

BİR HUKUKA UYGUNLUK SORUNU:

VERGİ İNCELEME TUTANAKLARI ÜZERİNDEN İFADE- BEYAN VE İKRAR KAVRAMLARININ İRDELENMESİ

Akın Gencer ŞENTÜRK, Avukat

İzmir, 23.11.2009

“Asil Lordum, devlet yararının size adalet olarak görünebileceğinden sakının!”

Friedrich Von Schiller, **Maria Stuart**, 1.perde, 7. sahne.

Çeviren: Recai BİLGİN, Maarif Vekâleti Yayını, İstanbul 1944.

I. Genel Olarak Vergi İncelemesi

Bilindiği üzere Türk vergi sistemi gelişmiş birçok ülke benzerinde olduğu gibi temelde beyan ve bu beyanın yapıldığı beyanname ile gerçekleştirilen vergileme üzerine kuruludur. Bu sistemde mükelleflerin defter ve belgeleri ile bunlara dayalı olarak gerçekleştirdiği beyanlar “ilk görünüş karinesine” göre doğru ve usulüne uygun kabul edilmekte, ancak idare bunlar üzerinde yapacağı inceleme ile her zaman için aksini ispat ederek bu beyandaki eksiklikleri tamamlayabileceği gibi (ikmalen tarhiyat),¹ beyanı tümüyle ortadan kaldırarak yeniden vergi matrahını tespit edebilmektedir (re’sen tarhiyat).²

Ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamak amacıyla yürütülen bu faaliyete “*vergi incelemesi*” denilmektedir.³ Vergi incelemesi, ancak kendilerine Kanun ile yetki verilmiş kişiler tarafından yürütülebilmektedir.⁴ Vergi incelemesi, idare hukuku açısından bir idari işlem olmakla birlikte, verginin tarhı gibi asıl bir işlem değil, tarhı hazırlayıcı (ön-usuli) bir işlemdir.⁵ Bu anlamda vergi incelemesi başka bir idari işlem yani tarh veya ceza kesme için, araştırma-soruşturma faaliyetinin adıdır.⁶

Beyan esasına dayalı vergi sisteminin en önemli ve özellikli istisnası vergi incelemesi olduğundan Kanun, bu sistemi aşağıda kısaca yer vereceğimiz üzere ayrıntılı düzenlemelere tabi tutmuştur.

¹ 213 sayılı VUK md. 29

² 213 sayılı VUK md. 30

³ 213 sayılı VUK md. 134

⁴ Vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar için Bkz. 213 sayılı VUK md. 135

⁵ Nihal SABAN, **Vergi Hukuku**, 4. Baskı, Beta, İstanbul 2006, s.191

⁶ Bekir BAYKARA, “*Vergi Tarh İşleminin Hukuki Analizi*”, **E-Yaklaşım**, Şubat 2004, Sayı:134.

1. Vergi Usul Kanunu'na (VUK) veya diğer kanunlara göre defter ve hesap tutmak, evrak ve vesikaları muhafaza ve ibraz etmek mecburiyetinde olan gerçek ve tüzelkişiler vergi incelemelerine tabidirler.⁷
2. Vergi incelemesinin ne zaman yapılacağıının önceden haber verilmesi zorunlu değildir. İnceleme, henüz sonucu alınmamış hesap dönemi de dâhil olmak üzere, tarh zamanaşımı süresi sonuna kadar her zaman yapılabilir. Önceden inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel değildir.⁸
3. Vergi incelemeleri, esas itibariyle incelemeye tabi olanın iş yerinde yapılır. İş yerinin uygun olmaması, ölüm, işin terk edilmesi gibi zorunlu sebeplerle incelemenin yerinde yapılması imkânsız olur veya mükellef ve vergi sorumluları isterlerse inceleme dairede yapılabilir. Bu durumda incelemeye tabi olanın lüzumlu defter ve vesikalarını daireye getirmesi kendisinden yazılı olarak istenilir. İncelemenin dairede yapılması halinde istenilen defter veya vesikaları belli edilen zamanda mazeretsiz olarak getirmeyenler, bunları ibraz etmemiş sayılırlar. Haklı bir mazeret gösterenlere, defter ve vesikalarını daireye getirmesi için uygun bir süre verilir.⁹
4. Vergi incelemesi yapanlar, yaptıkları inceleme sırasında aşağıdaki esaslara uymak zorundadırlar.¹⁰
 - a. İncelemeye tabi olana, bunun konusunu işe başlamadan önce açık olarak izah ederler;
 - b. Nezdinde inceleme yapılanın onayı olmadıkça resmi çalışma saatleri dışında inceleme yapamazlar veya buna devam edemezler. (Tutanak düzenlenmesi ve inceleme ile ilgili emniyet tedbirlerinin alınması bu hükmün dışındadır. Ancak bu gibi tedbirler, incelemelerin, yapıldığı yerdeki faaliyeti sekteye uğratmayacak şekilde yapılır);
 - c. İnceleme bitince, bunun yapıldığını gösteren bir vesika nezdinde inceleme yapılabilmektedir.
5. İnceleme esnasında gerekli görülen durumlarda, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve görüşleri/düşünceleri varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir. İlgililer tutanakları imzalamaktan çekindikleri takdirde

⁷ 213 sayılı VUK md. 137

⁸ 213 sayılı VUK md. 138

⁹ 213 sayılı VUK md. 139

¹⁰ 213 sayılı VUK md. 140

tutanakta bahis konusu edilen olaylar ve hesap durumlarını ihtiva eden defter veya vesikalar, nezdinde inceleme yapılandır rızasına bakılmaksızın alınır ve inceleme neticesinde tarh edilen vergiler ve kesilen cezalar kesinleşinceye kadar geri verilmez. İlgililer her zaman bu tutanakları imzalayarak defter ve vesikaları geri alabilirler. Ancak bu defterlerin suç delili olmaması şarttır.¹¹

6. Vergi incelemesi VUK'nda sayılan hallerde "aramalı" olarak da yapılabilir. Bu konuda Kanun ayrıntılı düzenlemeler içermektedir.¹²

II. Vergi Hukuku'nda İddia ve İspat ve İfade-İkrar-Beyan Kavramlarının İrdelenmesi

İşte mükellef beyanının bir anlamda "ortadan kaldırılması/yok sayılması" anlamına gelen vergi incelemesi müessesesi, bu yönüyle bir iddia-ispat nedensellik ilişkisinin ortaya konulması faaliyeti olarak da göze çarpmaktadır. Çünkü vergi incelemesi sonucu düzenlenen Vergi İnceleme Raporu, mükellef hakkında yapılacak cezalı tarhiyata esas alınacağı gibi aynı zamanda eğer inceleme elemanı kaçakçılık suçu¹³ işlendiği yolunda görüş oluşturmuşsa, durumu bir Vergi Suçu Raporu¹⁴ düzenleyerek Cumhuriyet Savcılığı'na bildirerek ilgililer hakkında ceza davası açılmasını da mütalaa edebilmektedirler.¹⁵ Bu durumda vergi incelemesi artık ceza muhakemesi işlemi anlamına gelmekte ve inceleme elemanı da idari görev değil adli görev yapmaktadır.¹⁶ Ancak bir vergi suçu raporu yazılmasa da, sonuçta idari vergi suçuna ilişkin bir inceleme olduğundan yine de inceleme elemanının görev nitelik ve amacı adli kolluğa benzemektedir.¹⁷

Hal böyle olunca, esasen ekonomik faaliyetin bir sonucu olarak özel hukuk ile ilişki içinde olan vergi hukuku bu yönüyle de ceza hukuku ile doğrudan ilgili bir alan olmaktadır. Vergi usul hukuku sadece İdari Yargılama Usul Kanunu ve Vergi Usul Kanunu ile değil ayrıca Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu ve Ceza Muhakemesi Kanunları ile de doğrudan ilişkili göstermektedir. Bu ilişkinin kaynakları vergi uygulamalarındaki delil sisteminde de bulmak mümkündür. Hukukun genel prensibi doğrunun ve gerçeğin ortaya çıkartılmasıdır, kamunun şüphesinin haklı çıkartılması değildir. Bu nedenle her türlü delilin gerçeği aydınlatacak şekilde değerlendirilmesi ve hukuki sorunun çözümünde yerinde kullanılması gerekmektedir.¹⁸

Konu vergi uygulaması olduğunda temel kural, vergilendirmede vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyetinin esas olduğu, vergiyi doğuran olay ve bu olaya ilişkin muamelelerin gerçek mahiyeti yemin hariç her türlü delille ispatlanabileceği, ancak, vergiyi doğuran olayla ilgisi tabii ve açık bulunmayan şahit ifadesi ispatlama vasıtası olarak

¹¹ 213 sayılı VUK md. 141.

¹² Aramalı incelemelerde özellikli durumlar için ayrıca Bkz. VUK. md. 143, 144, vd.

¹³ 213 sayılı VUK md. 359

¹⁴ Vergi Suçu Raporu ile ilgili olarak Bkz. Bekir BAYKARA, "Vergi Suçu Raporu ve Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", **Vergi Dünyası**, Mayıs 204, Sayı:273

¹⁵ 213 sayılı VUK md. 367

¹⁶ BAYKARA, bu durumda inceleme elemanının ceza muhakemesinin birinci derecede öznesi (süjesi) olduğu görüşündedir. Bkz. Bekir BAYKARA, "Vergi İnceleme Elemanının Vergi Ceza Muhakemesindeki Yeri", **Vergi Dünyası**, Eylül 2004, Sayı:277.

¹⁷ Billur YALTI, **Vergi Yükümlüsünün Hakları**, Beta, İstanbul 2006, s.112.

¹⁸ Bu konuya ilişkin ayrıntılı açıklamalar için Bkz. "Vergi Hukukunda Delil Sistemi: İfade, İkrar ve Beyanın Delil Niteliği", Memduh ASLAN-Akın Gencer ŞENTÜRK, **Mali Pusula**, Temmuz 2008, Sayı:43.

kullanılmayacağı; iktisadi, ticari ve teknik icaplara uymayan veya olayın özelliğine göre normal ve mutad olmayan bir durumun iddia olunması halinde ispat külfetinin bunu iddia eden tarafa ait olduğudur.¹⁹

Vergi incelemesinde, inceleme elemanınca elde edilen deliller yazılı ve somut olduğu sürece bir başka ifade ile belgeye dayalı olduğu sürece bir sorun yaşanmamaktadır. Ancak vergi incelemelerinde sıklıkla başvuru ikrar, ifade ve beyanların yerinde değerlendirilmesi ve tek başlarına tarhiyata esas alınmaması gerekirken, ispat yükünün ters çevrilerek uygulandığı vergi hukukunda beyan, ifade ve ikrarın kesin delil²⁰ olarak kabulü vergi uygulamalarına aykırı davrandığı iddia olunan mükellefi savunmasız bırakacak derecede olumsuz sonuçlara götürebilmektedir.²¹

Bu nedenle; ifade, ikrar ve beyan kavramlarının ortaya konulması ve delil niteliğinin tartışılması gerekli olmaktadır. İnceleme elemanları zaman zaman inceleme sırasında olay ile ilgili olduğunu düşündüğü kişilerin yazılı ifadelerine başvurabilmesi veya inceleme tutanağında mükellef veya mükellef temsilcisinin beyanlarına yer verilmesi, daha sonraki süreçte ve özellikle idari yargıda yapılan yargılama sırasında bunların içeriğinin aksinin ispatında çokça sıkıntı yaşanıyor olması bunu zorunlu kılmaktadır.

- **İfade**

İfade alma CMK'da şüphelinin kolluk görevlileri veya Cumhuriyet savcısı tarafından soruşturma konusu suçla ilgili olarak dinlenmesi olarak tanımlanmıştır. Mali poliste alınan ifadenin delil niteliği tartışmalıdır. Danıştay bir kararında,²² fatura düzenleyenlerin gerçekte yükümlüye mal satmadıkları yolundaki anlatımlarının, sağlıklı veri olup olmadığının, adı geçenlerin satışa konu mal giriş ve çıkış kayıtları araştırılmak, nakliye faturaları değerlendirilmek, üreticiden yapılan alım olup olmadığı, varsa bu konudaki stopaj kayıtları ile KDV bildirimleri incelenmek suretiyle yapılacak araştırmadan sonra belirlenebileceğine hükmetmiştir.

Bu durumda sadece emniyette verilen ifade ancak bir ihbar kabul edilebilecek, tarhiyat için gerekli veriler vergi idaresi tarafından toplanacak, re'sen araştırma ilkesi bu verilerin toplanmasını mahkemeye bırakmayacak ve diğer deliller ile desteklenmediği sürece emniyette verilen ifadeler bir anlam içermeyecektir.²³

Danıştay'ın, *"Mali poliste alınan ifadeler dışında başkaca bir tespit yapılmaksızın, gerçeği yansıtmayan faturalarda yer alan vergilerin indirim konusu yapıldığından bahisle davacı adına uygulanan tarhiyatın kaldırılması yolundaki ısrar kararında hukuka aykırılık yoktur"*,²⁴ *"Mali poliste alınan ifadenin esas alınması suretiyle kullanılan faturaların sahteliğinden söz*

¹⁹ 213 sayılı VUK md. 3/B

²⁰ Kesin delil, hakimi bağlayıcı nitelikte olan, bir başka ifade ile ileri sürüldüğünde hakimi o olayı doğru kabul etmek zorunda bırakan delillerdir. Ayrıntılar için Bkz. KURU-ARSLAN-YILMAZ, **Medeni Usul Hukuku**, Yetkin Yayınları, 4. Baskı, Ankara 1992, s.341

²¹ ASLAN-ŞENTÜRK, **a.g.m.**

²² Danıştay VDDK'nun 18.05.1990 tarih ve E:1989/188 K:1990/33 sayılı kararı.

²³ İnceleme tutanakları ve vergi mükellef veya sorumlusunun ifadesinin tespitine dair ayrıntılar için Bkz. Yusuf KARAKOÇ, **Türk Vergi Yargılaması Hukukunda Delil Sistemi**, İzmir 1994, Denge, s. 166 vd.

²⁴ Danıştay VDDK'nun 26.03.1999 Tarih ve E.1998/263, K.1999/201 sayılı kararı, Danıştay Dergisi sayı 101, s.226

*edilemez*²⁵ ve *“İnceleme elemanınca faturayı düzenleyen kişinin ifadesine başvurulmaksızın yalnızca mali poliste verdiği ifade esas alınmaz”*²⁶ şeklinde örnekler verilebilecek yerleşik içtihatları doğrultusunda mali poliste alınan ifadelerin delil olma niteliği bulunmadığı gibi, sadece mali poliste alınan ifadeye dayanılarak belgenin sahteliğine hükmedilmesi ve cezalı tarhiyat yapılması da mümkün değildir.

Vergi Usul Kanununun 135. maddesinde, mali polis vergi incelemesi yapmaya yetkili olanlar arasında sayılmamıştır. Dolayısıyla vergi incelemesi yapma yetkisi bulunmayan kamu görevlileri tarafından yapılan inceleme ve tespitler esas alınarak ikmalen veya re’sen tarh yoluna gidilmesi ve ceza kesilmesi söz konusu olamaz. Zaten, müdafii hazır bulunmaksızın kollukça alınan ifade, hâkim veya mahkeme huzurunda şüpheli veya sanık tarafından doğrulanmadıkça hükme esas alınamayacaktır.²⁷ Bir başka ifade ile şüpheli müdafii (avukat) talebinde bulunmamış olsa bile, daha sonra yargılama sürecinde bu ifadesini her zaman reddedebilecektir.

Bu durumda, *“Polis; yaptığı tahkikat esnasında ifadelerine müracaat lazım gelen kimseleri çağırır ve kendilerine lüzumu olan şeyleri sorar.”* şeklindeki Kanun hükmünün vergi hukuku alanında pek de uygulama alanı bulunmamaktadır.²⁸

Tekrar üzerinde ısrarla durulması gereken konu, ceza hukuku anlamında müdafii bulunmadan Polis tarafından alınan ifadelerin, hâkim önünde reddi mümkün olduğundan hukuki değer taşımaması, dolayısıyla vergi yargılamasında bu ifade sahiplerinin hâkim önüne çıkması mümkün olmadığından ifadelerinin ancak ceza yargılamasında hâkim önünde kabul edilmiş olması şartıyla delil olabileceğidir. Eğer Polis ifadeyi müdafii huzuruyla almışsa, bu ifadelerin delil niteliği yönünden ise bir tereddüt bulunmamaktadır.

- ***İkrar***

İkrarın delil değeri, hiç kimsenin kendi aleyhine sonuç doğurabilecek bir konuda gerçek dışı ifade vermeyeceği varsayımına dayanmaktadır.²⁹ Başka bir deyişle, bir kimsenin serbest iradesi ile yaptığı açıklamalar kendisi aleyhine sonuç doğurmakta ise bu açıklamalar ancak gerçeğin ifadesi olabilir varsayımıyla ikrar kesin delil olarak kabul edilir. Ancak ikrarın kesin delil kabul edilmesi ve hâkimin de bununla bağlı olması taraflarca hazırlama ilkesi olan davalar için geçerlidir. Ancak ceza yargısı ve idari yargıda bu ilke geçerli olmayıp hâkimin re’sen araştırma yapması³⁰ ve yazılılık ilkeleri geçerli olduğundan ikrar kesin delil değildir. Sahte belge düzenleme olayında şüphelinin *“düzenlediğim faturalar sahtedir”* demesi sadece ikrarı değil aynı zamanda bu belgeleri kullananları suçlamayı da içermektedir.

Kişi kendi aleyhine sonuç doğurabilecek olmasına karşın ikrar ile kendince daha önemli bir menfaat temini yoluna gitmesi de muhtemeldir. Örneğin Vergi uygulamalarında ikrar eden

²⁵ Danıştay VDDK’nun 05.03.1999 Tarih ve E.1998/2139 ,K.1999/833 sayılı kararı, Danıştay Dergisi sayı 101, s 317

²⁶ Danıştay 11. D’nin 07.11.1995 tarih ve E.1995/1831 , K.1995/2956 sayılı kararı

²⁷ Ceza Muhakemesi Kanunu md. 148/4

²⁸ Polis Vazife ve Salahiyet Kanunu md. 15

²⁹ Vergi mükellef veya sorumlusunun ikrarı ile ilgili Bkz. KARAKOÇ, **a.g.e.**, s.121.

³⁰ Delillerinin toplanması ve re’sen araştırma ile ilgili olarak Bkz. M. Kamil MUTLUER, **Vergi Genel Hukuku**, İstanbul Bilgi Üniversitesi, İstanbul 2006, s.429-430 ve ayrıca Yusuf KARAKOÇ, **Vergi Yargılaması Hukuku**, Alfa, İstanbul 1995, s. 83 vd.

kişi tahakkuk edecek verginin azalmasını sağlama³¹, mal sattığı kişiye duyduğu ağır husumet ile intikam alma saikleri ile de harekete edebilir.

Danıştay bir kararında³² davacı şirkete emtia satmış görünen şirket hakkında düzenlenen inceleme raporuna dayanılarak bu şirket adına komisyon karşılığı fatura düzenlemekten dolayı tarhiyat yapıp yapılmadığının, tarhiyat yapılmışsa dava açılıp açılmadığının; açılmış ise, ne şekilde sonuçlandırıldığının saptanması da dava konusu uyuşmazlığın çözümü için önem taşıdığı bu bakımdan; eksik incelemeye dayandığı sonucuna varılan mahkeme kararında isabet görülmemekle yerel mahkeme kararı bozulmuştur. Re'sen araştırma ilkesi olan yargılama türlerinde, yan delillerle desteklenmeyen ikrar, ancak ikrarda bulunan kişi aleyhine kullanılabilir. Suç izafe edilen diğer kişiler hakkında doğrudan kesin delil olarak kabul edilemez.

3842 Sayılı Yasayla değişik CMK'nın 135/a maddesinde belirtilen yasak sorgu yöntemleriyle toplanan kanıtlarla mahkûmiyet hükmü kurulamayacağı 254/2. maddede belirtilmiştir. Usul ve Yasamıza göre, sanığı hâkim sorguya çekebilir. Meşhut suçlarda ve gecikmede tehlike olan hallerde bile, savcı veya kolluk sanığı sorguya çekemez hazırlık soruşturması sırasında henüz sanık sıfatını alamamışken, kuşkulunun dinlenmesi "sorgu" olmayıp ifade almadır. Sorgu gerekiyorsa, Cumhuriyet Savcısı Sulh Hâkimine başvurur ve sanık isnadı bu sorgu sırasında öğrenir.

Sorgu savunma vasıtası olup, kanıt elde edilmek üzere kabul edilmiş bir kurum değildir. Ancak, maddi gerçeğin hâkim tarafından öğrenilmesinde değerlendirilebilir. Bunun için beyanın kendiliğinden olması, yani cebir veya tazyik altında yapılmaması koşuldur. CMK'nın 247 nci maddesine göre duruşma dışındaki ikrarı içeren tutanağın kanıt olabilmesi için ikrarın hâkim önünde yapılması zorunludur. Savcılık veya kolluktaki ikrarı içeren tutanaklar duruşmada kanıt olarak okunamaz. Dolayısıyla kanıt olarak hükme esasa alınamazlar.³³

Kaldı ki, duruşma sırasındaki ikrar bile -tek başına- kesin kanıt olduğu kabul edilemez. Bu itibarla duruşmadaki ikrarın da başkaca yan kanıtlarla desteklenmesi gerekir. Emniyette ifade veren bir kişinin, kendi aleyhine dahi delil kabul edilmeyen açıklamalarının bir başkası aleyhine kesin delil niteliğinde sonuç doğurması kabul edilmez.

Faturanın sahteliği konusunda faturayı düzenleyen kimselerin verecekleri ifadelerin ispat vasıtası olarak kullanılması konusu sorun yaratmaktadır. Bu sorun, sadece alıcı ve/veya satıcı ifadelerinden hareketle başkaca bir tespite gerek olmaksızın belgenin sahteliğine karar verilip verilemeyeceği hususundan kaynaklanmaktadır.

Vergi hukukunda yer alan delil serbestliği ilkesinden bakıldığında, tanık ifadesinin vergiyi doğuran olayı ispatlamaya yarayan araçlardan biri olduğu konusunda herhangi bir tereddüt bulunmamaktadır. Burada önemle vurgulanması gereken nokta, tanık beyanının idari aşamada vergi idaresi veya inceleme elemanınca elde edilen bir delil türü olduğudur.

Kural bu olmakla birlikte genel olarak hukukta tanık beyanının delil değeri açısından bakıldığında, sadece beyan ve ifadelerden hareketle çoğu zaman maddi gerçeğe kolaylıkla

³¹ Sahte belge olaylarında sahte belge düzenleyenlerin belgeleri %2-%5 arasında komisyonlar ile sattıkları kabul edilmekte ve bu kişiler hakkında vergi tarhiyatı düzenledikleri faturaların 20 ila 50'de biri üzerinden yapılmaktadır. Vergisel yükümlülükten kurtulmak isteyen kişinin yersiz ikrarda bulunması makul karşılanabilir.

³² Danıştay 7. D'nin 13.06.2001 tarih ve E:2000/6231 K:2001/2238 sayılı kararı.

³³ Yargıtay Cumhuriyet Başsavcılığı'nın Yargıtay Birinci Başkanlığı'na hitaben verdiği 05.07.1999 tarih ve 1/12826 sayılı İtiraz Dilekçesi

ulaşmanın mümkün olmadığını belirtmek gerekmektedir. Bu durum tanık beyanın özelliklerinden kaynaklanmaktadır.

Danıştay bir kararında; tarhiyatın mükellefin tutanaktaki ifade ve kabullerine dayandırılmış olması durumunda bile inceleme sırasında inceleme elemanına verilen ifadelerin, değişik etkiler altında kalınarak verilmesi muhtemel olduğundan, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetinin ortaya çıkarılabilmesi bakımından ifadelerin ek maddi delillerle desteklenmesi gerektiği belirtilmiştir.³⁴

Başka bir Danıştay Kararında; Türk vergi sisteminde, sadece ifade dışında, olayla ilgili başkaca kanıtlar bulunmadan varsayım dayalı olarak tarhiyat yapılmasının mümkün bulunmadığı açıkça ve ilke olarak ifade edilmiştir.³⁵ Bu nedenle tanık ifadesi, düzenlenen belgenin sahteliğine ilişkin diğer tespitlerle ele alınması ve değerlendirilmesi gereken delil türü olarak kabul edilmelidir. Nitekim Danıştay Vergi Dava Daireleri Kurulu, somut bir tespit yapılmaksızın sadece fatura düzenleyicisinin beyanına dayanılarak temizlik malzemesi alış belgelerinden bir kısmının giderleri yüksek göstermek amacıyla gider kayıtlarına alındığı nedeniyle yapılan cezalı tarhiyatın onanması yolunda vergi mahkemesince verilen ısrar kararını bozmuştur. Kararda ayrıca, gerçek usulde vergiye tabi ve mükellefiyet kaydı bulunan bir tacirin düzenlediği faturanın gerçeği yansıtmadığı ve giderleri yüksek göstermek amacıyla kullanıldığının kabul edilebilmesi için bu belgelerdeki emtianın alınmadığının somut olarak saptanması gerektiği de belirtilmiştir.³⁶

Sadece tanık ifadesine dayanılarak, düzenlenen faturanın sahte olduğu sonucuna varılması, bazı sakıncalar doğurmaktadır. Bu yaklaşım, vergi incelemelerinde sadece alıcı ve/veya satıcı ifadelerinin her durumda yeterli olabileceği, vergi incelemelerinde diğer delilleri araştırma ve tespit zorunluluğunun bulunmadığı, vergiyi doğuran olayın gerçek mahiyetini saptama konusunda kanunla idareye yüklenmiş ödevlerin göz ardı edilebileceği şeklinde yaygın bir kanının oluşmasına neden olabilir. Bunun da hukuka olan güveni ve hakkaniyet gereksinimini olumsuz yönde etkileyeceği açıktır. Ayrıca, idare hukuku açısından idarenin uygulamalarında olması gereken "*idari istikrar ilkesi*"nin yerleşmesinin "*istikrarlı*" yargı içtihatlarıyla da desteklenmesi gerektiği unutulmamalıdır.

Birçok ülkenin hukukunda olduğu gibi, Türk hukukunda da tanık beyanı takdiri delildir.³⁷ Bu nedenle, mahkeme tanık beyanı ile bağlı değildir. Tanık beyanı, medeni yargılama ve ceza yargılaması hukuklarında olduğu gibi, vergi yargılaması hukukunda da takdiri bir delil olarak kabul edilmektedir. Diğer taraftan, vergi yargılaması hukukunda tanık beyanının ispat vasıtası olarak kullanılabilmesi için aranan ilk şartı, beyanda bulunan kimsenin vergiyi doğuran olayla ilgisinin tabi ve açık olmasıdır. "*İlginin tabii olması*"ndan ne anlaşılması gerektiği fıkra metninde yer almamaktadır. Danıştay kararlarında da bu konuda yapılmış bir tanımlama ya da açıklamaya rastlanmamakla birlikte, Danıştay, olayla ilgisi tabi ve açık

³⁴ Danıştay 3. D'nin 16.01.2001 tarih ve E. 2000/905, K. 2001/16 sayılı kararı, **Vergi Usul Kanunu İle İlgili Danıştay Kararları**, Maliye ve Sigorta Yorumları Dergisi, Cilt 1, Seri 3, s. 32/8

³⁵ Danıştay 4. D'nin 05.03.1999 tarih ve E. 1998/2139, K. 1999/833 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, Sayı 101, s.317

³⁶ Danıştay VDDK'nun 07.04.2000 tarih ve E.1999/424, K. 2000/137 sayılı kararı, Danıştay Dergisi, Sayı 104, s. 147

³⁷ Bazı delillere takdiri delil denilmesinin nedeni, hâkimin bu delili serbestçe değerlendirme yetkisine sahip olmasıdır. Bir başka ifade ile, ileri sürülen deliller, hâkimi bağlayıcı değildir. Ayrıntılar için Bkz. Baki KURU-Ramazan ARSLAN-Ejder YILMAZ, **a.g.e.**, s. 341.

olmayan şahit ifadesinin vergilendirmede ispat vasıtası olarak kullanılamayacağı görüşündedir.

O halde vergiyi doğuran olaya taraf olanların, vergiyi doğuran olayla ilgilerinin tabi olduğunda bir tereddüt olmamak gerekir. Tanığın üçüncü kişi olma özelliği, davaya göre belirlenmektedir. Bir vergi davasının tarafları, vergi yükümlüsü ile vergi idaresidir. Vergiyi doğuran olayda yükümlünün karşısında yer alan kimse, davada taraf olmayıp üçüncü kişi konumundadır. Başka bir deyişle, vergiyi doğuran olaya taraf olması, yani yükümlü ile ilişki içinde bulunması, bir kimsenin tanık olarak dinlenmesi için gerekli bir şarttır.

Özetle belirtmek gerekirse, sahte fatura düzenlendiği iddia edilen mükellefin ve bu mükellefe mal tedarik eden mükelleflerin alım-satım ilişkisi konusundaki ifadelerine başvurulması, ancak sadece bu kimselerin verecekleri ifadelerle yetinmeyip faturanın gerçekliğini ortadan kaldıran diğer ispat araçlarının da ortaya konulması gerekmektedir. Burada unutulmaması gereken şudur, nasıl ki sahte fatura ticareti yapmadığını beyan eden kimsenin bu beyanı faturanın gerçekliğini ispata yetmiyorsa, faturanın komisyon karşılığında düzenlendiği yönündeki ifadelerin de tek başına faturanın sahteliğini veya yanıltıcılığını ispatlaması beklenemez.

- **Beyan**

Vergi incelemesinin yasal amacı ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, saptamak ve sağlamak olduğuna göre incelemeler sırasında vergi matrahının oluşumunu etkileyen hususların yazılı bir metin halinde belirlenmesi zorunlu hale gelebilir. Esasen vergi inceleme elemanları yaptıkları vergi incelemelerinde incelemenin araştırma işlevini yerine getirirken, elde ettikleri bulguları iyi bir şekilde delillendirmek zorundadırlar.

Gerek mükellefler ve gerekse üçüncü şahıslar nezdinde sürdürülen incelemeler sırasında tespitinde gerek görülen hususların yazılı bir metin haline getirilmesine Tutanak denilmektedir. VUK'un 141. maddesinde inceleme tutanakları düzenlenmiş ve *"İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülâhazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir. Bu suretle düzenlenen tutanakların birer nüshasının mükellefe veya nezdinde inceleme yapılan kimseye bırakılması mecburidir."* denilerek hangi hallerde tutanak düzenleneceği ve hangi hususları içereceği belirlenmiştir.

Gerçek matrahın tespiti açısından yeterli bir incelemeden söz edebilmek için, vergileme ile ilgili olayların, hesap durumlarının araştırılması, belirlenen unsurların tutanakla saptanması gereklidir. Bu nedenle bu tespitlerin yapıldığı tutanaklar vergilendirme ile ilgili delil niteliğini kazanmaktadır. Vergi İnceleme Tutanağı mükellefin / ilgilinin beyanlarının doğru olup olmadığını, doğru değilse neyin doğru olduğunu tespite yönelik idari bir araştırma ve gereğini yerine getirme işlemi olarak tanımlanabilir. Vergi incelemeleri sonucunda düzenlenen raporlara dayanak teşkil eden belgedir.

Vergi inceleme tutanağının delil niteliği taşımasının iki nedeni bulunmaktadır:³⁸

- Birincisi mükellefe ait defter kayıtları ve bunların dayanağı olan belgelerin üretim miktarı, tekniği ve stokları aynen yansıtmasıdır.

³⁸ Bkz. KARAKOÇ, a.g.e., s.164

- İkinci neden ise, tutanaklarda sadece somut tespitler değil, bu tespitlerle ilgili olarak mükellefin itiraz ve açıklamaları yer alır. Vergi inceleme tutanaklarında incelemeyle ilgili tespitlerin bulunması, mükellef veya temsilcisinin açıklamalarının bulunması dolayısıyla vergi İnceleme Raporlarında bulunacak veya savunulacak düşünceleri açıklığa kavuşmuştur.

Dolayısıyla mükellef ya da ilgili diğer kişiler nezdinde düzenlenecek İnceleme Tutanaklarının hukuki önemlerinin yanında fiili önemleri de büyüktür. Tutanakta eksiklik varsa bu durum Vergi İnceleme Raporunun eksik doğmasına neden olmaktadır. İlgili kişiler nezdinde bizzat tespit yapılarak Vergi İnceleme Tutanağına bağlanmamış, kolluk kuvvetlerince düzenlenmiş Tutanaklar Vergi İnceleme Tutanağı sayılmamaktadır.

Önemli olarak belirtmek gerekir ki tutanağa geçirilmiş beyanlar ancak mükellef aleyhine kullanılmaktadır. Mükellefin mevzuata aykırı davranışının bulunmadığı yönündeki beyanı, diğer deliller ile çürütülebilecektir. Tutanağa alınmış mükellef aleyhindeki beyanlar mükellef açısından ikrar olarak kabul edilebilir. Ancak yukarıda da değinildiği üzere bu ikrarın mükellef tarafından hiçbir baskı altında olmadan, kendi serbest iradesi ile yapılması gerekmektedir. Örneğin yapılan ödemelerin tamamının nakit olarak yapıldığı yönündeki bir beyan, yapılan ödemelerin banka havalesi veya çek ile yapıldığının ispat edilmesi ile ortadan kaldırılabilecektir. Bu nedenle tutanak ekine alınan ikrar niteliğindeki beyanlar da tarhiyata tek başına esas alınamazlar. Bunların da ayrıca diğer deliller ile desteklenmesi gerekecektir.

III. Türkçe Bilmeyen Mükellef veya Mükellef Temsilcisi Nezdinde Düzenlenen İnceleme Tutanakları

Uygulamada aslında sıkça rastlandığı üzere, vergi incelemesinin başlangıcında “*İncelemeye Başlama Tutanağı*” düzenlenmemekte,³⁹ mükellefe/mükellefin vekiline/temsilcisine incelemenin konusu incelemenin başlangıcında açık olarak izah edilmemektedir. Türkçe bilen bir kişiye bile bu izahat verilse belki anlayamayacağı dikkate alındığında, tek kelime dahi Türkçe bilmeyen bir kişiye bu izahatın yapılmamış olmasının ne derecede önem taşıdığı açıktır. Bu durum aynı zamanda “*Mükellef Hakları Bildirgesi*”ne de aykırıdır.⁴⁰

Böylece hangi açıdan bakılırsa bakılsın temel ve hayati öneme haiz bir unsur atlanıyor, Türkçe bilmeyen ve yanında Tercüman bulundurmayan kişinin ağzından çıkmışçasına kaleme alınmış –dikte edilmiş– ifadeler, okuması ve anlaması mümkün olmayan kişi tarafından imzalandı diye resmi statüye kavuşturulmuş kabul edilmektedir. Çoğu zaman olay yargıya intikal ettiğinde ise daha sonra düzenlenmiş Tutanak üzerinde mükellefin ihtirazı kaydı yoktur gerekçesiyle hüküm ihdas edilmektedir. Doğrudur, çoğu zaman mükellef temsilcisi İnceleme Tutanaklarına ihtirazı kayıt koymamakta, çünkü neyi imzaladığını niçin imzaladığını anlamamaktadır ve kendisine ne söylendi ise, imzaladığı belge nasıl sunulduysa öyle sanarak imza atmaktadır.

Türk Ticaret Kanunu, basiretli tacir gibi kavramlar *durumu idare etmek için* ortaya atılabilirse de bu iddia ve açıklamalar –ya da gerekçeler- ancak vurguladığımız üzere durumu idare edebilir. Unutulmamalıdır ki ortada karşılıklı ticari ilişkiye geçmiş tacirler söz konusu değildir.

Yabancı bir ülkede yabancı bir birey; bulunduğu ve çalıştığı ülkenin Devletinin bir temsilcisi ile yaptığı görüşmede, onun ağzından çıkan yabancı dildeki –elbette mükellef temsilcinin

³⁹ Bu konuda Bkz. “*Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*”, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayını, 2007, s.20

⁴⁰ Bu konuda Bkz. “*Tüm Yönleriyle Vergi İncelemesi*”, Gelir İdaresi Başkanlığı Yayını, 2007, s.23

kendi dilindeki- ifadeleri anlamaya çalıştığı, korku içinde olduğu, kendisine haklarının hatırlatılmadığı, bir tercüman tahsis edilmediği yanında Avukat ya da Mali Müşavir bulundurabileceği hatırlatılmadığı ortamda ne basiretli ne mantıklı davranamayacaktır. Bu çok doğaldır.

Çalışmanın başlangıcında da vurguladığımız üzere;

- “Vergi incelemesinden maksat, ödenmesi gereken vergilerin doğruluğunu araştırmak, tespit etmek ve sağlamaktır.” (VUK md. 134)
- Yukarıda Gelir İdaresi Başkanlığı yayımından bahsederken kullandığımız açıklamalar Kanunda da “İncelemeye tabi olana, bunun mevzuunu işe başlamadan evvel açık olarak izah ederler” şeklinde yer almaktadır. (VUK md.140/1)
- İnceleme tutanakları Tanrı emri ya da Mahkeme kesin hükmü değildir. Bunlara bir hâkim önünde alınmış ifade gibi hukuki bir değer atfedilmesi mümkün bulunmamaktadır. Zaten Kanun da; “İnceleme esnasında lüzum görülen hallerde, vergilendirme ile ilgili olaylar ve hesap durumları ayrıca tutanaklar ile tespit ve tevsik olunabilir. İlgililerin itiraz ve mülahazaları varsa bunlar da tutanağa geçirilir.” (VUK md. 141) hükmü ile bu Tutanaklarının tanzimini inceleme elemanının lüzum görmesine bırakmıştır.

Bu bilgiler ışığında, mükellef “ben fatura kesmedim, ... TL vergi kaçırdım.” şeklinde bir ifade de bulunsa dahi, inceleme elemanının görevi bunun doğruluğunu araştırmaktır. Çünkü amaç sadece vergi almak değil, doğru vergiyi almak bunu tespit etmek ve sağlamaktır.

Görüşümüze göre; incelemeye başlama tutanağının düzenlenmediği her durumda ve vergi incelemesi sürecinde Türkçe bilmeyen kişiler nezdinde düzenlenen Tutanaklar için idarece temin edilen Yeminli Tercümanın hazır bulundurulup Tutanağa imzasının alınmadığı hallerde ortaya ağır hukuka aykırılıklar çıkacaktır. Bu hukuka aykırılıklar o derecede ağırdır ki, inceleme sonucu iddia edilen matrah farkının ortaya çıkması ile ilgili diğer tüm hususlar teferruatı ibaret kalacaktır. Bu teferruat ancak yeniden, usulüne uygun, amaca yönelik, hukuka uygun bir vergi incelemesi sonucu düzenlenecek Raporlarla ortaya matrah farkı konulması durumunda tartışılabilir.

Bu derecede ağır hukuka aykırılıklar taşıyan vergi incelemesi sürecinin sonuç yansıması olan Vergi İnceleme Raporları ile buna dayalı yapılan cezalı tarhiyatın yargı organları tarafından yapılacak yargılama ile düzeltilmesi mümkün değildir. Şöyle ki:

Anayasamızda; “Yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. Yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı verilemez.” hükmü⁴¹ bulunmakta olup, bu Anayasal düzenleme 2577 sayılı İdari Yargılama Usul Kanununda, “İdari yargı yetkisi, idari eylem ve işlemlerin hukuka uygunluğunun denetimi ile sınırlıdır. İdari mahkemeler; yerindelik denetimi yapamazlar,

⁴¹ Anayasa md. 125/4

yürütme görevinin kanunlarda gösterilen şekil ve esaslara uygun olarak yerine getirilmesini kısıtlayacak, idari eylem ve işlem niteliğinde veya idarenin takdir yetkisini kaldıracak biçimde yargı kararı veremezler.” şeklinde tekrar edilmiştir.⁴²

Yeterli bir incelemeye dayanmayan tarhiyatın, idarece yapılması gereken bir araştırmayı yargı yerine yaptırarak bir dayanağa kavuşturulması mümkün olmamalıdır. Kanunda yargı yerlerinin kendiliklerinden yapacakları belirtilen incelemeler, idarece yapılan tespitlerin doğruluğu içindir.⁴³ Yoksa idarenin işlem tesisi için gerekli olduğu halde yapmadığı incelemeleri yapma görevi yargı yerine ait değildir.

İdari yargı yerlerince yapılacak yargılamada mükellefin işlemleri değil idarenin işlemlerinin yerindeliği ve hukukiliği denetlenmelidir. Aksi takdirde dava konusu olayda olduğu gibi, bu sefer ispat külfeti mükellef ile yargı yerine geçecektir. İnceleme elemanlarınca nasıl olsa mahkemece eksik inceleme tamamlanır düşüncesi ile hareket edilmesi ve kendi görevlerinin bir kısmını mahkemelere yüklemesi kaçınılmaz olacaktır.

Bu çerçevede başkaca hiçbir araştırma yapılmadan, sırf mükellef veya mükellef temsilcisinin ifadesine dayalı yapılan tarhiyat üzerine Vergi Mahkemesince İnceleme Elemanın yerine geçerek araştırma yapılması Anayasa ve 2577 sayılı İYUK’nda belirtilen idari yargı yetkisinin dışında olduğundan yargı yerince bu yönden araştırma yapılmaması gerekmektedir. Kaldı ki yukarıda vurguladığımız üzere VUK hükümleri çerçevesinde ve özellikle idari yargıda geçerli yazılılık ilkesi dikkate alındığında yeniden ifade ve şahit beyanı gibi hususların yargı yerince değerlendirilmesi de mümkün bulunmamaktadır.

Yine yukarıda yer verdiğimiz önceden inceleme yapılmış veya matrahın re'sen takdir edilmiş olması yeniden inceleme yapılmasına ve gerekirse tarhiyatın ikmaline engel değildir şeklindeki açık hükmü karşısında İnceleme Elemanınca eğer eksik inceleme yapılmış ise bu eksikliğin her zaman yine inceleme elemanlarınca giderilebileceği açıktır. Diğer bir ifade ile eğer eksik bir işlem yapılmışsa bu işlemi tamamlama görevi de yine idareye aittir. Yargı idari işlemin eksik incelemeye dayalı olduğu sonucuna varır ise bu eksikliğin kendisi tarafından değil inceleme elemanı tarafından tamamlanmasına olanak ve salık vermesi gerekmektedir.

Bu nedenle yargının görevi, eksik incelemeye dayalı, usulsüz ve hukuka aykırı unsurlar taşıyan bir sürecin ürünü olan cezalı tarhiyatı iptal etmek, idarenin görevi de bu yargı kararı doğrultusunda incelemeyi yeniden sağlıklı bir şekilde yapmaktır.⁴⁴

Her ne kadar VUK ve İYUK’ta Türkçe bilmeyen kişiler nezdinde yapılacak işlemler hakkında bir düzenleme yoksa da, Ceza Muhakemesi Kanunu’nun;

“(1) Sanık veya mağdur, meramını anlatabilecek ölçüde Türkçe bilmiyorsa; mahkeme tarafından atanan tercüman aracılığıyla duruşmadaki iddia ve savunmaya ilişkin esaslı noktalar tercüme edilir.

(2) Engelli olan sanığa veya mağdura, duruşmadaki iddia ve savunmaya ilişkin esaslı noktalar, anlayabilecekleri biçimde anlatılır.

⁴² 2577 sayılı İYUK md. 2/2

⁴³ 2577 sayılı İYUK md. 20

⁴⁴ Bu yönde görüşler ve ayrıntılar için Bkz. Ersin NAZALI, “İdari İşlem Niteliğinde Yargı Kararı Verilemez-Kuralının Vergi Davalarına Uygulanabilirliği”, **Vergi Dünyası**, Mart 2009, Sayı:331.

(3) *Bu Madde hükümleri, soruşturma evresinde dinlenen şüpheli, mağdur veya tanıklar hakkında da uygulanır. Bu evrede tercüman, hâkim veya Cumhuriyet savcısı tarafından atanır.*"

hükmü⁴⁵ ve Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun, "*Şahit Türkçe bilmezse tercümanla isticvap olunur. Sağır ve dilsiz olan şahit yazmak ve okumak bilirse sualler kendisine tahriren bildirilir ve cevapları yazdırılır. Yazmak ve okumak bilmediği takdirde hakim kendisini işareti mahsusasını anlayacak ehli-vukuf marifetiyle isticvap eder.*" hükmü⁴⁶ dikkate alındığında, belirttiğimiz Kanunlarda Türkçe bilmeyenlerin durumunun düzenlenmemiş olması, Türkçe bilmeyenlerin farklı muameleye tutulmasına dayanak alınamamalıdır.

Elbette Anayasamızda; "*Temel hak ve hürriyetler, yabancılar için, milletlerarası hukuka uygun olarak kanunla sınırlanabilir.*" hükmü⁴⁷ varsa da yine Anayasada yer alan adil yargılanma hakkını⁴⁸ sınırlayacak ne ulusal ve ne de uluslar arası bir hukuk normu mevcut değildir. Aksine Devletimizin de taraf olduğu Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi'nin adil yargılama ilkesini içeren 6. maddesinin⁴⁹ ilgili bölümleri aşağıdaki gibi olup, açıklamalarımızı destekler niteliktedir.⁵⁰

"Adil Yargılanma Hakkı:

3. Her sanık en azından aşağıdaki haklara sahiptir:

a) Kendisine yöneltilen suçlamanın niteliği ve nedeninden en kısa zamanda, anladığı bir dille ve ayrıntılı olarak haberdar edilmek;

b) Savunmasını hazırlamak için gerekli zamana ve kolaylıklara sahip olmak;

c) Kendi kendini savunmak veya kendi seçeceği avukatın yardımından yararlanmak ve eğer avukat tutmak için mali olanaklardan yoksunsa ve adaletin selameti gerektiriyorsa, mahkemece görevlendirilecek bir avukatın yardımından para ödemeksizin yararlanabilmek;

d) İddia tanıklarının sorguya çekmek veya çektirmek, savunma tanıklarının da iddia tanıklarıyla aynı koşullar altında çağrılmasının ve dinlenmesinin sağlanmasını istemek;

e) Duruşmada kullanılan dili anlamadığı veya konuşmadığı takdirde bir tercümanın yardımından para ödemeksizin yararlanmak."

Şimdi denilebilir ki, ceza yargılaması, yargılama, sanık gibi kavramlardan hareket edilerek vergi hukuku, mükellef ve idari yargılamaya nasıl bir geçiş yapıp ilişki kurulmaktadır? Bu sorunun cevabı basit, net ve kısa iki karşı soru olarak kendini gösterir.

⁴⁵ 5271 sayılı Ceza Muhakemesi Kanunu'nun "*Tercüman Bulundurulacak Haller*" başlıklı 202. maddesi.

⁴⁶ 1086 sayılı Hukuk Usulü Muhakemeleri Kanunu'nun 270. md.

⁴⁷ Anayasa md. 16

⁴⁸ Anayasa md. 36

⁴⁹ Türkiye Cumhuriyeti Anayasası başta olmak üzere, Birleşmiş Milletler İnsan Hakları Evrensel Beyanamesi, Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi, Avrupa İnsan Hakları Mahkemesi gibi kaynaklara, Adalet Bakanlığı'nın <http://www.inhak-bb.adalet.gov.tr> adresindeki web sayfasından ulaşılabileceği gibi, ülkemizle ilgili kararlara da aynı adresten ulaşılabilir.

⁵⁰ Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi kapsamında adil yargılama ilkesi ve Türk Vergi Hukukunda uygulanabilirliği konusunda ayrıntılar için Bkz. SABAN, a.g.e., s. 192 vd.

- Mükellef, bir birey olarak hukukun gözünde sanıktan daha mı az değerlidir, ya da değersizdir? Yargılamada Hâkim dahi –duruşmada- Türkçe bilmeyen sanık veya şahit için Tercüman bulundurmak durumunda iken, vergi incelemesi gibi idari bir süreçte bunun ihmal edilebilmesinin kabulünü hangi gerekçe makul gösterebilir?
- Anayasamızda; *“Usulüne göre yürürlüğe konulmuş milletlerarası andlaşmalar kanun hükmündedir. Bunlar hakkında Anayasaya aykırılık iddiası ile Anayasa Mahkemesine başvurulamaz. Usulüne göre yürürlüğe konulmuş temel hak ve özgürlüklere ilişkin milletlerarası andlaşmalarla kanunların aynı konuda farklı hükümler içermesi nedeniyle çıkabilecek uyuşmazlıklarda milletlerarası andlaşma hükümleri esas alınır.”* şeklinde yer alan hükme⁵¹ göre Kanun kuvvetindeki Avrupa İnsan Hakları Sözleşmesi neden konu vergi olduğunda dikkate alınmamaktadır? Ya da ne zamandan beri bir hukuk devleti olan Türkiye Cumhuriyeti Devletinde kanunlar arasında astlık üstlük ilişkisi yaratılmıştır?

Nitekim bu soruların yanıtı aranmadan yapılan idari işlemler ve yargılamalar nedeniyle değil midir ki bazı akademisyenler AİHM'ya yapılan başvuruların yoğun bir şekilde bireylerin lehine sonuçlanması nedeniyle mahkûm olunan tazminatların finansmanı için yeni bir vergi konulması için *“kötü yönetim vergisi”* adında esprili bir vergi bile önermektedirler.⁵²

IV. Sonuç

Çalışmamızda ifade edilen görüşler doğrultusunda:

- Vergi incelemesinin daha en başında, mükellefe (veya temsilcisine) incelemenin konusu hakkında ayrıntılı açıklamalar yapılmalı, hakları hatırlatılmalı, özellikle yanında bir Mali Müşavir ve/veya Avukat bulundurabileceği konusu vurgulanmak suretiyle incelemeye başlama tutanağının düzenlenmesi gerekmektedir.
- Gerek incelemeye başlama ve gerekse daha sonraki süreçte her Tutanak düzenlenmesi aşamasında da bu konuda mükellefe hatırlatma yapılmalıdır.
- Türkçe bilmeyen mükellef veya mükellef nezdinde düzenlenecek Tutanakların imza aşamasında idarece ücretsiz olarak Yeminli Tercüman buldurulmalı ve bu Tercümanın da Tutanağa imzası alınmalıdır.
- Her durumda, mükellef veya temsilcinin Tutanağa bağlanmış ifade ve beyanları tek başına delil kabul edilmemeli, VUK'nun belirttiği amaç doğrultusunda doğrunun tespiti için yan deliller de ortaya konmalıdır.
- Vergi incelemesi, Tutanakların düzenlenmesi uygulamasında, bireyin *“kendisini suçlayan beyanda bulunmak veya delil göstermeye zorlanması”* şeklindeki mutlak Anayasal yasağın⁵³ ihlal edilmesinin alışlageldiği bir müessese olarak algılanmaktan vazgeçilmelidir. Vergi mükellefinin inceleme sürecindeki her söylediğinin (Tutanağa bağlanmak kaydıyla) vergi cezası ve devamında ceza davasında aleyhine delil

⁵¹ Anayasa md. 90

⁵² Galatasaray Üniversitesi Öğretim Üyelerinden Prof. Dr. H. Beril DEDEOĞLU, *“Vergilerimiz AİHM'ye!”* başlıklı yorumunda, esprili bir şekilde *“kötü yönetim vergisi”* adı altında yeni fonlar oluşturulmasını önermektedir. Bkz. <http://www.abhaber.com/haber.php?id=14193>

⁵³ Anayasa md. 38 ve vergi hukuku ile bağlantısı için Bkz. SABAN, *a.g.e.*, s. 190 vd.

olacağını bilmesi, kendisine bunun bildirilmesi gerekli olmaktadır. Bu durumda belki de inceleme sonrası sıkça gündeme getirilen baskı altında ifade verildiği iddialarının da önüne geçilebilmiş olunacaktır.⁵⁴

- Açıkladığımız hususlara riayet edilmeden gerçekleşmiş vergi incelemelerinin eksikliği, idari yargıda re’sen araştırma ilkesinden hareketle tamamlanmaya çalışılmamalı, idare incelemeyi zamanaşımı süresi içinde yeniden usulüne uygun ve amaca yönelik olarak yenilemelidir.
- Yaşanan hukuka aykırılıkların önlenmesi açısından, belirttiğimiz hususların Vergi Usul Kanunu’nun inceleme ile ilgili hükümleri içine alınmasında⁵⁵ büyük yarar görülmektedir.⁵⁶

Çalışmamız bir bütün olarak ele alındığında sık sık Anayasa’ya gönderme yaptığımız açık bir şekilde görülmektedir. Alman Federal İdare Mahkemesinin eski Başkanı Prof. Dr. Fritz WERNER’in daha 1959 yılında kaleme aldığı bir makalede, idare hukukunu “*somutlaştırılmış Anayasa Hukuku*” olarak nitelediği dikkate alındığında⁵⁷ bunun nedeni de ortaya çıkmaktadır.

UYARI

Makale olarak kaleme alınmış metinlerde ifade edilen görüşler, kaleme alındığı tarihte yazarın savunduğu görüşlerdir. Bu görüşler, mevzuatta meydana gelen / gelecek gelişmeler ile değişmiş olabilir. Her durumda, özellikle mevzuata yapılan yollamalar, bir başka kaynaktan daha teyit edilmeden kullanılmamalı ve ifade edilen görüşlerin, başka ortamlarda kabul görmeyebileceği gözden uzak tutulmamalıdır. Yazarın bu konuda bir taahhüdü de bulunmamaktadır. Mevzuatımızın özellikle vergi mevzuatımızın sık değiştirilen ve farklı anlayışlarla yorumlanabilen yapısı nedeniyle, herhangi bir konuda uygulama yapılmadan önce konunun uzmanlarından profesyonel yardım alınmasını tavsiye ederiz. Bu çalışmada yer alan bilgi ve açıklamalardan dolayı Av. Akın Gencer ŞENTÜRK’e sorumluluk iddiasında bulunulamaz. Çalışma ve yazılardan kaynak gösterilmek şartıyla alıntılar yapılabilir. Ancak çalışma ve yazıların bir bütün halinde kullanımı tüm ortamlar ve kullanım şekilleri için telif sahibinin yazılı iznine bağlıdır.

⁵⁴ SABAN, a.g.e., s. 192

⁵⁵ Bu yönde benzer öneriler için Bkz. Bekir BAYKARA, **Teori ve Pratik Yönleriyle Vergi ve Vergi Ceza Hukuku**, Maliye Hesap Uzmanları Derneği, İstanbul 2009, s.175.

⁵⁶ Bu konuda yaşanan sıkıntıların Kanuni düzenlemeler ile aşılabileceği yolundaki ısrarımız, İstanbul Yeminli Mali Müşavirler Odası’nın yayımlanmış 26.01.2006 tarihli Aylık Toplantı Raporu’nun (15.02.2006-Rapor 06/7-8-9-10-11-12) 93. sayfasında yer alan şu hususlarla da haklılık göstermektedir: “*Avrupa Birliği sürecinde artık temel hakların yasalarda bulunması gerekiyor. Örneğin, bir inceleme ve tutanak aşamasında mükellefin yanında avukatını veya yeminli mali müşavirini bulundurabilme hakkı. Bugün bu hak, tamamıyla inceleme elemanlarının keyfi tutumuna bırakılmış durumdadır...*”

⁵⁷ Bkz. F.Werner, **Verwaltungsrecht als konkretisiertes Verfassungsrecht**, in DVBI, 1959, s.527 Bu niteleme aslında başka bir biçimde eski literatürde de yer almaktaydı, bkz. Lorenz von Stein, **Handbuch der Verwaltungslehre**, 3.B., C.1, 1988, s. 5: “*İdare aktifleşen Anayasadır!*”