

**VERGİ İDARESİNİN DENETİM BİÇİMLERİ
VE HUKUKA AYKIRI DELİLLER**

Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR*

Fatih SARAÇOĞLU**

ÖZ

Vergi hukukunda, vergilendirme ile ilgili olayların gerçek mahiyetinin ortaya konulması esastır. Bu açıdan yemin hariç her türlü delilden yararlanılabilir. Ancak delillerin, vergi idaresinin vergi denetimi yollarıyla gerçekleştirileceği vergi tarhiyatına esas oluşturabilmesi için; vergilendirme ile ilgili işlemlerde gerçek durumu ortaya koymaları, vergi ceza hukukunda, hukuka uygun olarak elde edilmelerine bağlanmış bulunmaktadır. Hukuka uygun olarak elde edilmeyen delillerin vergi idaresince gerçekleştirilen tarhiyat işlemlerine esas oluşturması söz konusu değildir.

Anahtar Kelimeler: İspat, Delil, Hukuka aykırı delil, Denetim, Yoklama, Arama, Vergi İncelemesi

Jel Sınıflaması: K3, K4.

**AUDITING FORMS OF TAX ADMINISTRATION
AND UNLAWFULL EVIDENCES**

ABSTRACT

In tax law, it is a basis to present real nature of the events related to taxation. In this respect, it can be benefited from all kinds of evidences except oath. However, if evidences are acquired in accordance with law, in tax criminal law, they present the fact in the processes related to taxation, so as to be able to constitute a basis to assessment to be executed through tax auditing by tax administration. That is out of question; the evidences obtained unlawfully, shall not be a basis for assessment to be executed by tax administration.

Keywords: Proof, Evidence, Unlawful Evidence, Auditing, Survey, Search, Tax Audit

Jel Codes: K3, K4.

GİRİŞ

Yargı konusu olan uyuşmazlıkların hukuka uygun olarak sonuçlandırılabilmesi için, tarafların hukukun kabul ettiği argümanlarla, iddia konusu olayın gerçekleşip gerçekleşmediği hususunda yargıçta kanaat oluşturmak için yaptığı çalışmaya ispat denilmektedir (Bayraklı, 2008:219).

Vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyeti esas olup; vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin işlemlerin gerçek mahiyetleri yemin hariç her türlü delille ispatlanabilmektedir.

* Doç. Dr., Kırıkkale Üniversitesi, Hukuk Fakültesi, Maliye ve Ekonomi Bölümü, elifpursunlerli@gmail.com

** Doç. Dr., Gazi Üniversitesi, İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi, Maliye Bölümü, fatihsaracoglu@gazi.edu.tr

Delil ise, ispat işleminde kullanılan araçlar olarak tanımlanabilir (Edizdoğan, Taş, Çelikkaya, 2007:283). Vergi yargılamasında delil serbestliği ilkesi geçerlilik taşımaktadır.

Vergilendirmenin kural olarak beyan esasına dayanması, uygulamanın başarısı açısından mükelleflerin bilinçli ve duyarlı olmalarını gerektirmektedir. Ancak mükelleflerin yükümlülüklerini yasalara uygun bir biçimde yerine getirmemeleri de söz konusu olabilmektedir. Bu açıdan vergi idaresi yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama yollarıyla mükellefleri denetlemektedir.

Sonuçta mükellefin yasalara uygun davranması ya da yasalara aykırı davranışlar söz konusu olabilmektedir. Dolayısıyla idare ile mükellefler arasında ihtilaflar ortaya çıkabilmekte ve bunlar yargıya yansyabilmektedir.

Bu noktada elde edilen delillerin, vergi idaresinin denetim yollarıyla gerçekleştirileceği tarihyata esas oluşturabilmesi için, vergilendirme ile ilgili işlemlerde gerçek durumu ortaya koymaları, hukuka uygun olarak elde edilmelerine bağlanmıştır.

1. HUKUKA AYKIRI DELİL KAVRAMI VE TANIMI

“Hukuka aykırı delil kavramı; “yabancı unsurlara başvurmada, bizatihi kendisinden yola çıkarak hukuk sistemine, dolayısıyla da hukuk kurallarına aykırı biçimde elde edilmiş delil” olarak tanımlanabilir. Bu bağlamda dikkate alınması gereken yalnızca bir ülkede halihazırda uygulanan ve ilgili mevzuat değil, evrensel ve uluslar üstü düzeyde geçerli olan hukuk kurallarıdır” (Akyürek, 2012:62-63). Anayasa Mahkemesi de; “Hukuka aykırılık, en başta milli hukuk sistemimiz içinde yürürlükteki tüm hukuk kurallarına aykırılık anlamına gelir. Bu çerçeve içinde; Anayasaya, usulüne uygun olarak kabul edilmiş uluslar arası sözleşmelere, kanunlara, kanun hükmünde kararnamelere, tüzüklere, yönetmeliklere, içtihadı birleştirme kararlarına ve teamül hukukuna aykırı uygulamaların tümü hukuka aykırılık kavramı içinde yer alır (Anayasa Mahkemesi’nin 22.06.2001 tarihli kararı için bkz. Akyürek, 2012:63)” biçiminde karar vermiştir.

Türk hukukunda, ceza muhakemesindeki delil yasalarına ilişkin olarak iki önemli düzenleme bulunmaktadır. Bunlardan ilki; Anayasanın “Suç ve cezalara İlişkin Esasları”nı düzenleyen 38. Maddesine, AB müktesebatına uyum çerçevesinde 03.10.2001 tarihinde çıkarılan 4709 sayılı Kanun’un 15. maddesiyle eklenen 6. fıkrası hükmüdür. Buna göre; “kanuna aykırı olarak elde edilmiş bulgular delil olarak kabul edilemez”. Diğeri ise CMK’nın 217. Maddesinin 2. Fıkrası hükmüyle belirlenmiş bulunan “genel yasak”tır; ki buna göre de yüklenen suç, ancak hukuka uygun bir şekilde elde edilmiş delillerle ispatlanabilir (Erdağ, 2011:51).

2. DELİLLERİN HUKUKA AYKIRI OLARAK ELDE EDİLME YOLLARI

Hukukta genel olarak uygulanan delil türleri; bilirkişi ifadeleri, tanık beyanları, keşif, ikrar, bilirkişi ifadeleri, karine gibi deliller olup; bunların bir kısmına vergi yargılama hukukunda da başvurulmaktadır (Aslan, 2008:93). Vergi yargılama hukukunda hukuka aykırı deliller iki şekilde elde edilmiş olmaktadır (Aslan, 2008:95).

- ❖ Delil doğrudan doğruya yasalara aykırı hareket edilerek elde edilmiş olabilir. CMK’nın 147. maddesindeki hakların anımsatılmaması veya dinlenen tanığa veya bilirkişiye yemin verilmemiş olması veya tanıklıktan çekinme hakkı olanlara bu

hakkın tanınmamış olması veya dinlenen tanığa bu hakkın hatırlatılmamış olması bunlara örnek gösterilebilir (Aslan, 2008:95). Bu eksiklikler var olduğu sürece delil olarak kullanılamamakta; fakat eksiklikler tamamlanarak yenilenmesi durumunda delil olarak değerlendirilebilmektedir (Aslan, 2008:95-96).

- ❖ CMK'nın 148. maddesine göre; yasak olan yöntemlerle beyan alınmıştır. Hukuka aykırı olan bu yöntemle alınan beyanlar hükme esas alınamayacağı gibi, yeniden usulüne uygun alınsa bile daha sonradan kullanılamamaktadır (Aslan, 2008:96).

3. VERGİ İDARESİNİN ARAŞTIRMA VE İNCELEME YAPMA YÜKÜMLÜLÜĞÜ VE İSPAT UNSURUNDAKİ YERİ

Genel olarak hukukta ispat; maddi ve manevi olguların doğruluğu hakkında yargıçta kanaat uyandırmak için gerekli delillerin arz edilmesi biçiminde tanımlanabilir (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2010:199). İspat yüküyle ilgili olarak, iddia sahibi iddiasını ispat ile yükümlüdür. Medeni Kanun Md.6'da ispat yükü, "Kanun hilâfını emretmedikçe, iki taraftan her biri müddeasını ispata mecburdur" şeklinde ifade edilmiştir. İspat yükü, yalnız yükümlüler için değil, vergi idaresi için de geçerli olmaktadır (Öncel, Kumrulu, Çağan, 2010:199).

Vergi yargısı açısından her ne kadar re'sen araştırma ilkesi geçerli olsa da, Anayasa Md. 124/5 ve İYUK (İdari Yargılama Usulü Kanunu) Md. 2/2'de gizli bir sınırlama bulunmaktadır. Bu sınırlama, vergi yargısının idare veya inceleme elemanı yerine geçerek eksik kalan hususları tamamlamasını engelleyerek, ispat yükünün özünde vergi idaresine ait olduğunu da teyit etmektedir (Aslan, 2008:97). İnceleme elemanınca yapılmayan bir araştırma ve incelemenin yargı yerince yapılması hukuka uygun düşmeyecektir. Zira Anayasa'mızca benimsenen "erkler ayrılığı" ilkesi gereğince yürütmenin görevi yargı tarafından ikâme edilememektedir (Aslan, 2008:97).

Anayasa Md. 125/4'de ise, yargı yetkisinin, idari eylem ve işlemlerinin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlı olduğu belirtilmiştir.

Ayrıca, VUK (Vergi Usul Kanunu) Md. 138/3. fıkrasında "daha önce inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması, yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline mani değildir" ifadesi ile inceleme elemanlarınca eksik inceleme yapılmış olması durumunda, bu eksikliğin her zaman yine inceleme elemanlarınca giderilebileceği ifade edilmiştir (Aslan, 2008:99).

4. VERGİ İDARESİNİN DENETİM YOLLARI VE DELİLLERİN HUKUKA AYKIRI OLARAK ELDE EDİLMESİ

Vergilendirme kural olarak mükellefin beyanına dayalı olarak gerçekleştirilmekte olup; mükellef, vergiyi doğuran olayı süresi içinde ve usulüne göre, vergilendirmeye esas olmak üzere vergi idaresine bildirmekte ve vergilendirme işlemleri yapılmaktadır (Kaneti, 1989:165).

Mükellef, beyan ödevini hiç yerine getirmeyebilir, eksik yerine getirebilir, yükümlülüğünü ya da yükümlülüğünü etkileyen olayları gizleyebilir (Kaneti, 1989:165). Vergi idaresi mükelleflerin vergi yasalarına uyup uymadıklarını denetleme işlevini

yoklama, inceleme, arama ve bilgi toplama yollarıyla gerçekleştirebilmektedir (Kaneti, 1989:165).

Vergi idaresinin denetim ve bilgi edinme yolları ile delillerin hukuka uygun olarak elde edilmesi ilişkisi aşağıda açıklanmaktadır.

4.1. YOKLAMA VE HUKUKA AYKIRI DELİL

Vergiyi doğuran olay meydana geldikten sonra vergilendirme sürecinden geçerek verginin tahsil edilebilmesi için, beyana dayalı vergilerde mükellef tarafından beyanın yapılması gerekmektedir (Mutluer, 2011:85). Ancak vergilendirmeye etki eden hususların mükellef tarafından hiç bildirilmemesi ya da eksik ya da geç bildirilmesi vergi kaybına neden olabileceğinden, bu tür durumların ortaya çıkarılmasında yoklama müessesesinden yararlanılabilir (Mutluer, 2011:85).

Yoklama VUK'un 127- 133. maddelerinde düzenlenmiştir. VUK Md. 127'ye göre, yoklamanın amacı, yükümlüleri, yükümlülükle ilgili olguları, kayıtları ve konuları araştırmak ve tespit etmektir.

Yoklama ile vergi idaresine verilen yetkilerden özellikle ikisi dikkat çekmektedir (Kaneti, 1989:166 ve Karakoç, 2012:316);

- Bunlardan birincisi; yoklama memurlarının kanuni defter ve belgeler dışında kalan ve vergi kaybının bulunduğu emare teşkil eden defter, belge ve delillerin tespit edilmesi halinde, bunları almaya yetkili kılınmış olması (VUK Md. 127/I-c) olup; bu işlem ceza yargılaması hukuku anlamında bir "zapt" işlemi olarak ortaya çıkmaktadır (Kaneti, 1989:166 ve Karakoç, 2012:316). Zapta karar verme yetkisi ise hâkime aittir (CMUK Md. 90; CMK Md. 127). Ancak, gecikmeden zarar doğabilecek durumlarda savcılar ve onların emirlerini yerine getirmeye memur olanlar zapt işlemi yapabilirler (Kaneti, 1989:166 ve Karakoç, 2012:316). Hâkimin kararı olmaksızın yapılan zapt işlemi, itiraz üzerine hâkimin incelemesine sunulmaktadır. VUK'un uygulanmasında da, yoklama memuruna belgeleri zapt yetkisinin ancak gecikmede zarar doğabilecek durumlarda verilmesi ve CMUK Md. 90'a paralel olarak, hâkime itiraz edilebilmesi konusunda bir sürecin öngörülmesi gerekmektedir (Kaneti, 1989:167 ve Karakoç, 2012:316). VUK Md. 127/c'nin yoklama memurlarına vermiş olduğu belgeleri zapt yetkisi bu şekliyle Anayasa'nın 20. maddesine aykırılık taşımaktadır (Kaneti, 1989:167 ve Karakoç, 2012:316).
- İkincisi ise, yoklama memurlarına taşıma irsaliyesi, sevk irsaliyesi ve faturaların taşıtta bulunmaması halinde bu belgelerin ibrazına kadar taşıtı trafikten alıkoymak; taşınan malın sahibi belli değilse, tespitine kadar malı bekletmek, muhafaza altına almak, muhafaza altına alınan malları gerektiğinde satmak yetkisi tanınmış olmasıdır (VUK Md. 127/e) (Kaneti, 1989:167 ve Karakoç, 2012:316).

Bu işlemler, yoklama memurunun yaptığı işlemin adi kolluk niteliği taşıması nedeniyle de, ceza muhakemesi işlemidir (Yaltı, 2005:25'ten Aktaran Arslan ve Şentürk, 2008:3).

Danıştay, deliler konusunda VUK çerçevesinde karar verirken, bazı kararlarında serbest delil takdirine örnek oluşturabilecek kararlar vermiştir (Tezel, 1997:8-18). Örneğin,

VUK'daki şekil kurallarına uygun olmayan belgeyi fatura olarak kabul etmeyen Danıştay 4. Dairesi, yine usulüne uygun olarak düzenlenmemiş olan yoklama fişine dayanılarak yapılan çeşitli tarhiyatları iptal etmiştir (Tezel, 1997:8-18). Buna karşılık aynı dairenin yoklama ve inceleme mekanizması dışında, emniyet makamlarının tanzim ettikleri tutanaklara dayanarak yapılan vergilendirme işlemini onayladığı da görülmektedir (Tezel, 1997:8-18).

4.2. ARAMA VE HUKUKA AYKIRI DELİL

Arama, vergi mevzuatının mükellef tarafından sağlıklı bir şekilde uygulanıp uygulanmadığı konusundaki duyum ve tespitlerin kanıtlanmasına imkan sağlayan bir müessesedir (Akdoğan, 2009:103).

Aramanın düzenlendiği VUK Md. 142'de, *“İhbar ve incelemeler dolayısıyla bir mükellefin vergi kaçırdığına delalet eden emareler bulunursa, bu mükellef veya kaçakçılıkla ilgili görülen diğer şahıslar nezdinde ve bunların üzerinde arama yapılabilir”* denilmektedir. Ayrıca, bu aramanın yapılabilmesi için, sulh ceza yargıcının arama yapılmasına dair karar vermesi gerekmektedir.

Nitekim Danıştay'ın bu yöndeki kararı da hukuka aykırı delillerle tarhiyat yapılamayacağını ortaya koymaktadır. Kararın gerekçesi özet olarak aşağıdaki gibidir:

“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” (Danıştay 4. Dairesi'nin E: 2006/451, K: 2006/2009 sayı ve 20.10.2006 tarihli kararı için bkz. Doğrusöz: 2008).

Buna göre; arama ve defterlere el konuluş şekli hukuka aykırı ise, yani yapılan vergi tarhiyatının dayanağı ve delilleri hukuka aykırı şekilde elde edilmiş ise; bu şekilde elde edilmiş olan delillere dayanılmak suretiyle vergi tarhiyatı yapılamamaktadır (Ayrıntılı bilgi için. bkz. Doğrusöz: 2008).

4.3. VERGİ İNCELEMESİ VE HUKUKA AYKIRI DELİL

Vergi idaresi vergi alacağını sağlıklı bir biçimde saptayıp tahsil edebilmek için mükellefiyetle ilgili ayrıntılı bir araştırma yapma gereği duyabilmektedir ki, bu amaçla vergi incelemesi yapılmaktadır (Kırbaş, 2012:157).

Vergi incelemesi, VUK'un 134-141. maddelerinde düzenlenmiştir. İnceleme elemanı, inceleme sonuçlarını bir inceleme raporunda belirtir. İnceleme sonucuna göre re'sen vergi tarhi yapılabilmesi için rapor düzenlenme gerekliliği bulunmaktadır.

Re'sen vergi tarhi, VUK Md. 30/1. fıkrasında düzenlenmiştir. Buna göre; *re'sen vergi tarhi, vergi matrahının tamamen veya kısmen defter, kayıt ve belgelere veya kanuni ölçülere dayanılarak tespitine imkân bulunmayan hallerde takdir komisyonları tarafından*

takdir edilen veya vergi inceleme yapmaya yetkili olanlarca düzenlenmiş vergi inceleme raporlarında belirtilen matrah veya matrah kısmı üzerinden vergi tarh edilmesidir” ifadesi yer almaktadır. Ayrıca, VUK Md. 35/son’da; “*Takdir komisyonunun kararı üzerine tarh edilen vergilerde kararın ve re’sen takdiri gerektiren inceleme raporunun birer sureti ihbarnameye eklenir”* hükmü ile vergi inceleme raporlarına dayanılarak re’sen vergi tarhiyatı yapılabileceği ifade edilmiştir.

Hukuki açıdan vergi inceleme raporu, vergi idaresinin re’sen ve ikmalen yapacağı tarhiyatlar için hazırlık aşamasını oluşturan bir ön işlemdir. Tarhiyat öncesi uzlaşmada ise vergi inceleme raporları dayanak olarak alınmaktadır (VUK Ek Md.11).

Ancak, vergi inceleme raporu; dayanıklı, delilli ve gerekçeli olmalıdır (Kaneti, 1989:171). Vergi inceleme raporlarında yer alan delillerin hukuka uygun olmaları ve hukuka uygun olarak elde edilmeleri de bu açıdan önem taşımaktadır. Çünkü inceleme elemanının dayanaktan yoksun ve kişisel beyanları niteliğindeki inceleme raporlarıyla yapılan tarh işlemleri yargı organları tarafından kaldırılmaktadır (Kaneti, 1989:171). Danıştay’ın konu ile ilgili “*Ön işlem niteliğinde bulunan vergi inceleme raporunun, vergi mahkemesinde açılacak idari davaya konu edilemeyeceği...*” hakkında kararı (Danıştay 3. Dairesi’nin E: 1990/1739, K: 1990/ 2894 ve 22.10.1990 tarihli kararı için bkz. Candan, 2001:160) bulunmaktadır.

Hukuka aykırı elde edilen delillerle gerçekleştirilen vergi tarhiyatının hukuka uygun olmadığı ve bu nedenle vergi matrahının doğru olarak tespit edilebilmesi için gerekli olan diğer ispat araçlarına başvurulması gerekmektedir.

VUK Md. 134’de, vergi incelemesinden maksadın, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak olduğu ifade edilmektedir. Mahkemeler, bir olayın gerçekte ilişkisinin var olup olmadığını; var ise, bu ilişkinin nasıl olduğunu gösteren delillere dayanarak karar vermektedir. Suçun oluşumu için hesap ve işlemlerin kanuni defterler dışındaki ortamlarda izlenmesi yeterli olmayıp, bu izlemelerin (kayıtların) ayrıca vergi matrahının azalması sonucunu doğuracak nitelikte de bulunması gerekir (Ok ve Gündel, 2002:342).

Nitekim, Danıştay’ın içtihatları da bu yöndedir;

Bir Danıştay kararında “Düzenlenen belgeler ve bu belgelere dayanılarak gerçekleştirilen defter kayıtlarının vergilendirme işlemlerine esas alınabilmesi için, öngörülen biçimsel kurallara uygun olması yeterli olmayıp, ayrıca, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyeti ile de uyumlu olması gerekmektedir” (Dn. VDDK, 27.05.2005 tarih ve E: 2005/37, K: 2005/127) denilmiştir (Kızılot ve Kızılot, 2011:326).

Başka bir kararda “Naylon fatura dahi olsa, o faturanın kapsamında yer alan malzemenin işletmenin imalatında kullanıldığının kanıtlanması durumunda, naylon faturanın gider ya da maliyet unsuru olarak kabul edilmesi gerektiği” (Dn. 4. Dairesi, 5.1.1970 tarih ve E: 1968/4452, K: 1970/505) yönünde hüküm verilmiştir (Kızılot ve Kızılot, 2011:323).

Diğer bir kararda ise “Davacının mal alışları ile mal satışları toplamı arasındaki büyük fark, iktisadi icaplara uygun olmadığından, tarhiyat yapılması yerindedir, ancak aradaki farkın tamamının ticari kazanç olarak düşünülmemesi ve gerçek gelirin vergilendirilmesi için iş kolundaki kârlılık oranının belirlenmesi gerekir” (Dn. 4. Dairesi,

13.10.1998 tarih ve E: 1997/3440, K: 1998/ 3566) denilmektedir (Kızılot ve Kızılot, 2010:795).

4.4. BİLGİ TOPLAMA VE HUKUKA AYKIRI DELİL

Bilgi toplama VUK Md. 251'de düzenlenmiştir. Maliye Bakanlığı ve vergi incelemesi yapmaya yetkili bulunanlar, gerçek veya tüzel kişilerden vergilendirme ile ilgili her türlü bilgiyi isteyebilirler. Münferit bir konuya veya olaya mahsus olarak istenen bilginin muhatabı tarafından verilme mecburiyeti bulunmaktadır (Kızılot, Şenyüz, Taş, Dönmez, 2006:146). Kamu kuruluşlarına, yükümlülere, vergi sorumlularına veya sorumlularla ilgili işlemlere ilişkin olarak Maliye Bakanlığı veya vergi inceleme elemanlarının talepleri üzerine bilgi istenebilmektedir (VUK Md. 148/1. fıkra). Ayrıca, VUK Md. 149 gereği kamu idare ve müesseseleri ile gerçek ve tüzel kişiler, Maliye Bakanlığı ve vergi idaresince kendilerinden istenilen bilgileri belli aralıklarla ve devamlı olarak yazı ile vermeye mecburdurlar. Bunun yanı sıra, VUK Md. 150'de sayılan kuruluşlar ile gerçek ve tüzel kişiler ise; her ay muttali oldukları ölüm vak'aları ile intikalleri vergi dairesine yazılı olarak bildirmek zorundadırlar.

Ölüm ve intikal olaylarını bildirmek biçiminde gerçekleşenler dışında elde edilen bilgiler istihbarat arşivinde gizli olarak saklanmaktadır.

Danıştay, istihbarat arşivindeki bilgilerin başka delillerle veya incelemeyle doğrulanmadıkça tek başına tarhiyata dayanak teşkil edemeyeceğini kabul etmektedir (Danıştay 4. Dairesi'nin E: 1984/2913, K: 1986/ 1133 ve 17.03.1987 tarihli kararı için bkz. Karakoç, 2012:316). Bu yönüyle de, vergi idaresinin bilgi toplama yoluyla edindiği bilgilerin vergi ve ceza hukuku bakımından delil niteliğinin oluşması başka delillerle veya incelemeyle doğrulanmasını gerektirmektedir.

SONUÇ

Vergi idaresinin, mükelleflerin vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirip getirmediğini tespit etme yollarını kullanarak vergi tarhiyatına gitmesi, tarhiyata esas oluşturacak delillerin niteliğini ve önemini ortaya koymaktadır. Vergi hukukunda, vergilendirme ile ilgili olayların gerçek mahiyetinin ortaya konulması esastır.

Elde edilen delillerin, vergi idaresinin vergi denetimi yollarıyla gerçekleştirileceği vergi tarhiyatına esas oluşturabilmesi için; vergilendirme ile ilgili işlemlerde gerçek durumu ortaya koymaları, vergi ceza hukukunda, hukuka uygun olarak elde edilmelerine bağlanmış bulunmaktadır. Hukuka uygun olarak elde edilmeyen delillerin vergi idaresince gerçekleştirilen tarhiyat işlemlerine esas teşkil etmeleri mümkün bulunmamaktadır. Bu yönüyle, vergi ceza hukukunda, delillerin hukuka uygun olarak elde edilmeleri büyük önem taşımaktadır.

Bu nedenle vergi idaresinin, vergi denetimi ve bilgi edinme yollarını kullanarak vergi tarhiyatını gerçekleştirmesi, vergi hukuku ve ceza hukukunun delil ile ilgili hükümlerinin birlikte değerlendirilmesi gereğini ortaya koymaktadır.

KAYNAKÇA

- AKDOĞAN, Abdurrahman (2009), Vergi Hukuku ve Türk Vergi Sistemi, Gazi Kitabevi, Ankara.
- AKYÜREK, Güçlü (2012), “Ceza Yargılamasında Hukuka Aykırı Delillerin Değerlendirilmesi Sorunu”, TBB Dergisi, (101).
- ARSLAN, Memduh – ŞENTÜRK, Akın Gencer (Temmuz 2008), “Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği”, Mali Pusula, (43).
- ASLAN, Memduh (2008), Türk Vergi Sisteminde Cezai Yaptırımların Etkinliği, Maliye ve Hukuk Yayınları, Ankara.
- BAYRAKLI, Hasan Hüseyin (2008), Vergi Uyuşmazlıkları ve Çözüm Yolları, Celepler Matbaacılık, Afyonkarahisar.
- CANDAN, Turgut (2001), Vergilendirme Yöntemleri ve Uzlaşma, Yaklaşım Yayınları, Ankara.
- DOĞRUSÖZ, Bumin (2008), “Hukuka Aykırı Delillerle Vergi”, Referans Gazetesi, 28.04. 2008.
- EDİZDOĞAN, Nihat – TAŞ, Metin – ÇELİKKAYA, Ali (2007), Vergi Ceza ve Yargılama Hukuku, Ekşin Basım Yayın Dağıtım, Bursa.
- ERDAĞ, Ali İhsan (2011), “İletişimin Denetlenmesi Kapsamında İki Önemli Sorun Olarak: Mağdurun İletişiminin Tespiti ve İletişimin Mağdur Tarafından Kaydedilmesi”, TBB Dergisi, (92).
- KANETİ, Selim (1989), Vergi Hukuku, Filiz Kitabevi, İstanbul.
- KARAKOÇ, Yusuf (2012), Vergi Genel Hukuku, Yetkin Yayınları, Ankara.
- KIRBAŞ, Sadık (2012), Vergi Hukuku, Siyasal Kitabevi, Ankara.
- KIZILOT, Şükrü – KIZILOT, Zuhâl (2011), Kaçakçılık Suçları ve Naylon Fatura İhtilafları, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KIZILOT, Şükrü – KIZILOT, Zuhâl (2010), **Vergi İhtilafları ve Çözüm Yolları**, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- KIZILOT, Şükrü – ŞENYÜZ, Doğan – TAŞ, Metin – DÖNMEZ, Recai (2006), Vergi Hukuku, Yaklaşım Yayıncılık, Ankara.
- MUTLUER, M. Kamil (2011), Vergi Hukuku (Genel ve Özel Hükümler), Turhan Kitabevi, Ankara.
- OK, Nuri – GÜNDEL, Ahmet (2002), Vergi Kaçakçılık Suçları, Seçkin Yayınevi, Ankara.
- ÖNCEL, Mualla – KUMRULU, Ahmet – ÇAĞAN, Nami (2010), Vergi Hukuku, Turhan Kitabevi, Ankara.
- TEZEL, Adnan (Ağustos 1997), “Türk Vergi Hukukunda İspat ve Delil Sistemi” Yaklaşım Dergisi, (56).

YALTI, Billur (Mayıs 2005), “Vergi Hukukunda Susma Hakkı, VUK Md. 359/a-2’nin Anayasa’ya Aykırılığı Sorunu”, Vergi Dünyası, (285).