sen ve ikmalen yapacağı tarhiyatlarda ön işlem niteliği taşımaktadır. Ayrıca adli yargıya konu olan vergi suçlarında vergi inceleme raporları mütalaa niteliğine haizdir (Bozdoğan, 2024: 112). Böylesine önemli bir özelliğe sahip olan vergi inceleme raporlarının dayanaklı, delilli ve gerekçeli olması gerekmektedir. Nihayetinde vergi inceleme raporlarında yer alan delillerin hukuka uygun olmaları ve hatta hukuka uygun bir şekilde elde edilmeleri önem arz etmektedir. Nitekim Danıştay 3. Dairesinin E.1990/1739, K.1990/2894 ve T.22.10.1990 sayılı kararında (Pürsünlerli Çakar & Saraçoğlu, 2014: 420), “Ön işlem niteliğinde olan vergi inceleme raporunun, vergi mahkemesinde açılacak idari davaya konu edilemeyeceği” hususu vurgulanmıştır. Çünkü vergi inceleme raporlarında vergi inceleme elamanının kişisel beyanları da yer almaktadır. Kanıta muhtaç kişisel beyanlarla oluşturulan ve ön işlem niteliğindeki vergi inceleme raporlarına istinaden re'sen veya ikmalen tarhiyat yapılması hukuka aykırılık teşkil etmektedir.

Yine Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, “13 Aralık 2017 tarihli E.2017/368, K.2017/626”¹⁵ sayılı kararında, ‘kanuna (usule) aykırı şekilde elde edilmiş bulguların delil olarak kabul edilmesi mümkün değildir’ ifadesiyle, hukuka aykırı delil yasağının ceza hukuku dışındaki vergi incelemelerine de uygulanabileceğini açıkça belirtmiştir. Bu karar, vergi incelemesi sırasında yapılan usulsüz tespitlerin, dayanak belgesi oluştursa dahi yargı mercilerince delil olarak değerlendirilemeyeceğini, dolayısıyla delil hukukunda usul kurallarına yapılan aykırılığın maddi sonuçlarına doğrudan etki edebileceğini ortaya koymaktadır.

Vergi incelemelerinde amaç, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak ve tespit etmektir. Mahkemeler de karar verirken, bir olayın gerçekte ilişkisinin var olup olmadığını; var ise, bu ilişkinin nasıl olduğunu gösteren delillere ihtiyaç duymaktadır (Pürsünlerli Çakar & Saraçoğlu, 2014: 420). Dolayısıyla vergi matrahını azaltacak nitelikte olduğuna dair vergi inceleme raporlarında ortaya konulan iddiaların müspet bir şekilde karşılığının da olması gerekir. Vergi inceleme raporları vergi inceleme sürecinin sonucunu oluşturan önemli bir unsurdur. Dolayısıyla vergi incelemesini kapsayan bütün sürecin idari usul ve esaslara uygun yürütülmesi gerekir. Vergi inceleme raporları tek başlarına bir idari davaya konu edilemez. Ancak bu raporlara istinaden uyulanan cezalı tarhiyatlar dava konusu edilebilir. Bunun nedeni de vergi incelemesinin tarh işlemine bir hazırlık süreci olduğudur.

4. Sonuç

Vergi hukukunda, vergilendirmeyle ilgili olayların gerçek mahiyetlerinin ortaya konulması esastır. Vergi idaresi vergi denetimleriyle mükelleflerin ödevlerini yerine getirip getirmediğini tespit etmektedir. Vergi idaresinin bu tespitleri vergilendirmeyle ilgili olayların gerçek mahiyetlerini göstermektedir. Söz konusu tespitlerle vergi

¹⁵ VDDK, E.2017/368, K.2017/626, T.13.12.2017, (<https://www.lexpera.com.tr/ictihat/danistay/vddk-e-2017-368-k-2017-626-t-13-12-2017>), E.T. 10.12.2024).

tarhiyatının yapılması vergi denetimleri sonucunda elde edilen delillerin niteliğinin önemini ortaya çıkarmaktadır.

Vergi idaresinin vergi denetimleri dört türdür. Bunlar yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemesidir. Bu dört denetim türüyle ulaşılmak istenen mükelleflerin ödevlerini zamanında ve eksiksiz bir şekilde yapıp yapmadıklarının tespit edilmesi ve vergi kayıp ve kaçaklarının önlenmesidir. Dönemler itibarıyla vergi denetimlerinde eksiklikler söz konusu olmuştur. Bu eksiklikler özellikle denetimler sonucunda elde edilen delillerin hukuka aykırılığıyla ilgilidir. Zira Danıştayın verdiği bazı kararlarda bu durum dile getirilerek hukuka aykırı delilin vergilendirme süreçlerini sakata uğratacağı belirtilmiştir. Vergi denetim türleriyle elde edilen ve genellikle mahkeme aşamasında ihtiyaç duyulan delillerin yine mahkeme tarafından hukuka aykırı bulunmasında çoğu zaman usule uygunsuzluk kimi zamanda esasta tespit edilen sorunlar etkili olmuştur. Bu noktada yapılması gerekenler nelerdir? Hangi hususlara dikkat edilmesi gerekir? Bu noktada mevzuat güncellemeleri, denetim standartları, eğitim, yargı denetimi ve içtihat geliştirme ile denetimlerin denetlenmesi şeklinde beş temel başlıkta önerilerde bulunabilir. Önerileri şu şekilde sıralamak mümkündür;

- *Mevzuatın güncellenmesi ve içtihadın sağlanması gerekir;* VUK'da yoklama, arama, bilgi toplama ve vergi incelemelerine ilişkin ilgili maddelerde detaylar belirtilmiştir. Ancak mahkeme kararlarında bazı durumlarda CMK hükümlerine göre hareket edilmesinin gerektiği belirtilmiştir. Yani vergi denetimleriyle elde edilen delillerin hukuki niteliğini hem VUK hem de CMK'ya göre tespit edilmektedir. Keza VUK'un 147. maddesinde "*Bu bölümde açıkça yazılı olmayan hallerde Ceza Muhakemeleri Usulü Kanununun arama ile ilgili bulunan hükümleri uygulanır.*" hükmü amirdir. Bu durum karışıklıklara neden olmaktadır. Dolayısıyla VUK'ta vergi denetimleriyle elde edilen delillerin ne şekilde hukuka aykırılık teşkil etmeyeceği açıkça belirtilmelidir. Başka bir ifadeyle, vergi kanunlarının gerek suç gerek ceza gerek yargısal ve gerekse de denetim konularında tek bir çatı altında toplanılması gerekir. Vergi denetimlerinden sorumlu olan kişiler böylelikle karışıklığa meal vermeden denetimlerini tek bir kanun ve onun açıklayıcısı olan yönetmelik ve yönergeler ile rahatlıkla yapabilecek ve mahkeme aşamasında en azından delillerin hukuki niteliği konusunda sorunlar yaşanmayacaktır. Temelde vergi kanunların karmaşık yapısının varlığı düşünüldüğünde böyle bir uygulamayla söz konusu yapı kısmen de olsa sağlıklı bir zemine oturtulabilecektir.
- *Denetim standartlarının geliştirilmesi;* vergi denetiminden sorumlu olanlar için hukuka uygun delil toplama ve kullanma süreçlerine ilişkin standartlar belirlenmeli ve rehberler oluşturulmalıdır.
- *Eğitim;* vergi denetim türlerinde sorumlu olan personellerin sundukları raporlarda kişisel kanaatlerine yer vermelerinin önüne geçilmelidir. Bu da mevzuat ve denetim hükümlerine vakıf olmakla ilgilidir. Zira mahkeme kararlarında, özellikle vergi inceleme raporlarında, kişisel kanaatlere göre işlem yapıldığı ve bu kanaatlerin delillendirilmediği hususu çalışmada incelenen Danıştay kararlarında vurgulanmıştır. Bunlara yönelik olarak denetim


personellerine eğitimlerin sıklaştırılması gereklidir. Bu eğitimlerde özellikle mahkeme kararları üzerinden örnekler sunularak nelerin yapılması gerektiği vurgulanmalıdır.

- *Yargı denetimi ve içtihat geliştirme*; mahkemelerin hukuka aykırı deliller konusunda tutarlı ve ön görülebilir kararlar vermesi için içtihatlar güçlendirilmelidir.
- *Denetimlerin denetlenmesi*; vergi denetimlerinde amaç mükelleflerin ödevlerini zamanında ve kanunlara uygun bir şekilde yerine getirip getirmediğinin tespiti amaçlanmaktadır. Bu noktada vergi denetiminden sorumlu olanların sundukları raporların da denetlendiği bir sistemin kurulmalı ve denetimin denetimi yapılmalıdır. Böylelikle hata unsuru minimize edilebilecektir. Bu noktada hem idarenin muhtemel vergi kayıpları engellenebilecek hem de mükelleflerin titizlikle denetime tabi tutulması sağlanabilecektir.

Etik Kurul Onayı: Etik kurul belgesi gerektiren bir çalışma değildir.

Hakem Değerlendirmesi: Dış bağımsız.

Yazar Katkıları:

Doğan Bozdoğan  - Fikir ve Amaç, Planlama ve Tasarım, Veri Toplama, Veri Analizi ve Tartışma, Literatür ve Atıf, Yazım ve Format, Son Onay ve Sorumluluk, Finansman Genel Katkı Düzeyi - % 100

Çıkar Çatışması: Yazarlar herhangi bir çıkar çatışması bildirmemiştir.

Finansal Destek: Yazarlar bu çalışma için finansal destek almadığını beyan etmiştir.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2009). *Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi (9. Baskı)*. Ankara: Gazi Kitabevi.
- Atalı, M. & Akkaya, T. (2014). *Medeni Usul Hukuku*. Eskişehir: Anadolu Üniversitesi Yayınları.
- Aydın, B. (2006). "Kayıt Dışı Ekonomi-Vergi Denetimi-İdari Yapı (2)". *Maliye ve Sigorta Yorumları*. (458), 1-7.
- Batı, M. (2024). *Vergi Hukuku (4. Baskı)*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bayraktar, B. (2011). "Muhakemelerde Delillerin Önemi". *Manas Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi*. 12(25), 33-43.
- Beşel, F. (2017). "Türkiye'de Vergi Denetiminin Çeşitli Göstergeler İle Analizi". *Sayıştay Dergisi*. (107), 65-98.
- Bilici, N. (2019). *Vergi Hukuku*. Ankara: Seçkin Yayıncılık.
- Bıyan, Ö. (2012). *Türk Vergi Hukukunda İspat-Delil*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Bozdoğan, D. (2024). *Vergi Suçlarında Adli Yargı*. Ankara: Seçkin Yayınevi.

- Bozkurt, P. (2013). "Denetim Kavramı ve Denetim Anlayışındaki Gelişmeler". *Denetim Dergisi*. (12), 56-62.
- Çelen, Ö. (2023). "Ceza Muhakemesi Kapsamında Vergisel Arama". *Yıldırım Beyazıt Hukuk Dergisi*. (1), 43-70.
- Çelik, Y. (2017). "Türk Vergi Hukukunda Denetim Yolları ve Hukuka Aykırı Deliller". Aydın Adnan Menderes Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Maliye Anabilim Dalı, *Yayımlanmamış Yüksek Lisans Tezi*.
- Dinçer, A. Z. (2016). *Vergi Denetimi ve Uygulamaları*. Beta Yayınları.
- Enofe, A., Embele, K. & Obazee, P. E. (2019). "Tax Audit, Investigation and Tax Evasion". *Journal of Accounting and Financial Management*. 5(4), 47-66.
- Ergen, Z. & Kılınçkaya L. (2014). "Türkiye’de Vergi Denetim Sistemi ve Sistemin Aksaklıklarının Değerlendirilmesi". *Sosyoekonomi Dergisi*. 21(21), 281-304.
- Gelir İdaresi Başkanlığı. (2020). *Vergi İncelemesine Alınan Mükelleflerin Hakları Rehberi*. <https://www.gib.gov.tr>.
- Gümüşkaya, G. (2024). *Vergi Hukukunda İspat*. İstanbul: On İki Levha Yayıncılık.
- Gümüşkaya, G. (2015). "Vergi Hukukunda İspat". İstanbul Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü Mali Hukuk Anabilim Dalı, *Yayımlanmamış Doktora Tezi*.
- Kaneti, S., Ekmekçi, E., Güneş, G., & Kaşıkçı, M. (2021). *Vergi hukuku (2. baskı)*. İstanbul: Filiz Kitabevi.
- Karakoç Y. (1997). *Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi*. İzmir: DEÜ Hukuk Fakültesi Döner Sermaye İşletmesi Yayınları.
- Köse, H. (2022). Ceza Muhakemesi Hukukunda Delilleri Değerlendirme Yasakları (Yayın No.719621) [Doktora Tezi, Marmara Üniversitesi]. Yüksek Öğretim Kurulu Başkanlığı Tez Merkezi.
- Kunter, N., Yenisey, F., & Nuhoğlu, A. (2009). *Muhakeme Hukuku Dalı Olarak Ceza Muhakemesi Hukuku (16. Baskı)*. İstanbul: Beta Yayınları.
- Kuru B., Arslan, A. & Yılmaz, E. (2000). *Medeni Usul Hukuku (12. Baskı)*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Maliye ve Hesap Uzmanları Derneği. (2011). *Denetim İlke ve Esasları (4. Baskı)*. İstanbul: Maliye Hesap Uzmanları Derneği Yayınları.
- Mulaj, F. (2021). "Delil Kavramı ve Delil Sistemleri". 6. *Uluslararası Öğrencilik Sempozyumu Bildiri Kitabı (172-184)*. İstanbul: Uluslararası Öğrenci Dernekleri Federasyonu.
- Modugu, P. K. & Anyaduba, O. J. (2014). "Impact of Tax Audit on Tax Compliance in Nigeria". *International Journal of Business and Social Science*. 5(9), 207-215.
- Organisation for Economic Co-operation and Development (OECD). (2022). Tax administration 2022: Comparative information on OECD And Other Advanced And Emerging Economies. OECD Publishing. <https://www.oecd.org>.
- Öncel, M., Çağan, N, Kumrulu, A. & Göker, C. (2024). *Vergi Hukuku (33. Baskı)*. Ankara: Turhan Kitabevi.

- Pekcanitez, H., Atalay, O. & Özekeş, M. (2011). *Hukuk Muhakemeleri Kanunu Hükümlerine Göre Medeni Usul Hukuku*. Ankara: Yetkin Yayınları.
- Pürsünlerli Çakar, E. & Saraçoğlu, F. (2014). "Vergi İdaresinin Denetim Biçimleri ve Hukuka Aykırı Deliller". *Niğde Üniversitesi İİBF Dergisi*. 7(1), 415-423.
- Somuncu, S. (2014). Vergi İncelemesi ve Mükellef Hakları. *Maliye Dergisi*. (167), 123–141.
- Şeker, N. (1994). *Hukuksal Yapısıyla Vergi İncelemesi*. İstanbul: Beta Basım Yayım Dağıtım.
- Taşcı, L. (2018). *Kamu Maliyesi*. Ekin Yayınevi.
- Taşkan, Z. Y. (2024). *Vergi Hukuku Genel Hükümler ve Türk Vergi Sistemi (7. Baskı)*. Ankara: Adalet Yayınevi.
- Yaraşlı, G. O. (2005). *Türkiye’de Vergi Reformu*. Ankara: Başbakanlık Basımevi.